مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية في غزة
اسم الكاتب: أ.د. سالم عبد الله حلس، أ.د. يوسف محمود جربوع
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3160
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 17:25 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تنمية الرافدين ٨٩ (٣٠) ٢٠٠٨
ص ص [١٣٩-١٨٢]

نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية
دراســـة تطبيقية على الجامعة الإسلامية في غزة

الدكتور سالم عبدالله حلس
أستاذ المحاسبة المشارك
كلية التجارة - قسم المحاسبة
الجامعة الإسلامية في غزة
زميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "ASCA"

الدكتور يوسف محمود جربوع
أستاذ مراجعة الحسابات المشارك
كلية التجارة – قسم المحاسبة
الجامعة الإسلامية في غزة
زميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "ASCA"
yjarbou@mail.iugaza.edu

المستخلص

بعد أن عجزت طرائق التكاليف التقليدية المتبعة في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة عن تقديم بيانات تكاليفية دقيقة تساعد إدارة المنشأة في عملية اتخاذ القرارات، اتجهت الأنظار إلى اعتماد طريقة جديدة لتخصيص وتوزيع التكاليف، وهي طريقة تكاليف الأنشطة، بعد أن أثبتت هذه الطريقة دقتها في تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة وتوزيعها وتحقيق النتائج المرغوبة التي تساعد في تلبية الاحتياجات الإدارية. إلا أن الباحثين يريان إمكانية استخدام طريقة تكاليف الأنشطة على قطاع الخدمات التعليمية في الجامعة الإسلامية بغزة، مثلما استفاد منه القطاع الصناعي في مجال قياس وترشيد التكلفة لتحديد أسعار تلك الخدمات على أسس موضوعية.

Activity Based Costing as a Basis to Measure the Educational Services Cost in the Palestinian Universities
Applied Study on the Islamic University of Gaza

Yousif M. Jarbo' (PhD)
Associate Professor
Department of Accountancy
Islamic University in Gaza

Salim A. Halas (PhD)
Associate Professor
Department of Accountancy
Islamic University in Gaza

Abstract

The traditional costing methods are unable to allocate the indirect manufacturing costs in providing accurate costing information to support the process of decision - making. Attention has been directed towards pursuing a new method to assign and distribute the costs called "Activity Based Costing Method", because this method proved accuracy in assigning and distributing the required results to support the supplying of management needs. The two researchers perceived that there is a possibility to use activity based costing method on the educational services sector in the Islamic University of Gaza, as the

تاريخ التسلّم ٢٠٠٦/٥/٣ _____ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٧/٥/٧

industrial sector has the advantage from this activity to measure cost for defining the pricing of these services with an objective bases.

المقدمة

حظيت مشكلة قياس التكاليف باه تمام المحاسبين، وذلك لتحميل وحدة الإنتاج نصيبها العادل من التكلفة الكلية وصولاً للسعر العادل لها ، وتختلف حدة هذه المشكلة باختلاف مجال التطبيق، فتبدو أقل حدة في مجال المشروعات الصناعية التي تنتج إنتاجاً ملموساً، وعليه يسهل تحديد مقدار الموارد المباشرة المستنفذة على وحدات الإنتاج الملموسة، كما يسهل إلىحد ما تحميلها بالتكاليف غير المباشرة . لكن المشكلة تزداد صعوبة في مجال المنشآت الخدمية لعدم وجود ذلك الإنتاج الملموس الذي يستفيد من عناصر التكاليف في كثير من الأحيان . لذلك ظهرت العديد من الانتقادات الموجهة للطرائق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات النشاط، مثل القصور في المعلومات التي توفرها تلك الطرائق للإدارة بسبب عدم وجود أو ضعف العلاقة السببية بين وحدة النشاط والموارد التي استنفدتها، وعدم دقة قياس تكلفة وحدة النشاط نتيجة عدم ارتباط التكاليف الموزعة بالموارد المستخدمة في النشاط. (Upcharch, 2002,150-154)

ويُعدّ نظام التكاليف المبني على الأنشطة أحد تلك الأنظمة الحديثة والمتطورة، التي تعتمد تقسيم المنشأة إلى عدة أنشطة، ومن ثم تحديد دقيق للتكاليف المرتبطة بكل نشاط، وبعبارة أخرى يهدف إلى تتبع نشوء التكاليف مرة ثانية على المنتجات النهائية استناداً إلىمجموعة من العوامل المتحكمة في ذلك ، وهي المسببات (موجهات التكلفة) التي ترتبط بحدوث تلك التكاليف، وطريقة عمل هذا النظام لا تؤدي إلىالحصول على تكاليف للمنتجات بدقة فقط، بل يمتد تأثيرها إلى مجالات متعددة كتخفيض التكاليف وقياس ورقابة الأداء (Acton and Cotton, 1997,32-38).

ويُعدّ الخدمات التعليمية إحدى الدعائم الرئيسة للخدمات الاجتماعية التي تحرص كل الدول على تقديمها وتمويلها، أو إدارتها والإشراف عليها وضمانها، وذلك تبعاً لاختلاف نظمها الاقتصادية، باعتبار أن تقديم الخدمات التعليمية المناسبة لأفراد المجتمع إنما يعني في النهاية الاستثمار في الثروة البشرية التي تعد الركيزة الأساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية لأي مجتمع، ولذلك يهدف البحث بشكل عام إلىتقديم إطار لبيان كيفية قياس تكاليف الخدمات التعليمية بناءً على أسس موضوعية دقيقة وبشكل يتيح إمكانية استخدام هذا الإطار في مجال ترشيد ورقابة تلك الخدمات، و من ثم تحديد أسعارها اعتماداً على نظام تكاليف الأنشطة "Activity Based Costing" (ABC) (Cropper & Cook, 2000,96-103).

ومن الجدير بالذكر أن الجامعات الفلسطينية تواجه تحديات كبيرة تتمثل في مواكبة التقدم في المجالات العلمية المختلفة وفي بيئة الأعمال من خلال تطوير التخصصات القائمة واقتراح برامج جديدة تلبي الاحتياجات المستحدثة، وعن طريق دعم البحث العلمي، وهذا يصاحبه ارتفاع كبير بالتكاليف في ضوء ضعف

الإمكانيات المتاحة مما يزيد من العبء الملقى على عاتق إدارات الجامعات، الأمر الذي يفرض عليها تبني أنظمة محاسبية وأنظمة تكاليف حديثة. (Pendlebury and Algaber, 1997,281-288).

مشكلة البحث

تُعد الجامعات الفلسطينية من المنظمات الخدمية المهمة، إذا تقوم بدور كبير بتطوير الموارد البشرية خدمة للمجتمع، وعلى الرغم من افتقار تلك الجامعات لنظم تكاليف حديثة تساعد على حساب دقيق لتكلفة خدماتها ومدى استهلاكها من الموارد المتاحة لها، وتوفير معلومات أفضل لاتخاذ القرارات الإدارية المهمة حتى تتمكن من تقديم خدماتها التعليمية بأعلى درجة من الجودة وبأقل تكلفة ممكنة في ضوء ضعف الامكانيات والموارد المالية المتاحة، ومن هذا العرض يمكن طرح مشكلة البحث من خلال الأسئلة الآتية:

١. هل يمكن تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في الجامعة الإسلامية بغزة بشكل يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة دقيقة؟
٢. هل يساعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة؟
٣. هل يوفر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعة الإسلامية بغزة لقياس تكلفة البرامج العلمية بشكل موضوعي ودقيق؟

أهداف البحث

يهدف هذا البحث بصورة رئيسة إلى استخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في الجامعة الإسلامية بغزة بموضوعية دقيقة. ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

- دراسة وتحليل نظام تكاليف الأنشطة من حيث مفهومه ومقوماته وخصائصه واستخداماته.
- دراسة أهم مشكلات قياس وترشيد التكاليف في مجال الخدمات التعليمية.
- بيان مدى إمكانية استخدام نظام تكاليف الأنشطة في علاج هذه المشكلات، ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات وتوفير المعلومات اللازمة لتسعير تلك الخدمات.

أهمية البحث

- تنبع أهمية البحث من كونه يتناول بالدراسة والتحليل أحد أنظمة التكاليف الحديثة، وهو نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي تنعكس تطبيقاته في

دقـــة ودرجة التفصيل والشمولية والتوقيت الـ مناسب لبيانات التكاليف المتعلقـــة بخدمات الجامعة الإسلامية بغزة.

- حاجـــة الجامعة الإسلامية بغزة إلى تطبيق أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة بهدف رفع كفاءتها التشغيلية والاستغلال الأمثـــل لمواردهـــا لتقـــديم خـــدماتها التعليمية بأعلى درجات الجودة ولاسيما في ضوء محدود ية الإمكانيات والموارد المالية والمادية المتاحـــة.
- الانتفاع من مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنـــشطة مـــن قبـــل مـــدراء الوحدات الأكاديمية في الجامعة في صناعة القرارات الرشـــيدة المبنيـــة علـــى بيانات التكلفة الدقيقة ، فضلاً عن تحقيق الرقابة على مواردها، وتقييم الأنـــشـ طة الأكاديمية على وفق مدخل القيمة المضافة.
- قلـــة عدد الدراسات المتعلقة بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنـــشطة فـــي الجامعات بشكل عام وإنعدامها في فلسطين بشكل خاص.

فرضيات البحث

أعتمد الباحثان في معالجتهما لمشكلة البحث وأهدافه على الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى

"لا توجد علاقـــة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم التكاليف التقليدية فـــي الجامعة الإسلامية بغزة وبين تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة دقيقة".

الفرضية الثانية

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفير تطبيق نظام التكاليف المبنـــي على الأنشطة في الجامعة الإسلامية بغزة وبين قياس تكلفة البرامج العلمية وتقيـــيم الأداء بشكل موضوعي ودقيق".

الفرضية الثالثة

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في أن نظـــام التكـــاليف المبنـــي علـــى الأنشطة بوصفها أساساً لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعة الإســـلامية بغـــزة يُعزى إلىكل من : المؤهل العلمي، مسمى الوظيفـــة، التخـــصص، عـــدد ســـنوات الخبرة، العمر.

الدراسات السابقة

شغلت مشكلة ارتفاع تكلفة الخدمات التعليمية اهتمام العديـــد مـــن البـــاحثين خصوصاً في الدول المتقدمة، وفي الوقت الذي تزداد فيه تكاليف الخدمات التعليمية بمعدلات مرتفعة جداً فإن تقديم هذه الخدمات بصورة عالية الجودة يُ عدّ مشكوكاً فيه . وقد إهتم الباحثون بتقديم العديد من الدراسات التي تناولت المـــشكلة مـــن جوانبهـــا المختلفة، وذلك من أجل تنمية وتطوير الخدمات التعليمية المقدمـــة بالـــشكل الـــذي

يضمن تقديم هذه الخدمات بالجودة والسعر المناسبين ، وفيما يأتي استعراض لأهم تلك الدراسات:

- الدراسة التي قام بها كل من (Cooper and Kaplan) في عام ١٩٨٨ في ضوء الانتقادات المتزايدة والموجهة إلى الطرق المختلفة لاحتساب التكاليف وما تخلقه من عدم دقة في تحديد تكلفة المنتج، ومن ثم القرارات المبنية على ذلك وأهمها التسعير، وفي ضوء ذلك قدم الباحثان طريقة جديدة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة أطلق عليها أسم التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) "Activity Based Costing" إذ إن هذه الطريقة طبقاً للمزايا والمنافع من تطبيقها، زاد استخدامها من قبل الشركات على اختلاف أنواعها وجنسياتها ولاسيما في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا الغربية وكندا، ويرى (Kaplan) أن التحدي الحقيقي يتمثل في كيفية تصميم نظم محاسبية داخلية تكون قادرة على تدعيم إستراتيجية المنشأة في ظل البيئة الصناعية الحالية وفي الأمد الطويل.
- الدراسة التي قامت بها (فرح، ١٩٩٥) والتي أوضحت فيها أن التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) "Activity Based Costing" أداة استراتيجية مهمة للإدارة، وخلص في هذه الدراسة إلى أنه من دون نظام محاسبة تكاليف جيد لن تكون هناك إدارة جيدة، كما بيّنت أن الأنظمة التقليدية للتكاليف لا توفر معلومات كافية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية . كما أوضحت بأنه قد تطور عن طريقة (ABC) نظام الإدارة المبنية على الأنشطة (ABM) "Activity Based Management" والذي يتخذ من أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة قاعدة معلومات له.
- الدراسة التي قام بها (فايد، ١٩٩٧)، إذ هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقه على أنشطة التسويق ورقابة الجودة، وبيان مردود تنفيذ هذين النشاطين على تكاليف هذه الأنشطة . وقد خلصت الدراسة إلى أن نشاط تطوير المنتجات على الرغم أهميته القصوى لبعض المنتجات إلاّ أنه يمكن ضمه إلى نشاط بحوث السوق للارتباط الشديد بينهما مما يعني خفضاً للتكاليف في إطار تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.
- دراسة (الفضل، ١٩٩٧)، إذ استهدفت الدراسة اختبار أهمية تطبيق تكلفة النشاط لمساعدة الأصيل في اختيار أفضل نوعية من التعاقد مع الوكيل، التي تحقق المنفعة الثنائية المثلى، وذلك عن طريق اختبار فاعلية هذا المدخل في عملية تخصيص الموارد، ومن ثم في تحقيق الأداء المُرضي لعلاقة الوكالة . ولتحقيق هدف الدراسة، قام (الفضل) بإجراء تجربة معملية شارك فيها موظفو قسم الصيانة في شركة تضامن صناعية، وقد أسفرت الدراسة عن النتائج الآتية:

١. إن نظام محاسبة تكلفة النشاط لم يقدم الأسلوب المناسب لحل مشكلة التحميل، فهو لا يوفر الوسيلة لاستمالة الوكيل للإفصاح عن معلوماته الخاصة بصدق وأمانة.
٢. تشير النتائج بشكل غير مباشر إلى عدم دقة معدلات التحميل التقديرية حتى في ظل مدخل محاسبة تكلفة النشاط طالما أن هناك تحيّز في تقدير التكاليف، ومن ثم تحيّز أو عدم دقة في التحميل.

