

33. Kaplan RS NA Atkinson AA (1998) Advanced Management Accounting Prentice Hall second edition Ch.5 156-158.
34. Krumwielde K (1998) Activity – Based Costing: Why its tried and how it success. Journal of Strategic Finance, April 32-38.
35. Nair M (2000) Activity-Based Costing: Whose using it and why. Journal of Management Accounting Quarterly, Spring 29-33.
36. Pyhrr, Peter A. "The Zero-Base Approach to Government Budgeting", Administration Review, January – February 1977, pp. 1-8.
37. Raffish N (1991) How much dose that products really cost. Journal Of Management Accounting, March 36-39.
38. Shane M. & Carl P. Cost Accounting, John Wiley & sons, Inc., N. York, 3rd Edit, 1991, P 492.
39. Shane M.&Carl P.(1991) Cost Accounting John Willey & Sons.Inc – NewYork,3rd ed
40. Staubus, George j. "Activity Costing and Inout – Outout "Riclard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1971.
41. Wright , david , A Practical Foundation Costing ,by rotledge NewFetter Lane , London , 1 St Published , 1994.
- 23.النشار، تهاني، محمد عبده، (2004) العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملاءمة نظام التكاليف إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، ع1، مج41، مارس، ص283.
- 24.نور، أحمد (1993) محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة.
- 25.يوسف أحمد محمود، (القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في إعداد الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف)، محاكاة تجريبية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد 10، 1999، ص231-267.
26. Brimson JA&Antos SI(1999)Activity-Based Budgeting John wiely& sons. 133-135.
27. Cooper R. (1988) The rise of Activity-Based Costing Part 1: What is an Activity-Based Cost system. Journal of Cost Management, Summer 45-54.
28. Cooper R. (1989) The rise of Activity-Based Costing Part 2: When do I need an Activity-Based Cost system. Journal of Cost Management, fall 47-52.
29. David, Wright, A practical Foundation In costing, by Routledge, New Fetter Lane, London, 1st Edition, 1994, P. 176.
30. Horngren Charles T& Others, Cost Accounting – A managerial Emphasis" Prentice – Hall inter.Inc. 1994
31. Horngren CT, Datar SM, and Foster G (2000) Cost Accounting A managerial emphasis 10th Ed. Prentice Hall 135-137.
32. Kaplan RS and Cooper R (1999) Cost and effects: Using integrated Cost System to derive profitability and performance HBP 100-101.

- الفلسطينية مجلة دراسات العلوم الادارية
المجلد 24 العدد 2 ص494 ص510.
18. حلس، سالم عبد الله (2007) نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية ج 15، 1ع، ص ٢١١ - ص ٢٣٨، ٢٠٠٧. ISSN 1726-6807 <http://www.iugaza.edu.ps/ara/research/>
19. مضامين محمد منير شاكرا، (1996) استخدام موازنة الأساس الصفري في الإدارات العامة غير الهادفة إلى البرح، دراسة تطبيقية في المؤسسة العامة للنقل البري، بغداد، رسالة دكتوراه غير منشورة، الجامعة المستنصرية، ص22.
20. مرعي، عبد الحي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة بالاسكندرية، مصر، 1994، ص32.
21. المطارنة، غسان (2003)، مدى إمكانية تطبيق مدخل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في البنوك التجارية: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، ج27، 1ع
22. منصور، فتح الرحمن الحسن، (2000) إطار علمي لقياس تكاليف الطاقة الكهربائية في السودان دراسة نظرية وتطبيقية- رسالة دكتوراه (غير منشورة) جامعة أم درمان الإسلامية - السودان.
- التكاليف على أساس النشاط ABC المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد 10، 1999، ص231-267.
12. عبد الغني، محمد محمد (1999)، تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أسس الأنشطة في المستشفيات المجلة المصرية للدراسات التجارية، ج 23 ع 1 جامعة المنصورة، كلية التجارة، ص100-135.
13. عبد الكريم، نصر والكخن، رشيد (1997)، إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أسس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية مجلة دراسات العلوم الادارية المجلد 24 العدد 2 ص494 ص510.
14. عطية، محمد كمال، المعاني العلمية لمصطلحات التكاليف، منشأة المعارف بالاسكندرية، مصر، (بلا ت)، ص78.
15. فايد، عادل طه (1997)، تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة إمكانية تطبيقه على أنشطة التسويق و رقابة الجودة بالوحدات الاقتصادية " مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، بنها، السنة 17، العدد الثاني، ص137-178
16. الفضل، مؤيد (1998)، أهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص المواد في ظل نظرية الوكالة: دراسة تجريبية، مجلة دراسات، مجلد25 ع 2، عمان، الأردن
17. عبد الكريم، نصر والكخن، رشيد (1997)، إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أسس الأنشطة ABC في الشركات الصناعية

المراجع:

1. خليلي، فؤاد ابراهيم، (تقييم محاسبة التكاليف النشاط باعتبارها مدخلاً متطوراً لتوزيع ورقابة التكاليف غير المباشرة) مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، سبتمبر 1993، القاهرة، ص 6-46.
2. أبو خشبة، عبد العال بن هاشم محمد (1999)، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على اساس الأنشطة ABC مع إمكانية التطبيق في شركات المملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية المجلد 23 العدد الأول جامعة المنصورة كلية التجارة ص 287-343.
3. اسماعيل، اسماعيل، السبوع، (1997)، سليمان سبع، نظام تكاليف الأنشطة دائرة على سياسات المنشآت المختلفة: دراسة تطبيقية في شركة مناجم الفوسفات الأردنية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، ص 228-240.
4. الرشيد، محمد بن احمد (1996)، التحديات المعاصرة المستقبلية في التعليم الجامعي في دول مجلس التعاون، بحوث مؤتمر التربية الغد، مجلة كلية التربية، جامعة الإمارات العربية، عدد خاص ص 1-47.
5. الجبالي، محمد مصطفى، دراسة استخدام منهج تخصيص التكلفة حسب الأنشطة لمواجهة تطبيق سلك التطور المستمر في المشروعات المتطورة تكنولوجيا، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، العدد 2، 1993، ص 61.
6. الجزراوي، إبراهيم، وإسماعيل إسماعيل، وموسى علاوين، (1996) أصول محاسبة التكاليف الصناعية، المركز العربي للدراسات الطلابية، عمان، الأردن ص 80-85.
7. جعفر، عبد الاله نعمه (1992)، دراسة تحليلية لمدى تطبيق نظم التكاليف في المنشآت الصناعية الليبية مجلة البحوث الصناعية مركز البحوث الصناعية، طرابلس، ليبيا، ص 3ع.
8. حسن البستكي و صايل رمضان تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط في الشركات الصناعية البحرينية دراسة ميدانية مجلة الاقتصاد و الإدارة المجلد 11، المستخلص العربي جامعة الملك عبد العزيز 9. زعرب، حمدي شدة، (2002)، إطار محاسبي مقترح لقياس التكلفة في المنشآت الصحية: دراسة نظرية وعملية للتطبيق على مستشفيات قطاع غزة، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان.
10. صالح، رضا ابراهيم (2002)، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، دورية الإدارة العامة، ج 42، ع 1، ص 43-98.
11. عبد البر، عمر وحسين، دور المحاسبة الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية، حالة دراسية افتراضية لتطبيق أسلوب

5. ضرورة تطوير المناهج التدريسية
لطلبة كلية الاقتصاد أقسام المحاسبة
وبشكل خاص مساق محاسبة التكاليف
بنظام التكاليف على أساس الأنشطة مع
التحديث المستمر بكل ما يستجد عن
تطبيق النظام بهدف تطوير المهارات
النظرية والعملية للطلبة.

يساعد في تطوير العملية التدريسية ورفع مستوى الجودة.

2. توفير المقومات الأساسية لتطبيق نظام

التكاليف المبني على الأنشطة من السجلات و أدلة التكاليف و التي تشمل

دليل النشاط ومراكزها وعناصرها والتي تشمل تكلفة الرواتب والأجور

والمصروفات غير المباشرة، و مجموعة مستنديه، ودفترية، و أنظمة

فرعية، التي تناسبه، و تمكن من حفظ البيانات والمعلومات الضرورية على

أساس الأنشطة، و رقابة كل نشاط رئيسي من خلال عناصر التكلفة

الخاصة بالأنشطة الفرعية المكونة له.

3. تطوير قاعدة البيانات الخاصة بالأنشطة

والتكاليف من خلال التغذية المستمرة لبرنامج الحاسوب الذي يتم استخدامه

لتغذية وتحديث قاعدة البيانات بكل ما يستجد من معلومات تجعل التقارير

النهائية التي توفرها أكثر كفاءة.

4. ضرورة استخدام برامج الحاسوب

وتقنيات المعلومات المساندة في تأهيل الكادر المحاسبي في الجامعات وفق

متطلبات تصميم وتنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة بهدف ضغط كلفة

النظام إلى أدنى حد ممكن مع ضمان دقة وبناء أشكال التقارير المطلوبة بما

يساهم في فهم أوسع ودقيق لتلك المخزجات.

الإدارية في الجامعات الأردنية فقد كانت درجة أهميتها متوسطة، و هذا

يدل كما تشير إلى ذلك خصائص عينة الدراسة إلى ان لدى الجامعات أقسام

مالية مؤهلة.

5. الصعوبات المتعلقة بان المنافع المتوقعة من النظام، و تكلفة الخبراء من خارج

الجامعة و تداخل الأقسام في تقديم الخدمة. و عدم توفر معلومات و بيانات

كافية لتطبيق النظام، و عدم وجود تطبيقات ميدانية دالة، و عدم وجود

دليل حسابات، و ارتفاع تكلفة تطبيقه و عدم توجد نوعية لإدارة الجامعة و

الماليين بمزاياه. و عدم تحديد التكاليف على أساس الكليات و الأنشطة، و

صعوبة تحديد المنافع المتبادلة بين الأقسام المختلفة، و صعوبة تحديد

مراكز التكلفة، كانت متوسطة الأهمية.

6. لا تختلف الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية تبعاً لملكية الجامعة.

التوصيات:

1. ضرورة قيام الجامعات الأردنية

بمحاولة تطبيق و الاستفادة من مزاياه الإيجابية على أنشطتها، محاولة جعلها

جزء من عمليات الإدارة المالية و الكلفة بهدف تحسين عمليات تخطيط و رقابة

الكلفة الإستراتيجية و أعداد موازنات واقعية و رسم خططهم بموضوعية بما

		0.335	73	24.44	داخل المجموعات	
			74	24.88	المجموع	
0.987	0.000	0.000	1	0.00	بين المجموعات	صعوبات فنية
		0.525	73	38.30	داخل المجموعات	
			74	38.30	المجموع	
0.544	0.372	0.402	1	0.40	بين المجموعات	أخرى
		1.079	73	78.80	داخل المجموعات	
			74	79.20	المجموع	
0.900	0.016	0.005	1	0.01	بين المجموعات	جميع الفقرات

صعوبة لأخرى، ويكمن تقسيمها إلى صعوبات تتعلق بالإدارة والمؤهلات والكوادر العاملة في الأقسام والوحدات المالية و فنية تتعلق بالنظام و أخرى.

