

بمء بءنوء

إطار مقترح لتقووم أداء الوءءاء الءكوءمفة بإسءءءام مءءلءءء الكءالف على أساس الأنشطة فى ضوء مءءلباء مواءة البرامء والأداء بالءءبفق على قءاع الءامعاء الءكوءمفة (ءراسة مفاءنة)

إءءاء

أ.م.ء/مءسن عبفء عبء الغفار عزام

أسءاء المءاسبء المءساعد ووكفل الكلفة السابق

لشئون ءءمة المءءمع وءنمفة البفئة

كلفة ءءارة- ءامعة المنوففة

azzam.mohsen@gmail.com

أ.ء/مءمء زفءان إبراهفم

أسءاء المءاسبء المالففة المءفرء

كلفة ءءارة - ءامعة المنوففة

mohamedzedan_4@hotmail.com

الباءءة / ولاء مءمء أبو على

باءءة

كلفة ءءارة- ءامعة المنوففة

walaamohamed19887@yahoo.com

1- مشكلة البحث

نظرا لأهمية الدور الذى تقوم به الموازنة العامة للدولة فى مصر باعتبارها أداة تخطيطية تتضمن تقديرا للإيرادات والنفقات لفترة قادمة، وبالتالي فإن الموازنة العامة للدولة تعد خطة مالية سنوية تسعى للتوزيع الأمثل للموارد المحدودة على الإستخدامات المختلفة كم أنها تعتبر أداة للرقابة على الوحدات الحكومية، كما أن أهمية الموازنة العامة للدولة وما يتبعها من موازنات فرعية للوحدات الحكومية كأداة للتخطيط والرقابة تأتى أيضا من كونها المرآة التى من المفترض أن تعكس الأهداف العامة التى تسعى الدولة لتحقيقها والأهداف الخاصة بالوحدات الحكومية التى تسعى كل وحدة إلى تحقيقها. ورغم أن تزايد عدد السكان سنة بعد أخرى أدى إلى تزايد مبالغ الإعتمادات التى يتم تخصيصها للوحدات الإدارية الحكومية إلا أن الفلسفة التى يتم إتباعها فى الرقابة على هذه الوحدات هى الفلسفة التقليدية للرقابة الحكومية، حيث يكون الهدف الأول للرقابة هو التأكد من أن هذه الوحدات تقوم بالإنفاق فى حدود ما تم تخصيصه من إعتمادات فى الموازنة، والتأكد من إتزام هذه الوحدات بالقوانين و التعليمات واللوائح الموضوعة، وبالتالي طبقا لهذا المفهوم فإن الرقابة هى رقابة على الصرف، ويكون تركيزها على الإنفاق أكثر من تركيزها على نتائج الإنفاق (عبد المجيد، 2009)، وبالتالي فإن الرقابة من خلال الأسلوب التقليدى فى إعداد الموازنة التى تعتمد على البنود لا تركز على تحقيق الأهداف أو قياس النتائج المحققة ولا توفر قياس دقيق لأداء الوحدات الحكومية، ونتيجة لأوجه القصور التى تواجهت فى النظام التقليدى فى إعداد الموازنة قامت العديد من دول العالم بالتوجه لأسلوب موازنة البرامج والأداء.

كما أن الأداء فى الوحدات الحكومية قد نال إهتمام العديد من الباحثين، لأن الأداء الحكومى له أهمية فى تحقيق الرفاهية الإجتماعية فى المجتمع، حيث أن الوحدات الحكومية من خلال وضعها للموازنات ينصب عملها فى ترقية ورفاهة الوضع الإقتصادى والإجتماعى للمواطنين، ونتيجة لإخفاق موازنة البنود فى القيام بدورها فى تحقيق التنمية والرفاهية الإجتماعية وتنفيذ كل الخطط الموضوعة، ونتيجة لرصد الدراسات العديد من عيوب موازنة البنود، مثل عدم وضوح الأهداف التى ترصد لها الإعتمادات، وأيضا عدم القدرة على قياس الأداء الفعلى للوحدات الحكومية، وقلة المرونة عند التنفيذ، لأن الإعتمادات مرصودة لبنود محددة مسبقا وتطبق الأساس النقدى، حيث يتم وضع النفقة دون وضع معيار لقياس تلك النفقة ولا يوجد أى محاسبة للمسئولية، وإنتشار الترهل الوظيفى فى الوحدات الحكومية، ولذلك وجدت فجوة بين ما هو محقق وما هو مدرج فى الموازنات، ونتيجة للسعى نحو تطوير الأداء الحكومى ظهرت موازنة

البرامج والأداء كنظام حديث لوضع الخطط في شكل برامج وأنشطة ومشاريع ومراقبة ورفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية من خلال تنفيذ تلك البرامج و الأنشطة والمشاريع. (صالح، 2015).

ولكن تحقيق الأهداف المرجوة من هذا التغيير والأصلاح لا يتوقف فقط على تطبيق نظام جديد للموازنة العامة للدولة، بل يجب توفير متطلبات هذا التغيير لضمان نجاح عملية التطور، حيث يعد من أهم متطلبات نجاح موازنة البرامج والأداء تطوير نظام المحاسبة الحكومية من خلال توافر نظام محاسبة تكاليف يلبي إحتياجات نظام الموازنة الجديد من المعلومات المناسبة والمطلوبة عن تكلفة الخدمات الحكومية، كما أن أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في القطاع الحكومي يكمن في ضرورة توافر معلومات دقيقة عن تكلفة الخدمة التي يقدمها القطاع الحكومي، حتى يمكن تحقيق الرقابة الفعالة على البرامج والأنشطة المخططة لتحقيق الأهداف المرجو تحقيقها، وتحقيق الرقابة على الأداء الحكومي وتوفير المعلومات المناسبة لإمكانية قياس الأداء، وعلى ذلك يوجد ضرورة ملحة لتطبيق نظام فعال لمحاسبة التكاليف ويتميز بالدقة في القطاع الحكومي، ونظرا لوجود بعض أوجه القصور التي ظهرت في الطرق التقليدية لنظام محاسبة التكاليف، ظهرت طرق وأنظمة جديدة تعمل على قياس التكاليف بشكل أكثر دقة وعدالة ومن أهم هذه الطرق والأنظمة، نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط(مصطفى، 2011)

تم تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط في الولايات المتحدة الأمريكية، وهو نظام يقوم بتحميل التكلفة على المنتجات أو الخدمات بناء على أساس الموارد المستخدمة في تصنيفها، ويقوم بقياس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد ومواقع التكلفة، وذلك لتوفير المعلومات الدقيقة المتعلقة بالتكلفة وخاصة بالنسبة للمنشآت التي تواجه تكاليف غير مباشرة كبيرة جدا بالنسبة للمنتجات أو الخدمات، كما حقق هذا النظام في إدارة تكلفة الأنشطة اللوجيستية عدة مميزات منها أنه قدم حساب أكثر دقة للمنتجات أو الخدمات، كما أنه يساعد على فهم التكاليف وإتجاهاتها أكثر، وهو نظام قادر على التعامل مع تنوع التكاليف وتعقدتها، كما أنه يركز على الأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر العملاء وتنميتها وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها.(العادلي، 2012)

وفي ضوء التوجه الحالي في مصر نحو التحول من الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة للدولة (موازنة البنود) إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء، وذلك لتلافي أوجه القصور الموجودة في الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة والإستفادة من تطبيق موازنة البرامج والأداء، خاصة في مجال تقييم الأداء الحكومي، حيث تعد موازنة البرامج والأداء إتجاه حديث يقوم بتحديد واضح للأهداف التي تلتزم بتحقيقها الوحدات الحكومية، ويتم تحقيق هذه الأهداف من

خلال برامج ومشاريع وأنشطة تقوم بها الوحدات الحكومية مع وضع خطة زمنية لتحقيق هذه المشاريع و الأنشطة، وأثناء التنفيذ يتم العمل على قياس الأداء من خلال معدلات لقياس الأداء تستند إلى مؤشرات الكفاءة والفعالية، ولتطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية يتطلب وجود قياس دقيق لتكاليف الأنشطة والخدمات التي تقوم بتنفيذها الوحدة الحكومية وبالتالي لابد من وجود نظام محاسبي قادر على توفير معلومات دقيقة عن تكاليف الخدمات الحكومية والأنشطة التي تقوم بها الوحدة وكيفية أداء هذه الأنشطة، وتعد أحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف القادرة على القيام بهذا الدور هو نظام تكاليف الأنشطة (ABC)، وبالتالي سوف لا يقتصر دور الموازنة في القطاع الحكومي على الرقابة على الصرف التي تركز على الإنفاق أكثر مما تركز على نتائج الإنفاق لما يوفره نظام تكاليف الأنشطة من تتبع دقيق لتكاليف الأنشطة وكيفية أداء كل نشاط، لذلك يمكن تلخيص مشكلة البحث في محاولة وضع إطار مقترح لتقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في ضوء متطلبات موازنة البرامج والأداء بالتطبيق على قطاع الجامعات الحكومية المصرية، وتم إختيار قطاع الجامعات لمجموعة من الأسباب أهمها:

-تزايد أعداد الطلاب المتحقين بالتعليم الجامعي الأمر الذي يتطلب معه أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية من خلال تطبيق نظام قادر على دعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد إستخدامها
-تمثل التكاليف غير المباشرة الجزء الأكبر من التكاليف التشغيلية للجامعات، وهي صميم عمل مدخل التكلفة على أساس النشاط

- أن تنوع الخدمات الجامعية يتطلب توفير معلومات دقيقة عن تكلفة هذه الخدمات وصولاً إلى التقييم العادل للأداء
2- أسئلة البحث

يمكن بلورة مشكلة البحث في مجموعة من الأسئلة الرئيسية:

1/2 ما مدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي وفقاً للمؤهل الدراسي؟

2/2 ما مدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي وفقاً لسنوات الخبرة؟

3/2 ما مدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهم طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقاً للمؤهل الدراسي؟

4/2 ما مدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهم طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا لسنوات الخبرة؟

5/2 مامدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية وفقا للمؤهل الدراسي؟

6/2 مامدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية وفقا لسنوات الخبرة؟

3-أهداف البحث

يهدف هذا البحث بشكل أساسى إلى تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في ضوء متطلبات موازنة البرامج والأداء بقطاع الجامعات، وذلك من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف التالية :-

1/3 بيان مدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومى وفقا للمؤهل الدراسي.

2/3 بيان مدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط القطاع الحكومى وفقا لسنوات الخبرة.

3/3 بيان مدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهم طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا للمؤهل الدراسي.

4/3 بيان مدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهم طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا لسنوات الخبرة .

5/3 بيان مدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية وفقا للمؤهل الدراسي.

6/3 بيان مدى جوهرية الفروق بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية وفقا للسنوات الخبرة.

4- فروض البحث

في ضوء مشكلة و أسئلة البحث وتحقيقا لأهدافه يمكن تحديد الفروض الآتية:

1/4 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي وفقا للمؤهل الدراسي.

2/4 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي وفقا لسنوات الخبرة.

3/4 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن أهم طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا للمؤهل الدراسي.

4/4 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن أهم طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا لسنوات الخبرة.

5/4 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية إستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية وفقا للمؤهل الدراسي.

6/4 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية وفقا لسنوات الخبرة.

5- أهمية البحث

ترجع أهمية البحث العملية في محاولة إلقاء الضوء على أهمية إستخدام مدخل محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة في القطاع الحكومي كأحد الإتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والإستفادة من تطبيق هذا

المدخل في تقييم أداء الوحدات الحكومية خاصة مع الإتجاه الحالي في مصر لتطبيق موازنة البرامج والأداء بدلا من موازنة

البنود وما تتطلبه الموازنة الجديدة من توفير المعلومات اللازمة عن أنشطة القطاع الحكومي، بالأخص قطاع الجامعات

الحكومية، ويمكن عرض أهمية البحث على كل من المستوى العلمي والعملى كما يلي :

1/5 الأهمية العملية

تمثل الأهمية العملية للبحث كما يلي:

1/1/5 يعمل البحث على توفير معلومات ملائمة للأفراد والجهات التنفيذية والرقابية بشأن أهمية تطبيق مدخل

التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي، بالإضافة إلى مزايا تطبيقه والنتائج المتوقعة من تطبيق هذا المدخل.

2/1/5 يوفر البحث المعلومات المناسبة للفئات المستفيدة ذات الصلة بشأن التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء بالقطاع الحكومي، وأهمية هذا التحول.

3/1/5 يركز البحث على أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية، حيث تتطلب أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي تطبيق نظام يدعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد استخدامها.

2/5 الأهمية العلمية

وتتمثل أهمية البحث العلمية كما يلي:

1/2/5 يوفر البحث أدلة إضافية بشأن أوجه القصور في النظام التقليدي لإعداد الموازنة العامة للدولة على نحو يفتح المجال أمام المزيد من البحوث والدراسات المحاسبية، والتي تستهدف الكشف عن سبل معالجة هذا القصور.

2/2/5 يساعد البحث في تقييم الأسلوب الحالي المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة من خلال تحليل الآثار المترتبة على تطبيقه، بهدف تشجيع الدراسات المستقبلية في مجال المحاسبة الحكومية المعنية بمناهج إعداد الموازنة العامة للدولة.

3/2/5 يعد هذا البحث إمتداداً لبحوث ودراسات المحاسبة الحكومية التي تناولت أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في القطاع الحكومي لإستخدامه في تقييم أداء الوحدات الحكومية في محاولة لمعالجة أوجه القصور في النظام المحاسبي التقليدي

4/2/5 يساعد هذا البحث في التطرق لمجالات بحثية جديدة تستهدف دور العنصر البشري في إنجاح تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في القطاع الحكومي.

