الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة السورية الخاصة
كلية العلوم الإدارية
قسم: المحاسبة



دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في النشاط الخدمي

دراسة ميدانية على الجامعات الخاصة السورية

The Role of Activity-Based Costing in Service Sectors: A Field Study on Syrian Private Universities

مشروع أعد لنيل درجة الإجازة الجامعية في العلوم الإدارية قسم المحاسبة

إعداد الطالب:

مهدي محمد وهبه

إشراف:

الدكتور: شادي كراز

العام الدراسي 2025-2026م

الشكر والتقدير

أتقدم بالشكر أولاً إلى أستاذي المشرف الدكتور: شادي كراز لتفضُلهِ بالإشراف على هذا العمل وتحملهُ عناء المتابعة المستمرة، ولما أبداهُ من ملاحظات، وتوجيهات سديدة، كانَ لها الأثر الكبير في إغناء هذا العمل، فجزاهُ اللهُ عني خيرَ الجزاء.

كما أتقدَم بالشكر الجزيل للسادة الأفاضِل أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة الدراسة، وعلى ما بذلوه من جهد في القراءة والمناقشة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير لكل من أبدى لي رأياً، وقدم لي عوناً في سبيل إعداد هذه الدراسة وإنجازها.

والله وليّ الأمر والتوفيق

الإهداء

إلى من أهدي إليك كل شيء في هذا اليوم إلى بطلتي ومعلمتي الأولى أماني ومأمني من علمني معنى الحب والعطاء معنى الصبر والقوة والحب من كان دعاؤها ورضاها سبب وصولي إلى هذا الطريق إلى أغلى من وهبني إياها الله تعالى .....

إليكِ يا أمي الحبيبة

إلى قدوتي وحبيبي الأول الذي غرسه الله في أعماق قلبي ... الذي يكفيني فخراً أن يرافق اسمه اسمي في كل لحظة من حياتي .....

إليكَ أبي الغالي

إلى الجسر المتين ورياحين قلبي الذين حملوا همي على أكتافهم وعلى حساب راحتهم ... أملي في الحياة وبهجة أيامي .. إلى محطات راحتي وملجأي بعد الله إلى عزي وعزوتي ...

إخوتي الأعزاء

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى بيان دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في تحسين قرارات التسعير والربحية، ورفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر في الجامعات الخاصة السورية.

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد ضم مجتمع الدراسة العاملين في القسم المالي والمحاسبي لدى الجامعات الخاصة السورية وتم أخذ عينة عشوائية بلغ حجمها (١٠٠) فرد، لغاية إنجاز الدراسة الميدانية.

تم الاعتماد على الاستبانة في جمع البيانات جرى توزيعها على العاملين في القسم المالي والمحاسبي في الجامعات الخاصة السورية وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة الصالحة للتحليل (72) استبانة، تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واختبار الفرضيات باستخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.

توصلت الدراسة إلى وجود دور لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في تحسين قرارات التسعير والربحية ورفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر في الجامعات الخاصة السورية.

وقد أوصت الدراسة إدارات الجامعات بضرورة استثمار الموارد في تدريب الكوادر المحاسبية والإدارية على منهجية ABC، والبدء بتطبيقه بشكل تدريجي على الأنشطة الخدمية الرئيسية الأكثر استهلاكاً للموارد ودمج مخرجات نظام ABC في التقارير الإدارية الدورية واعتبارها أداة أساسية للتخطيط والموازنة بدلاً من كونها مجرد تقارير محاسبية.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة، التسعير، الربحية، الكفاءة التشغيلية.

Abstract

This study aimed to demonstrate the role of Activity-Based Costing (ABC) (accurate cost allocation and activity identification, and management's adherence to the information derived from ABC) in improving pricing decisions, profitability, operational efficiency, and continuous improvement in Syrian private universities.

The descriptive-analytical approach was employed. The study population consisted of employees in the finance and accounting departments of Syrian private universities, and a random sample of 100 individuals was selected for the field study.

Data was collected using a questionnaire distributed to employees in the finance and accounting departments of Syrian private universities. A total of 72 questionnaires were deemed valid for analysis. The data were analyzed using SPSS statistical software, and hypotheses were tested using simple and multiple linear regression.

The study concluded that ABC has a statistically significant positive role (accurate cost allocation and activity identification, and management's adherence to the information derived from ABC) in improving pricing decisions, profitability, operational efficiency, and continuous improvement in Syrian private universities.

The study recommended that university administrations invest resources in training accounting and administrative staff on the ABC methodology, and begin its gradual implementation in the most resource-intensive service activities. It also recommended integrating ABC system outputs into periodic administrative reports, considering them a fundamental tool for planning and budgeting rather than merely accounting reports.

Keywords: Activity-Based Costing, Pricing, Profitability, Operational Efficiency

قائمة المحتويات

الإطار العام للدراسة	**١**
أولاً: المقدمة	**١**
ثانياً: الدراسات السابقة	**٢**
ثالثاً: مشكلة الدراسة	**٧**
رابعاً: أهمية الدراسة	**٨**
خامساً: أهداف الدراسة	**٩**
سادساً: متغيرات الدراسة	**٩**
سابعاً: فرضيات الدراسة	**١٠**
ثامناً: منهجية الدراسة	**١١**
تاسعاً: مجتمع وعينة الدراسة	**١١**
عاشراً: حدود الدراسة	**١١**
الفصل الأول: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ACTIVITY-BASED COSTING - ABC)	**١٢**
أولاً: مفهوم نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)	**١٢**
ثانياً: خطوات تطبيق وتنفيذ نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC):	**١٦**
ثالثاً: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :	**١٨**
رابعاً: مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:	**٢٠**
خامساً: الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكلفة الأنشطة:	**٢٢**
سادساً" التحديات التي تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:	**٢٤**
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للقطاع الخدمي	**٢٥**
أولاً: مفهوم النشاط الخدمي وخصائصه	**٢٥**
ثانياً: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الجامعات	**٢٧**
ثالثاً: فوائد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الجامعات	**٢٨**
رابعاً: العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الانشطة والنشاط الخدمي	**٢٩**
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	**٣٤**
أولاً: أداة الدراسة	**٣٤**

ثانياً: تصميم الاستبانة	**٣٤**
ثالثاً: اختبار ثبات الاستبانة	**٣٥**
رابعاً: تحليل خصائص عينة الدراسة	**٣٥**
خامساً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة	**٣٧**
سادساً: اختبار فرضيات الدراسة	**٤٤**
النتائج والتوصيات	**٥١**
قائمة المراجع:	**٥٤**
الملحق استمارة استبيان	**٥٨**

قائمة الجداول

الجدول رقم (١) نتائج اختبار CRONBACH'S ALPHA ٣٥
الجدول رقم (2) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي ٣٥
الجدول رقم (٣) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة في العمل ٣٦
الجدول رقم (٤) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير الموقع الوظيفي..... ٣٧
الجدول رقم (٥) الأهمية النسبية للموافقات ٣٨
الجدول رقم (٦) نتائج قياس دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة ٣٨
الجدول رقم (٧) نتائج قياس مدى التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ٤٠
الجدول رقم (٨) نتائج قياس تحسين قرارات التسعير والربحية..... ٤١
الجدول رقم (٩) نتائج قياس الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر ٤٣
الجدول رقم (١٠) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين النشاط الخدمي..... ٤٤
الجدول رقم (١١) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة ٤٥
الجدول رقم (١٢) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين النشاط الخدمي..... ٤٥
الجدول رقم (١٣) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين قرارات التسعير والربحية ٤٦
الجدول رقم (١٤) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة ٤٧
الجدول رقم (١٥) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين قرارات التسعير والربحية ٤٧
الجدول رقم (١٦) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ورفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر ٤٨
الجدول رقم (١٧) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة ٤٩
الجدول رقم (١٨) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر ٤٩

الإطار العام للدراسة

أولاً: المقدمة

شهدت البيئة الاقتصادية الحديثة تحولات عميقة ومتسارعة، تميزت بزيادة حدة المنافسة العالمية، وتطور التكنولوجيا، وتنامي تركيز المنظمات على إرضاء العملاء وتقديم قيمة مضافة. ولم تعد هذه التحديات مقتصرة على القطاع الصناعي، بل أصبحت أكثر وضوحًا وتأثيرًا في النشاط الخدمي الذي يشكل اليوم عصب العديد من الاقتصادات الوطنية.

إذ تتميز المنشآت الخدمية بطبيعة عملياتها غير الملموسة، والتي غالبًا ما تكون كثيفة الاعتماد على المعرفة والمهارات، وتتسم بتنوع في الخدمات المقدمة وتفاوت في متطلبات العملاء. هذه الخصائص تجعل عملية تحديد التكلفة الدقيقة للخدمات المقدمة وإدارتها أمرًا بالغ التعقيد وأكثر أهمية من أي وقت مضى.

وقد اعتمدت العديد من المنشآت الخدمية على أنظمة المحاسبة التقليدية للتكاليف، والتي تعتمد في الغالب على مؤشرات حجمية مثل ساعات العمل المباشر أو عدد الموظفين لتخصيص التكاليف غير المباشرة. إلا أن هذه الأنظمة أثبتت قصورها في بيئة الأعمال المعاصرة؛ حيث أن نسبة كبيرة من تكاليف المنشآت الخدمية هي تكاليف غير مباشرة (Overhead Costs) ناتجة عن الأنشطة الداعمة والمعقدة، والتي لا ترتبط بالضرورة بحجم الخدمة المنتجة بل بتنوع وتعقيد الأنشطة المطلوبة لتلبية متطلبات العملاء المختلفة.

ومن هنا، برزت الحاجة الملحة إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing) ABC كمنهجية أكثر دقة وشفافية لإدارة التكاليف واتخاذ القرارات الاستراتيجية. يقوم نظام ABC على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وتولد التكاليف، وليس فقط المنتجات أو الخدمات بشكل مباشر. من خلال تتبع العلاقة بين الأنشطة والتكاليف، ثم ربط هذه التكاليف بالخدمات بناءً على مسببات التكلفة، يقدم نظام ABC صورة حقيقية وواضحة عن ربحية كل خدمة وكل عميل، ويسلط الضوء على الأنشطة التي يمكن تحسينها أو إلغاؤها لزيادة الكفاءة.

ثانياً: الدراسات السابقة

الدراسات العربية

١- دراسة (الفوزان، ٢٠٢٤) بعنوان: أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية[١].

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسئولية والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، وتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في المنشآت الكويتية، واشتملت عينة الدراسة على (٩٢) عاملاً، واعتمدت الدراسة على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي كمنهج الدراسة، واشتملت على الاستبانة كاداة للدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسئولية على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، وهناك تكامل بين نظامي محاسبة مسئولية، والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.

٢- دراسة (مسعود، ٢٠٢٤) بعنوان: أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في قطاع صناعة الأدوية دراسة حالة شركة أدوية الحكمة[٢].

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في شركة أدوية الحكمة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وتم اختيار شركة أدوية الحكمة باعتبارها من الشركات الرائدة في قطاع صناعة الأدوية، وتضمنت الدراسة مقارنة الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية للشركة قبل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (للفترة من عام ٢٠٠٧ إلى عام ٢٠١٤) وبعد تطبيقه (للفترة من عام ٢٠١٥ إلى عام ٢٠٢٢)، وتم استخدام المقاييس الإحصائية الوصفية لمعرفة خصائص متغيرات الدراسة قبل وبعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وقد توصلت نتائج الدراسة إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة

---

[١] الفوزان، أمل عبد الله مبارك (٢٠٢٤)، أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الأول، الكويت.

[٢] مسعود، موسى رفعت يوسف (٢٠٢٤)، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في قطاع صناعة الأدوية دراسة حالة شركة أدوية الحكمة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.

المتعلقة بالأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية للشركة ووجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة على القدرة التنافسية لشركة أدوية الحكمة.

٣- دراسة (مخلوفي، ٢٠٢٣) بعنوان: أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية[٣].

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تخصيص تكاليف غير المباشرة واحتساب تكلفة المنتج بصورة دقيقة في المؤسسات الصناعية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي الملائم للجانب النظري المتعلق بنظام التكاليف على أساس الأنشطة مع دراسة تطبيقية والذي يندرج تحته أسلوب المقارنة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في تعيين الفرصة المناسبة المتاحة أمام الإدارة لقياس التكاليف بكل دقة أي يساعد في ترشيد إدارة التكلفة بالمقارنة مع الأنظمة التقليدية لأنه يوفر معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكلفة ومسبباتها.

٤- دراسة (الهديب، والجبر، ٢٠٢٢) بعنوان: اختبار أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على اتخاذ القرارات والأداء باستخدام ثلاثة مناهج: دليل من القطاع الصناعي السعودي[٤].

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-based- Costing) (ABC) على مخرجات نظام التكاليف المتعلقة بمدى استخدام معلومات التكاليف في اتخاذ القرارات، والأداء المالي، والأداء غير المالي بالشركات الصناعية السعودية، وأتت هذه الدراسة لتتناول الفجوات البحثية المتعلقة بطبيعة العلاقة المباشرة بين تطبيق نظام ABC والمخرجات المتعلقة بالتالي: (المناهج المتبعة في اختبار العلاقة المباشرة بين تطبيق نظام ABC والمخرجات، المقاييس المستخدمة في قياس مخرجات نظام، بيئة القطاع الصناعي السعودي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهاج الكمي التحليلي باستخدام استراتيجية المسح الاستقصائي وأداة الاستبانة لجمع البيانات من ٢٠٠ شركة صناعية سعودية. وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود دعم قوي للعلاقة المباشرة الإيجابية بين تطبيق نظام ABC ومخرجات نظام التكاليف المتعلقة

[٣] مخلوفي، نعيمة (٢٠٢٣)، أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد ١٠، العدد ١، الجزائر.

[٤] الهديب، نورة عبد الرحمن، والجبر، عبد الرحمن علي (٢٠٢٢)، اختبار أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على اتخاذ القرارات والأداء باستخدام ثلاثة مناهج: دليل من القطاع الصناعي السعودي، مجلة الاقتصاد والتجارة، المجلد ٣٦، العدد ٢، المملكة العربية السعودية.

بمدى استخدام معلومات التكاليف في اتخاذ القرارات. والأداء المالي، والأداء غير المالي، وذلك باستخدام ثلاثة مناهج مختلفة لاختبار هذه العلاقة.

٥- دراسة (دمدوم، وبوقفة، ٢٠٢٠) بعنوان: إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة دراسة ميدانية[٥].

هدفت الدراسة إلى فهم الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية في الجزائر – دراسة ميدانية، وموائمة طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية المقدمة للخدمات الصحية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم إجراء دراسة ميدانية بتوزيع استبانة على عينة تتكون من ٦٠ فردًا، وتمثل مجتمع الدراسة من مختلف المؤسسات للصحة، وتوصلت نتائج الدراسة هناك حاجة ملحة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة، كما يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تبني التكاليف للخدمة الصحية.

