



الجمهورية اليمنية
جامعة الأندلس للعلوم والتقنية
عمادة الدراسات العليا
كلية العلوم الإدارية
قسم المحاسبة

مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الأهلية

(دراسة ميدانية على الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة - الجمهورية اليمنية)

(رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة)

إعداد الباحثة:

دلال محمد قاسم المدحجي

بإشراف:

د. محسن بابقي عبدالقادر أحمد

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة صنعاء

1440هـ/2019م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ
أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

سورة البقرة: آية 32

التاريخ: ٢٠١٩/٦/٢٤

المرفقات:

المرجع ()



جامعة الاندلس

للعلوم والتغذية

م رئاسة الجامعة

عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي

قرار لجنة مناقشة رسالة ماجستير رقم (94)

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه أجمعين... وبعد:

تم بحمد الله وتوفيقه يوم الاثنين بتاريخ: ٢١/ شوال / ١٤٤٠ هـ الموافق: ٢٤/ ٦/ ٢٠١٩ م، اجتماع اللجنة المشكلة بقرار مجلس الدراسات العليا رقم (5) بتاريخ: ٤/ ٥/ ٢٠١٩ م

لمناقشة الطالب/ة: دلال محمد قاسم سلام المدحجي الكلية: العلوم الادارية التخصص: محاسبة في رسالته التي هي بعنوان:

مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) (دراسة ميدانية على الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة - الجمهورية اليمنية)

وبعد مناقشة علنية للطالب من الساعة ١.٠٠... إلى الساعة ١.٢٠... وبعد المداولة والمناقشة، اتخذت اللجنة القرار التالي:

إجازة الرسالة ويمنح الطالب معدل (٩٤ %) بتقدير (ممتاز) . ☒

إجازة الرسالة مع إجراء التعديلات عليها بمعرفة المشرف ويمنح الطالب معدل (%) بتقدير () . ☐

إجازة الرسالة مع إجراء التعديلات بمعرفة المشرف وموافقة الدكتور..... ☐

بمعدل (%) بتقدير ()

أسماء لجنة المناقشة والحكم

م	اسم المناقش	الصفة	الدور في المناقشة	التوقيع
١	أ.م.د. عبد الحميد مانع الصبيح	مناقشا	رئيساً	
٢	د. محسن بابقي عبد القادر	مشرفاً	عضواً	
٣	د. حميد عبدالله مسواك	مناقشا	عضواً	

يعتمد،،،،،

عميد الدراسات العليا
أ.م.د. يحيى عبدالرزاق قطران

مدير الدراسات العليا
أ. محمد عبدالملك جعمان

المختص

أ.وليد محمد هرهره

الإهداء

إلى أسرتي الكريمة...

التي أدين لها بالفضل بعد الله عز وجل،

والتي كانت لي عوناً في رحلة الدراسة.

إليها أهدي هذا الجهد المتواضع.

حبة... ووفاء... وعرفانا

الباحثة

شكر و عرفان

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام على من أرسله الله رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين . أما بعد :

بعد حمد الله عز وجل وشكركه، أتقدم بخالص الشكر والعرفان لأستاذي الدكتور/ محسن بابقي عبد القادر، الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة.

وأنتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة هذه الرسالة وإثرائها بالملاحظات والتوجيهات.

كما أجد نفسي مدينةً بالوفاء والعرفان لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور/ عبد القادر أحمد الحوثيري، الذي قدم لي العناية والنصح والإرشاد لإعداد هذه الرسالة، فله مني عظيم الشكر والتقدير والعرفان والوفاء.

وأشكر كل من مد يد العون لي من أفراد أسرتي، وجميع من تعاون معي لإتمام هذه الدراسة.

وجزاها الله تعالى عني كل خير.

الباحثة

المحتويات

ج	الإهداء
د	شكر وعرفان
ح	قائمة الجداول والأشكال
ي	المستخلص
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة
2	المبحث الأول الإطار العام للدراسة
2.1.1	1.1.1 مقدمة
2.1.1	2.1.1 مشكلة الدراسة
3.1.1	3.1.1 أهداف الدراسة
4.1.1	4.1.1 أهمية الدراسة
5.1.1	5.1.1 فرضيات الدراسة
6.1.1	6.1.1 مصطلحات الدراسة
7.1.1	7.1.1 منهجية الدراسة
8.1.1	8.1.1 حدود الدراسة
7	المبحث الثاني الدراسات السابقة
1.2.1	1.2.1 الدراسات العربية
2.2.1	2.2.1 الدراسات الأجنبية
3.2.1	3.2.1 ما يميز هذا الدراسة
15	الفصل الثاني نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وتطبيقه في الجامعات
16	المبحث الأول التعريف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة
1.1.2	1.1.2 مفهوم نظام محاسبة التكاليف ومقوماته
2.1.2	2.1.2 نشأة نظام التكاليف المبني على الأنشطة
3.1.2	3.1.2 مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة
4.1.2	4.1.2 افتراضات نظام التكاليف المبني على الأنشطة
5.1.2	5.1.2 استخدامات نظام التكاليف المبني على الأنشطة
6.1.2	6.1.2 مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
7.1.2	7.1.2 الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة

27	8.1.2 معالجة الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة
28	المبحث الثاني تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات
28	1.2.2 أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات
29	2.2.2 متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
32	3.2.2 مراحل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
37	4.2.2 دليل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات
39	5.2.2 واقع تطبيق نظام (ABC) في الجامعات حول العالم
40	الفصل الثالث الدراسة الميدانية
41	المبحث الأول التعريف بالجامعات الأهلية
41	1.1.3 نشأة الجامعات الأهلية
42	2.1.3 مفهوم الجامعات الأهلية
43	3.1.3 الأسس العامة لإنشاء الجامعات الأهلية
44	4.1.3 الإشراف والرقابة على الجامعات الأهلية
45	5.1.3 تنظيم الشؤون الإدارية والأكاديمية للجامعات الأهلية
49	المبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية
49	1.2.3 أساليب جمع البيانات
49	2.2.3 منهجية تحليل البيانات
49	3.2.3 مجتمع وعينة الدراسة
50	4.2.3 أداة جمع البيانات
51	5.2.3 معالجة بيانات الاستبانة
52	6.2.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
52	7.2.3 اختبار صدق ثبات أداة القياس
53	8.2.3 خصائص عينة الدراسة
56	الفصل الرابع اختبار الفرضيات وعرض النتائج والتوصيات
57	المبحث الأول عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
57	1.1.4 عرض الفرضية الرئيسة
70	2.1.4 اختبار الفرضية الرئيسة
72	3.1.4 التوجهات المستقبلية

73	المبحث الثاني الاستنتاجات والتوصيات
73	1.2.4 الاستنتاجات
76	2.2.4 التوصيات
77	المصادر و المراجع
77	أولاً: المراجع العربية
81	ثانياً: المراجع الأجنبية
82	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	الدراسات السابقة التي تناولت نظام التكاليف (ABC) في الجمهورية اليمنية	1
37	الأنشطة المباشرة في الجامعات ومسبباتها	2
38	الأنشطة التعليمية غير المباشرة في الجامعات ومسبباتها	3
39	الأنشطة غير التعليمية في الجامعات ومسبباتها	4
42	أسماء الجامعات الأهلية العاملة في الجمهورية اليمنية	5
50	أسماء الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة	6
51	مقياس ليكرت الخماسي	7
51	مقياس ليكرت الثلاثي	8
52	نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة الدراسة	9
53	التكرار والنسبة المئوية لمتغير مدة ممارسة الجامعة لنشاطها	10
53	يبين التكرار والنسبة المئوية لنوع النظام المحاسبي المستخدم	11
54	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي	12
54	التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي	13
55	التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة	14
57	التكرار والنسبة المئوية للجهة المسؤولة عن محاسبة التكاليف في الجامعة	15
58	التكرار والنسبة المئوية لنظام التكاليف المستخدم في الجامعة	16
58	التكرار والنسبة المئوية لتحميل التكاليف التشغيلية والإدارية والتسويقية	17
59	التكرار والنسبة المئوية لمواجهة صعوبة في تحديد نصيب كل برنامج/ خدمة من التكاليف غير المباشرة وتحديد سعره وهامش الربح المحقق منه	18
59	التكرار والنسب المئوية لعدم رضا الإدارة عن النظام التكاليفي المتبع	19
60	التكرار والنسبة المئوية للمقومات المتوفرة لنظام محاسبة التكاليف	20
61	النتائج الخاصة بدعم الإدارة العليا لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات	21
62	نتائج تحليل اختبار للفرضية الفرعية الثانية	22
63	التكرار والنسب المئوية لتوفر النظم الملائمة لتطبيق نظام (ABC)	23
64	نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	24
65	التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد البرامج الدراسية	25
65	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الخدمات المقدمة	26
66	النتائج الخاصة بتفاوت عدد الطلاب المسجلين لدى الجامعات الأهلية	27
66	النتائج الخاصة بمستوى كل بند تكلفة مقارنة بإجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة	28

قائمة الجداول والأشكال

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
29	التكرار والنسبة المئوية لدرجة المنافسة التي تواجهها الجامعات	67
30	نتائج تحليل اختبار للفرضية الفرعية الرابعة	67
31	النتائج الخاصة بمستوى أهمية المعوقات التي ستحول دون تطبيق نظام (ABC)	68
32	نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الخامسة	69
33	نتائج تحليل اختبار الفرضية الرئيسية	70
34	التكرار والنسبة المئوية لتغير نسبة التكاليف غير المباشرة مستقبلاً	72
35	التكرار والنسبة المئوية لتوجه الجامعات لتطبيق نظام ABC في المستقبل القريب	72

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	استخدامات نظام (ABC)	24
2	مراحل تطبيق نظام (ABC)	36
3	الهيكل العام لدليل الأنشطة في الجامعات	37

مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الأهلية

إعداد الباحثة: دلال محمد قاسم المدحجي

بإشراف: د. محسن بابقي عبدالقادر أحمد

المستخلص

هدفت الدراسة التعرف على مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأهلية، وواقع استخدام أنظمة تكاليف لديها، من خلال المسح الشامل للجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.

ولتحقيق هدف الدراسة أتبع المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاعتماد على الاستبانة التي وزعت على المدراء الماليين لتلك الجامعات والبالغ عددها خمس وعشرون جامعة بمعدل استبانة لكل جامعة.

وتوصلت الدراسة إلى أن الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة لا تستخدم أنظمة تكاليف ملائمة، بينما تتوفر لديها متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وهذه المتطلبات هي: دعم الإدارة العليا، وتوفير النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام (ABC)، وتوفير العوامل البيئية الداخلية والخارجية المتمثلة بارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وتعدد مصادرها وارتفاع درجة المنافسة التي تواجهها الجامعات الأهلية؛ وبالتالي أصبح من المفيد لإدارة الجامعات الأهلية العمل على تطبيق نظام (ABC).

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف المبني على الأنشطة، الجامعات الأهلية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

1.1.1 مقدمة

2.1.1 مشكلة الدراسة

3.1.1 أهداف الدراسة

4.1.1 أهمية الدراسة

5.1.1 فرضيات الدراسة

6.1.1 مصطلحات الدراسة

7.1.1 منهجية الدراسة

8.1.1 حدود الدراسة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

1.2.1 الدراسات العربية

2.2.1 الدراسات الأجنبية

3.2.1 ما يميز هذا الدراسة

المبحث الأول

الإطار العام للدراسة

1.1.1 مقدمة:

تطورت محاسبة التكاليف لتواكب تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية وقد اقترنت في البداية بالصناعة فقط حيث سميت محاسبة التكاليف الصناعية، بعدئذ شملت جميع القطاعات الصناعية والخدمية، فطالما أن هناك نشاطاً فإن هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى تخطيطها وقياسها وضبطها.

ومع زيادة التطور في أنظمة التكاليف، وتخصيص التكاليف غير المباشرة، أدى ذلك إلى ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity-Based Costing(ABC باعتبارها يمثل تطوراً ملموساً لتخصيص التكاليف غير المباشرة، إذ يُعرف بأنه: نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المنظمة وحصر وتجميع وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف وتعتمد فلسفة هذا النظام على استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، بحيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.

ولكي تكون المنظمات قادرة على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يلزم توفر متطلبات أساسية للتطبيق من حيث تأهيل الإمكانيات البشرية، دعم الإدارة العليا ورغبتها في الحصول على المعلومات الدقيقة خاصة في ظل إهتمام الإدارات العليا بمفاهيم الجودة الشاملة وتقييم الأداء، استخدام التقنيات الحديثة لتشغيل النظام الإداري والمحاسبي.

ولا يعتمد ذلك على نوع المنظمة فمتى ما توافرت تلك المتطلبات في البيئة الداخلية والخارجية للمنظمات وضمن أي من القطاعات، فإنه يصبح من المفيد والمجدي لإدارة تلك المنظمات العمل جدياً على تطبيق ذلك النظام، ولا تختلف في ذلك منظمات القطاع الخدمي عن منظمات القطاع الصناعي.

وقد بدأت الكثير من الدول تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في منظمات القطاع الخدمي ومنها الجامعات الأهلية والحكومية، ففي العام 1994م بلغت نسبة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في جامعات المملكة المتحدة 20% (Araújo&Gonçalves,2014, 5)، وفي ماليزيا بلغت نسبة استخدامه في الجامعات الخاصة 47.06% مقابل 20% في الحكومية (Azhar & Kamal, 2009, 50).

2.1.1 مشكلة الدراسة:

لوحظ في الفترة الأخيرة زيادة عدد الجامعات الأهلية في الجمهورية اليمنية والتي تقدم عدداً من الخدمات التعليمية المختلفة، وتهدف كل جامعة منها إلى استقطاب عدداً أكبر من الطلاب عن طريق تقديم خدمات مميزة وبأقل الأسعار المنافسة، مما أدى إلى ظهور تفاوت كبير في أسعار الخدمة نفسها المقدمة بين الجامعات الأهلية المختلفة، وازدياد المنافسة فيما بينها، هذا وضع الجامعات الأهلية أمام تحديات كبيرة إذا ما أرادت تعظيم ربحيتها والحفاظ على استمراريتها، إذ باتت فكرة زيادة الأسعار لزيادة الربحية غير مجدية لوجود بدائل كثيرة وبأسعار منافسة، مما أبرز أهمية التحكم في تكاليف الخدمة بدلاً من سعرها.

ومن أفضل المداخل لتحقيق هذا الهدف، هو أن تسعى إدارة الجامعات إلى الحساب الدقيق لتكلفة خدماتها وتخفيض التكاليف غير المباشرة للخدمات المقدمة. وهذا يحتاج إلى نظام تكاليفي يضمن تقديم بيانات تكاليفية تفصيلية ودقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة.

وعلى الرغم من أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة من الأنظمة التي تساعد على تخفيض هذه التكاليف، إلا أن تطبيقه عملية تستنفد الكثير من الوقت والجهد والمال، ومن هنا فإنه يجب التأكد مسبقاً من توفر بعض المتطلبات لدى الجامعات الأهلية لكي يصبح تطبيق هذا النظام ملائماً ومناسباً، لتحقيق المنافع المرجوة منه.

وعليه تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي:

ما مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة ؟

ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية الآتية:

1) ما مدى ملائمة نظام التكاليف الذي تستخدمه الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة ؟

2) ما مدى دعم الإدارة العليا التحول لتطبيق نظام التكاليف (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة ؟

3) ما مدى توفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام التكاليف (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة ؟

4) ما مدى توفر العوامل البيئة الداخلية والخارجية لتطبيق نظام التكاليف (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة ؟

5) هل توجد معوقات ستحول من تطبيق نظام التكاليف (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة ؟

3.1.1 أهداف الدراسة:

وانسجماً مع المشكلة السالفة الذكر هدفت الدراسة بشكل رئيس التعرف على مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف (ABC) في الجامعات الأهلية، ويتفرع عنه الأهداف الفرعية التالية:

- 1) توضيح الإطار النظري لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات.
- 2) التعرف على واقع استخدام أنظمة التكاليف في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.
- 3) التعرف على مدى دعم الإدارة العليا في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة للتحويل لتطبيق نظام التكاليف (ABC).
- 4) التعرف على مدى توفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام التكاليف (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.
- 5) التعرف على مدى توفر العوامل البيئية الداخلية والخارجية لتطبيق نظام التكاليف (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.
- 6) التعرف على المعوقات التي ستحول من تطبيق نظام التكاليف (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.

4.1.1 أهمية الدراسة:

تظهر أهمية دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأهلية من أهمية النظام نفسه إذ أنه قد أثبت فعاليته في ترشيد النفقات وخفض التكلفة في القطاع الصناعي مما حدا بالباحثين نحو معرفة دوره في القطاع الخدمي ومنه قطاع التعليم وتحديد متطلباته وتصنيفها بما يتناسب مع خصوصية هذا القطاع.

لذا فإن المتتبع للدراسات المختلفة في هذا المجال بمختلف الدول يجد أن عدداً كبيراً من الجامعات التي تبنت هذا النظام أو هي في طور التبنّي له قد اتفقت جميعها على أن نجاح وسهولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعتمد على توفر متطلبات تطبيقه، ومن هنا فإن دراسة مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأهلية تعتبر حجر الأساس والخطوة الأساسية الأولى لتبني هذا النظام، وذلك لضمان الحفاظ على وقت وموارد الجامعة.

كما وتعد أيضاً خطوة تشجيعية لتبني تطبيقه حيث يتوقع أن يكون لها أثر على قناعة المعنيين بهذا النظام. فقد ذكر Lutilsky&Dragija أن دراسة النظام التكاليفي المستخدم والإجراءات المحاسبية الحالية وتوفر البيانات في الجامعات ومتطلبات التطبيق يعد خطوة مهمة لتطبيق نظام (ABC).

ولأن هذا النظام ما يزال جديداً في الجمهورية اليمنية فمن الجدوى تحديد مدى توفر هذه المتطلبات أولاً قبل تشجيع الجامعات لتطبيق نظام تكاليف (ABC).

وقد أوصى الجعدي أن تجرى دراسات تهتم بتطبيق هذا النظام لدى القطاعات كافة في الجمهورية اليمنية.

وحسب معرفة الباحثة لا توجد دراسة عن هذا الموضوع في الجامعات الأهلية اليمنية. فأغلب الدراسات في الجمهورية اليمنية ركزت على دراسة نظام (ABC) في القطاع الصناعي ومن هنا تبرز أهمية هذه الدراسة كونها تناولت قطاع جديد لم يتم تناوله سابقاً في الجمهورية اليمنية.

5.1.1 فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية: لا تتوفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.

ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا تستخدم الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة نظام تكاليفي ملائم.
2. لا تدعم الإدارة العليا تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.
3. لا تتوفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.
4. لا تتوفر العوامل البيئية الداخلية والخارجية لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.
5. توجد معوقات ستحول من تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.

6.1.1 مصطلحات الدراسة:

تتضمن المصطلحات الواردة في الدراسة الدلالات الآتية:

أولاً: نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) (Activity Based Costing):

هو نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنظمة ومن ثم تخصيص التكاليف على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنجازها.

ثانياً: الأنشطة: هي الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المرتبطة بعلاقة مباشرة مع هدف أو موضع التكلفة.

ثالثاً: التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي يمكن ربطها بهدف التكلفة بشكل بسيط وواضح.

رابعاً: التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف التي لا يمكن ربطها بهدف التكلفة بشكل بسيط وواضح.

خامساً: الجامعات الأهلية:

هي كل منظمة تعمل للتعليم العالي والبحث العلمي تملكها جهة غير حكومية تهدف للربح، تحتوى على كليتين على الأقل ولا تقل مدة الدراسة فيها عن أربع سنوات أو ما يعادلها، وتمنح الدرجة الجامعية الأولى (بكالوريوس، الليسانس) على الأقل.

7.1.1 منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة وجمعت البيانات باستخدام استبانة. وزعت على المدراء الماليين لمجتمع الدراسة الذي يتكون من جميع الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة وعددها 25 جامعة أهلية* ولصغر حجم المجتمع تمت دراسته بالكامل.

8.1.1 حدود الدراسة:

- **حدود زمنية:** تم إجراء الدراسة الميدانية في العام 2018م على الجامعات الأهلية في أمانة العاصمة.

* كما ورد في (2018): <http://p.oasyemen.net/portal/universities.php>

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

في هذا المبحث سيتم عرض بعض الدراسات ذات العلاقة بنظام (ABC) وتطبيقه في الجامعات من خلال التعرف على أهم الأهداف التي هدفت إليها تلك الدراسات وأهم النتائج التي توصلت إليها، ثم ذكر ما يميز الدراسة الحالية عنها كما يأتي:

1.2.1 الدراسات العربية:

أ. دراسة نمر، محمد و سويس، هوري (2013) بعنوان: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية- الجزائر.

هدفت الدراسة تطبيق نظام (ABC) على قطاع الخدمات الجامعية في الجزائر، بالاعتماد على إحدى الإقامات (السكن الطلابي) التابعة له كعينة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه بإمكان القائمين على القطاع العام تطبيق نظام (ABC) والاستفادة منه في إدارة المؤسسات التعليمية العامة وتسعير منتجاتها، والتعرف على الأنشطة المضيضة للقيمة وغير المضيضة للقيمة والأنشطة المستهلكة للتكاليف، وهذا ما يمكنها من تخفيض تكاليفها، من دون المساس بجودة الخدمات المقدمة.

ب. دراسة عدس، صلاح (2007) بعنوان: إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة.

هدفت الدراسة بشكل رئيس إلى اقتراح إطار لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الفلسطينية وتحديد مدى تأثيره على دقة وموضوعية قياس التكاليف، واتخاذ القرارات الإدارية، والرقابة على الموارد المتاحة. وتم فيها تحليل النظام الحالي المطبق بالجامعة الإسلامية وإجراء دراسة تطبيقية على البيانات الفعلية للجامعة الإسلامية بغزة.

وأظهرت نتائج تطبيق نظام (ABC) اختلاف كل من تكلفة الطالب الفصلية وتكلفة الساعة المعتمدة باختلاف التخصص العلمي بسبب التفاوت فيما بينها في الطلب على الأنشطة، وكذلك قياس تكلفة الأنشطة المتبادلة بين الكليات والأقسام الأكاديمية، وتحديد مواطن عدم الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة بما يمكن من الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وزيادة فعالية وكفاءة الرقابة، وتولد الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بسبب قصور الممارسة المحاسبية وتنوع الأنشطة الأكاديمية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بالجامعات.

ج. دراسة عبدالله، خالد وعبدالغني، عامر (2007) بعنوان: نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي: دراسة تطبيقية على جامعة مؤتة.

هدفت الدراسة إلى بناء أنموذج يساعد على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية.

واعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التطبيقي، إذ قاما بتطبيق النموذج المقترح في جامعة مؤتة وتوصلا إلى تحديد تكلفة تخصص المحاسبة وتكلفة الساعة التعليمية في ذلك القسم، وهكذا يمكن تعميم ذلك التطبيق على بقية أقسام الجامعة طالما توفرت البيانات المناسبة والملائمة والمتعلقة بالموارد المستهلكة والأنشطة ومستويات حدوثها وتكلفة تلك الأنشطة ومسببات التكلفة.

وقد توصلت الدراسة أيضاً إلى أنه متى ما توافرت اشتراطات ومقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة وضمن أي من القطاعات الاقتصادية فإنه يصبح من المفيد لإدارة تلك المنظمات العمل جدياً على تطبيق ذلك النظام، إذ لا تختلف في ذلك منظمات قطاع الخدمات عن منظمات القطاع الصناعي لما يوفره هذا النظام من معلومات تكاليف دقيقة خاصة في ظل تزايد حدة المنافسة واعتبارات تحسين الجودة وتخفيض التكلفة.

د. دراسة بشير، فارس (2007) بعنوان: دور نظام التكاليف على أساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم العالي (دراسة تطبيقية في جامعة أم درمان الأهلية).

هدفت الدراسة إلى مقارنة تكلفة الخدمة التعليمية بجامعة أم درمان الأهلية في العام 2005 م وفقاً للنظامين، النظام التقليدي المتبع في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، ونظام (ABC).

وأظهرت الدراسة فروقات مهمة بين النظامين التقليدي والحديث المبني على الأنشطة فيما يتعلق بتكلفة الخدمة التعليمية للطالب الواحد، وتسمح آلية النظام المبني على الأنشطة بالعرض التحليلي للبرامج الدراسية وفقاً لمنهجية تقوم على النشاط وتكشف بالتالي الفروقات في التكلفة بين التخصصات المختلفة؛ الأمر الذي يمكن المدراء من تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة بين البرامج الدراسية والتخصصات المختلفة بطريقة أكثر كفاءة.

وأوصت الدراسة بأنه على مؤسسات التعليم العالي بالسودان أن تنتقل إلى استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إذ أنه يحلل البيانات بشمولية تساعد المدراء على وضع الخطط بموضوعية، الأمر الذي يساهم في تطوير العملية التدريسية، وبالتالي رفع قدرة هذه المؤسسات على المنافسة بفاعلية.

هـ.دراسة الشرايري، جمال (2007) بعنوان: إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تعترض تطبيقه.

هدفت الدراسة التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة لتحقيق أعلى كفاءة اقتصادية ممكنة في استغلال مواردها المتاحة والمعوقات التي تحول من دون تطبيقه، واستخدام المنهج الوصفي التحليلي ووزعت استبانات على جميع الجامعات الأردنية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الجامعات الأردنية لا تطبق نظام(ABC)، وتواجهها عدد من الصعوبات، أهمها صعوبات تتعلق بدعم الإدارة والمؤهلات والكوادر العاملة في الوحدات المالية وفنية تتعلق بالنظام ولا تختلف درجة أهمية الصعوبات التي تواجهها الجامعات تبعاً لملكية الجامعات سواء كانت حكومية أو خاصة.

و.دراسة حلس، سالم (2007) بعنوان: نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات.

هدفت الدراسة إلى استخدام نظام (ABC) في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في الجامعات على أسس موضوعية دقيقة.

واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي وذلك لمراجعة أدبياتها بالإضافة إلى استخدام المنهج الاستنباطي لدراسة مدى إمكانية استخدام نظام تكاليف الأنشطة لتوفير البيانات اللازمة لمعالجة القصور واستنباط أوجه التطوير الممكنة لقياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية.

وخلصت الدراسة إلى إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك باستخدام نظام (ABC).

فضلاً عن أن التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كلاً من إدارة الجامعة والمتعاملين معها وبما يسهم في زيادة الوعي التكاليفي، والذي ينعكس أثره على الاستخدام والتشغيل الاقتصادي للموارد المتاحة والمستخدمة بما يحقق الأهداف المرغوبة منها، مع إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال تسعير الخدمات التعليمية.

ز. دراسة زعرب، حمدي (2006) بعنوان: مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة دراسة ميدانية.

هدفت الدراسة التعرف على واقع تطبيق محاسبة التكاليف في الجامعات والكليات في قطاع غزة ومدى امتلاك تلك الجامعات لمقومات محاسبة التكاليف، والتعرف على الصعوبات التي تقف عائقاً أمام تطبيق محاسبة التكاليف، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، إذ تم المسح الشامل لكافة جامعات وكليات قطاع غزة.

وتوصلت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة المالية لا يستطيع بمفرده توفير المعلومات اللازمة لمتطلبات الإدارة في الجامعات وأن كل جامعات قطاع غزة لا تطبق نظام لمحاسبة التكاليف إلا أنها تمتلك بعض مقوماته أبرزها دليل الحسابات.

وتواجه هذه الجامعات صعوبات متفاوتة عند التطبيق أبرزها نقص المهارات المدربة في المجال التكاليفي ونقص الوعي التكاليفي لدى الإدارة.

2.2.1 الدراسات الأجنبية:

أ. دراسة Jamalludin Helmi, Hashim (2014) بعنوان:

The Diffusion of Activity-Based Costing (ABC) in the Institutions of Higher Education (IHE): A note from Malaysia.

(انتشار محاسبة تكاليف الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي: ملاحظات من ماليزيا)

هدفت الدراسة إلى اختبار إمكانية انتشار تطبيق نظام (ABC) في مؤسسات التعليم العالي، وهي دراسة مسحية اعتمد فيها على الاستبانة التي وزعت في جامعتين ماليزيتين، وقد اختبر وجود ثلاثة من الأساسيات التي نص عليها روجر في نظريته لانتشار أي مفهوم إبداعي جديد وهي الأهمية النسبية والتوافق والتعقيد حيث وجد في نهاية الدراسة أن هذه الأساسيات الثلاثة بالنسبة لنظام (ABC) موجودة وبشكل إيجابي في بيئة مؤسسات التعليم العالي مما يساعد على انتشار هذا النظام في هذه المؤسسات.

حيث رأى المستجيبون أن نظام (ABC) قد يملك منفعة نسبية أكثر من النظام التقليدي كما أنه أكثر مرونة وتعقيداً منه كما أنه يعطي المؤسسات التعليمية الكثير من المعلومات الضرورية لاتخاذ القرار الأمثل في التخطيط وإعداد الموازنة التي قد لا يوفرها نظام التكاليف التقليدي، وأظهرت الدراسة أن حجم المؤسسة وعدم الرضا من نظام التكاليف الحالي له علاقة ذات مدلول إحصائي مع معدل انتشار نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

ب. دراسة Drazic Lutisky, & Martina Dragija (2012) بعنوان:

Activity-Based Costing as A means to Full Costing Possibilities and Constraints for European Universities.

(التكاليف على أساس الأنشطة كطريقة لحساب التكلفة الكلية الإمكانية والمعوقات في الجامعات الأوروبية)

هدفت إلى دراسة الإمكانات والمعوقات لاعتماد نظام (ABC) كطريقة لحساب التكلفة الكلية في الجامعات الأوروبية، إذ تم دراسة الاتجاهات والممارسات الحالية حول تخصيص التكلفة في الجامعات الأوروبية ولقد أظهرت الدراسة أنه وعلى الرغم من الضغط المتزايد من الحكومات ومن الحاجة الماسة لإدارة فعالة في الجامعات إلا أن نسبة محدودة من الجامعات قد اعتمدت نظام تكاليف الأنشطة.

أرجعت هذا الأمر إلى وجود بعض المعوقات، أهمها مقاومة التغيير من قبل الإدارات وعدم وجود دعم من الإدارة العليا إلا أنه على الرغم من ذلك، فإن هناك توجه إيجابي نحو تطبيق نظام (ABC) الأنشطة في الجامعات الأوروبية.

كما أن الدراسة صنفت الجامعات الأوروبية إلى جامعات تطبق نظام (ABC) بشكل كامل وأخرى مازالت في طور التطوير بخطة زمنية محددة وثالثة بدأوا بتقسيم التكاليف غير المباشرة إلى أنشطة؛ ولكن لا قرار أو جدول زمني لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن جامعة البرتغال وجامعة ليفربول تمثلان أنموذج ناجح في تطبيق نظام (ABC) بشكل كلي، كما عرضت فوائد النظام التي أهمها توفير بيانات مفصلة ومهمة تساعد في بناء الاستراتيجيات واتخاذ القرارات وإعداد الموازنات بشكل علمي، أما بالنسبة لأبرز المعوقات فكانت عوائق ثقافية وتقنية.

ج. دراسة Monir, Zaman, & Mohamed, Elsayed (2011) بعنوان:

Perception of Activity Based Costing in Australian Universities.

(تصور تنفيذ تكاليف الأنشطة في الجامعات الاسترالية)

وهي دراسة مسحية وزعت فيها الاستبانات على ستة وعشرين مديرًا ماليًا في الجامعات الأسترالية، وقد أظهرت الدراسة وجود علاقة إيجابية وذات مدلول إحصائي بين قرار تنفيذ تكاليف الأنشطة في الجامعات الأسترالية، وكلاً من اعتبار تكاليف الأنشطة كنظام إدارة تكاليف إستراتيجي ودرجة دعم الإدارة العليا. وتشير نتائج الدراسة إلى وجود اختلافات جوهرية في طريقة تخصيص النفقات العامة بين نظام (ABC) ونظم التكاليف التقليدية.

هذا وقد كشفت أيضاً أن عددًا من الجامعات الأسترالية التي استخدمت نظام (ABC) استطاعت خفض التكاليف وتخصيص الموارد بشكل أفضل.

3.2.1 ما يميز هذا الدراسة:

تتفق دراسة الباحثة مع الدراسات السابقة في توضيح المفهوم العام لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ومتطلبات وخطوات تطبيقه.

وتختلف معها في بيئة ونوع الدراسة فقد تمثل بمسح الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة حيث لا توجد دراسات عن القطاع التعليمي في الجمهورية اليمنية حسب معرفة الباحثة، فدراسات نظام التكاليف (ABC) في الجمهورية اليمنية تناولت تطبيقه بقطاعات أخرى.

والجدول رقم (1) يوضح الدراسات السابقة والقطاعات المطبق عليها في الجمهورية اليمنية وأهم نتائجها:

جدول رقم (1) الدراسات السابقة التي تناولت نظام التكاليف (ABC) في الجمهورية اليمنية

القطاع	الباحث	عنوان الدراسة	أهم النتائج
القطاع النفطي	ظافر (2015)	تأثير نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على الأداء المالي لشركات النفط في اليمن	توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام (ABC) يتأثر بحجم المنظمة ومقارنة تكلفة تطبيقه بالمنفعة المرجوة منه.
	السعدي (2008)	نظام التكاليف على أساس النشاط وعلاقته مع الاستراتيجية التنافسية للمنظمة دراسة تطبيقية على شركة مصافي عدن.	توصلت الدراسة إلى أن اقتراح نظام التكاليف على أساس النشاط يلزم إدارة الحسابات بتوفير وإعداد قاعدة بيانات ومعلومات تفصيلية ومتكاملة استراتيجياً لنظم التكاليف.
القطاع الصناعي	الجعدي والأهدل (2009)	معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية).	توصلت الدراسة إلى أن أهم الأسباب لعدم تطبيق نظام (ABC) هو عدم توفر قاعدة بيانات حول تفاصيل العمليات والأنشطة التي تؤديها هذه المصانع بالإضافة إلى عدم وجود قناعة لدى الإدارة العليا بهذا النظام إذ أن تكلفة هذا النظام بالنسبة لها عالية.
	حبتور (2008)	نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وإمكانية تطبيقه على شركات صناعة السجائر والكبريت اليمنية.	أظهرت نتائج المقارنة بين مخرجات المعلومات في كل من نظام التكلفة القائم حالياً ونظام التكلفة (ABC) المقترح تطبيقه أفضلية معلومات نظام (ABC) في مجالات قياس التكلفة، تخفيض التكلفة، الرقابة وتقييم الأداء، التسعير وتحديد الميزج الإنتاجي الأمثل.

جدول رقم (1) الدراسات السابقة التي تناولت نظام التكاليف (ABC) في الجمهورية اليمنية

القطاع	الباحث	عنوان الدراسة	أهم النتائج
القطاع الصناعي	المسني (2006)	إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره على قرارات التسعير دراسة تطبيقية على مصنع إسمنت البرح في الجمهورية اليمنية.	توصلت إلى أن نظام (ABC) عمل على تحسين عملية القياس مما أدى إلى تحسين وترشيد الكثير من القرارات ومنها قرارات التسعير، وأن النظام المحاسبي التكاليفي القائم في المصنع عينة الدراسة لا يعطي دقة في قياس تكلفة المنتجات، وأن هناك إمكانية لتطبيق نظام (ABC) في المصنع.
	الدقاف (1997)	مدخل تكاليف النشاط كأساس لتقييم أداء الوظيفة التسويقية (دراسة تطبيقية على إحدى الشركات في الجمهورية اليمنية).	توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام (ABC) على حسابات الشركة أدى إلى إنتاج معلومات أكثر دقة مقارنة بالأسلوب الذي تتبعه الشركة عينة الدراسة.
قطاع الخدمات الصحية	جباري (2005)	نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وإمكانية تطبيقه في المستشفيات دراسة تطبيقية في المستشفى الجمهوري بتعز.	توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام (ABC) لتخصيص وتوزيع التكاليف يحقق أهداف محاسبة التكاليف في قياس تكاليف المنتج والرقابة واتخاذ القرارات بشكل أكثر كفاءة من الأنظمة التقليدية.

المصدر: من إعداد الباحثة

الفصل الثاني

نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيقه في الجامعات

المبحث الأول: التعريف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة

- 1.1.2 مفهوم نظام محاسبة التكاليف ومقوماته.
- 2.1.2 نشأة نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- 3.1.2 مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- 4.1.2 افتراضات نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- 5.1.2 استخدامات نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- 6.1.2 مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- 7.1.2 الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- 8.1.2 معالجة الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة.

المبحث الثاني: متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات

- 1.2.2 أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات.
- 2.2.2 متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- 3.2.2 مراحل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- 4.2.2 دليل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات.
- 5.2.2 واقع تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات حول العالم.

الفصل الثاني

نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتطبيقه في الجامعات

المقدمة:

طُرأت على محاسبة التكاليف تغيرات جوهرية وذلك لمواجهة التغيرات في بيئة الأعمال والفكر الإداري المعاصر والتقدم في تقنية المعلومات، فقد اتسمت بيئة الأعمال المعاصرة ببعض السمات التي أثرت على نظام التكاليف وخاصة للأغراض الإدارية منها اتساع قطاع الخدمات، ازدياد حدة المنافسة والتطورات التقنية، والتي أثرت على طريقة إنتاج واستخدام المعلومات المحاسبية فقد تغيرت طرق تخزين البيانات والتعامل معها مع انخفاض في تكلفة التشغيل.

وأبدى المحاسبون إهتماماً بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة، نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات وظهر كنتيجة لذلك نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

وفي العصر الحاضر اتسع النشاط في القطاع الخدمي وزادت حدة المنافسة في هذا القطاع مما أدى إلى زيادة طلب القطاع على استخدام معلومات التكاليف، لذلك لابد من الأخذ في الاعتبار كيفية تطبيق مبادئ محاسبة التكاليف على قطاع الخدمات.

لذا سنتناول الباحثة في هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: التعريف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة.

المبحث الثاني: متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات.

المبحث الأول

التعريف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة

تمهيد:

أدت الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لحساب التكاليف إلى خلق تحديات حقيقة لمحاسبة التكاليف، هذه التحديات ارتبطت بشكل أو بآخر بإيجاد حل لأكبر مشكلة فنية تواجه الإدارة وهي مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات؛ وكنتيجة لهذه التحديات اتجهت محاولات عدة للبحث عن بديلاً للأنظمة التقليدية للتكاليف يكون قادراً على تزويد المدراء بالمعلومات التي تلائم البيئة الحالية لاتخاذ القرارات، وإيجاد طرق أكثر فهماً للأنشطة، وتكملت تلك المحاولات بظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي يهدف للتخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة.

وسيتناول هذا المبحث التعريف بالنظام من خلال المواضيع الآتية:

1.1.2 مفهوم نظام محاسبة التكاليف ومقوماته:

يعد تطبيق نظام للمحاسبة المالية في أي منظمة أمراً إلزامياً بحكم القانون، بينما الأمر مختلف بالنسبة لتطبيق نظام لمحاسبة التكاليف، فهو أمر اختياري يتوقف على حاجة الإدارة لبيانات تفصيلية تستخدم لأغراض قياس وضبط التكلفة والرقابة عليها.

ونظراً لتزايد حاجة الإدارة في المنظمات إلى تلك البيانات للقيام بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، أصبح تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار المنظمات وازدهارها وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها في الصناعة نفسها ومساعدة إدارة المنظمة في أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والكفاءة (دبيان، وعبداللطيف، 2003، 2).

وعُرفَ نظام محاسبة التكاليف: بأنه مجموعة من الإجراءات تهتم بتحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وشرح المعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها التنظيمية (الرجبي، 2013، 7).

ركزت محاسبة التكاليف في بداية ظهورها على تحديد تكلفة المنتجات التي تقدمها المنظمة لغرض خدمة التقارير المالية الخارجية، ولكن دورها قد ازداد أهمية في الوقت الحاضر نظراً لتطور قدرتها على تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لأعمال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية (الرجبي، 2013، 8).

أن محاسبة التكاليف ليست هدفاً في حد ذاتها، بل هي وسيلة لتحقيق أهداف إدارية، مما يحتم وجود نظام تكاليفي متطور بصفة دائمة ليحقق هذه الأهداف المتجددة التي لا تقيدها حدود.

لذلك فإن على محاسب التكاليف أن يقوم وبصفة مستمرة بتقييم أساليب وطرق تحليل البيانات حتى يرقى بتلك النظم والأساليب والطرق التحليلية لتتوافر في المعلومات التي يقدمها الدقة مع السرعة (عبدالحمد، 1990، 187).

وليحقق نظام محاسبة التكاليف الأهداف المطلوبة منه فإنه يعتمد على مقومات عدة أساسية، تتمثل فيما يأتي:

أ. دليل التكاليف:

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقماً خاصاً به، ويمثل دليل التكاليف في المنظمات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، ومراكز التكلفة، ووحدات النشاط، وعناصر التكاليف، وليس المقصود بدليل التكاليف دليلاً واحداً بل أدلة عدة ويمكن توضيحها بما يأتي:

1. دليل وحدات النشاط: والمقصود بوحدة النشاط تلك الوحدة التي يتم اتخاذها كأساس لقياس تكاليف هذا النشاط وتنسب إليها عناصر التكلفة التي تستهلك لإتمامها، وبموجب دليل وحدات النشاط يتم تبويب الوحدات تبويماً رقمياً، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها، وبالتالي تسهل عملية احتساب التكلفة المتعلقة بالمنتج أو الخدمة (زعر، 2006، 13).

2. دليل مراكز التكلفة: وتعرف بأنها الوحدات الفنية أو الإدارية التي تتكون منها المنظمة والتي تتخذ أساساً لحصر عناصر التكلفة بشكل مباشر حيث تتميز كل وحدة منها بنشاط تختلف مقوماته عن النشاط الذي تؤديه الوحدة الأخرى (الأخرس وآخرون، 2001، 31).

ولابد من تقسيم أي منظمة إلى مراكز، لكي تسهل عملية تقييم الأداء والرقابة عليها، والهدف من عملية التقسيم هو تجميع التكاليف، بغرض تحميلها على وحدات النشاط، ويحدد الدليل المراكز الإجمالية والمراكز العامة المساعدة لها وتبويبها تبويماً رقمياً مما يسهل عملية تحديد التكلفة والرقابة على تكاليف المراكز (زعر، 2006، 13).

3. دليل عناصر التكلفة: تتألف تكلفة أي منتج أو خدمة من ثلاثة عناصر (تكلفة المواد، الأجور، المصروفات غير المباشرة)، مع اختلاف نسبة مشاركة هذه العناصر في العملية الإنتاجية باختلاف طبيعة نشاط المنظمة، وعليه يتم إعداد دليل لعناصر التكاليف الثلاثة مع التعبير عنها رقمياً (زعر، 2006، 14).

ب. المجموعة المستندية:

تُمثل حجر الزاوية في العمل المحاسبي فمن خلالها يتم العمل اليومي كما تعتمد كفاءة نظام الضبط الداخلي على إعداد المستندات المناسبة وتخطيط دورتها ومسؤولية إعدادها، وهي تشمل مجموعة من الأنموذجات والإشعارات والأذونات والبطاقات المستخدمة في المنظمة بهدف تجميع البيانات عن التكاليف والإنتاج تمهيداً لتبويبها وتصنيفها وتسجيلها في المجموعة الدفترية (زعر، 2006، 15).

ج. المجموعة الدفترية:

تشكل مجموعة من السجلات والدفاتر التحليلية التي تحتفظ بها المنظمة من خلال استخدامها والقيام بالوظائف الملقاة على عاتق نظام محاسبة التكاليف، وتعتبر المجموعة الدفترية المستخدم الرئيس في النظام المحاسبي للمجموعة المستندية، فضلاً عن أنها تمثل حلقة الضبط الداخلي للعمليات (زعر، 2006، 15).

د. طرق التكاليف:

أي اعتماد أحد مبادئ التحميل الخاصة بعناصر التكاليف وتحديد النظرية التي يتم على أساسها إعداد قوائم التكاليف وكذلك اختيار الطريقة المناسبة لقياس التكلفة (زعر، 2006، 15).

هـ. التقارير الدورية:

تعتبر تقارير نظام محاسبة التكاليف المخرجات النهائية للنظام الذي تم تصميمه للمنظمة والهدف منها تحقيق الأهداف الإدارية الداخلية، كما أنها تعتبر مصدر للحصول على البيانات اللازمة لإعداد القوائم المالية للمنظمة ويجب أن تتماشى مع احتياجات المستويات الإدارية المختلفة (زعر، 2006، 15).

و. فترة التكاليف:

هي الفترة التي تقدم عنها بيانات التكاليف حيث يجب تحديد فترة زمنية لحصر التكاليف على أساسها وتوزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج خاصة؛ لأن فترات احتساب عناصر التكاليف مختلفة فمنها ما يحتسب على أساس يومي كالأجور أو شهري كالرواتب أو سنوي كالتأمين، لذلك يجب تحديد مدة زمنية موحدة لكل عناصر التكاليف وعادة ما تتطابق فترة التكاليف مع دورة الإنتاج منذ البدء بالإنتاج وحتى يصبح المنتج تام ولا يفضل أن تكون فترة التكاليف اقصر من المدة اللازمة لإتمام الإنتاج (الأخرس وآخرون، 2001، 32 - 33).

2.1.2 نشأة نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

ظهرت الحاجة لتطوير نظم محاسبة التكاليف كضرورة حتمية لمواجهة جوانب القصور في أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ولعل من أبرز جوانب قصورها: عدم توفير معلومات غير مالية مفيدة، ولا تشجع على إجراء المزيد من التحسينات، فضلاً عن أنها لا تحدد التكلفة بشكل دقيق (الدفن، 2013، 56).

وفي سبيل تجاوز قصور نظم التكاليف التقليدية بدأت جهود البحث عن بديل في عقد الستينيات، إذ قام عدد من الباحثين بتقديم مشروعات في مجال المحاسبة الإدارية لحل مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة أمثال: Bekett في العام 1951م، Shubik في العام 1963م. وفي الفترة نفسها انطلقت في الولايات المتحدة دراسات وأبحاث عدة كان من أهمها التجربة الرائدة لشركة Generalelectric في سنة 1963م، والتي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة عن طريق أحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف (حجازي، وسعاد، 2013، 96).

وكانت المبادرة الرسمية في العام 1986م التي تبناها CAM-I*، إذ وضع هذا الاتحاد مشروع لتحسين تقنيات محاسبة التكاليف وكوّن فريقاً لهذا العمل يتكون من Kaplan and Cooper، حيث قاما بتطبيق عملي للنظام بتعيين مصروفات التشغيل بوساطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات ووصفاه بالتخصيص. بعد ذلك قام هذان الباحثان بنشر مقالات عدة في وسائل الإعلام وبدأت الدراسات الأكاديمية حول الموضوع، وتم نشر عددًا من المؤلفات حوله من قبل الباحثان وغيرهم من الأكاديميين (سعيد، 2010، 93).

وأصبح يعرف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة، والذي طور بالموازاة مع متطلبات السوق فقد كان في البداية يمثل أنموذج أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاماً موجهاً لحساب سعر تكلفة أكثر دقة فحسب ولكن هذا الأنموذج سرعان ما تحول إلى أنموذج ذو بعدين حيث اظهر نجاحه في تزويد المدراء بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى متعلقة بالعمليات (حجازي، وسعاد، 2013، 96).

ونظرًا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة بالأنظمة التقليدية ولاسيما في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية فإنه لاقى قبول من الأكاديميين والإداريين على حد سواء (حجازي، وسعاد، 2013، 96)؛ ولذا نجد أن الظهور التطبيقي ساعد في الاعتراف بالنظام وانتشاره.

* Consortium for Advances Manufacturing-International (CAM-I)

و يعرف بالاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم وهو مؤسسة عالمية تأسست في عام 1972 تهتم بدعم البحث والتطوير في مجالات ذات أهمية استراتيجية للصناعات وإدارة التكلفة.

3.1.2 مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

اهتم عدد من الكتاب والباحثين بدراسة نظام (ABC)، وحظي بتعريفات عدة معظمها تركزت على أساس أن الفهم الحقيقي لنشوء التكاليف يسمح بإدارتها بشكل فعال، نذكر منها:

1. تعريف (Kaplan): هو المدخل الذي طُور لتجهيز طرائق أكثر دقة في تعيين تكاليف الموارد المساندة وغير المباشرة على الأنشطة، عمليات التشغيل، المنتجات، الخدمات، الزبائن (ورد في: صالح، 2013، 195).

2. تعريف (Cooper): هو نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنظمة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة التي تقوم بها المنظمة أولاً ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو العملاء ذلك بحسب الاستفادة (ورد في: سعيد، 2010، 95).

3. تعريف (Raffish): هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المنظمة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج (ورد في: حجازي، وسعاد، 2013، 98).

4. تعريف (التكريري): هو نظام تكاليفي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج فهو يشمل على مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات. فمدخلاته تتمثل بالبيانات والمعلومات الخاصة بموجهات التكلفة، أمّا عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة واستخراج تكلفة كل نشاط، أمّا مخرجاته فتتمثل في تحديد كلف الأنشطة وكلف المنتجات (التكريري، 2008، 161-164).

5. تعريف نمر، وسويس (2013، 74): هو نظام محاسبي وإداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي، بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات وحساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفه على حده، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي.

وترى الباحثة من التعريفات السابقة أنه بالرغم من الاختلاف الشكلي بين هذه التعريفات، إلا أنها تصب في المعنى والمضمون نفسه، وهو أن مفهوم النظام قائم على:

- تطوير طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- التعامل المباشر مع السبب الحقيقي لكل عنصر تكلفة وهو النشاط المعين.
- أساس تخصيص الأنشطة وبناء على استهلاك المنتجات لهذه الأنشطة تتحمل بالتكلفة.

4.1.2 افتراضات نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC):

إن الهيكل العام لنظام (ABC) يقوم على افتراضات أساسية هي:

الافتراض الأول: الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات والخدمات هي التي تستهلك الأنشطة.

أي أن النشاط هو الذي يؤدي إلى استهلاك الموارد والتي تؤدي بالتالي إلى حدوث التكلفة، وتعمل الأنشطة كحلقة وصل بين الموارد وأهداف التكلفة النهائية مما يوحي بأن استهلاك الأنشطة من قبل أهداف التكلفة يمكن أن يرى على أنه يتغير وفقاً لاختيار موجه التكلفة (عبدالله، 2006، 32).

وبناءً على هذا الافتراض يقوم نظام (ABC) بتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص التكاليف غير المباشرة ككل على الأنشطة وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف غير المباشرة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص التكاليف غير المباشرة للأنشطة على المنتجات وفقاً لعدد الأنشطة المطلوبة لانتهاء من كل منتج (بخاري، 2002، 94).

الافتراض الثاني: هناك أسباب عدة لاستهلاك الموارد ويمكن تحديد وقياس عدداً كبيراً من الأنشطة.

إذ أن هذه الأنشطة تخدم كروابط بين الموارد وأهداف التكلفة وأن هذه الروابط تمكن من استخدام مجموعة كلف متعددة بدلاً من مجموعة تكلفة واحدة عاكسة بذلك علاقة السبب والنتيجة في استهلاك الموارد (عبدالله، 2006، 32)، فزيادة الأنشطة يؤدي إلى زيادة استهلاك الموارد مما يتوجب زيادة عدد مسببات استهلاك الموارد وذلك للوصول إلى نتائج أكثر دقة عند تحديد التكلفة (بخاري، 2002، 95).

الافتراض الثالث: يقوم النظام على فكرة استهلاك الموارد وليس إنفاقها.