3. تعتبر الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية المتمتعّة بالإدارة متوسطة الأهمية، بينما كانت الصعوبات التي تتعلق بوعي الإدارة و معرفتها بالنظام مرتفعة الأهمية، و كذلك الحال بالنسبة للنظام المالي، اما تلك التي تتعلق برغبة الإدارة في تطبيق نظام ABC في الجامعات الأردنية فقد كانت اقل أهمية و ان كانت متوسطة و لكن دون دلالة إحصائية، اما تلك المتعلقة بإدراك إدارات الجامعات لاستخدامات النظام، كسياسات تسعير الخدمات الجامعية فيغلب عليها الأسلوب العشوائي، وتقدم خدماتها إلى المستفيدين منها بغض النظر عن تكلفتها.

4. ان الصعوبات المتعلقة بالمؤهلات و الكوادر العاملة في الأقسام و الوحدات

و لاختبار هذه الفرضية، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي و بين جدول (7) ان قيمة (F) المحسوبة اصغر من قيم (F) الجدوليه لجميع المتغيرات. أي انه لا تختلف الصعوبات التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة باختلاف نوع الجامعة

النتائج و التوصيات

النتائج

1. ان الجامعات الأردنية لا تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، و ان هذه هنالك نظام موحد لعرض بياناتها و حساباتها حيث تعتمد الجامعات الرسمية تبويبا يتخالف التبويب المتبع في الجامعات الخاصة، و ان كان كليها يعتمد الفصول و الأبواب حسب نوع الإيرادات أو التكاليف و النفقات، و ان هذا التبويب يمكن تطوير ليصبح صالحا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة.
2. تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية العديد من الصعوبات تختلف درجة أهميتها من المرتفعة إلى المتوسطة، و من

					الفعلية التفصيلية التي هي السبب أو المسبب لهذه النتائج.
3	متوسطة	-3.63	1.225	2.99	لا يوجد في الجامعة على قسم تكاليف ورقابتها.
4	متوسطة	-4.14	1.102	2.97	ضعف أنظمة الرقابة لداخلية المطبقة في الجامعة أدى إلى ضعف الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة ومما يصعب معه تحميلها.
5	متوسطة	-3.69	1.267	2.96	عدم وجود نظام موحد للتكاليف في الجامعة أدى إلى صعوبة في تطبيق نظام ABC.

اختبار الفرضية

و لاختبار درجة مدى وجود الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية، فقد استخدم اختبار (T)، لمعرفة فيما إذا كانت قيمة الوسط الحسابي لجميع الفترات اكبر من قيمة المحك (نقطة الفصل) (3.5) هي القيمة إذا ما قربت إلى واحد صحيح تصبح (4) و هي قيمة الموافقة بدرجة كبيرة،

جدول 6 اختبار T لدرجة أهمية الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الأردنية

مستوى المعنوية	قيمة T المحسوبة	الوسط الحسابي	
0.008	-2.74	3.34	أدراك الإدارة
0.000	-5.36	3.14	المهارات و التأهيل
0.001	-3.50	3.21	صعوبات فنية
0.000	-4.14	3.01	أخرى
0.000	-4.20	3.23	جميع الفترات

التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية صعوبات تتعلق بادراك الإدارة لأهمية النظام و المؤهلات و الكوادر صعوبات فنية تتعلق بالنظام بدرجة مرتفعة. الفرضية الثانية: لا تختلف الصعوبات التطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الأردنية باختلاف نوع الجامعة.

و بين جدول (4) ان قيمة (t) المحسوبة سالبة، لان قيمة الوسط الحسابي لكل مجموعة اقل عن قيمة المحك (نقطة الفصل)، و البالغة (3.5) و هي إذا ما قربت إلى تقرب منزلة عشرية تصبح (4) و التي تمثل درجة الموافقة، اي هامة، وحيث ان قيمة (t) المحسوبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لجميع القيم فان هذا يعني انه لا تواجه تطبيق نظام

جدول 7 تحليل التباين الأحادي لتأثير ملكية الجامعة على صعوبات تطبيق النظام في الجامعات الأردنية

المعغير	مجموع المربعات	df	متوسط المربعات	F	المعنوية
إدراك الإدارة	0.35	1	0.349	1.315	0.255
	19.39	73	0.266		
	19.74	74			
المؤهلات و الكوادر	0.44	1	0.435	1.300	0.258

			المعياري	الحسابي	
1	مرتفعة	3.59	1.044	3.93	عدم توفر التكنولوجيا والأجهزة المناسبة لتطبيق النظام.
2	متوسطة	-1.52	1.029	3.32	المنافع المتوقعة من النظام أقل من التكاليف.
3	متوسطة	-1.93	0.927	3.29	تكلفة الخبراء في مدخل التكلفة على أساس النشاط من خارج الجامعة مرتفعة جداً.
4	متوسطة	-1.77	1.01	3.29	أنظمة التكاليف التقليدية لا تقدم للإدارة أية بيانات غير مالية تساعد في اتخاذ قرارات أكثر ملائمة.
5	متوسطة	-1.87	1.082	3.27	عدم وجود معلومات كافية لتطبيق النظام.
6	متوسطة	-2.05	1.101	3.24	تداخل الأقسام في تقديم الخدمة.
7	متوسطة	-2.3	1.082	3.21	تكاليف النظام عالية.
8	متوسطة	-2.84	0.954	3.19	عدم وجود تطبيقات ميدانية دالة.
9	متوسطة	-2.75	1.155	3.13	عدم وجود دليل حسابات.
10	متوسطة	-3.12	1.018	3.13	ارتفاع تكلفة تطبيق نظام ABC أدى إلى صعوبة تطبيقه.
11	متوسطة	-3.43	1.095	3.07	لا توجد نوعية لإدارة الجامعة و المحاسبين بمدخل التكلفة على أساس النشاط ومزاياه.
12	متوسطة	-4.3	0.979	3.01	عدم تحديد التكاليف على أساس الكليات.
13	متوسطة	-4.21	1.138	2.95	صعوبة تحديد المنافع المتبادلة بين الأقسام المختلفة.
14	متوسطة	-4.82	1.115	2.88	صعوبة تحديد مراكز التكلفة.
15	متوسطة	-2.93	1.082	3.13	عدم وجود أدلة تكاليف كدليل النشاط ومراكزه وعناصره
16	متوسطة	-1.06	0.928	3.39	عدم وجود مجموعة مستندية، و دفترية
17	متوسطة	-4.01	1.168	2.96	عدم وجود أنظمة فرعية تناسب النظام

الرقابة لداخلية المطبقة في الجامعة أدى إلى ضعف الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة مما يصعب معه تحمّلها و عدم وجود نظام موحد للتكاليف في الجامعة أدى إلى صعوبة في تطبيق نظام ABC. كانت من الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في الجامعات الأردنية بدرجة متوسطة.

د. صعوبات أخرى

نلاحظ من جدول (6) ان إن تطبيق نظام ABC كنظام شامل ومتداخل للتكاليف يتطلب عقد دورات تدريبية وفنية لجميع العاملين في الجامعة مما يشكل صعوبة في تطبيقه. و هناك اهتمام بالنتائج المالية الإجمالية دون الاهتمام بالأنشطة الفعلية التفصيلية التي كانت السبب أو المسبب لهذه النتائج. و ان لا يوجد في الجامعة على قسم لحساب التكاليف وراقبتها. و ان ضعف أنظمة

جدول 5 اتجاهات و تصورات أفراد عينة الدراسة حول الصعوبات الأخرى

الترتيب	الاهمية	t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
1	متوسطة	-2.89	1.181	3.11	تطبيق نظام ABC يتطلب عقد دورات تدريبية وفنية لجميع العاملين في الجامعة
2	متوسطة	-3.58	1.208	3	هناك اهتمام بالنتائج المالية الإجمالية وليس بالأنشطة

2	متوسطة	-1.96	1.092	3.25	ندرة الكفاءات الإدارية والمالية.
3	متوسطة	-2.05	1.158	3.23	عدم الاطلاع على المستجدات في مجال المحاسبة وتطبيقها.
4	متوسطة	-1.95	1.214	3.23	لا يوجد خبراء في الجامعة يمكن الاستعانة بهم لمعرفة كيفية تطبيق مدخل ABC.
5	متوسطة	-4.07	0.979	3.04	عدم وجود وحدات تدريبية.
6	متوسطة	-4.85	1.037	2.92	نقص المعرفة لدى العاملين في الأقسام المالية بالنظام.
7	متوسطة	-4.29	1.171	2.92	عدد العاملين في الأقسام المالية غير كاف.

المبني على أساس الأنشطة أقل من التكاليف التي تتفق عليه، و تكلفة الخبراء في مدخل التكلفة على أساس النشاط من خارج الجامعة مرتفعة جداً، و ان أنظمة التكاليف التقليدية لا تقدم للإدارة أية بيانات غير مالية تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة، و تداخل الأقسام في تقديم الخدمة. و عدم توفر معلومات و بيانات كافية لتطبيق النظام، و عدم وجود تطبيقات ميدانية دالة، و عدم وجود دليل حسابات، و ارتفاع تكلفة تطبيق نظام ABC أدى إلى صعوبة تطبيقه في الجامعات، و لا توجد توعية لإدارة الجامعة و الماليين بمدخل التكلفة على أساس النشاط و مزاياه. و عدم تحديد التكاليف على أساس الكليات و الأنشطة، و صعوبة تحديد المنافع المتبادلة بين الأقسام المختلفة، و صعوبة تحديد مراكز التكلفة، كانت متوسطة الأهمية حسب وجهة نظر أفراد العينة على الترتيب، حيث تراوحت الأوساط الحسابية لإجابات على الفقرات المتعلقة بذلك ما بين (2.88-3.32)، و هي متوسطة بدالة إحصائية، كما توضح ذلك قيمة (t) و عند مستوى معنوية (0.05).

اما فيما يتعلق بندرة الكفاءات الإدارية والمالية، و عدم اطلاع العاملين في الوحدات المالية و المحاسبة على المستجدات في مجال المحاسبة و تطبيقها، و عدم وجود خبراء في الجامعة يمكن الاستعانة بهم لمعرفة كيفية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، و عدم وجود دورات تدريبية، و نقص معرفة العاملين في الأقسام المالية بالنظام، و عدم كفاية إعداد العاملين في الأقسام المالية، فقد تراوحت الأوساط الحسابية لها ما بين (2.92-3.25)، و هي متوسطة الأهمية، كما ان الأوساط الحسابية لها متقاربة بصورة كبيرة.