الدراسات الاجنبية

١- دراسة (Al-Jammal et al, 2025) بعنوان:

Measuring and Improving Efficiency in Higher Education Institutions using Activity Based Costing (ABC) Model"

قياس وتحسين الكفاءة في مؤسسات التعليم العالي باستخدام نموذج التكلفة القائمة على النشاط[٦]

هدفت الدراسة إلى تطوير وتطبيق إطار عمل مستند إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إحدى الجامعات الخاصة لتحديد التكلفة الحقيقية للخدمات الأكاديمية والمساندة، ومن ثم استخدام هذه البيانات لقياس الكفاءة التشغيلية واقتراح طرق لتحسينها وخفض التكاليف غير الضرورية. أُجريت الدراسة في جامعة خاصة

[٥] دمدوم، زكريا، وبوقفة، عبد الحق (٢٠٢٠)، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة دراسة ميدانية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد ٥، العدد ١، الجزائر.

[6] " Al-Jammal, A., Al-Hawary, S., & Abdul-Ghani, H (2025) Measuring and Improving Efficiency in Higher Education Institutions using Activity Based Costing (ABC) Model" Journal of Advanced Management Research (Volume 22, Issue 1).

في نيجيريا تم اختيارها لتعقيد هيكلها الأكاديمي ووجود ضغط عليها لتحسين الكفاءة المالية والحفاظ على تنافسيتها في سوق التعليم الخاص. اعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي الكمّي، وتم جمع بيانات التكاليف لعام كامل من الإدارات المالية والخدمية في الجامعة. قام الباحثون ببناء نموذج ABC تفصيلي يشمل ٤٢ نشاطًا رئيسيًا و ١٥ مُحفزًا للتكلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة (مثل تكاليف تكنولوجيا المعلومات والمكتبات والمرافق). تم تطبيق النموذج لحساب التكلفة الفعلية للطالب لكل برنامج أكاديمي ومقارنتها بالتكاليف المحسوبة بالطرق التقليدية، وتحليل الانحرافات. أكدت النتائج فعالية ABC في تحقيق الأهداف المرجوة وأظهر تطبيق ABC أن التكاليف التقليدية كانت تضخم تكلفة البرامج النظرية وتخفّض بشكل كبير تكلفة البرامج العملية (كالبرامج الهندسية والطبية التي تستهلك مختبرات ومعدات باهظة)، مما يؤدي إلى قرارات تسعير وتخصيص موارد غير سليمة. كما تمكنت الدراسة من تحديد مراكز التكلفة ذات الكفاءة المنخفضة (مثل نشاط الصيانة والإدارة)، حيث كانت تكلفة الأنشطة تزيد عن المعيار المتوقع للاستهلاك، مما سهّل على الإدارة اتخاذ إجراءات تصحيحية مباشرة.

٢- دراسة (Chea, 2024) بعنوان:

Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness.

نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات: نهج استراتيجي لتعزيز اتخاذ القرارات الإدارية والقدرة التنافسية [٧]

هدفت الدراسة إلى فحص تطبيق نظام ABC في القطاع الخدمي كنهج استراتيجي لتعزيز اتخاذ القرارات الإدارية والقدرة التنافسية. تم إجراء مراجعة أدبيات شاملة وتحليل السمات الفريدة للقطاع الخدمي ومراجعة حالة الشركات الخدمية التي نجحت في تبني وتطبيق نظام ABC. في الولايات المتحدة (USA) والقطاع الخدمي بشكل عام، وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام ABC يوفر رؤية قائمة على الحقائق حول الإنفاق وربحية

[7] Chea, A. (٢٠٢٤). Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness. International Journal of Business and Management, 6(11), 3-17. DOI: 10.5539/ijbm.v6n11p3.

الخدمات والعملاء، مما يحسن من اتخاذ القرار الإداري. وقد نجحت شركات خدمات متعددة في تطبيقه. كما تم تناول القيود وتقديم استراتيجيات للتعامل معها.

٣- دراسة (Baykasoğlu & Kaplanoğlu, 2022) بعنوان:

Application of activity-based costing to a land transportation company: a case study.

تطبيق نظام التكاليف القائمة على النشاط على شركة نقل بري: دراسة حالة. [٨]

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نموذج ABC على شركة نقل بري لتحديد تكاليف الأنشطة الحقيقية وتقييم كفاءة التشغيل والربحية. واجراء دراسة حالة (Case Study) تطبيقية تفصيلية، تضمنت تحديد الأنشطة ومجمعات التكاليف ومحركات التكلفة. في تركيا – شركة نقل بري (Land Transportation Company) وقد أظهر تطبيق ABC أنه ضروري لمعرفة محركات التكلفة الحقيقية للخدمات وتكلفة الأنشطة، مما يساعد على تقييم الربحية وكفاءة التشغيل في قطاع النقل والخدمات اللوجستية.

٤- دراسة (Ruhl & Hartman, 2022) بعنوان:

Activity-Based Costing in the Service Sector.

التكاليف القائمة على النشاط في قطاع الخدمات[٩]

هدفت الدراسة إلى مناقشة استخدام نظام ABC في بيئات الخدمات لمواجهة التحدي المتمثل في صعوبة تتبع الموارد التي تستخدمها مختلف الخدمات والعملاء. من خلال إجراء مقالة نظرية وتحليلية ومراجعة مفاهيمية للتركيز على التسلسل الهرمي للتكاليف (Cost Hierarchy) في الشركات الخدمية. تم التطبيق على القطاع الخدمي الأمريكي/الدولي. وتوصلت الدراسة إلى أن نظام ABC يساعد المديرين على تحديد التكاليف المختلفة

[8] Baykasoğlu, A., & Kaplanoğlu, V. (2008). Application of activity-based costing to a land transportation company: a case study. International Journal of Production Economics, 114(1), 168–181

[9] Ruhl, J. M., & Hartman, B. P. (٢٠٢٢). Activity-Based Costing in the Service Sector. Advances in Management Accounting, 6, 147-161.

(الخدمات/العملاء) الموارد ودقة تخصيصها، كما بينت الدراسة أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ينعكس إيجاباً على اتخاذ قرارات التسعير، التوظيف، وتخصيص الموارد بناءً على الاستهلاك الفعلي.

التعقيب على الدراسات السابقة

تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المنهج المتبع وهو المنهج الوصفي التحليلي، ومن حيث الهدف وهو بيان أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وقد اختلفت عنها من حيث الحدود المكانية حيث أتت الدراسة الحالية للإسقاط على البيئة السورية بشكل عام والجامعات الخاصة بشكل خاص.

ثالثاً: مشكلة الدراسة

على الرغم من الأهمية المتزايدة لقطاع الخدمات في الهياكل الاقتصادية العالمية، وفي ظل التحولات الاقتصادية والجيو–سياسية التي مرت وتمر بها سورية، يكتسب تحديد التكلفة وإدارتها في المنشآت الخدمية أهمية مضاعفة. إذ تفرض البيئة السورية مجموعة من الخصائص والتحديات الفريدة التي تجعل من القصور في تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة مشكلة عميقة تؤثر مباشرة على قدرة هذه المنشآت على الصمود والاستمرار. حيث تشهد البيئة الاقتصادية السورية حالة من التضخم المرتفع وتقلبات أسعار الصرف، مما يؤدي إلى زيادة مستمرة وغير متوقعة في تكاليف الموارد والمدخلات. في هذا السياق، يصبح الاعتماد على أنظمة التكاليف التقليدية، التي تفترض استقرارًا نسبيًا في التكاليف، غير فعال. يصبح من الضروري استخدام نظام مثل ABC لتتبع وتقييم الأثر الحقيقي لتغير أسعار الموارد على مستوى النشاط، بدلاً من تخصيصها بشكل إجمالي، مما يسمح بإدارة أكثر رشاقة للتكاليف في بيئة غير مستقرة.

في هذا الصدد تتجه المنشآت الخدمية السورية (كالجامعات الخاصة) بشكل متزايد نحو الأتمتة واستخدام التقنيات الحديثة، بالإضافة إلى الاعتماد على الخبرات والكفاءات البشرية المرتفعة. هذا التحول يعني أن الجزء الأكبر من التكلفة الإجمالية أصبح يمثل تكاليف غير مباشرة (Overhead Costs) ناتجة عن دعم الأنشطة بدلاً من تكاليف المواد المباشرة أو العمالة المباشرة البسيطة. حيث تفشل أنظمة التكاليف التقليدية في تخصيص هذه التكاليف غير المباشرة المعقدة بدقة، مما ينتج عنه تضخيم تكلفة بعض الخدمات وتخفيض تكلفة خدمات أخرى بشكل غير صحيح.

وفي ضوء ما سبق، ومع الأهمية الملحة لترشيد الإنفاق وتعظيم الكفاءة في ظل شح الموارد التي تعاني منها البيئة السورية، تظهر الحاجة إلى منهجية إدارية ومحاسبية تستطيع أن تقدم قراءة حقيقية لتكلفة النشاط.

وبالتالي، تتحدد مشكلة الدراسة الرئيسية في التساؤل التالي:

ما دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في النشاط الخدمي في الجامعات الخاصة السورية؟

وينبثق عن التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية الآتية:

١- ما دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في تحسين قرارات التسعير والربحية في الجامعات الخاصة السورية؟

٢- ما دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر في الجامعات الخاصة السورية؟

رابعاً: أهمية الدراسة

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من شموليتها في معالجة فجوة تطبيقية ومعرفية، ويمكن تلخيص هذه الأهمية في جانبين رئيسيين:

الأهمية العلمية (النظرية): تركز الأهمية العلمية على مساهمة الدراسة في إثراء الفكر المحاسبي وتطوير الإطار النظري لأنظمة التكاليف الحديثة، وسد فجوة بحثية في القطاع الخدمي: على الرغم من الانتشار الواسع للأبحاث حول نظام ABC في القطاع الصناعي، تظل الدراسات المتعلقة بتطبيقه في المنشآت الخدمية، وفي الجامعات الخاصة بشكل خاص.

الأهمية العملية (التطبيقية) : تركز الأهمية العملية على النتائج والتوصيات القابلة للتطبيق التي يمكن أن يستفيد منها متخذو القرار في المنشآت الخدمية حيث توفر الدراسة منهجية عملية للمنشآت الخدمية لتحديد التكلفة الحقيقية لكل خدمة (أو عميل) بدقة عالية، مما يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات تسعير سليمة تعكس التكلفة

الفعلية، وتجنب الخسائر الناتجة عن التسعير المنخفض أو فقدان العملاء بسبب التسعير المبالغ فيه. وتقدم الدراسة توصيات عملية وخرائط طريق للمديرين الماليين والمحاسبين في المنشآت الخدمية السورية حول كيفية التغلب على الصعوبات التنفيذية لتطبيقABC ، مما يسهل عملية التحول من الأنظمة التقليدية إلى نظام أكثر حداثة وكفاءة.

خامساً: أهداف الدراسة

هدفت الدراسة إلى بيان دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الجامعات الخاصة السورية، وذلك من خلال:

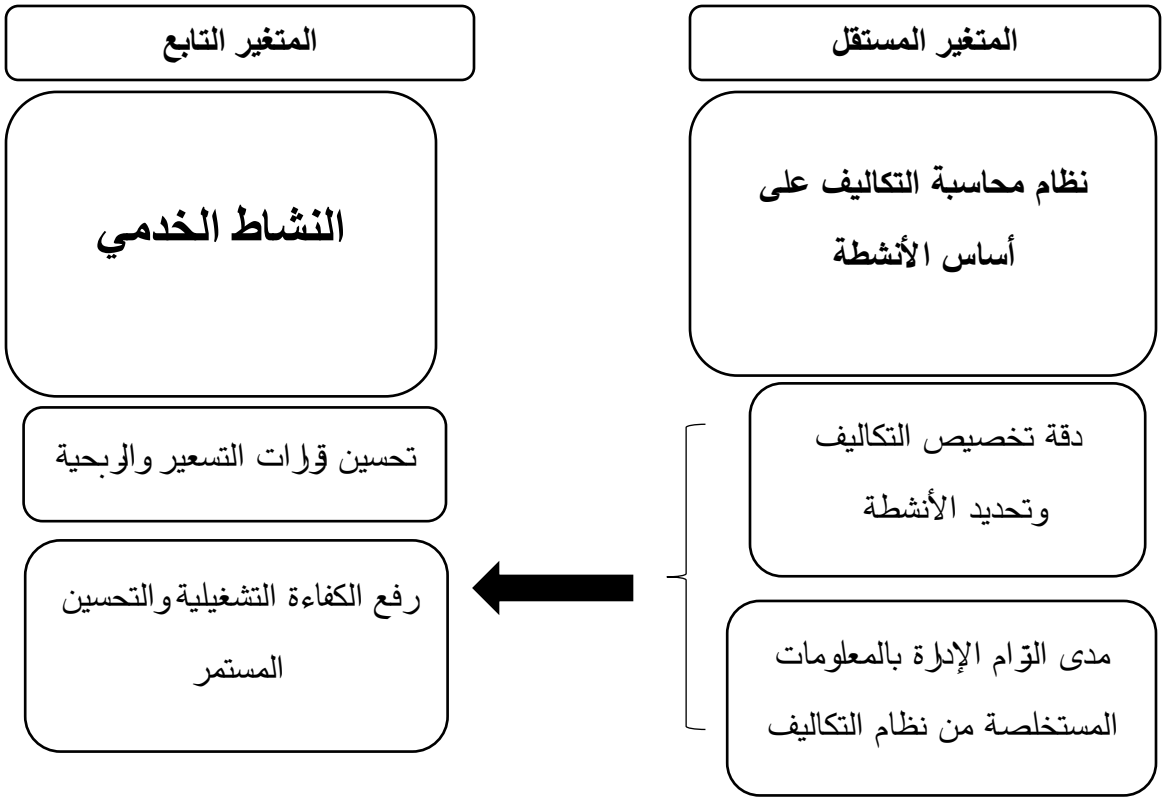
١- بيان دور دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في تحسين قرارات التسعير والربحية في الجامعات الخاصة السورية.
٢- بيان دور دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر في الجامعات الخاصة السورية.

سادساً: متغيرات الدراسة

المتغير المستقل: نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، مدى التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المتغير التابع : النشاط الخدمي (تحسين قرارات التسعير والربحية، رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر).

الشكل رقم (١) أنموذج الدراسة



المصدر: إعداد الطالب

سابعاً: فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية: يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في النشاط الخدمي في الجامعات الخاصة السورية.

ويتفرع عنها الفرضيات الآتية:

١- يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في تحسين قرارات التسعير والربحية في الجامعات الخاصة السورية.

٢- يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر في الجامعات الخاصة السورية.

ثامناً: منهجية الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت الموضوع لإعداد الجانب النظري للدراسة، والاعتماد على الاستبانة في جمع البيانات، من أجل إعداد الدراسة الميدانية.

تاسعاً: مجتمع وعينة الدراسة

ضم مجتمع الدراسة العاملين في القسم المالي والمحاسبي لدى الجامعات الخاصة السورية وتم أخذ عينة عشوائية بلغ حجمها (١٠٠) فرد، لغاية إنجاز الدراسة الميدانية.

عاشراً: حدود الدراسة

الحدود المكانية: الجامعات الخاصة السورية.

الحدود الزمانية: تمت الدراسة في الفصل الأول من العام الدراسي (٢٠٢٥-٢٠٢٦).