يتم الإنفاق على الموارد من أجل الحصول على الموارد اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة في المنظمة، أي أن الهدف من الإنفاق على الموارد هو إيجاد طاقة متاحة للقيام بأنشطة المنظمة، بينما استهلاك الموارد يمثل مقدار ما تستخدمه الأنشطة من الطاقة المتاحة، والفرق بين الطاقة المتاحة والطاقة المستخدمة يمثل الطاقة العاطلة.

أي أن المنتجات يجب تحميلها فقط بالطاقة المستخدمة (التكاليف الثابتة المستغلة)، أما الطاقة العاطلة فإنها تعالج على أنها خسارة تحمل على حساب الأرباح والخسائر باعتبارها تكاليف ثابتة غير مستغلة ولا تحمل على المنتجات (بخاري، 2002، 95).

الافتراض الرابع: مجتمعات التكلفة متجانسة (التجانس والترابط في الأنشطة).

ويقصد بالتجانس أن التكاليف في مجتمعات التكلفة تكون لمجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها، بحيث أن التغير في مستوى واحد من هذه الأنشطة سيصاحبه تغير مماثل في الأنشطة الأخرى، لذلك يجب اختيار مسبب النشاط لكل مجمع تكلفة بحيث يكون هذا المسبب ملائماً لمجموعة الأنشطة في كل مجمع تكلفة (بخاري، 2002، 96).

الافتراض الخامس: التكاليف في كل مجمع تكلفة متناسبة طردياً مع النشاط.

أي أن جميع التكاليف في مجمعات التكلفة يجب أن تتغير تناسيباً مع التغيرات في مستوى النشاط، بمعنى أن أي تغير في عناصر التكاليف في وعاء مجمع التكلفة يتناسب مع التغيرات في مستوى النشاط (عبدالله، 2006، 33).

5.1.2 استخدامات نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC):

على الرغم من أن نظام (ABC) يهدف إلى توفير قياس سليم للتكاليف فإن تطبيق هذا النظام أدى إلى توفير قدر من المعلومات مما فتح آفاقاً أخرى لاستخدام المعلومات التي ينتجها النظام تتمثل في:

1.5.1.2 تحديد تكلفة المنتج: يعد تحديد تكلفة المنتج الاستخدام الأكثر شيوعاً للمعلومات المحددة على أساس النشاط وغالباً ما تشكل الأساس لتسعير المنتج وتحليل ربحيته بشكل دقيق نتيجة التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة (مابرلي، 2004، 62).

2.5.1.2 تحديد ربحية العملاء: يمكن أن تستخدم المعلومات الناتجة عن النظام كأساس لتحليل ربحية العملاء فتكلفة توفير تشكيلة منتجات وخدمات إلى عميل معين تتأسس على المعلومات الخاصة بتكلفة المنتج؛ ولكن قد يتم زيادة هذه التكلفة حيث تتضمن تلك التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بعميل معين أو مجموعة من العملاء، مثل تكاليف إدارة العلاقات مع العملاء (مابرلي، 2004، 63).

3.5.1.2 الإدارة على أساس الأنشطة: تستخدم الإدارة على أساس الأنشطة المعلومات المحددة على أساس الأنشطة بوصفها مكوناً أساسياً في المعلومات الإدارية التي تدعم الرقابة التشغيلية للأعمال عن طريق تركيز الاهتمام على المسببات الرئيسية للتكلفة وعلى العوامل التي تؤثر على آليات التشغيل اليومي للتكاليف (مابرلي، 2004، 64).

وتتضمن الإدارة على أساس الأنشطة القيام بالعديد من المهام تتمثل في الآتي:

أ. إدارة تكاليف التشغيل: وذلك بالفهم الجيد للأنشطة ومراحل التشغيل داخل المنظمة، والعمل على إعادة هندسة تنفيذ الأعمال، وتحسين الجودة من خلال فهم أكبر لاحتياجات العملاء والأنشطة، وذلك بالتخلص من الازدواجية في الأنشطة، واستبعاد الأنشطة غير الضرورية (أبو وردة، 2015، 39).

ب. تخفيض التكاليف: من خلال تمكين المنظمة من فحص الأنشطة التي تتم على مستوى المنظمة، وتنفيذ تحليل قيمة العمليات، والبحث عن فرص تحسين طرق العمل، وذلك بتحديد الأنشطة المتكررة أو غير الضرورية؛ وبالتالي معرفة الأنشطة التي قد يتم استبعادها أو التخلص منها (أبو وردة، 2015، 39).

ويتم اتباع إحدى الوسائل الآتية لتحقيق هدف تخفيض التكاليف (التكريري، 2008، 182):

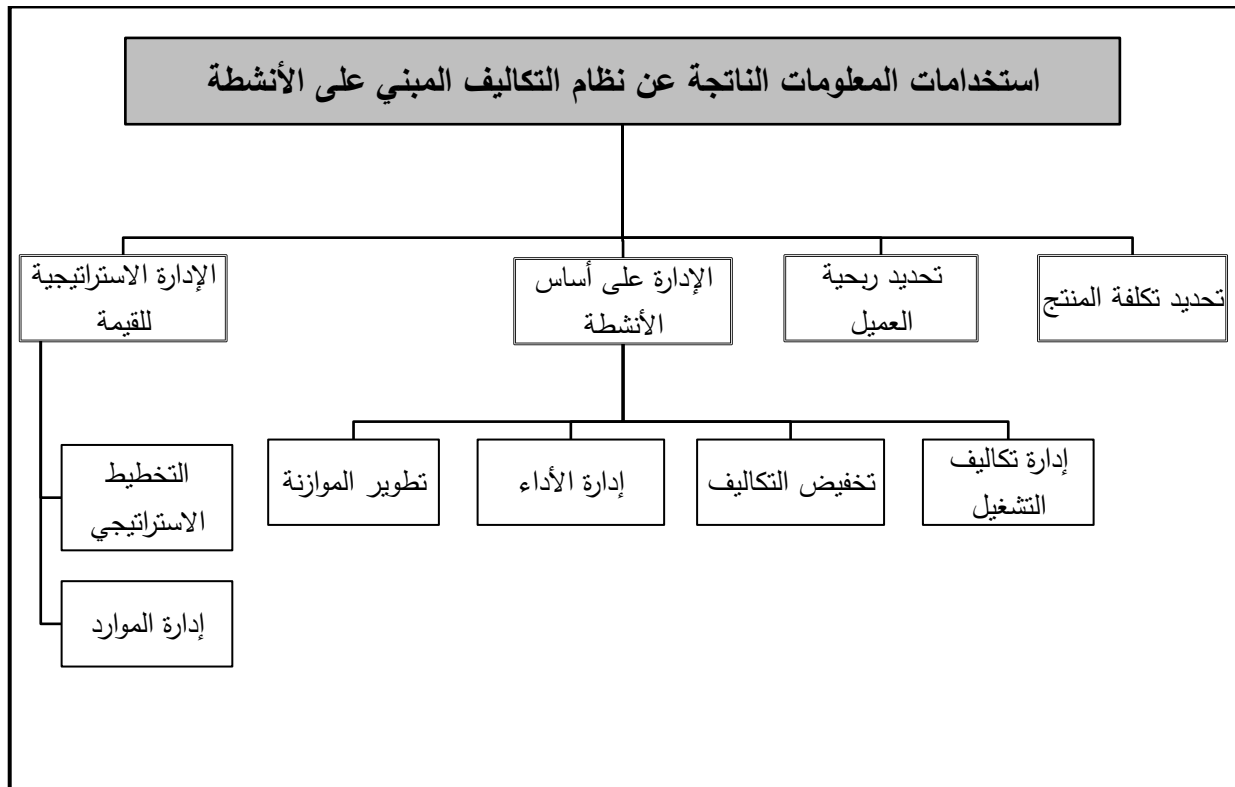
- تخفيض زمن النشاط: عن طريق تخفيض الوقت اللازم لأداء النشاط.
 - التخلص من النشاط: أي الاستغناء كلية عن النشاط.
 - استبدال النشاط: أي اختيار النشاط البديل ذي التكلفة الأقل.
 - المشاركة في النشاط: أي إجراء التغييرات التي تسمح بمشاركة الأنشطة في إنتاج خدمات أخرى، كلما كان ذلك ممكناً والاستفادة من وفورات الحجم.
- ج. إدارة الأداء: وذلك بتوفير معلومات مالية وغير مالية متنوعة عن طريق قياس ومتابعة ورقابة تكاليف وكفاءة وفعالية أداء الأنشطة التي يتم إنجازها داخل المنظمة (شقفة، 2007، 65).
- فالرقابة هنا تمارس على مستوى الأنشطة، بينما تركز نظم التكاليف التقليدية على الرقابة على مستوى المنتج النهائي (محرم، 2005، 394).
- د. تطوير الموازنة: وذلك بتوفير معلومات تفصيلية حول تحليل التكلفة والعائد، فضلاً عن تخفيض التعقيدات المصاحبة لإعداد الموازنة، لاسيما وأنها تستخدم كأساس لتقويم الأداء، ووسيلة رقابية لتحقيق أهدافها المستقبلية (شقفة، 2007، 65).

4.5.1.2 الإدارة الاستراتيجية للقيمة:

تستخدم الإدارة المعلومات الناتجة عن النظام في دراسة هيكل التكاليف بالمنظمة، وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها من دون المساس بالجودة واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمنظمة مزايا تنافسية (سند، 2012، 52)، ويساعد في:

- أ. التخطيط الاستراتيجي: حيث يوفر أدوات يمكن أن تُقاس بها منافع وتكاليف الاستثمار في منتجات، وأسواق جديدة، أو تقنية جديدة ... الخ (شقفة، 2007، 64).
- ب. إدارة الموارد: من خلال فهم الأنشطة داخل المنظمة، وبالتالي يساعد في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد، وفي تحليل رأس المال المستثمر، والتعديلات التي تحدث فيه (الدفن، 2013، 62).

ويلخص الشكل رقم (1) استخدامات معلومات نظام (ABC):



شكل رقم (1): استخدامات نظام (ABC)
(المصدر: مايرلي، 2004، 58)

6.1.2 مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC):

يعتبر نظام (ABC) من التطورات الحديثة في نظم التكاليف مما يجعل تطبيقه يحقق عدداً من المزايا أهمها:

1.6.1.2 التوصل إلى تكاليف أكثر دقة (تصحيح رقم التكلفة):

إن رقم التكلفة لأي موضوع، هو عنصر أساس في مراحل وعناصر العملية الإدارية كافة (اتخاذ قرار - تخطيط - رقابة - تقييم أداء) ومن ثم إذا جرى تصحيح خطأ في رقم التكلفة، فإنه يكون هناك فائدة أو مزايا تتحقق في كافة الجوانب أو المجالات التي يستخدم فيها ذلك الرقم (بيومي، 2014، 17).

2.6.1.2 تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها:

إن تطبيق نظام (ABC) يتطلب تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها، الأمر الذي هو الأساس في التطوير الإداري المعاصر تحت مسمى الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) ذلك التطور الذي ينطوي على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم تلفت النظر وتخلق الدافع للبحث عن أساليب استبعاد تلك الأنشطة أو حسن إدارتها إذا كانت ضرورية (بيومي، 2014، 18).

3.6.1.2 يقدم النظام مقاييس أكثر تفصيلاً للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع التقليدية:

وذلك باستخدامه لأكثر من معدل تحميل يتم تحديده وفقاً لمسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط من الأنشطة على عكس الأنظمة التقليدية التي تستخدم معدل تحميل واحد (العاني، 2013، 512).

4.6.1.2 القدرة على التكامل مع الجوانب غير المحاسبية في إدارة الأعمال:

فالنظام يحدد التكلفة بشكل أكثر دقة مما يسهم في خفض التكاليف عن طريق تخفيض استهلاك الموارد(الذنف، 2013، 64)، فضلاً عن تحسين أداء وانسياب العمل خلال عمليات وأنشطة المنظمة ورفع كفاءة أداء الأنشطة باستبعاد الأنشطة غير الضرورية والتي لا تحقق قيمة مضافة للمنظمة (حسين، 2013، 162).

7.1.2 الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC):

تعرض نظام (ABC) لعدد من الانتقادات، والتي حدثت من تطبيقه في المنظمات أبرزها:

- أ. ارتفاع تكاليف تطبيقه فهو مكلف في التطوير والصيانة مقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية(التكريري، 2008، 187).
 - ب. صعوبة تسويق مفهوم نظام (ABC) إلى الكادر الإداري والمحاسبي بسبب (حجازي، وسعاد، 2013، 146-147):
 - عدم تفهمه من قبل المستخدمين فقد تكون الأنشطة المؤداة داخل المنظمة من الضخامة والتنوع مما يؤدي إلى جعل نظام (ABC) معقداً وأقل فهماً من قبل المستخدمين.
 - إن إدخال النظام كواحد من الأنظمة المعلوماتية في المنظمة يلاقي في البداية مقاومة داخلية (مقاومة التغيير) على صعيد كل المستويات الإدارية؛ لكون أن التغييرات التي يحدثها هذا النظام تمس إطار السلطة لبعض المسؤولين فضلاً عن أن النظام يكشف أماكن عدم الفعالية والكفاءة على المدى الطويل والتي تعارض تعظيم الربحية في الأجل القصير.
 - ج. صعوبة تحديد بعض مسببات التكلفة وربطها بالأنشطة داخل المنظمة؛ خاصة عند تعدد المسببات المرتبطة بنشاط معين، فذلك يحتاج إلى دراسات إحصائية من أجل تحديدها واختيار المناسب منها(السيدية، والمرعي، 2006، 123).
 - د. لا يعالج مشكلة استغلال الطاقة المتاحة ويتجاهل وجود قيود على الموارد ولا يوجد فرق بين نقاط الاختناق للموارد والطاقة الفائضة، إذ أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يركز على استغلال الموارد المتاحة بالشكل المطلوب ويكون تركيزه على الموارد المستخدمة من دون النظر إلى الموارد غير المستخدمة، وبذلك لا يمكنه قياس الطاقة غير المستغلة للموارد الثابتة المتاحة لأداء النشاط؛ لأنه يعد أنموذج استهلاك موارد في الأجل الطويل، وكل تكاليف أداء الأنشطة يتم تحديدها بالتناسب مع موضوعات القياس التكاليفي على أساس مسبب تكلفة النشاط (الدفن، 2013، 66).
- إلا أن هذه الانتقادات يمكن الحد منها للوصول إلى نتيجة أفضل عند تطبيق هذا النظام عن طريق بعض المعالجات.

8.1.2 معالجة الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC):

1.8.1.2 معالجة مشكلة تكلفة النظام المرتفعة عن طريق:

أ. إجراء تحليل التكلفة - المنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى تطبيقه(التكريري، 2008، 187).

ب. استخدام أنظمة البرامج الحاسوبية التي تساعد في حصر وتجميع وتشغيل البيانات وجمع المعلومات، وهو ما يسهم بفعالية في خفض الوقت وتقليل التكلفة(سند، 2012، 50).

ج. تطبيق النظام تدريجياً على أقسام عدة في المنظمة إلى أن يتم تطبيقه على المنظمة ككل، وذلك من أجل توزيع تكاليف النظام على فترات زمنية وللتأكد من أن تكلفة النظام تتناسب مع العائد والفائدة المتحققة من تطبيقه (بخاري، 2002، 102).

2.8.1.2 معالجة صعوبة تسويق النظام:

ترجع المشكلة لعدم الفهم الكافي لنظام تحديد التكلفة المبني على النشاط، لذلك لا بد قبل تطبيق النظام في المنظمة من تعريف العاملين والإدارة به وإقامة الدورات التدريبية للكوادر التي ستتعامل مع هذا النظام للتعريف به من جميع الجوانب، فضلاً عن ضرورة تحقيق التعاون بين الأقسام المختلفة في المنظمة وإشراك العاملين في تصميم النظام مما يجعلهم يعتبرونه جزءاً منهم فيتمكنوا من تطبيقه (بخاري، 2002، 102).

3.8.1.2 معالجة صعوبة تحديد المسببات وربطها بالأنشطة:

تطبق معايير استخدام الأنشطة ومعايير تحديد مسببات التكلفة فيسهل ذلك من عملية اختيار الأنشطة والمسببات ويحد من الأخطاء(بخاري، 2002، 102).

ويلحظ أن الأنظمة التي وضعها البشر بشكل عام تنصف بعدم الكمال لكن عند التطبيق واكتشاف النقص(الصعوبات) يتم وضع معالجات للحد من الصعوبات ومحاولة تكييف النظام بما يلائم كل منظمة والاستفادة منه قدر الإمكان.

المبحث الثاني

تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات

تمهيد:

تمثل الجامعات نشاطاً خدمياً تقوم بتوفير الكوادر المؤهلة علمياً للمجتمع، وتتصف بتداخل عناصر التكلفة لعدد من المراكز التي تقدم خدماتها بصورة مشتركة مع المراكز الأخرى، الأمر الذي يتطلب درجة واضحة من التحليل والتوزيع للرقابة على عناصر التكلفة في الجامعات وتأمين معلومات تكاليفية تتصف بالدقة والموضوعية لأغراض استخدامها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛ لذا سيتناول هذا المبحث أهمية تطبيق نظام (ABC) في الجامعات، ومتطلبات ومراحل تطبيقه، ودليل إرشادي لتطبيق النظام في الجامعات وأخيراً سيتناول المبحث واقع تطبيق نظام (ABC) في الجامعات حول العالم.

1.2.2 أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات:

تحتاج الجامعات سواءً كانت أهلية أو حكومية إلى توفر معلومات تفصيلية ودقيقة لاتخاذ القرارات الإدارية المهمة لتقديم خدماتها بأعلى جودة وأقل تكلفة ممكنة مع تقليل الطاقة غير المستغلة. فالجامعات تعاني مثلها مثل باقي المنظمات الخدمية من (عبدالله، وعبدالغني، 2007، 215):

- أسعار خدماتها تبنى على أساس تكاليف غير دقيقة.
- فعالية الموارد لديها غير معروفة.
- عدم وجود إطار لديها لقياس الأداء.

وعليه تبرز أهمية تطبيق نظام (ABC) في الجامعات من خلال الفوائد المرجوة منه إذ أنه:

- أ. يعطي صورة أكثر دقة لتكاليف البرامج المختلفة، وتحديد مواطن الهدر بالموارد والمجالات التي تحتاج لموارد إضافية لتدعيمها مما يساعد في التسعير الأمثل للخدمات التي تقدمها الجامعات .
- ب. يمكن من تخفيض التكاليف من دون المساس بنوعية التعليم لمنح الدرجات العلمية وطرح برامج بأسعار تنافسية، من خلال الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة وضمان تدفقها إلى البرامج العلمية الأكثر كفاءة (عدس، 2007، 9).
- ج. يساعد في توفير أساس موضوعي دقيق للحكم على كفاءة أداء الخدمات المقدمة من قبل الجامعة والتي تطلب أداء الخدمة بمستوى مناسب من الجودة وبأقل تكلفة ممكنة (جلس، 2007، 234).
- د. يعطي الجامعات الكثير من المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المناسبة في التخطيط وإعداد الموازنة التي قد لا يوفرها نظام التكاليف التقليدي (Hashim, 2014, 189).

هـ. يمكّن إدارة الجامعات من تطبيق تقنيات مساعدة لتحسين أدائها ممثلة بإدارة الجودة الشاملة والتي أصبحت إحدى الأدوات الإدارية الحديثة (عدس، 2007، 45).

وهذه الفوائد تسعى إليها الجامعات في ظل ظروف المنافسة الناتجة عن زيادة عدد الجامعات الأهلية في الجمهورية اليمنية، والأزمة الاقتصادية التي تمر بها البلاد والتي تهدد الجامعات بعدم الاستمرار.

فقد أظهرت دراسة (Chongruksut, 2002) في تايلاند أن الأزمة الاقتصادية التي مروا بها في العام 1997م أجبرت المنظمات على تبني أفكار جديدة منها نظام (ABC) للحفاظ على بقائها وتجاوز الأزمة.

لذلك أصبح من المجدي التفكير بالتحول لتطبيق نظام (ABC) في إطار الجامعات، ومعرفة المتطلبات اللازمة لذلك.

2.2.2 متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

يعتبر تطبيق نظام (ABC) عملية معقدة وشاملة تستنفد الكثير من الوقت والجهد والمال، لذا يجب التأكد مسبقاً من توفر مجموعة من المتطلبات التي يكون فيها تطبيق هذا النظام أكثر ملائمة ونفع من الأنظمة التقليدية، وتتمثل هذه المتطلبات فيما يأتي:

1.2.2.2 دعم الإدارة العليا

فكلما كانت الإدارة لديها رغبة في الحصول على المعلومات الدقيقة، ولديها تفهم وقناعة بضرورة تطبيق النظام وأهميته في تزويدها بالمعلومات في الوقت المناسب لمساعدتها في القيام بمهامها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات كلما كان ذلك مؤشراً إيجابياً على تطبيقه (سعيد، 2010، 103). ويقاس الدعم بـ:

أ. مدى اقتناع الإدارة بأهمية المعلومة واحتياجها لها:

إن السبب المهم الذي يقع وراء اقتناع الإدارة ويدفعها إلى تطبيق نظام (ABC) هو مدى احتياجها لمخرجات هذا النظام. وينشأ احتياج الإدارة لهذه المخرجات نتيجة:

- اهتمامها بمسألة تخفيض التكاليف بهدف منع الإسراف أو الضياع.
- عدم الرضا عن النظام المطبق فهي لا تعتمد على تقارير التكاليف التي يقدمها قسم المحاسبة، نتيجة عدم ثقتها بدقة تلك التكاليف (التكريتي، 2008، 187).
- عدم قدرتها على تحديد المنتجات المربحة من غيرها، وبالتالي العجز عن التفسير الصحيح للأرباح (درغام، 2007، 689).

ب. قدرة وتأهيل الإدارة للاستخدام الصحيح للمعلومة:

إن القيمة الحقيقية للمعلومة، حتى بافتراض اقتناع الإدارة بأهميتها، لا تتحقق إلا بتوفر المستخدم الصحيح الذي تتوفر فيه المؤهلات والخبرات العلمية والعملية في اتخاذ القرارات، والذي يطبق أدوات الإدارة الحديثة مثل: إدارة الجودة الشاملة والتحسين المستمر (بيومي، 2014، 19).

2.2.2.2 توفر نظم معلومات محاسبية وإدارية متطورة:

توفر النظم المتطورة يتيح بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها. فاستخدام وسائل التقنية الحديثة في تشغيل البيانات ومعالجتها، يساعد على تسجيل الأحداث والأنشطة والتكاليف بدرجة كافية من التفصيل، كما يُمكن من استرجاعها وتحليلها وتلخيصها بأساليب مرنة ومتعددة كلما دعت الحاجة لذلك وبتكلفة منخفضة، ومن الأنظمة التي تفيد في تطبيق نظام (ABC) أنظمة ERP* والتي توفر برنامج واحد يغطي كل احتياجات المنظمة بدلاً من استخدام برامج كثيرة وغير متكاملة مع بعضها. بالإضافة إلى أنظمة دعم القرار والتي تسمح بتنظيم البيانات بشكل سريع (عدس، 2007، 47).

حيث يحتاج تطبيق نظام (ABC) للبيانات الآتية (Anguiano, 2013, 20 - 23):

- بيانات مالية مثل: التكاليف الرأسمالية، التكاليف الجارية.
- بيانات الموارد البشرية مثل: عدد الموظفين وتصنيفهم والرواتب والعلاوات.
- بيانات البرامج والدفع الدراسية مثل : عدد الدفع وعدد الطلاب والمواد المسجلة وعدد الساعات المعتمدة.
- بيانات مساحية مثل: عدد المباني، القاعات الدراسية ومساحتها وأنواعها.
- بيانات عن الوقت المستغرق في أنشطة الكلية أي معدل الزمن لكل نشاط منفذ في الكلية.

3.2.2.2 توفر العوامل البيئية لتطبيق نظام (ABC):

هناك عوامل بيئية داخلية وخارجية يشجع توفرها تطبيق النظام نوردتها كما يأتي:

*Enterprise Resource Planning (ERP) يقصد بها أنظمة إدارة وتخطيط موارد المنظمة وهي مصممة لكي تغطي كافة احتياجات أجزاء المنظمة، فالتكامل هو أساسها.

أولاً: العوامل الداخلية

وهي العوامل المرتبطة بطبيعة النشاط داخل المنظمة وآلية الإنتاج أو تقديم الخدمات والمتحكم بها من قبل المنظمة، وتتمثل بالآتي:

أ. تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة (تغييرات هيكل التكلفة):

وهذه التغييرات تتضمن الآتي:

- زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق لهذه التكاليف مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الإدارة (سعيد، 2010، 101).
- انخفاض تكاليف العمل المباشر ضمن الهيكل، مما يجعل استخدام العمل كأساس للتحميل ينتج معلومات غير دقيقة عن تكلفة الخدمة، فقد كان هذا الأساس مناسباً عندما كانت نسبة التكاليف المباشرة تمثل ما نسبته (85-90%) من هيكل التكلفة، إلا أن هذا التوزيع لم يعد ملائماً بعد تغير هيكل التكلفة وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة عن 15% (حجازي، وسعاد، 2013، 79).

ب. تعدد مصادر (مسببات) التكاليف غير المباشرة:

أي أن رقم التكاليف غير المباشرة يتكون من مفردات تختلف فيما بينها من حيث المسببات وبالتالي سينتج عن تطبيق نظام (ABC) مخرجات تختلف عن المخرجات المتحققة عن النظم التقليدية. وتعدد المسببات نتيجة للآتي: (عدس، 2007، 18)

- تنوع المنتجات والخدمات المقدمة، فكلما زاد التنوع زاد الاختلاف بالأنشطة ومسبباتها.
- تنوع الأنشطة المساندة التي تستفيد منها المنتجات والخدمات المقدمة.
- تفاوت درجة استفادة المنتجات والخدمات من الموارد بدرجة لها أهمية نسبية، ويرجع التفاوت إلى الاختلاف في الحجم، خطوات التشغيل، حجم الدفعة أو التعقيد. (هورنجرن، 2009، 287)

ثانياً: العوامل الخارجية:

وهي العوامل المرتبطة بالبيئة المحيطة بالمنظمة وتتمثل بمواجهة منافسة شديدة تزداد معها حاجة المنظمة إلى الاعتماد على بيانات التكاليف في التسعير.