وعلى الرغم مما سبق فقد أوصى (الفضل) بضرورة التخلي عن نظم التكاليف التقليدية وأساليبها المتعارف عليها في عملية التحميل وذلك لتحقيق دقة أكبرفي حساب تك لفة المنتج كما يرى (الفضل) أن من الأهمية بمكان أن تتجه الكتابات المحاسبية إلى المزيد من الاختبار المعملي لمدخل محاسبة تكلفة النشاط في مجال تخصيص التكلفة للوقوف على مدى مساهمته في حل مشكلة التخصيص في علاقة الوكالة.

- دراسة (عبد الكريم والكخن، ١٩٩٧)، قام الباحثان في هذه الدراسة بتوزيع استبانة ميدانية على عينة مختارة من المصانع الفلسطينية في الضفة الغربية، عن طريق الاتصال المباشر والشخصي مع إدارات شركات العينة وعددها إحدى عشرة شركة موزعة على قطاعات صناعية مختلفة، بهدف التعريف بنظام التكاليف المبنية على أسـ اس الأنشطة من حيث المفهوم والخصائص والاستخدامات، ومساعدة متخذي القرارات في الشركات الصناعية الفلسطينية، وكذلك البحث في استخدام هذا النظام بوصفه نظاماً بديلاً عن أنظمة التكاليف التقليدية، وذلك في محاولة لمساعدة إدارات هذه الشركات في اتخاذ القرارات.

أظهرت نتائج الدراسة أن العديد من الشركات الصناعية الفلسطينية أحدثت تغييرات واضحة على أنظمتها الإنتاجية والإدارية، وتلخصت في الاتجاه نحو وتيع الإنتاج والتوسع في الهيكل الإ داري والتنظيمي لهذه الشركات، وهذا بدوره أدى إلىالتغيير في هيكل التكلفة، كما أظهرت النتا ئج عدم رضـا إدارات هذه الشركات عن أداء أنظمتها المعلوماتية، ولا سيما أنظمة التكاليف التي تتطلب منها إعادة النظر فيها.

- دراسة (شاهين، ١٩٩٧)، بعنوان: "مشكلات تطبيق مدخل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وأثره على اتخاذ القرارات :دراسة تطبيقية". إذ هدفت إلى تحديد أسلوب وخطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتعرف على المشاكل والصعوبات التي تواجه تصميم وتطبيق نظام التكـال يف على أساس النشاط، كما تهدف إلى توضيح أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط على اتخاذ القرارات الإدارية.

وقد توصلت الدراســة إلى عدة نتائــج منها:

١. تحتاج عمليــة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط وتنفيذه مواجهة العديـد من المشاكل الناتجة من التطبيق العملي ، منهــا تحديـد الأنـشطة الخاصــة بالشركة والصعوبات المتعلقة بتحديد مـسببات التكلفــة وتجميــع المعلومــات المطلوبة لتنفيذ النظام.

٢. يجب أن يكون لدى الإدارة العليــا داخل الشركة التفهم الكامل لأهداف تطبيــق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركة والمساندة مــن العــاملين لتحقيــق الاستفادة المثلى في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

٣. ترتب على تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إنتاج العديد من المعلومــات التي تفيد في جوانب عديدة لاتخاذ القرارات.

٤. يمكن الاستعانة بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديد معايير كميــة في قياس الأداء، فضلاً عن المعايير الماليــة.

وقد خلصت الدراســة إلى عدة توصيات منهــا:

يجب تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية لما له مــن أثر في تخفيض التكاليف الخاصــة بالإنتاج وزيادة قدرة الشركة على الاستفادة من مواردها.

٢. دراســة العلاقة بين هذا النظام ونظم الجودة الشاملة ونظام المخزون الصفري والمحاسبة عن الإنجاز.

در٣سة أثر تطبيق هذا النظام على الشركات الخدمية والمــشاكل والــصعوبات الخاصة بالتطبيق في هذه الشركات.

- الدراســة التي قام كل من (السبوع، ١٩٩٧) حــول إمكانيــة اســتخدام نظــام التكاليف المبني على الأنشطة وأثره على سياسات المنشأة المختلفــة، واللــذين توصلا فيها إلىالفوائد التي يحققها نظام الــ (ABC) من خلال تحليل الأنشطة التي تقوم بها المنشأة والذي يوفر لهــا المعلومات التي تحتاجها لتوفير الإنتــاج أو الخدمة الجيدة لإرضاء المستهلك والسعي لتلبية متطلباتــه ، وذلــك بتحــسين الإنتاج، وتحسين الأنشطة ذات الأولوية التي تضيف قيمة للمنتج، كما يساعد في تخفيض تكلفة الوحدات المباعة من خلال التركيــز علــى الأنــشطة المهمــة والضرورية لتسويق المنتج، إمكانية استبعاد الأنشطة غير الــضرورية وتكــون ذات التكلفة العالية، كما أنها وسيلة لتقييم أداء العاملين في الأقسام التسويقية من خلال الربحية المتحققة عن كل وحدة تسويقية بيعية وتوزيعية.
- الدراسة التي قام بها (حنان، ١٩٩٨) حول نظريات محاسبة التكاليف التقليديــة ونظرية محاسبة تكاليف الأنشطة في الميزان، وقد أوضح فيها إلى أن ظهــور محاسبة تكاليف الأنشطة قد دعــا إلى عدالنظم التكاليفية السابقة نظماً تقليديــة متقادمــة لا تتلاءم مع ما حدث في العقدين الأخيرين من القرن الماضــي مــن

ازدياد حدة المنافسة العالمية نحو تحرير وعولمة الاقتصاد. كما أوضح أن المحاسبة الإدارية القائمة على نظريات التكاليف التقليدية قد دعت بعض علماء المحاسبة إلى القول بأن تلك النظريات لا تملك زمام المبادرة ولا تواكب التطورات الحديثة، فهي ليست فاعلة بل منفعلة تتبع بصورة متأخرة عادة ما يحدث من تغيرات، وغالباً ما تخفي بعض المعلومات أو الحقائق المهمة، نظراً لاعتمادها على النتائج المالية فقط عند إجراء عملية التقييم وتهمل المنافع الأخرى المتوقعة والمصاحبة لعملية التحوّل التكنولوجي.

- الدراسة التي قام بها كل من (فائز، والبكري، ١٩٩٨)، حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) واللذين أوضحا فيها أن تخفيض التكاليف أصبح الشُغل الشاغل للإدارات الحديثة، والأساليب المتبعة في حسابات التكاليف لا توضح الفرص الممكنة لتحقيق هذا التخفيض، ولعدم وجود معلومات عن الأنشطة وتكاليفها، ومع أي من الأقسام أو الوظائف ترتبط، فمثلاً لا بُدّ من إيجاد ترابط واضح بين وظيفتي تصميم وتصنيع المنتجات، فعند تصميم منتج يحوي أجزاء أكثر ابتداءً من شراء المواد الأولية والتخزين والمناولة والتركيب والإشراف والرقابة، كما خلقت التطورات التكنولوجية الأخيرة ومنها التسويقية تحديات جديدة للمحاسبة الإدارية تتلخص في البحث عن حلول للمشاكل التي تتعلق بتقييم الأداء وتحديد أسعار التحويل والرقابة على التكلفة، وقد أوضحت الدراسة أن حل هذه المشاكل مرتبط بشكل أو بآخر بإيجاد حل لمشكلة فنية أكبر تواجه الإدارات وهي توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات، والوصول إلى طريقة فعّالة لتخصيص وتوزيع التكاليف المشتركة والتي تقوم بها الآن طريقة التكلفة على أساس الأنشطة الـ (ABC).
- دراسة (محمد، ١٩٩٩) بعنوان "إطار مقترح لرفع كفاءة القياس المحاسبي في ظل مدخل التكلفة على أساس الأنشطة - دراسة تطبيقية". وقد هدفت هذه الدراسة إلى صياغة إطار محاسبي لرفع كفاءة القياس في ظل تطبيق مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط، ويتم ذلك من خلال المساهمة في التحليل السليم للأنشطة والاختيار الصحيح لمسببات النشاط وذلك بهدف العمل على التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، وقد أظهرت الدراسة نتائج منها أن المنافسة والتطور التكنولوجي وقصور الممارسة المحاسبية تُعدّ الأسباب الرئيسة للتحول إلى مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط والذي يتضمن بعدين أساسيين، وهما: بعد القياس وبعد تخفيض التكلفة، كما أظهرت أن مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط الـ متكامل مع المفاهيم الحديثة في المحاسبة الإدارية مثل التحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة، وبيّنت الدراسة أن تحليل الأنشطة يعتمد بصورة أساسية على تحليل مراحل العمل للعمليات المختلفة التي غرسها المنتجات، كما أظهرت الدراسة أن تطبيق مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط المساعدة على مراكز النشاط الرئيسة ووحدات التكلفة. وقد خلصت

الدراســـة إلى عدة توصيات ، منها أن يتم التحوّل إلى مدخل قياس التكلفة علـــى أساس النشاط عند تواجد الظروف المناسبة لذلك وأن توسع المنشآت مجـــالات استخدامها لهذا المدخل ليشمل بعد تخفيض التكلفة ، فضلاً عن بعد القياس . كمـــا أوصت الدراسة أيضاً بضرورة الاعتماد على أساليب موضوعية عنـــد القيـــام بتحليل الأنشطة واختيار مسببات النشاط، وضـــرورة التعـــرف علـــى كيفيـــة الاستفادة من مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازنات وتقييم الأداء.

- دراســـة (عبدالله، ٢٠٠٣) بعنوان: "أنظمة التكـــاليف علـــى أســـاس الأنـــشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن : دراســـة تطبيقية فـــي إحدى الجامعات الأردنيـــة الخاصـــة ". وقد هدفت إلى تطبيق نظـــام التكـــاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي على إحدى الجامعات الخاصـــة لبيان الاختلاف بين تكلفة الدرجـــة العلمية الأولى المحوسبة على وفـــق نظـــام التكاليف التقليدية ونظام تكاليف الأنشطة في المرحلة الأولى، كما هـــدفت إلـــى تحليل الأنشطة المرتبطة بتقديم الدرجة العلمية واختيـــار هـــدف التكلفـــة فـــي مؤسسات التعليم العالي على وفق النظام الجديد مع تحليـــل مخرجاتـــه لبيـــان إمكانيـــة استخدام أيديولوجية التكاليف في مراحل صناعة قراراته في المرحلـــة الثانية بهدف تطوير عمل مؤسسات التعليم العالي بما يوازي أداء الجامعات في الدول الغربيـــة.

وقد توصلت الدراســـة إلى عدة نتائج منهـــا:

١. إمكانية تخفيض التكاليف من دون المساس بنوعية التعليم لمنح الدرجات العلمية وطرح برامج بأسعار تنافسية.
٢. إن هيكلية عمل نظام تكاليف الأنشطة تمكن المدراء من إعداد خطـــط تطـــوير البرامج الدراسية على وفق إطار موحد وشامل على أساس التكاليف الملائمـــة بجانب المتطلبات التقنية للتطوير.
٣. يقدم نظام تكاليف الأنشطة صورة دقيقة للتكاليف المتحققة للبـــرامج الدراســـية ، مما يساعد المدراء على تخصيص الموارد الاقتصادية علـــى البـــرامج بـــشكل كفء.
٤. إمكانية تحديد تقديرات الموازنات بشكل موضوعي على وفق تحليل الأنشطة.

- دراســـة (البهيتي، ٢٠٠٤) بعنوان: "المحاسبة عن تكاليف تحقيق السلامة البيئية والمهنية من خلال استخدام مدخل التكاليف على أســـاس الأنـــشطة - دراســـة تطبيقية"، وقد هدفت الدراســـة إلى تحديد أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئيـــة في الشركات الصناعية المصرية والتعرف على المشاكل والصعوبات الناجمـــة عن تحديد التكاليف البيئية واستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس التكاليف البيئية، كما تهدف الدراسة إلى توضـــيح أثـــر تطبيـــق نظـــام

المحاسبة عن التكاليف البيئية على تكلفة منتجاتها ووحداتها بالنسبة لعملية اتخاذ القرارات الإدارية، وذلك بالتطبيق العملي بشركة المحلة للسجاد.

وقد توصلت الدراسة لنتائج أهمها:

١. يلزم على الشركات الصناعية التحديد الدقيق للأنشطة البيئية التي تتعرض لها ، كما يلزم تحديد المخاطر البيئية والمهنية التي يمكن أن تتعرض لها.

٢. من المفضل أن يتم حساب التكاليف البيئية على أساس النشاط داخل الشركات الصناعية.

٣. يتطلب حساب التكاليف البيئية على أساس النشاط مواجهة العديد من المشكلات والقياسات التي تنتج أثناء التطبيق العملي للتخطيط البيئي.

٤. يترتب على تطبيق حساب التكاليف البيئية على أساس النشاط إنتاج العديد من المعلومات التي تفيد في جوانب عديدة لاتخاذ القرارات وفي تحديد معايير كمية في قياس الأداء البيئي فضلاً عن المعايير المالية.

وقد أوصت الدراسة إلى عدة توصيات منها أنه لابد من الاهتمام بالأنشطة البيئية داخل الشركات الصناعية وحصر وتسجيل دقيق للتكاليف البيئية ، وتطبيق حساب التكاليف البيئية على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية، لأنها تؤدي إلى نتيجة موضوعية ودقيقة.

كما أوصت الدراسة بدراسة أثر تطبيق هذا النظام في تسعير المنتجات الصناعية وتحميلها للأعباء البيئية للتوافق مع القوانين والتشريعات البيئية.

في ضوء هذا العرض للدراسات السابقة تبدو أهمية هذا البحث من وجهة النظر الأكاديمية في دراسة مدى إمكانية استخدام أحد أنظمة التكاليف الحديثة المطبقة في النشاط الصناعي على قطاع الخدمات التعليمية، وبما يتلاءم مع طبيعة هذا النشاط، ومن ثم يمثل هذا البحث محاولة علمية تستهدف الاستفادة من أحد الأساليب الحديثة لقياس التكاليف المستخدمة في القطاعات الصناعية ذات الإنتاج المادي الملموس لبيان مدى إمكانية تطويع هذا الأسلوب بما يسمح باستخدامها في مجال قياس وترشيد التكلفة في قطاع الخدمات التعليمية ذات الإنتاج الخدمي غير الملموس. كما تبدو الأهمية العلمية للدراسة من خلال البحث عن أنسب الأساليب قياس تكلفة الخدمات التعليمية بصورة دقيقة ، خصوصاً في ظل نقص الموارد المتاحة في معظم الدول النامية، وبما يسهم في الاستثمار في تلك الموارد وترشيد القرارات الإدارية وتحديد أسعار تلك الخدمات على أسس موضوعية.