الحدود البشرية: العاملين لدى الأقسام المالية والمحاسبية في الجامعات الخاصة.

الحدود الموضوعية: تناولت الدراسة متغيرين هما (المتغير المستقل: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC)، و(المتغير التابع: النشاط الخدمي) ممثلا : تحسين قرارات التسعير والربحية ورفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر .

الفصل الأول: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity–Based Costing – ABC)

شهدت البيئة الاقتصادية العالمية تحولات جذرية على مدار العقود القليلة الماضية، حيث انتقلت المنشآت من الاعتماد على العمالة المباشرة كمحدد رئيسي للتكاليف إلى الاعتماد على التكنولوجيا ورأس المال المعرفي. هذا التحول عمَّق من تعقيد الهياكل التنظيمية وأدى إلى زيادة هائلة في حجم التكاليف غير المباشرة (Overhead Costs)، والتي لم تعد ترتبط بالضرورة بحجم الإنتاج أو الخدمة المقدمة، بل بتنوع وتعقيد الأنشطة المطلوبة لدعم الإنتاج أو تقديم الخدمة. في ظل هذا المشهد الجديد، أثبتت أنظمة المحاسبة التقليدية للتكاليف قصورها في توفير معلومات دقيقة وموثوقة. كانت هذه الأنظمة تعتمد بشكل رئيسي على أسس حجمية (مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات) لتخصيص التكاليف غير المباشرة. هذا التخصيص العشوائي أدى إلى ما يعرف بـ "تضخيم تكلفة بعض المنتجات/الخدمات" و"تخفيض تكلفة منتجات/خدمات أخرى(Cost Distortion) "، مما جعل قرارات التسعير، ومزيج المنتجات، واستراتيجيات التحسين غير فعالة وغير مبنية على الواقع الاقتصادي للوحدة. من هنا، وفي محاولة لمعالجة هذه التحديات، برز نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity–Based Costing – ABC) في الثمانينات من القرن الماضي كنقلة نوعية في مجال المحاسبة الإدارية. لم يعد ABC ينظر إلى المنتج أو الخدمة كهدف نهائي لاستهلاك الموارد، بل يركز على الفلسفة القائلة بأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، والمنتجات/الخدمات هي التي تستهلك الأنشطة.

أولاً: مفهوم نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)

بدأ ظهور أنظمة التكاليف التقليدية منذ نهايات القرن التاسع عشر وبدايات القرن العشرين مع ظهور المنشآت الصناعية الكبيرة والإنتاج كبير الحجم، تلبية لاحتياجات التقارير المالية الخارجية حيث أن تحديد كلفة المنتج بشكل دقيق يعتبر ضرورة ومتطلب سابق لغايات تحديد كلفة البضاعة المباعة وكلفة المخزون بشكل دقيق وبالتالي الحصول على بيانات مالية تعكس النتائج المالية والمركز المالي للمنشأة بشكل أكثر دقة[10]، لذلك

[10] Daowadueng, P. (2024). Maximizing decision-making in startups: evaluating the effect of perceived accuracy in activity-based costing. *Polish Journal of Management Studies*, *29*(1), 63-81.. p 66

ركزت معايير المحاسبة الدولية على آلية تحديد كلفة المنتج، وفي منتصف الثلاثينيات من القرن العشرين تطورت هذه النظم بما يتلاءم مع تلبية احتياجات الإدارة من معلومات لاتخاذ القرارات في تلك الشركات الصناعية الكبيرة ذات الإنتاج الكبير، وظلت هذه الأنظمة هي الأسلوب الأمثل لعدة سنوات والتي تقوم على توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس واحد والذي عادة ما يكون مرتبطًا بحجم الإنتاج، وتميزت أنظمة التكاليف التقليدية بالعديد من المزايا التي جعلتها الأسلوب الأمثل لاحتساب التكاليف المباشرة للمنتجات في بدايات القرن العشرين، ومن أهم هذه المزايا[١١]:

أ- تعتبر أنظمة التكاليف التقليدية هي الأنظمة الأكثر انتشارًا لاستخدامها بين الشركات، حيث انها تتميز بالبساطة وسهولة الاستخدام والفهم.

ب-تعتبر أنظمة التكاليف التقليدية للتكاليف أكثر النظم ملاءمة في حالة الشركات التي تقوم بإنتاج منتج واحد، أو عدد محدود من المنتجات التي تتميز بالتجانس في هيكل تكاليفها.

ت-تتميز نظم التكاليف التقليدية باقتصادية التصميم والتشغيل بالمقارنة مع نظم التكاليف المتطورة بحيث تتناسب تكاليف النظام مع العوائد المتحققة في التشغيل.

كما إن أول من استخدم مصطلح "النشاط" لوصف العمل الذي يسبب نشوء التكاليف هم محاسبي شركة جنرال الكتريك (General Electric)، حيث عينت هذه الشركة الأمريكية عام ١٩٦٣ فريقاً لدراسة واقتراح أساليب جديدة تسيطر على النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة، فاقترح هذا الفريق مفهوماً جديداً وهو الأنشطة من أجل تحقيق هذا الهدف[١٢].، وقد توصل الإتحاد الدولي للصناعات المتقدمة في عام ١٩٨٦ إلى إنشاء نظام إداري جديد مؤسس على التكاليف والذي يدعى "نظام إدارة التكلفة"، والذي انبثق عنه نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) عام ١٩٨٧ باقتراح من روبرت كابلان ثم طوره مع (روبن كوبر) عام ١٩٨٨، ويعتبر كل منهما أول من طبق هذا النظام عملياً، وقد تم نشر دراساتهما في عدة مجلات أكاديمية مثل (هارفارد بيزنس

[١١] مسعود، موسى رفعت يوسف (٢٠٢٤)، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في قطاع صناعة الأدوية دراسة حالة شركة أدوية الحكمة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص١٣.

[١٢] شاكر، دعاء سعيد، ومهدي، عبد الرسول صالح، وسيروان، ايسا (٢٠٢٢)، دور استراتيجية ريادة التكلفة باستعمال نظام (ABC) محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف "دراسة تطبيقية في شركة هيمن لصناعة الأسفنج"، مجلة جامعة الداهوك، المجلد ٢، العدد ٢٥، العراق. ص ٢٢

ريفيو) ومنذ ذلك الوقت تزايدت الكتابات حول هذا النظام لتناقش جميع مفاهيمه وتقيم آثار استخدامه وتتمثل أهم الفروقات بين نظام التكلفة المبني على الأنشطة وأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية[١٣]:

الجدول رقم (١) مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

البيان	نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)	أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية
أسوب تحليل التكاليف والأنشطة	أسلوب التحليل الدقيق والشامل للأنشطة بشكل منفصل	أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة
مجمعات التكلفة	يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجمعات تكلفة تكون متجانسة بالخصائص، وكل مجموعة لها عدد معين من الأنشطة ويكون سبب هذه التكاليف سبب واحد فقط	يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدة ولا يوجد تجانس بالخصائص
مسببات التكلفة	يستخدم عدة مسببات للتكاليف	عادة ما يعتمد على سبب واحد أو اثنين من مسببات التكاليف
اتخاذ القرار	يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم اتخاذ القرار في المؤسسة	غير قادر على توفير معلومات ذات دقة عالية
التعبير عن الانحرافات	يتم التعبير عنها بشكل كمي والتركيز على الطاقة المستغلة للأنشطة.	يتم التعبير عنها بشكل مالي
الهدف	هناك هدفين أساسيين هما: تصميم هيكل تكاليفي، والتأكد من القيمة الحقيقية للمنتج	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون ولا يقدم خدمة كافية للإدارة
السيطرة على التكاليف	سهلة وعالية الكفاءة	الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة

المصدر: المسعود، ٢٠٢٤.

يعتبر تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC) هو أحد أفضل أدوات تحسين نظم تحديد التكلفة من خلال التركيز على الأنشطة الفردية كأغراض تكلفة أساسية واستعمال كلف هذه الأنشطة كأساس لتخصيص الكلف على أهداف التكلفة كالمنتجات والخدمات والزبائن، وهو نظام يتلائم مع المحاسبين والإداريين لإمكانية تخلصه من مشاكل أنظمة الكلفة التقليدية بالتوزيع غير الدقيق للكلف، حيث يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط على فكرة أن المنتجات تحتاج منظمات (تقوم بأنشطة) تتطلب (تكلفة أو موارد) مما يعني ضرورة

[١٣] مسعود، موسى رفعت يوسف (٢٠٢٤)، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في قطاع صناعة الأدوية دراسة حالة شركة أدوية الحكمة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص١٩.

تصميم النظام بحيث يتم تخصيص أي تكاليف (لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج) على الانشطة المتسببة فيها ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط، وقد عرف نظام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) هو نظام اداء الذي يخصص الكلف أولاً للانشطة ثم للمنتجات أو الخدمات على أساس استعمال كل منتج أو خدمة من الانشطة، وهو اسلوب يتكون من مراحلتين لتوزيع الكلف غير المباشرة حيث يتم تجميعها في مجمعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناء على مجمعات الكلفة[١٤].

ويعرف نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) على أنه نظام محاسبي يقوم على جمع البيانات المالية والمتعلقة بالتشغيل في ظل طبيعة الأنشطة المتاحة، كما أنه يمثل وسيلة لفهم أفضل لسلوك التكلفة لأنه يتعرف على مُسبب التكلفة غير المباشرة ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى الخدمات أو المنتجات وفقًا للأنشطة التي استفادت منها هذه الخدمات أو تلك المنتجات، كما أنه يسعى لتحقيق دقة أفضل في مجال احتساب التكلفة من خلال تحليل الأنشطة وتجميع وتشغيل المنتجات، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الخدمات المنجزة أو الوحدات المنتجة تستخدم هذه الأنشطة[١٥].

كما يُعرف أنه نظام لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة على مرحلتين: المرحلة الأولى هي تحديد التكاليف غير المباشرة للموارد وتحديد الأنشطة وتحميل الأنشطة بتكاليف الموارد باستخدام محركات تكلفة الموارد، أما المرحلة الثانية فهي تحديد وحدات التكلفة النهائية وتحميل تكاليف الأنشطة إلى وحدات التكلفة التي تستخدم فيها الأنشطة باستخدام محركات تكاليف الأنشطة[١٦].

---

[١٤] طالب، عباس صباح (٢٠١٩)، أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في تخفيض التكاليف البيئية وفقاً لمعيار ايزو ١٤٠٠١ دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات معمل بابل (١)، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة ٤٢، العدد ١٢٠، العراق، ص٣٨٥.

[١٥] مسعود، موسى رفعت يوسف (٢٠٢٤)، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في قطاع صناعة الأدوية دراسة حالة شركة أدوية الحكمة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص١٥.

[١٦] رطبه، جمال السيد إبراهيم (٢٠٢٤)، دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية دراسة اختبارية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المجلد ١٣، العدد ٣، ليبيا، ص١٢٢.

ثانياً: خطوات تطبيق وتنفيذ نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC):

لنظام ABC مجموعة من الخطوات اللازمة للتطبيق يمكن حصرها باربعة خطوات رئيسية وهي[١٧]:

١- تحديد الانشطة: تعد عملية تحديد الأنشطة التي تستهلك موارد الشركة من الخطوات المهمة في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة، ويعرف النشاط بأنه عبارة عن حدث أو مهمة أو وحدة عمل لها هدف محدد، كما تمثل الانشطة عملية تجميع الوحدات أو مهام العمل التي تتطلبها عملية انتاج السلع أو تقديم الخدمات ومن الأمثلة على ذلك مشتريات المواد التي توصف بانها نشاط منفصل. هذا النشاط يمثل تجميع لعدة مهام تتضمن استلام طلب الشراء، تحديد المجهزين، اعداد أوامر الشراء، ارسال أوامر الشراء ومتابعتها. وتصنف الأنشطة إلى اربع مستويات في ظل نظام ABC هي:

ث-الأنشطة على مستوى الوحدة: وتسمى أيضاً بالانشطة المرتبطة بالحجم، وهي الانشطة التي تحدث عند إنتاج كل وحدة من المنتج أو الخدمة، وهذا النوع من الأنشطة يستهلك الموارد بشكل يتناسب مع عدد الوحدات المنتجة أو حجم المبيعات أما موجهات الكلفة التي ترتبط بالانشطة على مستوى الوحدة فتتضمن عادة ساعات العمل المباشر، ساعات عمل الماكنة، وكمية المواد المستخدمة، ومن امثلتها نشاط صيانة المكائن[١٨].

ج- الأنشطة على مستوى الدفعة: هي الانشطة التي تحدث مرة واحدة لكل مجموعة من وحدات المنتجات أو الخدمات تسمى (الدفعة) بدلاً من الارتباط بالوحدة الواحدة من المنتج أو الخدمة، ومن أمثلتها تهيئة الآلات وتجهيزها، وهو نشاط مطلوب قبل البدء في إنتاج دفعة جديدة، فهو نشاط على مستوى دفعة الإنتاج، كذلك الأمر مع انشطة معالجة طلبيات الشراء، أو فحص الجودة.[١٩]

ح- الأنشطة على مستوى الإنتاج: هذا النوع من الانشطة يتم لدعم المنتجات والخدمات بدلاً من الارتباط بعدد الوحدات المنتجة أو ارتباطها بالدفعات. ومن الأمثلة على هذا المستوى من الانشطة ما قدمة

---

[١٧] الفتلي، قيصر علي عبيد، والحسناوي، عقيل حمزة حبيب (٢٠١٦)، تقييم دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في إدارة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الثالثة عشر، المجلد الأول، العدد ٣٧، العراق، ص٢٧٥.

[18] Daowadueng, P. (2024). Maximizing decision-making in startups: evaluating the effect of perceived accuracy in activity-based costing. *Polish Journal of Management Studies*, *29*(1), 63-81., p 67

[19] Hamad, Q. Z., Qadir, K. M., Mustafa, M. K., Azeez, M. A., & Omer, S. A. (2024). The Impact of Activity Based Costing (ABC) on Cost Reduction. *Zanco Journal of Human Sciences*, *28*(6), 318-333., p 320

(١٩٩٨) Kaplan and Cooper والتي تضمنت صيانة او تطوير مواصفات المنتجات تقديم الدعم الفني للمنتجات والخدمات، اضافة الى انشطة اعادة تصميم المنتجات والتحسين المستمر للمنتجات والخدمات المقدمة.

خ- الأنشطة المساندة العامة (التسهيلات): وهي الانشطة المتعلقة بالخدمات التي تدعم العملية الانتاجية بشكل عام ولا يمكن ربطها بشكل مباشر بالمنتجات أو الخدمات، ومن امثلتها تكاليف الكادر الإداري للشركة والتي تتحقق لدعم الشركة ككل وهي تكاليف مشتركة ترتبط بكامل انتاج الشركة، لذلك لا يمكن تحميلها على تكلفة المنتجات أو الخدمات لكونها تكاليف لا يمكن تجنبها وغير ملائمة لمعظم القرارات.