إن المتطلبات السابقة ليست بالضرورة أن تتوفر جميعها في الوقت نفسه فوجود بعضها يعتبر مؤشراً على حاجة الإدارة إلى دراسة نظام التكاليف المعتمد لديها (التركيتي، 2008، 187)، وتحديد مدى الحاجة إلى استبداله بنظام (ABC) ومن ثم البدء بمراحل تطبيقه.

3.2.2 مراحل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

تتمثل المراحل العامة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة فيما يأتي:

1.3.2.2 مرحلة الإعداد والتهيئة:

لتطبيق نظام (ABC) لا بد من البدء بالخطوات التمهيديّة الآتية (هديب، 2009، 56):

- أ. تحديد المشكلات التي تواجه المنظمة وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بحل تلك المشكلات (التكريتي، 2008، 167).
- ب. دراسة جدوى تطبيق النظام ومقارنة المنافع المتوقعة بالتكاليف المتوقعة من تطبيقه.
- ج. إعداد وتهيئة العاملين على كيفية التعامل مع النظام الجديد، أي البدء في رفع درجة ثقافة العاملين ابتداءً من الإدارة العليا لتطوير أسلوب عملها - بما يتلاءم مع النظام الجديد - وصولاً للإدارة التنفيذية للحد من ردود الفعل المضادة للنظام.
- د. إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام يتكون من أعضاء يمثلوا الأقسام الإدارية، والمالية، والإنتاجية للتغلب على أي صعوبات تواجه الفريق، فالتصميم الجيد للنظام يتطلب خبرة وكفاءة جميع المدراء الذين سيتعاملون مع النظام.

2.3.2.2 مرحلة تصميم وتنفيذ النظام:

وتتضمن الخطوات الآتية:

أولاً: تحديد الأنشطة وتحليل قيمتها:

تعد هذه المرحلة البداية الفعلية لتصميم النظام، إذ يتم دراسة المنظمة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية، ومن ثم تحديد جميع الأنشطة في القسم اللازمة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة (التكريتي، 2008، 168).

ويُعرف النشاط: بأنه أي حدث أو معاملة تعتبر محركاً للتكلفة، وهو العامل المسبب لحدوث التكلفة (جاريسون، ونورين، 2006، 224).

يتبعها إعداد دليلاً للأنشطة بحيث يشتمل على الأنشطة كافة التي تقوم بها الأقسام المختلفة لعملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها؛ لبيان تأثيرها على المنتجات والأنشطة الأخرى؛ و يكون ذلك من خلال تحديد الأنشطة التي تسهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي تؤثر سلباً على مجمل القيم (نمر، وسويسي، 2013، 74).

وتصنّف الأنشطة حسب الإضافة للقيمة إلى:

أ. الأنشطة التي تضيف قيمة: هي الأنشطة التي يرغب العميل في أن يدفع قيمة مقابلها وتؤدي بدرجة عالية من الكفاءة، وتكون ضرورية لتحقيق أهداف المنظمة.

ب. الأنشطة التي لا تضيف قيمة: هي تلك الأنشطة التي يمكن استبعادها، من دون فقد رضا المستهلك ومن دون أن يؤثر ذلك على تحقيق أهداف المنظمة .

ويتيح هذا التصنيف فرصة كبيرة للإدارة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة (عدس، 2007، 28).

ثانياً: تحديد مراكز النشاط (مجمعات التكلفة):

تنتج غالباً عن عملية تحديد الأنشطة كماً هائلاً ومتنوعاً من الأنشطة، وزيادة عدد الأنشطة يؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ما ينعكس سلباً على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقة التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، حيث يتم تجميع عدد من الأنشطة التي تشكل في مجموعها عملية إنتاجية جوهرية تحت مسمى مركز النشاط (نمر، وسويسي، 2013، 74).

ويُعرف مركز النشاط: بأنه جزءاً من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل. فمعاملة كل نشاط كمركز نشاط مستقل لا يعد اقتصادياً بالنسبة لكثير من المنظمات، وإنما يتم عادة تجميع عدة أنشطة لها علاقة ببعضها في مركز واحد وذلك لتخفيض تكاليف التسجيل (جاريسون، ونورين، 2006، 228).

ويمكن الحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة بتقسيم الأنشطة إلى مستويات أربعة ثم يعاد تقسيمها إلى مراكز أنشطة محددة، هذه المستويات هي (عدس، 2007، 26-27):

أ. أنشطة على مستوى وحدة المنتج:

وهي الأنشطة التي يتم أدائها عند إنتاج كل وحدة منتج وبالتالي فهي تختلف باختلاف عدد الوحدات المنتجة وتتناسب طردياً معها وتتوقف بتوقف الإنتاج، ومن أمثلتها تصحيح أوراق الاختبارات ونشاط تسجيل الطلاب.

ب. أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية:

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من دفعات الإنتاج وذلك بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج الخاصة بكل دفعة، ومن أمثلتها تدريس الدفع الدراسية، ونشاط إدارة القسم ونشاط إدارة الكلية.

ج. أنشطة على مستوى الخط الإنتاجي:

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم نوع معين من المنتجات بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج لذلك النوع أو عدد دفعاته، ومن أمثلة ذلك أنشطة تطوير مقرر دراسي معين.

د. أنشطة على مستوى المنظمة (التسهيلات):

وهي أنشطة على مستوى المنظمة ككل وهي التي تمكن المنظمة من القيام بوظائفها الكاملة، ومن أمثلتها أنشطة رئاسة الجامعة، الحراسة.

ويمكن الاسترشاد بمجموعة من المعايير عند تجميع الأنشطة في مركز نشاط واحد هي (بخاري، 2002، 122):

- تجانس المستوى: بمعنى أن تكون الأنشطة الجزئية في مستوى واحد، أي أن تكون هذه الأنشطة إما على مستوى وحدة الإنتاج أو مستوى دفعة الإنتاج أو على مستوى خطوط الإنتاج.
- تجانس مسبب النشاط: بمعنى أن الأنشطة الجزئية التي لا يمكن قياس التغيير في تكلفتها بمسبب واحد حتى ولو كانت هذه الأنشطة في مستوى واحد من مستويات النشاط يجب عدم تجميعها في مركز نشاط واحد.
- تجانس الهدف: بمعنى أن الأنشطة الجزئية التي يتم تجميعها في مركز نشاط واحد يجب أن تشترك في تحقيق هدف واحد.

ثالثاً: تحديد تكاليف الأنشطة:

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويماً للتكلفة طبقاً لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقة المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط (نمر، وسويسي، 2013، 74).

ولتحديد كلف الأنشطة يمكن استخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية، وكذلك عمل التقديرات اللازمة في حالة الضرورة (التكريري، 2008، 170).

رابعاً: تحديد مسببات التكلفة (محركات التكلفة):

مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمنتجات، وهو مقياس كمي أو زمني و يتم بموجبه توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المختلفة (العاني، 2013، 515)، ويجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن، وذلك من دون الانحراف عن مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار تتمثل في قابلية المسبب للقياس، وسهولة الحصول على المعطيات المتعلقة به، ومدى قوة ارتباط المسبب مع تكلفة النشاط.

كما أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة من جهة، ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، ولذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من المسببات هي (نمر، وسويسي، 2013، 75):

- الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف.
- درجة تنوع الإنتاج.
- نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل.
- تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة (تكلفة القياس).

خامساً: تحميل المنتجات بتكاليف الأنشطة:

وفيه يتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المختلفة بناءً على مسببات التكلفة، ويتم ذلك عن طريق (عدس، 2007، 52):

أ. احتساب معدل مسبب التكلفة لكل نشاط (معدل كلفة النشاط)

يمثل معدل مسبب التكلفة (تكلفة الموارد المستهلكة) لكل وحدة من وحدات مسبب التكلفة، ويستخدم لتخصيص تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة عن طريق المعادلة الآتية:

معدل مسبب التكلفة = إجمالي تكلفة النشاط ÷ العدد الكلي لوحدات مسبب التكلفة.

ب. احتساب تكلفة المنتج عن طريق المعادلة الآتية:

نصيب المنتج = معدل مسبب التكلفة × ما استهلكه المنتج من وحدات مسبب التكلفة

سادساً: تحديد التكلفة الكلية للمنتجات:

يتم تحديد التكلفة الكلية عن طريق حصر وتحديد مقدار استهلاك المنتجات من العناصر الآتية: (التكريري، 2008، 176)

أ. تكلفة المواد المباشرة.

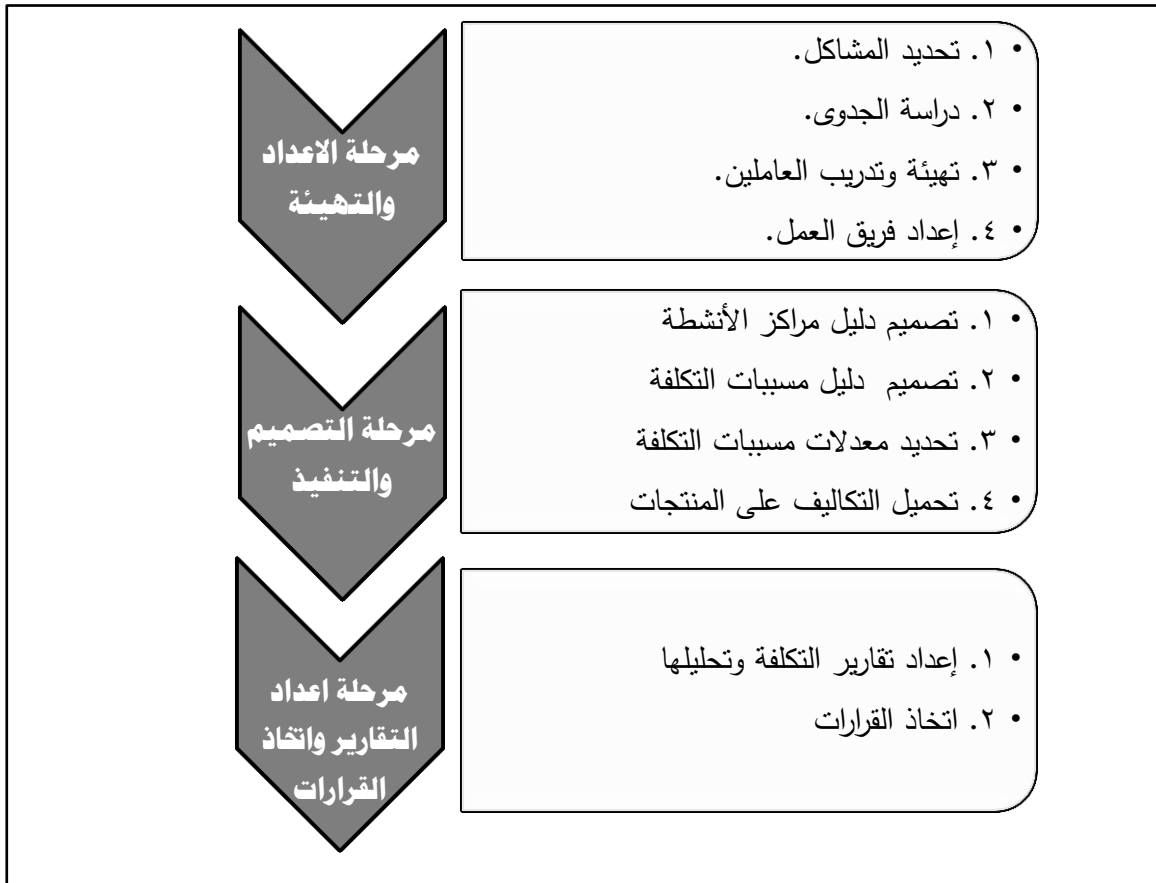
ب. تكلفة الأجور المباشرة.

ج. تكلفة الأنشطة المستهلكة (التكاليف غير المباشرة): وتتضمن التكلفة التي سيتم تخصيصها من مراكز الأنشطة المختلفة والمستهلكة من قبل المنتج.

3.3.2.2 مرحلة إعداد التقارير واتخاذ القرارات:

ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير التكلفة وتحليلها، حيث يتم تحليل معلومات التكاليف المتولدة من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتنظيم المعلومات والتقارير بطريقة يمكن من خلالها المقارنة بين الوحدات المختلفة وإعداد التوصيات الملائمة مثل الاستمرار أو التعديل أو التوقف عن إنتاج منتج أو تقديم خدمة معينة، فضلاً عن توفير معلومات يمكن أن تستخدمها الإدارة لتخفيض التكلفة و تحسين العمليات وتحقيق المزايا الاستراتيجية(عدس، 2007، 54).

والشكل رقم (2) يلخص مراحل تطبيق نظام (ABC).



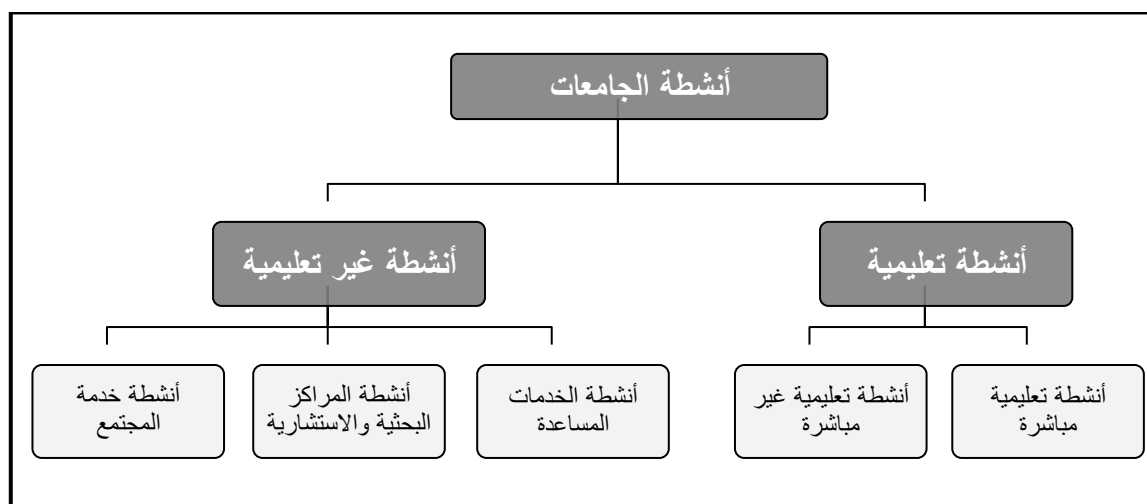
شكل (2) مراحل تطبيق نظام (ABC)

المصدر: من إعداد الباحثة

4.2.2 دليل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات:

ذكر (Lutitsky & Dragija, 2012) أن وجود العديد من الاختلافات في الأنظمة المستخدمة في الجامعات يسبب عدم إمكانية تعميم نموذج ثابت يمكن استخدامه في كل الجامعات.

وذكرت (Anguiano, 2013) بأنه يمكن الإسترشاد بدليل يوضح الأنشطة ومسبباتها - باعتبارهما الأساس عند تصميم النظام- يمكن أن تستخدمه أي جامعة كنقطة انطلاق لمساعدتها في بناء نظامها الخاص، والشكل رقم (3) يبين الهيكل العام لإعداد دليل الأنشطة وتقسيمها في الجامعات:



شكل (3) الهيكل العام لدليل الأنشطة في الجامعات

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (Anguiano, 2013, 8 - 9)

وهذه الأنشطة هي:

1.4.2.2 الأنشطة التعليمية وتقسم إلى:

أ. أنشطة مباشرة مرتبطة بكل دفعة دراسية والجدول رقم (2) يوضح طبيعة هذه الأنشطة:

جدول رقم (2): الأنشطة التعليمية المباشرة في الجامعات ومسبباتها

الأنشطة	وصفها	مسببات التكلفة
تطوير الدفعة الدراسية	تصميم وتخطيط المناهج، التدريس والوسائل المستخدمة لتوجيه تعلم الطلاب.	الساعات
التخطيط	التخطيط للأنشطة التعليمية، اختيار وتصميم مواد ومحتويات المقرر سنوياً.	الساعات
التدريس	تقديم محتويات المقرر، إدارة وتقييم أداء الطلاب وأنشطة القاعات الدراسية.	الساعات
الإرشاد الأكاديمي	مساعدة الطلاب في الأنشطة المتعلقة بخبراتهم التعليمية متضمنة الجدولة، الدعم الأكاديمي، تخطيط واختيار الطرق المنهجية وتطوير المهن.	الساعات
الاختبارات والتقييم	تقييم التعليم الحالي والسابق، تطوير واختيار منهجية التقييم، متابعة واجبات وأداء الطلاب، المشاركة في التقييم الموسع لمخرجات تعليم الطلاب.	الساعات

المصدر: (Anguiano, 2013, 12)

ب. أنشطة غير مباشرة: وتجمع في مراكز أنشطة كما في الجدول رقم (3)

جدول رقم (3): الأنشطة التعليمية غير المباشرة في الجامعات ومسبباتها

المراكز	الأنشطة	وصفها	مسببات التكلفة
الطلاب أنشطة على مستوى	القبول والتسجيل	أنشطة قبول وتسجيل الطلاب.	عدد الطلاب
	الاختبارات	أنشطة إجراء الاختبارات النهائية.	عدد الطلاب
	دعم تقنية المعلومات	أنشطة دعم أجهزة الطلاب ومتعلقاتهم التقنية.	عدد الطلاب
	مالية الطلاب	أنشطة التحصيل من الطلاب.	عدد الطلاب
	أنشطة طلابية أخرى	أنشطة الطلاب الترفيهية والتعليمية.	عدد الطلاب
أنشطة على مستوى القسم	الإدارة الأكاديمية	أنشطة أعمال التخطيط والإشراف والمتابعة في القسم.	عدد الأساتذة في القسم
	الإدارات الأخرى (مثل السكرتارية والأرشفة)	الأنشطة المتعلقة بالإدارات الداخلية المرتبطة بالقسم.	عدد الموظفين في القسم
	المعامل والمختبرات	أنشطة توفير المواد والأجهزة.	عدد المعامل وكمية المواد
	الإمكانات المادية ومساحة المباني	أنشطة توفير الإمكانات المستخدمة في القسم والصيانة.	المساحة المربعة المستخدمة للقسم
أنشطة على مستوى الكلية	الإدارة الأكاديمية	أنشطة أعمال التخطيط والإشراف والمتابعة في الكلية.	عدد الأقسام في الكلية
	إدارة تقنية المعلومات	أنشطة تقنية المعلومات المرتبطة بإدارة الكلية.	عدد الأجهزة في الكلية
	الإمكانات المادية ومساحة المباني	أنشطة توفير الإمكانات المستخدمة في الكلية والصيانة.	المساحة المربعة المستخدمة
	خدمات المكتبة	أنشطة شراء وإعارة الكتب.	عدد الكتب + عدد الطلاب
أنشطة على مستوى الجامعة	رئاسة الجامعة	أنشطة أعمال التخطيط والإشراف والمتابعة في الجامعة.	عدد الكليات والإدارات
	إدارة الموارد البشرية	الأنشطة الإدارية المرتبطة بالموظفين.	عدد الموظفين والأساتذة
	إدارة تقنية المعلومات	أنشطة الدعم التقني المرتبطة بالجامعة.	عدد الأجهزة
	الإدارة المالية	أنشطة التخطيط والرقابة المالية للجامعة.	عدد المعاملات المالية
	الإدارة القانونية	أنشطة تجهيزات العقود والمتابعات القانونية للجامعة.	عدد المعاملات القانونية
	الأمن والخدمات	أنشطة الحراسة والأمن والصيانة والتنظيف للجامعة.	عدد(العاملين + الطلاب) + المساحة

المصدر: (Anguiano, 2013, 17)

2.4.2.2 الأنشطة غير التعليمية (الأخرى): ويمكن توضيح تقسيماتها بالجدول رقم (4)

جدول رقم (4): الأنشطة غير التعليمية في الجامعات ومسبباتها

الأنشطة	وصفها	مسببات التكلفة
أنشطة الخدمات المساعدة	وهي التي تتقاضى الجامعة عليها أجراً مستقلاً وتقدم للطلاب أو المجتمع مثل: السكن، المواصلات، التغذية، وحضانة الأطفال، الدورات التدريبية.	عدد المستفيدين
أنشطة المراكز البحثية والاستشارية	تمثل أنشطة المراكز التي تتقاضى عليها أجراً مثل: الترجمة وتقديم الاستشارات.	عدد المستفيدين
أنشطة خدمة المجتمع	أنشطة الخدمات التي تقدم للأفراد أو المجموعات التي لا تنتمي للجامعة مثل خدمات اجتماعية خدمات تعاونية كعيادات الأسنان الخارجية والمخيمات الطبية.	عدد المستفيدين

المصدر: (Anguiano, 2013, 9)

والجداول السابقة تعتبر مرشداً ودليلاً للجامعات التي ترغب بتطبيق نظام (ABC) وبإمكانها استخدام تفاصيل أكثر، فبعد التطبيق ستصبح الجامعات أكثر خبرة ويمكن إعادة النظر في الدليل وإجراء التعديلات اللازمة عليه كلما دعت الحاجة لذلك.

5.2.2 واقع تطبيق نظام (ABC) في الجامعات حول العالم:

هناك توجه عالمي لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية والحكومية لتحسين استخدام الموارد الخاصة بها بما يضمن ارتفاع جودة التعليم وانخفاض التكلفة. وسوف نستعرض أمثلة للجامعات المطبقة للنظام:

- الجامعات الأسترالية التي تطبق (ABC): جامعة رويال ميلبورن للتكنولوجيا، جامعة مردوخ، جامعة تشارلز ستورت، جامعة موناخ وجامعة إديث كوان (Zaman & Elsayed, 2011, 66).
- الجامعات الأوروبية التي تطبق نظام (ABC): جامعة ليفربول، جامعة برمنغهام - بريطانية، وقد تم اعتبارهما من أنجح الجامعات المطبقة للنظام، كلية ترينيتي - دبلن إيرلندا، جامعة توينتي - هولندا، جامعة كويمبرا - البرتغال (Lutitsky & Dragija, 2012, 40).
- الجامعات الماليزية تطبقه بنسبة 47.06% في الجامعات الأهلية مقابل 20% في الحكومية (Azhar & Kamal, 2009, 50).

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: التعريف بالجامعات الأهلية

- 1.1.3 نشأة الجامعات الأهلية.
- 2.1.3 مفهوم الجامعات الأهلية.
- 3.1.3 الأسس العامة لإنشاء الجامعات الأهلية.
- 4.1.3 الإشراف والرقابة على الجامعات الأهلية.
- 5.1.3 تنظيم الشؤون الإدارية والأكاديمية للجامعات الأهلية.
- 6.1.3 الشؤون المالية للجامعات الأهلية.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

- 1.2.3 منهجية جمع البيانات
- 2.2.3 منهجية تحليل البيانات
- 3.2.3 مجتمع وعينة الدراسة
- 4.2.3 أداة جمع البيانات
- 5.2.3 معالجة بيانات الاستبانة
- 6.2.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
- 7.2.3 اختبار صدق ثبات أداة القياس
- 8.2.3 خصائص عينة الدراسة

المبحث الأول

التعريف بالجامعات الأهلية

تمهيد:

سيتناول هذا المبحث لمحة عن الجامعات الأهلية في الجمهورية اليمنية، من حيث نشأتها ومفهومها والضوابط القانونية لإنشائها، والإشراف والرقابة على الجامعات الأهلية، وأخيراً سيتناول المبحث إجراءات تنظيم الشؤون الإدارية والأكاديمية للجامعات الأهلية، والشؤون المالية.

1.1.3 نشأة الجامعات الأهلية:

ظل دور القطاع الخاص في الجانب التعليمي في الجمهورية اليمنية لفترة طويلة مقتصرًا على التعليم الأساسي والثانوي، ومنذ منتصف التسعينيات من القرن الماضي أصبح له مساهمته في التعليم الجامعي وبصورة متسارعة وذلك بعد أن هيأت الحكومة المناخ المناسب لإنشاء الجامعات الأهلية لتشارك الجامعات الحكومية في استيعاب جزءاً من الأعداد الكبيرة لمخرجات التعليم الثانوي، ومن ثم تخفيف الضغط المتزايد على الجامعات الحكومية وقدراتها الاستيعابية.

وتعود البدايات الأولى للتعليم الجامعي الأهلي في الجمهورية اليمنية إلى العام 1994م، بإنشاء أول جامعة أهلية، وبعدها زاد إقبال القطاع الأهلي على الاستثمار في هذا المجال سنة بعد أخرى إذ ارتفع عدد الجامعات الأهلية إلى تسع جامعات في العام 2002م (الإدارة العامة للنظم، 2010، 15)، فيما واصل في الارتفاع ليصل عددها في العام 2018م إلى 32 جامعة.

وأغلبها تتركز في صنعاء- أمانة العاصمة- والبعض منها يوجد لها فروع أو مكاتب في المحافظات الأخرى، والجدول رقم (5) يوضح أسماء الجامعات الأهلية ومقر عملها وسنة تأسيسها.