منهجية البحث

يستخدم في إنجاز هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى طبيعة الموضوع، كما سيتم الحصول على المعلومات من المصادر الثانوية عن طريق الدراسات السابقة والدوريات من مجلات علمية مُحكمة متخصصة، والمراجع والكتب العلمية، كما سيتم الحصول على المعلومات أيضاً من المصادر الأولية عن طريق الاستبانة "Questionnaire" وتتكون هذه المنهجية من الآتي:

القسم الأول: الإطار النظري ويشمل على ما يأتي:
نظريات التكاليف التقليدية وهي:

١. نظرية التكلفة الكليـــة "Total Absorbing Costing"

تقوم نظرية التكاليف الكلية على أساس تحميل جميع عناصر تكلفـــة الإنتـــاج الثلاثة وهي (مواد أولية مباشرة، أجور مباشرة، تكاليف صناعية غيـــر مباشـــرة)، على الوحدات المنتجة خلال الدورة التكاليفية، وذلك بهدف تحديد تكلفة إنتاج الوحدة ثم اعتمادها في تحديد تكلفة المبيعات وتقييم المخزون السلعي آخـــر المـــدة، أي أن الهدف الرئيس لنظرية التكاليف الكلية هو خدمة المحاسبة المالية في إعداد قوائمهـــا المالية، وتعد نظرية التكاليف الكلية إجراءً مقبولاً عموماً من الـ "GAAP".
(المجمـــع العربـــي للمحاســـبين القـــانونيين، ٢٠٠١، ٢٧٩ -٢٨٥)، (Lucey, T., 1982,255-263)

٢. نظرية التكاليف المتغيرة "Variable Costing"

أما نظرية التكاليف المتغيرة فهي موجهة أساساً لخدمة المحاسبة الإداريـــــة، وتقوم على الفصل بين التكاليف المتغيرة (مواد أوليـــة مباشـــرة، أجـــور مباشـــرة، تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة) وبين التكاليف الثابتـــة (تكـــاليف الطاقـــة أو الطاقة الزمنيـــة)، ومنذ بدايات ظهور نظرية التكاليف المتغيرة فـــي عـــام ١٩٣٦ تطورت استخداماتها الإداريـــة، فأصبحت بذلك جانبـــاً جوهريـــاً مـــن المحاســـبة الإدارية (تحليل التعادل، التكاليف الملائمـــة في اتخاذ القرارات قـــصيرة الأجـــل، التحليل الحدي، واعتماد مفهوم هامش المساهمة أساساً لسياسة التسعير في المـــدى قصير الأجل).

وفي المحاسبة الماليـــة على وفق منظور نظرية التكـــاليف المتغيـــرة، تُعـــدّ التكلفة المتغيرة فقط تكلفة إنتاج، فتحدد على أساسها تكلفة المبيعات ويُقيم المخـــزون السلعي آخر المدة، أما التكلفة الثابتة فتعد تكلفة زمنيـــة "Period Cost"، لا تدخل في تكاليف الإنتاج، وإنما تقفل في نهايـــة الدورة الماليـــة فـــي قائمـــة الـــدخل، وفـــي المحاسبة الإداريـــة تُعدّ التكلفة الثابتـــة تكلفة غارقـــة "Sunk Cost"، يتم تجاهلهـــا عند اتخاذ القرارات الإداريـــة فـــي المـــدى قـــصير الأجـــل وبخاصـــة قـــرارات التسعير(*). (Morse, W.J.and Roth, H.P. 1986-20).

٣. نظرية التكاليف المُستغلة "Used Capacity Costing"

إن نظرية التكاليف المُستغلة تمثل حلاً وسطاً بين النظريتين الـــسابقتين عنـــد معالجـــة التكاليف الثابتـــة، إذ إنها تعترف بجزء من التكلفة الثابتـــة عنصراً مـــن

(*) أنظر على سبيل المثـــال: (Horngren, C.T. and Foster, G. 1987) (Harper, W. M. 1989) (جاريسون ونورين، ٢٠٠٢)

عناصر تكلفة الإنتاج، وهو الجزء المُستغل من الطاقة المتاحة، أما الباقي غير المُستغل فلا يُعد تكلفة إنتاج، بل تكلفة زمنية تقفل في قائمة الدخل في نهاية الفترة المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن أدبيات محاسبة التكاليف تعرض أيضاً نظرية تقليدية لا تختلف في الجوهر عن النظريات التقليدية الثلاث السابقة، وهي نظرية مراكز التكلفة "Centers Theory Cost" فوفقاً لتلك النظرية تقسم منشأة الأعمال إلى:

أ. مركز العمليات الإنتاجية.
ب. مركز الخدمات الإنتاجية.
ج. مركز الخدمات التسويقية.
د. مركز الخدمات الإدارية والمالية.

ويتم تخصيص تكاليف مركز الخدمات الإنتاجية على مركز العمليات الإنتاجية، يمثل هذان المركزان معاً تكلفة النشاط الإنتاجي الذي يُحمل على الوحدات المنتجة، وهنا يمكن أيضاً تطبيق طريقة التحميل على وفق نظرية التكاليف الكلية أو نظرية التكاليف المتغيرة أو نظرية التكاليف المُستغلة، أما تكاليف مراكز الخدمات التسويقية والخدمات الإدارية والمالية فتُعدّ تكلفة زمنية تقفل في نهاية الفترة المالية في قائمة الدخل.

٤. الانتقادات الموجهة إلى نظريات التكاليف التقليدية الثلاثة

إن نظريات التكاليف التقليدية السابقة جميعها تقوم على التصنيف الوظيفي للتكاليف "Functional Cost Classification" فتصنف التكاليف في مجموعتين:

(أ) تكاليف إنتاجية وهي تكلفة المواد الأولية المباشرة وتكلفة العمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة (تسمى في المدخل التكاليفي الحديث تكاليف مساندة للإنتاج).

(ب) تكاليف غير إنتاجية، وهي تكاليف البيع والتوزيع وتكاليف التسويق وتكاليف الأبحاث والتطوير والتكاليف العامة والإدارية.

تعتمد محاسبة التكاليف التقليدية المجموعة (أ) التكاليف الإنتاجية أساساً لتقييم المخزون السلعي وتحديد دخل الفترة المالية ، وذلك بعد إجراء تحليل تكاليفي مفصل بهدف تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات.

أما المجموعة الثانية (ب) مجموعة التكاليف غير الإنتاجية، فيعدها المدخل التكاليفي التقليدي جميعها مصاريف تقفل في نهاية الفترة المالية من دون إجراء أي تحليل إضافي لهذه المجموعة.

تؤدي عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في المجموعة الأولى إلى نتائج غير دقيقة، وكثيراً ما تكون مضللة لا يمكن اعتمادها في تسعير المنتجات وتحديد ربحية كل منتج على حدى ، فعملية التخصيص لا تنطلق من علاقات السببية والأثر "Cause and Effect" في تخصيص التكاليف غير المباشرة - كما يفعل

المدخل التكاليفي الحديث، مدخل تكاليف الأنشطة (ABC)بل تعتمد طرائق حكمية بعيدة عن الموضوعية.

أضف إلى ذلك أخطاء تخصيص التكاليف الإنتاجية غير المباشرة في المجموعة (أ)، فإن اعتبار التكاليف غير الإنتاجية في المجموعة (ب) مصاريف لا تدخل في تكلفة الإنتاج هي معالجة محاسبية خاطئة أيضاً ، ولم تُعدّ ملائمة وموضوعية في ظروف التغيرات الجوهرية في البيئة الصناعية أو الإنتاجية التي أدت إلى ظهور نظم إنتاجية حديثة أطلق عليها كتّاب المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف تقنيات التصنيع المتقدمة "Advanced Manufacturing Technology" سواء في مجال العمليات الصناعية أو في مجال إدارة وتخطيط الإنتاج واحتياجاته، إذ يتم التصنيع المتكامل بوساطة الحاسب الإلكتروني من دون تدخل العنصر الإنساني في العملية الصناعية، كل ذلك أدى إلى مضاعفة أخطاء التحميل وتحديد ربحية كل منتج.

أما الفرض الثاني بعد فرض ملاءمة التصنيف الوظيفي للتكاليف، فهو أن نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة ضمن هيكل التكلفة هي نسبة ضئيلة وغير مهمة نسبياً، بحيث أن أخطاء التخصيص لن تؤثر جوهرياً في النتائج. ولقد كان هذا الفرض صحيحاً ومقبولاً في بدايات القرن العشرين لأن نسبة العمل المباشر كانت كبيرة وجوهرية أيضاً، وما تبقى للتكاليف الصناعية غير المباشرة يتراوح ما بين ٥% إلى ١٠% في بدايات القرن العشرين.

إن الفرض السابق لم يُعد مقبولاً في أيامنا هذه، ففي البيئة الصناعية الحديثة تصل نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى ما يقارب ثلاثة أضعاف تكلفة العمل المباشر، كما أظهرت ذلك دراسة حديثة حول هيكل التكلفة في منشآت الأعمال الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية في عام ١٩٩٥. فقد أظهرت دراسة في صناعة الإلكتونيات وصناعة أجزاء من السيارات أن تكلفة العمل المباشر في المتوسط لا تتجاوز ٩% بينما تصل التكاليف الداعمة أو المساندة للإنتاج إلى ٢٦% في حين أن تكلفة المواد الأولية المباشرة كانت ٦٥%.

لذلك ينتقد المدخل التكاليفي التقليدي بأنه مدخل ساكن (Static)، لا يراعي ديناميكية سلوك التكاليف، فيتجاهل التغيرات الجوهرية في الأجل الطويل . ففي العقدين الأخيرين من القرن الماضي ازدادت بوضوح الأهمية النسبية للتكاليف الصناعية غير المباشرة، في حين تراجعت أهمية العمل المباشر، وحافظت المواد المباشرة على وزنها النسبي.

وأخيراً يفترض المدخل التكاليفي التقليدي، وهو مدخل ساكن، أن المنتج أو المنتجات تمكث في الأسواق كما هي من دون تعديل أو تطوير في الأنواع والمواصفات والجودة لسنوات طويلة ولكن هذا الافتراض أصبح مرفوضاً في ظل التقدم التكنولوجي السريع وتزايد المنافسة العالمية، فالمنتجات يتم تطويرها وتجديدها بصفة تكاد تكون دورية وخلال فترات زمنية قصيرة الأجل، أي أن

دورة حياة المنتج لم تعد طويلة كما كانت في الماضي، فقد أصبحت الآن قصيرة الأجل عكس ما كان يفترضه المدخل التقليدي.

٥. نظام تكاليف الأنشطة الـ (ABC)

نظام الـ (ABC) وخطوات تطبيقه:

يقوم نظام (ABC) على تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة، ومن ثمّ تكاليف غير مباشرة ويتمّ تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة. (Drury, C., 1992)، (Dopuch, N., 1981)

وطبقاً لـ (Kaplan, 1988) فإن الهدف الرئيس لهذا النظام هو تحديد مسببات التكلفة (Cost Drivers) حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج، ويفترض في هذا النظام أن الأنشطة تسبب التكاليف وأن المنتجات تخلق بدورها طلباً على هذه الأنشطة، ومن ثم يصبح استخدام الأنشطة بوصفها أساساً لتوزيع التكاليف المشتركة أمراً أكثر موضوعية وتسهيلاً لفهم العلاقة بين الأنشطة بوصفها مسببات للتكلفة، والتكاليف المشتركة الناجمة عنها، كما قدّم (Cooper, 1990,61-68) إطاراً تحليلياً لهذه العلاقة. وفي هذا الإطار ميّز بين أربع مجموعات من الأنشطة يمكن إجمالها على النحو الأتي:

أولاً: أنشطة ترتبط بالوحدات الإنتاجية مباشرة (Unit Level Activites).

ثانياً: أنشطة تخص مجموعة من الوحدات المنتجة (Batch Level Activities). مثل نشاطات تجهيز وتحضير الآلات وبرمجة الإنتاج، وإعداد أوامر الشراء للمواد الخام.

ثالثاً: أنشطة ترتبط بالإنتاج بشكل عام (Product Level Activities)، ومن أمثلتها تحضير وتنفيذ إشعارات الأوامر الهندسية، ووضع مواصفات المنتج.

رابعاً: أنشطة تتعلق بعمليات ومرافق التصنيع، مثل أنشطة الصيانة، والحراسة وإدارة المصنع، والمحاسبة، وإضاءة المصنع وتدفئته، والمصاريف الإدارية المختلفة. إن جميع هذه الأنشطة ضرورية لدعم عملية التصنيع ومؤازرتها وهي عامة وتشترك في الاستفادة منها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها في المصنع وطبقاً لمفهوم (ABC) يتم ربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات باستخدام مفهوم مسببات التكلفة كما في المجموعات الثلاث الأولى، وذلك لصعوبة ربط هذا النوع من الأنشطة بشكل مباشر بهدف التكلفة (الوحدة المنتجة أو المجموعة) بل تتم معالجتها على اعتبار أنها تكاليف عامة لجميع المنتجات ومن ثمّ يتم حسمها بوصفها مبلغاً إجمالياً من قائمة الدخل لجميع خطوط الإنتاج كتكاليف فترة أو يتم توزيعها بطريقة عشوائية.

أما بالنسبة لخطوات تطبيق نظام الـ (ABC) فهي كما يأتي:

بينما يتم توزيع التكاليف حسب الأنظمة التقليدية على مرحلتين، تتم هذه العملية في هذا النظام على أربع مراحل يمكن تلخيصها كما يأتي:

أولاً -تحديد الأنشطة الرئيسة التي تسبق أو ترافق عملية الإنتاج مثل أنشطة إعداد الآلات، وبرمجة الإنتاج، ومعالجة المواد ونقلها، واللف والحزم، والصيانة، والتخزين، واستلام وتسليم المواد الخام... الخ.

ثانياًتحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيس مذكور، من ثم مسببات حدوث التكلفة (Cost Drivers) التي تمثل بدورها عوامل متغيرة (Variable Factors) تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة قوية، ويتمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين، أو خط إنتاجي معين مثل تكلفة المواد المباشرة، وساعات العمل المباشر، وتكلفة العمل المباشر، وعدد دورات الإنتاج، وعدد مرات شحن المواد، وعدد طلبات الإنتاج، وعدد مرات تحضير الآلات وغيرها.

ثالثاً - تكوين ما يسمى بمجمعات التكلفة (Cost Pools) لكل نشاط رئيس، فبعد تحديد الأنشطة الرئيسة التي تحدث في المنشأة يتم تجميع هذه الأنشطة في مجمعات أو مراكز تكلفة إذ يشتمل كل مركز على الأنشطة المشابهة من حيث مسبباتها، فمثلاً يتم عد اللف والحزم (Packaging)، ومناولة وتعبئة المواد (Material Handling)، والتخزين (Storage)، بمثابة مجمع واحد ، لأن المسبب الرئيس لهذه الأنشطة أوزان المواد الخام، ويتم كذلك تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في مجمع واحد باعتبار أن هذه التكاليف (الأنشطة) ترتبط ارتباطاً قوياً بساعات عمل الآلات وهكذا.

إن الهدف الرئيس من عمل مجمعات التكلفة هو تحميل إجمالي تكلفة المجمع (المركز) إلى المنتج بناء على مُسببات التكلفة المحدد سابقاً.

رابعاً - يتم في هذه المرحلة ربط (Trace) تكاليف هذه الأنشطة مع المنتجات بنسبة استفادة هذه المنتجات من تلك الأنشطة مستخدمين مسببات التكلفة المحددة سلفاً.

مزايا استخدام نظام الــ (ABC) من الناحيتين النظرية والتطبيقية

إن الاهتمام المتزايد بنظام الــ (ABC) في الوقت الحاضر على الصعيدين الأكاديمي والمهني يعكس قناعة الكثيرين بالوفورات المفترضة التي يمكن تحقيقها عند استخدام هذا النظام، فعلى الصعيد الأكاديمي تناول العديد من الباحثين هذا النظام بالشرح والتحليل والتعديل، منهم (Innes, and Michell, 1990)، (Cooper, 1990)، (King, 1991)، (Kaplan, 1992)، (Christinsen, 1993)، وقد أجمع هؤلاء الباحثون على أن تطبيق نظام (ABC) سيقود إلى تجاوز العيوب المتصلة بأنظمة التكاليف التقليدية.

وطبقاً لــ (Kaplan, 1998,6) فإن تطبيق هذا النظام يمكن أن يؤدي إلى خفض التكاليف المشتركة (Overheads) التي قد تصل نسبتها في بعض الأحيان إلى ٥٠% مراجمالي التكلفة، ويتم ذلك عندما يكون بمقدور الشركة تحديد الأنشطة

الأكثر ارتباطاً بالتكاليف، ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة فيعاد بذلك توزيع الموارد إلى الأنشطة الأكثر نفعاً.

ويرى (Palyer & Kramer, 1995) اللذان أشارا إلى صعوبة تحديد وقياس بعض منافع النظام كمياً، أن معظم منافع هذا النظام كانت في مجال تحديده لمزيج الزبائن والمنتجات فنظام (ABC) حسب رأيه يساعد الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستفيد المدراء من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والزبائن الأقل ربحية، أو إعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج آخر أكثر ربحية، ويخلص (Cooper) إلى القول أن نظاماً متطوراً للتكاليف المبنية على الأنشطة سوف يقلل من احتمالية إتباع إستراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه (King, 1991).

ومن جهته يرى (Burdeau, 1973) أن نظام (ABC) لم يلق الاهتمام فقط لكونه يقدم أساساً جديداً لحساب التكلفة، بل لكونه يمثل آلية للرقابة عليها، وإدارتها على المدى الطويل أيضاً، ويتم ذلك حسب رأيه من خلال تركيز اهتمام الإدارة بمسببات التكلفة، ويرى أن المساهمات المحتملة لهذا النظام تتركز في إدارة التكلفة، إعداد الموازنات، الرقابة وتقييم الأداء . ويذكر أن آفاق استخدام هذا النظام لن تقتصر على تكاليف إنتاج السلع وتحليل ربحية كل منها فقط، بل يشمل أيضاً مجالات التسويق والتعامل مع الزبائن، الذي أصبح يُعرف بمفهوم تحليل ربحية الزبون.

ومن أدبيات المحاسبة الإدارية المشار إليها سابقاً، نرى أن لنظام (ABC) فوائد يمكن للشركات تحقيقها إذا ما أحسنت تطبيق هذا النظام . فعلى الرغم من حداثة عهد هذا النظام إلا أن المسوحات الحديثة تشير إلى ازديادتوجه الشركات الصناعية والخدمية نحو استخدامه ، فقد أظهر أحد الاستطلاعات التي أجريت حديثاً عن طريق الفاكس من قبل مجلة (Management Accounting) في عام ١٩٩٤، حول مدى فعالية نظام (ABC)، أن معظم شركات العينة وجدت أن هذا النظام قد حقق منافع متعددة أهمها:

١. توفير بيانات أكثر دقة وملاءمة للوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة.
٢. تحسين مقاييس الأداء.
٣. زيادة المقدرة التنافسية للشركة.

ولقد أشارت بعض شركات العينة إلىأن السبب الرئيس لتبنيها نظام (ABC) هو عجز أنظمة التكاليف المطبقة لديها عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن الشركة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها ومن الأمثلة على الشركات التي تبنت نظام (ABC) شركة (AT&T) الأمريكية للاتصالات، إذ بدأت بتطبيقه عام ١٩٩١ في أحد أقسامها الـ ٢٢وهو قسم إعداد الفواتير، وكان الهدف الرئيس وراء تطبيقه هو تبرير تكلفة الخدمة المقدمة، ومن ثم إقناع الجهات التشريعية

والسياسية في الولايات المتحدة الأمريكية بأسعار خدماتها . وقد أدى تطبيق هذا النظام حسب الشركة إلى تحقيق عدة منافع أهمها:

١. انخفاض تكاليف القسم بنسبة ١٨%.
٢. توفير بيانات تكلفة أكثر مصداقية.
٣. توفير مؤشرات تحليلية.
٤. تخفيض وقت تنفيذ العمليات.
٥. تحسين مستوى أداء العمليات بسبب فهم الإدارة للعلاقات بين العمليات المختلفة ومسبباتها.
٦. تطوير وتحسين العلاقات مع الزبائن ومن ثم تحقيق رضاهم من خلال إ قناعهم بتكلفة المنتج وأسس احتسابها. ٠(Hobdy, *et.al*, 1994).

أما شركة (Evans Medicool) البريطانية لصناعة الأدوية والمستحضرات الطبية التي تنتج أكثر من ٣٥٠ منتجاً متنوعاً، فقد بدأت بتطبيق هذا النظام في عام ١٩٩٠. وقد نجم عن تطبيق هذا النظام تحقيق عدة مزايا كان أهمها إعادة تسعير منتجاتها بعدما تم التوصل إلى تكلفة أكثر دقة للمنتجات . إذ أثبت تطبيق نظام (ABC) في هذه الشركة أن الأنظمة التقليدية التي كانت سائدة اتجهت إلى زيادة تكلفة المنتجات ذات حجم الإنتاج المرتفع، وقللت من تكلفة المنتجات ذات حجم الإنتاج المنخفض فعلى سبيل المثال تبين أن ٣٨ منتجاً من المنتجات كبيرة الحجم كانت تكلفتها مضخمة (Overcosted) بنسبة تصل إلى ٥٥%، وأن تكلفة ما يقارب من ٨٥ منتجاً من المنتجات صغيرة الحجم كانت منخفضة (Undercosted) بنسبة قد تصل إلى ٩٢,٥%، الأمر الذي استدعى إعادة تحليل وتقييم ربحية المنتجات المختلفة. ومن جهة أخرى ساعد تطبيق هذا النظام في إحداث تغييرات جوهرية في بعض العمليات (الأنشطة) على خطوط إنتاجية معينة، الأمر الذي أدى إلى ترشيد العمليات، ومن ثم ترشيد توزيع موارد الشركة (Al Bhimani and Pigott, 1992,18-20).

مقارنة بين النظام التقليدي للتكاليف ونظام التكاليف المبني على الأنشطة

يختلف النظام التقليدي عن نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في مرحلة التكاليف غير المباشرة، ففي حين يعتمد النظام التقليدي على الأقسام بناءً على حجم الإنتاج أو ساعات العمل أو ساعات تشغيل الآلات، فإن نظام الـ (ABC) يعتمد على كامل التكلفة المتعلقة بالمنتج والذي يعتمد بالدرجة الأساسية على الأنشطة، ومن الشكل الآتي يظهر لنا أن المرحلة الثانية هي الاختلاف فيما بين النظامين وهو وعاء التكلفة (Cost Pools):



المصدر: الشكل من إعداد الباحثين

الشكل ١

مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف ABC

متى يجب التحوّل من النظام التقليدي للتكلفة إلى نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC):

قبل اتخاذ قرار التحوّل من النظام التقليدي إلى نظام الـ (ABC) يجب على إدارة الشركة أن تتأكد من الفائدة التي سوف تحققها من قرار التحوّل إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة، كما يجب على الإدارة الإجابة عن التساؤلات الآتية:

١. ما التأثيرات المحتملة على الأسعار والمنتجات إذا قررت الإدارة التحوّل إلى نظام الـ (ABC).
٢. المحتملات التوفير في التكاليف غير المباشرة ، وذلك عند التحوّل إلى نظام (ABC)، وكذلك ما هو التأثير المحتمل على تخفيض التكاليف النهائية.
٣. كيف يمكن لنظام التكاليف المبني على الأنشطة الـ (ABC) أن يساعد الإدارة في البيئة التنافسية، وكيف له أن يحقق السرعة في تصنيع وتوصيل المنتجات بسرعة.
٤. كيف يمكن لنظام التكاليف المبني على الأنشطة الـ (ABC) أن يساعد على تحليل ربحية الزبائن ويسهم في تطوير العمل.

وإذا وجدت الإدارة بأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) سوف يسهم بفاعلية في تطوير بيئة العمل ويقدم منافع للعمل ، وأن فائدته المحتملة كبيرة فيجب التحوّل إلى نظام الـ (ABC).

مثال عملي على الاختلاف بين النظام التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة، ولنفرض أن منشأة ما لديها البيانات الآتية:

	المنتج A	المنتج B
عدد وحدات الإنتاج	٥٠ وحده	١٥٠ وحدة
سعر البيع	٤٠ ديناراً	٢٠ ديناراً
تكلفة الوحده المباشرة والعمالة	٢٠ ديناراً	٥ دنانير
عدد ساعات العمل	٢٥ ساعة	٧٥ ساعة

وقد تم وتحديد الموازنة كالتالي:

النشاط	المبلغ (دينار)	معيار تكلفة النشاط
الأعمال الهندسية	١٢٥	ساعات العمل الهندسية
التركيب	٣٠٠	ساعات عمل التركيب
تشغيل الآلات	١٥٠٠	ساعات عمل الماكنات
التغليف	٧٥	عدد أوامر التغليف
المجموع	٢٠٠٠ دينار	

وقد تم تحديد عدد الوحدات بالشكل الاتي:

معيار تكلفة النشاط	النشاط المستنفذ للمنتج A	النشاط المستنفذ للمنتج B	المجموع
ساعات العمل الهندسية	٥٠	٧٥	١٢٥
ساعات عمل التركيب	٢	١	٣
ساعات عمل الماكنات	٥٠٠	١٠٠٠	١٥٠٠
عدد أوامر التغليف	٥٠	١٠٠	١٥٠

التكاليف في حالة نظام التكاليف التقليدي

تحت نظام التكاليف التقليدي فان تكلفة المنتجات ستكون بالشكل الآتي:

ساعات العمل = ٢٥+٧٥= ١٠٠

معدل تكلفة ساعات العمل = ١٠٠/٢٠٠٠ = ٢٠ ديناراً

تحديد المادة A= ٢٠×٢٥= ٥٠٠ دينار

تحديد المادة B= ٢٠×٧٥= ١٥٠٠ دينار

تحديد الوحدة الواحدة للمادة B= ١٥٠/١٥٠٠= ١٠ دنانير

وسوف تكون التكلفة النهائية بناءاً على هذا النظام بالشكل الآتي:

	منتجA	منتج B
سعر البيع		
التكاليف		
التكاليف المباشرة والعمالة	٢٠	٨
التكاليف غير مباشرة	١٠	١٠
مجموع التكاليف	٣٠	١٨
الربح	١٠	٢

التكاليف في حالة نظام التكاليف أساسه النشاط ABC

إن أولى الخطوات الواجب تحديدها هي تحديد عناصر النشاط أو المصادر وتكلفتها ونشاطها المستنفذ ليصار إلى استخراج معدل النشاط الواحد من هذه العناصر، ثم يتوجب تحديد عدد الأنشطة لكل عنصر ليصار إلى استخراج التكلفة.