ج. صعوبات فنية

نلاحظ من جدول (4) ان أهم معوق فني يواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو عدم توفر التكنولوجيا والأجهزة المناسبة لتطبيق النظام، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات العينة على هذه الصعوبة (3.93)، اي أنها مرتفعة. و يرى أفراد عينة الدراسة ان الصعوبات المتعلقة بان المنافع المتوقعة من نظام التكاليف

جدول 4 اتجاهات أفراد العينة حول الصعوبات الفنية لنظام التكلفة على أساس النشاط

الترتيب	المعنوية	t	الانحراف	الوسط	الفقرة
---------	----------	---	----------	-------	--------

الترتيب	المتغير	المتوسط	الانحراف المعياري	الحسابي	الوصف
1	مرتفعة	3.43	1.095	3.93	ليس للإدارة معرفة بأهمية مدخل ABC.
2	مرتفعة	1.66	1.075	3.71	ليس لدى الإدارة العليا معرفة بأهمية نظام ومزايا ABC.
3	مرتفعة	0.17	1.018	3.52	النظام المالي لا يسمح.
4	متوسطة	-0.19	0.891	3.48	عدم رغبة الإدارة العليا في تطبيق النظام
5	متوسطة	-0.57	1.117	3.43	ليس لدى الإدارة العليا الرغبة في تطوير أنظمة التكاليف المطبقة في الجامعة.
6	متوسطة	-0.77	0.974	3.41	إن التخطيط الذي لا يأخذ بالاعتبار سلوك التكاليف يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة وفقاً للأنظمة التقليدية.
7	متوسطة	-1.01	0.971	3.39	عدم رغبة الجامعة بتحمل تكاليف التحول من النظم التقليدية إلى مدخل التكلفة على أساس النشاط.
8	متوسطة	-1.06	0.928	3.39	تعتقد الإدارة أنه من الصعب تقسيم الأعمال التي يقوم بها الجامعة إلى أنشطة محددة وواضحة كما يتطلب مدخل التكلفة على أساس النشاط.
9	متوسطة	-1.12	0.983	3.37	ترى إدارة الجامعة أن حجم العمل فيها لا يستلزم التحول إلى مدخل التكلفة على أساس النشاط.
10	متوسطة	-1.04	1.17	3.36	المنافع المتوقعة من النظام أقل من التكاليف المنفقة عليه.
11	متوسطة	-1.65	1.013	3.31	لا يوجد لدى الإدارة رغبة في تطبيق النظام.
12	متوسطة	-1.94	1.104	3.25	سياسات القبول في الجامعات.
13	متوسطة	-2.6	0.909	3.23	تسعير الخدمات الجامعية بشكل عشوائي.
14	متوسطة	-2.84	0.874	3.21	تقديم الخدمة بغض النظر عن تكلفتها.
15	متوسطة	-2.6	1	3.2	لا يوجد لدى الإدارة الوعي كاف بمفهوم التكاليف.
16	متوسطة	-2.93	1.082	3.13	ترى إدارة الجامعة أن تكلفة هذا المدخل تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.
17	متوسطة	-3.69	1.018	3.07	اعتماد الجامعات على المساعدات الحكومية.
18	متوسطة	-3.4	1.138	3.05	وجود منافسة بين الجامعات.
19	متوسطة	-4.01	1.168	2.96	ترى إدارة الجامعة أن مخرجات نظام التكاليف المطبق لديها سليمة ولا حاجة للتحول إلى نظام ABC

حسب المعيار المستخدم لتقدير درجة أهمية الصعوبة إلا أنه لا يختلف إحصائياً عن درجة المرتفع، وذلك بدلالة قيمة (t) حيث أنها ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05).

ب. الصعوبات المتعلقة بالمؤهلات والكوادر يشير جدول (3) أن أهم معوق ضمن هذه المجموعة هو نقص المهارات المحاسبية في مجال التكاليف لدى العاملين في الأقسام المالية، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات العينة على لهذه الفقرة (3.4) وأي أنه متوسط الأهمية،

جدول 3 اتجاهات و تصورات أفراد العينة حول الصعوبات المتعلقة بالمؤهلات والكوادر

الترتيب	المعنوية	t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
1	متوسطة	-0.95	0.915	3.4	نقص المهارات المحاسبية في مجال التكاليف لدى العاملين في الأقسام المالية.

الناحية الإحصائية عن درجة المرتفع أو الكبير، وذلك بدلالة قيمة (t) حيث أنها ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05). وهذا ينطبق على سياسات القبول وخصوصا في الجامعات الرسمية. ونلاحظ أنها هذه الصعوبات تتعلق برغبة إدارات الجامعات في تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة.

اما المجموعة الثالثة من الصعوبات والمعوقات المتعلقة بتادرات إدارات الجامعات لاستخدامات نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة، فيمكن إجمالها بسياسات تسعير الخدمات الجامعية التي يغلب عليها الأسلوب العشوائي، و ان الجامعات و خصوصا الحكومية تقدم خدماتها إلى المستفيدين منها بغض النظر عن تكلفتها، و يرتبط بذلك عدم وجود بوعي كاف بمفهوم التكاليف لدى إدارات الجامعات و ان إدارة الجامعة ترى أن تكلفة هذا المدخل تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه و اعتماد الجامعات على المساعدات الحكومية و عدم وجود منافسة بين الجامعات خصوصا الحكومية، و ان إدارات الجامعات ترى مخرجات نظام التكاليف الحالي المطبق لديها سليمة و لا حاجة للتحويل إلى مدخلي التكلفة على أساس النشاط، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات السابقة ما بين (2.96-3.21)، وهي متوسطة حسب المقياس المستخدم في هذا البحث.

الأنشطة و النظام المالي في الجامعات و طريقة أعداد موازنات الجامعات.

اما المجموعة الثانية من الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في الجامعات الأردنية فتتمثل في رغبة إدارات الجامعات بتطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة فنجدها أنها حازت على وسط حسابي مقداره (3.48)، و ان إدارة الجامعات ليس لدى الإدارة العليا الرغبة في تطوير أنظمة التكاليف المطبقة في الجامعة حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.43). و كذلك الحال بالنسبة لعدم رغبة الجامعة بتحمل تكاليف التحول من النظم التقليدية إلى مدخل التكلفة على أساس النشاط فقد بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.39). وكذلك الحال بان لا اعتقاد إدارات الجامعات أنه من الصعب تقسيم الأعمال التي يقوم بها الجامعة إلى أنشطة محددة و واضحة كما يتطلب مدخل التكلفة على أساس النشاط كما نلاحظ ان إدارة الجامعات ترى أن حجم العمل فيها لا يستلزم التحول إلى مدخل التكلفة على أساس النشاط و ان المنافع المتوقعة من هذا النظام أقل من التكاليف المنفقة عليه.

ان جميع الأوساط الحسابية لهذه الصعوبات تقع ما بين (3.31-3.48)، و قد كانت درجة أهميتها تقع في فئة المتوسطة حسب المعيار المستخدم لتقدير درجة أهمية الصعوبة، مع ذلك فإن قيمة هذه الأوساط الحسابية لا يختلف من

جدول 2 اتجاهات و تصورات أفراد عينة الدراسة الصعوبات التي تتعلق بإدارة الجامعات

الترتيب	المعنوية	t	الانحراف	الوسط	الفقرة
---------	----------	---	----------	-------	--------

وفرتها الهيئة و لا تحسب ضمن موازنة الجامعة و ينقسم إلى فصلين هما الأبنية و الإنشاءات و المرافق.

و بناء على ما سبق يتضح ان الجامعات الأردنية لا تستخدم نظام التكاليف المبني على الأنشطة فيها حيث ان نظام توييب و عرض نتائجها المالية يقوم على أساس نوع المصروف و الإيراد و مصدره و ليس النشاط الذي ينفق عليه المصروف.

3- معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

أ. الصعوبات المتعلقة بإدارات الجامعات

يلاحظ من جدول (2) ان أهم صعوبة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الأردنية، هو عدم معرفة إدارات الجامعات بأهمية مدخل التكلفة على أساس النشاط، حيث كانت درجة وجود هذه الصعوبة مرتفعة ذا بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه الفقرة المتعلقة بذلك (3.93) ، بينما كانت درجة أهمية الفقرة المتعلقة بعدم وجود معالفة لدى الإدارة العليا بمزايا نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة مرتفعة و بوسط حسابي مقداره (3.71) و يلي ذلك الأنظمة المالية في الجامعات حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول هذه الصعوبة (3.52) و هي مرتفعة.

أي انه لا توجد هنالك توعية لإدارات الجامعات بأهمية مزايا نظام التكاليف المبني على أساس

الباب على أربعة فصول هي الرواتب و أجور العمل الإضافي و أجور العمل الصيفي و العمل الإضافي و التعويضات و التأمينات للعاملين، و مكافآت أعضاء المجالس.

- النفقات التشغيلية الأخرى و يضم سبعة فصول هي الخدمات و النشاطات الطلابية، واللوازم و المهمات الصيانة، و النفقات العامة المشتركة، و المساهمات، و الاعتماد الخاص و العام، و الإعاب المهنية و بدلات الاستشارات، و الضرائب و الرسوم الأخرى.

- نفقات البحث العلمي و البعثات العلمية، و يشتمل على فصلين، هما البحث العلمي و دعم النشر و التدريب و المؤتمرات العلمية، و فصل الإفاد للحصول على الدكتوراه.

- النفقات الرأسمالية و يشمل خمسة فصول هي: التجهيزات و الأجهزة العلمية، و التجهيزات المكتبية و الأثاث، و الحافلات و السيارات و الآليات، و الحواسيب و البرمجيات و الكتب و الدوريات.

- النفقات المستحقة و يشتمل فصل واحد لضريبية الدخل و المبيعات المستحقة على الجامعة من سنوات سابقة.

- الحسابات النظامية، و تغطي نفقات الأبنية و المرافق الممولة من قروض

- ريع الأموال المنقولة وغير المنقولة و يتكون من ستة فصول هي: إيرادات الفوائد الدائنة وإيرادات نقل الطلبة والموظفين وإيرادات المقاصف والمطاعم والأكشاك، وإيرادات مراكز بيع الكتب، وإيرادات الأسهم والسندات، والإيرادات المتنوعة.

- الأنشطة الاستشارية البحثية والإنتاجية وتضمن ثلاثة فصول هي إيرادات المراكز الاستشارية وإيرادات منشورات البحث العلمي وإيرادات الأنشطة الإنتاجية.

- الهبات والتبرعات والمساعدات ويتضمن فصلين هما الهبات والتبرعات المشروطة والهبات والتبرعات غير المشروطة ويشتمل مواد على أساس الجهة المتبرعة.

- الإيرادات المستحقة وينقسم إلى فصلين الأول ذم مستحقة رسوم جامعية و ذم مستحقة إيرادات أخرى ويتكون كل فصل من مواد باسم الجهة صاحبة الذمة.

- الباب السادس الحسابات النظامية ويغطي القروض الخاصة بالأبنية والمرافق و التي لا تحتسب ضمن موازنة الجامعة.

اما النفقات فنقسم على النحو التالي:

- النفقات التشغيلية (الرواتب والأجور والغلاوات وملاحقاتها) ويشتمل هذا

و المجلات العلمية والثقافية ومكافآت تقييم الأبحاث.

- النفقات الرأسمالية ويشمل سبعة فصول هي: الكتب والدوريات، والتجهيزات والأجهزة العلمية الخاصة بالتدريس، والتجهيزات المكتبية والأثاث، وأجهزة ومعدات وآليات، وأبنية وإنشاءات، والإشغال والمرافق العامة، وتعديل وتحديث الابنية.

- النفقات الالتزامات المدورة ويشتمل فصل واحد لنفقات الالتزامات المدورة.

- الموازنة المشروطة بالتمويل وتشمل فصلا واحدا هو الموازنة المشروطة بالتمويل.

