

محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في المستويات الادارية: بحث تطبيقي في الجامعات السودانية

د. اديبة عبدالباقي محمد سعد- أستاذ المحاسبة والتمويل -جامعة الحدود الشمالية - المملكة العربية السعودية
د. فاطمة احمد الهادي أحمد - أستاذ المحاسبة والتمويل المساعد- جامعة البيان - جمهورية السودان - الجامعة الإسلامية
بمنيسوتا- امريكا

تاريخ استلام البحث: 2024/03/01 تاريخ نشر البحث: 2024/03/28 المجلد: 6 العدد: 2

الملخص:

تناولت الدراسة محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء المستويات الادارية في الجامعات السودانية، هدفت الدراسة الى التعرف على نظم محاسبة المسؤولية والدور الذي يمكن ان تلعبه في تقييم كفاءة الاداء للمستويات الادارية المختلفة، مما يساعد في توجيه القرارات الادارية نحو معالجة الانحرافات. وأستندت الدراسة على فرضية مفادها "يؤدي استخدام نظام محاسبة المسؤولية الى تقييم الاداء في التعليم العالي". وقدرتها على تحقيق الاهداف الاستراتيجية. ومدى ملائمتها كأداة جوهرية لتحقيق الاهداف المرجوه. والذي يهدف بتزويد الادارة بمعلومات تغذية عكسية حول فعالية الاقسام (مراكز المسؤولية). حيث توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها ان النظام المستخدم في التعليم العالي (المحاسبة الحكومية). أهمها وجود هيكل تنظيمي جيد، ونظام فعال للتقارير الدورية (تقارير الاداء وتقارير الرقابة)، ووجود نظام حوافز جيد، وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها: الاعتماد على نظام الادارة الاستراتيجية للتكلفة والتي تهتم بتدعيم الموقف التنافسي بهدف الوصول لافضل الاستراتيجيات التي تساعد على تحقيق المزايا التنافسية لضمان البقاء والاستمرار على طريق قيمة افضل باقل تكلفة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية - تقييم الأداء.

Responsibility Accounting and its Tole in Evaluating Performance at Administrative Levels: Applied Research in Sudanese Universities

Dr. Adiba Abdelbage Mohammed Saad, Lecturer, Department of Accounting Northern Border University, Kingdom of Saudi Arabia

Dr. Fatima Ahmed Alhadi Ahmed, Assistant Professor, Elbaian University, Sudan; Islamic University Minnesota, America.

Corresponding Author: Dr. Adiba Abdelbage Mohammed Saad, **E-mail:** adibaciro@gmail.com

RECIEVED: 01 March 2024

PUBLISHED: 28 March 2024

DOI: 10.32996/jefas.2024.6.2.2.5

Abstract

The research aims to identify the responsibility of accounting and its role in evaluating the performance efficiency of the different administrative levels, which helps to guide the management decisions towards the treatment of deviations. The research was based on the premise that "the use of responsibility accounting system leads to the performance evaluation in Institutes of Technical Education Commission", where the commission includes (44) foundations from which there are (27) technical institutes in various managerial, technological and medical competencies. And its ability to achieve the strategic objectives and their suitability as a fundamental means to achieve the desired objectives, which aims to provide management with feedback information about the effectiveness of the departments (responsibility centres), it was reached a set of findings and recommendations compared with the system used in the institutes of commission (governmental accounting). Its most important is the excellent structure, an effective system of periodic reports (performance reports and control reports) and a good incentive system.

Keywords: responsibility accounting, performance efficiency

المقدمة:

نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف الى الرقابة وتقييم أداء العاملين في المنظمة بمستوياتهم الادارية المختلفة لمسائلهم عن نتيجة اعمالهم مقارنة بالاداء المخطط، ويتطلب تطبيق هذا الاسلوب تطوير الانظمة المحاسبية بهدف مراقبة الاداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات، حيث "برنظام محاسبة المسؤولية كأحد أساليب المحاسبة الادارية بهدف توفير معلومات محاسبة بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة المسؤولين في الاقسام وتقييم أدائهم ضمن أطار المسؤولية المكلفين بها والنابعة من الصلاحيات الممنوحة لهم من قبل الادارة العليا(الكسب ورشيد،2006:1).

كما يساعد نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء عن طريق المقارنة بين معايير الاداء المحددة والنتائج الفعلية ومعرفة أسبابها ومعالجتها وأخذ القرارات التي تؤدي الى تحسين الخدمة وترشيد الانفاق.

مشكلة الدراسة:

تحاول هيئة التعليم العالي تطوير اداء وظائفها المختلفة لتحقيق العديد من الاهداف، وتعتبر نظم المعلومات وخاصة المحاسبية منها من أهم المصادر التي تعتمد عليها إدارة الهيئة، ونظراً لكون النظم المحاسبية المعمول بها في الهيئة هو (المحاسبة الحكومية). والتي بدورها لا تساعد على توفير البيانات والمعلومات التحليلية خلال الفترة المالية، مما يصعب معه إيجاد نظام رقابي فاعل يقوم أولاً بتقويم الاداء ومن ثم تحفيز العاملين على القيام بالعمل المخطط المطلوب منهم، لكون المحاسبة الحكومية تمتاز بتداخل بيانات الفترة المالية بدرجة كبيرة مما يستدعي الكثير من التسويات الختامية بهدف تحديد نصيب كل فتره ، ولكونها تعتمد على الموازنة العامة للدولة.ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الآتي:

1 - هل يؤدي استخدام نظم واساليب محاسبة المسؤولية الى توفير معلومات تساعد في ترشيد القرارات وتقييم الاداء في الجامعات السودانية.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في استخدام أساليب محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف الى الرقابة وتقييم الاداء في الجامعات السودانية.

ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الاهداف الفرعية التالية:

1-دراسة بعض اساليب المحاسبة التقليدية وخصوصاً المحاسبة الادارية وتحديد مدى ملائمتها للتطبيق في بيئة التعليم العالي.

2-دراسة بعض اساليب ونظم محاسبة المسؤولية وتحديد مدى ملائمتها للتطبيق في بيئة التعليم العالي.

فرضية الدراسة:

يؤدي استخدام نظم واساليب محاسبة المسؤولية الى توفير معلومات تساعد في ترشيد القرارات وتقييم الاداء في الجامعات السودانية.