٢- تخصيص التكاليف إلى مراكز تكاليف النشاط: بعد تحديد الأنشطة يتم تخصيص وتتبع تكاليف الموارد التي يستهلكها كل نشاط خلال فترة محددة وبشكل منفصل. الهدف من هذه العملية هو تحديد مقدار التكاليف التي تنفقها الشركة على كل من هذه الأنشطة. قد تجد أن العديد من الموارد يمكن تخصيصها مباشرة لمركز النشاط دون أية صعوبة، لكن هناك موارد أخرى كتكاليف الإضاءة والتدفئة والأجور .... وغيرها قد تشترك فيها العديد من الأنشطة، مثل هذه التكاليف يجب أن تخصص على الأنشطة بالاستناد إلى موجهات التكلفة الملائمة القائمة على علاقة السبب والنتيجة.

٣- تحديد موجهات الكلفة للانشطة: لغرض تخصيص التكاليف لكل مركز نشاط ينبغي أن يتم تحديد موجه التكاليف لكل مركز نشاط وموجه التكلفة يسمى أيضا مسبب حدوث التكلفة، وهو وحدة قياس المستوى أو كمية النشاط المنجز وهو عامل متغير يؤثر على التكاليف ويرتبط معها بعلاقة سببية قوية وواضحة، أي أن التغير في هذا المسبب يؤدي إلى التغير في إجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة، وهناك عاملين أساسيين يجب أخذهما بنظر الاعتبار عند اختيار موجه الكلفة المناسب وهما[٢٠]:

د- يجب أن يوفر تفسير جيد للتكاليف في كل مجمع كلفة نشاط.

ذ- يجب أن يكون قابل القياس بسهولة، والبيانات يجب ان يكون الحصول عليها سهلاً نسبياً وقابلة للتحديد مع المنتجات.

[20] Bashatweh, A. (2024). Activity-Based Costing as a Strategic Tool for Enhancing Key Financial Management Functions: Evidence from the Manufacturing Sector in Jordan. *International Journal of Technology Innovation and Management (IJTIM)*, *4*(2), 75-87., p 77

٤- تحميل تكاليف الانشطة على المنتجات: المرحلة الأخيرة يتم فيها تحميل تكاليف الانشطة على المنتجات النهائية، وذلك من خلال تحديد موجهات التكلفة الملائمة لكل مركز تكلفة نشاط، ثم يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من الموجه، وذلك بقسمة إجمالي تكاليف ذلك النشاط على مجموع عدد وحدات موجه النشاط. ويتجميع تكلفة الوحدة من كل موجه والخاصة بصنف معين نصل إلى تكلفة الهدف الواحد (الوحدة المنتجة) من الأنشطة التي استهلكتها، أي بعبارة أخرى نصيبها من التكاليف العامة غير المباشرة.

كما تتمثل خطوات تطبيق وتنفيذ نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) بما يلي[٢١]:

أ- تحديد المنتجات التي يتم اختيارها كأغراض للتكلفة.

ب-تحديد التكاليف المباشرة للمنتجات.

ت-اختيار اساس تخصيص الكلفة لاستخدامها في تخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات.

ث-يتم تحديد التكاليف غير المباشرة المتعلقة بكل أساس تخصيص لتخصيص الكلفة. ويتم توزيعها على الانشطة على اساس علاقة السبب والنتيجة.

ج- يتم حساب المعدل لكل وحدة ولكل قاعدة تخصيص للتكلفة والتي تستعمل في تخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات.

ح- يتم حساب التكاليف غير المباشرة للمنتجات.

خ- يتم حساب التكاليف الكلية للمنتجات من خلال جمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمنتجات.

ثالثاً: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

يهدف نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الآتي [٢٢]:

١- بناء نظام معلومات محاسبي يتكامل بكفاءة مع نظم المعلومات الأخرى داخل الوحدة الاقتصادية وتتوافر فيه مقومات نظم المعلومات التي تضمن إمكانية التطبيق دون معوقات أو أعباء التطبيق الإضافية ويوفر القدر الملائم من المعلومات الجيدة عن التكلفة في مراحلها المختلفة من خلال:

---

[٢١] طالب، عباس صباح (٢٠١٩)، أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في تخفيض التكاليف البيئية وفقاً لمعيار ايزو ١٤٠٠١ دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات معمل بابل (١)، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة ٤٢، العدد ١٢٠، العراق، ص٣٨٦.

[٢٢] البلداوي، شاكر عبد الكريم، وخميس، فاضل حسن (٢٠١٩)، أثر تطبيق تقنية التكلفة على أساس المواصفات لتخفيض التكاليف في الوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة ٤٢، العدد ١٢٢، العراق، ص٢٥٢.

أ- دراسة تخطيط أو تطوير المنتج الذي يحقق أقصى كفاءة ممكنة في الربط بين حاجات الزبائن والاستغلال الأمثل لإمكانيات وموارد الوحدة الاقتصادية وبالتالي تخطيط التكلفة بالشكل الذي يبرر حدوثها من منظور الزبائن ومن ثم تخطيط الربحية لتحقيق أفضل عائد ممكن.

ب-تحليل تكلفة المنتج عن طريق تحديد وقياس تكلفة المواصفات التي يتكون منها كأهداف تكلفة بدلاً من القياس على مستوى وحدة المنتج ككل، مما يوفر معلومات كلفوية أكثر تفصيلاً للإدارة ومعاونة الإدارة على ترشيد القرارات الاستراتيجية.

ت-الإفصاح من خلال تقارير التكاليف عن التطورات المستمرة في كل من البيئة الإنتاجية والسوقية والكشف عن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق معايير الجودة وسرعة ومرونة الاستجابة للتغيرات في اذواق الزبائن، ومدى كفاءة وفاعلية استغلال الطاقة والموارد المتاحة، فضلاً عن الكشف عن نتائج تحليل الأنشطة والعمليات والقيمة المضافة من منظور المواصفات.

ث-الرقابة الفعالة على عناصر التكلفة لمواصفات المنتج، إذ يتم تحديد معايير دقيقة لعناصر التكلفة المختلفة التي يتم استخدامها في تنفيذ كل مواصفة بما يساعد على ترشيد التكلفة وتجنب أوجه الضياع والاسراف ومواطن ومسببات الانحراف عن المعايير.

ج- تقدم مدخلاً مختلفاً لتحليل التكاليف من منظور استراتيجي وهو ما يطلق عليه الإدارة الاستراتيجية للتكلفة أي التعامل مع عناصر التكلفة وتحليلها لأغراض تحقيق ميزة تنافسية وذلك من خلال تحليل الموقف الكلفوي للوحدة الاقتصادية بالمقارنة مع الموقف الكلفوي للمنافسين، إذ يمكن الاعتماد في هذا المجال على مدخل تحليل خصائص ومواصفات المنتج مع الاستعانة بالمداخل الداعمة الأخرى مثل تحليل سلسلة القيمة، تحليل الميزة التنافسية، تحليل محركات التكلفة.

٢- توفر هذه التقنية معلومات ملائمة لمساعدة الإدارة في اختيار الاستراتيجية التي تتبعها وتحقيق الميزة التنافسية التي ترغبها سواء تلك المرتبطة بتميز المنتج بمواصفات ولاسيما أو تلك المرتبطة بريادة التكلفة من خلال التخطيط الاستراتيجي للإنتاج والتكاليف وتقوم هذه التقنية على أساس الربط بين تطوير الجودة وتخفيض التكلفة من خلال مواصفات المنتج المعيارية.

٣- تحقيق رضا الزبون من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها وبالسعر الذي يناسبه.

٤- إنتاج منتج ذو مواصفات وجودة عالية وبأقل تكلفة بهدف الوصول إلى الريادة في الصناعة.

رابعاً: مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC:

يتمتع نظام التكاليف المبني على الانشطة (ABC) بالمميزات والفوائد الأتية[٢٣]:

١- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة، وتحديد مجالات الوفر أو الإسراف في هذه التكلفة، ليمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد بشكل أساسي لأهداف كل نشاط.

٢- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم في أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.

٣- قد تستخدم مسببات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه الموجهات كعدد دورات الإنتاج، أو عدد الطلبيات التي تم تسليمها للعملاء. مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة.

٤- يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلاً فعالاً لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.

٥- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطًا بالتكاليف ومن ثم الغاء الأنشطة عديمة المنفع مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

٦- يعمل على قياس الأداء بفاعلية أكبر، وبصورة أدق، ويحدد مواطن الإسراف، وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضًا، وذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة.

٧- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة.

٨- زيادة القدرة التنافسية للشركة، حيث أشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لبني هذه الشركات نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية من توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن الشركة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها.

---

[٢٣] مسعود، موسى رفعت يوسف (٢٠٢٤)، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في قطاع صناعة الأدوية دراسة حالة شركة أدوية الحكمة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص١٩.

كما يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم مزايا هذا النظام بمايلي[٢٤]:

١- فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنه بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الأنتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي انحرافات.

٢- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة.

٣- الأستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.

٤- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة كما يقدم اسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف هو فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.

٥- يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة (ABB) بإعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء.

٦- يؤثر نظام (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة حيث برهن هذا النظام على أن هناك كثيراً من التكاليف لا ترتبط بحجم الأنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.

[٢٤] ظاهير، نارام جميل، وحمد، شهلة عبد الواحد (٢٠٢٣)، أثر استخدام نظام تكاليف على أساس الأنشطة في تحسين وتعظيم الربحية دراسة تطبيقية في المستشفى روژئاوا في اربيل، رسالة ماجستير، جامعة صلاح الدين، العراق، ص٥.

٧- يعمل نظام (ABC) على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات إتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.

٨- إن تحليل الأنحرافات حسب نظام (ABC) والذي يعتمد اساساً على منطق مؤداه أن المخرجات تستهلك الأنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، أنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، أما في ظل نظام التكاليف التقليدي فإن تحليل الأنحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف.

خامساً: الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكلفة الأنشطة ABC:

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها من تخطيط ورقابة على التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة ومنها[٢٥]:

١- يركز نظام (ABC) على القرارات الاستراتيجية في الأمد طويل الأجل، بينما تحتاج الشركات أيضاً إلى أتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

٢- لا يساهم نظام (ABC) في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع الشركات الهادفة للربح.

٣- إن نظام (ABC) يفترض أن العلاقات بين الموارد الاقتصادية والأنشطة، وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية.

٤- يستبعد نظام (ABC) بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، مثل: التسويق والإعلان وخدمة ما بعد البيع والبحوث والتطوير، وهندسة الإنتاج، ولذلك يجب على هذا النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يتمكن من التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج ويتوقف ذلك أساساً على قاعدة التكلفة والمنفعة.

---

[٢٥] ظاهير، نارام جميل، وحمد، شهلة عبد الواحد (٢٠٢٣)، أثر استخدام نظام تكاليف على أساس الأنشطة في تحسين وتعظيم الربحية دراسة تطبيقية في المستشفى روژئاوا في اربيل، رسالة ماجستير، جامعة صلاح الدين، العراق، ص٦.

٥- إن تطبيق نظام (ABC) قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ القابلية لذلك وبالتالي يجب على أي منشأه تطبيق نظام (ABC) أن يصمم نظامين الأول للاستخدام الداخلي، وكذلك للاستخدام الخارجي (التقارير المالية)، وهذا مكلف جدًا.

٦- تكلفة تطبيق نظام (ABC) مرتفع جداً، وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخلياً.

٧- يتم تعريف الأنشطة في الغالب على مفاهيم عامة، حيث يعد النشاط مستوى المنشأة يعكس مجموعة من الأنشطه الفرعية، وهذا لا يوفر معلومات تكلفة مفصلة حول تلك الأنشطة.

كما وجهت عدد من الانتقادات إلى نظام ABC لعل من أهمها: أن نظام التكلفة على أساس النشاط ما هو إلا طريقة لإعادة توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة أفضل ويتطلب تطبيقها كم هائل من المعلومات والتفاصيل يلزم معه الميكنة الكاملة للمعلومات مما يشكك في اقتصاديات تطبيق هذا النظام ويجعل تكلفة تطبيقه مرتفعة[٢٦].

كما أن نظام التكلفة على أساس النشاط يفترض أن العلاقة بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة والتحكم أو الخدمات هي علاقات خطية، وأن النظام ما هو إلا إطار لفكرة قديمة وأسلوب حديث لتوزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة حديثة تعتمد على أكثر من منهج بهدف الوصول إلى توزيع وتحميل شبه عادل للتكاليف غير المباشرة وذلك للوصول إلى تحديد دقيق لتكلفة المنتجات والخدمات[٢٧].

كما أن نظام التكلفة على أساس النشاط لا يزال يعتمد على أسلوب التحميل الشامل للتكاليف مما لا يفيد في كثير من القرارات الإدارية والاستراتيجية، وكذلك وجد مع تطبيقه صعوبة في تتبع تكاليف جميعها على الأنشطة ثم على الوحدات، وكذلك صعوبة اختيار وتحديد أسباب التكلفة[٢٨].

---

[٢٦] رطبه، جمال السيد إبراهيم (٢٠٢٤)، دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية دراسة اختبارية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المجلد ١٣، العدد ٣، ليبيا، ص١٢٦.

[٢٧] شاكر، دعاء سعيد، ومهدي، عبد الرسول صالح، وسيروان، ايسا (٢٠٢٢)، دور استراتيجية ريادة التكلفة باستعمال نظام (ABC) محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف "دراسة تطبيقية في شركة هيمن لصناعة الأسفنج"، مجلة جامعة الداهوك، المجلد ٢، العدد ٢٥، العراق. ص ٢٧

[٢٨] رطبه، جمال السيد إبراهيم (٢٠٢٤)، دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية دراسة اختبارية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المجلد ١٣، العدد ٣، ليبيا، ص١٢٦.

سادساً" التحديات التي تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:

يواجه تطبيق نظام ABC مجموعة من التحديات لعل أهمها: أنه يتطلب تطبيق هذا النظام ضرورة تجميع عدد من الأعمال في نشاط واحد متجانس حيث يصعب ولا يقبل من الناحية الاقتصادية استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، ويؤدي تزايد الأعمال المجمعة في نشاط واحد إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على التتبع العادل للموارد المستهلكة على المنتجات والخدمات، كما توجد بعض المشكلات العملية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط دون حل، مثل اختيار بعض محركات التكلفة والمحرك العام لمجموعة من الأنشطة، بالإضافة إلى أنه ما زالت محاولات تطبيق هذا النظام في مجالات تخفيض التكلفة أمام القرارات الإدارية لم تكتمل، فضلاً على أن المعلومات الناتجة عن نظام التكلفة على أساس النشاط تعتبر معلومات داخلية وهي تعتمد على التقديرات وشبكة من الأعمال التي يتوقع حدوثها بين أنشطة المنشأة، ويجب الحذر عند استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمنشأة[٢٩].

كما يعتمد نظام التكلفة على أساس النشاط على أسس حكيمة تعتمد على أحجام الإنتاج في تخصيص بعض التكاليف على الأنشطة وعلى المنتجات، وهو ما أدى إلى عدم القناعة التامة من كثير من المنشآت لتطبيق هذا النظام حيث قد توجد صعوبة في تطبيقه نظراً لعدم استيعاب وفهم فلسفته، بالإضافة إلى ذلك في تحديد أسباب بعض التكلفة[٣٠].