جدول (5) أسماء الجامعات الأهلية العاملة في الجمهورية اليمنية

م	اسم الجامعة	المقر	التأسيس	م	اسم الجامعة	المقر	التأسيس
1	الأحقاف	حضر موت	1994	17	الحكمة	ذمار، صنعاء	2008
2	دار العلوم الشرعية	الحديدة	1994	18	اليمن	صنعاء	2008
3	سبأ	صنعاء	1994	19	اليمنية الأردنية	صنعاء	2008
4	العلوم والتكنولوجيا	صنعاء	1994	20	ابن خلدون	عدن	2009
5	الوطنية	تعز، صنعاء	1994	21	الجزيرة	إب	2009
6	اليمنية	صنعاء	1995	22	دار السلام الدولية	صنعاء	2009
7	الملكة أروى	صنعاء	1996	23	الرازي	صنعاء	2009
8	الأندلس للعلوم والتقنية	صنعاء	2003	24	السعيدة	ذمار	2010
9	العلوم الحديثة	صنعاء	2004	25	الحضارة الأهلية	صنعاء	2012
10	المستقبل	صنعاء	2004	26	البريطانية	صنعاء	2013
11	العربية للعلوم والتقنية	صنعاء	2005	27	السعيد	تعز	2013
12	آزال للعلوم والتكنولوجيا	صنعاء	2007	28	الإمارتية	صنعاء	2014
13	اللبنانية الدولية	صنعاء	2007	29	اليمن والخليج	الحديدة	2014
14	الناصر	صنعاء	2007	30	أقرأ للعلوم والتكنولوجيا	صنعاء	2016
15	آزال للتنمية البشرية	صنعاء	2008	31	المعرفة والعلوم الحديثة	صنعاء	2016
16	تونتك الدولية للتكنولوجيا	صنعاء	2008	32	الاتحاد للعلوم والتكنولوجيا	صنعاء	2017

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الموقع الإلكتروني لكل جامعة.

وفي الفقرات الآتية سيتم عرض مفهوم الجامعات الأهلية والضوابط الخاصة بها استناداً للقانون رقم (13) للعام 2005م بشأن الجامعات والمعاهد العليا والكليات الأهلية ولائحته التنفيذية*:

2.1.3 مفهوم الجامعات الأهلية:

الجامعة الأهلية: هي منظمة خاصة تملكها جهة غير حكومية تعمل للتعليم العالي والبحث العلمي، تحتوى على كليتين على الأقل ولا تقل مدة الدراسة فيها عن أربع سنوات أو ما يعادلها، وتمنح الدرجة الجامعية الأولى (بكالوريوس، الليسانس) على الأقل، ويكون نظام الدراسة فيها سنوياً أو نظام الفصل الدراسي أو نظام الساعات المعتمدة.

ويشترط في من يلتحق بالجامعات الأهلية من الطلاب أن يكون حاصلاً على شهادة الثانوية العامة أو ما يعادلها، مع استيفاء معايير القبول وفقاً للقواعد والتعليمات المحددة من قبل وزارة التعليم العالي والقسم المعني. وتعتبر وزارة التعليم العالي الجهة الحكومية المشرفة والمراقبة للجامعات الأهلية.

* قانون رقم (13) للعام 2005م بشأن الجامعات والمعاهد العليا والكليات الأهلية، الجمهورية اليمنية متاح على موقع:

https://www.yemen-nic.info/db/laws_ye/detail.php?ID=11870

3.1.3 الأسس العامة لإنشاء الجامعات الأهلية:

لإنشاء أي جامعة أهلية لابد لها في البداية من الحصول على مجموعة من التراخيص بمراحل إنشائها المختلفة تتمثل بالآتي*:

1.3.1.3 الترخيص الأولي للبدء بإنشاء الجامعة:

للحصول عليه يتم تقديم طلب لوزير التعليم العالي موقع عليه من المؤسسين مرفق بنسخة من مشروع النظام الأساسي مع بيان بأسماء المؤسسين، ورأس مال المشروع للجامعة والتاريخ المتوقع لبدء الدراسة. وتقديم وثائق معتمدة قضائياً بشأن طبيعة العلاقة بين المؤسسين وممتلكات الجامعة ووثائق رسمية تتضمن جميع الضمانات التي تكفل تغطية جميع الأعباء المالية المترتبة على قيامها وتشغيلها وتقديم ضمان بنكي تحت تصرف الوزارة مقداره (10%) من رأس المال المصرح به لإنشائها، ويستخدم لمواجهة أية أضرار تترتب على تعثرها أو إغلاقها أو إفلاسها، والتزام الجامعة كتابياً بأنه لا يتم اللجوء إلى إغلاقها إلا بعد إيجاد مقاعد دراسية للطلاب في كليات مناظرة وبعد موافقة وزارة التعليم العالي.

2.3.1.3 ترخيص الاعتماد العام:

للحصول عليه يتم التقدم بطلب لوزير التعليم العالي موقع من المؤسس مرفق بصورة من الترخيص الأولي، وعدد الطلاب المتوقع انتظامهم عند الاكتمال، وقائمة تتضمن أسماء مرشحين مجلس الأمناء. وتوفير متطلبات الاعتماد العام وفقاً لدليل يعد من قبل وزارة التعليم العالي.

3.3.1.3 الاعتماد الخاص لكل تخصص:

للحصول عليه يتم التقدم بطلب لوزير التعليم العالي موقع من المؤسس مرفق بتأمين الاحتياجات الخاصة بكل برنامج تضمنه النظام الأساسي من حيث توفر العدد المناسب من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين بالحقل العلمي موضوع الترخيص والتجهيزات المناسبة وتوفر التوصيف العلمي للتخصص والمصادر والمراجع والدوريات ذات العلاقة بالتخصص.

4.3.1.3 الترخيص النهائي:

للحصول عليه يتم التقدم إلى وزير التعليم العالي بطلب موقع عليه من المؤسس مرفق بصورة من الترخيص الأولي والاعتماد العام والاعتماد الخاص لكل تخصص. ويصدر الترخيص النهائي من رئيس المجلس الأعلى للجامعات لمن استكمل الشروط والمواصفات المنصوص عليها بناءً على عرض وزير التعليم العالي وموافقة المجلس الأعلى للجامعات.

* مشار إليها في المواد من (6-17) من قانون رقم (13) للعام 2005م بشأن الجامعات والمعاهد العليا والكليات الأهلية، الجمهورية اليمنية

4.1.3 الإشراف والرقابة على الجامعات الأهلية:

تخضع الجامعات الأهلية للإشراف والرقابة من قبل جهتين حكوميتين تتمثلان بالمجلس الأعلى للجامعات، ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي حسب الآتي*:

1.4.1.3 الدور الرقابي والإشرافي للمجلس الأعلى للجامعات:

يقوم المجلس الأعلى للجامعات - المؤلف من رئيس مجلس الوزراء ووزير التعليم العالي ووزير الخدمة المدنية ووزير التخطيط ووزير المالية ووزير التعليم الفني والتدريب المهني ورؤساء الجامعات الحكومية وثلاثة من الأكاديميين وممثل من الجامعات الأهلية - بالمهام الآتية:

- أ. إقرار المعايير والضوابط التي تقوم الجامعات على أساسها، والمقررات الدراسية وحقوق التخصص في مختلف المستويات المقدمة من الجامعات.
- ب. اعتماد الهيكل التنظيمي (العلمي والإداري) للجامعة الأهلية، وخططها الدراسية وبرامجها العلمية والشهادات والدرجات التي تمنحها بناءً على اقتراح من مجالسها.
- ج. إقرار معدلات الثانوية العامة أو ما يعادلها وكذا إقرار المعايير والضوابط الخاصة بقبول الطلاب في الدراسات العليا بناءً على مقترح مجلس الجامعة وأعداد الطلاب الذين يلتحقون سنوياً بحقول التخصص وفقاً لإمكانات الجامعة وطاقاتها الاستيعابية.
- د. إقرار المعايير والضوابط الخاصة بالاعتراف بالشهادات الصادرة عنها وكيفية معادلتها بما لا يتعارض مع قانون الجامعات اليمنية.
- هـ. إيقاف قبول الطلاب في الجامعة الأهلية، وسحب الترخيص في حالة مخالفة القانون أو اللوائح والتعليمات الصادرة وذلك بعد صدور حكم قضائي نافذ.

2.4.1.3 الدور الرقابي والإشرافي لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي:

تخضع الجامعات الأهلية لإشراف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي حيث تقوم الوزارة بما يأتي:

- أ. مراقبة أداء الجامعات الأهلية والتزامها بالمعايير والضوابط المحددة في قانون رقم (13).
- ب. المراجعة الدورية لأداء الجامعات من خلال التقارير والزيارات الميدانية.
- ج. التصديق على الشهادات والدرجات العلمية.
- د. فرض عقوبات على الجامعات الأهلية المخالفة تتدرج كالاتي:
- هـ. توجيه إنذار للجامعة المخالفة تحدد فيه جوانب المخالفة والمدة المحددة لإزالتها.

* مشار إليها بالمادتين (19، 18) في قانون رقم (13) للعام 2005م بشأن الجامعات والمعاهد العليا والكليات الأهلية، الجمهورية اليمنية

و. رفع تقرير إلى المجلس الأعلى للجامعات بشأن الجامعة في حال عدم إزالة مخالفتها خلال المدة المحددة في خطاب إنذارها.

ز. التوصية إلى المجلس الأعلى للجامعات بنوع ومستوى العقوبة المتمثلة في: سحب الترخيص مؤقتاً أو دائماً، أو إيقاف قبول الطلاب ومدته، أو الإغلاق المؤقت أو الدائم.

5.1.3 تنظيم الشؤون الإدارية والأكاديمية للجامعات الأهلية:

تحدد السلطات العليا في الجامعات الأهلية بمجلس الأمناء، ومجلس الجامعة ورئيس الجامعة، مجلس الكلية، مجلس القسم، وفيما يلي تفصيل بالصلاحيات والمسؤوليات لكلاً منها*:

1.5.1.3 مجلس الأمناء:

يعتبر أعلى هيئة إشرافية في الجامعة يصدر بتشكيله قرار من رئيس المجلس الأعلى للجامعات بناءً على عرض وزير التعليم العالي ولمدة أربع سنوات قابلة للتجديد ويتكون من سبعة إلى أحد عشر عضو. ويختار المجلس من بين أعضائه رئيساً وأميناً عاماً له على ألا يكون رئيس الجامعة.

ويتولى مجلس الأمناء المهام الآتية:

أ. رسم السياسة الاستثمارية في إطار السياسة العامة للدولة، واعتماد لوائح أنظمة العمل وبصدر بها قرار من رئيس الجامعة ولائحة الرسوم الدراسية التي يتم تحصيلها من الطلاب.
ب. العمل على تدبير الموارد المالية وتنظيم استثمار أموالها وإقرار الخطط الاستثمارية، ومناقشة واعتماد الموازنة التقديرية المالية بناءً على عرض رئيس مجلس الجامعة قبل بداية السنة المالية بثلاثة أشهر.

ج. مناقشة وإقرار الحساب الختامي للجامعة وجميع الوحدات التابعة لها من المراكز والمستشفيات ومناقشة تقرير المحاسب القانوني، والتقارير الدورية والسنوية المقدمة من رئيس مجلس الجامعة، وتقييم إنجازاتها.

د. البت في تعيين نائب أو نواب رئيس الجامعة والموافقة على عمداء الكليات ورؤساء الأقسام وأعضاء هيئة التدريس والمعيدين وإعارتهم وندبهم بناءً على توصية مجلس القسم والكلية وموافقة مجلس الجامعة، والبت في تعيين الإداريين وترقيتهم وإنهاء خدماتهم وإلغاء عقودهم.

*مشار إليها في المواد من (20-46) من قانون رقم (13) للعام 2005م بشأن الجامعات والمعاهد العليا والكليات الأهلية، الجمهورية اليمنية

2.5.1.3 مجلس الجامعة:

يعتبر أعلى هيئة إدارية في الجامعة يصدر بتشكيله قرار من رئيس الجامعة لمدة سنتين قابلة للتجديد ويتكون من رئيس الجامعة رئيساً، وعضوية كل من نائب الرئيس أو نوابه وعمداء الكليات والأمين العام للجامعة وممثل عن الوزارة يرشحه الوزير وممثل عن مجلس الأمناء وعضوين من أعلى درجه علمية في الجامعة.

يعد مجلس الجامعة الهيئة الإدارية والمشرفة على الشؤون الإدارية والعلمية والتربوية وشئون البحث العلمي، وله في سبيل تحقيق ذلك تحقيق ذلك ممارسة المهام الآتية:

أ. وضع الأسس المنهجية والتعليمية والتربوية والتنسيق بين النشاطات العلمية والتعليمية والتربوية والاجتماعية للكليات والوحدات التابعة للجامعة وتوثيق علاقة مؤسسته مع نظيراتها المختلفة الحكومية والأهلية.

ب. الموافقة على تعيين أعضاء هيئة التدريس وانتدابهم وإعارتهم وقبول استقالاتهم وتقديمها لمجلس الأمناء لاتخاذ ما يراه بشأنها واعتماد منح درجة الدكتوراه الفخرية بناءً على اقتراح رئيس الجامعة والنظر في طلبات ترقية أعضاء هيئة التدريس بناءً على توصية مجلسي القسم والكلية المعنية.

ج. اقتراح برنامج القبول وإعداد الطلاب المقبولين سنوياً والمناهج والتخصصات المختلفة في الجامعة مع نسب القبول ورفعها إلى المجلس الأعلى للجامعات لاعتمادها ومقدار الرسوم التي تستوفيها الجامعة من طلابها ورفعها لمجلس الأمناء لاعتمادها.

د. مناقشة مشروع موازنة الجامعة وحساباتها الختامية ورفعها إلى مجلس الأمناء لاعتمادها ومناقشة التقرير السنوي عن أنشطة الجامعة وإنجازاتها وتقديمه إلى مجلس الأمناء لرفعة إلى المجلس الأعلى للجامعات.

3.5.1.3 رئيس الجامعة:

يكون لكل جامعة رئيس متفرغ لإدارتها ويشترط أن يكون حاصلاً على درجة الدكتوراه أو ما يعادلها، ويتم ترشيحه بقرار من مجلس الأمناء ويعرض على وزير التعليم العالي للموافقة ولمدة خمس سنوات قابلة للتجديد، ويكون هو المسئول الأول أمام مجلس الجامعة ومجلس الأمناء ووزير التعليم العالي والمجلس الأعلى للجامعات.

ويكون لرئيس الجامعة نائب أو أكثر يرشحه رئيس الجامعة، يعين بقرار من الوزير بناءً على ترشيح رئيس مجلس الأمناء بعد موافقة مجلس الأمناء.

ويمارس رئيس الجامعة المهام الآتية:

أ. تنفيذ قرارات مجلس الأمناء ومجلس الجامعة.

ب. إعداد الخطط السنوية الأكاديمية والتنموية وإعداد مشروع الموازنة السنوية للجامعة وعرضها على مجلس الجامعة لمناقشتها ورفعها إلى مجلس الأمناء، وتقديم تقرير سنوي إلى مجلس الجامعة عن أداء الجامعة مشفوعاً بالاقترحات التي يراها مناسبة.

ج. تعليق الدراسة جزئياً أو كلياً في الجامعة في الحالات التي يراها تقتضي ذلك.

د. التوقيع على قرارات تشكيل اللجان وقرارات التعيين لأعضاء هيئة التدريس وسائر القرارات المتعلقة بالترقيات والإعارات والانتداب وإنهاء الخدمة، والمصادقة على نتيجة الاختبارات.

4.5.1.3 مجلس الكلية:

يكون لكل كلية عميد يعد المسئول الأول عن إدارة شئونها التعليمية والإدارية والمالية وأمور البحث العلمي، ومجلس يسمى (مجلس الكلية) برئاسة العميد وعضوية نائب العميد ورؤساء الأقسام الأكاديمية بالكلية، ويتم تعيين العميد بقرار من رئيس الجامعة، ويشترط فيه أن يكون حاصلاً على الدكتوراه أو ما يعادلها، ويصدر بتشكيل مجلس الكلية قرار من رئيس الجامعة بناءً على عرض العميد.

يتولى مجلس الكلية المهام والصلاحيات الآتية:

أ. الإشراف على تنظيم الدراسة في الكلية والتنسيق بين الأقسام المختلفة فيها، وتنظيم إجراءات الاختبارات في الكلية والإشراف عليها وإقرار النتائج السنوية للاختبارات، وإعداد مشروع الموازنة السنوية للكلية.

ب. الموافقة على الشئون الخاصة بأعضاء هيئة التدريس من تعيين وترقية وإجازات وفق القواعد المنظمة لذلك.

ج. الموافقة على توصية مجالس الأقسام بشأن المشرفين على طلاب الماجستير والدكتوراه وعلى أسماء لجان المناقشة والحكم فيها.

5.5.1.3 مجلس القسم:

يكون لكل قسم أكاديمي رئيس يتولى إدارة شئونه التعليمية والإدارية ومجلس يسمى مجلس القسم يتألف من رئيس القسم وجميع أعضاء هيئة التدريس، ويتولى ممارسة المهام الآتية:

أ. وضع خطط الدراسة في القسم والترتيبات المتعلقة بإعداد المناهج وتوزيع المقررات على أعضاء هيئة التدريس، ووضع نظم الاختبارات وإقرار النتيجة السنوية العامة للاختبارات القسم.

ب. إبداء الرأي بشأن تعيين أعضاء هيئة التدريس وترقياتهم وندبهم وإعارتهم وتفرغهم العلمي، وتعيين الأعضاء معاونين، وتعيين المشرفين على الرسائل العلمية ومناقشتها والحكم عليها.

6.1.3 الشئون المالية في الجامعات الأهلية:

تتمتع الجامعات الأهلية باستقلال مالي وإداري يجعلها أقدر على التكيف والمواءمة مع البيئة الخارجية، وتتألف الإيرادات المالية للجامعة مما يأتي*:

- أ. الرسوم الدراسية المقررة على الطلاب والأجور الخاصة بالخدمات التي تقدمها للطلاب.
 - ب. التبرعات والهبات والمنح والوصايا والأوقاف.
 - ج. الإيرادات التي تحصل عليها مقابل الخدمات الأكاديمية أو العلمية أو البحثية أو الاستشارية التي تقدمها للغير.
 - د. ما يتحصل لها من عائدات أموالها المنقولة وغير المنقولة ومن مشاريعها الإنتاجية وعائدات المطبوعات والمنشورات.
- يكون لكل جامعة ميزانية مستقلة خاصة بها يديرها رئيس الجامعة ويعتمدها مجلس الأمناء بعد موافقة مجلس الجامعة، كما تمسك حسابات وسجلات مالية منظمة وفقاً للأصول والمعايير المحاسبية المعمول بها في الجمهورية، وتكون الحسابات والتقارير الختامية خاضعة للتدقيق من قبل محاسب قانوني معتمد يعينه مجلس الأمناء في الجامعة ويحدد أتعابه.

* مشار إليها في المواد من (47-49) من قانون رقم (13) للعام 2005م بشأن الجامعات والمعاهد العليا والكليات الأهلية، الجمهورية اليمنية.

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

المقدمة:

يتناول هذا المبحث إجراءات الدراسة الميدانية من خلال تناوله لمنهجية جمع البيانات وتحليلها، مجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة (الاستبانة)، وحساب صدق وثبات الاستبانة، وتحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل استجابات أفراد مجتمع الدراسة، فضلاً عن تحليل المتغيرات الديمغرافية لمجتمع الدراسة، وكيفية احتساب التقدير اللفظي لمحاول الدراسة.

1.2.3 أساليب جمع البيانات:

تم جمع البيانات من خلال:

المصادر الثانوية: روجعت الأدبيات المتعلقة في موضوع الدراسة من كتب، ودوريات علمية، والأبحاث والرسائل العربية والأجنبية، فضلاً عن مواقع الإنترنت، وذلك للحصول على المعلومات العامة عن موضوع الدراسة وأحدث المعلومات المتوفرة عنه للخروج بالإطار النظري لهذه الدراسة والتعرف على الدراسات التي أجريت حول موضوع الدراسة.

المصادر الأولية: نظراً لعدم كفاية المصادر الثانوية لتحقيق أهداف الدراسة، والوقوف على واقع توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة، فقد تم الاستعانة في جمع البيانات بالمصادر الأولية وتصميم استبانة وتوزيعها على مفردات مجتمع الدراسة.

2.2.3 منهجية تحليل البيانات:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات، إذ أنه يتناسب مع دراسة الظاهرة التي نتناولها الدراسة.

3.2.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل المجتمع الإحصائي للدراسة بجميع الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة المعتمدة والمرخص لها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الجمهورية اليمنية.

ونظراً لطبيعة الدراسة التي تهدف إلى التعرف على مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة، وللوقوف على حقيقة الوضع الفعلي لديها فقد تمثلت العينة بالمجتمع الإحصائي للدراسة كاملاً وللوصول إلى تلك الجامعات، قامت الباحثة بمراجعة موقع التسجيل الإلكتروني لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي

(<http://p.oasyemen.net/portal/universities.php>) بهدف الحصول على قائمة بالجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة والتي بلغ عددها خمس وعشرون جامعة موضحة في الجدول رقم (6). أمّا وحدة التحليل للدراسة فشملت المدرء الماليين في تلك الجامعات العاملة في أمانة العاصمة، بحيث تمثل وحدة التحليل مجتمع الدراسة تمثيلاً كافياً.

جدول رقم (6): أسماء الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة

م	اسم الجامعة	م	اسم الجامعة
1	الاتحاد للعلوم والتكنولوجيا	14	العربية للعلوم والتقنية
2	آزال للتنمية البشرية	15	العلوم الحديثة
3	آزال للعلوم والتكنولوجيا	16	العلوم والتكنولوجيا
4	أقرأ للعلوم والتكنولوجيا	17	اللبنانية الدولية
5	الإمارتية	18	الملكة أروى
6	الأندلس للعلوم والتقنية	19	المستقبل
7	البريطانية	20	المعرفة والعلوم الحديثة
8	تونتك الدولية للتكنولوجيا	21	الناصر
9	الحضارة	22	الوطنية
10	الحكمة	23	اليمن
11	دار السلام الدولية اليمنية	24	اليمنية
12	الرازي	25	اليمنية الأردنية
13	سبأ		

المصدر: من إعداد الباحثة

4.2.3 أداة جمع البيانات (استبانة الدراسة):

لتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتطوير وبناء استبانة الدراسة مستفيدة من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال. وتم تحكيم الاستبانة من قبل ثمانية مختصين أكاديميين في المحاسبة والإحصاء موضحة أسمائهم في الملحق رقم (1) ومرفقة الاستبانة المرسلة لهم في الملحق رقم (2)، ومن ثم أجريت بعض التعديلات على الاستبانة على ضوء ملاحظاتهم، وللتأكد من وضوح الاستبانة تم عرضها على أحد المدرء الماليين في إحدى الجامعات قبل توزيعها بشكل نهائي للتعرف على مدى وضوح عبارات الاستبانة.

هذا وقد أرفقت مع الاستبانة إرسالية رسمية من عمادة الدراسات العليا بجامعة الأندلس لتقديمها إلى الجامعات الأهلية لتسهيل مهمة الباحثة، مرفقه في الملحق (3).

وقد تضمنت الاستبانة مقدمة تعريفية تبين طبيعة الدراسة وتؤكد ضمان عرض الإجابات بشكل إجمالي وتعريف بنظام (ABC)، قسمت أسئلتها إلى سبع مجموعات مرفق الاستبانة في الملحق رقم (4) وقد خصصت كل مجموعة لتناول المواضيع الآتية:

- المجموعة الأولى: بيانات عن الجامعة والمجيب وتحتوى على خمسة أسئلة.
- المجموعة الثانية: بيانات عن النظام التكاليفي المطبق في الجامعة وتحتوى على ثمانية أسئلة.
- المجموعة الثالثة: دعم الإدارة العليا لتطبيق (ABC) وتحتوى على ستة أسئلة.
- المجموعة الرابعة: توفر النظم الملائمة لتطبيق نظام (ABC) وتحتوى على خمسة أسئلة.
- المجموعة الخامسة: توفر العوامل البيئية لتطبيق نظام (ABC) وتحتوى على ستة أسئلة.
- المجموعة السادسة: معوقات ستحول من دون تطبيق نظام (ABC) وتحتوى على ثمانية أسئلة.
- المجموعة السابعة: التوجهات المستقبلية لنظام التكاليف ويحتوى على سؤالين.

5.2.3 معالجة بيانات الاستبانة:

- تم استخدام أكثر من مقياس في الاستبانة حيث:
- استخدم المقياس الاسمي والرتبي لأسئلة كل المجموعات باستثناء المجموعتين الثالثة والسادسة.
- استخدم مقياس ليكرت الخماسي ذو الأبعاد الخمسة لتحديد درجة الأهمية النسبية لأسئلة المجموعة الثالثة في الاستبانة، مع اعتماد المتوسط الفرضي بواقع ثلاث درجات ليكون الحد الفاصل في تفسير النتائج.

جدول رقم (7): مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	المستوى (المتوسط)	التقدير
5	5.00 - 4.20	دائماً
4	4.19 - 3.40	غالباً
3	3.39 - 2.60	أحياناً
2	2.59 - 1.80	نادراً
1	1.79 - 1.00	مطلقاً

- استخدم مقياس ليكرت الثلاثي لتحديد درجة الأهمية النسبية لأسئلة المجموعة السادسة في الاستبانة، مع اعتماد المتوسط الفرضي بواقع درجتان ليكون الحد الفاصل في تفسير النتائج

جدول رقم (8) مقياس ليكرت الثلاثي

الدرجة	المستوى (المتوسط)	التقدير
3	3.00 - 2.34	مهم جداً
2	2.33 - 1.67	مهم إلى حد ما
1	1.66 - 1.00	غير مهم

6.2.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

استفادت الباحثة من الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات التي جمعت، واستخدمت مجموعة من الأساليب الإحصائية لغرض التحليل، ونوجزها فيما يأتي:

1. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء عينة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي والنسب المئوية والتكرارات وذلك لوصف إجابات أفراد الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة.
3. الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.
4. تحليل التباين (T) الأحادي (One Sample T Test).

وللحكم على مدى إمكانية قبول أو رفض فرضيات الدراسة وذلك بمقارنة قيمة (T) المحسوبة وهي (Sig or P- Value) مع مستوى المعنوية (α) وهو (0.05) - هذه النسبة مقبولة في العلوم الاجتماعية بصفة عامة - وقد تم استخدام هذا الاختبار استناداً إلى عدد مفردات العينة لا تزيد عن 30 مفردة، وتكون قاعدة قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم:

أ. إذا كانت معظم متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنوية أقل من (0.05)

ب. إذا كانت قيمة (T) المحسوبة للمتوسط الحسابي للفروض أكبر من قيمة (T) الجدولية عند درجات الحرية 22 ومستوى المعنوية (0.05) وهي (1.717) .