أهمية الدراسة:**الاهمية العلمية:**

يساعد نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء عن طريق المقارنة بين معايير الاداء المحددة والنتائج الفعلية ومعرفة أسبابها ومعالجتها وأخذ القرارات التي تؤدي الى تحسين الخدمة وترشيد الانفاق.

الاهمية العملية:

يساهم نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم أداء العاملين في المنظمة بمستوياتهم الادارية المختلفة لمسائلهم عن نتيجة اعمالهم مقارنة بالاداء المخطط.

منهج الدراسة:

المنهج الوصفي التحليلي

الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية والدراسات السابقة:**ولاً: اساليب المحاسبة الادارية :**

يتركز اهتمام المحاسبة الادارية على توفير المعلومات الملائمة لخدمة متخذي القرارات داخل المنظمة، على ان يكون القيد الاساسي على انشطة انتاج وتوصيل هذه المعلومة بشكل يجعلها ذات فائدة للاحتياجات الادارية.

هذا وقد نشأت المحاسبة الادارية، كنظام للمعلومات في بيئة مختلفة عن بيئة اليوم والتي تتسم بسيادة اقتصاد المعرفة وما تبع ذلك من ضرورة ان تكون اساليب المحاسبة الادارية غير قادرة على تلبية احتياجات ادارة المنظمة من معلومات محاسبية دقيقة وملائمة لاجراض التخطيط والرقابة.

وفيما يلي عرض لبعض اساليب المحاسبة الادارية وتحديد مدى ملائمتها للتطبيق في المؤسسة التعليمية.

1-تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح (تحليل التعادل- تحليل الربح الحدي- التحليل التفاضلي).

ويهتم هذا الاسلوب بتحليل الاثر التفاضلي للتغير في الحجم على التكاليف والايادات وبالتالي على الارباح.

ويرى الباحث بأن هذا الاسلوب للتطبيق في المؤسسة التعليمية الحكومية لا يصلح لأنه لا يوجد فصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف

المتغيرة بسبب تطبيق المحاسبة الحكومية.حيث لا يوجد اندثار بالمفهوم المحاسبي لان المصروفات تحسب بالكامل على سنة الشراء فالاندثار يتم احتسابه مرة واحدة وفي سنة الشراء.بالاضافة الى عدم وجود سعر بيع بالمعنى المفهوم لان المنتج الذي تقدمه المؤسسة التعليمية هو منتج خدمي غير ملموس.

وكما يرى بعض الكتاب، " بأن الموازنة التخطيطية تعتبر احد الاساليب الحديثة للمحاسبة واكثرها أهمية لاغراض انجاز وظائف التنبؤ والتخطيط والرقابة، وتعتبر الموازنة هي المرجعية المالية للموارد والاستخدامات والتي تمثل العمود الفقري في نظم المعلومات المحاسبية الحكومية، وهي تلك النظم المطبقة في المؤسسة التعليمية الحكومية، ويتم اعداد موازنة الجامعات الحكومية بالاعتماد على اسلوب موازنة البنود او ما يسمى بموازنة الرقابة المالية والقانونية". (عقل،2006:480) ويركز هذا النظام على تبويب عناصر الاستخدامات طبقاً للتبويب النوعي، بمعنى ان التبويب يتم طبقاً للغرض من الانفاق، ثم يتم التخصيصات الادارية للاعتمادات كل على حسب اهميته وبالتالي تعتبر مرحلة التنفيذ بمثابة المرحلة الرئيسية للموازنة بلاضافة الى ما تتطلبه تلك المرحلة من متابعة مالية وقانونية مستمرة بعد اعتمادها وبالتالي تحول النظر لبنود الموازنة على انها اهداف ينبغي الوصول اليها بدلاً من النظر اليها على انها اداة او وسيلة لتحقيق اهداف معينة.

يرى الباحث ان الاعتماد على اسلوب موازنة البنود في اعداد موازنة الجامعات الحكومية يتسم بالكثير من اوجه القصور والتي يمكن ايجازها فيما يلي:-

- 1- يتم تقديم بنود الانفاق على اساس ما تم انفاقه في الفترة السابقة بفرض ان البرامج المنجزة في الماضي يجب الاستمرار بتمويلها بغض النظر عن مدى فاعلية تلك البرامج.
 - 2- لا يساعد هذا الاسلوب على دراسة جدوى الانشطة والبرامج القائمة من قبل وما اذا كانت تسير في الاتجاه السليم ام انها تحتاج الى تعديل او تغيير.
- وكذلك بان هذا الاسلوب لا يوفر الية ملائمة لتحديد اولويات التنفيذ او تكلفة الفرص البديلة لتنفيذ بعض البرامج دون الاخرى، ولهذا فإن الاسلوب الافضل لاعداد موازنة الجامعات الحكومية هو اسلوب التخطيط والبرمجة وذلك لانه يعتمد على ربط اوجه الانفاق بالبرامج التي تنفذها المؤسسة التعليمية (Johnson,2003:16).
- ويمكن اعتماد مفهوم الموازنة الصفريّة (Zero base budget system "ZBBS"). حيث عرفت بأنها "عملية تخصيص للموارد بحسب النتائج المتوقعة، وهي عملية هيكلية ومنظمة الى مدى بعيد تتطلب من كل مدير أن يبرر الاعتمادات التي يطلبها بأكملها (وليس مجرد الزيادة في الاعتمادات على السنة السابقة) بصورة تفصيلية ، ويتم توصيف الاعتمادات المطلوبة عن طريق تحديد النشاطات والعمليات التي سيتم القيام بها ، ويشار الى النشاطات والعمليات. (حجازي،1998:339).
- أما فيما يتعلق بالبرمجة الخطية (Linear Programming) هي عملية رياضية تساعد المدراء في صناعة القرار. أما برمجة الاهداف منهج متقدم لصياغة وحل نماذج البرامج الرياضية متعددة الاهداف، لتحقيق الامثلين في ظل تعدد الاهداف " (توفيق،2006:7).

ثانياً: نظم محاسبة المسؤولية:

هي مفتاح توجيه الجهود نحو هدف مكافحة الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة، او انها Responsibility تعتبر المسؤولية مفتاح قياس الوحدة الاقتصادية، حيث انها تؤدي الى تأكيد الرغبة والعزيمة والقدرة على التحدي من خلال تنمية روح الابتكار للوحدة الى افضل استغلال للطاقة او الموارد المتاحة (جمعة،2011:325).