و ينقسم كل فصل إلى مجموعة من المواد و يلاحظ ان التقسيم الموازنات يقوم على أساس النفقة وليس على أساس الأنشطة.

و عند النظر إلى موازنة الجامعات الخاصة و حسب المادة (17) من قانون الجامعات الخاصة رقم (43) لسنة 2003، يتبين ان تويوب الإيرادات يتكون من الأبواب التالية:

- الرسوم الدراسية و تنقسم إلى فصلين، فصل الرسوم الدراسية للبرنامج العادي و فصل الرسوم الدراسية للبرامج الخاصة (المسانتي) و يقسم كل فصل إلى أربعة مواد هي رسوم ساعات دراسية و رسوم خدمات أخرى و رسوم كشوف العلامات و الوثائق الأخرى و رسوم التخرج.

2.7	2	من 55 سنة فأكثر	
80.0	60	بكالوريوس	المؤهل
20.0	15	ماجستير	
72.0	54	محاسبة	التخصص
17.3	13	علوم مالية ومصرفية	
6.7	5	اقتصاد	
4.0	3	أخرى (أذكرها لطفاً.....)	
6.7	5	أقل من 5 سنوات	الخبرة
21.3	16	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
12.0	9	من 10 إلى أقل من 15 سنة	
37.3	28	من 15 إلى أقل من 20 سنة	
14.7	11	من 20 إلى أقل من 25 سنة	
6.7	5	من 25 سنة فأكثر	
100.0	75		المجموع

التبرعات و المنح و الهبات، و برنامج

التحول الاقتصادي و الاجتماعي

4. إيرادات مستحقة عن سنوات سابقة وتقع في

فصل واحد هو إيرادات مستحقة عن سنوات

سابقة

5. الموازنة المشروطة بالتمويل و يضم فصل

الموازنة المشروطة بالتمويل.

• اما النفقات فتتكون من الأبواب التالية:

- النفقات المتكررة و يشتمل هذا الباب

على سبعة فصول هي الرواتب و

العلاوات و المكافآت، و التعويضات و

التأمينات للعاملين، واللوازم و المهمات

و الصيانة، و النفقات العامة

المشتركة، و المساهمات.

- نفقات البحث العلمي و البعثات العلمية،

و يشتمل على فصل دعم البحث العلمي

و دعم النشر، و فصل البعثات العلمية

و الدورات التدريبية، و نفقات السفر

لحضور المؤتمرات العلمية و الندوات،

2- تحليل موازنات الجامعات و هيكلتها و

تبويبها

للإجابة على السؤال المتعلق بتطبيق الجامعات

الأردنية لنظام التكاليف المبني على أساس

الانشطة، فقد تم دراسة و تحليل البيانات المالية

و موازنات الجامعات الأردنية، منها يتبين ان

موازنات الجامعات الحكومية تتألف من قسمين

رئيسيين هما الإيرادات و النفقات و ان تبويب كل

منهما على النحو التالي:

• ان الإيرادات تنقسم إلى الأبواب التالية:

1. الإيرادات الذاتية و تنقسم إلى فصل الرسوم

الجامعية و ريع الأموال المنقولة و غير

المنقولة، و الإيرادات الأخرى.

2. الرسوم الضرائب و ينقسم إلى فصل واحد

هو الرسوم الجمركية و الإضافي.

3. الدعم الحكومي و التبرعات و يندرج تحته

ثلاثة فصول هي: منحة الحكومة و

نلاحظ من جدول (1) ان 96% من المستجيبين، هم من الذكور، وان (57.3%) منهم تتراوح أعمارهم (25 - 34) سنة، يليها الفئة العمرية (35 إلى أقل من 45) والفئة (45 - أقل من 55) وبنسبة (18.7%) و (16%) على الترتيب. اما فيما يتعلق بالتأهيل العلمي، فإننا نلاحظ ان (80%) يحملون درجة البكالوريوس وان (20%) يحملون درجة الماجستير. اما من حيث تخصصات المشمولة في الدراسة، فان 72% يحملون درجة علمية في المحاسبة يليها من لديهم تخصص في العلوم المالية والمصرفية ونسبته (17.3%) والباقي من التخصصات الأخرى.

ويشير جدول (1) إلى ان (21.3%) من المستجيبين هم تتراوح خبرتهم ما بين 5 - 10 سنوات، و ان (6.7%) و (12%) تقل عن خمس سنوات و (10 - 15) سنة على الترتيب، وهذا يدل على ان 93.3% من المستجيبين تزيد خبرتهم عن 5 سنوات.

ومما سبق يتضح ان المستجيبين المشمولين في الدراسة يتوفر فيهم التأهيل العلمي والتخصص والخبرة الكافيين للإجابة على فقرات استبيان البحث ولديهم الدراية والمعرفة بموضوعه.

المراكز المختلفة في المنشأة، وذلك من أجل حساب تكلفة النشاط، بالإضافة إلى توفير المعلومات للفئات المختلفة من المجتمع، خاصة المعلومات التي تقدمها للإدارة (زعر، 2002)، بمعنى أن طبيعة وظيفة محاسبة التكاليف استشارية من حيث علاقتها بالإدارات الأخرى، وتتنحصر بتزويد المديرين التنفيذيين والاستشاريين في المنشأة بالمعلومات المالية المتخصصة (غرايبة وسعادة، 1986)، ويمكن تلخيص وظائف محاسبة التكاليف، بمايلي:

1. تسجيل عناصر النفقات المختلفة، بحيث تقوم بإثبات العمليات المتعلقة بالتكاليف، ويتم الإثبات في الدفاتر التكاليفية.
 2. تحليل البيانات من أجل تحديد نصيب مراكز التكلفة المختلفة.
 3. ضبط عناصر تكلفة الخدمة ورقابتها.
 4. ضبط تكلفة النشاط ورقابتها، وتحليل الانحرافات.
 5. قياس تكلفة الخدمة.
 6. إعداد التقارير اللازمة.
- تحليل البيانات و مناقشتها

1- خصائص عينة الدراسة

جدول 1 خصائص المستجيبين

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	72	96.0
	انثى	3	4.0
العمر	أقل من 25 سنة	4	5.3
	من 25 سنة إلى أقل من 35 سنة	43	57.3
	من 35 إلى أقل من 45 سنة	14	18.7
	من 45 إلى أقل من 55 سنة	12	16.0

التعدّلات في البنى الإدارية للشركات والدورات المستندة المعتمدة لغرض الرقابة والحاجة إلى حوسبة العمل المحاسبي، وإشارة إلى دراسة عبدالعني، (1999) أن هناك زيادة بنسبة 26% في تكلفة الخدمة للنظم التقليدية عن أنظمة ABC ووجود اختلافات جوهرية في النتائج بين النظامين والسبب يعود إلى عدد مسببات الكلفة في ظل أنظمة الـ ABC مقارنة بمسبب واحد مستخدمك للنظم التقليدية.

أهداف نظام محاسبة التكاليف في الجامعات:

تعمل محاسبة التكاليف في الجامعات على تحقيق الأهداف التالية: (تور، 1993).

1. تحديد تكلفة الخدمة، وقياس تكلفة كل عنصر من عناصره.
 2. توفير معلومات للإدارة لتسعير الخدمات.
 3. توفير البيانات والمعلومات المستخدمة في الموازنة التخطيطية.
 4. مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها، ومساعدتها للقيام بوظائفها الأساسية.
 5. توفير الرقابة على التكاليف، وذلك من خلال تحليل الانحرافات.
 6. منع الإسراف والضياع.
 7. التأكد من سلامة استغلال الموارد المتاحة الاستغلال الأمثل.
- وظائف نظام محاسبة التكاليف في الجامعات:
- محاسبة التكاليف نظام فرعي من النظام الشامل للمحاسبة، يقوم بتسجيل العمليات المتعلقة بالتكاليف وتحليلها وتخصيصها وتحميلها على

المحاسبة الإدارية (Krumwiede 1999) فإن أكثر من 54% من الشركات المشولة في العينة تطبق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة وتستخدم مخرجاته في دعم صناعة قراراتها خارج الوظيفة المحاسبية، وأن 89% من الشركات التي تطبق النظم المذكورة حللت عوائد النظم وفقا لجدوى تكاليف التصميم والتنفيذ، وبشكل يشير إلى ضرورة التطبيق، كما أوضح المسح أن الشركات التي تطبق نظام ABC بدرجة أعلى عن تلك التي لا تطبقه وفقا لترتيب عوائد القرارات المتخذة وتكلفة إنتاج المعلومات المستخدمة في تلك القرارات. كما أشار مسح آخر تم من قبل شركة ABC Technologies (Nair 2000) أن 58% من الشركات تطبق نظام ABC لهدف احتساب دقيق لتكاليف المنتجات والخدمات، و 51% لتحليل العمليات الإنتاجية بهدف خفض التكاليف وفق مفهوم القيمة المضافة، و 49% لإدارة أداء الوحدات الفرعية وبناء مؤشرات تشغيلية تعمل بجانب المؤشرات المالية لنظم قياس وتقييم الأداء و 39% لهدف تحليل الربحية. وأوضحت دراسات تجريبية منها دراسة (أبو خشية، و عبد العال، 1999) التي هدفت إلى بيان إمكانية تطبيق نظام ABC في الشركات في المملكة العربية السعودية، أن 8% من الشركات الصناعية، و 18% من المستشفيات و 14% من البنوك درست منافعها وقررت اعتماده. كما أوضحت دراسة نصر والكخن (1997) أن هناك دافع باتجاه اعتماد النظام ABC مع بعض

محرك التكاليف الفعلية الضمنية للأنشطة مقياساً بالتكلفة وكمية الموارد التي يجب توفيرها لتنفيذ الأنشطة. إن الفعلية الضمنية لا تقاس بكمية العمل الذي نتوقع أن ننجزه بها، أو المنجزة، ولكن بكمية العمل التي يمكن أن ننجزها مع الأخذ بعين الاعتبار الموارد المتاحة. ومن أجل تحقيق ذلك يعتمد نظام تكاليف الأنشطة على التكاليف المعيارية المقدره للموارد المخصصة للنشاط، ان أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة ذا كفاءة وفاعلية في توفير معلومات تكاليف تتصف بالدقة والشمولية وتساعد في فهم واستيعاب منافع ونقاط القوة والضعف للأنظمة المذكورة ليتمكنوا من إدارة وحداتهم بشكل كفاء. و يمكن تطبيق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة على جميع المنظمات سواء كانت صناعية أم خدمية اعتماداً على نتائج تحليل تكاليف النظام مقابل المنافع المتحققة من تطبيقه إضافة إلى ذلك هناك عدة صفات تمتاز بها المنظمات الاقتصادية التي توجب تطبيق الأنظمة المذكورة ذكرها كل من (Kaplan and Cooper) وهي:

1. ان تخدم جزء كبير من السوق

كالمنظمات الخدمية التي تتصف

بكبر حجم مصروفاتها.

2. ان تنتج منتجات متنوعة ولها زبائن

كثيرات بمطالبات تجهيز متنوعة و حجوم

إنتاج متباين.