6- الدراسات السابقة

تعددت الدراسات ذات الصلة بموضع البحث، من حيث كل من مدخل التكلفة على أساس النشاط وموازنة البرامج والأداء وأيضا تقييم الأداء بالقطاع الحكومي، وبالتالي يمكن عرضها بإيجاز كما يلي:

1/6 دراسات ذات صلة بمدخل التكلفة على أساس النشاط

حيث إستهدفت دراسة (السيد، 2019) إختبار إمكانية إستخدام نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تدعيم إستراتيجية ريادة التكلفة بما يساعد الشركات في تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يساعد في تدعيم إستراتيجية ريادة التكلفة عن طريق التخصيص الدقيق للتكاليف، وذلك من خلال توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية الأداء

وإستهدفت دراسة (أحمد، 2019) معرفة مدى تأثير أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف بالتطبيق على بعض المؤسسات الحكومية وذلك من وجهة نظر الباحثين، وكذلك معرفة مدى توجه الباحثين نحو التحكم في التكاليف بالمؤسسات الحكومية، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف، هذا بالإضافة إلى أن مشاركة المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.

كما إستهدفت دراسة (ogbuu and mlanga 2018) إثبات تأثير التكلفة المستندة إلى النشاط على الأداء المالي لشركات تصنيع الموارد الطبيعية المدرجة في بورصة نيجيريا، وتشير النتائج إلى أن تطبيق مدخل التكلفة المستند إلى النشاط يؤثر بشكل كبير على مستوى إيرادات شركات الموارد الطبيعية العاملة في نيجيريا كما تشير النتائج إلى أن منظمات التصنيع يجب أن تبذل جهداً لفهم دوافع التكلفة في مؤسساتها بهدف تقدير تكلفة منتجاتها بدقة.

وإستهدفت دراسة (اللافي، 2018) التعرف على آليات عمل أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتدعيم أغراض الرقابة وترشيد القرارات الإدارية المستخدمة في البنوك الإلكترونية، وتحديد مستوى الرقابة على التكاليف في البنوك الإلكترونية، والتعرف على واقع ترشيد القرارات الإدارية في البنوك الإلكترونية، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والرقابة على التكاليف، وترشيد القرارات الإدارية بالبنوك الإلكترونية.

كما إستهدفت دراسة (إبراهيم، 2016) التعرف على ماهية إدارة التكاليف على أساس النشاط في قطاع التعليم الجامعي، والتعرف على خبرة جامعتي : ولاية واشنطن، وسات إدوارد في مجال إدارة التكاليف على أساس النشاط،

وتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين الجامعتين، والتوصل إلى مراحل تطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط في جامعة بنها وعوامل نجاحه، توصلت الدراسة إلى أن مدخل إدارة التكلفة على أساس النشاط يمكن المؤسسة الجامعية من إدارة التكلفة الإستراتيجية، ومن تحديد التكاليف غير المباشرة والتي تعد الجزء الأكبر من المصروفات الجامعية من خلال توضيح محركات هذه التكاليف والأنشطة المستهلكة لها وبالتالي محاولة تقليصها أو تحميلها على أنشطة أخرى مرتبطة بها ويسمح هذا بإعادة هيكلة الأنشطة المؤسسية وبالتالي تقليل النفقات الجامعية وتوفير الموارد المؤسسية لتحقيق ميزات تنافسية، كما توصلت الدراسة إلى مراحل تطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط في جامعة بنها وبعض عوامل النجاح التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند التطبيق

2/6 دراسات ذات الصلة بموازنة البرامج والأداء

حيث تناولت دراسة (محمد وآخرون، 2019) بيان أوجو القصور في الموازنة التقليدية (البنود) والتي يتم تطبيقها في الوقت الحالي في جميع الوحدات الإدارية والخدمية للدولة، وبناء نموذج مقترح للمديرية العامة لصحة الأنبار وفق أسلوب موازنة البرامج والأداء للإسترشاد به لبقية دوائر ومؤسسات الدولة العراقية، وعرض التجارب العربية والأجنبية التي أُعدت موازنتها وفق أسلوب موازنة البرامج والأداء لتوضيح الجوانب الإيجابية والسلبية في استخدام هذا الأسلوب، وتم التوصل إلى نتيجة مفادها أن استخدام هذا النوع من الموازنات يعمل على توفير المعلومات المحاسبية والإدارية بصورة دقيقة والتي يمكن إستخدامها في عملية التخطيط والرقابة، ومن ثم تقييم الأداء للوحدات الحكومية، وترشيد وضغط النفقات العامة من خلال التخطيط الدقيق لتكاليف كل نشاط وبرنامج من أجل تقليل الهدر في المال العام وبالتالي تقليل عجز الموازنة. كما إستهدفت دراسة (الفسفوس وجبر، 2018) التعرف على أسلوب إعداد موازنة البرامج والأداء بأبعاده المختلفة، والتعرف على آليات إعداد الموازنة العامة للدولة في المملكة الأردنية الهاشمية والتطور الذي حصل في هذه الآليات، وتحديد الإيجابيات والسلبيات المتحققة من تطبيق موازنة البنود في وزارة التعليم العالي والصعوبات التي تواجه التطبيق، وتحديد متطلبات نجاح التطبيق، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يساهم في تطوير عملية الرقابة على الأداء في وزارة التعليم العالي بدرجة مقبولة، كما أن عملية التطبيق تواجه صعوبات متعددة ولا يمكن إغفال التعقيدات التي يتطلبها التطبيق الكامل لأسلوب موازنة البرامج والأداء وأن هناك متطلبات ضرورية لنجاح التطبيق وهذا يتفق مع نتائج الدراسات السابقة التي أشارت إلى أن تحسين بيئة الموازنة الحكومية يتطلب تدعيم موازنة

البرامج والأداء بفلسفة نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والتوجه نحو القياس الكمي للأداء الحكومي وإستخدام أساس الإستحقاق فى النظام المحاسبى.

وتناولت دراسة (Tat-Kei (2018 ممارسات موازنة الأداء التى إستمرت لعقود من الزمن فى مختلف البلدان والتحديات المرتبطة بها من إطار مؤسسى متعدد الطبقات، إستنادا إلى مراجعة واسعة النطاق للأدبيات المتعلقة بممارسة موازنة الأداء فى مختلف البلدان، توصلت الدراسة إلى تحديد مجموعة من العوائق المؤسسية والتنظيمية التى تحول دون الاستخدام الفعال لمعلومات الأداء فى عملية الموازنة، والتوصيات التى توضح مجموعة من الاستراتيجيات لمعالجة العوائق المؤسسية والتنظيمية، مثل إستراتيجيات التكيف المختلفة على المستويات المؤسسية والتنظيمية والإدارية والبرمجية، ويقترح أيضًا إعادة صياغة مفهوم موازنة الأداء باعتبارها نظامًا لإدارة ميزانية الأداء، ويقترح كيفية دمج تخطيط الميزانية المتعددة السنوات، وتقييم المخاطر المالية، وتخطيط السياسات، ودورة ميزانية الإدارات، ودورة الميزانية البرنامجية، وإشراك أصحاب المصلحة، ومراجعات الإنفاق المنتظمة، وتدقيق الأداء لمعالجة التحديات المالية طويلة المدى التى تواجهها العديد من الحكومات والاستجابة للضغوط العامة على الوكالات لبذل المزيد من الجهد بموارد أقل.

كما إستهدفت دراسة (Melegy and Alain (2017 إستكشاف مدى إستيعاب وفهم نظام موازنة البرامج والأداء (PBBS) من قبل المديرين الماليين والمحاسبين العاملين فى مؤسسات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية، والدعم الذى تجده حال إعتماد هذه الموازنة من قبل منظمات القطاع العام، ومدى مساهمة نظام المحاسبة المتبع فى منظمات القطاع العام فى تبنى نظام موازنة البرامج والأداء بنجاح، والفوائد التى قد تتحقق والعقبات التى قد تواجهها إذا تبنت منظمات القطاع العام نهج موازنة البرامج والأداء فى منطقة الخرج، توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها أن هناك إلمام وفهم عادل لنظام موازنة البرامج والأداء من قبل المديرين الماليين والمحاسبين العاملين فى مؤسسات القطاع العام، كما أن نظام المحاسبة المتبع فى منظمات القطاع العام يساهم فى إعتماد موازنة البرامج والأداء بنجاح، كما أن نظام موازنة البرامج والأداء يوفر أداة قياس لمتابعة وتقييم الأداء كما أنه يعتبر نهج أفضل للمساهمة فى تحسين الإتصالات بين المستويات الإدارية، كما كشفت الدراسة عن أنه يمكن إعتماد نظام موازنة البرامج والأداء بنجاح فى القطاع العام إذا تم توفير التدريب والتأهيل المناسب للموظفين.

3/6 دراسات ذات الصلة بتقييم الأداء بالوحدات الحكومية

إستهدفت دراسة (أحمد، 2018) معرفة كيف تقوم الوحدات الحكومية بتقويم أدائها المالى، وتوضيح الأسباب التى تفضل بسببها الوحدات الحكومية أساس قياس معين عن غيره، وبيان أسس القياس المتبعة فى تسجيل الإيرادات والمصروفات بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ووضع الحلول التى يمكن أن تساهم فى تلافى القصور الذى يصاحب تطبيق أسس القياس المحاسبى فى الوحدات الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساس القياس المستخدم فى مقابلة الإيرادات بالمصروفات وعدالة نتائج الحسابات الختامية بالوحدات الحكومية، ووجود علاقة بين أساس القياس المستخدم وتقويم أداء الوحدات الحكومية، كما أن تعدد أسس القياس المحاسبى للوحدات الحكومية يؤثر سلبا على دقة تسجيل بنود المصروفات والإيرادات، وتوصلت الدراسة إلى أن الأساس النقدى المعدل هو الأفضل من الأسس المحاسبية لتطبيقه فى تسجيل الإيرادات والمصروفات وذلك لقدرته على تحديد المراكز المالية بدقة.

وتناولت دراسة (محمد، 2018) عرض الإطار المفاهيمى لنظام إحصاءات مالية الحكومة، والتعرف على طبيعة العلاقات بين النظام المحاسبى وتقييم الأداء المالى فى المؤسسات العامة، وقياس فاعلية وكفاءة نظام إحصاءات مالية الحكومة، والتعرف على أن إستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤدي إلى تطبيق نظم الرقابة وإتخاذ القرار بفاعلية فى ولاية القضارف، ودراسة أثر تطبيق نظام إحصائية مالية الحكومة على تقييم الأداء المالى ومدى مواكبة التطورات فى النظام المحاسبى، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها أن تحديد قيمة الأصول والإضافات التى تمت خلال العام أدى إلى تقويم الأداء المالى بوزارة المالية والإقتصاد والإستثمار والقوى العاملة لولاية القضارف، كما أن إجراءات زيادة وتخفيض حيازات الأصول الثابتة والمخزون أدى إلى الرقابة على الأداء المالى بوزارة المالية، كما أن مؤشرات قياس التغيير فى التدفقات النقدية أدى إلى تقويم الأداء المالى بوزارة المالية، كما إتضح أن إجراءات إقتناء الأصول غير المالية عبر الشراء أدى إلى كفاءة الأداء المالى بوزارة المالية، كما أن التغيير فى حيازات الحكومة فى الأصول غير المالية أدى إلى كفاءة النظام المحاسبى بوزارة المالية.

وإستهدفت دراسة (عبد الرحمن، 2016) محاولة الكشف عن أهمية تقييم الأداء فى إظهار فاعلية الأنشطة وإلقاء الضوء على مواطن المشكلات التى هى بحاجة إلى إجراءات تصحيحية فى المنظمات الحكومية، ورصد أهم المداخل التى تؤثر فى تقييم الأداء داخل وحدات الجهاز الإدارى الحكومى بالكشف عن ثلاث أبعاد رئيسية وهى الأهداف والمدخلات

والمخرجات، والكشف عن أهمية وضع مؤشرات ومقاييس تقييم أداء المنظمات العامة وتحليل العمل الحكومي الخاضع للقياس، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج وهي:

- 1- صعوبة قياس الأداء وبالتالي تقييمه في مختلف الخدمات المقدمة من وحدات الجهاز الإداري للدولة.
 - 2- تمثل إشكالية زيادة الحجم في العمالة داخل وحدات الجهاز الإداري للدولة صعوبة في الوصول إلى نتائج دقيقة ومحددة في عملية التقييم الخاصة بالإدارات.
 - 3- إشكالية عدم المواكبة للتطورات الحديثة في مجال إدارة المعلومات وتكنولوجيا المعلومات وإستمرار العمل في وحدات الجهاز الإداري للدولة بالطرق المستندية والورقية تعتبر من أهم معوقات تحسين مستوى الأداء الإداري في وحدات هذا الجهاز الحكومي .
 - 4- إشكالية السلوك الأخلاقي للوظيفة الحكومية بما تمثله من سلبيات أخلاقية وتردى في القيم تحدى كبير في تحسين مستوى الأداء وقياسه داخل وحدات الجهاز الإداري الحكومي.
- وتناولت دراسة (عارف، 2014) تحليل دواعي الإهتمام بمتابعة وتقييم الأداء في المنظمات العامة وبعض مداخل متابعة وقياس الأداء، وتحليل نموذج التميز الأوروبي والإنتقادات الموجهة إليه، ومدى إمكانية تطبيقه في المنظمات العامة، وتحليل بعض التجارب الأوروبية في مجال العمل بنموذج التميز مع محاولة المقارنة بين نموذج التميز الأوروبي ونظيره الذي تبنته وزارة الدولة للتنمية الإدارية كمعيار لتقييم وتطوير أداء المنظمات الحكومية بمصر، وخلصت الدراسة إلى أن الإختلاف بين المداخل المرتبطة بالمتابعة وتقييم الأداء لا يكون جوهريا بالقدر الذي يعكس تباينا كليا بين المعايير المستخدمة، وإنما يعكس فقط تباينا في الأهمية النسبية لكل معيار بحيث تتماشى ومحور تركيز كل من تلك المداخل، كما خلصت الدراسة إلى أنه على الرغم من تعدد الأهداف من تطبيق نموذج التميز الأوروبي إلا أن إستخدامه كوسيلة للتقييم الذاتى كان هو أهمها على الإطلاق، كما إنتهت الدراسة بتحليل بعض أوجه القصور أو النقد الموجهة للنموذج والتي تعكف المنظمة الأوروبية للجودة بإستمرار على إدخال تطويرات بنموذج الجودة تبعا لنتائج تطبيقه في الواقع العملى وفي ضوء ما ترفعه المنظمات الأعضاء من مقترحات وما يوجه إليه من نقد.