ج. إذا كان المتوسط الحسابي للفرضيات أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3) للمقياس الخماسي، وللمقياس الثلاثي (2).

7.2.3 اختبار صدق ثبات أداة القياس:

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصدقيتها، فإذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من 60% فإن مصداقية قائمة الاستبانة تكون ضعيفة، بينما إذا كانت بين 60% إلى 70% تعتبر المصداقية مقبولة، وإذا كانت قيمة ألفا بين 70% إلى 80% تعتبر المصداقية جيدة، بينما إذا كانت القيمة أكثر من 80% فالمصداقية تكون مرتفعة. والجدول رقم (9) يوضح صدق الثبات والمصداقية.

جدول رقم (9): نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة الدراسة

درجة الثبات Alpha	درجة المصداقية $\frac{1}{2}$ Alpha
83.3%	91.3%

يتضح من الجدول رقم (9) أن قيمة معامل الثبات لأداة جمع البيانات بشكل عام كانت بنسبة (83.3%) وهذا يعني أن نسبة الثبات مرتفعة جداً، وكانت نسبة المصدقية للإجابات (91,3 %) وهذا يعني أن درجة مصداقية الإجابات مرتفعة جداً.

8.2.3 خصائص عينة الدراسة:

بهدف تحليل المتغيرات الديمغرافية للجامعة والمجيبين، فقد تم تلخيص هذه البيانات في جداول توضح قيم كل متغير لتوضيح عدد المشاهدات للقيمة الواحدة داخل المتغير في شكل أرقام ونسب مئوية.

1.8.2.3 متغير مدة ممارسة الجامعة لنشاطها:

جدول رقم (10): التكرار والنسبة المئوية لمتغير مدة ممارسة الجامعة لنشاطها

النسبة المئوية	التكرار	مدة ممارسة الجامعة لنشاطها
20%	5	أقل من 5 سنوات
56%	14	من 5 إلى أقل من 15 سنة
24%	6	15 سنة فأكثر
100%	25	الإجمالي

يبين الجدول رقم (10) اختلاف مدة ممارسة الجامعات لنشاطها فأغلبيتها بلغت من (5 إلى أقل من 15 سنة) بنسبة (56%) ويتكرر بلغ (14)، يليها الجامعات التي تمارس نشاطها منذ 15 سنة فأكثر بنسبة 24% ويتكرر بلغ (6)، وأخيراً فئة الجامعات الممارسة لنشاطها منذ أقل من 5 سنوات بنسبة 20.0% ويتكرر بلغ (5). ومن خلال النتائج يتضح أيضاً أن نسبة 80% من الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة تمارس أنشطتها منذ خمس سنوات فأكثر.

وترى الباحثة أن مدة ممارسة النشاط لها دور وتأثير في تطور الأنظمة المحاسبية والتكاليفية المستخدمة.

2.8.2.3 نوع النظام المحاسبي المستخدم في الجامعة:

جدول رقم (11): التكرار والنسبة المئوية لنوع النظام المحاسبي المستخدم

النسبة المئوية	التكرار	نوع النظام المحاسبي المستخدم
8%	2	يدوي
76%	19	محوسب
16%	4	مختلط (يدوي + محوسب)
100%	25	الإجمالي

يبين الجدول رقم (11) أن نسبة كبيرة من الجامعات أصبحت في نظامها المحاسبي تعتمد على النظام المحوسب بنسبة بلغت 76% وبتكرار بلغ (19)، يليها النظام المختلط ("يدوي+ محوسب") بنسبة 16% وبتكرار بلغ (4)، وأخيراً ما زالت بعض الجامعات تستخدم النظام اليدوي و بنسبة صغيرة بلغت 8% وبتكرار بلغ (2)، أي أن النسبة الكبرى من الجامعات الأهلية تستخدم النظام المحوسب وهذا يعد من العوامل المساعدة على تطبيق نظام (ABC).

3.8.2.3 متغير المؤهل العلمي:

جدول رقم (12): يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	20	80%
ماجستير	5	20%
الإجمالي	25	100%

يبين الجدول رقم (12) أن أغلبية المدراء من حملة درجة البكالوريوس، إذ بلغت نسبتهم 80% وبتكرار بلغ (20).

بينما بلغت نسبة المدراء الحاملين لدرجة الماجستير 20% وبتكرار بلغ (5)، ومن خلال النتائج يتضح أن كل أفراد مجتمع الدراسة هم من حملة المؤهلات الجامعية.

وتعزو الباحثة ذلك إلى أهمية وظيفة المدير المالي والتي تتطلب أن يكون شاغريها من حملة المؤهلات الجامعية حتى يقوموا بالمهام المناطة بهم بصورة جيدة، وهذا يدل على وجود إدارة عليا مؤهلة لتطبيق أنظمة محاسبية وتكليفية حديثة.

8.1.2.1 متغير التخصص العلمي:

جدول رقم (13): التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	23	92%
إدارة أعمال	1	4%
علوم مالية ومصرفية	1	4%
الإجمالي	25	100%

يبين الجدول رقم (13) أن التخصص العلمي لأغلب أفراد المجتمع من المدراء الماليين هو (المحاسبة) بنسبة 92% وبتكرار بلغ (23)، بينما مثلت كلاً من إدارة الأعمال و العلوم المالية والمصرفية 4% لكل منها بتكرار بلغ (1).

وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أن وظيفة المدير المالي تتطلب أن يكون شاغريها من حملة التخصصات المحاسبية لأهمية الوظيفة، ويعتبر ذلك مؤشر جيد لاستيعاب تطبيق أنظمة تكاليفية حديثة.

1.8.2.3 متغير عدد سنوات الخبرة للمجيب:

جدول رقم (14): التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	7	28%
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	10	40%
من 10 إلى أقل من 15 سنة	6	24%
15 سنة فأكثر	2	8%
الإجمالي	25	100%

يبين الجدول رقم (14) أن (40%) من المدراء تراوحت خبرتهم من (5 إلى أقل من 10 سنوات) ويتكرر (10)، يليها المدراء الذين لهم (أقل من 5 سنوات خبرة) بنسبة 28% ويتكرر بلغ (7)، ثم المدراء الذين لهم خبرة (من 10 إلى أقل من 15 سنة) بنسبة 24% ويتكرر بلغ (6)، والمدراء ذوي (15 سنة فأكثر خبرة) بنسبة 8% ويتكرر بلغ (2).

ومن هذه النتائج يتضح أن هناك تنوع في خبرات المجيبين وأن الغالبية منهم لهم من الخبرة ما يجعلهم قادرين على فهم واستيعاب فقرات الاستبانة والإجابة عليها بشكل صحيح.

الفصل الرابع

اختبار الفرضيات وعرض النتائج والتوصيات

المبحث الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

المبحث الثاني: النتائج والتوصيات

المبحث الأول

عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

ويتناول هذا المبحث عرض وتحليل نتائج الدراسة، وذلك من خلال عرض نتائج استجابات أفراد المجتمع على أسئلة الدراسة، ومعالجتها إحصائياً باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي ومن ثم اختبار الفرضيات.

1.1.4 عرض الفرضية الرئيسية:

نصت الفرضية الرئيسية على أنه "لا تتوفر متطلبات تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة".

والتي تم قياسها عن طريق خمس فرضيات فرعية تمثل متطلبات تطبيق نظام (ABC) وهي:

1.1.1.4 الفرضية الفرعية الأولى:

نصت على أنه: لا تستخدم الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة نظام تكاليفي ملائم. وشملت هذه الفرضية على ستة متغيرات جميعها تدور حول نظام التكاليف المطبق لدى الجامعات وملائمته، وتم استخدام التكرارات والنسب المئوية فيها.

أولاً: التحليل الإحصائي:

وتم التحقق من الفرضية عن طريق المتغيرات الآتية:

أ. الجهة (الإدارة) المسؤولة عن محاسبة التكاليف في الجامعة:

جدول رقم (15): التكرار والنسبة المئوية للجهة المسؤولة عن محاسبة التكاليف في الجامعة

الجهة (الإدارة) المسؤولة عن محاسبة التكاليف في الجامعة	التكرار	النسبة المئوية
إدارة الحسابات	19	76%
قسم/ إدارة مستقلة للتكاليف	0	0%
لا توجد جهة/ إدارة	6	24%
الإجمالي	25	100%

يبين الجدول رقم (15) أن أكثر الجامعات تعتمد على إدارة الحسابات لتكون مسؤولة عن محاسبة التكاليف، إذ بلغت نسبة الجامعات المعتمدة على هذه الإدارة (76%) وبتكرار بلغ (19).

أما بقية الجامعات وبنسبة (24%) وبتكرار بلغ (6) فليس لديها جهة مسؤولة عن محاسبة التكاليف، هذا ولا توجد أي جامعة تعتمد على إدارة أو قسم مستقل للتكاليف. وتعزو الباحثة ذلك إلى أن أغلب الجامعات تجعل الجهة المسؤولة عن التكاليف تتبع قسم المحاسبة المالية.

ب. نظام التكاليف المستخدم في الجامعة:

جدول رقم (16): التكرار والنسبة المئوية لـ نظام التكاليف المستخدم في الجامعة

النسبة المئوية	التكرار	نظام التكاليف المستخدم في الجامعة
68%	17	نظام تكاليف تقليدي
0%	0	نظام التكاليف على الأنشطة (ABC)
32%	8	لا يوجد نظام تكاليف
100%	25	الإجمالي

يبين الجدول رقم (16) أن نظام التكاليف التقليدي هو أكثر نظام تكاليفي يستخدم في الجامعات وبنسبة (68%) وبتكرار بلغ (17)، بينما لا يوجد نظام تكاليفي مستخدم في بقية الجامعات وهي تمثل نسبة (32%) وبتكرار بلغ (8)، أما بالنسبة لنظام (ABC) فلم يكن مستخدماً في أي جامعة.

ج. تحميل التكاليف التشغيلية والإدارية والتسويقية:

جدول رقم (17): التكرار والنسبة المئوية لتحميل التكاليف التشغيلية والإدارية والتسويقية

النسبة المئوية	التكرار	تحميل التكاليف التشغيلية والإدارية والتسويقية على
56%	14	قائمة الدخل
28%	7	الأقسام الأكاديمية
16%	4	مراكز تكلفة أخرى
100%	25	الإجمالي

يبين الجدول رقم (17) أن نسبة الجامعات التي تحمل التكاليف التشغيلية والإدارية والتسويقية على قائمة الدخل بلغت (56%) وبتكرار (14)، بينما (28%) من الجامعات وبتكرار بلغ (7) تقوم بتحميل التكاليف التشغيلية والإدارية والتسويقية على الأقسام الأكاديمية. وأخيراً فهناك جامعات أخرى وبنسبة (16%) وبتكرار بلغ (4) تحمل التكاليف التشغيلية والإدارية والتسويقية على مراكز تكلفة أخرى.

د. مواجهة صعوبة في تحديد نصيب كل برنامج/ خدمة من التكاليف غير المباشرة وتحديد سعره وهامش الربح المحقق منه:

وتم توجيه ثلاثة أسئلة مباشرة لمواجهة تلك الصعوبات وكانت النتائج كالاتي:

جدول رقم (18): التكرار والنسبة المئوية لمواجهة صعوبة في تحديد نصيب كل برنامج/ خدمة من التكاليف غير المباشرة وتحديد سعره وهامش الربح المحقق منه

م	الفقرة	بدرجة كبيرة		بدرجة متوسطة		بدرجة منخفضة	
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
1	تواجهكم صعوبة في تحديد نصيب كل برنامج/ خدمة من التكاليف غير المباشرة.	4	16%	16	64%	5	20%
2	تواجهكم صعوبة في تحديد أسعار البرامج/الخدمات على ضوء ما يقدمه النظام المتبع لديكم.	1	4%	17	68%	7	28%
3	تواجهكم صعوبة في تحديد هامش الربح المحقق من كل برنامج/ خدمة مقدمة.	4	16%	11	44%	10	40%
المتوسط		12%		59%		29%	

ومن الجدول رقم (18) يتبين أن (59%) من الجامعات الأهلية تواجهها صعوبة وبدرجة متوسطة في تحديد نصيب البرنامج أو الخدمة من التكاليف غير المباشرة ومن ثم تسعيره وتحديد هامش الربح المحقق منه. فيما (29%) من الجامعات تواجه الصعوبة نفسها لكن بدرجة منخفضة، أمّا (12%) من الجامعات الأهلية تواجهها هذه الصعوبات بدرجة كبيرة، مما يبرر حاجة الجامعات الأهلية إلى نظام تكاليفي يساعدها على تحديد نصيب كل برنامج من التكاليف غير المباشرة.

هـ. عدم رضا الإدارة عن النظام التكاليفي المتبع في الجامعة:

جدول رقم (19): التكرار والنسب المئوية لعدم رضا الإدارة عن النظام التكاليفي المتبع في الجامعة

الإدارة غير راضية عن النظام التكاليفي المتبع في الجامعة بدرجة:	التكرار	النسبة المئوية
كبيرة	4	16%
متوسطة	11	44%
منخفضة	10	40%
الإجمالي	25	100%

يبين الجدول رقم (19) أن (44%) من الجامعات الأهلية الإدارة فيها غير راضية عن النظام التكاليفي المتبع بدرجة متوسطة، فيما بلغت نسبة الجامعات التي إدارتها غير راضية بدرجة منخفضة (40%)، ونسبة الجامعات التي إدارتها غير راضية بدرجة كبيرة عن النظام التكاليفي (16%).

و. المقومات المتوفرة لنظام محاسبة التكاليف في الجامعات:

جدول رقم (20): التكرار والنسبة المئوية لـ المقومات المتوفرة لنظام محاسبة التكاليف في الجامعات

المقومات المتوفرة لنظام محاسبة التكاليف	متوفر		غير متوفر		الإجمالي
	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	
دليل مراكز التكلفة	18	% 72	7	% 28	25
دليل وحدات التكلفة	2	% 8	23	% 92	25
دليل عناصر التكلفة	4	% 16	21	% 84	25
مستندات تكاليف	2	% 8	23	% 92	25
دفاتر التكاليف	1	% 4	24	% 96	25
تقارير التكاليف	8	% 32	17	% 68	25
دليل مراكز الأنشطة	0	% 0	25	% 100	25
دليل موجهات الأنشطة	0	% 0	25	% 100	25

يبين الجدول رقم (20) تفاوت ملحوظ بين نسب توفر مقومات نظم محاسبة التكاليف التقليدية إذ أن دليل مراكز التكلفة جاء أولاً بنسبة (72%) وبتكرار (18)، يليه تقارير التكاليف جاء بنسبة (32%) وبتكرار (8)، ثم دليل عناصر التكلفة بنسبة (16%) وبتكرار بلغ (4)، يليهم دليل وحدات التكلفة و مستندات تكاليف بالنسبة نفسها (8%) وبتكرار بلغ (2)، ثم دفاتر التكاليف بنسبة (4%) وبتكرار بلغ (1)، وأخيراً بالنسبة لدليل مراكز الأنشطة ودليل موجهات الأنشطة وهما من مقومات نظام (ABC) فلم يتوفرا في أي جامعة.

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

"لا تستخدم الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة نظام تكاليفي ملائم"

من خلال عرض نتائج الأسئلة المتعلقة بالنظام التكاليفي المستخدم في الجامعات الأهلية ومدى ملائمته تبين من الجداول (15،16،17،18،19،20) أنه:

1. لا توجد إدارة مستقلة للتكاليف.
2. أغلب الجامعات إجابات بأنها تستخدم نظام تكاليف تقليدي، إلا أنه لا تتوفر لديها أغلب مقومات نظام التكاليف التقليدي. وهذا دليل على أنها لا تستخدم نظام تقليدي.
3. تحمل التكاليف على قائمة الدخل.
4. مواجهة صعوبة بدرجة متوسطة في تحديد نصيب كل برنامج/ خدمة من التكاليف غير المباشرة وتحديد سعره وهامش الربح المحقق منه.
5. عدم رضا الإدارة بدرجة متوسطة عن النظام التكاليفي المتبع في الجامعة.
6. انعدام تام لمقومات نظام تكاليف الأنشطة.

ومن خلال الحقائق السابقة يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه "لا تستخدم الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة نظام تكاليفي ملائم"

2.1.1.4 الفرضية الفرعية الثانية:

نصت الفرضية على: لا تدعم الإدارة العليا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.

لمعرفة مدى دعم الإدارة العليا لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات شملت الفرضية على ستة متغيرات تقيس مدى استخدام الإدارة العليا للأساليب الإدارية الحديثة ومدى حاجتها لبيانات التكاليف، لتقييم دعم الإدارة العليا.

أولاً: التحليل الإحصائي:

الجدول التالي يلخص نتائج إجابات أفراد الدراسة عن متغيرات الفرضية:

جدول رقم (21): نتائج الاستبانة الخاصة بدعم الإدارة العليا لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي من 5	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	اختبار T		الترتبة
					قيمة T	مستوى الدلالة	
1	تتبع الإدارة الأساليب العلمية في اتخاذ قراراتها.	3.64	0.995	%72.8	3.216	0.004	غالباً 3
2	تهتم الإدارة بتطبيق أساليب الإدارة الحديثة مثل: الجودة الشاملة، التحسين المستمر.	3.76	1.165	%75.2	3.262	0.003	غالباً 2
3	تسعى الإدارة إلى ترشيد النفقات.	4.0	0.957	%80	5.222	0.000	غالباً 1
4	تحدد الإدارة سعر البرامج/الخدمات عن طريق إضافة هامش معين إلى تكلفة البرنامج/الخدمة.	3.08	1.256	%61.6	0.319	0.753	أحياناً 6
5	تعتمد الإدارة على بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات بخصوص طرح برامج/خدمات جديدة.	3.24	1.268	%64.8	0.947	0.353	أحياناً 5
6	تعتمد الإدارة على بيانات التكاليف في تحديد الحد الأدنى لعدد الطلاب لتفعيل أي برنامج.	3.44	1.356	%68.8	1.622	0.118	غالباً 4
المتوسط العام		3.53	0.848	%70.6	3.105	0.005	غالباً

يتبين من الجدول رقم (21) الآتي:

- إن المتوسط الحسابي العام لدرجات دعم الإدارة العليا لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات بلغ (3.53) وبلغ الانحراف المعياري (0.848) ودرجة موافقة (70.6%)، وهذا يدل على أن أغلبية أفراد المجتمع يرون أن الإدارة العليا في الجامعات غالباً ما تدعم تطبيق نظام (ABC).

- حيث أحتلت الفقرة رقم (3) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4) ودرجة موافقة (80%)، وهذا يعني أن المجتمع يرى أن الإدارة غالباً تسعى إلى ترشيد النفقات.

- وجاءت الفقرة رقم (2) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.76) ودرجة موافقة (75.2%)، وهذا يعني أن مجتمع الدراسة يرى أن الإدارة غالباً تتبع الأساليب العلمية في اتخاذ قراراتها.

- فيما جاءت الفقرة رقم (4) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.08) ودرجة موافقة (61.6%)، وهذا يعني أن المجتمع يرى أن الإدارة أحياناً تحدد سعر البرامج/الخدمات عن طريق إضافة هامش معين إلى تكلفة البرنامج/الخدمة.

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

" لا تدعم الإدارة العليا تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة " ولاختبار صحة هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات وقيمة (T) كما هي موضحة في الجدول رقم (22) الآتي:

جدول رقم (22): نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
3.53	0.848	70.6%	3.105	0.005	رفض الفرضية العدمية

ومن الجدول رقم (22) تبين:

- إن المتوسط الحسابي للفرضية يبلغ (3.53) وبنسبة (70.6%)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) وانحراف معياري (0.848) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة.

- ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (3.105)، وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند $\alpha=0.05$ على مستوى دلالة (0.005)، وهي أقل من القيمة المعنوية، مما يعني وجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من المجتمع والوسط الفرضي.

وعليه يتم: رفض الفرضية الفرعية الثانية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة " تدعم الإدارة العليا تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة ".

3.1.1.4 الفرضية الفرعية الثالثة:

نصت الفرضية على أنه لا تتوفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.

وشملت هذه الفرضية على خمسة متغيرات لقياس توفر مكونات النظم البشرية والمادية الملائمة لتطبيق النظام.

أولاً: التحليل الإحصائي:

والجدول التالي يبين نتائج إجابات أفراد الدراسة حول توفر المكونات:

جدول رقم (23): التكرار والنسب المئوية لتوفر النظم الملائمة لتطبيق نظام (ABC)

م	الفقرات	متوفر		غير متوفر	
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
1	يوجد محاسبون مؤهلون في الجامعة لتصميم نظام ABC	64%	16	36%	9
2	توجد مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف يمكن الاستعانة بها في مجال تصميم نظام ABC.	32%	8	68%	17
3	تقام دورات تدريبية وبرامج توعوية حول نظام ABC.	4%	1	96%	24
4	توجد المعدات التقنية (أجهزة حاسوب - شبكات) في الجامعة واللائمة لتطبيق أنظمة تكاليف متطورة.	92%	23	8%	2
5	تستخدم أنظمة محاسبية في الجامعة تدعم نظام إدارة وتخطيط الموارد (ERP).	68%	17	32%	8
المتوسط		52.0%		48.0%	

يبين الجدول رقم (23) الآتي:

-إن نسبة توفر النظم الملائمة لتطبيق نظام (ABC) بلغ (52%)، وهذا يدل على أن هناك توفر متوسط للنظم الملائمة لتطبيق نظام (ABC).

-كانت درجة التوفر في الفقرة رقم (4) عالية بنسبة (92%)، وهذا يعني أن المجتمع يرى أن المعدات التقنية (أجهزة حاسوب - شبكات) واللائمة لتطبيق أنظمة تكاليف متطورة متوفرة في الجامعات.

-وخلت ثانياً الفقرة رقم (5) بدرجة توفر (68%)، وهذا يعني أن المجتمع يرى أن الجامعات تستخدم أنظمة محاسبية تدعم نظام إدارة وتخطيط الموارد (ERP).

-وخلت الفقرة رقم (1) في المرتبة الثالثة بدرجة توفر (64%)، وهذا يعني أن هناك محاسبون مؤهلون في الجامعات لتصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

-بينما كانت درجة التوفر في الفقرة رقم (2) ضعيفة بنسبة (32%)، وهذا يعني أن المجتمع لا يرى أنه توجد مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف يمكن الاستعانة بها في مجال تصميم نظام (ABC).

-فيما جاءت الفقرة رقم (3) في المرتبة الأخيرة بدرجة توفر (4%)، وهذا يعني أن المجتمع لا يرى أنه تقام دورات تدريبية وبرامج توعوية حول نظام (ABC) في الجامعات. ويمكن إرجاع السبب إلى قلة الوعي بأهمية هذا النظام ودوره في ترشيد التكاليف.

ثانيًا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

" لا تتوفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة".

وللتحقق من هذه الفرضية، تم حساب النسب المئوية وكما هي موضحة في الجدول الآتي:

جدول رقم (24): نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

نسبة توفر النظم المحاسبية	نسبة عدم توفر النظم المحاسبية	الحكم
52%	48%	رفض الفرضية العدمية

ومن الجدول (24) تبين أن النسبة المئوية لمدى توفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة قد بلغت (52%)، مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة أنه تتوفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام (ABC).

وعليه يتم: رفض الفرضية الفرعية الثالثة العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تتوفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة".

4.1.1.4 الفرضية الفرعية الرابعة:

نصت الفرضية على أنه: لا تتوفر العوامل البيئية الداخلية والخارجية لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.

وتم قياس توفر العوامل البيئية الداخلية بثلاثة متغيرات تمثلت بتعدد البرامج والخدمات، تفاوت عدد المستفيدين، ارتفاع التكاليف غير المباشرة. ومتغير خاص بالعامل البيئي الخارجي ارتفاع درجة المنافسة.

أولاً: التحليل الإحصائي:

عن طريق مجموعة من الأسئلة يمكن توضيحها كما يأتي:

أ. عدد البرامج والخدمات المقدمة:

جدول رقم (25): التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد البرامج الدراسية

عدد البرامج الدراسية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 10 برامج	11	44%
من 10 إلى أقل من 20 برنامج	11	44%
20 برنامج فأكثر	3	12%
الإجمالي	25	100%

يبين من الجدول (25) تفاوت عدد البرامج التي تقدمها الجامعات فنسبة (44%) من الجامعات وبتكرار (11) جامعة كان لديها أقل من (10) برامج دراسية، وبالنسبة نفسها أي (44%) وبتكرار (11) جامعة كانت لديها من (10 إلى أقل من 20) برنامج دراسي، أما نسبة الجامعات التي تقدم (20) برنامج دراسي فأكثر فقد كانت (12%) وبتكرار (3) جامعات.

لا يقتصر دور الجامعة على تقديم الخدمة التعليمية فحسب بل هي تتجاوز ذلك إلى مجموعة من الخدمات الأخرى، والجدول رقم (26) يوضح ذلك.

جدول رقم (26) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الخدمات المقدمة

الخدمات المقدمة	متوفر		غير متوفر		الإجمالي
	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	
السكن الطلابي	3	12%	22	88%	25
خدمات استشارية تخصصية	11	44%	14	56%	25
نقل وتوصيل الطلاب	2	8%	23	92%	25
نشر وطباعة الكتب الجامعية	11	44%	14	56%	25

ومن الجدول (26) تبين تفاوت الجامعات في نوع الخدمة المقدمة ونسبتها فمن الملاحظ من الجدول أن كلاً من الخدمات الاستشارية التخصصية وخدمة نشر وطباعة الكتب الجامعية قد احتلتا المرتبة الأولى وبنسبة (44%) وبتكرار بلغ (11) لكل منهما، تليهما خدمة السكن الطلابي بنسبة (12%) وبتكرار بلغ (3)، وأخيراً خدمة نقل وتوصيل الطلاب بنسبة (8%) وبتكرار بلغ (2).

ومن الجدولين رقم (25، 26) تبين تعدد البرامج والخدمات التي تقدمها الجامعات، وبالتالي صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق عليها، وبالتالي الحاجة إلى أنظمة تكاليف حديثة.