ووفقاً للدراسات والمسوحات الإحصائية التي

أجريت من قبل مجموعة إدارة التكاليف لمعهد

مزايانظم المعلومات المتكاملة إمكانية إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة. وتمكن عملية إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة الإدارة من الرقابة بشكل أكثر فعالية على بنية التكاليف، إذ أنها تمكن الإدارة من تحويل القسم الأعظم من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة. لأن التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة هو أمر يتعلق بالقرار الإداري الذي يحدد كم يجب أن ينفق على تأمين هذا المورد وليس متعلقاً بطبيعة المورد المستخدم، وما هي قدرة القرار الإداري على الموازنة بين الحاجة إلى الموارد وتوفير هذه الموارد بسرعة. يستطيع المدير اتخاذ القرارات المتعلقة بتأمين الموارد أثناء عمليات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة، وبالتالي يمكن اعتبار كل التكاليف التي ستخصص لنشاط معين بمثابة تكاليف متغيرة عند إعداد الموازنة، فنظام تكاليف الأنشطة يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم الإنفاق على الموارد التي تعد وفق المفهوم التقليدي ضمن التكاليف الثابتة مثل المعدات والتجهيزات والعمالين وتكاليف تشغيل نظم المعلومات. (Cooper and Kaplan, 1998)

الحاجة إلى أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة

ABC

يهدف نظام تكاليف الأنشطة إلى تزويد الإدارة

بمعلومات عن الأنشطة فيها و التكاليف المترتبة

على تنفيذها بما يمكن من التعرف على مصادر

الموارد واستخداماتها، تساعد الإدارة على فهم

العمليات في المنظمة، حيث تعكس معدلات

تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، و
إختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة
-:ويقصد بها المسببات التي تستخدم في
تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على
المنتجات.

عيوب نظام التكاليف المبني على أساس

الأنشطة

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف
النشاط والمتمثلة في توفير معلومات تتصف
بالدقة و تساعد الإدارة في إتخاذ قرارات سليمة
وتخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هناك بعض و
من الانتقادات الموجهة إلى النظام، حيث ينظر
إليه على أنه تطوير لنظام التكاليف المتعارف
عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص
التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة:
السبب و النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في
مراكز الأنشطة. وإن كفاءة استخدامه تعتمد
بصفة رئيسية على الإختيار السليم لمسببات
التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن
الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط
و دراسة الآثار السلوكية لها.و إن تطبيقه يتطلب
تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً وهذا ما يجعل العديد
من المنشآت الصناعية تتردد في
استخدامه.(ظاهر، 2002)

و يقوم إعداد الموازنات التخطيطية على أساس
الأنشطة على أساس تحديد الطاقة المطلوب من
كل نشاط أن ينفذها ثم تخصص الموارد
الضرورية لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى
من الطاقة في الفترات القادمة. ولعل من أهم

وأنشطتهم الوظيفية والإنتاجية بشكل
واضح وسليم.

خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس
الأنشطة:-

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على
أساس الأنشطة وهي:

1. تجميع الأعمال على هيئة أنشطة: الخطوة
الأولى لتصميم نظام التكاليف على أساس
الأنشطة، هي التعرف على الأعمال المختلفة
التي تقوم بها المنشأة، ونظرا لتعدد الأعمال
فمن غير المفيد استخدام مسبب التكلفة لكل
منها، إذ يمكن تجميع عدد من الأعمال
المتشابهة في نشاط واحد، ليتمكن استخدام
مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى
المنتجات.
2. تحديد تكلفة النشاط: بعد تجميع أعمال المنشأة
على هيئة أنشطة فالخطوة التالية هي تحديد
مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند
التقرير عن تكلفة كل نشاط أي تجميع عدد
معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير
عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.
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

في المنشأة، وبالتخطيط الفني

للمصنع والعمليات الإنتاجية

والوسيلة المتبعة في تشغيل النظام

سواء كان يدوي أو نظام آلي وعند

تصميم نماذج المستندات يجب

مراعاة الغرض من المستند و

الجهات التي يعينها و البساطة و

الاقتصاد في النفقات.

5. المجموعة الدفترية والسجلات

التحليلية: لكل نظام تكاليف مجموعة

من الدفاتر والسجلات، ويتوقف

تحديد هذه المجموعة على شكل

العلاقة بين نظام التكاليف ونظام

الحسابات المالية هل هي علاقة

اندماج أم علاقة انفصال.

6. فترة التكلفة هي الفترة التي يتحدد

في نهايتها موعد إقفال الحسابات

بصورة دورية، تمهيدا لإعداد

حسابات وقوائم التكاليف، ويتوقف

اختيار فترة التكاليف على عدة

عوامل، منها موسمية الإنتاج،

وطرق الاستغلال، والسنة

الضريبية، وموعد توزيع الأرباح،

و تكلفة العمل الذي يتطلبه إقفال

الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم

التكاليف بصفة دورية.

7. هيكل تنظيمي واضح، تحدد فيه

خطوط السلطة والمسؤولية لجميع

أفراد التنظيم، واختصاصاتهم

ويقبلها مصروفات النقل. وعند

إعداد دليل عناصر التكاليف

يسترشد المحاسب بعدد من العوامل

منها الأهمية النسبية للعنصر، و

تكرار حاجة الإدارة إلى المعلومات

و سهولة حصر العنصر.

2. دليل مراكز التكاليف: يقسم نشاط

الشركة أو المنشأة إلى مراكز تكلفة،

ويعبر مركز التكلفة عن دائرة أداء

نشاط متجانس. ويمكن تقسيم مراكز

التكاليف إلى مراكز الإنتاج:

وتعكس هذه المراكز النشاط

الأساسي الذي قامت من أجله

المنشأة. و مراكز الخدمات الإنتاجية

و مراكز الخدمات التسويقية و

مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية.

و مراكز العمليات الرأسمالية.

3. دليل وحدات النشاط: ويقصد بوحدة

النشاط الوحدة التي تتخذ أساسا

لقياس تكاليف هذا النشاط وتنسب

إليها عناصر التكاليف التي تستخدم

داخل هذا النشاط. وتعتبر وحدة

النشاط عن المنتج النهائي لهذا

النشاط.

4. الدورة المستندية: والمستندات

تعتبر وسيلة المحاسبة في تجميع

البيانات وتسجيلها والتحقق من

صحتها، ويتأثر تصميم الدورات

المستندية بالتنظيم الإداري المتبع

5. أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها:

6. نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات:

مقومات نظام التكاليف:

لا بد من توفر مقومات أساسية لكل نظام تكفل له القدرة على تحقيق أهدافه، لذا فإن لنظام التكاليف المبني على الأنشطة عدة مقومات منها: (منصور، 2000)، (الجززروي، 1993) وجود أدلة التكاليف وتشمل دليل النشاط ومراكزها وعناصرها والتي تشمل تكلفة الأجر والمصروفات غير المباشرة، و مجموعة مستنديه، ومجموعة دفترية، و أنظمة فرعية، وطرق التكاليف، والتقارير الدورية، و فترة التكاليف.

يقوم نظام التكاليف على عدد من المقومات تتمثل في الآتي:

1. دليل عناصر التكاليف: وقد جرى العمل في محاسبة التكاليف على تبويب عناصر التكاليف التي تستخدم في مزاولة النشاط حسب طبيعتها إلى المواد، ويطلق عليها المستلزمات السلعية، وتشمل كافة أنواع المواد سواء الرئيسية أو الفرعية. و الأجر، سواء في شكل نقدي أو في شكل مزايا عينية. و الخدمات، وهي التسهيلات الضرورية لمزاولة العمل مثل السكن ويقابله الإيجار، وخدمة النقل

و يوجد عدة مقومات رئيسية يقوم عليها أي نظام للتكاليف حتى يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ويمكن تلخيصها بمايلي (مزعي، 1994):

العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف:

هناك عدد من الاعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام التكاليف ليكون ملائماً لطبيعة نشاط المنشأة وحجمها وظروفها الخاصة. ومن هذه الاعتبارات ما يلي:

1. تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها، فهناك منتجات ذات مواصفات واحدة ومحددة، أي تكون الوحدات المنتجة متجانسة، و أخرى يتم إنتاجها طبقاً لمواصفات كل عميل، أي أنها وحدات غير متجانسة، ولا شك أن الأسلوب والطريقة التي تتبع في تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج في الحالة الأولى تختلف عنها في الحالة الأخيرة.
2. الهيكل التنظيمي، فكل منشأة لها هيكلها التنظيمي الخاص بها.
3. الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف، إذ يجب أن يراعى عند تصميم نظام التكاليف الأهداف التي يصمم من أجلها.
4. الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف، فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية أو نصف شهرية، أو شهرية أو كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية، مع العلم أنه كلما قل طول الفاصل الزمني بين كل تقرير وآخر زادت الأعباء والجهد والتكلفة.

ج. أدت ضخامة وكبير المنشآت غير الصناعية وتشعب وتشابك أنشطتها إلى صعوبة مراقبة أوجه النشاط المختلفة بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين. ولذلك دعت الحاجة إلى وجود نظام للتكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط.

د. إن محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصرًا في مجال واحد، وإنما شملت كل المجالات والأنشطة، فطالما أن هناك نشاطًا فإن هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها.

الأسس العلمية لتطبيق نظام لمحاسبة التكاليف في المنشأة

ترتكز الأسس العلمية التي يقوم عليها نظام التكاليف، على مجموعة من الطرق والمبادئ والإجراءات، التي تعبر عن الكيفية التي يتم من خلالها تطبيق هذا النظام، وفقًا لظروف كل منشأة من حيث الحجم وطبيعة النشاط، ومدى توافر الإمكانيات المادية والمؤهلات العلمية لتنفيذ هذا النظام على أرض الواقع. فإن نظام التكاليف ما هو إلا تطبيق لمجموعة من المبادئ والإجراءات والطرق المحاسبية، التي بموجبها يتم جمع البيانات والمعلومات الخاصة بعناصر تكاليف الإنتاج المختلفة، وتفسيرها وعرضها للإدارة، لأغراض الدراسة والمقارنة واتخاذ القرارات (جعفر، 1992).

خلال عمليات إنتاج المنتجات والخدمات و جاءت بفعل التزايد المطرد في المنافسة المبنية على مركزي السعر التنافسي ودرجة الجودة المطلوبة من قبل الزبائن وتطبيقات تقنيات المعلومات التي عدت المسبب الرئيسي في إحداث التطور المذكور لأنظمة التكاليف.

ويقصد بنظام التكاليف مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقًا لمنهج منطقي، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى. و يهدف نظام التكاليف إلى تحديد التكاليف الفعلية للمنتج أو للنشاط والرقابة على التكاليف وتوفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والمساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية.

وقد ساهمت عدة عوامل في اتساع مجالات تطبيقه منها ما يلي:

- أ. تطور هدف محاسبة التكاليف، فلم يعد الهدف قاصرًا على تحديد تكلفة الإنتاج وتقوم المخزون وإنما امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات لإعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الإدارية.
- ب. المنافسة الشديدة بين الشركات زادت في أهمية البيانات التكاليف التي تساعد الإدارة على خفض تكاليفها الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية وبالتالي تخفيض سعر البيع.

التكاليف و عكست دقة أكبر وشمولية وتوقيت مناسب ومنتسقة مع استخدام بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات.

