

معالم نموذج مقترح لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط لترشيد الإنفاق

بالجامعات المصرية

د. هروة بكر مختار الدياسطي

مدرس أصول التربية

كلية التربية - جامعة المنصورة

المخلص :

هدف البحث الحالي إلى وضع معالم نموذج مقترح لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط لترشيد الإنفاق بالجامعات المصرية من خلال تناول الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط من حيث تحديد مفهوم التكلفة، ومفهوم التكلفة على أساس النشاط وتحليل بعض المفاهيم التي تناولته، وتطوره ومميزاته، ومقوماته المختلفة، وعرض أبرز نماذج استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالجامعات المصرية، والمبررات الداعية لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في ترشيد الإنفاق بالجامعات المصرية، واقتصر البحث على مبررين هما تحقيق الجودة في استخدام الموارد، وتحقيق الميزة التنافسية، وانتهى البحث بعرض معالم النموذج المقترح والذي تضمن منطلقات النموذج، ومراحل النموذج، ومعوقات تطبيقه.

Abstract:

The aim of research is to make the outlines of the Proposal to use the Activity- based cost pattern to rationalize the expenditure in Egyptian universities by discussing the conceptual frame work of the Activity- based cost pattern by pointing out the terms such as cost, the activity- based cost and analyzing some related concepts. And pointing out its development, improving, advantages, its different factors, showing the most obvious models of using the Activity- based cost pattern in Egyptian universities, and the causes to use the pattern there. The research only discussed the two causes: first, achieving the quality in resources, second, achieving the competition. Finally, the research ends by showing the outlines that clarify the attitude of the model the stages of it, and the obstacles to apply.

تمكّنها من الاستمرار والتقدم، ومواكبة التنافس المحلي

والإقليمي والعالمي، وتحقيق الجودة والتميز، من خلال استثمار الفرص المتاحة.

ونظراً لكون الاحتياجات المالية للجامعات لا تنتهي في ضوء أهدافها المتجددة، الأمر الذي وجه صنّاع القرار نحو الاهتمام بتدبير موارد مالية جديدة ومتنوعة (زاهر، ٢٠٠٦ ، ٤٨) . من خلال دراسة وتحليل النفقات التعليمية سواء من حيث تخصيص الموارد المالية الكافية والتي تعبر عن مكانة الخدمة التعليمية الجامعية بالنسبة إلى الإنفاق العام أو من حيث توزيعها بشكل متوازن على الأنشطة المختلفة (عابدين ، ٢٠٠٤ ، ٦٤) . وهو ما تسعى إليه الجامعات لتحقيق أعلى جودة باستخدام الإنفاق المتاح والانطلاق من معايير محددة لكافة الأهداف التعليمية، مما يتطلب القيام بتقييم الأداء المالي في كافة مجالات النشاط الجامعي، ومن ثم اقتراح البدائل الممكنة لتحقيق أعلى

مقدمة :

تعد قضية الإنفاق التعليمي من القضايا المهمة التي تواجه كثير من دول العالم، على الرغم من اختلاف النمو الاقتصادي في كل منها، وهي قضية متجددة دوماً بسبب التغيرات التي تطرأ على النظام الاقتصادي، وافتتاح الأسواق العالمية في ظل اقتصاد المعرفة، والتنافس الموجود على مختلف الأصعدة، وارتفاع تكلفة التعليم بصفة عامة والتعليم الجامعي بصفة خاصة.

وتعاني الجامعات المصرية في الوقت الحالي من ضعف الإمكانيات والموارد المالية المتاحة، وسوء توزيعها على الخدمات التعليمية والبحثية والاجتماعية، وفي ضوء الاقتصاديات الضعيفة، فإن ذلك يزيد الحاجة ويبرهن على ضرورة أن تكون الجامعات واعية لتأثير تلك التغيرات على طريقة أدائها وعملها وسياسياتها المختلفة، وإعادة النظر في أنظمتها الإدارية والإنتاجية والبحث عن آليات واستراتيجيات حديثة

التكاليف، ثم على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة يكون تحميله على التكاليف (حجاج، ١٩٩٢، ٤٨٧).

وقد أكد كلاً من كوبر وكابن (Cooper & Kaplan) (4، 1992). أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يركز على الأنشطة كبؤرة أساسية لقياس التكاليف وإدارتها من خلال التحديد الدقيق لتكلفة الخدمات والمنتجات التي يتم تقديمها للمستفيدين، ومن ثم الرقابة عليها وتخفيضها.

ويقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط بتحليل التكلفة والعمليات التشغيلية، ومساعدة الإدارة على ترشيد القرارات الاستراتيجية والتشغيلية (العتيقي، ٢٠١٦، ٦)، من خلال تحديد الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ووضعها في بؤرة الاهتمام، مما يساعد في ضبط العمل من خلال تحديد الوظائف بشكل دقيق وحسن استثمار الموارد وترشيدها (منصور، ٢٠١٦، ٢٥).

ولأن الجامعات تسعى إلى أن تكون رائدة في خفض التكاليف من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها المالية المتاحة وتوظيفها، فإن هذا يتطلب وضع معايير علمية لترشيد وضبط الإنفاق، مما أدى إلى الأخذ بأسلوب التكلفة على أساس النشاط وتطبيقه بالمؤسسات الجامعية، وعلى الرغم من أهمية أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلا أن استخدامه في تحديد التكلفة وترشيدها بالجامعات المصرية مازال ضعيفاً، لذا جاءت فكرة البحث الحالي من أجل وضع معالم نموذج مقترح لترشيد الإنفاق بالجامعات المصرية باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

وهناك عديد من الدراسات التي تناولت نظام التكلفة على أساس النشاط، ومن هذه الدراسات؛ دراسة (Krishnan, 2007) بعنوان: **تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مؤسسات التعليم العالي** لتستهدف الوقوف على مدى فعالية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديد كفاءة وفعالية الأنشطة المنفذة

منفعة ممكنة (البحيري، ٢٠٠٦، ١٥٥). والبحث عن نظم أكثر جدوى تساعد في ترشيد الإنفاق من خلال تخصيص الموارد، وتحديد التكلفة، وتحديد فرص الاستثمار وإمكانية حدوثها وربط التكلفة بالمهمة الرئيسة للجامعة والربط بين المحاسبة والمساءلة (حجازي، ٢٠٠٧، ٦٢٢). فخفض التكلفة وترشيدها موضوعاً تهتم به الدراسات والأبحاث لتزويد المخطط التربوي وصناع القرار بتوجيهات مفيدة في كيفية ترشيد الإنفاق وتخفيض التكلفة من خلال مداخل متعددة (عابدين، ٢٠٠٤، ٦١).

ونظراً للقصور الذي وُجِه إلى أساليب التكاليف التقليدية، وضعف قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى غياب الدور الفعال المطلوب من أساليب التكاليف المساندة في الإدارة في اتخاذ القرارات وحدوث الفجوة بين النظرية والتطبيق، ظهرت الحاجة إلى تبني أساليب جديدة تساعد في إعطاء تقرير دقيق عن تكلفة الخدمة، وحجم الموارد المستخدمة لتقييم الأداء والربط بين الموارد المحققة لمركز أو وحدة معينة وأدائها (نمر، وسويسي، ٢٠١٢، ٧٣). ومن ثم ظهر أسلوب التكلفة على أساس النشاط Activity-based Costing

ويعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية في مجال قياس وترشيد التكاليف وفق أسس موضوعية دقيقة من خلال تحسين وتطوير أنشطة المؤسسات الجامعية سواء من خلال المعلومات المالية أو غير المالية، وتعزيز المؤسسات الجامعية على مسايرة العصر الحالي لقياس كلفة الخدمات التي تقدمها وخفض التكلفة إلى أقل قدر ممكن (نمر، وسويسي، ٢٠١٢، ٧٢). وهو أسلوب يهتم بالتكاليف غير المباشرة، حيث تقوم فلسفته على أساس أن المنتجات لا تستهلك التكاليف، وإنما تستهلك الأنشطة، تلك الأنشطة التي تستهلك بدورها التكاليف، ومن ثم إمكانية ربط التكاليف أولاً بأول بالأنشطة، وعليه تعتبر الأنشطة هي مسببات

جديد لإدارة التكاليف في الجامعات الخاصة باستخدام محاسبة التكاليف على أساس النشاط وتحديد أوجه الاستفادة التي تعود على الجامعات في حالة تطبيقه، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي واعتمدت على دراسة حالة لـ ٤٥ جامعة خاصة في جنوب إفريقيا وتوصلت الدراسة إلى أن هذه المؤسسات ما زالت تعتمد على أنظمة التكلفة التقليدية، وأن التغييرات التي طرأت على التعليم الجامعي أجبرت الجامعات الخاصة على البحث عن نظم محاسبية حديثة من شأنها مواجهة تلك التغييرات.

وجاءت دراسة (Lima,2011) بعنوان: **قابلية مبادئ نظام التكلفة على أساس النشاط للتطبيق في مؤسسات للتعليم العالي**، لتستهدف تقديم نموذج لتقييم التكاليف من خلال تقدير التكاليف القائمة على الأنشطة بمعاهد التعليم العالي في برتغاليا، بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وذلك من خلال اسناد نفقات كل قسم إلى مختلف التكاليف الأخرى مثل التدريس والمشاريع البحثية، وقد أكدت الدراسة على أهمية ضرورة الجامعات تبني نظم إدارية حديثة لتقدير التكاليف، من أجل التكيف مع ندرة المواد المالية.

أما دراسة كوسة، وميخائيل، وعليان (٢٠١٢) بعنوان: **التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة على أساس النشاط بهدف تحسين الأداء**، فقد استهدفت كيفية تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب القياس المرجعي، وذلك باستخدام استراتيجية التحسين المستمر بهدف تحسين أداء المؤسسة وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي بشقيه النظري والميداني، وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق التكلفة على أساس النشاط يحقق مجموعة من المزايا منها؛ التحديد الدقيق والسليم للتكلفة وترشيد القرارات ودعم عملية التحسين المستمر وقد أوصت الدراسة بمزيد من إجراء الدراسات المرتبطة بإدارة التكلفة وربطها بالأساليب التقليدية.

داخل الجامعة، بالإضافة إلى تقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للجامعة واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلات الكمية من خلال حساب معدل النفقات العامة ومن ثم اقتراح نموذج تقدير التكاليف على أساس النشاط، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أبرزها أن تحديد التكلفة الحقيقية يؤدي دوراً هاماً في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، والتنبؤ بالتكاليف المستقبلية.

أما دراسة (Ismail,2010) بعنوان: **استخدام نظام الإدارة القائم على النشاط في مؤسسات التعليم العالي**، فقد استهدفت التعرف على كيفية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالجامعات الماليزية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد إدارة الجامعات في تقدير تكاليف البرامج الأكاديمية واستخدامها بشكل فعال وبناء قرارات صحيحة وسليمة. وقد استهدفت دراسة (Chea,2011) بعنوان:

نظام التكاليف على أساس النشاط في قطاع الخدمات: مدخل استراتيجي لدعم اتخاذ القرارات الإدارية والقدرة التنافسية، التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في حل مشكلات نظم إدارة التكاليف التقليدية من خلال تحديد التكاليف الحقيقية في قطاع الخدمات، ومساعدة الشركات على اتخاذ قرارات أفضل على أساس معلومات أكثر دقة بواسطة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، وتوصلت الدراسة إلى أن نشر الوعي بين العاملين بأهمية وكيفية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يمثل الركيزة الأساسية قبل البدء في تنفيذه، كما أوصت الدراسة بضرورة توفير فريق عمل يمكن من خلاله جمع المعلومات من جميع الأطراف المعنية التي تساعد في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

أما دراسة (Naidoo,2011) بعنوان: **استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في إدارة الجامعات الخاصة بجنوب إفريقيا**، فقد استهدفت اقتراح مدخل

أما دراسة العنيني (٢٠١٦) بعنوان: تصور مقترح لإدارة التكلفة الجودة على أساس النشاط بالجامعات المصرية، فقد استهدفت التعرف على مفهوم تكلفة الجودة في المؤسسات الجامعية، وأهم أنواع التكلفة التي تسهم في تحقيقها وتحديد عناصرها وكيفية قياسها، كما أبرزت الدراسة ماهية إدارة التكلفة على أساس النشاط، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في معالجة المشكلة وتوصلت الدراسة إلى وضع تصور مقترح لإدارة تكلفة الجودة على أساس النشاط، وأوصت الدراسة بضرورة أن تضع المؤسسة خطة زمنية لتطبيق النظام وفقاً لظروفها وإمكانياتها، بالإضافة إلى ترسيخ مبادئ الشفافية والوضوح في التعامل مع الأنظمة الإدارية الحديثة.

وقد استهدفت دراسة منصور (٢٠١٦) بعنوان: صنع القرارات الاستراتيجية في الجامعات المصرية باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وضع تصور مقترح لصنع القرارات الاستراتيجية باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط من خلال واقع عملية صنع القرارات الاستراتيجية في الجامعات المصرية، والوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف ومقترحات ترشيد القرارات الاستراتيجية في الجامعات، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، وقامت الدراسة بتطبيق الاستبانة على القيادات الجامعية والإدارة التنفيذية، وتوصلت إلى وضع تصور مقترح لترشيد عملية صنع القرارات الاستراتيجية في الجامعات المصرية باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط.