وعموماً يمكن القول ان نظام محاسبة المسؤولية عبارة عن: اسلوب رقابي محاسبي لخدمة الادارة في تقييم اداء المسؤولية في المستويات الادارية من حيث مدى التزامها بالتكليف والاهداف من خلال التقارير.

ومن المعلوم ان كل مركز وظيفة يمثل مركز مسؤولية. والذي يستوجب التعرف على مواصفات الوظيفة (مواصفات الاداء) ومستلزمات الوظيفة، ومواصفات شاغل الوظيفة. ولا بد في النهاية ان تتوازن السلطات والمسؤوليات بالنسبة لكل مركز وظيفي. وإيضاً لا بد ان يكون هناك توازن بين السلطة والمسؤولية من جهة وبين شاغل الوظيفة، ومستلزمات اداء الوظيفة، وبيئة الوظيفة من جهة اخرى. لكي يكون هناك سلامة في الاداء والذي يعني سلامة المخرجات بالنسبة لمركز الوظيفة.

وعليه يقتضي هذا النظام " (محاسبة المسؤولية) اشترك جميع المستويات الادارية بالهيكل التنظيمي للمنشأة في تحقيق هدف الرقابة على عناصر التكاليف والايادات، بحيث يمكن لكل مسؤول في الهيكل التنظيمي ان يراقب عناصر التكاليف في حدود سلطاته ومسؤولياته في ظل مفهوم (عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة المسؤول). كما يتيح ذلك النظام تقييم اداء تلك المستويات الادارية عن طريق وجود شبكة تقارير مناسفلالى اعلى والعكس تحقيقاً لاهداف نظام المعلومات المحاسبية في مجال الرقابة وتقييم الاداء، وحتى يحقق نظام محاسبة المسؤولية الاهداف المرجوه منه يجب توافر المقومات التالية (Rowe,2008:16).

- أ- هيكل تنظيمي توضح فيه خطوط السلطة والمسؤولية توضحاً دقيقاً.
 - ب- نظم للمحاسبة الفعلية (مالية وتكاليف) تمكن من تسجيل الاداء الفعلي مع ربطه بمراكز المسؤولية.
 - ج- نظم للمعايير الرقابية كنظام التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية.
- وعليه يرى الباحث ان اسلوب محاسبة المسؤولية يعد اسلوباً ملائماً للتطبيق في المؤسسة التعليمية الحكومية ولكن بشرط توافر المقومات السابق الاشارة اليها، وذلك حتى يتمكن هذا الاسلوب تحقيق الفائدة المرجوة منه ولكن الواقع العملي يشير الى عدم امكانية تطبيق هذا الاسلوب في المؤسسة التعليمية الحكومية بسبب غياب التنسيق بين مراكز المسؤولية المختلفة وذلك بالرغم من تحديدها بشكل واضح في الهياكل التنظيمية.

وكذلك فإن التعقيدات الروتينية وخاصة فيما يتعلق بصرف مبلغ معين او فيما يتعلق برفع تقارير الاداء من مستوى اداري لآخر. هذا فضلاً عن صعوبة تحديد الاداء الجيد لمراكز المسؤولية لعدم وجود مستوى مستهدف لهذا الاداء يجب الوصول اليه. كما ان العاملين في هذه المؤسسة يحصلون على حوافز الاداء طبقاً لتواجدهم داخل المؤسسة وليس طبقاً لما تم انجازه فعلياً من عمل، مما يفقد هذا الحافز قيمته الحقيقية باعتبارها وسيلة لتحسين الاداء.

ويحاول الباحث في هذا الجزء من البحث دراسة اسلوب الادارة الاستراتيجية للتكلفة كنقطة تمهيدية لتحديد مدى ملائمة الاساليب الحديثة للمحاسبة (وخاصة محاسبة المسؤولية) للتطبيق في بيئة التعليم العالي. وذلك من خلال تناول النقاط التالية: (عصاف،1997:102)

- مفهوم الادارة الاستراتيجية للتكلفة.
- اساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة.

1- مفهوم الادارة الاستراتيجية للتكلفة:

أكدت معظم الكتابات في مجال التحليل الاستراتيجي للتكلفة الى اهمية قيام المنظمات الصناعي او الخدمية على حد سواء بتحقيق مزايا تنافسية كأساس قوي لتحقيق الاهداف الاستراتيجية مثل البقاء والاستمرار في بيئة تتسم بالتغيير والتطور السريع وظروف تنافسية حادة.

ومما يؤكد على اهمية الادارة الاستراتيجية لتكلفة ذلك المسح الذي اجراه معهد المحاسبين الاداريين بالولايات المتحدة بالتعاون مع مؤسسة (ERNST&YOUNG)، المحاسبية والذي يؤكد فيه "ان ادارة التكلفة تعتبر مساهم رئيسي تجاه تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمنشأة ووضحت الدراسة ان ادارة التكلفة هي جزء هام من الهدف الاستراتيجية لاي منظمة" (ERNST,2003). ويمكن تعريف الادارة الاستراتيجية للتكلفة "على انها تحليل للتكلفة ولكن في نطاق اوسع من خلال الاهتمام بالاهداف الاستراتيجية باستخدام البيانات التكاليفية للوصول لافضل الاستراتيجيات التي تساعد على تحقيق مزايا تنافسية للمنشأة". (حميدة،2004،:76).

يمكن أيضاً تعريف الادارة الاستراتيجية للتكلفة على " انها ادارة التكلفة بغرض تحقيق مزايا تنافسية عالية سواء في الاجل القصير او الاجل الطويل". (Gundyk,1995،:30).