وعرفت إجراءات تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة من قبل (Kaplan 1998 and Atkinson) بأنها طرق تتصف بدقة عالية لتخصيص التكاليف للموارد على المباشرة والمساعدة على الأنشطة (مراحل العمليات، المنتجات، الخدمات والزيائن) وأن الهدف من الطرق المذكورة هو ليس تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات بحد ذاتها بل قياس وتسعير جميع الموارد المستخدمة في الأنشطة الداعمة للمنتج النهائي وتجهيز السلع والخدمات للزيائن. وهو بهذا التعريف قد أخذ بعد المحافظة على الموارد الاقتصادية من خلال تحديد أسعار المنتجات بشكل دقيق والمعتمد على تكاليف صحيحة.

عرفت المنظمة الدولية للبرمجة الصناعية على أنه "نظام إدارة التكاليف يعمل على تجميع معلومات الأداء المالي والتشغيلي للشركة وربطها بالأنشطة الرئيسية والهامة وتلخيصها من خلال عرض تكاليف المنتجات بتقارير الإنتاج وقائمة الدخل (Raffish 1991) واعتبر (Horngren and others 2000) أن أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة ما هي إلا أنظمة تكلفة مطورة باتجاه تقنية إجراءات احتساب تكلفة المنتجات، تهدف إلى إنتاج مقاييس (موجهات التكلفة) بدرجة عالية من القبول لاستهلاك الموارد غير المباشرة من

(كفاءة الإدارة) و اعتماد الربط بين الخدمة وكلفتها كمنهج لإيرادات ونفقات الجامعات ممل يدفع الجامعات إلى الحرص على استخدام مواردها بإبداع وتميز ويدفعها على الحرص على كفاءة إدارية عالية وهذا يخلق ميزة تنافسية بين الجامعات ويحدد معايير ترشيد الاستخدامات مما يؤدي إلى خفض الكلفة إلى مستوى الإنفاق المثالي.

أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

بدأت أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في فترة الثمانينيات من القرن العشرين نتيجة للتغيرات في بيئة المنظمات والحاجات المديرين المتزايدة لمعلومات تكاليف دقيقة و موثقة ومناسبة وشاملة، في ظل التغير الكبير في هيكل عناصر التكاليف، و ارتفاع التكاليف غير المباشرة مقارنة بغيرها، الأمر الذي اظهر نقاط ضعف وقصور نظم التكاليف التقليدية. وانعدام علاقة السبب و النتيجة بين أسس التحميل المعتمدة وبين عناصر التكلفة نتيجة لوجود تداخل بين أنشطة الأقسام وتعدد مسببات التكلفة داخل القسم الواحد والتشويه الحاصل في تكلفة المنتج والمعروضة في القوائم المالية الختامية و التي تعو إلى أخطاء التخصيص، و قد ظهرت فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة بشكل معاكس لإجراءات التخصيص في النظم التقليدية، حيث اعتمدت على المدخلات (الأنشطة) كأساس للتحميل و قدمت نموذج للتكاليف يصف أحداث العملية الإنتاجية بشكل تفصيلي ويستخدمها في تخصيص عناصر

ويشكل الإنفاق على التعليم العام في الأردن يشكل ما نسبته 0.5% من الناتج الإجمالي المحلي (GDP) لسنة 2006، كما شكل الإنفاق على التعليم العالي والجامعات 22.9% من الإنفاق على التعليم، أو ما يعادل 1.1% من الناتج المحلي الإجمالي (GCP) لسنة 2003. وهي نسب متواضعة نسبياً مقارنة مع دول أخرى. تساهم الرسوم الجامعية بنسبة 54.6% من هذه التكلفة، وساهم الدعم الحكومي بما نسبته (31%) و الباقي من المصادر الأخرى.

و تشير المعطيات إلى ان الجامعات الأردنية الرسمية تتفق حوالي (226.4) مليون دينار، (85%) منها نفقات متكررة، و الباقي نفقات رأسمالية، وتفاوتت هذه النسب من جامعة لأخرى، ولتفاوت هذه الجامعات في استكمال إنشائها وبنيتها التحتية ومبانيها وتجهيزاتها.

و تتسم السياسات الحكومية التمويلية في مجال التعليم العالي بعدة الخصائص منها التوسع في قاعدة التعليم العالي من حيث أعداد الجامعات والطلبة. و تدني مساهمة الرسوم المدفوعة من الطلبة في التمويل مع تزايد أعدادهم ومتطلباتهم. و محدودية قدرة الجامعة على مواجهة الضغوط المالية والاختلال في الإنفاق والكلفة. و غياب الاستقرار في تخصيص حصة ثابتة للجامعات من الخزينة وفي كيفية توزيعها. (وزارة التعليم العالي و البحث العلمي، 2006)

و أكدت إستراتيجية التعليم العالي على ضرورة الكفاءة باستخدام الموارد وتخفيض التكاليف

تؤدبه الجامعات، مما يتطلب من إدارتها أن تسعى إلى إيجاد و استخدام كافة الوسائل في سبيل استخدام مواردها و التعرف على التكاليف الأنشطة التي تقوم بها لآ بل إن الجامعات قد أخذت تتبدع أساليب وطرق وتقنيات إدارية فعالة من أجل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة فيها، والاستجابة للاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة في مجتمعاتها. و حتى تحقق الجامعات أهدافها فلا بد تمارس أنشطتها بأقل تكلفة مادية و أقل جهد و أسرع وقت ممكن، و الفاعلية.

كما إن إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة التربوية تضم مجموعة من المضامين منها الحرص على حساب تكلفة الجودة داخل المؤسسة لتشمل كافة الأعمال المتعلقة بالخدمة المقدمة مثل تكاليف الفرص الضائعة، تكلفة الأخطاء، عمليات التقويم سمعة المؤسسة. (الدراسة، 2002).

و يبلغ عدد الجامعات الرسمية والخاصة في المملكة الأردنية الهاشمية (20) جامعة، منها (8) جامعات رسمية لكل منها خاصيتها من حيث الموقع و البرامج و الطلبة و القدرات خاصة المالية. و بلغ عدد الطلبة المسجلين في الجامعات الأردنية (208.2) ألف طالب و طالبة، منهم (192) ألف طالباً و طالبة في مرحلة البكالوريوس غي ما نسبته (93.3%) من إجمالي الطلبة، منهم (70%) في البرنامج العادي و الباقي في البرامج الخاصة المختلفة، و شكل طلبة الدراسات العليا ما نسبة (7.7%) من العدد الإجمالي لعام 2006.

الراهنة و المستقبلية، والتعليم الجامعي، وهو المرحلة المهمة والبارزة، تحقق الأهداف التالية:

1. العمل على إعداد القيادات في شتى المجالات الاجتماعية والسياسية والفكرية ليس بهدف الحفاظ على النمط الثقافي والاجتماعي السائد بل لقيادة التغيير في المجتمع الأفضل.

2. للإسهام بشكل فعال مع المؤسسات الاجتماعية الأخرى في عملية التصنيع الاجتماعي والاقتصادي والثقافي وهي العملية التي تتوقف عليها التفاعلات الصحيحة السليمة في المجتمع التي تؤدي في النهاية إلى تكيف الفرد مع ذاته ومع المجتمع الذي يعيش فيه.

3. تزويد الدارسين بتعليم وتدريب يؤهلهم للانخراط بمجالات العمل المنتج بكفاءة ومقدرة.

4. الإسهام بفعالية في تنمية القدرات العقلية للدارسين من خلال الدراسة والبحث العلمي.

والتعليم الجامعي بصورة عامة يقوم بثلاث وظائف رئيسية تشكل دورها في المجتمع الحديث، وهي التعليم والبحث لعلمي والخدمة العامة (العمرى، 1997) (الرشيد، 1996).

و تختلف الجامعة كمنظمة إدارية، عن غيرها من المنظمات العامة أو الخاصة، في جوانب كثيرة وأوجه الاختلاف هذه تنعكس على الأمور الإدارية فيها. إلا ان النصف الثاني من القرن العشرين شه تطوراً كبيراً في الدور الذي

إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الأردنية، وكالتوزيع التكراري والنسب المئوية ومقاييس النزعة المركزية والتشتت.

2- اختبار(ت) وذلك لاختبار فيما إذا كانت قيمة وسطين حسابيين مختلفين.

و استخدام حزمة (SPSS) لتحليل البيانات.

الإطار النظري

عرفت المادة (3) من قانون الجامعات الأردنية الرسمية وتعديلاته رقم (42) لسنة 2001 الجامعة بأنها الجامعة مؤسسة أكاديمية مستقلة تعمل على تحقيق أهداف التعليم العالي والبحث العلمي وتقوم لهذه الغاية وبما يتفق مع سياسة التعليم العالي بالمهام الموصفة بالقانون كما أنها وفق القانون تتمتع بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري ولها بهذه الصفة حق تملك الأموال المنقولة وغير المنقولة وإجراء جميع التصرفات القانونية، بما في ذلك إبرام العقود والاقتراض وقبول المساعدات والتبرعات والهيئات والمنح والوصايا ولها حق التقاضي وأن تنيب عنها في الإجراءات القضائية المحامي العام المدني أو أي محام آخر تعينه لهذه الغاية.

تتعدد وظائف الجامعة ومنها التدريس والبحث وخدمة المجتمع " ولقد تطورت واتسعت وظائف الجامعة في العصر الحديث ولم تعد مجرد تخزين مجموعة من المهندسين أو الأطباء، بل أصبحت قائدة لخطى التطور والتقدم بما تكشفه من حقائق، وما تسهم به من حلول للمشاكل

موازناتهم التشغيلية بنوع من الموضوعية والدقة وتطبيق معايير الأداء التشغيلي المستنتجة من آلية النظم المذكورة لتقييم أداء الأفراد واحتساب كلفة المساق المدروس من قبل الطالب بشكل دقيق بعيد عن الأحكام الشخصية المرتبطة ببعض التقديرات لغرض تسعير الساعة المعتمدة وكذلك البرامج الدراسية والدرجات العلمية. **منهجية البحث:**

لتعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الأردنية، فقد اعتمد البحث على أسلوبين هما:

- 1- تحليل المحتوى: وذلك من خلال الرجوع إلى الدراسات السابقة، و التشريعات و موازنات الجامعات الأردنية.
- 2- المنهج الوصفي التحليلي: واستخدام لتوصيف متغيرات الدراسة و اختبار فرضياتها.

مجتمع البحث:

يتألف مجتمع الدراسة من جميع الجامعات الأردنية الرسمية و الخاصة و البالغ عددها (20) جامعة، منها (8) جامعات رسمية. و قد تم توزيع خمس استبيانات على الأقسام المالية فيها و تم استعادة (75) استبانة صالحة لتحليل.