وهكذا، ومن العرض السابق للدراسات السابقة، يتضح أهمية الأخذ بأسلوب التكلفة على أساس النشاط في مساعدة الجامعات على الخروج من نمطية إدارة الموارد المالية، وتوفير المعلومات الجديدة والدقيقة عن التكاليف الجامعية، بناء على الأنشطة الفعلية التي تمارسها الجامعة في الوصول إلى مخرجاتها وأهدافها، وهذا البحث وإن تشابه مع الدراسات

وقد استهدفت دراسة نمر، وسويسي (٢٠١٣) بعنوان: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية، تطبيق نظام التكلفة على أساس على قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر من خلال الاعتماد على إحدى الإقامات التابعة لها، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الإدارية السليمة والاستخدام الأمثل للموارد للحفاظ على الدور الاجتماعي والخدمي المنوط بها. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يمكن من خلاله التعرف على الأنشطة ذات القيمة وعديمة القيمة والأنشطة المستهلكة للتكاليف بصورة غير عادية، مما يمكنها من تخفيض تكاليفها والابتعاد من عشوائية الإنفاق، دون المساس بجودة الخدمات المقدمة.

أما دراسة الطروانه (٢٠١٥) بعنوان: مدى فعالية نظام التكاليف المبني على أساس النشاط كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة، فقد استهدفت التعرف على إمكانية استخدام نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في قياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الأردنية الحكومية والخاصة وأثر ذلك على اتخاذ القرارات الإدارية وترشيدها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها زيادة الوعي التكاليفي لدى القائمين على محاسبة التكاليف والمتخذين للقرارات، وبالتالي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

وجاءت دراسة ساحري (٢٠١٦) بعنوان: نظام التكلفة على أساس النشاط مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، لتستهدف إبراز أهمية نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط كمُدخل استراتيجي، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي في معالجة المشكلة، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط هو نظام إدارة التكلفة وتحسين إتخاذ القرارات الاستراتيجية، كما أنه مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة من خلال معرفة القيمة المضافة للأنشطة.

منها أن أساليب التكاليف المتبعة بالمؤسسات الجامعية أساليب مركزية سواء على مستوى الدولة والحكومة أو على مستوى الجامعة، أساليب غير مرنة لوجود أبواب ثابتة لا تتغير بتغير الاحتياجات والأنشطة الجامعية، أسلوب مقيد لتنفيذ الأنشطة بالمؤسسات الجامعية فقد توجب الكلية أو الجامعة تنفيذ بعض الأنشطة لعدم وجود بنود صرف لها، لايسمح للكليات توزيع مواردها المالية بالإضافة إلى عدم وجود معايير دقيقة لتخصيص تكاليف بعض الأنشطة، كما أنه لا يعبر عن ما يصرف من مصروفات ولا يوفر معلومات عما تحققه المؤسسة من نتائج ومخرجات.

وفى ضوء ما سبق ، فقد أوصت العديد من الدراسات ، ومنها دراسة البحيري(٢٠٠٢، ٨٩) بضرورة دراسة تكلفة التعليم الجامعي من أجل ترشيد الإنفاق وذلك باستخدام تقنيات أقل تكلفة، كما أكدت دراستي الغيثي(٢٠١٠، ٣٦) و حلس(٢٠٠٦، ٨٢) أنه ينبغي امتلاك دالة موضوعية واضحة لمعرفة الإنتاجية النسبية للمدخلات المختلفة للجامعات ومقارنتها بالتكاليف المستخدمة ، وهذا ما يحققه أسلوب التكلفة على أساس النشاط، حيث إنه قادر على ترشيد الإنفاق من خلال توفير المعلومات الملائمة من أجل التخطيط لتحديد التكاليف تبعاً لاستخدامها، بالإضافة إلى تخفيضها قدر الإمكان من خلال محاولة احتساب تكلفة المنتجات بدقة والرقابة عليها بشكل فعال، وبالتالي تحقيق أفضل عائد ونتيجة ممكنة، على ألا يتوقف الأمر فقط عند الأخذ بالأسلوب، ولكن ينبغي التدريب والمتابعة المستمرة للمسؤولين بالجامعات على تطبيق آلياته، وعليه تتضح أهمية الحاجة إلى وضع معالم نموذج مقترح لترشيد الإنفاق بالجامعات المصرية من خلال أسلوب نظام التكلفة على أساس النشاط وفق مجموعة من الخطوات، ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث الحالي في التساؤلات التالية:

١. ما الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة على

أساس النشاط؟

والبحوث السابقة في اعتماده على المنهج الوصفي مثل دراسة العتيقي(٢٠١٦) ودراسة منصور (٢٠١٦)، إلا أنه يختلف عنها في عرضه للمبررات الداعية لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط لترشيد الإنفاق، ووضع معالم نموذج مقترح لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في ترشيد الإنفاق بالجامعات المصرية، وقد استفاد البحث الحالي من الدراسات السابقة في صياغة الإطار النظري للبحث، وفي بناء النموذج المقترح.

مشكلة البحث

إن تكلفة أى استثمار في التعليم يجب أن يقاس بتكلفة الاختيار قبل أن تقاس بالنفقات النقدية التي يستلزمها، ويرجع ذلك إلى أن التحليل الاقتصادي للاستثمار في التعليم على عكس التحليل المالي ، يحاول تقدير التكلفة الكلية أخذاً في الاعتبار الاختيارات التي يتخلى عنها، ومن ثم فإن التقييم الكمي لأثر التعليم ينبغي أن يضاف إليه التقييم النوعي من خلال الترتيب التفاضلي السليم للأهداف والأنشطة المختلفة(الصعيدى، ١٩٩٦، ٧٢، ٨٥)، وفي ظل التحديات التي تواجه الجامعات المصرية والتي تتمثل في الندرة الشديدة في الموارد الاقتصادية المتاحة في مقابل الحجم المتزايد من خدمات التعليم المطلوبة، الأمر الذي يستدعي حتمية ترشيد الإنفاق وإعادة النظر في التكاليف (حجازي، ٢٠٠٧، ٦١٩).

حيث يمثل ترشيد الإنفاق ضرورة سياسية ومالية للمؤسسات الجامعية للحفاظ على المال العام والنفقات التعليمية من الهدر، وتنظيم المعلومات التربوية لصناعة القرار التعليمي (لاشين، ٢٠١٦، ٦٩٣) وهو ما أكدته دراسة العربي (٢٠١٠، ١٠) على ضرورة التأكد من كفاءة تخصيص الموارد المالية بالمؤسسات الجامعية على بنود الإنفاق المختلفة، ومواجهة عيوب أساليب التكاليف المستخدمة في المؤسسات الجامعية حيث أوضحت دراسة إبراهيم (٢٠١٦، ١٨٧) أن هذه الأساليب تشوبها عديد من أوجه القصور والعيوب؛

منهج البحث

اعتمد البحث الحالي على المنهج الوصفي، كونه المنهج المناسب لطبيعة هذا البحث والذي لا يقف عند حد وصف الظاهرة، وإنما يتعدى إلى التحليل والتفسير، وقد اتضح ذلك في الوقوف على الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط، والنماذج المختلفة لتطبيقه، والتعرف على مبررات استخدامه في ترشيد الإنفاق بالجامعات المصرية، من أجل وضع معالم نموذج مقترح لتطبيقه.

مصطلح البحث

أسلوب التكلفة على أساس النشاط

ينظر البحث الحالي إلى أسلوب التكلفة على أساس النشاط على أنه : أحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، والذي يقوم على تحديد التكاليف للأنشطة والموارد بالجامعات المصرية في شكل مجتمعات التكلفة، وتوزيعها على المنتجات النهائية بواسطة مسببات التكلفة من أجل الوصول إلى التكلفة الحقيقية ومن ثم ترشيدها.

إجراءات البحث

تحقيقاً لأهداف البحث الحالي، وطبقاً للمنهجية المتبعة، فقد تمت معالجته من خلال أربعة محاور على النحو التالي:

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط.

المحور الثاني: نماذج تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات الجامعية.

المحور الثالث: مبررات الأخذ بأسلوب التكلفة على أساس النشاط بالجامعات المصرية.

المحور الرابع: معالم النموذج المقترح ويمكن عرض هذه المحاور بشكل تفصيلي على النحو الآتي:

٢. ما أبرز نماذج استخدام نظام التكلفة على

أساس النشاط بالمؤسسات الجامعية؟

٣. ما المبررات الداعية لاستخدام أسلوب

التكلفة على أساس النشاط لترشيد الإنفاق

بالجامعات المصرية ؟

٤. ما معالم النموذج المقترح لاستخدام

أسلوب التكلفة على أساس النشاط لترشيد

الإنفاق بالجامعات المصرية ؟

هدف البحث

هدف البحث الحالي إلى وضع معالم نموذج

مقترح لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في

ترشيد الإنفاق بالجامعات المصرية من خلال الإجابة

على تساؤلات البحث السابق ذكرها.

أهمية البحث

تبينت أهمية البحث الحالي في النقاط التالية:

١. أهمية موضوعه، حيث يعالج هذا البحث خفض

معدلات التكلفة وترشيدها من خلال أسلوب التكلفة

على أساس النشاط، وتحقيق الأهداف المنشودة

بفعالية في ظل تردى الأوضاع المالية للإنفاق

بالجامعات المصرية.

٢. إثراء البحوث حول أهمية أسلوب التكلفة على

أساس النشاط في معالجة التكاليف غير المباشرة

التي كانت عملية تحميلها وما زالت تسبب مشكلة

في حساب التكلفة .

٣. نتائج البحث قد تسهم في حسن استثمار الموارد

المالية والمادية بالجامعات المصرية من خلال

الالتفات السليم للتكاليف.

٤. تزايد الوضع التنافسي للجامعات المصرية، الأمر

الذي تطلب من الإدارة العليا ضرورة تخفيض

التكلفة، واتباع سياسة إنتاجية مرنة تقوم على تعدد

الخدمات وتطويرها باستمرار.

٥. يتوقع أن يستفيد من نتائج هذا البحث الفئات

التالية: الجهاز الإداري والأكاديمي ، والقائمين

على اتخاذ القرار بالجامعات المصرية.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لأسلوب التكلفة على

أساس النشاط

تناول هذا المحور مفهوم التكلفة على أساس النشاط من خلال تحديد مفهوم التكلفة، ومفهوم التكلفة على أساس النشاط من حيث تحليل بعض المفاهيم التي تناولته، وتطوره ومميزاته، ومقوماته المختلفة.

أولاً: مفهوم التكلفة وأنواعها

تعد التكلفة أحد عوامل نجاح أى مؤسسة، وتسعى كل مؤسسة إلى السيطرة على تكاليف تقديم خدماتها باستعمال طرق وأساليب مختلفة تمكنها من الوصول إلى أهدافها في تحقيق رضا العميل مقارنة بالمؤسسات المنافسة، واختلف مفهوم التكلفة باختلاف من استخدمه من رجال الاقتصاد وصناع القرار ورجال التعليم، فرجال الاقتصاد يعرفونها على أنها: تضحية مالية أو عينية في سبيل الحصول على منفعة ولتحقيق هدف معين، ومن وجهة نظر رجال التعليم تُعرف على أنها: كل ما ينفق على التعليم بمختلف أنواعه وأشكاله في سبيل تقديم خدمة تعليمية في أفضل مستوى (البحيري، ٢٠٠٢، ٧٤)، ويعرفها فلية (٢٠١٢، ٢٠٧) على أنها " قيمة ما ينفق باستخدام الموارد والإمكانات المتاحة في اتجاه النظام التعليمي، ومن ثم التضحية باستخدام تلك الموارد في الاتجاهات أو المسارات الاستثمارية البديلة".

ومن ثم فإن التكلفة تعبر عن المصروفات الجارية على التعليم أو كل ما ينفق على التعليم كمشروع استثماري.

وتتعدد تصنيفات التكلفة في التعليم الجامعي فتصنف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، فالتكاليف الثابتة تعبر عن التكلفة التي تتحملها المؤسسة الجامعية بصرف النظر عن حجم المخرجات والأنشطة التي تقوم بها، في حين تعبر التكاليف المتغيرة عن التكلفة التي تختلف باختلاف حجم المخرجات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسات الجامعية، والتغيرات التي تطرأ

عليها (فليه، ٢٠١٢، ٢٠٨-٢٠٩)، كما يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف (فلية، ٢٠١٢، ٢١٠-٢١١)

- **التكلفة المباشرة**: وهي التكلفة التي يتحملها المجتمع والطلاب وأسرهم ومنها تكلفة المباني، الأجور والمرتبات، التجهيزات، والخامات، وتمثل هذه التكلفة نفقة فعلية حقيقية وتتضمن النفقات العامة الجارية والرأسمالية، بالإضافة إلى النفقات الخاصة.
- **التكلفة غير المباشرة**: وتمثل مقدار الدخل والعوائد التي يمكن الحصول عليها، ولكن تم التضحية بها للاستثمار في التعليم وتفضيله على البدائل الاستثمارية الأخرى.