ويتضح من خلال التعاريف السابقة ان الادارة الاستراتيجية للتكلفة تهتم بتدعيم الموقف التنافسي للمنظمة بهدف الوصول لافضل الاستراتيجيات التي تساعد على تحقيق المزايا التنافسية لضمان البقاء والاستمرار، وفي هذا المجال تجدر الاشارة الى تعريف المزايا التنافسية حيث يرى الكثير من الباحثين بأن المزايا التنافسية، "هي تحقيق قيمة افضل للعميل من تكلفة المزايا التنافسية، هي تحقيق قيمة افضل للعميل من تكلفة مماثلة او اقل من المنافسين، ويقصد بالقيمة التي تعود على العميل بالفرق بين ما يحصل عليه العميل وما يضحى به، ولا يقتصر ما يحصل عليه العميل على الخدمة فقط ولكن ما يحصل عليه يسمى بالمنفعة الكلية، وتعرف المنفعة الكلية بأنها مدى واسع من المنافع الملموسة وغير الملموسة التي يتلقاها العميل في المنظمات الخدمية (حميدة،1977،:77).

2- اساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة (23،:1977،Wassermann).

وتشمل هذه الاساليب على ما يلي:

أ- تكاليف ادارة الجودة Total Quality ManagementCost

يخضع مفهوم ادارة الجودة باهتمام بارز من قبل الباحثين في الوقت الحاضر، اذ لم تعد الجودة مقصورة على جودة السلع لتلبية رغبات العميل، حيث برز مفهوم جودة الخدمات المقدمة للمستهلك فاصبحت تشمل العمليات والاجراءات والموارد البشرية، وقياس مستوى نجاح الاعمال بمستوى جودة الخدمات المقدمة للعميل، مما دعى " ان تكون الجودة الميزة التنافسية التي لا يمكن لاي منظمة صناعية او خدمية ان تدخل سوق المنافسة دون تقديمها بمستوى مقبول من الجودة، بحيث اقتترنت الجودة بالمنافسة والتحسين المستمر، وفي الفترة الاخيرة اصبحت الجودة تحتل اهمية بالغة وسبب التطورات الاقتصادية العالمية الجديدة، واصبح توفير المعلومات اللازمة لقياس وتحليل تكاليف الجودة والتقارير عنها مطلباً اساسياً من نظم محاسبة التكاليف". (Dalton,2008،:63).

وتم تعريفها " أسلوب تطوير شامل ومستمر في الاداء يشمل كافة مجالات العمل التعليمي ، أي أنها تشمل جميع وظائف ونشاطات المنظمة التعليمية ليس فقط في إنتاج الخدمة ولكن في توصيلها، الامر الذي ينطوي حتما على تحقي رضا الطلاب وزيادة ثقتهم، وتحسين مركز المنظمة التعليمية محليا وعالميا". (دراس،2002،:6)

ب- تكاليف النشاط:

"يعد مدخل محاسبة الانشطة واحداً من اهم التطورات الحديثة في اساليب المحاسبة وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة في بيئة الاعمال في ظل الاقتصاد الجديد، وهذا المدخل يعتمد على تحديد حجم الموارد المستهلكة في المنشأة ويقوم على تحديد الانشطة التي يتم تشغيلها داخل المنشأة، ثم يقوم بتتبع تكاليف هذه الانشطة اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الانشطة". (Kallunki,2008،:63).

وبالتالي يمكن القول بان "مدخل التكاليف على اساس الانشطة بمثابة اداة استراتيجية تتيح بيانات محاسبية وغير محاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة في الاجل القصير والاجل الطويل بما يحقق مبدأ تكاليف مختلفة لاغراض مختلفة، اي ان مدخل التكاليف على اساس النشاط اصبح بمثابة نظام للمعلومات وأحد الاساليب الحديثة في ادارة التكاليف الاستراتيجية، ويتضمن مدخل التكاليف على اساس الانشطة بعدين اساسيين هما". (Banker,2008،:5):

1_ بعد العمليات: وينظر الى مدخل التكاليف على اساس النشاط من زاوية العمليات، حيث يتضمن معلومات تفصيلية تكاليفية وغير تكاليفية عن كل نشاط من الانشطة او عملية من العمليات، حيث ان مسببات التكاليف تحدد الجهة المطلوبة لاداء كل نشاط كما تساعد معايير الاداء في توصيف الاعمال والنتائج المحققة في كل نشاط.

2_ بعد تكاليفي: وينظر الى مدخل التكاليف على حسب النشاط من زاوية التكاليف حيث ينطوي على معلومات عن تكلفة الموارد والانشطة والمنتجات والعملاء. وهذه المعلومات لها اهمية قصوى في مجال التطوير والتسعير ووضع الخطط. وعليه يرى الباحث ان تطبيق اسلوب تكاليف النشاط في المعاهد الحكومية سوف يحقق الكثير من المزايا الا انه- وهو الاهم- سوف يصطدم بالكثير من المشاكل التي تجعل تطبيقه عملياً من الامور التي تتسم بصعوبة بالغة وذلك لكون النشاط التعليم بصفة عامة كمنشأة خدمي باعتماده على قدر كبير من التقدير والحكم الشخصي، كما انه نشاط يعتمد على البيانات الاحصائية، وكذلك يتميز بتداخل بيانات الفترات المالية بدرجة كبيرة مما يستدعي الكثير من التسويات الختامية بهدف تحديد نصيب كل فترة مالية من المصروفات والايرادات، ويتربط على هذه الخصائص صعوبة التحديد الدقيق للتكلفة.

وبما ان عمليات التعليم تتأثر بمتغيرات خارجية مثل الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحيطة، وعلى ذلك فإن من اهم الاهداف التي تسعى اليها الدراسات الاقتصادية للتعليم هو التحقق من تخصيص الامثل للموارد المتاحة للعملية التعليمية بين المراحل التعليمية المختلفة. وبما يؤدي الى تقديم خدمة التعليم بأقل تكلفة ممكنة لهذه الموارد وأعلى قدر ممكن من العائد المحقق من استخدامها في العملية التعليمية، وليس معنى ذلك ان بيانات التكلفة ليس لها دور عند تسعير الخدمة التعليمية ولكن اهمية هذه البيانات اقل منها في المنظمات الصناعية والتجارية والخدمية الاخرى.

ج- القياس المرجعي (عبدالمحسن، 2004: 195)

يعد اسلوب القياس المرجعي واحداً من اهم الاساليب الفعالة لتحسين عملية الفهم والتنبؤ بما يمكن ان تفعله المنافسة عن طريق قياس المنظور الاستراتيجي للتكاليف.