أسلوب التحليل:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته فقد استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

- 1- الأساليب الإحصاء الوصفي لتوصيف خصائص العينة، والتعرف على مدى

مدى توفر المقومات الأساسية للنظام وفق خصوصية نشاط تلك المنشآت. ولتحقيق ذلك أجريت دراسة ميدانية؛ تناولت دراسة نظام محاسبة التكاليف في الجامعات والكليات المتوسطة، شملت كافة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة، و توصلت قبول فرضيات البحث، و أوصت بان ضرورة توفير المقومات الأساسية اللازمة لبناء نظام محاسبة التكاليف في جامعات قطاع غزة من خلال توفير أنظمة معلومات محاسبية فعالة، وإعداد موازنات تخطيطية تعتمد على أسس علمية، واستخدام الوسائل التقنية الحديثة في تشغيل البيانات ومعالجتها، وتوفير أشخاص منربين ومؤهلين في هذا المجال ليتسنى تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالأنشطة ABC، ومراعاة الخصائص المميزة لأنشطة المنشآت التعليمية عند تصميم نظام محاسبة التكاليف فيها تأخذ بعين الاعتبار طبيعة المنتج (الخدمة).

دراسة عبدالله (2004)، وقد اعتمدت في تطبيق النظام على بيانات الكشوفات المالية الختامية ومعايير الاعتماد العام والخص واللقاءات الشخصية مع مدراء الوحدات الأكاديمية بهدف تحليل الأنشطة وتصميم خطوات منطقية للتطبيق لأجل الوصول إلى النتائج. وقد خص البحث إلى مجموعة استنتاجات تركزت على ضرورة تطبيق النظم المذكورة في مؤسسات التعليم العالي للفوائد التي ذكرت وبناء تصور شامل عن الأنشطة الأكاديمية لمساقات مختلفة يمكن مدراء الوحدات الأكاديمية من تحديد تقديرات

ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في الجامعات على أسس موضوعية دقيقة، و استخدام المنهج الاستقرائي لمراجعة أدبيات الدراسة و المنهج الاستنباطي لدراسة مدى إمكانية استخدام نظام تكاليف الأنشطة لتوفير البيانات اللازمة لمعالجة القصور واستنباط أوجه التطوير الممكنة قياس و ترشيد تكلفة الخدمات التعليمية. و خلصت إلى إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك باستخدام نظام تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منبه و إمكانية التغلب على مشكلة التحميل الرأسمالي، و أن التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كلا من إدارة الجامعة و المتعاملين معها و بما يسهم في زيادة الوعي التكاليفي، والذي ينعكس أثره على الاستخدام و التشغيل الاقتصادي للموارد المتاحة و المستخدمة بما يحقق الأهداف المرغوبة منها. وإمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال تسعير الخدمات التعليمية. دراسة زعرب (2006)، و تهدف إلى معالجة مشكلة أساسية تتعلق بنظام محاسبة التكاليف في أحد القطاعات الخدمية الهامة، وهي التعليمية المتمثلة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة، ومدى إتباعها لنظام محاسبة التكاليف، والمشاكل والصعوبات التي تواجهها في حال إتباعه، وذلك من خلال تحليل الأسس الفكري لنظام محاسبة التكاليف، و التعرف على

و أوصت بضرورة التخلي عن نظم التكاليف التقليدية وأساليبها المتعارف عليها في عملية التحميل لتحقيق دقة أكبر في حساب تكلفة المنتج. وان من الأهمية بمكان أن تتجه الكتابات المحاسبية إلى المزيد من الاختبار المعلمي تدخل محاسبة تكلفة النشاط في مجال تخصيص التكلفة للوقوف على مدى مساهمته في حل مشكلة التخصيص في علاقة انوكالة.

نراسة فايد (1997) و هدفت إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقه على أنشطة التسويق ورقابة الجودة، و بيان مردود تطبيق هذين النشاطين على تكاليف هذه الأنشطة. وخلصت إلى أن نشاط تطوير المنتجات رغم أهميته القوي لبعض المنتجات إلا أنه يمكن ضمه إلى نشاط بحوث السوق لارتباط الشديد بينهما مما يعني خفض للتكاليف في إطار تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط. أما في مجال تطبيق نظم (ABC) في المؤسسات التعليمية، فقد كان الاهتمام الباحثين به أقل من الاهتمام الذي حظيت به المؤسسات الصناعية، ومع ذلك فإن تطبيق هذا النظام في المؤسسات التعليمية، بدأ يحظى باهتمام ملحوظ في بعض الدول، فقد صنرت العديد من الدراسات التي أشارت إلى تلك أهميته، و حددت خطوات تطبيقه و متطلبات التصديق، ومنها:

نراسة حلس (2007)، و هدفت إلى استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في مجال قياس و ترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، و توفير المعلومات اللازمة في مجال (ABC)

الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، باستخدام مدخل المحاسبة على تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها. وإمكانية التغلب على مشكلة التحميل الرأسمالي، وذلك عن طريق قياس وتحميل تكلفة الأصول الثابتة بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية، واختيار طريقة الاستهلاك التي تتناسب مع عامل التقادم لبعض الأجهزة بالمستشفيات، و نسب استغلال الطاقة المتاحة، و ان التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كلا من إدارة المستشفى و المتعاملين معها وبما يسهم في زيادة الوعي التكاليفي.

دراسة الفضل (1997) وهدفت إلى اختبار أهمية تطبيق محاسبة تكلفة النشاط لمساعدة الأصيل في اختيار أفضل نوعية من التعاقد مع الوكيل، وبما يحقق المنفعة الثانية المثلى وذلك عن طريق اختبار فاعلية هذا المدخل في عملية تخصيص الموارد، وتحقيق الأداء المرضي لعلاقة الوكالة. وقد أجريت تجربة معملية شارك فيها موظفو قسم الصيانة في شركة تضامن صناعية، و توصلت إلى أن مدخل محاسبة تكلفة النشاط لم يقدم الأسلوب المناسب لحل مشكلة التحميل، فهو لا يوفر الوسيلة لاستمالة الوكيل للإفصاح عن معلوماته الخاصة بصدق وأمانة، كما أشارت بشكل غير مباشر إلى عدم دقة معدلات التحميل التقديرية حتى في ظل مدخل محاسبة تكلفة النشاط طالما هناك تحيز في تقدير التكاليف، ومن ثم تحيز أو عدم دقة في التحميل.

لمسببات التكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف وأن تحديد الأنشطة وإقناع الموظفين بأهمية ABC وعدم الإلمام الكافي بها من قبل مدراء الإنتاج هي أهم المعوقات المرتبطة بعملية تصميم وتطبيق نظام ABC.

دراسة المطارنة (2003) هدفت إلى التعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق التكلفة على أساس النشاط في البنوك التجارية الأردنية، ومدى معرفة وإلمام وتطبيق البنوك الأردنية لمدخل التكلفة على أساس النشاط. و توصلت إلى البنوك التجارية الأردنية تحول دون تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط منها عدم إلمام إدارة البنوك التكلفة على أساس النشاط و جود وجود جهات تقوم بتوعية البنوك نحو أهمية التكلفة على أساس النشاط، وإمكانية تطبيقه في البنوك الأردنية بشرط توفر الكفاءات المدربة و الإدارات الواعية، واعتماده على العلاقة السببية بين الأنشطة و التكلفة.

دراسة صالح (2002) وهدفت إلى استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في المستشفيات الخاصة على أسس موضوعية دقيقة. و لتمييز أنشطة الخدمات الصحية بسمات خاصة عن أوجه النشاط الأخرى، وقد ظهرت العديد من المشكلات المرتبطة بقياس وتحليل عناصر التكاليف الخاصة بها. وأوضحت إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام

ركزت على القطاع الصناعي وقطاع النقل وقطاع المؤسسات المالية و التأمين، منها: دراسة نعمة (2005) و هدفت إلى توضيح طبيعة نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية ومقوماته الأساسية، و استخدمت الاستبانة الذي وزع على عينة مؤلفة من (45) شركة، تنوعت حسب حجم الإنتاج ورأس المال المستثمر والقيمة المضافة. توصلت إلى ان تطبيق الشركات الصناعية الأردنية نظاماً للتكاليف الفعلية تتسجم مع القواعد والأساليب المتعارف عليها في محاسبة التكاليف، هذا لا ينفي الحاجة إلى معالجة نواحي القصور والضعف في تطبيق هذه الأنظمة، و أوضحت بعض جوانبها. وإمكانية الاستفادة من تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية لغرض بناء قاعدة من المعلومات ذات مدخلات موحدة، للحصول على مخرجات ذات قيمة عن تكاليف أوجه النشاط الصناعية في المملكة لخدمة أهداف التخطيط القومي الشامل. دراسة البستكي ورمضان (2005)، وهدفت إلى التعرف على مدى تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في الشركات الصناعية البحرية، و دوافع تطبيقها والعوائق التي تكتنف التطبيق. واستخدمت استبانة التي وزعت على 49 شركة ممن يبلغ عدد موظفيها خمسين أو أكثر، استعيد منها 31 استبانة صالحة للتحليل. أظهرت 26% من الشركات البحرية تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف، و أن الدافع الأساسي وراء تطبيق ذلك الحصول على تصور واضح

انعكست على جهود المحافظة على الزبائن، وزيادة حصة السوق التي تركز بالدرجة الأساس على التكلفة سواء من ناحية السعر المبني عليها أو من ناحية الربح. إن الدعوة إلى استخدام نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة لاليس حديثاً، كما تظهره بعض الدراسات، وكأنه وليد لتطورات عقد الثمانينيات من القرن الماضي ذلك أن هناك ما يشير إلى أن الكتابة حول الموضوع، قد بدأت منذ بداية التسعينيات من القرن الماضي، حيث دعا (Staubus, 1971) إلى تطبيق النظام باعتباره مدخلاً أكثر ملاءمة لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الإنتاج والخدمات، وقد تراكمت هذه الدعوة مع ظهور نظام موازنة الأساس الصفري الذي دعا إليه (Peter Pyhrr, 1959)، والذي أكد فيه ضرورة تحليل هياكل العمل التقليدية في منظمات الأعمال إلى أنشطتها الجزئية بهدف تكوين حزم القرار الخاصة بكل منها وتشخيص موجهات التكلفة التي تمثل السبب في حدوث التكلفة وفي الدول العربية فإن الكتابة عن نظام تخصيص على أساس الأنشطة قد حظي باهتمام واضح منذ عقد التسعينيات من القرن العشرين، حيث نشرت عدة دراسات توضح مجالات استخدامه وإمكانيات الاستفادة منه مثل (ابراهيم، 1993) (محمد، 1996) (اسماعيل، 1997) (يوسف، 1998) (عبد البر، 1999) (محمد، 1997) (الجبالي، 1993)، إلا أن معظمها

فرضيات البحث:

يستند البحث إلى الفرضيات العدمية الرئيسية

التالية:

- لا تستخدم الجامعات الأردنية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.
- لا تواجه الجامعات الأردنية صعوبات في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تُتعلق بإداراتها و المؤهلات والكوادر وفنية تتعلق بالنظام و أخرى إدارية.
- لا تختلف الصعوبات التي تواجهها في تطبيق نظام الجامعات تبعاً لنوع الجامعة

الدراسات السابقة:

يعد ظهور أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة ABC نقطة تحول في آلية الحساب والتخصيص للتكاليف على المنتجات سلماً كانت أم خدمات، واتساقاً مع التطورات التقنية التي تشهدها المنظمات في العصر الحالي، والتي اعتمدت بشكل أساس على تحليل الأنشطة التشغيلية كأساس في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات والزبائن إلى الدقة المطلوبة للتكلفة أولاً، وإمكانية دعم الإدارة بتقنيات أخرى ممثلة بإعادة هندسة العمليات وإدارة الجودة الشاملة وبرامج خفض التكاليف وتحليلات الربحية ثانياً. و نظراً للمنافع الأتفة الذكر لنظام ABC، فقد بدأت المنظمات الخدمية تأخذ منحى المنظمات الصناعية في تطبيق النظام المذكور، لعدة اعتبارات، من أهمها المنافسة الشديدة التي تواجهها، والتي

والدرجة الجامعية و تحديد مقومات تطبيق النظام والخطوات المطلوبة لذلك.

