

مدى تطبيق محاسبة التكاليف في الجامعات الاردنية

The Extent of Applying Costs Accounting in Jordanian Universities

د. براء عبدالمجيد

[Baraamadrid90@hotmail.com](mailto:Baraamadrid90@hotmail.com)

الملخص

يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى تطبيق محاسبة التكاليف في الجامعات الاردنية و أساليب التكاليف المتبعة في مجال قياس تكلفة الخدمات التعليمية فيها، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتوزيع (48) استبانته على (7) جامعات أردنية، و إجراء (13) مقابلة مع المدراء الماليين و مدراء التدقيق الداخلي وبعض المحاسبين، ولقد بلغ عدد الاستبيانات التي تم إخضاعها للإختبارات الإحصائية (85.41 %) من إجمالي عدد الإستبيانات الموزعة، وجاءت ابرز النتائج إلى وجود تطبيق ضعيف نظام الكلفة في الجامعات الأردنية، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (2.306)، بالإضافة الى عدم وجود إدراك للإدارات في الجامعات الأردنية لضرورة وجود محاسب تكاليف متخصص، حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.463)، كما بينت نتائج المقابلة وجود معوقات لتطبيق أنظمة الكلفة في الجامعات الأردنية، المقابلين على وجود معوقات لتطبيق نظم التكاليف في جامعاتهم، وكانت أبرز تلك المعوقات هي عدم تعاون الإدارة واقتناعها بتطبيق نظم التكاليف حيث يتم اللجوء عادةً إلى تحديد الأسعار بناء على السعر التنافسي، والتكلفة العالية لتطبيق نظام التكاليف، وعدم توفر الكادر المحاسبي القادر على تطبيق نظام الكلفة بشكل فعال، كما جاءت ابرز التوصيات بضرورة الإهتمام أكثر بتطبيق نظم الكلفة في الجامعات الأردنية، ومعالجة الأسباب التي تمنع من تطبيق نظم الكلفة في الجامعات الأردنية، وتقديم الدعم المادي والعلمي للكادر المحاسبي ليصبح قادر على تطبيق نظم الكلفة، بالإضافة الى تدريب محاسب التكاليف ليقوم بأعمال محاسبة التكاليف بالإضافة لعمله.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف

تاريخ الاستلام: 2022/7/6

تاريخ القبول: 2022/10/9

*Abstract:*

*This research aims to know the extent of applying costing systems in jordanian universities, to achieve the aim of the study, the researcher distributed (48) questionnaires to (7) jordanian universities, and conducted (13) interviews with: financial managers, internal audit managers and some accountants. The percentage of returned questionnaires was (85.4%), and the most important result: there is a weak application of the costing system in jordanian, the lack of awareness of the need for specialized cost accountant. The most important results of interview that there are constraints when applying costing systems: lack of management cooperation, high cost of applying costing systems, and weak accounting experience in costs. The most important recommendations: more attention to the applying cost systems in jordanian universities, providing financial and scientific support to the accounting staff to be able to applying costing systems.*

**Keywords: costs accounting.**

**المقدمة:**

يعد القطاع التعليمي أحد أهم الركائز في المجتمع، حيث يؤدي دوراً كبيراً ومميزاً في إحداث التنمية الشاملة على مختلف الصعد والمجالات، وإزاء ذلك تبرز الحاجة للاهتمام بأنظمة التعليم عموماً ومؤسسات التعليم العالي على وجه الخصوص متمثلة بوجود الجامعات من أجل إعداد أفراد قادرين على مواجهة التحديات في المجتمع.

كما يؤدي قطاع التعليم العالي في الأردن دوراً كبيراً ومميزاً في إحداث التنمية الشاملة على مختلف الصعد والمجالات، وحقق التعليم العالي في المملكة خلال السنوات العشر الماضية تقدماً ملحوظاً من حيث تنوع البرامج الدراسية وأنماط التعليم والتعلم التي تحكم النوع والكم. بدأ التعليم العالي بالأردن بإنشاء دار المعلمين في عمان عام 1958، أما التعليم الجامعي فقد بدأ بتأسيس الجامعة الأردنية عام 1962، وفي عام 1989 حدثت نقلة نوعية في التعليم الجامعي حيث أسست أول جامعة خاصة وهي جامعة عمان الأهلية.

كما كشف رئيس هيئة اعتماد مؤسسات التعليم العالي أن آخر الإحصائيات الخاصة بالتعليم العالي تظهر أنه وحتى العام الدراسي 2021/2020 بلغ العدد الإجمالي للطلبة في الجامعات الأردنية 322349 طالب وطالبة . ونظراً لدور الجامعات في تزويد المجتمع بالثروة البشرية التي تعد الأساس للتنمية الاقتصادية ، جاء هذا البحث لبيان الطرق المتبعة لقياس التكلفة ومشكلات قياسها في الجامعات الأردنية، حيث تقوم محاسبة التكاليف بدوراً هاماً في تزويد العديد من الأطراف داخل المنشأة بالبيانات المتعلقة بالتكلفة وذلك لتحقيق أهداف المنشأة (أبو نصار، 2020).

### مشكلة الدراسة:

تركز أغلب بحوث التكاليف والمحاسبة الإدارية على المشكلات التي تتعلق بالشركات الصناعية أكثر منها للشركات والمؤسسات الخدمية، وهذا يستلزم ضرورة توجيه الاهتمام بدراسة نظام التكاليف في تلك المؤسسات الخدمية التي تؤكد الأدبيات السابقة أهمية دراسة محاسبة التكاليف فيها.

ونظراً لأهمية قطاع الخدمات التعليمي في المجتمع، وعلى الرغم من الصعوبات التي تحيط بقياس تكلفة الخدمات التعليمية وكذلك الاختلاف بين أهداف الجامعات الحكومية والجامعات الخاصة (الهادفة للربح)، إلا أن هذا الاختلاف لا يؤثر على أساليب قياس التكلفة في كل منها. وعليه سيحاول الباحث في هذا البحث معرفة مدى تطبيق نظم التكاليف المتعلقة بالخدمات التعليمية في الجامعات الموجودة في الأردن وتتمثل مشكلة البحث بما يلي:

- 1- ما مدى تطبيق نظم التكاليف في الجامعات الأردنية؟
- 2- ما هي المشكلات التي تواجه الجامعات الأردنية في قياس تكاليفها؟

### أهمية الدراسة:

تساعد نظم التكاليف المحاسب الإداري على تحديد تكلفة المنتج وبالتالي تساعده على تقديم تقرير أفضل لمتخذ القرار فيما يتعلق بسعر المنتج، وفي الجامعات تساعد أنظمة التكاليف بشكل كبير في القرارات الإدارية التي تتخذها الجامعات لتحديد تكلفة الخدمات التعليمية وبالتالي تساعدها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوحيد الصرف وفتح أو غلق أقسام أو كليات تعليمية وحتى بتسعير الخدمة التعليمية، لذلك فإن هذه الدراسة سوف تتناول أهم مشكلات قياس التكلفة في مجال الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية، حيث تبرز أهمية الدراسة فيما يأتي:

- 1- إظهار مدى تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في الجامعات الأردنية.
- 2- إظهار المشكلات المتعلقة في عدم التطبيق.
- 3- بيان أهمية وجود أنظمة التكاليف التي تساعد في توفير معلومات موضوعية ودقيقة لمتخذ القرار.
- 4- إن الدراسات التي تناولت أنظمة قياس التكاليف في الشركات الخدمية وبالذات المؤسسات التعليمية قليلة حسب حدود علم الباحث، لذلك جاءت هذه الدراسة لتغطي هذا الجانب.