7- الدراسة الميدانية

1/7 مقدمة

يتناول هذا الجزء الدراسة الميدانية، والتي تستهدف تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط في ضوء متطلبات موازنة البرامج والأداء في قطاع الجامعات الحكومية، والتعرف على آراء المستقصى منهم من خلال قائمة إستقصاء مصممة لهذا الغرض لتوزيعها على المستقصى منهم، حيث بلغ حجم العينة المستلمة 248 قائمة، حيث تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، ولقد تناول هذا الفصل منهجية الدراسة، ونتائج إختبارات الفروض وتفسير النتائج وعرض أهم النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية وذلك كما يلي كما يلي .

2/7 مجتمع وعينة البحث :

يتمثل مجتمع البحث في المحاسبين والمراجعين والمدراء الماليين و الباحثين بالدراسات العليا بالجامعات المصرية بالتخصصات ذات الصلة بموضوع البحث، وقد تم توجيه الإستقصاء إلى الفئات المستهدفة والتي تم تحديدها بناءً على قائمة الإستقصاء الموجهة إلى هذه الفئات بغرض إستيفاء بيانات الدراسة و يبلغ العدد الإجمالي لعينة الدراسة (248) مفردة، وهو يعبر عن عدد المحاسبين والمراجعين والمدراء الماليين و طلبة الدراسات العليا بالجامعات المصرية الذين استجابوا للإستبيان، وقد بلغ العدد المستلم من قوائم الإستقصاء (248) قائمة، وتوضح الجداول التالية المحاور الرئيسية التي إعتمدت عليها الدراسة والعبارات الفرعية لكل محور بالإضافة إلى خصائص عينة الدراسة بناءً على المؤهل العلمي وسنوات الخبرة .

3/7 متغيرات البحث

إعتمد البحث على قائمة إستقصاء مكونة من ثلاثة أقسام، وكل قسم يتكون من مجموعة من العبارات الفرعية، وقد بلغت عدد العبارات الفرعية 33 عبارة، يتكون المحور الأول من 11 عبارة كما هو موضح بالجدول الآتي رقم (1)

جدول رقم (1)

المحور الأول: العبارات الخاصة بأهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي

A1	1- يعالج مدخل التكلفة على أساس النشاط أوجه القصور في النظام المحاسبي ذات الصلة بتخصيص التكاليف بصورة عادلة
A2	2- يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الموارد المالية المطلوبة لعدة سنوات مالية مقبلة من خلال التحديد الدقيق للتكاليف
A3	3- يعتبر تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي من أهم متطلبات موازنة البرامج والأداء
A4	4- يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمات بالقطاع الحكومي
A5	5- يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف الخاصة بكل نشاط
A6	6- يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحديد التكاليف الفعلية لأنشطة الوحدة الحكومية
A7	7- يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات ملائمة عن محركات التكلفة داخل الوحدات الحكومية
A8	8- يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري
A9	9- يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات تكاليفية أكثر تفصيلاً وملائمة لدعم عملية اتخاذ القرارات
A10	10- يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على دعم وظيفة التخطيط داخل الوحدات الحكومية

A11

11-يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في ترشيد الإنفاق وتقييم أداء الوحدات الحكومية

كما يتكون المحور الثاني من 10 عبارات كما هو موضح بالجدول الآتي رقم (2)

جدول رقم (2)**المحور الثاني: العبارات الخاصة بطرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس****النشاط**

B1	1-يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط أساس منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء
B2	2-يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات دقيقة عن أداء كل نشاط مما يمكن الإدارة من التقييم العادل للأداء
B3	3-يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات هامة عن الأنشطة الحكومية تعمل على دقة القياس للأداء
B4	4-يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحسين عملية المتابعة وتقييم الأداء
B5	5-يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة
B6	6-يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات اللازمة لمتابعة سير العمليات
B7	7-يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير المعلومات اللازمة لتقييم كفاءة الإنفاق
B8	8-يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد أنشطة الوحدة التي تمثل قيمة مضافة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساعد على تقييم كفاءة وفعالية الأنشطة
B9	9-يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحقيق التحسين المستمر لأداء الأنشطة داخل الوحدة الحكومية

B10

10- تطبيق مدخل التكلفة على النشاط يساعد في التحديد الدقيق للمسئوليات الإدارية والمالية

كما يتكون المحور الثالث من 10 عبارات كما هو موضح بالجدول الآتي رقم (3)

جدول رقم (3)

المحور الثالث: العبارات الخاصة بأهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس

النشاط بقطاع الجامعات الحكومية

C1	1-المساعدة في تقدير التكاليف غير المباشرة والتي تمثل الجزء الأكبر من التكاليف التشغيلية للجامعات، ومن ثم توفير نظام محاسبي يتميز بالتخصيص الدقيق للتكاليف الغير مباشرة
C2	2-يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على المنهج النوعي في إعداد الموازنة ومن ثم توجد صعوبات في التحديد الدقيق لتكاليف أنشطة المؤسسة الجامعية
C3	3-المساعدة في توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمة التي يقدمها القطاع الجامعي
C4	4-المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على أنشطة وبرامج القطاع الجامعي
C5	5-المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على بنود الموازنة ذات الصلة بالأنشطة الجامعية
C6	6-دعم عملية التحسين المستمر لأنشطة القطاع الجامعي وتخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة لإلغائها أو تقليصها
C7	7-تتطلب أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يدعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد إستخدامها

C8	8- يتطلب تنوع الخدمات الجامعية توفير معلومات دقيقة عن تكلفة هذه الخدمات وصولاً إلى التقييم العادل للأداء
C9	9- العمل على دعم بناء تعليم على الجودة من خلال توفير معلومات عن أداء كل نشاط وترشيد التكاليف وضبطها
C10	10- يوفر لإدارة القطاع الجامعي معلومات عن كل نشاط وليست معلومات إجمالية غير كافية مما يدعم عملية تحسين الأداء
C11	11- يساعد في تحديد الإنحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الإنحراف
C12	12- تحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط بصورة تفصيلية في القطاع الجامعي

4/7 الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة

تتمثل عينة الدراسة في العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة والإدارة المالية من محاسبين ومراجعين حسابات ومدراء ماليين، بالإضافة إلى فئة من الباحثين بالدراسات العليا بالجامعات المصرية، وقد تم تصميم ونشر قائمة إستقصاء للحصول على الإجابات من المستقصى منهم، وتوضح الجداول التالية الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الديموغرافية للمستقصى منهم المشاركين في الدراسة الميدانية ذات الصلة بالمؤهل العلمي وسنوات الخبرة

جدول (4) توزيع العينة حسب المؤهلات العلمية

المؤهلات العلمية	التكرار	النسبة
بكالوريوس	120	48.4
ماجستير	100	40.3
دكتوراة	28	11.3
إجمالي	248	100.0

ويوضح الجدول رقم (4) المؤهلات العلمية للمستقصى منهم، حيث بلغت نسبة الحاصلين على بكالوريوس 48.4% من المستقصى منهم، بينما بلغت نسبة الحاصلين ماجستير 40.3% من المستقصى منهم، في حين بلغت نسبة الحاصلين على دكتوراه 11.3% من المستقصى منهم

جدول (5) توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	69	27.8
من 5 الى 10 سنوات	109	44.0
أكثر من 10 سنوات	70	28.2
إجمالي	248	100.0

كما يوضح الجدول رقم (5) سنوات الخبرة للمستقصى منهم، فتبين من الجدول أن نسبة 27.8% من المستقصى منهم لديهم أقل من خمس سنوات خبرة، بينما بلغت نسبة 44.0% لمن هم لديهم خبرة من خمس إلى عشر سنوات، فيما بلغت نسبة من لديهم خبرة أكثر من عشر سنوات 28.2% من المستقصى منهم .

5/7 إختبار الثبات والصدق لقائمة الإستقصاء

ويهدف إختبار الثبات إلى تقييم مدى الإتساق الداخلي لأسئلة الإستقصاء والتحقق من ثباتها، ومدى الإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لقائمة الإستقصاء، بالإضافة إلى مدى إمكانية تعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة، وقد إعتمدت الدراسة على معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات قائمة الإستقصاء إذ يعد هذا المعامل مقبولاً كلما زاد عن 60%، كما إعتمدت الدراسة على معامل الصدق للتعرف على صدق المقياس المستخدم في الإستبيان، حيث يقصد بثبات المقياس وجود إتساق داخلي بين العبارات المستخدمة فيه كما يعتبر المقياس ثابتاً إذا قام بقياس الشيء نفسه عدة مرات على نحو ثابت (أبو صوان، 2022)، كما يتم حساب معامل الصدق عن طريق حساب الجذر التربيعي للنسبة المئوية لمعامل الثبات. (خضراوي، 2018).

وتوضح الجداول (6) (7) (8) معامل الثبات والصدق الخاص بكل محور من المحاور الرئيسية والعبارات الخاصة بكل محور على النحو الآتي.

جدول رقم (6)

معامل الصدق لكل محور	معامل الفا كرونيباخ	معامل الصدق	معامل الفا كرونيباخ في حالة حذف العبارة	العبارات	المحور	الرمز
0.986	0.973	0.985	0.970	يعالج مدخل التكلفة على أساس النشاط أوجه القصور في النظام المحاسبي ذات الصلة بتخصيص التكاليف بصورة عادلة	المحور الأول	A1
		0.984	0.969	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الموارد المالية المطلوبة لعدة سنوات مالية مقبلة من خلال التحديد الدقيق للتكاليف		A2
		0.985	0.970	يعتبر تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي من أهم متطلبات موازنة البرامج والأداء		A3
		0.985	0.971	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمات بالقطاع الحكومي		A4
		0.985	0.970	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف الخاصة بكل نشاط		A5
		0.985	0.970	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحديد التكاليف الفعلية لأنشطة الوحدة الحكومية		A6
		0.985	0.970	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات ملائمة عن محركات التكلفة داخل الوحدات الحكومية		A7
		0.986	0.972	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري		A8
		0.985	0.970	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات تكاليفية أكثر تفصيلا وملائمة لدعم عملية إتخاذ القرارات		A9
		0.986	0.972	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على دعم وظيفة التخطيط داخل الوحدات الحكومية		A10
		0.985	0.970	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في ترشيد الإنفاق وتقييم أداء الوحدات الحكومية		A11

جدول رقم (7)

معامل الصدق لكل محور	معامل الفا كرونباخ	معامل الصدق	معامل الفا كرونباخ في حالة حذف العبارة	العبارات	المحور	الرمز
0.986	0.960	0.979	0.959	يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط أساس منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء	المحور الثاني	B1
		0.977	0.955	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات دقيقة عن أداء كل نشاط مما يمكن الإدارة من التقييم العادل للأداء		B2
		0.977	0.954	يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات هامة عن الأنشطة الحكومية تعمل على دقة القياس للأداء		B3
		0.977	0.954	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحسين عملية المتابعة وتقييم الأداء		B4
		0.979	0.958	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة		B5
		0.977	0.954	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات اللازمة لمتابعة سير العمليات		B6
		0.977	0.954	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير المعلومات اللازمة لتقييم كفاءة الإنفاق		B7
		0.978	0.956	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد أنشطة الوحدة التي تمثل قيمة مضافة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساعد على تقييم كفاءة وفعالية الأنشطة		B8
		0.977	0.954	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحقيق التحسين المستمر لأداء الأنشطة داخل الوحدة الحكومية		B9
		0.977	0.955	تطبيق مدخل التكلفة على النشاط يساعد في التحديد الدقيق للمسؤوليات الإدارية والمالية		B10

جدول رقم (8)