معيار تكلفة النشاط	التكلفة	النشاط المستنفذ	معدل النشاط
الأعمال الهندسية	١٢٥	١٢٥	١
التركيب	٣٠٠	٣	١٠٠
تشغيل الآلات	١٥٠٠	١٥٠٠	١
التغليف	٧٥	١٥٠	٠,٥٠

التكلفة بالنسبة المنتج A

معيار تكلفة النشاط	معدل النشاط	عدد الأنشطة	التكلفة
الأعمال الهندسية	١	٥٠	٥٠
التركيب	١٠٠	٢	٢٠٠
تشغيل الآلات	١	٥٠٠	٥٠٠
التغليف	١	٥٠٠	٥٠٠
المجموع			٧٧٥
عدد الوحدات المنتجة			٥٠
تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة			١٥,٥٠

التكلفة بالنسبة منتج B

معيار تكلفة النشاط	معدل النشاط	عدد الأنشطة	التكلفة
الأعمال الهندسية	١	٧٥	٧٥
التركيب	١٠٠	١	١٠٠
تكلفة تشغيل الآلات	١	١٠٠٠	١٠٠٠
التغليف	٠,٥٠	١٠٠	٥٠
المجموع			١٢٢٥
عدد الوحدات المنتجة			١٥٠
تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة			٨,١٦٧

وسوف تكون التكلفة النهائية بناءاً على هذا النظام بالشكل الآتي:

	منتج A	منتج B
سعر البيع	٤٠	٢٠
التكاليف		
التكاليف المباشرة والعماله	٢٠	٨
التكاليف غير مباشرة	١٥,٥٠	٨,١٦٧
مجموع التكاليف	٣٥,٥	١٦,١٦٧
الربح	٤,٥	٣,٨٣٣

المقارنة بين التكاليف

	حسب النظام التقليدي	**حسب نظام ABC**	**الفرق بين النظامين**
المادة A			
مجموع التكاليف	٥٠٠	٧٧٥	(٢٧٥)
تكلفة الوحدة الواحدة	١٠	١٥,٥٠	(٥,٥٠)
الربح	١٠	٤,٥٠	٥,٥٠
منتج B			
مجموع التكاليف	١٥٠٠	١٢٢٥	٢٧٥
تكلفة الوحدة الواحدة	١٠	٨,١٦٧	١,٨٣٣
الربح	٢	٣,٨٣٣	(١,٨٣٣)

ماذا نستنتج من النظامين والفروق المذكور سابقاً

عند اختيار نظام ا لتكاليف التقليدي فإن التكاليف غير المباشرة قد تمّ تخصيصها بناءً على حجم الإنتاج ، ولكن عند استخدام نظام ABC فإن التكاليف قد تم تخصيصها استناداً إلى نسبة مساهمتها في الوحدة المنتجة الواحدة بناءً على معدل النشاط وعدد الأنشطة، و من ثم فإن المادة الواحدة تحمل من التكاليف غير المباشرة تماما بالمقدار الذي صرفت هذه التكاليف لأجله في حين أن نظام التكاليف التقليدي يعمل على قياس المصادر والتكاليف المستهلكة متناسبةً مع الوحدات المنتجة.

إن نظام التكالف التقليدي يتعامل مع الـ تكاليف غير المباشرة على أساس ساعات العمل أو ساعات عمل الماكنات، في حين أن نظام ABC يحدد التكاليف من خلال تكلفة كل مصدر ومصروف استعمل في الإنتاج.

ونلاحظ بأن المنتج B في نظام ABC يستطيع المنافسة أكثر في حالة استخدام هذا النظام حيث انخفضت التكاليف بمقدار ١,٨٣٣ دينار مما أدى إلى زيادة الربح من ٢ دينار إلى ٣,٨٣٣ دينار وذلك يُعدّ في صالح هذه المنتج في حالة ما إذا كان إنتاجه كبيراً،ولكن لن يكون في صالح المنتج A إذا ما كان إنتاجه كبيراً حيث أن معظم تخفيض التكاليف قد تم تحميلها نتيجة تطبيق هذا النظام إلى المادة B بينما تحملها في الحقيقة المنتج A.

متى يمكن استعمال نظام ABC:

يمكن نظام ABC استعماله في الحالات الآتية:

١. عندما تتناقص تكلفه الأنشطة.

٢. يتوجب استعماله عندما تكون هناك منافسة قوية تؤدي إلى اختلال الأسعار نتيجة للتكلفة غير الدقيقة من خلال معدل التخصيص كما هو في النظام التقليدي.

٣. عند تنوع المنتجات ويرافقه حجم كبير من الإنتاج، في حين يجب استعمال النظام التقليدي عندما لا يكون هناك تنوع في المنتجات.
٤. عندما يكون حجم المصاريف غير المباشرة كبيراً.

وعليه تُوصى الشركات باستعمال نظام ABC عندما تزيد منافع تطبيق النظام عن تكاليف تطبيقه.

منافع إستعمال نظام ABC

يحقق استعمال نظام ABC منافع كثيرة أهمها:

١.إن النظام يساعد الإد ارة على اتخاذ القرارات السليمة ويعطي رؤية شاملة ودقيقة ع تكلفة تنوع المنتجات كل على حدة والتي تؤدي إلى تحسين الربحية ويساعد الإدارة على اتخاذ إستراتيجية عملية وسليمة.

٢.يعطي مؤشراً دقيقاً عن مقاييس تكلفة الأنشطة و من ثم تساعد الإدارة على تطوير وتحسين المنتجات.

٣.يقدم للإدارة تعاملاً أسهل للتكاليف المتعلقة بكل منتج على حدا ويساعد على إتخاذ قرارات التسعير ويساعدهم على اتخاذ قرارات أفضل لمواجهة المنافسة.

جدول يبين التكاليف المباشرة وهي المتعلقة بالرواتب المباشرة والمصاريف المتعلقة بها، والتكاليف غير المباشرة حسب الميزانية العمومية وقائمة الدخل لعام ٢٠٠٥ للجامعة الإسلامية بغزة

ت	الإيضاحات	المبلغ .J.D	النسبة المئوية
أ)	**التكاليف المباشرة:**		
	١.رواتب وعلاوات الهيئة التدريسية	٤,٤٥٨,٣٧٩	%٣٩,٠٥
	٢.أجور الساعات التدريسية	٥٩٢,١٤٢	%٥,١٩
	٣.أتعاب دورات تدريبية	٣٥,٠٧٠	%٠,٣١
	٤.مصروفات البحوث العلمية والمؤتمرات	١١٧,٨٦٢	%١,٠٣
	٥.منح رسوم طلابية وخدمات	١,٤٨٠,٧٥٤	%١٢,٩٧
	٦.مساهمات ومخصصات	١,٢٩٨,٦١٥	%١١,٣٧
	٧. مصروفات عامة مباشرة	٢٤,٣٤٠	%٠,٢١
	مجموع التكاليف المباشرة	**٨,٠٠٧,١٤٢**	**%٧٠,١٣**
ب)	**التكاليف غير المباشرة:**		
	١.رواتب وعلاوات الهيئة الادارية والمرافق الجامعية	٢,١٣٦,٦٩٨	%١٨,٧١
	٢.رواتب خدمات الحرم الجامعي	٧٧٤,٧٤٨	%٦,٧٨
	٣.نفقات إدارية وأخرى طلابية	٤٨,٣٤١	%٠,٤٢
	٤. المصروفات العامة غير المباشرة	٤٥١,٠٤٥	%٣,٩٦
	مجموع التكاليف غير المباشرة	**٣,٤١٠,٨٣٢**	**%٢٩,٨٧**
	إجمالي التكاليف	**١١,٤١٧,٩٧٤**	**%١٠٠**

القسم الثاني: (الدراســة الميدانيــة)

إضافة للمنهج الوصفي التحليلي والمــنهج العلمــي اللــذين تناولتهمــا هــذه الدراســة في إطارها النظري، فإن لهذه الدراســة بعــداً ميــدانياً تطبيقيــاً يتعلــق بالوقوف على مدى أهمية نظام تكاليف الأنشطة بوصفه أساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعة الإسلامية بغزة، من خلال الاستبانات (Questionnaire) التي تــم إعدادها لهذا الغرض.

مجتمع الدراســة

يتكون مجتمع الدراســة من المحاســبين والمهنيــين بالجامعــة، ومراجعــي الحسابات بمكتب طلال أبو غزالة الذين يراجعون حسابات الجامعة، والأكــاديميين بقسم المحاسبة في الجامعة الإسلامية، وعددهم ٣٠ شخصاً.

عينة الدراســة

تشتمل عينة الدراســة على ٣٠ استبانه موزعة على المحاسبين والمهنيين في الجامعة، ومراجعي الحسابات بمكتب طلال أبو غزالة الذين يراجعــون حــسابات الجامعة، والأكاديميين بقسم المحاسبة من كلية التجارة بالجامعة في قطــاع غــزة، بنسبة قدرها ١٠٠% وهم يمثلون المجتمع الأصلي، أي تمّ استخدام أسلوب الحصر الشامل، وقد تم استعادة ٢٥ استبانة، وتمثل ٧٥% وهي نسبة مرتفعة ومقبولة قياساً للأبحاث المماثلة، والجدول ١ يوضح ذلك.

الجدول ١

يبين الفئات التي تم إرسال الاستبانات إليها والمعنية بدراسة وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعة الإسلامية بغزة

ت	الإيضاحات	العدد	النسبة المئوية
١.	محاسبون مهنيون في الجامعة الإسلامية بغزة	١٠	%٣٣,٣
٢.	مراجعو الحسابات بمكتب طلال أبو غزالة الذين يراجعون حسابات الجامعة الإسلامية	٥	%١٦,٧
٣.	الأكاديميون في قسم المحاسبة من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية في غزة	١٥	%٥٠
	المجموع	٣٠	%١٠٠

منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والمنهج العلمي الذي يفي بأغراض الدراسة التي تهدف إلى مــدى معرفــة أفــراد العينة بنظام تكاليف الأنشطة بوصفها أساس لقيــاس تكلفــة الخــدمات التعليميــة بالجامعات الفلسطينية، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانــات اللازمــة من خلال الاستبانات (Questionnaire) التي تم إعدادها لهذا الغرض، وتــم تفريــغ

البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Science)

مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من ٢٥ فرداً منهم ٥ من المحاسبين المهنيين، و٥ من مراجعي الحسابات الخارجيين، و ١٥من الأكاديميين، وقد وزعت إستبانة لكل منهم، وبذلك يكون الباحث قد استخدما طريقة المسح الشامل لإجراء هذه الدراسة، وقد تم استرجاع جميع الاستبيانات، وبعد التحقق من إجاباتها تبين أنها تستوفي الشروط المطلوبةولم تستبعد أي منها، والجداول الآ تية تبين سمات وخصائص مجتمع الدراسة وبالشكل الآتي:

الجدول ٢ يبين توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، حيث يتبين أن ٤٤ % من أفراد المجتمع مؤهلهم العلمي جامعي فأقل، و ٥٦ % من أفراد المجتمع مؤهلهم العلمي دراسات عليا.

الجدول ٢

توزيع المجتمع حسب متغير المؤهل العلمي

العمر	التكرار	النسبة المئوية
جامعي فاقل	١١	٤٤,٠
دراسات عليا	١٤	٥٦,٠
المجموع	٢٥	١٠٠,٠

الجدول ٣ يبين توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الوظيفة، إذ تبين أن ٢٠ % من أفراد المجتمع يعملون محاسبين مهنيين، و ٢٠% من أفراد المجتمع يعملون مراجعي حسابات خارجيين، و ٦٠% من أفراد المجتمع يعملون أكاديميين.

الجدول ٣

توزيع المجتمع حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب مهني	٥	٢٠,٠
مراجع حسابات خارجي	٥	٢٠,٠
أكاديمي	١٥	٦٠,٠
المجموع	٢٥	١٠٠,٠

الجدول يبين توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص، إذ تبين أن ٨٤%من أفراد المجتمع تخصصهم محاسبة، و ١٦% من أفراد المجتمع تخصصهم إدارة أعمال.

الجدول ٤

توزيع المجتمع حسب متغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	٢١	٨٤,٠
إدارة أعمال	٤	١٦,٠
المجموع	٢٥	١٠٠,٠

الجدول ٥ يبين توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة، إذ تبين أن ٢٤% من أفراد المجتمع كانت خبرتهم ٥سنوات فقل، و ٣٦% من أفراد المجتمع تراوحت خبرتهم بين ٦-١٠ سنوات، و ٤٠% من أفراد المجتمع بلغت خبرتهم ١١ سنة فأكثر.

الجدول ٥

توزيع المجتمع حسب متغير الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
٥ سنوات فاقل	٦	٢٤,٠
٦-١٠ سنوات	٩	٣٦,٠
١١ سنة فأكثر	١٠	٤٠,٠
المجموع	٢٥	١٠٠,٠

الجدول ٦ يبين توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر، إذ تبين أن ٢٤ % أفراد المجتمع بلغت أعمارهم أ قل من ٢٥ سنة، و ٤٠% من أفراد المجتمع تراوحت أعمارهم بين ٢٥ سنة و ٣٥ سنة، و ٣٦% من أفراد المجتمع بلغت أعمارهم ٣٥ سنة فأكثر.

الجدول ٦

توزيع المجتمع حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٢٥ سنة	٦	٢٤,٠
٢٥ سنة – ٣٥ سنة	١٠	٤٠,٠
أكثر من ٣٥ سنة	٩	٣٦,٠
المجموع	٢٥	١٠٠,٠

الجدول ٧ يبين توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس، إذ تبين أن ٨٠% من أفراد المجتمع هم من الذكور، و ٢٠% من أفراد المجتمع هم من الإناث

جدول ٧
توزيع المجتمع حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	٢٠	٨٠,٠
أنثى	٥	٢٠,٠
المجموع	٢٥	١٠٠,٠

وصف أداة الدراسة

استخدم الباحثانالاستبانة من أ جل جمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة وهي كما يأتي:

تتكون أداة الدراسة من قسمين هما:

القسم الأول: يحتوي على ٥ فقرات تناولت سمات وخصائص مجتمع الدراسة مثل المؤهل العلمي والتخصص والمسمى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة التدريسية و العمر والجنس .

القسم الثاني: يتكون من محورين هما:

المحور الأول: يتكون من ١٦ فقرة تهدف إلى معرفة العلاقة بين تطبيق نظم التكاليف التقليدية في الجامعة الإسلامية بغزة وبين تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة دقيقة.

المحور الثاني: يتكون من ١٨ فقرة تهدف إلى معرفة العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعة الإسلا مية بغزة وقياس تكلفة البرامج العلمية وتقييم الأداء بشكل موضوعي ودقيق.

وبذلك يكون عدد فقرات القسم الثاني ٣٤ فقرة، وقد كانت إجابات كل فقرة من محاور الاستبانة على وفق معيار ليكرت الخماسي وهي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	٥	٤	٣	٢	١

صدق الاستبيان وثباته

قام الباحثان بتقنين فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدقه وثباته وبالشكل الآتي:

* **صدق الاستبيان:** قام الباحثان بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

١. صدق المحكمين

عرض الباحثان الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من عشرة من أعضاء الهيئة التدريسية في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة

المتخصصين في الإدارة والمحاسبة والاقتصاد والإحصاء، وقد استجاب الباحثان لآراء السادة المحكمين وقاما بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في أنموذج تم إعداده، وقد قبلت الفقرات إذا وافق عليها أكثر من ٨ محكمين، وعدلت إذا وافق عليها من ٦ -٨ من المحكمين، ورفضت إذا وافق عليها أقل من ٦ محكمين، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية – أنظر ملحق ١.