### أهداف الدراسة:

هدف هذا البحث إلى معرفة أساليب التكاليف المتبعة في مجال قياس تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية وتحديد تكلفة الخدمات على أسس سليمة ودقيقة ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف التالية:

- 1) بيان مدى تطبيق أنظمة التكاليف في الجامعات الأردنية.
- 2) بيان أهم مشكلات قياس التكلفة في مجال الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية.
- 3) المساعدة في وضع أسس لنظام تكاليف يوفر معلومات موضوعية ودقيقة تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية.

#### فرضيات الدراسة:

على ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات الآتية والتي تم اختيارها بهدف استخلاص النتائج و وضع التوصيات المناسبة وهي:

الفرضية الأولى: لا تطبق الجامعات الأردنية نظم التكاليف.

الفرضية الثانية: لا توجد معوقات لدى الجامعات الأردنية في تطبيق أنظمة التكلفة.

#### الإطار النظري

##### تعريف محاسبة التكاليف:

تم تعرف محاسبة التكاليف بأنها عملية القياس والتحليل والتقرير عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بتكاليف تملك موارد المنشأة واستخدامها (Horngren,2015).

كما عرفت بأنها ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتوزيع التكاليف استنادا لمجموعة من المبادئ والاسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الانتاج وتقديم المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرار المناسب (عدس والخلف،2019).

##### تبويب عناصر التكاليف (عدس والخلف،2019):

- 1- تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها ونوعيتها: وتنقسم الى عوامل الانتاج التالية:  
-عنصر تكلفة المواد - عنصر تكلفة العمل - عنصر تكلفة الخدمات الاخرى.
- 2- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج: وتنقسم الى عناصر تكاليف مباشرة وعناصر تكاليف غير مباشرة  
كما يلي:

-التكاليف المباشرة: 1- مواد مباشرة 2- تكاليف العمل المباشر .

-التكاليف غير المباشرة: وهي النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدة المنتج النهائي.

3- تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الانتاج:

يقوم هذا التبويب بدراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه التغيير في حجم النشاط، ويقسم الى عناصر التكاليف التالية:

-التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة - التكاليف المختلطة.

4- تبويب التكاليف من وجهة نظر الرقابة:

-تكاليف قابلة للرقابة - تكاليف غير قابلة للرقابة.

### نظام محاسبة التكاليف

يعمل نظام محاسبة التكاليف على علاج مسألة تسجيل التفاصيل الخاصة ببيانات التكاليف واعداد التقارير الخاصة بها، من خلال مايلي (الجمال وعبدالغنى، 2019):

اهم الفروق بين النظام المالي ونظام محاسبة التكاليف يتمثل في اختلاف طبيعة عمليات التصنيف والتجميع والتقارير فيما يخص المصاريف، ففي المحاسبة المالية نجد المصروفات تصنف الى اجور ومواد خام واستهلاكات كهرباء وغيرها ، اما في محاسبة التكاليف فانها قد تصنف حسب مسبباتها (تكاليف صيانة، تكاليف بيع)، او تتصف اداريا بحسب مصدرها بفرزها على الاقسام والادارات، او بحسب موقعها الجغرافي او بحسب المنتجات او بحسب سلوكها حيال تغيرات الانتاج وغيرها من التصنيفات.

### انظمة التكاليف التقليدية:

استقر المدخل التقليدي على طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة التالية (عصر، 2018):

- طريقة التوزيع الاجمالي : تقوم هذه الطريقة على تجميع مراكز التكلفة معا ومن ثم توزيعها على مراكز الانتاج باستخدام اسس معينة.
- طريقة التوزيع الانفرادي: تقوم هذه الطريقة بتوزيع تكاليف كل مركز كلفة على المراكز الانتاجية المستفيدة منه بصفة منفردة.
- طريقة التوزيع التنازلي: تراعي هذه الطريقة الاسنفادة من مراكز التكلفة كل على حدى وليس فقط مدى استفادة المراكز الانتاجية.
- طريقة التوزيع التبادلي: تقوم هذه الطريقة بعمل تخصيص في ما بين اقسام الخدمات حسب نصيب كل مركز في تكاليف المركز الاخر، وذلك قبل ان يتم توزيع تلك الاقسام على المراكز الانتاجية.

### نظام التكاليف المبني على الانشطة (قويدر والعقري، 2019):

نظرا للتزايد المستمر في نسبة التكاليف غير المباشرة في ظل المستويات الالية العالية ونظم ادارة الوقت

الحديثة، وتغير بيئة التصنيع وادواته وزيادة درجة المنافسة، فقد ظهر مدخل قياس التكلفة على اساس النشاط ، حيث يركز هذا المدخل على مسببات التكلفة ويفترض ان الانشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكلفة وان المنتجات تحدث التكلفة من خلال الانشطة التي تحتاجها لتصميم وهندسة وتصنيع المنتج.

ويقوم مدخل قياس التكلفة على اساس النشاط على مرحلتين: المرحلة الاولى يتم فيها تخصيص التكاليف غير المباشرة ككل على الانشطة المسببة لها، وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط، والمرحلة الثانية يتم فيها تخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من النشاط المعين.

### نبذة عن قطاع التعليم العالي في الأردن:

يقوم قطاع التعليم العالي في الأردن بدوراً مهماً في التنمية الشاملة في مختلف المجالات، بدأ التعليم الجامعي في الأردن سنة 1962 بتأسيس الجامعة الأردنية وفي عام 1989 أسست أول جامعة خاصة وهي جامعة عمان الأهلية، ازدهر قطاع التعليم العالي في عهد جلالة الملك عبدالله الثاني حيث تم في عهده إنشاء العديد من الجامعات الرسمية والخاصة، بالإضافة إلى جامعة العلوم الإسلامية العالمية ومع ازدياد عدد الجامعات وتطورها زاد عدد الطلاب الملتحقين في الجامعات الرسمية والخاصة حيث بلغ عددهم (236) ألف طالب وطالبة، منهم (28) ألف طالب وطالبة من دول عربية وأجنبية . ونتيجة للتطور الحاصل في قطاع التعليم العالي كان لابد من إصدار قوانين جديدة تواكب المرحلة القادمة لذلك تم إصدار القانون الجديد للتعليم العالي رقم (23) لسنة 2009 وقانون الجامعات الأردنية رقم (20) لسنة 2009، أصبحت على إثره الجامعات تتمتع بمزيد من الاستقلالية وبموجب القانون الجديد لتعليم العالي تم استحداث وحدات إدارية جديدة للهيكل التنظيمي للوزارة وهي: 1- وحدات السياسة والتخطيط، 2- وحدة تنسيق القبول الموحد، وبالرغم من التحديات الكبيرة التي يواجهها قطاع التعليم العالي في الأردن إلا أنه تمكن من تحقيق إنجازات كبيرة حيث تم وضع خطط وإجراءات لتحقيق نقلة نوعية تناسب التحديات الجديدة للمؤسسات التعليمية الأردنية، وبناء على ما سبق شهد قطاع التعليم العالي تطوراً ملحوظاً في نسب الالتحاق للذكور والإناث في برامج القبول العادية وبرامج التعليم الموازي، بالإضافة إلى الزيادة في أعداد أعضاء الهيئة التدريسية والدعم الحكومي المقدم لمؤسسات التعليم العالي الرسمية والإقبال على التوسع في الجامعات الخاصة ( القطاع الخاص) للمساعدة في تحمل مسؤولية التعليم إلى جانب القطاع الحكومي، ويضاف إلى ذلك إنشاء صندوق دعم للبحث العلمي والذي يقدم دعماً للمشاريع الوطنية ومنحاً لطلبة الدراسات العليا المتفوقين أكاديمياً، وإنشاء مراكز التنمية المهنية، وتقديم جائزة البحث المميز والباحث المميز، والطلاب المميز واعتماد الحصول على شهادة التوفل كشرط قبول للالتحاق ببرامج الماجستير والدكتوراه.