ويعرف اسلوب القياس المرجعي بأنه عملية عن طريقها تحدد المنظم عوامل النجاح الخاصة بها في تقديمها للمنتجات، الخدمات، وتدرس الممارسات المثلى والمتاحة لغيرها من المنظمات لتحقيق العوامل الحاسمة للنجاح، ثم تقوم بعد ذلك بتنفيذها كمحاولة للمساواة او التفوق على هؤلاء المنافسين في الاداء وتجدر الاشارة هنا الى ان العمل بهذا الاسلوب قد بدأ منذ سبعينات القرن الماضي. ويمكن القول بأن الهدف من اسلوب القياس المرجعي هو تطبيق افضل القدرات والمزايا التنافسية داخل المنظمة عن طريق القياس ليس على منظمة واحدة فقط ولكن عن طريق جمع افضل المزايا التنافسية. لأفضل المنظمات سواء داخل او خارج المجال الذي تنتمي اليه المنظمة التي تطبق هذا الاسلوب.

ويلاحظ ان المقاييس المرجعية تختلف عن تقييم الاداء بمفهومه التقليدي، حيث يركز تقييم الاداء على ما تم من عمل ومقارنة نتائجه المحققة بالمستهدف، بينما يركز القياس المرجعي على العمليات والممارسات وتوضيح الفجوة في الاداء بأفضل المنافسين (اي الفرق بين الاداء الموجود بين أنشطة المنظمة والمنظمات ذات الاداء المشابهوا الافضل)، وبذلك فهو اداة استراتيجية للتطوير المستمر حيث يتفرد القياس المرجعي ببحثه عن افضل الممارسات لدى الاخرين او بوضع امثل ومقارنتها بما يتم لدى المنظمة لاستنباط فرص افضل. بالرغم من اهمية هذا الاسلوب الا انه يواجه بعض الصعوبات اثناء تنفيذه عملياً، تلك الصعوبات يمكن ايجازها فيما يلي:

1- ان المنظمات التي تطبق منهج القياس المرجعي تقوم باستهداف المنظمات العالمية ذات الاداء الافضل لتتعلم منها كيفية النجاح في اداء نشاط معين وبالتالي تظهر الصعوبة في ان باقي وظائف وانشطة المنظمة مترابطة مع بعضها البعض وبذلك فهي تتجاهل التأثير الاستراتيجي بين أنشطة المنظمة بعضها البعض، هذا فضلاً عن ان الانشطة التي يتم الاطلاع عليها من قبل المنظمات التي تطبق هذا الاسلوب هي الناتج الاخير لسلسلة عمليات وانشطة لم يتم الاطلاع عليها وبالتالي عدم معرفة الخطوات التي اوصلت لتلك النتائج.

2- اسلوب القياس المرجعي يوضح فجوة الاداء الموجودة بين أنشطة المنظمة وتلك الخاصة بالمنظمات ذات الاداء الافضل، ولكنه لا يوضح الاسباب التي ادت الى وجود الفجوة وكذلك تحليلها وهذا لا يحدث الا باتفاق بين المنظمين وما عدا ذلك يكون جهد غير فعال. وحتى بعد اتفاق المنظمات على التعاون في تنفيذ برنامج القياس المرجعي تظهر صعوبة نقل المعرفة واختلاف بيئة التطبيق واختلاف الثقافات والموارد والكفاءات المطلوبة لتنفيذ هذه الانشطة بنفس الاداء.

وفي ضوء ذلك يرى الباحث ان تطبيق اسلوب القياس المرجعي في المؤسسة التعليمية الحكومية يعد من افضل الاساليب المحاسبية التي يمكن اتباعها ويرجع ذلك الى رغبة المعاهد الحكومية في تحقيق متطلبات ادارة الجودة الشاملة وتحقيق مزايا تنافسية تسمح لها بالبقاء والاستمرار في المنافسة امام الجامعات الخاصة المناظرة لها.

د- القياس المتوازن للاداء.

لقد مرت نظم قياس الاداء بالعديد من التطورات حيث بدأت المنظمات باستخدام مقاييس مالية تقليدية للأداء مثل الربح والعائد على الاستثمار، هذه المؤشرات يطلق عليها مؤشرات متأخرة وتهتم بالأجل القصير فقط.

ونظراً لتبني المنظمات لفلسفة ونظم ادارية ومحاسبية حديثة فقد ظهرت الحاجة الى مقاييس تناسب تلك الفلسفات والنظم الحديثة ولهذا تم اللجوء الى المقاييس غير المالية للاداء والتي تساعد في تحديد نقاط القوة والضعف بالمنشأة وتساهم في رسم صورة عن الاداء المستقبلي لها. ومن اهم اساليب تقويم الاداء التي تجمع بين المؤشرات المالية وغير المالية اسلوب القياس المتوازن للاداء ويبدأ نظام القياس المتوازن للاداء بتحديد مهمة المنظمة ثم تحديد الاستراتيجيات التي ينبغي على المنظمة تنفيذها في ضوء هذه المهمة، ثم ترجمة هذه الاستراتيجيات الى مجموعة متوازنة من المقاييس التي تعطي ادارة المنظمة معلومات شاملة عن وضع المنظمة ككل وتشمل هذه المقاييس على مقاييس مالية توضح نتائج ما حققته المنظمة بالفعل من الاهداف المالية من خلال افعال وقرارات تم اتخاذها في الماضي بالاضافة الى مقاييس غير مالية مكملة للمقاييس المالية وتوضح مسببات الاداء الرئيسية لتلك الاهداف المالية التي تقود الاداء في المستقبل مثل رضا العملاء وكفاءة العمليات الداخلية والابتكارات والتحسين المستمر في المنظمة".

(Sharma, 2009: 51) ويتكون نظام القياس المتوازن للاداء من اربعة ابعاد رئيسية هي:

1- بعد التعلم والنمو:

ومن خلال هذا البعد تتم محاولة ايجاد المجالات التي يجب ان تتفوق فيها المؤسسة التعليمية وتتميز بها عن سواها.

2- بعد العمليات الداخلية:

التربوية والبيئية من ناحية والدور المجتمعي من ناحية اخرى وبالتالي يحاول هذا البعد على كيفية تمكن المؤسسة التعليمية من ان تحافظ على ما تحققه من تقدم او كيفية الارتقاء بالعملية التعليمية لأفاق اكر.

3- بعد العميل:

ويهتم هذا البعد عن تحقيق حاجات ورغبات وامال الطلاب واولياء امورهم من خلال ما تقدمه المؤسسة التعليمية.