معامل الصدق لكل محور	معامل الفا كروناخ	معامل الصدق	معامل الفا كروناخ في حالة حذف العبارة	العبارات	المحور	الرمز
0.986	0.972	0.984	0.969	المساعدة في تقدير التكاليف غير المباشرة والتي تمثل الجزء الأكبر من التكاليف التشغيلية للجامعات، ومن ثم توفير نظام محاسبي يتميز بالتخصيص الدقيق للتكاليف الغير مباشرة	المحور الثالث	C1
		0.984	0.969	يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على المنهج النوعي في إعداد الموازنة ومن ثم توجد صعوبات في التحديد الدقيق لتكاليف أنشطة المؤسسة الجامعية		C2
		0.985	0.970	المساعدة في توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمة التي يقدمها القطاع الجامعي		C3
		0.984	0.969	المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على أنشطة وبرامج القطاع الجامعي		C4
		0.984	0.969	المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على بنود الموازنة ذات الصلة بالأنشطة الجامعية		C5
		0.984	0.969	دعم عملية التحسين المستمر لأنشطة القطاع الجامعي وتخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة لإلغائها أو تقليصها		C6
		0.985	0.970	تتطلب أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي إستخدامها		C7
		0.984	0.968	يتطلب تنوع الخدمات الجامعية توفير معلومات دقيقة عن تكلفة هذه الخدمات وصولا إلى التقييم العادل للأداء		C8
		0.984	0.969	العمل على دعم بناء تعليم عالي الجودة من خلال توفير معلومات عن أداء كل نشاط وترشيد التكاليف وضبطها		C9
		0.984	0.969	يوفر لإدارة القطاع الجامعي معلومات عن كل نشاط وليست معلومات إجمالية غير كافية مما يدعم عملية تحسين الأداء		C10
		0.985	0.971	يساعد في تحديد الإنحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الإنحراف		C11
		0.984	0.969	تحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط بصورة تفصيلية في القطاع الجامعي		C12
0.990	0.981	صلاحية النموذج ككل				

وتشير النتائج الواردة في الجداول رقم (6)، (7)، (8)، وبالنظر إلى الإختبار الخاص بمعامل الثبات، يتضح أن قيم معامل الثبات لجميع العبارات التي يشتمل عليها الإستقصاء مقبولة، إذ بلغت قيمة معامل الثبات للإستقصاء ككل 98% وهي قيمة جيدة جدا إحصائيا، وكشفت النتائج أن معامل الثبات لكل محور من المحاور الثلاثة الرئيسية 97%، 96%، 97% على التوالي، كما كشفت النتائج أن معامل الصدق للإستقصاء ككل بلغ 99% وهي قيمة جيدة جدا إحصائيا، كما بلغت قيمة معامل الصدق لكل محور من المحاور الثلاثة الرئيسية 98%، 98%، 98% على التوالي وهي تعتبر نسب جيدة جدا من حيث الدلالة الإحصائية على ثبات العبارات المستخدمة في هذا المقياس، حيث يعد المقياس ثابتاً إذا كان أكثر من 60%، مما يعني صلاحية الإستقصاء لإختبار فروض الدراسة وإمكانية تعميم النتائج الخاصة بالدراسة.

ونظرا لأن الإستقصاء يتضمن ثلاث محاور رئيسية فقد تم قياس معامل الثبات والصدق على مستوى كل محور وأيضا على مستوى العبارات الخاصة بكل محور كما يلي.

المحور الأول بالإستقصاء وتختص عبارات هذا المحور بأهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي، ويتضمن مجموعة من العبارات بلغ عددها (11) عبارة، وقد كشفت النتائج أن إجمالي النسبة المئوية لمعامل الثبات للمحور ككل بلغ (97%) وتعتبر نسبة جيدة جدا من حيث الدلالة الإحصائية، بينما بلغت أكبر قيمة لمعامل الثبات لعبارات هذا المحور للعبارة (A8) والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في توفير المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري بنسبة (97.2%)، فيما بلغت أقل قيمة لمعامل الثبات لعبارات هذا المحور للعبارة (A2) والتي تتعلق بمدى قدرة مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الموارد المالية المطلوبة لعدة سنوات مالية مقبلة من خلال التحديد الدقيق للتكاليف بنسبة (96.9%)، أما إجمالي النسبة المئوية لمعامل الصدق للمحور ككل فقد بلغت (98%) وتعد أيضا قيمة جيدا جدا إحصائيا، بينما بلغت أكبر قيمة لمعامل الصدق لعبارات هذا المحور للعبارة (A8) بنسبة (98.6%)، فيما بلغت أقل قيمة لمعامل الصدق لعبارات هذا المحور للعبارة (A2) بنسبة (98.4%).

المحور الثاني بالإستبيان وتختص عبارات هذا المحور بطرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط، ويتضمن مجموعة من العبارات بلغ عددها (10) عبارات، وقد كشفت النتائج أن معامل الثبات للمحور ككل بلغ (96%) وتعتبر نسبة جيدة جدا من حيث الدلالة الإحصائية، بينما بلغت أكبر قيمة لمعامل الثبات

لعبارات هذا المحور للعبارة (B1) والتي تتعلق بقدرة مدخل التكلفة على أساس النشاط على تقديم أساس منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء بنسبة (95.9%)، فيما بلغت أقل قيمة لمعامل الثبات لعبارات هذا المحور للعبارات (B3) والتي تتعلق بقدرة مدخل التكلفة على أساس النشاط على تقديم معلومات هامة عن الأنشطة الحكومية تعمل على دقة قياس الأداء، و(B4) والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحسين عملية المتابعة وتقييم الأداء، و(B6) والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في توفير المعلومات اللازمة لمتابعة سير العمليات، و(B7) والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في المساعدة على توفير المعلومات اللازمة لتقييم كفاءة الإنفاق، و(B9) والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في العمل على تحقيق التحسين المستمر لأداء الأنشطة داخل الوحدة الحكومية، بنسبة (95.4%)، أما إجمالي النسبة المئوية لمعامل الصدق للمحور ككل فقد بلغت (98%) وتعد أيضا قيمة جيدا جدا إحصائيا، بينما بلغت أكبر قيمة لمعامل الصدق لعبارات هذا المحور للعبارات (B1) و(B5) والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة، بنسبة (97.9%)، فيما بلغت أقل قيمة لمعامل الصدق بنسبة (97.7%) لعبارات (B2) والتي تتعلق بقدرة مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات دقيقة عن أداء كل نشاط مما يمكن الإدارة من التقييم العادل للأداء، وعبارات (B3)، (B4)، (B6)، (B7)، (B9)، (B10) والتي تتعلق بأن تطبيق مدخل التكلفة على النشاط يساعد في التحديد الدقيق للمسئوليات الإدارية والمالية .

المحور الثالث بالإستبيان وتختص عبارات هذا المحور بأهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية ، ويتضمن مجموعة من العبارات بلغ عددها 12 عبارة ، وقد كشفت النتائج أن إجمالي النسبة المئوية لمعامل الثبات للمحور ككل قد بلغ (97%)، وتعتبر نسبة جيدة جدا من حيث الدلالة الإحصائية، بينما بلغت أكبر قيمة لمعامل الثبات لعبارات هذا المحور للعبارة (C11) والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على النشاط في تحديد الإنحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الإنحراف بنسبة (97.1%)، فيما بلغت أقل قيمة لمعامل الثبات لعبارات هذا المحور للعبارة (C8) والتي تتعلق بأن تنوع الخدمات الجامعية يتطلب توفير معلومات دقيقة عن تكلفة هذه الخدمات وصولا إلى التقييم العادل للأداء بنسبة (96.8%)، أما إجمالي النسبة المئوية لمعامل الصدق للمحور ككل فقد بلغت (96%) وتعد أيضا قيمة جيدا جدا إحصائيا، بينما بلغت أكبر قيمة لمعامل الصدق لعبارات هذا المحور للعبارات (C3) والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على النشاط في

توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمة التي يقدمها القطاع الجامعي) و(C7) والتي تتعلق بأن أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب المتحقين بالتعليم الجامعي تتطلب تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يدعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد إستخدامها) و(C11) والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على النشاط في تحديد الإنحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الإنحراف، بنسبة (98.5%)، فيما بلغت أقل قيمة لمعامل الصدق بنسبة (98.4%) لباقي عبارات المحور ومن خلال عرض النتائج السابقة يتضح أن عبارات إستمارة الإستقصاء المستخدمة في الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات والإتساق الداخلي، ويمكن الإعتماد عليها في تحقيق أهداف الدراسة، وتعميم نتائج دراسة المستقصى منهم على مجتمع الدراسة.

6/7 إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

إعتمدت الدراسة على إختبار كولوموجروف سميرنوف إختبار شايبرو وبيك لتحديد مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وما يترتب على ذلك من إختيار الإختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة، ومن خلال الجدول التالى رقم (9) يمكن توضيح نتائج إختبار كولوموجروف سميرنوف وإختبار شايبرو وبيك كما يلي :

جدول رقم (9) إختبار كولوموجروف - سميرنوف و شايبرو وبيك لتبعية المتغيرات للتوزيع الطبيعي

الرمز	العبارة	إختبار كولوموجروف سميرنوف			إختبار شايبرو وبيك		
		الاحصاء المستخدم	درجات الحرية	مستوى المعنوية	الاحصاء المستخدم	درجات الحرية	مستوى المعنوية
A1	يعالج مدخل التكلفة على أساس النشاط أوجه القصور فى النظام المحاسبي ذات الصلة بتخصيص التكاليف بصورة عادلة	0.317	248	0.000	0.748	248	0.000
A2	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الموارد المالية المطلوبة لعدة سنوات مالية مقبلة من خلال التحديد الدقيق للتكاليف	0.286	248	0.000	0.765	248	0.000
A3	يعتبر تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومى من أهم متطلبات موازنة البرامج والأداء	0.292	248	0.000	0.766	248	0.000
A4	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمات بالقطاع الحكومى	0.263	248	0.000	0.767	248	0.000

0.000	248	0.773	0.000	248	0.277	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف الخاصة بكل نشاط	A5
0.000	248	0.772	0.000	248	0.279	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحديد التكاليف الفعلية لأنشطة الوحدة الحكومية	A6
0.000	248	0.778	0.000	248	0.276	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات ملائمة عن محركات التكلفة داخل الوحدات الحكومية	A7
0.000	248	0.780	0.000	248	0.258	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري	A8
0.000	248	0.772	0.000	248	0.281	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات تكاليفية أكثر تفصيلاً وملائمة لدعم عملية إتخاذ القرارات	A9
0.000	248	0.783	0.000	248	0.266	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على دعم وظيفة التخطيط داخل الوحدات الحكومية	A10
0.000	248	0.783	0.000	248	0.264	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في ترشيد الإنفاق وتقييم أداء الوحدات الحكومية	A11
0.000	248	0.849	0.000	248	0.175	المحور الأول: أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي	
0.000	248	0.769	0.000	248	0.287	يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط أساساً منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء	B1
0.000	248	0.759	0.000	248	0.339	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات دقيقة عن أداء كل نشاط مما يمكن الإدارة من التقييم العادل للأداء	B2
0.000	248	0.781	0.000	248	0.314	يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات هامة عن الأنشطة الحكومية تعمل على دقة القياس للأداء	B3
0.000	248	0.771	0.000	248	0.326	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحسين عملية المتابعة وتقييم الأداء	B4
0.000	248	0.752	0.000	248	0.319	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة	B5
0.000	248	0.766	0.000	248	0.334	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات اللازمة لمتابعة سير العمليات	B6

0.000	248	0.773	0.000	248	0.324	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير المعلومات اللازمة لتقييم كفاءة الإنفاق	B7
0.000	248	0.763	0.000	248	0.323	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد أنشطة الوحدة التي تمثل قيمة مضافة	B8
0.000	248	0.757	0.000	248	0.342	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحقيق التحسين المستمر لأداء الأنشطة داخل الوحدة الحكومية	B9
0.000	248	0.752	0.000	248	0.347	تطبيق مدخل التكلفة على النشاط يساعد في التحديد الدقيق للمسؤوليات الإدارية والمالية	B10
0.000	248	0.848	0.000	248	0.276	المحور الثاني: طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط	
0.000	248	0.749	0.000	248	0.342	المساعدة في تقدير التكاليف غير المباشرة والتي تمثل الجزء الأكبر من التكاليف التشغيلية للجامعات	C1
0.000	248	0.758	0.000	248	0.338	يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على المنهج النوعي في إعداد الموازنة ومن ثم توجد صعوبات في التحديد الدقيق لتكاليف أنشطة المؤسسة الجامعية	C2
0.000	248	0.753	0.000	248	0.339	المساعدة في توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمة التي يقدمها القطاع الجامعي	C3
0.000	248	0.744	0.000	248	0.343	المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على أنشطة وبرامج القطاع الجامعي	C4
0.000	248	0.743	0.000	248	0.348	المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على بنود الموازنة ذات الصلة بالأنشطة الجامعية	C5
0.000	248	0.751	0.000	248	0.342	دعم عملية التحسين المستمر لأنشطة القطاع الجامعي وتخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة لإلغائها أو تقليصها	C6
0.000	248	0.746	0.000	248	0.348	تتطلب أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يدعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد استخدامها	C7

0.000	248	0.733	0.000	248	0.355	يتطلب تنوع الخدمات الجامعية توفير معلومات دقيقة عن تكلفة هذه الخدمات وصولاً إلى التقييم العادل للأداء	C8
0.000	248	0.741	0.000	248	0.348	العمل على دعم بناء تعليم عالي الجودة من خلال توفير معلومات عن أداء كل نشاط وترشيد التكاليف وضبطها	C9
0.000	248	0.738	0.000	248	0.349	يوفر لإدارة القطاع الجامعي معلومات عن كل نشاط وليست معلومات إجمالية غير كافية مما يدعم عملية تحسين الأداء	C10
0.000	248	0.736	0.000	248	0.349	يساعد في تحديد الإنحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الإنحراف	C11
0.000	248	0.750	0.000	248	0.340	تحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط بصورة تفصيلية في القطاع الجامعي	C12
0.000	248	0.807	0.000	248	0.311	المحور الثالث: أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية	

ويتضح من الجدول رقم (9) أن مستوى الدلالة لقيمة Z معنوية بقيمة أقل من (0.05) مما يشير إلى أن البيانات لا تتبع للتوزيع الطبيعي، مما يعني ضرورة الاعتماد على الإختبارات اللامعلمية لإختبار الفروض وتحقيق نتائج أكثر دقة.