وعليه يمكن القول بأن التكلفة المباشرة تكلفة يتم تحديدها بسهولة لأنها مرتبطة بالمدخلات اللازمة للتعليم، أما التكاليف غير المباشرة فإنها تكلفة يصعب تحديد قيمتها بالرغم من تأثيرها على إجمالي تكلفة التعليم.

وعلى الرغم من تعدد تصنيفات التكلفة، إلا أن تحليلها يُعد أساس لتقويم فاعلية المؤسسات التعليمية وكفاءتها في تحقيق أهدافها، حيث إنها عنصر مهم في المقارنة بين الأنشطة التعليمية واختيار النشاط الملائم في ضوء النظرة المحاسبية، كما أنها تسهم في ضبط ورقابة الخدمات التعليمية، الأمر الذي يبعد المؤسسات التعليمية عن الهدر والضياع، وتفيد في ترشيد الإنفاق (البحيري، ٢٠٠٢، ٧٥-٧٦) ومن ثم تقدير التكلفة من خلال تحديد الإمكانيات اللازمة خلال فترة زمنية معينة وعليه تتعدد الطرق والأساليب التي من خلالها يتم تخفيض التكاليف من بينها: (سالم والنقيب، ٢٠١٦، ١٨٠)

- تقليص الوقت والجهد اللازمين للقيام بالنشاط أو المهمة وذلك من خلال تأهيل وتدريب العمال.
- إلغاء الأنشطة غير الضرورية وتكون هذه النقطة هي جوهر التخفيض.

- انتقاء الأنشطة ذات التكاليف المخفضة والتي تؤدي إلى نفس الغرض وبأقل تكلفة.

ومن خلال طرق التخفيض السابقة يتضح التركيز على إلغاء الأنشطة غير ضرورية والاستغناء عنها ، وهذا ما يحققه أسلوب التكلفة على أساس النشاط، حيث يقوم على تحديد أهمية الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، ومدى الفائدة منها، وتتبع تكلفتها، مما يساعد في التعرف على أماكن الهدر وتقليلها ، ومن ثم ترشيد النفقات بداخل المؤسسة وهو ما يتم عرضه على النحو التالي

ثانياً: أسلوب التكلفة على أساس النشاط

(1) مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط
عُرف أسلوب التكلفة على أساس النشاط من قبل الباحثين بتعريفات متعددة، فعرفه إبراهيم (٢٠١٦، ١٣٠) على أنه مدخل إداري يُركز على إدارة الموارد المالية في الجامعات بفعالية من خلال تحديد الأنشطة التي تؤديها، ومن ثم تحديد تكلفتها وتوفير الموارد المطلوبة لأداء تلك الأنشطة لتحقيق أهداف الجامعات وغاياتها، كما عرفه العتيقي (٢٠١٦، ١٤) على أنه أسلوب استراتيجي يسهم في تزويد المؤسسة ببيانات دقيقة عن التكلفة، لزيادة قدرتها على التخطيط، والرقابة، ورسم السياسات التشغيلية والخدمية والاستراتيجية، من خلال التخصيص الجيد لتكاليف الموارد على الأنشطة.

كما عرفه الطراونة (٢٠١٦، ١٣١) على أنه نظام يقوم على أساس تجميع التكاليف للمؤسسة في مواضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي لدعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة .

كما يُعرف على أنه نظام يقوم على حصر الأنشطة وتحديد وقياس موارد الجامعة وتقييم قدرتها الفعلية على أداء الأنشطة وتحليل تلك الأنشطة التي

تمت بالفعل، وتحديد مسبباتها التي ترتبط بالمنتج النهائي ومن ثم توزيع التكاليف على هذا المنتج بشكل موضوعي ودقيق (منصور، ٢٠١٦، ٢٣).

كما عرفه كارديوس وبيت (Cardos & Pete, 2011, 157) على أنه منهجية تقيس التكلفة من خلال تحديد الموارد والأنشطة المختلفة داخل المؤسسة، كما يعرف على أنه نظام محاسبي يعتمد على جمع البيانات الخاصة بالتكاليف من خلال تحليل قيمة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة للوصول إلى أصول تكاليفها وضبطها. (Visser & van, 2005, 230)

كما يؤكد شارمن (sharman, 1995, 23) على أنه نظام يقوم على تحليل التكلفة والعمليات التشغيلية، معتمداً على المعلومات المالية وغير المالية، ويعرفه يوسف (١٩٩٥، ١٢٩) على أنه نظام يسعى إلى تحقيق التميز والدقة في حساب بيانات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة وتجميعها وتتبعها.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن القول بأن

أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم على:

- التعرف على التكلفة الحقيقية للمنتج أو الخدمة التعليمية.
- تحديد موارد المؤسسة والأنشطة التي تقوم بتنفيذها
- التركيز على الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة على افتراض أن حجم المنتج النهائي أو الخدمة هو المحرك الرئيس للتكلفة.
- تحليل الأنشطة وتتبعها.

ومن ثم يمكن تعريف أسلوب التكلفة على

أساس النشاط في هذا البحث بأنه: أحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، والذي يقوم على تحديد التكاليف للأنشطة والموارد بالجامعات المصرية في شكل مجتمعات التكلفة، وتوزيعها على المنتجات النهائية بواسطة مسببات التكلفة من أجل الوصول إلى التكلفة الحقيقية ومن ثم ترشيدها.

عمليات التحسين المستمر في اتخاذ القرارات بالمؤسسة من خلال ما يوفره من معلومات دقيقة نسبياً تتصف بالموضوعية والواقعية، وتساعد في الكشف عن مجالات التغيير في بعض الأنشطة (أبو شناف، ١٩٩٥، ٧٨١-٧٨٢).

وقد وضع كلاً من (Turney & Stratton, 1992, 47) إطاراً لنظام التكلفة على أساس النشاط يقوم على عنصرين؛ الأول: وجهة التكلفة وهي مرحلة بناء نموذج للتكلفة من خلال تحديد المراحل الأساسية لمراحل الأسلوب والتي تتمثل في تحديد الموارد، ثم تخصيصها على الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة، مما يساعد المنظم على تحليل الأنشطة وأخيراً تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، والآخر وجهة العمليات والهدف الأساسي من هذه العملية استخدام معلومات وجهة التكلفة في تقويم الأداء وحساب الموازنة واتخاذ قرارات تخصيص الموارد.

وعليه فإن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحليل الوظائف الأساسية بالمؤسسة إلى أنشطة، ويعتمد نجاح هذه العملية على مدى دقة تصنيفها لتحديد الضروري منها، ومدى إمكانية التخلي عن الأنشطة غير الضرورية، والتي لا تضيف قيمة للمخرجات، ويؤدي إنجاز أي من هذه الأنشطة إلى استخدام الموارد الاقتصادية في المؤسسة (الوقت والمواد والعمل والآلات) وبالتالي ظهور تكاليف تسمى تكاليف الأنشطة، وتنفيذ أي من هذه الأنشطة يكون من خلال الطلب عليها من قبل منتج أو خدمة أو عميل معين والتي يطلق عليها أهداف التكلفة، أي أن المنتج يحصل على نصيبه من تكاليف الأنشطة بمقدار ما استهلكه منها (العنقي، ٢٠١٦، ٦).

من خلال العرض السابق يمكن القول بأن أسلوب التكلفة على أساس النشاط بدأ لتحديد الأنشطة على حسب قيمتها بناءً على بيانات دقيقة، بالإضافة إلى تحسين القيمة المضافة للأنشطة غير المستبعدة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء،

(٢) نشأة وتطور نظام التكلفة على أساس النشاط

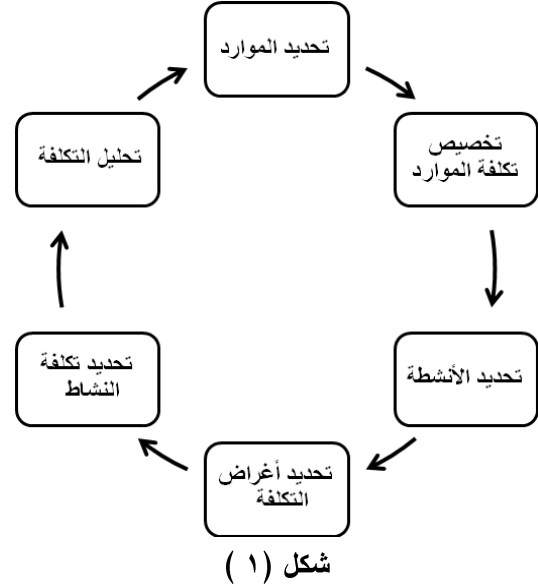
ظهر أسلوب التكلفة على أساس النشاط في نهاية الثمانينيات من القرن الماضي بالولايات المتحدة في قطاع الصناعات التحويلية، نتيجة التغييرات التي ظهرت في بيئة الأعمال لحل مشكلة التخصيص غير الدقيق للتكاليف الإضافية، والتغلب على عيوب أساليب محاسبة التكاليف التقليدية والتي تركز على تخصيص التكاليف لأغراض التقارير فقط (Krishnan, 2007, 76). وقدم العالمان كوبر وكابلان صورة مبدئية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط تقوم على تتبع التكاليف غير مباشرة للموارد من خلال إجراء تحليل للأنشطة المؤسسة وعملياتها المختلفة للوصول إلى أوجه النقص في مخصصات النفقات (Cooper & Kaplan, 1992, 4).

وبعد ذلك استُخدم الأسلوب بطريقة أفضل من خلال تتبع مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والأنشطة ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة، مما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص التكاليف بطريقة مباشرة، ومن ثم إمكانية ضبط وتحليل الأنشطة، وإعادة ترتيبها بهدف تحديد الأنشطة التي تسهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحاً فيما بينها وبين علاقتها بالموارد وأهداف التكلفة (نمر، وسويس، ٢٠١٢، ٧٣)، وعليه فإن التكاليف الإضافية تخصص وتربط أولاً بالأنشطة التي تطلبها ثم تخصص على المنتجات النهائية وفقاً لمقدار الاستفادة من الأنشطة وعلى قدر استهلاكها (حجاج، ١٩٩٢، ٤٩١)، ولم يقتصر استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط على قطاعات الصناعة والبنوك، ولكن بادرت معظم الجامعات في الدول العربية والأجنبية باستخدامه، فهناك الجامعات الأردنية والماليزية والأفريقية والأوروبية والأمريكية قامت بتطبيقه في تحديد النفقات الخاصة بالخدمات المكتبية، وعمليات القبول وتحسين الجودة، وتقليل الأوقات المهذرة، وتحديد الفاقد من مواردها (Pineno, 2008, 1368)، وذلك لاعتباره الأداة المناسبة لدعم

أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الجامعات يحقق مجموعة من المزايا تتمثل في:

- التحليل العميق لكافة الأنشطة الجامعية ، وربط تلك الأنشطة بمسبباتها، مما يقدم فهماً إدارياً أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل الجامعة.
- زيادة فعالية الدور الرقابي للجامعات، حيث إن معرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف.
- الدقة في قياس تكلفة المنتج الجامعي من خلال التخصيص الدقيق للتكلفة غير مباشرة وربطها بالمنتج
- الحصول على بيانات دقيقة، وملائمة في الوقت المناسب حول أساليب التشغيل والأنشطة الإنتاجية.
- إعطاء بيانات واضحة ودقيقة فيما يخص تكلفة المنتجات، مما يساعد الإدارة في عملية صنع القرارات.
- تحقيق ميزة تنافسية من خلال تقييم الأداء و جدوى كل نشاط تقوم به الجامعات.
- مساعدة الإدارة على توجيه الرقابة وتحقيق الكفاءة في الأداء.
- إعادة توزيع الموارد وحسن استثمارها من خلال ربط التكاليف بالأنشطة.
- مساعدة الجامعات على إدارة المزيد من الموارد بشكل فعال من خلال تحديد أنشطتها وتكاليفها
- تحقيق كفاءة وفعالية إدارة الموارد المالية في ضوء مجموعة من مؤشرات الأداء المالية وغير المالية.
- التوزيع الأمثل للموارد النادرة والمحدودة، بما ينسجم مع أهداف وخطط المؤسسات الجامعية.

ثم تطور ليحدد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة، بالإضافة إلى تفاعل الأنشطة مع الأنشطة الأخرى، وأخيراً تحليل التكلفة لدعم الخطط الاستراتيجية، واتخاذ القرارات المناسبة لتحسين أداء المؤسسة، واستثمار مواردها الاستثمار الأمثل، وعليه يمكن توضيح آلية عمل أسلوب التكلفة على أساس النشاط من خلال الشكل التالي:



آلية عمل أسلوب التكلفة على أساس النشاط

يتضح من الشكل (١) السابق أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط ينطلق عمله من تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، من خلال توفير الموارد التي تحقق أغراض التكلفة والوصول إلى المخرجات المنشود تحقيقها، ومن ثم جمع المعلومات والبيانات الدقيقة عن التكاليف وكيفية إنفاقها، والاستفادة المثلى من الموارد المتاحة وفي ضوء هذه المعلومات يمكن تحليل التكلفة واتخاذ القرارات المناسبة بتطوير الأداء المالي للمؤسسة وترشيد الإنفاق.

