

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا



**"نظام التكلفة على اساس النشاط ودوره في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم
الخاص في المرحلة الثانوية بولاية الخرطوم"**

(دراسة على عينة من مؤسسات التعليم الخاص بالمرحلة الثانوية بولاية الخرطوم)

**Activity –Based Cost System and its Role in the Cost of Educational Service for a
Private Secondary School Student in Khartoum State**

(Study on a Sample of Private Education Institutions at the Secondary Stage in Khartoum State)

دراسة مقدمة لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الطالبة :

خديجة مصطفى عبد الرحمن الحسين

إشراف :

د. إسماعيل عثمان محمد النجيب

أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية المساعد

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1441هـ - 2020 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قَالَ تَعَالَى:

أَعُوذُ بِاللَّهِ مِنَ الشَّيْطَانِ الرَّجِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قَالَ لَهُ مُوسَى هَلْ أَتَّبِعُكَ عَلَىٰ أَنْ تُعَلِّمَنِ مِمَّا عَلَّمْتَ رُشْدًا ۖ ﴾ ٦٦ قَالَ إِنَّكَ لَنْ
تَسْتَطِيعَ مَعِيَ صَبْرًا ۖ ﴾ ٦٧ وَكَيْفَ تَصْبِرُ عَلَىٰ مَا لَمْ تُحِطْ بِهِ ۗ خُبْرًا ۖ ﴾ ٦٨ قَالَ سَتَجِدُنِي إِن
شَاءَ اللَّهُ صَابِرًا وَلَا أَعْصِي لَكَ أَمْرًا ۖ ﴾ ٦٩

صَبْرًا عَلَى مَا لَمْ تُحِطْ بِهِ

لسورة الكهف - الآيات: ((66-69))

الإهداء

إلى من أسأل الله أن يحفظهما ، والدي ووالديتي ،،
إلى من أتقنى لهم الخير ، إخواني وأخواتي الأعزاء ،،
إلى توأم روعي بنتي حفظها الله ورعاها
إلى رفقاء الدرب الكرام
إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل ،،

الباحثة.....

الشكر والتقدير

الشكر لله عز وجل والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
الشكر كذلك الصرح العملاق جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا على إتاحة
الفرصة لي للتخصير لنيل درجة الماجستير
الشكر لجميع المكتبات بالجامعات المختلفة لإتاحتها لي الفرصة للوصول على
المعلومات
الشكر والتقدير للدكتور / إسماعيل عثمان محمد النجيب المشرف على
هكذا العمل
والشكر موصول لكل من ساهم في إخراج هكذا البحث

الباحثة.....

المستخلص

تناول البحث نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم في المرحلة الثانوية بولاية الخرطوم حيث تمثلت مشكلة البحث في قصور المحاسبة المالية المطبقة في الوحدات الخدمية التعليمية في مد الإدارة بالبيانات الرقابية والتخطيطية اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب من ناحية ومن ناحية أخرى تتبلور المشكلة في أن التكاليف المقدرة للخدمات التعليمية مبنية على اسس غير علمية مما أدى الى إرتفاع رسوم الطالب بصورة ملحوظة الأمر الذى أثار الجدل حول تحديد تكلفة الخدمة المقدمة للطالب، وعليه يحاول البحث الإجابة على تساؤل رئيسي ما هو دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي بولاية الخرطوم ؟ هدف البحث الى التعريف بنظام التكلفة على أساس النشاط ومقوماته، المساعدة في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي بولاية الخرطوم من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، وتقديم توصيات بناءً على نتائج البحث تمكن من تقييم جودة الخدمة المقدمة لطالب التعليم الثانوي بولاية الخرطوم. إختبر البحث ثلاثة فرضيات الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بالمرحلة الثانوية بصورة عادلة الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وترشيد القرارات الإدارية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية الفرضية الثالثة: تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى تحقيق مزايا تنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية، نبعت أهمية البحث العلمية في قلة الدراسات السابقة التي تناولت دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي لذا يعتبر هذا البحث إضافة للمكتبة ويفتح المجال للباحثين في هذا المجال، وظهرت أهميته العملية في المساعدة في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب المرحلة الثانوية من خلال تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط .إستخدم البحث المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة والمنهج الاستنباطي في التعرف على طبيعة مشكلة البحث، والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية. من أهم نتائج البحث، أن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر إرتباطاً بالخدمة التعليمية مما يسهل تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة عادلة، التكلفة على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تقييم القرارات الإدارية لتحسين التخطيط بمؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية، تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في فهم أفضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق مزايا تنافسية لمؤسسات التعليم الثانوي بالصورة المطلوبة. من أهم توصيات البحث، العمل على تطبيق التكلفة على أساس النشاط للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي لتخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة أفضل نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط للمساهمة في تطوير مستوى الجودة التنافسية الاستفادة من نظام التكلفة على أساس النشاط في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الادارية عامة والقرارات المتعلقة بإدارة التكلفة بصورة خاصة.

ABSTRACT

The study examined the Activity Based Cost (ABC) system and its role in identifying the cost of educational service for student at secondary level in Khartoum State. The problem of the study indicated shortage in financial accounting applied in educational service (secondary level) so as to provide the administration with the required data for planning and controlling to take the appropriate decisions at the right time. On the other hand, it indicated also that the estimated cost of educational service was based on non-scientific basis which led to remarkable increase in fees imposed on students; and this raised discussions over the cost of educational service provided to the student. The study attempted to answer the main question about the role of the ABC system in determining the cost of educational service for the student at secondary level in Khartoum State. The study aimed to identify the ABC system and its characteristics which aid in determining the cost of educational service for the student of the secondary level by applying the ABC system in Khartoum State; and then provided recommendations based on the outcome of the study and evaluate the quality of service provided to the students in Khartoum State. The study tested three hypotheses; the first assumed that a statistical significant correlation existed between the application of the ABC system and determining the cost of educational service fairly for the student of secondary level. The second hypothesis indicated a statistical significant correlation existed between the application of the ABC system and rationalization of administrative decisions at secondary educational institutions; and the third one assumed that the application of the ABC system would give rise to achieve the competitive advantage at the secondary educational institutions. The significance of the study was due to the lack of sufficient previous studies concerned with the role of ABC system in determining the cost of educational service for the student at secondary level. Therefore, this study was regarded an additional literature to the library and it opened opportunities for researchers in this domain; and its practical significance shown by the application of ABC system in determining the cost of educational service for the student at the secondary level. The historical method was used for reviewing the previous studies; the deduction approach for identifying the nature of the problem; the induction method for testing the validity of hypotheses and the analytical descriptive method for purpose of the field study. The most important findings showed that the application of the ABC system would determine the most activities related to the cost of educational service so that it would facilitate fair cost for educational service for the student. Further, the ABC system would provide information for evaluating the administrative decisions in order to improve planning at the institutions of secondary education level; and the application of the ABC system would help to a better understanding of ways and means to generate more profits and realize the required competitive advantage. The most significant recommendations indicated that the application of the ABC system would remove activities without value added and cut cost as well as provide service at the best way. The ABC system would help in determining the operations cost and identify the activities centers that shared in the development of competitive quality level; and benefit from system to provide the appropriate information for taking general administrative decisions and specific decisions relating to the cost control.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	البسمة
ب	الاستهلال
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	المستخلص
و	ABSTRACT
ز	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
ط	فهرس الأشكال
ط	فهرس الملاحق
المقدمة	
2	أولاً : الإطار المنهجي
6	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة على أساس النشاط	
27	المبحث الأول : مفهوم ونشأة ومسببات نظام التكلفة على أساس النشاط
42	المبحث الثاني : خطوات وخصائص وتقويم التكلفة على أساس النشاط
الفصل الثاني : مفهوم وخصائص وقياس تكلفة الخدمات	
53	المبحث الأول : مفهوم وسمات وخصائص الخدمة
63	المبحث الثاني : نظام التكلفة على اساس النشاط وقياس تكلفة الخدمة
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
73	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن التعليم الثانوي في السودان
78	المبحث الثاني : تحليل البيانات وإختبار الفرضيات
الفصل الرابع : الخاتمة	
115	أولاً : النتائج
117	ثانياً: التوصيات
118	ثالثاً: المصادر والمراجع
127	رابعاً: الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	الجدول	رقم الجدول
50	مقارنة بين نظام التكلفة على أساس النشاط والأنظمة التقليدية	(1/2/1)
78	الإستبيانات الموزعة والمعادة	(1/2/3)
79	توزيع محاور الدراسة	(2/2/3)
80	مقياس درجة الموافقة	(3/2/3)
81	نتائج إختبار الفأ كرنباخ للابعاد	(4/2/3)
83	العمر بالسنوات	(5/2/3)
84	التخصص العلمي	(6/2/3)
85	المؤهل العلمي	(7/2/3)
86	المؤهل المهني	(8/2/3)
88	المسمى الوظيفي	(9/2/3)
89	سنوات الخبرة	(10/2/3)
91	التحليل العاملي للفرضية الأولى	(11/2/3)
92	التحليل العاملي للفرضية الثانية	(12/2/3)
92	التحليل العاملي للفرضية الثالثة	(13/2/3)
96	مؤشرات جودة النموذج	(14/2/3)
97	تحليل الإعتمادية والصلاحية	(15/2/3)
100	تحليل الإرتباط بين متغيرات الدراسة	(16/2/3)
102	التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى	(17/2/3)
104	التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية	(18/2/3)
105	التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثالثة	(19/2/3)
106	الاحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الاولى	(20/2/3)
108	الاحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية	(21/2/3)
109	الاحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة	(22/2/3)
111	الاختبارات غير المعلمية	(23/2/3)
111	الاختبارات غير المعلمية للفرضية الاولى	(24/2/3)
112	الاختبارات غير المعلمية للفرضية الثانية	(25/2/3)
113	الاختبارات غير المعلمية للفرضية الثالثة	(26/2/3)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	الشكل	رقم الشكل
32	المبدأ الأساسي لنظام التكلفة على أساس النشاط	(1/1/1)
36	أمثلة لمسببات التكلفة	(2/1/1)
39	كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المخرجات وفق المدخل التقليدي للتكاليف	(3/1/1)
40	كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب التكلفة على أساس النشاط	(4/1/1)
54	أنواع عرض السلع والخدمات	(1/1/2)
60	نموذج الفجوة الخاص بجودة الخدمة	(2/1/2)
70	أمثلة لبعض مجتمعات ومحركات التكاليف بمؤسسات التعليم الثانوي	(1/2/2)
84	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق تقدير العمر	(1/2/3)
85	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي	(2/2/3)
86	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي	(3/2/3)
87	المدرج التكراري للمؤهل المهني	(4/2/3)
89	المدرج التكراري للمسمى الوظيفي	(5/2/3)
90	المدرج التكراري لسنوات الخبرة	(6/2/3)
95	التحليل العاملي التوكيدي	(7/2/3)
98	اختبار التحيز عن طريق (C L F)	(8/2/3)
99	اختبار التحيز عن طريق (C L F)	(9/2/3)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	الملحق	رقم الملحق
127	خطاب التحكيم	(1)
128	خطاب الاستبانة	(2)
132	قائمة بأسماء محكمي الاستبانة	(3)

المقدمة

تتضمن على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي للبحث

ثانياً: الدراسات السابقة

اولاً : الإطار المنهجي للدراسة

تمهيد:

واجهت نظم التكاليف التقليدية إنتقادات شديدة وخصوصاً في مجال تخصيص وتوزيع وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة علي المنتجات ، حيث:⁽¹⁾ ركزت نظم التكاليف التقليدية علي تقييم المخزون السلعي وحساب تكلفة البضاعة المباعة بغرض إعداد القوائم المالية. كما استخدمت نظم التكاليف التقليدية أسس مرتبطة بحجم الانتاج مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة علي الانتاج بما في ذلك تكاليف تصميم المنتج وتكاليف تجهيز الآلات وغيرها من الانشطة التي لا ترتبط تكلفتها بالتغير في حجم الإنتاج ، مما يؤدي إلي عدم دقة معلومات قياس تكلفة الإنتاج أو الرقابة عليها ، خاصة في ظل التطور في تكنولوجيا الإنتاج وما ترتب عليه من انخفاض دور العمالة المباشرة بشكل ملحوظ والاعتماد علي الآلية بشكل أكبر في المقابل. ونتيجة للانتقادات السابقة ، فقد ابدى المحاسبون اهتماماً كبيراً بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات . ومن ثم ظهر في الأونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف علي أساس الأنشطة بإعتباره يمثل تطوراً ملموساً علي طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات . حيث يقوم نظام التكاليف علي أساس الأنشطة علي فلسفة ان الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات . وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة للمنشأة إلي أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة علي المنتجات علي قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة⁽²⁾.

-لكي يكون المجتمع قوياً ومتطوراً لابد له من أن يقوم على عدة مقومات أبرزها العلم ، فبدون العلم لما قامت المجتمعات البشرية وتطورت وازدهرت ووصلت الى ما هي عليه في وقتنا الحالي ، وقد حث ديننا الحنيف على العلم والتعليم الآخرين ، وكان أول ما أمر به الله جلا وعلا رسوله الكريم هو العلم في قوله : "اقرأ" ، فالقراءة مقصدها هنا التعلم حيث تعتبر الخدمات التعليمية من الخدمات الضرورية للمواطن وذات تأثير كبير علي حياة المجتمع. ولذلك يهدف هذا البحث بشكل عام إلى تقديم إطار لبيان كيفية تحديد تكاليف الخدمات التعليمية بناءً على أسس موضوعية دقيقة وبشكل يتيح إمكانية استخدام هذا الإطار في مجال ترشيد ورقابة تلك الخدمات ، وبالتالي تحديد أسعارها اعتماداً على تكاليف الأنشطة .

مشكلة البحث:

تناولت العديد من الدراسات السابقة نظام التكلفة على اساس النشاط فنجد دراسة : خالد (2007) حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ان طرق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بواسطة النظام التقليدي لم تعد فاعلة في

(1) د.زينات محمد محرم واخرون, اصول محاسبة التكاليف, (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع, 2005), صص 393,394
(2) د. اسماعيل حجازى ,أ. معالم سعد, محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة (عمان: دار اسامة للنشر والتوزيع , 2013), ص 99

توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بصورة دقيقة خاصة بعد التطور الفني الكبير الذي حدث في تكنولوجيا الانتاج وما ترتبت عليه من انخفاض في دور العمالة المباشرة والاعتماد على الآلية بشكل كبير بينما تمثلت مشكلة دراسة: فضل(2009) في ان استخدام الاساليب التقليدية في قياس التكلفة بشركة كولدير الهندسية في ظل تعدد المنتجات ادى الى زيادة التحميل لبعض المنتجات بتكاليف لم تسبب في حدوثها ونقص التحميل للبعض الاخر من المنتجات مما أثر في عملية وضع أسعار غير مناسبة لكل منتج وبالتالي ادى الى الاستمرار في انتاج منتجات خاسرة لان هذه الاساليب لم توفر معلومات دقيقة تمكن من تحديد المزيج الامثل والاكثر ربحية. وأيضاً دراسة: عبد الله ، (2013) تلخصت مشكلة الدراسة في أن معظم البنوك في السودان لا تهتم بتطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط في انظمتها المحاسبية. دراسة: كرار(2017) تمثلت مشكلة البحث في قياس أثر التكامل بين نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، ونظام التكاليف على أساس النشاط على تقويم أداء المصارف التجارية. بينما تمثلت مشكلة البحث في قصور المحاسبة المالية المطبقة في الوحدات الخدمية التعليمية (التعليم الثانوي) في مد الادارة بالبيانات الرقابية والتخطيطية اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب من ناحية ومن ناحية أخرى تتبلور المشكلة في أن التكاليف المقدرة للخدمات التعليمية مبنية علي اسس غيرعلمية مما أدى الى إرتفاع رسوم الطالب بصورة ملحوظة الأمر الذي أثار الجدل حول تحديد تكلفة الخدمة المقدمة للطلاب .وعليه يحاول البحث الإجابة على تساؤل رئيسي ما هو دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي بولاية الخرطوم ؟

كما تتفرع منه التساؤلات الآتية:

- 1-هل يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط معلومات تساعد في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي بولاية الخرطوم .
- 2-هل يساهم نظام التكلفة على أساس النشاط في توفير معلومات ملائمة تساعد في ترشيد القرارات الإدارية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية.
- 3-هل يحقق تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط مزايا تنافسية لمؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية .

أهداف البحث

يهدف البحث إلي تحقيق الأهداف التالية :

1. التعرف على كيفية تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي بولاية الخرطوم من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط .
2. معرفة دور نظام التكلفة على أساس النشاط في توفير المعلومات لترشيد القرارات المتعلقة بإدارة التكلفة في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية.
3. التعرف على المزايا التنافسية التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط بمؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية

4. تقديم توصيات بناءً على نتائج البحث تمكن من تحسين جودة الخدمة المقدمة لطالب التعليم الثانوي بولاية الخرطوم .

فرضيات البحث

يختبر البحث الفرضيات الآتية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بالمرحلة الثانوية بصورة عادلة .
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وترشيد القرارات الإدارية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية .
3. تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى تحقيق مزايا تنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية .

أهمية البحث

تظهر أهمية البحث في الآتي :

1. الأهمية العلمية : تظهر الأهمية العلمية للبحث في التعرف على نظام التكلفة على أساس النشاط ومدى اسهامه في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية بالمرحلة الثانوية ونظراً لقلّة الدراسات السابقة التي تناولت دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم الثانوي لذا يعتبر هذا البحث إضافة للمكتبة ويفتح المجال للباحثين في هذا المجال .
2. الأهمية العملية : تظهر الأهمية العملية للبحث في المساعدة في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب المرحلة الثانوية من خلال تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط .

مناهج البحث

إستخدم البحث المناهج الآتية:

- 1 المنهج الاستنباطي في التعرف على طبيعة مشكلة البحث.
2. المنهج الاستقرائي لاختبار مدي صحة الفروض.
3. المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية.

مصادر البيانات

أعتمد البحث علي المصادر الآتية:

المصادر الأولية: تتمثل في الكتب والمراجع والدوريات والدراسات السابقة
المصادر الثانوية: إستخدام المقابلات الشخصية والاستبيان.

حدود البحث

الحدود المكانية : مدارس التعليم الثانوي غير الحكومي بمحلية الخرطوم.

الحدود الزمنية: 2020م .

الحد البشري: إدارات وأساتذة المدارس الثانوية غير الحكومية .

الحد الموضوعي: يشمل الآتي:

المتغير المستقل: نظام التكلفة على أساس النشاط هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة المتغير التابع: الخدمات التعليمية من الخدمات الأساسية والمهمة في جميع المجتمعات وأن تطور العلم والتعليم في مجتمع أو مدينة ما دليل على إزدهارها وتقدمها.

هيكل البحث

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة إشملت المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة ، الفصل الأول:الإطار النظري للتكلفة على أساس النشاط، يتكون من مبحثين ، المبحث الاول: مفهوم وأهداف ومسببات نظام التكلفة على أساس النشاط ، المبحث الثاني:الخطوات و الخصائص والمزايا والانتقادات التي واجهت التكلفة على أساس النشاط ،الفصل الثاني: مفهوم وخصائص وقياس تكلفة الخدمات , يتكون من مبحثين،المبحث الأول : مفهوم وسمات وخصائص الخدمة ،المبحث الثاني : نظام التكلفة على اساس النشاط وقياس تكلفة الخدمة ، الفصل الثالث: الدراسة الميدانية , يتكون من مبحثين ،المبحث الاول: التعليم الثانوي في السودان ، المبحث الثاني : تحليل البيانات وإختبار الفرضيات ، الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات وقائمة المصادر والمراجع والملاحق .

ثانياً : الدراسات السابقة

إطلعت الباحثة على العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وفيما يلي تلخيص لأهم هذه الدراسات

1. دراسة : هاجر نصر الدين النور عبد القادر، (2005م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تحديد تكلفة الوحدة الانتاجية بصورة دقيقة لدى كثير من المنشآت الصناعية التي تعتمد على استخدام نظرية التكاليف الاجمالية في تحديد التكلفة مما يؤثر سلباً على مركزها التنافسي وعدم مقدرتها على التنافس عالمياً ومحلياً. هدفت الدراسة الى اظهار دور نظام التكلفة على اساس النشاط في تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة حسب استفادتها من تلك الأنشطة. إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات: الفرضية الاولى : لايمكن حساب تكلفة الوحدة الانتاجية بصورة عادلة ودقيقة في ظل نظام التكاليف التقليدية، الفرضية الثانية: ان استخدام التكلفة على أساس الأنشطة يؤدي التحليل تكلفة الوحدة الانتاجية بصورة دقيقة وملائمة، الفرضية الثالثة : عدم تطبيق التكلفة على اساس الأنشطة يؤدي الى اتخاذ القرارات غير سليمة تقود الى فقدان المنظمة بقدرتها التنافسية وبالتالي خروجها من الاسواق المحلية والعالمية. إتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي والتاريخي لاختبار صحة الفروض. من اهم نتائج هذه الدراسة ان المدخل التقليدي لتوزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية لا يؤدي الى تحميل المنتجات حسب درجة استفادتها من المراكز او الاقسام الانتاجية والخدمية وبالتالي تحديد تكلفة الوحدة الانتاجية لا يكون دقيقا ، وان الكثير من المنشآت موضوع الدراسة لديها نظام لمحاسبة التكاليف الصناعية ولكنه غير مفعّل ، وليس من الصعب تحديد محرك التكلفة لكل نشاط من الأنشطة. اوصت الدراسة بالاهتمام بتحديد تكلفة المنتجات على اساس نظام التكلفة على اساس الأنشطة بدلاً عن الطرق التقليدية ، وايضاً تبني فكرة الاهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة وإستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة لتقليل التكاليف الى ادنى حد ممكن مما يقوى المركز التنافسي للمنشأة وكذلك ضرورة تقسيم المنشآت الى أنشطة بدلاً من مراكز واقسام انتاجية وخدمية ، والاهتمام بتوزيع تكاليف الأنشطة حسب إستفادة المنشآت منها .

تناولت الدراسة إحدى الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف وهو نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحديد تكلفة الوحدة الانتاجية بدقة بالتطبيق على عينة المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم ، بينما تتميز الدراسة الحالية بأنها تناولت نظام التكلفة وفقاً للنشاط ودوره في تحديد تكلفة الطالب في التعليم الثانوى بولاية الخرطوم .

⁽¹⁾ هاجر نصر الدين النور عبد القادر، التكلفة على اساس الأنشطة ودورها في قياس تكاليف الانتاج ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشور، 2005م).

2.دراسة: عرفة محمد الحسن خلف الله، (2006م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في دراسة مدى إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط بإعتباره احد المداخل التي استخدمت في بيئة الانتاج الحديث بهدف معالجة اوجه القصور في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية من خلال مسببات التكلفة والتي يتم توزيع التكاليف على اساسها على مختلف الانظمة.هدفت الدراسة بصورة رئيسية إلى استخدام مدخلات المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في مجال القياس وترشيد تكلفة الطالب الجامعي وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الادارية وتحديد تكلفة الطالب في الجامعات الاهلية على اساس موضوعية دقيقة.إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات : الفرضية الاولى : امكانية استخدام احدى انظمة التكاليف الحديثة المطبقة في النشاط الصناعي في مجال قياس وترشيد تكلفة خدمات التعليم العالي واعتبارها اداة مهمة للتغيير الاجتماعي والاقتصادي. الفرضية الثانية : استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط يمكن من اخضاع عناصر تكاليف الخدمات التعليمية للقياس بدرجة عالية من الدقة والموضوعية.الفرضية الثالثة : ضعف الامكانيات والموارد المالية المتاحة للدول النامية وضألة ما يتم تخصيصه من اعتمادات للإنفاق على الخدمات التعليمية تزيد الحاجة إلى ضرورة الاستعانة ببيانات التكاليف لقياس وترشيد التكاليف في مجال التعليم الأهلي .أتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي، الاستقرائي، التاريخي والمقابلات الشخصية لعمداء الكليات ومديري الادارات وأعضاء هيئة التدريس ورؤساء الاقسام والمسجلين في جامعة أم درمان الاهلية محل الدراسة . أهم ما توصلت اليه الدراسة من نتائج ، ان هيكله عمل نظام التكاليف على اساس الانشطة تمكن المدراء من إعداد خطط تطوير البرامج الدراسية والمساقات وفق إطار واحد وشامل مبني على اساس التكاليف الملائمة والدقيقة ، ايضا يقدم نظام التكاليف على اساس الانشطة صورة دقيقة لتكاليف البرامج الدراسية التي تساعد المدراء على إجراء تخصيص موضوعي للموارد الاقتصادية المتاحة ، وكذلك تمكن مخرجات نظام التكاليف على اساس الانشطة من ايجاد معايير تشغيلية للانشطة لاستخدامها في تقييم الاداء للوحدات الاكاديمية .أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بنظام التكاليف على اساس الانشطة واستخدامها في مؤسسات التعليم العالي لما يقدمه من بيانات تحليلية شاملة تساعد مدراء الوحدات الاكاديمية في رسم الخطط السنوية بموضوعية ، وايضاً اجراء دراسات حول ملائمة نظام التكلفة على أساس النشاط حتى يشمل كل القطاعات الصناعية والخدمية .

ركزت هذه الدراسة على استخدام التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الطالب الجامعي في الجامعات الأهلية بينما تميزت الدراسة الحالية عنها في انها استخدمت نظام التكلفة على اساس النشاط في تحديد تكلفة الطالب في المرحلة الثانوية.

⁽¹⁾ عرفة محمد الحسن خلف الله، مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الطالب الجامعي فيالجامعات الاهلية ،(الخرطوم:جامعة النيلين،كلية الدراسات العليا رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، غير منشور ،2006م).

3.دراسة: أماني محجوب عباس العركي، (2006م)⁽¹⁾

تركزت مشكلة الدراسة في التطور الصناعي الذي صاحبه تطورات حديثة في بيئة الإنتاج أدى الى ارتفاع التكاليف غير المباشرة وفي مقابل ذلك إستمرت أنظمة التكاليف في استخدام الطرق التقليدية لتحصيل التكاليف الصناعية غير المباشرة رغم ان المعلومات الناتجة عنها لا تتوفر فيها خصائص الجودة. حاولت الدراسة دراسة توزيع التكاليف الغير مباشرة بالطرق التقليدية من خلال إستعراض محاسبة التكاليف على اساس النشاط ودورها في تحسين المعلومات المتوفرة التي تساعد الادارة في اتخاذ القرارات الرشيدة . أهم الاهداف التي سعت الدراسة الى تحقيقها عرض مدخل التكلفة على اساس النشاط في قياس تكلفة المنتجات وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الادارية وتحديد الاسعار على أسس موضوعية ، وكذلك دراسة اهم مشكلات الطرق التقليدية في توزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة . وايضا بيان أثر نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره المهم في عملية اتخاذ القرارات وتوفير المعلومات اللازمة لتسعير المنتجات . اختبرت الدراسة الفروض التالية : الفرضية الأولى : يؤدي استخدام الطرق التقليدية لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى توفير معلومات مضللة عن تكاليف الإنتاج ، الفرضية الثانية : نظام التكلفة على اساس النشاط يحسن من خصائص المعلومات المحاسبية مقارنة بالطرق التقليدية ، الفرضية الثالثة : يساهم نظام التكلفة على أساس النشاط في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة . استخدمت الدراسة المناهج العلمية التالية : المنهج الاستنباطي لتحديد المشكلة، المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة وتتبع نشأة نظام التكلفة وفقاً للنشاط والتطور التاريخي لشركة سكر كنانة المنهج الاستقرائي لإختبار صحة الفروض . توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها : ان الطرق التقليدية تفتقر الى الموضوعية والدقة في القياس بقديمها معلومات مضللة للإدارة عن التكاليف . مما يعني توفير معلومات لا تتميز بخصائص الجودة النوعية للمعلومات المحاسبية ، وان نظام التكلفة على اساس النشاط ساهم في توفير معلومات تمتاز بخصائص الجودة النوعية، و ايضا نظام التكلفة على اساس النشاط يساهم في توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات على سبيل المثال قرارات التسعير وتخفيض التكاليف. قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها : ضرورة إعطاء نظام التكلفة على أساس النشاط الاولوية في التطبيق في المنشآت الصناعية بتوفير المعلومات الجيدة التي تتصف بالملائمة والمصدقية في إتخاذ القرارات ، وضرورة إدراج نظام التكلفة في مناهج محاسبة التكاليف، وايضاً رغم ان تكاليف تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط قد تكون مرتفعة ولكن تؤكد الدراسات التي تمت على المنشآت الصناعية التي تتطبق ان فوائد تطبيقية تفوق تكاليفها نوصي بتطبيقه دون تخوف من التكلفة .

ركزت هذه الدراسة على أثر تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط على جودة المعلومات المالية في المؤسسات الصناعية بينما تميزت الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في دور التكلفة على اساس النشاط في المنشآت الخدمية التعليمية.

(1) أماني محجوب عباس العركي، أثر تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط على جودة المعلومات المالية، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2006م).

4.دراسة : كمال الدين الصافي على ابو ضلع ، (2007م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الساحة العلمية إمتلأت بأهمية مدخل التكلفة على أساس الانشطة لما يوفر من مزايا متعددة في مجال القياس الدقيق للتكلفة لتوفير معلومات تفيد الادارة في اغراض التخطيط واتخاذ قرارات الرقابة . وبالرغم من هذه المزايا السابقة والادلة العلمية المؤيدة لهذا النظام الا ان هذا النظام يواجه مشكلات تتلخص في كيفية الاجابة على الاسئلة الاتية : هل تتأثر المعلومات المنشورة بالتقارير المالية بتطبيق نظام التكاليف على الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدود ؟،هل يؤدي تطبيق مدخل التكاليف على اساس الانشطة الى القياس الدقيق للتكاليف ؟،هل يمكن تطبيق مدخل التكلفة على اساس النشاط في الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة ؟.هدفت الدراسة الى الاتي : بيان كيفية تحليل وتحديد الانشطة بالشركة العربية السودانية للزيوت النباتية محل التطبيق ، إبراز دور مدخل التكلفة على اساس الانشطة في تحقيق القياس الدقيق على التكلفة والرقابة عليها(المدخل المقترح)، لتوضيح دور المدخل المقترح بتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات المناسبة .نبعت اهمية الدراسة من المساهمات العلمية والعملية التي يقدمها القياس الدقيق للتكاليف لكل من : الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة لكونه يصنع لها إطاراً مقترحاً لنظام تكاليف قابلة لإستخدام مدخل التكاليف على اساس الانشطة ومن ثم إمكانية قياس وادارة التكلفة، والباحثين في مجال محاسبة التكاليف عن طريق تسليط الضوء على كيفية تحليل الانشطة على مستوى المصانع بالشركة فضلاً عن تحديد مسببات التكلفة الملائمة لكل نشاط على حدا .إختبرت الدراسة الفروض الاتية: الفرضية الاولى: يؤدي تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة(المقترح) على الشركة العربية السودانية للزيوت السودانية المحدودة الى القياس الدقيق للتكاليف وتخصيصها على منتجات الشركة، الفرضية الثانية: نظام التكاليف المطبق بالشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة لا يؤدي الى القياس الدقيق للتكاليف وتخصيصها على منتجات الشركة ،الفرضية الثالثة : تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة يوفر معلومات أكثر جودة من النظام الذي استخدمته الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة الذي يفيد نظام الشركة بصورة أفضل في أغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة .إعتمدت الدراسة على المناهج التالية : المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث وصياغة المشكلة، المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي والمنهج الوصفي.من أهم نتائج الدراسة : تطبيق النظام المقترح يؤدي الى قياس ادق لتكلفة الوحدة المنتجة مقارنة مع النظام الذي استخدمته الشركة الذي يقوم على اسس تقليدية، وأيضاً نظام التكاليف الذي استخدمته الشركة لقياس تكلفة وحدة الإنتاج لا يؤدي الى القياس الدقيق لتكلفة الوحدة المنتجة .

⁽¹⁾كمال الدين الصافي على ابو ضلع ،إطار مقترح لنظام التكاليف في القطاع الصناعي في ضوء مدخل التكلفة على اساس الانشطة ، (الخرطوم :جامعة النيلين كلية الدراسات العليا ، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشور ،2007م).

أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها : ضرورة الاهتمام بتخصيص التكاليف غير المباشرة للشركة السودانية للزيوت في ضوء مدخل التكلفة على اساس الانشطة وضرورة توافر مجموعة من السجلات والدفاتر الاحصائية اللازمة لمسببات التكلفة ، والمقارنة بين التكلفة والعائد من وراء تطبيق المدخل المقترح . ركزت هذه الدراسة على إقتراح نظام التكاليف في القطاع الصناعي على ضوء مدخل التكلفة على اساس النشاط بينما تميزت الدراسة الحالية على التكلفة على اساس النشاط ودورها في قياس تكلفة الطالب في المرحلة الثانوية

5.دراسة : خالد محمد أحمد عبدالله (2007م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة،حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ان طرق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بواسطة النظام التقليدي لم تعد فاعلة في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بصورة دقيقة خاصة بعد التطور الفني الكبير الذي حدث في تكنولوجيا الانتاج وما ترتبت عليه من انخفاض في دور العمالة المباشرة والاعتماد على الآلية بشكل كبير، ونتيجة لذلك كان لابد من تطوير اساليب تكاليف حديثة لتواكب هذا التطور حتى تساعد في الحصول على معلومات تكاليف أكثر دقة تمكن الادارة من القيام بوظائفها واتخاذ القرارات السليمة .هدفت الدراسة الى تحقيق الغرضين الرئيسيين التاليين: معالجة مشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، بإستخدام إحدى الانظمة الحديثة للتكاليف، نظام التكاليف على اساس النشاط لتحديد تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة وكذلك اظهار فوائد هذا النظام للاستفادة منه في المنشآت الصناعية المختلفة.إختبرت الدراسة الفروض الاتية لتحقيق أهداف الدراسة : الفرضية الاولى : لا تمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف الصناعية غيرالمباشرة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة صحيحة ، الفرضية الثانية : يؤدي تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط الى تحديد التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة ، الفرضية الثالثة: يمكن تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط في المنشأة (س) .إستخدمت الدراسة المناهج التالية : المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي، والمنهج الوصفي لأسلوب دراسة الحالة .توصلت الدراسة الى نتائج تؤكد صحة كل الفروض السابقة وأهمها : أن تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة عن طريق النظام التقليدي يؤدي الى توزيع غير عادل للتكلفة وبالتالي حساب تكلفة الوحدة المنتجة بصورة غير دقيقة وان تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى الحصول على مخرجات أكثر دقة وشمولية نتيجة لاستخدامه أكثر من معدل تحميل وبذلك يراعى التفاوت النسبي لتكاليف النشاط مما يجعل تخصيص التكاليف غير المباشرة أكثر موضوعية وكذلك تشير نتائج الدراسة انه يمكن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المنشآت (س).انتهت الدراسة بعدة توصيات منها : ضرورة العمل على تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المنشأة

⁽¹⁾ خالد محمد احمد عبدالله، أثر تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في المنشآت الصناعية ،(الخرطوم :جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ،رسالة مقدمة لنيل درجة الكاجستير في المحاسبة ،غير منشورة ،2007م).

(س) لانه الافضل ، وايضا ضرورة اهتمام الدولة بأمر التكاليف وتقديم كل الامكانيات والتسهيلات لحل المشاكل التي تعاني منها وكذلك ضرورة الاهتمام بأمر الجودة وادارة الجودة الشاملة في جميع الانشطة والمنشآت . ركزت هذه الدراسة على أثر تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في المنشآت الصناعية بينما تميزت الدراسة الحالية بالدور الذي تلعبه التكلفة على اساس النشاط في قياس تكلفة الوحدة المتمثلة في تكلفة الطالب بالمرحلة الثانوية .

6.دراسة : فارس هاشم عبدالله بشير، (2007م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات التعليمية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في إفتقار مؤسسات التعليم العالي في السودان بشكل عام لانظمة التكاليف خصوصا المعاصرة منها (نظام التكلفة على أساس النشاط)، حيث تقوم مؤسسات التعليم العالي بدور كبير في تطوير الموارد البشرية لخدمة المجتمع والتي تتطلب في العصر الحالي ادارة ناجحة للتكاليف بهدف رسم سياستها بشكل صحيح وتقديم خدماتها التعليمية بأعلى درجات النوعية واسعار منافسة لخدمة الاقتصاد الوطني والمجتمع في آن واحد .هدفت الدراسة الى الاتي : امكانية تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط من مؤسسات التعليم العالي، بيان تحليل الانشطة في مؤسسات التعليم العالي وفق نظام التكلفة على اساس النشاط .وقد قام الباحث بأختبار الفرضيات الاتية : الفرضية الاولى:هل يوجد اختلاف في تكلفة الخدمة التعليمية للطالب في ظل كل من انظمة التكاليف التقليدية ونظام التكلفة على اساس الانشطة , الفرضية الثانية: ان استخدام التكاليف على اساس الانشطة يؤدي الى تحديد تكلفة الوحدة الانتاجية (الطالب) للخدمات التعليمية بصورة دقيقة وملائمة .استخدمت الدراسة المناهج التالية : الاستقرائي، الاستنباطي، في اختبار الفرضيات توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ،: تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة دقيقة وعادلة وذلك حسب درجة استفادتها من الانشطة الموجودة في الجامعة ، تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة يساعد المدراء في اتخاذ القرارات السليمة والرقابة والتخطيط وتحديد الرسوم الدراسية المناسبة للبرامج الدراسية والتخصصات المختلفة، تطبيق الطرق التقليدية لتوزيع التكاليف التعليمية غير المباشرة يؤدي الى تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة غير دقيقة، تقدم مخرجات نظام التكاليف على اساس الانشطة إمكانية تحديد تقديرات الموازنات بشكل موضوعي وفق تحليل الانشطة ، وتساعد المدراء في تقييم اداء الوحدات (الكليات) الاكاديمية تشغيلياً ومالياً .قدمت الدراسة عدة توصيات منها : ضرورة اعتماد جامعة ام درمان الاهلية ومؤسسات التعليم العالي الأخرى بالسودان على نظام التكاليف على أساليب الانشطة لما تقدمه من بيانات تحليلية شاملة تساعد مدراء الوحدات الاكاديمية من رسم خططهم السنوية بموضوعية بما يساعدهم في تطوير العملية التدريسية ورفع مستوى الجودة لتتمكن الجامعات من المنافسة الناجحة من بيئة العصر الحالي، ضرورة تطوير المناهج الدراسية لطلاب كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

⁽¹⁾فارس هاشم عبدالله البشير ،دور نظام التكاليف على اساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم العالي ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا،بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ،غير منشور ،2007م).