### الدراسات السابقة:

دراسة ابورشيد (2020)، هدفت هذه الدراسة الى محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في الجامعات الحكومية السورية، لقياس تكلفة الخدمات التعليمية وبيان اثره في تخفيض تكلفة الخدمات التعليمية في ضوء متغيرات البيئة الحديثة وانعكاساتها على نظم محاسبة التكاليف في هذه الجامعات.

وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في الجامعات الحكومية السورية يؤدي الى قياس تكلفة مخرجاتها بطريقة دقيقة وعادلة، كما يؤدي الى تخفيض تكلفة الخدمات التعليمية في بعض الكليات.

واوصت الدراسة بتطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في الجامعات الحكومية السورية لقياس تكلفة مخرجاتها، ومساهمة في تحقيق اغراض تخفيض التكلفة دون المساس بالخصائص المميزة للخدمة التعليمية.

دراسة دمدوم وعبدالحق (2020)، هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى الحاجة الى تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة ودوره في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر، ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استبيان (20) استبانة على مجموعة من محاسبين ومسيري المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر، وجاءت ابرز نتائج الدراسة ان نجاح نظام التكاليف المبني على الانشطة في المؤسسات العمومية للصحة يتطلب التحديد الجيد والدقيق للأنشطة الرئيسية ومدى ترابطها ببعضها وتفسير التكاليف المشاركة بين الأنشطة، كما بينت النتائج ان المؤسسات العمومية للصحة هدفها تقديم خدمة عمومية ولا تبحث عن الربحية من خلال تقديم خدماتها الصحية، وان هناك امكانية لتخفيض تكلفة الخدمات الصحية المقدمة اذا طبقت نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

دراسة ابراهيم (2016). هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ماهية ادارة التكاليف على اساس الانشطة في قطاع التعليم الجامعي، والتعرف على خبرة جامعتي : ولاية واشنطن، وسات ادوارد في مجال ادارة التكاليف على اساس النشاط وتحديد اوجه التشابه والاختلاف بين الجامعتين، حيث تم اجراء عدد مقابلات مفتوحة مع عينة بلغ حجمها (30) فرداً من رؤساء ادارة الحسابات، وادارة الموازنة. وتوصلت النتائج الى ان اهم التحديات الداخلية التي تواجهها الجامعات بصورة عامة هي كيفية ادارة منظومتها بكفاءة وفاعلية، بالاضافة الى ان اهم مشكلات نظم الادارة المالية التقليدية مركزية ادارة الموازنات، وان نظام التكاليف المبني على الأنشطة يُمكن الجامعات من رقابة ادائها المالي.

دراسة الطراونة (2015)، هدفت هذه الدراسة بشكل اساسي للتعرف على مدى امكانية استخدام نظام التكاليف المبني على الانشطة كاحد الاسس الحديثة في تحميل التكاليف من اجل قياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الاردنية الحكومية والخاصة، ومن اجل تحقيق اهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الاستقرائي ومراجعة جميع مايتعلق

بهذه الدراسة من ادبيات بناء على هذا المنهج، اضافة الى المنهج الاستنباطي للتعرف على مدى امكان استخدام نظام التكاليف المبني على الانشطة ، وجاءت ابرز النتائج بانه اصبح بالامكان التغلب على المشاكل الناتجة عن استخدام الاسس التقليدية في توزيع التكاليف غير المباشرة وذلك عن طريق تحديد معدلات التكلفة المناسبة لكل نشاط من خلال محركات التكلفة المناسبة، بالاضافة الى امكانية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في عملية تحديد اسعار الخدمات التعليمية.

دراسة ( Hawary & Al- OMARI,2013)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية ، وكذلك التحقيق في أثر بعض المتغيرات الديموغرافية والوظيفية والمؤسسية على تقدير درجة تنفيذ العاملين لأبعاد نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات التي يعملون بها. وهذه الأبعاد هي: الهيكل التنظيمي ، ونظام المعلومات المحاسبية ، والتكلفة المعيارية ، وميزانيات التخطيط ، ونظام تقارير الأداء الدورية ، ونظام الحوافز. ولتحقيق أهداف الدراسة تم وضع استبانة وتوزيعها على عينة عشوائية قوامها (180) من أعضاء هيئة التدريس العاملين في (27) جامعة أردنية ، وبلغ عدد الاستبيانات المعادة والمناسبة للتحليل (134) ، بمعدل استجابة 74.4%. وأظهرت النتائج أن مستوى تقدير العاملين في الجامعات التي تم فحصها لتطبيق أبعاد نظام محاسبة المسؤولية جاء متوسطاً بمتوسط (3.36) ، كما توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجامعات الحكومية والجامعات الخاصة في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية. ، وكان لصالح الجامعات الحكومية ، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية تعزى إلى العوامل الديموغرافية والوظيفية بشكل عام ، ووجود مثل هذه الفروق في جانب واحد وهو أثر متغير التخصص في تقدير نظام الحوافز المطبق في الجامعات المدروسة. بناءً على النتائج السابقة تم تقديم مجموعة من أهم التوصيات وهي: على الإدارات في الجامعات الأردنية التي تم فحصها العمل على تفعيل أبعاد وركائز نظام محاسبة المسؤولية ، خاصة في جوانب نظام الحوافز.

#### ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بما يأتي:

- 1) تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في المجتمع الذي تم إجراء الدراسة عليه، حيث قامت معظم الدراسات بأخذ قطاع الخدمات الصحية أو شركات التأمين أو المصارف أو الشركات الصناعية أو قطاع التعليم بشكل عام كمجتمع للدراسة، بينما قامت هذه الدراسة باعتماد مجتمع دراسة مختلف وهو الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة.
- 2) تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تناولت موضوع تطبيق أنظمة التكاليف في الجامعات الحكومية والخاصة، والمشكلات التي تواجه هذا التطبيق حسب حدود علم الباحث.



(3) تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأسلوب جمع البيانات حيث اعتمدت معظم الدراسات السابقة على الاستبانة لجمع البيانات، بينما اعتمدت هذه الدراسة على أسلوب المقابلة و الإستبيان وذلك لمحاولة تلاشي عيوب كل طريقة.

### الطريقة والإجراءات

#### منهجية الدراسة:

اعتمد البحث على الأسلوب الوصفي التحليلي لمناسبته لطبيعة هذه الدراسة، وذلك لبيان مدى التطبيق، حيث تم إعادة كتابة المقابلات وتفرغها على أسس تحقق أهداف الدراسة وتم تحليلها بما يتفق مع الفرضيات.

#### مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الجامعات الموجودة في الأردن، إذ بلغ عدد الجامعات الرسمية عشر جامعات وسبع عشرة جامعة خاصة بالإضافة إلى جامعة العلوم الإسلامية العالمية. وقد تم أخذ عينة من (7) جامعات خاصة وحكومية، حيث تكونت وحدة المعاينة من موظفي الدوائر المالية والمدققين الداخليين في هذه الجامعات حيث تم مقابلة 1-3 موظفين في كل جامعة، وقد تمت مقابلة (13) شخص في (7) جامعات خاصة وحكومية، وكانو يعملون في الوظائف التالية: مدير التدقيق الداخلي، المدير المالي، رئيس قسم المحاسبة، محاسب، أما فيما يتعلق بالاستبيان لقد تم توزيع (48) وبسبب ان الباحث كان يجلس مع المستبين ويقوم بمساعدته ويسترجع الاستبيان في نفس الوقت، كانت نسبة الردود عالية جدا حيث تم استرجاع (41) استبيان كامل ونسبته (85.41%).