(٣) مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط بالجامعات

تتعدد مزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط، حيث يؤكد كلاً من إبراهيم، (٢٠١٦، ١٦١)، والطرأونة (٢٠١٥، ١٣٧)، ومليود، ونعيمة (٢٠١٣، ١٨٥)، والغندور (٢٠٠٤، ٧٨) على

الجامعية، وتنقسم الموارد في الجامعات إلى نوعين :
(أحمد، ٢٠٠٣، ١٩٧)

- **موارد بشرية:** تعتبر المقومات البشرية في المؤسسات الجامعية العناصر الحيوية لوجود النظام الجامعي، حيث تتنوع هذه العناصر البشرية، ما بين أعضاء هيئة التدريس، والطلاب، الباحثين، والهيئة الإدارية وتسهم هذه العناصر البشرية في زيادة فاعلية الموارد المالية والمادية.
- **موارد مادية:** تمثل الموارد المادية دعامة أساسية من دعائم المؤسسة الجامعية، حيث تشمل الموارد المالية، والخدمات التعليمية من معامل وتجهيزات ومكتبات، وغيرها.

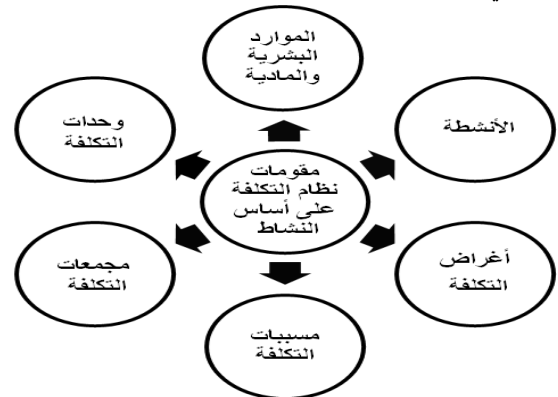
٢- **الأنشطة The Activities** : وتمثل العنصر الرئيس في أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، باعتبارها المسبب لحدوث التكاليف، والذي ينتج عنه استخدام الموارد، وتُعتبر الأنشطة عن مجمل العمليات التي تتم داخل المؤسسة من أجل تقديم خدمة أو تقديم منتج ما (Ismail,2010,44)، فالأنشطة الجامعية تمثل كل الأعمال التي يتم تأديتها بالجامعة من تدريس، وبحث علمي، وخدمة المجتمع، بالإضافة إلى الأعمال الإدارية وهي في سبيلها لتحقيق هذه الأنشطة تستخدم مواردها المختلفة، وتنقسم الأنشطة إلى أربع مجموعات تتمثل في: (Cooper & Kaplan, 1992, 4)

- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج، وتتمثل في الأنشطة التي يتم القيام بها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين، وتختلف باختلاف عدد الوحدات التي يتم إنتاجها مثل اختبارات القبول والاختبارات الشفوية، حيث يختلف النشاط باختلاف عدد الطلاب الذين تم اختبارهم .
- أنشطة ترتبط بالبرنامج الدراسي (الفرقة الدراسية) وهي الأنشطة التي يتم القيام بها لكل فرقة دراسية بغض النظر عن عدد الوحدات.

- التركيز على مبادرات التطوير المستمرة وعلى الأمور التي تؤدي إلى نجاح الجامعات في تحقيق رؤيتها المستقبلية وترشيد الإنفاق.
 - المساعدة في دعم القرار من خلال ربط أنشطة العمل والموارد بالتوجه والتخطيط الاستراتيجي للمؤسسات الجامعية.
- وعلى الرغم من هذه المميزات، إلا أنه يؤخذ على هذا الأسلوب اعتماده بصورة كبيرة على تحديد مسببات التكلفة، وهذا الأمر ليس بسيط، كما يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية ومتخصصين ، كما يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى إجراء تغيير إداري شامل. (مليود، ونعيمة، ٢٠١٣، ١٨٥)

(٤) مقومات نظام التكلفة على أساس النشاط بالجامعات

لكي يُحقق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالجامعات أهدافه، فهناك مجموعة من المقومات الأساسية التي ينبغى توافرها، والتي يمكن التعبير عنها في الشكل الآتي:



شكل (٢)

المقومات الأساسية لأسلوب التكلفة على أساس

النشاط بالجامعات (إعداد الباحثة)

وفيما يلي عرض تفصيلي لهذه المقومات:

- ١- **الموارد The Resources**: ويقصد بها الموارد الملموسة (البشرية والمالية والمادية) والموارد غير الملموسة (الثقافة، المعرفة، السمعة) اللازمة لأداء وإنجاز الأنشطة وتدعيم أداء العمل بالمؤسسة

التكلفة على نوع وحجم وعدد الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، بالإضافة إلى أن هناك عدة عوامل تراعى عند اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط ومن هذه العوامل: (حلس، ٢٠٠٦، ٢٢٣) (Cardos & Pete, 2011, 155)

- درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة.
 - تنوع وتعقد المنتجات.
 - الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة.
 - مقابلة التكاليف بالعائد من تجميع وتحليل بيانات مسببات التكلفة
 - وجود علاقة مباشرة بين المسبب والتكلفة .
 - سهولة قياس المسبب بطريقة كمية.
- وهناك نوعين أساسيين من المسببات (Cooper & Kaplan, 1992, 5)
- ❖ **مسببات خاصة بالعمليات:** تركز هذه المسببات على عدد مرات تأدية النشاط وهي تستخدم في حالة ما إذا كانت هناك مجموعة من المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط.
- ❖ **مسببات خاصة بالزمن:** وتعنى هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب القيام به باختلاف نوعية وكمية المنتج.
- ٥- **مجمعات التكلفة (Cost Complexes):** ويقصد بها مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل النشاط لتحقيق هدف واحد، وتمثل مجموعة من التكاليف الفردية والتي يتم توزيعها على موضوع التكلفة باستخدام مسبب التكلفة. (Krishnan, 2007, 80) وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة والمنتج النهائي، وفيما يلي جدول يوضح مجمعات التكلفة ومسببات التكلفة

• أنشطة ترتبط بالخط الإنتاجي : وهذه النوعية من الأنشطة يتم أداؤها لدعم نمط معين من المنتجات بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج مثل تطوير برنامج دراسي.

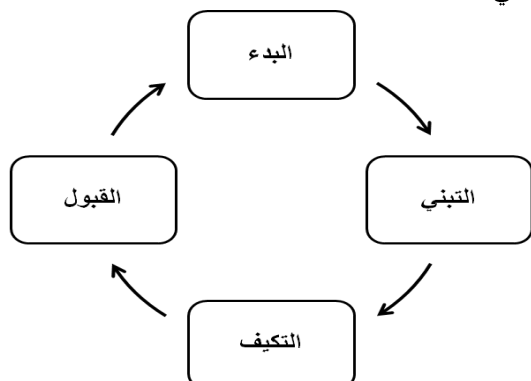
• أنشطة ترتبط بعمليات المنشأة ككل: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم عمليات المؤسسة. كما يمكن تصنيف الأنشطة في الجامعات حسب القيمة المضافة لإتاحة فرصة كبيرة للإدارة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب (حلس، ٢٠٠٧، ٢٢٢) إلى :

- أنشطة ذات قيمة : وهي الأنشطة التي تضيف قيمة للخريجين في شكل معارف ومنافع مثل تطوير المناهج الدراسية واستخدام التكنولوجيا في التدريب.
- أنشطة منعدمة القيمة : وهي الأنشطة التي لا تضيف معارف للخريجين مثل الأنشطة المتعلقة بالطلبة الراسبين أو المتخلفين، ومن ثم يمكن الاستغناء عنها.

٣- **أغراض التكلفة Cost Objects :** وتعتبر أغراض التكلفة عن السبب الذي تقدمه المؤسسة للقيام بنشاط مثل المنتجات، الخدمات، المشروعات، العملاء. (Ismail, 2010, 46)

٤- **مسببات التكلفة Cost Driver :** هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل السبب الأساسي لحدوث النشاط (Cooper & Kaplan 1992, 4) فهو يعبر عن مجموعة العوامل والأحداث المحددة التي تؤدي إلى حدوث التكاليف أو تؤثر عليها (حلس، ٢٠٠٦، ٦٨)، كما أن من خلاله تُحدد الأسباب التي أدت إلى استخدام التكلفة، ومن ثم يمكن مراقبتها وقياسها وتخصيصها على كل منتج، مما يمكن قياس تكلفة المنتج بسهولة، وتتعدد أنواع مسببات التكلفة، من حيث مسبب تكلفة الموارد، مسبب تكلفة النشاط، مسبب غرض التكلفة، ويتوقف عدد مسببات

الإفناق ويمكن توضيح خطوات تطبيقه في الشكل التالي : (Lotfi & Mansourabad, 2012, 2861-2862)



شكل (٣) نموذج (Lotfi & Mansourabad)

يتضح من الشكل (٣) السابق خطوات تطبيق أسلوب

التكلفة على أساس النشاط والتي تتمثل فيما يلي:

أ- **البدء:** تعتبر مرحلة البدء هي الخطوة الأولى والتي تقوم على دعم الإدارة العليا ورغبتها في تحسين أساليب التكاليف المتبعة، واختيار نظام بديل والتي من خلاله تستطيع خفض تكاليفها واستخدام المعلومات المتواجدة داخل المؤسسة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

ب- **التبني:** وتعتبر هذه الخطوة مهمة، حيث تتخذ الإدارة العليا قرار بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كأسلوب بديل عن الأساليب المستخدمة، وعليه تقوم بتحديد الفريق اللازم وتوفير وسائل التدريب المختلفة والوقت المناسب لقيام الفريق بالمهام المطلوب إنجازها.

ج- **التكيف:** وتقوم هذه الخطوة على قيام الفريق المختار بتجميع البيانات والمعلومات عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ومحرقاتها وأهداف التكلفة، ومن ثم عمل تحليل لكافة الأنشطة وتحديد تكلفتها.

د- **القبول:** وتعد هذه الخطوة حاسمة وضرورية عند متخذي القرار للموافقة على تطبيق نتائج نظام التكلفة على أساس النشاط في خفض التكلفة للمؤسسة.

٢- نموذج (Klaus & Ryńca)

جدول (١)

أمثلة لمجمعات التكلفة ومسبباتها بالجامعة

م	مجمعات التكلفة	مسببات التكلفة
١	التدريس	عدد الطلاب
٢	المكتبة	عدد المراجع (كتب-دوريات-رسائل)
٣	المعامل	عدد المعامل- عدد الطلاب في الكليات والأقسام العلمية
٤	البحث العلمي	عدد الأبحاث العلمية - عدد المؤتمرات- عدد الأوراق العلمية
٥	القبول والتسجيل	عدد مرات التسجيل

يوضح الجدول (١) السابق نماذج لمجمعات

التكلفة ومسبباتها، حيث تعبر المجمعات عن الأعمال المتجانسة مثل الأنشطة التدريسية والبحث العلمي، المعامل، بينما يعبر مسبب التكلفة عن عدد مرات القيام بهذا العمل، حيث يتحدد الأنشطة التدريسية بعدد الطلاب، كما تشير الأعمال المكتبية إلي عدد المراجع.