4- البعد المالي:

ويهتم هذا البعد بقياس تكلفة الجودة وتحديد فعاليتها وذلك من خلال تحقيق اهداف المؤسسة التعليمية قياساً بما تحملته المؤسسة التعليمية من تكاليف.

هـ- التكاليف المستهدفة:

"ظهر أسلوب التكلفة المستهدف كأداة جوهرية للإدارة الاستراتيجية لتكاليف وارباح المنظمة لضمان تصحيح وانتاج المنتج بأقل تكلفة لتحقيق السعر التنافسي. والتكلفة المستهدفة هي تكلفة محددة مقدماً في مرحلة تصحيح المنتج او تطويره وهذه التكاليف لا يجب ان تتعداها التكلفة الفعلية للمنتج.

ويهدف هذا الاسلوب الى خفض المستمر في التكلفة والتأكيد على الجودة والاداء الوظيفي للمنتج الذي يقابل توقعات العملاء، وتحديد التوقيت الامثل لطرح المنتجات في الاسواق لدعم تحقيق الحصة السوقية المستهدفة". Nooryan,2009. وحتى تحقق التكلفة المستهدفة دورها بكفاءة وفاعلية في تخطيط وضبط تكاليف المنتج خلال دورة حياته فان ذلك يتطلب من ادارة المنظمة ضرورة مراعاة العوامل او الاثار التي تحد من فاعلية هذا المدخل والتي من اهمها الضغوط النفسية على العاملين لاجل تحقيق التكلفة المستهدفة، وتعارض مصالح الاطراف المختلفة المرتبطة بتحديد التكلفة المستهدفة مثل الموردين والمنتجين والموزعين. ويرى الباحث ان هذا الاسلوب قد لا يلائم المعاهد الحكومية حيث يصعب قياس التكلفة الفعلية للخدمة التعليمية وبالتالي فان الاشد صعوبة هو قياس التكلفة المستهدفة، كما ان هذا الاسلوب يتطلب وجود سعر بيع محدد بشكل واضح في الاسواق حتى يمكن استبعاد هامش الربح المستهدف منه للوصول الى رفع التكلفة المستهدفة، وبديهي فان هيئة التعليم التقني بمعاهدها وكلياتها تقدم الخدمات التعليمية بدعم كامل من الدولة وبالتالي لا يوجد سعر بيع بالمعنى المفهوم كما ان هذه المؤسسة التعليمية جهة غير هادفة للربح وبالتالي لا يمكن تطبيق معادلة التكاليف المستهدفة عليها.

ويتضح من العرض السابق ان التغييرات المستمرة في النظام العالمي الجديد ادت الى وجود بيئة تنافسية سريعة التغيير وبالتالي لن تستطع اي منظمة سواء كانت صناعية او خدمية او حتى غير هادفة للربح البقاء او الاستمرار الا من خلال تحقيق مزاي تنافسية، ولن تتحقق هذه المزايا التنافسية الا من خلال الاعتماد على اساليب حديثة في ادارة التكلفة بما يؤدي في النهاية الى تحقيق هذه الميزة.

ثانياً : الدراسات السابقة

دراسة د. نجلاء إبراهيم عبد الرحمن أ. فاطمة مساعد الشعрани (1) (2021)

هدفت الدراسة الى إستطلاع وجهات نظر المدراء والمسؤولين عن مدى توافر محاسبة المسؤولية في شركات التأمين الصحية وعن مدى تأثير استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة على تحسين فعالية الأداء ، ومدى تأثير استخدام محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء على تحسين فعالية الاداء، وإيجابيات تطبيق محاسبة المسؤولية في تحسين فعالية الاداء، وتحليل النتائج بمحافظة جدة ، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي المسحي لعينة عشوائية من المدراء والمسؤولين من الادارة العليا والتنفيذية في شركات التأمين الصحية وتوصلت الباحثتان الى النتائج التالية: أن توفر .بمحافظة جدة، حيث تم توزيع الاستبانة على العينة، وتحليل النتائج باستخدام الاساليب الاحصائية الهيكل التنظيمي، ومراكز المسؤولية، والنظام المحاسبي، والموازنات التخطيطية، وتقارير اداء، والحوافز في شركات التأمين الصحية يؤثر في تحسين فعالية أدائها، وإن استخدام مقومات محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم اداء في شركات التأمين الصحية، يؤثر في تحسين فعالية وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها في البحث اوصت .الاداء، وأن إيجابيات استخدام محاسبة المسؤولية يؤثر في تحسين فعالية أداء الشركة الباحثتان بضرورة إلزام شركات التأمين الصحية بالاستمرار في تطبيق الأساليب الرقابية التي تساعد على تحسين فعالية الاداء، مع مراعاة عند استخدام الموازنات التخطيطية يجب وضع المعايير بمشاركة الموظفين، لتتنس بالوضوح والسهولة، وبالتالي إمكانية تحقيقها، ومشاركة الموظفين في وضع الحوافز، ليكون أداء الموظفين على أكمل وجه، والعمل على التطوير الدائم لمقومات محاسبة المسؤولية، لتحسين فعالية الرقابة وتقويم الاداء.

دراسة : د جاسم محمد حسين الجنابي د. مهدي عطية موحى الجبوري (2) (2016)

هدفت الدراسة الى أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية. وتنطلق مشكلة البحث من تحديد معرفة ما اذا كانت التنظيمات الادارية، وإجراءات العمل تسيير بالشكل المناسب المتفق مع مقومات محاسبة المسؤولية من خلال تقسيم المنظمة الى وحدات فرعية ، وتنبع لأهمية البحث من الفوائد التي يمكن التوصل اليها من تطبيق هذا النظام .واستخدامت الدراسة المنهج القياسي التحليلي. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها ان نظام محاسبة المسؤولية يساعد الادارة في تقويم الاداء الفعلي لمركز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات ومعالجتها وقد تم التوصل الى ضرورة التأكيد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال الاسس العلمية الصحيحة والمدروسة وخاصة من حيث عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

1- د. نجلاء إبراهيم عبد الرحمن أ. فاطمة مساعد الشعрани ، أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء على المستويات الإدارية العليا والتنفيذية بمحافظة جدة ، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة جدة، 2021 .

2- د جاسم محمد حسين الجنابي ، د. مهدي عطية موحى الجبور ، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الاداء دراسة تحليلية كلية الاقتصاد والإدارة جامعة بابل 2016.

دراسة جبار جاسم الربيعي وندي عبدالمطلب (2005) (3)

تناولت هذه الدراسة التعرف على نظم محاسبة المسؤولية والدور الذي يمكن ان تلعبه في تقييم كفاءة أداء المستويات الإدارية المختلفة عن طريق تقسيم الاعمال على مراكز كلفة للمراحل والمصانع ولادارة الإنتاج ومراكز الربحية ومراكز الاستثمار لتحديد الانحرافات ودراساتها ، مما يساعد في توجيه القرارات الإدارية نحو معالجة تلك الانحرافات بالاعتماد على مبدأ الإدارة بالاستثناء لتخفيض كلفة القرارات وزيادة منفعتها . هدفت الدراسة الى تحقيق العديد ممن الأهداف منها تحديد الانحرافات لأغراض توجيه القرار نحو محاسبة مسؤول مراكز الكلفة وتوصل الباحث الى ان جميع الانحرافات وعلى أساس مستوى مشرفي الإنتاج ومدراء المصانع ومدير الإنتاج ملائم بسبب قدم المكائن المستخدمة مما أدى الى زيادة نسبة تلف المواد المستخدمة.

ثالثاً: الدراسة الميدانية**1- مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من عينة من الجامعات السودانية أما عينة الدراسة فتتم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة وذلك للحصول على آراء (115) إستبانة على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (130) أو معلومات معينة، وتم توزيع عدد إستبانة تم استخدامها في التحليل.

2 - الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام الإحصاء الوصفي (المتوسط والانحراف المعياري) لجميع عبارات فروض الدراسة وذلك لمعرفة اتجاه عينة الدراسة لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم، والإحصاءات الاستدلالية لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغيرالموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كأي تربيع) لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارات فروض الدراسة.

تحليل فرضية الدراسة :

يؤدي استخدام نظم واساليب محاسبة المسؤولية الى توفير معلومات تساعد في ترشيد القرارات وتقييم الاداء في التعليم العالي..

جدول رقم (1) نتائج الفرضية الأولى:

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة كأي تربيع	مستوى المعنوية
4.1	.50	89.1	.000

المصدر: إعدادالباحث من الدراسة الميدانية 2023 م .

يوضح الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي(4.1) وهو يدل علي أن أفرادالعينة موافقون بشدة علي هذه الفرضية، كما يوضح الجدول نتيجة اختبار مربع كاي حيث بلغت قيمة مربع كاي للفرضية (89.1) وبمستوي معنوية (0.000) وهو أقل من مستوى دلالة (0.05) ومماسبق يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة لأولى قد تحققت وهي التي نصت على(يؤدي استخدام نظم واساليب محاسبة المسؤولية الى توفير معلومات تساعد في ترشيد القرارات وتقييم الاداء في التعليم العالي).

النتائج:

حيث اسفرت عملية التحليل لهذه الدراسة على مجموعة من الاستنتاجات التي يمكن ايجازها على النحو التالي:

- 1- ان النظم المحاسبية بوضعها الحالي(المحاسبة الحكومية) لا تساعد على توفر البيانات والمعلومات التحليلية عن أنشطة وبرامج المؤسسة التعليمية قيد الدراسة، مما يصعب معه قياس جودة الخدمة الفعلية.
- 2- لا يمكن قياس تكاليف الجودة محاسبياً، وذلك بالرغم من اهميتها الشديدة في بيئة التعليم لكون هذه المؤسسة تتبع المحاسبة الحكومية، ولكون هذه البيانات المالية تتداخل بدرجة كبيرة، مما يستدعي الكثير من التسويات الختامية بهدف تحديد نصيب كل فترة مالية من المصروفات والايادات.
- 1- نظام محاسبة المسؤولية يساعد الادارة العليا في تقييم الاداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة كما يساعد في اتخاذ القرارات الادارية ولكافة المستويات الادارية لتحسين الاداء في المستقبل عن طريق المقارنة مع التكاليف المقدرة او المعيارية.
- 2- ان اعداد الموازنات في المؤسسة التعليمية يعتمد على اسلوب موازنة البنود او ما يسمى بموازنة الرقابة المالية والقانونية، ويركز هذا النظام على تبويب عناصر الاستخدام طبقاً للتبويب النوعي.
- 3- اعتبار مرحلة التنفيذ للموازنة بمثابة المرحلة الرئيسية بالاضافة الى ما تتطلبه تلك المرحلة من متابعة مالية وقانونية مستمرة بعد اعتمادها. وبالتالي تحول النظر لبنود الموازنة على انها اهداف ينبغي الوصول اليها بدلاً من النظر اليها على انها اداة او وسيلة لتحقيق الاهداف.
- 4- غياب التنسيق بين مراكز المسؤولية المختلفة وذلك بالرغم من تحديده بشكل واضح في الهياكل التنظيمية، وذلك بسبب التعقيدات الروتينية فيما يتعلق بصرف المبالغ او تقارير الاداء.
- 5- ان التغيرات الجوهرية المتعددة التي حدثت في بيئة التعليم العالي قد اظهرت قصور كل من نظام التكاليف بادارته التقليدية، ونظم المحاسبة على الاستجابة لهذه المتغيرات.
- 8- لا يوجد فصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة بسبب تطبيق المحاسبة الحكومية.

³- جبار جاسم الربيعي وندي عبدالمطلب ، دور نظم محاسبة المسؤولية في قياس كافة المستويات الإدارية المختلفة بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية ، معهد الإدارة التقني ، 2005 .

9- صعوبة استخدام تكلفة النشاط بالرغم من تقديمه العديد من المزايا.