#### أداة الدراسة:

اعتمدت الدراسة على اختبار البيانات التي يتم جمعها من خلال المقابلة شبه المنظمة التي تم إجراؤها مع عدد من المحاسبين والمدراء الماليين والمدققين الداخليين الموجودين في الجامعات الأردنية، خلال الفترة الممتدة من شهر 8 إلى شهر 12 من العام 2014، بالإضافة إلى الإستبانة التي تم توزيعها على عدد من المحاسبين والمدققين الموجودين في الجامعات الأردنية لاستقضاء آرائهم عن موضوع الدراسة خلال الفترة الممتدة من شهر 8 إلى شهر 12 من العام 2014، تم توزيع دليل لعمل المقابلة والإستبانة على بعض المحكمين الأكاديميين والإداريين كاختبار للمقابلة والإستبانة.

#### مصادر جمع البيانات:

لغايات تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم جمع البيانات بالطرق الآتية:

#### 1- المصادر الأولية:

المقابلة التي تم إجرائها على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين الموجودين في الجامعات الأردنية، خلال الفترة الممتدة من شهر 8 إلى شهر 12 من العام 2014.

2- المصادر الثانوية:

وتتمثل في الكتب العربية والأجنبية والدوريات والمقالات بالإضافة إلى الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع والمواقع الإلكترونية، بالإضافة إلى الإطلاع على عدد من الدراسات العربية والأجنبية وكذلك الأبحاث التي تناولت هذا الموضوع في الأردن وفي دول أخرى.

أساليب تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن أسئلتها تم استخدام أسلوب تحليل المقابلة الكمي والأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) وتشمل هذه الأساليب:

1. التكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف أفراد مجتمع الدراسة وعينة الدراسة وفقاً لخصائصهم.
2. المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وذلك للحكم على استجابة عينة الدراسة على متغيرات الدراسة، وبيان الإجابات وانحرافها عن الوسط الحسابي.
3. اختبار الثبات (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس.
4. اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار Kolomogrov-Smimov Test واختبار Shapiro-Wilk وذلك لاختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي وانحرافها عنه.
5. اختبار Spearman's واختبار Kendall tau ، لاختبار وجود علاقات قوية أو ضعيفة بين المتغيرات.

اختبار ثبات الأداة:

للتحقق من ثبات أداة الدراسة، تم استخدام معامل الارتباط (كرونباخ ألفا) والذي يستخدم بشكل رئيسي لتحقيق من درجة الاتساق في استبانة الدراسة. وجاءت نتائج الاختبار:

إن قيمة كرونباخ ألفا لجميع أسئلة الاستبانة كانت 94.4% وهي نسبة ممتازة جداً كونها أعلى من النسبة المقبولة 60% وهذا يدل على وجود ثبات عالي في أداة الدراسة، واتساق في الردود على الأسئلة .

نتائج المقابلة ومناقشتها

تم اجراء المقابلة مع عدد من المدراء الماليين ومدقي الحسابات الداخليين والمحاسبين في الجامعات الموجودة في الأردن، وكان مجموع المقابلات (13) مقابلة اجريت في سبعة جامعات، ثلاثة منها حكومية وأربعة منها خاصة وكان التوزيع الوظيفي للأشخاص التي تمت مقابلتهم على النحو التالي:

الجدول (1) التوزيع الوظيفي للأشخاص التي تمت مقابلتهم

| المسمى الوظيفي       | عدد الأشخاص الذي تم مقابلتهم |
|----------------------|------------------------------|
| المدير المالي        | خمسة أشخاص                   |
| مدير التدقيق الداخلي | ثلاثة أشخاص                  |
| رئيس قسم المحاسبة    | شخص واحد                     |
| محاسب                | أربعة أشخاص                  |

ملخص نتائج المقابلة:

بعد اجراء (13) مقابلة في سبعة جامعات حكومية وخاصة، جاءت النتائج على الشكل التالي:

الجدول (2) ملخص نتائج المقابلة

| ملخص نتائج المقابلة |               | السؤال                                                                                             |
|---------------------|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| عدد المؤيدين        | عدد المعارضين |                                                                                                    |
| 3                   | 10            | راي الأشخاص الذي تم مقابلتهم في تطبيق نظام التكاليف في الجامعات الأردنية بشكل عام                  |
| 4                   | 9             | وجود محاسب للتكاليف في الجامعات الأردنية                                                           |
| 4                   | 9             | استخدام نظام تكاليف يفصل التكاليف المباشرة عن غير المباشرة في الجامعات الأردنية                    |
| 0                   | 13            | استخدام نظام تكاليف يفصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة في الجامعات الأردنية                |
| 0                   | 13            | استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومدى وجود محركات كلفة لكل عنصر تكلفة في الجامعات الأردنية |
| 6                   | 7             | وجود تحديد للتكاليف المتعلقة بالأقسام الأكاديمية والأقسام الإدارية في الجامعات الأردنية            |
| 3                   | 10            | وجود تحديد واضح لتكلفة الساعة في الجامعات الأردنية                                                 |
| 3                   | 10            | احتساب تكلفة الطالب على أساس الكلية أو التخصص في الجامعات الأردنية                                 |
| 10                  | 3             | عدم وجود معوقات تمنع من تطبيق نظم التكاليف في الجامعات الأردنية                                    |
| 33                  | 84            | المجموع                                                                                            |

وبناء على المقابلات التي تم تحليلها في هذا الجزء نجد أن المستجيبين يؤكدوا على ضعف تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية، وذلك يؤدي بشكل عام إلى قبول افرضية الأولى " لا تطبق الجامعات الأردنية نظم التكاليف".

نتائج الاستبيان ومناقشتها

إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة معرفة مدى تطبيق نظم التكاليف في الجامعات الأردنية، وقد تم استخدام لاستبيان لجمع البيانات بعد تحديد الأشخاص الذين سيتم عرض الاستبيان عليهم، حيث ان البيانات تتسم بالسرية، ولقد تم توزيع (48) استبانة وكانت نسبة الردود عالية جداً حيث تم استرجاع (41) استبيان كامل ونسبته (85.41%)، ويهدف هذا الفصل إلى عرض نتائج التحليل الإحصائي التي تم التوصل إليها وذلك لقياس وجود أو عدم

وجود علاقة بين متغيرات الدراسة، حيث تم وصف البيانات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، يلي ذلك عرض لأسئلة الدراسة ووصفها، ومن ثم اختبار الفرضيات.

المعلومات الشخصية للمجيبين:

1- الجنس:

عدد الموظفين الذكور يفوق وبشكل كبير عدد الموظفين الإناث، وهذا يعطي مؤشراً حول تركيبة الموارد البشرية للعاملين في الدوائر المالية في الجامعات الأردنية، إذ أن معظمها من الذكور ونسبتهم 90.2% .

2- العمر: أغلبية الموظفين في الدوائر المالية في الجامعات الأردنية أعمارهم من 20-28 سنة حيث بلغت نسبته (58.54%)، تليها الفئة العمرية من 29-36 سنة حيث بلغت نسبته (26.83%)، تليها الفئة العمرية من 37-45 سنة حيث بلغت نسبته (14.63%)، ويلاحظ أنه لا يوجد موظفين تتفوق أعمارهم الـ 55 سنة، وإن معظم موظفي الدوائر المالية في الجامعات الأردنية من الفئة اليافعة أي الفئة العمرية من 20-36 حيث بلغت نسبته (85.37%).

3- المؤهل العلمي: معظم أفراد العينة من حملة البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (35) مستجيباً بنسبة (85.4%)، أما حملة درجة الماجستير فقد بلغ عددهم (3) مستجيبين بنسبة (7.3%)، ويدل ذلك على أن نسبة (92.7%) من أفراد عينة الدراسة تتركز في حملة البكالوريوس والماجستير، مما يدل على وجود مستوى أكاديمي مرضي ضمن الموظفين في الدوائر المالية في الجامعات الأردنية مما يجعلهم مؤهلين للإجابة عن أسئلة الدراسة.