ب. عدد المستفيدين:

جدول رقم (27): النتائج الخاصة بتفاوت أعداد الطلاب المسجلين لدى الجامعات الأهلية

م	الفقرات	بدرجة كبيرة		بدرجة متوسطة		بدرجة منخفضة	
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
1	يوجد تفاوت في عدد الطلاب المسجلين في البرامج المختلفة للسنة نفسها.	32%	8	44%	11	24%	6
2	يوجد تفاوت في عدد الطلاب المسجلين في البرنامج ذاته من سنة لأخرى.	40%	10	32%	8	28%	7
المتوسط		36%		38%		26%	

ومن الجدول (27) تبين أن أغلب المدراء الماليين للجامعات يرون أن هناك تفاوت في عدد الطلاب المسجلين في البرامج المختلفة للسنة نفسها بدرجة متوسطة وهذا ما قد يؤدي إلى تغير نسبة التكلفة من تخصص إلى آخر، كما يرون أن هناك تفاوت كبير في عدد الطلاب المسجلين في البرنامج ذاته من سنة لأخرى.

ج. نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف:

جدول رقم (28): النتائج الخاصة بمستوى كل بند تكلفة مقارنة بإجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة

م	الفقرات	مرتفعة (أكثر من 15%)		متوسطة (من 5% إلى 15%)		منخفضة (أقل من 5%)	
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
1	نسبة تكاليف الخدمات الإدارية (موارد بشرية، مالية، الشؤون القانونية، شؤون الطلاب) مقارنة بإجمالي التكاليف	20%	5	64%	16	16%	4
2	نسبة تكاليف الخدمات التشغيلية (إيجارات، كهرباء، هاتف، إنترنت، مياه، نظافة، أمن) مقارنة بإجمالي التكاليف	60%	15	28%	7	12%	3
3	نسبة تكاليف الخدمات التسويقية (العلاقات العامة، التسويق) مقارنة بإجمالي التكاليف	24%	6	32%	8	44%	11
المتوسط		35%		41%		24%	

يبين الجدول رقم (28) الآتي:

-إنه وبحسب رأي المدراء الماليين في الجامعات فإن نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف بشكل عام كان متوسطاً بنسبة موافقة (41%) بينما رأى (35%) أنها مرتفعة وكان رأي (24%) أنها منخفضة، مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة أي تغير هيكل التكلفة وبروز مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة.

- أن المجتمع يعتقد وبنسبة (60%) على أن تكاليف الخدمات التشغيلية (إيجارات، كهرباء، هاتف، إنترنت، مياه، نظافة، أمن) نسبتها مرتفعة مقارنة بإجمالي التكاليف.
- بينما رأى (64%) من المجتمع أن نسبة تكاليف الخدمات الإدارية (موارد بشرية، مالية، الشؤون القانونية، شؤون الطلاب) متوسطة مقارنة بإجمالي التكاليف.
- ووافقت نسبة (44%) من المجتمع على أن نسبة تكاليف الخدمات التسويقية (العلاقات العامة، التسويق) منخفضة مقارنة بإجمالي التكاليف.

د. ارتفاع درجة المنافسة

تم توجيه سؤال مباشر للمدراء الماليين عن ارتفاع درجة المنافسة التي تواجهها جامعاتهم والجدول التالي يبين آراءهم:

جدول رقم (29): التكرار والنسبة المئوية لدرجة المنافسة التي تواجهها الجامعات

م	الفقرات	درجة كبيرة		درجة متوسطة		درجة منخفضة	
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
1	ترتفع درجة المنافسة التي تواجهها جامعتكم	60 %	15	36 %	9	4 %	1

يبين الجدول (29) أن أغلب المدراء الماليين وبنسبة (60%) يرون أن درجة المنافسة التي تواجهها جامعاتهم ترتفع وبدرجة كبيرة، مما يعني ترشيد تلك الجامعات لمواردها المتاحة لزيادة الربحية بدلاً من زيادة الأسعار لمواجهة المنافسة التي تتعرض لها، بينما (36%) منهم يرون أن درجة المنافسة التي تواجهها جامعاتهم متوسطة، و(4%) منهم يرون انخفاض درجة المنافسة التي تواجهها جامعاتهم.

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

" لا تتوفر العوامل البيئية الداخلية والخارجية لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة العاصمة ".

وللتحقق من هذه الفرضية، تم بيان نتيجة كل عامل وكما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (30): نتائج تحليل اختبار للفرضية الفرعية الرابعة

عدد البرامج والخدمات المقدمة	عدد المستفيدين	نسبة التكاليف غير المباشرة	درجة المنافسة	الحكم
متعددة	متفاوتة	مرتفعة	مرتفعة	رفض الفرضية العدمية

يبين الجدول(30) توفر العوامل البيئية الداخلية والخارجية التي تستدعي تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية.

وعليه يتم: رفض الفرضية الفرعية الرابعة العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " تتوفر العوامل البيئية الداخلية والخارجية لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة".

5.1.1.4 الفرضية الفرعية الخامسة:

نصت الفرضية على أنه: توجد معوقات ستحول من دون تطبيق نظام(ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.

وشملت على سبعة متغيرات تقيس مستوى أهمية كل متغير يمكن أن يعيق تطبيق النظام لدى الجامعة.

أولاً: التحليل الإحصائي:

الجدول التالي يبين آراء أفراد الدراسة حول أهمية المعوقات التي يمكن أن تواجههم في حال رغبوا في تطبيق النظام:

جدول رقم (31): نتائج الاستبانة الخاصة بـ(مستوى أهمية المعوقات التي ستحول دون تطبيق نظام ABC).

م	الفقرات	المتوسط الحسابي من (3)	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	اختبار T		الترتبة
					قيمة T	مستوى الدلالة	
1	عدم دعم الإدارة العليا.	2.44	.651	%81.3	3.381	0.002	1
2	ارتفاع تكاليف تصميم وتطبيق نظام (ABC).	1.96	.539	%65.3	-.371	0.714	4
3	عدم وجود خبرة بتطبيق نظام(ABC).	1.92	.702	%64.0	-.569	0.574	5
4	قلة الكوادر الداخلية لتصميم وتشغيل نظام (ABC).	2.12	.781	%70.7	.768	0.450	2
5	صعوبة جمع البيانات التي يتطلبها نظام (ABC).	2.04	.611	%68.0	.327	0.746	3
6	قلة عدد البرامج والخدمات المقدمة من قبل الجامعة.	2.12	.600	%70.7	1	0.327	2
7	انخفاض نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بإجمالي التكاليف.	2.04	.676	%68.0	.296	0.770	3
	المتوسط	2.09	0.308	%69.7	1.483	0.151	مهم إلى حد ما

يبين الجدول رقم (31) الآتي:

-إن المتوسط الحسابي العام لمستوى أهمية المعوقات لعدم تطبيق نظام (ABC) بلغ (2.09) وبلغ الانحراف المعياري (0.308) وبدرجة موافقة (69.7%)، وهذا يدل على أن أغلبية أفراد المجتمع يرون أن هناك معوقات تحد من تطبيق نظام (ABC) إلى حد ما.

-وأحتلت الفقرة رقم (1) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.44) وبدرجة أهمية (81.3%)، وهذا يعني أن المجتمع يعتقد أن عدم دعم الإدارة العليا في تطبيق نظام (ABC)، سيكون له دور كبير في عدم تطبيق هذا النظام عند محاولة إدخاله في الجامعات.

-وحتلت الفقرتين رقم (4،6) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (2.12) وبدرجة أهمية (70.7%)، وهذا يعني أن المجتمع يتوقع أن لقلة الكوادر الداخلية لتصميم وتشغيل نظام (ABC) له أهمية إلى حد ما في صعوبة تطبيق هذا النظام.

كما يرى أن هناك أهمية إلى حد ما لقلة عدد البرامج والخدمات المقدمة من قبل الجامعات ستعوق تطبيق نظام (ABC).

-وحتلت الفقرتين رقم (5،7) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.04) وبدرجة أهمية (68%)، وهذا يعني أن المجتمع يرى أن هناك أهمية إلى حد ما تعوق تطبيق نظام (ABC) ستعود لصعوبة جمع البيانات و انخفاض نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بإجمالي التكاليف.

-وحتلت الفقرة رقم (2) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (1.96) وبدرجة أهمية (65.3%)، وهذا يعني أن المجتمع يرى أن هناك أهمية إلى حد ما ستعوق تطبيق نظام (ABC)، تعود لإرتفاع تكاليف تصميم وتطبيق نظام (ABC).

-فيما جاءت الفقرة رقم (3) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (1.92) وبدرجة أهمية (64%) وهذا يعني أن المجتمع يرى أن هناك أهمية إلى حد ما لعدم وجود خبرة بتطبيق نظام (ABC) سيصعب معها تطبيق النظام.

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

"توجد معوقات تحول من دون تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة".
وللتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات وقيمة (T) وكما هي موضحة في الجدول رقم (32).

جدول رقم (32): نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
2.09	.308	%69.7	1.483	0.151	رفض الفرضية

يبين الجدول (32) أن:

- المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الرابعة قد بلغ (2.09) ونسبة بلغت (69.7%)، وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (2) وانحراف معياري (0.308).

- ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (1.483)، وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة لا تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند $\alpha=0.05$ على مستوى دلالة (0.151)، وهي أعلى من القيمة المعنوية. مما يعني عدم وجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من المجتمع والوسط الفرضي.

وعليه يتم: رفض الفرضية الفرعية الخامسة والتي تنص أنه "توجد معوقات ستحول من دون تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة" وقبول الفرضية العدمية والتي تنص على أنه "لا توجد معوقات ستحول من دون تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة"

وبذلك نستنتج عدم وجود معوقات ستحول من دون تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة من وجهة نظر مدراء المالية لديها، لذا فإن تبني النظام لن تواجهه صعوبات كبيرة عند تطبيقه إذا ما قررت الجامعات ذلك.

2.1.4 اختبار الفرضية الرئيسة:

وللتحقق من هذه الفرضية، تم عمل جدول بالفرضيات الفرعية لمعرفة توفر متطلبات تطبيق نظام (ABC). والجدول رقم (33) يلخص ذلك.

جدول رقم (33): نتائج تحليل اختبار الفرضية الرئيسة

الفرضية	نص الفرضيات الفرعية	الحكم
الأولى	لا تستخدم الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة نظام تكاليفي ملائم.	قبول الفرضية
الثانية	لا تدعم الإدارة العليا تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.	رفض الفرضية
الثالثة	لا تتوفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.	رفض الفرضية
الرابعة	لا تتوفر العوامل البيئية الداخلية والخارجية لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة	رفض الفرضية
الخامسة	توجد معوقات تحول من دون تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة.	رفض الفرضية
الرئيسية	لا تتوفر متطلبات تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية	رفض الفرضية

يبين الجدول رقم (33) نتائج اختبار فرضيات الدراسة، إذ تبين أن الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة لا تستخدم أنظمة تكاليف ملائمة، وأن الإدارة العليا فيها تدعم تطبيق نظام (ABC) وأن النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام (ABC) متوفرة أيضاً لديها، كما أنه تتوفر العوامل البيئية الداخلية والخارجية لتطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة، ولا توجد معوقات تحول من دون تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة، وعلى هذا الأساس يمكننا القول أن متطلبات تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة متوفرة.

وعليه يتم: رفض الفرضية الرئيسة العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص أنه " تتوفر متطلبات تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية".

3.1.4 التوجهات المستقبلية:

تم قياس هذا المتغير عن طريق سؤالين هما:

أ. كيف تتوقعون تغير نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي تكاليف البرنامج/الخدمة في جامعتكم في المستقبل القريب ؟

لقد تفاوتت إجابات أفراد المجتمع عن هذا السؤال وهذا ما سيتم عرضه كما يأتي:

جدول رقم (34): التكرار والنسبة المئوية لـ تغير نسبة التكاليف غير المباشرة مستقبلاً

نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي تكاليف البرنامج/الخدمة	التكرار	النسبة المئوية
زيادة	8	32%
استقرار	13	52%
انخفاض	4	16%
الإجمالي	25	100%

يبين الجدول رقم (34) أن غالبية أفراد المجتمع و بنسبة 52% وبتكرار بلغ (13) يعتقدون أن نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي تكاليف البرنامج/الخدمة ستبقى مستقرة في المستقبل القريب ولن يحدث عليها أي تغيير، إلا أن 32% من أفراد المجتمع وبتكرار بلغ (8) يتوقعون زيادة في نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي تكاليف البرنامج/الخدمة، بينما توقع 16% من أفراد المجتمع وبتكرار بلغ (4) انخفاض هذه التكاليف مستقبلاً.

ب. هل تتوقعون أو تخططون لتطبيق نظام (ABC) في جامعتكم في المستقبل القريب؟

وبالسؤال عن خطة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة فكانت الإجابات كما يأتي:

جدول رقم (35): التكرار والنسبة المئوية لـ توجه الجامعات لتطبيق نظام ABC في المستقبل القريب

هل تخططون لتطبيق نظام ABC في جامعتكم في المستقبل القريب؟	التكرار	النسبة المئوية
نعم	16	64%
لا	9	36%
الإجمالي	25	100%

يبين الجدول رقم (35) أن أغلب الجامعات تخطط لتطبيق نظام (ABC) في المستقبل القريب بنسبة 64% وبتكرار بلغ (16)، بينما نسبة (36%) من الجامعات لا تخطط لتطبيق نظام (ABC) في المستقبل القريب.

المبحث الثاني

الاستنتاجات والتوصيات

1.2.4 الاستنتاجات:

سعت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة، وقد تمكنت الباحثة وبعد إجراء الدراسة الميدانية من التوصل إلى أن الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة تتوفر لديها متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة. وذلك من خلال نتائج الفرضيات الفرعية الآتية:

1.1.2.4 نتائج الفرضية الفرعية الأولى:

في ضوء ما أسفرت عنه نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من مفردات مجتمع الدراسة، أتضح صحة هذه الفرضية والتي نصت على أنه لا تستخدم الجامعات الأهلية أنظمة تكاليف ملائمة.

وفيما يلي أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة عن الفرضية الأولى:

- لا يوجد لدى جميع الجامعات الأهلية قسم أو إدارة مستقلة لنظام التكاليف وأغلبها توكل مهام محاسبة التكاليف لإدارة الحسابات.

- لا تتوفر لدى الجامعات الأهلية مقومات تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية أو الحديثة، فهي تعاني من عدم اكتمال مقومات نظام محاسبة التكاليف، إذ أن هناك نقص في توفر أغلب المقومات بالنسبة لنظام التكاليف التقليدي، مثل عدم توفر دليل وحدات التكلفة و دليل عناصر التكلفة، وانعدام لمقومات نظام تكاليف الأنشطة كدليل مراكز الأنشطة ودليل موجهات الأنشطة.

- إن بعض الجامعات الأهلية تستخدم أنظمة تكاليف تقليدية إلا أنه يتم تحميل التكاليف التشغيلية والإدارية والتسويقية على قائمة الدخل مما يدل على عدم التطبيق الصحيح لأنظمة التكاليف التقليدية، ويؤكد ذلك عدم اكتمال مقومات النظام التقليدي.

- أكثر من نصف الجامعات يصعب عليها - من خلال النظام المحاسبي والتكاليفي المستخدم - تحديد نصيب البرامج والخدمات المقدمة من التكاليف غير المباشرة و تحديد سعرها ومن ثم تحديد هامش الربح المحقق لكل برنامج أو خدمة مقدمة.

2.1.2.4 نتائج الفرضية الفرعية الثانية:

ومن خلال نتائج اختبار الفرضية الثانية أتضح عدم صحة هذه الفرضية والتي نصت على أنه "لا تدعم الإدارة العليا تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة".

وفيما يلي أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة عن الفرضية:

- أغلب الجامعات تسعى الإدارة فيها إلى ترشيد النفقات.
- أغلب الجامعات تعتمد الإدارة فيها على بيانات التكاليف في تحديد الحد الأدنى لعدد الطلاب لتفعيل أي برنامج.
- معظم الجامعات إداراتها في الأغلب تتبع الأساليب العلمية في اتخاذ قراراتها.
- معظم الجامعات تهتم إداراتها بتطبيق أساليب الإدارة الحديثة مثل: الجودة الشاملة، التحسين المستمر.

3.1.2.4 نتائج الفرضية الفرعية الثالثة:

أتضح عدم صحة هذه الفرضية، فقد اظهرت الدراسة توفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق نظام(ABC) بدرجة متوسطة.

وفيما يلي أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة عن الفرضية الثالثة:

- الغالبية العظمى من الجامعات تتوفر لديها المعدات التقنية (أجهزة حاسوب- شبكات) واللازمة لتطبيق أنظمة تكاليف متطورة.
- أغلب الجامعات تستخدم أنظمة محاسبية تدعم نظام إدارة وتخطيط الموارد (ERP)، والذي يسهل معها جمع البيانات اللازمة لتطبيق نظام (ABC).
- أغلب الجامعات يوجد لديها محاسبون مؤهلون لتصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- إلا أن أغلب الجامعات تتفق بعدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف يمكن الاستعانة بها في مجال تصميم نظام (ABC)، ولا تقام دورات تدريبية وبرامج توعوية حول نظام (ABC)، ولعل هذا مايررر عدم الإقدام على تطبيق النظام إلى الآن.

4.1.2.4 نتائج الفرضية الفرعية الرابعة:

أظهرت الدراسة توفر العوامل البيئية الداخلية والخارجية لتطبيق نظام (ABC) متمثلة بـ:

- تعدد البرامج التي تطرحها الجامعات الأهلية، فضلاً عن تقديمها لخدمات أخرى بخلاف الخدمة التعليمية، أي تظهر الحاجة لتطبيق نظام تكاليفي يحدد نصيب كل برنامج أو خدمة من التكاليف غير المباشرة.

-ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة إذ أن نسبة تكاليف الخدمات التشغيلية (إيجارات، كهرباء، هاتف، إنترنت، مياه، نظافة، أمن) مرتفعة مقارنة بإجمالي التكاليف، ونسبة تكاليف الخدمات الإدارية (موارد بشرية، مالية، الشؤون القانونية، شؤون الطلاب) متوسطة مقارنة بإجمالي التكاليف، ونسبة تكاليف الخدمات التسويقية (العلاقات العامة، التسويق) منخفضة مقارنة بإجمالي التكاليف، مما يدل في الإجمال على ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة.

-التفاوت وبدرجة متوسطة في عدد الطلاب المسجلين في البرامج المختلفة للسنة نفسها، وفي البرنامج ذاته من سنة لأخرى، أي اختلاف نصيب كل وحدة تكلفة من التكاليف الغير مباشرة من برنامج لبرنامج آخر ومن سنة لسنة أخرى.

-ارتفاع درجة المنافسة التي تواجهها الجامعات الأهلية، وبالتالي ظهور الحاجة لتخفيض الأسعار والتحكم بالتكلفة مع المحافظة على الجودة .

5.1.2.4 نتائج الفرضية الفرعية الخامسة:

اظهرت الدراسة عدم موجود معوقات ستحول من دون تطبيق نظام (ABC) في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة بالأهمية البالغة، إلا أن المدراء الماليين يعتقدون أن أهم معوق قد يحولهم عن التطبيق هو عدم دعم الإدارة العليا.

6.1.2.4 نتائج عامة:

أظهرت الدراسة النتائج الثانوية الداعمة لتطبيق أنظمة تكاليف حديثة وهي:

-أغلب المدراء الماليين في الجامعات مؤهلين لاستيعاب نظام تكاليفي حديث بسبب تخصصهم ودرجتهم العلمية.

-أغلب الجامعات الأهلية عمر ممارستها للنشاط طويل مما يؤهلها لتطوير أنظمة التكاليف المستخدمة لديها.

-أغلب الجامعات الأهلية تستخدم أنظمة محوسبة مما يسهل من عملية الحصول على البيانات المالية اللازمة لتطبيق أنظمة تكاليف.

-هناك توقع مستقبلي لدى أغلب الجامعات باستقرار نسبة التكاليف غير المباشرة إلى نسبة إجمالي تكاليف البرنامج/الخدمة في الجامعات من دون زيادة أو نقصان في المستقبل القريب وهذا يدل على عدم قلقهم حول زيادة هذه التكاليف مستقبلاً. ومع هذا فقد وجد توجه مستقبلي لدى أغلب الجامعات بتطبيق نظام (ABC)، مما يدل على تقبل الجامعات الأهلية لتطوير نظامها التكاليفي.

2.2.4 التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة، فإن الباحثة توصي بالآتي:

أ. قيام الجامعات الأهلية بتوفير المقومات اللازمة التي تمثل البنية التحتية لأي نظام تكاليفي والمتمثلة بـ : دليل التكاليف، المجموعة المستندية والدفترية، فترة التكاليف، التقارير، كخطوة أولى.

ب. توصي الباحثة إدارة الجامعات الأهلية في أمانة العاصمة بالعمل الجاد لسرعة الانتقال لتطبيق نظام (ABC)؛ لاسيما وأنها لا تستخدم أنظمة تكاليف ملائمة وتتوفر لديها متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

ج. توصي الباحثة بعقد دورات تتناول أهمية تطبيق نظام التكاليف في الجامعات، ودورات تدريبية للعاملين في الجامعات في نظم التكاليف بشكل عام ونظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل خاص؛ لبيان مميزات النظام وآليات تطبيقه في الجامعات؛ وذلك بسبب عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف، وعدم وجود دورات تدريبية وبرامج توعوية حول نظام (ABC) من قبل.

د. ضرورة قيام الجامعات بإنشاء أقسام مستقلة بحاسبة التكاليف وإمدادها بالكفاءات العلمية والعملية والعمل على تطوير أنظمتها المحاسبية بشكل تدريجي.

هـ. إهتمام الجامعات بتدريس الأنظمة التكاليفية والإدارية الحديثة ليكونوا في المستقبل هم الأساس لتطبيق تلك الأنظمة.

و. أن يكون للنفقات والجمعيات المهنية وخاصة جمعية المحاسبين القانونيين وبالتعاون مع أقسام المحاسبة في الجامعات اليمنية، دوراً في عملية التعليم المستمر في مجال المستجدات والتطورات ذات الصلة بحاسبة التكاليف.

ز. توصي الباحثة بإجراء دراسات وأبحاث أخرى لتطبيق هذا النظام فعلياً على إحدى الجامعات لبيان أثر المعلومات التي يقدمها النظام للإدارة مما يشجع من تطبيقه لدى باقي الجامعات.

المصادر و المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1. الأخرس. عاطف وآخرون (2001)، "محاسبة التكاليف الصناعية"، ط1، دار البركة، الأردن.
2. الإدارة العامة للنظم والمعلومات والاتصال (2010)، التعليم العالي حقائق ومؤشرات الإنجاز خلال 20 عاماً، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجمهورية اليمنية.
3. بخاري. نجلاء (2002)، "تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير (دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، السعودية.
4. بشير. فارس (2007)، "دور نظام التكاليف على أساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم العالي (دراسة تطبيقية في جامعة أم درمان الأهلية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
5. بيومي. الغريب محمد (2014)، "محاسبة تكلفة النشاط وبدائلها في الميزان"، بحث مقدم إلى المؤتمر الأكاديمي والمهني السنوي الخامس لقسم المحاسبة بعنوان المحاسبة في عالم متغير، كلية التجارة، جامعة القاهرة 2014/9/27م.
6. التكريتي. إسماعيل (2008)، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.
7. جاريسون. ري اتش، ونورين. اريك (2006)، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة محمد زايد، احمد حجاج، ط2، دار المريخ للنشر، السعودية.
8. جباري. فيصل (2005)، "نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وإمكانية تطبيقه في المستشفيات (دراسة تطبيقية في المستشفى الجمهوري تعز)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن، الجمهورية اليمنية.
9. الجعدي. عمر، وعيد. مسلم (ديسمبر 2009)، "معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، تصدر عن جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد السادس، ص ص 123: 159.

10. حبتور. عمر(2008)، " نظام التكلفة على أساس النشاط وإمكانية تطبيقه على شركات صناعة السجائر والكبريت اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن، الجمهورية اليمنية.
11. حجازي. إسماعيل، وسعاد. معاليم(2013م)، " محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن.
12. حسين. أسعد (ديسمبر 2013)، "استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات المينائية"، مجلة جامعة البحر الأحمر، تصدر عن جامعة البحر الأحمر، السودان، العدد الرابع، ص ص 153 : 175.
13. حلس. سالم عبد الله (يناير ٢٠٠٧)، " نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، تصدر عن الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، ص ص ٢١١ : ٢٣٨.
14. دبيان. السيد وعبد اللطيف. ناصر(2003)، "محاسبة التكاليف في مجال القياس"، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر.
15. درغام. ماهر (يونيو 2007)، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة : دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، تصدر عن الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، ص ص 679 : 725 .
16. الدقاف. عبده(1997)، "مدخل تكاليف النشاط كأساس لتقييم أداء الوظيفة التسويقية (دراسة تطبيقية على إحدى الشركات في الجمهورية اليمنية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس، مصر.
17. الدنف. محمد(2013)، " تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد (دراسة تطبيقية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
18. الرجبى. محمد(2013)، "محاسبة التكاليف"، ط2، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة - مصر.