وبشكل خاص مساق محاسبة التكاليف على اساس الانشطة مع التحديث المستمر بكل ما يستجد من تطبيق النظام بهدف تطوير المهارات النظرية والعلمية للطلاب.

تناولت الدراسة تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم العالي . بينها تتميز الدراسة الحالية بأنها سوف تلقي الضوء على تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط ودوره في تحديد تكلفة الطالب بالمرحلة الثانوية .

7. دراسة: فضل الله يوسف محمد زين ملاح ، (2009م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ان استخدام الاساليب التقليدية في قياس التكلفة بشركة كولدير الهندسية في ظل تعدد المنتجات ادى الى زيادة التحميل لبعض المنتجات بتكاليف لم تسبب في حدوثها ونقص التحميل للبعض الاخر من المنتجات مما أثر في عملية وضع أسعار غير مناسبة لكل منتج وبالتالي ادى الى الاستمرار في انتاج منتجات خاسرة لان هذه الاساليب لم توفر معلومات دقيقة تمكن من تحديد المزيج الامثل والاكثر ربحية. من أهداف الدراسة دراسة مقدرة اسلوب التكلفة على اساس النشاط في توفر المعلومات التي تساعد ادارة الشركة في تقييم الاداء من خلال ربط الانشطة بالافراد ودراسة التكلفة وبالتالي تمكين الادارة من اتخاذ قرارات تسعير تمكن المنشأة من زيادة مقدرتها التنافسية بالاسواق ، دراسة مساهمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط في توفير معلومات دقيقة عن التكلفة تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخلص من المنتجات الخاسرة وذات الربحية المتدنية . تتبع اهمية الدراسة من أهمية تطوير نظام التكاليف بالشركة باستخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط والذي يمكن من خلاله زيادة المقدرة التنافسية للشركة. إختبرت الدراسة الفرضيات الاتية :الفرضية الاولى: اعداد تقارير التكاليف في ظل الاساليب التقليدية لقياس التكلفة بشركة كولدير الهندسية المحدودة لا يؤدي توفير معلومات ملائمة تمكن من تحديد السعر بصورة عادلة،الفرضية الثانية :إعداد تقارير التكاليف في ظل أسلوب التكلفة على اساس النشاط بشركة كولدير المحدودة يؤدي الى توفير معلومات دقيقة عن التكلفة تساعد الادارة في ترشيد قرارات التسعير،الفرضية الثالثة: تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط بشركة كولدير الهندسية المحدودة يؤثر على تشكيلة المنتجات التي تزيد من حجم المبيعات وتعظيم الارباح في ظل تعدد المنتجات .إستخدمت الدراسة : المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي و المنهج الوصفي.توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها : استخدام الاساليب التقليدية لقياس التكلفة بشركة كولدير الهندسية المحدودة ادى الى اتخاذ قرارات تسعير غير سليمة قادت المنشأة الى فقدان القدرة على مواجهة المنافسة ، تطبيق أسلوب التكلفة على اساس النشاط بشركة كولدير الهندسية المحدودة يؤدي الى توفير معلومات تساعد الادارة في تحديد تشكيلة المنتجات التي تؤدي الى زيادة الارباح . من التوصيات تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط بشركة كولدير الهندسية لاعتمادها

⁽¹⁾ فضل الله يوسف محمد زين ملاح ، اسلوب تقدير التكلفة على اساس النشاط ودوره في تسعير المنتجات في المنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشور ،2009م).

على الآلية في الانتاج بحيث قل فيها استخدام العمل المباشر ، تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط بشركة كولدبير الهندسية المحدودة بسبب زيادة حجم المبيعات مع انخفاض الارباح .

تناولت هذه الدراسة اسلوب تقدير التكلفة على اساس النشاط ودوره في تسعير المنتجات في المنشآت الصناعية السودانية، بينما تميزت الدراسة الحالية في نظام التكلفة على اساس النشاط ودوره في تحديد تكلفة الطالب بالمرحلة الثانوية بولاية الخرطوم .

8.دراسة : اللويبة علي عثمان علي ، (2009م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مدى امكانية تطبيق نظام التكلفة وفقا للنشاط في قطاع النفط السوداني وأثره في تخفيض التكلفة. تمثلت مشكلة الدراسة في الاسئلة التالية : هل تطبق الشركات العاملة في قطاع صناعة النفط بالسودان انظمة تكاليف تمكن من تبني نظام التكلفة وفقا للنشاط؟، هل تتوفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات العاملة في قطاع صناعة النفط بالسودان؟، هل توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات العاملة في قطاع صناعة النفط بالسودان؟ . هدفت الدراسة للتعرف على أي مدى توفر المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط في شركات صناعة النفط في السودان وماهي المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام والاستفادة منه .تكمين أهمية الدراسة في تقويم إمكانية تطبيق الانظمة الحديث كنظام التكلفة على أساس النشاط هذا في قطاع صناعة النفط وبما يلائم طبيعة هذا القطاع والظروف السياسية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في السودان بشكل خاص والعالم بشكل عام إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات،الفرضية الاولى: إستيعاب الادارة العليا لمفهوم انظمة التكاليف تساعد إيجابيا في تطبيق نظام التكلفة وفقا للنشاط، الفرضية الثانية : توفر أنظمة محاسبية فاعلة ودقيقة تساهم ايجابيا في تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط،الفرضية الثالثة: تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط يساهم في تخفيض التكاليف في صناعة النفط.إعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي ، المنهج الاستقرائي ، المنهج التاريخي و المنهج التحليلي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها : ان السمة الغالبة في بيئة صناعة النفط هي تنوع وتعقيد العمليات الانتاجية مما يدفع بقوة نحو تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة وفي مقدمتها نظام التكلفة وفقاً لنشاط ، وايضا توفر الانظمة المحاسبية الدقيقة والفاعلة بالاضافة الى الكوادر المؤهلة والخبيرة بهذه النظم المحاسبية المتقدمة يساهم ايجابيا في تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط ، وكذلك هناك امكانية لتطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط في شركات صناعة النفط بالسودان اذ تتوفر لهذه الشركات المقومات الاساسية لتطبيق هذا النظام ، وان تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط في شركات النفط بالسودان يساهم في تخفيض التكاليف .أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة التغلب على المعوقات التي قد تحول دون تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط ومثال لها التخوف من عملية التحول من الانظمة التقليدية الى النظم الحديثة وذلك في المجالات الاقتصادية بصورة عامة وفي مجال صناعة النفط بصورة خاصة ،

(1) اللويبة علي عثمان علي ، مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط في قطاع النفط السوداني وأثره في تخفيض التكلفة ،(الخرطوم جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ،غير منشور ،2009م).

وايضا انشاء أقسام مستقلة للتكاليف بشركات صناعة النفط بالسودان ، بذل المزيد من الجهود للتعريف بهذا النظام واهميته واسهاماته والذي يمثل نموذجا متقدماً لتخصيص التكاليف غير المباشرة .

تناولت هذه الدراسة مدى تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط في قطاع النفط السوداني بينما تميزت الدراسة الحالية في الدور الذي يلعبه نظام التكلفة وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة الطالب بالمرحلة الثانوية.

9.دراسة: فيصل القاسم سنين علي، (2009م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر تطبيق اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية . تتمثل مشكلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة ورقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة ليساعد ادارة مصنع سكر عسلاية باداء وظائفها بكفاءة وفاعلية حيث تستخدم ادارة مصنع سكر عسلاية الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد تكلفة منتجاته مما يقود الى عدم دقة تحديد تكلفة منتجاتها وعدم القدرة على رقابة وتخفيض تكلفة الوحدات المنتجة . هدفت الدراسة الى : دراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف بمصنع سكر عسلاية ، توضيح الاطار العلمي لاسلوب التكاليف وفقاً للنشاط ، التعرف على أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة الانتاج بمصنع سكر عسلاية ،توضيح فاعلية اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تقديم بيانات دقيقة تساعد ادارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وبيان معوقات تطبيق اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية .نبعت أهمية الدراسة من أهمية اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في رقابة وتخفيض تكلفة المنتجات ، واهمية اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في توفير معلومات لخدمة القرارات الاقتصادية المختلفة .إعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي ، الاستقرائي ، التاريخي ، الوصفي والمقابلات الشخصية.اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات : الفرضية الاولى : لا يمكن تحديد تكاليف الانتاج بصورة عادلة ودقيقة بإستخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بمصنع سكر عسلاية ، الفرضية الثانية : أن استخدام اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط سيؤدي الى تحديد تكلفة الوحدة بصورة عادلة ودقيقة لمصنع سكر عسلاية ، الفرضية الثالثة: يوفر أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط معلومات تساعد ادارة مصنع عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة . من نتائج الدراسة : ان اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحدد تكلفة مجموعات الأنشطة بدقة بمصنع سكر عسلاية ، وايضا يساعد اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في تحديد تكلفة دقيقة لمنتجات مصنع سكر عسلاية (سكر - بقاس - مولاص - خدمات زراعية) ، وكذلك يعمل أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على اظهار الأنشطة المختفية في ظل النظم التقليدية مما يساعد ادارة مصنع سكر عسلاية على الرقابة. تمثلت التوصيات في دراسة محركات التكلفة وفقاً للنشاط لاساليب علمية للتعرف على ارتباطها بالانشطة عند تطبيق

⁽¹⁾فيصل القاسم سنين علي ،أثر تطبيق اسلوب التكاليف وفقاً لنشاط (ABC) على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشور،2009م).

اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط لمصنع سكر عسلاية، وايضاً تحليل الانشطة وفقاً لاسس علمية للتعرف على ارتباطها بالانشطة عند تطبيق اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط بمصنع سكر عسلاية .

تتفق الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في ان اسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يساعد في تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات الرشيدة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة وتختلف عنها في تناولها لإسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في المنشآت الصناعية بينما تناولت الدراسة الحالية نظام التكلفة وفقاً للنشاط في المنشآت الخدمية.

10.دراسة : مسعود يوسف محمد عبد الرحيم ، (2010م)⁽¹⁾

تكمن مشكلة الدراسة في غياب نظام التكاليف في شركات المناولة الارضية بمطار الخرطوم الدولي سواء بالاساليب التقليدية او الحديثة مما يتسبب في عدم حساب تكلفة الخدمة بصورة صحيحة .هدفت الدراسة الى : تسليط الضوء على اسلوب التكاليف على اساس النشاط، التعرف على خصائص التكاليف غير المباشرة واساليب تحميلها في شركات المناولة الارضية ، إمكانية تطبيق اسلوب التكاليف على اساس النشاط في شركة أهبا لخدمات الطيران المحدودة .إكتسبت الدراسة أهميتها من خلال تناولها لأثر تطبيق اسلوب التكاليف على اساس النشاط في قياس تكلفة خدمات المناولة الارضية مما يمكن من تقديم معلومات مهمة ومفيدة تساهم في التخصيص الدقيق لتحديد تكلفة الخدمة .تمثلت فرضيات الدراسة في الاتي: الفرضية الاولى: استخدام اساليب التكاليف التقليدية في قياس تكاليف الخدمات لا يوفر معلومات دقيقة،الفرضية الثانية: استخدام اسلوب التكاليف على اساس النشاط في قياس تكاليف الخدمات يوفر معلومات اكثر دقة، الفرضية الثالثة: تطبيق اسلوب التكاليف على اساس النشاط يساعد في التحديد الدقيق لتكلفة خدمات المناولة الارضية بشركة أهبا لخدمات الطيران المحدودة.اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، الاستنباطي، التاريخي والمنهج الوصفي.توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، غياب نظام التكاليف ينتج عنه عدم توفر معلومات عن تكلفة الخدمة مما يؤدي الى تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة عشوائية وغير عادلة . وبالتالي عدم مقدرة الادارة على اتخاذ القرارات المناسبة، تستخدم نظم التكاليف التقليدية أسس مرتبطة بالحجم في تخصيص التكاليف غير المباشرة وهذه الأسس قد لا تكون ذات صلة بالانشطة المستهلكة للموارد، لا تسهم نظم التكاليف التقليدية من تحديد تكلفة المخرجات بشكل دقيق على مستوى المراكز والمنتج ولاعلى مستوى المنشأة ، يساعد أسلوب التكاليف على أساس النشاط على اختيار مسبب التكلفة الملائم لمجمعات الانشطة وتقدم الكثير من الحلول للمشكلات الناجمة عن تطبيق النظم التقليدية. اوصت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة توجيه اهتمام ادارة الشركات العاملة في مجال المناولة الارضية بإنشاء قسم خاص بحاسبة التكاليف وتقديم التسهيلات اللازمة للحصول على اساليب حديثة ، ضرورة دراسة محركات التكلفة وفقاً لاساليب علمية للتعرف على ارتباطها بالانشطة عند تطبيق اسلوب التكاليف على اساس النشاط.

(1) مسعود يوسف محمد عبد الرحيم ، أثر تطبيق أسلوب التكاليف على النشاط في قياس تكلفة خدمات المناولة الارضية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشور في التكاليف والمحاسبة الادارية ، 2007م).

اتفقت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في غياب نظام التكاليف في المنشآت الخدمية سواء بالاساليب التقليدية أو الحديثة مما يتسبب في عدم قياس تكلفة الخدمة بصورة صحيحة بينما اختلفت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في ان الدراسة السابقة تهدف الى قياس تكلفة خدمات المناولة الارضية بينما الدراسة الحالية تهدف الى قياس تكلفة الطالب في التعليم الثانوى.

11.دراسة: عطيات خالد يوسف خالد، (2010م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في قصور النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة هذه الانظمة تركز على انتاج المعلومات اللازمة للوفاء بمتطلبات المحاسبة المالية ولا تركز على تزويد الادارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية مما يؤدي الى اتخاذ قرارات خاطئة ومكلفة هدفت الدراسة الى دراسة الاطار النظرى والفكرى لاسلوب التكلفة على اساس النشاط ودراسة مفهوم ومقومات واهمية اسلوب التكلفة على اساس النشاط والخطوات العلمية التطبيقية وأثر استخدام اسلوب التكلفة على أساس النشاط على تخفيض التكلفة.إعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي،الاستنباطي،التاريخي، الوصفي والمقابلات الشخصية لتحقيق أهداف الدراسة. تم اختبار ثلاث فرضيات: الفرضية الاولى: ان نظام محاسبة التكاليف المطبق في مصنع سكر حلفا لا يعطي قياساً للتكلفة ولا يتلائم مع التطور الصناعي في ادارة التكلفة ، الفرضية الثانية : ان اسلوب التكلفة على اساس النشاط يعد حلاً بديلاً لنظام محاسبة التكاليف المطبق في مصنع حلفا يؤدي الى اتخاذ القرارات رشيدة ، الفرضية الثالثة : ان تحديد تكلفة المنتجات العرضية(مولاص - بقاس) سيؤدي الى خفض تكلفة المنتج الرئيسي.لقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يوفر معلومات ملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات الادارية ، تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى تحديد تكلفة الوحدة الانتاجية بصورة عادلة حسب درجة استفادتها من الانشطة الموجودة بالمنشأة وبالتالي تزيد درجة الدقة في تحديد تكلفة المنتجات كما تزيد درجة التحسن في قرارات التسعير. وان حساب تكلفة المنتجات العرضية (مولاص - بقاس) حسب مساهمتها في الايرادات توضح تكلفة المنتج الرئيسي (السكر) . من أهم توصيات الدراسة: تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط لقدرة هذا الاسلوب على توفير معلومات ذات دقة عالية في تحديد تكلفة المنتجات، اذ ارادت إدارة مصنع حلفا الجديدة حساب تكلفة منتجها الرئيسي (السكر) بصورة دقيقة وعادلة لابد لها من حساب تكلفة منتجاتها العرضية(المولاص-بقاس)، ضرورة التطبيق التدريجي لاسلوب التكلفة على اساس النشاط في المنشآت التي لا توافق على تطبيقه بسبب تكلفته العالية وذلك بتطبيق المدخل على عدة أقسام الى ان يتم تطبيقه على المنشأة ككل وذلك من أجل توزيع تكلفة الاسلوب على فترات زمنية وللتأكد من تكلفة الاسلوب الذي يتناسب مع العائد والفائدة المحققة من تطبيقه .

(1) عطيات خالد يوسف خالد ، دور أهمية أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في خفض تكلفة منتج السكر على المنتجات العرضية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ،2010م).

تناولت الدراسة السابقة قصور النظم التقليدية في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في الشركات الصناعية، ومعرفة أثر استخدام النظم الحديثة لمحاسبة التكاليف في عملية التخصيص، بينما تميزت الدراسة الحالية عنها بأنها تناولت دور نظام التكاليف على اساس النشاط من مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية .

12.دراسة : أحمد ناصر احمد عمر، (2011م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن أسلوب التكلفة على اساس النشاط توجد به مشاكل تؤدي الى ارتفاع التكاليف واهمال شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة الوقت باعتباره عامل اساسي في تخفيض التكلفة . هدفت الدراسة : الى بيان مفهوم واهداف ومعوقات تطبيق أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ولما له من دور في تخفيض التكلفة وتوضيح الاثار المترتبة على المنظمة في حالة عدم الاهتمام بمدخل الوقت في قياس وتحديد تكاليفها . اتبعت الدراسة المنهج التاريخي لحصر وتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي لأسلوب دراسة الحالة لمعرفة دور واسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف . إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات: الفرضية الاولى : شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة لا تستخدم الوقت لتخصيص وتخفيض تكاليفها ، الفرضية الثانية : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على اساس النشاط وارتفاع التكاليف في شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة ، الفرضية الثالثة: اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت يؤدي الى تخفيض التكلفة في شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة.توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: السبب الرئيسي وراء عدم استخدام شركة جيااد لصناعات السيارات والشاحنات المحدودة لأسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت لتخفيض تكاليفها الى الاتي : تدني الوعي بمفهوم الوقت وما يحقق من مزايا لتخفيض التكلفة ، كذلك الإعتقاد الخاطئ من قبل المؤسسة بأن الطرق والاساليب المستخدمة كافية لتحقيق وتخفيض التكلفة في المؤسسة ، كذلك أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت يؤدي الى تخصيص التكاليف غير المباشرة الصناعية تخصيصاً أفضل وتحقيق الدقة المطلوبة من بيانات التكاليف مما يؤدي الى اتخاذ قرارات رشيدة وتخفيض التكاليف في شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة .أوصت الدراسة بعدة توصيات منها : على شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة ان تستخدم الوقت في تخصيص وتخفيض تكاليفها على شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط حتى يجنبها المشاكل التي تؤدي الى ارتفاع التكاليف.

(1)أحمد ناصر احمد عمر ، دور أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشور ،2011م).

تناولت الدراسة السابقة اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت باعتباره عامل اساسي في تخفيض التكاليف في شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة ، اما الدراسة الحالية استخدمت نظام التكلفة على اساس النشاط كنظام لقياس تكلفة الطالب في المرحلة الثانوية .

13.دراسة: محمد البشير ابراهيم احمد ،(2011م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور الحاجة الى تطوير اساليب قياس التكلفة التقليدية لمواجهة إحتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة ولتحقيق اهداف المشروعات الحديثة القائمة وبالتالي ضرورة تطوير الاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية لتواكب تلك التطورات اضافة الى ضعف الوعي التكاليفي بمصنع غرب سنار وعسلاية مع عدم الالمام بأهمية ودور الاساليب الحديثة بمحاسبة التكاليف في تحديد تكاليف انتاج السكر . تمثلت اهداف الدراسة في معرفة مدى تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار ومصنع سكر عسلاية وأبرز دورها في تحديد تكاليف انتاج السكر ، والتعرف على أثر تطبيقها بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية ودراسة وتحليل الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من حيث مفهومها ومقوماتها وخصائصها وطرق استخدامها وبيان معوقات تطبيقها وكيفية التغلب عليها والتعرف على مدى فاعليتها في توفير معلومات ملائمة عن الانشطة بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية . لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار اربع فرضيات: الفرضية الاولى : تطبيق الاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الادارة في اداء وظائفها ، الفرضية الثانية تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكاليف انتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة ، الفرضية الثالثة : تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف ، الفرضية الرابعة : تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات لاتخاذ القرارات .توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها : تطبيق الاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الادارة في الرقابة علي التكاليف واتخاذ القرارات الادارية ، تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكاليف انتاج السكر بصورة عادلة وحقيقية ، تطبيق الاساليب الحديثة بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات.أوصت الدراسة الى عدة توصيات منها: معالجة الاثار المترتبة على استخدام الاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية في تحديد تكاليف انتاج السكر ، ضرورة استخدام الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لتحديد وقياس تكاليف انتاج السكر ، اجراء المزيد من الدراسات الهادفة للتغلب على المعوقات والمشاكل التي تواجه تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية .

(1) محمد البشير ابراهيم احمد ، الاساليب الحديثة في المحاسبة والتكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011م).

اتفقت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناول كل من الدراستين الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ، بينما تناولت الدراسة السابقة الانظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في المصانع ، بينما ركزت الدراسة الحالية على الانظمة الحديثة ودورها في الخدمات التعليمية المتمثلة في تحديد تكلفة الطالب بالمرحلة الثانوية.

14.دراسة: أشرف حسني صالح عوض الله، (2011م)⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في ان ادارة مصنع طويل استار للشراب المركز يستخدم الاسلوب التقليدي لمعالجة التكاليف غير المباشرة ومراقبتها والسيطرة عليها ، مما يؤدي الى الاعتماد على بيانات غير دقيقة وبالتالي اتخاذ قرارات ادراية غير رشيدة بما يخص تحديد وقياس تكلفة المنتجات .هدفت الدراسة الى شرح اهمية اسلوب التكلفة على اساس النشاط في قطاع الصناعة من خلال تطبيقه في المصانع ، وبيان الفروقات الجوهرية الناتجة عن تطبيق هذا الاسلوب عنه من النظام التقليدي، بالاضافة الى تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط في مصنع طويل استار للشراب المركز في السودان وتوضيح المنافع المترتبة على تطبيقه من حيث قدرته على مراقبة التكاليف غير المباشرة والسيطرة عليها وتوفير معلومات اكثر دقة عن تكاليف المنتجات التي يقدمها المصنع ، والتعرف على المعوقات التي تقف في طريق تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط في مصنع طويل استار للشراب المركز بالسودان واقتراح بعض الحلول التي من شأنها ان تسهل عملية التطبيق .اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات : الفرضية الاولى : ينتج عن تحديد وقياس تكلفة المنتجات بالطرق التقليدية قرارات ادراية غير رشيدة وغير دقيقة في مصنع طويل استار للشراب المركز في السودان . الفرضية الثانية : يؤدي تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط على ايجاد الدقة في تحديد وقياس تكلفة المنتجات ، الفرضية الثالثة: يوفر اسلوب التكلفة وفقا للنشاط بيانات اكثر ملائمة لاغراض التخطيط واتخاذ القرارات الادارية الرشيدة الخاصة بالمنتجات التي يقوم المصنع بانتاجها.اعتمدت الدراسة على المناهج التالية : المنهج الاستنباطي، للتعرف على المشكلة ووضع الفرضيات ، المنهج الاستقرائي لاختبار الفروض، المنهج الوصفي التحليلي لاتباع اسلوب دراسة الحالة ، والمنهج التاريخي للاطلاع على الدراسات السابقة . اشارت نتائج الدراسة الى ان اسلوب التكلفة على اساس النشاط يقوم بتوفير معلومات ذات دقة اكبر عن تكاليف المنتجات التي ينتجها المصنع مما يجعل الادارة قادرة على اتخاذ قراراتها الادارية في شكل أصح وفي الوقت المناسب ، بالاضافة الى أنه يوفر آلية فعالة على التكاليف غير المباشرة التي يتكبدها المصنع ، كما ان هذا الاسلوب يوفر من خلال عملية تحليل الانشطة التي تمارس في مركز الانتاج على توفير معلومات ملائمة لاغراض التخطيط واتخاذ القرارات الخاصة بخط سير العمل في هذا المركز ، ان اهم المعوقات التي تواجه عملية تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط في مصنع طويل استار هو عدم توفير المعلومات بالشكل الذي يحتاجه هذا الاسلوب مما يستغرق وقتا طويلا لعملية التطبيق .أهم ما اوصت به هذه الدراسة ما يلي: تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط بمصنع طويل استار لقدرة هذا الاسلوب على توفير

⁽¹⁾ أشرف حسني صالح عوض الله، أثر تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد وقياس التكلفة في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية

الدراسات العليا ، بحث تكلمي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشور ، 2011 .

معلومات ذات دقة عالية عن تكاليف المنتجات، ضرورة قيام مصنع طويل استار برصد الموازنة الكافية لتدريب موظفيها على انظمة التكاليف وخاصة اسلوب التكلفة على اساس النشاط .

اتفقت الدراسة السابقة مع الدراسة الحالية في استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط بينما ركزت الدراسة السابقة على دور هذا الاسلوب في قياس تكلفة المنتجات الصناعية اما الدراسة الحالية ركزت على دور هذا الاسلوب في تحديد تكلفة الوحدة المتمثلة في تحديد تكلفة الطالب بالمرحلة الثانوية في المؤسسات الخدمية (التعليمية).

15.دراسة: عبد الله عبد القادر بليل عيسى، (2013م)⁽¹⁾

تلخصت مشكلة الدراسة في أن معظم البنوك في السودان لا تهتم بتطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط في انظمتها المحاسبية حيث يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية : هل تتوفر مقومات تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط في بنك التضامن الاسلامي ؟ وهل توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط في بنك التضامن الاسلامي ؟ وهل هناك اهتمام من قبل ادارة البنك بتطبيق نظم التكاليف الحديثة ومن ضمنها نظام التكلفة على اساس النشاط ؟ وكيف يتم قياس التكاليف وما هو نظام التكلفة المستخدم في تخصيص التكاليف في بنك التضامن الاسلامي ؟ تمثلت أهم اهداف الدراسة في التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط في بنك التضامن الاسلامي، ومدى الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على الانشطة في بنك التضامن الاسلامي ، وتعريف الادارة بأهمية تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط . اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة والمنهج الاستباقي لصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي. اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات: الفرضية الاولى: توجد علاقة بين تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط وقياس تكلفة الخدمات المصرفية في بنك التضامن الاسلامي، الفرضية الثانية: توجد علاقة بين تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط في بنك التضامن الاسلامي وجودة المعلومات المقدمة ، الفرضية الثالثة : توجد علاقة بين تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط في بنك التضامن الاسلامي وتخفيض تكلفة الخدمات المصرفية. توصلت الدراسة الى عدة نتائج من اهمها: ان تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط في بنك التضامن الاسلامي يسعى الى تحديد الانشطة الاكثر ارتباطاً بالتكاليف وتحديد التكلفة المتعلقة لكل نشاط بدقة وتحديد مراكز التكلفة لكل نشاط وتوفير معلومات تساعد في تحسين جودة الخدمات المقدمة للعملاء ووضع خطط استراتيجية سليمة تؤدي الى تدعيم وزيادة الثقة في الاداء واحكام الرقابة على عناصر التكاليف. قدمت الدراسة عدة توصيات منها: ضرورة تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط لتحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة وتوفير معلومات استراتيجية لضمان كسب رضا العملاء ، ضرورة تدريب العاملين على انظمة التكاليف الحديثة وبالاخص نظام التكلفة على اساس النشاط ، ان يسعى بنك التضامن

(1) عبدالله عبد القادر بليل عيسى ، نظام التكلفة على اساس النشاط ودوره في قياس وضبط تكلفة الخدمات المصرفية ،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا رسالة مقدمة للإستيفاء الجزئي لمطالبات درجة ماجستير العلوم في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ،2013م).

الاسلامي الى تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط لضمان قياس تكلفة الخدمات المصرفية بصورة دقيقة واحكام الرقابة على عناصر التكلفة.

ركزت الدراسة السابقة على نظام التكلفة على اساس النشاط ودورة في تحديد تكلفة الخدمات المصرفية بينما ركزت الدراسة الحالية على التكلفة على اساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة الطالب في التعليم الثانوي غير الحكومي .

16.دراسة: فاطمة عامر حماد حامد(2013)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن " على الرغم من فوائد نظام التكلفة على أساس النشاط على الأنظمة التقليدية للتكاليف ، فان نتائج الدراسات السابقة الحديثة أوضحت أن معظم ممارسات نظام التكلفة على أساس النشاط ما زالت في الدول المتقدمة ، وان عدد محدود في الدول النامية خاصة على مستوى الدول الأفريقية . بشكل خاص في السودان معظم الشركات الصناعية ما زالت تستخدم نفس الانظمة التقليدية التي تعطي معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتج ، وان نظام التكلفة على أساس النشاط غير مطبق بكثير من الشركات حتى الان هذا يعتبر أحد المعوقات الرئيسية التي تمنع الأداء المالي الأفضل للشركة . لذلك الشركات الصناعية في بيئة التنافسية الجديدة تحتاج الى تطبيق نظام تكاليف متطور مثل نظام التكلفة على أساس النشاط لتحسين دقة معلومات التكاليف التي تعطي فرص مهمة لتحسين الأداء المالي . تمثلت أهداف الدراسة في بحث أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على تحسين الأداء من خلال فحص اثر العوامل الاربعة (هيكل التكلفة ، أهمية معلومات التكاليف ، تعدد وتنوع المنتجات ، والمنافسة) المؤثرة على تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط .بالطبيق على عينة قصدية من قطاع الشركات الصناعية التحويلية السودانية . كما هدفت الدراسة الى تحديد الصعوبات والمشاكل التي تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالشركات الصناعية السودانية اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة والمنهج الاستنباطي لصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي. اختبرت الدراسة أربع فرضيات: الفرضية الاولى:الشركات الصناعية السودانية لاتطبق نظام التكلفة على أساس النشاط ، الفرضية الثانية: هناك علاقة إيجابية بين العوامل المؤثرة (هيكل التكلفة ، أهمية معلومات التكاليف ، تعدد وتنوع المنتجات والمنافسة) وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالشركات الصناعية السودانية ، الفرضية الثالثة : هنالك علاقة إيجابية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتحسين الأداء بالشركات الصناعية السودانية ، الفرضية الرابعة : هنالك صعوبات ومشاكل تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالشركات الصناعية السودانية .توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها أن الشركات الصناعية لاتستخدم نظام التكلفة على اساس النشاط وتعتمد بشك اساسي على نظام التكاليف التقليدية بدلا عن الحديثة ، كما أظهرت أن تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يحدد تكلفة الانتاج بصورة دقيقة ويخفض التكلفة ويزيد

⁽¹⁾فاطمة عامر حماد حامد ,أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين الأداء المالي للشركة- دراسة ميدانية على قطاع الصناعات التحويلية .

(الغزطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2013م)

الارباح الأمر الذي أثر ايجابيا على تحسين أداء الشركة ككل قدمت الدراسة عدة توصيات منها: الحاجة الى تطبيق نظام التكلفة الى اساس النشاط للحصول على معلومات تكلفة دقيقة بالشركات الصناعية السودانية ، تدريب الموظفين لتحسين مهاراتهم وخبراتهم فيما يخص نظام التكلفة على اساس النشاط لتلبية متطلبات العمل في بيئة العمل الجديدة ، تفعيل دور نظم التكاليف الحديثة مثل نظام التكلفة على اساس النشاط أكثر بالجامعات والمعاهد التعليمية العليا لرفع مستوى الوعي .

انفقت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناول كل من الدراستين الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ، بينما تناولت الدراسة السابقة الانظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية ، بينما ركزت الدراسة الحالية على الانظمة الحديثة ودورها في الخدمات التعليمية المتمثلة في قياس تكلفة الطالب في التعليم الثانوي

17.دراسة: فائق علي بخيت-الخاص (2016)⁽¹⁾

تلخصت مشكلة الدراسة في الاتي : نتيجة للتغير في عدد ونوعية المنتجات والتطور في الإنتاج أصبحت النظم التقليدية غير قادرة على تحديد التكلفة خصوصاً التكاليف الصناعية غير المباشرة وأصبحت بذلك لاتعطي نتائج على قدر من الدقة ، لذلك لابد من إيجاد طرق حديثة وأكثر موضوعية لتوزيع وتحميل المصروفات الصناعية غير المباشرة على المنتجات سواء أن كانت منتجات أساسية مشتركة أو منتجات فرعية بهدف الوصول إلى التكلفة التي تساعد في تحديد السعر المناسب . هدفت الدراسة الى تحقيق الاتي: الوصول إلى تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة، ومعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لاتضيف قيمة بصورة واقعية، ومعرفة مدى تأثير الأنشطة التي تضيف قيمة على المنتجات اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة والمنهج الاستباطي لصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام دراسة الحالة لمعرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة حسب النشاط في مجموعة جياذ الصناعية . اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات: الفرضية الاولى: استخدام النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية يؤدي الى إتخاذ قرارات غير رشيدة بشأن المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية في المنشآت الصناعية .، الفرضية الثانية : تقسيم المنشأة الى مراكز أنشطة يؤدي الى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة على المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية ، الفرضية الثالثة : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وإدارة التكلفة للمنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية . توصلت الدراسة الى عدة نتائج من أهمها:إن مجموعة جياذ الصناعية تفتقر الى وجود نظام تكاليف محكم يساعدها على عملية التحميل الدقيق للمصروفات على المنتجات، أنظمة التكاليف التقليدية لاتمكن من تخصيص التكاليف غير المباشرة إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج والذي لا يمكن الإعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ قرارات إدارية . أهم ما اوصت به هذه الدراسة ما يلي: الاهتمام بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجموعة جياذ لأنه يخفض

(¹)فائق علي بخيت الخاص ، التكلفة على اساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا بحث تكلمي للإستيفاء متطلبات الحصول على درجة الماجستير العلوم في التكاليف والمحاسبة الادارية ،غير منشورة ،2016م).

من التكاليف ويحقق الإستغلال الأمثل للموارد ، على الشركات الصناعية وكمدخل لتطبيق نظام التكلفة أساس النشاط أن تحدد في البداية الهدف المرجو من تطبيق هذا النظام ركزت الدراسة السابقة على التكلفة على اساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية بينما ركزت الدراسة الحالية على التكلفة على اساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة الطالب في المرحلة الثانوية.

18.دراسة: كرار محمد حسن محمد (2017)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة البحث في قياس أثر التكامل بين نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، ونظام التكاليف على أساس النشاط على تقويم أداء المصارف التجارية، ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية : هل يساعد التكامل بين البعد المالي والرقابة على التكاليف للوصول إلى تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة ومعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لاتضيف قيمة بصورة واقعية على قياس أداء المصارف التجارية؟ ، هل يساعد التكامل بين بُعد العمليات الداخلية وتحميل التكاليف على أساس النشاط على صياغة الإستراتيجية المستقبلية للمصارف التجارية؟، هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية في تكامل بُعد العملاء وتخفيض تكاليف الأنشطة وتقويم أداء المصارف التجارية؟، هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية في تكامل بُعد التطور والنمو وتخطيط التكاليف وتقويم أداء المصارف التجارية؟ .تمثلت أهم أهداف الدراسة الى التعرف على أثر التكامل بين بُعد العمليات الداخلية وتحميل التكاليف على أساس النشاط على صياغة الأستراتيجيات المستقبلية للمصارف التجارية، التعرف على مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في تكامل بُعد العملاء وتخفيض تكاليف الأنشطة وتقويم أداء ، التعرف على مدى وجود علاقة في تكامل بُعد التطور والنمو وتخطيط التكاليف وتقويم أداء المصارف التجارية ؟ .اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة والمنهج الاستنباطي لتحديد طبيعة المشكلة وصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي.اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات: الفرضية الاولى:التكامل بين البُعد المالي والرقابة على التكاليف يؤثر في قياس أداء المصارف التجارية .الفرضية الثانية: التكامل بين بُعد العمليات الداخلية وتحميل التكاليف على أساس النشاط يؤثر في صياغة الاستراتيجية المستقبلية للمصارف التجارية .الفرضية الثالثة : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية في تكامل بُعد العملاء وتخفيض تكاليف الأنشطة وتقويم أداء المصارف التجارية ، الفرضية الرابعة هناك علاقة ذات دلالة إحصائية في تكامل بُعد التطور والنمو وتخطيط التكاليف وتقويم أداء المصارف التجارية .توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: هناك تطبيق جزئي لبطاقة الأداء المتوازن في بعض المصارف التجارية ، حيث اعتبرتها أداة مناسبة لقياس أدائها الحالي والمستقبلي والذي تتعكس نتائجه من خلال المحاور الأخرى للأداء، هناك تكامل بين البُعد المالي وعنصر

(1)كرار محمد حسن محمد ،التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس النشاط وأثره في تقويم أداء المصارف التجارية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية

الدراسات العليا ، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشور ،2017م).