[٢٩] رطبه، جمال السيد إبراهيم (٢٠٢٤)، دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية دراسة اختبارية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المجلد ١٣، العدد ٣، ليبيا، ص١٢٥.

[٣٠] شاكر، دعاء سعيد، ومهدي، عبد الرسول صالح، وسيروان، ايسا (٢٠٢٢)، دور استراتيجية ريادة التكلفة باستعمال نظام (ABC) محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف "دراسة تطبيقية في شركة هيمن لصناعة الأسفنج"، مجلة جامعة الداهوك، المجلد ٢، العدد ٢٥، العراق. ص ٤٤

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للقطاع الخدمي

شهد الاقتصاد العالمي تحولًا بنيويًا عميقًا خلال العقود الأخيرة، حيث لم يعد القطاع الصناعي هو المحرك الأوحد للنمو، بل تصاعدت أهمية القطاع الخدمي ليصبح العصب الحيوي لأغلب الاقتصادات المتقدمة والنامية. يشمل هذا القطاع نطاقًا واسعًا ومتنوعًا من الأنشطة، بدءًا من الرعاية الصحية والتعليم والاستشارات المالية ووصولًا إلى النقل والاتصالات والضيافة. إن فهم ماهية القطاع الخدمي لا يقتصر على مجرد تصنيفه الاقتصادي، بل يمتد إلى إدراك الخصائص الجوهرية التي تميزه عن القطاع الصناعي، والتي تفرض تحديات فريدة في مجالات الإدارة، تحديد التكلفة، والربحية. إن هذه الخصائص تضع تحديات مالية وإدارية محددة أمام المنشآت الخدمية، خاصة فيما يتعلق بـ قياس الربحية. نظرًا لأن نسبة كبيرة من تكاليف المنشآت الخدمية هي تكاليف غير مباشرة وثابتة (كرواتب الموظفين المتخصصين، الإيجارات، وتكاليف التكنولوجيا)، يصبح تخصيص هذه التكاليف على الخدمات المختلفة أمرًا بالغ الأهمية لتجنب تشويه الربحية. لذا، فإن القرارات المتخذة في هذا القطاع، سواء كانت تتعلق بـ التسعير الاستراتيجي، إدارة الطاقة الاستيعابية، اختيار مزيج الخدمات(Service Mix) ، أو تحديد مستويات الجودة، يجب أن تكون مبنية على معلومات تكلفة دقيقة تعكس الاستهلاك الفعلي للأنشطة والموارد.

أولاً: مفهوم النشاط الخدمي وخصائصه

يُعرَّف النشاط الخدمي بأنه مجموعة الجهود والأعمال غير الملموسة التي تُقدَّم لإشباع حاجات ورغبات الأفراد أو المنظمات دون نقل ملكية سلعة مادية. ويعتمد هذا النشاط على التفاعل المباشر بين مقدم الخدمة ومتلقيها، ويتميز بأنه غير قابل للتخزين، وأن إنتاجه واستهلاكه يحدثان غالبًا في الوقت نفسه. [٣١]

كما يرتكز النشاط الخدمي على استخدام الموارد البشرية والتقنية لإنتاج قيمة مضافة ذات طبيعة معنوية أو وظيفية، مثل: الخدمات التعليمية، الصحية، السياحية، المالية، اللوجستية، وخدمات تكنولوجيا المعلومات.

[31] Cokins, G. (٢٠١٩). Activity-Based Cost Management. John Wiley & Sons., P 14

تتميز الأنشطة الخدمية بخصائص نوعية تجعلها تختلف جذريًا عن الأنشطة الإنتاجية المادية. ومن أهم هذه الخصائص[٣٢]:

١- عدم الملموسية(Intangibility) فالخدمات ليست أشياء مادية يمكن لمسها أو رؤيتها قبل شرائها، مما يجعل تقييمها مسبقًا أكثر صعوبة مقارنة بالسلع. مما يؤدي إلى صعوبة الحكم على جودة الخدمة قبل استهلاكها. واعتماد المستهلك على السمعة والإعلانات وتجارب الآخرين. وأهمية المظاهر المادية المساندة للخدمة (الديكور، الزي، الشعار...)، لأن العميل يقيّم الملموس ليحكم على غير الملموس.

٢- عدم القابلية للتخزين(Perishability) الخدمات لا يمكن تخزينها أو حفظها لاستخدامها في وقت لاحق؛ فهي تستهلك في نفس لحظة إنتاجها. عدم إمكانية استرجاع الوقت الضائع في حالة عدم الاستفادة من الخدمة. ضرورة إدارة الطلب بدقة لتجنب الازدحام أو الطاقة غير المستغلة. استخدام الحجز المسبق كوسيلة لتنظيم الطلب (مثل الفنادق والرحلات الجوية).

٣- التلازم بين الإنتاج والاستهلاك(Simultaneity) يتم إنتاج الخدمة واستهلاكها في آن واحد، وغالبًا يكون العميل طرفًا في عملية إنتاجها. عدم إمكانية تجربة الخدمة قبل شرائها. تفاعل العميل ومهارات مقدم الخدمة يؤثران بشكل مباشر على الجودة. صعوبة فصل العميل عن الخدمة؛ فهو جزء منها.

٤- التغاير أو عدم الثبات(Variability / Heterogeneity) الخدمات تختلف جودتها باختلاف الأشخاص والمكان والوقت وطريقة تقديمها. صعوبة تحقيق معيار ثابت للجودة. الحاجة إلى تدريب مستمر للعاملين. استخدام التكنولوجيا لتقليل التباين، مثل أنظمة الخدمة الذاتي

٥- عدم إمكانية امتلاك الخدمة(Non-ownership) فالعميل لا يملك الخدمة نفسها؛ بل يملك الحق في الحصول عليها أو الاستفادة منها فقط. المستهلك يشتري "منفعة" وليس "سلعة." الحاجة إلى عقود خدمة أو اشتراكات. التركيز على التجربة بدلاً من المنتج.

٦- اعتماد كبير على العنصر البشري(Human-intensive) تلعب الخبرة البشرية دورًا رئيسيًا في إنتاج الخدمة مقارنة بالسلع التي تعتمد بشكل أكبر على الآلات. جودة الخدمة تتأثر بالمهارات الشخصية

[32] Kaplan, R. & Cooper, R. (٢٠٢٢). Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Harvard Business School Press., P 61

للعاملين. أهمية إدارة الموارد البشرية (التدريب، التحفيز، اختيار الكفاءات). الحساسية العالية لتصرفات الموظفين تجاه العملاء.

٧- صعوبة قياس الجودة(Difficulty of Quality Measurement) لأن الخدمة غير ملموسة ومتغيرة، تصبح مقاييس جودة الأداء أكثر تعقيدًا. الاعتماد على معايير رضا العملاء. التركيز على عملية تقديم الخدمة وليس النتيجة فقط. استخدام نماذج قياس الجودة مثل نموذج.SERVQUAL

تؤدي هذه الخصائص مجتمعة إلى أن يكون إدارة النشاط الخدمي أكثر تعقيدًا من إدارة الأنشطة الإنتاجية، لأنها تتطلب الاهتمام الكبير بالعناصر البشرية، وتنظيم الطلب، وضبط التفاعل بين العملاء ومقدمي الخدمات، إلى جانب التركيز على التجربة الكاملة لا على منتج مادي.

ثانياً: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الجامعات

تواجه الجامعات – كغيرها من المؤسسات الخدمية – تحديات في تحديد تكلفة البرامج الأكاديمية، والخدمات الطلابية، والبحث العلمي، والإدارات المساندة. ونظرًا لتزايد النفقات وتنوع الأنشطة، أصبح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من أهم الأساليب الحديثة التي تساعد في تحديد تكلفة الخدمات الجامعية بدقة، وتحسين كفاءة استخدام الموارد، ودعم اتخاذ القرار.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو منهج يهدف إلى تتبع التكاليف بناءً على الأنشطة التي تقوم بها الجامعة، ثم توزيع تلك التكاليف على المخرجات مثل: البرامج الأكاديمية، المقررات الدراسية، الخدمات الطلابية، مختبرات البحث، الأنشطة الإدارية، ويعتمد النظام على تتبع مسببات التكلفة (Cost Drivers) بحيث ترتبط التكلفة بالنشاط الذي يولّدها وليس بشكل تقديري عام. وتتمثل أسباب تطبيق ABC في الجامعات بالآتي:[٣٣]

١- عدم دقة الطرق التقليدية في توزيع التكاليف العامة على الأقسام والبرامج.

٢- ارتفاع التكاليف الثابتة والمتغيرة للأنشطة التعليمية والبحثية.

٣- الشفافية في تمويل الجامعات وضرورة إظهار التكلفة الفعلية للطالب أو المقرر.

[33] Kaplan, R. & Cooper, R. (٢٠٢٢). Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Harvard Business School Press., P 6

٤- الحاجة إلى ترشيد النفقات وتحسين الكفاءة التشغيلية.

٥- دعم اتخاذ القرار حول: فتح أو إغلاق برامج، تطوير مناهج، توزيع موارد.

تتمثل خطوات تطبيق نظام ABC في الجامعات بالآتي[٣٤]:

١- تحديد الأنشطة الرئيسة في الجامعة (التدريس، الإرشاد الأكاديمي، القبول والتسجيل، المكتبة، خدمات المختبرات، الأنشطة الطلابية، خدمات تكنولوجيا المعلومات، شؤون الموظفين والشؤون المالية.

٢- تجميع التكاليف في مجمعات أنشطة(Activity Pools) مجمع تكاليف التدريس، مجمع تكاليف المختبرات، مجمع تكاليف الإرشاد الأكاديمي.

٣- تحديد محركات التكلفة (عدد الساعات التدريسية، عدد الطلاب المسجلين، ساعات استخدام المختبر، عدد المعاملات الورقية، عدد أعضاء هيئة التدريس).

٤- توزيع التكاليف على الأنشطة وفقًا لمحركات التكلفة المناسبة.

٥- تحميل تكاليف الأنشطة على البرامج الأكاديمية بحسب استهلاك كل برنامج أو مقرر للأنشطة.

٦- تحليل النتائج لاستخدامها في القرارات (تسعير الساعات الدراسية، تقييم ربحية البرامج، إعادة هيكلة الإدارات الخدمية، توجيه الموارد للأنشطة ذات القيمة العالية.

ثالثاً: فوائد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الجامعات

يُعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة نقلة نوعية في إدارة الجامعات؛ لأنه يوفّر معلومات دقيقة وموضوعية حول تكلفة الأنشطة التعليمية والإدارية، بما ينعكس على تحسين الجودة والقرار الاستراتيجي والشفافية المالية. وفيما يلي أبرز الفوائد[٣٥]:

١- تحسين دقة قياس تكاليف البرامج الأكاديمية والمقررات: يساعد ABC على تحديد التكلفة الفعلية لكل: برنامج أكاديمي، مقرر دراسي، تخصص، كلية، مختبر بحثي.

[34] Armstrong, P. (2002). "The Application of Activity-Based Costing in Higher Education". Public Money & Management, 22(1)., P 16

[35] Cokins, G. (٢٠١٩). Activity-Based Cost Management. John Wiley & Sons., P 14

٢- دعم قرارات التسعير ووضع الرسوم الجامعية بشكل عادل تتمكن الجامعات من: تسعير البرامج بناءً على تكلفتها الحقيقية، تخفيض رسوم البرامج قليلة التكلفة أو رفع رسوم البرامج عالية التكلفة مثل الطب والهندسة، تحقيق عدالة بين الطلاب في الرسوم.

٣- تحسين تخصيص الموارد بين الكليات والبرامج نظرًا لأن ABC يكشف مدى استهلاك كل برنامج للموارد، فإن الجامعة تستطيع: توجيه الموارد نحو الأنشطة الأكثر أهمية، تحديد البرامج ذات التكلفة العالية والعائد المنخفض، إعادة توزيع الميزانيات بشكل مستند إلى بيانات وليس تقديرات.

٤- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة غير الضرورية: من أهم أدوار ABC أنه يكشف الأنشطة: ذات القيمة العالية(High value-added) والأنشطة غير ذات القيمة(Non-value-added) مما يؤدي إلى التخلص من الهدر الإداري، وتحسين كفاءة العمليات الأكاديمية، وتقليل الأعمال الورقية والإجراءات المكررة، ودعم التحول الرقمي.

٥- تحسين جودة الخدمات الأكاديمية والإدارية: لأن النظام يوضح أداء الأنشطة وتكلفتها، يمكن الجامعة من: رفع جودة التدريس، تحسين خدمات المختبرات، تطوير نظام القبول والتسجيل، تحسين خدمات الدعم الطلابي

٦- دعم التخطيط الاستراتيجي طويل الأجل: يوفر ABC بيانات كمية تساعد في: التخطيط لفتح برامج جديدة أو إغلاق برامج غير مجدية. وتحديد احتياجات الكليات من الموارد البشرية والتقنية، تقدير تكاليف التوسع أو إنشاء كليات جديدة، وتوقع التغيرات المستقبلية في الإنفاق.

رابعاً: العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الانشطة والنشاط الخدمي

تتمثل العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والنشاط الخدمي في أن نظام ABC يعتبر الأكثر ملاءمة وفعالية لتحديد وقياس وتخصيص التكاليف في الشركات والمؤسسات الخدمية، وخاصة التكاليف غير المباشرة (Overhead Costs) المتعلقة بتقديم الخدمة.[٣٦]

[36] Ortiz-Cea, V., Dote-Pardo, J., Geldres-Weiss, V. V., & Peña-Acuña, V. (2025). The Role of Activity-Based Costing in Reducing Environmental Impact: A Systematic Literature Review. *Sustainability*, *17*(3), 1275.

يقوم نظام ABC على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي هي المسبب الحقيقي للتكلفة، وأن المنتجات (أو الخدمات في هذه الحالة) هي التي تستهلك هذه الأنشطة.[٣٧]

في النشاط الخدمي، غالباً ما تكون التكاليف غير المباشرة (مثل تكاليف الإدارة، التسويق، الدعم الفني، تجهيز الطلبات، الاستشارات) مرتفعة ومتنوعة، وتوزيعها بالطرق التقليدية (بناءً على مقياس واحد كإجمالي ساعات العمل) يؤدي إلى تخصيص غير دقيق لتكلفة الخدمة. يتيح ABC للشركات الخدمية تحديد الأنشطة المطلوبة لأداء الخدمة (مثل: فتح ملف عميل، إجراء استشارة، معالجة طلب، صيانة جهاز). يتم تجميع التكاليف المرتبطة بكل نشاط في مجمعات (Cost Pools)، ثم يتم توزيعها على الخدمات (أو العملاء) بناءً على مُحرّكات التكلفة (Cost Drivers) المناسبة لكل نشاط، والتي تعكس الاستهلاك الفعلي للموارد. يساعد ABC المنشآت الخدمية على فهم التكلفة الحقيقية لكل خدمة مقدمة أو لكل عميل (تحليل ربحية العملاء). هذه الدقة تدعم اتخاذ قرارات إدارية أفضل، خاصة في مجالات التسعير (تحديد سعر عادل ومناسب يعكس التكلفة الفعلية) وتحسين العمليات (تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على إلغائها أو تقليل تكلفتها).