7/7 الاحصاءات الوصفية لمحاو الدراسة الثلاثة المتوسط، الانحراف المعياري والتكرارات والنسب المئوية

يتناول هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمحاو الدراسة، وحيث تتضمن الخصائص الإحصائية الوصفية العديد من المعلومات الإحصائية، فقد اعتمدت الدراسة على الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وتم تطبيق أسلوب التكرارات الإحصائية والنسب المئوية بهدف التعرف على أى العبارات التي حازت على أعلى وأقل درجات الاتفاق بين آراء المستقصى منهم.

وقد تم عرض هذه الخصائص في الجداول من جدول (10) إلى جدول (12) كما يلي:

جدول (10) الإحصاءات الوصفية والتكرارات للمحور الأول الخاص بأهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط
بالقطاع الحكومي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	التكرار والنسبة	المحور الأول
0.655	4.407	0	0	23	101	124	التكرار	يعالج مدخل التكلفة على أساس النشاط أوجه القصور في النظام المحاسبي ذات الصلة بتخصيص التكاليف بصورة عادلة
		0	0	9.27	40.73	50.00	النسبة	
0.655	4.343	0	0	25	113	110	التكرار	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الموارد المالية المطلوبة لعدة سنوات مالية مقبلة من خلال التحديد الدقيق للتكاليف
		0	0	10.08	45.56	44.35	النسبة	
0.664	4.359	0	1	23	110	114	التكرار	يعتبر تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي من أهم متطلبات موازنة البرامج والأداء
		0	0.40	9.27	44.35	45.97	النسبة	
0.683	4.31	1	1	22	120	104	التكرار	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمات بالقطاع الحكومي
		0.40	0.40	8.87	48.39	41.94	النسبة	
0.663	4.327	0	1	24	116	107	التكرار	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف الخاصة بكل نشاط
		0	0.40	9.68	46.77	43.15	النسبة	
0.664	4.331	0	1	24	115	108	التكرار	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحديد التكاليف الفعلية لأنشطة الوحدة الحكومية
		0	0.40	9.68	46.37	43.55	النسبة	
0.678	4.315	0	1	27	113	107	التكرار	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات ملائمة عن محركات التكلفة داخل الوحدات الحكومية
		0	0.40	10.89	45.56	43.15	النسبة	
0.715	4.282	1	2	26	116	103	التكرار	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري
		0.40	0.81	10.48	46.77	41.53	النسبة	
0.665	4.335	0	1	24	114	109	التكرار	

		0	0.40	9.68	45.97	43.95	النسبة	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات تكاليفية أكثر تفصيلاً وملائمة لدعم عملية اتخاذ القرارات
0.722	4.286	1	1	30	110	106	التكرار	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على دعم وظيفة التخطيط داخل الوحدات الحكومية
		0.40	0.40	12.10	44.35	42.74	النسبة	
0.677	4.29	0	1	28	117	102	التكرار	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في ترشيد الإنفاق وتقييم أداء الوحدات الحكومية
		0	0.40	11.29	47.18	41.13	النسبة	
0.603	4.325							أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي

يوضح الجدول (10) الاتجاه العام لعينة الدراسة المتعلق بالمحور الأول أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي، حيث يوجد اتفاق في آراء العينة بمتوسط (4.325) وانحراف معياري (0.603). الحد الأعلى في الآراء للعبارة الأولى بالمحور والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في معالجة أوجه القصور في النظام المحاسبي ذات الصلة بتخصيص التكاليف بصورة عادلة بمتوسط حسابي (4.407) وانحراف معياري (0.655)، كما تشير النتائج الواردة بالجدول إلى أن نسبة من يعتقد بأن مدخل التكلفة على أساس النشاط يعالج أوجه القصور في النظام المحاسبي ذات الصلة بتخصيص التكاليف بصورة عادلة قد بلغت (90.7%) بإجمالي عدد (225) فرداً من العينة، وهي أعلى نسبة موافقة لعبارة هذا المحور، مما يعني فعالية مدخل التكلفة على أساس النشاط في معالجة أوجه القصور في النظام المحاسبي ذات الصلة بعدالة تخصيص التكاليف، في حين هناك نسبة (9.2%) من عينة الدراسة بإجمالي عدد (23) فرداً من المستقصى منهم قد أبدت حيادها بشأن هذه العبارة.

أما الحد الأدنى لهذا المحور هو للعبارة الثامنة والتي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في توفير المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذه العبارة (4.282) وانحراف معياري (0.715)، حيث أشارت النتائج أن نسبة من يعتقد أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يوفر المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري (88.3%) بإجمالي (219) فرداً من المستقصى منهم، في حين هناك نسبة (10.48%) من عينة الدراسة بإجمالي عدد (26) فرداً من المستقصى منهم قد

أبدت حيادها بشأن هذه العبارة، بينما يعارض نحو (1.21%) بحوالى عدد (3) أفراد من العينة فكرة أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يوفر المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري.

جدول (11) الإحصاءات الوصفية والتكرارات للمحور الثاني الخاص بطرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	التكرار والنسبة	المحور الثاني
0.7	4.169	2	2	25	142	77	التكرار	يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط
		0.81	0.81	10.08	57.26	31.05	النسبة	أساس منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء
0.597	4.153	0	1	25	157	65	التكرار	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات دقيقة عن أداء كل نشاط مما يمكن الإدارة من التقييم العادل للأداء
		0	0.40	10.08	63.31	26.21	النسبة	
0.63	4.141	0	1	31	148	68	التكرار	يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات هامة عن الأنشطة الحكومية تعمل على دقة القياس للأداء
		0	0.40	12.50	59.68	27.42	النسبة	
0.615	4.149	0	1	28	152	67	التكرار	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحسين عملية المتابعة وتقييم الأداء
		0	0.40	11.29	61.29	27.02	النسبة	
0.658	4.093	2	1	28	158	59	التكرار	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة
		0.81	0.40	11.29	63.71	23.79	النسبة	
0.604	4.109	0	1	30	158	59	التكرار	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات اللازمة لمتابعة سير العمليات
		0	0.40	12.10	63.71	23.79	النسبة	
0.617	4.141	0	1	29	152	66	التكرار	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير المعلومات اللازمة لتقييم كفاءة الإنفاق
		0	0.40	11.69	61.29	26.61	النسبة	
0.635	4.117	1	1	28	156	62	التكرار	

		0.40	0.40	11.29	62.90	25.00	النسبة	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد أنشطة الوحدة التي تمثل قيمة مضافة والأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساعد على تقييم كفاءة وفعالية الأنشطة
0.593	4.113	0	1	28	161	58	التكرار	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحقيق التحسين المستمر لأداء الأنشطة داخل الوحدة الحكومية
		0	0.40	11.29	64.92	23.39	النسبة	تطبيق مدخل التكلفة على النشاط يساعد في التحديد الدقيق للمسئوليات الإدارية والمالية
0.585	4.101	0	1	28	164	55	التكرار	طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط
		0	0.40	11.29	66.13	22.18	النسبة	
0.534	4.129							

يوضح الجدول (11) الاتجاه العام لعينة الدراسة المتعلق بالمحور الثاني المتعلق بطرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط، حيث يوجد اتفاق في آراء العينة بمتوسط (4.129) وانحراف معياري (0.534).

الحد الأعلى في الآراء للعبارة الأولى بالمحور الثاني التي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في تقديم أساس منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء بمتوسط (4,169) وانحراف معياري (7,.)، كما تشير النتائج الواردة بالجدول إلى أن نسبة من يعتقد بأن مدخل التكلفة على أساس النشاط يقدم أساس منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء قد بلغت (88.31%) بإجمالي عدد (219) فردا من العينة مما يؤكد على أهمية مدخل التكلفة على أساس النشاط في تقييم الأداء

في حين هناك نسبة (10.08%) من عينة الدراسة بإجمالي عدد (25) فردا من المستقصى منهم قد أبدت حيادها بشأن هذه العبارة، بينما يعارض نحو (1.62%) بحوالى عدد (4) أفراد من العينة فكرة أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يقدم أساس منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء

أما الحد الأدنى لهذا المحور هو للعبارة الخامسة التي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في العمل على تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذه العبارة (4.093) وانحراف معياري (0.658)، حيث أشارت النتائج أن نسبة من يعتقد أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة (87.5%) بإجمالي (217) فردا من المستقصى منهم، في حين هناك نسبة (11.29%) من عينة الدراسة بإجمالي عدد (28) فردا من المستقصى منهم قد أبدت حيادها بشأن هذه العبارة، بينما يعارض نحو (1.21%) بجوالي عدد (3) أفراد من العينة فكرة أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة. جدول(12) الإحصاءات الوصفية والتكرارات للمحور الثالث الخاص بأهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	التكرار والنسبة	المحور الثالث
0.586	4.028	0	2	33	169	44	التكرار	المساعدة في تقدير التكاليف غير المباشرة والتي تمثل الجزء الأكبر من التكاليف التشغيلية للجامعات ومن ثم توفير نظام محاسبي يتميز بالتخصيص الدقيق للتكاليف الغير مباشرة
		0	0.81	13.31	68.15	17.74	النسبة	
0.591	4.052	0	1	34	164	49	التكرار	يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على المنهج النوعي في إعداد الموازنة ومن ثم توجد صعوبات في التحديد الدقيق لتكاليف أنشطة المؤسسة الجامعية
		0	0.40	13.71	66.13	19.76	النسبة	
0.583	4.024	0	1	36	167	44	التكرار	المساعدة في توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمة التي يقدمها القطاع الجامعي
		0	0.40	14.52	67.34	17.74	النسبة	
0.573	4.012	0	1	36	170	41	التكرار	المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على أنشطة وبرامج القطاع الجامعي
		0	0.40	14.52	68.55	16.53	النسبة	
0.572	4.036	0	1	33	170	44	التكرار	

		0	0.40	13.31	68.55	17.74	النسبة	المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على بنود الموازنة ذات الصلة بالأنشطة الجامعية
0.582	4.04	0	1	34	167	46	التكرار	دعم عملية التحسين المستمر لأنشطة القطاع الجامعي وتخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة لإلغائها أو تقليصها
		0	0.40	13.71	67.34	18.55	النسبة	
0.577	4.06	0	1	31	168	48	التكرار	تتطلب أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يدعم حسن إستخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد إستخدامها
		0	0.40	12.50	67.74	19.35	النسبة	
0.56	4.04	0	1	31	173	43	التكرار	يتطلب تنوع الخدمات الجامعية توفير معلومات دقيقة عن تكلفة هذه الخدمات وصولاً إلى التقييم العادل للأداء
		0	0.40	12.50	69.76	17.34	النسبة	
0.569	4.024	0	1	34	171	42	التكرار	العمل على دعم بناء تعليم عالي الجودة من خلال توفير معلومات عن أداء كل نشاط وترشيد التكاليف وضبطها
		0	0.40	13.71	68.95	16.94	النسبة	
0.565	4.02	0	1	34	172	41	التكرار	يوفر لإدارة القطاع الجامعي معلومات عن كل نشاط وليست معلومات إجمالية غير كافية مما يدعم عملية تحسين الأداء
		0	0.40	13.71	69.35	16.53	النسبة	
0.597	4.008	1	1	34	171	41	التكرار	يساعد في تحديد الإنحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الإنحراف
		0.40	0.40	13.71	68.95	16.53	النسبة	
0.579	4.02	0	1	36	168	43	التكرار	تحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط بصورة تفصيلية في القطاع الجامعي
		0	0.40	14.52	67.74	17.34	النسبة	
0.505	4.031							أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية

يوضح الجدول (12) الاتجاه العام لعينة الدراسة المتعلق بال محور الثالث الخاص بأهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية، حيث يوجد اتفاق في آراء العينة بمتوسط (4.031) وانحراف معياري (0.505).

الحد الأعلى في الآراء للعبارة السابعة بال محور الثالث التي تتعلق بأن أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي تتطلب تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يدعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد استخدامها بمتوسط حسابي (4.06) وانحراف معياري (0.577)، كما تشير النتائج الواردة بالجدول إلى أن نسبة من يعتقد بأن أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي تتطلب تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يدعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد استخدامها قد بلغت (87.09%) بإجمالي عدد (216) فردا من العينة مما يؤكد على أهمية مدخل التكلفة على أساس النشاط في إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي والذي يدعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد استخدامها .

في حين هناك نسبة (12.50%) من عينة الدراسة بإجمالي عدد (31) فردا من المستقصى منهم قد أبدت حيادها بشأن هذه العبارة، بينما يعارض نحو (0.40%) بحوالى عدد (1) فرد من أفراد العينة فكرة تتطلب أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يدعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد استخدامها

أما الحد الأدنى لهذا المحور هو للعبارة الحادية عشر التي تتعلق بدور مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحديد الانحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الانحراف حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذه العبارة (4.008) وانحراف معياري (0.597)، حيث أشارت النتائج أن نسبة من يعتقد أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد الانحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الانحراف (85.48%) بإجمالي (212) فردا من المستقصى منهم، في حين هناك نسبة (13.71%) من عينة الدراسة بإجمالي عدد (34) فردا من المستقصى منهم قد أبدت حيادها بشأن هذه العبارة، بينما يعارض نحو (0.80%) بحوالى عدد (2) أفراد من العينة فكرة أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد الانحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الانحراف .