٦- **وحدات التكلفة (Cost Unites):** وتعبر عن وحدات المنتجات أو الخدمات النهائية التي تقدمها المؤسسة وهي المسؤولة عن استهلاك خدمات الأنشطة المختلفة المؤداة داخلها ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات النهائية المختلفة عن طريق استخدام مسببات تكاليف النشاط. (كوسة، وميخائيل، ٢٠١٢، ١٣٩١)

المحور الثاني: نماذج تطبيق أسلوب التكلفة على أساس

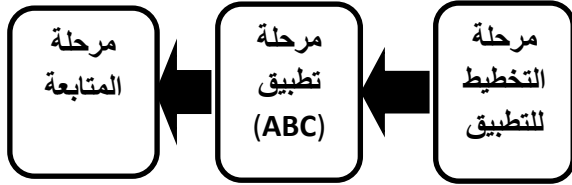
النشاط بالجامعات

هناك عديد من النماذج لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالجامعات ومنها:

١- نموذج (Lotfi & Mansourabad)

يعد هذا النموذج من النماذج التي يمكن استخدامها بوجه عام في أي مؤسسة سواء أكانت صناعية أم خدمية تسعى إلى خفض التكاليف وترشيد

يعد نموذج (منصور) أحد النماذج التي يمكن استخدامها بالمؤسسات الجامعية التي تسعى إلى خفض التكاليف وترشيد الإنفاق بها، ويمكن توضيح خطوات تطبيقه في الشكل التالي: (منصور، ٢٠١٦، ٤٢-٤٣)

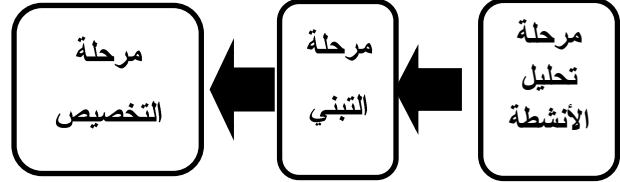


شكل (٥) نموذج (منصور)

يتضح من الشكل (٥) السابق خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات الجامعية وفق ثلاث مراحل رئيسة تتمثل فيما يلي:

- أ- المرحلة الأولى : مرحلة التخطيط لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وتكون هذه المرحلة قبل البدء في التطبيق، وتتطلب هذه المرحلة مجموعة من الخطوات تتمثل في:
 - تعديل في اللوائح والتشريعات الجامعية ، والتي يمكن من خلالها تطبيق أنظمة جديدة لحساب التكاليف بالجامعة.
 - دعم الإدارة العليا : يعتمد نجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على دعم الإدارة العليا مادياً ومعنوياً، من خلال توفير الإمكانيات المادية وتحفيز فريق العمل لإنجاز مهامهم.
 - توفير ثقافة تنظيمية داعمة، من خلال توعية العاملين بالجامعات حول أهمية ومميزات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والتزام العاملين به
 - تكوين فريق عمل يضم مجموعة من الخبراء في مجال المحاسبة مع وجود ممثلي عن الأقسام المختلفة بكل كلية.
 - التدريب على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط، حيث يعد التدريب من العناصر المهمة في فهم وسرعة تقبل الأفراد لتطبيق هذا النظام.

يعد هذا النموذج أحد النماذج التي يمكن استخدامها بالمؤسسات الجامعية التي تسعى إلى خفض التكاليف بها، ويمكن توضيح خطوات تطبيقه في الشكل التالي: (Klaus & Ryńca,2011,314)



شكل (٤) نموذج (Klaus & Ryńca)

يتضح من الشكل (٤) السابق خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات الجامعية، والتي تتمثل فيما يلي:

- أ- تحليل الأنشطة: وتعتمد هذه الخطوة على تحديد الأنشطة داخل كل قسم في كل كلية بالجامعة، لمعرفة لماذا وتحت أي ظرف تمت هذه الأنشطة، وكم تتكلف ولصالح من تتم هذه الأنشطة، وكم عدد الموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة، وما العوامل المحددة لها ، ثم وضع تلك الأنشطة على شكل ثلاث مجموعات: التعليم والتدريس، والبحث العلمي، وخدمة المجتمع ، على اعتبار أن الجامعات في سبيل تحقيق وظائفها وعملياتها المختلفة تستخدم الموارد ولكن بشكل غير متساوي في كل عملية أساسية.
- ب- التنبؤ: وفي هذه الخطوة يتم تبني نموذج لتوزيع التكلفة باستخدام أسلوب نظام التكلفة على أساس النشاط.
- ج- تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة: على اعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة من خلال مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط، ومن ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمرجات (خريجون أو خدمات).

(٣) نموذج (منصور)

بالمؤسسات الجامعية، ومن بين تلك المبررات تحقيق الجودة في استخدام الموارد المالية والمادية، وبناء مزايا تنافسية تضمن للجامعة التفوق والاستمرار من خلال التغلب على ضعف الموارد المالية، وترشيدها بقدر المستطاع، ومن ثم جاء المحور الحالي لتوضيح مبررات استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات الجامعية، وهو ما يمكن تناوله بشيء من التفصيل كما يلي:

١- تحقيق الجودة في استخدام الموارد

يُعد الاهتمام بالجودة ظاهرة عالمية توليها الحكومات والمنظمات اهتماماً خاصاً، وذلك بعد أن أصبحت الجودة الهدف الأول لأي مؤسسة ترغب في الحصول عليه، باعتبارها عنصراً محورياً في كفاءة أداء العمل الإداري، وتأسيس مجتمع الكفاءة والفاعلية (خليل، ٢٠١١، ١٩).

وانتقل مفهوم الجودة من مجال الصناعة إلى التعليم من أجل تحسين وتطوير المؤسسات التعليمية، لمواجهة احتياجات المجتمع، وتماشياً مع التطورات الحادثة فيه، وتعددت مفاهيم الجودة في التعليم فلا يوجد مفهوم محدد للجودة في التعليم، فاختلف المفهوم باختلاف وجهات النظر في جودة التعليم، فهناك من يعرفها بأنها التميز، وهناك من يراها استمرارية الإلتقان في المخرجات التي حددتها المؤسسة التعليمية، وآخر يرى أن جودة التعليم هي تحقيق رغبات المستفيدين من مخرجات التعليم (عبد اللاه، ٢٠٠٣، ٦).

وهناك من يرى أن الجودة في التعليم تعنى الكفاءة، ويرى آخر أنها تعنى الفاعلية، كما يرى ثالث أنها تضم الاثنين معاً، وذلك لأنه إذا كانت الكفاءة تعنى الاستخدام الأمثل للإمكانات التعليمية المتاحة (المدخلات) من أجل الحصول على نواتج ومخرجات تعليمية معينة أو الحصول على مقدار محدد من المخرجات باستخدام أدنى مقدار من المدخلات، فهذا يمثل أحد الأسس التي تركز عليها الجودة، وهو تحقيق المواصفات المطلوبة بأفضل الطرق وبأقل تكلفة

ب- المرحلة الثانية : مرحلة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وتشمل الخطوات التالية:

- حصر الأنشطة التي تقوم بها الجامعة من خلال تجميعها بكل قسم بكل كلية داخل الجامعة
- إعداد قواعد بيانات تتضمن كافة تفاصيل العمل الجامعي.

- تحديد محركات التكلفة سبب حدوث التكلفة

- تحديد التكلفة لكافة الأنشطة التي تم حصرها.

- توزيع التكلفة على المنتجات والخدمات التي تؤديها الجامعة.

ج- المرحلة الثالثة: مرحلة متابعة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط

وتقوم هذه المرحلة على متابعة تطبيق الأسلوب والعمل على استخدام معلومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط في صنع القرارات الاستراتيجية بالمؤسسات الجامعية.

من خلال العرض السابق لنماذج تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط، يمكن القول بأن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعتمد بالصورة الأولى على دعم الإدارة العليا على استخدام أساليب جديدة من أجل حساب التكلفة التي تم استخدامها، وبناء ثقافة تنظيمية من أجل تقبل التغيير، بالإضافة إلى تكوين فريق عمل يقوم على جمع البيانات والمعلومات المالية وغير المالية بالمؤسسات الجامعية، وحصر الأنشطة المختلفة التي تقوم بها وتبويبها، ومن ثم سهولة تحديد تكلفة كل نشاط، وعليه يمكن اتخاذ القرارات المناسبة بخفض التكلفة وترشيدها من خلال معرفة استبعاد الأنشطة التي لا قيمة لها، ومن ثم واستثمار الموارد الجامعية الاستثمار الأمثل.

المحور الثالث: مبررات الأخذ بأسلوب التكلفة على

أساس النشاط بالجامعات المصرية

يمثل أسلوب التكلفة على أساس النشاط أحد الأساليب الجديدة في خفض التكلفة والتي تفرضاها مجموعة من السياقات والمبررات لاستخدامه

ممكنة، وإذا كانت الفاعلية تعني تحقيق الأهداف أو المخرجات المنشودة، فإن هذا أيضاً يمثل أساساً مهماً (رجب، ٢٠٠٦، ١٠١-١٠٢).

ويكاد يتفق البعض على أن جودة التعليم تعني إيجابية النظام التعليمي، بمعنى أنه إذا كان نظام التعليم استثماراً قومياً له مدخلاته ومخرجاته، فإن جودته تعني أن يكون عائد هذه المخرجات متفقاً مع أهداف النظام، من حيث احتياجات المجتمع بشكل عام واحتياجات الفرد في تطوره ونموه باعتباره وحدة بناء هذا المجتمع (الحريشي، وكعكي، ٢٠٠٧، ١٢٤)، كما تحول الاعتقاد السائد بوجود تعارض بين الجودة والتكلفة، بمعنى أن تحسين الجودة تعني زيادة التكاليف إلى الاعتقاد بأن تحسين الجودة هو الأساس في تخفيض التكاليف (أبو خشبة، ٢٠٠٣، ١٤٤-١٤٥).

وقد تضمنت وثيقة دليل اعتماد كليات ومعاهد التعليم العالي مجموعة من المعايير، من بينها معيار الموارد المادية والمادية، ويتضمن مجموعة من المؤشرات من بينها "المؤسسة موارد مالية كافية لطبيعة نشاطها وأعداد الطلاب ويتم توزيعها وفقاً للاحتياجات الفعلية، بما يمكن المؤسسة من تحقيق رسالتها وأهدافها" وتمثلت إحدى ممارساته في توزيع المؤسسة مواردها المالية على الأنشطة التعليمية والبحثية وأنشطة خدمة المجتمع وفق الاحتياجات الفعلية، ومدى إسهام المؤسسة في زيادة مواردها (الهيئة القومية لضمان الجودة والاعتماد، ٢٠١٥، ١١٢)، وعليه تقوم المؤسسة باتباع طرق وآليات لكيفية استخدام مواردها المالية والمادية، لتحديد مدى ومستوى كفاءة استخدامها من خلال مجموعة من الإجراءات المحددة والقابلة للتطبيق.

وعليه يمكن القول بأن المؤسسات الجامعية، ينبغي أن تسعى للبحث عن أساليب من شأنها زيادة فعالية التكلفة، باعتبارها العنصر الخفي لتوفير الموارد المتاحة، بالإضافة إلى خفضها التكلفة من خلال التخلص من بعض الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للجامعة، ومن ثم تعزيز قدرتها في الحصول على الجودة، وهذا ما يحققه أسلوب التكلفة على أساس النشاط، حيث أكد استيمر (steamer, 1990) (39) على أن هذا الأسلوب يتناسب مع تطبيق الجودة، لأنه يمكن من خلاله توفير المعلومات لتقييم التكاليف بالمؤسسة، بالإضافة إلى تحليل الأنشطة الجامعية، بما يساعد في اتخاذ القرارات التي من شأنها تحقيق كفاءتها وفعاليتها، كما أنه يساعد في فهم تكلفة وقيمة

وعليه فإن تطبيق الجودة في الجامعات يسهم في خفض التكاليف المالية، وتقليل الأشكال المختلفة للهدر التعليمي سواء في إمكانات المؤسسة من الموارد، ووقت العاملين، أو تمكين المؤسسة من تحليل المشكلات التي تواجهها ووضع حلول فعالة لمنع حدوثها مرة أخرى من خلال الإجراءات التصحيحية والوقائية، أو زيادة الكفاية التعليمية من خلال مشاركة الجميع بفاعلية في إدارة المؤسسة الجامعية، والحصول على أفضل مخرجات بأقل التكاليف، كما أنها تتضمن تحقيق أعلى إنتاجية ممكنة ضمن الموارد المتاحة لدى المؤسسة.

ومن ثم فإن نجاح الجامعات يتم من خلال الحفاظ على مستوى متميز من الجودة بتكلفة أقل من نظيراتها باستخدام الموارد المخصصة بكفاءة وفعالية، لذا أصبح الحصول على الجودة أي الوفاء بمتطلباتها بالمؤسسات الجامعية له تكلفة تشمل جميع الأنشطة اللازمة لتحقيق التكامل بين الأنشطة والخدمات التعليمية، وفقاً لمواصفات الجودة المستهدفة والتي تضمن الوفاء بالاحتياجات الحالية والمستقبلية (رزق، وعبد الصادق،

١٢٤

رحلة مستمرة وليست جهة وصول، وفي ظل بيئات تنافسية سريعة التحرك تتغير معايير التنافسية مع تغير الوقت والسياق (Powell, 2001, 876)، حيث تُعرف الميزة التنافسية بالجامعات على أنها "قدرة الجامعة وقابليتها على تقديم الخدمات بالجودة العالية، وفي الزمان والمكان الملائمين وبأقل التكاليف، بما يساعد الجامعة على الاستمرار في تحقيق الأهداف في ظل وجود جامعات منافسة مع قناعتها بأن البقاء للأفضل" (الإبراهيمي، ٢٠٠٩، ٤٨) كما يعرفها ويح (٢٠١٣، ٢٠) بأنها "الكيفية التي تستطيع بها الجامعة أن تميز نفسها عن أقرانها ومنافسيها من الجامعات الأخرى وتحقق لنفسها التفوق والتميز، من خلال مجموعة من المهارات والتكنولوجيا والموارد والقدرات التي تستطيع إدارة الجامعة تنسيقها واستثمارها، لإيجاد قيم ومنافع للمستفيدين." وتقوم الميزة التنافسية للجامعات على شقين أساسيين هما: (مصطفي، ٢٠٠٣، ١٢٨-١٢٩)

- الشق الأول: ويمثل تميز الجامعة على الجامعات المنافسة في مجالات حيوية مثل البرامج الدراسية والخدمات والأنشطة التي تقدمها للمجتمع.
- الشق الثاني: ويتمثل في مدى قدرة الجامعة على جذب واستقطاب الطلاب الدوليين والتفوق في الأسواق العالمية والمحلية.