4- المسمى الوظيفي: أن الوظائف الإشرافية تشكل مانسبته 0% من الأفراد المستجيبين وذلك لأن هذه الفئة تم استخدام اجاباتهم في المقابلة، ويغلب على أفراد الدراسة وظيفة المحاسب ونسبتهم (80.5%)، أما المدققين الداخليين فقد كانت نسبته (19.5%)، أي أن الغالبية لديهم الخبرة الكافية والوظيفة المناسبة.

5- الخبرة في مجال العمل الحالي: أغلبية الموظفين في الدوائر المالية في الجامعات الأردنية خبرتهم أقل من 5 سنوات، حيث بلغ عددهم (27) مستجيباً بنسبة (65.85%)، تليها فئة أصحاب الخبرة التي تمتد من (6-12) سنة، وبعده (12) مستجيباً بنسبة (29.27%)، ويلاحظ من خلال ارتفاع نسبة الذين تتراوح خبرتهم بين (5) سنوات فأقل تأكيداً على ما جاء في النتيجة السابقة بأن معظم الموظفين في الدوائر المالية في الجامعات الأردنية من الفئة اليافعة، كما يلاحظ أيضاً أن نسبة المستجيبين الذين تتراوح خبرتهم من (13-20) سنة تبلغ (4.88%)، وهذا يدل على عدم ثبات الموظفين في الدوائر المالية للجامعات الأردنية في عملهم لمدة طويلة، لكن ذلك يدل أيضاً أن مستوى الخبرة قليل إلى حد ما لدى المستجيبين.

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما تم تحديد درجة الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة واستخدام القيمة (3) كوسط حسابي .

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية كما هو مبين في الجدول التالي:

| الجدول (3) مقياس تحديد الأهمية النسبية |               |
|----------------------------------------|---------------|
| مقياس تحديد الأهمية النسبية            |               |
| الأهمية النسبية                        | الوسط الحسابي |
| مستوى عالٍ جداً                        | 5 - 4.21      |
| مستوى عالٍ                             | 4.2 - 3.41    |
| مستوى متوسط                            | 3.4 - 2.61    |
| مستوى متدنٍ                            | 2.6 - 1.81    |
| مستوى متدنٍ جداً                       | 1.8 - 1       |

نتائج التحليل الوصفي للمحور الأول: قياس جودة أنظمة الجامعات الأردنية بشكل عام:

لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على العبارات التي تمثل هذا المحور واتضح أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الأول جميعها أعلى من متوسط أداة القياس (3)، حيث تبين أن أعلى متوسط حسابي للعبارة الأولى "يوجد نظام مالي واضح" حيث بلغ الوسط الحسابي لهذه العبارة (4.195) فيما بلغ الانحراف المعياري (0.678) وهذا يشير إلى إجماع المستجيبين على وجود نظام مالي واضح في الجامعات الأردنية، وحصلت العبارة الثانية "يوجد ارتباط واضح بين النظام المالي والهيكل التنظيمي" على المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي (4.097) وهي أعلى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.865) وبانحراف معياري (0.5833) وبناء على ذلك فإن الجامعات الأردنية تدرك أهمية وجود ارتباط واضح بين النظام المالي والهيكل التنظيمي وهذا ما يتوافق مع ما توصل إليه العمري وحوري (2013) حيث أكد على أن هناك درجة تطبيق عالية لكل من محور نظام المعلومات المحاسبي ومحور الهيكل التنظيمي في الجامعات الأردنية.

كما أظهرت إجابات العينة أن أدنى متوسط حسابي يعود للعبارة الخامسة "هناك تحديد واضح للسلطة والمسؤولية لكل موظف من موظفي الجامعة" وبلغ (3.56) وهي أقل من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.865) وبانحراف معياري (0.923) لكنها لا زالت أعلى من متوسط أداة القياس، مما يدل على أن تحديد السلطة والمسؤولية في الجامعات غير محدد بشكل واضح.

وبشكل عام يلاحظ تقارب إجابات أفراد العينة والذي يتضح من خلال تقارب الانحراف المعياري لإجابات العينة كوحدة واحدة، وبما أن متوسط إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول بلغ (3.865) (مستوى عالٍ الأهمية) وأعلى من متوسط أداة القياس فإن هذا يشير إلى توفر جودة عالية لأنظمة الجامعات الأردنية بشكل عام.

#### نتائج التحليل الوصفي للمحور الثاني (الفرضية الأولى): قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية:

لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على العبارات التي تمثل هذا المحور، وهي إجابات مفردات العينة عن العبارات المتعلقة بقياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية، حيث اتضح أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور أقل من متوسط أداة القياس (3) وبمتوسط حسابي (2.306) متدنٍ الأهمية النسبية، وبلغ أعلى متوسط حسابي (4.024) للعبارة السادسة "يوجد تحديد للكلف المتعلقة بالأقسام الإدارية" وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام (2.306) وهذا ما أكدته نتائج المقابلة حيث أكدت بأنه يوجد تحديد للكلف المتعلقة بالأقسام الإدارية في الجامعات الأردنية ولكن أغلبها كان بشكل غير دقيق، فيما بلغ أدنى متوسط حسابي (1.341) للعبارة السابع عشر "يعتمد نظام التكاليف المستخدم على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة" وهو أقل من المتوسط الحسابي العام (2.306) وهذا ما أكدته نتائج المقابلة أيضاً بوجود تطبيق ضعيف لنظام التكاليف الذي يفصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة في معظم الجامعات الأردنية، حيث جاءت نتائج المقابلة بعدم وجود أي جامعة تقوم بتطبيق نظام تكاليف يفصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة من أصل سبع جامعات تمت مقابلتها، وهذا ما أيده المستجيبين للاستبانة.

كما جاءت العبارات (20,19,18) التي تقيس تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بمستوى متدنٍ جداً من الأهمية النسبية وهذا يدل على عدم وجود تطبيق لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في معظم الجامعات الأردنية، وهذا ما أكدته نتائج المقابلة حيث جاءت تلك النتائج بعدم وجود تطبيق لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في جميع الجامعات الأردنية التي تم مقابلتها وهي سبع جامعات.

كما جاء الوسط الحسابي للعبارة الأولى "يوجد محاسب كلفة" (2.463) بمستوى متدنٍ من الأهمية النسبية وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام (2.306)، وهذا يدل على عدم إدراك الإدارات في الجامعات الأردنية لضرورة وجود محاسب تكاليف متخصص، وهذا ما أكدته نتائج المقابلة بعدم وجود محاسب للتكاليف في معظم الجامعات الأردنية، حيث جاءت النتائج بعدم وجود محاسب للتكاليف في 5 جامعات من أصل سبعة تمت مقابلتهم، وهذا ما أيده المستجيبين للاستبانة. نلاحظ أيضاً أن الوسط الحسابي للعبارة العاشرة "يتم استخدام نظام تكاليف يفصل الكلف المباشرة عن غير المباشرة" (2.097) بمستوى متدنٍ من الأهمية النسبية وهو أقل من المتوسط الحسابي العام (2.306)، وهذا يدل على

وجود تطبيق ضعيف لنظام تكاليف يفصل الكلف المباشرة عن غير المباشرة في معظم الجامعات الأردنية، وهذا ما أكدته نتائج المقابلة حيث جاءت النتائج بقيام جامعة واحدة فقط من أصل سبعة جامعات تمت مقابلتهم بتطبيق نظام تكاليف يفصل الكلف المباشرة عن غير المباشرة، وهذا ما أيده المستجيبين للاستبانة. وبناءً على إجابات أفراد العينة نستنتج أنه لا يوجد تطبيق لنظم التكاليف في معظم الجامعات الأردنية.