يمثل نظام ABC أداة حاسمة للنشاط الخدمي لضمان القياس العادل والموضوعي لتكلفة الخدمات في بيئة تتميز بتنوع الخدمات وارتفاع التكاليف غير المباشرة وتأثير سلوك العملاء على استهلاك الأنشطة.

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أداة قوية ومباشرة لتحسين الربحية في الشركات الخدمية، لأنه يوفر معلومات دقيقة وشفافة تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات تسعير وتكلفة أكثر كفاءة وفاعلية. وينبع أثر نظام ABC على تحسين الربحية من الآليات التالية:[٣٨]

١. دقة التسعير (Pricing Accuracy) يُعد هذا الأثر الأهم في النشاط الخدمي، حيث يساعد نظام ABC على:

[37] IDRIS, M. O., ABIOYE, A. G., OYEWO, A. T., OJERINDE, B. J., & ADEFAJO, A. A. (2025). Potentials of Activity Based Costing (ABC) modeling in developing expert system for cost estimation in job shops. *UNIABUJA Journal of Engineering and Technology (UJET)*, *2*(1), 141-149.

[38] IDRIS, M. O., ABIOYE, A. G., OYEWO, A. T., OJERINDE, B. J., & ADEFAJO, A. A. (2025). Potentials of Activity Based Costing (ABC) modeling in developing expert system for cost estimation in job shops. *UNIABUJA Journal of Engineering and Technology (UJET)*, *2*(1), 141-149.

١- تحديد التكلفة الحقيقية للخدمة: بدلاً من تحميل التكاليف العامة بشكل عشوائي، يقوم ABC بتخصيصها بناءً على الاستهلاك الفعلي للأنشطة لكل خدمة. هذا يكشف التكلفة الدقيقة للخدمة، خاصة تلك التي تستهلك الكثير من الموارد غير المباشرة (مثل خدمة تتطلب إعداداً خاصاً أو دعماً فنياً مكثفاً).
٢- تصحيح التسعير: يُمكّن الإدارة من تجنب تضخيم تكلفة الخدمات البسيطة وتقليل تكلفة الخدمات المعقدة (وهو ما يحدث في النظم التقليدية). وبالتالي: يتم تسعير الخدمات المربحة بأعلى ربحية ممكنة. يتم رفع أسعار الخدمات الخاسرة أو الأقل ربحية، أو اتخاذ قرار بوقف تقديمها.

كما يوفر ABC بيانات مفصلة لتقييم مصادر الربح والخسارة:

١- ربحية الخدمات/المنتجات: يحدد بدقة أي الخدمات هي الأكثر ربحية وأيها الأقل. هذا يساعد الإدارة في تركيز الجهود الترويجية والبيعية على الخدمات ذات الهامش المرتفع.
٢- ربحية العملاء: يمكن للنظام تحليل تكلفة خدمة كل عميل على حدة، مما يكشف ما إذا كان العملاء الكبار أو "المميزون" يستهلكون موارد هائلة تجعلهم غير مربحين في الواقع. هذا يتيح اتخاذ قرارات استراتيجية مثل: إعادة التفاوض على شروط خدمة العملاء غير المربحين، تخصيص الموارد التسويقية نحو العملاء الذين يقدمون أعلى عائد.

يركز ABC على الأنشطة، مما يفتح الباب أمام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، وهي عملية لتحسين الكفاءة:[٣٩]

١- تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة: يساعد النظام في تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للعميل (مثل تقديم الاستشارة الأساسية) وأخرى لا تضيف قيمة (مثل معالجة الأخطاء أو إعادة العمل).
٢- خفض الهدر: يمكن للإدارة العمل على إلغاء أو تبسيط الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يؤدي مباشرة إلى خفض التكاليف العامة التي تسببها، وبالتالي زيادة الربحية.

[39] Ramadini, S. S., & Maisyarah, R. (2025). The Influence of Operational Costs and Promotion Costs on Activity Based Management at PT Singa Asia Perkasa Utama. *International Journal of Integrative Sciences*, *4*(7), 1781-1792.

٣- تحسين العمليات: من خلال تحديد مُحرّكات التكلفة، يمكن للمنشأة معرفة ما الذي يرفع التكلفة بالضبط (مثل كثرة عدد طلبات التغيير أو كثرة إعداد الأجهزة)، والعمل على معالجة جذر المشكلة بدلاً من مجرد خفض التكاليف عشوائياً.

كما يؤثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بشكل إيجابي ومباشر على الكفاءات التشغيلية للمنشأة من خلال توفير رؤية تفصيلية غير مسبوقة للأنشطة والعمليات التي تستهلك الموارد. فالجوهر الرئيسي لتأثير نظام ABC على الكفاءة هو قدرته على تحديد وتصنيف الأنشطة:[٤٠]

١- أنشطة القيمة المضافة (Value-Added Activities): هي الأنشطة التي يُقدرها العميل ويدفع مقابلها، وتساهم مباشرة في تقديم الخدمة (مثل: الاستشارة القانونية، إجراء العملية الجراحية).
٢- أنشطة لا تضيف قيمة (Non-Value-Added Activities): هي الأنشطة التي تستهلك الموارد ولكنها لا تضيف قيمة يُقدرها العميل أو يساهم في دفع ثمنها (مثل: انتظار المواد، إعادة العمل بسبب الأخطاء، معالجة شكاوى الفواتير).
٣- الأثر على الكفاءة: يُمكّن هذا التصنيف الإدارة من التركيز على إلغاء أو تقليل الأنشطة غير المضافة للقيمة، مما يؤدي إلى: تقليل الوقت والجهد اللازمين لإنجاز الخدمة. تحسين جودة العملية عبر تقليل الأخطاء التي تستدعي أنشطة علاجية لا تضيف قيمة.

كما يساعد ABC في ربط الموارد (مثل رواتب الموظفين، مساحة المكتب، تكنولوجيا المعلومات) بالأنشطة التي تستهلكها:

١- تحديد هدر الموارد: يكشف النظام عن الأنشطة عالية التكلفة (مثل كثرة الاجتماعات الإدارية غير المنتجة)، مما يسمح للإدارة بالتدخل لتخصيص الموارد بكفاءة أكبر.

[40] Naderi, M., Nazari, A., Shafaat, A., & Abrishami, S. (2025). Enhancing accuracy in construction overhead cost estimation: a novel integration of activity-based costing and building information modelling. *Smart and Sustainable Built Environment*, *14*(3), 758-775.

٢- قياس الطاقة العاطلة (Unused Capacity): يوفر ABC معلومات حول الموارد المتوفرة التي لا يتم استخدامها بالكامل، مما يسمح للمنشأة باتخاذ قرارات حول: تقليل حجم الموارد غير الضرورية. إعادة توجيه الموظفين والآلات إلى أنشطة أو خدمات أكثر ربحية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: أداة الدراسة

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل استبانة تم توزيعها الكترونياً على العاملين في القسم المالي في خمسة جامعات سورية خاصة وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة الصالحة للتحليل (72) استبانة، تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار الخامس والعشرون وعند مستوى دلالة ٠.٠٠٥. تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم فرضيات الدراسة وتخدم أهدافها، وهي التكرارات والنسب المئوية، وعرض الاحصاءات الوصفية باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار الفرضيات باستخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.

ثانياً: تصميم الاستبانة

صممت الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي (٥) موافق بشدة، (٤) موافق، (٣) محايد، (٢) غير موافق، (١) غير موافق بشدة، وذلك في قسمين أساسيين: القسم الأول: مُخصص للأسئلة العامة ويشمل المعلومات الشخصية عن أفراد عينة البحث، وهي: المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، الموقع الوظيفي، وقد ضم القسم الثاني متغيرات الدراسة.

١- **المتغير المستقل: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.**

أ- دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة: بواقع (٨) عبارات.

ب-مدى التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة: بواقع (٨) عبارات.

٢- المتغير التابع: النشاط الخدمي

أ- تحسين قرارات التسعير والربحية: بواقع (٨) عبارات.

ب-الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر: بواقع (٩) عبارات.

ثالثاً: اختبار ثبات الاستبانة

تم اختبار ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وذلك لقياس الاتساق الداخلي بين عباراتها.

الجدول رقم (١) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	اختبار الثبات معامل ألفا كرونباخ	اختبار الصدق معامل ارتباط بيرسون
دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة	٠.٨٥٨	٠.٨٩٣
مدى التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة	٠.٨٤١	٠.٩١٧
تحسين قرارات التسعير والربحية	٠.٨٦٣	٠.٩٠١
الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر	٠.٨٩٩	٠.٩٠٦

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يوضح الجدول رقم (١) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل محور من محاور الاستبانة المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث ظهرت بقيم أكبر من ٠.٧ وهي ما يمكن اعتبارها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الاحصائي، كما ظهرت قيمة معامل الصدق بقيم أكبر من ٠.٠٥ وبالتالي فإن الاستبانة تتمتع بالصدق إلى جانب الثبات ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

رابعاً: تحليل خصائص عينة الدراسة

الجدول رقم (2) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
معهد متوسط	٢	%2.8
إجازة جامعية	59	%81.9
ماجستير	7	%9.7
دكتوراه	4	%5.6

المجموع	٧٢	١٠٠٪

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يوضح الجدول رقم (٢) إلى توزيع المؤهلات العلمية لعينة مكونة من ٧٢ فرد، حيث يتبين أن الغالبية العظمى منهم يحملون إجازة جامعية بنسبة ٨١.٩٪، ما يعكس تركيزاً واضحاً على التعليم الجامعي الأساسي. في المقابل، نجد أن نسبة الحاصلين على شهادة من معهد متوسط لا تتجاوز ٢.٨٪، وهي نسبة ضئيلة جداً. أما من تابعوا دراساتهم العليا، فقد بلغت نسبة الحاصلين على درجة الماجستير ٩.٧٪، بينما نال ٥.٦٪ منهم درجة الدكتوراه، مما يدل على وجود شريحة ذات تأهيل علمي متقدم. هذا التوزيع يشير إلى أن البيئة التي تنتمي إليها هذه العينة تعتمد بشكل كبير على الكفاءات الجامعية، مع تمثيل جيد للمؤهلات العليا، في حين أن التعليم المتوسط يشكل جزءاً محدوداً من التكوين العلمي العام.

الجدول رقم (٣) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة في العمل

سنوات الخبرة في العمل	العدد	النسبة المئوية
أقل من ٣ سنوات	٤	%5.6
من ٣ إلى أقل من ٥ سنوات	28	%38.9
من ٥ إلى إلى أقل من ١٠ سنوات	24	%33.3
١٠ سنوات فأكثر	16	%22.2
المجموع	72	١٠٠٪

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يعرض الجدول رقم (٣) توزيع سنوات الخبرة في العمل لعينة مكونة من ٧٢ فرداً، حيث يتضح أن النسبة الأكبر من الأفراد تقع ضمن فئة الخبرة من ٣ إلى أقل من ٥ سنوات، وتشكل ٣٨.٩٪ من إجمالي العينة، ما يدل على أن معظم المشاركين لديهم خبرة عملية متوسطة نسبياً. يليها فئة من لديهم خبرة تتراوح بين ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات بنسبة ٣٣.٣٪، مما يعكس وجود شريحة كبيرة ذات خبرة متقدمة لكنها لم تصل بعد إلى مرحلة الخبرة الطويلة. أما من لديهم خبرة ١٠ سنوات فأكثر، فقد بلغت نسبتهم ٢٢.٢٪، وهي نسبة جيدة تشير إلى وجود خبرات راسخة ضمن المجموعة. في المقابل، فإن نسبة من لديهم خبرة أقل من ٣ سنوات لا تتجاوز

٥.٦٪، ما يدل على أن عدد المبتدئين أو حديثي التخرج محدود جدًا. بشكل عام، يُظهر الجدول أن غالبية الأفراد يتمتعون بخبرة عملية تتراوح بين ٣ إلى ١٠ سنوات، مما يعكس مستوى نضج مهني جيد في هذه العينة.

الجدول رقم (٤) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير الموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدير	6	%8.3
رئيس قسم	4	%5.6
موظف	62	%86.1
المجموع	72	٪١٠٠

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يعكس الجدول رقم (٤) توزيع المواقع الوظيفية لعينة مكونة من ٧٢ فرد، حيث يتضح أن الغالبية الساحقة منهم يشغلون وظيفة "موظف" بنسبة ٨٦.١٪، ما يدل على أن الهيكل الإداري للمجموعة يعتمد بشكل كبير على الكادر التنفيذي أو العاملين في الصفوف الأولى. في المقابل، نجد أن نسبة المدراء تبلغ ٨.٣٪، وهي تمثل عدد محدود من المناصب القيادية العليا، بينما يشغل ٥.٦٪ من الأفراد موقع "رئيس قسم"، وهو موقع إداري متوسط بين الموظف والمدير. هذا التوزيع يشير إلى أن الهيكل التنظيمي يتسم بالتركيز على التنفيذ والتشغيل، مع وجود طبقة إدارية صغيرة نسبيًا تشرف وتوجه العمل، مما قد يعكس طبيعة المؤسسة أو القسم الذي تنتمي إليه هذه العينة، سواء من حيث الحجم أو التخصص.

خامساً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة ولإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة ٣.٤.