كما تستند الجامعة في تحقيق الميزة التنافسية على مجموعة من الاستراتيجيات (خليل، ١٩٩٨، ١١٥-١١٨)

- استراتيجية قيادة التكلفة: وتتم من خلال تقديم خدمات تعليمية وبحثية بتكلفة أقل مقارنة بالخدمات التي تقدمها الجامعات الأخرى المنافسة.
- استراتيجية التميز: وتتمثل في تميز الجامعة عن غيرها بسمات وخصائص معينة، مثل الريادة التكنولوجية، السمعة الجيدة، وتقديم برامج متميزة يصعب على الجامعات الأخرى محاكاتها.
- استراتيجية التخصص أو التركيز: وتتم من خلال الوصول إلى مواقع أفضل في السوق بالتركيز

أنشطة الخدمة التي تعتبر أساسية للسيطرة على زيادة التكاليف.

٢- تحقيق الميزة التنافسية

لقد أخذ مفهوم الميزة التنافسية طابعاً اقتصادياً منذ نشأته، ونظراً لاهتمام الباحثين به بدأت محاولات عديدة لاستخدامه في مجالات مختلفة، مثل الإدارة والاقتصاد في بداية الثمانينيات من القرن الماضي، ومع بداية التسعينيات ازداد الاهتمام كنتاج للنظام الاقتصادي العالمي الجديد، والتوجه العام لتطبيق اقتصاديات السوق، بالإضافة إلى أن مفهوم الميزة التنافسية يهتم بالفرص المستقبلية (Porter, 1990, 77) . ونظراً للتغيرات والتطورات الاقتصادية والتكنولوجية السريعة في كل من المجتمعات العالمية والمحلية، بدأ التأكيد على أهمية توافر ميزات تنافسية بين الأفراد والمؤسسات، وقد انعكس ذلك على المؤسسات الجامعية، حيث سعت الجامعات لإحداث تغييرات استراتيجية في سياسات أداؤها، لتتمكن من الحصول على ميزات تنافسية لمواجهة التحديات الخارجية، والوفاء بمتطلبات المجتمع والمستفيدين منها على الجانب الآخر (قطب، ٢٠٠٨، ٤٩).

ويضيف السلمي (٢٠٠١، ٩٧) أن تحقيق الميزة التنافسية، يتطلب من المؤسسات الجامعية مراجعة شاملة لأوضاعها التنظيمية، واستثمار ما لديها من موارد وإمكانات، بهدف مواكبة الضغوط المتزايدة من المنافسين، كما أنها تعتبر عملية تتابعية تتدرج من رفض الواقع بقيوده ومحدداته وأوجه القصور فيه لإيجاد واقع جديد أفضل، من حيث إمكانياته وقدرات موارده البشرية، ثم الاستمرار في التحسين المستمر لهذا الواقع وتطويره والوصول به إلى قمة جديدة ليتفوق على الآخرين" (الخصيري، ٢٠٠٤، ٢٤-٢٥).

ويعتبر مفهوم الميزة التنافسية مفهوم نسبي متعدد الأبعاد يرتبط بشكل كبير بالقيمة التي تستطيع المؤسسة تقديمها للمستفيدين منها، وتعد الميزة التنافسية

المحور الرابع: معالم النموذج المقترح لاستخدام أسلوب

التكلفة على أساس النشاط لترشيد الإنفاق

بالجامعات المصرية

تحقيقاً للهدف من البحث الحالي والمتمثل في اقتراح نموذج لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط لترشيد الإنفاق بالجامعات المصرية، وانطلاقاً مما تم تناوله في المحاور السابقة من حيث عرض مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط ونشأته وتطوره ومميزاته ومقوماته التي يستند عليها وبعض النماذج التي تم تطبيقها بالمؤسسات الجامعية، والمبررات الداعية لاستخدامه، في ضوء ذلك جاء المحور الحالي لعرض أهم معالم النموذج المقترح، ويتضمن منطلقات النموذج، ومراحل النموذج، ومعوقات تطبيقه.

منطلقات النموذج المقترح

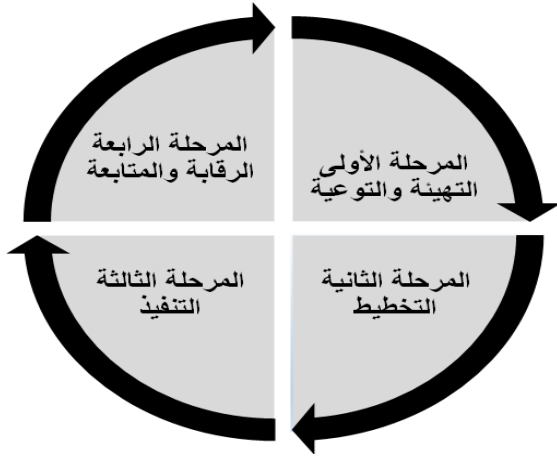
يمكن تحديد أهم منطلقات النموذج المقترح على النحو الآتي:

١. سعى الجامعات المصرية لتحقيق ميزة تنافسية على المستوى الإقليمي والدولي، وذلك من خلال تطوير الأداء المؤسسي في مجالات التدريس والبحث العلمي وخدمة المجتمع.
٢. رغبة الجامعات المصرية في تطوير نظم إدارة الموارد المالية، من خلال استخدام النظم الإدارية الحديثة والتي تحقق عديد من الفوائد منها جودة الأداء المؤسسي وربط الموازنات الجامعية بمخرجات قابلة للقياس.
٣. سعى الإدارة العليا للجامعات المصرية بالبحث عن سبل جديدة يمكن من خلالها ترشيد أوجه الإنفاق وتوفير موارد ذاتية، حتى يمكن معالجة أوجه القصور في الإنفاق على منطلقاتها المختلفة.
٤. أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعتمد بصورة مباشرة على تحديد الأنشطة المؤسسية، ثم يخصص التكاليف اللازمة لتنفيذها، ومن ثم إعادة

على احتياجات مؤسسات مجتمعية بعينها، وتقوم تلك الاستراتيجية على فرضية تؤكد على أن احتياجات مجموعة محددة يمكن الوفاء بها بشكل أكبر وأعمق إذا ما تم التركيز على مجموعات متنوعة.

وانطلاقاً من أن هدف كل مؤسسة جامعية هو التميز وتحقيق الميزة التنافسية، فإنه لا يمكن تحقيق ذلك، إلا من خلال قدرتها على مواجهة التحديات والتهديدات المختلفة، وبخاصة خفض تكلفتها مقارنة بمثيلاتها، وهذا لا يتحقق، إلا في ضوء معايير علمية لترشيد وضبط الإنفاق مع قدرتها على تحقيق التنافس وتطوير هذه المعايير، بما يتلائم مع المتغيرات المحيطة بها، وهذا يؤكد ضرورة استخدام أساليب جديدة من إمكانها خفض معدل التكلفة وترشيد الإنفاق من خلال انتقاء الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة، والتي تؤدي نفس الغرض وبتكلفة أقل، بالإضافة إلى تقليص الجهد والوقت اللازمين لأداء الأنشطة، وهو ما يحققه أسلوب التكلفة على أساس النشاط، حيث إنه يسهم في زيادة فعالية تقييم الأداء وتحقيق التميز والتطور في الأنشطة والعمليات الداخلية في المؤسسات الجامعية. (منصور، ٢٠١٦، ٧٥) ويؤكد عبد العال (٢٠٠١، ١١٥) أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط، يتم من خلاله الوصول إلى درجة عالية من الدقة في تخصيص التكاليف غير مباشرة، كما أنه يقوم على ترشيد التكاليف، مما يترتب عليه سلامة في بيانات التكلفة والتخصيص ومن ثم اكتساب ميزة تنافسية.

ويتضح مما سبق عرضه أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات الجامعية لترشيد الإنفاق أصبح ضرورة ملحة تفرضها مبررات مختلفة، فمن خلال استخدامه تستطيع الجامعات استثمار مواردها أفضل استثماراً، وترشيد الإنفاق من خلال التعرف على مواطن الهدر المختلفة، وتوفير التمويل الذاتي لها، مما يحقق ما تسعى إليه المؤسسات الجامعية من الجودة وتحقيق مزايا تنافسية بين نظيراتها.



شكل (٦): خطوات النموذج المقترح

(١) المرحلة الأولى التهيئة والتوعية

وتُمثل هذه المرحلة مرحلة تمهيدية مهمة تشمل التهيئة لاستخدام النموذج بالجامعات المصرية ، وهي مرحلة أساسية لا تقل شأنًا عن سائر المراحل، يتم من خلالها القيام بإبراز أهمية استخدام أساليب حديثة لترشيد الإنفاق ومردوده الإيجابي للجامعة، وتتضمن هذه المرحلة مجموعة من الخطوات والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:

١. تكوين رغبة حقيقية لدى القيادات الجامعية في التطوير والتغيير للنظم والأساليب المحاسبية القائمة، من أجل ترشيد الإنفاق وحسن استخدام الموارد المادية.
٢. عقد الندوات والمؤتمرات وورش العمل المختلفة والتي تتضمن كيفية تطبيقه والمنافع التي تعود على الجامعة من وراء تطبيقه .
٣. تحقيق التواصل المستمر بين القيادات الأكاديمية والإدارية لاقتناع العاملين بالفوائد التي تعود عليهم من تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.
٤. عرض بعض النماذج الناجحة لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسات الجامعية وقدرته على حسن استخدام الموارد المالية وترشيد الإنفاق واتخاذ القرارات الاستراتيجية.
٥. تحديد المعايير الأساسية للأداء داخل الجامعات المصرية من خلال جمع معلومات تصف أداء

النظر في توزيع الموارد المالية على الأنشطة الجامعية بعدالة وفقاً للخدمات التنموية والاجتماعية.

٥. يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تقييم الواقع المالي للمؤسسة الجامعية، وما به من نواحي قوة وضعف خلال فترة زمنية معينة، ومن ثم وضع الخطط المالية طويلة الأجل، لمعالجة أنواع الخلل ومن ثم تصحيح المسار.

٦. يقدم أسلوب التكلفة على أساس النشاط لواضعي السياسات البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة والتنبؤ بالنفقات المستقبلية، وإعادة توزيع الموازنات الجامعية؛ لتحقيق التوازن بين النفقات الجارية والاستثمارية.

مراحل النموذج المقترح

يأتي وضع النموذج على عدة مراحل رئيسية متكاملة بداية من التهيئة والتوعية، والتي تمثل مرحلة تمهيدية يتم فيها تكوين رغبة حقيقية نحو استخدام نماذج حديثة في إدارة الموارد المالية، ثم تأتي مرحلة التخطيط وتمثل خطوة مهمة في تطبيق الأسلوب من حيث تحديد الفترة الزمنية وتشكيل فريق العمل، وتليها المرحلة الثالثة مرحلة التنفيذ وتشمل الخطوات الإجرائية في استخدام الأسلوب وتطبيقه، وتليها مرحلة الرقابة والمتابعة لمتابعة تطبيق النظام ومراجعة أنواع الخلل المختلفة التي تنتج عند استخدامه بُغية التغلب عليها، ويمكن توضيحها في الشكل الآتي ومن ثم تفصيل لذلك:

والتدعيمية المالية ، والخدمية ، بحيث تكون متوافقة مع التغييرات المتلاحقة في بيئة العمل الجامعية.

٨. جمع المعلومات المالية والكمية والوصفية عن الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف المرغوبة بكل كلية، من خلال تطبيق أدوات الملاحظة والمقابلة واستمارات الرأى لتحديد الأنشطة التي تقوم بها كل كلية وتصنيفها ومعالجتها إحصائياً.

٩. تحديد المخرجات الخاصة بكليات الجامعة وعمالها قبل بداية العام الدراسي في ضوء التقارير والإحصاءات الدورية التي تعدها الوحدات المعنية، مثل قسم شئون الطلاب والذي يحدد عدد المقبولين ونوعية التخصصات، وقسم الخريجين ، الذي يحدد عدد الخريجين المتوقع، وعدد الشهادات العلمية ، وقسم الدراسات العليا الذي يحدد أعداد المقبولين وعدد الحاصلين على شهادات عليا في تخصصات مختلفة، وقسم الوافدين والذي يحدد أعداد الوافدين وتخصصاتهم المختلفة.

١٠. وضع معايير قائمة على الجدارة والكفاءة في العمل لاختيار فرق تنفيذ أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

١١. تشكيل فريق من الأعضاء العاملين في إدارة الموازنة والحسابات بكل كلية وبالجامعة وتدريبهم على كيفية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

١٢. تدريب الموظفين بالجامعة التدريب الكافي على الأساليب الحديثة لتحديد وتوزيع المسؤوليات عليهم وتمكينهم من القيام بواجباتهم على أفضل وجه.