8/7 اختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج

يتناول هذا الجزء من الدراسة نتائج التحليل الإحصائي التي توصلت إليها الدراسة، من خلال أدوات التحليل الإحصائي المناسبة، حيث إستهدفت الدراسة قياس الإختلاف بين آراء المستقصى منهم حسب المؤهل العلمى وسنوات الخبرة، وقد اعتمدت الدراسة على إختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) والذي يهدف إلى اختبار دلالة الفروق في المتوسط بين عينة الدراسة .

1/8/7 مدى الإختلاف بين المستقصى منهم وفقا للمؤهل العلمى

حيث تتعدد فئة المستقصى منهم حسب المؤهلات الدراسية (بكالوريوس-ماجستير، دكتوراة) وتوضح الجداول من (13) إلى (15) توضح نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) للمحاور الرئيسية الثلاثة وفقا للمؤهل العلمى:

الفرض الأول : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومى وفقا للمؤهل العلمى .

الفرض الثانى :لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا للمؤهل العلمى .

الفرض الثالث :لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات وفقا للمؤهل العلمى .

ويوضح الجدول التالى (13) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية

لآراء المستقصى لإختبار مدى صحة الفرض الأول لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومى وفقا للمؤهل العلمى .

عبارات المحور الأول	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراة	اختبار كروسكال	مستوى المعنوية	القرار
يعالج مدخل التكلفة على أساس النشاط أوجه القصور في النظام المحاسبي ذات الصلة بتخصيص التكاليف بصورة عادلة	128.0	115.9	140.1	3.8	0.153	لا يوجد فرق معنوي
يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الموارد المالية المطلوبة لعدة سنوات مالية مقبلة من خلال التحديد الدقيق للتكاليف	124.2	119.6	143.3	2.9	0.233	لا يوجد فرق معنوي
يعتبر تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي من أهم متطلبات موازنة البرامج والأداء	128.3	117.6	133.1	2.0	0.359	لا يوجد فرق معنوي
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمات بالقطاع الحكومي	127.3	119.7	130.0	1.0	0.612	لا يوجد فرق معنوي
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف الخاصة بكل نشاط	128.4	116.8	135.3	2.6	0.268	لا يوجد فرق معنوي
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحديد التكاليف الفعلية لأنشطة الوحدة الحكومية	128.5	116.4	136.3	3.0	0.227	لا يوجد فرق معنوي
يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات ملائمة عن محركات التكلفة داخل الوحدات الحكومية	125.3	117.0	147.9	5.0	0.084	لا يوجد فرق معنوي
يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري	128.8	118.7	126.8	1.3	0.510	لا يوجد فرق معنوي
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات تكاليفية أكثر تفصيلاً وملائمة لدعم عملية اتخاذ القرارات	127.7	120.4	125.4	0.7	0.704	لا يوجد فرق معنوي
يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على دعم وظيفة التخطيط داخل الوحدات الحكومية	124.5	123.0	130.1	0.3	0.877	لا يوجد فرق معنوي
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في ترشيد الإنفاق وتقييم أداء الوحدات الحكومية	129.7	115.0	136.3	3.8	0.148	لا يوجد فرق معنوي
أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي	127.7	117.8	134.7	1.8	0.407	لا يوجد فرق معنوي

وكما يوضح الجدول (13) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية

لآراء المستقصى منهم لإختبار مدى صحة الفرض الأول: لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية

تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي وفقا للمؤهل العلمى ، ويوضح الجدول أن مستوى الدلالة كما يلي:

مستوى المعنوية 0.407 وهى قيمة أكبر من 5% مما يعنى قبول الفرض العدم، والذى ينص على أنه لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي وفقا للمؤهل العلمى .

ويوضح الجدول (14) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لآراء المستقصى لإختبار مدى صحة الفرض الثانى: لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا للمؤهل العلمى.

جدول (14) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لأراء المستقصى لإختبار

مدى صحة الفرض الثاني

القرار	مستوى المعنوية	اختبار كروسكال	دكتوراة	ماجستير	بكالوريوس	عبارات المحور الثاني
لا يوجد فرق معنوى	0.647	0.9	128.8	120.0	127.3	يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط أساس منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء
لا يوجد فرق معنوى	0.192	3.3	133.5	116.0	129.5	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات دقيقة عن أداء كل نشاط مما يمكن الإدارة من التقييم العادل للأداء
لا يوجد فرق معنوى	0.242	2.8	130.3	116.3	130.0	يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات هامة عن الأنشطة الحكومية تعمل على دقة القياس للأداء
لا يوجد فرق معنوى	0.113	4.4	144.6	117.2	125.9	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحسين عملية المتابعة وتقييم الأداء
يوجد فرق معنوى	0.026	7.3	137.6	111.9	131.9	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة
لا يوجد فرق معنوى	0.087	4.9	141.5	115.3	128.2	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات اللازمة لمتابعة سير العمليات
لا يوجد فرق معنوى	0.105	4.5	142.2	115.9	127.6	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير المعلومات اللازمة لتقييم كفاءة الإنفاق
يوجد فرق معنوى	0.031	6.9	147.4	114.3	127.6	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد أنشطة الوحدة التي تمثل قيمة مضافة والأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساعد على تقييم كفاءة وفعالية الأنشطة
يوجد فرق معنوى	0.021	7.8	137.4	111.6	132.2	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحقيق التحسين المستمر لأداء الأنشطة داخل الوحدة الحكومية
يوجد فرق معنوى	0.006	10.3	154.5	113.8	126.4	تطبيق مدخل التكلفة على النشاط يساعد في التحديد الدقيق للمسئوليات الإدارية والمالية
لا يوجد فرق معنوى	0.066	5.4	140.0	113.0	130.5	طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط

وكما تشير نتائج الجدول (14) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لآراء المستقصى منهم لإختبار مدى صحة الفرض الثاني : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا للمؤهل العلمى.

، ويوضح الجدول أن مستوى الدلالة كما يلي:

مستوى المعنوية 0.066 وهى قيمة أكبر من 5% مما يعنى قبول الفرض العدم، والذى ينص على أنه : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا للمؤهل العلمى.

ويوضح الجدول (15) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لآراء المستقصى لإختبار مدى صحة الفرض الثالث: لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات وفقا للمؤهل العلمى.

جدول (15) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لآراء المستقصى لإختبار مدى صحة الفرض الثالث .

القرار	مستوى المعنوية	اختبار كروسكال	دكتورة	ماجستير	بكالوريوس	عبارات المحور الثالث
يوجد فرق معنوى	0.043	6.3	150.6	119.7	122.4	المساعدة فى تقدير التكاليف غير المباشرة والتي تمثل الجزء الأكبر من التكاليف التشغيلية للجامعات ومن ثم توفير نظام محاسبى يتميز بالتخصيص الدقيق للتكاليف الغير مباشرة
لا يوجد فرق معنوى	0.258	2.7	140.9	119.7	124.7	يعتمد النظام المحاسبى الحكومى على المنهج النوعى فى إعداد الموازنة ومن ثم توجد صعوبات فى التحديد الدقيق لتكاليف أنشطة المؤسسة الجامعية
لا يوجد فرق معنوى	0.094	4.7	147.4	122.6	120.8	المساعدة فى توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمة التى يقدمها القطاع الجامعى
لا يوجد فرق معنوى	0.110	4.4	141.3	116.5	127.2	المساعدة فى تحقيق الرقابة الفعالة على أنشطة وبرامج القطاع الجامعى
لا يوجد فرق معنوى	0.224	3.0	139.0	118.2	126.4	المساعدة فى تحقيق الرقابة الفعالة على بنود الموازنة ذات الصلة بالأنشطة الجامعية

لا يوجد فرق معنوي	0.068	5.4	145.8	116.8	126.0	دعم عملية التحسين المستمر لأنشطة القطاع الجامعي وتخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لإلغائها أو تقليصها
لا يوجد فرق معنوي	0.071	5.3	139.9	114.8	129.0	تتطلب أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يدعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد استخدامها
لا يوجد فرق معنوي	0.094	4.7	142.6	116.7	126.8	يتطلب تنوع الخدمات الجامعية توفير معلومات دقيقة عن تكلفة هذه الخدمات وصولاً إلى التقييم العادل للأداء
لا يوجد فرق معنوي	0.113	4.4	140.2	116.3	127.7	العمل على دعم بناء تعليم عالي الجودة من خلال توفير معلومات عن أداء كل نشاط وترشيد التكاليف وضبطها
لا يوجد فرق معنوي	0.068	5.4	148.3	119.9	122.8	يوفر لإدارة القطاع الجامعي معلومات عن كل نشاط وليست معلومات إجمالية غير كافية مما يدعم عملية تحسين الأداء
يوجد فرق معنوي	0.003	11.6	156.2	113.9	125.9	يساعد في تحديد الإنحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الإنحراف
لا يوجد فرق معنوي	0.061	5.6	144.4	115.7	127.2	تحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط بصورة تفصيلية في القطاع الجامعي
لا يوجد فرق معنوي	0.055	5.8	150.4	117.0	124.7	أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات

وكما تشير نتائج الجدول (15) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق

المعنوية لأراء المستقصى منهم لإختبار مدى صحة الفرض الثالث : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات وفقاً للمؤهل العلمي، ويوضح الجدول أن مستوى الدلالة كما يلي :

مستوى المعنوية 0.055 وهي قيمة أكبر من 5% مما يعني قبول الفرض العدم، والذي ينص على أنه : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات وفقاً للمؤهل العلمي.

2/8/7 مدى الإختلاف بين المستقصى منهم وفقا لسنوات الخبرة

حيث تتعدد فئة المستقصى منهم حسب سنوات الخبرة (أقل من خمس سنوات –من خمس حتى عشر سنوات – أكثر من عشر سنوات) وتوضح الجداول من (16) إلى (18) توضح نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis –) للمحاور الرئيسية الثلاثة وفقا للمؤهل العلمى:

الفرض الرابع : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومى وفقا لسنوات الخبرة.

الفرض الخامس : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط لسنوات الخبرة.

الفرض السادس : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية وفقا لسنوات الخبرة.

و يوضح الجدول (16) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية

لآراء المستقصى لإختبار مدى صحة الفرض الرابع: لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومى وفقا لسنوات الخبرة.

جدول (16) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لأراء المستقصى لإختبار

مدى صحة الفرض الرابع .

عبارات المحور الأول	أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	اختبار كروسكال	مستوى المعنوية	القرار
يعالج مدخل التكلفة على أساس النشاط أوجه القصور في النظام المحاسبي ذات الصلة بتخصيص التكاليف بصورة عادلة	134.0	121.9	119.2	2.1	0.342	لا يوجد فرق معنوى
يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الموارد المالية المطلوبة لعدة سنوات مالية مقبلة من خلال التحديد الدقيق للتكاليف	136.2	121.2	118.1	3.2	0.202	لا يوجد فرق معنوى
يعتبر تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومى من أهم متطلبات موازنة البرامج والأداء	132.5	121.8	120.9	1.5	0.484	لا يوجد فرق معنوى
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمات بالقطاع الحكومى	135.0	122.4	117.4	2.8	0.250	لا يوجد فرق معنوى
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط فى الرقابة على التكاليف الخاصة بكل نشاط	127.5	124.1	122.1	0.2	0.883	لا يوجد فرق معنوى
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط فى تحديد التكاليف الفعلية لأنشطة الوحدة الحكومية	137.1	118.3	121.6	3.7	0.154	لا يوجد فرق معنوى
يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات ملائمة عن محركات التكلفة داخل الوحدات الحكومية	126.7	122.0	126.1	0.3	0.868	لا يوجد فرق معنوى
يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالى والإدارى	136.8	122.9	114.9	4.0	0.133	لا يوجد فرق معنوى
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات تكاليفية أكثر تفصيلا وملائمة لدعم عملية إتخاذ القرارات	135.1	122.9	116.6	2.9	0.231	لا يوجد فرق معنوى
يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على دعم وظيفة التخطيط داخل الوحدات الحكومية	132.5	123.8	117.6	1.8	0.403	لا يوجد فرق معنوى

يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في ترشيد الإنفاق وتقييم أداء الوحدات الحكومية	135.1	119.1	122.5	2.7	0.265	لا يوجد فرق معنوي
أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي	136.6	120.1	119.4	2.9	0.234	لا يوجد فرق معنوي

وكما تشير نتائج الجدول (16) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لآراء المستقصى منهم لإختبار مدى صحة الفرض الرابع : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي وفقا لسنوات الخبرة، ويوضح الجدول أن مستوى الدلالة كما يلي:

مستوى المعنوية 0.234 وهى قيمة أكبر من 5% مما يعنى قبول الفرض العدم، والذي ينص على أنه : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي وفقا لسنوات الخبرة.

ويوضح الجدول (17) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لآراء المستقصى لإختبار مدى صحة الفرض الخامس: لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا لسنوات الخبرة.

جدول (17) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لأراء المستقصى لإختبار

مدى صحة الفرض الخامس.