الجدول رقم (٥) الأهمية النسبية للموافقات

فئات قيم المتوسط الحسابي	التقدير
من ١ الى ١.٧٩	درجة موافقة منخفضة جدا
من ١.٨ الى ٢.٥٩	درجة الموافقة منخفضة
من ٢.٦ الى ٣.٣٩	درجة الموافقة متوسطة
من ٣.٤ الى ٤.١٩	درجة الموافقة مرتفعة
من ٤.٢ الى ٥	درجة الموافقة مرتفعة جدا

المصدر: إعداد الطالب

١- نتائج قياس دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (٦) نتائج قياس دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة

الفقرة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
يعتمد نظامنا على تحديد الأنشطة الرئيسية التي تستهلك الموارد لتقديم الخدمات.	17	51	3	1	0	4.1667	٠.55665	موافقة مرتفعة
يوفر نظام التكاليف الحالي معلومات دقيقة عن تكلفة كل نشاط داخل المنشأة الخدمية.	16	54	2	0	0	4.1944	٠.46387	موافقة مرتفعة
يتم تخصيص غالبية التكاليف غير المباشرة بناءً على استخدام الأنشطة الفعلية، وليس على مؤشرات حجمية بسيطة (كعدد العمالة).	19	51	2	0	0	4.2361	٠.48912	موافقة مرتفعة جداً
نستخدم مسببات تكلفة (Cost Drivers) متنوعة (مثل عدد طلبات	17	50	3	2	0	4.1389	٠.61221	موافقة مرتفعة

العميل، أو زمن إعداد الخدمة) بدلاً من مسبب واحد.								
يتم في نظامنا فصل التكاليف التشغيلية عن التكاليف الرأسمالية ضمن مجمعات الأنشطة بدقة.	14	58	0	0	0	4.1944	٠.39855	موافقة مرتفعة
يُمكّننا النظام من تحديد تكلفة الطاقة والمرافق وتخصيصها على أساس الاستهلاك الفعلي للأنشطة.	14	58	0	0	0	4.1944	٠.39855	موافقة مرتفعة
نجد أن هياكل التكاليف التي ينتجها نظامنا الحالي تعكس الواقع التشغيلي بشكل أفضل من السابق.	14	57	1	0	0	4.181	٠.4221	موافقة مرتفعة
يمتلك نظامنا الحالي القدرة على استيعاب التغيرات الكبيرة في أسعار المدخلات (التضخم في البيئة السورية) وعكسها على تكلفة الأنشطة.	16	53	3	0	0	4.1806	٠.48430	موافقة مرتفعة
دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة	72					4.1858	٠.35042	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يوضح الجدول رقم (٦) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور بلغ 4.18 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري ٠.٣٥ حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها ٣.٤، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي هناك مستوى مرتفع لتوفر الدقة في تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة لدى الجامعات الخاصة السورية وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

٢-نتائج قياس مدى التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمدى التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (٧) نتائج قياس مدى التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الفقرة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
نستخدم معلومات ABC لتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل والتي يمكن إلغاؤها أو ترشيدها.	١١	٦١	٠	٠	٠	4.1528	٠.36230	موافقة مرتفعة
يتم تحديث بيانات التكاليف ومسبباتها في نظام ABC بشكل دوري ومنتظم لمواكبة التغيرات الاقتصادية (في البيئة السورية).	١٢	٦٠	٠	٠	٠	4.1667	٠.37529	موافقة مرتفعة
يساهم نظام ABC في فهم تغير التكاليف نتيجة لزيادة تعقيد الخدمة وليس فقط نتيجة زيادة حجم الخدمة.	١٤	٥٦	١	١	٠	4.1528	٠.49390	موافقة مرتفعة
يتم استخدام تقارير ABC بشكل أساسي في عملية التخطيط الاستراتيجي للمنشأة.	٨	٦٢	١	١	٠	4.0694	٠.42215	موافقة مرتفعة
تساعد معلومات ABC الإدارة على اتخاذ قرارات حول إلغاء الأنشطة المعقدة وغير المجدية اقتصاديًا.	٩	٦٣	٠	٠	٠	4.1250	٠.33304	موافقة مرتفعة
يوفر نظام ABC مؤشرات أداء (KPIs)واضحة لتحسين إدارة وقت دورة الخدمة (Service Cycle Time).	١٠	٥٨	٣	١	٠	4.0694	٠.48430	موافقة مرتفعة
يتم إعادة تقييم مسببات التكلفة بشكل منتظم للتأكد من أنها لا تزال مرتبطة بالأنشطة المولّدة للتكلفة.	١٤	٥٤	٣	١	٠	4.1250	٠.52908	موافقة مرتفعة
يسهل النظام تحليل التكاليف المرتبطة بالجودة (كالأنشطة التصحيحية أو إعادة تقديم الخدمة).	١٦	٥٤	١	١	٠	4.1806	٠.51256	موافقة مرتفعة

مدى التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة	72	4.1302	٠.31570	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (٧) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور قد بلغ ٤.١٣ بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري ٠.٣١ حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها ٣.٤، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي هناك مستوى مرتفع لالتزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة لدى الجامعات الخاصة السورية وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

٣- نتائج قياس تحسين قرارات التسعير والربحية:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحسين قرارات التسعير والربحية وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (٨) نتائج قياس تحسين قرارات التسعير والربحية

الفقرة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تبنى القرارات المتعلقة بتحديد أسعار الخدمات على بيانات تكلفة دقيقة توفرها أنظمة متطورة.	١٠	٦٠	١	١	٠	4.0972	٠.44909	موافقة مرتفعة
يمكن للإدارة بسهولة تحديد ربحية كل خدمة على حدة، مما يسهل قرار الاستمرار أو التوقف عنها.	١٥	٥٧	٠	٠	٠	4.2083	٠.40897	موافقة مرتفعة جداً
ساعدت المعلومات المتوفرة في تحديد العملاء الأكثر ربحية والتركيز على تقديم الخدمة لهم.	١٤	٥٨	٠	٠	٠	4.1944	٠.39855	موافقة مرتفعة

تمكننا معلومات التكلفة الحالية تمكننا من تحديد نقطة التعادل بدقة لكل خدمة نقدمها.	٢٢	٤٨	١	١	٠	4.2639	٠.55647	موافقة مرتفعة جداً
ساعدتنا معلومات التكلفة الدقيقة في تحديد الحد الأدنى المقبول للتسعير في عقود الخدمات الكبيرة.	١١	٥٩	١	١	٠	4.1111	٠.46134	موافقة مرتفعة
نمتلك الثقة بأن أسعار خدماتنا تغطي بشكل عادل كل من التكاليف المباشرة ونصيبها من التكاليف غير المباشرة.	١٠	٦٠	١	١	٠	4.0972	٠.44909	موافقة مرتفعة
توفر المعلومات الحالية القدرة على تقديم خصومات تسعيرية مدروسة للعملاء الذين يستهلكون أنشطة أقل.	٨	٦٤	٠	٠	٠	4.1111	٠.31648	موافقة مرتفعة
سمحت دقة التكلفة بمقارنة ربحية الفروع أو المناطق الجغرافية المختلفة بشكل سليم.	١٣	٥٧	١	١	٠	4.1389	٠.48369	موافقة مرتفعة
تحسين قرارات التسعير والربحية	72					4.1528	٠.35986	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يشير الجدول رقم (٨) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور بلغ ٤.١٥ بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري ٠.٣٥ حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها ٣.٤، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي يؤثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين قرارات التسعير والربحية لدى الجامعات الخاصة السورية وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

٤- نتائج قياس الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (٩) نتائج قياس الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر

الفقرة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
أدت معلومات التكلفة إلى تحسين كفاءة استخدام الموارد والحد من الهدر في الأنشطة الداخلية.	١٢	٦٠	٠	٠	٠	4.1667	٠.37529	موافقة مرتفعة
ساهمت المعلومات في إعادة تصميم أو تبسيط إجراءات تقديم الخدمات لخفض التكلفة الإجمالية.	١٣	٥٩	٠	٠	٠	4.1806	٠.38735	موافقة مرتفعة
نعتمد على بيانات التكلفة لتحسين موازنات الأنشطة والتنبؤ باحتياجاتنا من الموارد المستقبلية.	٥	٦٥	٠	٢	٠	4.0139	٠.42767	موافقة مرتفعة
لدينا سيطرة ورقابة أفضل على التكاليف غير المباشرة مقارنة بالسنوات السابقة.	١٦	٥٤	١	١	٠	4.1806	٠.51256	موافقة مرتفعة
يتم ربط ميزانيات الأقسام بأداء الأنشطة بدلاً من ربطها بالإنفاق التاريخي.	١٦	٥٦	٠	٠	٠	4.2222	٠.41866	موافقة مرتفعة جداً
نستخدم تقارير التكاليف لتحديد فرص الأتمتة التكنولوجية للأنشطة عالية التكلفة.	١٣	٥٩	٠	٠	٠	4.1806	٠.38735	موافقة مرتفعة
ساهمت المعلومات التكاليفية في تحسين إدارة المخزون (إن وجد) والخدمات اللوجستية المرتبطة بالخدمة.	١٨	٥٢	١	١	٠	4.2083	٠.52908	موافقة مرتفعة جداً
يمكن للإدارة بسهولة تحليل انحرافات التكاليف وتحديد الأنشطة المسؤولة عن تجاوز الميزانية.	١٧	٥٥	٠	٠	٠	4.2361	٠.42767	موافقة مرتفعة جداً
أدت المعلومات الدقيقة إلى تقليل الهدر في استخدام الموارد في الأنشطة المكتبية والإدارية.	١٣	٥٩	٠	٠	٠	4.1806	٠.38735	موافقة مرتفعة

الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر	72	4.1744	٠.31748	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يشير الجدول رقم (٩) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور بلغ ٤.١٧ بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري ٠.٣١ حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها ٣.٤، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي يؤثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر لدى الجامعات الخاصة السورية وذلك من وجهة نظر أفراد العينة

سادساً: اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الرئيسية

يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في النشاط الخدمي في الجامعات الخاصة السورية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي المتعدد لاختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمتغير مستقل وتحسين النشاط الخدمي كمتغير تابع.

الجدول رقم (١٠) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين النشاط الخدمي

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
٠.904[a]	٠.817	٠.811	٠.14511

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضـح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تسـاوي (٠.٩٠٤)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين النشاط الخدمي وأن معامل التحديد هو (٠.٨١١)، أي إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفسر (8.11%)، من التغيرات الحاصلة في تحسين النشاط الخدمي.

الجدول رقم (١١) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
٠.000[b]	153.574	3.234	2	6.467	Regression	1
		٠.021	69	1.453	Residual	
			71	7.920	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصـائية للقوة التفسـيرية للنموذج عن طريق إحصـــائية F، وهي (153.574)، ومعنوية الدلالة الحســـابية (sig=٠.٠٠٠)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (١٢) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين النشاط الخدمي

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
٠.490	٠.694		٠.229	٠.159	(Constant)	
٠.028	2.239	٠.197	٠.084	٠.188	دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة	1
٠.000	8.361	٠.736	٠.093	٠.779	التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة	

	من نظام التكاليف على أساس الأنشطة					

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول أعلاه إلى أن (تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين النشاط الخدمي) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت اصغر من (٥٪)، مما يثبت صحة الفرضية. وبالتالي يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في النشاط الخدمي في الجامعات الخاصة السورية.

اختبار الفرضية الفرعية الأولى

يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في تحسين قرارات التسعير والربحية في الجامعات الخاصة السورية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمتغير مستقل وتحسين قرارات التسعير والربحية كمتغير تابع.

الجدول رقم (١٣) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين قرارات التسعير والربحية

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
٠.18429	٠.738	٠.741	**٠.861[a]**

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضـح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تسـاوي (٠.٨٦١)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين تطبيق نظام التكاليف على أســاس الأنشــطة وتحســين قرارات التســعير والربحية وأن معامل التحديد هو (٠.٧٣٨)، أي إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفسر (73.8%)، من التغيرات الحاصلة في تحسين قرارات التسعير والربحية.

الجدول رقم (١٤) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	**Model**	
٠.000[b]	200.733	6.817	1	6.817	Regression	**1**
		٠.034	70	2.377	Residual	
			71	9.194	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصـائية للقوة التفسـيرية للنموذج عن طريق إحصـــائية F، وهي (200.733)، ومعنوية الدلالة الحســـابية (sig=٠.٠٠٠)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (١٥) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين قرارات التسعير والربحية

Sig.	**T**	**Standardized Coefficients**	**Unstandardized Coefficients**		**Model**	
		Beta	Std. Error	B		
٠.761	٠.305		٠.288	٠.088	(Constant)	
٠.000	14.168	٠.861	٠.069	٠.978	تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين قرارات التسعير والربحية	**1**

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول أعلاه إلى أن (تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين قرارات التسعير والربحية) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت اصغر من (٥٪)، مما يثبت صحة الفرضية.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 0.088 + 0.978\, x1$$

وبالتالي يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في تحسين قرارات التسعير والربحية في الجامعات الخاصة السورية.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر في الجامعات الخاصة السورية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كمتغير مستقل ورفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر كمتغير تابع.

الجدول رقم (١٦) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ورفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
٠.14775	٠.783	٠.786	**٠.887[a]**

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضــح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تســاوي (٠.٨٨٧)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ورفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر وأن معامل التحديد هو (٠.٧٨٣)، أي إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفسر (78.3%)، من التغيرات الحاصلة في رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر.

الجدول رقم (١٧) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
٠.٠٠٠[b]	257.811	5.628	1	5.628	Regression	1
		٠.٠٢٢	70	1.528	Residual	
			71	7.156	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصـائية للقوة التفسـيرية للنموذج عن طريق إحصـــائية F، وهي (257.811)، ومعنوية الدلالة الحســـابية (sig=٠.٠٠٠)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (١٨) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
٠.٠٤١	2.084		٠.٢٣١	٠.٤٨١	(Constant)	
٠.٠٠٠	16.057	٠.٨٨٧	٠.٠٥٥	٠.٨٨٨	تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ورفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول أعلاه إلى أن (تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ورفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت اصغر من (٥٪)، مما يثبت صحة الفرضية.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 0.481 + 0.888\, x1$$

وبالتالي يوجد لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر في الجامعات الخاصة السورية.

النتائج والتوصيات

النتائج

نتيجة اختبار الفرضيات تم التوصل إلى الآتي

١- يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في النشاط الخدمي في الجامعات الخاصة السورية. تؤكد هذه النتيجة على أن تطبيق نظام ABC في الجامعات الخاصة السورية يساهم بشكل إيجابي ومعنوي في: دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة: بدلاً من استخدام معدلات تحميل إجمالية، يحدد ABC الأنشطة الفعلية التي تستهلك الموارد (مثل التسجيل، تقديم المحاضرات، دعم تكنولوجيا المعلومات، خدمات المكتبة) ويقوم بتخصيص التكاليف بناءً على مسببات التكلفة (Cost Drivers) لكل نشاط. هذا يوفر رؤية أكثر دقة للتكلفة الحقيقية للخدمات والبرامج الأكاديمية المختلفة. والتزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة: تعكس هذه الدقة العالية في المعلومات ثقة أكبر من قبل الإدارة في البيانات، مما يشجع على الاعتماد على مخرجات ABC في اتخاذ القرارات اليومية والاستراتيجية بدلاً من الاعتماد على التقديرات أو الأنظمة التقليدية الأقل دقة.

٢- يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في تحسين قرارات التسعير والربحية في الجامعات الخاصة السورية. تُظهر هذه النتيجة وجود دور إيجابي ومعنوي لنظام ABC في تحسين الجوانب المالية المتعلقة بالإيرادات فعندما تحدد الجامعة التكلفة الحقيقية والدقيقة لتقديم برنامج أكاديمي معين (بما في ذلك التكاليف غير المباشرة الموزعة بدقة)، يمكنها تحديد رسوم دراسية (تسعير) تعكس التكلفة الفعلية بشكل أفضل وتضمن تغطية هذه التكاليف مع تحقيق هامش ربح مستهدف. ومن خلال فهم التكاليف بدقة، يمكن للجامعة تحديد البرامج أو الخدمات الأكثر والأقل ربحية. هذا الفهم يسمح لها بإعادة توجيه الموارد نحو البرامج ذات الهامش المرتفع أو اتخاذ قرارات لتبسيط العمليات في البرامج ذات الهامش المنخفض لتحسين كفاءتها وبالتالي ربحيتها.

٣- يوجد دور لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة، التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر في الجامعات الخاصة السورية. تشير هذه النتيجة إلى أن ABC يلعب دوراً إيجابياً ومعنوياً في الأداء التشغيلي نظام ABC لا يكتفي بتخصيص التكاليف، بل يقوم بتحديد الأنشطة أولاً. هذا التحديد يتيح للإدارة اكتشاف الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو الأنشطة التي تستهلك موارد كبيرة بشكل غير مبرر. هذا الفهم هو الخطوة الأولى نحو تبسيط العمليات وتقليل الهدر. كما يوفر ABC مؤشرات أداء (KPIs) تتعلق بمسببات التكلفة والأنشطة، مما يخلق أساساً لـ قياس الأداء التشغيلي بشكل مستمر. يمكن للإدارة استخدام هذه المؤشرات لتحديد مجالات التحسين، وضع أهداف لخفض مسببات التكلفة (مثل تقليل زمن معالجة طلبات الطلاب) ومراقبة التقدم في هذه الأهداف.