الرقابة على التكاليف مما له تأثير إيجابي على قياس الأداء المالي والتشغيلي للمصارف التجارية ، إن المعلومات المالية والتشغيلية التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط تُعد قاعدة بيانات مهمة لتشغيل نظام بطاقة الأداء المتوازن مما يساعد في تحقيق أهداف التطوير والتحسين المستمرين على المنتجات وبالتالي ينعكس على تحسين نتائج أداء المنظمة ككل. أهم ما أوصت به هذه الدراسة ما يلي: أن تسعى إدارة المصارف التجارية على تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن بصورة كاملة بإعتباره نظاماً متكاملًا للإدارة الإستراتيجية ، ووسيلة لترشيد القرارات الإدارية وتوجيه سلوك العاملين وتقييم الأداء ، على إدارة المصارف التجارية السودانية إنشاء إدارة فرعية للتكاليف والإستفادة من كوادرها من محاسبي التكاليف والذين يشغلون وظائف أخرى ، لتطبق نظام التكاليف على أساس النشاط وإستخدام المعلومات التي يقدمها من أجل دعم عمليات التحسين المستمر على أداء المصرف .

ركزت الدراسة السابقة في قياس أثر التكامل بين نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، ونظام التكلفة على أساس النشاط على تقويم أداء المصاريف التجارية بينما ركزت الدراسة الحالية على التكلفة على أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة الطالب بالمرحلة الثانوية.

19.دراسة: إسرائ عبد اللطيف احمد محمد, (2019)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي : ما أثر استخدام نظام التكلفة على اساس الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية ؟ للإجابة على هذا السؤال الرئيسي , تمت صياغة التساؤلات الفرعية التالية : ما دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إتخاذ قرار تصنيع الأجزاء او الشراء من الخارج ؟ , هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت وقرار قبول طلبات الشراء الخاصة؟, هل يؤدي استخدام نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت الى إتخاذ قرار إضافة او حذف أحد خطوط الإنتاج ؟ , ما مدى العلاقة بين استخدام نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت وقرار تخصيص الموارد النادرة ؟ .تمثلت أهم اهداف الدراسة في الاتي , التعرف على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية, التعرف على العلاقة بين استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت واتخاذ قرار تصنيع الأجزاء او الشراء من الخارج , التعرف على مدى مساهمة نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ قرار إضافة او حذف احد خطوط الإنتاج .اختبرت الدراسة الفرضية الرئيسية الاتية : توجد علاقة بين إستخدام نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت واتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية . وتنبثق منها الفرضيات الفرعية التالية : يساعد استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت مديري الشركات في اتخاذ قرار تصنيع الأجزاء او الشراء من الخارج , هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت وقرار قبول

⁽¹⁾إسرائ عبد اللطيف احمد محمد, أثر إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة

السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا ، بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشور , 2019م).

طلبات الشراء الخاصة ,نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت يساهم في اتخاذ قرار إضافة او حذف احد خطوط الإنتاج , يسهل نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت اتخاذ قرار تخصيص الموارد النادرة . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة الميدانية , المنهج الاستنباطي في وضع الفرضيات وتحديد محاور الدراسة والمنهج التاريخي في استعراض وتحليل الدراسات السابقة . توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها : يتغلب نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت على الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على اساس النشاط , أن استخدام المنشآت الزمن المستنفذ من كل نشاط أساسا لتوزيع التكاليف غير المباشرة يساعد في الوصول لتحديد أدق لتكلفة المنتج .لدى الشركات القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة . اوصت الدراسة بالاتي : الاعتماد على مخرجات نظام التكاليف في عملية اتخاذ القرارات التشغيلية ,, العمل على تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في المنشآت الصناعية لما له فوائد ومميزات متعددة في قياس تكلفة الأنشطة بدقة وتوفير المعلومات المناسبة لعمليات اتخاذ القرارات ,, أن تدرس الشركات كيفية استخدام الموارد النادرة لزيادة الأرباح , وان تقوم بحساب هامش المساهمة لكل وحدة من المورد المحدود. ركزت الدراسة السابقة على أثر استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في إتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية السودانية بينما تناولت الدراسة الحالية الحالية نظام التكلفة على اساس ودوره في تحديد تكلفة الطالب في المرحلة الثانوية.

الفصل الأول

الإطار النظري للتكلفة على أساس النشاط

المبحث الأول: مفهوم ونشأة وأهداف ومسببات نظام التكلفة على أساس
النشاط

المبحث الثاني: الخطوات والخصائص والمزايا والانتقادات التي واجهت
التكلفة على أساس النشاط

المبحث الاول

مفهوم ونشأة وأهداف ومسببات نظام التكلفة على أساس النشاط

أولاً: مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط

نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية التي ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة المتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة⁽¹⁾. وقد عرف مدخل التكلفة على أساس النشاط أنه ذلك المدخل القادر على ربط التكاليف بالأنشطة كمصادر لوجود التكاليف بغض النظر عن فكرة التخصيص الحالي للتكاليف غير المباشرة⁽²⁾. كما عرف هذا المدخل بأنه إتمام عملية تخصيص التكاليف الإضافية بدقة أكبر باستخدام الأنشطة كبديل لاستخدام مراكز التكلفة تمهيداً لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات باستخدام محركات التكلفة كوسيلة قياس⁽³⁾. كما عرف بأنه نظام للمعلومات المحاسبية يتولى تحديد الأنشطة التي يتم أدائها، وتجميع التكاليف على أساس هذه الأنشطة استناداً إلى كمية الموارد التي تستنفذها (محركات استخدام الموارد). وهو يقسم الأنشطة إلى أربع مجموعات: أنشطة على مستوى الوحدة، وأنشطة على مستوى دفعة الإنتاج، وأنشطة على مستوى المنتجات، وأنشطة على مستوى المنظمة ككل. ويتم تحميل تكاليف الأنشطة الثلاثة الأولى للمنتجات وفقاً لكمية المخرجات الناتجة من الأنشطة المستخدمة في إنتاج كل منتج من هذه المنتجات (محركات استخدام الأنشطة)، و بالنسبة لتكاليف الأنشطة المدعمة للمنظمة ككل فإنه يتم معالجتها كتكاليف زمنية أو يتم تخصيصها على المنتجات⁽⁴⁾. وإيضاً عرف بأنه مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء⁽⁵⁾. وعرف بأنه مفهوم جديد لقياس التكلفة وتتبعها من خلال تحديد العوامل المسببة لتكلفة الأنشطة، وتجميع ما يتصل بها من بيانات وتشغيلها بهدف تحديد تكلفة وحدة المنتج بكل نشاط⁽⁶⁾. وإيضاً عرف نظام التكلفة على أساس النشاط "هو أكثر الأسس ملائمة لتخصيص التكاليف إلى منتجات

(1). هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (الاسكندرية : دار الجامعية للنشر والتوزيع، 2000م) ص21

(2)أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2011م) ص 285

(3) د. محمد عبد الفتاح العشماوي، المرجع السابق ، ص، 285

(4) . سعيد الهلباوي " قضية التعامل مع / تجنب مشكلة التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات: مدخل تحليل الأنشطة ، نموذج وصفي " ، (المجلة العلمية

للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ع2 ، 1995م) ، ص3

(5) Horngren Charles. T et al OP . cit p 140 نقلاً عن د. اسماعيل حجازي _ أ. معالم سعاد محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة

(6) : عمان دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013م، ص6

(6) مجلة الدراسات والبحوث التجارية : مجلة علمية تصدرها كلية التجارة بينها ، جامعة الزقازيق ، السنة السادسة عشرة ، ع1 1996م ، ص438.

وينتج عنه مقاييس أكثر دقة لإستهلاك الموارد الخاصة بمنتج معين ، أو خدمة معينة⁽¹⁾ كما عرف بأنه نظام يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة ، ويأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل من عناصر التكلفة ومسببات التكلفة⁽²⁾ وعرف بأنه نظام يتم تطويره لتخصيص التكاليف من نقطة حدوث التكلفة وخلال سلسلة عمليات المنشأة، والخدمات الإنتاجية ، والخدمات المساعدة لتقديم المنتج⁽³⁾، كما عرف بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنشأة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حده ، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المنشأة أولاً ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء وذلك بحسب الاستفادة منها⁽⁴⁾

من التعريفات السابقة تستنتج الباحثة أن نظام التكلفة على اساس النشاط هو :

1- يعمل على ربط التكاليف بالأنشطة .

2-يقوم بعملية تخصيص التكاليف بدقة .

3-يقيس تكلفة وحدة المنتج .

4-يساعد على التحسين المستمر وتخفيض التكلفة .

5-يوفر معلومات تساعد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

بناء على الإستنتاج أعلاه تعرف الباحثة نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه، نظام يقيس تكلفة الوحدة النهائية مستنداً في ذلك علي فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وليس الوحدات النهائية، وانه نظام يساعد علي التحسين المستمر وتخفيض التكلفة، وأنه وسيلة يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات الاستراتيجية مثل التسعير وقرارات إضافة منتجات أو استبعادها والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنشأة.

يقوم مفهوم نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منظمات "تقوم بأنشطة " تتطلب "تكلفة أو موارد ، مما يعني ضرورة تصميم النظم بحيث يتم تخصيص أي تكاليف - لايمكن تخصيصها مباشرة للمنتج - على الأنشطة المتسببة فيها ، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط⁽⁵⁾ ولذلك ينبغي قبل البدء بتطبيق هذا النظام التعرف على المفاهيم الأساسية لهذا النظام وهي:

(1)D.Christensen,L. & Sharp, **How ABC Can Add Value to Decision Making**, **Management Accounting**, May,(1993) P.38 .

(2)مبارك، صلاح الدين عبد المنعم وآخرون ، محاسبة التكاليف : مدخل إداري حديث ، (الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2002) ص 381

(3)Michael. Woods, December(1992),”Completing the Picture Economic choices with ABC”, **Management Accounting**, USA

(4)Kaplan, Robert S ..and Cooper Robin.(1990), **Activity-Based Cost Systems, For Manufacturing Expenses** : In The Design Of Cost Management Systems , Prentice Hall International inc, New jersey.

(5) Hicks, P.33,(1990) نقلاً عن د. أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية : (الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع

1. الموارد: تعرف الموارد بأنها المكونات الاقتصادية (الأراضي والمباني والآلات والمعدات والتجهيزات وشبكات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات والمواد الخام والموارد البشرية والمالية وقنوات التوزيع. إلخ) والتي يتم استخدامها في العمليات التشغيلية للقيام بالأنشطة المطلوبة للإنتاج والتوزيع . تكلفة هذه الموارد هي التي تمثل مصدر التكلفة , وبالتالي يجب تحميل تكلفة هذه الموارد على الأنشطة المستهلكة لها باستخدام "مسببات تكلفة الموارد وهي تقيس الكمية المستهلكة من الموارد بواسطة الأنشطة(1).

2. النشاط: يعد مفهوم النشاط جوهر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدل تقسيمها إلى مراكز تحليل , وهذا يعني أن نظام التكلفة على أساس النشاط يقدم المؤسسة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح .(2) وقد عرف (C.Berliner) النشاط أنه (عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير أو الطويل). (3) , و عرفت الأنشطة على أنها (عملية أو مجموعة عمليات متجانسة تعالج مدخلات معينة ينتج عنها مخرجات بالتنسيق مع الأنشطة الأخرى في المشروع). (4) وكذلك عرفت الأنشطة بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة .(5) بالمعنى الواسع النشاط هو "أي شئ يحدث في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في صناعة المنتج أو استخدام العمل لتقديم الخدمة , ففي أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر وحدة النشاط الذي يتكرر في كل مرة. أما النشاطات الأخرى تتم لتمكين عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة ولكنها تعتبر أساسية في عملية الإنتاج وتسمى أنشطة الحفاظ على المنتج أو الخدمة(6) " . تبوب الأنشطة طبقاً لأسس عديدة فعلى سبيل المثال الي الاتي :

أ. التصنيف طبقاً لمستوى النشاط :

تقسم الأنشطة إلى أربع مستويات من الأنشطة وفيما يلي هذه المستويات الأربعة (7).

- a. أنشطة على مستوى الوحدة وهي التي يتم أدائها في كل مرة تنتج فيها وحدة
- ii. أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج وهي الأنشطة التي يتم أدائها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات .

(1) د. أحمد حسين علي حسين, المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي , (الاسكندرية : دار الجامعية , 2013م) ص 64

(2) د. اسماعيل حجازي - أ . معالم سعاد مرجع سابق , ص 102

(4) J. Luc Arregle OP. Cit P 1786 . نقلا عن المرجع السابق ص 103

(4) د . طلال عبد المحسن حمزة الكسار . د. محمود جلال احمد البياتي , محاسبة التكاليف (قياس .. تخطيط ورقابة) , (عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع , 2010م) ص 361

(5) د. أحمد صلاح عطية , مرجع سابق ص ص 71, 72

(6) عاصم فهد العريبي , المحاسبة الإدارية , (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع , 2003) , ص 256.

(7) ري إتش جاريسون , إريك نورين , المحاسبة الإدارية تعريب د. احمد حامد حجاج , (الرياض : دار المريخ للنشر والتوزيع , 2002م-2006م-2008م, ط الإنجليزية) , ص 228

iii. أنشطة على مستوى المنتجوهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم إنتاج كل نوع من انواع المنتجات .

iv. أنشطة على مستوى التسهيلات والتجهيزات وهي التي توفر التسهيلات لعملية التصنيع بصفة عامة .

الأنشطة على مستوى الوحدة هي تلك التي تنشأ نتيجة للحجم الكلي للإنتاج خلال المصنع , و على سبيل المثال فإن استهلاك القوى المحركة يعد دالة لعدد ساعات تشغيل الآلات اللازمة لإنتاج كل وحدات المنتج ومن ثم يعد نشاط على مستوى الوحدة وغيرها من الامثلة , اما الأنشطة على مستوى دفعة الإنتاج فهي تشتمل على واجبات معينة مثل اصدار اوامر الشراء وإعداد الآلات وشحن البضاعة للعملاء واستلام المواد وتولد التكاليف على مستوى دفعة الإنتاج تبعاً لعدد دفعات الإنتاج وليس تبعاً لعدد الوحدات المباعة أو اي مقاييس اخرى للحجم وبالإضافة إلي ذلك فإن التكاليف علي مستوى دفعات الإنتاج لا تتأثر بحجم الدفعة , وفي ظل تحديد التكلفة على اساس النشاط فإن مفهوم الدفعة يعني ايجاد مركز نشاط مستقل لكل نشاط على مستوى الدفعة يمكن تمييزه . والأنشطة على مستوى المنتج هي تلك المتعلقة بإنتاج الشركة منتجات معينة , وهذه الأنشطة تنشأ نتيجة الحاجة الي دعم انتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة , وبناء عليه فإن الأنشطة علي مستوى المنتج يمكن أن ترتبط ببعض المنتجات دون البعض الآخر , وعلي سبيل المثال فإن الفحص يعتبر نشاط على مستوى المنتج حيث أن بعض انواع المنتجات تحتاج لهذا الفحص في حين لا يحتاج البعض الآخر ذلك ,مثل فحص المحافظة على مخزون المواد وإصدار أوامر التعديلات الهندسية (تعديل المنتج لمقابلة مواصفات العملاء) . اما الأنشطة على مستوى التجهيزات تجمع عادة في مركز نشاط واحد , حيث أنها تتعلق بالإنتاج إجمالاً وليس بأي دفعة انتاج محددة أو بأي منتج معين , وتشمل تكاليف نشاط التجهيزات علي بنود مثل إدارة المصنع والتأمين والضرائب العقارية والخدمات الترفيهيه للعمال .

أمثلة لمراكز النشاط التي توجد في المستويات الأربعة السابقة (1).

أنشطة علي مستوى الوحدة :

أمثلة لمراكز الأنشطة :

عملية الأمر بالشراء

عملية الأمر للإنتاج

إعداد الآلات والمعدات

أنشطة على مستوى التجهيزات :

أمثلة لمراكز الأنشطة :

معدات المصنع العامة

اشغال المصنع

إدارة تدريب الأفراد

أنشطة علي مستوى الوحدة :

أمثلة لمراكز الأنشطة :

أنشطة الآلات مثل آلات الحفر والتقطيع والصيانة .

أنشطة العمل وتشمل المزايا

مناولة المواد

أنشطة على مستوى المنتجات

أمثلة لمراكز الأنشطة

التفتيش على الجودة

اختبارات المنتج

إدارة مخزون القطع

تصميم المنتج

التشغيلات المتخصصة (المواد , الاجور)

المصدر: ري إتش جاريسون , إريك نورين , المحاسبة الإدارية تعريب د. احمد حامد حجاج , (الرياض : دار المريخ للنشر والتوزيع , 2002م-2006م-2008م, ط
الإنجليزية) , ص ص 229 - 230

ب. تصنيف الأنشطة حسب مدى إضافتها لقيمة الإنتاج

تصنف الأنشطة حسب مدى إضافتها لقيمة الإنتاج الى ما يلي (2) .

- i. أنشطة تضيف للقيمة وهي الأنشطة التي يعنقد المستهلكون أنها تضيف منفعة أو فائدة للمنتجات المشتراة من الموردين , حيث تؤثر مسببات تكلفة هذه الأنشطة في تفسير سلوك تكلفتها , ويلزم رقابة تلك المسببات للتعرف علي سلسلة القيمة طبقاً للإستراتيجية المختارة , ومن أمثلة تلك الأنشطة , أنشطة الشراء والتخزين والاستخدام .
 - ii. أنشطة لاتضيف قيمة وهي الأنشطة ذات الإنفاق المتلاف (بشكل مبذر) ولا تضيف قيمة أو منفعة للمنتج , فقد يتسبب تأخير تسليم المنتج للمستهلكين في زيادة التكاليف دون أن تكون مقرونة بزيادة المنفعة . كما أن الاستغناء عن تلك الأنشطة يؤدي إلى تخفيض التكاليف, ومن أمثلة تلك الأنشطة أنشطة تداول ومناولة المواد داخل المخازن ونقل المنتجات تحت التشغيل من مرحلة إلى مرحلة إنتاجية أخرى لأنها تعتبر بمثابة فترات انتظار بدون عائد .
- الشكل (1/1/1) يوضح المبدأ الأساسي لنظام ABC (3) .

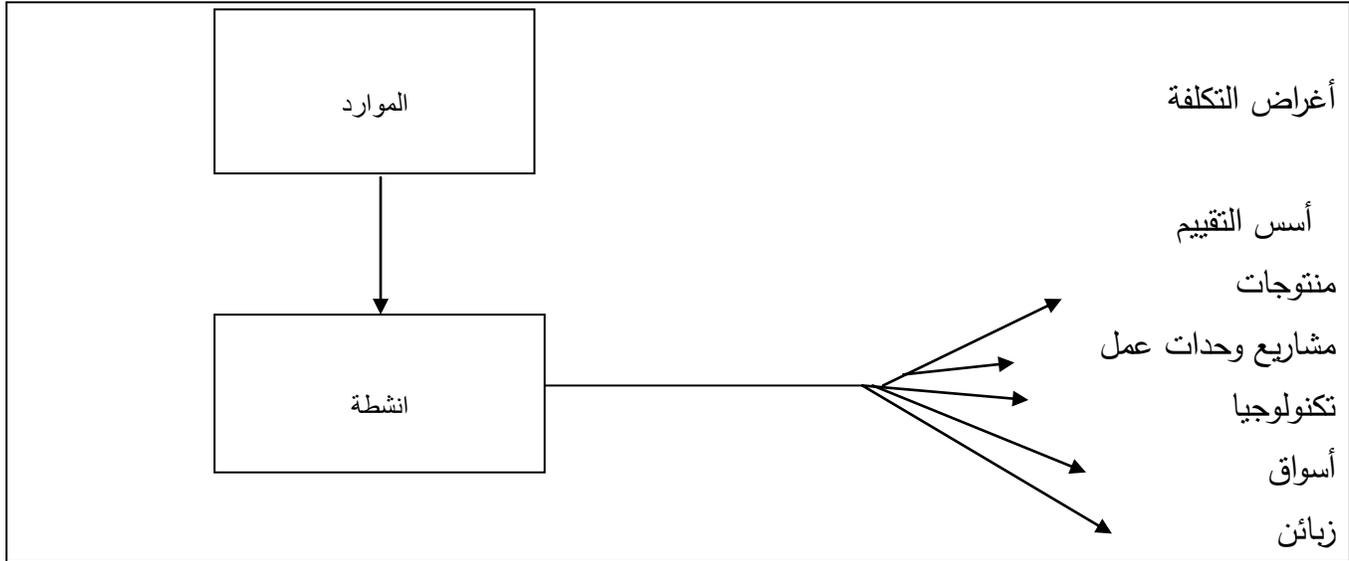
(1) ري إتش جاريسون , إريك نورين , مرجع سابق ص ص 229 , 230

(2) د. مكرم عبد المسيح باسيلي , المحاسبة الإدارية -الاصالة والمعاصرة, (المنصورة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع , 2007), ص 133

(3) د. اسماعيل حجازي - أ. معاليم سعاد , مرجع سابق ص 99

شكل (1/1/1)

المبدأ الأساسي لنظام التكلفة على اساس النشاط



Source: P Iorino et Al OP.cit P 198

نقلًا عن اسماعيل حجازي - أ. معاليم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة: (عمان دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013م)، ص 99

وفي ضوء ما تقدم فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة " هو أن المنتجات لا تستهلك موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات وبين الموارد.

ثانياً: نشأة نظام التكلفة على أساس النشاط ABC:

ترجع الدراسة الأكاديمية الأولى لمدخل نظام تكاليف الأنشطة الى الدراسة التي قام بها (Staubus,1971) , حيث يعتبر أول من تناول فكرة نظام التكاليف على أساس النشاط في كتابه المنشور عام 1971 , حيث قام بدراسة النقاط الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة الأنشطة والتي وضحت مركز النشاط , وأهداف التكلفة , ومفهوم التكلفة , وتكاليف ادخال النشاط, ووضح من خلالها أن استخدام اسس التخصيص في نظم التكاليف التقليدية (مثل ساعات العمل المباشر) يضلل تكلفة المنتج , بسبب تحميل بعض المنتجات بأقل من التكاليف الخاصة بها أو أكثر ومن ثم ربط هذه الأنشطة بالمنتجات عن طريق ما يعرف بمحركات التكلفة⁽¹⁾

في الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينيات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال: Bekett

(1) أمير إبراهيم المسحال , تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية, (غزة : الجامعة الإسلامية , عمادة الدراسات العليا , كلية التجارة , قسم المحاسبة والتمويل , رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير غير منشورة , 2005), ص

1951 و Shubik 1963. وفي نفس الفترة , انطلقت في الولايات المتحدة عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لشركة (General electric) في سنة 1963 والتي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة إذ اقترح كل من: Robert Kaplan و Robin Cooper ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف⁽¹⁾.

بدء ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط بداية من عقد الثمانينيات على يد بعض الأكاديمين من أمثال روبين كوبر , وروبرت كابلان حين أخذوا يثيرون عدداً من علامات الإستفهام حول درجة كفاية وملاءمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية. في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه (Activity-Based Costing(ABC)⁽²⁾ .

تتطوي طريقة تحديد تكلفة النشاط على عملية تخصيص تتم على مرحلتين ففي المرحلة الأولى يتم تحديد التكاليف الإضافية في مجتمعات للتكلفة وهذه المجتمعات تختلف في مفهومها وعددها عن تلك المستخدمة في النظم التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية الإضافية على أقسام المصنع . ففي طريقة تحديد التكلفة على أساس النشاط يزيد عدد مجتمعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف الإضافية بالمقارنة بالمدخل التقليدي الذي يجمع التكاليف في مجموعة واحدة في حالة إستخدام معدل تحميل واحد على مستوى المصنع أو تجميع التكاليف الإضافية في مجتمعات للتكلفة على أساس الأنشطة يؤدي إلى زيادة عدد هذه المجتمعات وفقاً لعدد الأنشطة المسببة للتكاليف. وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص التكاليف الإضافية على المنتجات وفقاً لعدد الأنشطة المطلوبة لإنجازها. فالمنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة مختلفة، وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة⁽³⁾ .

ثالثاً: محركات أو مسببات التكلفة

إن نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز أساساً على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق حيث تتم عملية تتبع تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات التي تستخدم أيضاً في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج , ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عاملاً مرتبطاً بالنشاط وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة⁽⁴⁾ .

(1) د. اسماعيل حجازي _ أ . معاليم سعاد ، مرجع سابق، ص96

(2) د. أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2006م) ، ص 70

(3) د. السيد عبد المقصود ديبان وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف : (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2004م)، ص ص 409، 410

(4) د. اسماعيل حجازي ، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 112

تعرف محركات أو مسببات التكلفة علي أنها الحدث أو النشاط الذي يستهلك الموارد وينتج عنه تكلفة (1). كما عرف بأنه "مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة" (2). وأيضاً عرف بأنه العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بغرض تكلفة معين نحو سلوك معين وضمن مدى ملائم وخلال فترة معينة . ويعد مصطلح مسبب التكلفة جوهر الإضافات التي جاءت بها طريقة التكلفة على اساس النشاط في مجال تحسين حساب التكاليف وتحسين الأداء (3) . وكذلك عرف بأنه النشاط أو العملية التي تعتبر محددة للتكاليف (4). وعرف أيضاً على أنه أي حدث أو عملية مسببة للتكلفة وهو مرادف لاصطلاح غرض أو موضوع التكلفة ويرى البعض أن اصطلاح مسببات التكلفة يستخدم كبديل لمصطلح مقياس النشاط باعتبار أن كل منها تستخدم للدلالة على تفسير التكلفة وبيان كيفية تخصيص التكاليف على المنتجات (5) .

رابعاً: الدقة في إختيار مسببات التكلفة

تعتبر دقة اختيار مسببات التكلفة أهم ما يميز مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط , نظراً لاهمية مسببات التكلفة في عملية تتبع تكلفة استخدام الموارد على الأنشطة وأيضاً في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج , وتؤدي دقة اختيار مسببات التكلفة الى تعظيم المنفعة المتوقعة من تطبيق مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط والمتمثل في مستوي الدقة المرتفع لبيانات التكاليف (6) . ويرتبط اختيار مسببات التكلفة بثلاثة قرارات مرتبطة ببعضها هي :

كم عدد مسببات التكلفة التي يجب إستخدامها ؟ وما هو مسبب التكلفة الواجب إستخدامه ؟ وماهي الآثار السلوكية للمسبب المختار ؟ (7)، يعتمد عدد مسببات التكلفة التي يجب إستخدامها على درجة الدقة المطلوبة في تكاليف المنتجات وعلى مدى التعقيدات في مزيج المنتجات . فكلما زاد عدد مسببات التكاليف كلما زادت دقة تكلفة المنتج مع الأخذ في الحسبان تكلفة ومنفعة استخدام مسبب التكلفة . أي بين تكاليف مسك السجلات لهذه المسببات ولمجمعات التكلفة للأنشطة وبين الزيادة في درجة دقة النتائج المتوصل إليها . أما تحديد نوع مسبب التكلفة الواجب إستخدامه فيعتمد على سؤال المشرفين بكل إدارة عن العناصر التي تحدد مستوى النشاط للوظائف التي يشرفون عليها ويتم تجميع قائمة شاملة بمسببات التكلفة ويجري تحسينها وادماجها حتي يكون تجميع البيانات وتجهيزها ممكناً من الناحية العملية . أما القرار الثالث فيشير الي ضرورة دراسة الآثار السلوكية لإستخدام أحد مسببات التكاليف حيث يؤثر اختيار مسبب التكلفة على سلوك الأفراد وذلك إذا ما أحسوا أن تقييمهم سيتم بطريقة ما على

(1) أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي , مرجع سابق ص 303

(2) Israelsem, P.34 نقلًا عن د. أحمد صلاح عطية، مرجع سابق ص 80

(3) د.اسماعيل حجازي ، أ. معاليم سعاد، مرجع سابق ص 112

(4) د. محمد الفيومي محمد , أصول محاسبة التكاليف (الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع , 98-1999) , ص 567

(5) د. السيد عبد المقصود ديبان وآخرون , في مبادئ محاسبة التكاليف, (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع , 2004م) ص 410

(6) مجلة الدراسات والبحوث التجارية , مرجع سابق 1996, ص 443

(7) د. محمد الفيومي محمد , مرجع سابق ص ص 568-570

أساس مسبب التكلفة قد تكون الآثار السلوكية مفيدة إذا أدى مسبب التكلفة الى تشجيع الافراد لأن يسلكو مسلكا مرغوب فيه مما يؤدي الى تحقيق مستوى أفضل من الأداء , كما قد تكون الآثار السلوكية ضارة بأداء الافراد , وهنا يجب ألا يستهان بالآثار السلوكية لمسببات , فقد يتغير تطبيق النظام بأكمله بسبب الاثار السلوكية .

هذا ويفضل إختيار مسببات التكلفة التي يتوافر فيها ما يلي⁽¹⁾ :

1.سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها .

2.أن تكون قابلة للقياس .

3.أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط

4.ينبغي أن يكون مسبب التكلفة مقياس متجانس على نحو معقول لنواتج كل نشاط .

ترى الباحثة أن زيادة عدد مسببات التكلفة وأن كان يزيد من درجة دقة بيانات نظام التكاليف إلا أن التوسع في عدد ونوعية هذه المسببات قد يجعل النظام المقترح مكلفاً ومعقداً , ولذلك يتعين مراعاة العوامل التالية في تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة :

1.درجة الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف .

2.تنوع الإنتاج .

3.تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة .

الشكل رقم (2/1/1) يوضح أمثلة لمسببات التكلفة

(1)د. هاشم أحمد عطية , مرجع سابق, ص 30

شكل رقم (2/1/1)

مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات أو وقت المناولة
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المستلمة بواسطة العملاء

المصدر: هاشم أحمد عطية , محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع, 2000م) ص 2

خامساً: تحديد مراكز النشاط (مجمعات التكلفة)

عرف مركز النشاط على أنه الجزء من عملية الإنتاج الذي ترغب الإدارة في أن تحصل على تقارير منفصلة عن تكلفة الأنشطة التي يؤديها هذا المركز (1). وكذلك عرفت مجمعات التكلفة على أنها ذلك المستوى من التفصيل الذي يتم عنده تجميع التكاليف الخاصة بالأنشطة ثم توزيعها على المنتجات النهائية.(2) . وتتوقف صحة عملية تجميع الأنشطة في مراكز نشاط (مجمعات تكلفة) على مدى توافر الشرطين التاليين في عملية التجميع(3)

1. وجود التجانس بين الأنشطة المسببة للتكاليف في مركز النشاط (مجمع التكلفة) . ويقصد بالتجانس هنا أن تتأثر كل الأنشطة المتجمعة في مركز النشاط بمسبب واحد وبنفس الدرجة, بمعنى أن يكون التأثير في أحد الأنشطة متلازماً مع تأثير بنفس الدرجة, في الأنشطة الأخرى المتجمعة في مركز النشاط. وبذلك يمكن إختيار مسبب للتكلفة (أساس للتحميل) يعبر تعبيراً صحيحاً عن سلوك التكاليف التي تسببها هذه الأنشطة .

2. أن يوجد تناسب بين التغيرات في تكاليف مركز النشاط (مجمع التكلفة) وبين التغيرات في الأنشطة التي تم تجميعها في هذا المركز , بمعنى أن يكون التغير في التكاليف بنفس نسبة التغير في مستوى النشاط. فلا يجوز, مثلاً, الجمع بين تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة في مجمع واحد للتكلفة ثم تخصيصها (توزيعها) علي المنتجات كما لو أنها كلها تكاليف متغيرة . ويعتبر هذان الشرطان ضروريان لتجنب أو للتقليل بقدر الإمكان من عملية التخصيص.(التوزيع) الحكمي لعناصر التكاليف على المنتجات , وإلا أصبح نظام تكاليف الأنشطة مثل النظام التقليدي .

سادساً: أهداف نظام التكلفة على أساس النشاط:

يهدف مدخل التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق الأغراض التالية (4) :

1. إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.
2. القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات .
3. تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استفادها بأنشطة المنظمة.
4. ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة

(1) د. أحمد حسين علي حسين, مرجع سابق ص 66

(2) أ . د . محمد عبد الفتاح العشاوي , مرجع سابق ص 305

(3) د. أحمد حسين علي حسين, مرجع سابق ص 67

(4) د. محمد عبد الفتاح العشاوي, مرجع سابق ص ص 286 ، 287

حفاظاً على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً , فضلاً عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محددة وغير ذلك من القرارات الأخرى .

5. تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة وإستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على إستثماراتها .

مما سبق تري الباحثة أن تطبيق نظام المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط يحقق الاهداف التالية:

1. التحديد الدقيق لتكلفة المنتج أو الخدمة المنتجة .
2. توفير المعلومات اللازمة للتخصيص الأمثل للموارد .
3. توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار بشكل أفضل بالمقارنة مع النظم التقليدية للتكاليف.
4. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات والخدمات المختلفة.

سابعاً: دوافع العمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط :

تعتبر أوجه القصور والانتقادات الموجهة للطريقة التقليدية المتبعة في توزيع وتخصيص التكاليف الإضافية أو التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات المتعددة والمستفيدة وقد ترتب على ذلك مجموعة الدوافع التالية⁽¹⁾:

1. تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتدققها على المخرجات النهائية.
- أن تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة في إطار المدخل الكلي لتحميل التكاليف يتم بعد الانتهاء من تبويب وحصر وجمع عناصر التكاليف المختلفة وذلك وفقاً للخطوات التالية :
- أ. حصر عناصر التكاليف المباشرة وربطها بالمخرجات أوالمنتجات النهائية اعتماداً على سهولة التمييز العيني لمكوناتها وسهولة حسابها وسهولة تخصيصها مباشرة على وحدات الإنتاج أو على وحدات التكلفة, ومن الضروري التنبيه إلى أن الدقة في قياس تكلفة المخرجات تزداد كلما زادت نسبة التكاليف المباشرة ضمن التكلفة الكلية للمنتج.
 - ب.حصر عناصر التكاليف غير المباشرة بشكل اجتهادي في مجموعات معينة نتيجة تعددها وتنوعها لمرعاة بعد تكلفة هذا الحصر ,ثم تطبيق مبدأ الاقتراب من المباشرة على هذه العناصر التي يصعب حسابها بدقة كما يصعب تمييزها عينياً ويصعب تخصيصها بصورة موضوعية, ويتطلب تطبيق هذا المبدأ إنشاء مراكز تكلفة مختلفة طبقاً للإدارات والاقسام والوحدات الواردة بالهيكل التنظيمي للمنظمة، مع إنشاء مراكز تكلفة وهمية او غير موجودة بهذا الهيكل لتسهيل توزيع بنودها أو عناصرها على هذه المراكز غير الوهمية والوهمية استناداً الى اسس توزيع معينة تمهيداً لتخصيصها على المخرجات او المنتجات النهائية وفق اسس توزيع معينة أهمها العمل البشري، ومن الضروري التنبيه الى أن الدقة في قياس تكلفة الانتاج تزداد كلما زادت الدقة في اختيار اسس التوزيع والتحميل الملائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة.

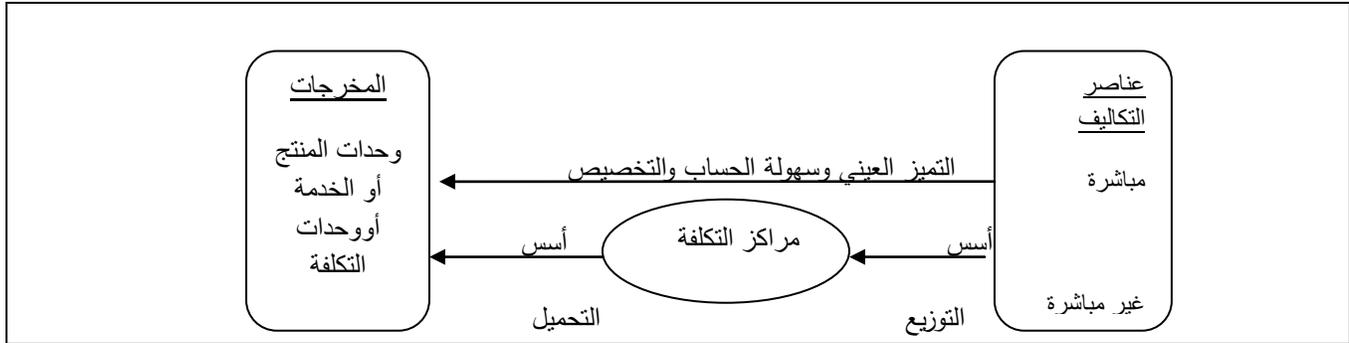
(1)د. محمد عبد الفتاح العثماني, مرجع سابق ص ص 280 - 285

ج. قياس التكلفة الكلية للإنتاج عن طريق حاصل جمع الخطوتين تمهيداً لقياس متوسط تكلفة وحدة المنتج من خلال العلاقة النسبية بين الخطوة (ج) وعدد الوحدات المنتجة، وايضاً تمهيداً لتقسيم التكلفة الكلية للإنتاج (الخطوة رقم ج) بين الوحدات المباعة والوحدات المتبقية كمخزون.