(٣) المرحلة الثالثة مرحلة التنفيذ

وتمثل هذه المرحلة مرحلة التطبيق الفعلي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط والتي تتم من خلال مجموعة من الخطوات تتمثل فيما يلي:

١. إعداد دليل تفصيلي بمجموعة الأنشطة الأساسية التي تؤديها الجامعة وقائمة بالأنشطة الثانوية

المؤسسة وصولاً للنتائج المرغوبة ، بحيث تكون صادقة وثابتة ويمكن تحديد الأنشطة التي تمثلها هذه المؤشرات

(٢) المرحلة الثانية مرحلة التخطيط

ويمكن تسميتها مرحلة الانطلاق ، حيث يتم فيها وضع الأسس لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، وتتضمن هذه المرحلة مجموعة من الخطوات، والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:

١. تعديل بعض القوانين واللوائح الخاصة بالجامعات المصرية بحيث تتصف بالمرونة والاستجابة لاستخدام نظم محاسبية جديدة.

٢. وضع خطة عامة توضح فيها الخطوط الإرشادية لكيفية تطبيق الأسلوب والإجراءات والخطوات المتتالية التي يتم السير بها وفق إطار زمني لتعميم تطبيقه على كل كليات الجامعة.

٣. وضع آليات تضمن التزام القيادات الجامعية والإدارية بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

٤. تصميم خطة زمنية على مستوى الجامعة لتطبيق هذا الأسلوب ، بحيث توضح هذه الخطة الإطار الزمني اللازم لتعميم هذا المدخل على إدارة الجامعة.

٥. تحديد الهدف من وراء تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، حتى يكون هناك فرصة لإبداء رأى العاملين للمشاركة في دراسة واقع المؤسسة الجامعية.

٦. تأسيس بنية تكنولوجية، يمكن من خلالها بناء نظام متكامل للبيانات والمعلومات، من خلال تحديد الوظائف والعلاقات بين الوظائف المختلفة.

٧. توصيف وتحديد الأهداف الرئيسة والفرعية لكل قسم علمي بكل كلية بالجامعة بشكل قابل للقياس الكمي، وتتمثل في مجموعة من الأنشطة الرئيسة (التدريس والبحث العلمي وخدمة المجتمع) ومجموعة الأنشطة الثانوية مثل الأنشطة الإدارية

العلمية لأعضاء هيئة التدريس فالأنشطة التدريسية التي يمارسها مدرس تختلف عن الأنشطة التي يمارسها أستاذ مساعد أو أستاذ، وكذلك عدد الأبحاث العلمية ، ويمكن تجميع الأربع خطوات السابقة في الجدول التالي:

جدول (٢): الموارد والأنشطة الجامعية

المسببات التكلفة	مجمعات التكلفة	الأنشطة	الموارد
- عدد أعضاء هيئة التدريس - عدد الطلاب - نسبة الوقت	الأنشطة التدريسية	- الساعات التدريسية - الساعات المعتمدة	أعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة
- عدد الأوراق العلمية - عدد الأبحاث العلمية - عدد المؤتمرات	الأنشطة البحثية	- الأوراق العلمية - الاستشارات العلمية - المؤتمرات	
- عدد الندوات - عدد ورش العمل - عدد الاستشارات	أنشطة خدمة المجتمع	- الندوات - الاستشارات المجتمعية - البرامج التدريبية	

٥. تحديد تكلفة الأنشطة من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة إما بشكل مباشر من خلال التكاليف المباشرة مثل الأنشطة المؤسسية، كرواتب أعضاء هيئة التدريس فهي مستهلك للأنشطة التدريسية، وأيضاً المؤتمرات، وعدد الأوراق البحثية ، فهي مستهلك لموارد أنشطة البحث العلمي والبرامج التدريبية وعدد الندوات فهي مستهلك لموارد نشاط خدمة المجتمع أو بشكل غير مباشر من خلال التكاليف غير مباشرة مثل أنشطة الصيانة والترميمات والتجهيزات وتوفير الأثاث فيكون محرك نشاط الصيانة عدد الأجهزة المطلوب صيانتها، وعليه يمكن تحديد تكلفة كل نشاط في المؤسسة الجامعية.

وإعطائها أكواد توضح ماهية النشاط وكيفية الأداء من وجهة نظر المستخدمين والتكلفة المقترحة لأدائه والزمن المستغرق، ويوضح ذلك الجدول التالي

٢. تجميع الأنشطة المتشابهة مع بعضها البعض في مجمع واحد يسمى مجمع التكلفة بحيث يسهل تحديد تكاليف هذه الأنشطة ومحاولة تقليلها مثل الأنشطة التدريسية، من حيث عدد الساعات التدريسية، وعدد الساعات المعتمدة، وعدد أعضاء هيئة التدريس المحاضرين في التخصص ، وأنشطة البحث العلمي من حيث عدد المؤتمرات العلمية، وعدد الأوراق البحثية ، والدراسات العلمية في مختلف الأقسام الأكاديمية، وأنشطة خدمة المجتمع من حيث ورش العمل والندوات لتطوير المجتمع.

٣. تحديد الموارد البشرية والمادية التي تستهلكها الأنشطة فمثل الأنشطة التدريسية تستهلك موارد بشرية متمثلة في: أعضاء هيئة التدريس والإداريين والعاملين في الخدمات المعاونة ، وما يحصلون عليه من رواتب ومكافآت مقابل التدريس تمثل تكلفة مادية على إدارة المؤسسة الجامعية ، بالإضافة إلى استهلاك موارد مادية من أجهزة تعليمية ومعامل وقاعات وعليه يمكن لإدارة الكلية من خلال إدارة الحسابات والموازنة تحديد التكاليف لسنة مالية معينة.

٤. تحديد مسببات التكلفة، وكمية الموارد التي يستهلكها كل نشاط مؤسسي ، حيث هناك أنشطة تستهلك موارد بكمية قليلة، وبعض الأنشطة الأخرى تستهلك موارد بكمية كبيرة ومن ثم يمكن حساب كمية الموارد والمسببات التي يستهلكها نشاط معين، فمثلا يكون مسبب التكلفة للأنشطة التدريسية نسبة الوقت الذي يقضيه عضو هيئة التدريس والهيئة المعاونة في نوع هذه الأنشطة، وبالتالي تختلف هذه النسبة باختلاف الدرجات

جدول (٣): تبويب تكلفة أنشطة المؤسسة

عناصر التكاليف					بيانات أنشطة المؤسسة
الإجمالي	أخرى	إيرادات	مصرفات	أجور	
					عدد أعضاء هيئة التدريس
					البرامج التدريبية
					أنشطة الصيانة والترميمات

١٠. إعداد تقارير تحوى مجموعة من البيانات والمعلومات الصحيحة والدقيقة عن التكاليف الجامعية الخاصة بمختلف أنشطة المؤسسة الجامعية وأى الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة للجامعة وبذلك يكون هناك نظام معلوماتي عن نظام التكاليف في الجامعة والذي يفيد في إدارة الموارد المالية وترشيدها على نحو فعال.

(٤) المرحلة الرابعة مرحلة الرقابة والمتابعة

تمثل عملية الرقابة والمتابعة خطوة مهمة للتحقق من كفاءة أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحقيق أهدافه في ترشيد الإنفاق والاستخدام الأفضل للموارد المالية ، بالإضافة إلى إمكانية التعرف على المشكلات والعقبات التي تعوق استخدامه، كما أنه يراقب أي خلل في الأداء المتوقع منه في ظل المتغيرات التي تطرأ عليها، وتتضمن هذه المرحلة مجموعة من الخطوات والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:

١. مراجعة خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة على أساس النشاط مع ما هو مخطط له في الخطة الموضوعية، للتأكد من سير الخطوات بشكل صحيح.
٢. مراعاة الجداول الزمنية عند تنفيذ خطوات أسلوب التكلفة على أساس النشاط لضمان تنفيذها بشكل مستمر ومتواصل.

٦. تحديد معدل تكلفة الأنشطة السابق تحديدها، حيث إنها تمثل الجزء الذي تم استهلاكه من الموارد من خلال قسمة تكلفة كل نشاط على كمية مسبب التكلفة، فعلى سبيل المثال يرمز لتكلفة النشاط بالرمز (Y)، ويرمز لكمية مسبب التكلفة بالرمز (X)، ويرمز لمعدل التكلفة بالرمز (F) وعليه فإن معدل التكلفة من خلال المعادلة الآتية

٧. تبويب النفقات في دليل بحسب تكلفة ونوع النشاط الذي تم القيام به لإمكانية تتبع تطور الإنفاق، وعليه يمكن معرفة تكاليف جميع الأنشطة المؤسسية.

٨. تحديد الإيرادات المحصلة، من خلال تحديد كمية المخرجات وتكاليفها، فمن المعروف أن لكل مخرج من مخرجات المؤسسة الجامعية والذي يمثل نشاط تكاليفه ومصروفاته وبناء على عدد المخرجات، يمكن تحديد المصروفات والإيرادات المحصلة من الصرف على هذه المخرجات، فعلى سبيل المثال تختلف قيمة الرسوم الدراسية باختلاف التخصصات وعدد الطلاب الخريجين

٩. مقارنة الإيرادات بالمصروفات بحيث يتم تحديد مقدار الفائض أو العجز الذي يحققه كل مخرج من المخرجات المؤسسية، ومن ثم مراجعة أى الأنشطة المؤسسية التي بحاجة لإعادة النظر في شأنها إما بتخفيض تكاليف هذا النشاط أو استبداله بنشاط أقل تكلفة وفي المقابل محاولة استثمار تلك الأنشطة التي تحقق فائضاً وتضمن كل من مصروفات وإيرادات كل نشاط، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي

٤. صعوبة القياس الكمي لبعض الأنشطة الجامعية وتداخلها بحيث يصعب الفصل بينها.
٥. ضعف استقلالية الوحدات الجامعية في النواحي المالية والإدارية، مما يصعب استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط.
٦. صعوبة جمع المعلومات بصفة دورية عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الجامعية في مجالاتها المختلفة.
٧. نقص الإمكانيات اللازمة من منشآت ومعامل ووحدات ووسائل تكنولوجية يمكن استخدامها في النظم المحاسبية الحديثة.
٨. صعوبة التقييم المستمر لفعالية استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في ترشيد الإنفاق واتخاذ قرارات الاستراتيجية المناسبة لاستخدام الموارد المالية.

المراجع:

١. إبراهيم، فاطمة أحمد زكي (٢٠١٦). دراسة مقارنة لتطبيق مدخل إداري التكاليف على أساس النشاط (ABCM) في جامعتي ولاية واشنطن وسات إدوارد والإفادة منها في جامعة بنها، مجلة الإدارة التربوية، الجمعية المصرية للتربية المقارنة والإدارة التعليمية، دار الفكر العربي، ص (٣)، ع (١١)، ديسمبر، ١١٣-٢٢٨
٢. الإبراهيمي، عدنان بدري (٢٠٠٩). درجة فعالية أداء أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية لتحقيق الميزة التنافسية لجامعاتهم، مجلة اتحاد الجامعات العربية للتربية وعلم النفس، الجمعية العلمية لكليات التربية في الجامعات العربية، كلية التربية دمشق، م (٧)، ع (٢)، ٤٣-٧٧
٣. أبو خشبة، عبد العال بن هاشم محمد (٢٠٠٣، يناير). أهمية دراسة وتحليل تكاليف الجودة في عملية اتخاذ القرارات والتحسين المستمر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، ع (١)، يناير، ٨٩-١٦٩.

٣. مقارنة مقدار التكاليف التي تم ترشيدها، من خلال استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وبين الأنظمة المحاسبية الأخرى.
٤. ربط الأجر بالأداء لتحفيز العاملين على الحرص على جودة العمل بالمؤسسات الجامعية.
٥. اتباع مبدأ الشفافية والمسئولية والمحاسبية بين العاملين في استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط.
٦. المرونة في الإجراءات المتبعة في استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط لترشيد الإنفاق، من خلال إدخال تعديلات في حالة ظهور أى تهديدات تعوق خطوات التنفيذ.
٧. بناء نظام معلومات خاص بمدخل التكاليف على أساس النشاط وتفعيل الرقابة الداخلية لمنع التلاعب في بيانات النظام نظراً لارتباطها بالنواحي المالية.
٨. التواصل المستمر بين القيادة العليا وبين أعضاء الفريق المسئول عن تنفيذ الأسلوب وبين جميع العاملين في إدارة الموازنة وإدارة الحسابات في الكلية من أجل ضمان التطبيق الفعال لهذا المدخل والوصول إلى النتيجة المرغوبة بكفاءة وفعالية .
٩. توفير الحوافز المادية والمعنوية للكليات التي تحقق نجاح في تطوير نظم التكلفة على أساس النشاط.

معوقات تطبيق النموذج المقترح

- يواجه تنفيذ النموذج المقترح عدداً من المعوقات التي تحول دون تطبيقه على النحو الأمثل، ومن أهم تلك المعوقات ما يلي:
١. مقاومة القيادات الأكاديمية والإدارية لاستخدام نظم محاسبية جديدة، ومسايرة التغييرات والتطورات الحديثة.
 ٢. اتباع النظم البيروقراطية في الإدارة الجامعية وجمود الإجراءات والتمسك باللوائح والقوانين .
 ٣. جمود التشريعات والقوانين التي تنظم العمل في المؤسسات الجامعية وصعوبة تعديلها لاستخدام أنظمة محاسبية جديدة.