**نتائج التحليل الوصفي للمحور الثالث: قياس مدى مساعدة التكاليف في اتخاذ القرار الإداري في الجامعات الأردنية:**

لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على العبارات التي تمثل هذا المحور، وهي إجابات مفردات العينة عن العبارات المتعلقة بقياس مدى مساعدة نظم التكاليف في اتخاذ القرار الإداري في الجامعات الأردنية، حيث اتضح أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور جميعها أعلى من متوسط أداة القياس (3) وبمتوسط حسابي (3.552) عالٍ الأهمية النسبية وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة مقتنعين بأهمية نظام التكاليف لإتخاذ القرار، وبلغ أعلى متوسط حسابي (4.195) للعبارة الأولى " ترتبط فعالية اتخاذ القرارات الإدارية بكفاءة نظام التكاليف المستخدم" وبانحراف معياري (0.641) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام (3.552)، فيما بلغ أدنى متوسط حسابي (2.463) للعبارة الثالثة " يتم تسعير الساعة المعتمدة بناءً على تكلفتها" وهو أقل من المتوسط الحسابي العام (3.552) وهذا يشير إلى عدم الإعتماد بشكل كبير على الدراسات التكاليفية لتسعير الساعات المعتمدة، وهذا ما أكدته نتائج المقابلة حيث أشار عدد من المقابليين إلى اعتماد الإدارة على السعر التنافسي لتسعير سعر الساعة المعتمدة في الجامعات الخاصة، أما الجامعات الحكومية فقد أشارت نتائج المقابلة أن تلك الجامعات تعتمد على قرار مجلس العمداء في تسعير الساعة المعتمدة.

#### اختبار التوزيع الطبيعي:

تم إخضاع البيانات إلى اختبار (Kolmogorov-Smirnov) واختبار (Shapiro-Wilk) من أجل معرفة إذا كانت بيانات الدراسة تخضع لتوزيع طبيعي أم لا، وأظهرت نتائج هذه الاختبارات أن بيانات الدراسة لا تخضع لتوزيع الطبيعي، إذ أظهرت النتائج أن معامل الأهمية النسبية (Sig) كانت أقل من 5%. وبما أن توزيع البيانات غير طبيعي، لذلك يفضل استخدام معامل الارتباط (Spearman Test) واختبار كندال للترتيب (Kendall's Correlation)، من أجل اختبار قوة العلاقة بين متغيرات الدراسة حسب (Field 2009)، وللتأكد من النتائج، تم اختبار العلاقات بين متغيرات الدراسة أيضاً باستخدام اختبار بيرسون ((Pearson's Correlation).

#### نتائج اختبار الفرضيات

اعتمدت هذه الدراسة على اختبار سبيرمان (Spearman's Correlation) و اختبار كندال للرتب (Kendall's Correlation) للتوصل إلى العلاقات بين محاور الدراسة، ومتخذةً من مستوى الدلالة (Sig.0.01) أساساً لاعتماد نتائج الدراسة.

جاءت نتائج اختبار قوة العلاقة بين المحاور باستخدام اختبار سبيرمان إلى وجود علاقة هامة إحصائية بين قياس جودة أنظمة الجامعات بشكل عام (المحور الأول) و قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثاني) و تساوي ( $0.677^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01)، وعلاقة هامة إحصائية بين قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثاني) و قياس مدى مساعدة نظم التكاليف في اتخاذ القرار الإداري (المحور الثالث) و تساوي ( $0.692^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01)، وعلاقة هامة إحصائية بين قياس جودة أنظمة الجامعات بشكل عام (المحور الأول) و قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثالث) و تساوي ( $0.563^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01).

كما جاءت نتائج اختبار قوة العلاقة بين المحاور باستخدام اختبار كندال إلى وجود علاقة هامة إحصائية بين قياس جودة أنظمة الجامعات بشكل عام (المحور الأول) و قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثاني) و تساوي ( $0.511^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01)، وعلاقة هامة إحصائية بين قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثاني) و قياس مدى مساعدة نظم التكاليف في اتخاذ القرار الإداري (المحور الثالث) و تساوي ( $0.526^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01)، وعلاقة هامة إحصائية بين قياس جودة أنظمة الجامعات بشكل عام (المحور الأول) و قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثالث) و تساوي ( $0.414^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01)، ويبين ذلك ترابط و ارتباط المحاور مع بعضها البعض بعلاقات قوية جداً عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (0.01).

#### ملخص النتائج:

تم توزيع (48) استبانة على (7) جامعات أردنية، كان منها (4) جامعات خاصة، و (3) جامعات حكومية، ولقد

تم استرجاع (41) استبيان كامل بنسبة ردود عالية جداً بلغت (85.41%) وكانت النتائج كما يلي:

1. عند إجراء التحليل الوصفي للمحور الأول " قياس جودة أنظمة الجامعات الأردنية بشكل عام " تبين إجماع المستجيبين على وجود نظام مالي واضح في الجامعات الأردنية حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.195) فيما بلغ الانحراف المعياري ( $0.678$ ).



2. عند إجراء التحليل الوصفي للمحور الثاني " قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية"، تبين أن هناك تطبيق ضعيف لنظم الكلفة في معظم الجامعات الأردنية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.306).
3. عند إجراء التحليل الوصفي للمحور الثالث " قياس مدى مساعدة نظم التكاليف في اتخاذ القرار الإداري في الجامعات الأردنية"، تبين أن نظم التكاليف في الجامعات الأردنية تساعد في اتخاذ القرار الإداري في معظم الجامعات الأردنية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.552).
4. عند إجراء اختبار الفرضيات تبين وجود علاقة هامة إحصائياً بين قياس جودة أنظمة الجامعات بشكل عام (المحور الأول) و قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثاني) و تساوي ( $0.677^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01)، وعلاقة هامة إحصائياً بين قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثاني) و قياس مدى مساعدة نظم التكاليف في اتخاذ القرار الإداري (المحور الثالث) و تساوي ( $0.692^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01)، وعلاقة هامة إحصائياً بين قياس جودة أنظمة الجامعات بشكل عام (المحور الأول) و قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثالث) و تساوي ( $0.563^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01).

#### النتائج والتوصيات

هدفت الدراسة الحالية إلى بيان مدى تطبيق نظم التكلفة في الجامعات الأردنية، ولقد قامت الدراسة بتوزيع (48) استبانته على (7) جامعات أردنية، و إجراء (13) مقابلة مع المدراء الماليين و مدراء التدقيق الداخلي وبعض المحاسبين، ولقد بلغ عدد الاستبيانات التي تم إخضاعها للإختبارات الإحصائية (85.41 %) من إجمالي عدد الإستبيانات الموزعة، حيث تم اخضاعها إلى اختبارات إحصائية للوصول إلى عدة إستنتاجات لكي تساهم في حل مشكلة الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها وفرضياتها، وتم الرجوع للدراسات السابقة لتعزيز النتائج وتم التوصل إلى مايلي:

#### 1- النتائج:

- 1) تبين من نتائج الإستبيان أن هناك رضا من قبل المستجيبين على توفر جودة عالية لأنظمة الجامعات الأردنية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام (3.865) فيما بلغ الإنحراف المعياري (0.567)، وبناء على ذلك يتم قبول الفرضية الأولى " لا تطبق الجامعات الأردنية نظم التكاليف".
- 2) أشارت نتائج الإستبيان إلى وجود تطبيق ضعيف لنظام الكلفة في الجامعات الأردنية، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (2.306) فيما بلغ الإنحراف المعياري (0.63).