الشكل رقم (3/1/1) يوضح كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المخرجات وفق المدخل التقليدي للتكاليف كأحد اهم دوافع العمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط:

شكل (3/1/1)

كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة علي المخرجات وفق المدخل التقليدي للتكاليف



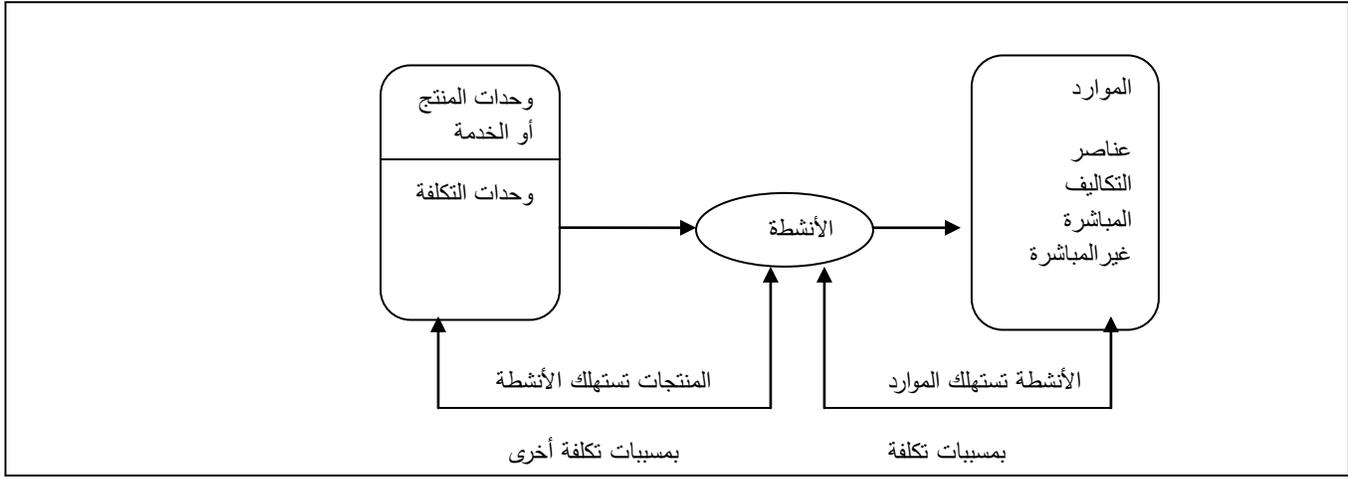
المصدر: أ. د. محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث) (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع : 2013) ، ص 283.

يتضح للباحثة من الشكل (3/1/1) أن تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة علي المخرجات تختلف ما إذا كانت عناصر التكاليف مباشرة (التمييز العيني ،سهولة الحساب ،سهولة التخصيص) أو غير مباشرة (البحث عن أسس التوزيع المناسبة علي مراكز التكلفة ، البحث عن أسس التحميل المناسبة علي المنتجات والخدمات).

الشكل رقم (4/1/1) يوضح كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

الشكل رقم (4/1/1)

كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفق أسلوب التكلفة على اساس النشاط



المصدر: أ.د محمد عبد الفتاح العشماوي, محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث), (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع, 2011م), ص 293

يتضح للباحثة من الشكل (4/1/1) أن تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدلالة الأنشطة نجد أن الأنشطة تستهلك الموارد , أما المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة وهذا اعتماد علي مسببات التكلفة .

2.زيادة حدة المنافسة العالميةتعتبر البيانات التكلفة الناتجة عن المدخل التكلفة التقليدي غير ملائمة لمقابلة ظروف المنافسة الحادة الناتجة عن تحرير التجارة الدولية وإزالة القيود عنها، كما لاتوضح هذه البيانات مدى الاستخدام الافضل لموارد المنظمة وبالتالي لا تفيد في رسم السياسة السعرية المناسبة للحفاظ على حصة المنظمة الحالية بالاسواق وزيادتها مستقبلاً .

وعلى هذا النحو فقد فرض دافع الزيادة الحادة في المنافسة العالمية ضرورة وجود وإستخدام مدخل التكلفة على اساس النشاط الذي يعمل على تعظيم قدرات المنظمة في مجال خفض التكاليف ومن ثم خفض اسعار منتجاتها، حيث يعتمد التركيز نحو خفض التكاليف في إطار جوهر هذا المدخل على الانشطة التي لاتضيف قيمة مع تعظيم اداء الانشطة المضيفة للقيمة.

3.المعالجة الكلية للتكاليف التسويقية والادارية. يعتمد المدخل التقليدي للتكاليف في معالجة تكاليف التسويق والتكاليف الادارية عن تحميلها على الانتاج بصفة اجمالية باعتبارها تكاليف زمنية وذلك لأغراض اعداد القوائم المالية للمنظمة، ولعل ذلك يكون غير مناسباً للأغراض الادارية الداخلية التي تدعم ضرورة العمل بمدخل التكلفة على اساس النشاط الذي يقوم على فكرة تحميل كل منتج بإجمالي ما يستهلكه من تكاليف الانشطة المتباينة التي منها النشاطين التسويقي والاداري.

4.التغير الجوهرى لهيكل تكلفة الإنتاج بحيث اصبحت تكلفة العمل المباشر تمثل جزء صغير من تكلفة الإنتاج لاتتعدى 5% بينما ارتفعت التكاليف الإضافية المرتبطة ببعض الأنشطة مثل تصميم المنتجات, الرقابة على

الجودة، خدمات العملاء، تخطيط الإنتاج، لتصل إلى 50% من تكلفة الإنتاج الأمر الذي أصبح معه ساعات العمل المباشر أساس غير ملائم لتخصيص التكاليف (1) .

5. لم تعد محاسبة التكاليف قاصرة على تسعير المخزون السلعي فحسب بل ظهر لها أهداف جديدة من خلال دعم القرارات الإدارية (2) .

(1) محمد أحمد شاهين، "مشكلات تطبيق مدخل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وأثره على إتخاذ القرارات" (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، غير منشورة، 1997م)، ص 43

(2) أمير إبراهيم المسحال "مرجع سابق، ص 53

المبحث الثاني

الخطوات والخصائص والمزايا والانتقادات التي واجهت التكلفة على أساس النشاط

أولاً : خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة توجز على النحو التالي⁽¹⁾:

1. تجميع الأعمال على هيئة أنشطة

تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة. وبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات.

2. تحديد تكلفة النشاط

بعد تجميع أعمال المنشأة على هيئة أنشطة الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط .

3. تحديد مراكز الأنشطة

يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز .

4. إختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة

ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلاً تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات /ساعة .

5. إختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة

ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات /ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات .

ويحدد Brimson ست خطوات لتحديد التكلفة طبقاً لنظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط وهي⁽²⁾:

1. إختيار أساس التكلفة .

2. تتبع الموارد للأنشطة .

3. تحديد مقاييس أداء النشاط .

(1) R.cooper, "Five steps to ABC System Design". Accountancy Nov ., 1990. pp78-81

محمد محرم وآخرون مرجع سابق ص ص ، 396، 397

(2) سارة سيد مصطفى ، استخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي ، (جامعة القاهرة ،

كلية التجارة ، قسم المحاسبة ،رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشورة 2011 م) ص 15.

4. اختيار مقياس النشاط .

5. تخصيص الأنشطة الثانوية .

6. حساب تكلفة كل نشاط .

تتعدد الخطوات اللازمة لتطبيق نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط حيث حدد Cooper خمس خطوات لتطبيق النظام وهي⁽¹⁾:

1. تجميع الأعمال على هيئة أنشطة .

2. تقدير تكلفة الأنشطة .

3. تحديد مراكز الأنشطة .

4. اختيار محركات التكلفة في المرحلة الأولى (محركات تكلفة الموارد) .

5. اختيار محركات التكلفة في المرحلة الثانية (محركات تكلفة الأنشطة) .

أشارت بعض الدراسات الى أن مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط يتركز على مجموعة من الخطوات المتكاملة والمتتالية والتي تكون فيما بينها دورة لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات النشاط وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي⁽²⁾:

1. تحديد أنشطة المنشأة

يتم تحديد أنشطة المنشأة بناء على طبيعة مراحل العمل والوظائف الرئيسية بالمنشأة, حيث يتم تكوين فكرة عن كل نشاط من خلال تحليل السجلات التاريخية والوحدات المكونة لهذا النشاط وتحليل الوظائف ذات الصلة بأداء هذا النشاط, وبعد تجميع الأنشطة الفرعية أو الأنشطة المتجانسة يتم تحديد عدد الأنشطة بصورة نهائية, ويجب مراعاة أن يشمل تحديد الأنشطة جميع الأنشطة المتعلقة بدورة حياة المنتج والتي تحدث منذ بداية تخطيط المنتج والتصميم المبدئي والتصميم النهائي ثم الانتاج وجميع الأنشطة المرتبطة بتسويقيه وتسليمه للعميل, وأيضاً ما يتبع ذلك من صيانة وضمان بعد التسليم للعملاء وأنشطة الاقسام المالية والادارية المرتبطة بهذا المنتج, وبعد تحديد عدد الأنشطة يتم تبويبها الى أنشطة رئيسية يمكن أن تستخدم مخرجاتها بواسطة المنشآت الخارجية, وأنشطة معاونة تقدم خدمات أو منتجات وسيطة تستخدم بواسطة الأنشطة الرئيسية, وقد يتم تقسيم الأنشطة الى أنشطة تضيف قيمة للمنتج

(1) ABC System to Design "Accountancy., Cooper , Robin , "Five Steps" Vol . 106, Issue 1167 , 1990 , P. 78. نقلاً عن سارة سيد مصطفى الدراسة

السابقة , ص 15

(2) الدراسات والبحوث التجارية , مجلة علمية تصدرها كلية التجارة بينها , مرجع سابق , ص ص 439 - 441

وأخرى لاتضيف قيمة للمنتج, ويتم التركيز على محاولة تخفيض الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج .

2. تحديد تكلفة كل نشاط

تمثل تكلفة النشاط مجموع تكلفة عوامل الانتاج التي أمكن تتبعها وتبين أنها متعلقة بهذا النشاط , فيعد تحديد الأنشطة التي تقوم بها المنشأة, يتم حصر كل نشاط في وعاء يطلق عليه وعاء تكلفة النشاط حيث يحتوى وعاء تكلفة النشاط على مجموعة الاعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة, نظراً لأن شرط التجانس يعتبر أحد الفروض الأساسية لنجاح تطبيق مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط ويمكن إستخدام الارتباط المتعدد لاختبار شرط التجانس بين الأنشطة الفرعية المكونة لوعاء تكلفة النشاط الرئيسى. فإذا ما أظهر معامل الارتباط بين الأنشطة الفرعية أن هناك ارتباط قوى بين هذه الأنشطة المكونة للنشاط الرئيسى, فإن هذا يدل على صحة تجميع الأنشطة الفرعية المكونة لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية وبالتالي صحة تحديد تكلفة الأنشطة الرئيسية, بمعنى نجاح تطبيق مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط في الوصول الى دقة بيانات التكلفة. ويعد تحديد المدى الزمنى لتكلفة كل نشاط (أسبوعى - شهري -) يجب مراعاة دورة حياة المنتج وذلك نتيجة تأثر الأنشطة المختلفة داخل المنشأة بالتكاليف التي تحدث خلال دورة حياة المنتج, حيث تختلف هذه التكاليف من مرحلة لآخرى, فتكاليف تصميم المنتج على سبيل المثال لاتؤثر على تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة الحالية فقط, بل تؤثر على التكلفة في الفترات التالية حيث توزع على الوحدات المنتجة خلال فترة حياة المنتج, وبالتالي يجب تبويب التكلفة حسب دورة حياة النشاط الى تكاليف فترة حالية وتحمل بالكامل على النشاط, وتكاليف تستفيد منها أكثر من فترة زمنية فيدخل ضمن تكاليف النشاط مقدار الاستفادة حسب الفترة الزمنية من دورة حياة النشاط. كما يجب مراعاة تتبع تكاليف الأنشطة المساعدة على الوحدات المنتجة من الأنشطة الرئيسية, وقد لاتوجد حاجة الى تخصيص تكاليف الأنشطة المساعدة إن أمكن تتبعها على وحدات الانتاج بالأنشطة الرئيسية, فعلى سبيل المثال إذا أمكن تتبع تكاليف نشاط التصميم وتحديد ما يخص المنتج منها داخل نشاط التصميم فلا داعى لتحميل تكاليف نشاط التصميم علنا لأنشطة الرئيسية ثم على المنتجات .

3. تحديد مسبات التكلفة لتتبع الموارد على الأنشطة

أشارت بعض القواعد التى يجب مراعاتها عند تتبع الموارد على الأنشطة منها ضرورة التركيز على الموارد التى يختلف إستهلاكها بين المنتجات بدرجة كبيرة وكذلك التركيز على الموارد التى يتصف نمط الطلب عليها بعدم الارتباط بالمقاييس التقليدية للتخصيص مثل الاجور المباشرة أو ساعات العمل المباشرة أو تكلفة المواد, حيث أن هذه القواعد تحدد الموارد التى تسهم بأكبر قدر في تحريف التكاليف الذى يحدث في الانظمة التقليدية, وهى الأنشطة التى لا تمثل الاسس التقليدية المستخدمة مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات أساساً مناسباً لقياس إستهلاك الموارد .

4. تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات

مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط يرى أن المنتجات لا تستهلك موارد وأنما تستخدم أنشطة وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، وعلى ذلك يتم تحميل التكاليف غير المباشرة (تكاليف مراكز النشاط المساعدة) على الوحدات المنتجة إستناداً على مسببات التكلفة المناسبة. ويتم تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة بنتج جميع الأنشطة ذات الصلة بهذا المنتج (سواء كانت أنشطة رئيسية أو أنشطة مساعدة) ويقسمتها على عدد وحداته نحصل على التكلفة غير المباشرة للوحدة الواحدة من هذا المنتج. لذلك نجد ان الإختلاف بين نظرية مراكز التكلفة ومدخل محاسبة التكلفة على اساس النشاط يتمثل في ان معدلات التحميل مرتبطة بعدد مراكز الإنتاج فقط دون بقية المراكز الأخرى المساعدة بالمنشأة، في حين ان مسببات التكلفة في مدخل محاسبة التكلفة على اساس النشاط مرتبطة بعدد مراكز الأنشطة التي تزاولها المنشأة سواء كانت هذه الأنشطة أنشطة انتاجية رئيسية أو أنشطة خدمية مساعدة (صناعية، تسويقية، ادارية وتمويلية) .

ثانياً: خصائص نظام التكلفة على أساس النشاط :

يتميز مدخل التكلفة على أساس النشاط بعدة سمات أهمها ما يلي (1):

1. تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية وما يلزمها من موارد.
2. الرقابة علي التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة علي مستوي مختلف عناصرها بين هذه الأنشطة كبديل للمدخل التقليدي للتكاليف الذي يقتصر علي إجراء الرقابة علي التكاليف بعد حدوثها.
3. قياس تكلفة الأنشطة من خلال العلاقة التجميعية لتكلفة الأنشطة المستخدمة وتكلفة الأنشطة غير المستخدمة وذلك تمهيداً للرقابة علي النتائج أكثر من الرقابة علي الأسباب كما هو معمول به في المدخل التقليدي للتكاليف.
4. إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمنظمة عن طريق مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات الفعلية بالمسببات والمجمعات المعيارية.
5. زيادة فعالية الإدارة في ترشيد هيكل الأنشطة عن طريق دراسة وتحليل مدى كفاءة الأنشطة داخل هذا الهيكل ومن ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإنتاج .
6. الاهتمام بإدارة التكلفة كمدخل لنجاح المنظمة في الاستمرار في بيئة الأعمال الإقتصادية والصناعية الحديثة وذلك عن طريق ما يوفره مدخل التكلفة علي اساس النشاط من معلومات كمية وتكاليفية دقيقة وواقعية حول

(1) د . محمد عبد الفتاح العشماوي ، مرجع سابق، ص ص 287 - 289

استخدامات موارد المنظمة وحول الأنشطة المسببة للتكاليف الأمر الذي يرفع من كفاءة إدارة المنظمة في إدارة العمليات التشغيلية علي وجه الخصوص .

7. إثراء عمليات المشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة وتوفير نوعاً من التعاون الفعلي بين جميع العاملين بهذه المستويات للعمل كفريق في إدارة المنظمة وتنمية إحساسهم نحو أهمية هياكل الأنشطة وهياكل تكاليف هذه الأنشطة وهياكل مسببات ومجمعات التكلفة ضماناً لزيادة الوعي التكاليفي للعاملين .

8. تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أداؤها ومن ثم تخفيض تكلفتها وأيضاً من خلال التخلص من الأنشطة التي لاتضيف للقيمة والإبقاء علي الأنشطة ذات العائد الاقتصادي مع العمل علي ترشيد استهلاكها من الموارد.

9. يبيح نظام التكلفة على أساس النشاط عن مسببات التكلفة المتغيرة في الفترة طويلة الأجل والتي كانت تعالج في الأنظمة التقليدية على أنها تكاليف ثابتة وغير مرتبطة بقرارات المنتجات مما يؤدي إلى زيادة التكاليف الغير مباشرة دون البحث عن أسبابها⁽¹⁾ .:

ثالثاً: مزايا تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

1. إلغاء الفعاليات غير الضرورية أو الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة وإعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعاً وهذا بدوره سيساهم في تحسين أداء الفعاليات لدى الشركات الصناعية من ناحية والتي تخفض التكاليف من ناحية أخرى ما يؤثر بالضرورة على تكلفة المنتج وإظهارها بأقل مما هي عليه الان⁽²⁾ :

2. يساعد في مجال تحديد المزيج التسويقي للعملاء والمنتجات فنظام التكلفة على اساس النشاط يساعد في فهم الطرق التي يتم بها توليد الأرباح حيث يلعب دوراً محورياً في ذلك من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية وإعادة النظر في المزيج الحالي وعمل مزيج أكثر ربحية ويعتبر نظام التكلفة على اساس النشاط نظام متطور يقلل من إحتتمالية إتباع إستراتيجية تشغيلية بأقل من تكلفته المحسوبة علي اساسه حيث يلعب قرار ترشيد وضبط التكلفة دوراً في زيادة الأرباح⁽³⁾ :

3. تغيير التكلفة علي اساس النشاط من نظرة المديرين للعديد من التكاليف الاضافية والتي كان يعتقد في الماضي انها غير مباشرة (مثل القوى المحركة والتفتيش واعداد الالات) حيث اصبحت تحديد لأنشطة محددة ويمكن اعتبارها قابلة لتتبع المنتجات الفردية⁽⁴⁾ :

1د . محمد الفيومي محمد مرجع سابق ص ص 592، 593

(2) د . مجدي عمر سامي ، مدى فعالية نظام تكاليف الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف، (القاهرة : مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، الزقازيق ، الجزء الاول ، العدد 22 ، يونيو ، ، 2000م) ، ص 387

(3) ري إتش جاريسون ، إريك نورين ، مرجع سابق ص 237

(4) المرجع السابق ص 238

4. حصل نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط على تأييد واسع من كل من الأكاديميين والممارسين لمحاسبة التكاليف , حيث لم يعد هذا النظام فكرة فقط أو ناتج عن الأفكار الخصبية للنظريين وإنما يجب النظر إليه على أنه أداة ضرورية تستخدم بشكل متزايد في كل من الشركات الكبرى والصغرى إما لتدعيم أنظمة التكاليف الموجودة حالياً , لتحل محلها بالكامل .⁽¹⁾

5. يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من استخدام الحاسبات الآلية وقواعد البيانات، مما يدعم القرار الإداري في اختيار وتخصيص الموارد بين الأنشطة لتدعيم المنفعة .⁽²⁾

6. طبق هذا النظام في العديد من الشركات الأمريكية الكبرى واثبت نجاحه , فبعد تطبيقه بشركة هيلتباكارد (والمعروفة بشركة HP) , ذكر Berlant " أخيراً أنه أصبح لدى الشركة ارقام يمكن أن تثق بها " , وتتمثل المزايا التي تحققت من تطبيق النظام لشركة هيلتباكارد فيما يلي ⁽³⁾ :

أ. أصبح نظام التكاليف موضعاً لكيفية إدارة المصنع وتتابع العمليات والمسئوليات به , وبالتالي يساهم في توضيح نواحي القوة والضعف بها .

ب. يتعرف مصممي المنتجات حالياً على أثر تصميماتهم على التكلفة وعلى العواقب الناتجة عن التصميمات غير النمطية والمنفردة .

ج. انخفاض عدد المعاملات .

د. تخفيض عدد العاملين بالمهام المكتبية .

هـ. تفهم أفضل لبيانات التكاليف مما يساعد في إعداد العروض للعقود الكبيرة وتحديد الاسعار .

و. وجود أهداف واضحة للتكلفة والانتاجية لكل عملية .

7. تفوق نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط على النظام التقليدي في ثلاثة نواحي هي :⁽⁴⁾

أ. إن نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يعتمد على تعدد مجتمعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف غير المباشرة , فبدلاً من إجراء التجميع للتكاليف غير المباشرة في مجموعة واحدة على مستوى المنظمة ككل أو حتى في مجتمعات للتكلفة على مستوى الاقسام , فإن التكاليف يتم تجميعها على أساس الأنشطة . وكننتيجة لذلك فإنه يتم تحديد العديد من مجتمعات التكلفة طبقاً لعدد الأنشطة المحركة للتكاليف التي يمكن التعرف عليها .

ب. إن نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يغير من الأساس المستخدم لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات , فبدلاً من تخصيص التكاليف على أساس العمل المباشر (أوساعات تشغيل

(1) محمد الفيومي محمد , " تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع استخدام نموذج ورقة عمل الكترونية " مجلة البحوث

العلمية , كلية التجارة , جامعة الإسكندرية , العدد الثاني , 1991 , ص ص 78 , 79

(2) هاشم أحمد عطية , مرجع سابق , ص 44

(3) سارة سيد مصطفى , مرجع سابق , ص 20

(4) صلاح الدين عبد المنعم مبارك , " زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط " , مجلة البحوث العلمية , كلية التجارة , جامعة الإسكندرية , العدد الأول , 1992م , ص ص 14 , 15 .

الآلات وغيرها من الأسس التي تعتمد في مجموعها على حجم الإنتاج) فإنه يتم تخصيصها على المنتجات أو الخدمات وفقاً لما تستهلكه من الأنشطة .

ج. إن نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يغير من طبيعة العديد من التكاليف غير المباشرة فكثير من عناصر التكاليف غير المباشرة (كالقوى المحركة وتكاليف الفحص وتجهيز الآلات) يمكن تخصيصها مباشرة على أنشطة معينة ومن ثم تحميلها مباشرة على المنتجات أو الخدمات بشكل منفرد . مما سبق ترى الباحثة أن تطبيق نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يحقق العديد من المزايا وهي:

1. توفير المعلومات اللازمة للتخصيص الأمثل للموارد .
2. التحديد الدقيق لتكلفة المنتج أو الخدمة المنتجة .
3. يساعد في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير .
4. توفير المعلومات اللازمة لتخفيض التكاليف من خلال تحليل الأنشطة إلى أنشطة تحقق قيمة مضافة وأنشطة لا تحقق قيمة مضافة .
5. توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار بشكل أفضل بالمقارنة مع النظم التقليدية للتكاليف
6. يساهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية عن الوحدات الاقتصادية ,مما يؤدي إلى زيادة الربحية وتحسين أداء العمل .

رابعاً: القيود والانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف النشاط والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس النشاط.⁽¹⁾ وهي:

1. أن نظام محاسبة تكاليف النشاط ماهو لا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة .
2. إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة , وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها .
3. إن تطبيق نظام تكاليف النشاط يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه .
4. صعوبة توافر البيانات الكمية والنوعية والمالية والتكاليفية التي تمثل مدخل لهذا المدخل وذلك من حيث درجة توافر هذه البيانات وأيضاً من حيث تكلفة الحصول عليها .⁽¹⁾

(1) د . أحمد محمد نور , د. شحاته السيد شحاته , مدخل معاصر في : مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة . (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع , 2006م) ص 453

كما ذكر آخر بأن هناك بعض المحددات والقيود التي تظهر عن تطبيق هذا النظام أهمها مايلي (2) :

5. تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات داخلية تعتمد على شبكة الأعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة , لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الاستراتيجية المستقبلية .

6- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية ما زالت دون حل , مثل إختيار مسببات التكلفة , كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد .

تري الباحثة أنه بالرغم من وجود هذه القيود والانتقادات في تطبيق نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في المدى القصير إلا أنه يوفر معلومات مالية وغير مالية تتميز بالدقة والتي تساعد في إدارة وتخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة على المدى الطويل , وأنه يمكن التغلب على هذه الانتقادات من خلال قيام المنظمة بدراسة جدوى تطبيق نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط , بالإضافة إلى تدريب العاملين وتحفيزهم على تطبيق النظام من خلال توعيتهم بمدي أهمية تطبيقه للمنظمة .

مقارنة بين نظام التكلفة على أساس النشاط والأنظمة التقليدية

نستعرض أهم الاختلافات بين الأنظمة التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط والتي يمكن تلخيصها في الجدول (1/2/1)

(1)أ.د . محمد عبد الفتاح العشماوي ,مرجع سابق , ص 309

(2)د. هاشم احمد عطية , مرجع سابق , ص , 44

أهم الفروقات بين نظام التكلفة على أساس النشاط والأنظمة التقليدية¹

أوجه المقارنة	الأنظمة التقليدية	نظام التكلفة على أساس النشاط
هدف النظام ومستوى الاهتمام	- مراقبة التكاليف - الأداء المحلي للأقسام - أسعار تكلفة المنتجات	- تحليل العمليات - الأداء الشامل للمؤسسة - الأنشطة والعمليات
التركيز على	مقدار التكاليف	البحث عن مسببات التكاليف
أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة	- احتمال أن تكون أسس التخصيص مسببات التكلفة قليلة	- أسس التخصيص غالباً ما تكون مسببات التكلفة
طبيعة الأسس	- غالباً ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة مالية مثل تكاليف العمالة المباشرة , تكاليف المواد المباشرة	- غالباً ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة (غير مالية). مثل : عدد أجزاء المنتج , عدد ساعات اختيار المنتج
عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة	- استخدام مجموعة واحدة أو عدد قليل من المجموعات للقسم أو المصنع ككل	- استخدام العديد من المجموعات المتجانسة
درجة التجانس	ضعيف بسبب : عدم الاهتمام بعلاقات السبب- النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف	قوية بسبب : التركيز على علاقات السبب- النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف
معايير المقارنة	معياري مسبق	مقارنة مع أفضل أداء خارجي (مؤسسة خارجية)
هدف القياس	- تصحيح الانحراف - احترام المعايير	التحسين المستمر للتكاليف
أنواع المعلومات التي يوفرها النظام	- معلومات مالية	- معلومات مالية أكثر دقة - معلومات غير مالية حول العمليات والأنشطة
بعد النظام	- بعد وحيد ومحدود - غير موجه لإرضاء العملاء	- أبعاد متعددة - نظام إستراتيجي - موجه نحو إرضاء العملاء

المصدر : د. اسماعيل حجازي _ أ. معاليم سعاد , محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة : (عمان : دار أسامة للنشر والتوزيع , 2013م). ص ص. 144، 145

يلاحظ من الجدول أعلاه أن هدف نظام التكلفة على أساس النشاط تحليل الأنشطة والعمليات والأداء الشامل للمؤسسة بينما الأنظمة التقليدية هدفها مراقبة التكاليف وأسعار تكلفة المنتجات للأداء المحلي للأقسام فقط , فمن ناحية التركيز نجد الأنظمة التقليدية تركز على مقدار التكاليف بينما نظام التكلفة على أساس النشاط يبحث عن مسببات التكلفة , وكذلك من ناحية أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة نجد في الأنظمة التقليدية احتمال أن تكون الاسس مسببات التكلفة قليلة بينما نجد في نظام التكلفة على أساس النشاط أسس التخصيص غالباً ما تكون مسببات التكلفة وهذه الاسس في الأنظمة التقليدية ذات طبيعة مالية اما في نظام التكلفة على أساس النشاط أسسه

(1) د. اسماعيل حجازي - أ. معاليم سعاد, مرجع سابق, ص ص 144، 145

ذات طبيعة غير مالية , اما بالنسبة لعدد مجموعات التكاليف غير المباشرة ففي الانظمة التقليدية استخدام مجموعة واحدة أو عدد قليل من المجموعات اما في نظام التكلفة على اساس النشاط استخدام العديد من المجموعات المتجانسة وبذلك نجد درجة التجانس في الانظمة التقليدية ضعيفة بسبب عدم الاهتمام بعلاقات السبب اما في نظام التكلفة على اساس النشاط درجة التجانس قوية بسبب التركيز على علاقات السبب ,هدف القياس في الأنظمة التقليدية تصحيح الأخطاء واحترام المعايير اما في نظام التكلفة على اساس النشاط نجد هدف القياس التحسين المستمر للتكاليف ,اما من ناحية أنواع المعلومات التي يوفرها النظام ففي الانظمة التقليدية معلومات مالية فقط بينما في نظام التكلفة على اساس النشاط توفر معلومات مالية أكثر دقة ومعلومات غير مالية حول العمليات والأنشطة , وايضاً من ناحية بُعدالنظام نجد ان الأنظمة التقليدية بُعدها وحيد ومحدود وغير موجه لإرضاء العملاء بينما نظام التكلفة على اساس النشاط ابعاده متعددة ونظام إستراتيجي وايضاً موجه نحو إرضاء العملاء .

الفصل الثاني

مفهوم وخصائص وقياس تكلفة الخدمات وذلك من خلال :

المبحث الأول: مفهوم وسمات وخصائص الخدمة

المبحث الثاني: نظام التكلفة على أساس النشاط وقياس تكلفة الخدمة

المبحث الأول

مفهوم وسمات وخصائص الخدمة

أولاً: مفهوم الخدمة

عرفت بأنها نشاطات معرفة ولكن غير محسوسة وتمثل الهدف الرئيسي لتعامل ما غرضه تحقيق رضا الزبائن. وهذا ما يسمى بالمجموعة الأولى من الخدمات وهي الخدمات الجوهرية أما المجموعة الثانية فأنها تضم الخدمات التكميلية التي تدعم أو تسهل بيع سلعة مادية أو أي خدمة أخرى⁽¹⁾. عرفت الجمعية الأمريكية للتسويق الخدمة بأنها، مجموعة الأنشطة أو المنافع التي تعرض للبيع أو تلك التي ترتبط بسلعة معينة ويتسم هذا التعريف بعدم تمييزه بين السلعة والخدمة ولا يعكس الطبيعة الخاصة للخدمة⁽²⁾. وعرفت بأنها، أي نشاط أو سلسلة من الأنشطة ذات طبيعة غير ملموسة في العادة ولكن ليس ضروريا ان تحدث عن طريق التفاعل بين المستهلك وموظفي الخدمة أو الموارد المادية أو السلع أو الأنظمة والتي يتم تقديمها كحلول لمشاكل العميل⁽³⁾. أما (Kotler, Turner) فقد عرف الخدمة بأنها، أي فعل أو أداء يقدمه أحد الاطرف إلى طرف آخر، ويكون بالأساس غير ملموس ولا ينجم عنه تملك شئ ما، وإنتاجها قد يكون أو لا يكون مقروناً بمنتج مادي⁽⁴⁾. أما Lovelock فيري أن الخدمة هي عبارة عن منفعة مدركة بالحواس، قائمة بحد ذاتها، أو مرتبطة بشئ مادي ملموس وتكون قابلة للتبادل ولا يترتب عليها ملكية، وهي في الغالب غير ملموسة⁽⁵⁾. أما (Zeitaml&Bitner) فقد قالوا ببساطة، إن الخدمات عبارة عن أفعال، عمليات وإنجازات أو اعمال "بينما التعريف الواسع الذي قدمناه يتماشى مع تعريفهم البسيط هو، الخدمات تتضمن كل الأنشطة الاقتصادية التي مخرجاتها ليست منتجات مادية، وهي بشكل عام تستهلك عند وقت إنتاجها وتقدم قيمة مضافة (مثل الراحة والصحة والتسلية واختصار الوقت) وهي بشكل أساسي غير ملموسة لمشتريها الأول"⁽⁶⁾. وعرفت الخدمة علي أنها ناتج أداء الجهود الإنسانية أو الآلية علي الأفراد أو الأشياء، ولذا تنطوي الخدمة علي أي عملاًو أداء، أو جهود يصعب إمتلاكها أو حيازتها⁽⁷⁾. وعرفت علي أنها النشاط غير الملموس الذي يهدف أساساً إلي إشباع رغبات ومتطلبات العملاء، بحيث لا يرتبط هذا النشاط ببيع سلعة أو خدمة أخرى، ووفقاً لهذا التعريف تتضمن الخدمات كلاً من الخدمات المهنية، مثل المحاماة، والمحاسبة، والخدمات الصحية، والخدمات المالية، مثل

(1) د. فريد كورتل وأخرون، تسويق الخدمات الصحية، (عمان: دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، 2012م)، ص ص 41 ' 42.

(2) د. وسيم محمد الحداد وأخرون، الخدمات المصرفية الإلكترونية، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2012م)، ص 220.

(3) أ.د. هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، 2005م)، ص 18.

(4) د. علي فلاح الزعبي، إدارة التسويق منظور تطبيقي إستراتيجي، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009)، ص 399.

(5) د. زكريا أحمد عزام وأخرون، مبادئ التسويق الحديث بين النظرية والتطبيق: (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة السادسة)، ص 260.

(6) أ.د. هاني حامد الضمور مرجع سابق ص 18

(7) د. محمد عبد العظيم، التسويق المتقدم، (الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 2008م)، ص 105

خدمات البنوك، والنقل، والإسكان، والنظافة، والخدمات التعليمية ... الخ⁽¹⁾، وعرفت بأنها، منفعة تؤدي أوتوزع من قبل وحدة إنتاج خدمة لفرد معين أو مجموعة من الأفراد أوجيه أخرى يترتب عليها مخرجات غير ملموسة⁽²⁾. تستنتج الباحثة من تعاريف الخدمة بأنها:

1. لا يمكن تملكها وإنما يمكن الاستفادة من عرضها.
 2. قد ترتبط بمنتج ملموس أو مادي أو قد لا ترتبط بذلك.
 3. تتألف من جوهر تدعمه خدمات تكميلية .
 4. تكون في الغالب غير محسوسة أو غير ملموسة .
- تعرف الباحثة الخدمة بأنها: أي نشاط أو منفعة تقدمها جهة مختصة لشخص أو مجموعة أشخاص وتكون في الغالب غير ملموسة ولا يترتب عليها أي ملكية ويجوز تداولها .
- من خلال النظر إلي طبيعة الخدمات وفهم العلاقة بينها وبين السلع المادية والسبب في ذلك هو الترابط والتزامن الوثيق بينهما، خاصة في مرحلة التسليم والتميز وبشكل عام يتراوح عرض المؤسسة من سلع بحتة إلي خدمات بحتة من جانب آخر، فقد تقوم المؤسسة بعرض الخدمات، أو يكون عنصر الخدمة ثانوياً أو رئيسياً من العرض الكلي، كما تقوم بعرض سلع بحتة⁽³⁾.

وعلي هذا الاساس هناك من يحدد أربعة أنواع لعرض السلع والخدمات ، كما هو موضح في الشكل رقم (1/1/2) يوضح أنواع عرض السلع والخدمات

شكل (1/1/2)

أنواع عرض السلع والخدمات

سلع حقيقية (بحتة)	خدمات يعتمد تقديمها علي مساندة السلع	السلعة → الخدمة
سلع مرتبطة بخدمات	خدمات صرفة (بحتة)	

المصدر: ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، التسويق المصرفي (مدخل استراتيجي، كمي، تحليلي)، (دار المناهج للنشر والتوزيع: عمان، 2001)، ص 19.

(1) د. زاهر عبد الرحيم عاطف ، تسويق الخدمات، (عمان : دار الزاوية للنشر والتوزيع ، 2011) ص 39.

(2) عصام الدين أمين أبو عقلة ، التسويق - مفاهيم ، الإستراتيجية، (الإسكندرية: مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، 2002)، ص 445.

(3) بشير عباس العلق ، محمود جاسم الصميدعي ، أساسيات التسويق الشامل والمتكامل، (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2002)، ص 393.

يتضح للباحثة من الشكل اعلاه ان سلع حقيقية (بحة): لايرتبط تقديمها بأخدمة، سلع مرتبطة بخدمات، أي يكون هناك للخدمات دور إسنادي. خدمات يعتمد تقديمها علي مساندة السلع : أي يكون للسلع هنا دور إسنادي. خدمات صرفة (بحة): لايرتبط تقديمها بأي سلعة.

ثانياً: أهمية الخدمة

ازدادت أهمية الخدمة في الآونة الأخيرة عما كانت عليه بالسابق لأسباب عديدة أهمها مايلي (1) :

1. ارتفاع نسبة العاملين في قطاع الخدمات حيث تشير الدراسات إلي أن أكثر من ثلثي مجموع القوى العاملة في العالم تعمل في قطاع الخدمات .
2. ارتفاع نسبة الخدمات في الناتج القومي الإجمالي حيث تشير الإحصائيات أن الخدمات ساهمت ب 72% من الناتج القومي الإجمالي لاقتصاد الاتحاد الأوروبي وحوالي 85% في اقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية
3. الزيادة في أعداد السلع التي تحتاج إلي خدمات , فسلع الكمبيوتر والإنترنت وأنظمة الأمان تحتاج إلي خدمات متخصصة مثل التركيب والصيانة والتدريب وقطع الغيار وغيرها .
4. ارتفاع مستويات الدخل في كثير من دول العالم حيث جعلت هذه الدخل الإضافية الإنفاق علي الكثير من الخدمات أمراً ممكناً وميسوراً .
5. التغيرات التكنولوجية التي حدثت في منظمات الأعمال فالتسويق الإلكتروني واستخدام التكنولوجيا أدى إلي زيادة الحاجة إلي الخدمات المدعمة لهذه الأنشطة .

ثالثاً : تصنيف الخدمات

تصنف الخدمات كالاتي(2):

1. تقسيم الخدمات حسب الزبون /السوق /المستفيد
- أ.خدمات استهلاكية : وهي الخدمات التي تقدم لإشباع حاجات شخصية مثل السياحة , التأمين علي الحياة, الصحة, ولهذا سميت بالخدمات الشخصية .
- ب.خدمات الأعمال /المنشآت:هي الخدمات التي تقدم لإشباع حاجات المنظمات كما هو الحال في الإستشارات الإدارية والمحاسبية والقانونية والمالية وصيانة المباني والآلات .
2. تقسيم الخدمات حسب الإعتمادية في تقديم الخدمة
- أ.خدمات تعتمد في تقديمها علي الإنسان بدرجة كبيرة
- ب.خدمات تعتمد علي المكائن والمعدات بدرجة كبيرة
3. تقسيم الخدمات حسب ضرورة حضور المستفيد إلي أماكن تقديمها

(1). **Service Marketing: people. Technology and Strategy 7th Edition .** prentice Hall. NJ.P.4-5Lovelock. Christopher200 .
نقلاً عن د. زكريا أحمد عزام وآخرون , **مبادئ التسويق الحديث بين النظرية والتطبيق** : (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع الطبعة السادسة) , ص 268.
(2).العلاق , بشير , والطائي , حميد **تسويق الخدمات , مدخل استراتيجي وظيفي** , (عمان: دار زهران للنشر, 2004) , ص ص 46-47 نقلاً عن د. زكريا أحمد عزام وآخرون, مرجع سابق , ص ص 262-263

أ.خدمات تتطلب حضور المستفيد لأماكن تقديم الخدمات :مثل العمليات الجراحية والسفر وغيرها
ب.خدماتلا تتطلب حضور المستفيد لأماكن تقديم الخدمة مثل خدمات صيانة السيارات وتنظيف الملابس .