كما تتبع أهمية البحث من الاهتمام المتزايد بنظام التكاليف على أساس الأنشطة من قبل المنظمات ولا سيما مؤسسات التعليم العالي الذي تنعكس تطبيقاته في دقة ودرجة التفصيل والشمولية والتوقيت المناسب لبيانات التكاليف المتعلقة بتلك الخدمات. و الاستفادة من مخرجات النظام في اتخاذ قرارات تستند على بيانات الكلفة وتكاليف المساقات و البرامج العلمية في الجامعات وتقييم الأنشطة الأكاديمية وفق مدخل القيمة المضافة. إضافة إلى قلة الأبحاث التطبيقية في مجال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي في الوطن العربي عامة و الأردن خاصة.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الأردنية و الصعوبات التي قد تواجه تطبيقه، وذلك من خلال التعرف على:

1. مدى إمكانية أن تقوم الجامعات الأردنية بتطبيق أنظمة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخصيص ورقابة تكاليفها والاستفادة منه في ترشيد هذه التكاليف؟
2. المعوقات الأساسية التي تحول دون تطبيق هذا النظام؟
3. الوسائل والخطوات الضرورية لتطبيقه في الجامعات الأردنية؟

الانحرافات في أداؤها المالي والإداري. وتحديد التكلفة الحقيقية لأنشطتها التعليمية والبحثية وخدمة المجتمع.

أهمية الدراسة

تعتبر مؤسسات التعليم العالي من المنظمات الخدمية الهامة في جميع المجتمعات لما لها من دور فاعل في تطوير المجتمعات من خلال بناء قاعدة فكرية لجميع التخصصات، وبقاء تلك المجتمعات ضمن دائرة التقدم العلمي والتقني، ووفق تلك الحقيقة، فإن اعتماد صناعات القرارات فيها على معلومات ملائمة ودقيقة وشاملة لجميع نواحي العمل الأكاديمي له اثر إيجابي على جميع الأطراف الخارجية والداخلية، ومن هنا تنبع أهمية اعتماد تلك المؤسسات على أنظمة التكاليف تدعم صناعات القرارات بالمعلومات اللازمة لترشيد قراراتهم و اعتماد مبدأ التكاليف كمحور أساسي من محاور الإدارة التشغيلية والإستراتيجية.

وكما يستمد البحث أهميته من أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة، بما يكفل تحليل الأنشطة الأكاديمية التي تقدمها، خفض التكاليف فيها دون المساس بنوعية وجودة الخدمة فيها، وتطوير وتحسين إدارتها مما ينعكس على تحسين خدماتها التعليمية والبحثية والمجتمعية ورفع جودتها، رفع الكفاءة التشغيلية لودعاتها والاستثمار الأمثل لمواردها وبما يمكنها من احتساب تكلفة المساق

تأثير العوامل المؤثرة في تكاليفها ونفقاتها، إذ يعتبر تخفيض وترشيد تكاليف أنشطتها المختلفة أهم عناصر تحسين الأداء المالي. أنه يتطلب بالضرورة وجود نظام محاسبة التكاليف كفاء بها، وذلك لتمكين إدارتها من الوقوف على مدى الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الأخرى، وهذا ما قد توفره البيانات والمعلومات التي يقدمها نظام التكاليف.

وبما ان الحاجة إلى مخرجات أنظمة التكاليف ليس مقتصرًا على المنشآت الصناعية فقط، بل تحتاجها جميع المنشآت، بغض النظر عن طبيعة نشاطها (زرع، 2002). لذا فإن استخدام لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تساهم في تحقيق الأهداف المرجوة.

وحيث ان ظهور أنظمة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نقطة تحول في حساب التكاليف وتخصيصها على المنتجات وانسجاما مع التطورات المعاصرة، ونظرا لما يوفره من مزايا، فقد بدأت المنظمات الخدمية تطبيقه لعدة اعتبارات من أهمها المنافسة والمحافظة على عملاتها ونوعية خدماتها وزيادة حصتها السوقية والتي تركز على التكلفة.

ومن هنا جاء هذا البحث لدراسة مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة لتحقيق أعلى كفاءة اقتصادية ممكنة في استغلال مواردها المتاحة، بما يضمن الرقابة الفاعلة على استخدامها، والوقوف على

مقدمة

للحصول على المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات سواء كانت معلومات مالية أم غير مالية، مما أدى إلى زيادة الطلب على مخرجات أنظمة التكاليف المتطورة لاستخدامها في مجالات عديدة كتصميم المنتجات وتحديد المواطن التي تحتاج إلى تحسين والاستفادة من مفاهيم إدارة الجودة الشاملة (النشر، 2004).

و تقاس كفاءة أداء أي منشأة، بمدى قدرتها على تحقيق الأهداف المرسومة لها، باستخدام إمكانياتها وطاقاتها بكفاءة واقتصادية، و مما لا شك في أن تطبيق نظام سليم للتكاليف في أية منشأة يضمن تحقيق الرقابة على التكاليف وتوجيها نحو الأفضل لتحقيق الأرباح المستهدفة.

مشكلة البحث:

يحتل قطاع التعليم العالي في الأردن أهمية كبيرة، فبالإضافة إلى الدور الذي يلعبه في الاقتصاد الوطني، فإنه يرتبط أيضاً بمصالح شريحة واسعة من المواطنين، وقد شهدت السنوات الأخيرة تزايداً في عدد الجامعات و توسعا في التخصصات التي توفرها للطلبة، و الدرجات العلمية التي تمنحها، لمواجهة الطلب المتزايد على التعليم الجامعي، و الاتجاه لزيادة رسوم الدراسة بها مما قد يؤدي إلى زيادة التنافس فيما بينها في تقديم خدماتها. و كما ان الجامعات الحكومية تواجه عجز متزايد و مستمر في موازنتها و زيادة اعتمادها على الدعم الحكومي. مما يستدعي من إدارتها العمل على ترشيد نفقاتها و التحكم بالإنفاق، وان تتصف نفقاتها بالكفاءة و الاقتصاد و الفاعلية، و تقليل

أدى التطور المتسارع في مجال التكنولوجيا و المعلومات و الاتصالات إلى تغيرات في أساليب و طرق أداء المنظمات لمهامها و الواجبات الموكلة لها و الأنشطة التي تقوم بها، الأمر الذي أدى إلى إحداث تغيرات كبيرة و متسارعة في بيئة هذه المنظمات الداخلية و الخارجية، و ظهور أساليب إدارية مختلفة، كما و ان الانفتاح الاقتصادي و ما صاحبه من ظهور المنظمات العابرة للقطاعات و الدُول أو ظهور شركات إستراتيجية بين منظمات الأعمال المحلية و الدولية قد أدت و تؤدي إلى ظهور أنماط إدارية تتفق مع طبيعة كل منظمة تتفق مع أهدافها و نوعها و دورها في المجتمع. و الجامعات، كانت تدار من قبل الحكومات و تعتبر مؤسسات عامة، أصبحت في معظم الدول و منها الدول العربية تدار من قبل القطاع الخاص و ظهرت أساليب إدارية خاصة بها تتفق مع طبيعتها. و الجامعة في سعيها لتحقيق أهدافها و واجباتها نحو المجتمع يتحتم عليها الأخذ باتجاهات التحديث و التميز في عملها، و تطبيق الأساليب الحديثة في إدارتها، لذلك لا بد أن ترسم سياساتها و تنفذ برامجها بعيدا عن اسر النظم و الروتين الإداري و التقليدية في منظومتها الإدارية و الأكاديمية.

ولقد وجهت المتغيرات في بيئة الأعمال إلى الاهتمام بالجانب الفكري و التطبيقي لمحاسبة التكاليف و تطبيق أنظمتها وفق أسس علمية

إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني
على الأنشطة في الجامعات الأردنية و المعوقات
التي تعترض تطبيقه
اعداد

الدكتور جمال الشرايري¹

الملخص

يهدف هذا البحث إلى التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الأردنية في تخصيص تكاليف ورقابتها والاستفادة منه في ترشيد هذه التكاليف، و المعوقات التي تحول دون تطبيقه، و الوسائل والخطوات الضرورية لتطبيقه فيها. و استخدم الاستبيان لجمع البيانات من (20) جامعة أردنية رسمية و خاصة بواقع (5) استبيانات لكل جامعة، و قد بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل (75) استبيان.

costs and benefit from it in rationalization of these costs, and investigate the obstacles that impede the application, and the means and the steps necessary to apply it in the Jordanian universities. The questionnaire, was used to collect data from (20) government and private Jordanian universities, (5) questionnaires for each. The total questionnaires suitable for analysis amounted to (75) questionnaire. The research found that Jordanian universities don't implement the (ABC), and these universities followed a special tabulation system that differ form the private universities than in public universities, the implementing the system will face many difficulties, that are varied from the high to the medium in degree of importance, and can be classified into difficulties concerning management, staff and qualification in financial departments and units, and technical obstacles related to the system itself. These difficulties don't differ according to the ownership of the university. The study recommended several recommendations including the necessitate of implementing (ABC) in Jordanian universities to benefit from the advantages of the system, in improving planning and cost control cost and prepare realistic budgets and making plans objectively, take the necessary steps to overcome and providing infrastructure for application.

و توصلت البحث الى ان الجامعات الأردنية لا تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، و انها تستخدم تبويبا خاصا بها يختلف تبعا لمليتها، و تواجه تطبيق النظام العديد من الصعوبات تتراوح درجة أهميتها من مرتفعة إلى متوسطة، ويمكن تقسيمها إلى صعوبات تتعلق بالإدارة، و الموهلات و الكوادر العاملة في الأقسام و الوحدات المالية، و فنية تتعلق بالنظام، و لا تختلف درجة أهمية الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الأردنية تبعا لمليكية الجامعة سواء أكانت رسمية أو خاصة.

وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة قيام الجامعات الأردنية بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة و الاستفادة من مزاياه الإيجابية على أنشطتها، لتحسين عمليات تخطيط ورقابة التكاليف و أعداد موازنات واقعية و رسم الخطط بموضوعية، بما يساعد في تطوير العملية التدريسية ورفع مستوى الجودة، و تذليل الصعوبات التي تواجه تطبيقه و توفير المقومات الأساسية لتطبيقه.

Abstract

The Possibility of Implementing
Activity Based Costing in
Jordanian Universities and
difficulties Facing its
Implementation

By

Dr, Jamal Adel Al-Sharairi

This research aims at identify the possibility of implementing activities based cost system (ABC) in Jordanian universities in the allocation and control of

¹ أستاذ مساعد، رئيس قسم المحاسبة