- (3) أشارت نتائج الإستبيان إلى عدم وجود إدراك للإدارات في الجامعات الأردنية لضرورة وجود محاسب تكاليف متخصص، حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.463) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام (2.306) وهذا ما أكدته نتائج المقابلة، حيث جاءت النتائج بعدم وجود محاسب للتكاليف في (5) جامعات من أصل (7) جامعات تمت مقابلتهم.
- (4) بينت نتائج الإستبيان أن هناك تطبيق ضعيف لنظام التكاليف الذي يفصل التكاليف المباشرة عن غير المباشرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.097) وهو أقل من المتوسط الحسابي العام (2.306)، وهذا ما أكدته نتائج المقابلة حيث جاءت النتائج بقيام جامعة واحدة فقط من أصل (7) جامعات تمت مقابلتهم بتطبيق نظام تكاليف يفصل التكاليف المباشرة عن غير المباشرة.
- (5) كما بينت نتائج الإستبيان أن هناك تطبيق ضعيف لنظام التكاليف الذي يفصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (1.341) وهو أقل من المتوسط الحسابي العام (2.306)، وهذا ما أكدته نتائج المقابلة حيث جاءت النتائج بعدم قيام أي جامعة من أصل (7) جامعات تمت مقابلتهم بتطبيق نظام تكاليف يفصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة.
- (6) أشارت نتائج الإستبيان أن هناك تطبيق ضعيف لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث جاء المتوسط الحسابي للعبارات التي تدل على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بمستوى متدنٍ جداً ، وهذا ما أكدته نتائج المقابلة حيث جاءت النتائج بعدم قيام أي جامعة من أصل (7) جامعات تمت مقابلتهم بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- (7) بينت نتائج الإستبيان أن التحديد للكلف المتعلقة بالأقسام الأكاديمية في الجامعات الأردنية كان يتم بمستوى متوسط ، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.097) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام (2.306)، وهذا ما أكدته نتائج المقابلة حيث جاءت النتائج بقيام جامعتين فقط من أصل (7) جامعات تمت مقابلتهم بتحديد الكلف المتعلقة بالأقسام الأكاديمية في الجامعات الأردنية.
- (8) كما بينت نتائج الإستبيان وجود تحديد للكلف المتعلقة بالأقسام الإدارية في الجامعات الأردنية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.024) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام (2.306)، وهذا ما أكدته نتائج المقابلة حيث أكدت بأنه يوجد تحديد للكلف المتعلقة بالأقسام الإدارية في الجامعات الأردنية ولكن أغلبها كان بشكل غير دقيق.
- (9) كما بينت نتائج المقابلة وجود معوقات لتطبيق أنظمة الكلفة في الجامعات الأردنية، حيث اجمع (10) أشخاص ممن تم مقابلتهم على وجود معوقات لتطبيق نظم التكاليف في جامعاتهم، وكانت أبرز تلك المعوقات هي عدم تعاون الإدارة واقتناعها بتطبيق نظم التكاليف حيث يتم اللجوء عادةً إلى تحديد الأسعار بناءً على السعر التنافسي، والتكلفة العالية لتطبيق

نظام التكاليف، وعدم توفر الكادر المحاسبي القادر على تطبيق نظام الكلفة بشكل فعال، بينما عارض (3) أشخاص ممن تم مقابلتهم وجود معوقات لتطبيق نظم التكاليف في جامعاتهم، وبناء على ذلك تم رفض الفرضية الثانية " لا توجد معوقات لدى الجامعات الأردنية في تطبيق أنظمة التكلفة".

10) عند إجراء اختبار الفرضيات تبين وجود علاقة هامة إحصائياً بين قياس جودة أنظمة الجامعات بشكل عام (المحور الأول) و قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثاني) و تساوي ( $0.677^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01)، وعلاقة هامة إحصائياً بين قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثاني) و قياس مدى مساعدة نظم التكاليف في اتخاذ القرار الإداري (المحور الثالث) و تساوي ( $0.692^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01)، وعلاقة هامة إحصائياً بين قياس جودة أنظمة الجامعات بشكل عام (المحور الأول) و قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية (المحور الثالث) و تساوي ( $0.563^{**}$ ) وذلك عند مستوى دلالة (0.01).

## 2- التوصيات:

لقد قدم الباحث عدد من التوصيات، وهي كالتالي:

- 1) نظراً لوجود تطبيق ضعيف لنظم الكلفة في الجامعات الأردنية، يوصي الباحث بضرورة الإهتمام أكثر بتطبيق نظم الكلفة في الجامعات الأردنية، بحيث تقوم الجامعات التي يتوفر لديها الكادر المحاسبي المؤهل والقدرة المادية العالية على القيام بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، أما الجامعات التي تمتلك كادر محاسبي ذو مستوى متوسط و ولا تمتلك القدرة المادية العالية بالقيام بتطبيق نظام التكاليف الذي يفصل التكاليف المباشرة عن غير المباشرة.
- 2) معالجة الأسباب التي تمنع من تطبيق نظم الكلفة في الجامعات الأردنية، وتقديم الدعم المادي والعلمي للكادر المحاسبي ليصبح قادر على تطبيق نظم الكلفة.
- 3) بسبب قلة الدراسات المتعلقة بمدى تطبيق نظم الكلفة في الجامعات، فإن الباحث يوصي بدراسة الموضوع بشكل أكثر.
- 4) كما يوصي الباحث بتدريب محاسب التكاليف ليقوم بأعمال محاسبة التكاليف بالإضافة لعمله.

## المراجع:

### أولاً: المراجع العربية

- ابراهيم، فاطمة احمد زكي (2016). دراسة مقارنة لتطبيق مدخل ادارة التكاليف على اساس النشاط في جامعتي ولاية واشنطن وسات ادوارد والافادة منها في جامعة بنها. مجلة الادارة التربوية، (11)، جامعة بنها.

- دموم، زكريا، وعبدالحق، بوقفة (2020). امكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة في المؤسسات العمومية للصحة - دراسة ميدانية-مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية، 5 (1)، 180 - 193، الجزائر.
- ابورشيد، هائل، والحسين، اسماعيل خليل (2020). نظام التكاليف المبني على الانشطة واثره في تخفيض تكلفة الخدمات الجامعية بالجامعات الحكومية السورية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، (2).
- الطراونة، بكر (2015). مدى فاعلية نظام التكاليف المبني على الانشطة كاساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات الجامعية في الجامعات الاردنية الحكومية والخاصة. مجلة الجنان، 7 (1)، جامعة الجنان، طرابلس.
- ابو نصار، محمد حسين (2020). محاسبة التكاليف. دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.
- عدس، نائل، والخلف، نضال (2019). محاسبة التكاليف مدخل حديث. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- عصر، اسماعيل احمد (2018). محاسبة التكاليف المنظور الاداري.
- قويدر، ايمن ابراهيم، و العقربي، سوف محمد (2019). محاسبة التكاليف. دار حميثرا للنشر والترجمة.

ثانيا: المراجع الأجنبية

- Hawary,Sarhaz,& Al- Omari, Ahmad, (2013). The Extent of Implementing Responsibility Accounting System in the Jordanian Universities: An Empirical Study. Jordan Journal of Business Administration, 9 (2), 372-390.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G., (2014). Cost Accounting A Managerial Emphasis (14th). Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall.