4.تصنيف الخدمات حسب درجة الاتصال بالمستفيد

أ.خدمات ذات اتصال شخصي عالي مثل خدمات الطبيب والمحامي والتعليم والنقل الجوي والرعاية الصحية .

ب.خدمات ذات اتصال شخصي منخفض مثل خدمات الصراف الآلي والتسويق عبر الإنترنت .

ج. خدمات ذات اتصال شخصي متوسط مثل خدمة المطاعم السريعة وخدمة الترفيه في المسرح .

5.تصنيف الخدمات حسب الخبرة المطلوبة في أداء الخدمة

أ.خدمات مهنية مثل خدمات الأطباء والمستشارين والمرضى .

ب.خدمات غير مهنية مثل حراسة العمارات وفلاحة الحدائق .

6.تصنيف الخدمات حسب العملية الموجهة⁽¹⁾

أ.خدمات معالجة الأفراد: وهذه الخدمات موجهة للأفراد وتتطلب حضورالمستفيد شخصياً لكي يحصل علي الخدمة.

ب.خدمات معالجة الممتلكات: ليس بالضرورة حضور المستفيد إلي مكان إنتاج الخدمة .

ج. خدمات المثير العقلي: خدمات موجهة إلي عقول المستفيدين من أذهانهم وتتطلب مشاركة المستفيد ذهنياً أثناء

عملية تقديم الخدمة مثل خدمات الترفيه والتعليم والإذاعة والتلفزيون .

د.خدمات معالجة المعلومات : وهي خدمات غير محسوسة موجهة لممتلكات المستفيدين أولموجوداتهم الغير ملموسة

مثل معالجة البيانات والمعلومات والخدمات القانونية .

7.تصنيف الخدمة حسب طبيعتها: خدمات ضرورية مثل الخدمة الصحية والتعليمية الإلزامية، خدمات كمالية مثل

خدمة التسلية والترفيه .

رابعاً:سمات و خصائص الخدمة

تتفرد الخدمة مقارنة مع السلعة بعدد من السمات والخصائص المتفق عليها من قبل الباحثين المتخصصين . ومن

أبرز هذه السمات والخصائص الآتي⁽²⁾:

1.عدم القابلية للمس (غير ملموسة): يتمثل الاختلاف الرئيسي الموجود بين السلع والخدمات في كون الخدمات

ذات طبيعة غير ملموسة . ونتيجة لذلك , فإن الخدمات لايمكن لمسها ، أو رؤيتها، أو تذوقها، أو سماعها ، أو

الاحساس بها في نفس الوقت الذي يمكن فيه الإحساس التام بالسلع المادية . ويؤدي ذلك أيضاً إلي عدم إمكانية

تخزين الخدمات, بالإضافة إلي صعوبة تميطها وأدائها في كل مرة بشكل مطابق تماماً .

وأن تقييم جودة الخدمات قبل شرائها أصعب بكثير من تقييم جودة السلع المادية. وذلك لأن الخدمات لا تمتلك إلا

القليل من الصفات أو الخصائص التي يطلق عليها مواصفات البحث مقارنة بالسلع المادية الملموسة . وعرفت

(1)Lovelock, Christopher 2004. Service Marketing: people Technology and Strategy The Edition. Prentice Hall. NJ.P 37-39.

(2)د.محمد عبد العظيم ، مرجع سابق ، صص 106، 107

مواصفات البحث علي أنها،الخصائص التي يمكن من خلالها تسهيل عملية التقييم قبل الشراء مثل لون السيارة أو حجم الثلاجة. وفي نفس الوقت تميل الخدمات إلي إمتلاك قدر أكبر من مواصفات أخري يطلق عليها مواصفات الخبرة، ومواصفات الثقة والاعتماد. وتعرف مواصفات الخبرة علي أنها، الخصائص التي يمكن من خلالها إجراء عملية التقييم بعد الإستخدام فقط، وقد ترتب علي (كون الخدمة غير ملموسة) العديد من النتائج، أهمها (1) :

أ.أن الخدمة تعتبر مستهلكة لحظة إنتاجها بمعنى صعوبة تخزين الخدمة قياساً بالسلعة .

ب.عدم إمكانية المقارنة بين الخدمات لاختيار أفضلها قبل الشراء كما هو عليه الحال في السلع .

ج.يصعب اللجوء إلي أساليب المضاربة التقليدية في الخدمات ، إذ لايمكن شراء الخدمة وقت الوفرة إذ تصل الأسعار إلي مستوياتها الدنيا وخرنها فترة معينة من الزمن وبيعها فيما بعد عندما يقل المعروض منها فتبدأ الأسعار بالارتفاع في حين أن المضاربة في السلع هو أسلوب شائع .

د.عدم ملموسية الخدمات يؤدي إلي تعطيل وظيفة النقل في البرامج التسويقية ، وهذا يترتب عليه فقدان مؤسسة الخدمة لقدرتها علي خلق المنفعة المكانية في الخدمات ، (المنفعة المتأتية من نقل الأشياء من أماكن فيضها حيث الحاجة إليها إلي أماكن الشح حيث يشتد الطلب عليها) .

2. التلازمية: الترابط الوثيق بين الخدمة وبين الشخص الذي يتولي تقديمها الأمر الذي يترتب عليه ضرورة حضور

طالب الخدمة إلي أماكن تقديمها كما هو الحال في الخدمات الطبية ، وترتب علي هذه الخاصية ما يلي (2) :

أ.يكون تقديم الخدمة في الوقت الذي تطلب فيه .

ب.التوزيع المباشر هو الأسلوب الأمثل لإيصال الخدمة للمستفيد .

ج.عدم تجانس الخدمات وخاصة أنها تعتمد علي العنصر البشري .

د.زيادة العلاقات الشخصية بين مقدم الخدمة والمستفيد .

3. عدم التجانس: تعاني العديد من مؤسسات الخدمات المالية من مشكلة الحفاظ علي معايير محددة ثابتة أثناء

تقديمها لخدماتها تساعدها علي تنميط تلك الخدمات، وبخاصة تلك التي يعتمد تقديمها علي العنصر البشري بشكل

كبير وواضح. إن التباين في نوعية الخدمة المالية المقدمة أمر من الصعب تجنبه. وعليه فإن المؤسسات المالية

لاستطيع ضمان مستوي جودة معين بشكل دائم مثلما يفعل مصنع السلع. نتيجة لذلك فإن من الضروري أن تقوم

هذه المؤسسات برصد ردود أفعال العملاء باستمرار والمحافظة علي ثقافة تؤكد وتشجع علي التالي (3) :

أ.الاستمرارية والمحافظة علي درجة معينة من الرقابة علي نوعية الخدمات المقدمة .

ب.التأكد من النوعية المتميزة للخدمة المقدمة للعميل واستمراريتها .

(1)أ.د.هاني حامد الضمور ،د. بشير عباس العلاق ، تسويق الخدمات : (القاهرة : الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2013م) ص ص 17،16

(2)د. زكريا أحمد عزام وآخرون ، مرجع سابق ، ص 265

(3)أ. د .محمد الطائي، تسويق الخدمات المالية ،د. سليمان الجبويسي: (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس

المفتوحة للنشر والتوزيع ، 2010) ص 15

ج. القيام باختيار الموظفين من ذوي الكفاءة وتدريبهم وتوفير الحوافز المناسبة لهم لتنفيذ ما يعهد لهم من واجبات بقدر عالٍ من المهنية .

د. أهمية وضع معايير واضحة للجودة .

هـ. محاولة التعرف مسبقاً إلي المشكلات المرافقة لتقديم الخدمات المالية والعمل علي معالجتها .

4. الفئائية /الزوالية/هلامية الخدمة: تتعرض الخدمات للزوال والفناء حال استخدامها إضافة إلي عدم إمكانية تخزينها. وهذا ما يميز الطلب علي بعض الخدمات بأنه متذبذب وغير مستقر فيختلف الطلب علي الخدمات الصحية من يوم لآخر أو علي خدمات الرحلات الجوية من يوم لآخر ليس فقط من موسم لآخر فوجود مقعد غير مشغول علي متن رحلة جوية يشكل خسارة باعتبارها تمثل طاقات غير مستغلة ومعطلة في ذلك الوقت. وبالتالي عدم قدرة مقدمي الخدمات علي تخزين هذه الطاقة المعطلة لوقت آخر كما يحدث في السلع المادية الملموسة التي لو تم إنتاجها تخزن لحين الطلب عليها. إضافة إلي أن طبيعة الخدمات في بعض الأحيان موسمية، وبالتالي ينتج عن ذلك عدم توازن بين المعروض من الخدمات والمطلوب منها وللمحد من هذه المشكلة يمكن اتباع الإجراءات التالية⁽¹⁾:

أ. تسعير الخدمات بأسعار مختلفة بمواسم مختلفة مما يؤدي إلي تحويل جزء من طلب الخدمات من أوقات الشدة إلي أوقات الكساد كما هو الحال في تسعير أسعار تذاكر السفر في موسم الصيف وموسم الشتاء .

ب. استخدام أنظمة الحجز المسبقة لمواجهة التغير في مستوي الطلب بشكل جيد.

ج. تشغيل قوة إضافية خلال فترات الذروة كما هو الحال في المطاعم وشركات الطيران .

د. زيادة مساهمة طالبي الخدمة في أدائها مثل المطاعم التي تعتمد نظام الخدمة الذاتية لتخفيف العبء علي مقدم الخدمة .

رابعاً: جودة الخدمات

العديد من الناس قد تعني الجودة لهم الأحسن أو الأفضل أو الأكثر ملاءمة للغرض⁽²⁾. ينظر إلي الجودة في الشركات الإنتاجية كعنصر يمكن قياسه بدقة متناهية , ويمكن قياسها من حيث مطابقتها للمواصفات, فالرقابة علي الجودة كانت تطبق عند نهاية مرحلة الإنتاج حيث يتم فحص الجودة للوحدات المنتجة ورفض الوحدات المعيبة. إلا أن هذا قد تغير الآن لتكون عملية الرقابة علي الجودة قبل وبعد الإنتاج وعند التسليم حيث يتم بناء وتطبيق الجودة في عملية الإنتاج ومرحلها , وعلي جودة مدخلات الإنتاج وعلي إجراءات التأكد من تطبيقها⁽³⁾. وتشير الدراسات

(1). Kotler, Philip (2000) Marketing Management The Millemium 10th Edition . prentic Hall NJ. P429-433. نقلت عن د. زكريا

أحمد عزام وآخرون ,مرجع سابق , ص ص 267,268

(2). د. علي فلاح الزعبي ,مرجع سابق , ص 404

(3). د. علي فلاح الزعبي ,مرجع سابق, ص 404

والأبحاث التي تم إجرائها في هذا الصدد إلى قيام المستهلكين بتقييم جودة الخدمة من خلال الخمس مكونات أو المعايير التالية⁽¹⁾:

1. الوثوق بها والثبات: ويشير ذلك المكون إلى القدرة على أداء الخدمة بشكل موثوق فيه ، وكذلك أدائها بدرجة عالية من الدقة والثبات أو التماثل. ويعبر ذلك المعيار عن أداء الخدمة بشكل سليم من أول مرة. وقد لوحظ أن ذلك المكون كان واحد من أكثر مكونات جودة الخدمة أهمية بالنسبة للعملاء .
2. التلبية أو الإستجابة: ويشير هذا المكون إلى القدرة على تقديم خدمة تشبع حاجات ورغبات متلقيها بصورة سريعة مثل تقديم خدمة الوجبات السريعة، أو خدمة البريد السريع .
3. الثقة : ويشير هذا إلى إمتلاك الموظفين للمعرفة وحسن المعاملة , وكذلك قدرتهم على بعث الثقة في نفوس المستفيدين من الخدمة. ويؤكد هذا المكون على ضرورة وجود موظفين مهرة يمكنهم معاملة العملاء بشكل متميز ، ويكون لديهم القدرة على جعل هؤلاء العملاء يشعروا بالثقة في الشركة التي يمثلونها .
4. التعاطف : ويعني هذا العناية بالعملاء , وإعطاء كل منهم الإهتمام الكافي بصورة شخصية . وينطوي ذلك على ضرورة أن يعرف موظفو الشركة كل عميل بأسمه، وأن يقوموا بإجراء إتصالات دائمة معهم. وأن يكون لديهم معرفة تفصيلية بحاجاتهم ومتطلباتهم الخاصة بالشكل الذي يظهر مدي تعاطف الموظف مع عميله وعمق علاقته به .
5. الجوانب الملموسة: ويشير ذلك إلى الدليل المادي للخدمة، حيث تنطوي الخدمة على بعض المكونات أو الأجزاء الملموسة مثل التسهيلات المادية والأدوات والتجهيزات المستخدمة في أدائها وتقديمها للعميل. ويمكنك أن تلاحظ ذلك في الأدوات والتجهيزات التي تتوافر في عيادة الطبيب ، وماكينات الصرف الآلي الموجودة لدى البنوك. وبصفة عامة إن جودة الخدمة يتم الحكم عليها وقياسها من خلال التقييم العام الذي يجريه العملاء لمزيج المكونات الخمسة السابقة جميعها .

خامساً: نموذج الفجوة الخاص بجودة الخدمة

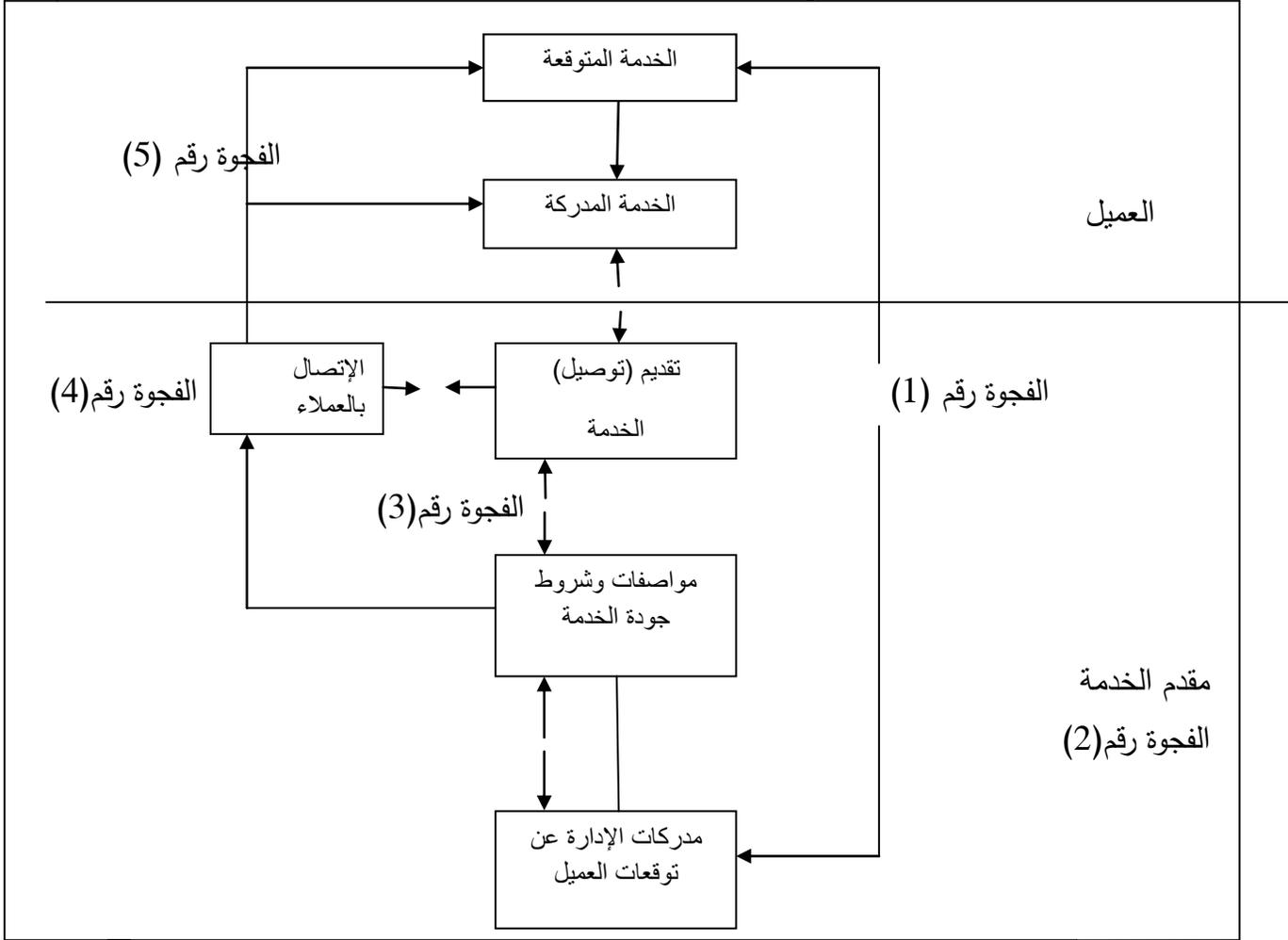
يحدد نموذج جودة الخدمة والذي يشار إليه "بنموذج الفجوة The Gab Model خمسة أنواع من الفجوات يمكنها أن تسبب مشاكل في تقديم الخدمة ، وفي تقييم العميل لجودتها . ويوضح الشكل رقم (2/1/2) نموذج الفجوة الخاص بجودة الخدمة⁽²⁾.

(1) د. محمد عبد العظيم ،مرجع سابق ص ص 111 ، 112

(2) المرجع السابق ص ص 114-115

شكل (2/1/2)

نموذج الفجوة الخاص بجودة الخدمة



Source: Lamb, Charlesw, JosephF .HairandCarlM, Daniel, (2002), Marketing, South-Western Publishing, Sixth Edition, PP.347.

*الفجوة رقم (1): وهي الفجوة بين ما يرغب العملاء وبين ما تعتقده الإدارة عن ما يرغب هؤلاء العملاء . وتنتج هذه الفجوة من النقص في فهم ، أو سوء تفسير حاجات ورغبات العملاء. وتزداد هذه الحالة في تلك النوعية من الشركات التي لا تقوم بإستكشاف رضا العملاء ، أو تلك التي لا تقوم بمثل هذا البحث إلا في حالات قليلة أو نادرة. ولذلك فإن أهم خطوة لسد هذه الفجوة إنما نجدها تتمثل في البقاء عن قرب من العملاء، والقيام بالبحوث المتعلقة بالتعرف على حاجاتهم وقياس مدى رضاهم عن الخدمات التي يتم تقديمها لهم .

*الفجوة رقم (2) : وهي تلك الفجوة الموجودة بين ما تعتقده الإدارة عن رغبات العملاء وبين مواصفات أو شروط الجودة التي تم تحديدها لتقديم الخدمة. ويلاحظ أن هذه الفجوة ما هي إلا نتاج لعدم قدرة الإدارة علي ترجمة حاجات العملاء إلى نظم جيدة لتقديم الخدمة .

*الفجوة رقم (3): وهي الفجوة بين المواصفات والشروط الموضوعية لجودة الخدمة وبين المواصفات الفعلية التي تحققت أثناء تقديم الخدمة. وتجدر الإشارة بأنه إذا تم القضاء على الفجوة رقم 1،2 فإن هذا من شأنه أن يسهل من

تعريف الإدارة والموظفين بما يجب أن يقوموا به، ومن ثم يزداد احتمال سد هذه الفجوة . ويلاحظ أن التدريب غير الفعال، وعدم توافر الحماس والدافعية لدى الموظفين والعاملين هي أسباب رئيسية لحدوث مثل هذه الفجوة. ومن هنا تحتاج الإدارة إلى التأكد من إمتلاك الموظفين للمهارات والأدوات المناسبة التي تمكنهم من أداء وظائفهم بشكل جيد. ومن الوسائل الأخرى التي يمكنها المساعدة في سد هذه الفجوة تدريب الموظفين حتى يستطيعوا أن يعرفوا ما تتوقعه الإدارة , وتشجيعهم على العمل مع بعضهم البعض كفريق واحد

*الفجوة رقم (4): وهي الفجوة بين ما تقدمه الشركة بالفعل من خدمات وبين ما تخبر به عملائها عن ماتقدمه من خدمات ، ولذلك يطلق على هذه الفجوة "فجوة الإتصال" وينطوي ذلك علي إستخدام حملات إعلانية خادعة أو مضللة تعمل على إعطاء العملاء وعود أكبر مما يمكن للشركة تقديمه من خدمات . ولسد هذه الفجوة تحتاج الشركات إلى خلق توقعات واقعية لدى العميل, من خلال الإعتماد على إتصالات أمينة، وصادقة، ودقيقة عن ما تستطيع تقديمه فعلا من خدمات .

*الفجوة رقم (5) : وهي الفجوة بين الخدمة التي حصل عليها العملاء بالفعل وبين الخدمة التي كانوا يرغبون في الحصول عليها. وقد تكون هذه الفجوة إيجابية أو سلبية . فعلي سبيل المثال ، إذا كان المريض الذي ينتظر تلقي جلسات العلاج الطبيعي داخل المركز المخصص لذلك يتوقع الإنتظار لفترة 20 دقيقة قبل أن يحصل علي الخدمة، ودخل للحصول على الجلسة خلال 10 دقائق فإن تقييم هذا المريض عندئذ لجودة تلك الخدمة سيكون مرتفعاً. وعلى العكس من ذلك فإذا تأخر هذا المريض وحصل على هذه الخدمة خلال 40 دقيقة فإن هذا قديكون من شأنه تقييم الجودة بشكل سلبي . وعلى أي حال، فعندما تكون أي فجوة من هذه الفجوات كبيرة، فإن جودة الخدمة غالباً ما يتم إدراكها على أنها جودة رديئة أو منخفضة، وعلى العكس من ذلك، فإن جودة الخدمة تبدأ في التحسن عندما يحدث تقلص وإنكماش لتلك الفجوات السابقة.

يتضح للباحثة من الشكل أعلاه أن الفجوة رقم(1) تحدث نتيجة لسوء فهم بين ماتعتقدة الإدارة وما يرغبه العملاء أما الفجوة رقم (2)تحدث نتيجة لعدم قدرة الإدارة علي ترجمة حاجات العملاء إلى نظم جيدة لتقديم الخدمة .أما الفجوة رقم (3) تحدث نتيجة لوجه الاختلاف بين المواصفات والشروط الموضوععة لجودة الخدمة وبين المواصفات التي تحققت فعلاً .وكذلك الفجوة رقم (4) تحدث نتيجة بين ما تقدمه الشركة بالفعل من خدمات وبين ما تخبر به عملائها عن ماتقدمه من خدمات عبر وسائل إتصال خادعة .وأيضاً الفجوة رقم (5) تحدث نتيجة الاختلاف بين الخدمة التي كان يرغب بها العملاء وبين الخدمة التي حصلوا عليها بالفعل وقد تكون هذه الفجوة إيجابية أو سلبية بين ما تقدمه الشركة بالفعل من خدمات وبين ما تخبر به عملائها عن ماتقدمه من خدمات.

هناك كثير والعديد من الخدمات التي شاع استخدامها عبر الانترنت ومن بينها الاتي⁽¹⁾الخدمات التعليمية Educational services : لم يعد التعليم بمعزل عن التطور التكنولوجي وثروة المعلومات عبر العالم،

(1) أ. سمر توفيق صبرة. التسويق الإلكتروني : (عمان : دار الإعصار العلمي , 2010م) ص 98.

حيث تتسابق المنظمات التعليمية بتقديم خدمات تعليمية إلكترونية عبر شبكة الإنترنت, وقد نجح هذا النظام التعليمي في تخطي الحواجز الجغرافية وأصبح بإمكان الفرد من أي مكان في العالم أن يتلقى تعليمه عبر شبكة الإنترنت, وقد تم ربط التعليم الإلكتروني بتعزيز النمو الاقتصادي في الدول بسبب إنخفاض التكاليف مقارنة بتكاليف التعليم التقليدي, وهذا يؤدي لانخفاض النفقات الحكومية, خاصة بالمراحل التعليمية الجامعية, يوفر التعليم الإلكتروني عملية تبادل المعلومات بين مستخدمي النظام , وتوفير مكاتب للطلبة والاساتذة وتحقيق المراسلة السريعة بينهم وتوفير خيارات متعددة للطلاب من اختيار المؤسسة التعليمية التي تقدم له الخدمات التعليمية والاستفادة من التقنيات التكنولوجية للخدمات التعليمية .

المبحث الثاني

نظام التكلفة على اساس النشاط وقياس تكلفة الخدمة

تختص الدراسة في هذا المبحث بقياس تكلفة الخدمات المؤداة في بعض مجالات أنشطة الخدمات وفقاً للسياق التالي⁽¹⁾:

1. قياس تكلفة الخدمات التي يمكن ترميها .

2. قياس تكلفة الخدمات التي لا يمكن ترميها .

أولاً: قياس تكلفة الخدمات التي يمكن ترميها

تقترب هذه الحالة من نظام التكاليف المشتركة الذي يعتبر حالة خاصة من نظام تكاليف المراحل، حيث يتطلب الأمر إيفاق بعض عناصر التكاليف اللازمة لأداء النشاط الخدمي لتحقيق الخدمات الرئيسية التي يقوم بتوفيرها هذا النشاط الخدمي ، وبالتالي يمكن اعتبار تكلفة مواد وتشغيل نشاط قسم الخدمات المعين في هذه الحالة بمثابة تكاليف مشتركة ينبغي توزيعها بين النوعيات المختلفة من الخدمات التي يؤديها هذا القسم بعد تحديد وحدة قياس نمطية فيما بينها، وعادة يتم استخدام الزمن اللازم لإنجاز الخدمة كأوزان ترجيحية تساعد في تحديد متوسط تكلفة وحدة الخدمة ثم يتم استخدام ذلك المتوسط بعد ذلك في تحديد تكلفة كل نوع خدمة علي حده، وبقسمة نصيب كل نوع خدمة من التكاليف على عدد وحدات الخدمة من نفس النوع يتم تحديد متوسط تكلفة وحدة الخدمة المؤداة من كل منها⁽²⁾.

ويمكن في هذه الحالة إتباع الخطوات التالية :

1. تحديد تكلفة التشغيل السنوية الخاصة بالقسم .

2. تحديد أنواع الخدمة التي يقدمها هذا القسم

3. تحديد عدد وحدات الخدمة من كل نوع منها .

4. تحديد العلاقة النسبية المرجحة بين مختلف أنواع الخدمة المقدمة .

5. تحديد مجموع وحدات الخدمة المرجحة بقيم العلاقة النسبية .

6. تحديد متوسط تكلفة الوحدة المرجحة بقسمة تكلفة التشغيل السنوية للقسم على مجموع وحدات الخدمة المرجحة بقيم العلاقة النسبية .

7. استخدام متوسط تكلفة الوحدة المرجحة في تحديد تكلفة كل نوع خدمة وكذلك تحديد متوسط تكلفة وحدة الخدمة المؤداة من كل نوع خدمة على حدة .

(1). د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مدخل الي انظمة قياس التكاليف (الاسكندرية : الدار الجامعية، 2002م-2003) ص ص 319،320

(2) السيد عبد المقصود ديبان ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، في محاسبة التكاليف في مجال القياس ،(الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002-2003)، ص ص 412،413.

ثانياً: قياس تكلفة الخدمات التي لا يمكن ترميها

نستخدم في هذه الحالة نظام تكاليف الأوامر، حيث يتطلب الأمر تحديد وقياس تكلفة كل خدمة علي حدة نظراً لما تتصف به من مواصفات خاصة غالباً تختلف مواصفات الخدمات الأخرى، كما في مكاتب المحاماة فإن لكل قضية ظروفها الخاصة، والجهد والوقت المبذول لإنجازها من جانب العاملين في المكتب، وبالتالي تكلفتها الأمر الذي ينعكس على تسعيرها بالمقارنة بأسعار الخدمات الأخرى⁽¹⁾.

وبالمثل يمكن أن نجد خدمات أخرى في مجالات أخرى لكل منها مواصفاتها الخاصة، وبالتالي تكلفتها، فمثلاً في مكاتب المحاسبة والمراجعة تقوم العمالة المتخصصة (مجموعة المحاسبين والمراجعين بالمكتب) بمراجعة السجلات المحاسبية للعملاء، وبالطبع سوف يختلف الأمر من عميل لآخر حسب حجم وطبيعة ونوع النشاط الخاص بكل عميل على حدة، ووفقاً لما يتطلبه العمل الخاص بهذا العميل أو ذلك، فقد يقتضي العمل الخاص بعميل معين مراجعة الحسابات الخاصة به والتقرير عنها بهدف اعتماد القوائم والتقارير المالية، وقد يقتضي العمل الخاص بعميل آخر بخلاف مراجعة الحسابات الخاصة به إجراء تسويات مع مصلحة الضرائب، وقد يقتضي العمل الخاص بعميل آخر بالإضافة لذلك تقديم استشارات محاسبية أو أدوات تدريبية أو تحليل وتصميم نظام محاسبي، وفي جميع الحالات سوف تختلف تكلفة أداء الخدمة المؤداة، وبالتالي قيمة التعاقد مع العملاء.

وعلى ذلك في هذه الحالة (عدم إمكانية ترمي الخدمات المؤداة) استخدام نظام تكاليف الأوامر في منشآت الخدمات التي تقوم بتوفير نوعيات من الخدمات ذات مواصفات خاصة سوف تختلف من أمر عميل لآخر، وبالتالي تختلف إحتياجات كل أمر من عناصر التكاليف المختلفة ممثلة بصفة أساسية في تكلفة العمالة المتخصصة (الأجور المباشرة للعمالة المهنية) والتكاليف الإضافية الأخرى (غير المباشرة) مثل تكلفة العمالة المعاونة كالسكرتارية والإتصالات والنظافة بجانب تكلفة المواد غير المباشرة والمهمات الكتابية واستهلاك المعدات وأجهزة الحاسبات والإيجار والتأمين وخلافه.

وينصب هدف قياس التكلفة في هذه الحالة على قياس تكلفة كل أمر متضمنة إحتياجاته من مختلف عناصر التكاليف منذ بداية العمل به وإلى أن يتم إنجازه، ومما لا شك فيه أنه يمكن تتبع ومعرفة نصيب كل أمر من تكلفة العمالة المتخصصة (الأجور المباشرة) بتحديد عدد ساعات العمل التي تم استغراقها في هذا الأمر وتحويلها الي ما يعادلها من تكلفة في ضوء معدل الأجر لساعة المقرر لكل نوع عمالة على حدة.

بينما يصعب تتبع تكلفة الأوامر من مختلف عناصر التكاليف الإضافية (غير المباشرة) لعدم وجود علاقة سببية واضحة بين تلك التكاليف التي يتم إنفاقها داخل أقسام المكتب لزوم تهيئة العمل وتشغيل التجهيزات الآلية بتلك الأقسام، وبين مختلف الأوامر التي يتم إنجازها داخل تلك الأقسام.

(1) د. السيد عبد المقصود ديبان، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، ومرجع سابق، ص ص 418، 419

وتتحدد تكلفة الأوامر من التكاليف غير المباشرة كما في ظل نظام تكاليف الأوامر من خلال إعداد معدلات التحميل سواء تم تحديدها على أساس فعلي أو تم تحديدها على أساس تقديري . ويعريف معدل التحميل بأنه وسيلة يتم من خلالها توزيع أو تخصيص التكاليف غير المباشرة الخاصة بالمكتب على مختلف الأوامر التي تم إنجازها خلال الفترة والمراد قياس تكلفتها حيث أنها قد استفادت من تكاليف هذا المكتب. ويفضل إعداد تلك المعدلات علي مستوي كل قسم مهني علي حدة ، وباستخدام أسس ملائمة لطبيعة العمل في تلك الأقسام . ويتطلب الأمر قبل احتساب وإعداد معدلات التحميل وإستخدامها في تحديد نصيب الأوامر المنجزة من التكلفة غير المباشرة ضرورة حصر جميع عناصر التكاليف الإضافية غير المباشرة ويقتضي ذلك :

1. تحميل أقسام الخدمات المعاونة المهنية وأقسام الخدمات المعاونة بما يخصها من التكلفة العامة طبقاً لمعدلات توزيع أو تحميل تتلاءم مع طبيعة كل عنصر من عناصر التكلفة .

2. تحميل "توزيع" تكاليف أقسام الخدمات المعاونة على أقسام الخدمات المعاونة المهنية طبقاً لمعدلات تحميل "توزيع" تتلاءم مع مقدار أستفادة كل قسم من أقسام الخدمات المعاونة المهنية من تكلفة أقسام الخدمات المعاونة ويتم ذلك طبقاً لعدة طرق مثل طريقة التوزيع المباشر، وطريقة التوزيع التنازلي، وطريقة التوزيع التبادلي، أو من خلال مدخل الأنشطة . ونظراً لصعوبة تحديد تكلفة الخدمات فسوف يتم التركيز علي مقاييس أخرى غير وحدات التكلفة التقليدية وهي⁽¹⁾:

1. الأداء التنافسي .
2. جودة الخدمات يتم قياسها أساساً عن طريق القياس الكمي
3. المرونة ,ولديها ثلاثة مظاهر :
 - أ.سرعة إيصال الخدمة
 - ب.قابلية المؤسسة الخدمية للاستجابة لمواصفات الزبون تكون أيضاً مهمة في الشركات الخدمية المتخصصة
 - ج.تتطابق الخدمات مع متطلبات العميل أو الزبون , حيث يجب أن تكون قابلية القياس واضحة في شكل كمي
 - 4.نسبة الاستفاده من الموارد تكون عادة مقاسة في شكل الانتاجية , والتي تتمثل في نسبة المدخلات إلي المخرجات , وقد تقاس بطرق مختلفة علي حسب طبيعة الخدمة المقدمة فمثلاً:
-الموارد الرئيسية لشركة المحاسبة هي : المحاسبين , وتنوع التأهيل العلمي والعملية لهم, أما المخرجات فهي ساعات العمل المنجز .

ثالثاً: الحاجة إلي نظام التكاليف علي أساس النشاط في منشآت الخدمات

في النصف الثاني من القرن الماضي بدأت تغيرات عديدة في بيئة الأعمال وخاصة مع بداية الثمانينيات مما جعل أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية السائدة تفقد القدرة بأساليبها المعتادة علي ملاحقة التغيرات التي تحدث ,

(1)د. زهير عمرو دردر , محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات) , (المملكة العربية السعودية , الرياض , دار المريخ للنشر , 2013م) ص ص 164 ، 165.

ومع زيادة الحاجة لدي مديري تلك المنشآت للحصول علي معلومات دقيقة وملائمة عن تكاليف وحدة الخدمة , فقد تواصلت الجهود والأبحاث الميدانية لتطوير أنظمة محاسبة التكاليف ونتيجة لذلك تم تقديم نظام التكاليف علي أساس النشاط كأحد الحلول المقترحة لتطوير أنظمة محاسبة التكاليف ومساعدة المنشآت في إدارة مواردها عن طريق التخصيص السليم لتكاليف الموارد غير المباشرة المستهلكة بواسطة أنشطة المنشأة إلي الخدمات المستفيدة منها بناءً علي مسببات التكاليف المناسبة⁽¹⁾ .:

وقد نشأت الحاجة إلي تطبيق نظام التكاليف علي أساس النشاط في المنشآت الخدمية نتيجة عاملين⁽²⁾ :

1. حدوث تغيرات كبيرة جداً خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين في مجال البيئة التنافسية التي واجهت أكثر المنشآت الخدمية مثل : البنوك وشركات المواصلات , والاتصالات والمستشفيات , وقد أزيلت الصناعات التنافسية لدي منشآت الخدمات , كما منحت هذه المنشآت قدراً كبيراً من الحرية في وضع الاسعار وفي تحديد تشكيلة الخدمات المقدمة .

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

رابعاً: إعتبرات تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة في المنشآت الخدمية

هناك عدة اعتبارات يجب مراعاتها قبل تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة في المنشآت الخدمية وهي⁽³⁾:

1. تحديد المنتج (الخدمة) الذي تسعى المنشأة إلي تقديمه مثل : خدمة صحية , خدمة تعليمية ,خدمة مصرفية , وتحديد الأنشطة الواجب القيام بها لأداء هذه الخدمة بكفاءة , حيث أنه إذا تم تحديد الخدمة تم تحديد تكلفتها .

2. القدرة علي حساب تكلفة المنتج من خلال تفهم سلوك التكلفة , ونوعية الأنشطة , ونوعية الخدمات التي تستهلك هذه الأنشطة .

3. الأخذ في الحسبان أهمية التكاليف التسويقية عند تحديد تكلفة الخدمة حيث تساعد هذه التكاليف علي تفهم نوعية العميل وسلوكه وبالتالي تحديد تكلفة وربحية العميل .

4. تركيز الإدارة علي أهمية دور العنصر البشري ومدى مساهمته في تحقيق أهداف المنشأة .

5. المقدره علي إجراء المقارنة بين سمات وخصائص وأنواع الخدمات المؤداة مع نظيرتها في المنشآت المماثلة كلما أمكن ذلك .

(1)محمد عمر محمد الدنف , تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد , (جامعة طنطا , كلية التجارة : رسالة مقدمة للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة) , ص ص 55, 56

(2)Cooper , Robin & Robert S . Kaplan (1999) **The Design of Cost Management Systems**Text and Case, 2nd Edition , New Jersey : Prentice Hall. P 456

(3)PDF created with pdfFactory Pro trial version www.pdffactory.com

خامساً: إطار تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة في المنشآت الخدمية

فيما يلي الإطار العام لتطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة في أي منشأة خدمية (1):

1. فحص عناصر التكاليف غير المباشرة للمنشأة , واستبعاد العناصر التي يمكن ربطها مباشرة لأي فرع من فروع المنشأة لتصبح تكلفة مباشرة لهذا الفرع .