٢. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

وقد قام الباحثان بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان على عينة استطلاعية مكونة من ١٥ استبانة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

والجدول ٨ يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقرات هذا المحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستويي معنوية (٠,٠٥و٠,٠١)، وبذلك تعد فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول ٨

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول في الاستبانة والدرجة الكلية لفقرات هذا المحور

المحور الأول: العلاقة بين تطبيق نظم التكاليف التقليدية في الجامعة الإسلامية بغزة وبين تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة دقيقة					
الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
١	٠,٥٤٢	٠,٠٣٧*	٩	٠,٥٦٢	٠,٠٢٩*
٢	٠,٤٢٦	٠,١١٣*	١٠	٠,٨٤٥	٠,٠٠٠**
٣	٠,٧٦٢	٠,٠٠١**	١١	٠,٦٤٣	٠,٠١٠**
٤	٠,٦٤١	٠,٠١٠**	١٢	٠,٧٨٣	٠,٠٠١**
٥	٠,٧٦١	٠,٠٠١**	١٣	٠,٧٥٠	٠,٠٠١**
٦	٠,٥٦٠	٠,٠٣٠*	١٤	٠,٦٠٥	٠,٠١٧*
٧	٠,٦٥٧	٠,٠٠٨**	١٥	٠,٥٨٨	٠,٠١٢*
٨	٠,٨٣٣	٠,٠٠٠**	١٦	٠,٧٠٣	٠,٠٠٣**

* معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

** معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.01$

الجدول ٩ يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقرات هذا المحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستويي معنوية (٠,٠٥و٠,٠١)وبذلك تُعدّ فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول ٩

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني في الاستبانة والدرجة الكلية لفقرات هذا المحور

المحور الثاني: العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعة الإسلامية بغزة وقياس تكلفة البرامج العلمية وتقييم الأداء بشكل موضوعي ودقيق.					
الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
١	٠,٥٩٩	٠,٠١٨*	١٠	٠,٧١٩	٠,٠٠٣**
٢	٠,٦٥١	٠,٠٠٩**	١١	٠,٦٦٢	٠,٠٠٧**
٣	٠,٧٣٢	٠,٠٠٢**	١٢	٠,٦١٠	٠,٠١٦*
٤	٠,٦٧١	٠,٠٠٦**	١٣	٠,٥٨٨	٠,٠١٢*
٥	٠,٦٠٣	٠,٠١٧*	١٤	٠,٦٧٠	٠,٠٠٦**
٦	٠,٧١٥	٠,٠٠٣**	١٥	٠,٨٣٣	٠,٠٠٠**
٧	٠,٧٣٨	٠,٠٠٢**	١٦	٠,٦٦٢	٠,٠٠٧**
٨	٠,٥٩٦	٠,٠١٩*	١٧	٠,٥٢٠	٠,٠٤٧*
٩	٠,٥٣٠	٠,٠٤٢*	١٨	٠,٥٣٣	٠,٠٤١*

* معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

** معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.01$

ثبات الاستبانة Reliability

وقد أجرى الباحثان خطوات اختبار الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

*** طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient**

تم إيجاد معامل ارتباط سبيرمان بين معدل الأسئلة الفردية ومعدل الأسئلة الزوجية لكل قسم وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة الآتية:

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ إذ تمثل معامل الارتباط وقد بيّن الجدول ١٠ أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان.

الجدول ١٠
طريقةالتجزئة النصفية، وطريقة الفا كرونباخ للثبات

طريقة التجزئة النصفية				طريقة الفا كرونباخ			
المحور	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى الدلالة	المحور	عدد فقرات المجال	معامل الفا كرونباخ	مستوى الدلالة
الأول	٠,٤٣٨٧	٠,٦٠٩٨	٠,٠٠٠**	الأول	١٧	٠,٦٤٧٧	٠,٠٠**
الثاني	٠,٥١٢٦	٠,٦٧٧٧	٠,٠٠٠**	الثاني	١٧	٠,٧٨٤٥	٠,٠٠**

** معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.01$

المعالجات الإحصائية

لقد قام الباحث ان بتفريغ وتحليل الاست بانة من خلال برنامج SPSS الإحـــصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية الآتية:

١. النسب المئوية والتكرارات.
٢. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
٣. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
٤. اختبار كولومجروفسمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطب يعـــي أم لا (1- Sample K-S).
٥. اختبار الإشارة One sample T test.
٦. اختبار Independent Sample T-Test.
٧. اختبار One Way ANOVA.

اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف - سمرنوف (1- Sample K-S))

سنعرض اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبـــع التوزيـــع الطبيعي أم لا ، وهو اختبار ضروري في حالة اختبـــار الفرضـــيات ، لأن معظـــم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً . ويوضح الجـــدول ١١ نتائج الاختبار، إذ إن قيمة مستوى المعنوية أكبـــر مـــن ٠,٠٥ ($sig. > 0.05$)، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الـ طبيعـــي ويجـــب اســـتخدام الاختبـــارات المعلمية.

الجدول ١١
اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
الأول	١,١٢٣	٠,١٦١
الثاني	٠,٨١١	٠,٥٢٧
فقرات الاستبانة جميعا	١,٢٨٢	٠,٠٧٥

تحليل فرضيات الدراسة

الجداول الآتيةتحتوي النسبة المئوية لبدا ئل كل فقرةفضلاً عن المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة ومستوى الدلالة لكل فقرة ،وتكون الفقرة إ يجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية (أو مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي أكبر من ٦٠%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة tالمحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية (أو مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥،والوزن النسبي أ قل من ٦٠ %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من ٠,٠٥.وهذا ينطبق على جميع الفقرات في استبانة الدراسة.

الفرضية الأولى: "لا توجد علاقة بين تطبيق نظم التكاليف التقليدية في الجامعة الإسلامية بغزة وبين تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة دقيقة عند مستوى معنوية ٠,٠٥"

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار tللعينة الواحدة (One Sample t test)، والنتائج موضحة في الجدول ١١ بالشكل الآتي:

تبين من الجدول ١١أن جميع فقرات هذا المحور إ يجابية إذ إن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي ٢,٠١ عند درجة حرية ٢٤ ومستوى دلالة ٠,٠٥ ولكذلقيمة مستوى المعنوية لكل فقرة أ قل من ٠,٠٥، وهذا يعني أن أفراد مجتمع الدراسة يوافقون على أن نظرية التكاليف الكلية تقوم على أساس تحميل جميع عناصر تكلفة الإنتاجسواء بضاعة مُنتجة أو خدمة مقدمة على الوحدات المنتجة خلال الدورة التكاليفية ، ونظرية التكلفة الكلية تقدم خدمة كبيرة للمحاسبة المالية في إعداد القوائم المالية، كما تُعد إجراءً مقبولاً من الـ "GAAP"، ونظرية التكاليف المتغيرة موجهة أساساً لخدمة المحاسبة الإدارية، وتقوم على الفصل بين التكاليف المتغيرة وبين التكاليف الثابتة، ونظرية التكاليف المتغيرة تعد أن التكلفة المتغيرة تكلفة إنتاج فقط، أما التكلفة الثابتة فتعد تكلفة زمنية لا تدخل في تكاليف الإنتاج وإنما تقفل في قائمة الدخل، وفي المحاسبة الإدارية تُعد التكلفة الثابتة تكلفة غارقة يتم تجاهلها عند اتخاذ القرارات الإدارية في المدى قصير الأجل

ولاسيما قرارات التسعير، ونظرية التكاليف المُستغلة تأخذ حلاً وسطاً عند معالجة التكاليف الثابتة، إذ تعترف بجزء من التكلفة الثابتة عنصراً من عناصر تكلفة الإنتاج وهو الجزء المُستغل من الطاقة المتاحة، أما الباقي من الطاقة المتاحة غير المُستغل فلا يُعد تكلفة إنتاج، بل تكلفة زمنية تقفل في قائمة الدخل، ونظرية مراكز التكلفة تُقسم المنشأة إلى مركز العمليات الإنتاجية، ومركز الخدمات الإنتاجية، ومركز الخدمات التسويقية، ومركز الخدمات الإدارية والمالية، ويتم تخصيص تكاليف مركز الخدمات الإنتاجية على مركز العمليات الإنتاجية، إذ يُمثل هذان المركزان معاً تكلفة النشاط الإنتاجي الذي يُحمل على الوحدات المنتجة، وتكاليف مراكز الخدمات التسويقية ومراكز الخدمات الإدارية والمالية يتم عدّها تكلفة زمنية تقفل في نهاية الفترة المالية في قائمة الدخل، ونظريات التكاليف التقليدية تقوم على التصنيف الوظيفي،وهي تكاليف إنتاجية وتكاليف غير إنتاجية، و تعتمد نظريات التكاليف التقليدية، التكاليف الإنتاجية أساساً لتقييم المخزون السلعي، وتحديد دخل الفترة المالية، وذلك بعد إجراء تحليل تكاليفي مفصل يهدف إلى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، والتكاليف غير المباشرة فإن المدخل التكاليفي التقليدي يعدها جميعاً مصاريف تقفل في نهاية الفترة المالية من دون إجراء أي تحليل إضافي لهذه المجموعة ، وتؤدي عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في المجموعة الأولى (تكاليف إنتاجية) إلى نتائج غير دقيقة، وكثيراً ما تكون مضللة لا يمكن الاعتماد عليها في تسعير المنتجات وتحديد ربحية كل مُنتج على حِدى ، وعملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لا تنطلق من علاقة السبّبية والأثر (Cause & Effect) كما يفعل المدخل التكاليف الحديث، مدخل تكاليف الأنشطة (ABC) بل تعتمد طرقاً حُكمية بعيدة عن الموضوعية، ولا يراعي مدخل نظريات التكاليف التقليدية ديناميكية سلوك التكاليف، فتتجاهل التغيرات الجوهرية في الأجل الطويل، إذ ازدادت الأهمية النسبية للتكاليف الصناعية غير المباشرة، و يفترض المدخل التكاليفي التقليدي أن المنتجات تمكث في الأسواق كما هي من دون تعديل سنوات طويلة، ولكن هذا الافتراض غير صحيح، لأن التقدم التكنولوجي السريع وتزايد المنافسة العالمية أدى إلى تطوير وتجديد المنتجات في فترة قصيرة الأجل.

وبصفة عامة يتبين أن المعدل الكلي للفقرات يساوي ٤,٣٧ والوزن النسبي لجميع الفقرات يساوي ٨٧,٤ ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠،وهي أقل من ٠,٠٥مما يعني رفض الفرضية العدمية أي توجد علاقة بين تطبيق نظم التكاليف التقليدية في الجامعة الإسلامية بغزة وبين تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة دقيقة عند مستوى معنوية ٠,٠٥.

الجدول ١١

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الأول

مسلسل	الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من (٥)	قيمة t	مستوى المعنوية
١	تقوم نظرية التكاليف الكلية على أساس تحميل جميع عناصر تكلفة الإنتاج سواء بضاعة مُنتجة أو خدمة مقدمة، على الوحدات المنتجة خلال الدورة التكاليفية.	٤٨	٤٤	٨	٠	٠	٤,٤٠	٨٨,٠	٠,٠
٢	نظرية التكلفة الكلية تقدم خدمة كبيرة للمحاسبة المالية في إعداد ا لقوائم المالية، كما تُعد إجراءً مقبولاً من الـ "GAAP"	٣٦	٥٦	٤	٠	٤	٤,٢٠	٨٤,٠	٠,٠
٣	نظرية التكاليف المتغيرة موجهة أساساً لخدمة المحاسبة الإدارية، وتقوم على الفصل بين التكاليف المتغيرة وبين التكاليف الثابتة.	٢٨	٦٤	٨	٠	٠	٤,٢٠	٨٤,٠	٠,٠
٤	نظرية التكاليف المتغيرة التكلفة المتغيرة تكلفة إنتاج فقط، أما التكلفة الثابتة فتعد تكلفة زمنية لا تدخل في تكاليف الإنتاج وإنما تقفل في قائمة الدخل.	٤٠	٥٦	٤	٠	٠	٤,٣٦	٧٨,٢	٠,٠
٥	في المحاسبة الإدارية تُعد التكلفة الثابتة تكلفة غارقة يتم تجاهلها عند اتخاذ القرارات الإدارية في المدى قصير الأجل و لاسيما قرارات التسعير.	٤٠	٥٢	٨	٠	٠	٤,٣٢	٨٦,٤	٠,٠
٦	نظرية التكاليف المُستغلة تأخذ حلاً وسطاً عند معالجة التكاليف الثابتة إذ تعترف بجزء من التكلفة الثابتة عنصراً من عناصر تكلفة الإنتاج وهو الجزء المُستعمل من الطاقة المتاحة، أما الباقي غير المُستعمل فلا يُعد تكلفة إنتاج، بل تكلفة زمنية تقفل في قائمة الدخل.	٤٤	٥٢	٤	٠	٠	٤,٤٠	٨٨,٠	٠,٠