الملاحق

| نتائج اختبار معامل الارتباط كرونباخ ألفا |                                                 |             |              |
|------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------|--------------|
| نتائج اختبار معامل الارتباط كرونباخ ألفا |                                                 |             |              |
| الرقم                                    | المحور                                          | عدد الفقرات | كرونباخ ألفا |
| 1                                        | جودة أنظمة الجامعات بشكل عام                    | 6           | 0.814        |
| 2                                        | مدى تطبيق نظم الكلفة في الجامعات                | 20          | 0.925        |
| 3                                        | مدى مساعدة نظم التكاليف في اتخاذ القرار الإداري | 9           | 0.834        |
| 4                                        | لجميع فقرات الاستبانة                           | 35          | 0.944        |

| نتائج قياس جودة أنظمة الجامعات الأردنية بشكل عام |                                                             |               |                   |
|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|
| قياس جودة أنظمة الجامعات الأردنية بشكل عام       |                                                             |               |                   |
| الرقم                                            | العبارة                                                     | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
| 1                                                | يوجد نظام مالي واضح                                         | 4.195         | 0.678             |
| 2                                                | يوجد ارتباط واضح بين النظام المالي والهيكل التنظيمي         | 4.097         | 0.5833            |
| 3                                                | هناك تقسيم واضح للعمل بين الموظفين                          | 3.902         | 0.8001            |
| 4                                                | هناك وضوح في الوصف الوظيفي للعاملين في الجامعة              | 3.829         | 0.8337            |
| 5                                                | هناك تحديد واضح للسلطة والمسؤولية لكل موظف من موظفي الجامعة | 3.560         | 0.923             |
| 6                                                | ستم مساءلة الموظفين بما يتناسب والمسؤوليات الموكلة اليهم    | 3.609         | 0.862             |
| 7                                                | المتوسط العام                                               | 3.865         | 0.567             |

قياس مدى تطبيق نظام الكلفة في الجامعات الأردنية

| الرقم | العبارة                                                                                     | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الأهمية النسبية |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|-----------------|
| 1     | يوجد محاسب تكاليف في جامعتكم                                                                | 2.463         | 1.398             | مستوى متدن      |
| 2     | يوجد طرق لقياس التضحيات أو المبالغ التي تتكبدها المنشأة في العملية التعليمية                | 2.756         | 0.969             | مستوى متوسط     |
| 3     | يتم استخدام أساس مناسب لقياس التكلفة                                                        | 2.902         | 0.888             | مستوى متوسط     |
| 4     | يتم فصل الدوائر الإدارية عن الدوائر الأكاديمية لدى احتساب الكلف                             | 3.609         | 1.069             | مستوى عالي      |
| 5     | يوجد تحديد للكلف المتعلقة بالأقسام الأكاديمية                                               | 3.097         | 1.280             | مستوى متوسط     |
| 6     | يوجد تحديد للكلف المتعلقة بالأقسام الإدارية                                                 | 4.024         | 0.651             | مستوى عالي      |
| 7     | يوجد تحديد واضح لتكلفة الساعة                                                               | 2.439         | 0.895             | مستوى متدن      |
| 8     | يتم احتساب تكلفة الطالب على أساس الكلية                                                     | 2.414         | 1.203             | مستوى متدن      |
| 9     | يتم احتساب تكلفة الطالب على أساس القسم الذي يتبع له                                         | 2.073         | 1.421             | مستوى متدن      |
| 10    | يتم استخدام نظام تكاليف يفصل الكلف المباشرة عن غير المباشرة                                 | 2.097         | 1.593             | مستوى متدن      |
| 11    | يتم احتساب التكاليف المتعلقة بالساعة بشكل مباشر                                             | 2.073         | 0.787             | مستوى متدن      |
| 12    | يتم احتساب التكاليف المتعلقة بالطالب بشكل مباشر                                             | 2.414         | 1.0718            | مستوى متدن      |
| 13    | يتم احتساب التكاليف المتعلقة بالمادة بشكل مباشر                                             | 1.560         | 0.634             | مستوى متدن جداً |
| 14    | تختلف محركات التكاليف باختلاف العناصر غير المباشرة                                          | 1.975         | 0.611             | مستوى متدن      |
| 15    | تعامل عناصر التكاليف القليلة الأهمية باعتبارها غير مباشرة                                   | 2.634         | 1.199             | مستوى متوسط     |
| 16    | يخصص لكل عنصر تكلفة محركاً خاصاً به                                                         | 1.926         | 0.685             | مستوى متدن      |
| 17    | يعتمد نظام التكاليف المستخدم على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة                       | 1.341         | 0.574             | مستوى متدن جداً |
| 18    | يتم تحديد الأنشطة الحدمية الموجودة داخل الجامعة وتجميع الأنشطة المتجانسة في مجموعات التكلفة | 1.463         | 0.522             | مستوى متدن جداً |
| 19    | يتم استخدام معدلات تكلفة لكل مجمع من مجموعات التكاليف                                       | 1.439         | 0.502             | مستوى متدن جداً |
| 20    | يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على مجموعات التكلفة                                         | 1.414         | 0.498             | مستوى متدن جداً |
| 21    | المتوسط العام                                                                               | 2.306         | 0.630             | مستوى متدن      |

قياس مدى مساعدة نظم التكاليف في اتخاذ القرار الإداري في الجامعات الأردنية

| الرقم | العبارة                                                                                 | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الأهمية النسبية |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|-----------------|
| 1     | ترتبط فعالية اتخاذ القرارات الإدارية بكفاءة نظام التكاليف المستخدم                      | 4.195         | 0.641             | مستوى عالي      |
| 2     | يرتبط قرار إلغاء أحد الأقسام الإدارية بمدى ربحية هذا القسم بناءً على نظام التكاليف      | 3.707         | 1.078             | مستوى عالي      |
| 3     | يتم تسعير الساعة المعتمدة بناءً على تكلفتها                                             | 2.463         | 1.266             | مستوى متدن      |
| 4     | يساعد نظام التكاليف المستخدم على كفاءة عملية التخطيط                                    | 3.658         | 0.761             | مستوى عالي      |
| 5     | يساعد نظام التكاليف المستخدم على إعداد الموازنات التقديرية                              | 3.536         | 0.710             | مستوى عالي      |
| 6     | يساعد نظام التكاليف المستخدم على دقة الرقابة                                            | 3.829         | 0.703             | مستوى عالي      |
| 7     | يوفر نظام التكاليف المستخدم القدرة على مقارنة التكاليف المقدرة بالتكاليف الفعلية        | 3.439         | 0.807             | مستوى عالي      |
| 8     | يساعد الربط بين نظام التكاليف والهيكل التنظيمي على تطبيق محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء | 3.609         | 0.737             | مستوى عالي      |
| 9     | يساهم نظام التكاليف المستخدم في دقة نتائج المحاسبة المالية                              | 3.536         | 0.809             | مستوى عالي      |
| 10    | المتوسط العام                                                                           | 3.552         | 0.561             | مستوى عالي      |

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

| البيان   | Kolmogorov-Smirnov | Shapiro-Wilk |
|----------|--------------------|--------------|
| قيمة Sig | 0.000              | 0.000        |

اختبار سبيرمان للفرضيات

|                        | (المحور 1) | (المحور 2) | (المحور 3) |
|------------------------|------------|------------|------------|
| Spearman's Correlation | 1          | .677**     | .563**     |
| (المحور 1)             |            | .000       | .000       |
| Sig. (2-tailed)        | 41         | 41         | 41         |
| N                      |            |            |            |
| Spearman's Correlation | .677**     | 1          | .692**     |
| (المحور 2)             | .000       |            | .000       |
| Sig. (2-tailed)        | 41         | 41         | 41         |
| N                      |            |            |            |
| Spearman's Correlation | .563**     | .692**     | 1          |
| (المحور 3)             | .000       | .000       | 41         |
| Sig. (2-tailed)        | 41         | 41         |            |
| N                      |            |            |            |

\*\* Correlation significant at the 0.01 level (2-tailed).

|                     | (المحور 1) | (المحور 2) | (المحور 3) |
|---------------------|------------|------------|------------|
| Kendall Correlation | 1          | .511**     | .414**     |
| (المحور 1)          |            | .000       | .000       |
| Sig. (2-tailed)     | 41         | 41         | 41         |
| N                   |            |            |            |
| Kendall Correlation | .511**     | 1          | .526**     |
| (المحور 2)          | .000       |            | .000       |
| Sig. (2-tailed)     | 41         | 41         | 41         |
| N                   |            |            |            |
| Kendall Correlation | .414**     | .526**     | 1          |
| (المحور 3)          | .000       | .000       |            |
| Sig. (2-tailed)     | 41         | 41         | 41         |
| N                   |            |            |            |