عبارات المحور الثاني	أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	اختبار كروسكال	مستوى المعنوية	القرار
يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط أساس منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء	129.3	123.9	120.7	0.7	0.720	لا يوجد فرق معنوي
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات دقيقة عن أداء كل نشاط مما يمكن الإدارة من التقييم العادل للأداء	129.0	126.8	116.5	1.7	0.424	لا يوجد فرق معنوي
يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات هامة عن الأنشطة الحكومية تعمل على دقة القياس للأداء	136.3	121.1	118.1	3.5	0.177	لا يوجد فرق معنوي
يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحسين عملية المتابعة وتقييم الأداء	128.4	122.9	123.1	0.4	0.829	لا يوجد فرق معنوي
يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة	134.1	119.3	123.1	2.5	0.285	لا يوجد فرق معنوي
يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات اللازمة لمتابعة سير العمليات	130.8	121.3	123.2	1.1	0.586	لا يوجد فرق معنوي
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير المعلومات اللازمة لتقييم كفاءة الإنفاق	130.2	120.9	124.5	1.0	0.622	لا يوجد فرق معنوي
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد أنشطة الوحدة التي تمثل قيمة مضافة والأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساعد على تقييم كفاءة وفعالية الأنشطة	133.4	119.7	123.1	2.1	0.341	لا يوجد فرق معنوي
يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحقيق التحسين المستمر لأداء الأنشطة داخل الوحدة الحكومية	129.0	125.7	118.2	1.2	0.553	لا يوجد فرق معنوي
تطبيق مدخل التكلفة على النشاط يساعد في التحديد الدقيق للمسئوليات الإدارية والمالية	127.2	124.0	122.6	0.2	0.900	لا يوجد فرق معنوي

لا يوجد فرق معنوي	0.351	2.1	117.7	123.0	133.8	طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط
-------------------	-------	-----	-------	-------	-------	--

وكما تشير نتائج الجدول (17) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لآراء المستقصى منهم لإختبار مدى صحة الفرض الخامس : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا لسنوات الخبرة، ويوضح الجدول أن مستوى الدلالة كما يلي:

مستوى المعنوية 0.351 وهي قيمة أكبر من 5% مما يعنى قبول الفرض العدم، والذي ينص على أنه لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا لسنوات الخبرة .

ويوضح الجدول (18) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لآراء المستقصى لإختبار مدى صحة الفرض السادس: لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات وفقا لسنوات الخبرة.

جدول (18) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لآراء المستقصى لإختبار

مدى صحة الفرض السادس.

القرار	مستوى المعنوية	اختبار كروسكال	أكثر من 10 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	عبارات المحور الثالث
لا يوجد فرق معنوى	0.974	0.1	123.8	125.5	123.7	المساعدة في تقدير التكاليف غير المباشرة والتي تمثل الجزء الأكبر من التكاليف التشغيلية للجامعات ومن ثم توفير نظام محاسبي يتميز بالتخصيص الدقيق للتكاليف الغير مباشرة
لا يوجد فرق معنوى	0.889	0.2	121.6	125.3	126.2	يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على المنهج النوعي في إعداد الموازنة ومن ثم توجد صعوبات في التحديد الدقيق لتكاليف أنشطة المؤسسة الجامعية
لا يوجد فرق معنوى	0.736	0.6	124.5	127.3	120.1	المساعدة في توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمة التي يقدمها القطاع الجامعي
لا يوجد فرق معنوى	0.424	1.7	116.9	128.5	125.9	المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على أنشطة وبرامج القطاع الجامعي
لا يوجد فرق معنوى	0.667	0.8	120.4	124.1	129.3	المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على بنود الموازنة ذات الصلة بالأنشطة الجامعية
لا يوجد فرق معنوى	0.915	0.2	125.9	122.7	126.0	دعم عملية التحسين المستمر لأنشطة القطاع الجامعي وتخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة لإلغائها أو تقليصها
لا يوجد فرق معنوى	0.357	2.1	116.2	126.5	129.8	تتطلب أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب الملتحقين بالتعليم الجامعي تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يدعم حسن استخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد إستخدامها
لا يوجد فرق معنوى	0.687	0.8	119.9	127.6	124.4	يتطلب تنوع الخدمات الجامعية توفير معلومات دقيقة عن تكلفة هذه الخدمات وصولا إلى التقييم العادل للأداء
لا يوجد فرق معنوى	0.549	1.2	120.1	123.4	130.7	العمل على دعم بناء تعليم عالي الجودة من خلال توفير معلومات عن أداء كل نشاط وترشيد التكاليف وضبطها

لا يوجد فرق معنوي	0.452	1.6	119.0	129.6	122.0	يوفر لإدارة القطاع الجامعي معلومات عن كل نشاط وليست معلومات إجمالية غير كافية مما يدعم عملية تحسين الأداء
لا يوجد فرق معنوي	0.452	1.6	124.0	120.3	131.6	يساعد في تحديد الإنحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الإنحراف
لا يوجد فرق معنوي	0.830	0.4	126.5	121.9	126.6	تحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط بصورة تفصيلية في القطاع الجامعي
لا يوجد فرق معنوي	0.865	0.3	121.0	126.1	125.6	أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات

وكما تشير نتائج الجدول (18) نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal – Wallis) لقياس الفروق المعنوية لآراء المستقصى منهم لإختبار مدى صحة الفرض السادس : لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات وفقا لسنوات الخبرة.

ويوضح الجدول أن مستوى الدلالة كما يلي:

مستوى المعنوية 0.865 وهي قيمة أكبر من 5% مما يعني قبول الفرض العدم، والذي ينص على أنه لا يوجد إختلاف معنوي بين المستقصى منهم بشأن أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات وفقا لسنوات الخبرة.

وبناءً على ما سبق لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي وفقا للمؤهل العلمي وسنوات الخبرة والخاصة بآراء المستقصى منهم، في حين لا توجد أيضا فروق ذات دلالة إحصائية بشأن طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا للمؤهل العلمي وسنوات الخبرة والخاصة بآراء المستقصى منهم ، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات وفقا للمؤهل العلمي وسنوات الخبرة.

9/7 أخيراً : نتائج التحليل العاملي لتقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط
في ضوء متطلبات موازنة البرامج والأداء في قطاع الجامعات الحكومية:

قامت الباحثة بتطبيق أسلوب تحليل العوامل على المتغيرات الخاصة لتقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط في ضوء متطلبات موازنة البرامج والأداء في قطاع الجامعات الحكومية لتصميم إطار مقترح من أسلوب تحليل الثبات وهي 33 متغيراً، وقد تقرر استبعاد أي متغير من هذه المتغيرات يحصل على أقل من 4،0، كعامل تحميل على أي عامل من العوامل المستخرجة أو يحمل على أكثر من عامل في نفس الوقت بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SmartPLS والذي يعد من أفضل البرامج الإحصائية في إجراء التحليل العاملي التوكيدي بالاشكال والألوان بشكل واضح. ويوضح ذلك الجدول التالي:

جدول رقم (19) تشبعات كل عبارة على الأبعاد الفرعية لتقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط في ضوء متطلبات موازنة البرامج والأداء بالتطبيق على قطاع الجامعات الحكومية

رمز المتغير	العبارات	تشبعات المحور الأول	تشبعات المحور الثاني	تشبعات المحور الثالث
Var0004	يعالج مدخل التكلفة على أساس النشاط أوجه القصور في النظام المحاسبي ذات الصلة بتخصيص التكاليف بصورة عادلة	0.889		
Var0005	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الموارد المالية المطلوبة لعدة سنوات مالية مقبلة من خلال التحديد الدقيق للتكاليف	0.917		
Var0006	يعتبر تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي من أهم متطلبات موازنة البرامج والأداء	0.904		
Var0007	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمات بالقطاع الحكومي	0.867		
Var0008	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف الخاصة بكل نشاط	0.912		
Var0009	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحديد التكاليف الفعلية لأنشطة الوحدة الحكومية	0.914		
Var0010	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات ملائمة عن محركات التكلفة داخل الوحدات الحكومية	0.893		
Var0011	يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري	0.841		

	0.896	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات تكاليفية أكثر تفصيلاً وملائمة لدعم عملية إتخاذ القرارات	Var0012
	0.848	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على دعم وظيفة التخطيط داخل الوحدات الحكومية	Var0013
	0.893	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في ترشيد الإنفاق وتقييم أداء الوحدات الحكومية	Var0014
	0.793	يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط أساساً منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء	Var0016
	0.865	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات دقيقة عن أداء كل نشاط مما يمكن الإدارة من التقييم العادل للأداء	Var0017
	0.877	يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات هامة عن الأنشطة الحكومية تعمل على دقة القياس للأداء	Var0018
	0.876	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحسين عملية المتابعة وتقييم الأداء	Var0019
	0.804	يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الطاقة المستغلة و الغير مستغلة على مستوى أنشطة الوحدة	Var0020
	0.875	يوفرمدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات اللازمة لمتابعة سير العمليات	Var0021
	0.89	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير المعلومات اللازمة لتقييم كفاءة الإنفاق	Var0022
	0.846	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد أنشطة الوحدة التي تمثل قيمة مضافة والأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساعد على تقييم كفاءة وفعالية الأنشطة	Var0024
	0.883	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحقيق التحسين المستمر لأداء الأنشطة داخل الوحدة الحكومية	Var0025
	0.876	تطبيق مدخل التكلفة على النشاط يساعد في التحديد الدقيق للمسئوليات الإدارية والمالية	Var0026
0.868		المساعدة في تقدير التكاليف غير المباشرة والتي تمثل الجزء الأكبر من التكاليف التشغيلية للجامعات ومن ثم توفير نظام محاسبي يتميز بالتخصيص الدقيق للتكاليف الغير مباشرة	Var0028
0.886		يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على المنهج النوعي في إعداد الموازنة ومن ثم توجد صعوبات في التحديد الدقيق لتكاليف أنشطة المؤسسة الجامعية	Var0029
0.845		المساعدة في توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمة التي يقدمها القطاع الجامعي	Var0030

0.878			المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على أنشطة وبرامج القطاع الجامعي	Var0031
0.899			المساعدة في تحقيق الرقابة الفعالة على بنود الموازنة ذات الصلة بالأنشطة الجامعية	Var0032
0.881			دعم عملية التحسين المستمر لأنشطة القطاع الجامعي وتخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة لإلغائها أو تقليصها	Var0033
0.855			تتطلب أهمية إدارة منظومة الجامعات بكفاءة وفعالية مع تزايد أعداد الطلاب المتحقيين بالتعليم الجامعي تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط والذي يدعم حسن إستخدام الموارد المتاحة وضبط وترشيد إستخدامها	Var0034
0.911			يتطلب تنوع الخدمات الجامعية توفير معلومات دقيقة عن تكلفة هذه الخدمات وصولا إلى التقييم العادل للأداء	Var0035
0.888			العمل على دعم بناء تعليم عالي الجودة من خلال توفير معلومات عن أداء كل نشاط وترشيد التكاليف وضبطها	Var0036
0.899			يوفر لإدارة القطاع الجامعي معلومات عن كل نشاط وليست معلومات إجمالية غير كافية مما يدعم عملية تحسين الأداء	Var0037
0.804			يساعد في تحديد الإنحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الإنحراف	Var0038
0.873			تحديد الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط بصورة تفصيلية في القطاع الجامعي	Var0039

يوضح الجدول رقم (19) نتائج تشبعات كل عبارة على الأبعاد الفرعية لتقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط في ضوء متطلبات موازنة البرامج والأداء في قطاع الجامعات الحكومية، حيث أن تشبعات كل العبارات على البعد الأول أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي لا تقل عن 0.4، و يتراوح تشبعات العبارات على البعد الأول بين 0.841 كحد أدنى للعبارة " يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات المطلوبة لتفعيل المسائلة للحد من الفساد المالي والإداري" و 0.917 كحد أقصى للعبارة يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحديد الموارد المالية المطلوبة لعدة سنوات مالية مقبلة من خلال التحديد الدقيق للتكاليف.

أيضا، تشبعات كل العبارات على البعد الثاني طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط لا تقل عن 0.4، و يتراوح تشبعات العبارات على البعد الأول بين 0.793 كحد أدنى للعبارة "

يقدم مدخل التكلفة على أساس النشاط أساس منطقي لإجراء المقارنات بغرض تقييم الأداء " و 0.89 كحد أقصى للعبارة يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير المعلومات اللازمة لتقييم كفاءة الإنفاق تشبعت كل العبارات على بالبعد الثالث أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية لا تقل عن ،0.4 و يتراوح تشبعت العبارات على البعد الأول بين 0.804 كحد أدنى للعبارة " يساعد في تحديد الإنحرافات المختلفة لكل نشاط سواء كان رئيسي أو فرعي وتحديد مسببات هذا الإنحراف " و 0.911 كحد أقصى للعبارة يتطلب تنوع الخدمات الجامعية توفير معلومات دقيقة عن تكلفة هذه الخدمات وصولا إلى التقييم العادل للأداء.

8-خاتمة البحث

يتضمن هذا الجزء من البحث ملخص البحث وأهم النتائج والتوصيات بالإضافة إلى الدراسات المستقبلية وفيما يلي عرض لهذه العناصر.

1/8 ملخص البحث

يهدف البحث إلى إقترح إطار لتقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط في ضوء متطلبات موازنة البرامج والأداء، ولتحقيق ذلك تضمنت الدراسة الميدانية ثلاث محاور رئيسية، حيث يعرض المحور الأول أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي، في حين تناول المحور الثاني طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط، بينما تناول المحور الثالث من البحث أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية، وسوف يتم عرض الدراسة الميدانية والتي تمت من خلال إعداد قائمة إستقصاء لتوزيعها على المستقصى منهم، حيث بلغ حجم العينة المستلمة 248 قائمة، والتي تم على أساسها عمل النتائج والإحصاءات الوصفية باستخدام حزمة البرامج الإحصائية SPSS في تحليل نتائج الدراسة الإحصائية، وتوضيح نتائج إختبار فروض الدراسة وتفسيرها.