٤. أبو شناف، زايد سالم (١٩٩٥). تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، ع (٢)، مصر، ٧٧٥-٨٠٦.
٥. أحمد، أشرف السعيد (٢٠٠٣). *الجودة الشاملة والمؤشرات في التعليم الجامعي: الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة*.
٦. البحيري، خلف محمد (٢٠٠٢). *الاتجاهات الحديثة في بحوث تكلفة التعليم ومتطلبات إثرائها في مصر، مجلة مستقبل التربية العربية، المركز العربي للتعليم والتنمية، مج (٧)، ع (٢٤)، ٦٩-٩٦*.
٧. البحيري، خلف محمد (٢٠٠٦). *الإنفاق على التعليم الجامعي في مصر في ظل ثقافة السوق، بحث في مؤتمر بعنوان المؤتمر العلمي العربي الأول التربوية الوفاقية وتنمية المجتمع في ظل العولمة، كلية التربية، سوهاج، جامعة جنوب الوادي، ج (١)، ابريل، ١٣٨-١٥٨*.
٨. حجاج، أحمد حامد (١٩٩٢). *تحديد التكلفة على أساس النشاط ضرورة في ظل التطور التقني والاقتصادي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مج (١٦)، ع (٢)، ٤٨٧-٥٠٥*.
٩. حجازي، إبراهيم رسلان (٢٠٠٧). *الموازنة على أساس النشاط وترشيد الانفاق والارتقاء بجودة التعليم العالي بالجامعات العربية، بحوث المؤتمر العربي الأول بعنوان الجامعات العربية التحديات والآفاق المستقبلية، المغرب، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ديسمبر، ٦١٨-٦٢٨*.
١٠. الحريشي، منيرة عبد العزيز، و كعكي، سهام محمد (٢٠٠٧). *تصور مقترح لوحدة التنمية المهنية لأعضاء الهيئة التعليمية في كليات البنات التربوية بالملكة العربية السعودية في ضوء مفهوم إدارة الجودة "مجلة العلوم التربوية والنفسية، كلية التربية، جامعة البحرين، مج (٨)، ع (٢)، يونيو، ١١٧-١٣٩*.
١١. حلس، سالم عبدالله (٢٠٠٦). *نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، المؤتمر العربي الأول جودة الجامعات ومتطلبات الترخيص والاعتماد، الامارات، مج (١)، الشارقة، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ٦١-٨٤*.
١٢. الخضير، محسن أحمد (٢٠٠٤). *صناعة المزايا التنافسية - منهج تحقيق التقدم من خلال الخروج إلى آفاق التنمية المستدامة بالتطبيق على الواقع الاقتصادي المعاصر، القاهرة: مجموعة النيل العربية*.
١٣. خليل، نبيل سعد (٢٠١١). *إدارة الجودة الشاملة والاعتماد الأكاديمي في المؤسسات التربوية. القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع*.
١٤. خليل، نبيل مرسى (١٩٩٨). *الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الاسكندرية: مركز إسكندرية للكتاب*.
١٥. رجب، مصطفى (٢٠٠٧). *المسكوت عنه في دراسات الجودة التعليمية - المؤتمر العلمي التاسع عشر للجمعية المصرية للمناهج وطرق التدريس بعنوان: تطوير مناهج التعليم في ضوء معايير الجودة (الجمعية المصرية للمناهج وطرق التدريس، دار الضيافة جامعة عين شمس، القاهرة، المنعقد في الفترة من ٢٥ - ٢٦ يوليو، مج (١)*.
١٦. رزق، محمود عبدالفتاح إبراهيم، و عبدالصديق، أسامة سعيد (٢٠٠٦). *مدخل القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس فعالية التكاليف من منظور الجودة الشاملة بالتطبيق على مؤسسات التعليم العالي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، مج (٣٠)، ع (١)، ٤٦١-٥٦٠*.

١٧. زاهر، ضياء الدين (٢٠٠٦). الإنفاق على التعليم المصري وتمويله : دراسة تحليلية نقدية، مجلة مستقبل التربية العربية، المركز العربي للتعليم والتنمية، الاسكندرية، مج (١٢) ،ع(٢٠)، يناير، ٤٥-١١٠.
١٨. ساحري، اليزيد (٢٠١٦). نظام التكلفة على أساس النشاط مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة ، جامعة الجلفة ، مجلة آفاق للعلوم ، ع(٤)، ١٥-٢٦
١٩. سالم، نصر الدين فضل الله، والنقيب، إسماعيل عثمان محمد(٢٠١٦). دور الموزانات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل الأداء، مجلة العلوم الإقتصادية، ع(١٧)، ١٧٦-١٩٣.
٢٠. السلمي، على (٢٠٠١). إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية، القاهرة: دار غريب للنشر والتوزيع
٢١. الصعدي، عبد الله (١٩٩٦). الاستثمار التعليمي بين التكلفة والعائد دراسة بعض المؤشرات في مجال التعليم والتنمية، مجلة شؤون اجتماعية ، الإمارات ، مج (١٣)، ع(٥١)، ٥٣-٩١
٢٢. الطراونة، بكر محمود (٢٠١٥). مدى فعالية نظام التكاليف المبني على أساس النشاط كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة، مجلة الجنان ، لبنان، ع (٧)، ١٢١-١٤٧.
٢٣. عابدين، محمود عباس (٢٠٠٤). علم اقتصاديات التعليم الحديث: القاهرة، الدار المصرية اللبنانية، ط(٢).
٢٤. عبد العال، فاروق جمعة (٢٠٠١). المدخل المتكامل لتخفيض ورقابة الجودة لريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة ، مجلة الدراسات، والبحوث التجارية، كلية التجارة فرع بنها، جامعة الزقازيق، ع(٢).
٢٥. عبد اللاه، جلال عبد الحميد (٢٠٠٣). الجودة في التعليم العالي ومفهوم المنافسة" مجلة الجودة، تصدر عن الجمعية المصرية للجودة ، ع (٥)، ابريل.
٢٦. العتيقي، ابراهيم مرعي (٢٠١٦). تصور مقترح لإدارة التكلفة الجودة على أساس النشاط بالجامعات المصرية ، المجلة الدولية التربوية المتخصصة، م (٥)، ع (٩)، أيلول.
٢٧. العربي، أشرف(٢٠١٠). تقييم سياسات الإنفاق العام على التعليم العام في مصرفي ضوء معايير الكفاية والعدالة والكفاءة، ورقة مقدمة للمؤتمر الدولي الخاص بتحليل أولويات الإنفاق العام بالموزانات العامة في مصر والدول العربية، فبراير.
٢٨. الغندور، مصطفى عطية (٢٠٠٤). تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، مج(٢٨)، ع (١)، مصر ، ٦٢ - ١٠٧.
٢٩. الغيثي، عبدالله مبارك(٢٠١١). مدخل إدارة الجودة الشاملة ومعوقات تطبيق مفاهيم خفض التكلفة وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة في مؤسسات التعليم، مجلة اتحاد الجامعات العربية للتربية وعلم النفس، م(٩) ، ع(١)، سوريا ، ديسمبر، ١٢-٤٣.
٣٠. فلية، فاروق عبده (٢٠١٢). اقتصاديات التعليم مبادئ راسخة واتجاهات حديثة ، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط(٣).
٣١. قطب، سمير عبد الحميد (٢٠٠٨)، ابريل) فلسفة التميز في التعليم الجامعي نحو جامعة متميزة في ضوء التجارب والخبرات العالمية، مجلة مستقبل التربية العربية، المركز العربي للتعليم والتنمية، الاسكندرية ، مج (١٤)، ع (٥٠)، ٩-

- بورقلة ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، ع (٤) ، ٧٠-٨٩.
٣٩. الهيئة القومية لضمان جودة التعليم والاعتماد (٢٠١٥). دليل اعتماد كليات ومعاهد التعليم العالي، الإصدار الثالث، يوليو.
٤٠. ويح، محمد عبد الرزاق إبراهيم (٢٠١٣). متطلبات تطوير رأس المال الفكري لتحقيق الميزة التنافسية للجامعات، مجلة كلية التربية، جامعة بنها، ع (٩٥)، ج (٣)، يوليو، ٦٩-١
٤١. يوسف، محمود محمد (١٩٩٥). نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، م (٣٢)، ع (١)، ١٢٣-١٨١.
42. Cardos, I. R., & Pete, S. (2011). Activity-based Costing (ABC) and Activity-based Management (ABM) Implementation-Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability? *Romanian Journal of Economics*, 32(1), 151-168.
43. Chea, A. (2011). Activity-based costing system in the service sector: A strategic approach for enhancing managerial decision making and competitiveness. *International Journal of Business and Management*, Vol 6, No (11), 811-833.
44. Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, Vol 6, Issue 3, 1-13.
45. Ismail, N. A. (2010). **Activity-based management system implementation in higher education institution: Benefits and challenges.** *Campus-Wide Information Systems*, 27(1), 40-52
46. Klaus-Rosińska, A., & Ryńca, R. (2011). Activity-Based Costing in University Library Services, **The 8 International Conference on enterprise systems**, Accounting and Logistic, 11-12 July.
47. Krishnan, A. (2007). An application of Activity Based Costing in higher learning institution: A local case study. *Contemporary Management Research*, Vol 2, No (2), 75-90
48. Lima, C. M. F. (2011). The applicability of the principles of activity-based costing system in a higher education institution. *Economics and*
٣٢. كوسة، خديجة محمد ، وميخائيل، عوض الله ، وعليان عبد الرحمن (٢٠١٢). التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة على أساس النشاط بهدف تحسين الأداء ، مجلة فكر وإبداع ، ج (٦٧)، مصر ، مايو ، ٤٥٣ - ٤٧٧.
٣٣. لاشين ، محمد عبد الحميد (٢٠١٦). آليات مقترحة لترشيد الإنفاق على التعليم الأساسي بسلطنة عمان في ضوء بعض المتغيرات الاقتصادية : مجلة كلية التربية ، جامعة الأزهر ، ع (١٦٨)، ج (١)، من ٦٨٣-٧٢٠.
٣٤. محمود ضو، سعيد يحيى (٢٠٠٣، يناير). تحسين فعالية معلومات المحاسبة عن التكلفة بالإفصاح عن تكلفة الجودة داخل تقارير وقوائم التكاليف، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، بنها، س (٢٣)، ع (١) ، ابريل ، ٣٤٣ - ٣٨٨ .
٣٥. مصطفى، أحمد سيد (٢٠٠٣). تنافسية التعليم الجامعي العربي في القرن الحادي والعشرين دعوة للتأمل، مجلة التربية للجنة الوطنية القطرية للتربية والثقافة والعلوم، س (٣٢) ، ع (١٤٤)، ١٢٤-١٣١
٣٦. مليود، تومي ونعيمة، زعرور (٢٠١٣). دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ، الجزائر، ع (١٤) ، ديسمبر .
٣٧. منصور، ماجدة عبد الشافي (٢٠١٦). صنع القرارات الاستراتيجية في الجامعات المصرية باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، رسالة دكتوراه غير منشورة ، قسم التربية المقارنة والإدارة التعليمية ، كلية التربية، جامعة عين شمس.
٣٨. نمر، محمد الخطيب و سويسى، هواري (٢٠١٣). محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في قطاع الخدمات الجامعية ، دراسة حالة الإقامة الجامعية ٢٠٠٠ سرير

- considerations. **Strategic management journal**, 22(9), 875-888.
54. Sharman, P. (1995). The role of cost flow diagram in activity-based costing. **CMA magazine**, 69(7), 23-26.
55. Steimer, T. E. (1990). Activity-based accounting for total quality. **Management Accounting Strategic Finance**, Vol 72, No(4), Oct
56. Turney, P. B., & Stratton, A. J. (1992). Using ABC to support continuous improvement. **Strategic Finance, Management Accounting; Montvale**, Vol 74, Iss (3), 46-50
57. Visser, A., & van Slooten, K. (2005). Aspect-Oriented Analysis and Design Using Activity Based Costing. In **Information Systems Development**, Springer, Boston, MA, 229-241
- Management Research Projects: An International Journal**, 1(1), 57.
49. Lotfi, A., & Mansourabad, M. A. (2012). The investigation and explaining of activity based costing (ABC). **Journal of Basic and Applied Scientific Research**, 2(3), 2860-2864.
50. Naidoo, M. (2011). Using activity based costing to manage private universities in South Africa. **Journal of Problems and Perspectives in Management**, Vol (9), No (4), 109-116.
51. Pineno, C. J. (2008). Should Activity-Based Costing or the Balanced Scorecard drive the university strategy for continuous improvement. **Journal Proceedings of ASBBS**, Vol 15, No(1).
52. Porter, M. (1990, March-April). The competitive advantage of nations. **Harvard business review**, 68(2), 73-93.
53. Powell, T. (2001). Competitive advantage: logical and philosophical