التوصيات

في ضوء النتائج السابقة فإن الطالب يوصي بالآتي:

١- يجب على إدارات الجامعات استثمار الموارد في تدريب الكوادر المحاسبية والإدارية على منهجية ABC، والبدء بتطبيقه بشكل تدريجي على الأنشطة الخدمية الرئيسية الأكثر استهلاكاً للموارد (الأقسام الإدارية والخدمات الطلابية).

٢- يجب دمج مخرجات نظام ABC في التقارير الإدارية الدورية واعتبارها أداة أساسية للتخطيط والموازنة بدلاً من كونها مجرد تقارير محاسبية.

٣- يُنصح بضرورة ربط مخرجات نظام ABC مباشرة بعملية تحديد الرسوم الدراسية للبرامج الأكاديمية المختلفة. يجب على الإدارة العليا تحليل ربحية كل برنامج أكاديمي وكل خدمة طلابية بشكل سنوي استناداً إلى بيانات ABC لاتخاذ قرارات استراتيجية حول طرح برامج جديدة أو تعديل هيكل التكاليف للبرامج الحالية لتعظيم الإيرادات والربحية الإجمالية للجامعة.

٤- يجب على الجامعات تشكيل فرق عمل متعددة الوظائف (من الإدارة، الأكاديميين، والمحاسبة) لاستخدام بيانات ABC في تحليل سلسلة قيمة الخدمة التعليمية.

٥- ضرورة التركيز على إلغاء أو تبسيط الأنشطة التي لا تضيف قيمة للطلاب أو العملية التعليمية، واستخدام تحليل ABC بشكل دوري كجزء من دورة التخطيط التشغيلي السنوية لدعم ثقافة التحسين المستمر وتقليل الهدر في الموارد.

٦- توثيق كامل لخطوات بناء النظام، والتحقق من نتائجه بمقارنتها بنظام التكاليف التقليدي لتسليط الضوء على التكاليف الخفية التي يكشف عنها ABC.

٧- إنشاء تقارير إدارية تلخص التكلفة الحقيقية لكل خدمة طلابية (مثل مركز الإرشاد، الأنشطة اللاصفية)، وتكلفة دعم كل كلية أو برنامج أكاديمي.

٨- تضمين مقاييس تعتمد على محركات التكلفة (مثلاً، تكلفة معالجة طلب قبول واحد، تكلفة ساعة دعم تقني للطالب) لمقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة.

قائمة المراجع:

المراجع العربية

١. البلداوي، شاكر عبد الكريم، وخميس، فاضل حسن (٢٠١٩)، أثر تطبيق تقنية التكلفة على أساس المواصفات لتخفيض التكاليف في الوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة ٤٢، العدد ١٢٢، العراق.

٢. حداد، أحمد عبد الرحمن. (٢٠١٧). محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقاتها في المؤسسات التعليمية. عمّان: دار وائل.

٣. دمدوم، زكريا، وبوقفة، عبد الحق (٢٠٢٠)، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة دراسة ميدانية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد ٥، العدد ١، الجزائر.

٤. رطبه، جمال السيد إبراهيم (٢٠٢٤)، دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية دراسة اختبارية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المجلد ١٣، العدد ٣، ليبيا.

٥. الزعبي، نضال محمد. (٢٠١٨). "إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الجامعات الحكومية". مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، المجلد ٣٤، العدد .(2) سورية.

٦. سلمان، محمود محمد. (٢٠١٥). التكاليف الإدارية وتطبيقاتها الحديثة. القاهرة: دار الفكر العربي

٧. السيد، أحمد. (٢٠١٩). "دور نظام ABC في ترشيد التكاليف في الجامعات". مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١، العدد٢، الجزائر.

٨. شاكر، دعاء سعيد، ومهدي، عبد الرسول صالح، وسيروان، ايسا (٢٠٢٢)، دور استراتيجية ريادة التكلفة باستعمال نظام (ABC) محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف "دراسة تطبيقية في شركة هيمن لصناعة الأسفنج"، مجلة جامعة الداهوك، المجلد ٢، العدد ٢٥، العراق.

٩. طالب، عباس صباح (٢٠١٩)، أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في تخفيض التكاليف البيئية وفقاً لمعيار ايزو ١٤٠٠١ دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات معمل بابل (١)، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة ٤٢، العدد ١٢٠، العراق.

١٠. ظاهير، ئارام جميل، وحمد، شهلة عبد الواحد (٢٠٢٣)، أثر استخدام نظام تكاليف على أساس الأنشطة في تحسين وتعظيم الربحية دراسة تطبيقية في المستشفى رورناوا في اربيل، رسالة ماجستير، جامعة صلاح الدين، العراق.

١١. الفتلي، قيصر علي عبيد، والحسناوي، عقيل حمزة حبيب (٢٠١٦)، تقييم دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في إدارة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الثالثة عشر، المجلد الأول، العدد ٣٧، العراق.

١٢. الفوزان، أمل عبد الله مبارك (٢٠٢٤)، أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الأول، الكويت.

١٣. مسعود، موسى رفعت يوسف (٢٠٢٤)، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي والقدرة التنافسية في قطاع صناعة الأدوية دراسة حالة شركة أدوية الحكمة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.

١٤. مخلوفي، نعيمة (٢٠٢٣)، أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد ١٠، العدد ١، الجزائر.

١٥. الهديب، نورة عبد الرحمن، والجبر، عبد الرحمن علي (٢٠٢٢)، اختبار أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على اتخاذ القرارات والأداء باستخدام ثلاثة مناهج: دليل من القطاع الصناعي السعودي، مجلة الاقتصاد والتجارة، المجلد ٣٦، العدد ٢، المملكة العربية السعودية.

المراجع الأجنبية

1- Armstrong, P. (2002). “The Application of Activity-Based Costing in Higher Education”. Public Money & Management, 22(1).

2- Al-Jammal, A., Al-Hawary, S., & Abdul-Ghani, H (2025) Measuring and Improving Efficiency in Higher Education Institutions using Activity Based Costing (ABC) Model" Journal of Advanced Management Research (Volume 22, Issue 1).

3- Baykasoğlu, A., & Kaplanoğlu, V. (2008). Application of activity-based costing to a land transportation company: a case study. International Journal of Production Economics, 114(1).

4- Bashatweh, A. (2024). Activity-Based Costing as a Strategic Tool for Enhancing Key Financial Management Functions: Evidence from the Manufacturing Sector in Jordan. *International Journal of Technology Innovation and Management (IJTIM)*, *4*(2).

5- Chea, A. (٢٠٢٤). Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness. International Journal of Business and Management, 6(11), 3-17. DOI: 10.5539/ijbm.v6n11

6- Cokins, G. (٢٠١٩). Activity−Based Cost Management. John Wiley & Sons.

7- Daowadueng, P. (2024). Maximizing decision-making in startups: evaluating the effect of perceived accuracy in activity-based costing. *Polish Journal of Management Studies*, *29*(1).

8- Hamad, Q. Z., Qadir, K. M., Mustafa, M. K., Azeez, M. A., & Omer, S. A. (2024). The Impact of Activity Based Costing (ABC) on Cost Reduction. *Zanco Journal of Human Sciences*, *28*(6).

9- IDRIS, M. O., ABIOYE, A. G., OYEWO, A. T., OJERINDE, B. J., & ADEFAJO, A. A. (2025). Potentials of Activity Based Costing (ABC) modeling in developing expert system for cost estimation in job shops. UNIABUJA Journal of Engineering and Technology (UJET), 2(1).

10- Kaplan, R. & Cooper, R. (٢٠٢٢). Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Harvard Business School Press.

11- Naderi, M., Nazari, A., Shafaat, A., & Abrishami, S. (2025). Enhancing accuracy in construction overhead cost estimation: a novel integration of activity-based costing and building information modelling. Smart and Sustainable Built Environment, 14(3).

12- Ortiz-Cea, V., Dote-Pardo, J., Geldres-Weiss, V. V., & Peña-Acuña, V. (2025). The Role of Activity-Based Costing in Reducing Environmental Impact: A Systematic Literature Review. Sustainability, 17(3).

13- Ruhl, J. M., & Hartman, B. P. (٢٠٢٢). Activity-Based Costing in the Service Sector. Advances in Management Accounting, 6.

14- Ramadini, S. S., & Maisyarah, R. (2025). The Influence of Operational Costs and Promotion Costs on Activity Based Management at PT Singa Asia Perkasa Utama. International Journal of Integrative Sciences, 4(7).

الملحق استمارة استبيان

الأخوة الأعزاء تحية طيبة وبعد..

يقوم الطالب بإعداد بحث يستهدف تحديد **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في النشاط الخدمي** وفي سبيل ذلك تم إعداد هذا الاستبيان لاستقصاء آرائكم، وذلك لإغناء البحث حيث أن إجاباتكم على الأسئلة ستساعد الطالب في الوصول إلى نتائج قيمة تساهم في إغناء الدراسة علماً أن إجاباتكم ستُستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم مني فائق الاحترام والتقدير.....

أولاً: البيانات العامة:

الرجاء وضع علامة (x) أمام الإجابة المناسبة:

١- المؤهل العلمي:

معهد متوسط	إجازة جامعية	ماجستير	دكتوراه

٢- سنوات الخبرة في العمل:

أقل من ٣ سنوات	من ٣ إلى أقل ٥ سنوات	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	١٠ سنوات فأكثر

٣- الموقع الوظيفي

مدير	رئيس قسم	موظف

ثانياً: بيانات الدراسة:

الرجاء وضع علامة (صح) في المربع المناسب للإجابة:

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أولاً: (المتغير المستقل) نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC						
١- دقة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة						
١	يعتمد نظامنا على تحديد الأنشطة الرئيسية التي تستهلك الموارد لتقديم الخدمات.					
٢	يوفر نظام التكاليف الحالي معلومات دقيقة عن تكلفة كل نشاط داخل المنشأة الخدمية.					
٣	يتم تخصيص غالبية التكاليف غير المباشرة بناءً على استخدام الأنشطة الفعلية، وليس على مؤشرات حجمية بسيطة (كعدد العمالة).					
٤	نستخدم مسببات تكلفة (Cost Drivers) متنوعة (مثل عدد طلبات العميل، أو زمن إعداد الخدمة) بدلاً من مسبب واحد.					
٥	يتم في نظامنا فصل التكاليف التشغيلية عن التكاليف الرأسمالية ضمن مجمعات الأنشطة بدقة.					
٦	يُمكّننا النظام من تحديد تكلفة الطاقة والمرافق وتخصيصها على أساس الاستهلاك الفعلي للأنشطة.					
٧	نجد أن هياكل التكاليف التي ينتجها نظامنا الحالي تعكس الواقع التشغيلي بشكل أفضل من السابق.					
٨	يمتلك نظامنا الحالي القدرة على استيعاب التغيرات الكبيرة في أسعار المدخلات (التضخم في البيئة السورية) وعكسها على تكلفة الأنشطة.					

٢- مدى التزام الإدارة بالمعلومات المستخلصة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة						
١	نستخدم معلومات ABC لتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل والتي يمكن إلغاؤها أو ترشيدها.					
٢	يتم تحديث بيانات التكاليف ومسبباتها في نظام ABC بشكل دوري ومنتظم لمواكبة التغيرات الاقتصادية (في البيئة السورية).					
٣	يساهم نظام ABC في فهم تغير التكاليف نتيجة لزيادة تعقيد الخدمة وليس فقط نتيجة زيادة حجم الخدمة.					
٤	يتم استخدام تقارير ABC بشكل أساسي في عملية التخطيط الاستراتيجي للمنشأة.					
٥	تساعد معلومات ABC الإدارة على اتخاذ قرارات حول إلغاء الأنشطة المعقدة وغير المجدية اقتصاديًا.					
٦	يوفر نظام ABC مؤشرات أداء (KPIs) واضحة لتحسين إدارة وقت دورة الخدمة.(Service Cycle Time)					
٧	يتم إعادة تقييم مسببات التكلفة بشكل منتظم للتأكد من أنها لا تزال مرتبطة بالأنشطة المولّدة للتكلفة.					
٨	يسهل النظام تحليل التكاليف المرتبطة بالجودة (كالأنشطة التصحيحية أو إعادة تقديم الخدمة).					
ثانياً: المتغير التابع: النشاط الخدمي						
١- تحسين قرارات التسعير والربحية						
١	تبنى القرارات المتعلقة بتحديد أسعار الخدمات على بيانات تكلفة دقيقة توفرها أنظمة متطورة.					
٢	يمكن للإدارة بسهولة تحديد ربحية كل خدمة على حدة، مما يسهل قرار الاستمرار أو التوقف عنها.					
٣	ساعدت المعلومات المتوفرة في تحديد العملاء الأكثر ربحية والتركيز على تقديم الخدمة لهم.					

٤	تمكننا معلومات التكلفة الحالية تمكننا من تحديد نقطة التعادل بدقة لكل خدمة نقدمها.					
٥	ساعدتنا معلومات التكلفة الدقيقة في تحديد الحد الأدنى المقبول للتسعير في عقود الخدمات الكبيرة.					
٦	نمتلك الثقة بأن أسعار خدماتنا تغطي بشكل عادل كل من التكاليف المباشرة ونصيبها من التكاليف غير المباشرة.					
٧	توفر المعلومات الحالية القدرة على تقديم خصومات تسعيرية مدروسة للعملاء الذين يستهلكون أنشطة أقل.					
٨	سمحت دقة التكلفة بمقارنة ربحية الفروع أو المناطق الجغرافية المختلفة بشكل سليم.					
٢-رفع الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر						
١	أدت معلومات التكلفة إلى تحسين كفاءة استخدام الموارد والحد من الهدر في الأنشطة الداخلية.					
٢	ساهمت المعلومات في إعادة تصميم أو تبسيط إجراءات تقديم الخدمات لخفض التكلفة الإجمالية.					
٣	نعتمد على بيانات التكلفة لتحسين موازنات الأنشطة والتنبؤ باحتياجاتنا من الموارد المستقبلية.					
٤	لدينا سيطرة ورقابة أفضل على التكاليف غير المباشرة مقارنة بالسنوات السابقة.					
٥	يتم ربط ميزانيات الأقسام بأداء الأنشطة بدلاً من ربطها بالإنفاق التاريخي.					
٦	نستخدم تقارير التكاليف لتحديد فرص الأتمتة التكنولوجية للأنشطة عالية التكلفة.					
٧	ساهمت المعلومات التكاليفية في تحسين إدارة المخزون (إن وجد) والخدمات اللوجستية المرتبطة بالخدمة.					
8	يمكن للإدارة بسهولة تحليل انحرافات التكاليف وتحديد الأنشطة المسؤولة عن تجاوز الميزانية.					

9	أدت المعلومات الدقيقة إلى تقليل الهدر في استخدام الموارد في الأنشطة المكتبية والإدارية.					

ولكم جزيل الشكر....