يتبع ⟵

ماقبله

٧	نظرية مراكز التكلفة تُقسم المنشأة إلى مركز العمليات الإنتاجية، ومركز الخدمات الإنتاجية، ومركز الخدمات التسويقية، ومركز الخدمات الإدارية والمالية.	٦٤	٣٢	٤	٠	٠	٤,٦٠	٩٢,٠	٠,٠
٨	يتم تخصيص تكاليف مركز الخدمات الإنتاجية على مركز العمليات الإنتاجية، إذ يُمثل هذان المركزان معاً تكلفة النشاط الإنتاجي الذي يُحمل على الوحدات المنتجة.	٤٤	٤٨	٨	٠	٠	٤,٣٦	٨٧,٢	٠,٠
٩	تكاليف مراكز الخدمات التسويقية ومراكز الخدمات الإدارية والمالية يتم عدها تكلفة زمنية تقفل في نهاية الفترة المالية في قائمة الدخل.	٤٠	٤٤	١٦	٠	٠	٤,٢٤	٨٤,٨	٠,٠
١٠	نظريات التكاليف التقليدية تقوم على التصنيف الوظيفي وهي تكاليف إنتاجية وتكاليف غير إنتاجية.	٦٨	٢٤	٨	٠	٠	٤,٦٠	٩٢,٠	٠,٠
١١	تعتمد نظريات التكاليف التقليدية، التكاليف الإنتاجية أساساً لتقييم المخزون السلعي، وتحديد دخل الفترة المالية، وذلك بعد إجراء تحليل تكاليفي مفصل يهدف إلى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات.	٥٦	٣٦	٨	٠	٠	٤,٤٨	٨٩,٠	٠,٠
١٢	التكاليف غير المباشرة فإن المدخل التكاليفي التقليدي يعتبرها جميعاً مصاريف تقفل في نهاية الفترة المالية من دون إجراء أي تحليل إضافي لهذه المجموعة.	٥٦	٣٦	٨	٠	٠	٤,٤٨	٨٩,٦	٠,٠
١٣	تؤدي عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في المجموعة الأولى (تكاليف إنتاجية) إلى نتائج غير دقيقة، وكثيراً ما تكون مضللة لا يمكن الاعتماد عليها في تسعير المنتجات وتحديد ربحية كل مُنتج على حدى.	٣٢	٦٠	٨	٠	٠	٤,٢٤	٨٤,٨	٠,٠
١٤	عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لا تنطلق من علاقة السبّبية والأثر (Cause & Effect)، كما يفعل المدخل التكاليفي الحديث، مدخل تكاليف الأنشطة (ABC)، بل تعتمد طرقاً حُكمية بعيدة عن الموضوعية.	٤٤	٥٢	٤	٠	٠	٤,٤٠	٨٨,٠	٠,٠

يتبع

ماقبله

١٥	إن مدخل نظريات التكاليف التقليدية ديناميكية سلوك التكاليف، فتتجاهل التغيرات الجوهرية في الأجل الطويل، إذ ازدادت الأهمية النسبية للتكاليف الصناعية غير المباشرة.	٣٦	٦٠	٤	٠	٠	٤,٣٢	٨٦,٤	٠,٠
١٦	إن المدخل التكاليفي التقليدي يفترض أن المنتجات تمكث في الأسواق كما هي من دون تعديل سنوات طويلة، ولكن هذا الافتراض غير صحيح، لأن التقدم التكنولوجي السريع وتزايد المنافسة العالمية أدى إلى تطوير وتجديد المنتجات في فترة قصيرة الأجل.	٥٢	٣٦	١٢	٠	٠	٤,٤٠	٨٨,٠	٠,٠
المعدل العام لفقرات المحور الأول							٤,٣٧	٨٧,٤	٠,٠

الفرضية الثانية: "لا توجد علاقة بين تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعة الإسلامية بغزة وقياس تكلفة البرامج العلمية وتقييم الأداء بشكل موضوعي ودقيق عند مستوى معنوية ٠,٠٥"

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة (One Sample t test)، والنتائج موضحة في الجدول ١٢.

تبين من الجدول ١٢ أن جميع فقرات هذا المحور ايجابية (باستثناء الفقرة الثامنة كانت آراء أفراد المجتمع فيها محايدة) إذ إن قيمة t المحسوبة لكل فقرة أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي ٢,٠١ عند درجة حرية ٢٤ ومستوى دلالة ٠,٠٥ وكذلك قيمةمستوى المعنوية لكل فقرة أقل من ٠,٠٥، وهذا يعني أن أفراد مجتمع الدراسة يوافقون على أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعتمد تخصيص التكاليف المباشرةوغير المباشرة على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف لتحديد تكلفة كل نشاط، وزيادة المنافسة بين الجامعات الفلسطينية في الوقت الحاضر يحتمستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، فالوفورات التي يحققها استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى تخفيض تكلفة الطالب الجامعي، ويساعد إدارة الجامعة على تحديد الأسعار الملائمة في ظل الظروف الصعبة التي يعيشها الشعب الفلسطيني، لأن هدف نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو تجميع وتبويب عناصر التكاليف وتخصيصها لتوفير المعلومات لغرض قياس هذه التكلفة والرقابة عليها، و يهدف نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى مساعدة إدارة الجامعة الإسلامية في اتخاذ القرارات السليمة والملائمة لقياس تكلفة البرامج التعليمية، فنظام التكاليف المبني على الأنشطة يجب أن يتمتع بعدة خصائص منها المرونة، الكفاءة الرقابية، الخدمة مع المستويات المختلفة، واستخدام أسلوب المنهج العلمي في عرض النتائج، والتكاليف المبنية على الأنشطة أداة

استراتيجية مهمة للإدارة، لأنه من دون نظام محاسبة تكاليف جيد لن تكون هناك إدارة جيدة، وتحديد أسلوب وخطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يساعد إدارة الجامعة الإسلامية على مواجهة المشكلات والصعوبات عند تصميم وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وترتب على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة إنتاج العديد من المعلومات التي تساعد إدارة الجامعة الإسلامية في عملية اتخاذ القرارات، ويمكن الاستعانة بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحديد معايير كمية في قياس الأداء فضلاً عن المعايير المالية، وإن المنافسة والتطور التكنولوجي وقصور الممارسة المحاسبية يعد من الأسباب الرئيسة للتحول إلى مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط وذلك لتخفيض التكلفة، وتحليل الأنشطة بالجامعة الإسلامية يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة النشاطلمساعدة من مراكز النشاط الرئيسة ووحدات التكلفة، والاعتماد على أساليب موضوعية عند القيام بتحليل الأنشطة واختيار مسّببات النشاط، وضرورة التعرف على كيفية الاستفادة من مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازنات وتقييم الأداء، واستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى إمكانية تخفيض التكاليف من دون المساس بنوعية التعليم لمنح الدرجات العلمية وطرح برامج بأسعار تنافسية ، وهيكلية عمل نظام التكاليف على الأنشطة تمكن إدارة الجامعة الإسلامية من إعداد خطط تطوير البرامج الدراسية على وفق إطار موحد وشامل على أساس التكاليف الملائمة بجانب المتطلبات التقنية للتطوير، ويقدم نظام التكاليف المبني على الأنشطة صورة دقيقة للتكاليف المتحققة للبرامج الدراسية، مما يساعد إدارة الجامعة الإسلامية على تخصيص الموارد الاقتصادية على البرامج بشكل كفء، ويؤدي استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى إمكانية تحديد تقديرات الموازنات بشكل موضوعي على وفق تحليل الأنشطة.

من هنا يتبين أن المعدل الكلي للفقرات يساوي ٤,٢١ والوزن النسبي لجميع الفقرات يساوي ٨٤,٢ ومستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠وهي أقل من ٠,٠٥، مما يعني رفض الفرضية العدمية ، أي توجد علاقة بين تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعة الإسلامية بغزة وقياس تكلفة البرامج العلمية وتقييم الأداء بشكل موضوعي ودقيق عند مستوى معنوية ٠,٠٥.

الجدول ١٢

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الثاني

مسلسل	الفقرة	موافق بشدة %	موافق %	محايد %	غير موافق %	غير موافق بشدة %	المتوسط الحسابي من (٥)	قيمة t	مستوى المعنوية
١	نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعتمد تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة على الأنشطة المسُببة لوجود هذه التكاليف لتحديد تكلفة كل نشاط.	٥٦	٣٦	٨	٠	٠	٤,٤٨	٨٩,٦	٠,٠٠
٢	زيادة المنافسة بين الجامعات الفلسطينية في الوقت الحاضر يؤدي إلى ضرورة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة.	٦٠	٢٠	٢٠	٠	٠	٤,٤٠	٨٨,٠	٠,٠٠
٣	الوفورات التي يحققها استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلىتخفيض تكلفة الطالب الجامعي ويساعد إدارة الجامعة على تحديد الأسعار الملائمة في ظل الظروف الصعبة التي يعيشها الشعب الفلسطيني.	٥٢	٣٦	١٢	٠	٠	٤,٤٠	٨٨,٠	٠,٠٠
٤	نظام التكاليف المبني على الأنشطة يهدف إلى تجميع وتبويب عناصر التكاليف وتخصيصها لتوفير المعلومات لغرض قياس هذه التكلفة والرقابة عليها.	٤٤	٤٤	١٢	٠	٠	٤,٣٢	٨٦,٤	٠,٠٠
٥	نظام التكاليف المبني على الأنشطة يهدف إلى مساعدة إدارة الجامعة الإسلامية في اتخاذ القرارات السليمة والملائمة لقياس تكلفة البرامج التعليمية.	٣٦	٥٦	٨	٠	٠	٤,٢٨	٨٥,٦	٠,٠٠
٦	نظام التكاليف المبني على الأنشطة يجب أن يتمتع بعدة خصائص منها المرونة، الكفاءة الرقابية، الخدمة مع المستويات المختلفة، واستخدام أسلوب المنهج العلمي في عرض النتائج.	٥٦	٣٦	٤	٤	٠	٤,٤٤	٨٨,٨	٠,٠٠

يتبع ←

ماقبله

٧	التكاليف المبنية على الأنشطة أداة استراتيجية هامة للإدارة، لأنه من دون نظام محاسبة تكاليف جيد لن تكون هناك إدارة جيدة.	٢٤	٢٠	٥٢	٤	٠	٣,٦٤	٧٢,٨	٠,٠٠
٨	الأنظمة التقليدية للتكاليف لا تـوفر معلومات كافية لاتخاذ القـرارات الاستراتيجية والتشغيلية.	٠	١٦	٧٦	٨	٠	٣,٠٨	٦١,٦	٠,٤٢
٩	تحديد أسلوب وخطـوات تطبيـق نظام التكاليف المبني على الأنشط ة يساعد إدارة الجامعة الإسلامية على مواجهة المشكلات والصعوبات عند تصميم وتطبيق نظـام التكـاليف المبني على الأنشطة.	٥٦	٣٢	٨	٤	٠	٤,٤٠	٨٨,٠	٠,٠٠
١٠	ترتب على تطبيق نظام التكـاليف المبني على الأنشطة إنتاج العديـد من المعلومات التي تـساعد إدارة الجامعة الإسلامية في عملية اتخاذ القرارات.	٦٤	٢٨	٨	٠	٠	٤,٥٦	٩١,٢	٠,٠٠
١١	يمكن الاسـتعانة بتطبيـق نظـام التكاليف المبني على الأنشطة فـي تحديد معايير كمية في قياس الأداء فضلاً عن إلى المعايير المالية.	٣٦	٥٦	٨	٠	٠	٤,٢٨	٨٥,٦	٠,٠٠
١٢	إن المنافسة والتطور التكنولـوج ي وقصور الممارسة المحاسبية يعـد من الأسباب الرئيس ة للتحول إلـى مدخل قياس التكلفة علـى أسـاس النشاط وذلك لتخفيض التكلفة.	٤٠	٥٦	٤	٠	٠	٤,٣٦	٨٧,٢	٠,٠٠
١٣	تحليل الأنشطة بالجامعة الإسلامية يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة النشاط المساعدة من مراكـز النشاط الرئيسة ووحدات التكلفة.	٤٨	٤٨	٤	٠	٠	٤,٤٤	٨٨,٨	٠,٠٠
١٤	الاعتماد على أساليب موضـوعية عند القيام بتحليل الأنشطة واختيار مسّببات النشاط، وضرورة التعرف على كيفية الاستفادة مـن مـدخل قياس التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازنات وتقييم الأداء.	٥٢	٣٦	١٢	٠	٠	٤,٤٠	٨٨,٠	٠,٠٠

يتبع

ماقبله

١٥	استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى إمكانية تخفيض التكاليف من دون المساس بنوعية التعليم لمنح الدرجات العلمية وطرح برامج بأسعار تنافسية.	٥٦	٢٤	١٢	٨	٠	٤,٢٨	٨٥,٦	٠,٠٠
١٦	إن هيكلية عمل نظام التكاليف على الأنشطة تمكن إدارة الجامعة الإسلامية من إعداد خطط تطوير البرامج الدراسية على وفق إطار موحد وشامل على أساس التكاليف الملائمة بجانب المتطلبات التقنية للتطوير.	٤٤	٣٢	١٢	١٢	٠	٤,٠٨	٨١,٦	٠,٠٠
١٧	يقدم نظام التكاليف المبني على الأنشطة صورة دقيقة للتكاليف المتحققة للبرامج الدراسية مما يساعد إدارة الجامعة الإسلامية على تخصيص الموارد الاقتصادية على البرامج بشكل كفء.	٢٤	٦٤	١٢	٠	٠	٤,١٢	٨٢,٤	٠,٠٠
١٨	يؤدي استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى إمكانية تحديد تقديرات الموازنات بشكل موضوعي على وفق تحليل الأنشطة.	١٦	٦٠	١٢	١٢	٠	٣,٨٠	٧٦,٠	٠,٠٠
	المعدل العام لفقرات المحور الثاني						٤,٢١	٨٤,٢	٠,٠٠

الفرضية الثالثة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى خصائص وسمات مجتمع الدراسة".

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

١. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى المؤهل العلمي.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار t للعينات المستقلة (Independent Samples Test) والنتائج مبينة بجدول ١٢، التي تدل على أن قيمة t المحسوبة تساوي – ٢,٣٨وهى أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي -٢,٠١ عند درجة حرية ٢٤، وقيمة مستوى المعنوية يساوي ٠,٠٢٦ وهو أقل من ٠,٠٥ مما يعني رفض الفرضية العدمية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى المؤهل العلمي.

٢. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى التخصص.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار tللعينات المستقلة (Independent Samples Test) والنتائج مبينة بجدول ١٢، والتي تدل على أن قيمة t المحسوبة تساوي -٠,٢٤وقيمتها صغيرة تقع في منطقة قبول الفرضية العدمية ، وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية يساوي ٠,٨١١ وهو أكبر من ٠,٠٥،مما يعني قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى التخصص.

٣. لا توجد فر وق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى الجنس.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار tللعينات المستقلة (Independent Samples Test) والنتائج مبينة بالجدول ١٣، والتي تدل على أن قيمة t المحسوبة تساوي ٤٤ ٠,٠وقيمتها صغيرة تقع في منطقة قبول الفرضية العدمية ، وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية ٠,٩٦٥ وهي أكبر من ٠,٠٥،مما يعني قبول الفرضية العدمية، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكالي ف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى الجنس.