19. زعرب. حمدي شحدة (يونيو 2006)، "مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة دراسة ميدانية"، *المجلة العربية للإدارة*، تصدر عن المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المجلد السادس والعشرون، العدد الأول، ص ص 3:33.
20. السعدي. أزهار (2008)، "نظام التكاليف على أساس النشاط وعلاقته مع الاستراتيجية التنافسية للمنظمة (دراسة تطبيقية على شركة مصافي عدن)"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن، الجمهورية اليمنية.
21. سعيد. أمين (2010)، "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري)"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
22. سند. ناصر (2012)، "الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.
23. السيدية. محمد، والمرعي. منى (2006)، "تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية"، *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، تصدر عن جامعة تكريت، العراق، المجلد الثاني، العدد الثالث، ص ص 110: 129 .
24. الشرايري. جمال عادل (2007)، "إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية والمعوقات التي تعترض تطبيقه"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، تصدر عن جامعة المنصورة، مصر، المجلد الواحد والثلاثون، العدد الثاني، ص ص 65: 96.
25. شقفة. خليل (2007)، "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
26. صالح. جليل (2013)، "مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية، دراسة ميدانية في عدد من الشركات الصناعية بمحافظة البصرة"، *مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية*، تصدر عن جامعة كركوك، العراق، المجلد الثالث، العدد 1، ص ص 188: 213.
27. ظافر. عبدالله (2015)، "تأثير نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على الأداء المالي لشركات النفط في اليمن"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة صنعاء، الجمهورية اليمنية.

28. العاني. لبنى(2013)، "محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي"، ط1، دار وائل للنشر، الأردن.
29. عبدالحميد. عبدالعليم(1990)، "الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف"، ط1، دار الوفاء للطباعة والنشر، المنصورة - مصر.
30. عبدالله. خالد، وعبدالغني. عامر(2007)، "نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي، دراسة تطبيقية على جامعة مؤتة"، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، تصدر عن جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، المجلد العاشر، العدد الثاني، ص ص 211: 241.
31. عبدالله. مجيب(2006)، " تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.
32. عدس. صلاح(2007)، "إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين.
33. قانون رقم (13) للعام 2005م بشأن الجامعات والمعاهد العليا والكليات الأهلية، الجمهورية اليمنية. متاح على موقع: https://www.yemen-nic.info/db/laws_je/detail.php?ID=11870
34. مابرلي. جولي(2004)، "تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية"، ترجمة أحمد زامل الإدارة العامة للطباعة والنشر، السعودية.
35. محرم. زينات وآخرون(2005)، "أصول محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر.
36. المسني. فائزة (2006)، "إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره على قرارات التسعير دراسة تطبيقية على مصنع إسمنت البرح في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
37. نمر. محمد ، وسويسي. هواري(2013)، "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في قطاع الخدمات الجامعية"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، تصدر عن جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد4، ص ص 71: 89.
38. هديب. عمر(2009)، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن.

39. هورنجرن. تشارلز وآخرون (2009)، "محاسبة التكاليف مدخل إداري"، ترجمة أحمد حجاج ، ج1، دار المريخ للنشر، السعودية.
40. أبو وردة. سعيد (2015)، " تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مصنع عصير غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Anguiano., Maria (2013), **Cost Structure of Post- Secondary Education Guide to Making Activity Based Costing Meaningful and Practical**: <http://www.acenet.edu/news-room/Documents>
2. Chongruksut. , Wiriya (2002) ,"The Adoption of Activity-Based Costing in Thailand". **Doctor Of Philosophy thesis**, Victoria University. Faculty of Business and Law.
3. Hashim., Jamalludin Helmi (2014), "The Diffusion of Activity-Based Costing (ABC) in the Institutions of Higher Education (IHE): A note from Malaysia". **International Journal of Liberal Arts and Social Science** Vol. 2 No. 6 August.
4. Lutilsky., Drazic & Dragija., Martina (2012) ,"Activity-Based Costing as A means to Full Costing Possibilities and Constraints for European Universities". **Management**, Vol. 17 , 1, pp. 33-57
5. Araújo., Marcelo & Gonçalves., Rodrigo (2014),"Costing Systems for Use in Public Universities: The Brazilian and International Context". **International Journal of Education and Research** Vol. 2 No. 12 December
6. Zaman., M & Elsayed., M (2011),"Perception of Activity Based Costing in Australian Universities". **Corporate Board: Role, Duties & Composition**, vol. 7, no. 2 , pp.64 -76.
7. Azhar., Zubir & Kamal., A (2009), "Managerial Performance Measures in Management Accounting Practices of Malaysian Institutions of Higher learning". **Malaysian Accounting Review**, 8(1), 37–61.

الملاحق

ملحق رقم (1) أسماء محكمين الاستبانة

م	الاسم	الدرجة العلمية	التخصص	جهة العمل
1	أ.م.د. عبدالقادر أحمد الحوثيري	أستاذ مشارك	تصميم الأنظمة المحاسبية	جامعة الأندلس
2	د. خالد صالح المطري	أستاذ مساعد	محاسبة تكاليف إدارية	جامعة صنعاء
3	د. عبدالله الطيب	أستاذ مساعد	محاسبة التضخم	جامعة صنعاء
4	د. علي محمد حجوري	أستاذ مساعد	تكاليف نظم معلومات محاسبية	جامعة الأندلس
5	د. فائزة محمد المسني	أستاذ مساعد	محاسبة تكاليف وإدارية	جامعة صنعاء
6	د. مجيب الرحمن احمد مصلح	أستاذ مساعد	محاسبة تكاليف	جامعة صنعاء
7	د. محمد مفرح العيسائي	أستاذ مساعد	إحصاء تطبيقي	جامعة صنعاء

نموذج استبيان المحكمين

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة المحترم/ة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،، وبعد:

أتوجه إليكم بفائق الاحترام والتقدير، راجية حسن تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة التي بعنوان:

"مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الأهلية

العاملة في أمانة العاصمة "

وهي متطلب للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة أرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفقة. ونحيطكم علماً بأن المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي.

شاكراً حسن تعاونكم وتجاوبكم

الباحثة دلال محمد المدحجي

*يقصد بنظام (ABC) المذكور بأنه نظام محاسبي وإداري يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي، من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات وحساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفه على حده، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي، مما يساعد الإدارة في ترشيد قراراتها الاستراتيجية والتشغيلية، والاستخدام الأمثل للموارد.

رأي المحكم	أولاً: المعلومات الديموغرافية (يرجى التكرم بوضع إشارة ☒ بمربع الإجابة المناسبة)			
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	١. المؤهل العلمي: ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه			
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٢. التخصص العلمي: ☐ محاسبة ☐ إدارة ☐ آخر يذكر			
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٣. عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة: ☐ من سنة إلى أقل ٥ ☐ من ٥ إلى أقل ١٠ سنوات ☐ ١٠ سنوات فأكثر			
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٤. الدرجة الوظيفية: ☐ مدير مالي ☐ مساعد المدير المالي ☐ رئيس قسم الحسابات ☐ مراجع داخلي			
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٥. عدد الدورات التي التحقتم بها في مجال محاسبة التكاليف (إن وجد) تذكر :			

رأي المحكم	ثانياً: معلومات عن الجامعة ونظامها التكاليفي (يرجى التكرم بوضع إشارة ☒ بمربع الإجابة المناسبة)		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	١. مدة ممارسة الجامعة لنشاطها: ☐ أقل من ٥ سنوات ☐ من ٥ إلى أقل من ١٥ سنة ☐ ١٥ سنة فأكثر		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٢. نوع النظام المحاسبي المستخدم في الجامعة: ☐ نظام محوسب ☐ نظام مختلط (محوسب + يدوي)		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٣. عدد البرامج التي تقدمها الجامعة: ☐ ١٠ برامج أو أقل ☐ من ١١ إلى ١٨ برنامج ☐ أكثر من ١٨ برنامج		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٤. النظام الأكاديمي المتبع في الدراسة: ☐ فصلي ☐ سنوي ☐ ساعات معتمدة		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٥. عدد موظفي قسم المحاسبة في الجامعة: ☐ خمسة موظفين أو أقل ☐ من ٦ إلى عشرة موظفين ☐ أكثر من ١٠ موظفين		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٦. الجهة المسؤولة عن محاسبة التكاليف في الجامعة: ☐ إدارة تكاليف مستقلة ☐ إدارة الحسابات (من ضمن مهامها) ☐ لا يوجد		

☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٧. عدد موظفي قسم التكاليف في الجامعة: ☐ لا أحد ☐ من واحد إلى ثلاثة ☐ أكثر من ثلاثة		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٨. نظام التكاليف المستخدم في الجامعة: ☐ نظام تكاليف تقليدي ☐ نظام التكاليف المبني على الأنشطة ☐ لا يوجد نظام تكاليفي		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٩. هل هناك قائمة بمعدلات التحميل وأسس تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة في الجامعة على المراكز المختلفة. ☐ توجد قائمة ☐ لا توجد قائمة		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	١٠. يتم تحميل التكاليف التشغيلية والإدارية والتسويقية (العامة) على : ☐ الأقسام الأكاديمية ☐ قائمة الدخل ☐ أخرى تذكر		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	١١. في حال تحميل التكاليف العامة على الأقسام يتم تخصيصها بناءً على: ☐ عدد الطلاب في القسم ☐ نسبة الأجور الأكاديمية في القسم ☐ أخرى تذكر		
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	١٢. المقومات المتوفرة لنظام محاسبة التكاليف في جامعتكم (الرجاء وضع علامة ☒ مقابل البند المتوفر): ☐ دليل مراكز التكلفة ☐ دليل وحدات التكلفة ☐ دليل عناصر التكلفة ☐ مستندات تكاليف ☐ دفاتر التكاليف ☐ تقارير التكاليف		

م	ثالثاً: هل الإدارة العليا تدعم التحول لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة؟	نعم	لا	لا أعرف	رأي المحكم		
					يقيس	لا يقيس	يحتاج تعديل
١	هل تتبع إدارة الجامعة الأساليب العلمية في اتخاذ قراراتها ؟						.....
٢	هل تسعى إدارة الجامعة لتطبيق أساليب الإدارة الحديثة مثل: الجودة الشاملة، التحسين المستمر؟						.....
٣	هل تعتمد إدارة الجامعة على بيانات التكاليف في عملية اتخاذ القرارات بخصوص طرح تخصصات جديدة؟						.....
٤	هل ترتفع درجة المنافسة التي تواجهها جامعتكم؟						.....
٥	هل ترى إدارة الجامعة أن النظام التكاليفي المتبع لا يتناسب مع وضع الجامعة التنافسي؟						.....
٦	هل تواجهكم صعوبة في تحديد أسعار الخدمات على ضوء ما يقدمه النظام المتبع لديكم؟						.....
٧	هل تواجهكم صعوبة في تحديد هامش الربح المحقق من كل خدمة مقدمة ؟						.....
٨	هل تتوقعون أو تخططون لتطبيق نظام ABC في الجامعة مستقبلاً؟						.....

٢	رابعاً: توفر النظم المحاسبية والإدارية الملائمة لتطبيق النظام	نعم	لا	لا أعرف	رأي المحكم	
					يقيس	لا يقيس
١.	هل يوجد محاسبون مؤهلون في الجامعة لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة؟					.....
٢.	هل توجد مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف يمكن الاستعانة بهم في مجال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة؟					.....
٣.	هل تتوفر في جامعتكم المعدات التقنية (أجهزة حاسوب - شبكات - أدوات تواصل) اللازمة لتطبيق أنظمة تكاليف متطورة؟					.....
٤.	هل تستخدم الجامعة أنظمة محاسبية متطورة تدعم نظام إدارة وتخطيط الموارد (ERP)؟					.....
٥.	هل يوجد دور إرشادي و توجيهي من قبل مدقي الحسابات بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة؟					.....
٦.	هل تقوم الجامعات والمعاهد بالدور المطلوب في عقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة؟					.....

٢	خامساً: توفر عوامل تطبيق النظام (تعدد الخدمات)	نعم	لا	رأي المحكم	
				يقيس	لا يقيس
١.	هل تقدم الجامعة خدمة السكن الطلابي؟				.....
٢.	هل تقدم الجامعة خدمات استشارية تخصصية (تقنية، إدارية، هندسية، ترجمة)؟				.....
٣.	هل تقدم الجامعة خدمة نشر وطباعة الكتب الجامعية؟				.....
٤.	هل تقدم الجامعة خدمة نقل وتوصيل الطلاب؟				.....
٥.	هل يوجد تفاوت ملحوظ في أعداد الطلاب المسجلين في التخصص ذاته من سنة لأخرى؟				.....
٦.	هل يوجد تفاوت ملحوظ في أعداد الطلاب المسجلين في التخصصات المختلفة لنفس السنة؟				.....
٧.	هل يتم تحديد سعر الخدمات عن طريق إضافة هامش معين إلى تكلفة الخدمة؟				.....

رأي المحكم	خامساً: توفر عوامل تطبيق النظام (ارتفاع التكاليف غير المباشرة) (يرجى التكرم بوضع إشارة ☒ بمربع الإجابة المناسبة):
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٨. كم تبلغ نسبة تكاليف أجور التدريس في جامعتكم مقارنة بإجمالي التكاليف ☐ أقل من ٥%. ☐ من ٥% إلى أقل من ١٥% ☐ أكثر من ١٥%
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	٩. كم تبلغ نسبة تكاليف الخدمات الإدارية (الموارد البشرية، المالية، الشؤون القانونية، شؤون الطلاب) في جامعتكم مقارنة بإجمالي التكاليف ☐ أقل من ٥%. ☐ من ٥% إلى أقل من ١٥% ☐ أكثر من ١٥%
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	١٠. كم تبلغ نسبة تكاليف الخدمات التشغيلية (الإيجارات، الكهرباء، الهاتف، الإنترنت، النظافة، الأمن) في جامعتكم مقارنة بإجمالي التكاليف ☐ أقل من ٥%. ☐ من ٥% إلى أقل من ١٥% ☐ أكثر من ١٥%
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	١١. كم تبلغ نسبة تكاليف الخدمات التسويقية (العلاقات العامة، التسويق) في جامعتكم مقارنة بإجمالي التكاليف ☐ أقل من ٥%. ☐ من ٥% إلى أقل من ١٥% ☐ أكثر من ١٥%
☐ يقيس ☐ لا يقيس ☐ يحتاج تعديل	١٢. كيف تتوقعون تغير نسبة التكاليف العامة إلى إجمالي تكاليف الخدمة في جامعتكم في المستقبل القريب ؟ ☐ زيادة ☐ استقرار ☐ انخفاض ☐ لا أعرف

ملحق رقم (3) إرسالية التعاون



الرقم: (0222)

المستلمون

الأخوة/ الجامعات الأهلية

تحية طيبة وبعد:

الموضوع: التعاون في جمع معلومات بحثية

تهديكم عمادة الدراسات العليا بجامعة الأندلس للعلوم والتقنية خالص تحياتها، وتتمنى لكم التوفيق والنجاح في جميع أعمالكم، وبالإشارة إلى الموضوع أعلاه يرجى منكم التعاون مع الباحثة/ دلال محمد المدحجي التي تقوم بدراسة بعنوان (مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأهلية العاملة في أمانة العاصمة) كمتطلب لنيل رسالة ماجستير في المحاسبة، علماً أن المعلومات لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

وتقبلوا خالص الشكر والتقدير،،،

عميد الدراسات العليا

عمادة أ.د/ يحيى عبدالرزاق قطران

القيمة الكاملة للتعليم


www.andalusuniv.net
info@andalusuniv.net

الجمهورية اليمنية - صنعاء - حي جامعة الأندلس - تقاطع شارع الخمسين مع شارع تعز - تلفون 8 / 1 675567 00967 - فاكس 1 675885 967 ص.ب. 37444
Alandalus University – R.Y - Sana'a – Alandalus University Neighborhood – The Crossroad of 50th St. with Taiz St.

المحترم/ة

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،، وبعد:

أتوجه إليكم بفائق الاحترام والتقدير، راجية حسن تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة والتي بعنوان:

"مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)* في الجامعات الأهلية

العاملة في أمانة العاصمة "

وهي متطلب للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة أرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة المرفقة.

ونحيطكم علماً بأن المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي، وستعرض النتائج بشكل إجمالي.

شاكراً حسن تعاونكم ونجاوكم

الباحثة دلال محمد المدحجي

* نظام (ABC) هو نظام محاسبي وإداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق، من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء الخدمات وحساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفه على حده، ومن ثم ربطها بالخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي، مما يساعد الإدارة في ترشيد قراراتها الاستراتيجية والتشغيلية، والاستخدام الأمثل للموارد

أولاً: بيانات عن الجامعة والمجيب (يرجى التكرم بوضع إشارة ☒ بمربع الإجابة المناسبة)			
1. مدة ممارسة الجامعة لنشاطها:			
☐ أقل من 5 سنوات	☐ من 5 إلى أقل من 15 سنة	☐ 15 سنة فأكثر	
2. نوع النظام المحاسبي المستخدم في الجامعة:			
☐ يدوي	☐ محوسب	☐ مختلط (محوسب + يدوي)	
3. المؤهل العلمي للمجيب:			
☐ دبلوم	☐ بكالوريوس	☐ ماجستير	☐ دكتوراه
4. التخصص العلمي للمجيب:			
☐ محاسبة	☐ إدارة	☐ مالية ومصرفية	☐ أخرى تذكر.....
5. عدد سنوات الخبرة للمجيب:			
☐ أقل من 5 سنوات	☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات	☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة	☐ 15 سنة فأكثر

ثانياً: بيانات عن النظام التكاليفي المطبق في الجامعة (يرجى التكرم بوضع إشارة ☒ بمربع الإجابة المناسبة)			
1. الجهة المسؤولة عن محاسبة التكاليف في الجامعة:			
☐ إدارة الحسابات	☐ قسم / إدارة مستقلة للتكاليف	☐ لا توجد جهة	
2. نظام التكاليف المستخدم في الجامعة:			
☐ نظام تكاليف تقليدي	☐ نظام التكاليف المبني على الأنشطة	☐ لا يوجد نظام تكاليفي	
3. تحمّل التكاليف التشغيلية والإدارية والتسويقية (التكاليف غير المباشرة) على :			
☐ قائمة الدخل	☐ الأقسام الأكاديمية	☐ مراكز تكلفة أخرى تذكر.....	
4. تواجهكم صعوبة في تحديد نصيب كل برنامج/ خدمة من التكاليف غير المباشرة بدرجة:			
☐ كبيرة	☐ متوسطة	☐ منخفضة	
5. تواجهكم صعوبة في تحديد أسعار البرامج/الخدمات على ضوء ما يقدمه النظام المتبع لديكم بدرجة:			
☐ كبيرة	☐ متوسطة	☐ منخفضة	
6. تواجهكم صعوبة في تحديد هامش الربح المحقق من كل برنامج/ خدمة مقدمة بدرجة:			
☐ كبيرة	☐ متوسطة	☐ منخفضة	
7. الإدارة غير راضية عن النظام التكاليفي المتبع في الجامعة بدرجة:			
☐ كبيرة	☐ متوسطة	☐ منخفضة	
8. المقومات المتوفرة لنظام محاسبة التكاليف في جامعتكم (الرجاء وضع علامة ☒ مقابل البند المتوفر):			
☐ دليل مراكز التكلفة	☐ دليل وحدات التكلفة	☐ دليل عناصر التكلفة	
☐ مستندات تكاليف	☐ دفاتر التكاليف	☐ تقارير التكاليف	
☐ دليل مراكز الأنشطة	☐ دليل موجهات الأنشطة		

ثالثاً: بيانات عن الإدارة العليا (يرجى التكرم بوضع إشارة ✓ مقابل كل مؤشر بما ترونه مناسباً)					
م	المؤشر	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً
1.	تتبع الإدارة الأساليب العلمية في اتخاذ قراراتها.				
2.	تهتم الإدارة بتطبيق أساليب الإدارة الحديثة مثل: الجودة الشاملة، التحسين المستمر.				
3.	تسعى الإدارة إلى ترشيد النفقات.				
4.	تحدد الإدارة سعر البرامج/الخدمات عن طريق إضافة هامش معين إلى تكلفة البرنامج/الخدمة.				
5.	تعتمد الإدارة على بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات بخصوص طرح برامج/خدمات جديدة.				
6.	تعتمد الإدارة على بيانات التكاليف في تحديد الحد الأدنى لعدد الطلاب لتفعيل أي برنامج.				

رابعاً: يرجى تحديد توفر المقومات الآتية من عدمه بالتكرم بوضع إشارة ✓ مقابل كل بند بما ترونه مناسباً			
م	البيان	متوفر	غير متوفر
1.	يوجد محاسبون مؤهلون في الجامعة لتصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة.		
2.	توجد مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير أنظمة التكاليف يمكن الاستعانة بها في مجال تصميم نظام ABC.		
3.	تقام دورات تدريبية وبرامج توعوية حول نظام ABC.		
4.	توجد المعدات التقنية (أجهزة حاسوب - شبكات) في الجامعة واللازمة لتطبيق أنظمة تكاليف متطورة.		
5.	تستخدم أنظمة محاسبية في الجامعة تدعم نظام إدارة وتخطيط الموارد (ERP).		

خامساً: العوامل البيئية الداخلية والخارجية يرجى التكرم بوضع إشارة ☒ بمربع الإجابة المناسبة		
1. عدد البرامج الدراسية لكل من مرحلتي البكالوريوس والماجستير التي تقدمها الجامعة:		
☐ أقل من 10 برامج	☐ من 10 إلى أقل من 20 برنامج	☐ 20 برنامج فأكثر
2. يوجد تفاوت في عدد الطلاب المسجلين في البرنامج ذاته من سنة لأخرى:		
☐ بدرجة كبيرة	☐ بدرجة متوسطة	☐ بدرجة منخفضة
3. يوجد تفاوت في عدد الطلاب المسجلين في البرامج المختلفة للسنة نفسها:		
☐ بدرجة كبيرة	☐ بدرجة متوسطة	☐ بدرجة منخفضة
4. ترتفع درجة المنافسة التي تواجهها جامعتكم:		
☐ بدرجة كبيرة	☐ بدرجة متوسطة	☐ بدرجة منخفضة
5. الخدمات المقدمة بخلاف البرامج الدراسية (الرجاء وضع علامة ☒ مقابل الخدمة المقدمة):		
☐ السكن الطلابي.	☐ خدمات استشارية تخصصية (تقنية، إدارية، هندسية، ترجمة).	
☐ نقل وتوصيل الطلاب.	☐ نشر وطباعة الكتب الجامعية.	
6. يرجى تحديد مستوى كل بند تكلفة مقارنة بإجمالي التكاليف (المباشرة، غير المباشرة) مع مراعاة أنه بقصد ب:		
مرتفعة: أكثر من 15% ، متوسطة: من 5% إلى 15% ، منخفضة: أقل من 5%		
أ. نسبة تكاليف الخدمات الإدارية (موارد بشرية، مالية، الشؤون القانونية، شؤون الطلاب) مقارنة بإجمالي التكاليف:		
☐ مرتفعة.	☐ متوسطة.	☐ منخفضة.
ب. نسبة تكاليف الخدمات التشغيلية (إيجارات، كهرباء، هاتف، إنترنت، مياه، نظافة، أمن) مقارنة بإجمالي التكاليف:		
☐ مرتفعة.	☐ متوسطة.	☐ منخفضة.
ج. نسبة تكاليف الخدمات التسويقية (العلاقات العامة، التسويق) مقارنة بإجمالي التكاليف:		
☐ مرتفعة.	☐ متوسطة.	☐ منخفضة.

سادساً: يرجى الإشارة إلى مستوى أهمية كل من المعوقات الآتية التي ستحول دون تطبيق نظام ABC في جامعتكم: (والتكريم بوضع إشارة ✓ مقابل كل بند بما ترونه مناسباً)

م	المعوق	مهم جداً	مهم إلى حد ما	غير مهم
1.	عدم دعم الإدارة العليا			
2.	ارتفاع تكاليف تصميم وتطبيق نظام ABC			
3.	عدم وجود خبرة بتطبيق نظام ABC			
4.	قلة الكوادر الداخلية لتصميم وتشغيل نظام ABC			
5.	صعوبة جمع البيانات التي يتطلبها نظام ABC			
6.	قلة عدد البرامج والخدمات المقدمة من قبل الجامعة			
7.	انخفاض نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بإجمالي التكاليف			
8.	أسباب أخرى تذكر			

سابعاً: التوجهات المستقبلية (يرجى التكريم بوضع إشارة ☒ بمرجع الإجابة المناسبة)

1.	كيف تتوقعون تغير نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي تكاليف البرنامج/الخدمة في جامعتكم في المستقبل القريب ؟
	☐ زيادة ☐ استقرار ☐ انخفاض
2.	هل تتوقعون أو تخططون لتطبيق نظام ABC في جامعتكم في المستقبل القريب؟
	☐ نعم ☐ لا

شاكراً تجاوبكم وتعاونكم

The Availability of the Requirements for the Implementation of Activity-Based Costing (ABC) in Private Universities

Prepared By:

Dalal Mohammed Kassim Al-Madhji

Supervised By:

Dr. Mohsen Babaqi Abdulqader Ahmed

Abstract

The aim of this study is to identify the availability of the requirements for the implementation of the Activity_ Based Costing (ABC) and the reality of using costing systems in private universities, through a comprehensive survey applied on the private universities in the Capital Secretariat, Sana'a.

In order to achieve the objective of this study, the descriptive analytical approach was adopted, and (25) questionnaires were distributed to the financial managers of these universities; a questionnaire per each university.

The study found that the private universities in the Capital Secretariat do not have adequate costing systems. However, they have the requirements for the implementation of the Activity_ Based Costing (ABC). These requirements are top management support, the availability of appropriate accounting and administrative systems for the implementation of the ABC system, the availability of internal and external environmental factors, which are included in high indirect costs and the multiplicity of their sources and the high degree of competition faced by private universities. Consequently, it became useful for the management of private universities to work on the adoption and implementation of (ABC).

Keywords: Activity_ Based Costing (ABC), private universities.

Republic of Yemen
Alandalus University for Sciences & Technology
Postgraduate studies Deanship
Administrative Sciences Faculty
Accounting Department



**The Availability of the Requirements for the Implementation of
Activity- Based Costing (ABC) in Private Universities**
**(A Field Study on the Private Universities in the Capital Secretariat, The
Republic of Yemen)**

Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the
Master's Degree in Accounting

Prepared By:

Dalal Mohmmmed Kassim Al-Madhji

Supervised By:

Dr. Mohsen Babaqi Abdulqader Ahmed
Assistant Professor of Accounting
Faculty of Commerce, Sana'a University

2019 A.D / 1440 A.H