2. تحديد الأنشطة الرئيسية للمنشأة من خلال إجراء المقابلات الشخصية مع الموظفين .

3. تحليل الأنشطة المؤداة , والتعرف علي المهام اللازمة لها بهدف تحديد مجموعات الأنشطة , والتكلفة الخاصة بكل منها .

4. فحص السجلات المحاسبية , والدفاتر الإحصائية لتحديد مسببات التكلفة لكل نشاط .

5. تحديد تكلفة كل مسبب تكلفة , وذلك بقسمة التكلفة الخاصة بكل نشاط علي المسبب المناسب تمهيداً لتخصيص تكلفة الأنشطة علي المنتج , أو الخدمة بقدر استهلاكها لهذه الأنشطة .

سادساً: مزايا نظام التكاليف علي أساس النشاط في منشآت الخدمات :

لقد تزايد الطلب في الفترة الأخيرة علي معلومات الأنشطة في مجال اتخاذ القرارات , وفي مجال توفير المعلومات المناسبة عن الأنشطة المؤداة داخل المنشأة , وفيما يتعلق بالدور الذي تلعبه تلك المعلومات في إدارة التكاليف وصنع القرارات , تعتبر أنظمة تحديد التكاليف المبنية علي أساس النشاط بمثابة أنظمة معلومات تقدم معلومات كمية خاصة بالأنشطة في المنشأة , وتوفر بذلك فرصاً لتحسين المعلومات المقدمة للمديرين بما يساعد في تحسين عمليات التشغيل وصنع قرارات أفضل (2).

وبصفة عامة يمكن توضيح بعض مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط في منشآت الخدمات والتي تتمثل فيما يلي :

1. التوصل إلي تكاليف دقيقة للخدمات : يوفر معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب في بيئة الأعمال التي تتسم بالمنافسة الشديدة , وتنوع تشكيلة الخدمات , حيث تستخدم هذه المعلومات في إجراء تحسينات مستمرة في ضوء هذه البيئة (3).

2. يساعد في تحقيق هدف تخفيض التكاليف : حيث أن إحدى المزايا الأساسية لنظام التكاليف علي أساس النشاط هي مساعدة المنشآت (صناعية /خدمية) علي نجاح الجهود المبذولة لتخفيض التكاليف, وأن تحقيق هدف

(1)Chaffman,Beth M .and T albott, Johan. (1991) Activity- Based Costing in a Service Organization, CMA Magazine, Vol.(64), No.(10),pp.15-18

(2) هبة السيد إبراهيم الطنطاوي , تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمية باستخدام مدخل إدارة الأنشطة :دراسة تطبيقية علي المؤسسات العلاجية (رسالة

ماجستير غير منشورة ,كلية التجارة ,جامعة طنطا , 2008م) ص 101

(3) محمد عمر محمد الدنف ,مرجع سابق, ص 61

تخفيض التكاليف يعتمد علي قدرة المنشأة علي أداء الأنشطة المختلفة التي تتسبب في إحداث تلك التكلفة بكفاءة, ذلك يستلزم معرفة سلوك التكاليف وعلاقتها بمسببات إحداث التكاليف المختارة(1) :

ومن هنا يمكن القول أن هذا النظام يساعد في تحقيق هدف تخفيض التكاليف بإتباع إحدوي الوسائل التالية(2):
أ. تخفيض زمن النشاط .

ب. التخلص من النشاط .

ج. اختيار النشاط : أي اختيار النشاط البديل ذي التكلفة الأقل .

د. المشاركة في النشاط : أي إجراء التغييرات التي تسمح بمشاركة الأنشطة في إنتاج خدمات أخري كلما كان ذلك ممكناً والاستفادة من وفورات الحجم .

3. إدارة التكلفة والرقابة عليها : يساعد في تحقيق الرقابة عند المنبع , ولقد تبين أن هذا النظام يساهم بشكل فعال في الرقابة علي التكاليف , وجدير بالإشارة إلي أن هناك اختلافا في قياس الانحرافات للتكاليف في ظل أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية عن المتبع في ظل نظام التكاليف علي أساس النشاط , فالنظام الأول لا يوفر إفصاحاً جيداً لنتائج انحرافات التكاليف غير المباشرة غير أن نظام التكاليف علي أساس النشاط أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل وفحص انحرافات التكاليف وينعكس ذلك علي ترشيد القرارات(3) .

4. يساهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية(4): من الناحية الأولى : يوفر هذا النظام المعلومات المالية ويحدد التكلفة بشكل أكثر دقة مما يساهم في خفض التكاليف عن طريق تخفيض استهلاك الموارد من خلال الربط بين الأنشطة وماتستهلكه من موارد وعن طريق الموارد الفائضة . ومن ناحية أخري : يقدم المعلومات غير المالية عن عمليات المنشأة مما يساهم في خفض التكاليف عن طريق تحسين أداء وانسياب العمل خلال عمليات وأنشطة المنشأة ورفع كفاءة أداء الأنشطة باستبعاد الأنشطة غير الضرورية والتي لا تحقق قيمة مضافة للمنشأة .

سابعاً: دور نظام تكاليف الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات التعليمية

معظم الدراسات التي تمت في مجال تكلفة الخدمات التعليمية قد قام بها باحثون في مجالات التربية وأحياناً بمشاركة باحثين في مجال الاقتصاد أو الإدارة, دون مشاركة فعالة من قبل باحثي المحاسبة علي الرغم من أن قياس وترشيد التكاليف هي من صميم مجالاتهم البحثية, وربما يرجع ذلك إلي ما أشارت إليه أدبيات محاسبة التكاليف من صعوبات عديدة تكتنف عملية القياس في المجال الخدمي عموماً, بيد أن استخدام المفاهيم الحديثة

(1) سعيد محمود الهلناوي , أ. د.تهاني محمود النشار , "دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية : مدخل معاصر (كلية التجارة , جامعة طنطا , بدون ناشر

2010م) ص 174

(2)تهاني محمود النشار , " استخدام نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط في البنوك التجارية في مصر : منهج إجرائي مقترح " , المجلة المصرية

لدراسات التجارية , كلية التجارة , جامعة المنصورة , العدد الثاني , ص 122

(3)محمود عوض أبو محمد, " استخدام نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط في المنظمات الصحية كأداة لترشيد القرارات الإدارية " , المجلة العلمية

لقطاع كليات التجارة جامعة الأزهر , العدد الأول, 2007م , ص 60 .

(4).محمد عمر محمد الدنف , مرجع سابق, ص 64

لمحاسبة التكاليف لأغراض قياس تكاليف القطاعات الخدمية قد بدأ في الظهور مؤخراً بعد تأصل استخدام تلك المفاهيم في القطاعات الصناعية ذات الإنتاج المادي الملموس⁽¹⁾ :

وفيما يلي استعراض لمراحل استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال تحديد تكلفة الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم الثانوي :-

1- تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة :

تبدو عملية تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة أكثر تعقيداً في مجال الخدمات التعليمية ، وذلك لتنوع قرارات استخدام الموارد المتاحة بمؤسسات التعليم الثانوي وشيوع تبادل الخدمات بين الفصول والاقسام المختلفة في هذا النشاط .

ففي ظل النظام التقليدي لتخصيص وتوزيع التكاليف العامة يتم استخراج معدل تحميل لكل قسم خدمي منسوباً إلى حجم النشاط بالقسم ، ففي حين تتم معالجة تلك المشكلة في ظل نظام تكاليف الأنشطة ، عن طريق إيجاد علاقة بين التكاليف و المنتجات النهائية سواء أكانت سلعاً أم خدمات ، وذلك بتوسيط مجموعة من الأنشطة التي تمثل الاقسام الخدمية التي تستهلك موارد مؤسسة التعليم الثانوي لتقديم الخدمات التعليمية المختلفة ، وبالتالي تعد الأنشطة وسيطاً بين موارد المؤسسة الثانوية و الخدمات التي استفذتها ، لذلك فإن تطبيق هذا المدخل في مجال الخدمات التعليمية يستلزم :-

تحديد الأنشطة الخدمية بمؤسسات التعليم الثانوي ، و تجميع الأنشطة المتجانسة في أوعية مميزه (مجموعات للتكلفة).

تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة (مجمعات التكلفة) على اعتبار أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة بصفة مباشرة و ذلك من خلال محركات او (مسيبات) المناسبة لكل نشاط .

إستخدام معدل تكلفة لكل مجمع من مجموعات التكاليف وذلك على أساس عدد وحدات الخدمة المتاحة في كل منها خلال الفترة .

ويمكن تصور بعض مجموعات التكاليف ومسيباتها بنشاط الخدمات التعليمية كما هو موضح بالشكل (1/2/2)

(1).مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر ، العدد الأول، ص211- ص238 يناير 2007 - ISSN 1726-226
6807,http://www.iugaza.edu.ps/ara/research/ نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات ، ص 226

شكل (1/2/2)

امثلة لبعض مجتمعات و محركات التكاليف بمؤسسات التعليم الثانوي :

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

المصدر : إعداد الباحثة

يمكن تحقيق الغرض من استخدام نظام تكاليف الانشطة في علاج مشكلة توزيع و تخصيص التكاليف غير المباشرة في مؤسسات التعليم الثانوي و الذي يركز على أساس أن الخدمات التعليمية تستهلك أنشطة مؤسسة التعليم الثانوي و التي بدورها تستهلك الموارد المتاحة بالمؤسسة , مما ينجم عن ذلك استخراج بيانات تكلفة اكثر دقة بما يسهم في خدمة القرارات الادارية .

2 - إختيار وحدة النشاط للخدمات التعليمية :

تتنوع الخدمات التعليمية التي تقدمها مؤسسات التعليم للمرحلة الثانوية , و تختلف باختلاف التجهيزات و الاقسام الاكاديمية لكل منها , ويستدعي الامر ضرورة تحديد تكلفة تلك الخدمات عن طريق تحميل الاقسام الاكاديمية بجميع تكاليفها المباشرة و غير المباشرة , وإستخراج تكلفة الخدمات لكل قسم , مما يتطلب إختيار وحدة النشاط التي تنسب إليها التكلفة , كتكلفة الطالب حسب القسم الاكاديمي .

ويتطلب ذلك إختيار الاساس المناسب لوحدة النشاط التي تحمل بعناصر التكاليف وذلك من بين الاسس

المقترحة التالية :-

أ - أساس تحميل التكاليف حسب كل تخصص طالب و يجب التفرقة بين تخصص الاقسام العلمية و تخصص الاقسام الادبية , مما يستدعي ضرورة تطبيق نظام للمعلومات يسمح بتتبع حركة الطالب

ب- أساس تحميل التكاليف حسب متخذ القرار بالمرحلة الثانوية :

ففي حالة دمج الهيئتين الاكاديمية و الادارية في مواقع إتخاذ القرار بالهيكل التنظيمي للمرحلة الثانوية , فإن ذلك يعني أن المسئول الاكاديمي و الاداري يعتبر مركز مسئولية يجب أن تتوفر لديه الموارد اللازمة لاستخدامها في انجاز مجموعة النشاط المسئول عنها بالمؤسسة التعليمية ويستدعي ذلك ضرورة التوصيف الدقيق لوظائف المسئولين بكلتي الهيئتين و مجال الخدمات لكل منها في اطار تخصصه و خطوط السلطة و المسئولية و الاتصالات .

وبناءً على ذلك يمكن إستخراج تكلفة خدمة الموارد المتاحة لأعضاء هيئة التدريس المسئولين بالاقسام الاكاديمية مع تقسيم وحدات الخدمة المتاحة حسب درجات المهارة في للحالات المختلفة .

ويجب مراعاة نسب توزيع الطلبة على الفصول بالمؤسسة و ربط عناصر التكاليف الثابتة بالاقسام الاكاديمية في حين يجب مراعاة ربط عناصر التكاليف المتغيرة بعدد الطلبة المسجلين في السنة الدراسية بالمؤسسة .

3- تحديد تكلفة الخدمات التعليمية :

يعتبر تحديد أسعار الخدمات التعليمية بناء على اسس علمية وموضوعية عاملاً مهماً من عوامل الاستقرار والإطمئنان للجهات التي تقدم تلك الخدمات والمستفيدين منها وخصوصاً في المدارس الخاصة . ولايعتبر التسعير أسلوباً لتغطية النفقات و تحقيق هامش الربح فحسب , وإنما يعتبر في ذات الوقت استراتيجية تسويقية مهمة تجتذب المستفيدين الذين يسدون مقابل تلك الخدمات بصورة مباشرة أو الطرف الثالث الذي يمثل المستفيدين (المتبرعين) .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن التعليم الثانوي في السودان

المبحث الثاني: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن التعليم الثانوي في السودان

أولاً: نشأة وتطور التعليم في السودان

أدبيات التربية السودانية تشير إلي أن التعليم بدأ بالخلوة، أي بعد دخول الاسلام للسودان، ولكن هناك دلائل قوية تشير إلي أن التعليم في السودان بدأ قبل ذلك بكثير فهناك وثائق تاريخية تؤكد أن السودانيون عرفوا الكتابة منذ زمن بعيد. وانهم عرفوا اللغة المصرية الفرعونية واتفقوا قراءه وكتابة في عهد (نبته /مروي) (750ق م /350م). وظلت الخلاوي والمساجد تشكل المؤسسات التعليمية الرئيسية في السودان، منذ اواسط القرن السابع الميلادي حتي عام 1853م، حيث افتتحت أول مدرسة نظامية في الخرطوم في العهد التركي المصري، ومن بعدها افتتحت عدة مدارس بالسودان ، وفي عهد الاستعمار الانجليزي المصري (1898- 1956م)، وتبعاً لمصالح المستعمر ،تم تغيير أهداف التعليم . ونشر قدر من التعليم بين عامة الناس، بما يساعدهم على فهم الأسس التي تقوم عليها الإدارة الحكومية، وتخرج صغار الموظفين، وإعداد طبقة من الصناع المهرة .

وبعد استقلال السودان ظهرت محاولات جادة لتطوير التعليم ، خاصة في مجال الأهداف في عام 1969م حدث تغيير سياسي في البلاد ، وتم عقد مؤتمر قومي للتربية ، وكان محاولة لوضع أهداف وأسس لبناء منهج قومي ، وفي عام 1973م وضعت أول وثيقة لأهداف التربية في السودان ، وعلى الرغم من استمرار محاولات إصلاح التعليم في السودان منذ عهد الحكم الثنائي ، إلا أن أهدافه ظلت غامضة ، ومتسمة بالشمولية ، وبعيدة عن المعتقدات الدينية ، والقيم المرتكزة على عقيدة غالبية أهل السودان ، وحاجات وتطلعات المجتمع السوداني ، وقد نتج عن تلك الأهداف مناهج ضعيفة مترهلة متفككة ، يلحظ فيها انفصال واضح بين محتوياتها ، والمرتكزات العقائدية ، والبناء الحضاري ، والتراث الثقافي والاجتماعي لأهل السودان.

في 30 يونيو 1989م دخل السودان عهداً سياسياً جديداً تم فيه تحديد هوية الدولة وربطها بالعقيدة الدينية وثقافة وتراث وحاجات وتطلعات الأمة السودانية . وهذا ماحدث في مؤتمر سياسات التعليم عام 1990م والذي أوصى بتغيير نظام التعليم وبالتالي مناهج التعليم العام وقد كان هذا التغيير المقترح منطقياً مقبولاً ومنسجماً مع مقتضيات الحال في هذه المرحلة . وكان لابد للتغيير أن يرتبط بحاجات المجتمع ، والمتغيرات التي تحدث في العالم من حولنا ، لذلك جاءت أهداف التربية السودانية لتشمل كل المتغيرات ، بالإضافة للأهداف التقليدية ويهدف النظام التعليمي في السودان إلى إعداد الناشئة وتمكينهم من المشاركة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية روعي فيه فرصة إطالة العمر الانتاجي للمواطن وخفض تكلفة التعليم العام لقد تحققت طفرة هائلة في معدلات الزيادة في مؤسسات التعليم وإعداد الذين اتاحت لهم فرص الالتحاق خلال العقدين الماضيين⁽¹⁾.

⁽¹⁾التقرير الوطني المقدم للمركز العالمي للتعليم جنيف 2008م ، مكتب التربية الدولي (IBE) الدورة (48) للمؤتمر العالمي للتربية (ICE) في الفترة من 25 إلى

ثانياً: نشأة التعليم الثانوي وتطوره في السودان

لقد حظي التعليم الثانوي باهتمام خاص عند علماء التربية على مختلف اتجاهاتهم الفكرية وتباعد واختلاف بلدانهم ، وذلك لانه يشكل الحلقة الاخيرة في التعليم العام ، ويتوج خبرات وحصيللة الدارسين ، كما انه يمثل القنطرة الاخيرة التي يعبر منها الطلاب الي التعليم الجامعي والتعليم فوق الثانوي بصفة عامة . اضافة الي ان هذا التعليم يلبي حاجة المجتمعات الانسانية ويسعفها باستخدام خريجه الذين لايجدون فرص القبول بالجامعات والمعاهد العليا وذلك لأن هذا التعليم يعدهم بمناهج تنمي قدرتهم العقلية وتكسبهم ما يحتاجون من معارف علمية تمكنهم من القدرة على القيام بواجباتهم التي يكلفون بها في الخدمة المدنية وبناء حياة امهم الاجتماعية والانسانية والحضارية في كل مناحي العمل⁽¹⁾ .

ثالثاً: مفهوم التعليم الثانوي

هذه المرحلة تمثل مرحلة الانتقال من الطفولة المعتمدة علي الغير إلي الرجولة الناضجة المستغلة ، وهي تقابل بالتالي المرحلة الثانوية التي تستوعب الفرد في سن الرابعة عشر حيث أن القدرات الخاصة تظهر بوضوح في هذه السن ولا تتميز تماماً قبل سن السادسة عشرة ، فهي فترة توجيه مهني ودراسي وتظهر فيها الميول المختلفة بوضوح⁽²⁾ .

فالمرحلة الثانوية إذن أو التعليم الثانوي هو مرحلة التعليم الواقعة بين التعليم الابتدائي والتعليم العالي ، وتطلق تسمية المدارس الثانوية علي المؤسسات التي تمنح هذا النوع من التعليم⁽³⁾ . وجاء في معجم مصطلحات التربية والتعليم أن التعليم الثانوي هو: " المرحلة الثانوية من مراحل نظام التعليم العام التي تلي مرحلة التعليم الابتدائي والإعدادي . وفي هذه المرحلة يبدأ تخصص الطلاب في العلوم والآداب⁽⁴⁾ .

مفهوم التعليم الثانوي في السودان:

يمكن إعتبار عام 1902م بداية التعليم الثانوي في السودان حيث افتتحت كلية غردون التذكارية ، وتطور الوضع التعليمي في الكلية ليكون السلم التعليمي كما يلي⁽⁵⁾:

1. أربع سنوات كُتاب، المرحلة الابتدائية سابقاً .
2. أربع سنوات ابتدائي والذي يسمى فيما بعد (المرحلة المتوسطة) .
3. وأربع سنوات ثانوي والذي سمي فيما بعد (الثانوي العالي) .

⁽¹⁾ اشراقه عباس محمد عباس ، مصادر تمويل التعليم الثانوي الحكومي في ولاية الخرطوم : بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التربية ، (الخرطوم : جامعة افريقيا العالمية ، كلية التربية ، 2003م)

⁽²⁾ ماجدة عبد الكريم عبد الفتاح ، التعليم الثانوي في السودان ، (الخرطوم : جامعة أفريقيا العالمية ، عمادة الدراسات العليا ، كلية التربية ، قسم الإدارة التربوية) بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في التخطيط التربوي ، 2005م ، ص 59

⁽³⁾ ماجدة عبد الكريم عبد الفتاح ، مرجع سابق ، ص 59

⁽⁴⁾ أحمد زكي بدوي ، معجم مصطلحات التربية والتعليم ، (القاهرة : دار الفكر التربوي ، 1980م) ، ص 234 .

⁽⁵⁾ المؤتمر العام لليونسكو في دورته الثانية عشر ، عام 1974م ، ص 5

وفي العام الدراسي 1970 - 1971م تقرر أن يكون السلم التعليمي كما يلي :

1. المرحلة الابتدائية ست سنوات .

2. مرحلة الثانوي العام ثلاث سنوات .

3. ثم مرحلة الثانوي العالي ثلاث سنوات أيضاً .

وفي عام 1993م طرأ تغيير علي السلم التعليمي حيث تم تغيير اسم المرحلة الابتدائية إلي مرحلة التعليم الأساسي وأصبحت ثماني سنوات , وتم إلغاء المرحلة المتوسطة وأصبحت المرحلة الثانوية العليا تسمى بالمرحلة الثانوية وفترة الدراسة بها ثلاث سنوات وهذا السلم التعليمي الجديد مستمر حتي الآن , (8+3) .

رابعاً: أهمية التعليم الثانوي

تعد المرحلة الثانوية أهم المراحل في بنية التعليم العام، والحلقة الوسطى بين التعليم الأساسي والعالي. وتتميز هذه المرحلة بجملة من الخصائص المهمة التي تتطلب من القائمين على النظام التعليمي ترجمتها إلى برامج علمية وتربوية، تحقق الطموحات من جهة، وتستوعب التجديدات العالمية الناجحة وتتفاعل معها من جهة أخرى كما يعد التعليم الثانوي مرحلة مهمة وحاسمة للمتعلمين في التعليم العام، حيث يفترض في هذا التعليم أن يعد الطلاب والطالبات إعداداً شاملاً متكاملماً مزوداً بالمعلوما الأساسية والمهارات والاتجاهات التي تنمي شخصيتهم من جوانبها المعرفية والنفسية والاجتماعية والعقلية والبدنية ، وينظر لهذا التعليم باعتباره قاعدة للدراسة في الجامعة ، وتأهيلاً واستثماراً في راس المال البشري للحياة العملية⁽¹⁾ .

خامساً: أهداف التعليم الثانوي :

تناول العديد من الكتاب اهداف التعليم الثانوي متمثلة في الاتي⁽²⁾:

1. الارتقاء العام والنمو المتكامل للطلاب في طور الشباب والنضج عقلياً وجسمياً ووجدانياً واجتماعياً وقومياً

2. تنشئة جيل مؤمن بالله ،مخلص لوطنه ،يثق بنفسه ويأتمته ويدرك رسالته القومية والإنسانية .

3. تعميق معرفتهم وفهمهم للنظم الاجتماعية والاقتصادية والسياسية بما يذكي فيهم روح النضال للدفاع عن مكاسب البلاد الثورية ويحقق تطلعات الأمة إلي حياة أفضل ويرسخ انتمائنا العربي والأفريقي . ويربي كاتب اخر أن من

أهداف التعليم الثانوي الاتي⁽³⁾ :

4. إعداد شباب متحد متماسك واعٍ مستنير خالٍ من الامراض والبدع والانحرافات ،تتبلور فيه الشخصية المجيدة في قدرتها علي الإبداع والابتكار والاسهام في تشييد صرح الحضارة الإنسانية والاستمرار في الإطلاع علي أدوارها التاريخية الرائدة .

(1) أ. د عبد اللطيف بن حسين فرج ، منهج المدرسة الثانوية في ظل تحديات القرن الواحد والعشرين ، (عمان : دار الثقافة 2009م) ، ص 365

(2) أ. عثمان أحمد الأمين ، بخت الرضا : ستة عقود في مسيرة التعليم ، (الخرطوم : مطبعة جامعة الخرطوم ، 2007، الطبعة الثانية) ، ص 186

(3) نوري عباس عبدالله العلواني ، التعليم الثانوي تجارب عربية وعالمية ، (بيروت: المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، 1991) ، ص 57

5.إفساح المجال أمام شباب المدارس الثانوية ممارسة هواياتهم في مجالات الأنشطة التربوية والثقافية والفنية والاجتماعية واليدوية المختلفة علي أسس علمية وتربوية هادفة .

وأيضاً يري كاتب اخر ان اهداف النظام الثانوي متعددة نذكر منها(1):

6.تعزيز قيم المواطنة والقيم الاجتماعية لدي الطلاب والطالبات .

7.تتمية مهارات التفكير الواعي , ومهارات حل المشكلات واتخاذ القرارات , ومهارات التفكير الناقد ,من خلال إتاحة الفرصة للطلاب للتعلم في مواقف حياتية واقعية في المجتمع المعاصر .

8.تطوير مهارات التعامل مع التقنية ومصادر المعلومات , وتنظيمها وتقويم مصداقيتها , والاستفادة منها في الحياة الواقعية .

9. أن تعد الفتى والفتاة لحياة أسرية مستقرة وفق قيم وتعاليم الدين .

وقد روعي الأتي في مناهج المدرسة الثانوية :

1.التكامل بين المواد التي لها مفاهيم مشتركة .

2.إعداد المناهج بصورة تمكن طلاب الصفين الأول والثاني من الإلمام باساسيات المواد الأكاديمية والفنية والإنسانية بصورة عامة , وكذلك تمكينهم من اكتشاف قدراتهم وميولهم وتوجيهها إلي مختلف المجالات في الصف الثالث وفي المستقبل .

3.ضرورة أن تجد مختلف الكليات النوعيات التي تؤهل قدراتها لمواصلة الدراسة .

4.تقديم المقررات التي كانت تقدمها المدرسة الأكاديمية والفنية والدينية بنسب معقولة

سادساً: أنواع التعليم الثانوي في السودان

التعليم الثانوي العام : ومن أمثلته التخصصات العلمية والأدبية

1.التعليم الثانوي الفني : ويشمل الثانوية الزراعية والثانوية الصناعية والمعاهد الفنية .

2.التعليم الثانوي الشامل : ويعطي هذا النوع المدرسة المهنية المجهزة كما في التجربة الأردنية ويتخذ عدة مسارات

: مسار المهن الاجتماعية , مسار المهن البيولوجية , مسار المهن التقنية(2):

ولاية الخرطوم

الخرطوم هي عاصمة السودان وحاضرة الخرطوم ، تقع عند نقطة التقاء النيل الأبيض بالنيل الأزرق (المقرن) ، ليشكلا معاً نهر النيل . وهي مركز الحكم في السودان حيث يوجد فيها مقر رئيس الجمهورية والحكومة ، ورئاسة الوزارات المركزية المختلفة وقيادة القوات المسلحة السودانية والبعثات الدبلوماسية الأجنبية من سفارات وقنصليات ، ومقر بعض المنظمات الإقليمية العربية والإفريقية ومعظم المؤسسات السياسية للدولة . وهي قلب إفريقيا بالنسبة

(1)أ.د. عبد اللطيف بن حسين فرج ، منهج المدرسة الثانوية في ظل تحديات القرن الواحد والعشرين ،(عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2009) ، ص

(2)أ.د. عبد اللطيف بن حسين فرج ، مرجع سابق، ص 313.

لخطوط الطيران ، وذلك لمرور خطوط الطيران التي تقع شمال القارة تجاه جنوبها وتلك التي تمر عبر غرب القارة وشرقها . يوجد بالمدينة العديد من الجامعات والكليات الحكومية والخاصة والمؤسسات التعليمية المختلفة ورئاسات الشركات والبنوك الوطنية وفروع الشركات الأجنبية .

يرجع تاريخ تأسيس الخرطوم كعاصمة ، إلى العقود الأولى من القرن التاسع عشر أثناء فترة الحكم العثماني المصري في السودان حيث أتخذت عاصمة للبلاد ، إلا أن تاريخها كموقع إستيطان بشري أبعد من ذلك بكثير فقد سكنها الإنسان منذ العصر الحجري، كما كان موقعها موطن حضارة قديمة عُرفت بمملكة علوة وشهد القرن الماضي أول مرحلة من مراحل إزدهارها عندما شيّدت العمارة في العهد البريطاني المصري على النسق المعماري الإنجليزي والذي لا يزال ماثلاً للعيان في الأبنية القديمة بجامعة الخرطوم وبعض المرافق الحكومية المطلة على النيل وتحول بعضها إلى متاحف مفتوحة للجمهور ، وفي بعض الجسور القديمة المقامة على نهر النيل والتي تربطها بما يحيط بها من مناطق حضرية يبلغ عدد سكان مدينة الخرطوم (2682431) نسمة ، وهي بذلك سادس مدينة من حيث عدد السكان في إفريقيا (ولايشمل الرقم باقي سكان العاصمة المثلثة البالغ عددهم 5172000 تقريباً) ويمثل سكانها مختلف الإثنيات والمجموعات السكانية من داخل السودان وخارجه بإضافة إلى أعداد كبيرة من اللاجئين وغيرهم من الوافدين السياسيين ، والمناخ في الخرطوم معتدل في فصل الشتاء مع إرتفاع في درجات الحرارة في الصيف وهطول أمطار غزيرة في موسم الخريف ، وتتميز المدينة بموقعها الإستراتيجي في وسط السودان حيث إلتقاء النيل الأزرق بالنيل الأبيض ، الذي جعل منها منطقة جذب سياحي تزخر بالمعالم الطبيعية والأثرية ، ومحور نقل وإتصالات محلية وإقليمية .

محلية الخرطوم هي محلية من من محليات ولاية الخرطوم التي تضم أيضاً بحري وأمدرمان وتضم محلية الخرطوم عدد من المدارس الثانوية الخاصة حيث بلغ عددها 189 مدرسة ، المدارس الثانوية نص عربي 122 مدرسة ثانوية منها 60 مدرسة للبنين و منها مدرستين تم تجميدها وهما مدرسة الصباح الخاصة بنين بالمنشية ومدرسة الجزيرة بنين بالمعمورة أما مدارس البنات بلغ عددها 62 مدرسة خاصة ثلاثة مدارس منها مجمدة وهي مدرسة هشام الخليفة بنات شرق شركة سكر كنانة ومدرسة الأبناء بنات بالصحافة غرب الميناء البري ومدرسة سيوييه بنات بأركويت شرق تقاطع البلابل ، المدارس الاجنبية - النص الإنجليزي 26 مدرسة ثانوية منها 13 مدرسة للبنات و 13 مدرسة للبنين ، المدارس الأجنبية IGCSE 41 مدرسة منها 21 مدرسة للبنات و 20 مدرسة للبنين . عدد المدارس الخاضعة للدراسة 184 مدرسة تم توزيع 184 إستبانة تم إسترداد 168 إستبانة بنسبة بلغت 91.3 و 16 إستبانة لم تسترد بنسبة بلغت 8.6% (1) :

المبحث الثاني

تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

أولاً : إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة وكذلك تصميم ادوات القياس المستخدمة وطرق اعدادها, كما يتضمن هذا المبحث تقييم أدوات القياس للتأكد من صلاحيتها ومدى تطبيقها بالإضافة إلى المعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

1. وصف مجتمع وعينة الدراسة

(أ) /مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من (المدارس الثانوية) والبالغ عددها (189) مدرسة.

(ب) /عينة الدراسة

تم اختيار مفردات البحث من مجتمع الدراسة الموضح في الفقرة السابقة عن طريق الحصر الشامل حيث تم توزيع عدد (184) استمارة على أفراد مجتمع الدراسة وتم استرداد (168) استمارة بنسبة استرداد بلغت (91.3)%.

جدول (1/2/3)

الاستبيانات الموزعة والمعادة

البيان	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	184	100%
الاستبيانات التي تم إرجاعها	168	91.3%
الاستبيانات التي لم يتم إرجاعها	16	8.6%
الاستبيانات غير صالحة للتحليل	0	0%
الاستبيانات الصالحة للتحليل	168	91.3%

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

2. وصف أداة الدراسة

اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة واشتملت الاستبانة على قسمين:

القسم الأول:

يحتوى على عدد (6) فقرات تناولت خصائص الشركات والسمات الشخصية لإفراد عينة الدراسة والمتمثلة في:

1/ العمر

2/المؤهل العلمي

3/التخصص العلمي

4/ المؤهل المهني

5/ المسمي الوظيفي.

6/ سنوات الخبرة

القسم الثاني:

يتكون من خمسة محاور وعدد (15) فقرة . وذلك على النحو التالي:

جدول (2/2/3)

توزيع محاور الدراسة

عدد الفقرات	محاور الدراسة	المحور
5		الفرضية الاولى
5		الفرضية الثانية
5		الفرضية الثالثة
15		المجموع

المصدر: إعدادالباحثه من بيانات الدراسة الميدانية،2018م

3. مقياس الدراسة:

كما تم قياس درجة الاستجابات المحتملة على الفقرات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale)، في توزيع اوزان اجابات أفراد العينة والذي يتوزع من اعلى وزن له والذي اعطيت له (5) درجات والذي يمثل فى حقل الاجابة (أوافق بشدة) الى أدنى وزن له والذي اعطى له (1) درجة واحدة وتمثل فى حقل الاجابة (لأوافق بشدة) وبينهما ثلاثه اوزان.وقد كان الغرض من ذلك هو اتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الاجابه الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة. كما هو موضح في جدول رقم(3/2/3).

جدول (3/2/3)

مقياس درجة الموافقة

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

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

وعليه يصبح الوسط الفرضي للدراسة:

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

4. تقييم أداة الدراسة:

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

أ/ صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أو صلاحية أداة القياس أنها قدرة الأداء على قياس ما صممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح تعنى الصلاحية التامة خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة , وقد اعتمدت الدراسة في قياس صدق أداة الدراسة على كل من :

(1) اختبار صدق محتوى المقياس

بعد أن تم الانتهاء من إعداد الصيغة الأولية لمقاييس الدراسة وحتى يتم التحقق من صدق محتوى أداة الدراسة والتأكد من أنها تخدم أهداف الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين المختصين بلغ عددهم (خمسة) من المحكمين في مجال المحاسبة كما هو موضح في الملحق (1), وقد طلب من المحكمين إبداء آرائهم حول أداة الدراسة ومدى صلاحية الفقرات وشموليتها وتنوع محتواها وتقويم مستوى الصياغة اللغوية أو أية ملاحظات يرونها مناسبة. وبعد أن تم استرجاع الاستبيان من جميع الخبراء تم تحليل استجاباتهم والأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات التي اقترحت عليه، مثل تعديل محتوى بعض الفقرات , وتعديل بعض الفقرات لتصبح أكثر ملائمة , وحذف بعض الفقرات وتصحيح أخطاء الصياغة اللغوية وقد اعتبر الباحث الأخذ بملاحظات المحكمين وإجراء التعديلات

المشار إليها بمثابة الصدق الظاهري وصدق المحتوى للأداة وبالتالي فإن الأداة أصبحت صالحة لقياس ما وضعت له .وبذلك تمّ تصميم الاستبانة في صورتها النهائية (انظر ملحق).

(2). اختبار الثبات

يقصد بالثبات هو أي أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة⁽¹⁾. في نفس الظروف والشروط وبالتالي فهو يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس. أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعنى الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها عدة مرات خلال فترات زمنية معينة وبالتالي كلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة كلما زادت الثقة فيه، وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس منها طريقة التجزئة النصفية وطريقة ألفا كرنباخ، وقد اعتمدت الدراسة لاختبار ثبات أداة الدراسة على معامل إلفا كرونباخ" (Cronbach, Alpha)، والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر. وفيما يلي نتائج اختبار الثبات لمحاور الدراسة:

جدول (4/2/3)

نتائج اختبار ألفا كرنباخ للابعاد

محاور الدراسة	ألفا كرنباخ
الفرضية الاولى	.615
الفرضية الثانية	.570
الفرضية الثالثة	.578
اجمالي العبارات	.723

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (4/2/3) نتائج اختبار الثبات أن قيم ألفا كرنباخ لجميع عبارات محور (الاستبيان) اكبر من (50%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة ألفا كرنباخ للمقياس الكلى (.723). وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة لقياس عبارات كل الابعاد (لتكلفة علي أساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية) تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

¹- د. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، 1981)، ص 560.

ثانياً : أساليب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

لتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة، تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

(1) إجراء اختبار الثبات وذلك باستخدام " كل من:

(أ) اختبارات الصدق (ب) اختبارات الثبات

(2) أساليب الإحصاء الوصفي:

وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة وذلك من خلال:

أ/ حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات محور الدراسة ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة أكبر من الوسط الفرضي (3)، وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي. وإذا كان الانحراف المعياري للعبارة يقترب من الواحد الصحيح فهذا يدل على تجانس الإجابات بين أفراد العينة.

ب/ الانحراف المعياري وذلك للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من محاور الدراسة الرئيسية عن متوسطها الحسابي (وكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس.

1/ معامل الارتباط (R) وهو مؤشر احصائي يستخدم لتحديد نوع ودرجة العلاقة بين المتغيرات وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على قوة العلاقة وكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على ضعف العلاقة بين المتغيرات , كما أن إشارة معامل الارتباط تدل على نوع العلاقة فإذا كانت فالإشارة الموجبة تدل على وجود ارتباط طردي والإشارة السالبة تدل على وجود علاقة عكسية.

2/ معامل التحديد (R²) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات فكما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع والمتغير المعدل وبالتالي تزداد القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة والعكس هو الصحيح فكما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على عدم جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع والمتغير المعدل .

3/ اختبار (T) لقياس أثر العلاقة بين المتغيرات ووفقاً لهذا الاختبار يتم مقارنة القيمة الاحتمالية (Prob) للمعلمة المقدره مع مستوى المعنوية 5% فإذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من (0.05) يتم قبول فرض العدم وبالتالي تكون المعلمة غير معنوية إحصائياً ويدل ذلك على (عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات) , إما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل ويدل ذلك على (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات موضع الدراسة) .

ثالثاً : تحليل البيانات الشخصية

تحليل البيانات الأولية

من خلال البيانات العامة التي تم جمعها عن المبحوثين بواسطة القسم الأول من الاستبانة، وباستخدام التكرارات الإحصائية تم تحديد خصائص عينة الدراسة، وذلك بهدف التعرف على صفات مجتمع المبحوثين من حيث التركيبة العلمية والعملية والاجتماعية، وفيما يلي توزيع عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية:
الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

البيانات الشخصية

احتوت البيانات الأساسية علي ستة عناصر هي : العمر :المؤهل العلمي:التخصص العلمي: المؤهل المهني :المسمى الوظيفي:سنوات الخبرة .