الجدول ١٣

اختبار t للعينات المستقلة (Independent Samples Test)

الخاصية	التصنيف	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى الدلالة
المؤهل العلمي	جامعي فاقل	٤,١٦٠٤	٢,٣٨-	٠,٠٢٦
	دراسات عليا	٤,٣٨٦٦		
التخصص	محاسبة	٤,٢٨١٥	٠,٢٤-	٠,٨١١
	إدارة أعمال	٤,٣١٦٢		
الجنس	ذكر	٤,٢٨٨٢	٠,٠٤٤	٠,٩٦٥
	أنثى	٤,٢٨٢٤		

٤. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى مسمى الوظيفة.

لاختبار هذه الفرضيةتم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) والنتائج مبينة بجدول ١٤، والتي تدل على أن قيمة F المحسوبة تساوي

٨,٨٧ وهي أكبر من قيمة F الجدولية التي تساوي ٣,٤٢ عند درجتي حرية (٢، ٢٢)، وقيمة مستوى المعنوية يساوي ٠,٠٠١، وهي أقل من ٠,٠٥،مما يعني رفض الفرضية العدمية ، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى مسمى الوظيفة.

٢. توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى الخبرة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) والنتائج مبينة بالجدول ١٤، التي تدل على أن قيمة F المحسوبة تساوي ١,٥٢ ،وهى أصغر من قيمة F الجدولية التي تساوي ٣,٤٢ عند درجتي حرية (٢، ٢٢)، وقيمة مستوى المعنوية يساوي ٠,٢٤٠، وهي أكبر من ٠,٠٥ مما يعنى قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى إلى الخبرة.

٦. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى للعمر.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) والنتائج مبينة بجدول ١٣، والتي تدل أن قيمة F المحسوبة تساوي ٢,١٦ وهى اصغر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.42 عند درجتي حرية (٢، ٢٢)، وقيمة مستوى المعنوية يساوي ٠,١٣٨ وهي أكبر من ٠,٠٥ مما يعنى قبول الفرضية العدمية أيلا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد المجتمع حول نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية تعزى للعمر.

الجدول ١٤

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)

الخاصية	التصنيف	المتوسط الحسابي	قيمة F	مستوى الدلالة
المسمى الوظيفي	محاسب مهني	٤,٢٩٤١	٨,٨٧	٠,٠٠١
	مراجع حسابات خارجي	٣,٩٥٨٨		
	أكاديمي	٤,٣٩٤١		
الخبرة	٥ سنوات فاقل	٤,١٨١٤	١,٥٢	٠,٢٤٠
	٦-١٠ سنوات	٤,٢٤١٨		
	١١ سنة فأكثر	٤,٣٩١٢		
العمر	اقل من ٢٥ سنة	٤,٣٣٣٣	٢,١٦	٠,١٣٨
	٢٥ سنة – ٣٥ سنة	٤,١٦٤٧		
	أكثر من ٣٥ سنة	٤,٣٩٢٢		

النتائج والتوصيات

أ. الاستنتاجات

إن الاهتمام بالـ تكاليف غير المباشرة في ظل طريقة تكاليف الأنـــشطة (ABC) إذ تمثل مايقارب ٣٠% من إجمالي التكاليف بالجامعة الإسلامية، يُعدّ ضرورة ملحة نظراً لتأثيرها في اتخاذ قراراتتحديد تسعير قيمة الساعة المعتمدة للطلبة سواء في مرحلة البكالوريوس أو في مرحلة الماجستير.

§ إن توفير سجلات ودفاتر محاسبية تفصيلية دقيقة بالتكاليف غير المباشرة يؤ دي إلى المساعدة في تطبيق نظام تكاليف الأنشطة الـــ (ABC) بدقة.

§ إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يُ عدّ أداة إستراتيجية وفعالة ومهمـــة فـــي تطوير أداء الجامعة من خلال الحصول على فهم عميق لميكانيكية عمل الجامعة واقتصادياتها، واستخدام هذاالفهم في وضع ممارسات مهنية فعّ الـــة، وتمكـــين الجامعة من تحقيق مستوى عالٍ من التنافس والربحية.

§ تدريب العاملين والكوادر المحاسبية علىكيفية تطبيق واستخدام محاسبة تـ كاليف الأنشطة الـ (ABC) من خلال إدخالهم في دورات تدريبية لـ مدة معينة للتأكد من قدرتهم على تطبيق هذا النظام.

§ لن تكون هناك إدارة جيدة من دون نظام محاسبة تكاليف جيد ، كما أن الأنظمـــة التقليدية للتكاليف لا توفرمعلومات كافيـــة لاتخـــاذ القـــرارات الإ ســـتراتيجية والتشغيلية، كما تطور عن طريق الـ (ABC) نظام الإدارة المبنية على الأنشطة (ABM) والذي يتخذ من أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة قاعدة معلومـــات له.

§ يحتاج نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتنفيذه مواجهة ا لعديد من المشـ كلات الناتجة عن التطبيق العملي منها وتحديد الأنشطة الخاصة بالجامعة والصعوبات المتعلقة بتحديد مسببات التكلفة وتجميع المعلومات المطلوبة لتنفيذ النظام.

§ يترتب على تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة، إنتاج أنواع عديدة مـــن المعلومات التي تفيد في جوانب عديدة لاتخاذ القرارات.

§ يمكن الاستعانة بتطبيق نظام التكلـ فة المبني على الأنشطة في تحديد معايير كمية في قياس الأداء، فضلاً عن المعايير المالية.

§ إمكانية استخدام التكاليف المبنية على الأنشطة للمساعدة في تحسين الأنـــشطة ذات الأولوية التي تضيف قيمة للمنتج سواء كانت ســـلعة أمخدمـــة، وكـــذلـ ك استبعادالأنشطة غير الضرورية الـ تي تكون تكلفتها عالية، كما أنها وسيلة لتقييم أداء العاملين في الأقسام ذات الطابع الإداري، وينتج عن ذلـــك تكـــاليف غيـــر مباشرة للمشروع.

§ إن هيكلية عمل نظام تكاليف الأنشطة التي تمكن إدارة الجامعة الإسلامية مـــن إعداد خطط تطـ وير البرامج الدراسية علىوفق إطار موحد وشـ امل على أساس التكاليف الملائمة بجانب المتطلبات التقنية للتطوير.

§ يقدم نظام تكاليف الأنشطة صورة دقيقة للتكاليف المتحققة للبرامج الدراسية ، مما يساعد إدارة الجامعة الإسلامية على تخصيص الموارد المالية على البرامج بشكل كفء.

ب. التوصيات

§ ضرورة قيام إدارة الجامعة الإسلامية بتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة الـ(ABC) عن طريق الاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين في مجال تصميم الأنظمة المحاسبية للمساعدة في إعداد وتطوير خطة عمل تهدف إلى شرح مفهوم وأبعاد تطبيقه، وإقناع الجميع بأهمية دورهم في نجاح هذا النظام الجديد.

§ إعادة هيكلة الإدارة المالية بالجامعة الإسلامية للتمشي مع منطلق كون نظام الـ(ABC) بمثابة تغيير وتعديل الإجراءات المستندية لتسهيل عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز الأنشطة المتفرعة عن وعاء التكلفة.

§ ضرورة تقديم إطار لبيان كيفية قياس تكاليف الخدمات التعليمية استناداً إلى أسس موضوعية دقيقة وبشكل يتيح إمكانية استخدام هذا الإطار في مجال ترشيد ورقابة تلك الخدمات ، من ثم تحديد أسعارها اعتماداً على نظام تكاليف الأنشطة (ABC)

§ ضرورة تطوير التخصصات القائمة في كليات الجامعة الإسلامية، واقتراح برامج جديدة تلبي الاحتياجات المستحدثة، عن طريق دعم البحث العلمي بالجامعة.

§ ضرورة الانتفاع من مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة من قبل عمداء الكليات الأكاديمية في الجامعة الإسلامية في صناعة القرارات الرشيدة المبنية على بيانات التكلفة الدقيقة وكذلك تحقيق الرقابة على مواردها، وتقييم الأنشطة الأكاديمية على وفق مدخل القيمة المضافة.

§ يجب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعة الإسلامية لما له من مزايا وأثر في تخفيض التكاليف غير المباشرة وزيادة قدرة الجامعة على الاستفادة من مواردها.

§ ضرورة الاعتماد على أساليب موضوعية عند القيام بتحليل الأنشطة واختيار مُسببات النشاط، وضرورة التعرف على كيفية الاستفادة من مدخل قيام التكلفة على أساس النشاط في إعداد الموازنات وتقييم الأداء.

المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية

١. البهيتي، داليا رضا مصطفى، المحاسبة عن تكاليف تحقيق السلامة، البيئية والمهنية من خلال استخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية) رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٤.

٢. جاريسون ونورين، "التكاليف المتغيرة"، المحاسبة الإدارية، "مدخل متكامل"، كتاب مترجم للعربية، تعريب الأستاذ الدكتور / محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للطباعة والنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٢.
٣. حنان، رضوان حلوة ، "نظريات محاسبة التكاليف التقليدية ونظرية تكاليف الأنشطة في الميزان"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد ١٠٧، ١٩٩٨، عمان، الأردن، ١٩٩٨.
٤. السبوع، سليمان سند، والتكريتي، إسماعيل، "نظام التكاليف المبني على الأنشطة الـ (ABC) وأثره على سياسات المنشأة المختلفة "، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد ٤، العدد ١٠، ١٩٩٧، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، ١٩٩٧.
٥. سوينسون، دان، "إدارة التكاليف من خلال تخفيض تعقيدات الإنتاج"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد ١١٢، الرُبع الرابع عام ١٩٩٩، عمان، الأردن، ١٩٩٩.
٦. شاهين، محمد أحمد ، "مشكلات تطبيق مدخل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وأثرها على إتخاذ القرارات (دراسة تطبيقية)"رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، ١٩٩٧.
٧. صالح، رضا إبراهيم، "مدخل المحاسبة عن التكلفة المبني على الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، دورية الإدارة العامة، المجلد ٤٢، العدد ١، إبريل ٢٠٠٢، الرياض، السعودية، ٢٠٠٢.
٨. عبد الكريم، نصر، والكخن ، رشيد، "إمكانية تطبيق نظام التكافؤ المبنية على الأنشطة الـ(ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية "دراسة ميدانية"، مجلة دراسات، مجلد ٢٤، العدد ٢، ١٩٩٧، عمان، الأردن، ١٩٩٧.
٩. عبد الله، سلمان حسن ، "أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن دراسة تطبيقية في إحدى الجامعات الأردنية الخاصة "، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد ٧، العدد ١، عمان الأردن، ٢٠٠٣.
١٠. فايد، عادل طه ، "تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة إمكانية تطبيقية على أنشطة التسويق ورقابة الجودة بالوحدات الاقتصادية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، بنها، السنة، ١٧، العدد ٢، ١٩٩٧.
١١. فرح، حازم "التكاليف المبنية على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة للإدارة "، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد ٩٢، عمان، الأردن، ١٩٩٥.
١٢. الفضل، مؤيد، "أهمية محاسبة تكاليف النشاط في تخصيص المواد في ظل نظرية الوكالة – دراسة تجريبية"، مجلة دراسات، مجلد ٢٥، العدد ٢، عام ١٩٩٨، عمان، الأردن، ١٩٩٨.
١٣. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، "طريقة التكلفة المستوعبة"، المحاسبة الإدارية (المفاهيم الأساسية)، عمان، الأردن، ٢٠٠١.
١٤. محمد، وائل مصطفى، "إطار مقترح لرفع كفاءة القياس المحاسبي في ظل مدخل التكلفة على أساس النشاط (دراسة تطبيقية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، ١٩٩٩.
١٥. نعيم، فائز، والبكري، رياض، "نظام التكلفة على أساس الأنشطة الـ (ABC)"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد ٣، العدد ٨، ١٩٩٨، دار الكتب للنشر والتوزيع، بغداد، العراق ، ١٩٩٨.

ثانياً - المراجع باللغة الانكليزية

1. Acton, D.D. and Cotton, W.D., "Activity Based Costing in a University Setting", Journal of Cost Management, (March/April, 1997).

2. AL-Bhimani and Pigott, D.,"ABC in a Pharmaceutical Company A Remedy", Management Accounting, (UK). (December 1992.
3. Burdeau, H.B.,"Planning and Control of Distribution Cost", Management Planning, Vol. 11,No. 1, 1973.
4. Christensen, l. and Sharp, d., "How ABC Adds Value to Decision Making", Managerial Accounting, (US), (May 1993).
5. Cooper, R, "Cost Classification in Unit – Based and Activity – Based Manufacturing Cost System," Journal of Cost Management for Manufacturing Industry, 1990.
6. Cooper, R. and Kaplan, R, Measure Costs Right Make the Right Decisions", Harvard Business Review, (September/October, 1988).
7. Cropper, P. and Cook, R., "Activity – Based Costing in Universities – Five Years On Public Money and Management (April/June, 2000).
8. Dopuch, N., "Some Prospective on Cost Allocation", In s. Moriarity (Ed.), Joint Cost Allocation, University of Oklahoma Press.
9. Drury, c., "Cost and Management Accounting" Chapman and Hall, 1992.
10. Harper, W.M., "Variable Costs", Management Accounting, 1989, Third Edition.
11. Horngren, C.T. and Foster, G., "Variable Costs", Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 1987, Sixth Edition.
12. Innes, J. and Mitchell, "Activity – Based Costing), Research Management Accounting, (October 1991).
13. Kaplan, R.S., "In Defense of Activity – Based Cost Management", Management Accounting, Vol.74, No. 5/5, 1992,
14. King, A., The Current Status of Activity – Based Costing", an Interview With Copper, R. and Kaplan, R., Management Accounting, (US), (September 1991).
15. Lucey, T. , "Absorting Costs", Costing: an Instructional Manual, Second Edition, 1982.
16. Morse, W.J. and Roth, H.P., "Variable Costs," Cost Accounting", 1986, Third Edition.
17. Pendlebury, M. and Algaber, n., "Accounting For the Cost of Central Support Services in (UK) Universities: A Note, Financial Accountability and Management, Vol. 13, No.3.
18. Player, S. and Kramer, M., "Using ABC to Increase Revenues in: Player, Keys (EDS.), Activity – Based Management", Arthur Anderson lessons form ABM battlefield Mastemedia Limited, New York.
19. Upcharch, a., "cost Accounting Principles and. Practice", Prentice – Hall, ch. 4.