التوصيات:

لقد ثبت من خلال العرض التحليلي والاستنتاجات ان هناك الكثير من الظواهر الايجابية فيما يتعلق بدور النظم المحاسبية، خصوصاً في جانب اتخاذ القرارات الادارية، ولكن هذا لا يعني ان لا يكون هناك بعض الملاحظات التي ينبغي ان يشار اليها والذي يدعو الى التأكيد على اهمية التوصيات التي توصل اليها الباحث والتي من اهمها:

- 1- لغرض تحقيق اهداف المؤسسة التعليمية قيد الدراسة في ظل تطبيق ادارة الجودة الشاملة ان تقوم هذه المؤسسة باستخدام الاساليب الحديثة في اعداد الموازنة الخاصة بها، ويفضل ان يكون الاسلوب المتبع في اعداد الموازنة عبارة عن مزيج من اسلوب التخطيط والبرمجة والموازنة الصفرية، حيث يتكامل هذا الاسلوبين معاً لتحقيق متطلبات الجودة الشاملة، لان موازنة التخطيط والبرمجة تحدد البرامج بينما الموازنة الصفرية (تتولى القيم التفصيلية للبدائل في كل برنامج وكذلك يعتمد هذين الاسلوبين على تحليل التكلفة والعائد في اتخاذ القرارات، كما انهما يشتركان في استخدام الاساليب الرياضية مثل البرمجة الخطية وبرمجة الاهداف لتحقيق الاهداف المرجوة.
- 2- الاعتماد على نظام الادارة الاستراتيجية للتكلفة والتي تهتم بتدعيم الموقف التنافسي بهدف الوصول لافضل الاستراتيجيات التي تساعد على تحقيق المزايا التنافسية لضمان البقاء والاستمرار على طريق قيمة افضل باقل تكلفة.
- 3- ان نظم التكاليف بادواته التقليدية والنظم المحاسبية (المحاسبة الحكومية)، قد اظهرت قصور عن الاستجابة للمتغيرات الجوهرية المتعددة التي حدثت في بيئة التعليم العالي، ولهذا لابد من الاستعانة بالاساليب الحديثة للادارة الاستراتيجية للتكلفة حيث يمكن تحقيق الميزة التنافسية التي يسعى اليها التعليم العالي.
- 4- ايجاد نظام للحوافز يراعي فيه ما تم انجازه من الاعمال فعلياً. لما له دور كبير في تحسين اداء العاملين في المؤسسة التعليمية.
- 5- مسك مجموعة من السجلات لقيد التكاليف الفعلية والايادات الفعلية واعداد تقرير عن النتائج الفعلية مبنية حسب مراكز المسؤوية حتى يمكن مقارنتها بسهولة بالخطة الواردة بالموازنة.

المصادر والمراجع :

المصادر العربية :

- 1- توفيق محمد عبد المحسن، "قياس الجودة والقياس المقارن"، اساليب حديثة في المعايير والقياس، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 2004.
- 2- جبريل كحالة ورضوان حلوة حنان، "المحاسبة الادارية"، دار الثقافة، عمان، 1997.
- 3- أحمد حلمي جمعة، "المحاسبة الادارية، التخطيط والرقابة وصنع القرار" ط1، دار صفاء للنشر
- 4- حسين يوسف محمد ، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات لزيادة كفاءة الاداء المالي بمنظمات الاعمال في دولة الامارات العربية المتحدة ، جامعة ام درمان الاسلامية ، كلية الدراسات العليا ، دراسة ماجستير غير منشورة، 2014
5. محمد شريف توفيق، "منهج الادارة لامثلين التخطيط في ظل تعدد وتعارض الاهداف"، جامعة الزقازيق، مصر، 2006
- 6- يونس حسن عقل، "نموذج محاسبي مقترح لتحسين فعالية موازنة الجامعات الحكومية في تطبيق ادارة الجودة الشاملة"، المؤتمر الدولي لجامعة حلوان 2006.
- 7- 8- عصاف، سيد احمد عاشور، معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديث- اطار مقترح لتطوير معايير التكلفة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، 1997.
- 9- عبد محمود حميدة خلف، "دور تحليل سلسلة القيمة في ادارة التكلفة بالمنشآت التعليمية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق، العدد الاول، لسنة 24، 2004.
- 10- عبد محمود حميدة، مصدر سابق.
- 11- د. مسعود محمد زياد ، "ادارة الجودة الشاملة في المؤسسات التعليمية" جامعة الخرطوم، 2010 .
- 12- محمد حجازي، المحاسبة الادارية: المعلومات، التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة، مطبعة نهضة مصر، مصر، 1998.
- 13- منى محمد محمد عبد الرحمن، محاسبة المسؤولية كأساس للرقابة ورفع كفاءة الاداء بقطاع الخدمات الطبية، جامعة الازهر ، مصر ، 1988.

المصادر الاجنبية :

- [1] Ashu Sharma, "Implementing Balance Scorecard for performance Measurement" Journal of Business strategy, Vol, 6, No. 1, March 2009, P, 51.
- [2] Casey Rowe, Jacob G. Birnberg, Micheal D. shields, "Effects of organizational process changem on responsibility accounting and Managers revelations of private knowledge", "Accounting organization and society, Vol. 33, No,2-3, April 2008, pp, 16-165.
- [3] Frank Johnson, "Financial Accounting for local state school system", National center for Education statisies (NCES). November, 2003, p, 16.
- [4] Institute of Management Accountants (IMA) ERNST & YOUUG. "Survey management Accounting, "Economic & Business Analytics, 2003.
- [5] Mary Ellen Dalton, "Financial Indicators and sustained Quality, improvement in Hospital performance, Doctoral thesis, Arizona state University, 2008, p,3.
- [6] Michael E. Wasserman & Others, "Resources and capabilities for sustainable competitive Advantage: A Cross-Functional perspective", Mid-American journal of business, Vol, 14, No:1, 1977, pp:23-32.

- [7] Pekka kallunki and Hanna Silvola, "The Effect of organizational life cycle staye on the use of Activity. Based costing, "Management Accounting Research, Vol, 19,No,1, march 2008, p, 63.
- [8] Philip E.Dunn,"Responsibility Accounting" ACCA Student Accountant, London,January 2002.
- [9] Rojive D. Banker and Tai- Yunchen, "The Rote of manufacturing practices in Mediating the impact of Activity- based costing on plat performance, Accounting. Organizations and society, vol, 33, No,1,Jounary 2008, P,5.
- [10] Saeid Nooryan, "The steps of Implementing Target costing", Working paper, 2009, Available at: <http://ssm.Com/abstract:1459184>.
- [11] Tom Gundy, "Beyond the Number Game: Introducing strategic cost management, "management Accounting, Vol, 73, march 1995, P.30.