جدول (5/2/3) أولاً:

العمر بالسنوات

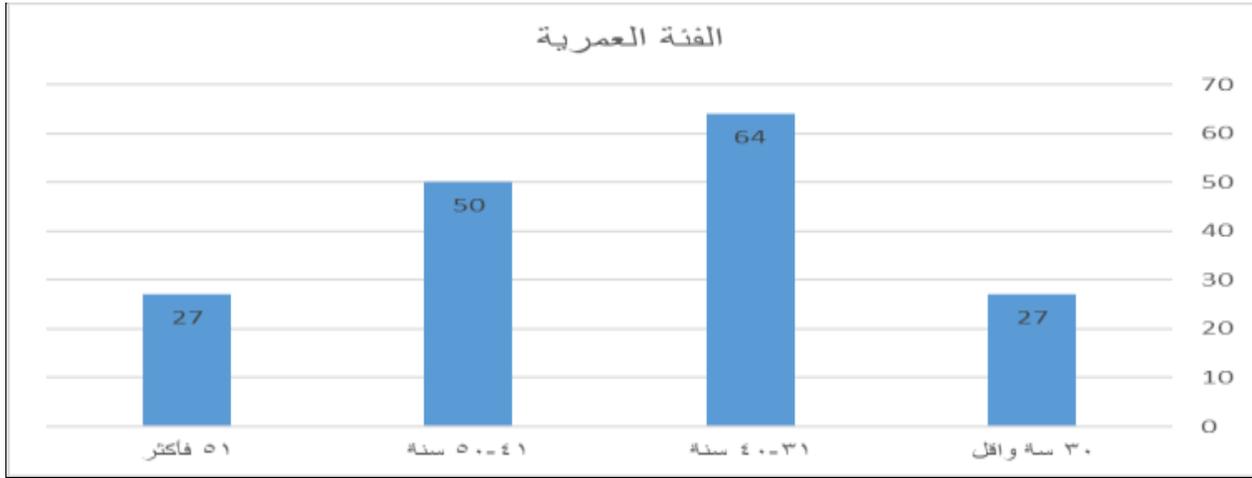
		Frequency	Percent
Valid	سنة اقل 30	27	16.1
	سنة 31-40	64	38.1
	سنة 41-50	50	29.8
	فأكثر 51	27	16.1

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول أعلاه يتضح ان نسبة 38.1% من عينة الدراسة أعمارهم من 31 الي 40 سنة وهي النسبة الأكبر بين مجتمع الدراسة. والشكل (3/ 2/ 1) يوضح ذلك

شكل (1/2 /3)

الفئات العمرية



المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

ثانيا: التخصص العلمي كما في الجدول (6/2/3)

جدول (6/2/3)

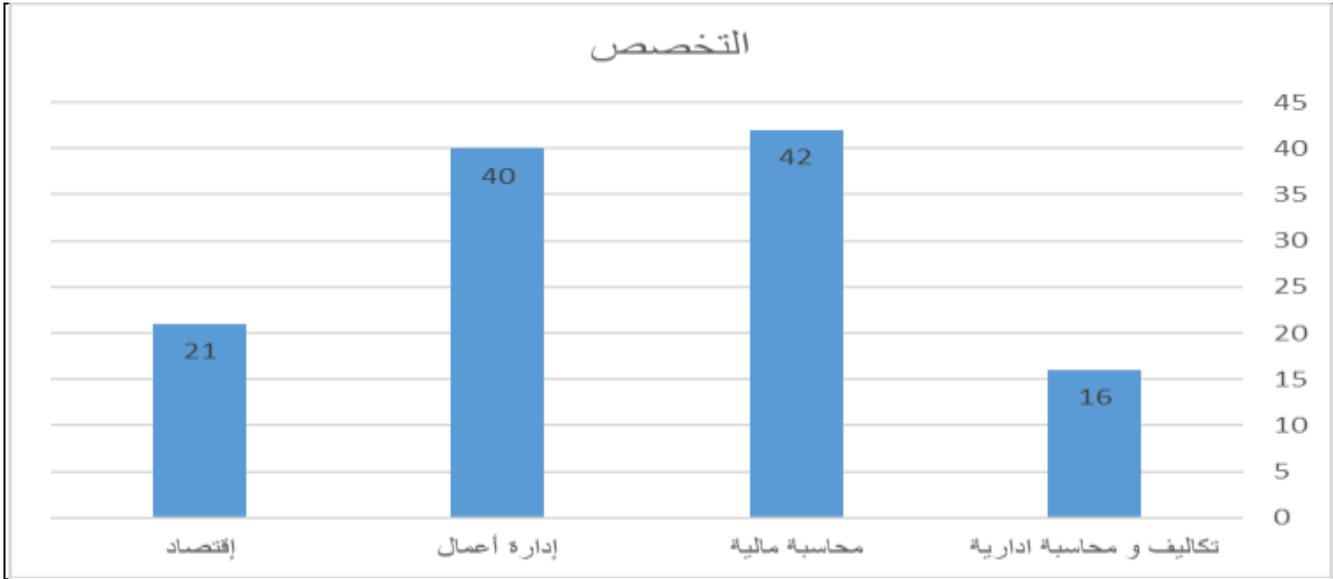
التخصص العلمي

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

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول أعلاه يتضح ان نسبة 25% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة مالية وهي النسبة الأكبر بين مجتمع الدراسة. والشكل (2/2/3) يوضح ذلك

شكل (2/2/3)
التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

ثالثاً: المؤهل العلمي كما في الجدول (7/2/3)

جدول (7/2/3)

المؤهل العلمي

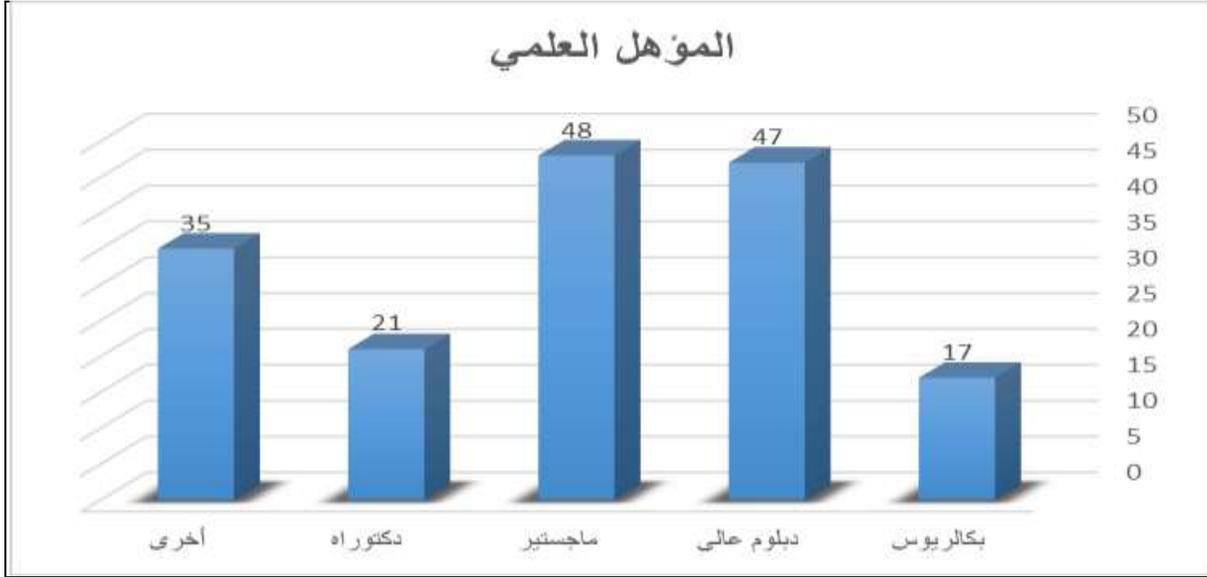
		Frequency	Percent
Valid	بكالوريوس	17	10.1
	دبلوم عالي	47	28.0
	ماجستير	48	28.6
	دكتوراه	21	12.5
	أخرى	35	20.8

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول أعلاه يتضح ان نسبة 28.6% من عينة الدراسة يحملون دبلوم عالي وان نسبة 28.6% منهم يحملون ماجستير وهي النسبة الأكبر بين مجتمع الدراسة. والشكل (3/2/3) يوضح ذلك.

شكل (3/2/3)

المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

رابعاً: المؤهل المهني كما في الجدول (8/2/3)

جدول (8/2/3)

المؤهل المهني

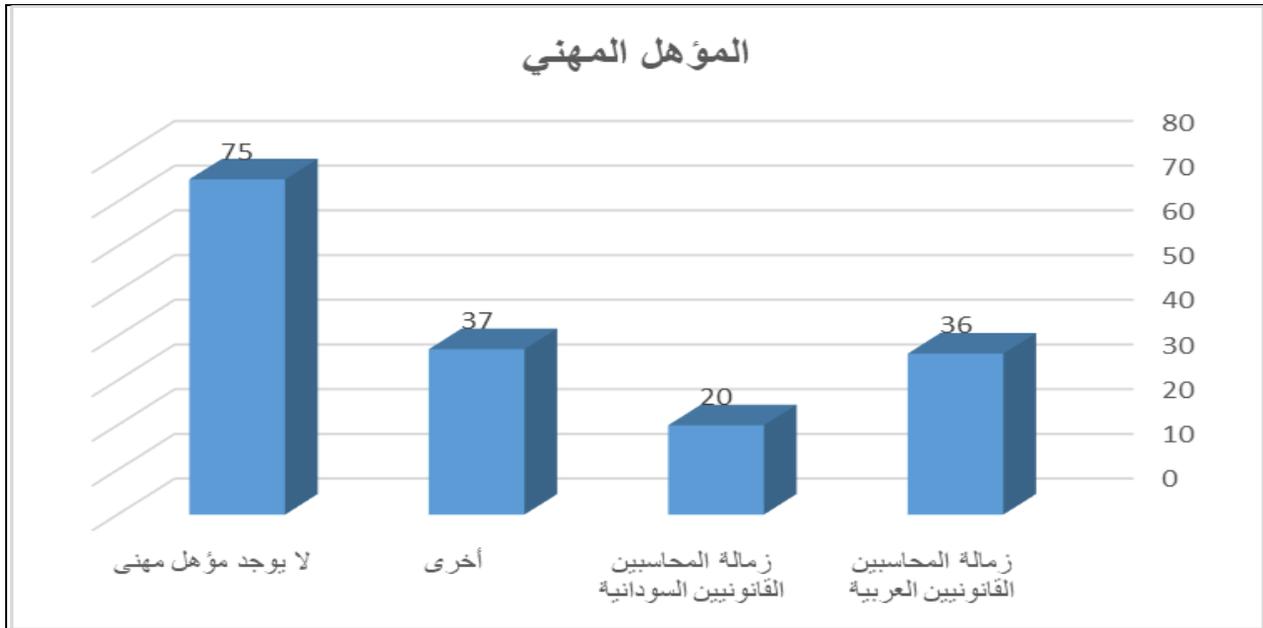
	Frequency	Percent
Valid		
زمالة المحاسبين القانونيين العربية	36	21.4
زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	20	11.9
أخرى	37	22.0
لا يوجد مؤهل مهني	75	44.6

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول أعلاه يتضح ان نسبة 44.6 % من عينة الدراسة لا يحملون أي مؤهلات مهنية وهي النسبة الأكبر بين مجتمع الدراسة. والشكل (4/2/3) يوضح ذلك.

شكل (4/2/3)

المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

خامسا:المسمى الوظيفي كما في الجدول (9/2/3)

جدول (9/2/3)

المسمى الوظيفي

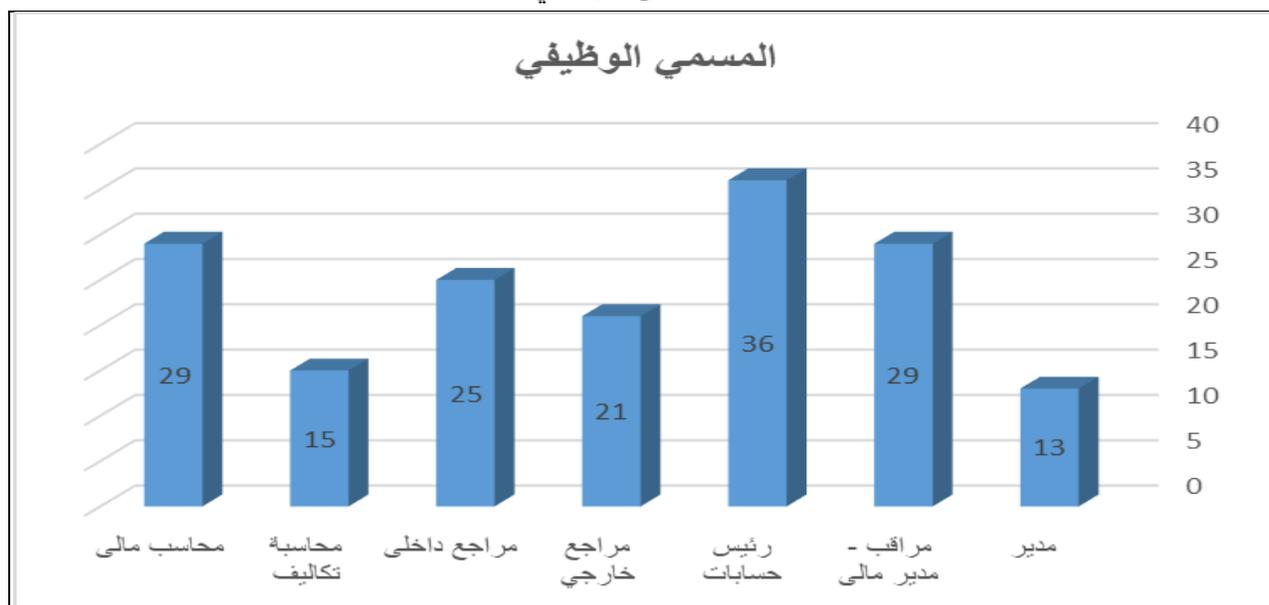
		Frequency	Percent
Valid	مدير	13	7.7
	مراقب-مديرمالي	29	17.3
	رئيس حسابات	36	21.4
	مراجع خارجي	21	12.5
	مراجع داخلي	25	14.9
	محاسبة تكاليف	15	8.9
	محاسب مالي	29	17.3

الميدانية المصدر: إعدادالباحثه من بيانات الدراسة، 2018م

من الجدول أعلاه يتضح ان نسبة 21.4% من عينة الدراسة يعملون رؤساء حسابات وهي النسبة الأكبر بين مجتمع الدراسة. والشكل (5/2/3) يوضح ذلك.

شكل (5/2/3)

المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

سادساً: سنوات الخبرة كما في الجدول (10/2/3)

جدول (10/2/3)

سنوات الخبرة

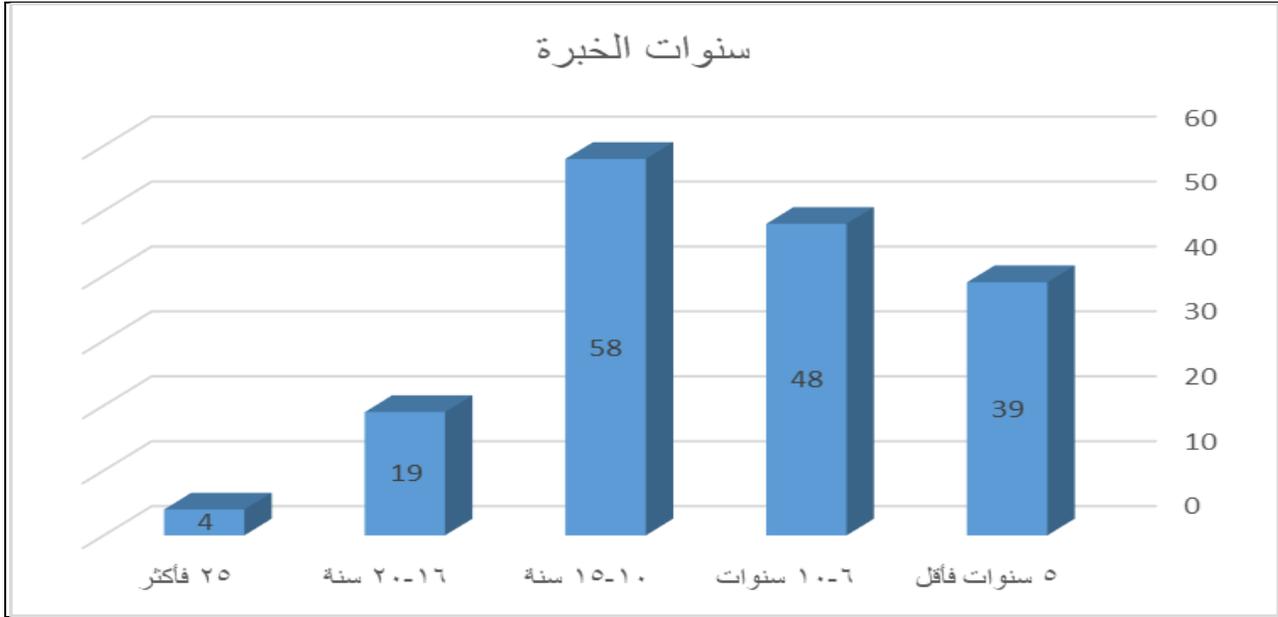
		Frequency	Percent
Valid	5 سنوات فأقل	39	23.2
	6-10 سنوات	48	28.6
	10-15 سنة	58	34.5
	16-20 سنة	19	11.3
	25 فأكثر	4	2.4

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول أعلاه يتضح ان نسبة 34.5% من عينة الدراسة خبرتهم من 10 الي 15 سنة وهي النسبة الأكبر بين مجتمع الدراسة. والشكل (6/2/3) يوضح ذلك.

شكل (6/2/3)

سنوات الخبرة



المصدر: إعداده الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

رابعاً : التحليل العاملي الاستكشافي: Exploratory Factor Analysis:

يستخدم هذا النوع في الحالات التي تكون فيها العلاقات بين المتغيرات والعوامل الكامنة غير المعروفة وبالتالي فإن التحليل العاملي يهدف إلى اكتشاف العوامل التي تتصف بها المتغيرات ولاختبار الاختلافات بين العبارات التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة ، حيث تقوم عملية التحليل العاملي بتوزيع عبارات الاستبانة على متغيرات معيارية يتم فرضها وتوزع عليها العبارات التي تقيس كل متغير على حسب انحرافها عن الوسط الحسابي وتكون العلاقة بين المتغيرات داخل العامل الواحد أقوى من العلاقة مع المتغيرات في العوامل الأخرى (زغلول ، 2003 : 178) ، ويؤدي التحليل العاملي إلى تقليل حجم البيانات وتلخيصها والإقلال من المتغيرات العديدة إلى عدد ضئيل من العوامل مستنداً في ذلك إلى معامل الارتباط بين متغير وغيره من المتغيرات الأخرى (سامي، 2009: 43) ، حيث تستند غريفة متغيرات الدراسة بواسطة التحليل العاملي على عدد من الافتراضات (Hair et al , 2010) كشرط لقبول نتائجها وهي

- 1/ وجود عدد كافي من الارتباطات ذات دلالة إحصائية في مصفوفة الدوران.
- 2/ ألا تقل قيمة (KMO) عن 60% لتناسب العينة.
- 3/ ألا تقل قيمة اختبار (Bartlett's Test of Sphericity) عن الواحد.
- 4/ أن تكون قيمة الاشتراكات الأولية (Communities) للبنود أكثر من 50%.
- 5/ ألا يقل تشبع العامل عن 50%، مع مراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن 50% في العوامل الأخرى.

6/ ألا تقل قيم الجذور الكامنة (Eigen values) عن الواحد.

1. التحليل العاملي للفرضية الاولى

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) في إجراء عملية التحليل العاملي الاستكشافي للنموذج حيث تم إعطاء كل عبارة من العبارات التي استخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة، ويوضح الجدول (11/2/3) نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي للدراسة المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات 5 عبارة) .

جدول (11/2/3)

التحليل العاملي للفرضية الاولى

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

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

2. التحليل العاملي للفرضية الثانية

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) في إجراء عملية التحليل العاملي الاستكشافي للنموذج حيث تم إعطاء كل عبارة من العبارات التي استخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة، ويوضح الجدول (12/2/3) نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي للدراسة المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات 5 عبارة) .

جدول (12/2/3)

التحليل العاملي للفرضية الثانية

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

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

3. التحليل العاملي للفرضية الثالثة

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) في إجراء عملية التحليل العاملي الاستكشافي للنموذج حيث تم إعطاء كل عبارة من العبارات التي استخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة، ويوضح الجدول (13/2/3) نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي للدراسة المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات 4 عبارة) .

جدول (13/2/3)

التحليل العاملي للفرضية الثالثة

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

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

5.4 التحليل العاملي التوكيدي Confirmatory Factor Analysis

يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال . تم استخدام المصفوفة التي تتضمن هذه الارتباطات الجزئية في اختبار النموذج وذلك باستخدام برنامج (AMOS 25) analysis of moment structure.

1.5.4 مؤشرات جودة النموذج

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة، ونذكر منها:

النسبة بين قيم χ^2 ودرجات الحرية The relative chi-square DF

وهي عبارة عن قيمة مربع كاي المحسوبة من النموذج مقسومة على درجات الحرية، فإذا كانت هذه النسبة أقل من 5 تدل على قبول النموذج، ولكن إذا كانت أقل من 2 تدل على أن النموذج المقترح مطابق تماماً للنموذج المفترض لبيانات العينة

مؤشر حسن المطابقة Goodness of Fit Index (GFI)

يقيس هذا المؤشر مقدار التباين في المصفوفة المحللة، عن طريق النموذج موضوع الدراسة وهو بذلك يناظر مربع معامل الارتباط المتعدد في تحليل الانحدار المتعدد أو معامل التحديد وتتراوح قيمته بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، وكلما كانت هذه القيمة أكبر من 0.9 دل ذلك على جودة النموذج، وإذا كانت قيمته 1 دل ذلك على التطابق التام بين النموذج المقترح والنموذج المفترض (Tabachnick and Fidell, 1996)

مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي: Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)

وهو من أهم مؤشرات جودة المطابقة وإذا ساوت قيمته 0.05 فأقل دل ذلك على أن النموذج يطابق تماماً البيانات، وإذا كانت القيمة محصورة بين 0.05 و 0.08 دل ذلك على أن النموذج يطابق بدرجة كبيرة بيانات العينة أما إذا زادت قيمته عن 0.08 فيتم رفض النموذج. (James Lattin and Others, 2002 & George A. Marcoulides and Irini Moustaki 2002)

مؤشر المطابقة المعياري Normed Fit Index (NFI): تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، (Tabachnick and Fidell, 1996)

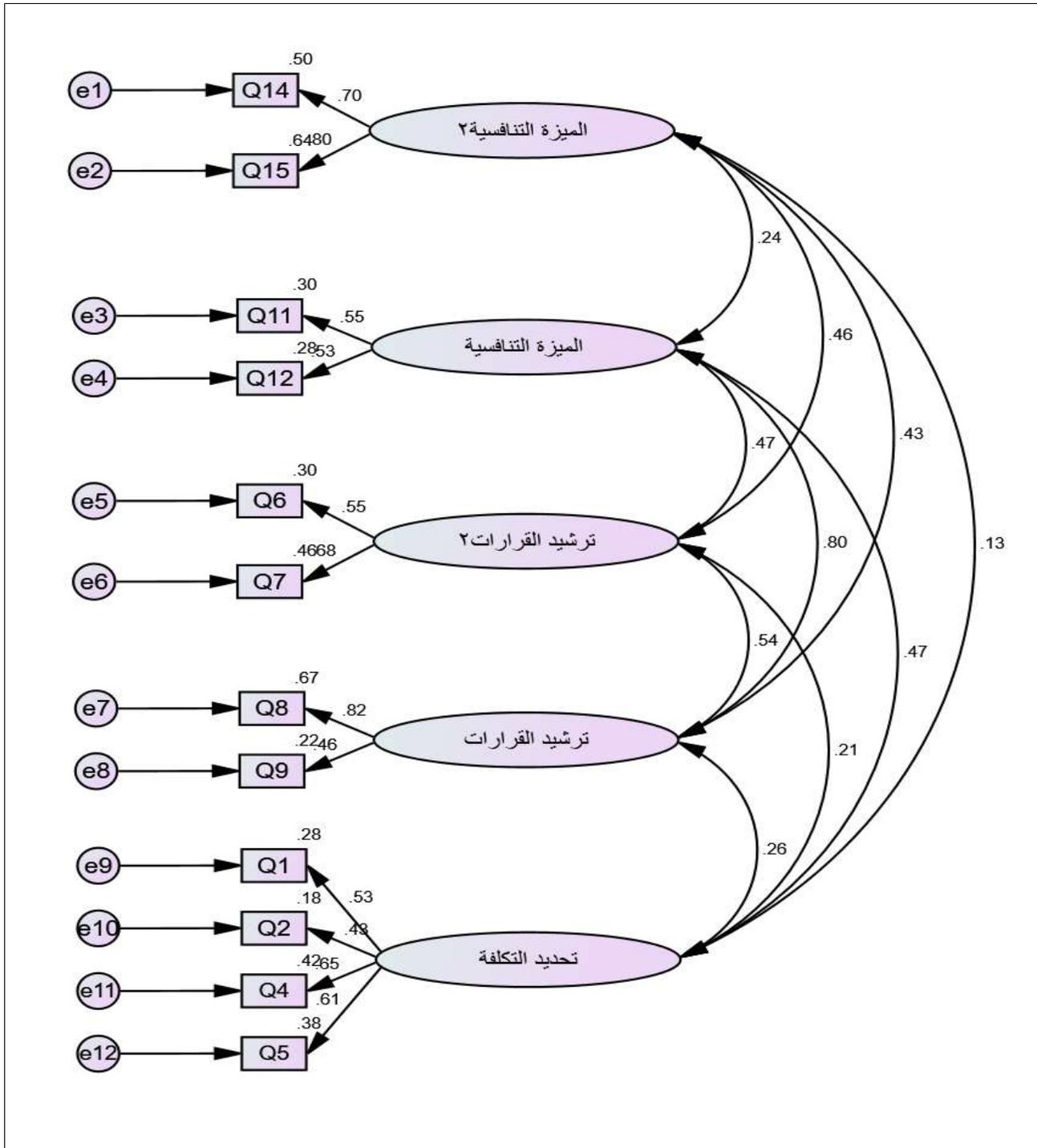
مؤشر المطابقة المقارن **Comparative Fit Index (CFI)**: وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، (Tabachnick and Fidell,1996)

مؤشر المطابقة المتزايد **Incremental Fit Index (IFI)**: وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة (Tabachnick and Fidell,1996)
مؤشر توكر لويس **Tucker-Lewis Index (TLI)**: وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين (1,0) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، حيث أن (Joseph F. Hair, JR. and Others, 1995)

2.5.4 التحليل العاملي التوكيدي للفرضيات: تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (AMOS) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للنموذج يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال. الشكل رقم (7/2/3) يوضح التحليل العاملي التوكيدي.

شكل (7/2/3)

التحليل العائلي التوكيدي



المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

مؤشرات جودة النموذج :

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة

الجدول (14/2/3)

مؤشرات جودة النموذج

Measure	Estimate	Threshold	Interpretation
CMIN	98.511	--	--
DF	44	--	--
CMIN/DF	2.239	Between 1 and 3	Excellent
CFI	0.838	>0.95	Need More DF
SRMR	0.073	<0.08	Excellent
RMSEA	0.086	<0.06	Terrible
PClose	0.006	>0.05	Terrible

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

تحليل الاعتمادية والصلاحية :

يستخدم تحليل الاتساق للعثور على الاتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من (0 إلى 1)، تم احتساب قيمة (ألفا كرو نباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي واستنادا على اقتراح (Hair et al, 2010) اقترح أن قيمة ألفا كرو نباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 عن طريق (CR) الموثوقية المركبة وكذلك احتساب كل من (AVE, MSV, MaxR(H)) للتأكد من صلاحية النموذج والجدول التالي يوضح الفا بعد التحليل العاملي التوكيدي

جدول (15/2/3)

تحليل الاعتمادية والصلاحية

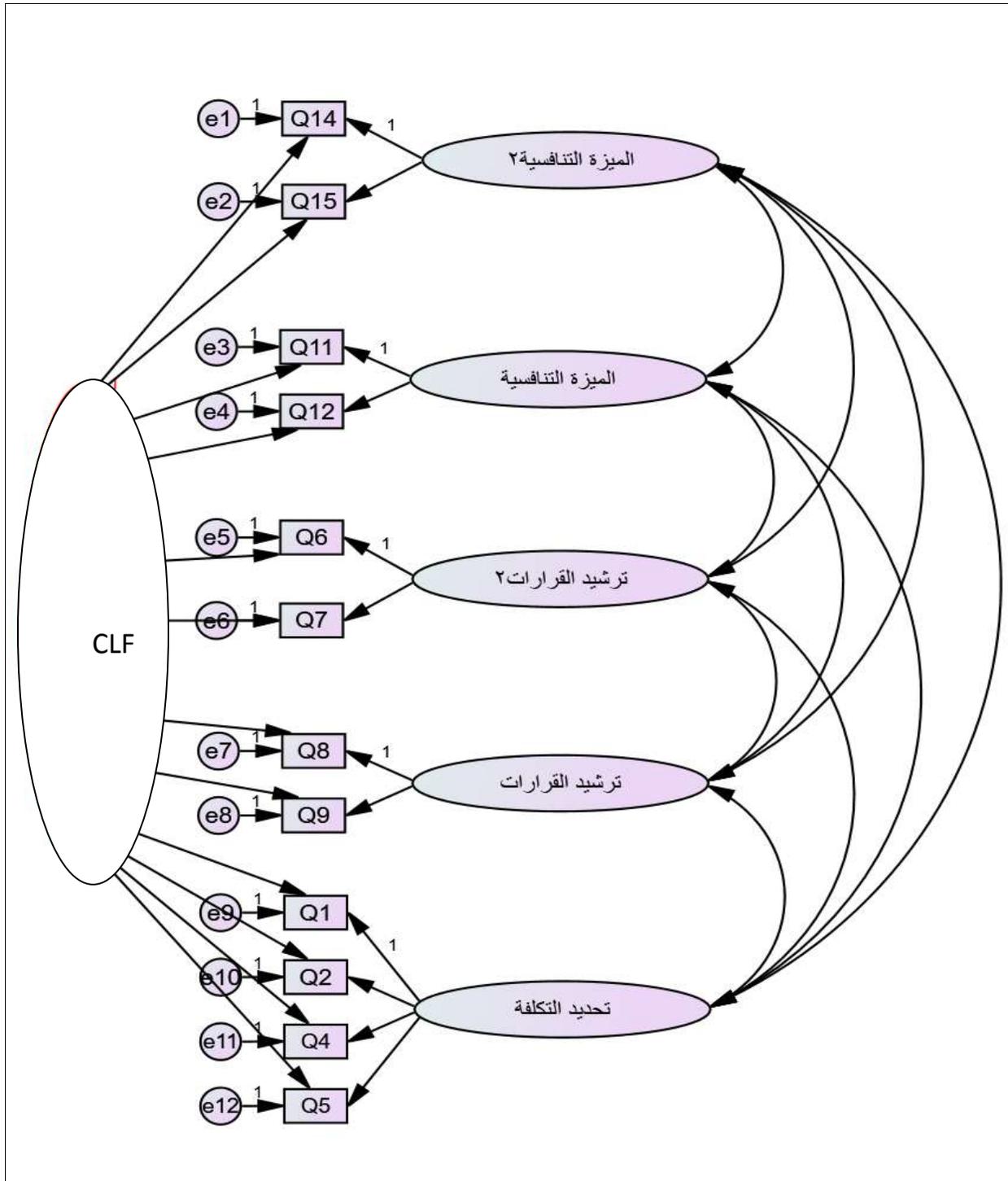
	CR	AVE	MSV	MaxR(H)					
1	0.724	0.568	0.211	0.734	0.754				
2	0.450	0.291	0.633	0.451	0.237†	0.539			
3	0.548	0.380	0.291	0.561	0.459**	0.469*	0.616		
4	0.596	0.443	0.633	0.698	0.433***	0.796***	0.540***	0.665	
5	0.644	0.316	0.221	0.661	0.129	0.470**	0.208	0.258*	0.562

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

اختبار التحيز عن طريق (Common method bias (CLF): تعتبر من الاختبارات المستخدمة للتأكد من سلامة البيانات التي تم جمعها من انها خالية من التحيز حتي لا تؤثر على النتائج وقد يؤثر التحيز على تضخيم او تخليص الردود او الاستجابة، توجد هنالك طريقتان للتأكد من سلامة البيانات الطريقة الاولى احتساب الاختلافات من بين الاجابات بحيث يجب ان لا تكون هنالك اختلافات جوهرية، والشكل (8/2/3) يوضح تلك الطريقة .

شكل رقم (8/2/3)

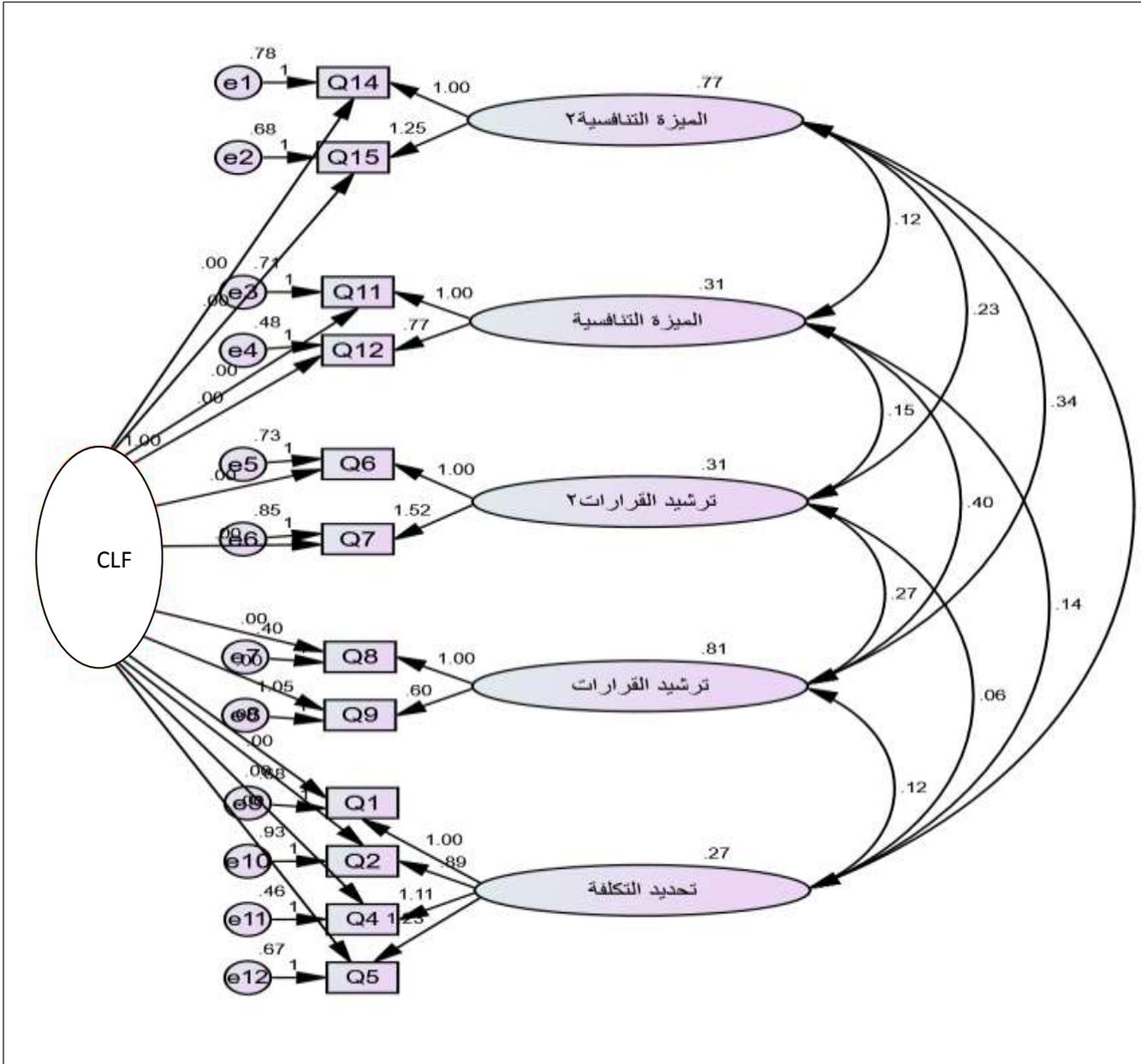
إختبار التحيز



المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

اختبار التحيز عن طريق (CLF) Common method bias: تعتبر من الاختبارات المستخدمة للتأكد من سلامة البيانات التي تم جمعها من انها خالية من التحيز حتي لا تؤثر على النتائج وقد يؤثر التحيز على تضخيم او تخليص الردود او الاستجابة ,توجد هنالك طريقتان للتأكد من سلامة البيانات والطريقة الثانية هي عدم احتساب اي اختلاف بين الاجابات بحيث يجب ان لا تكون هنالك اي اختلافات بين الاسئلة اي ان تكون كلها صفرية ,والشكل (9/2/3) يوضح تلك الطريقة

شكل (9/2/3)
اختبار التحيز



المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

تحليل الارتباط (Person Correlation):

تم استخدام تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة بهدف التعرف على العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، والوسيط، فكلما كانت درجة الارتباط قريبة من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن الارتباط قوياً بين المتغيرين وكلما قلت درجة الارتباط عن الواحد الصحيح كلما ضعفت العلاقة بين المتغيرين وقد تكون العلاقة طردية أو عكسية، وبشكل عام تعتبر العلاقة ضعيفة إذا كانت قيمة معامل الارتباط اقل من (0.30) ويمكن اعتبارها متوسطة اذا تراوحت قيمة معامل الارتباط بين (0.30 - 0.70) اما اذا كانت قيمة الارتباط أكثر من (0.70) تعتبر العلاقة قوية بين المتغيرين

جدول (16/2/3)

تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة

		Estimate	
الميزة_التنافسية2	<-->	الميزة_التنافسية	.237
ترشيد_القرارات2	<-->	ترشيد_القرارات	.540
الميزة_التنافسية2	<-->	ترشيد_القرارات2	.459
الميزة_التنافسية	<-->	ترشيد_القرارات2	.469
الميزة_التنافسية	<-->	ترشيد_القرارات	.796
ترشيد_القرارات	<-->	تحديد_التكلفة	.258
الميزة_التنافسية2	<-->	تحديد_التكلفة	.129
الميزة_التنافسية	<-->	تحديد_التكلفة	.470
ترشيد_القرارات2	<-->	تحديد_التكلفة	.208
الميزة_التنافسية2	<-->	ترشيد_القرارات	.433

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

تحليل بيانات الدراسة الأساسية

يشتمل هذه الجزء من الدراسة تحليل لمحاور الدراسة الأساسية وذلك من خلال إتباع الخطوات التالية:

1/ التوزيع التكراري النسبي لإجابات الوحدات المبحوثة على عبارات الدراسة

وذلك من خلال تلخيص إجابات أفراد العينة على عبارات محاور الدراسة المختلفة في شكل أرقام ونسب مئوية

2/ التحليل الاحصائي لعبارات الدراسة

وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات محور الدراسة ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة أكبر من الوسط الفرضي (3), وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي. وإذا كان الانحراف المعياري للعبارة يقترب من الواحد الصحيح فهذا يدل على تجانس إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات.