2/8 أهم نتائج البحث

في سياق عرض وتحليل الإطار النظري للبحث، وتحليل نتائج التي توصلت لها الدراسة الميدانية، يمكن إستنتاج مجموعة من الدلالات والنتائج النظرية والتطبيقية يمكن توضيحها على النحو التالي:

1/2/8 وجود إتفاق حول قصور المنهج التقليدي للموازنة العامة للدولة والذي يعتمد على بنود الصرف والتحصيل دون التركيز على النتائج وتحقيق الأهداف وقياس الأداء الفعلي للوحدات الحكومية الأمر يؤثر بشكل سلبي على كفاءة الأداء بالوحدات الحكومية وعدم القدرة على التقييم الدقيق لأداء هذه الوحدات.

2/2/8 وجود إتفاق بأن تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في الوحدات الحكومية يأتي كأحد متطلبات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، من خلال توافر نظام محاسبة تكاليف يلبي إحتياجات نظام الموازنة الجديد من المعلومات المناسبة والمطلوبة عن تكلفة الخدمات الحكومية، حتى يمكن تحقيق الرقابة الفعالة على البرامج والأنشطة المخططة لتحقيق الأهداف المرجو تحقيقها.

3/2/8 هناك إتفاق على أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يعمل على معالجة أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي ذات الصلة بتخصيص التكاليف بصورة عادلة، كون مدخل التكلفة على أساس النشاط نظام محاسبي تكاليفي وإداري قادر على توفير معلومات دقيقة عن تكاليف الأنشطة و تكاليف الوحدات المنتجة من هذه الأنشطة وتوزيع المصروفات العامة والمشاركة على البرامج الخاصة بالموازنة.

4/2/8 مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ساعد حكومات كثيرة في تحديد تكلفة برامجها بشكل أكثر كفاءة، حيث يعمل مدخل التكلفة على أساس النشاط على توفير معلومات تكاليفية أكثر تفصيلا وملائمة لدعم عملية إتخاذ القرار، الأمر الذي يمكن المديرين في الوحدات الحكومية من إتخاذ القرارات السليمة والمبنية على معلومات دقيقة وتحديد إحتياجات العمليات لتحسينها، مما يدعم وظيفة التخطيط داخل الوحدات الحكومية.

5/2/8 قدرة مدخل التكلفة على أساس النشاط على التعامل مع تنوع التكاليف وتعقدها، كما أنه يركز على الأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر العملاء وتنميتها وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها، مما يساعد على ترشيد الإنفاق وتقييم أداء الوحدات الحكومية

6/2/8 وجود إتفاق على أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في الوحدات الحكومية من كلا المنظورين

*المنظور المالي من خلال:

1. التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة، مما يعني التحديد الدقيق لتكاليف الأنشطة التي تقوم بها
2. الوحدات الحكومية.
3. تتم تحديد التكلفة وفقا لمدخل التكلفة على أساس النشاط بإستخدام محركات التكلفة المسببة لهذه
4. التكلفة، مما يوضح بدقة العلاقة بين الموارد والأنشطة والخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية.
5. يعد مدخل التكلفة على أساس النشاط نظام معلومات قادر على توفير معلومات دقيقة وملائمة عن تكلفة الخدمات الحكومية، مما يعني الدقة في إحتساب قيمة الخدمات الحكومية وقيمة العائد منها، الأمر الذي يدعم جهود الرقابة على التكاليف

6. التحديد الدقيق لتكاليف الأنشطة والخدمات الحكومية يمكن من تحسين عملية ترشيد وخفض التكاليف غير المباشرة
*المنظور الإدارى من خلال:

1. توفير معلومات دقيقة عن أداء أنشطة الوحدات الحكومية
2. حسن إستخدام الموارد الحكومية من خلال تحديد الأنشطة التى تضيف قيمة عالية، وتوجيه الموارد الحكومية إليها لتحقيق أقصى إستفادة منها، وتقليل حجم الموارد الموجهة للأنشطة ذات الأداء الضعيف بدلا من إهدارها، مما يمكن الإدارة الحكومية من حسن إستخدام وتخصيص الموارد المتاحة.
3. توفير المعلومات الملائمة عن أنشطة الوحدة الحكومية.
4. تحقيق الرقابة الفعالة على أداء الأنشطة الحكومية من خلال توفير معلومات دقيقة تساعد على تقييم الأداء
5. الكفاءة فى أداء الوحدات الحكومية، من خلال ما يوفره من معلومات عن أداء الأنشطة الحكومية توضح العلاقة بين مدخلات ومخرجات كل نشاط أو ما يحققه كل نشاط مقارنة بما يستهلكه من تكاليف.

7/2/8 وجود توافق على إنعكاس أوجه القصور بالنظام المحاسبي الحكومى والذى يعتمد على المنهج النوعى فى إعداد الموازنة على تواجد صعوبات فى التحديد الدقيق لتكاليف أنشطة المؤسسة الجامعية.

8/2/8 وجود توافق على أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات كونه يعمل على تقدير التكاليف غير المباشرة والتي تمثل الجزء الأكبر من التكاليف التشغيلية للجامعات الحكومية.

9/2/8 وجود إتفاق على أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات كونه يعمل على توفير معلومات أكثر دقة وعدالة عن تكلفة الخدمة التى يقدمها القطاع الجامعى، بالإضافة إلى المساعدة فى تحقيق الرقابة الفعالة على أنشطة وبرامج القطاع الجامعى الحكومى.

10/2/8 أظهرت نتائج إختبار كروسكال واليس أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومى فيما يتعلق بالمؤهل العلمى وسنوات الخبرة والخاصة بآراء المستقصى منهم.

11/2/8 كما أظهرت نتائج إختبار كروسكال واليس أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن طرق تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط وفقا للمؤهل العلمى وسنوات الخبرة والخاصة بأراء المستقصى منهم.

12/2/8 أظهرت نتائج إختبار كروسكال واليس أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات وفقا للمؤهل العلمى وسنوات الخبرة.

3/8 توصيات البحث

فى ضوء عرض وتحليل أهم النتائج والدلالات النظرية والنتائج الميدانية، يمكن إقتراح مجموعة من التوصيات أهمها :

1/3/8 ضرورة نشر ثقافة التعامل مع كل من مدخل التكلفة على أساس النشاط وموازنة البرامج والأداء فى بيئة العمل داخل المؤسسات الحكومية، خاصا قطاع الجامعات الحكومية مع الإدراك بأهمية التوجه، وزيادة التأهيل العلمى والفنى فى مختلف المستويات الإدارية، مما يتطلب عقد دورات تدريبية وفنية لجميع العاملين وبصورة منتظمة، بالإضافة لعقد الندوات والمؤتمرات لتطبيق هذا المدخل بالجامعات الحكومية، وما يترتب على تطبيقه من منافع لهذا القطاع.

2/3/8 توفير كافة العوامل سواء كانت مادية أو تنظيمية أو مؤسسية لضمان نجاح تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بقطاع الجامعات الحكومية وأيضا باقى القطاعات .

3/3/8 التواصل الفعال والمتابعة المستمرة من القيادة الجامعية والتي تقوم بتطبيق هذا المدخل لأعضاء الفريق القائم على التنفيذ ، وذلك من أجل ضمان التطبيق الناجح لهذا المدخل وتحقيق النتائج المنتظرة من إدارة المؤسسة الجامعية ماليا وإداريا بكفاءة وفعالية.

4/3/8 ضرورة تطوير نظم الإدارة بالوحدات الحكومية، وتزويدها بكافة الإمكانيات الى تمكنها من التطبيق السليم لمدخل التكلفة على أساس النشاط.

5/3/8 ضرورة إستمرار البحث والدراسة لتحديد العوامل التى تحول دون الإستفادة الكاملة من تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالوحدات الحكومية، خاصا قطاع الجامعات الحكومية.

6/3/8 ضرورة قيام الباحثين بالعديد من الدراسات حول تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي بمختلف قطاعاته للتحقق من مدى أهمية تطبيق هذا المدخل من كافة الجوانب، ومدى تأثير الوحدات الحكومية المختلفة بمزايا وعيوب هذا المدخل.

7/3/8 الإستعانة بنظم متكاملة للمعلومات بما يكفل إعداد تقارير دورية تحدد حجم الخدمات العامة المؤداه بواسطة الوحدة أو الجهة بالمقارنة بما كان مستهدف لها ببرامج النشاط، والتكاليف الفعلية للخدمات العامة المقدمة بالمقارنة بالتكلفة المقدرة ببرامج النشاط والموازنة.

8/3/8 وضع مقاييس ومعدلات لتقييم الأداء مع وجود تحديد كمي وكيفي لوحدة أو وحدات الخدمات العامة والرئيسية مع تحديد أسلوب لقياسها ومتابعتها إحصائيا وربطها بنظام المعلومات بها، مع ضرورة تحديد مؤشرات لقياس الأداء وفق الأبعاد الثلاثة الفعالية، والكفاءة، ومدى التطور.

4/8 الدراسات المستقبلية

في ضوء ما توصل إليه البحث من نتائج وما إقترحته من توصيات يمكن القيام مستقبلا بالمزيد من الدراسات في المجالات البحثية الآتية:

- 1/4/8 إطار مقترح لتقييم دور مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحسين كفاءة أداء الأنشطة الحكومية
- 2/4/8 أثر تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي على جودة المعلومات المحاسبية .
- 3/4/8 تقييم فعالية مدخل التكلفة على أساس النشاط في دعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية بالقطاع الحكومي.
- 4/4/8 دور العنصر البشري في نجاح تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط بالقطاع الحكومي .
- 5/4/8 دور التكامل بين مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ومدخل التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء في القياس الدقيق لأداء الأنشطة الحكومية .

المراجع

أولا المراجع العربية

- إبراهيم، فاطمة أحمد زكى. (2016). دراسة مقارنة لتطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM في جامعتي ولاية واشنطن وسات إدوارد والإفادة منها في جامعة بنها. مجلة الإدارة التربوية، الجمعية المصرية للتربية المقارنة والإدارة التعليمية(11)، س 3 .
- أبوصوان، إيمان محمد. (2022). إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة في الحد من المخاطر المالية في شركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية .
- أحمد، عايدة محمد البشير. (2018). أثر تطبيق أسس القياس المحاسبي على تقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية: دراسة حالة. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- أحمد، محمد البشير. (2019). أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف: دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة محمد بوضياف المسيلة(7)، 94-111.
- السيد، على مجاهد. (2019). استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة المرتكز على الأداء في تدعيم إستراتيجية ريادة التكلفة: دراسة ميدانية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ(7)، 484-524.
- العادلى، مرفت على. (2012). استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لخفض التكلفة لغرض تفعيل عمل موانئ هيئة قناة السويس: منهج مقترح. مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد(2)، 95-125.
- الفسفوس، فؤاد سليمان، و رائد جميل جبر. (2018). تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن: دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمى في الأردن. مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 5(1)، 441-471.
- اللافى، سامى معمر. (2018). العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والرقابة على التكاليف وإنعكاسها على ترشيد القرارات الإدارية: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 9(2)، 424-447.

خضراوي، أسماء مدني. (2018). أثر تقرير مراقب الحسابات عن الرقابة الداخلية على جودة المراجعة: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

صالح، هدى دياب. (2015). تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في تحقيق كفاءة الأداء بالوحدات الحكومية: دراسة تحليلية على الوحدات الحكومية بمنطقة الباحة. مجلة أماراباك، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، 6(17)، 87-102.

عارف، عاليه عبد الحميد. (2014). معايير متابعة و قياس الأداء في المنظمات العامة بالتركيز على استخدام النموذج الأوروبي للجودة. إتحاد جمعيات التنمية الإدارية، 51(1)، 59-66.

عبد الرحمن، عادل محمد. (2016). مداخل لتقييم الأداء في الجهاز الإداري الحكومي: حالات تطبيقية. مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للإقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع، 107(522)، 5-46.

عبد المجيد، محمد. (2009). المفهوم الحديث للرقابة الداخلية. الإدارة الرشيدة والإصلاح الإدارى 234. مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.

محمد، عبدالله محمد إبراهيم. (2018). دور نظام إحصاءات مالية الحكومة في تقويم الأداء المالى فى الوحدات الحكومية: دراسة ميدانية على وزارة المالية والإقتصاد والإستثمار والقوى العاملة ولاية القضايف. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

مشتاق طالب محمد، و آخرون. (2019). أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء لمعالجة عجز الموازنة العامة فى العراق. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة الأنبار، 11(2)، 1-4.

مصطفى، سارة سيد. (2011). إستخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط فى رفع كفاءة التخطيط والرقابة فى القطاع الحكومى :دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

ثانيا المراجع الأجنبية

Alain, A. M. M., & Melegy, M. M. A. H. (2017). Program and Performanc Budgeting System in Public Sector Organizations:An Analytical Study in Saudi Arabian Context. International BusinessResearch,10(4),157-166.

Ho, A. T. K. (2018). From performance budgeting to performance budget management: theory and practice. *Public Administration Review*, 78(5), 748-758.

Ogbuu, C .,&Nweke, L,. &mlanga, S,. (2018). Activity-Based Costing And Financial Performance of Natural Resources Firms Quoted on NSE.

<https://www.researchgate.net/publication/326631672>