أولاً: التوزيع التكراري لمحاور الدراسة

الفرضية الأولى

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التي تقيس في المجتمع موضع الدراسة وذلك على النحو التالي :

جدول (17/2/3)

التوزيع التكراري لعبارات (الفرضية الاولى)

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
28.6	48	44	74	19	32	5.4	9	3	5	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباط بالخدمة التعليمية مما يسهل تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة عادلة.
40.5	68	36.3	61	17.9	30	5.4	9	0	0	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقيدية في تحديد تكلفة الطالب
13	52	33.9	57	23.8	40	7.7	13	3.6	6	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الي تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة افضل
33.9	57	33.9	57	22.6	38	6.5	11	3.0	5	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد على حصر عناصر تكاليف الخدمات التعليمية من خلال تحديد مراكز تكلفة لكل نشاط مما يؤدي الي تحديد تكلفة الخدمات التعليمية المقدمة للطالب بصورة عادلة

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول رقم (17/2/3) ما يلي:

1. يتبين من الفقرة رقم (1) أن نسبة 72.6% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباط بالخدمة التعليمية مما يسهل تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة عادلة. مما يدل على ان عدم وجود تأثير.

2. يتبين من الفقرة رقم (2) أن نسبة 76.8% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقيدية في تحديد تكلفة الطالب وهذا أيضا يدل على عدم وجود تأثير.

3. يتبين من الفقرة رقم (3). أن نسبة 57.7% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الي تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة افضل مما يدل على ان عدم تأثير.

4. يتبين من الفقرة رقم (4) أن نسبة 72.6% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد على حصر عناصر تكاليف الخدمات التعليمية من خلال تحديد مراكز تكلفة لكل نشاط مما يؤدي الي تحديد تكلفة الخدمات التعليمية المقدمة للطالب بصورة عادلة مما يدل على ان عدم تأثير.

الفرضية الثانية

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التي تقيس في المجتمع موضع الدراسة وذلك على النحو التالي :

جدول (18/2/3)

التوزيع التكراري لعبارات (الفرضية الثانية)

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
32.7	55	36.9	62	20.2	34	7.7	13	2.4	4	التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير معلومات لتحديد المشكلة بصورة افضل.
21.4	36	32.1	54	23.8	40	11.3	19	11.3	19	التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تحديد البدائل لحل المشكلات.
28	47	41.1	69	16.7	28	9.5	16	4.8	8	التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير المعلومات الملائمة لتقييم بدائل القرار.
25.6	43	34.5	58	28	47	3	5	8.9	15	التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تقويم القرارات الإدارية لتحسين التخطيط.

المصدر: إعدادالباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول رقم (18/2/3) ما يلي:

1. يتبين من الفقرة رقم (1) أن نسبة 69.6% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير معلومات لتحديد المشكلة بصورة افضل مما يدل علي ان عدم وجود تأثيرلهذه الفقرة.
2. يتبين من الفقرة رقم (2) أن نسبة 53.5% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تحديد البدائل لحل المشكلات مما يدل علي ان عدم وجود تأثير.
3. يتبين من الفقرة رقم (3). أن نسبة 69.1% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير المعلومات الملائمة لتقييم بدائل القرار. مما يدل علي ان عدم وجود تأثير.
4. يتبين من الفقرة رقم (4) أن نسبة 60.1% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تقويم القرارات الإدارية لتحسين التخطيط. مما يدل علي ان عدم تأثير هذا البعد.

الفرضية الثالثة

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التي تقيس في المجتمع موضع الدراسة وذلك على النحو التالي :

جدول (19/2/3)

التوزيع التكراري لعبارات (الفرضية الثالثة)

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
39.3	66	39.3	66	12.5	21	6	10	3	5	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يعمل علي تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الامر الذي يساهم في تطوير مستوي الجودة التنافسية.
21.4	36	50.6	85	23.8	40	3	5	1.2	2	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يوفر معلومات عن تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تحدد سعر تكلفة تنافسي.
32.1	54	28.0	47	22.6	38	8.9	15	8.3	14	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في فهم افضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق اهداف المؤسسة بالصورة المطلوبة.
30.4	51	29.2	49	16.7	28	10.1	17	13.7	23	تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة مما يحسن من جودة الخدمات التعليمية

المصدر: إعداده الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول رقم (19/2/3) ما يلي:

1. يتبين من الفقرة رقم (1) أن نسبة 78.6% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يعمل علي تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الامر الذي يساهم في تطوير مستوي الجودة التنافسية. مما يدل علي عدم وجود تأثير.
2. يتبين من الفقرة رقم (2) أن نسبة 72% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يوفر معلومات عن تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تحدد سعر تكلفة تنافسي. مما يدل علي ان عدم وجود تأثير.
3. يتبين من الفقرة رقم (3). أن نسبة 60.1% من عينة الدراسة لا يوافقون الا ان تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في فهم افضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق اهداف المؤسسة بالصورة المطلوبة. مما يدل علي ان عدم وجود تأثير.

4. يتبين من الفقرة رقم (4) أن نسبة 57.2% من عينة الدراسة لا يوافقون إلا ان تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة مما يحسن من جودة الخدمات التعليمية مما يدل علي عدم وجود تأثير.

ثانياً الإحصاء الوصفي لعبارات متغيرات الدراسة

حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات محور الدراسة ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة اكبر من الوسط الفرضي (3)، وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي. فيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري والاهمية النسبية للعبارات التي تقيس محاور الدراسة وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم . وذلك على النحو التالي:

الفرضية الاولى

جدول (20/2/3)

الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الاولى

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

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول رقم (20/2/3) ما يلي:

1/ يتضح ان (تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالخدمة التعليمية مما يسهل تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة عادلة.) يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على ان العبارة أي ان مستوى الموافقة لها منعدم حيث انها حققت مستوى (2.10) وبانحراف معياري (.977) وأهمية نسبية (42)% .

2/ يتضح ان (تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التلقيدية في تحديد تكلفة الطالب) حيث ان الوسط للعبارة يقل عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على ان هذه العبارة لان مستوى الموافقة لها منعدم حيث انها حققت مستوى (2.19) وبانحراف معياري (1.072) وأهمية نسبية (43.8)% .

3/ يتضح ان (تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الي تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة افضل) حيث ان الوسط لها يقل عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على للعبارة بمستوي موافقة منعدم حيث انها حققت مستوى (1.88) وبانحراف معياري (.888) وأهمية نسبية (37.6)% .

4/ يتضح ان (تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد على حصر عناصر تكاليف الخدمات التعليمية من خلال تحديد مراكز تكلفة لكل نشاط مما يؤدي الي تحديد تكلفة الخدمات التعليمية المقدمة للطالب بصورة عادلة) حيث يقل متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على ان العبارة نقيس ذلك موضع الدراسة بمستوى موافقة منعدم حيث انها حققت مستوى (2.11) وبانحراف معياري (1.044) وأهمية نسبية (42.2)% .

جدول (21/2/3)

الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

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

المصدر: إعداده الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول رقم (21/2/3) ما يلي:

- 1/ يتضح ان (التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير معلومات لتحديد المشكلة بصورة افضل) حيث يقل وسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على ان العبارة حيث جاءت بمستوى موافقة منعدم حيث انها حققت مستوي (2.10) وانحراف معياري (1.024) وأهمية نسبية (42)%
- 2/ يتضح ان (التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تحديد البدائل لحل المشكلات) حيث يقل وسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة لانها جاءت بمستوى موافقة منعدم حيث انها حققت مستوي (2.59) وانحراف معياري (1.102) وأهمية نسبية (51.8)% .
- 3/ يتضح ان (التكلفة علي أساس النشاط تساعد في توفير المعلومات الملائمة لتقييم بدائل القرار) حيث يقل وسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على ان العبارة تقيس ذلك موضع الدراسة بمستوى موافقة منعدم حيث انها حققت مستوي (2.22) وانحراف معياري (1.044) وأهمية نسبية (44.4)% .
- 4/ يتضح ان (التكلفة علي أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تقويم القرارات الإدارية لتحسين التخطيط) حيث يقل وسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على ان العبارة تقيس ذلك

لأنها جاءت بمستوى موافقة منعدم حيث أنها حققت مستوى (2.35) وبانحراف معياري (1.159) وأهمية نسبية (47)% .

الفرضية الثالثة

جدول (22/2/3)

الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة

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

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول رقم (22/2/3) ما يلي:

1/ يتضح ان (تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يعمل علي تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الامر الذي يساهم في تطوير مستوى الجودة التنافسية) حيث اني وسطها اقل من الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على ان العبارة اني بمستوى موافقة منعدم حيث انها حققت مستوى (1.94) وبانحراف معياري (1.013) وأهمية نسبية (38.8)% .

2/ يتضح ان (تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يوفر معلومات عن تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تحدد سعر تكلفة تنافسي) حيث اني وسطها اقل من الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على ان هذه العبارة اني بمستوى موافقة منعدم حيث انها حققت مستوى (2.12) وبانحراف معياري (.818) وأهمية نسبية (42.4)% .

3/ يتضح ان (تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في فهم افضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق اهداف المؤسسة بالصورة المطلوبة) حيث اتي وسطها اقل من الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة يدل على عدم موافقة أفراد العينة حيث اتت العبارة بمستوى موافقة منعدم حيث انها حققت مستوي (2.14) وبانحراف معياري (.868) وأهمية نسبية (42.8)% .

4/ يتضح ان (تطبيق التكلفة علي أساس النشاط يساعد في تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة مما يحسن من جودة الخدمات التعليمية) أتت بوسط يقل عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على عدم موافقة أفراد العينة على ان العبارة لانها أتت بمستوى موافقة منعدم حيث انها حققت مستوي (2.33) وبانحراف معياري (1.246) وأهمية نسبية (46.6)% .

اختبار فرضيات الدراسة

الاختبارات غير المعلمية Nonparametric Tests

في بعض الحالات قد لا تتوافر في المجتمع موضع الدراسة أن يكون توزيع هذا المجتمع له توزيع طبيعي أو يقترب منه، لذلك فإن استخدام الاختبارات المعلمية في مثل هذه الحالات قد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة، كذلك يفترض أن تكون بيانات الظاهرة موضع الدراسة دقيقة، ولكن في بعض الأحيان يتعذر أخذ قياسات عددية دقيقة على بعض الظواهر، لذلك فإننا نستخدم طرق غير معلمية لا تعتمد على شروط معينة تتعلق بتوزيع المجتمع ولا تحتاج إلى قياسات دقيقة.

ونسباً لان مجتمع الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي فاننا نستخدم الاختبارات الغير معلمية لتوفر الشروط التالية نستخدم الاختبارات المعلمية

تستخدم عندما نتحقق من أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي .

عندما يكون حجم العينة كبير $n \geq 30$

البيانات تكون دقيقة وسليمة

البيانات تكون كمية (رقمية)

وفي نفس الوقت لانها تحقق مجموعة من المزايا

-سهولة العمليات الحسابية المستخدمة.

-لا تحتاج إلى شروط كثيرة لذلك فإن إمكانية إساءة استعمالها قليلة جداً.

-تستخدم عندما لا تتحقق الشروط اللازمة لتطبيق الاختبارات المعلمية مثل أن يكون توزيع المجتمع طبيعياً.

-تستخدم في حالة صعوبة الحصول على بيانات دقيقة.

-لا يتطلب استخدامها معرفة دقيقة في مجال الرياضيات أو الإحصاء.

-لا تشترط استخدامها أن يكون حجم العينات كبيراً، لذلك فإن عملية جمع البيانات في هذه الحالة توفر الوقت والمجهود والتكلفة.

-استخدام اختبار كولمجروف - سمرنوف "One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test" لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

جدول (23/2/3)

الاختبارات غير المعلمية

	N	168
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	2.10
	Std. Deviation	.977
Most Extreme Differences	Absolute	.267
	Positive	.267
	Negative	-.173
	Test Statistic	.267
	Asymp. Sig. (2-tailed)	.000 ^c

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

بما أن قيمة sig أقل من 5% إذاً يمكن القول ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

اختبار "Independent sample test" اختبار مان - وتتي "Mann Whitney" اختبار لاختبار الفرضيات الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة على أساس النشاط وتحديد التكلفة التعليمية للطالب بالمرحلة الثانوية

لغرض التعرف على معنوية التأثير اعتمدت الباحثة على (الاختبارات غير المعلمية Nonparametric Tests) بغرض اختبار الفرضيات , وقد تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح جدول رقم (24/2/3) يوضح ذلك.

جدول (24/2/3)

الاختبارات غير المعلمية للفرضية الاولى

النتيجة	P	C.R.	S.E.	Estimate		
قبول الفرضية	.000	5.373	.124	.664	تطبيق التكلفة على	<- تحديد التكلفة التعليمية
					أساس النشاط	-- للطالب بالمرحلة الثانوية

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

بما أن قيمة sig أقل من 5% يمكن القول بان تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل علي تحديد التكلفة التعليمية للطالب بالمرحلة الثانوية.

الفرضية الثانية:توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة على أساس النشاط وترشيد القرارات الإدارية في مؤسسات التعليم.

لغرض التعرف على معنوية التأثير اعتمدت الباحثة على (الاختبارات غير المعلمية Nonparametric Tests) بغرض اختبار الفرضيات , وقد تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح والجدول رقم (25/2/3) يوضح ذلك.

جدول رقم (25/2/3)

الاختبارات غير المعلمية للفرضية الثانية

النتيجة	P	C.R.	S.E.	Estimate	
قبول الفرضية	0.000	2.145	.215	.511	تطبيق التكلفة على أساس النشاط <- ترشيد القرارات الإدارية

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

بما أن قيمة sig أقل من 5% يمكن القول بان تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل علي ترشيد القرارات الإدارية في مؤسسات التعليم.

الفرضية الثالثة:توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة على أساس النشاط يؤدي الي تحقيق ميزة تنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية.

لغرض التعرف على معنوية التأثير اعتمدت الباحثة على (الاختبارات غير المعلمية Nonparametric Tests) بغرض اختبار الفرضيات , وقد تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح جدول رقم (26/2/3) يوضح ذلك.

جدول (26/2/3)

الاختبارات غير المعلمية للفرضية الثالثة

			Estimate	S.E.	C.R.	P	النتيجة
تحقيق ميزة تنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية	<-	تطبيق التكلفة على أساس النشاط	.548	.154	4.235	000.	قبول الفرضية

المصدر: إعداد الباحثه من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

بما أن قيمة sig أقل من 5% يمكن القول بان بين تطبيق التكلفة على أساس النشاط يؤدي الي تحقيق ميزة تنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية.

الخاتمة

تشمل:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات



أولاً : النتائج

بعد الدراسة النظرية الميدانية خلص البحث للنتائج الآتية

1. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالخدمة التعليمية مما يسهل تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة عادلة.
2. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في تحديد تكلفة الطالب .
3. تطبيق التكلفة أساس النشاط يساعد على حصر عناصر تكاليف الخدمات التعليمية من خلال تحديد مراكز تكلفة لكل نشاط .
4. التكلفة على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تحديد البدائل لحل المشكلات .
5. التكلفة على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في ترشيح القرارات الإدارية لتحسين التخطيط
6. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في فهم أفضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق أهداف المؤسسة بالصورة المطلوبة .
7. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة مما يحسن من جودة الخدمات التعليمية .
8. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الأمر الذي يساهم في تطوير مستوى الجودة التنافسية
9. تطبيق التكلفة أساس النشاط يعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة أفضل.

مناقشة النتائج مع نتائج الدراسات السابقة :

1. وجود أثر معنوي لتطبيق التكلفة على أساس النشاط في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بالمرحلة الثانوية، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (خالد، 2010) التي أكدت أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية بصورة عادلة حسب درجة استفادتها من الأنشطة الموجودة بالمنشأة. ودراسة (عبد القادر، 2005) التي أكدت أن المدخل التقليدي لتوزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية لا يؤدي إلى تحميل المنتجات حسب درجة استفادتها من المراكز والإقسام الإنتاجية والخدمية وبالتالي تحديد تكلفة الوحدة الإنتاجية لا يكون دقيقاً . ودراسة (عمر، 2011) التي أكدت أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة الصناعية تخصيصاً أفضل وتحقيق الدقة المطلوبة من بيانات التكاليف مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة وتخفيض التكاليف في شركة جيا لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة ودراسة (الخاص، 2016) التي أكدت أن أنظمة التكاليف التقليدية لا يمكن من تخصيص التكاليف غير المباشرة إضافة إلى

إعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج والذي لا يمكن الاعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ قرارات إدارية.

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

3. كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة على أساس النشاط و تحقيق الميزة التنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية أنفقت هذه النتيجة مع دراسة (حامد، 2013) التي أكدت أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يحدد تكلفة الإنتاج ويؤدي الى تخفيضها بصورة دقيقة ويزيد الأرباح الأمر الذي أثر إيجابياً على تحسين أداء الشركات.

ثانياً: التوصيات

بناءً على نتائج البحث توصي الباحثة بالاتي

1. العمل على تطبيق التكلفة على أساس النشاط للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي لتخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة أفضل .
 2. يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط معلومات لتحديد المشكلة بصورة أفضل .
 3. تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في توفير المعلومات الملائمة لتقييم بدائل القرار .
 4. نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط للمساهمة في تطوير مستوى الجودة التنافسية.
 5. الاستفادة من نظام التكلفة على أساس النشاط في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذالقرارات الادارية عامة والقرارات المتعلقة بإدارة التكلفة بصورة خاصة.
 6. على إدارة المؤسسات التعليمية توظيف محاسبين تكاليف لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط للإستفاده من مزاياه.
 7. الدراسات والبحوث المستقبلية
- أ- التكلفة المستهدفة ودورها في تحديد رسوم الطالب لدعم الميزة التنافسية .
- ب- القياس المرجعي ودوره في تحسين جودة الخدمة التعليمية.

المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد حسين علي حسين, المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي , (الاسكندرية : الدار الجامعية , 2013م)
2. أحمد زكي بدوي , معجم مصطلحات التربية والتعليم , (القاهرة : دار الفكر التربوي، 1980م)
3. أحمد صلاح عطية ،محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية (الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع ,2006م)
4. أحمد محمد نور, د. شحاته السيد شحاته, مدخل معاصر في : مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة , (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ,2006م)
5. السيد عبد المقصود دبيان , د. ناصر نور الدين عبد اللطيف , في محاسبة التكاليف في مجال القياس , (الاسكندرية : الدار الجامعية , 2002-2003)
6. السيد عبد المقصود دبيان وآخرون , في مبادئ محاسبة التكاليف , (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع , 2004م)
7. العلق , بشير , والطائي, حميد تسويق الخدمات , مدخل استراتيجي وظيفي , (عمان - الأردن : دار زهران للنشر، 2004م)
8. اسماعيل حجازي - استاذ معاليم سعاد ,محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة (عمان: دار اسامة للنشر والتوزيع , 2013)
9. بشير عباس العلق, محمود جاسم الصعيدي , أساسيات التسويق الشامل والمتكامل, (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ,2002) .
10. هاشم أحمد عطية , محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع, 2000 م)
11. هاني حامد الضمور, د. بشير عباس العلق , تسويق الخدمات : (القاهرة : الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات , 2013م)
12. هاني حامد الضمور, تسويق الخدمات , (عمان :دار وائل للنشر والتوزيع ,الطبعة الثالثة 2005م).
13. وسيم محمد الحداد وآخرون, الخدمات المصرفية الإلكترونية , (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع, 2012م)
14. زاهر عبد الرحيم عاطف , تسويق الخدمات , (عمان : دار الراهية للنشر والتوزيع , 2011)

15. زكريا أحمد عزام وآخرون , مبادئ التسويق الحديث بين النظرية والتطبيق: (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة السادسة)
16. زهير عمرو دردر , محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات) , (المملكة العربية السعودية , الرياض , دار المريخ للنشر , 2013م)
17. زينبات محمد محرم وآخرون, اصول محاسبة التكاليف, (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع, 2005)
18. طلال عبد المحسن حمزة د. محمود جلال احمد البياتي , محاسبة التكاليف (قياس .. تخطيط ورقابة, (عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ,2010م).
19. مبارك ,صلاح الدين عبد المنعم وآخرون , محاسبة التكاليف : مدخل إداري حديث , (الدار الجامعية الإسكندرية , مصر , 2002)
20. محمد الطائي, د. سليمان الجيوسي, تسويق الخدمات المالية: (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة للنشر والتوزيع , 2010)
21. محمد الفيومي محمد , أصول محاسبة التكاليف (الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع , 98-1999)
22. محمد عبد العظيم ,التسويق المتقدم, (الإسكندرية , الدار الجامعية للنشر ,2008م)
23. محمد عبد الفتاح العشماوي, محاسبة التكاليف(المنظورين التقليدي والحديث), (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع , 2011م)
24. مكرم عبد المسيح با سيلي , المحاسبة الإدارية -الاصالة والمعاصرة, (المنصورة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع , 2007)
25. ناصر نور الدين عبد اللطيف , مدخل الي انظمة قياس التكاليف (الاسكندرية : الدار الجامعية, 2002م-2003)
26. سمر توفيق صبرة. التسويق الإلكتروني : (عمان : دار الإعصار العلمي 2010م -1431هـ)
27. عاصم فهد العرييد , المحاسبة الإدارية , (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع , 2003).
28. عبد اللطيف بن حسين فرج , منهج المدرسة الثانوية في ظل تحديات القرن الواحد والعشرين , (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع , , 2009)
29. عثمان أحمد الأمين , بخت الرضا : ستة عقود في مسيرة التعليم , (الخرطوم : مطبعة جامعة الخرطوم , 2007, الطبعة الثانية)
30. عز عبد الفتاح, مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS , (القاهرة: دار النهضة العربية , 1981)

31. عصام الدين أمين أبو عقلة، التسويق - مفاهيم ، الإستراتيجية، (الإسكندرية: مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، 2002)
32. علي فلاح الزعبي ، إدارة التسويق منظور تطبيقي إستراتيجي ،(عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ،2009، الطبعة العربية)
33. فريد كورتل وآخرون ، تسويق الخدمات الصحية،(عمان : دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ، 1433هـ - 2012م)
34. ري إتش جاريسون ،إريك نورين ،المحاسبة الإدارية تعريب د. احمد حامد حجاج ،(الرياض : دار المريخ للنشر والتوزيع ، 2002م-2006م-2008م، الطبعة الإنجليزية)

ثانيا: الرسائل الجامعية

1. أحمد ناصر احمد عمر ، دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشور ،2011م).
2. إسرائ عبد اللطيف احمد محمد، أثر إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في اتخاذ القرارات التشغيلية في المنشآت الصناعية السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا ، بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشور، 2019م).
3. اشراقه عباس محمد عباس ، مصادر تمويل التعليم الثانوي الحكومي في ولاية الخرطوم : بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التربية ،(الخرطوم : جامعة افريقيا العالمية ، كلية التربية ، 2003م)
4. أشرف حسني صالح عوض الله ،أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد وقياس التكلفة في المنشآت الصناعية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشور ،2011م).
5. امانى محبوب عباس العركي ،أثر تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط على جودة المعلومات المالية ،(الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ،2006م).
6. اللببية على عثمان علي ،مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط في قطاع النفط السوداني وأثره في تخفيض التكلفة ،(الخرطوم جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ،غير منشور ،2009م).

7. أمير إبراهيم المسحال , تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية ،(الجامعة الإسلامية بغزة , عمادة الدراسات العليا , كلية التجارة , قسم المحاسبة والتمويل , رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير م،2005) .
8. هاجرنصر الدين النور عبدالقادر،التكلفة على اساس الانشطة ودورها في قياس تكاليف الانتاج،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية،الدراسات العليا،بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشور،2005م).
9. هبة السيد إبراهيم الطنطاوي، تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمية باستخدام مدخل إدارة الأنشطة :دراسة تطبيقية علي المؤسسات العلاجية(رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية التجارة ،جامعة طنطا ، 2008 م)
10. كرار محمد حسن محمد ،التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتكاليف على أساس النشاط وأثره في تقييم أداء المصارف التجارية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا ، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشور ،2017م).
11. كمال الدين الصافي على ابو ضلع ،إطار مقترح لنظام التكاليف في القطاع الصناعي في ضوء مدخل التكلفة على اساس الانشطة ، (الخرطوم :جامعة النيلين كليةالدراسات العليا ، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشور ،2007م).
12. ماجدة عبد الكريم عبد الفتاح ، التعليم الثانوي في السودان ، (الخرطوم : جامعة أفريقيا العالمية ، عمادة الدراسات العليا ، كلية التربية ، قسم الإدارة التربوية) بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في التخطيط التربوي ، 2005م
13. محمد أحمد شاهين ،"مشكلات تطبيق مدخل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وأثره على إتخاذالقرارات " (القاهرة : جامعة عين شمس ،كلية التجارة ، رسالة ماجستير،غير منشورة ، غير منشورة،1997م)
14. محمد البشير ابراهيم احمد ، الاساليب الحديثة في المحاسبة والتكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كليةالدراسات العليا ،رسالة دكتوراه غير منشورة ،2011م).
15. محمد عمر محمد الدنف ، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد ، (جامعة طنطا ، كلية التجارة : رسالة مقدمة للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة)

16. مسعود يوسف محمد عبد الرحيم ، أثر تطبيق أسلوب التكاليف على النشاط في قياس تكلفة خدمات المناولة الارضية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشور في التكاليف والمحاسبة الادارية ، 2007م).
17. سارة سيد مصطفى ، استخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشورة 2011 م)
18. عبدالله عبد القادر بليل عيسى ، نظام التكلفة على اساس النشاط ودوره في قياس وضبط تكلفة الخدمات المصرفية ،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كليةالدراسات العليا رسالة مقدمة للإستيفاء الجزئي لمتطلبات درجة ماجستير العلوم في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2013م).
19. عرفة محمد الحسن خلف الله، مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الطالب الجامعي في الجامعات الاهلية ،(الخرطوم:جامعة النيلين،كليةالدراسات العليا رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، غير منشور ، 2006م).
20. عطيات خالد يوسف خالد ،(دور أهمية التكاليف وفقاً للنشاط في خفض تكلفة منتج السكر على المنتجات العرضية)، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م).
21. فارس هاشم عبدالله البشير، دور نظام التكاليف على اساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات التعليمية في مؤسسات التعليم العالي، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشور ، 2007م).
22. فاطمة عامر حماد حامد ،أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين الأداء المالي للشركة- دراسة ميدانية على قطاع الصناعات التحويلية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2013 م)
23. فائق علي بخيت الخاص، التكلفة على اساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة المنتجات المشتركة والمنتجات الفرعية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كليةالدراسات العليا بحث تكميلي للإستيفاء متطلبات الحصول على درجة الماجستير العلوم في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2016م).
24. فضل الله يوسف محمد زين ملاح ،اسلوب تقدير التكلفة على اساس النشاط ودوره في تسعير المنتجات في المنشآت الصناعية السودانية ،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في النحاسية والتمويل، غير منشور ، 2009م).

25. فيصل القاسم سنين علي ،أثر تطبيق اسلوب التكاليف وفقاً لنشاط (ABC) على رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشور،2009م).

26. خالد محمد احمد عبدالله ،أثر تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في المنشآت الصناعية ،(الخرطوم :جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ،رسالة مقدمة لنيل درجة الكاجستير في المحاسبة ، غير منشورة ،2007م).

ثالثا:المجلات والدوريات العلمية

1. التقرير الوطني المقدم للمركز العالمي للتعليم جنيف 2008 م , مكتب التربية الدولي (IBE)الدورة (48) للمؤتمر العالمي للتربية (ICE) في الفترة من 25 إلى 28 نوفمبر 2008م.

2. مجدي عمر سامي , مدى فعالية نظام تكاليف الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف، (القاهرة : مجلة البحوث التجارية , كلية التجارة , الزقازيق , الجزء الاول , العدد 22 , يونيو , 2000 م) ,

3. مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر , العدد الأول،

ص 211- ص 238 ,يناير 2007 -1726- ISSN

<http://www.iugaza.edu.ps/ara/research/>, 6807 , نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس

تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات ,

4. مجلة الدراسات والبحوث التجارية ,كلية التجارة، جامعة الزقازيق ببناها ,السنة السادسة عشرة العدد الأول 1996,

5. محمد الفيومي محمد , " تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع استخدام نموذج ورقة عمل الكترونية " مجلة البحوث العلمية , كلية التجارة , جامعة الإسكندرية , العدد الثاني , 1991

6. محمود عوض أبو محمد, " استخدام نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط في المنظمات الصحية كاداة لترشيد القرارات الإدارية " , المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة جامعة الأزهر , العدد الأول 2007,

7. نوري عباس عبدالله العلواني , التعليم الثانوي تجارب عربية وعالمية, (بيروت: المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع , 1991 , ط1)

8. سعيد الهلباوي " قضية التعامل مع / تجنب مشكلة التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات: مدخل تحليل الأنشطة , نموذج وصفي,(المجلة العلمية للتجارة والتمويل , كلية التجارة , جامعة طنطا , ع2, 1995م)

9. سعيد محمود الهلباوي , أ. د.تهاني محمود النشار , "دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية : مدخل معاصر (كلية التجارة , جامعة طنطا , بدون ناشر 2010م)
10. صلاح الدين عبد المنعم مبارك , " زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط " , مجلة البحوث العلمية , كلية التجارة , جامعة الإسكندرية , العدد الأول , 1992م , ص ص 14-15 .
11. تهاني محمود النشار , استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في البنوك التجارية في مصر : منهج إجرائي مقترح , المجلة المصرية للدراسات التجارية , كلية التجارة , جامعة المنصورة , العدد الثاني.

.12

المراجع باللغة الانجليزية

- R.cooper, "Five steps to ABCSystem Design" .Accountancy Nov.,
- Kaplan, Robert S .,and Cooper Robin.(1990), Activity-Based Cost Systems, For Manufacturing Expenses : **In The Design Of Cost Management Systems** , Prentice Hall International inc, New jersey.
- Kotler ,Philip (2000) **Marketing Management The Millemium 10th Edition** . prentic
- Lovelock. Christopher2004 .**Service Marketing: peopleTechnology and Strategy The Edition**. Prentice Hall. NJ.P 37-39.
- Michael. Woods, December(1992),"**Compleing the Picture Economic choices with ABC**", Management Accounting, USA
- PDF created with pdfFactory Pro trial versonwww.pdffactory.com
- wiki <<https://ar.m.wikipedia.org>.
- www. pdffactory. Com
- Horngren C. et al , **Cost Accounting Amanagerial Emphasis**, New Jersey Prentic Hall, 2000,P . 24
- Chaffman,Beth M .and T albott, Johan. (1991) **Activity- Based Costing in a Service Organization**, CMA Magazine, Vol.(64), No.(10),pp.15-18
- Cooper , Robin & Robert S . Kaplan (1999) **The Design of Cost Management Systems**Text and Case, 2nd Edition , New Jersey : Prentice Hall. P 456

- D.Christensen,L. & Sharp, **How ABC Can Add Value to Decision Making, Management Accounting**, May,(1993) P.38 .
- ..**Service Marketing: people. Technology and Strategy** 7th Edition . prentice Hall.

الملاحق

ملحق رقم (1)

خطاب التحكيم

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد/.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع : تحكيم إستبيان

إشارة للموضوع أعلاه مرسل لكم استبيان يخص الدراسة / خديجة مصطفى عبد الرحمن الحسين التي تقوم بإعداد دراسة بعنوان (نظام التكلفة على اساس النشاط ودوره في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم في المرحلة الثانوية بولاية الخرطوم)دراسة ميدانية على عينة من مؤسسات التعليم الخاص بالمرحلة الثانوية بولاية الخرطوم , من سيادتكم التكرم بمنح جزء من وقتكم الغالي لتحكيم الإستبيان المرفق .

ولكم جزيل الشكر

الباحثة : خديجة مصطفى عبد الرحمن الحسين

ملحق رقم (2)

خطاب الإستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

الأخ الكريم /الأخت الكريمة:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: إستمارة إستبانة

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان " التكلفة على اساس النشاط ودورها في تحديد تكلفة الخدمة التعليمية لطالب التعليم بالمرحلة الثانوية لإدارة التعليم غير الحكومي بمحلية الخرطوم"ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، ويتطلب ذلك الحصول على مجموعة من البيانات، ويسعدني ويشرفني أن أتلقى مشاركاتكم ومساهماتكم من خلال خبراتكم العلمية والعملية حتى يكون هذا البحث إضافة حقيقية للعلم والمعرفة، مقدراً لكم حسن تعاونكم في الإجابة بكل وضوح وشفافية، ونضمن لكم سلامة وحفظ البيانات التي تدلون بها، ولن تستخدم هذه البيانات إلا لأغراض البحث العلمي فقط

ولكم جزيل الشكر،،،،،

الباحثة

خديجة مصطفى عبد الرحمن

0125399651-0915230861

القسم الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة.

1 - العمر:

30 سنة وقل 31 - 40 سنة 41 - 50 سنة أكثر من 50 سنة

2 - المؤهل العلمي:

بكلوريوس دبلوم عالي ماجستير دكتوراه أخرى

3 - التخصص العلمي:

تكاليف ومحاسبة ادارية محاسبة مالية إدارة أعمال إقتصاد
دراسات مصرفية أخرى

4- المؤهل المهني :

زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية زمالة المحاسبين القانونيين العربية
الغربية زمالة المحاسبين القانونيين السودانية أخرى لا يوجد مؤهل مهني

5- المسمى الوظيف

مدير مراقب/ مدير مالي رئيس حسابات محاسب تكاليف محاسب مالي
مراجع داخلي مراجع خارجي أخرى

6- سنوات الخبرة:

5 سنوات فأقل 6-10 سنوات 11-15 سنة 16-20 سنة أكثر من 25 سنة

القسم الثاني: قياس متغيرات الدراسة

الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب.

الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة على أساس النشاط وتحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بالمرحلة الثانوية بصورة عادلة.

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لا أوافق بشدة
1	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالخدمة التعليمية مما يسهل تحديد تكلفة الخدمة التعليمية للطالب بصورة عادلة.					
2	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة القصور في الأنظمة التقليدية في تحديد تكلفة الطالب.					
3	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة المتعلقة بكل نشاط مما يؤدي الى تحديد تكلفة الخدمة التعليمية بصورة عادلة.					
4	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على التخلص من الأنشطة التي لاتضيف قيمة مما يؤدي الى تخفيض التكلفة وتقديم الخدمة لطالب المرحلة الثانوية بصورة أفضل.					
5	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد على حصر عناصر تكاليف الخدمات التعليمية من خلال تحديد مراكز تكلفة لكل نشاط مما يؤدي الى تحديد تكلفة الخدمات التعليمية المقدمة للطالب بصورة عادلة.					

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التكلفة على أساس النشاط وترشيد القرارات الإدارية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية.

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لا أوافق بشدة
1	التكلفة على أساس النشاط تساعد في توفير معلومات لتحديد المشكلة بصورة أفضل .					
2	التكلفة على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تحديد البدائل لحل المشكلة.					
3	التكلفة على أساس النشاط تساعد في توفير المعلومات الملائمة لتقييم بدائل القرار.					
4	التكلفة على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تقويم القرارات الإدارية لتحسين التخطيط.					
5	التكلفة على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية في المستويات الإدارية المختلفة.					

الفرضية الثالثة: تطبيق التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى تحقيق مزايا تنافسية في مؤسسات التعليم بالمرحلة الثانوية.

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الأمر الذي يساهم في تطوير مستوى الجودة التنافسية.				
2	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات عن تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تحدد سعر تكلفة تنافسي.				
3	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد السعر التنافسي الذي يحافظ على حصة المؤسسة وزيادتها مستقبلاً لدى العملاء.				
4	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في فهم أفضل الطرق التي يتم بها توليد الأرباح وتحقيق أهداف المؤسسة بالصورة المطلوبة.				
5	تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد في تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة مما يحسن من جودة الخدمة التعليمية.				

ملحق رقم (3)

قائمة بأسماء محكمي الاستبانة

الإسم	الرتبة العلمية	العنوان
د. بابكر أبراهيم الصديق	بروفوسور	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. محمد الناير محمددين	أ. مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. زين العابدين ياسين بريمة	أ. مساعد	أكاديمية السودان المصرفية والمالية
د. عصام السيد بريمة	أ. مساعد	جامعة الزعيم الأزهري
د. زهير أحمد علي أحمد	أ. مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا