

## دور مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تفعيل أبعاد المرونة الإستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية داخل مؤسسات التعليم قبل الجامعي

د . أحمد محمد محمد عبد العزيز\*

### الملخص

تواجه المؤسسات التعليمية العديد من التغيرات الاقتصادية والسياسية والتكنولوجية والمعرفية... الخ علي جميع المستويات العالمية والإقليمية والمحلية ، وبالتالي تخلق العديد من الفرص التي يجب علي هذه المؤسسات اقتناصها ، وأيضا توجد العديد من التهديدات التي تؤثر علي مستقبل هذه المؤسسات ، وبالتالي تحتاج هذه المؤسسات لإحداث نوع من التغييرات بداخلها من أجل مواكبة هذه التغييرات والتكيف معها ، لذا تحتاج هذه المؤسسات لتوعية من المرونة الاستراتيجية ، وبالتالي نحن بحاجة لتفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية داخل هذه المؤسسات لضمان تواجدها ، لذا يساعد مدخل التكلفة علي أساس النشاط ABC علي تحقيق ذلك ، حيث تتغير التكلفة بتغيير الأنشطة التعليمية داخل هذه المؤسسات ، وبالتالي تتم المحاسبية وفقا للأنشطة ، وبالتالي تسعى الدراسة الحالية لتوضيح دور مدخل ABC في تفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية داخل المؤسسات التعليمية .

الكلمات المفتاحية: المرونة الاستراتيجية - التكاليف علي أساس النشاط - المحاسبية التعليمية .

### The Role of Activity Based Costing (ABC) in Activating the Dimensions of Strategic Flexibility of Educational Accounting Systems in Pre-University Educational Institutions

Dr.Ahmed Mohamed Mohamed Abd El azez

### Abstract

Educational institutions face several economic, political, technological, knowledge, etc. changes at all global, regional and local levels, and thus create many opportunities that these institutions must seize, as well as many threats that affect the future of these institutions, and therefore these institutions need to create Kind of changes within them in order to keep pace with these changes and adapt to them, so these institutions need a kind of strategic flexibility, and therefore we need to activate the dimensions of strategic flexibility in educational accounting systems within these institutions to ensure Therefore, the cost approach based on activity ABC helps to achieve this, as the cost changes by changing educational activities within these institutions, and therefore accounting is done according to the activities. Therefore, the current study seeks to clarify the role of ABC approach in activating the dimensions of strategic flexibility in educational accounting systems within educational institutions.

**Keywords: Strategic Flexibility- Activity Based Costing(ABC)-Educational Accounting□**

## أولاً : المقدمة

إن التغيير سمة من سمات الكون ، لذا نجد أن المجتمع العالمي قد مر بالعديد من المراحل والتغيرات ، كان لها العديد من التداعيات على مقومات الإقتصاد الرئيسية ، فقد كانت مقومات الإقتصاد التقليدية تكمن في رأس المال المادي والمتجسد في كم الثروات والموارد الطبيعية التي توجد بالمجتمع ، ثم أخذت تطور مقومات الإقتصاد بتطور طبيعة المجتمع حتى أصبحت مقومات الإقتصاد في مجتمع المعرفة تكمن في رأس المال المعرفي فهو مصدر الاستثمار في رأس المال المادي ، ورأس المال البشري ، ورأس المال التكنولوجي .

وبالتالي هناك العديد من التداعيات على المؤسسات الإنتاجية بصفة عامة والخدمات والتعليمية بصفة خاصة ، لعل من أهمها تعقد البيئة التي تتواجد بها بسبب تغير احتياجات عملائها ، وأيضاً تواجد نمط من المنافسة الشديدة بين هذه المؤسسات ، وأيضاً عولمة المنتجات ، وظهور العديد من الأزمات التي تمر بها ، والتطوير التكنولوجي التي له انعكاسات علي جميع المؤسسات ، وبالتالي تبنت المؤسسات العديد من الاستراتيجيات والسياسات المختلفة لمواجهة عدم اليقين والتغيرات البيئية ، وبالتالي تحتاج المؤسسات لمرونة استراتيجية لإحداث التكيف مع هذه التغييرات (582 , 2013 , Cingoz & Akdogan).

إزاء ذلك زادت أهمية المعرفة التي تنتجها المؤسسات التعليمية ، وذلك نظراً لقدرتها علي إنتاج تكنولوجيا ، وأصبحت التكنولوجيا الآن على مستوى النانو والبيكو والألفمتو ، وبالتالي تقوم الموارد البشرية بتوظيف هذه التكنولوجيا عالية المستوى في كثير من مجالات الحياة ، وذلك من أجل إستغلال كل الموارد الطبيعية وتحويلها لثروات هائلة تحقق أكبر قدر ممكن من الأرباح ، يعود جزء منه للإنتاج على المؤسسات التعليمية ، وبالتالي هناك نوع من التكامل بين رأس المال المعرفي ورأس المال التكنولوجي ورأس المال البشري ورأس المال المادي .

وبالتالي زادت أهمية التعليم في مجتمع المعرفة ، حيث أصبح من الدعائم الأساسية التي يركز عليها اقتصاد المعرفة ، وبالتالي زاد توجه الحكومات والمؤسسات على المستوى الدولي نحو تحقيق الاستغلال الأمثل للمؤسسات التعليمية ، وبدأ الإهتمام بطرق وتقنيات تحقيق جودة المنظومة التعليمية بداخل هذه المؤسسات ، وكيفية تطبيق النماذج والتقنيات الإقتصادية المستخدمة في المؤسسات الإنتاجية على المؤسسات التعليمية من أجل الحصول على مخرجات على درجة عالية من الجودة تتناسب مع متطلبات اقتصاد المعرفة .

وظهرت العديد من التقارير الدولية التي تثبت أن المؤسسات التعليمية تعاني من العديد من الإشكاليات التي تهدد مجتمعاتها في المستقبل ، مثل تقرير الولايات المتحدة الأمريكية "امة في خطر" التي ظهر عام ١٩٨٣م وأثبت عدم قدرة المؤسسات التعليمية على قيادة المجتمع الأمريكي نحو الأفضل في العقود القادمة ، بدليل تأخر المستوى الأكاديمي للطلاب الأمريكيين عن ذويهم من المجتمعات الأخرى ، وغيرها من التقارير الأخرى التي أثبتت لمجتمعاتها أهمية إصلاح مؤسساتها التعليمية .

وتأسيساً على ما سبق ظهرت الدعوة لتطبيق العديد من تقنيات المحاسبية على المؤسسات التعليمية ، وذلك من أجل الحصول على أفضل مخرجات ممكنة تحاول قيادة المجتمع الدولي ، وبالتالي يتم تقليل الفجوة بين الدول بعضها البعض ، كما يقود الدول النامية لتحقيق الطفرة الإستراتيجية لمجتمعاتها على المستوى الدولي ، وبالتالي زادت أهمية تطبيق المحاسبية بجميع تقنياتها على المؤسسات التعليمية .

ونتيجة لتزايد التعقيد في البيئة التعليمية في الوقت الحالي ، أصبحنا في حاجة لتواجد نوع من المرونة الاستراتيجية لمدائل وأساليب المحاسبية التعليمية ، وذلك حتي تتناسب مع المتطلبات الراهنة مثل تحقيق الجودة وتوفير التنافسية علي جميع المستويات العالمية والإقليمية والمحلية ، حيث لا بد للمؤسسات التعليمية توقع التغيير في البيئة التي تتواجد بها ، وتحاول وضع مجموعة من السيناريوهات لنظم المحاسبية المطلوبة ، لذا نحن في حاجة لتفعيل نظم المرونة

الاستراتيجية للمحاسبية عن طريق مجموعة من المداخل الحديثة التي تعتمد على كم ونوعية الأنشطة التي تحدث داخل المنظومة التعليمية، وتؤدي لهذه النوعية من المخرجات .

لذا فهناك العديد من الأسس التي يجب مراعاتها عند استخدام مداخل حساب التكاليف لتفعيل المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية في البيئة التنافسية في العصر الحالي، حيث يجب أن يقوم نظام محاسبة التكاليف على تحقيق عدد من الأهداف لعل من أهمها: تحقيق كفاءة التكلفة دون إحداث تأثير سلبي على جودة تقديم الخدمة التعليمية والمخرجات المتوقعة من العملية التعليمية، وتوفير معلومات للإدارة لتعظيم الموارد التي تعتبر مدخلات العملية التعليمية، والمساعدة على تحسين الجودة المستمر، ويقوم مدخل التكاليف على أساس النشاط Activity Based Costing (ABC) بتحقيق الأهداف الثلاثة جميعها.

حيث أصبحت أنظمة المحاسبية التقليدية غير متجانسة في البيئة الحالية للمؤسسات التعليمية والتي تتواجد بها العديد من المتغيرات التكنولوجية، لذا يختلف مدخل ABC عن المداخل التقليدية في قدرته على تصميم استخدام جميع الموارد المتواجدة داخل المنظومة التعليمية في جميع الأنشطة التي تقوم بها هذه الموارد، ثم ربط تكلفة هذه الأنشطة بالمخرجات النهائية التي تم الحصول عليها، حيث يتم تتبع التكاليف من خلال الأنشطة في مدخل ABC من خلال الأنشطة عبر الأقسام أو مراكز التكلفة (Tsai et al, 2012,104).

حيث أن مدخل ABC يعتمد بدرجة كبيرة على الأنشطة التي تتم داخل المنظومة التعليمية، سواء أنشطة التدريس والأنشطة العملية والثقافية والرياضية والبحثية والخدمية... الخ، وبالتالي فهو الأنسب لتفعيل عمليات المحاسبية في العصر الحالي، حيث أنه يعتمد على فلسفة اعتماد المخرجات على الأنشطة التي تتم داخل المؤسسة، والأنشطة هي التي تستهلك الموارد التي تعتبر مدخلات المنظومة التعليمية.

ومن هنا انطلقت الدراسة الحالية بإجراء محاولة تفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية داخل مؤسسات التعليم قبل الجامعي بالمجتمع المصري، وذلك من خلال أحد الأساليب التي تساعد على تفعيل ذلك لعل من أهمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) لما له من مميزات تساعد في تفعيل متطلبات المرونة الاستراتيجية لهذه النظم.

## ثانياً : مشكلة الدراسة

تعاني نظم المحاسبية بمؤسساتنا التعليمية داخل قطاع التعليم قبل الجامعي من ضعف التكيف مع المتغيرات العالمية والإقليمية والمحلية، وبالتالي تصبح غير ملائمة مع الأداء المتوقع، وبالتالي نحن في حاجة لتواجد مرونة استراتيجية داخل نظم المحاسبية التعليمية من أجل التكيف مع المتغيرات الحالية والمستقبلية، لذا لا بد في الدراسة الحالية عن أسلوب اقتصادي يحقق المرونة الاستراتيجية المطلوبة، لذا يحاول البحث الحالي استخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أجل تحقيق هذا الهدف، وبالتالي تطرح الدراسة التساؤل التالي:

" ما الدور الذي يجب أن يقوم به مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC في تفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية داخل مؤسساتنا التعليمية بمرحلة التعليم قبل الجامعي"

ولإجابة علي هذا التساؤل لابد من التطرق لعدد من الأسئلة الفرعية علي النحو التالي:

- ١- ما ملامح نظم المحاسبية التعليمية الحديثة داخل مؤسسات التعليم قبل الجامعي؟
- ٢- ما أبعاد المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية لمؤسسات التعليم قبل الجامعي؟
- ٣- كيف يمكن لمدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) تحقيق المرونة الاستراتيجية داخل المؤسسات التعليمية؟

٤- ما دور مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تحقيق المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية بمؤسسات التعليم قبل الجامعي ؟

### ثالثاً : أهداف الدراسة

- ١- تحليل بنية المحاسبية التعليمية من خلال دراسة الاتجاهات والمداخل الحديثة بنظم المحاسبية التعليمية ، وذلك لمعرفة أيهما يتناسب مع المؤسسات التعليمية في المجتمع المصري .
- ٢- دراسة أبعاد المرونة الاستراتيجية للمؤسسات التعليمية ، وذلك للاستفادة من هذه الأبعاد في حالة تواجدها بعمليات المحاسبية التعليمية .
- ٣- التعرف على بنية مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) ، وذلك من أجل إدراك الدور الذي يقوم به عند تطبيقه داخل المؤسسات التعليمية لتفعيل المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية .
- ٤- رصد الدور الذي يقوم به مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية داخل مؤسساتنا التعليمية بمجتمعنا المصري .

### رابعاً : أهمية الدراسة

تعود أهمية الدراسة لزيادة التحديات التي تواجه مؤسساتنا التعليمية بالمجتمع المصري ، مما يجعلها تتراجع نتيجة لضعف قدرتها في مواجهة هذه التحديات ، وبالتالي تظهر أهمية هذه الدراسة في وضع أسس وقواعد المرونة الاستراتيجية لهذه المؤسسات ، وذلك من أجل مواجهة هذه التحديات في الوقت الحالي ، والتحديات التي تظهر في الفترات التالية لها ، وذلك من أجل ضمان الحصول على مخرجات تعليمية قادرة على مواجهة هذه التحديات ، والحصول على مراكز تنافسية عالمية .

كما أن هذه الدراسة تساهم في وضع أسس وقواعد تحقيق المرونة الإستراتيجية لجميع المؤسسات الإنتاجية والخدمية ، وليست التعليمية فقط ، حيث أننا نفتقر لتواجد هذه المرونة داخل مؤسساتنا ، وبالتالي تقدم الدراسة نموذج لهذه القواعد للأخذ بها في العديد من المؤسسات ، كما تفتح هذه الدراسة مجالات بحثية جديدة للمرونة الاستراتيجية في العديد من المجالات الماكروسكوبية على مستوى المؤسسات والميكروسكوبية على مستوى الموارد داخل هذه المؤسسات .

### خامساً : فروض الدراسة

تسعي الدراسة الحالية للتحقق في الفرضية الرئيسية ، والتي تكمن في " توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية داخل المدارس " ، وينبثق منها خمس فرضيات فرعية هي على النحو التالي :

توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل المرونة السوقية بنظم المحاسبية داخل المدارس .

توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل المرونة التنافسية بنظم المحاسبية داخل المدارس .

توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل مرونة المعلومات بنظم المحاسبية داخل المدارس .

توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل مرونة الموارد البشرية بنظم المحاسبية داخل المدارس .

توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل مرونة الإجراءات بنظم المحاسبية داخل المدارس.

### سادساً : منهجية الدراسة

نظرا لطبيعة الدراسة فإنها تستخدم المنهج الوصفي لقدرته علي الوصول لنتائج في معالجة موضوع الدراسة، حيث أنه من خلال خطواته تتم صياغة المشكلة وتحديدها، ويتم جمع البيانات والمعلومات عنها من أجل الوصول للعديد من النتائج من خلال الأدبيات وأدارة الدراسة المستخدمة، والتي تكمن في الاستبيان المطبق علي المعلمين، وهذه النتائج تساعد في وضع ملامح للدور المتوقع لمدخل ABC في تفعيل المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية بالمدارس . وفي نفس السياق تستخدم الدراسة أسلوب تحليل النظم نظرا لأهميته في تحليل نظم المحاسبية التعليمية لمكوناتها الرئيسية، وبالتالي يتم تجزئة المشكلة لمكوناتها الجزئية، وذلك من أجل إيجاد العناصر والأجزاء والتفاعلات بينهما التي تؤدي لتغيير نظم المحاسبية التعليمية بحيث تتكيف دائما مع المتغيرات .

### سابعاً : مصطلحات الدراسة

هناك العديد من المصطلحات التي يجب تحليلها في الجزء الحالي لعل من أهمها المحاسبية التعليمية، والمرونة الإستراتيجية، والتكلفة على أساس النشاط ABC، حيث أن هذه المفاهيم تلعب دورا رئيسيا في الدراسة الحالية، وبالتالي يتم تناولها علي النحو التالي :

#### ١- المحاسبية التعليمية (Educational Accounting):

هناك العديد من الأدبيات التي تناولت مفهوم المحاسبية التعليمية، لذا نحاول تحليل بعضها على النحو التالي :

فقد عرفها مولجان Mulgan بأنها آلية للرقابة على المؤسسات التعليمية لضمان السيطرة والتحكم عليها، كما أنه يعتقد بأنها تشير إلى مراحل التقويم والتصحيح، لذا تحتاج العديد من الإستراتيجيات الموضوعية لإتمامها بدرجة عالية من الدقة، كما تناول مولجان المفهوم من خلال عدسات مداخل الإدارة علي سبيل المثال لا الحصر المحاسبية من خلال الأهداف، والممارسات والموقع وذلك لضمان اتخاذ العديد من الاجراءات الإدارية بدرجة عالية من العقلانية (Negropontes,2010,28-29).

وبالتالي يركز تعريف مولجان Mulgan على المحاسبية من الناحية التقييمية فقط، حيث أنه إعتبرها آلية من آليات المراقبة، وبالتالي تخضع لتقنيات الإدارة المتفق عليها، ولكن الغرض من المحاسبية لا يكمن في الرقابة فقط بل أيضا هناك موارد غير ملموسة تكمن في تطبيقها مثل تحمل المسؤولية والعمل الجماعي من أجل تفضي الأخطاء، والترغيب والترهيب من خلال توفير العديد من الحوافز، وأيضا تواجد الشفافية والعدالة والإنصاف وغيرها من المبادئ التي تسعى لترسيخها المحاسبية في المؤسسات التعليمية.

وفي نفس السياق يمكن تحليل مفهوم المحاسبية في مجال التعليم من خلال الهدف التي تسعى إليه، والذي يكمن في تحقيق الجودة بهذه المؤسسات، وبالتالي تتجسد المحاسبية في العديد من الممارسات التي تتم على ممتلكات النظم التعليمية، وذلك من أجل تحقيق جودة مخرجاتها والمتجسدة في المعارف والمهارات والسلوكيات التي يكتسبها الطلاب، وتلبية المباني لقواعد السلامة، وحصول المعلمين علي شهادات رسمية، وتعلم الطلاب من كتب معتمدة من الحكومة الفيدرالية (Stecher & Nataraj Kirby, 2004,1).

فقد تناول سيد عبد الحميد المحاسبية التعليمية علي أنها نظام يستخدم في قياس وتحليل الأداء التعليمي للمؤسسات التعليمية، وذلك من خلال التأكد من سلامة مدي تحقيق أهداف هذه المؤسسات وأيضا سياسات القبول والخطط والبرامج الدراسية وتقييم الطلاب،

وبالتالي لابد من أن ينتهي بتقديم العديد من تقارير المحاسبية لتوكيد الجودة التعليمية وتحسين الإنتاجية التعليمية وأيضا زيادة الكفاءة والفاعلية التعليمية ( أبو العلاء ، ٢٠١٣ ، ١٧) .  
وبالتالي ركزا التعريفان السابقان على ربط المحاسبية بالجودة ، وبالتالي فقد ركزا على هدف من أهداف تطبيق المحاسبية في المؤسسات بصفة عامة والمؤسسات التعليمية بصفة خاصة والذي يكمن في تحقيق الجودة داخل هذه المؤسسات من خلال تطبيق العديد من الممارسات بداخلها سواء ما يختص بمدخلات أو العمليات أو المخرجات النهائية التي تنطبق عليها معايير الجودة .

## ٢- المرونة الإستراتيجية (The Strategic Flexibility) :

تناولت العديد من الأدبيات مفهوم المرونة الإستراتيجية لعل من أهمها مفهوم داس Das بأنه " قدرة المنظمة على الاستجابة للتغيرات البيئية في الوقت المناسب وبطريقة مناسبة مع إيلاء الاعتبار الواجب للقوى التنافسية في السوق" ، ومن وجهة نظر Harrigan ، فإنها تتمثل في " قدرة الشركات على إعادة وضع نفسها في السوق ، أو تغيير خطط ألعابها ، أو تفكيك استراتيجياتها الحالية ... " ، وبالتالي ستحقق الشركات عائد أعلى لأنها أكثر قدرة على التعامل مع عدم اليقين ، كما أنها من منظور Sanchez هي " قدرة الشركة على الاستجابة لمختلف المطالب من البيئات التنافسية الديناميكية" ، وقام Hitt et al بتعريفها بأنها " قدرة الشركة على استباق أو الاستجابة بسرعة للظروف التنافسية المتغيرة وبالتالي تطوير و / أو الحفاظ على الميزة التنافسية" (Lee,2002,10-11)

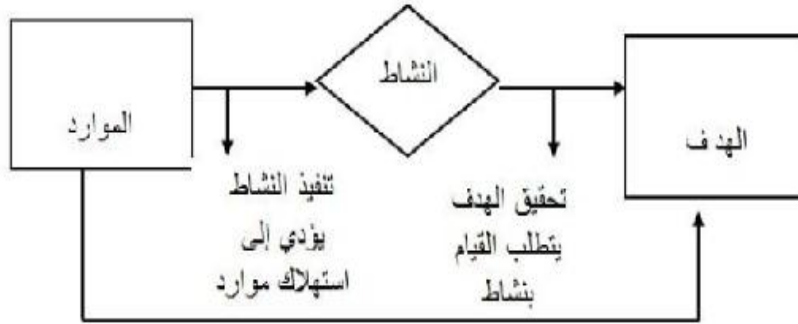
ومن نفس المنطلق تشير العديد من الأدبيات إلى أن المرونة الاستراتيجية تتجسد في قابلية المؤسسات لتغيير استراتيجياتها أو تواجدها فرص من فرص التعديل الميكانيكي لإستراتيجياتها وفقا للقدرات المختارة والمستغلة والمطورة ، وذلك من أجل تحقيق التكيف مع اتجاهات السوق ومحاولة التأثير فيه من خلال تقديم منتجات / خدمات جديدة تتناسب مع التغييرات المطلوبة ، وبالتالي فإن المرونة الإستراتيجية تعكس قدرات المؤسسة في البيئات التنافسية المختلفة ( الشماسين ، ٢٠١٣ ، ٢٤-٢٥) .

وبالتالي فالمرونة الإستراتيجية للمؤسسات التعليمية تتجسد في قدرة هذه المؤسسات علي إحداث تكيف مع المتغيرات الخارجية المعقدة ، سواء علي مستوى انتقاء مدخلاتها أو علي مستوى التغير الديناميكي اللازم لعملياتها أو علي مستوى مواصفات المخرجات النهائية التي يجب الوصول إليها ، وبالتالي فإن أحد أهم مخرجات المرونة الاستراتيجية للمؤسسات التعليمية تتجسد في تقديم مخرجات تعليمية تفوق توقعات المؤسسات التنموية بالمجتمع

## ٣- التكلفة على أساس النشاط (Activity-Based Costing) ABC :

هناك العديد من الأدبيات التي تناولت مفهوم ABC لعل من أهمها تعريف كوبر Cooper حيث عرفه بأنه " نظام يقوم على تحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة ، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولا ، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء وذلك بحسب الاستفادة منها " ( التواتي ، ٢٠١٣ ، ٣٠) .

وفي نفس السياق فإن مدخل ABC يعتبر آلية الربط بين الموارد التي تعتبر مدخلات الأنشطة سواء على المستوى البشري أو الفيزيقي أو المعلوماتية أو التشريعية أو التكنولوجية ... الخ ، والأنشطة التي تشكل صلب العملية التعليمية مثل الأنشطة التدريسية والعملية والتدريب ، والهدف التي تسعى لتحقيقه المؤسسات التعليمية في الحصول على أفضل مخرجات تتفق مع معايير الجودة العالمية والإقليمية والمحلية وذلك بأقل تكلفة وأقل فترة زمنية ممكنة ، ويحاول الشكل رقم (١) توضيح هذه العلاقة .



شكل رقم (١)

العلاقة بين الموارد والأنشطة والهدف

(المصدر: العتيقي، ٢٠١٦، ١٤)

وبتحليل الشكل رقم (١) يتضح صعوبة إدارة الأنشطة التعليمية بدون توفير جميع الموارد التي يتم استهلاكها في الأنشطة، وبالتالي فإن تحديد تكلفة الأنشطة تعتمد على تحديد تكلفة الموارد التي يتم استهلاكها داخل الأنشطة سواء كانت موارد ثابتة أو متغيرة، وبالتالي يتم تحديد تكلفة المخرجات النهائية من المنظومة التعليمية، وهي الهدف الرئيسي من العملية التعليمية، وبالتالي الموارد هي أساس الأنشطة، والأنشطة هي المدخل الرئيسي للمنظومة التعليمية في تحقيق أهدافها.

## المبحث الأول : بنية نظم المحاسبية التعليمية داخل مؤسسات التعليم قبل الجامعي

هناك العديد من المحاور التي يجب تناولها في الجزء الحالي من أجل تحليل بنية المحاسبية داخل مؤسسات التعليم قبل الجامعي، لعل من أهمها تحليل مفهوم المحاسبية التعليمية، والأهداف التي تسعى لتحقيقها، ورصد أهميتها وتواجدها، والتعرف على أهم العوامل التي أدت لظهور نظم المحاسبية بالعملية التعليمية، وأهم القيم التي تحكم هذه النظم، ومستويات المحاسبية التعليمية، ومكوناتها ومداخلها المختلفة، وخطوات تطبيقها، ويتم تناول كلا منهما على النحو التالي:

### أولاً : تعريف المحاسبية التعليمية

هناك العديد من التوجهات المختلفة عند تعريف المحاسبية التعليمية وذلك وفقاً للبعد التي يتم التعريف على أساسه، لذا نحاول سرد هذه التعريفات من أجل تحليل هذه التوجهات ومحاولة تبني إحداهما بما يتناسب مع متغيرات القرن الحادي والعشرين، وخاصة في نهاية العقد الثاني منه، حيث تلجأ المؤسسات التعليمية لاستخدام المحاسبية للتغلب على المشاكل التي تواجهها، من أجل زيادة فعالية المنظومة التعليمية، ورفع كفاءتها.

ونحاول تحليل مفهوم المحاسبية أولاً، حيث تعني تحميل الأفراد والمنظمات مسئولية أدائهم، بتقديم سجلات أو تقارير عن المسئولية الموكلة إليهم، وذلك لتحملهم مسئولية أدائهم، إذن فالمحاسبية تعني: " الوسائل والآليات والممارسات التي تستخدمها الحكومات للتأكد من أن نشاط ومخرجات الجهاز الحكومي تتوافق وتتلائم مع الأهداف والمقاييس الموضوعية لها" (عبد الرحمن، ٢٠٠٨، ١٠٣).

وبتحليل التعريف السابق للمحاسبية يتضح تواجد أبعاد للمحاسبية تتجسد في تواجد إدارة فعالة قادرة على تحقيق الأهداف الموضوعية في خطط المؤسسات حتى تكون مستعدة للمحاسبية، كما ان المحاسبية تساعد الموارد البشرية بالمؤسسات على زيادة إحساسهم بالمسئولية والتزامهم بما هو في الخطة لتنفيذه محاولين إستغلال كل الموارد المتاحة لذلك، وأيضا محاولين التغلب المستمر على الإشكاليات التي تواجه العمل بالمؤسسة.

ويمكن أن تعرف المحاسبية من خلال العوامل التي تساعد على نجاحها، حيث تعرف بأنها عملية مختزلة في ثلاثة عوامل فقط تشتمل على (أ) سلطة خارجية، (ب) التفاعل والتبادل الاجتماعي؛ (ج) حقوق السلطة. كما يؤكد مولجان Mulgan على إمتداد المحاسبية لما هو وراء هذه العوامل الثلاثة، حيث هناك المسئولية، والمراقبة والاستجابة، والحوار، فهناك العديد من التعقيدات حول تطبيق المحاسبية داخل العديد من المؤسسات كآلية للسيطرة عليها (Negropontes,2010,27-28).

وبالتالي تم تحديد مفهوم المحاسبية من خلال العوامل التي تساعد على نجاحه، والأبعاد التي تقف وراء هذه العوامل، حيث تم التركيز على تواجد مجموعة من العوامل الأساسية مثل السلطة الخارجية التي يجب ان تنعزل تماما على السلطة الداخلية لتحقيق النجاح المطلوب، وأيضا تواجد نوع من التفاعل والتبادل الاجتماعي بين مؤسسات المحاسبية بعضها البعض أو بين جهات المحاسبية والمؤسسات التعليمية، كما يجب توافر مجموعة من الحقوق للسلطة الخارجية عند إتخاذ اللازم بعد نتائج المحاسبية.

ومن نفس المنطلق تتناول العديد من الأدبيات المحاسبية التعليمية علي أنها الوسائل المستخدمة لتقييم المؤسسة، حيث تقديم تقارير عن أسباب ودوافع الأداء الحالي، وأيضا عن الوقائع والأحداث داخل المنظومة التعليمية، وبالتالي يجب الإجابة عن خمس تساؤلات رئيسية هي: ما مستوى المحاسبية التي نبحث عنه؟ وما الجهات المسئولة عن المحاسبية؟ ومن الذي يقع عليه الحساب داخل المؤسسات التعليمية؟ ما هي العمليات التي تقع تحت إطار المحاسبية؟ ما النتائج المترتبة على إجراء المحاسبية؟ (Leithwood,2005, 11).

وبتحليل التعريف السابق نجد أنه يحاول تجسيد المحاسبية في المؤسسات التعليمية في مراحل تبدأ بتحديد الجهات المسئولة عن المحاسبية وأهمية تواجد نوع من النزاهة في هذه الجهات وإنفصالها تمام عن المؤسسات التعليمية، وأيضا الآليات المتبعة في المحاسبية ومصداقياتها، والمستوى المطلوب من المحاسبية المطلوب الوصول إليه، وما الموارد البشرية التي تواجه جهات المحاسبية وتمدهم بالبيانات والمعلومات اللازمة لتقييم الأداء الحالي للمؤسسة، والنتائج المستقبلية المتوقعة على عمليات التقويم.

وبالتالي فالمحاسبية التعليمية يمكن تجسيدها في التعريف التالي: "مطالبة المؤسسات التعليمية تقديم عدد من الأدلة والبراهين والإثباتات التي توضح مدى التزام هذه المؤسسات بالمعايير الموضوعية لها من قبل وزارة التربية والتعليم ومؤسسات الجودة، وأنها قد حققت الأهداف المنوط لها القيام بها في الخطط التعليمية، وبالتالي تكوين مخرجات وفقا لتوقعات المؤسسات التنموية في المجتمع قادرة على تحقيق الطفرة الإستراتيجية للمجتمع".

ومن الممكن أيضا تعريف المحاسبية التعليمية بأنها: "تقييم أداء المؤسسات من خلال قدرتها على إنجاز النتائج المرجوة وفقا للمعايير الموضوعية بالخطوة وذلك بالإمكانات المتاحة لديها، وذلك من خلال قدرتها على استغلال نقاط القوة لديها وتغلبها على نقاط الضعف، واستغلال الفرص المتاحة وتجنب التهديدات، وذلك بوجود قيادة قادرة على إتخاذ القرارات الإستراتيجية الملائمة في التوقيت الملائم، وأيضا تمتلك القدرة على تحمل المسئولية"



### ثانياً : أهداف تطبيق نظم المحاسبية التعليمية

- هناك العديد من الأهداف التي تسعى لتحقيقها نظم المحاسبية عند تطبيقها على المؤسسات التعليمية في المجتمع ، لعل من أهمها ما يلي :
- ١- جمع المعلومات الخاصة بجميع العمليات التي تحدث في المؤسسات التعليمية من أجل تقييمها ، ومعرفة مدى تناسبها مع الموارد المتاحة أم لا ، وبالتالي يكمن هذا الهدف في توفير قاعدة معلومات للمؤسسات التعليمية على المستويين الداخلي والخارجي .
  - ٢- تسجيل جميع العمليات التي تحدث داخل منظومة العمل بالمؤسسات التعليمية سواء على مستوى التدريس أو الأنشطة التي تتم داخل المعامل والمكتبات ، وأنشطة التربية الفنية والموسيقية والاقتصاد المنزلي ... الخ ، والنشاط العلمي الإبداعي وأنشطة خدمة المجتمع .
  - ٣- تحديد نتائج العمليات التي تحدث داخل المنظومة التعليمية ومحاولة تقييمها من حيث كفاءتها الداخلية والخارجية ، وذلك عن طريق الكشف عن نقاط القوة التي تتمتع بها بعض المؤسسات التعليمية لتكون نموذجا لمثيلاتها ، وأيضا إظهار نقاط الضعف التي تتواجد داخل المؤسسات التعليمية ، وذلك من أجل محاولة حلها والقضاء عليها .
  - ٤- تحديد المركز المالي للمؤسسة التعليمية ، أي الأصول الثابتة والمتغيرة ومدى توظيفها ، ومصادر التمويل للمؤسسة الداخلية والخارجية .
  - ٥- تحديد القدرة الإقتصادية للمؤسسات التعليمية ، من حيث قدرة المؤسسات التعليمية علي تكوين مخرجات تعليمية يكون لها عائد اقتصادي ، سواء علي مستوى المعرفة التي يتم إنتاجها أو من خلال الموارد البشرية التي تسهم في عمليات الإنتاج وتقديمها .
  - ٦- إمداد المستويات الإدارية داخل المؤسسة التعليمية وخارجها علي مستوى الوزارة وهيئات الجودة بالمعلومات والبيانات الكافية بجميع العمليات التي تتم داخلها ، من أجل تفعيل عمليات مراقبة أوجه النشاط المختلفة .
  - ٧- عقد العديد من المقارنات بين أداء المؤسسات التعليمية في نفس المجتمع ، وأيضا عقد مقارنة مع أداء المؤسسات في العديد من المجتمعات الأخرى ، لإظهار ما تتميز بها كل مؤسسة عن الأخرى .

### ثالثاً : أهمية تطبيق نظم المحاسبية التعليمية

تظهر أهمية تطبيق نظم المحاسبية داخل المؤسسات التعليمية في تحقيق متطلبات الجودة المتوقعة ، حيث تؤدي المحاسبية للعديد من التحسينات داخل مؤسسات التعليم قبل الجامعي من أجل تحقيق المهام المطلوبة منها ، وبالتالي تتحقق الجودة داخل هذه المؤسسات ، كما تظهر أهمية تطبيق نظم المحاسبية في التحديث المستمر للقوانين والتشريعات والسياسات الخاصة بهذه المؤسسات بما يتناسب مع المتغيرات العالمية والإقليمية والمحلية .

كما تظهر أهمية تواجد نظم المحاسبية التعليمية في توضيح قدرة هذه المؤسسات على إستغلال الموارد المتاحة سواء كانت بشرية أو مالية أو فيزيقية أو معلوماتية ... الخ في الحصول على أفضل مخرجات ممكنة تساعد في إحداث طفرات اقتصادية بالمجتمع المصري عند مساهمتها في سوق العمل ، وبالتالي تسهم نظم المحاسبية بالمؤسسات التعليمية في زيادة الدخل القومي العام ، وبالتالي تأثير التعليم على إقتصاد المجتمع .

وبالتالي تسهم نظم المحاسبية بمؤسسات التعليم قبل الجامعي في الإرتقاء بالقيمة الإقتصادية المضافة EVA لهذه المؤسسات في مجتمع المعرفة ، حيث أن التقدم الإقتصادي لأي مجتمع يعتبر مقياس لإنجاز المؤسسات التعليمية في تقديم مخرجات تتناسب مع طبيعة هذا التقدم ، وخاصة في ضوء زيادة حدة المنافسة بين هذه المؤسسات ، كما تسهم نظم المحاسبية في مساعدة صانعي القرار في تحليل منظومة الانفاق داخل العملية التعليمية ، وبالتالي يتم اتخاذ العديد من القرارات التي ترتقي بالعملية التعليمية .

## رابعاً : العوامل التي أدت لظهور المحاسبية التعليمية

هناك العديد من العوامل التي ساعدت على ظهور مفهوم المحاسبية داخل المؤسسات التعليمية لعل من أهمها ما يلي :

- ١- **الأداء الضعيف** : حيث دفع الأداء الضعيف المزمع للمؤسسات التعليمية صناع القرار لتبني سياسات للإصلاح ، وتبني على وقوع أداء المؤسسات التعليمية تحت المحاسبية ، للكشف عن الأسباب الحقيقية للأداء الأكاديمي لهذه المؤسسات (Macartney, 2011,1). حيث كان الأداء الضعيف للمؤسسات التعليمية هو الدافع الرئيسي لتطبيق المحاسبية بكل تقنياتها ، وذلك من أجل معرفة الهدر في الموارد ، ومحاولة إستغلال الموارد المتاحة للحصول على أفضل مخرجات ممكنة من الموارد المتاحة للمنظومة التعليمية ، وتحليل نشأة المحاسبية في المؤسسات التعليمية نجد ارتباطها دائماً بالأداء الضعيف للمؤسسات التعليمية .
- ٢- **اقتصاد السوق** : حيث ساد العديد من دول العالم فلسفة إقتصاد السوق على جميع المستويات الحكومية والخاصة ، ونتج عن ذلك ظهور حوكمة المؤسسات التعليمية ، حيث تقوم الحوكمة على أساس منطقي يكمن في محاسبة المهنيين لأنفسهم في العمل على المستوى الداخلي قبل المحاسبية الخارجية العامة التي تقوم بتحديد الأهداف ، وفي ضوء هذه الأهداف يتم رصد العديد من مؤشرات الأداء لقياس مدى تحقيق الأهداف ، ويتم مقارنة المخرجات باحتياجات السوق ، حيث أصبح السوق في هذا النموذج معيار لوضع المكافآت والحوافز (Green,2011,1) .
- و تأسيساً على ما سبق زادت أهمية تحقيق الجودة في المؤسسات التعليمية مقارنة بمثلاتها في المؤسسات الإنتاجية ، ووضع العديد من الخطط الإستراتيجية التي تسعى لتحقيق أعلى عائد ممكن بأقل تكلفة وأقل فترة زمنية ، وذلك بتحليل توقعات السوق من المؤسسات ، وإنتاج مخرجات تتناسب مع متطلبات السوق .
- ٣- **المنافسة بين المؤسسات** : حيث تزايد الوعي لدى المؤسسات بأن التعليم هو القادر على توفير قوى عاملة متميزة للمؤسسات ، وبالتالي تعمل المؤسسات التعليمية على توفير ميزة تنافسية للمؤسسات ، مما دفع المؤسسات التعليمية لمزيد من الاهتمام حول مراقبة الجودة ورضا العملاء (Rothchild,2011,50) .
- وبالتالي دفع زيادة المنافسة بين المؤسسات الصناعية والتجارية على المستوى العالمي القادة السياسيين لمحاولة الضغط على المؤسسات التعليمية وتحقيق كل مصادر التمويل التي تحتاجها ، وذلك من أجل توفير جميع متطلبات الجودة لهذه المؤسسات ، وذلك للحصول على مخرجات متميزة ، تصبح ميزة تنافسية للمؤسسات الصناعية والتجارية داخل المجتمع عن غيرها من المجتمعات .
- ٤- **التقارير العالمية** : حيث كشفت العديد من التقارير العالمية تواجد أزمة في العملية التعليمية على المستوى العالمي ، لعل من أهمها تقرير اللجنة الوطنية للتميز في التعليم عام ١٩٨٣م وهو " أمة في خطر " ، حيث انتقدت المدارس الحكومية الأمريكية على نطاق واسع ووصفها بأنها متواضعة للغاية ، وغارقة في البيروقراطية ، كما انها تفتقر النظرة المستقبلية للتعليم ، حيث أنها قصيرة الأجل ، كما حذر التقرير بتصاعد موجة من الرداءة ستؤدي لتآكل الأسس التربوية ، وبالتالي تهدد مستقبل الولايات المتحدة كولة وشعب ، واستشهد بتواجد فجوة أكاديمية واسعة في البرامج المقدمة للبيض والسود ، وانخفاض درجات الطلاب في إختبارات (SAT) ، كما أن المناهج الدراسية مخفضة ولا تكفي السنوات التي يقضيها الطلاب في الدراسة ولا الواجبات المنزلية ، وظهور انخفاض في درجات التقييم

الوطني ، كما طالب التقرير بمحاولة زيادة الدور الفيدرالي في إحكام السيطرة على المؤسسات التعليمية (Mattei,2005,2013).

وبتحليل ما سبق يمكن إستنتاج أهمية التعليم في حياة العديد من المجتمعات المتقدمة من بينها الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث يتضح لنا أهمية التقارير في تغيير واقع المجتمع ، وأيضا نزاهة التقارير ومدى تعبيرها عن الواقع أيا كان ، وانتفاضة المجتمع بجميع مؤسساته لأوضاع التعليم ، حتى لا يحدث إنهيار للمجتمع وتقدم غيره من المجتمعات في السباق العلمي بينهما .

٥- ارتفاع التكاليف الاقتصادية فيما يتجاوز معدلات التضخم : فمن الملاحظ تزايد الضغوط المالية على الدول في مجال التعليم ، نتيجة تزايد الأعداد الملتحقين بالمؤسسات التعليمية ، حيث تجاوزت الزيادات في الرسوم الدراسية للمؤسسات التعليمية معدلات التضخم ، مما أدى لزيادة الضغوط على الحكومة في محاولة توفير الخدمات التي تحتاجها المؤسسات التعليمية (Rothchild,2011,50) .

وبالتالي زادت الحاجة لتطبيق كل تقنيات المحاسبة في المؤسسات التعليمية من أجل أوجه إنفاق كل هذه الموارد المالية ، وحساب العائد منها ، وأثر القيمة المضافة لمخرجات هذه المؤسسات على المجتمع ، وبالتالي محاولة الإستفادة من مخرجات هذه المؤسسات بأقصى درجة ممكنة .

### خامساً : قيم المحاسبة التعليمية

هناك العديد من القيم التي يجب أن تُبنى عليها نظم المحاسبة داخل المؤسسات التعليمية ، وذلك من أجل تحقيق أداء بدرجة أعلى أو الحفاظ على معدلات الأداء الحالي إذا كانت مرتفعة ومرغوب فيها ، لذا يجب تحليل هذه القيم من أجل معرفة الهياكل الأساسية الغير ملموسة التي تبني عليها منظومة العمل بالمؤسسات التعليمية ، ويتم تناولها على النحو التالي :

١- **الإلتزام بالمعايير** : حيث لا بد على جميع الموارد البشرية التي تعمل داخل المؤسسات التعليمية - لعل من أهمها المعلم - الإلتزام بالمعايير المنصوص عليها ، وذلك من أجل ضمان كفاءة أعلى في الأداء ، وأيضا لضمان الحفاظ على سمعة المؤسسة من حيث الأداء بكفاءة أعلى ، كما يجب أيضا على المؤسسات التعليمية الإلتزام بتعهداتها تجاه الموارد البشرية بها (Green , 2011, 5).

حيث أن الإلتزام دائما في العمل من القيم التي يكون لها طرفان يفضل دائما أن يكونوا على درجة من التساوي ، حيث يجب أن تلتزم المؤسسات التعليمية بتعهداتها تجاه جميع الموارد البشرية العاملة بها ، وايضا يلتزم جميع الموارد البشرية بالمؤسسات بالمعايير الموضوعات من أجل الوصول للأهداف المرجوة له على المستوي الشخصي ، وللمدرسة وللمجتمع .

٢- **النزاهة** : لا بد من توافر النزاهة في القائمين على المحاسبة التعليمية حتى تزداد الثقة بهم ، ومن أهم متطلبات النزاهة أن يكون أميناً في أداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية ، وأن يكون قادر على تحمل جميع المسئوليات الملقاه على عاتقه في إطار أخلاقي ، وعدم التأثير بشكل سلبي مباشر أو غير مباشر على تحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسات التعليمية (محمود ، ٢٠١١ ، ٤١١) .

وبالتالي لا بد من إختيار العناصر البشرية القائمة بعمليات المحاسبة بدرجة عالية من الدقة ، حيث أن عدم توافر النزاهة قد يؤدي لضياع المؤسسات التعليمية ، وبالتالي ضياع المجتمع ، حيث أن النزاهة من المتطلبات الرئيسية لعمليات محاسبة على درجة عالية من الدقة ، وهي السبيل لتحقيق أعلى كفاءة ممكنة .

- ٣- **السرية التامة** : وتعني المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالمؤسسات التعليمية إلا في حالة وجود إلزام قانوني بالإفصاح ، وإعلام مساعديّة سرية المعلومات التي يحصلون عليها في حالة توافر تصريح بذلك ، والإمتناع عن استخدام المعلومات السرية التي تُتاح له للحصول على ميزة إضافية لمصلحته الشخصية أو لتحقيق مصلحة طرف آخر على حساب مصلحة المؤسسة بالرغم من عدم مشروعية ذلك سواء من الناحية الأخلاقية أو القانونية ( محمود ، ٢٠١١ ، ٤١١).
- والسرية التامة أحد أهم أسرار النجاح في نظم الحاسبية ، وهو ما نفتقره في مؤسساتنا بالمجتمع المصري ، حيث أن نشر المعلومات الخاصة بالمؤسسات التعليمية من خلال جهات الحاسبية يحدث خلل كبير في العمليات ، حيث تتعرض لضغوط خارجية تؤثر بقوة على نتائج التقييم ، وبالتالي تكون مخرجات الحاسبية غير دقيقة .
- ٤- **الإستقلالية والموضوعية** : حيث يجب أن تستقل جهات الحاسبية التعليمية عن الجهات المسئولة عن الرقابة داخل هذه المؤسسات ، حتي تكون هناك نوعا من الموضوعية في معالجة الموضوعات والقضايا محل الإعتبار ، كما يجب أن تكون الإستقلالية بعيدا عن المصالح الشخصية حتي لا تكون هناك اي ضغوط خارجية .
- ٥- **المصداقية والأمانة** : فالأمانة مطلوبة في جميع مراحل عمليات الحاسبية من أول الحصول علي مصادر البيانات والمعلومات ، وحتى الحصول على نتائج تقييم أداء المؤسسات التعليمية ، ودائما ما تُقارن الأمانة بالمصداقية في التعامل مع كل البيانات والمعلومات التي تحصل عليها جهات الحاسبية من المؤسسات التعليمية .
- ٦- **اتقان العمل** : فيجب أن يؤدي جميع العاملين بالحاسبية التعليمية واجباتهم بإتقان ، ولا يتم إدخار أي جهد في سبيل وفائه بمسئوليّاته تجاه مهنته ورسالته التي يؤديها ، كما يجب أن يكون دائما ملم بما هو جديد في مهنته سواء على مستوى المعارف والمهارات او على مستوى تطور القوانين الخاصة بالمهنة ( محمود ، ٢٠١١ ، ٤١١ ) .
- ٧- **المشروعية** : لا بد أن تكون جميع العمليات التي يقوم بها فريق الحاسبية داخل المؤسسات التعليمية يتميز بالمشروعية ، حيث أن الطرق غير المشروعة قد تؤدي لتضليل جهات الحاسبية وتصل بها لنتائج غير متوقعة .
- ٨- **الموضوعية** : يتوجب توافر العدل والحيادية من أجل تحقيق الموضوعية في عمليات الحاسبية التعليمية ، وبالتالي يجب ان تُعرض جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع أنها قد تؤثر على فهم مستخدم معلومات التقارير أو التوصيات المعروضة ( محمود ، ٢٠١١ ، ٤١١).
- وتأسيسا على ما سبق تتضح أهمية تواجد العديد من القيم داخل نظم الحاسبية التعليمية من أجل ان يكتب لها النجاح ، حيث أن هناك العديد من العوائق التي تقف أمام تفعيل نظم الحاسبية لعل من أهمها ضعف تواجد القيم داخل هذه النظم ، وبالتالي لا بد من التأكد من تواجدها لضمان نجاح نظم الحاسبية .
- سادساً : قواعد الحاسبية التعليمية**
- وهناك أيضا العديد من القواعد التي يجب توافرها في المؤسسات التعليمية حتى تتم الحاسبية بدرجة عالية من النجاح ، لعل من أهمها ما يلي :
- ١- **الشمولية Comprehensiveness** : فلا ينبغي أن تركز عمليات الحاسبية على عنصر واحد في المؤسسات التعليمية مثل المعلم ، ويتجاهل جميع العناصر التي ساعدته على أدائه داخل المؤسسة من حيث القوة أو الضعف ، لذا يجب أن تتسم عمليات الحاسبية بالشمول لجميع العناصر داخل المؤسسة .

- ٢- **البساطة Austereness** : ويقصد بها تقديم البيانات والمعلومات الخاصة بأداء الموارد البشرية داخل المؤسسات التعليمية؛ وذلك لإعلان عن أداء المؤسسات دون تعقيد ولا محاباة أو مجاملة بحيث تكون البيانات واضحة ومفهومة للجميع؛ وذلك حتى يسهمل التعامل معها وتحليلها تحليل شامل بما يضمن استقرار المؤسسة ( شريف وحسن ، ٢٠١٣ ، ٤١٩).
- ٣- **الإستمرارية Continuousness** : حيث لا بد من المتابعة المستمرة للعمليات داخل المنظومة التعليمية من أجل سرعة اكتشاف الأخطاء ومعرفة أسبابها وإبلاغ المسئولين عنها للتعامل معها فوراً (شريف وحسن ، ٢٠١٣ ، ٤١٩).
- ٤- **النظرة المستقبلية Outlook** : حيث تسعى المحاسبية لتقديم رؤية مستقبلية لأهم النتائج المترتبة على استمرار الوضع الحالي على ما هو عليه ، حيث أن المحاسبية تسعى دائماً لإحداث تحسين مستمر سواء في برامج إعداد المعلم بما يتناسب مع المتغيرات المستقبلية ، أو في عمليات التدريس للعمل على زيادة التحصيل العلمي للطلاب ، وبالتالي يجب ألا تكون المحاسبية مجرد عمليات روتينية للتقييم فقط بل يجب أن تتعدى ذلك ، ويتم رسم صورة مستقبلية للمؤسسات التعليمية من خلال القرارات التي تتخذها القيادات للإرتقاء بأداء المؤسسات في المستقبل (Plecki et al , 2012 , 318-319).
- ٥- **سرعة كشف الانحرافات speed detecting deviations** : ويقصد به متابعة الفساد والخلل داخل عمليات المنظومة التعليمية بما يضمن دراسة أسباب الانحرافات ، وتوفير أفضل السبل الفعالة للمتابعة المؤسسية الفعالة بما يضمن عنصر السرعة في الكشف عن الانحرافات (شريف وحسن ، ٢٠١٣ ، ٤٢٠).
- ٦- **المرونة Flexibility** : وتعد المرونة العنصر الحاسم في نظم المحاسبية ، حيث تتطلب توافر نوع من المرونة لدى الإدارات التي تعمل بالمؤسسات التعليمية ، وذلك من أجل تحقيق التوازن بين الهدف الرئيسي للعملية التعليمية والمتجسد في جودة مخرجات العملية التعليمية مع تحقيق نوع من الإنصاف ، وأيضاً لتحقيق التناغم بين التغييرات العالمية المعاصرة في طبيعة المخرجات التعليمية ومصالحة العملاء الرئيسيين ، ويقضي ذلك توافر نوع من المرونة (Benway, 2008,124).
- حيث أن المرونة أحد أهم متطلبات الإدارة الناجحة التي تحاول دائماً تحقيق التناغم بين جميع أطراف العملية التعليمية وأصحاب المصالح منها بنوع من العدالة والإنصاف ، حيث أن تعدد أطراف العملية التعليمية يجعلها معقدة بدرجة متزايدة ، ولذلك يجب ان تكون هناك نوع من المرونة في الإدارة لتحقيق العدالة والإنصاف ، وهذه أسس الجودة في العملية التعليمية .
- ٧- **المتابعة Mentoring** : حيث تعد المتابعة نظام تقييمي منهجي دوري متكامل يشمل عمليات وإجراءات جمع البيانات باستخدام الأدوات المناسبة وتصنيفها وتخزينها ، وكتابة تقارير متابعة ، وذلك من أجل تزويد جميع الأطراف المعنية بمعلومات يمكنهم الاستفادة منها لأغراض متعددة (عبد السلام ، ٢٠١١ ، ٢٠٢).
- ٨- **التقويم Evaluation** : ويجب أن يتم التقويم بعقلانية ، حيث أن الغرض من التقويم هو كشف الأخطاء المنهجية في النموذج الإداري التي إعتمدت عليه المؤسسات التعليمية في تحقيق أهدافها ، لذا يجب أن تلتزم سياسات المحاسبية بمجموعة من القيم المجتمعية التي تحكم العمل ، حيث أن التقويم يعد آلية وقائية وطنية للكشف عن أسباب الانحرافات فقط لاغير سواء في الجوانب النظرية أو التطبيقية للمؤسسات التعليمية ، لذا يجب إسناد العقلانية في عملية التقويم دوراً كبيراً في تحقيق ذلك طبقاً للمنطق الأرسطي (Green ,2011,2).

٩- **المسئولية Responsibility** : هناك علاقة طردية بين المسئولية والمحاسبية ، فكلما استطاعت المؤسسات التعليمية توفير كل متطلبات الأداء المتميز لدى جميع مواردها البشرية للحصول على أفضل مخرجات من العملية التعليمية ، أدى ذلك لزيادة أعباء المسئولية التي تقع على عاتق جميع الموارد البشرية من أجل الحصول على المخرجات بالصورة المتوقعة ، وأصبح كل عنصر بشري بداخل المنظومة ملتزم بالعدد من المسئوليات من أجل تحقيق الأهداف المنشودة ، وبالتالي يجب تعريضهم للمحاسبية من أجل مكافأة المتميز ومحاسبة المقصر .

١٠- **الحافز الذاتي Self Motivation** : حيث هناك علاقة طردية بين المحاسبية والحافز الذاتي للتغيير ، حيث تركز المحاسبية على وجود دوافع ذاتية للتغيير من داخل المؤسسة قبل الدوافع الخارجية ، حيث لا تكمن أغراض المحاسبية في وجود مجموعة من العقوبات تقع على المؤسسات التعليمية ، بل يكمن الغرض الرئيسي للمحاسبية في تواجد الدوافع الذاتي للتغيير من داخل المؤسسة قبل الدوافع الخارجية (Boone,2007,7) .

١١- **الشفافية Transparency** : يوجد بُعد هام جداً تركز عليه الشفافية ويتمثل في درجة الإفصاح عن معلومات تخص المؤسسات التعليمية من حيث مواردها وإمكاناتها ونقاط قوتها وضعفها وأهدافها ، بالإضافة إلى العناصر الآتية : النتائج المالية والتشغيلية ، وعوامل المخاطرة ، والمرتبات والمزايا المادية ، بالإضافة إلى هيكل وسياسة الحوكمة المتبعة ، وبيان نسب العائد ، والمعلومات الأخرى (هندي ، ٢٠٠٤ ، ٧) .

وبناء على ما سبق يتضح أهمية تواجد هذه القواعد بنظم المحاسبية ، ولا يتم الاستغناء عن إحدهما ، حيث أن كلا منهما مكمل للآخر ، فلا يتواجد شمولية بدون تواجد بساطة في المحاسبية ، ولا تتواجد الاستمرارية في المحاسبية إلا بغرض توفير نظرة مستقبلية أفضل للمؤسسات التعليمية ، وبالتالي يتطلب ذلك سرعة كشف الانحرافات من خلال المتابعة والتقييم المستمر ، ويحتاج ذلك نظم للمرونة والشفافية وقدر من الحافز الذاتي .

### سابعاً : المكونات الأساسية لنظم المحاسبية التعليمية

يتم توضيح المكونات الأساسية للمحاسبية التعليمية من المعادلة الآتية :

المحاسبية التعليمية = أهداف + تقييمات + تعليمات + موارد + مكافآت أو عقوبات

ويتم تناول كل مكون من مكونات المحاسبية التعليمية بشئ من التفصيل ، وذلك من

أجل توضيح أهمية تواجد داخل نظم المحاسبية ، وهي على النحو التالي :

١- **الأهداف** : حيث لا بد من توافر الأهداف الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية للمؤسسات التعليمية التي يتم في ضوءها إجراء عمليات المحاسبية ، حيث يجب توافر العديد من الخصائص في الأهداف لعل من أهمها أن تكون محددة وقابلة للقياس ، حيث أن معظم الأهداف تكون غامضة وفضفاضة غير قابلة للقياس ، كما يجب أن يكون هناك إتفاق عام عليها من الكثير من الشرائح الممثلة للمجتمع ، وأن تكون واقعية وليست مثالية وخيالية ، وأن تكون محددة بفترة زمنية وغير مفتوحة على الإطلاق .

فعلى سبيل المثال وضعت الولايات المتحدة أهداف للمؤسسات التعليمية قانون تثقيف المجتمع الأمريكي عام ١٩٩٤م ، وتكمن هذه الأهداف في أنه بحلول عام ٢٠٠٠م يجب أن يتحقق الآتي (Mattei , 2005,14-15):

(أ) إستعداد جميع الأطفال الأمريكية داخل المدرسة للتعلم .

(ب) إرتفاع معدلات التخرج من المدارس الثانوية ليصل إلى ٩٠٪ على الأقل .

(ت) إتقان الطلاب عندما يتركوا الصفوف الرابع والثامن والثاني عشر من اللغة الإنجليزية، والرياضيات، والعلوم، والتربية الوطنية، والجغرافيا والاقتصاد، والفنون والتاريخ واللغات الأجنبية، وأن تتأكد كل المدارس من قدرة الطلاب على استخدام عقولهم في أن يكونوا منتجين في اقتصاد البلاد، ويصبح مواطنًا قادر على تحمل المسؤولية.

(ث) التحاق جميع المعلمين ببرامج تدريب لتحسين المهارات المهنية لإرشاد الطلاب من أجل تحقيق النجاح في القرن المقبل.

(ج) إحتلال الطلاب الأمريكيين المراكز الأولى في العالم في العلوم والرياضيات.

(ح) إمتلاك جميع الأمريكيين مهارات القراءة والكتابة من أجل زيادة المسؤولية لدي المواطن الأمريكي، وزيادة قدرة المجتمع على التنافس العالمي.

(خ) توفير بيئة مدرسية منضبطة خالية من العنف والمخدرات.

(د) زيادة مشاركة الآباء في تعليم أبنائهم، من أجل تحقيق النمو العاطفي والإجتماعي للطلاب

وتأسيساً على ما سبق تتضح أهمية تجديد الأهداف على مستوى الدولة، ويتم ترجمه هذه الأهداف في المؤسسات التعليمية وفقاً لطبيعة كل مرحلة من المراحل، حيث أن الأهداف تعتبر معايير يتم في ضوءها وضع العديد من المؤشرات الكافية لقياس مدى تحقيق هذه الأهداف داخل المؤسسات التعليمية، كما يجب الإشارة إلى أن الأهداف التعليمية على مستوى الدولة تعتبر موجّهات لعملية التخطيط داخل المؤسسات التعليمية.

٢- **التقييمات:** ولابد ان تعتمد التقييمات في الأساس على مدى تحقيق المؤسسات التعليمية لأهدافها، والتي تكمن في الدور الحاسم التي تلعبها المؤسسات التعليمية في التكوين المهني للموارد البشرية التي سوف تنضم للمؤسسات التنموية في المجتمع، وبالتالي تُزيد من قدرة هذه المؤسسات، حيث لابد من تواجد ترابط بين التعليم والممارسة المهنية، وأيضاً يجب أن تنتهي التقييمات بإصدار العديد من الأحكام على مستويات المخرجات العلمية والمهنية، وذلك من أجل مساعدة متخذي القرارات في عملية صنع القرار (Green,2011,2).

ويتوقف على هذه التقييمات إصدار القرارات الخاصة التي تكشف عن أداء المؤسسات التعليمية، ومستوى التحصيل الأكاديمي للطلاب، ومستوى وكفاءة جميع الموارد البشرية التي تعمل داخل هذه المؤسسات ومدى توظيفهم للإمكانيات المتاحة، كما تساعد التقييمات على وضع الخطط الإستراتيجية لتفادي أخطاء المحاسبية في المراحل القادمة.

٣- **التعليمات:** حيث يجب أن يتم إصدار العديد من التعليمات للمؤسسات التعليمية من أجل تحقيق الأهداف المنشودة لها، كما يعتبرها البعض بمثابة مبادئ لإصلاح المؤسسات التعليمية للتحلي عن أهدافها التقليدية ومحاولت تحقيق الأهداف الحديثة، وبالتالي تزداد أهمية هذه التعليمات وخاصة عندما يكون مصدرها حكومة البلاد لأنها ترتبط بالموارد التي تتيحها لتنفيذ هذه الأهداف.

فعلى سبيل المثال أعاد الرئيس جورج بوش (الأب) في ٨ يناير ٢٠٠٢ قانون التعليم الابتدائي والثانوي (ESSA)(Every Student Succeeds Act)، كما تم إصدار قانون عدم ترك أي طفل (NCLB)(No Child Left Behind)، والذي يسعى لتحقيق ١٠٠٪ في أداء الطلاب الأمريكيين بحلول عام ٢٠١٤، وقد استهدف الرئيس بوش أربعة مبادئ لإصلاح التعليم الأساسي تتجمع حول موضوع زيادة المحاسبية من أجل تحسين التحصيل العلمي للطلاب وهما على النحو التالي (Green,2011,2):

(أ) زيادة المحاسبية والإبلاغ عن النتائج . حيث يعيد قانون NCLB تعريف الدور الفيدرالي في التعليم حتى K-12 ، حيث إلزام جميع المؤسسات بمعايير أكاديمية صعبة الإنجاز، وإنشاء نظام للإبلاغ والمحاسبية لقياس النتائج ، وبخاصة في القراءة والرياضيات، والعلوم بدرجة أقل .

(ب) يوفر NCLB أدوات قوية لتقديم أفضل تعليم لكل الطلاب في مؤسساتهم التعليمية ، وخاصة أن الطلاب في أشد الحاجة لذلك . وتقليل كمية الروتين ، والسماح بدرجة أكبر من المرونة .

(ج) قام NCLB بتوسيع الخيارات أمام الآباء والأمهات من خلال توفير الدعم غير المسبوق من الحكومة الاتحادية التي تسمح الأطفال المعرضين للخطر في مدارسهم ذات الأداء المنخفض لمدارس أخرى ذات أداء أعلى وخارج منطقتهم .

(د) يركز قانون NCLB على جودة أساليب التدريس ، ومن ثم تعزيز جودة المعلم وتدريبهم تدريب عالي من أجل ضمان حصول كل طفل في المدارس الحكومية الأمريكية لمستوى معين في القراءة عند وصوله للصف الثالث يقرأ عند أو فوق مستوى الصف من الصف الثالث .

وتحليل لما سبق تتضح أهمية تواجد دور رئيسي للدولة في متابعة العمليات داخل المنظومة التعليمية ، وذلك من خلال إصدار العديد من التعليمات التي تضمن تفعيل عمليات المحاسبية ، وتضمن جودة العمليات التي تتم داخل المنظومة التعليمية ، وذلك من أجل ضمان الحصول على فرص تعليمية جيدة لجميع الطلاب من أجل حاجة الدولة لهم مستقبلاً ، كما أن هناك وجهاً آخر لذلك يتجسد في توسيع الفرص لأولياء الأمور في الانتقال ما بين المدارس لتحقيق أفضل أداء .

4- الموارد : ويجب توافر الموارد للمؤسسات التعليمية التي تتم على أساسها عمليات المحاسبية ، فيجب أن تتوافر الموارد البشرية داخل المؤسسات وتتناسب مع أعداد الطلاب والإمكانات المتاحة ، كما يجب الحفاظ على هذه الموارد من خلال التدريب المستمر للموارد البشرية وعلى رأسها المعلم ، حيث أنه العصب الرئيسي للعمليات التعليمية ، كما يجب إجراء عمليات تحسين مستمر للموارد الأخرى بحيث تتناسب مع متطلبات المجتمع .

وبتحليل الخطة الإستراتيجية للتعليم في الولايات المتحدة الأمريكية ، فقد وضع أوباما برنامج زمني لتطوير مؤسسات إعداد المعلم ، وذلك من أجل إصلاح برامج إعداد المعلم ، حيث أكد في خطابه 2009م على ضرورة إحداث تغيير ثوري في أوضاع المعلمين في المجتمع ، حيث ربط بين تحسين جودة المعلم وتحسين قدرة البلاد على المنافسة في إقتصاد المعرفة ، وبين ضمان جودة مخرجات المنظومة التعليمية من القوي البشرية ، وتلبية الإحتياجات المتزايدة من المعلم في المجتمع ، ثم بعد ذلك تتم المحاسبية في ضوء هذه الإصلاحات المنشودة (7 , 2013 , Smith et al) .

5- وتأسيساً على ما سبق تتضح أهمية التغيير الجذري لأوضاع المعلمين في المؤسسات التعليمية داخل المجتمع المصري على جميع المستويات التدريسية والاجتماعية والمالية والثقافية... الخ ، وذلك من أجل إحداث ثورة في الإعداد المهني للمعلمين للارتقاء بالأداء التدريسي لهم ، وأيضاً الارتقاء بالدخل المالي لهم ، وتحسين أوضاعهم الاجتماعية والثقافية... الخ ، ثم بعد ذلك محاولة تحسين جميع الموارد التعليمية داخل المؤسسات .

6- المكافآت أو العقوبات : حيث تسعى نظم المحاسبية لتحسين أداء المؤسسات التعليمية عن طريق ربط المكافآت العلنية للمؤسسات أو للأفراد بالنتائج التي تم الحصول عليها ، ومدى تحقيقها للأهداف التي توضع لهذه المؤسسات ، حيث ان تحقيق الهدف هو العنصر الحاسم للحوافز ، كما يتم أيضاً فرض العديد من العقوبات إذا كانت النتائج غير مقابلة للأهداف الموضوعية ، وبالتالي لا بد من تواجد العديد من الخطط التي تربط بين قضايا الشفافية والكفاءة (Macartney, 2011,4-5).



ويتم رصد الحوافز على أساس الفرق بين الأداء الحالي والأداء السابق للمؤسسات أو للمعلمين... الخ، حيث يتم مقارنة الأداء الحالي أيضا بالأهداف التي وضعت في خطة المحاسبية ومدى تحقيقها، ويتم استخدام العديد من النماذج لرصد الحوافز طبقا لكم العمل التي تقوم به المؤسسات التعليمية ونوعه أو على مستوى الأفراد داخل المؤسسات التعليمية.

وتأسيسا على ما سبق نستنتج ان نظم المحاسبية يتحدث دائما عن طرفان أساسيان للمحاسبية يمكن تجسيدهما في صورة معادلة، وتتكون المعادلة من طرفان، حيث يتمثل الطرف الأول في الدائن وهو الطرف الذي يمتلك مصادر الأموال Source of Finance التي تنفق على المؤسسات التعليمية سواء من الحكومة أو مصاريف الطلاب أو من الخدمات التي تقدمها هذه المؤسسات للمجتمع أو الضرائب... الخ، في حين يتمثل الطرف الثاني للمعادلة في المدين، وهما الأطراف التي تقوم بتوظيف واستخدام هذه الأموال Uses of Finance، والذي يتمثل في جميع الموارد البشرية بالمؤسسات التعليمية، وبالتالي يمكن التعبير عن المعادلة كالتالي:

### مصادر الأموال = استخدامات الأموال

وبالتالي لا بد من تواجد نوع من المحاسبية من الدائن والذي يتجسد في الدولة التي تنفق جزء من اموالها وتستقطعه من اجل التعليم، والمدين وهما جميع الموارد البشرية المتواجدة داخل المؤسسات التعليمية، وذلك عن جميع العمليات التي تتم داخل المؤسسات التعليمية والتي ساعدت على تواجد المخرجات التعليمية سواء الإنتاجية ام القيمية بهذه الدرجة. ومن هنا تفرض المحاسبية تقديم تقارير دورية عن طبيعة العمليات التي تتم داخل المنظومة التعليمية، وذلك على النحو التالي (Leithwood,2005,14-15):

- (أ) المعلم : يجب أن يقدم تقرير عن طبيعة التدريس داخل الفصل الدراسي ، والأداء الحالي للعملية التعليمية ، والإمكانات المتاحة له ، ومدى التزامهم بالقوانين والسياسة الموضوعية ، وتقديم تقارير لأولياء الأمور عن مستوى ذويهم داخل العملية التعليمية .
- (ب) الإداريين : وضع تقارير دورية عن أداء كل عنصر بشري في العملية التعليمية وقدرته على إستغلال الموارد المتاحة والحصول منها على أعلى عائد ممكن .
- (ت) المدرسة : تقديم تقارير عن التحصيل العلمي للطلاب ونتاجهم .
- (ث) وزارة التربية والتعليم والإدارات التعليمية : مسؤولة عن وضع تقارير للنتائج المتوقعة من جراء تطبيق السياسة التي تم رسمها من خلال الوزارة ، وتعمل على تدعيمها الإدارات وبناء على ما سبق يتضح لنا أن مقياس إنجاز المؤسسات التعليمية يتمثل في العديد من المؤشرات لعل من أهمها علي مستوى الطلاب مثلا : التحصيل الدراسي ، ومدى التقدم العلمي ، ومستوى الرعاية الإجتماعية والصحية والفنية والثقافية.. الخ ، وبالتالي يعتبر ذلك دليل على الكفاءة التعليمية المطلوب الوصول اليها ، كما انه لا بد من تواجد العديد من الممارسات المهنية التي تتناسب مع ذلك ، كما يجب أن توفر المؤسسات التعليمية درجات من العقاب للمقصرين في أداء عملهم .

### ثامناً : مداخل المحاسبية التعليمية Educational Accountability Approaches

هناك العديد من التصنيفات المختلفة لمداخل المحاسبية التعليمية، حيث هناك اتفاق في العديد من النقاط واختلاف في نقاط أخرى، كما أن هناك العديد من المداخل تتناسب مع طبيعة بعض المجتمعات دون الأخرى، كما أن تواجد عدة تصنيفات يعني عدم الاتفاق على نموذج محدد للمحاسبية يُطبق في المؤسسات التعليمية، كما أن تعدد التصنيفات يعني عدم وجود تناقض بين هذه المداخل بل قد تتكامل مع بعضها البعض .

ويوضح الجدول (١) أربعة مداخل للمحاسبية، وليس من الضروري استخدام كلا منهما منعزل عن الآخر، بل أنه من الممكن استخدام مزيج من هذه المداخل وفقا لقبليته البيئية التعليمية لتطبيق المدخل الملائم.

## جدول (١)

## نظرة عامة لمدخل المحاسبية التعليمية

مدخل المحاسبية	من المسئول عن المحاسبية	لمن يقدمون المحاسبية	على ماذا يحاسبون	ما النتائج المترتبة على فشل تحقيق الأهداف
المحاسبية المستندة على المعايير	المدرسة / المنطقة (الحي)	الولاية / الحكومة / الفيدرالية	رفع كفاءة الطلاب (ويُقاس ذلك في NCLB باختبارات قياسية موحدة).	عقوبات صارمة على نحو متزايد (على سبيل المثال، نقل الطلاب، والخدمات الإضافية، وإعادة البناء من جديد)
المحاسبية البيروقراطية	المدرسة / المنطقة (الحي)	الولاية	الإمتثال للقواعد والتشريعات	العقوبات مثل فقدان الاعتماد، وإطلاق النار على الرؤساء / المعلمون
المحاسبية المهنية	المعلمين	الأقران في المهنة / المنظمات المهنية	متابعة إستطلاع والتعرف على الممارسات المهنية	عقوبات مهنية مثل فقدان الشهادات
المحاسبية السوقية	المدرسة	الوالدين (أولياء الأمور)	المعايير الأكاديمية، الفلسفية / القواعد الدينية، انضباط الطلاب، ملامح أخرى	فقدان الطلاب، مما أدى إلى خسارة في الإيرادات، والفشل الاقتصادي

( Source :Stecher & Kirby , 2004,5).

وبالتالي يجب قبل إختيار المدخل الملائم تطبيقه في المؤسسات التعليمية داخل أي مجتمع محاولة التصدي لعدد من الأسئلة لعل من أهمها ما الهدف من إجراء عمليات المحاسبية التعليمية، وما طبيعة المجتمع الذي يتم فيه تطبيق المدخل المحاسبي الملائم، ومن المسئول عن المحاسبية، وما القواعد التي يجب إتباعها، وما البنود التي يتم المحاسبية عليها، ولئن تقدم نتائج المحاسبية، وما النتائج المتوقعة من مخرجات عملية المحاسبية، وما أهم الإيجابيات والسلبيات من جراء تطبيق المحاسبية.

كما أنه بتحليل جدول (١) يتضح عدم وجود جادر عازل بين كل مدخل من مداخل المحاسبية والمداخل الأخرى، وبالتالي من الممكن الجمع بين عدة مداخل وليس الإضرار بمدخل واحد، فمثلا الجمع بين المحاسبية على أساس المعايير وأي نموذج آخر للمحاسبية؛ حيث أن المعايير مفهوم واسع يشتمل على المحتوى والأداء والتدريس والتنمية المهنية، وفي نفس الوقت هناك العديد من المداخل المتعارضة التي لا يجوز الجمع بينها مثل المحاسبية المهنية والمحاسبية السياسية.

ويتم تناول مداخل المحاسبية المطبقة في المؤسسات التعليمية على المستوى العالمي في القرن الحادي والعشرين، ومحاولة إظهار أهمية ودواعي تطبيق كلا منهما، وأهم الإيجابيات والسلبيات من تطبيق المدخل، ويتم عرضها على النحو التالي:

### ١- المحاسبية المستندة على المعايير (SBA) Standards – Based Accountability

نتيجة لزيادة أهمية العائد من المعرفة في حياة المجتمعات، فقد ازداد التنافس العالمي بين المؤسسات التعليمية، ولذا قامت العديد من الدول على جميع المستويات العالمية والإقليمية لتغيير السياسات التعليمية سعيا نحو تحقيق الجودة والتميز في مخرجات العملية التعليمية، وتم تغيير نظم المحاسبية التقليدية وأصبحت هناك العديد من المعايير على جميع المستويات العالمية والإقليمية والمحلية تحكم سياق التحرك للمؤسسات التعليمية.

وترتكز المحاسبية المستندة إلى المعايير (SBA) على خليط من ثلاثة أهداف ، يتجسد أولهما في تحسين التحصيل الأكاديمي للطلاب ، وثانيهما تواجد تقييمات موحدة للكشف عن أوجه الخلل ، وثالثهما تركيز المحاسبية على نتائج الطلاب ، وبدأت الدعوة لهذا المدخل ١٩٨٩م إستجابة لضعف أداء الطلاب الأمريكيين في التقييمات الدولية المقارنة ، وبعد الكثير من الدراسة والمناقشات أصبحت معايير المحتوى رسمياً أحد دواعي إعادة تضييق قانون التعليم الإبتدائي والثانوي ESEA عام ١٩٩٤م ، وأصبحت المحاسبية الجديدة مستندة لمعايير بعيدة المدى ، ومن ثم أخذت كثير من الدول ( أمريكا - إنجلترا - كندا - اليابان - ... الخ ) التحرك نحو محاسبية المعايير (Hamilton,2007,2).

ويجب الإشارة لظهور حركة المعايير بالولايات المتحدة الأمريكية مع بداية عقد الثمانينات ، حيث وضع تقرير " أمة في خطر " النظام التعليمي في الولايات المتحدة تحت النار ، حيث أثبت أن مستوى التحصيل العلمي للطلاب أقل من ذويهم في الدول الأخرى ، وبالتالي ظهرت الدعوة لتواجد العديد من المعايير يكون لها دور رئيسي في عمليات المحاسبية ، وزاد تعزيز المعايير في ١٩٩٠ من قبل عدد من التشريعات التي سعي لتواجدها كلياتون لتحقيق أهدافه عام ٢٠٠٠ والتي تكمن في تثقيف المجتمع الأمريكي بأوضاعهم التعليمية ، وأيضا حدث تحولاً كبيراً في إستراتيجية أمريكا من بوش الأب الي كليتتون ثم بوش الابن وحتى أوباما وترامب (Benway,2008,30).

وبتحليل ما سبق يمكن إستنتاج ارتباط المحاسبية على أساس المعايير بانتفاضة المجتمع الأمريكي حين وجد أداء طلابه هزيل بالنسبة للمقارنات الدولية ، وهنا يتضح لنا أهمية المحاسبية على أساس المعايير باعتبارها نوع من أنواع المقارنة المرجعية لنتائج الطلاب مع غيرهم على المستوى الدولي ، كما يمكن إستنتاج أيضا كيف انتفض المجتمع الأمريكي من هزلية المؤسسات التعليمية وتأثير ذلك على مستقبل المجتمع وقيادته الإستراتيجية للعالم .

وتعرف المحاسبية المستندة على المعايير (SBA) بأنها ضمانات لحصول الطلاب في جميع المؤسسات التعليمية علي نفس الفرص التعليمية من تعليم عالي الجودة ، وبالتالي تحقيق تقدم أكاديمي متوقع في هذه المؤسسات ، كما يمكن إعتبار المحاسبية على أساس المعايير بأنها أداة للتقييمات الأكاديمية للمؤسسات التعليمية ، وإعداد المعلمين وتدريبهم ، والمناهج الدراسية ، كما يمكن تعريفها بأنها توقع من الدولة وأولياء الأمور والمجتمع... الخ للمستوى الأكاديمي للطلاب وأداء المعلمين والإداريين ، وتعرف أيضا بأنها مقياس للحكم على كفاءة المؤسسات التعليمية في تحقيق أهدافها أم لا ( Russell & Bray, 2013,7 ) .

وفي نفس السياق فقد عرفت (SBA) أيضا بأنها : آلية لتحقيق جودة منظومة العملية التعليمية من خلال وضع العديد من المعايير تتم المحاسبية علي أساسها ، ويُعرف المعيار بأنه " المرجع الذي سيتم في ضوءه قياس مدى تحقيق الأهداف ، وكذلك القياس الأمثل للمقارنة " ، ويُعرف أيضا بأنه : " مقياس خارجي للحكم على الأشياء أو لتقدير صحتها " أو " الأداة التي يقوم عليها المحاسبية " ( أحمد ، ٢٠١٤ ، ١٨٠ ) .

وبناء على ما سبق تُعد المحاسبية على أساس المعايير قيد على المؤسسات التعليمية والمجتمع بتوفير الإمكانيات البشرية والمالية والمادية والفيزيقية والتشريعية والسياسية... الخ التي ينطبق عليها المعايير ، وبالتالي تعطي فرص متساوية لجميع الطلاب دون مراعاة إنتمائهم وخلفياتهم الإجتماعية والإقتصادية... الخ ، كما أنها ضمان للحصول على جودة من مخرجات هذه المؤسسات التعليمية ، وبالتالي تحقيق التقدم المطلوب في الإقتصاد عن طريق إقتصاد المعرفة . ويجب الإشارة إلى أن المعايير متعددة المستويات وتشتمل على معايير للمحتوى العلمي الذي يُقدم للطلاب ومدى تناسبه مع قدراتهم والمهارات الواجب إكتسابها ، وأيضا ملائمتها لمهارات وقدرات المعلمين ، وأيضا هناك معايير للأداء توضح ماهو متوقع من المؤسسات التعليمية ، والتطوير المهني لأداء المعلمين ، والتنسيق بين صانعي السياسات والإداريين لتمكين الطلاب من

المهارات الواجب عليه إتقانها ، ومدى المقابلة بين معايير المحتوى ومعايير الأداء ، كما أن المحاسبية على أساس المعايير تعتبر وسيلة لتقييم أداء المؤسسات ، وتحسين الخدمات التي تقدمها للطلاب (Stecher ,2010,34)

وبالتالي فهناك العديد من الفرص التي تعطيها الجهات المعنية بالمحاسبية للمؤسسات التعليمية ، ومثال على ذلك ما تفعله الجهات المحاسبية بالمؤسسات التعليمية حيث يتم إعطاؤها فرص لتحسين خدماتها ومحاولة الإلتزام بالمعايير للإرتقاء بأداء المؤسسات ، وعند توافر أكثر من فرصة ولم تستطع المؤسسات تحسين خدماتها فيجب أن تغلق ، حيث يتم إعادة هندستها من جديد حتى تتناسب مع متطلبات تطبيق هذه المعايير .

وتختلف جهات المحاسبية SBA من دولة لأخرى ، حيث تختلف طبيعته المحاسبية في الدول المركزية عن الدول اللامركزية عن الدول التي تقوم بالجمع بين المركزية واللامركزية ، حيث أن الجهات المسئولة عن إجراء المحاسبية تتمثل في الحكومة في الدول المركزية ، و جهات محلية ومؤسسات بداخلها في الدول اللامركزية ، والعديد من الجهات المحلية ولكن تحت إشراف الدولة في الدول التي تجمع بين المركزية واللامركزية .

## ٢- المحاسبية البيروقراطية Bureaucratic Accountability

تعود البيروقراطية إلى عالم الإجتماع الألماني ماكس فيبر (١٨٦٤-١٩٢٠) ويتكون من مقطعين ؛ الأول (Bureau) وتعني المكتب ، والثاني (Cracy) وتعني القوة أو السلطة . وبالتالي فالبيروقراطية تعني سلطة المكتب ، وبالتالي فالمحاسبية البيروقراطية تعني المحاسبية الملزمة بالإمتثال لقواعد وأنظمة تفصيلية محددة من قبل السلطة العليا ، ومهمة البيروقراطي أداء ما تفرضه هذه القواعد والأنظمة ، وبالتالي فالمحاسبية البيروقراطية تركز على الإجراءات والممارسات التي تقي بالشكل المطلوب أكثر من النتائج المتحققة ، حيث يبتعد واضعي السياسات عن الفصول وما يجري بها ، ويكتفون بوضع العديد من الإجراءات البيروقراطية التي تحكم العمل في الميدان ( Morgeson, 2005,4-5 ) .

وبالتالي تشير المحاسبية البيروقراطية بتواجد بناء هرمي محكوم بمجموعة من القواعد والقوانين واللوائح التي تحكم العمل ، وبالتالي فهناك العديد من الوكالات الحكومية التي أنشئت لنشر هذه القواعد واللوائح والتشريعات ، وبالتالي فالمحاسبية البيروقراطية توفر قواعد لجميع الموارد البشرية داخل المؤسسات التعليمية ومن بينهما المعلمون لضبط العمليات التي تقوم بها هذه الموارد داخل المدرسة ، وبالتالي تتم المحاسبية للمؤسسات التعليمية في ضوء هذه القواعد واللوائح والقوانين .

وقد أكد تشارلتون Charlton على أن المحاسبة المالية أصل عملية المحاسبية ، حيث أنها مصدر لتنظيم الخدمات بطريقة فعالة أخلاقية في المؤسسات الإنتاجية والخدمية ، وبالتالي ينطبق ذلك على المؤسسات التعليمية ، ثم شملت المحاسبية النهج الإداري ليتوافق مع البيروقراطية ، لذا هناك مطالبة بتوفير مؤسسات للمحاسبية قادرة على التدقيق في جميع التعاملات ، وترتكز المحاسبية البيروقراطية على الإلتزام بالقواعد واللوائح ، وليس احتياجات العميل من الخدمات المهنية (Negropontes,2010,30-31).

وبالتالي فالغرض من المحاسبية في الأساس هو تقييم الأداء المالي للمؤسسات التعليمية وقدرتها على إستغلال الموارد المتاحة في ضوء المخصصات المالية لها سواء من الدولة أو من المؤسسات التنموية أو من مصاريف الطلاب ، ولذلك لا بد من توافر نوع من المحاسبية يلتزم بعدد من القواعد مثل المحاسبية البيروقراطية .

ويتجسد المعيار داخل المحاسبية البيروقراطية في الآونة الأخيرة في القواعد والتشريعات التي تحدد تصرفات المناطق والمدارس والمدرسين . كما تصنع هذه المحاسبية افتراضات ضمنية تكمن في توحيد السياسات والممارسات ، أي يمكن لوضعي السياسات استنباط القواعد العامة

لجميع المدارس ، وبالتالي فمن المنطقي الحد من عدم الالتزام عند تطبيق هذه القواعد (Stecher & Kirby, 2004,6).

وهناك صعوبة في تطبيق آلية المحاسبية البيروقراطية داخل المؤسسات التعليمية ، حيث أنها تعتمد على عدد من الافتراضات لعل من أهمها : (أ) يُنظر للطلاب كأنهم كيانات معيارية قياسية موحدة ويجب أن يستجيبوا بطرق مشابهة للبرامج أو الأنشطة المصممة من قبل صانعي السياسات أو البيروقراطيين. (ب) هيئة الجودة للمعرفة توجد عامة لجميع المتعلمين. (ج) جسد المعرفة يمكن مخلوط بممارسة قياسية موحدة وتنفيذها من خلال الإجراءات المقررة، والموارد والتخطيط ونظم إعداد التقارير؛ (د) وسوف يلتزم الإداريين والمدرسين بتنفيذ المناهج والممارسات بطريقة مقرر (Negropontes, 2010,31).

وبالتالي هناك العديد من الصعوبات التي تقف أمام تطبيق المحاسبية البيروقراطية في المؤسسات التعليمية ، حيث أن الأدوات والتقنيات التي تنطبق على المؤسسات الإنتاجية لا تنطبق بالضرورة على المؤسسات الخدمية وخاصة التعليمية ، نظرا لما تمتع به من خصائص فريدة حيث التعامل مع العنصر البشري ، وبالتالي هناك فروق فردية بين الموارد البشرية تُصعب من تواجده قواعد وقوانين موحدة .

### ٣- المحاسبية المهنية Professional Accountability

والمحاسبية المهنية هي نوع من المحاسبية يتجسد في عقد نوع من المساءلة للمؤسسات التعليمية عن مدى الوفاء بمتطلبات عملائها ، ومدى رضا عملائها عن تقنيات التدريس المستخدمة في هذه المؤسسات والممارسات التي تتم داخل المؤسسة ، كما تركز على مدى تلبية المؤسسات لإحتياجات الطلاب بالرغم من تنوعهم وإختلافهم سواء في القدرات والمهارات أو في الخلفية الإقتصادية والإجتماعية (Hoover, 2014,1).

وتقوم المحاسبية المهنية على معايير محددة وقواعد تحكم المهنة ، كما أنها تقوم على الخبرة الفنية الخاصة التي يمتلكها المعلمون وجميع العاملون في المؤسسات التعليمية من أجل محاولة تطبيق هذه القواعد ، حيث تمتلك الخبرة دورا كبيرا في تنفيذ هذه القواعد ، كما تعتمد المحاسبية المهنية على تواجده هيئات مهنية وهياكل أنشأتها الحكومات لضمان جودة هيئة المعرفة وممارستها المختصة (Rothchild, 2011,54).

ويؤكد ماكدونيل McDonnell (2000) على أن وضع قواعد المحاسبية المهنية يتم من خلال خبراء من هيئة متخصصة من المعرفة. وبالتالي يجب التركيز في القواعد على احتياجات العملاء حتى تتحول هذه القواعد إلى ممارسة؛ ومن ثم يجب الاستقلال من السيطرة السياسية في تحديد طبيعة المخرجات المطلوبة ، حيث أن الخبراء من داخل المهنة هم أكثر دراية بالمهارات المطلوبة لتحقيق تدريس فعال ، لأن التدريس هو فن وعلم ، وبالتالي يجب ان يخضع المعلم للمحاسبية الذاتية أولا في فاعلية تدريسه قبل التعرض لأي نوع من المحاسبية الأخرى (Piro & Mullen, 2013,69).

وتؤكد التعريفات السابقة للمحاسبية المهنية على الركيزة الأساسية لها ، والتي تتجسد في التركيز على العملاء ومتطلباتهم من العملية التعليمية ، ونتيجة لذلك يزداد دور المعلم في هذا النوع من المحاسبية حيث أنه هو المتخصص الوحيد الذي يدرك متطلبات الطلاب من العملية التعليمية ، ومدى تناسب محتوى المقررات مع طبيعة الطلاب أم لا ، وأهمية تقييمه لطرق التدريس المتبعة ، وهل تفي بهذا الغرض أم لا ، وبالتالي يزداد ثقل المعلم في هذا النوع عن غيره من أنواع المحاسبية .

لذا تركز المحاسبية المهنية في التعليم على الطالب ، وتشمل ثلاثة عناصر أساسية أولهما تواجده معايير تربوية هادفة ودفاعية " تحصينية " أمام ما يتوقعه الآباء والأعضاء الممثلين للجمهور العام من نظام المدرسة والمعلم ، بينما يتجسد ثانيهما في إنشاء وسائل معقولة ومجدية

، بينما يظهر ثالثهما في توفير سبل الإصلاح وتدارك الأخطاء على أرض الواقع ، بحيث يتم تقديم نهاية المطاف الطلاب بشكل جيد (Negropontes,2010,41).

وتقوم المحاسبية المهنية في التعليم على ثلاثة مبادئ هي: (أ) قاعدة معرفية متميزة تساعد على اتخاذ قرارات فريدة ومتميزة لمقابلة احتياجات العملاء. (ب) احتلال العميل رقم واحد في المؤسسة ، (ج) معايير مراقبة في الممارسات العملية والأخلاقية. إذا لابد من توافر المبادئ الثلاثة في المؤسسات التعليمية لتفعيل مدخل المساءلة المهنية في التعليم ، لذا يجب أن يكون المعلمين ومديري المدارس والمشرفين على استعداد لمراقبة المعايير الخاصة بها والممارسات العلمية والأخلاقية من خلال الحكم الذاتي في وضع المعايير التعليمية ، وتطوير المناهج الدراسية، ووضع تقييم يقوم على استخدام هيئة متخصصة المعرفة متجددة عن طريق التعلم والبحث المستمر (Negropontes,2010,42).

وتأسيسا على ما سبق فهناك مبادئ أساسية للمحاسبية المهنية تتمحور حول تحديد احتياجات العملاء من العملية التعليمية ، وبالتالي لابد من التحليل المستمر لإحتياجات العملاء لإدراك التغيير المستمر في إحتياجاتهم ومدى قدرة المؤسسات التعليمية على تلبية هذه الإحتياجات ، وبالتالي لابد من وجود دراسات وأبحاث مستمرة لتكوين قاعدة معرفية عن إحتياجات العملاء ، ولكن ذلك في ضوء قيم أخلاقية .

وبنيت المحاسبية المهنية على افتراض رفع مكانة المعلمين لأنهم أصحاب الخبرة في الممارسات والمشاركات المهنية الكافية لتحديد أفضل الطرق لتلبية الإحتياجات الفردية لطلابهم. لذا يجب العمل بكافة الطرق على تحقيق التنمية المهنية للمعلمين بما يحقق لهم الإحتراف ورفع مكانة المهنة . ومن هنا تزداد الدعوة لإحداث ثورة في برامج إعداد المعلمين وقادة المدارس لخلق نوع من التعليم أكثر فاعلية (Tuinamuana,2011,75).

وتأسيسا على ما سبق تتضح أهمية المعلمين وقادة المؤسسات التعليمية في هذا المدخل للمحاسبية ، وهو متواجد غالبا في كثير من دول العالم مثل فنلندا ، وإسترااليا وغيرها من الدول ، وبالتالي سعت الدول لتواجد معايير دقيقة في إختيار المعلمين وقادة المؤسسات التعليمية ، وأيضا تحري الدقة في برامج تنميتهم بما يتناسب مع تحقيق الإحتراف لهم لأن اي تقدم لهم سيكون له قيمة مضافة عالية جدا على الطلاب ، حيث يقترن هذا النموذج نجاح مخرجات العملية التعليمية بقدرات وكفاءات المعلمين .

وقد وضع كلا من ويس و لبيراند ( Wise and Leibbrand 2003 ) نموذج من المساءلة المهنية التي تركز خصوصا على المعلمين . وبالرغم من مركز ثقل هذا النموذج في الولايات المتحدة إلا إنه غير مرغوب فيه ، لأنه يبني على أدلة مفروضة بالقوة ، حيث يفترض أن نجاح الطالب في المدرسة يتوقف إلى حد بعيد على مستوى المعلمين من حيث رغبتهم وقناعتهم ومعارفهم التربوية ومهاراتهم . ووفقا لهذا النموذج فإن المعلمين مسئولين عن تنفيذ أفضل الممارسات المنصوص عليها في تصريحات معايير ممارسة التدريس . كما يقرالنموذج بأفعال المعلمين تجاه تعزيز وتقييد الأفعال للآخرين ، كما يحمل مجموعة من الأدوار للمؤسسات لضمان قدرة المعلمين على تطبيق أفضل الممارسات (Leithwood,2005,25).

وتقوم المحاسبية المهنية على أسس علمية تتجسد في توفير الخبرات اللازمة للمعلمين للحفاظ على التميز التعليمي . كما تضع تحصيل الطلاب في طليعة إهتمامها وبالتالي توسعت في وضع مقاييس لتحديد التحصيل العلمي للطلاب للإرتقاء بالقيمة المضافة له داخل المجتمع ، وهناك ثلاث آليات مستخدمة في هذا النموذج لتقييم أداء المعلم وهي القيمة المضافة والملاحظات وردود فعل الطلاب. حيث لا يكتفي هذا النموذج بمقياس واحد فقط بل يسعى لتوفير العديد من المقاييس لتحقيق فاعلية التحصيل العلمي للطلاب (Piro & Mullen,2013,69).

ويؤكد مدخل المحاسبية المهنية على زيادة المحاسبية لقادة المدارس ، حيث يجب لضمان بقائهم إطلاعهم على أفضل الممارسات للموارد البشرية ، كما يجب عليهم وضع عدد من

التوقعات في ضوء الموارد المتاحة، وتهيئة الظروف للنمو المهني، وأيضاً رصد التقدم المحرز للموارد البشرية نحو تحقيق المعايير المهنية بعد عزل جميع الانحرافات الخارجية، ومساعدة أولياء الأمور على فهم وتقدير هذه المعايير؛ وحشد الموارد لتلبية المعايير، والحفاظ على معنويات المعلمين في المدارس، ويساعد على ضمان العلاج بإنصاف من أجل تلبية احتياجات الطلاب (Leithwood,2005,25).

لذا تؤكد المحاسبية المهنية على توافر نوع من الإستقلالية للمعلم حتي يبدع في عمله، كما تؤكد على اختلاف طبيعة عمل المعلم عن أي عمل آخر، حيث لا بد من تحقيق الإستقلالية التامة للمعلم وتحقيق الإشباع الكامل له في كل متطلباته، حيث ان التدريس علم وفن، وبالتالي يحتاج مهارات إبداعية البعض منها يكون نابع من شخصية المعلم، حيث أن المهارات ليست دائماً مكتسبة بل يكون الكثير منها ذاتي.

#### ٤- محاسبية السوق Market Accountability

ويمكن تعريف محاسبية السوق على أنها مسائلة المؤسسات التعليمية عن مدي الوفاء بمتطلبات السوق، والذي يتجسد في توقعات أولياء الأمور والتلاميذ، حيث يكون لهم حرية اختيار المؤسسة التي تتناسب مع متطلباتهم، وبالتالي يحتاج العملاء لمنظومة شاملة من المعلومات عن أداء المؤسسات التعليمية، لذا نحن في حاجة لنظم معلوماتية عن نتائج امتحانات المؤسسة بالمقارنة بذويهم، وسمعة المؤسسات، ومستوى إعداد المعلمين، والتقنيات المتبعة في التدريس... الخ (Acquah , 2013,2-3).

ويتضح تركيز محاسبية السوق على إحداث تنافس بين المؤسسات التعليمية بعضها البعض من أجل تقديم الخدمات التي تلبى توقعات العملاء، أو ما يفوق توقعاته من أجل جذب العملاء من غيرهم من المؤسسات، وبالتالي في هذا النموذج تسعى المؤسسات التعليمية لتحقيق الجودة والتميز، وذلك من أجل الحصول على الإمتيازات التي تتبع ذلك من توفير مصادر تمويلية عالية من العملاء للإقبال على المؤسسات.

ويعتمد هذا النوع على ثلاث ركائز أساسية تتجسد في التنافسية بين المؤسسات، وحرية الإختيار للالتحاق بالمؤسسات، وتوفير السلع التي تلبى إحتياجات المستفيدين، والمؤسسات التعليمية تقدم خدمات سواء لأولياء الأمور أو المجتمع الخارجي المتضمن في توفير مخرجات تتناسب مع متطلبات سوق العمل، لذا يجب أن تكون هناك جودة في الخدمات وأن تتناسب مع الإحتياجات المختلفة، ولا بد في محاسبية السوق الإهتمام بمفهوم حرية الإختيار "Choice Freedom" والتفردية "Individualism" وبالتالي لا بد من مشاركة المجتمع المحلي في إدارة المدرسة (عبد السلام، ٢٠١١، ١٩٦-١٩٧).

وبالتالي نجد تداخل بين محاسبية السوق والمحاسبية المهنية في تلبية إحتياجات عملاء العملية التعليمية، ولكن تركز المحاسبية المهنية على الارتقاء بأداء المعلمين والقيادات المدرسية بما يتناسب مع اشباع رغباتهم كأحد العملاء الداخليين، وأيضاً وفقاً لإحتياجات العملية التعليمية لتتناسب مع رغبات أولياء الأمور والمؤسسات التنموية بالمجتمع، وبالتالي فإن رغبات العملاء هنا هدف يراد تحقيقه عن طريق الارتقاء بطبيعة المهنة، ولكن محاسبية السوق تركز على محاسبية العملاء كوسيلة للإرتقاء بأداء المؤسسات التعليمية، وبالتالي هناك تشابك بينهما في مدي تحقيق رغبة عملائها.

وبناء على ما سبق تركز محاسبية السوق على تحقيق توقعات السوق من المؤسسات التعليمية، وتقديم مخرجات تعليمية وخدمات تتناسب مع متطلبات زبائنها، وذلك من أجل منعهم من اللجوء لمؤسسات تعليمية أخرى بديلة في المجتمع تقدم مخرجاتها بدرجة أعلى من الجودة أو مخرجات بطرق بديلة على درجة عالية من الكفاءة (Rothchild,2011,54).

وهناك العديد من النماذج التي تستخدم في تحليل توقعات العملاء مثل نموذج servqual الذي يحاول سد الفجوات التي تظهر من توقعات العملاء والخدمات المقدمة من

المؤسسات التعليمية، حيث تكون هناك عدة فجوات سواء عند الإتصال المباشر بالعميل واخذ توقعاته أو عند تحليلها في المؤسسة أو عند توظيف كل العمليات لتحقيقها أو عند تسويق هذه الخدمات المقدمة للعملاء .

تستخدم المحاسبية السوقية التفاعل بين العملاء (الآباء) ومقدمين الخدمة (المدارس) لتنظيم الممارسة وضمان الجودة. ويسمح للآباء في نظام السوق اختيار المدارس المتميزة لأطفالهم بغض النظر على المكان الذي يعيشون فيه. وهناك تنوع في البرامج المخطط لها موجودة لجذب آليات السوق إلى التعليم، وتشتمل على مستندات وضمانات، حيث يتلقى الآباء إيصالات يستطيعون استخدامها لشراء الخدمات التعليمية (مثل تدعيم الحكومة الفيدرالية للاستهلاك الغذائي من خلال طواع الغذاء) (Stecher & Kirby, 2004, 6-7).

وبالتالي تحاول المؤسسات التعليمية التحرر من العديد من القواعد والتشريعات لتقديم برامج جاذبة للعملاء، وبالتالي يدعو هذا النموذج لإستقلالية المؤسسات، وذلك لمحاولة خوض المنافسة دون أي صعوبات تواجهها وتقلل من كفاءتها وأدائها، حيث لا يوجد مكان للمؤسسات التعليمية ذات الأداء الضعيف داخل سوق التنافس .

ويوجد هذا المدخل في العديد من الدول الأوروبية وكندا والولايات المتحدة ونيوزيلندا وأستراليا وأجزاء من آسيا . . وتحاول المؤسسات التعليمية استخدام أدوات محددة لتفعيل حدة المنافسة للاختيار عبر الأنظمة المدرسية، حيث هناك خطط لخصخصة المدارس وبالتالي فهناك أنماط مختلفة من المؤسسات منها المدارس الخاصة والتي يطلق عليها مدارس الميثاق Charter School ويطلق عليها أحيانا المدارس المستأجرة والمدارس الجاذبة Magnet School، والأكاديميات المتخصصة... الخ (Leithwood, 2005, 19).

ويفترض دعاة محاسبية السوق تواجد حرية لدى أولياء الأمور في إرسال أبنائهم في المؤسسات التعليمية التي يوجد بها مميزات أكثر من غيرها سواء في الخدمات المقدمة أو في التقنيات المستخدمة في التدريس والتي تتناسب مع متطلبات سوق العمل أو في الرعاية التي توفرها هذه المؤسسات لأبناءهم سواء علي المستوي الصحي والإجتماعي والثقافي والتعليمي، وبالتالي تزداد المنافسة بين هذه المؤسسات لتحقيق هذه المميزات (Hursh, 2005, 4).

وتأسيسا على ما سبق يتضح نجاح محاسبية السوق في تحقيق جودة العملية التعليمية بصورة مباشرة وغير مباشرة، حيث تدخل المؤسسات التعليمية سوق التنافس من خلال العديد من الأدوات والأساليب مثل تغيير طرق وأسس تمويل المؤسسات التعليمية، تغيير طرق وأساليب التحصيل العلمي للطلاب، والتخلص من البيروقراطية والاحتكارية، تقديم برامج متميزة تتناسب مع متطلبات السوق... الخ.

وهناك العديد من المداخل الأخرى التي تتبعها العديد من الدول، والتي تنبثق معظمها من الأربعة مداخل الرئيسية السابقة، حيث يتميز كل مدخل بفلسفة معينة تتميز عن غيرها من المداخل الأخرى، ويتم عرضها على النحو التالي :

#### ٥- محاسبية النتائج Accountability For Result

وظهر هذا النظام نتيجة التدخل السياسي المتزايد في العديد من الدول بالأمر الخاصة بالتعليم، ويستند على النتائج المحددة من حيث تعلم الطلاب، وبالتالي يتم محاسبية المعلمين من خلال العديد من الجهات علي أساس نتائج الطلاب، وبالتالي هناك تداخل بينه وبين المداخل السابقة مثل المحاسبية المهنية والتي تقتضي تطوير المعايير والقواعد التي تحكم المهنة من أجل تحقيق متطلبات العملاء، وبالتالي من إحدى رغبات الطلاب الحصول على أعلى الدرجات، ولن يتم ذلك إلا بالامتثال للقواعد والتشريعات كما في المحاسبية البيروقراطية، وبالتالي تظهر محاسبية النتائج باعتبارها نتيجة للمحاسبية المهنية والبيروقراطية معا .



ويعتمد هذا النمط من المحاسبية على نموذج إداري حديث يسمى " إدارة الأداء " ويبنى على قاعدة علمية تكمن في " الدفع من أجل تحقيق النتائج " ، لذا افترض هذا النموذج تواجد نوع من التطوير المهني المستمر للموارد البشرية بالمؤسسات ، بما يتناسب مع التحديث المستمر للأهداف الموضوعية ، كما توضع مجموعة من مؤشرات للأداء تضمن التحسين المستمر لجميع العمليات داخل المنظومة ، وهو أحد أهم مبادئ الجودة التي وضعها ديمنج ، وقد تم تطبيقه في العديد من المؤسسات (Green,2011,4) .

وبالتالي لابد من تواجد نوع من التدريب المستمر لجميع الموارد البشرية داخل المؤسسات التعليمية وعلى رأسها المعلم ، وذلك من أجل تحقيق التكيف مع الأهداف المتغيرة للمؤسسات التعليمية ، حتى يتم السيطرة على الأداء من أجل الحصول على أفضل مخرجات ممكنة نتيجة تواجد أفضل مدخلات قادرة على السيطرة على العمليات التي تحدث داخل المنظومة التعليمية ، وذلك من أجل ضمان جودة المخرجات .

وسعت السياسات الرسمية في العديد من بلدان العالم خلال السنوات العشرين الماضية من استخدام مدخل محاسبية النتائج ، وتم عمل مقارنات دولية في العديد من التخصصات داخل الأنظمة المدرسية مثل اختبارات PISA و TIMSS ، وبذلك أدخل هذا النمط سياسة المنافسة على المؤسسات التعليمية ، وذلك من أجل مقارنة النتائج ، ولم يتوقف عند التعليم قبل الجامعي بل امتد للتعليم الجامعي عبر العديد من الكليات (Dorn & Ydesen,2014,3)

وبالتالي فهناك مسابقات مستمرة سواء على مستوى المدارس أو المقاطعات أو الولايات أو الدول بعضها البعض من أجل الصراع على الحصول أفضل النتائج بالمقارنة بمثيلاتها من المؤسسات ، لأن ذلك مؤشر على نجاح المؤسسات التعليمية ، حيث أن الإختبارات المحلية أو الإختبارات المدرسية لا تعبر عن نتائج طلاب المدرسة بالنسبة لذويهم في نفس المرحلة التعليمية ، بل من الممكن ان تؤدي لنتائج مضللة .

لذا سارعت الولايات المتحدة الأمريكية في غضون عامين بمحاولة تحقيق التغيير في نظم المحاسبية من المحاسبية القائمة على الامتثال "البيروقراطية" والمعايير المهنية ، وذلك عن طريق إدخال نظم محاسبية النتائج ، والتطلعات للمحاسبية أصبحت قضية دولية فقد وضعت انجلترا منهاج وطني يرافقه التقييمات والتدابير للمدارس ، وأيضا فرنسا وهونغ كونغ والصين ، واليابان ، وغيرها تستخدم التقييمات الوطنية لقياس الطالب والمدرسة التقدم واتخاذ قرارات بشأن كل منها (Anderson,2005,4).

وبالتالي تسعى محاسبية النتائج لتحسين حياة الأطفال في المؤسسات التعليمية ، وذلك للحصول على نتائج أفضل لهم ، مما يؤثر على الأسر بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة ، وبالتالي تسعى جميع المؤسسات التعليمية للحصول على أفضل نتائج ممكنة ، وبالتالي يساعدنا هذا المدخل من المحاسبية على تطوير المؤسسات التعليمية بما يتناسب مع نتائج أفضل .

#### ٦- المحاسبية على المسئولية Accountability on Responsibility

حيث يوجد ترابط كبير بين المحاسبية والمسئولية ، حيث يظن البعض أنهما مفهومان متناقضان ، ولكن الواقع الفعلي هو عكس ذلك فالمحاسبية تكون دائما عن المسئوليات التي تقع على عاتق الفرد او المنظمة او المؤسسة أو الدولة ، وبالتالي تتجسد المحاسبية في مطالبة الأفراد والمؤسسات بإنجازاتهم من المسئوليات التي تقع على عاتقهم ، بينما المسئولية تتجسد في وجود التزامات تقع على الفرد والمؤسسات والمنظمات والدولة ويتم التعرض للمحاسبية عن تلك المسئوليات وما تم إنجازه (Green,2011,87).

ومن هنا ظهرت نوعية جديدة من مداخل المحاسبية تعتمد على تحديد العديد من المسئوليات على عاتق المعلمين وجميع الموارد البشرية داخل المؤسسات التعليمية ، حيث يتم المحاسبية في نهاية المدة المحددة عن ما تم إنجازه تجاه هذه المسئوليات ، لذا يجب أن يكون هناك

تكامل بين هذا المدخل وبين مدخل المحاسبية على أساس المعايير ، لأن هناك العديد من المعايير التي تحدد الإنجازات التي تم تحقيقها من هذه المسئوليات .

والمحاسبية هنا تمثل التزاما بالعديد من المسئوليات ، لذا يركز هذا النوع على كيفية التصميم والتنفيذ ، لذا تتطلب تواجد العديد من الوزارات ، وأيضا العديد من الإدارات داخل المؤسسات التعليمية ، كما تتطلب أيضا العديد من الكيانات الأخرى وذلك من أجل تقديم تقرير عن النتائج (ما تم إنفاقه وما تم إنجازه ) ومقارنته بالأهداف والغايات ، وأيضا شرح أهم الاختلافات بين أهدافها ونتائجها(Negroponetes,2010,31-32) .

واعتمد هذا النوع من المحاسبية على منطق النيو أرسطي المرتكز على العقلانية العلمية ، حيث يجب بالعقلانية توافر العديد من المسئوليات على جميع الموارد البشرية بالمؤسسات التعليمية ، ثم يتم إتباع أسس علمية مُمهجة في محاسبية الأفراد والمؤسسات في ضوء المسئوليات الملغاه على عاتقهم ، ويجب أن تتحمل المسئوليات على جميع عملاء العملية التعليمية على المستويين الداخلي والخارجي(Green,2011,3).

وفي هذا النوع يتحمل الإدارات التعليمية مسؤولية تنفيذ السياسات التعليمية والإشراف العام على جميع المؤسسات الواقعة في نطاق إختصاصها ، لذا يتركز على أن يقدم المرؤسين كشف حساب عن أدائهم تجاه المسئوليات الملغاه على عاتقهم ، فالمسئولية تمثل اتفاق تعاقدي يرضي فيه الموظف أداء واجباته مقابل العائد المادي الذي يحصل عليه ، لذا ترتضي المسئولية إجراء تحليل للوظائف والأعمال المطلوب إنجازها من كل فرد داخل المؤسسة تجاه تحقيق الأهداف الإستراتيجية لها (أبو غزالة ، ٢٠١٠ ، ٩٤-٩٥).

وتعتمد المحاسبية هنا على إجراء تنازل بين طرفين إحداهما يحمل المسئوليات للآخر ، وبالتالي تقوم الإدارة التعليمية والمدرسية بتحديد الأطراف المسئولة عن العمليات ، فيتحمل الإداريين داخل المؤسسات التعليمية مسئولية إجراء العديد من التقارير والموازنات والجداول حول مجريات العملية التعليمية ، كما يتحمل المعلمون مسئولية ونتائج طلابهم وإعداد ومتابعة التقارير التي تظهر الحالة التعليمية لهم ، وأهم الصعوبات التي تواجههم .

فعلى سبيل المثال عندما يقوم المعلم بإجراء رحلة ميدانية ، فإنه يتحمل النتائج الإيجابية والسلبية لها ، سواء في الخطر الذي يتعرض له الطلاب لأنه لم يقوم بإجراء التأمينات اللازمة لذلك ، وأيضا يُناب إذا حدث العكس وزادت نتائج طلابه عن غيرهم من الطلاب ، وفي هذا النوع من المحاسبية يتحمل المديرين مسئولية إختيار المعلمين ، وطرق التدريس التي يجب أن تتبع داخل الفصول ، وقد تكون المسئولية مشتركة بين العديد من الأطراف ، فالمديرين عامل حفاز للمعلم على إختيار أنشطة إبتكارية ، وبالتالي تقع المسئولية على كلا منهما نتيجة القوانين التي تنظم العمل داخل المؤسسات التعليمية(Leithwood,2005,12-13).

ويعتمد هذا النوع من المحاسبية على محاولة توقع الأدوار التي تقع على الأطراف التي تقع عليهم المسئوليات ، في ضوء معايير أخلاقية ثابتة تحكم العمل بالمؤسسة ، وقد ترتبط الأدوار بالعديد من الأفعال مسببة مثل ما يقوم به المعلمين في فصولهم ، ومنها ما هي غير مسببة مثل الجوانب الإنسانية للشخص في العمل ، وهناك العديد من الأفعال المشتركة لتحقيق النجاح مثل دور الحكومة في توفير مباني على أعلى مستوى ، والعديد من الخدمات الأخرى للطلاب ، ودور الإدارة المدرسية في إختيار وتحديد نوعية المعلمين والوقت المتاح لهم ، ودور المؤسسة التعليمية في عمليات المتابعة مع أولياء الأمور(Leithwood,2005,19).

وتأسيسا على ما سبق نجد أنه عند تطبيق مدخل المحاسبية على المسئولية داخل المؤسسات التعليمية ، فإنه يواجه بالعديد من العقبات لعل من أهمها ما يلي : تعقد أطراف المسئولية في إعداد الطلاب ، مشاركة الأسرة في المسئولية ، معاقبة المعلمين عند وجود أي نوع من التقصير ، وقوع جزء من المسئولية على الدولة ، إعتماها على أفعال مباشرة يمكن قياسها وأخرى

غير مباشرة فلا يمكن قياسها، تبادل الاتهامات بين أطراف المحاسبية عند تواجد نوع من القصور.... الخ.

#### ٧- المحاسبية الديمقراطية Democratic Accountability

ويعتمد هذا المدخل للمحاسبية على قدرة قيادات المؤسسات التعليمية على تحقيق مقومات الديمقراطية بداخل مؤسساتهم، مثل توافر الشفافية في الحصول على المعلومات، وأيضاً تزايد القدرة على الحوار والنقاش بين الإدارة العليا والوسطى والتنفيذية من أجل الوصول للعديد من القرارات التي تتناسب مع متطلبات الارتقاء بإداء المؤسسات التعليمية، وبالتالي تعتمد المحاسبية الديمقراطية على توفير هذه المقومات.

وتشير المحاسبية الديمقراطية بأن يقع المسئولين الحكوميين سواء كانوا معينين أو منتخبين مسئولين عن قراراتهم الخاصة بالمؤسسات التعليمية، وبالتالي فهناك العديد من المقومات الأساسية لنجاح هذا النوع من المحاسبية لعل أهمها تواجد نوع من الشفافية في كل المعلومات المتاحة عن المؤسسات التعليمية، والعمليات التي تتم داخلها، وبالتالي يتمتع الجميع بالحصول على المعلومات (Morgeson,2005,4-5).

ويوجد ارتباط كبير بين المحاسبية البيروقراطية والديمقراطية، حيث تفترض الديمقراطية محاولة توفير مجموعة من اللوائح والقوانين والتشريعات التي تحكم العمليات داخل المؤسسات التعليمية، وذلك لتصبح قوة القانون هي السمة المميزة للمحاسبية الديمقراطية، وبالتالي تقتضي المحاسبية الديمقراطية مجموعة من القواعد البيروقراطية لتفعيل هذا المدخل للمحاسبية (Morgeson,2005,6).

ويسود هذا النوع من المحاسبية في المجتمعات الديمقراطية المفتوحة، حيث تتم محاسبة الحكومة المنتخبة من قبل الشعب، وتختلف هذه المحاسبية من مجتمع لآخر طبقاً للأيديولوجية السياسية السائدة في المجتمع (عبد السلام، ٢٠١١، ١٩٥).

وتأسس على ماسبق تتضح أن المحاسبية الديمقراطية تكمن في محاسبية القادة الحكوميين في المجتمع عن مخرجات المؤسسات التعليمية، والتي نبعت من القرارات التي أصدرها مسئولين حكوميين، وبالتالي يجب على الشعب إجراء عمليات محاسبية عند تواجد خلل في مخرجات المؤسسات التعليمية، وبالتالي يصبح تأخر المجتمع بالمقارنة بغيره من المجتمعات نتيجة نقص مقومات الديمقراطية.

#### ٨- المحاسبية الشاملة Holistic Accountability

ويكمن مفهوم المحاسبية الشاملة في إتساع الجهات المسئولة عن المحاسبية، حيث لا تقتصر على جهة معينة دون غيرها، ولكن يشمل على الجهات المانحة سواء المنظمات الحكومية أو غير الحكومية أو أصحاب المصالح أو المستفيدين، وبالتالي لا بد من نظم تساعد على تدفق معلومات المحاسبية لجميع هذه الجهات لتحليل مدى تناسب مصادر التمويل، ولكن يتم ذلك في إطار أخلاقي (Agyemang et al,2009, 11).

وبالتالي لا تتركز المحاسبية الشاملة على الطالب فقط من حيث إنجازاته وتحصيله العلمي، بل أنها تشتمل على العديد من المؤشرات الكمية والكيفية، وتحاول إحداث توازن بينهما وعدم الإعتماد على مؤشر دون الآخر، وبالتالي فهي تعتمد على مؤشرات الإنجاز الأكاديمي للطلاب، ومؤشرات الممارسات في المناهج والتدريس والقيادة المدرسية وجميع العمليات والأنشطة داخل المؤسسات التعليمية، ومهارات المعلمين في التدريس، وأنشطة أولياء الأمور ومدى مشاركتهم في العملية التعليمية، ودور الإداريين في العملية التعليمية، وبالتالي فهي محاسبية شاملة لجميع عناصر المنظومة التعليمية (Reeves,2004,14).

وتكمن المحاسبية الشاملة في محاولة تحديد معايير للمحاسبية في السياق التعليمي تشتمل على الموازنة بين المناهج الدراسية والتقييم، احترام التنوع للطالب، وتنوع المقاييس وزيادة

دقتها، توضيح التوقعات من الطلاب، التغذية الراجعة عن التحسين المستمر، قياس المحاسبية لجميع أصحاب المصلحة، وتعزيز الإنصاف (Negropontes,2010,11).

وبتحليل ما سبق تتضح أهمية المحاسبية الشاملة في عدم التركيز على عنصر واحد ومحاولة إلقاء جميع أخطاء العملية التعليمية على عاتقها، فمثلا تقوم العديد من الدول وخاصة الدول النامية بإلقاء اللوم على المعلم وهو المسئول الأوحده عن تراجع أداء العملية التعليمية، وبالتالي لاتضع في إهتمامها جميع العناصر الأخرى مثل المنهج وطرق التدريس وكثافة الطلاب في الفصول والممارسات الإدارية البيروقراطية التي تعوق العمل بالمؤسسات التعليمية.

ويتكون نظام المحاسبية الشاملة من عدد من العناصر المهمة، والتي تعتبر الركائز الأساسية لهذا النظام، وتكمن في تواجد معلومات عن التحصيل الأكاديمي للطلاب، وتوافر العديد من المعايير للمناهج التعليمية ومدى تناسبها مع قدرات وإمكانات الطلاب، وإستراتيجيات التدريس التي تعكس الممارسة المهنية للمعلمين في المؤسسات التعليمية، والتقنيات المتبعة في عملية الإدارة المدرسية، والممارسات التي يتبناها صناع السياسة التعليمية من أجل صنع القرارات الخاصة بالمؤسسات التعليمية (Reeves,2004,15-16).

وتتلائم المحاسبية الشاملة مع تركيز دارلينج هاموند Darling-Hammond,s على العميل، ويبرهن Reeves على أن المحاسبية الشاملة تقدم للمعلمين والقيادات التربوية فرصة لإعادة صياغة المحاسبية من قوة هدامة إلى مدخل بناء لتحسين التدريس والتعلم، حيث تعدد معاييرها ولا تركز فقط على درجات الاختبار، فهو يعتبر أن الانبهار بالأرقام فقط يمثل "خط القاع"، حيث يجب النظر في النجاح في تعليم الطلاب على المدى الطويل بدرجة أكثر من المدى القصير المترکز على تحسين درجات الاختبار، كما استشهد Reeve بسلسلة من أوجه الفساد للمحاسبية إذا تم التركيز على درجات الاختبار فقط (Reeves,2004,15).

وقد وضع ريفز العديد من المبادئ التوجيهية لنظام المحاسبية الشاملة على النحو التالي: التوافق والتواء مع النظام، واحترام التنوع حيث لا بد ان يمتلك النظام عدة مقاييس متعددة لتحصيل الطلاب لتناسب وتتكيف مع مجموعات مختلفة من الطلاب والمدارس، والدقة في اختيار المقاييس التي تتلاءم مع إستخدامات الأدلة البديلة، وأفكار توجيهية لتوقعات الطلاب، والتغذية المرتدة من أجل التحسين المستمر لنظام التقييم والتعلم، والعالية حيث يمتلك النظام مقاييس للمحاسبية لجميع أصحاب المصلحة، والإنصاف من أجل هيكلية النظام بحيث كل من هو على بينة من القواعد ويتم تطبيق قواعد باستمرار (Negropontes,2010,51-52).

ويتسم نظام محاسبية ألبرتا بالكثير من سمات نظام المحاسبية الشاملة، حتى مع وجود إجراءات جديدة لإعداد التقارير التي تعطي تصنيف لترتيب المدارس "والسلطات القضائية" ومستوى التحسن. فهي تمتلك تخطيط شامل ونماذج للتقارير وهو يشتمل على مدي واسع من المقاييس، وتشتمل على مجموعة الامتحانات وتكملة تقارير معدلات إتمام الدراسة الثانوية، لمكافحة إساءة استخدام البيانات من أجل التخلص من الطلاب غير المرغوب فيهم، وبالتالي تحقيق الانجازات المتوقعة (Negropontes,2010,52).

وتأسيسا على ما سبق تتضح أهمية تواجد نوع من المحاسبية الشاملة للمؤسسات التعليمية، والتعامل معها بنفس التقنيات المتبعة في المؤسسات الإنتاجية، حيث أن المحاسبية في المؤسسات الإنتاجية شاملة، وذلك من أجل البحث عن نقاط الضعف التي تتواجد في المؤسسة والتي تؤدي لضعف المنتجات، ومحاولة التغلب عليها من أجل تحسين المنتجات، وبالتالي فالمؤسسات التعليمية تحتاج لهذا النمط من المحاسبية.

**المحاسبية المجتمعية (العامة) Community (Public) Accountability**

-٩-

وتعرف المحاسبية المجتمعية بأنها مدخل لإصلاح التعليم بالمؤسسات التعليمية قائم على أن التعليم قضية مجتمعية تحتاج دعم جميع المؤسسات التنموية بالمجتمع الحكومية وغير الحكومية، وأيضا دعم منظمات المجتمع المدني ورجال الأعمال والأحزاب السياسية وأولياء الأمور، ولهذا تعتبر المحاسبية المجتمعية ركيزة مجتمع المعرفة لتحقيق جودة العملية التعليمية، ويدعو نظام المحاسبية المجتمعية لربط المدرسة بالمجتمع الخارجي وتوسيع مدى الممثلين له ممن يتحملون مسئولية جودة العملية التعليمية (عبد الرحمن، ٢٠١٤، ١٦٦).

كما تعرف بأنها المحاسبية القائمة على تكاتف جميع قوى المجتمع في رسم السياسات التعليمية والخطط الإستراتيجية التي تزيد من قدرات المؤسسات التعليمية، حيث أن هذا التكامل يؤدي إلى تقليل الفجوة بين واضعي السياسات والخطط والمنفذين لها من خلال مجموعة من الممارسات، كما يجب تفعيل مشاركة جميع القوى المجتمعية لأن التعليم قضية مجتمعية ولا يجوز لطرف واحد أو جهة واحدة فقط هي التي تكون مسئولة عنها (Rajani,2010,158).

وبالتالي تركز المحاسبية المجتمعية على القوى المجتمعية والمتمثلة في جميع المؤسسات التنموية بالمجتمع من خلال الموارد البشرية العاملة بها في إتخاذ القرارات التي تساعد على النهوض بالعملية التعليمية، وذلك من خلال تحديد الإحتياجات المستقبلية من المؤسسات التعليمية، وبالتالي يتم رسم الخطط والسياسات ورصد مصادر التمويل التي تكفي للحصول على هذه المخرجات بالصورة المطلوبة.

كما أنها تتم من خلال أعضاء المجتمع المحلي أو الهيئات والمؤسسات المجتمعية التي ينخرط فيها أفراد وأعضاء المجتمع المحلي، وبالتالي تتحمل المدرسة مسئولية أداء الطلاب، وترسل التقارير إلى أولياء الأمور، ويحق لأولياء الأمور التدخل ومحاسبة المدرسة عند تواجدهم في وجه من أوجه القصور، وبالتالي يصبح كل فرد في المؤسسة محاسب أمام رئيسه الأعلى، وتحاسب المدرسة أمام الإدارة، والإدارة أمام المديرية، والمديرية أمام وزارة التربية والتعليم، وتحاسب الوزراء أمام الدولة (عبد الرحمن، ٢٠١٤، ١٦٦-١٧٦).

وبالتالي لا بد من توافر العديد من العلاقات الطيبة بين الوزارات والمجتمعات المحلية والمديريات وأولياء الأمور، وذلك من أجل تحقيق تبادل للمعلومات من أجل تحقيق مشاورات رفيعة المستوى بهدف إتخاذ القرارات السليمة التي تتفق مع طبيعة العملية التعليمية والتغييرات المؤثرة عليها، حيث يتم تقاسم عمليات صنع القرار بين الجهات الحكومية والجهات غير الحكومية وتتم بعدة صور سواء مباشرة أو غير مباشرة، كما يكون لكلا منهما نفوذه في المشاركة في صنع القرار (Rajani,2010,159).

وبالتالي لا بد من توافر العديد من المجالس التي تلعب دور الوسيط من أجل الحفاظ على العلاقات الطيبة بين جميع المؤسسات التنموية في المجتمع سواء الحكومية منها أو الغير حكومية، وذلك حتى لا تؤثر على القرارات التي تؤخذ ويكون لها أبعاد غير سليمة، كما يجب مساهمة الجميع في تحمل المسئولية.

وتتعدد جهات المحاسبية في هذا النمط، حيث تكون المسئولية واقعة على كل فئات المجتمع سواء المتجسدة في العديد من المؤسسات والمنظمات حكومية أو غير حكومية أو الأفراد داخل هذه المؤسسات، حيث يشترك الجميع في كل القرارات الخاصة بتطوير العملية التعليمية، وحتى يسير العمل بطريقة صحيحة نحو تحقيق الأهداف المرجوة ينبغي تصميم بناء تنظيمي يساعد على مشاركة جميع فئات المجتمع في المحاسبية، سواء على مستوى وضع السياسات والأهداف والخطط أو عملية المتابعة والتقييم (عبد الرحمن، ٢٠١٤، ١٦٦-١٧٦).

وبناء على ما سبق يتضح تدخل فئات كثيرة في المحاسبية المجتمعية، وبالتالي لا بد من توافر عدد من المقومات لهذه التدخلات الكثيرة في هذا النظام من المحاسبية، لعل من أهمها توافر اللامركزية للمؤسسات التعليمية، وذلك من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من الإبداع، كما أنه لا بد من توافر العديد من الآليات التي تضمن نجاح تدخل هذه الفئات، حيث يتم عمل بطاقات

الأداء المجتمعية لتوضيح أداء تلك المؤسسات التعليمية للمواطن وللمجتمع ، ورصد محتويات الكتب لمعرفة مدى تناسبها مع المرحلة التعليمية للطلاب ، كما يجب رصد حضور المعلمين ، وبالتالي تدعم اللامركزية هذا النمط من المحاسبية لتحديد احتياجات المجتمع المحلي مباشرة وفقا للمتطلبات وليست وفقا للحكومة (2, Westhorp et al , 2014).

وقد صدر قرار وزاري في إسكتلندا بتأسيس مجلس قومي لمحاسبية المدارس يتضح فيه دور الآباء وأولياء الأمور وأعضاء من المجتمع المحلي وممثلين عن المؤسسات في محاسبية المدارس والحكم على كفاءتها ، حيث الحكم على العائد مقارنة بالأموال المخصصة للإنفاق عليها ، ويتم إسناد هذه المؤسسات لأشخاص مؤهلين لهذا العمل ، ويلعب المجلس دورا استشاريا ودفاعيا في متابعة تقويم المؤسسات التعليمية ، لذا تحرص العديد من الدول مثل : الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا ونيوزلندا ..الخ على أن تؤدي هذه المجالس دورها بصورة مفتوحة وشاملة ، وأن تُدار بطريقة ديمقراطية وأن تُتاح المرونة في تشكيل هيكلها ، مما يمكنها من مقابلة احتياجات المؤسسات التعليمية (عبد الرحمن ، ٢٠١٤ ، ١٦٧-١٦٨) .

ولنجاح المحاسبية المجتمعية لأبد من تواجد العديد من الخطط التي توفر السياق التي يحدث في التدخلات المجتمعية في المؤسسات التعليمية ، حيث ينبغي توفير الظروف الملائمة للتدخلات في سياق أخلاقي ، وايضا تحديد مستويات لهذه التدخلات ، كما يجب توفير التقنيات الملائمة للإستفادة من هذه التدخلات ، ودراساتها ، وتقرير العائد منها ، وذلك من أجل زيادة إهتمام المؤسسات التعليمية بمثل هذا النوع من التدخلات ، وبالتالي يجب أن تتمتع المؤسسات التعليمية باللامركزية بمفهومها الحقيقي حتى تستطيع حشد كل المؤسسات التنموية في المجتمع المحلي لتحقيق اهداف هذه المؤسسات .

#### ١٠- المحاسبية اللامركزية Decentralization Accountability

والمحاسبية اللامركزية هي نمط من المحاسبية يرتكز على نقل سلطة المحاسبية من الجهات العليا في الدولة إلى الجهات المحلية ، حيث تقوم كل سلطة محلية بتحديد احتياجاتها وفقا لأولوياتها ، كما يكمن هذا النمط في جميع النواحي المالية والسياسية والتشريعية والقانونية والإدارية ..الخ ، ولا يرتبط هذا النمط بالمحاسبية الإدارية فقط ، ويطلق عليها أحيانا المحاسبية علي أساس الموقع (5, Fritzen, 2006).

وبتحليل مفهوم اللامركزية في المؤسسات التعليمية يتضح أنه يقوم على افتراض رئيسي هو أن مناهج المدرسة يجب أن تكون محلية بدرجة عالية ، حيث تعكس بشكل مباشر القيم والتفضيلات من أولياء الأمور والمجتمع المحلي ، والمهنيين ، ومعلمين المدرسة ، وبالتالي تزداد أهمية مجالس المدرسة بالتعاون مع أولياء الأمور والمجتمع المحلي في اتخاذ القرارات وتفعيلها وخاصة التي تتعلق بالميزانية ، ونوعية الموارد البشرية ، وطبيعة الأنشطة ..الخ.

هناك دعوة في العديد من الدول العالمية للتخلص من مركزية التعليم حتى يتم إطلاق الفرص للإبداع والنمو للمنظومة التعليمية ، ولاتوجد في القرن الحادي والعشرون دولة على المستوى العالمي يعد التعليم بها مركزيا بنسبة ١٠٠٪ إلا في العديد من الدول النامية ، ولن يتم ذلك إلا من خلال إستراتيجية تربوية مرنة ، وهذا يتطلب إحداث عدد من التغيرات الهيكلية بالمجتمعات النامية (11, Zajda, 2005).

وتعتمد المحاسبية اللامركزية على عدد من الركائز لعل من أهمها نقل السلطات ومحاولة التفويض ، حيث يتضمن التفويض مجموعة من الوظائف داخل المؤسسات التعليمية لعل من أهمها: تفويض وإنبابة المسئولية لأخرين ، إعطاء المعلمين الاستقلالية الوظيفية التامة لتوظيف طاقاتهم وإبداعاتهم في إصدار أحكام ناضجة ومدروسة ، وتمكين الآخرين للتصرف بصورة ملائمة في ممتلكاتهم ، واستخدام مداخل اللجان لصنع واتخاذ القرارات ، بمشاركة كل قوى المؤسسة في اتخاذ القرارات ، واستغلال كل المعلومات والمعارف المتاحة للكليات ، وجود الكثير من الأعمال التطوعية لمزيد من الاستقلالية الإضافية (24, Vette et al , 2000).

ويصبح المعلمون وأولياء الأمور في نهج المحاسبية اللامركزية قادة ذات ثقل في المؤسسات التعليمية، وتصبح مهمة مديري المدرسة هي تمكينهم من الإدلاء بأرائهم، وأيضا تشجيع تقاسم السلطة. وبالتالي يصبح قادة المدارس بمثابة أعضاء فرق مساهمين في اتخاذ القرار بدلا من انفرادهم بصنع القرار، وبالتالي الحصول على درجة أفضل من المخرجات، وبالتالي يصبح قادة المؤسسات التعليمية حراسا للعمليات التي تتم داخل المؤسسات، وليس مخرجات العمليات (Leithwood,2005, 22-23).

وتأسيسا على ما سبق يوجد ارتباط كبير بين المحاسبية اللامركزية وغيرها من أنماط المحاسبية الأخرى مثل المحاسبية الشاملة ومحاسبية السوق والمحاسبية المهنية وغيرها من الأنواع التي تتطلب اللامركزية لتحقيق نجاح لهذه الأنماط من المحاسبية.

#### ١١- المحاسبية السياسية Political Accountability

ويرجع الأساس العلمي للمحاسبية السياسية لمارتن وآخرون عام ١٩٧٦م حيث دعا إلى أهمية إعادة النظر للمشكلات التربوية داخل المؤسسات التعليمية، حيث يجب إرجاعها للعديد من الجوانب السياسية والاقتصادية، إذا أريد لها أن يتم التعامل معها بشكل فعال، حيث تعمل المحاسبية السياسية على توفير عدسة مفيدة لإعادة النظر في سياسات المحاسبية التعليمية في ميشيجان (Moses,2014,1-2).

وتتأثر المحاسبية السياسية بالعناصر الخارجية والتي تتمثل في عملاء العملية التعليمية على المستوى الداخلي والخارجي، وجماعات المصالح، ووسائط الإعلام، وعمامة الجمهور داخل المجتمع، وبالتالي فالقائم بجميع عمليات المحاسبية السياسية هم القائمين على العمل السياسي في المجتمع، لذا يعاب على المحاسبية السياسية حفاظ المسئولين السياسيين على مصالحهم، و محاولة الحصول على منفعة خاصة بهم (Rothchild,2011,54).

وبالتالي تتجاوز المحاسبية السياسية المصلحة الفردية إلى المصلحة العامة، وبالتالي لا يوضع في الاعتبار الأفراد أو الفئات أو الجماعات، بل تتجاوز السلوك الفردي إلى سلوك الكيان الأكبر، لذا ينتقد نموذج المحاسبية السياسية نمط المحاسبية المهنية حيث ان المعلم كأي فرد في المجتمع يجب أن يوضع تحت مجموعة من القيود، وقد اتبعت الولايات المتحدة هذا النموذج وقامت بفرص امتحانات موحدة عالية المستوى من أجل الكشف عن فاعلية المعلم والمدرسة، والقيمة المضافة التي ظهرت من نتائج المحاسبية (Piro & Mullen,2013,69-70).

وبالتالي فالمحاسبية السياسية تعتبر المؤسسات التعليمية بمثابة مؤسسات عامة في المجتمع ينطبق عليها نفس القوانين التي تنطبق على المؤسسات بصفة عامة، وبالتالي يجب أن يخضع للمحاسبية من قبل مجالس الدولة، كما تفترض المحاسبية السياسية بقاء المجالس والأشخاص في مناصبهم بشرط نجاح المؤسسات التعليمية في المجتمع.

وبالتالي سعي ماكدونيل McDonnell's ٢٠٠٠م للجمع بين النماذج السياسية والمهنية، وقد دعا وزير الخارجية الفرنسي دومينيك دو فيلبان بالتوصل لحلولا مقبولة في الجمع بين النمطين المختلفين، ومحاولة تكوين نموذج متكامل يعالج المحاسبية من خلال عدد من السياسات وكذلك يعترف بالخبرة المهنية؛ فالمسؤولية المهنية في التعليم لا توجد بمعزل عن المحاسبية السياسية التنظيمية، حيث تتجسد المحاسبية المهنية في القيمة التي يتم إعطاؤها للمعلم وإنتاجيته التي يصبح لها تأثير كبير في المحاسبية السياسية (Piro & Mullen,2013,70).

وتأسيسا على ما سبق تتضح قوة المحاسبية السياسية على جميع المستويات؛ حيث يتم أيضا محاسبة مجالس المدرسة من قبل مجالس الأمانة التي تحتوى على شرائح من أولياء الأمور والطلاب والمعلمين والموظفين والمجتمع الخارجي عن طبيعة المخرجات التعليمية، ومدى تناسبها مع معايير المخرجات الموضوعية ومع توقعات أصحاب المصالح منها.

### ١٢- المحاسبية القانونية Legal Accountability

وتشير المحاسبية القانونية إلى العديد من الالتزامات التعاقدية التي تفرضها الهيئات التشريعية في الدولة أو غيرها من الوكالات القانونية خارج الولايات، وبالتالي تعتبر هذه القوانين مرجعية في عمليات المحاسبية التي تطبق على المؤسسات التعليمية، حيث يجب على هذه المؤسسات الإمتثال لهذه القوانين وعدم الإنحراف عنها (Rothchild,2011,54).

وتشير المحاسبية القانونية لوقوع المؤسسات التعليمية - حكومية أو مجتمعية - لمجموعة من اللوائح والقوانين، وذلك من أجل الفصل بين العديد من المشكلات التي تعاني منها المؤسسات التعليمية على المستويين الداخلي والخارجي، أي تعتبر المؤسسة التعليمية بمثابة محكمة مصغرة تفصل في العديد من القضايا، ومن أوجه النقض التي توجه لهذا النوع صعوبة الفصل في العديد من القضايا مثل تكافؤ الفرص التعليمية والمساواة (عبد السلام، ٢٠١١، ١٩٥-١٩٦).

وتأسيساً على ما سبق يتم التعامل مع المؤسسات التعليمية كغيرها من المؤسسات الإنتاجية في المجتمع، حيث تفرض عليها عدد من القوانين تحكم العمل داخل المؤسسات، وذلك خلال العمليات التي تتم داخل منظومة التعليم، ويجب الإلتزام بهذه القوانين وعدم الحياد عنها من أجل تحقيق كفاءة المؤسسات التعليمية، كما أنها تعتبر من المراجع الأساسية عند تطبيق المحاسبية على المؤسسات التعليمية.

### ١٣- المحاسبية التعاقدية Accountability Contracts

وتعتبر أكثر مداخل المحاسبية فعالية وأكثرهم شيوعاً، حيث تتضمن الجهود المبذولة لربط المدخلات بالمخرجات في العملية التعليمية بطريقة واضحة، حيث يتم التعاقد مع جميع القوى البشرية (المديرين والمعلمين والإداريين والعمال) بالمؤسسات التعليمية من خلال عدد من شروط لتوصيف ما هو مطلوب منهم، ويشترط بقاء كلا منهما في عملته من خلال التجديد عند تحقيقه نجاح فيما هو مكلف به، لذا يتطلب هذا المدخل للمحاسبية التحديد المسبق للأهداف ومعايير التقييم وطريقة القياس، أي تكون هناك نوع من الشفافية لكل المعلومات بحيث تكون المحاسبية واضحة في ضوء قياسها للأهداف (أبو غزالة، ٢٠١٠، ٩٨).

فعلى سبيل المثال يتم التعاقد مع المعلمين على أن تكون مقدار مكافاتهم معتمداً على أداء تلاميذهم في اختبارات التحصيل الموضوعية والمتفق عليها، وبالتالي يسئل المعلم عن النتائج التعليمية؛ أي ما يتعلمه التلاميذ في المدرسة (فؤاد، ٢٠٠٣، ٢٠١٢).

وفي هذا الإطار لا بد أن يكون في شروط التعاقد حصول المعلم على رخصة لمزاولة المهنة من جهات معتمد بها في الدولة، وأن تكون هناك برامج لتنمية قدرات المعلم باستمرار بما يتناسب مع المتغيرات الحالية والمستقبلية، حيث هناك العديد من متطلبات إعطاء التراخيص للملازمة للمعلمين، وذلك من أجل زيادة قدرة وفاعلية المؤسسات التعليمية، كما يجب توضيح كل شروط التعاقد التي تتم في ضوءه المحاسبية التعاقدية (Shober, 2010, 67-80).

وتأسيساً على ما سبق تتضح أهمية تواجد عقود بين المؤسسات التعليمية وجميع الموارد البشرية العاملة بها، حيث يتم وضع جميع المهام التي يجب على الجميع القيام بها، ويتم ربط العائد المادي الذي يحصل عليه جميع الموارد البشرية بمدى إنجازهم للأعمال المنوط لهم القيام بها داخل هذه المؤسسات، وذلك من خلال نظم لتقييم هذه الأعمال لتوضيح مدى قيام كلا منهما بما يجب أن يقوم به، ولا يقتصر ذلك على المعلمون فقط بل المديرين وجميع الموارد البشرية العاملة داخل هذه المؤسسات.

### تاسعاً : خطوات تطبيق المحاسبية في المؤسسات التعليمية

بالرغم من تواجد العديد من الإختلافات في مداخل المحاسبية التعليمية، إلا أنه تقريباً هناك اتفاق عام على العديد من الخطوات الواجب إتباعها من أجل تفعيلها داخل المؤسسات التعليمية لعل من أهمها ما يلي (محمد، ٢٠١٢، ٢٠٤):



- (أ) **تحديد الأهداف** : حيث يجب رسم العديد من الأهداف التي تسعى لتحقيقها نظم المحاسبية داخل المؤسسات التعليمية، ووضع الخطط الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية التي تحقق هذه الأهداف، والأدوات والتقنيات اللازمة لتطبيق المحاسبية داخل المؤسسات التعليمية.
- (ب) **تحديد المعايير الرقابية** : والتي تحدد العلاقة دائماً بين الجهد المبذول داخل المؤسسات التعليمية والنتائج المتوقعة التي تعبر عن الأداء، وبالتالي لا بد من توافر عدد من المعايير للأهداف المخطط لها وتعتبر أداة للقياس الفعلي .
- (ج) **متابعة الأعمال من خلال التوجيه والإشراف** : للتأكد من أنها أُنجزت طبقاً للخطط المرسومة، وفي ضوء المعايير المقترحة للكشف عن أي انحراف - كما وكيفا - يحدث خلال أي خطوة من الخطوات، أي توافر نظام فرعي لمتابعة الأداء الفعلي بطريقة مباشرة .
- (د) **تحليل الانحرافات** : حيث لا بد من تحليل الانحرافات عن المعايير الموضوعية؛ بقصدت تحليل العوامل والأسباب التي أوجدت ذلك الانحراف؛ حتى يمكن الحكم على كفاءة عمليات التنفيذ ومدى النجاح في وضع الخطط وتنفيذها، أي وجود نظم فرعية لتحليل انحرافات الأداء.
- (هـ) **القيام بالإجراءات التصحيحية السريعة** : وذلك لمعالجة الانحرافات قبل التسبب في أحداث أخرى أكثر تأثيراً سلبياً، وأيضاً لمنع تكرار حدوثه في المستقبل، وأيضاً لإتخاذ الإجراءات اللازمة لتنمية الإنجازات المحققة في مخرجات العملية التعليمية .
- وتأسيساً على ما سبق يتضح أن خطوات المحاسبية التي استقرت عليها العديد من الأدبيات تتشابه مع خطوات عمليات الإدارة، حيث رسم الخطط الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية التي تتم عن طريقها عمليات المحاسبية، ولكن في ضوء عدد من المعايير حتى لا تكون الخطط في حلقة مفرغة، ثم متابعة تنفيذ الخطط من أجل الكشف عن الانحرافات مبكراً، ثم تعديل الانحرافات بالعديد من الآليات التي تم التخطيط لها .

## **المبحث الثاني : أبعاد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية**

### **بمؤسسات التعليم قبل الجامعي**

تواجه المؤسسات الإنتاجية والخدمية العديد من التهديدات على المستوى الخارجي والداخلي، لذا فهي تحتاج لتواجد نوع من المرونة الاستراتيجية بأنظمتها من أجل زيادة مقدرتها الاستراتيجية على مواجهة هذه التهديدات، وبالتالي قامت العديد من الدراسات لقياس قدرة المؤسسات الإنتاجية على مواجهة هذه التهديدات من خلال محاولة تحقيق جميع أبعاد المرونة الاستراتيجية نحاول ذكر نماذج من هذه الدراسات لتوضيح أهمية تحقيق المرونة الاستراتيجية في أنظمتها .

فقد قامت العديد من الدراسات لتحليل المرونة الاستراتيجية سواء من خلال جعلها وسيلة لتحقيق العديد من الأهداف أو من خلال دراستها كهدف تسعى العديد من المؤسسات لتحقيقه، وذلك من أجل مواجهة التهديدات والتغيرات البيئية، وذلك من أجل البقاء في سوق تنافسي متسارع، ونحاول تحليل بعض من هذه الدراسات على النحو التالي :

فقد قامت دراسة Awwad عام ٢٠٠٩ لخصص تأثير أبعاد المرونة الاستراتيجية (مرونة السوق، مرونة المنتج الجديدة، مرونة التوسع) على تحقيق الأهداف الاستراتيجية لشركات التصنيع الأردنية المصنفة في سوق عمان للأوراق المالية، لذا طبقت الدراسة استبيانها على العديد من المديرين العاملين ومديري الموارد البشرية ومديري العمليات أو الإنتاج ومديري المالية ومديري التسويق في هذه الشركات، وأثبتت النتائج تواجده تأثير كبير لأبعاد المرونة الاستراتيجية على تحقيق الأهداف الاستراتيجية، كما أثبتت تواجده تشجيع من المديرين

والمستشارين على استخدام أبعاد المرونة المتعددة في التخطيط وتحديد الأهداف وتحقيقها (Awaad,2009).

وقد استخدمت العديد من الدراسات المرونة الاستراتيجية كمدخل لتحقيق التميز في أداء المؤسسات الصناعية، وذلك مثل دراسة بوفاس الشريف عام ٢٠١٧ حيث استخدم المرونة الاستراتيجية كمدخل لتحقيق الإبداع التسويقي وتحقيق التميز في أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتوصلت لارتباط وتأثير الإبداع في هذه المؤسسات بقدرتها على تلبية متطلبات عملائها الحاليين، وإشباع توقعاتهم المستقبلية، حيث أثبت أن التميز لم يرتبط فقط بالنمو والزيادة في الإنتاج، بل تجاوز ذلك ليشمل ضرورة التكيف السريع مع المعطيات الجديدة بأقل تكاليف بما في ذلك متطلبات الحماية البيئية والاجتماعية (الشريف، ٢٠١٧).

وفي نفس السياق تم استخدام دراسة Cingoz عام ٢٠١٣ المرونة الإستراتيجية في تفعيل الديناميكية البيئية والارتقاء بالأداء الابتكاري للمؤسسات، وتوصلت لأهمية تواجد المرونة الاستراتيجية من أجل الاستجابة للتغيرات البيئية والتكيف مع المشهد التنافسي الجديد، حيث تتيح المرونة الإستراتيجية للشركات مزايا عديدة، لعل من أهمها علي سبيل المثال تحسين أداء الابتكار وتطوير الميزة التنافسية للشركات في بيئة ديناميكية، كما أوضحت أن الابتكارات قد تكون استكشافية أو استغلالية (cingoz,2013)

في حين استخدمت العديد من الدراسات المرونة الإستراتيجية كهدف يجب الوصول إليه، وذلك مثل دراسة فايز النجار عام ٢٠٠٨ م التي تسعى لتحليل أثر جودة المعلومات علي تحقيق المرونة الاستراتيجية، وقد توصلت أن جودة المعلومات بأبعادها الثلاثة الزمني والشكلي والمحتوي ذات تأثير كبير في تحقيق المرونة الاستراتيجية لشركات صناعة الأدوية الأردنية، وبالتالي زيادة قدرة المديرين علي اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد التحرك من استراتيجية لأخرى عند تغير الظروف البيئية (النجار، ٢٠٠٨)

ونتيجة لما سبق تواجه المؤسسات التعليمية - كغيرها من المؤسسات الانتاجية - العديد من التغيرات في البيئة الخارجية، مما يكون له العديد من الانعكاسات على البيئة الداخلية لها، وبالتالي تتغير نظم المحاسبية علي جميع المستويات سواء الخاصة بالمعلمين أو الإداريين أو على مستوى الإدارات التعليمية، كما تتغير آليات وأدوات المحاسبية وفقا لهذه التغييرات، وبالتالي نحن في حاجة لنوع من المرونة الاستراتيجية لعمليات المحاسبية داخل مؤسساتنا التعليمية لتحقيق التكيف مع هذه التغيرات في البيئة الخارجية والداخلية لهذه المؤسسات.

إزاء ذلك نحن في حاجة ضرورية لتحقيق المرونة الاستراتيجية بعمليات المحاسبية التعليمية، وذلك من أجل أن تتواءم مع التغيرات في متطلبات القطاعات التنموية بالمجتمع، ورغبات العملاء \_ الداخليين والخارجيين \_ المتغيرة... الخ، وبالتالي لابد من تحليل المرونة الاستراتيجية للمحاسبية التعليمية من خلال العديد من النقاط لعل من أهمها: تحليل مفهوم المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية، والأهداف التي تسعى لتحقيقها المرونة الاستراتيجية لهذه النظم، وأهمية تحقيقها، وأبعادها، ومقومات تطبيقها، ومصادر هذه المرونة، ومراحلها، وأنواع المرونة الاستراتيجية علي النحو التالي:

### **أولاً: مفهوم المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية**

يحاول الجزء الحالي تحليل مفهوم المرونة الاستراتيجية للمحاسبية التعليمية، وذلك حتي يتسني لنا التعرف على أهمية تحقيقها داخل عمليات المحاسبية التعليمية، والأبعاد التي تتضمنها داخل هذه المؤسسات، وبالتالي نحن في حاجة قبل التصدي لهذا المفهوم تحليل العديد من المفاهيم لعل من أهمها المرونة والاستراتيجية ثم المرونة الاستراتيجية، ومدى انعكاس هذه المفاهيم علي المؤسسات التعليمية، وأخيرا الوصول لمفهوم المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية.

فالمرونة علي مستوى الأفراد والمؤسسات تتمثل في قدرتهم على التكيف مع التغيرات التي تحدث داخل البيئة التي يتواجدون فيها ، حيث أن التغير سمته من سمات الكون ، وبالتالي نحن في حاجة مستمرة لإحداث العديد من التغييرات سواء علي مستوى السمات الشخصية للأفراد أو علي مستوى الآليات التي تتبعها المؤسسات علي مستوى المدخلات والعمليات من أجل تحقيق المخرجات المرغوبة ، وذلك من أجل البقاء علي قمة التنافس .

وبما أن النظام التعليمي كغيره من الأنظمة في علاقة متبادلة مع البيئة الخارجية ، حيث يحصل علي مدخلاته مثل الموارد البشرية المتمثلة في المعلمين والطلاب والإداريين... الخ ، وأيضا الموارد المالية والفيزيائية والتشريعية... الخ من البيئة الخارجية ، وأيضا يكون لمخرجاتها البشرية والقيمية والبحثية والخدمية تأثير علي البيئة الخارجية ، والمتجسدة في القطاعات التنموية بالمجتمع ، وبالتالي لا بد من توافر نوع من المرونة بينهما لحل العديد من المشكلات التي تظهر في العلاقة بينهما ، ومحاولة إستيعاب جميع المتغيرات التي تظهر في البيئة الخارجية .

بينما الاستراتيجية تمثل البعد المستقبلي علي مستوى الأفراد والمؤسسات لمواجهة هذه التغييرات ، حيث يجب وضع عدد من التصورات لمواجهة هذه التغيرات في المستقبل ، وبالتالي يتم ترجمة هذه التصورات لخطط تحتاج لعدد من القرارات لتفعيلها خلال فترات زمنية معينة ، وذلك من أجل التحرك بنمط معين للمؤسسات تحاول به مواجهة التغيرات المستقبلية التي تواجهها .

وتحليلاً لما سبق تولد مفهوم المرونة الاستراتيجية والذي يتجسد في قدرة المؤسسات الانتاجية والخدمية علي مواجهة جميع أشكال التغيرات الحادثة في البيئة التي تنتمي إليها علي جميع المستويات العالمية والاقليمية والمحلية والتكيف مع هذه التغيرات من خلال قدرتها علي التحديث المستمر لإستراتيجياتها من خلال العديد من القرارات التي تساعد علي تفعيل ذلك ، وبالتالي التعديل المستمر للمنتجات والخدمات ، وذلك حتي تتناسب مع المستجدات وتكون قادرة علي مواجهة البيئات التنافسية المتقلبة (العبادي ، ٢٠١٥ ، ٢٠) .

وقد تناولت العديد من الأدبيات هذا المفهوم ولكن من خلال العديد من الزوايا فقد ركزت العديد منها علي الممارسات القيادية داخل المؤسسات من أجل تحقيق المرونة الاستراتيجية ، حيث تختلف القيادة الاستراتيجية اللازمة لتحقيق هذا النمط من المرونة عن القيادة الحالية في مؤسساتنا ، وبالتالي لا بد من تحليل هذه التعريفات من أجل تحليل دور القيادة الاستراتيجية لتحقيق هذه المرونة .

فقد عُرِفَت المرونة الاستراتيجية بقدرة المؤسسات علي الاستجابة للتغيرات البيئية والتكيف معها ، ولن يتحقق ذلك إلا بتركيز القيادة الاستراتيجية علي تطوير رأس المال البشري ، وتبني ثقافة مبتكرة تستند علي ديناميكية استقطاب الكفاءات الأساسية ، وتواجد هيكل تنظيمي جديد يتناسب مع متطلبات المرونة ، والاستخدام الفعال لتقنيات التصنيع وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات ، واقتناص الفرص الجديدة من خلال استغلال الأمثل لجميع المعلومات الجديدة ، وتفضيل الهياكل المسطحة والأفقية التي تعزز الابتكار وسرعة الإجراءات الاستراتيجية ، واختيار البراعة كبديل استراتيجي ، وتحديد المواقع الاستراتيجية ، وتحقيق نوع من التكامل العالمي والاستجابة المحلية (Cingoz & Akdogan , 2013 , 583)

وبتحليل تعريف المرونة الاستراتيجية السابق تتضح أهمية تواجد نمط من القيادات الاستراتيجية داخل المؤسسات التعليمية ، ولن يتم ذلك بنظم التعيين التقليدية ، بل يجب أن يكون هناك العديد من النظم الحديثة التي تعمل علي استقطاب القيادات وتأهيلها بطريقة مستمرة تتناسب مع طبيعة المتغيرات العالمية والاقليمية ، وإحداث تغييرات في الهياكل التنظيمية تساعد القيادات علي اقتناص الفرص المتاحة داخل المؤسسات لتحقيق البراعة في المخرجات التعليمية والقيمية ، من أجل اقتناص المواقع الاستراتيجية التي تتواجد فيها هذه المخرجات داخل سوق العمل .

وتأسيساً على ما سبق يتضح عظم العائد من تواجد المرونة الاستراتيجية لدى المؤسسات التعليمية، لعل من أهمها تواجد ميزة تنافسية مستدامة لهذه المؤسسات عن غيرها، وذلك من خلال توفير نظم لاستقطاب الافكار من الطلاب من أجل محاولة تسجيل العديد من براءات الاختراع وتسويقها، وبالتالي نحصل على مخرجات متميزة سواء على مستوى المخرجات البشرية من خلال المهارات والقدرات التي يحتاجها سوق العمل أو من خلال براءات الاختراع، كما تساهم المرونة في مواجهة التهديدات الخارجية من المؤسسات التعليمية الأخرى، وبالتالي فهناك تناسب مستمر مع متطلبات الطلاب وأولياء الأمور والمؤسسات التنموية بالمجتمع .

ويعتبر أسوف من اوائل العلماء الذين تناولوا مفهوم المرونة الاستراتيجية من منظور استجابة المنظمات للبيئات غير المؤكدة والمتغيرة بسرعة، وأكد على أهمية تواجد نمط " الإدارة المفاجئة " لمواكبة المرونة الاستراتيجية، كما تناولها Aaker and Mascarenhas بأنها: " قدرة المنظمة على التكيف مع التغيرات البيئية الكبيرة وغير المؤكدة والسريعة التي لها تأثير ملموس على أداء المنظمة"، واعتبر إيفانز Evans المرونة الاستراتيجية بأنها " المقدرة الملائمة لإدارة الأوضاع المتقلبة"، وخاصة في مجال التكنولوجيا الفائقة التي تتميز بالتدفق المستمر (Lee,2002,10).

وبالتالي نشأ مفهوم المرونة الاستراتيجية للمؤسسات التعليمية تتمثل في قدرة المؤسسات التعليمية على مواجهة التغيرات المعرفية والتكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية... الخ، وذلك من خلال تغيير الاستراتيجيات بما يتناسب مع هذه التغيرات لمواجهتها ومحاولة الاستفادة منها في العملية التعليمية، وبالتالي يتحقق التكيف معها، مما يزيد من قدرة المؤسسات التعليمية التنافسية.

ويجب الإشارة إلى أن المرونة الإستراتيجية للمؤسسات التعليمية أصبحت ضرورة بسبب العديد من التغيرات التي تتواجد في البيئات التعليمية، وزادت حدة التنافس بينهما، وبالتالي لا بد ان تمتلك المؤسسات التعليمية القدرة على تغيير استراتيجياتها أو تطويرها عن قصد، وذلك من أجل تحقيق التكيف مع البيئة التي تتواجد بها، وبالتالي لا بد أن يظهر ذلك في أداء المؤسسات التعليمية.

وترتب على ذلك تواجد نوع من المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية والتي تتمثل في تغيير الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسات التعليمية في المحاسبية، حيث لا بد من تغيير الآليات المتبعة في المحاسبية من أن آخر لمواجهة هذه المتغيرات، وأيضاً محاسبتها عن ملاحقة متطلبات العملاء المتغيرة مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية... الخ، وأيضاً لا بد من توافر آليات لتفعيل نظم المحاسبية لتكون قادرة على محاسبة المؤسسات عن تحقيق رغبة القطاعات التنموية بالمجتمع في مخرجاتها التعليمية والبحثية والاجتماعية والعلمية والقيمية... الخ.

### ثانياً : أهداف المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية

هناك عدد من الأهداف التي تسعى لتحقيقها المرونة الاستراتيجية عند تواجدها بنظم المحاسبية التعليمية داخل المؤسسات التعليمية داخل المجتمع المصري، لعل من أهمها:

مواجهة الغموض في الظروف البيئية المحيطة بالمؤسسات التعليمية سواء الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية... الخ، حيث أن المؤسسات التعليمية في حاجة مستمرة للتواكب مع متغيرات البيئة الخارجية، والتي تزداد غموض وتعقيد في ضوء المتغيرات المتسارعة. التواكب مع التغييرات المستمرة في توقعات القطاعات التنموية بالمجتمع من مخرجات المؤسسات التعليمية، حيث أن كل تغير في المجتمع العالمي يؤدي لتحقيق تغير في شكل المخرجات التعليمية المراد الحصول عليها.

التحديث المستمر للمؤسسات التعليمية، حيث أنها في حاجة لتغيير آلياتها في إعداد مخرجاتها لتناسب مع الآليات المحاسبية الجديدة.

التغيير الديناميكي لإستراتيجيات المحاسبية بما يتناسب مع المعطيات المطلوبة، حيث لابد من امتلاك القدرة على التحول من إستراتيجية لأخرى داخل البيئة التعليمية. الحفاظ على الوضع التنافسي للمؤسسة التعليمية على جميع المستويات العالمية والإقليمية والمحلية. تحقيق التوافق بين الهدف الاستراتيجي لعمليات المحاسبية التعليمية وبين الأنشطة التعليمية والثقافية والرياضية... الخ.

### ثالثاً : أهمية تواجد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية

ترجع أهمية تواجد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية لزيادة قدرة المؤسسات التعليمية على تحقيق التطور في تقديم مخرجاتها بما يتناسب مع متطلبات عملائها، وبالتالي محاولة البقاء على المدى البعيد في سوق تنافسي معقد، كما ان المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية تساعد على تحقيق النجاح في جميع العمليات التي تتم داخل المنظومة التعليمية من أجل الحصول على مخرجات تتناسب مع متطلبات القطاعات التنموية بالمجتمع. وتشير العديد من الأدبيات بأن تحقيق المرونة الاستراتيجية داخل المؤسسات التعليمية يمكنها من إدارة مواردها ديناميكياً للتكيف مع البيئات عالية السرعة، وأيضاً يساعدها على تحقيق الإمكانيات الكاملة لمواردها الرئيسية، وبالتالي تتعامل المرونة الاستراتيجية مع الاستخدام المرن للموارد وإعادة تشكيل العمليات، وبالتالي يمكن تحقيق المرونة الاستراتيجية من خلال مرونة الموارد ومرونة التنسيق (Kamasak et al , 2016 , 127).

كما ان المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية تساعد على توقع المؤسسات التعليمية للمتغيرات المستقبلية من خلال عدد من السيناريوهات، وبالتالي يتم المحاسبية عن الإبداع والإبتكار داخل هذه المؤسسات حيث تتم المحاسبية عن المخرجات في هذا الجانب، كما أنها تساعد على تحقيق متطلبات الاندماج مع القطاعات التنموية بالمجتمع حيث تتم المحاسبية على مؤشرات تحقيق ذلك، كما أن المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية تساعد على تحقيق الإبداع التسويقي في المخرجات التعليمية.

وبالتالي فالمرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية تساعد على امتلاك المؤسسات التعليمية لميزة تنافسية، حيث أنه من أحد أهم جوانب المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية امتلاك المؤسسات التعليمية القدرة على تغيير استراتيجياتها عندما يحدث عدد من التغييرات داخل المنظومة التعليمية، وبالتالي يكون هناك جانب من المحاسبية على مدى تحقيق هذه المؤسسات لذلك.

### رابعاً : أبعاد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية

يحاول الجزء الحالي إسقاط أبعاد المرونة الاستراتيجية التي استقرت عليها العديد من الدراسات والأدبيات التي أجريت على المؤسسات الانتاجية علي المؤسسات التعليمية، حيث أصبحت المؤسسات التعليمية كمؤسسات خدمية تتأثر بنفس المتغيرات والتحديات التي تواجه المؤسسات الانتاجية، لذا لابد من التعامل مع نفس الأبعاد ولكن من خلال نظرة تحليلية عليها داخل مؤسساتنا التعليمية، وذلك من أجل تفعيل نظم المحاسبية.

فقد استقرت العديد من الأدبيات إلى عدد من الأبعاد تضمنت البعد السوقي والمتضمن قدرة المؤسسات على الاستجابة لمتغيرات السوق والتكيف معها، دون الاخلال بأي نشاط آخر بها، والبعد التنافسي والمتجسد في استغلال جميع الموارد المتاحة من أجل زيادة كفاءة المؤسسة التنافسية، والبعد المعلوماتي المتجسد في الحصول على جميع المعلومات الممكنة في الوقت المناسب، والبعد البشري المتجسد في توافر العناصر البشرية الملائمة لتنفيذ الاستراتيجية، وبعد الإجراءات الذي يسهم في تفعيل استراتيجية المؤسسة من خلال تنفيذ العديد من الإجراءات (العنزي، ٢٠١٤، ٣٨-٥٠) (حسين، ٢٠١٨)، (الصوالحة، ٢٠١٥، ٢٥-٢٦)

ويحاول الجزء الحالي تطبيق هذه الأبعاد علي نظم المحاسبية التعليمية علي النحو التالي:

- ١- **البعد السوقي** : حيث لابد من توافر عدد من المتطلبات الرئيسية التي يجب أن تتوافر في نظم المحاسبية التعليمية لتحقيق بعد المرونة السوقية ، حيث لابد عليها تقييم :
  - آليات تفعيل دور المؤسسات التعليمية في تقديم خدماتها للمجتمع الذي تتواجد فيه سواء كانت خدمات تعليمية أو منتجات للسوق المحلي أو خدمات تنقيفية...الخ.
  - قدرة المؤسسات التعليمية علي تلبية متطلبات عملاؤها الداخليين المتمثلين في الطلاب والمدرسين والاداريين...الخ ، والخارجيين المتمثلين في أولياء الأمور والمجتمع الخارجي .
  - مدى استيفاء المؤسسات التعليمية باحتياجات الطلاب المستقبلية علي المستويين الشخصي والمجتمعي .
  - دور المؤسسات التعليمية في تعديل الخدمات المقدمة بما يتناسب مع احتياجات السوق المتغيرة .
  - الدور المتجدد للمؤسسات التعليمية في مجتمع سريع التغير .
- ٢- **البعد التنافسي** : لقد اشتدت التنافسية بدرجة كبيرة بمجتمع القرن الحادي والعشرين ، لذا لابد من توافر عدد من المتطلبات الرئيسية في نظم المحاسبية التعليمية لتحقيق بعد المرونة التنافسية ، لعل من أهمها قدرة نظم المحاسبية التعليمية علي تقييم :
  - قدرة المؤسسات التعليمية علي التخطيط بشكل استراتيجي من أجل تحقيق التميز في مخرجاتها التعليمية .
  - متابعة المؤسسات التعليمية لجميع التغييرات التي تحدث على جميع المستويات العالمية والاقليمية والمحلية .
  - الأساليب التي تتبعها المؤسسات التعليمية لمواجهة المؤسسات التعليمية المنافسة لها في نفس المرحلة التعليمية .
  - مدى الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ICT لتطوير مستوى أنشطة التدريس والبحث العلمي بداخلها بما يحقق الابتكار والابداع .
  - جودة الخدمات التعليمية المقدمة بالنسبة لمنافسيها .
  - قدرة المؤسسات التعليمية علي تقييم الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسات التعليمية المنافسة لها .
- ٣- **البعد المعلوماتي** : إن المعلومات أحد اهم الموارد الاستراتيجية التي تمتلكها المؤسسات التعليمية ، لذا لابد علي نظم المحاسبية التعليمية تحقيق البعد الخاص بمرونة المعلومات ، وبالتالي لابد من قدرة نظم المحاسبية التعليمية علي تقييم :
  - قدرة المؤسسات التعليمية علي تحديد المعلومات الخاصة بجميع نقاط القوة والضعف داخل المنظومة التعليمية ، وأيضا الفرص التعليمية المتاحة أمامها والتحديات التي تواجهها .
  - مدى استفادة المؤسسات التعليمية من المعلومات المتاحة إليها في تقييم أدائها .
  - قدرة المؤسسات التعليمية علي جمع المعلومات الخاصة باستراتيجيات التدريس والانشطة داخل المؤسسات التعليمية المنافسة .

- إستقطاب المؤسسات التعليمية للخبراء في مجال تكنولوجيا المعلومات IT .
- ٤- **البعد البشري** : فالموارد البشرية أحد أهم الموارد الاستراتيجية للمؤسسات التعليمية ، وبالتالي لابد على نظم المحاسبية التعليمية تقييم بعد مرونة الموارد البشرية بالمؤسسات التعليمية من خلال تقييم :
  - قدرة المؤسسات التعليمية على تدريب المعلمون علي أحدث أساليب واستراتيجيات التدريس المتبعة .
  - قدرة المؤسسات التعليمية على تدريب الإداريين علي الانماط الحديثة في أساليب الادارة المختلفة .
  - الاساليب المتبعة من المؤسسات التعليمية في تحفيز جميع الموارد البشرية علي العمل .
  - مدى انسجام طبيعة عمل الموارد البشرية من معلمين وإداريين بالمؤسسات التعليمية مع رؤيتها ورسالتها .
  - تواجد نوع من الاتصال الرأسي والأفقي بين جميع الموارد البشرية بالمؤسسات التعليمية لتحقيق أهدافها .
- ٥- **بعد الإجراءات** : حيث تعتبر الاجراءات أحد أهم العوامل المحفزة لمنظومة العمل داخل المؤسسات التعليمية ، لذا يجب على نظم المحاسبية التعليمية تقييم بعد مرونة الإجراءات من خلال تقييم :
  - قدرة المؤسسات التعليمية علي تقليص الاجراءات الروتينية الزائدة عن ما هو مطلوب للعملية التعليمية .
  - حرص المؤسسات التعليمية علي أداء الاعمال والانشطة المتشابهة في عملية واحدة .
  - إنسيابية أداء المؤسسات التعليمية لوظائفها من أجل الخدمات المتميزة .

#### **خامساً : مقومات المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية**

هناك عدد من المقومات الأساسية للمرونة الإستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية داخل للمؤسسات ، ونحاول عرضها علي النحو التالي :

- ١- **التفكير** : حيث أنه لابد على المؤسسات التعليمية أن تمتلك نوع من التفكير على جميع المستويات الاستراتيجية والتكتيكي والتشغيلي ، بحيث تكون قادرة على إحداث العديد من التغييرات سواء في الموارد المستخدمة داخل المنظومة التعليمية ، أو في العمليات التي تتم داخلها ، وذلك من أجل تكوين نوعية من المخرجات تمتلك القدرة على التكيف مع المتغيرات الحادثة في البيئة الخارجية ، وبالتالي لابد ان تتواجد بنظم المحاسبية هذا البعد ، والمتجسد في القدرة على التفكير لإحداث تغييرات بالموارد والعمليات لتكوين مخرجات قادرة على التكيف مع التغيرات .
- ٢- **المهارة** : حيث يجب ان تمتلك المؤسسات التعليمية المهارات اللازمة لإحداث التغييرات في بيئتها الداخلية سواء كانت هذه المهارات تدريسية أو إدارية ... الخ ، وذلك حتي تمتلك هذه المؤسسات القدرة على تغيير طبيعتها مخرجاتها بحيث تتناسب مع المتطلبات المتغيرة لعملاؤها ، كما انه يجب أن تمتلك المهارات اللازمة لإعادة تأهيل المخرجات البشرية السابقة التي لا تتناسب مع طبيعة الأعمال في البيئة الحديثة . وبالتالي لابد من امتلاك نظم المحاسبية هذا البعد الخاص بقدرة المؤسسات التعليمية على تغيير مخرجاتها وأيضاً تعديل مخرجاتها السابقة .

- ٣- **السرعة** : يكمن هذا البعد في مدى تحقيق المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية في تواجده آليات للتعامل مع أولياء الأمور والقطاعات التنموية بالمجتمع ، بحيث يتم التحقق من رغباتهم بطريقة مستمرة وبآليات سهلة ومرنة وبسيطة ، وبالتالي يجب توفير جميع الخدمات التي يحتاجها العملاء بطرق متميزة ، وبالتالي لابد من توافر عنصر السرعة في قدرة المؤسسات التعليمية في التعامل مع عملائها بنظم المحاسبية .
- ٤- **الإستثمار** : فمن المفترض تواجد المرونة الاستراتيجية في توزيع الميزانية المخصصة لوزارة التربية والتعليم على المستوى الماكروسكوبي ، وأيضا على مستوى المؤسسات التعليمية على المستوى الميكروسكوبي ، وذلك لتفعيل نظم الإستثمار بأعلى درجة ممكنة ، وبالتالي لابد من تواجد ذلك بنظم المحاسبية ، حيث أنه يجب تفعيل آليات الإستثمار عن طريق العديد من الآليات لضمان توزيع الموارد متغير باستمرار بحيث يحقق الانسجام مع المتغيرات البيئية المعقدة .
- ٥- **الإبداع** : ويعتبر أحد أهم أبعاد المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية ، حيث انه لابد أن يتوافر عنصر الإبداع في نوعية المخرجات التي نحصل عليها من المنظومة التعليمية ، وذلك بصفة مستمرة حتى تتناسب مع طبيعة التعقد في السوق الخارجي ومدى التغيرات التي يحتاجها في طبيعة المخرجات البشرية التي يتم الحصول عليها من المنظومة التعليمية
- ٦- **التنافسية** : حيث أن من معايير المحاسبية للنظم التعليمية مدى قدرتها على التنافسية في البيئة المعقدة التي تتواجد بها ، وبالتالي فإن من أهم أبعاد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية هو مدى قدرتها على التنافس ، وذلك بمحاولة امتلاك المؤسسات التعليمية لميزة تنافسية سواء في عمليات التدريس أو الأنشطة العملية التي تتم بداخلها أو الأنشطة الثقافية أو في المخرجات البحثية... الخ .

### سادساً : مصادر المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية

هناك نوعان من مصادر المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية يتم تناولهما على النحو التالي :

- ١- **المرونة الخارجية** : وتتجسد في تواجد تغيير مستمر لنظم المحاسبية ، وأيضا تنوع نظم المحاسبية بحيث تشتمل على نظم حديثة تتناسب مع المدخلات المعاصرة للمحاسبية ، حيث لابد من تواجد نظم للمحاسبية تتناسب مع نظم التحالفات الاستراتيجية بين المؤسسات التعليمية وغيرها ، وأيضا بينها وبين القطاعات التنموية بالمجتمع ، وأيضا لابد من تواجد درجة من التناسب بين نظم المحاسبية وبين متطلبات الابتكار والإبداع في المؤسسات التعليمية ، وغيرها من متطلبات التغيير في نظم المحاسبية للمؤسسات التعليمية ، حيث أصبح هناك اختلاف لشكل المخرجات التعليمية عن باقي الفترات الزمنية السابقة .
- ٢- **المرونة الداخلية** : وتكمن في تواجد نوع من التنوع في استثمار جميع الموارد التعليمية بداخل المؤسسات التعليمية ، وتواجد أنماط من القيادة الاستراتيجية التي تتسم بنوع من المرونة لتقبل التغيير في بنية المؤسسات التعليمية حتى تتناسب مع التغيرات الخارجية لنظم المحاسبية ، كما أنه لابد من توافر مجموعة من الخيارات الاستراتيجية أمام القيادات لتحقيق متطلبات التغيير في نظم المحاسبية ، كما أنه لابد من تواجد نوع من المرونة لكل الموارد البشرية داخل المؤسسات التعليمية وذلك من خلال التدريب المستمر لهم على ذلك ، وأيضا تواجد نوع من المرونة للقيادات الاستراتيجية تغيير الهياكل التنظيمية الداخلية... الخ .



### سابعاً : مراحل المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية

تشير العديد من الدراسات والأدبيات لتواجد أربع مراحل للمرونة الاستراتيجية عند تطبيقها على المؤسسات الانتاجية، وهي مرحلة التوقع وتتضمن رصد العوامل الدافعة للتغيير والسيناريوهات المتوقعة، ثم تأتي مرحلة الصياغة من أجل صياغة العديد من الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسات في المستقبل، وثالثهما مرحلة التجميع والتي تشمل على تجميع العديد من الموارد اللازمة لتنفيذ الاستراتيجية المقترحة، وأخيراً تأتي مرحلة التطبيق حيث تتضمن تنفيذ الاستراتيجية مع رصد المتغيرات البيئية (الشريف، ٢٠١٧).

ويحاول الجزء الحالي تطبيق هذه المراحل الأربعة على نظم المحاسبية التعليمية، وذلك على النحو التالي :

- ١- التوقع : حيث تقوم المؤسسات -المسئولة عن وضع نظم للمحاسبية التعليمية- بتوقع التغييرات التي من الممكن ان تحدث في البيئة الخارجية ويكون لها العديد من التأثيرات على المؤسسات التعليمية.
- ٢- الصياغة : وبعد مرحلة التوقع لابد من إعادة صياغة معايير ومؤشرات لنظم المحاسبية، حيث يتم وضع العديد من المعايير والمؤشرات التي تقيس مدى استجابة المؤسسات التعليمية لهذه التغييرات.
- ٣- التجميع : وتأتي هذه المرحلة بعد مرحلة الصياغة، حيث أنه لابد من رصد الموارد الجديدة اللازمة للمؤسسات التعليمية حتي تحقق هذه المعايير والمؤشرات سواء كانت موارد بشرية أم مالية أم فيزيقية.... الخ.
- ٤- التطبيق : وفي هذه المرحلة يتم إعلام المؤسسات التعليمية بنظم المحاسبية الجديدة التي يطبق على المؤسسات التعليمية ويتناسب مع هذه المتغيرات البيئية المتوقعة.

### ثامناً : أنواع المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية

هناك عدد من التصنيفات لأنواع المرونة الاستراتيجية للمؤسسات التعليمية، حيث أتفقت العديد من الأدبيات على تصنيف لأنواع المرونة الاستراتيجية، تتجسد في المرونة الأفقية المتمثلة في جميع عمليات سلسلة القيمة بداخلها، والمرونة الرأسية المتجسدة في الهيكل التنظيمي بكل مستوياته داخل المؤسسة، والمرونة الزمنية وتظهر في صياغة خطة استراتيجية للمؤسسة تناسب مع متطلبات المرونة الاستراتيجية، وأخيراً المرونة التشغيلية لتتضمن على جميع العمليات التي تتم داخل المؤسسة لتتناسب مع المتغيرات البيئية (العنزي، ٢٠١٤، ٣٤).

ويحاول الجزء الحالي تطبيق هذه التصنيفات لأنواع المرونة الاستراتيجية على نظم المحاسبية التعليمية، وذلك على النحو التالي :

- ١- المرونة الأفقية : وتتجسد في تواجد نظم للمحاسبية التعليمية لجميع عمليات سلسلة القيمة داخل المؤسسات التعليمية، مثل المحاسبية عن مدى تناسب عمليات القبول للطلاب مع طبيعة المؤسسات، وأيضا المحاسبية عن العمليات التي تمت لتصميم الأنشطة التدريسية والعملية والثقافية والرياضية... الخ داخل هذه المؤسسات بما يتناسب مع المخرجات المتوقعة، وأيضا المحاسبية عن طبيعة القوى البشرية داخل المؤسسات التعليمية ومؤهلاتها ومدى إعدادها بما يتلائم مع طبيعة الأنشطة، وأيضا المحاسبية عن مستوى المخرجات ومدى مطابقتها للمخرجات المتوقعة، وأيضا المحاسبية عن أنشطة تسويق الخدمات التعليمية والمخرجات.
- ٢- المرونة الرأسية : وتظهر في أهمية تواجد نظم للمحاسبية تتضمن مؤشر للمرونة في الهيكل التنظيمي داخل المؤسسات التعليمية والإدارات، حيث أنه لابد من توافر نوع من التغيير في الهياكل التنظيمية بما يتناسب مع المتغيرات الجديدة، وعدم الاكتفاء بهيكل ثابت على فترات زمنية مختلفة.

- ٣- **المرونة الزمنية** : وتتواجد في توفير نظم للمحاسبية للخطط الإستراتيجية بالمؤسسات التعليمية ، وأهمية تواجد محاسبية عن مدي ملائمة الخطة الإستراتيجية للتغيرات في البيئة التنافسية المحيطة .
- ٤- **المرونة التشغيلية** : وتتضمن هذه المرونة جميع أنواع المرونة الأخرى ، ومدي تناسبها مع المتغيرات البيئية المحيطة بالمؤسسات التعليمية .
- ٥- كما يوجد تصنيف آخر لأنواع المرونة الاستراتيجية داخل المؤسسات التعليمية يتم تطبيقه على نظم المحاسبية بهذه المؤسسات التعليمية ، حيث يتم تصنيف المرونة الاستراتيجية لصنفين مرونة الموارد ومرونة التنسيق علي النحو التالي (Kamasak et al , 2016 , 127):

- ١- **مرونة الموارد** : قدرات المؤسسات التعليمية علي تجميع الموارد المرنة بداخلها والتي يكون لها العديد من الاستخدامات بداخلها ، فمثلا الموارد البشرية مثل المعلم يكون لها العديد من التوظيفات داخل العملية التعليمية ، والمعامل يكون لها العديد من الاستخدامات ، حيث يقدم بها الأنشطة البحثية ، وأيضا يمارس فيها جميع التجارب العملية ، ويتم بها الاختبارات العملية... الخ
- ٢- **مرونة التنسيق** : وتكمن في قدرات المؤسسات التعليمية في تخليق موارد جديدة من الموارد المتاحة داخل هذه المؤسسات ، وبالتالي لابد من تواجد تنسيق داخلي للموارد داخل المؤسسات من أجل تحقيق الابتكار لها

### المبحث الثالث : العلاقة بين مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC)

#### والمرونة الاستراتيجية للمؤسسات التعليمية

تواجه المؤسسات التعليمية في العقد الثاني من القرن الحادي والعشرين حالة من التنافس الشديد مع غيرها من المؤسسات الأخرى علي جميع المستويات العالمية والإقليمية والمحلية ، لذا تسعى المؤسسات التعليمية للبحث عن أساليب وتقنيات حديثة تحاول تحقيق المرونة الإستراتيجية لها ، وذلك من أجل تحقيق أهدافها بجميع مستوياتها الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية ، وتتبنى الدراسة مدخل التكاليف المعتمد على أساس النشاط (Activity-Based Costing) لما له من مميزات تحاول تحقيق أبعاد المرونة الإستراتيجية .

حيث تناولت العديد من الأدبيات مدخل ABC كوسيلة لإدارة تكلفة الجودة بالجامعات المصرية في بحث قام به ابراهيم العتيقي عام ٢٠١٦ ، حيث أثبت مدي ملائمة هذا الأسلوب لإدارة تكلفة الجودة بالجامعات المصرية ، حيث يتغلب علي العديد من المشكلات التي تواجه التعليم الجامعي المصري لعل من أهمها نقص التمويل ، وعدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية لقياس تكلفة الجودة ، لذا أثبتت الدراسة الحاجة الماسة لأسلوب ABC في إدارة تكلفة الجودة ، لما له من مميزات في مواجهة تشابك وتعقد المشكلات ( العتيقي ، ٢٠١٦ ) .

وفي نفس السياق تم استخدامه في قياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية داخل الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة ، وقد توصل الطراونة ٢٠١٥ م لأهمية هذا المدخل في توفير المعلومات الدقيقة في مجال اتخاذ القرارات الإدارية وترشيدها ، ومدي انعكاس مدخل ABC علي تحديد تكلفة الخدمات بشكل موضوعي دقيق ، حيث أثبتت الدراسة قدرة مدخل ABC علي زيادة الوعي التكاليفي لدى القائمين علي التكاليف ومتخذي القرار ، وبالتالي يتم تشغيل الموارد واستخدامها بطريقة مثالية ( الطراونة ، ٢٠١٥ )

ومن نفس المنطلق أثبتت العديد من الدراسات قدرة أنظمة التكاليف علي أساس النشاط ABC علي المساهمة في اتخاذ القرارات السليمة عند تطبيقه في الجامعات ، حيث أثبتت

دراسة الجبالي ٢٠٠٨ علي قدرة مدخل ABC علي الاستخدام الأمثل للموارد مع البقاء علي الدور المهم الذي تلعبه الجامعات داخل المجتمع ، حيث عقدت الدراسة مقارنة بين التكلفة التقليدية والتكلفة بمدخل ABC في تحديد تكلفة الساعات المعتمدة ومخرجاتها (الجبالي، ٢٠٠٨).

وتأسيساً علي ما سبق فقد تبنت الدراسة مدخل ABC لما له من العديد من المميزات في مواجهة المشكلات المعقدة التي تواجهها أنظمة الحاسبية عند تطبيقها بمؤسسات التعليم قبل الجامعي ، لذا يحاول تحليل هذا المدخل من خلال عدد من المحاور علي النحو التالي :

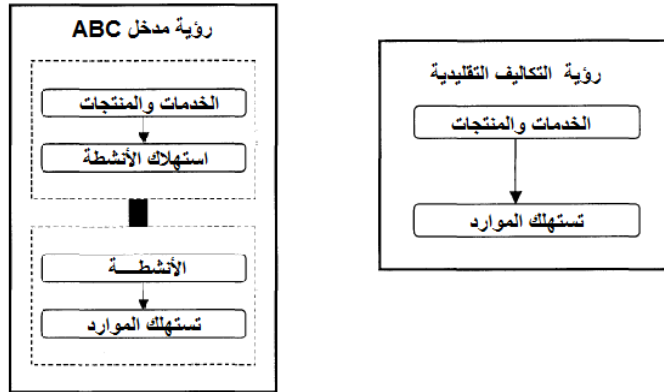
### أولاً : ماهية مدخل التكلفة علي أساس النشاط (ABC)

تحاول الدراسة في الجزء الحالي وقبل التعرض لمفهوم مدخل التكاليف علي أساس النشاط ABC تحليل الفروق الأساسية والجوهرية بين طرق حساب التكاليف بالنظم التقليدية وطرق حساب التكاليف عن طريق هذا المدخل ، حتي يتسني لنا أوجه المقارنة بينهما ، ثم تحليل مفهوم مدخل ABC للتعرف علي الأبعاد التي يتضمنها من خلال تناول المفهوم من خلال العديد من الزوايا المختلفة .

هناك أوجه نقد كثيرة للأساليب التقليدية المستخدمة في حساب التكاليف نظراً لإعتمادها علي التكاليف المباشرة بدرجة كبيرة ، حيث يتم تخصيص وتركيز التكاليف علي مراكز الإنتاج والخدمات ، ويتم تجميع التكاليف غير المباشرة في مجموعة واحدة علي مستوي المؤسسة أو الأقسام ، مما يؤدي لعدم وجود تجانس بين بنود التكاليف غير المباشرة ، بينما يركز مدخل ABC تحليل وتقسيم الأنشطة لمجموعات متجانسة فيما بينهما ، وتتميز بتوافر مسبب تكلفة واحد يؤثر علي باقي عناصر التكاليف التي تستهلكها الأنشطة ، حيث يقوم علي مبدأ رئيسي يتجسد في الربط بين الموارد والأنشطة والمخرجات التي تمثل الهدف النهائي التي تسعى اليه المؤسسات (شعلان ، ٢٠١٥، ٤٩-٥٠).

كما أن هناك أحد الفروق الجوهرية بين المداخل التقليدية لحساب التكاليف ومدخل ABC ، والتي يتجسد في كم ونوعية المعلومات ، حيث يركز مدخل ABC علي جميع المعلومات المالية وغير المالية عن كل الأنشطة التي تجري داخل المؤسسات التعليمية ، في حين تركز المداخل التقليدية علي المعلومات المالية فقط وبالتالي فالمعلومات غير المالية تكاد تكون محدودة في المداخل التقليدية ، وتتوافر بدرجة كبيرة في مدخل ABC .

وبالتالي لا يكمن الفارق الرئيسي بين التكاليف التقليدية ومدخل ABC في كمية الوحدات التي يتم إنتاجها أو بيعها أو تقديمها للعملاء ، وإنما الفرق الرئيسي بين هاتين الطريقتين هو في تركيزها الأساسي علي الأنشطة ، حيث أنه في التكاليف التقليدية تستهلك الخدمات أو المنتجات الموارد ، بينما في مدخل ABC تستهلك الخدمات أو المنتجات الأنشطة ، ثم تستهلك الأنشطة الموارد كما هو موضح بالشكل رقم (٢)

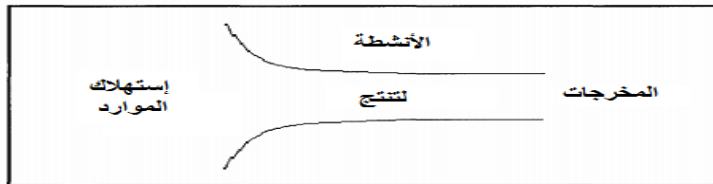


شكل رقم (٢)

الفرق بين التكاليف التقليدية ومدخل ABC

(Source : Tsai , 2004, 12)

وبالتالي يجب الإشارة إلى انطلاق مدخل ABC عند تطبيقه في المؤسسات التعليمية من فرضية أساسية، وهي أن الأنشطة داخل المنظومة التعليمية هي مصدر استهلاك الموارد لإنتاج المخرجات النهائية من المنظومة التعليمية سواء على مستوى المخرجات البشرية أو القيمية أو البحثية أو الخدمية.... الخ، ويتضح الفرض الأساسي لمدخل ABC من خلال الشكل رقم (٣)، وبالتالي هناك عدد من الأمور لا بد من مراعاتها وهي فصل الموارد المالية وفقا للموارد التي يتم استهلاكها داخل كل نشاط، وأيضا فصل الموارد المالية الخاصة بالحصول على مخرجات تعليمية عن التي تؤثر في المخرجات النهائية.



شكل (٣)

إستهلاك الموارد

(Source : Tsai , 2004, 10)

وبتحليل الشكل رقم (٣) يتضح أهمية مراعاة الموارد التي تستهلك داخل الأنشطة، وذلك من أجل تكوين المخرجات النهائية، وبالتالي فهذا هو الفرض الأساسي لمدخل ABC عند تطبيقه داخل المؤسسات التعليمية، وبالتالي لا بد من مراعاة بنية المخرجات التعليمية، والأعمال التي تتم عند تطبيق هذا المدخل، والاقتصاديات المتعلقة بتطبيق هذا المدخل.

ويتناول كابلان Robert S. Kaplan مدخل ABC بأنه نظام مصمم لتوفير معلومات ملائمة ودقيقة عن اقتصاديات العمليات الخاصة بالمنتجات والعمليات والعملاء والأنشطة المسببة للتكلفة... الخ، أي ما يخص الأداء المالي والتشغيلي، وذلك على جميع الفترات الزمنية الماضية والحاضرة والمستقبلية للمؤسسات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الاستراتيجية الملائمة بتحليل ربحية العملاء وإجراء التحسينات المستمرة (شاهين، ١٩٩٧، ٤٤).

وبالتالي فإن تطبيق مدخل ABC داخل المؤسسات التعليمية يعزز المرونة الاستراتيجية للمؤسسات التعليمية، وخاصة بإجراءات المحاسبية نظرا لقدرته على توفير جميع المعلومات اللازمة للجهاز المسئول عن جميع العمليات الخاصة بالمحاسبية، سواء كانت خاصة بالأنشطة أو الموارد... الخ، كما أنه يوفر المعلومات على جميع الأصعدة التاريخية، وبالتالي يساعد هذا المدخل الإدارة على رسم الخطط الاستراتيجية واتخاذ العديد من القرارات الاستراتيجية لتفعيل هذه الخطط وتحقيق الهدف منها.

ومن نفس المنطلق تركز العديد من التعريفات على أن مدخل ABC ليس مجرد نظام لتوفير معلومات بل انه من الممكن أن ينظر إليه على أنه مجموعة من العمليات الإدارية التي تقوم به الإدارة من تفهم المعلومات التي ينتجها النظام، وتمكنها من إدارة الأنشطة وعمليات المنظمة عن طريق إعطاء نظرة شاملة متكاملة للمنظمة (شاهين، ١٩٩٧، ٤٤).

كما يعرف مدخل ABC بأنه نظام اقتصادي يعتبر أن الأنشطة حجر الأساس نحو تعظيم وتحسين القيمة المضافة المقدمة للعميل، وصلاية الربح الناتج من تعظيم القيمة، كما أنه يعتمد على مداخل فرعية لتحقيق هذا الهدف مثل تحليل مسببات الأنشطة Performance Cost Drivers، وتحليل الأنشطة Activity Analysis، وقياس الأداء Measurement، وبالتالي يستخدم في تخطيط ورقابة وتطوير التكاليف الإضافية الخاصة بالمنظمة بشكل أكثر فاعلية (سليمان، ٢٠١١، ٦٥).

ويمكن استخلاص مفهوم مدخل ABC على أنه: " طريقة لحساب التكلفة الثابتة والمتغيرة، وأيضا المباشرة وغير المباشرة لجميع الأنشطة التي تتم داخل المؤسسات التعليمية، حتى يتم تخصيص التكاليف اللازمة لكل نشاط بداخلها، وذلك بغرض مساعدة القيادات العليا في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية التي تزيد من كفاءة المخرجات التعليمية على جميع المستويات "

وبالتالي يمكن استخلاص حقيقة مهمة تتجسد في قدرة مدخل ABC على التحديد الدقيق للتكاليف المباشرة وغير المباشرة للأنشطة التي تتم داخل العملية التعليمية سواء كانت أساسية أو اختيارية أو داعمة، وبالتالي تساعد الإدارة العليا على تفعيل عمليات المحاسبية التعليمية على جميع الأنشطة التي تتم داخل العملية التعليمية، وبالتالي يزيد هذا المدخل من قدرة المؤسسات التعليمية على التخطيط ورسم السياسات الخاصة بجميع الأنشطة، مما يؤدي لزيادة تفعيل عمليات المحاسبية.

## ثانياً : مبررات الحاجة لمدخل التكلفة على أساس النشاط ABC لتفعيل المرونة الاستراتيجية

هناك عدد من المبررات التي أدت للحاجة لمدخل ABC لتفعيل المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية داخل المؤسسات التعليمية لعل من أهمها ما يلي :

- ١- **تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ICT** : حيث اجتاحت تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ICT المؤسسات التعليمية، لذا لا بد من تغيير طبيعة الأنشطة داخل المؤسسات التعليمية سواء الأنشطة التدريسية و البحثية والعملية والثقافية... الخ، وبالتالي زادت الحاجة لمدخل يقوم علي تقدير تكلفة إسهام ICT في الأنشطة، وتكلفة الموارد التي تستهلكها أنشطة ICT ومدى تأثير ذلك على العملية التعليمية، كما أن تكلفة هذه الأنشطة تحتاج لتقديرات متغيرة وفقا لطبيعة التكنولوجيا المستخدمة من أجل تفعيل المرونة الاستراتيجية، حيث لا بد من توافر مقارنة لتكلفة أنشطة ICT بالعائد المتوقع منه داخل المؤسسات التعليمية.
- ٢- **النظرة الحديثة للأنشطة** : حيث أصبح يُنظر للأنشطة على أنها المتحكم في كفاءة العملية التعليمية، وبالتالي هي المصدر الرئيسي لتفعيل المرونة الاستراتيجية لعمليات المحاسبية، حيث

يتم التركيز على الأنشطة التدريسية المسئولة عن تفعيل تدريس المقررات، والأنشطة العلمية المسئولة عن تفعيل الجوانب البحثية، والأنشطة الثقافية المسئولة عن تفعيل الإطلاع على الأحداث المحلية والعالمية، والأنشطة المجتمعية لتفعيل عمليات الاندماج المجتمعية،... الخ، وبالتالي فقد أصبحت الأنشطة هي المصدر الرئيسي لإستهلاك جميع الموارد الثابتة والمتغيرة داخل المؤسسات التعليمية، وبالتالي فهي مصدر عمليات المحاسبية.

٣- **الموارد المعلوماتية:** زادت أهمية الموارد المعلوماتية لتفعيل المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية بالنظم التعليمية الحديثة، حيث أننا في حاجة للعديد من المعلومات حول جميع المؤثرات الداخلية والخارجية التي تؤثر على الأنشطة التعليمية حالياً ومستقبلياً، وبالتالي يحقق مدخل ABC هذا المتطلب، حيث يمد هذا المدخل الإدارة التعليمية بجميع مستوياتها بالمعلومات الرئيسية من أجل اتخاذ القرارات الخاصة تجاه العديد من الأنشطة، وبالتالي يعتبر هذا المدخل من أنسب المدخل تجاه تفعيل المحاسبية داخل المؤسسات التعليمية.

٤- **الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة:** تسعى جميع أنظمة تفعيل المحاسبية إستغلال المؤسسات التعليمية لجميع الموارد المتاحة بداخلها، لذا فإن مدخل ABC يقوم على محاولة استغلال الأنشطة لجميع الموارد المتاحة داخل المؤسسات، حيث أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، ويقوم مدخل ABC على تحديد تكلفة الموارد التي يتم استهلاكها من جانب الأنشطة، حيث أن هناك العديد من الموارد تتسم بالندرة، لذا لا بد من محاولة استغلالها الاستغلال الأمثل.

٥- **تكلفة الجودة:** حيث تسعى المؤسسات التعليمية لتحقيق الجودة في الخدمات التي تقدمها من أجل تحقيق رضا العملاء، لذا تغير هيكل التكلفة داخل هذه المؤسسات، فهناك تكاليف ضبط الجودة أي محاولة مطابقة الأنشطة التعليمية لما هو متوقع وبالتالي الحصول على مخرجات تحقق طموحات العملاء، وهناك تكاليف الاخفاق أي عدم المطابقة، وتنقسم إلي التكاليف التي تنفق من أجل محاولة إصلاح الأنشطة التعليمية وأيضاً التكاليف التي تنفق من خلال إعادة تدريب الخريجين عند اكتشاف القطاعات التنموية لعدد من الأخطاء، وبالتالي أصبحنا في حاجة لمدخل ABC ليحقق متطلبات هيكل تكاليف الجودة التعليمية، وذلك من أجل تغيير نظم المحاسبية التعليمية.

### ثالثاً: أهداف تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC بالمؤسسات

#### التعليمية

هناك عدد من الأهداف التي يسعى لتحقيقها مدخل ABC داخل المؤسسات التعليمية قبل الجامعي، وذلك من أجل تحقيق المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية داخل هذه المؤسسات، ولعل من أهم هذه الأهداف ما يلي:

١- **التركيز على التكاليف غير المباشرة:** حيث ظهر العديد من الانتقادات لأساليب التكاليف التقليدية، لعل من أهمها تركيزها علي تقييم تكلفة المخرجات التعليمية من خلال التكاليف المباشرة مثل الرواتب والأجور وأعمال الصيانة وطباعة الكتب الدراسية... الخ، ولم تعطي التكاليف غير المباشرة الدرجة الكافية، في حين يركز مدخل ABC على الأنشطة التي تتم داخل العملية التعليمية وتستهلك الموارد، حتي يتم توقع العائد من هذه التكلفة.

٢- **التحديد الدقيق للتكلفة:** يقدم مدخل ABC معلومات حول تكلفة المخرجات التعليمية من المؤسسات التعليمية إستناداً إلى الموارد المستخدمة داخل المنظومة التعليمية، وذلك من خلال تحديد العلاقة السببية بين المخرجات والعملاء الذين يستهلكون الموارد من خلال تتبع تكلفة التشغيل التي تسببها أو ترتبط ارتباطاً كبيراً بالمخرجات عن طريق استهلاك العميل موارد النشاط، حيث يقوم مدخل ABC بتقدير تكلفة الأنشطة التي تستهلك الموارد، وربط هذه

- التكاليف بالمرجات النهائية، وبالتالي يقدم تقديراً أفضل لتكلفة المخرجات بالإضافة لتكلفة الأنشطة الفردية المستخدمة في إنتاجها (Tsai et al, 2012,105)
- ٣- **توفير المعلومات:** حيث ان نظم المحاسبية في حاجة لمعلومات عن جميع الأنشطة التربوية داخل العملية التعليمية، وبالتالي يساعد مدخل ABC على توفير المعلومات عن جميع الأنشطة التعليمية والثقافية والعلمية والرياضية...الخ داخل المؤسسات التعليمية، ويساعد ذلك على تفعيل نظم المحاسبية بهذه المؤسسات، وبالتالي فإنه أحد آليات المستخدمة في المحاسبية التعليمية.
- ٤- **تخفيض التكلفة:** فالتوجه الحديث للمؤسسات التعليمية الحصول على أعلى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة، وبالتالي فأصبح الهدف هو تخفيض التكلفة، وبالتالي لا بد من التركيز على الأنشطة المؤثرة في كفاءة العملية التعليمية وحساب تكلفتها، من أجل تخصيص الموارد المالية الملائمة، لذا يقوم مدخل ABC على دراسة تكلفة الأنشطة المؤثرة داخل العملية التعليمية، واستبعاد الأنشطة غير المؤثرة في العملي التعليمية.
- ٥- **تفعيل الرقابة:** نتيجة تركيز الأساليب التقليدية على تكلفة المخرجات التعليمية بعد حصول الطالب على الشهادة، وبالتالي مقارنة التكلفة مع العائد، وهل هو المتوقع أم لا، وبالتالي تتم الرقابة في نهاية المرحلة التعليمية، بينما مدخل ABC يركز على حساب تكلفة الأنشطة التعليمية قبل بداية المرحلة، والتي يجب أن تتم بداخل المؤسسة التعليمية، لذا يتم تفعيل عمليات الرقابة على الأنشطة بطريقة دورية خلال السنوات التعليمية داخل المرحلة.
- ٦- **توفير المؤشرات:** حيث يساعد مدخل ABC على توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة في المنظومة التعليمية، وبالتالي تقوم بتحديد التكلفة الحقيقية للمخرجات التعليمية من خلال الأنشطة، وبالتالي يتم تحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة، وبالتالي تتخذ القيادات القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف الأنشطة (الرشيدي، ٢٠٠٩)
- ٧- **تقييم الأنشطة:** لم تساعد الأساليب التقليدية للتكاليف على تحليل الأنشطة، والتركيز على الأنشطة المهمة، ومحاولة حذف الأنشطة غير المهمة، بينما يركز مدخل ABC على تحليل وتصنيف للأنشطة التعليمية سواء التدريسية أو البحثية أو الرياضية أو العلمية...الخ، وبالتالي يتم وضع تصنيف للأنشطة من خلال أهمية تواجد كلا منهما في العملية التعليمية، وبالتالي تتم عملية التقييم من خلال تكلفة الأنشطة والحاجة لبرامج تطبيق الجودة في هذه الأنشطة من أجل الحصول على المخرجات المتوقعة، وتم وضع تصنيف للأنشطة ماهي مؤثرة في طبيعة العملية التعليمية، وما هي غير مؤثرة وبالتالي لا بد من استبعادها أو الأنشطة التي يجب اختزالها في عدد معين ومحدد.
- ٨- **التفسير الاقتصادي لطبيعة المخرجات التعليمية:** حيث يسعى مدخل ABC لوضع تفسير علمي للمخرجات التعليمية غير الملائمة لمواصفات الجودة، حيث تفسر الأسباب الاقتصادية لأوجه الإنفاق على الأنشطة داخل العملية التعليمية، وبالتالي هناك قصور في الأنشطة (السبب)، أدي إلى مخرجات تعليمية بهذه المواصفات (النتيجة)، وأيضا تفسير لماذا لم تتم الأنشطة بالدرجة التي تتلائم مع المخرجات المتوقعة.

### رابعاً: أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC في المؤسسات

#### التعليمية

تظهر أهمية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC في المؤسسات التعليمية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية الخاصة بالعديد من الأنشطة التعليمية

التي يجب تطبيقها بالمؤسسات التعليمية من أجل محاولة تفعيل المرونة الإستراتيجية لنظم المحاسبية داخلها ، حيث أن المحاسبية عن طريق الأنشطة يزيد من كفاءة هذه المؤسسات علي جميع المستويات الداخلية والخارجية .

فبالأنشطة تساعد على تحقيق الكفاءة الداخلية لهذه المؤسسات سواء الكمية والتي تكمن في المحاسبية عن كم الطلاب المستفيدين من تطبيق هذه الأنشطة في العملية التعليمية ، وأيضا الكيفية والمتمثلة في المحاسبية عن تفعيل الأنشطة في جميع الجوانب التعليمية للإرتقاء بقدرات الطلاب ، كما يعمل مدخل ABC علي تحقيق الكفاءة الخارجية علي المستويين الكمي والكيفي حيث يتم المحاسبية عن كم المخرجات البشرية التي تسهم في المؤسسات التنموية في المجتمع ، وأيضا المحاسبية عن قيم المواطن لدي الطلاب للمجتمع الذي يتواجدون فيه .

ونتيجة لما سبق فإن تطبيق مدخل ABC يساعد على تحسين الوضع التنافسي للمؤسسات التعليمية داخل المجتمع ، حيث تزداد التنافسية بين هذه المؤسسات من أن لآخر ويختلف شكلها ، وبالتالي نحن في حاجة ملحة داخل مجتمعنا المصري لتفعيل مدخل ABC في مؤسساتنا التعليمية ، وخاصة لأن طبيعة هذه المؤسسات في حاجة ملحة لممارسة العديد من الأنشطة بداخلها ، وتحديد الانحرافات المتوقعة ، وبالتالي يتم تحديد تكلفة الموارد التي تحتاجها الأنشطة ، وأيضا كيفية استغلالها بالطريقة الأمثل .

### **خامساً : مقومات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC في**

#### **المؤسسات التعليمية**

هناك العديد من المقومات الأساسية التي يجب توافرها داخل المؤسسات التعليمية من أجل تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC ، ويتم تناولها علي النحو التالي :

١- **هيكل تنظيمي واضح** : يحدد اتجاهات انسياب السلطة والمسئولية لجميع الموارد البشرية بالمدارس سواء علي مستوى القيادات أو الإداريين أو المعلمين ..الخ ، حيث يحدد الاختصاصات والأنشطة التعليمية بشكل واضح وسليم (الشقاحين ، ٢٠٠٥) .

٢- **الموارد** : ويقصد بها الأصول الثابتة والمتغيرة داخل العملية التعليمية ، حيث أنه لا تتم الأنشطة إلا في تواجد مثل هذه الموارد والعكس فإن عدم تواجدها يؤدي لعدم القيام بالأنشطة ، فهناك أصول ثابتة مثل المباني التعليمية والمعامل والملاعب ...الخ ، ولكنها أيضا تحتاج لنفقات رأسمالية في عمليات الترميم علي فترات زمنية مختلفة ، والأصول المتغيرة مثل الأجور والنفقات الجارية مثل شراء السلع والخدمات وأدوات العملية التعليمية وأعمال الصيانة ....الخ ، مما يترتب على ذلك أنه قبل تحديد تكلفة الأنشطة لابد من حساب تكلفة كل هذه الموارد .

٣- **توصيف واضح لمراكز النشاط** : حيث يتم تقسيم الوحدة الإنتاجية لمراكز نشاط أو مراكز تكلفة ، بحيث يتميز كل مركز تكلفة تميزا وظيفيا عن غيره من المراكز ، لأن مركز التكلفة هو الوسيط المناسب لحصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة لوحدة المنتج النهائي ، وذلك بغرض الرقابة على التكاليف والمقارنة وتقويم الأداء ، وبالتالي تُعد العديد من المؤسسات دليل لمراكز التكلفة يوضح مسئولية كل مركز عن إنفاق عناصر التكلفة المختلفة ، وفقا لإمكانية تبويبها لعناصر تكاليف يمكن رقبتهما وأخري لا يمكن رقبتهما (الشقاحين ، ٢٠٠٥)

حيث أثبتت كتابات Cooper & Kaplan أن العديد من المنتجات تستهلك نفس الأنشطة ، وتتطلب الأنشطة موارد لا بد من تواجدها داخل المؤسسات بنسب مختلفة ، وبالتالي يتطلب مدخل ABC إجراء عملية دقيقة لرسم عدد من الخرائط للأنشطة التي تصيف قيمة للعمليات ، وتحليل تخصيص التكلفة لهذه الأنشطة ، واستخدام محركات التكلفة في المرحلة



الأولي، وبالتالي لابد من تحليل الأعمال التي تتم داخل هذه الأنشطة، وبالتالي يتم تخصيص الجزء الأكبر من التكاليف لقوة العمل الماهرة، وبالتالي فمدخل ABC أحد المدخل المهمة في أنظمة عالية التعقيد لفهم التكاليف الخاصة بالمنظمات (2, 2018, Alves).

والنشاط هو "الحدث التي يسبب استخدام الموارد في المنظمة"، كما يعرف بأنه "الأعمال الهامة التي تستهلك الموارد"، وأيضا يعرف بأنه: "حدث أو إجراء تسبب في تكلفة داخل المنظمة"، ويعرف بأنه: "مجموعة من العمليات والاجراءات التي تشكل فيما بينهما جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة"، كما يعرف بأنه كيان مادي ملموس لتأدية عمليات تساعد على ربط الأثر للموارد التي يستهلكها النشاط بالسبب والمتجسد في المخرجات المتوقعة (شعلان، ٢٠١٥، ٥٦-٥٧).

حيث تعتمد المخرجات النهائية من العملية التعليمية والمتجسدة في المخرجات البشرية والبحثية والخدمية على عدد من الأنشطة التي تتم داخل العملية التعليمية سواء تعليمية أو ثقافية أو رياضية.. الخ، لذا يقوم مدخل ABC على التحديد السليم والدقيق للأنشطة، ثم تحديد الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة، وبالتالي يتم تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة للعملية التعليمية.

ويمكن تقسيم الأنشطة التي تتم داخل المنظومة التعليمية إلى أنشطة رئيسية وأخرى اختيارية وثالثة مساندة، فإنه يمكن اعتبار الأنشطة التدريسية والتعليمية والثقافية والمعملية خلال اليوم الدراسي من الأنشطة الرئيسية، وأيضا أنشطة التسويق بالنسبة للمؤسسات التعليمية الخاصة، وبالتالي فالأنشطة الرئيسية أساسية وعدم القيام بها يؤدي لتوقف العمل، فعدم القيام بالتدريس خلال اليوم الدراسي يؤدي لتوقف العمل... وهكذا.

بينما لا تعتبر الأنشطة الاختيارية أساسية وقد لا تتغير بتغير مستوى الأعمال، فغلي سبيل المثال الأنشطة المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي داخل المؤسسات التعليمية مثل جمع المعلومات ودراسة SWOT للمؤسسات وكتابة الخطة الاستراتيجية، وأنشطة تدريب المعلمين باستمرار على أحدث الوسائل التعليمية وأيضا تدريبهم المعرفي على كل ما هو جديد في مجال تخصصهم.

وأيضا الأنشطة المتعلقة بتحقيق متطلبات الجودة في العملية التعليمية من أجل مخرجات تتناسب مع هذه المتطلبات، وأنشطة المحاسبية على جميع مستوياتها، وأيضا قد تعتبر أنشطة التسويق بالنسبة للمدارس الخاصة اختيارية، حيث أن أنشطة التسويق للمدارس الخاصة في بداية نشأتها تعتبر أساسية، ولكن بعد العمل عدد من السنوات تصبح أنشطة التسويق اختيارية نتيجة لإعلان المخرجات عن نفسها داخل المجتمع.

وهناك النوع الثالث من الأنشطة التي تتم داخل العملية التعليمية، والذي يتجسد في الأنشطة المساندة، وقد أطلق عليها ذلك لأنها لا ترتبط بالمخرجات النهائية، ولكن لابد من تنفيذها حتى تستمر المنظومة التعليمية بكفاءة عالية مثل إعداد التقارير اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية عن سير العمل داخل المؤسسة التعليمية، لذا تعتبر الأنشطة الإدارية من الأنشطة المساندة، وأيضا أنشطة الصيانة لكل الموارد المادية داخل المباني التعليمية، وأنشطة الأضاءة لجميع الفصول داخل المدرسة، وأيضا جميع أنشطة استهلاك الكهرباء، لذا تعتبر تكلفتها الأنشطة المساندة ثابتة.

وبناء على ما سبق يمكن تصنيف الأنشطة إلى أنشطة لها قيمة مضافة لما لها من تأثير على قيمة المخرجات مثل الأنشطة التدريسية داخل فصول على درجة عالية من النظافة والجمال يختلف عن إجراء نفس الأنشطة في بيئة معاكسة، وأيضا نفس المنطق لباقي الأنشطة الأساسية، وهناك أنشطة لاتضيف قيمة حيث لا يحتاجها عميل العملية التعليمية، ولكن قد يكون إجراؤها ضروري مثل أنشطة المحاسبية، وهناك أنشطة لاتضيف قيمة وإجراؤها غير

ضروري في نفس الوقت مثل أنشطة تخزين المواد التعليمية داخل المعامل ، فمن الممكن شراء المواد الخام بالمقدار التي يتناسب مع متطلبات المنظومة التعليمية، وبالتالي لا نحتاج أنشطة التخزين .

٤- **وحدة التكلفة** : ومن الممكن التعامل معها من خلال وحدة تكلفة كلية للمخرجات النهائية من المؤسسات التعليمية ، والتي تعتبر مخرجات غير ملموسة في بعضها ولموسة في بعض آخر ، ومن الممكن تقسيم التكلفة داخل المؤسسات التعليمية لعدد من الوحدات ، فهناك الوحدة التعليمية والتي تتضمن تكلفة التدريس والبحث العلمي بداخلها والخدمات المقدمة للمجتمع الخارجي ، وأيضا الوحدة التنظيمية داخل المؤسسات والتي تتضمن تكلفة الأعمال التنظيمية داخل المؤسسات والتي تركز على المدرسين والإداريين والعمال ، وهناك أيضا الوحدة التسويقية للمؤسسات التعليمية الخاصة من أجل تواجد عدد من قنوات الاعلان عن المؤسسة وأنشطتها .

٥- **مجمعات التكلفة** : وتتجسد في الأعمال المتجانسة التي تتم داخل النشاط لتحقيق هدف ما ، وبالتالي يمكن اعتبارها حلقة وصل بين موارد المؤسسات التعليمية والمخرجات النهائية التي يتم الحصول عليها ، حيث يتم حساب تكلفة كل عمل وفق الدور الذي يقوم به ، ويتم توزيع تكاليف مجمعات التكلفة على الأنشطة التي استخدمت في إنجازها ، وبالتالي قد يستدعي الأمر زيادة أو تقليص عدد مجمعات تكلفة النشاط ، وبالتالي هناك ضرورة لتقسيم الهيكل التنظيمي لمجموعة من الأنشطة يُراعى فيها مدي تجانس الأعمال داخل كل نشاط ، وكذلك ارتباط عناصر التكاليف بالأعمال التي تؤدي داخله ، وهناك مشكلة يجب وضعها في الاعتبار ، أنه كلما زاد عدد الأنشطة المتجانسة في مجمع تكاليفي واحد قلت المقدرة على تحديد مسبب تكاليفي واحد لها (التواتي ، ٢٠١٣ ، ٤٧-٤٨) .

٦- **محركات التكلفة** : كان المفهوم التقليدي للتكاليف يقتصر على إعداد قوائم مالية لجميع النفقات التي استخدمت ، وذلك بعد نهاية المرحلة التعليمية التي حصل عليها الطالب ، أي بمثابة تقييم مالي لقيمة المخرجات بالنسبة للمدخلات المالية ، وذلك دون الاهتمام بالأنشطة الفعلية ، في حين يركز مدخل ABC على محاولة رسم الأنشطة التي يجب أن تكون للحصول على مخرجات تعليمية تتناسب مع متطلبات العملاء ، وبالتالي تساعد الإدارة على جميع المستويات الاستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية في اتخاذ القرارات الملائمة .

٧- **مسببات التكلفة** : ويعتمد مدخل ABC على مجموعتين من المسببات الأساسية للتكلفة ، إحداهما مسببات الموارد Resource Drivers والتي تتمثل في تكلفة الموارد التي يجب أن تخصص للأنشطة التي تتم داخل العملية التعليمية ، والأخرى مسببات النشاط Activity Drivers وهي التكلفة التي ترصد للنشاط وربطها بالمخرجات التعليمية ، حيث أن المخرجات المراد الحصول عليها تحتاج لعدد من الأنشطة ، وبالتالي تحتاج لنوعية خاصة من التكلفة .

وهناك عدد من الأدبيات يتم فيها تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين إحداهما مسببات خاصة بالعمليات ، وهي المسببات التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد خلال السنة الدراسية ، حيث أن هناك عدد من الأنشطة التعليمية نحتاج إليها عدد من المرات مثل أنشطة التدريس والساعات المعتمدة ، وأيضا هناك مسببات خاصة بالفترة الزمنية ، وهي تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لتكوين المخرجات ، وتستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية المخرجات النهائية ، ومنها عدد ساعات العمل داخل الفصول الدراسية وأيضا داخل المعامل ، وفي الملاعب... الخ (العتيقي ، ٢٠١٦ ، ١٤) .

وهناك عدد من المعايير لتحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة لعل من أهمها (التواتي، ٢٠١٣، ٥٠):

أ- درجة الدقة في تحديد التكلفة: فكلما زادت عدد مسببات التكلفة زادت الدقة في تحديد التكلفة اي هناك علاقة طردية بينهما .

ب- درجة تعقد وتنوع المنتجات /الخدمات : فهناك علاقة طردية أيضاً بين عدد المسببات للتكلفة ودرجة التعقد والتنوع ، فالمنتجات التعليمية الغير ملموسة معقدة ومتنوعة بدرجة كبيرة لذا تحتاج لعدد كبير من مسببات التكلفة .

ت- الأهمية النسبية في مجتمعات التكلفة : كلما زادت عدد مسببات التكلفة دل ذلك على زيادة أهمية الأنشطة التعليمية ، فالعلاقة بينهما طردية ، وذلك من أجل تحقيق تجانس الأعمال داخل النشاط .

ث- تكلفة قياس بيانات مسببات التكلفة : فهناك علاقة طردية بين عدد مسببات التكلفة وبين تكلفة القياس لنظام التكاليف .

ويحاول الجدول رقم (٢) توضيح العلاقة بين الموارد ، والأنشطة ومجمعات التكلفة ومسببات التكلفة ، وذلك من أجل توضيح مدى الترابط بينهما ، ومدى التأثير والتأثر بينهما

جدول رقم (٢)

العلاقة بين الموارد والأنشطة ومجمعات التكلفة ومسببات التكلفة

الموارد	الأنشطة	مجمعات التكلفة	مسببات التكلفة
المعلمون	التدريس	التدريس	عدد الطلاب
الطلاب	البحث العلمي	البحث العلمي	عدد البحوث
أخصائيين معامل	التدريبات العملية	المعامل	عدد حصص التدريب العملي
أخصائيون مكتبات	حصص المكتبات	المكتبة	عدد حصص المكتبة/عدد الكتب
أخصائيون إجتماعيين	استشارات	الاستشارات	عدد الطلاب
هيئات إدارية	أنشطة عملية	شئون الطلبة شئون المعلمون	عدد المعاملات لطلاب والمعلمون
البنية التحتية	الصيانة الدورية	الصيانة	عدد طلبات الصيانة العادية

وبتحليل الجدول (٢) يتضح العلاقة بين الموارد التي يجب ان تتواجد في المدارس ، وذلك من أجل إجراء العديد من الأنشطة علي هذه الموارد ، كما أن الأنشطة هي التي تكون عامل حفاض في مجتمعات التكلفة ، والتي يمكن توضيحها من خلال مسببات التكلفة التي تؤدي لمجمعات التكلفة .

## سادساً : خطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC في

### المؤسسات التعليمية

هناك عدد من الخطوات الواجب اتباعها لتطبيق مدخل التكلفة علي أساس النشاط ABC داخل المؤسسات التعليمية ، وذلك لتحقيق العديد من الأهداف الارتقاء بكفاءة العملية التعليمية ، وتحليل الأسباب الحقيقية وراء تكوين المخرجات بهذه الصورة ، وأيضاً تفعيل عمليات المحاسبية التعليمية ، لذا لابد من إلقاء إطلالة سريعة علي خطوات تطبيق مدخل ABC علي المؤسسات الانتاجية ، وبالتالي يتم تطبيق هذه الخطوات علي المؤسسات التعليمية .

حيث استقرت العديد من الأدبيات على مجموعة من الخطوات الرئيسية لتطبيق مدخل ABC داخل المؤسسات ، وهي تحديد الأنشطة وإعداد قائمة بها لكافة الأقسام الإدارية والتسويقية والانتاجية... الخ ، ثم يتم تخصيص الموارد اللازمة لأداء كل نشاط من خلال تحليل العناصر الأساسية للتكلفة ، ثم تقدير تكلفة النشاط من خلال تخصيص الموارد اللازمة لتأدية النشاط ، وتحميل تكاليف الموارد علي الأنشطة حيث تمر المنتجات بمجموعة من المراحل ، وتتضمن كل مرحلة عدد من الأنشطة ، وتحديد تكلفة كل مرحلة ، واختيار مسببات التكلفة من خلال

تحديد مجتمعات التكلفة سواء في ساعات العمل والورائب والموارد... الخ ، ثم تخصيص تكاليف الأنشطة علي وحدات التكلفة من خلال نموذج يوضح تدفق التكلفة ، وأخيرا مراعاة اسس إختيار أساليب التطبيق للمدخل من خلال بناء نموذج تجميع التكلفة يتم فيه ربط التكاليف بالمنتجات باستخدام مسببات التكلفة (كريمة ، ٢٠١٥).

وبالتالي يتم تطبيق خطوات مدخل ABC في المؤسسات التعليمية علي النحو التالي :

١- **تحديد الأنشطة المطلوبة** : حيث أنه لابد القيادات العليا داخل وزارة التربية والتعليم والإدارات التعليمية تحديد الأنشطة الرئيسية التي لا يجب الاستغناء عنها وأيضا الأنشطة الاختيارية والأنشطة المساندة داخل المنظومة التعليمية من أجل زيادة كفاءتها.

٢- **تحويل الأنشطة لمراكز تكلفة** : فلا بد من إنشاء العديد من مراكز التكلفة للأنشطة ، حيث هناك العديد من الأنشطة يكون لها مركز تكلفة واحد ، وذلك لأنها مشتركة في التكلفة ، كما أن هناك العديد من الأنشطة يمكن دمجها في نشاط واحد .

٣- **تحليل العناصر الأساسية للتكلفة** : وتأتي هذه الخطوة بعد تحديد مراكز التكلفة ، حيث يتم تحليل عناصر كل نشاط ومحاولة تقدير تكلفة هذه العناصر ، وذلك من أجل التنبؤ بالتكلفة الخاصة بالوحدة ، كما أن هذه الخطوة لها أهميته في تحديد الموارد المالية المطلوبة من الدولة من أجل تخصيصها كميزانية توزع على مراكز التكلفة داخل المدارس .

٤- **دراسة العلاقات بين الأنشطة والتكلفة** : حيث أنه بعد تحليل العناصر الأساسية للتكلفة لابد من دراسة أثر تواجد هذه التكاليف على ممارسة الأنشطة ، ودراسة تأثير القصور في التكلفة على طبيعة النشاط داخل العملية التعليمية .

٥- **تحديد مسببات التكلفة** : وتعتبر هذه الخطوة نتيجة طبيعية للخطوات السابقة ، فعملية تحديد النشاط والوقت المستغرق وعدد مرات حدوثه في العام الدراسي يساعد على تكوين مراكز للتكلفة ، والتي يتم تحويلها لمجموعة من العناصر الأساسية من خلال دراسة العلاقة بين تكلفة هذه العناصر والأنشطة ، وبالتالي لابد من تحديد مسببات التكلفة مرتفعة نتيجة تكرار النشاط على مدار العام الدراسي أم منخفضة نتيجة تواجدها عدد من المرات فقط .

٦- **إنشاء نموذج لتدفق التكلفة** : وفي هذه الخطوة يتم رسم نموذج للأنشطة يوضح ترتيبها وفقا للأهمية ، حيث يتم إنشاء نموذج لتدفق التكلفة من الأنشطة الرئيسية إلى الإختيارية والمساندة من أجل دراسة تأثير كل نشاط على الآخر في التسلسل الأفقي والرأسي داخل النموذج .

٧- **مراعاة أسس إختيار أساليب تنفيذ نظام التكلفة حسب النشاط** : حيث هناك عدد من الأسس التي يجب مراعاتها مثل تكلفة التحويل والتي تشمل على تكلفة الموارد البشرية العاملة والتكاليف التعليمية الاضافية ، وأيضا وحدات المنافع مثل عدد ساعات العمل ، والتخصيص حسب عدد الساعات البديلة والإضافية للعمل... الخ (عيد خلف ، ٢٠٠٦ ، ٩٢) .

٨- **بناء نموذج تجميع التكلفة** : حيث أنه لابد من جمع البيانات الملائمة عن جميع مدخلات العملية التعليمية والموارد التي تحتاجها من أجل اجراء الأنشطة الملائمة ، سواء كانت في صورة أصول رأسمالية وأصول جارية ، وبالتالي تحديد التكلفة الملائمة ، وذلك من خلال نموذج يحدد كل مورد وتكلفته وأهميته بالنسبة للنشاط .

## سابعاً : مميزات تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC في المؤسسات التعليمية

هناك العديد من المميزات التي تنتج عن تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC داخل المؤسسات التعليمية، ومن أهم هذه المميزات :

١- **مدخل نظمي شامل** : حيث يتميز بتقسيم العمل داخل المنظومة التعليمية لعدد من الأنشطة، وهذه الأنشطة تشمل جميع المدخلات والعمليات، كما يتم توزيع الأعباء الإضافية على الأنشطة التي تستهلك الموارد بعد تحديدها على أساس مجموعات التكاليف Cost Pools، وإنشاء مصدر تكلفة لكل نشاط أو لمجموعة من الأنشطة، كذلك يقوم بتحديد مسببات استهلاك كل نشاط للموارد، وإعداد معدل تحميل مناسب لجميع تكاليف كل نشاط من الأنشطة المتجانسة، وتخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات التعليمية عن طريق مسبب تكلفة (عقل والداعور، ٢٠١٣، ٣٤٥).

٢- **تدعيم الإدارة العليا** : حيث أن مدخل ABC قائم على التحديد الدقيق للأنشطة التي تتطلبها المنظومة التعليمية لتحقيق أهدافها، وأيضاً التحديد الدقيق للموارد التي تحتاجها لتنفيذ هذه الأنشطة، وبالتالي فهناك تحديد دقيق للتكلفة التي تحتاجها المؤسسات التعليمية لإنجاز هذه الأنشطة، ومن هنا يضع مدخل ABC الاحتياجات أمام متخذي القرار من أجل محاولة اتخاذ القرارات التي تسهم في توفير الموارد المالية لهذه الأنشطة لتحقيق بفاعلية.

٣- **ترشيد الانفاق** : حيث اعتمد هذا المدخل على القيمة المضافة لكل نشاط من الأنشطة التي تتم داخل العملية التعليمية، وبالتالي من الممكن استبعاد الأنشطة التعليمية التي لها عائد ضعيف وتكلفة عالية، وبالتالي يتميز المدخل بقدرته على التحليل العميق للملائم للأنشطة، وبالتالي دراسة إمكانية تحسين أداء الأنشطة ذات القيمة الضعيفة (عقل والداعور، ٢٠١٣، ٣٤٥).

وبناء على ما سبق يتضح أن مدخل ABC يساعد على تحقيق متطلبات ترشيد الانفاق في العملية التعليمية، حيث يساعد هذا المدخل على تحديد الأنشطة الأساسية للمنظومة، وأيضاً الأنشطة الاختيارية ومنها ما هو ضروري لا يمكن الاستغناء عنه ومنه ما هو غير ضروري يمكن الاستغناء عنه، وأيضاً الأنشطة المساندة التي تساعد على تفعيل واستمرارية نجاح الأنشطة الرئيسية، وبالتالي تم توضيح أوجه الانفاق في العملية التعليمية.

٤- **تدعيم العمل الجماعي** : فأحد الأبعاد الهامة لمدخل ABC هو بعد العمليات والتي يكمن في محاولة جمع كل المعلومات الضرورية والغير ضرورية في جميع الجوانب المالية والفيزيائية والبشرية...الخ عن الأنشطة التي تتم داخل العملية التعليمية، وبالتالي يحتاج ذلك فريق عمل متكامل داخل المؤسسات التعليمية من أجل الحصول على جميع المعلومات الممكنة حول النشاط، وبالتالي تقوم المؤسسات التعليمية على العمل الجماعي من أجل تحقيق النجاح المطلوب.

٥- **التكيف مع التغيير** : حيث أن مدخل ABC يتميز بقدرته على التكيف مع العديد من التغييرات التي تواجه المنظومة التعليمية، لما له من العديد من المميزات لعل من أهمها ارتباطه بالبنية المؤسسية وأيضاً بالبنية الاجتماعية التي تتواجد بها هذه المؤسسات، وبالتالي في حالة تواجد عدد من المتغيرات تحدث العديد من الاضطرابات يكون مدخل ABC قادر على استيعابها.

حيث أن التنفيذ الناجح لمدخل ABC يعتمد على قدرة المؤسسات على استيعاب التغييرات التي تحدث العديد من الاضطرابات، حيث أن هناك خمس متغيرات تنفيذية متعلقة بالسياق

الاجتماعي والفني تؤثر على التنفيذ الناجح لمدخل ABC، وتتجسد في الأفراد الرياديين المرتبطين بعملية التنفيذ، والعوامل التنظيمية، والتكنولوجية، والبيئية، والعوامل الخاصة بالمهام التنفيذية والمتعلقة بطبيعة اختلاف الأنشطة بكل مؤسسة عن غيرها (Sagan, 2004, 29)

ونتيجة لاختلاف أنماط الإنتاج تختلف أنماط التنفيذ، لذا يتفاعل مدخل ABC مع هذه المتغيرات، وأيضا عند إحداث عدد من المتغيرات في الجوانب التنظيمية للمؤسسة يحتويها هذا المدخل، وأيضا التغيرات في الجوانب التكنولوجية مثل إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ICT في العملية التعليمية، وما يتبعه من تغيرات بيئية وأيضا خاصة بالتنفيذ، يستطع هذا المدخل دراسة الأنشطة المستحدثة، وبالتالي يتم تفاعل ABC مع كل هذه المتغيرات.

### **المبحث الرابع : إجراءات الدراسة الميدانية ونتائجها**

يحاول الجزء الحالي تحليل واقع أبعاد المرونة الإستراتيجية بنظم الحاسبية التعليمية داخل مؤسسات التعليم قبل الجامعي، وذلك من خلال دراسة ميدانية يتم إجرائها علي معلمين المدارس الإبتدائية والإعدادية والثانوية بمحافظة القاهرة والجيزة، كما تم تحليل مبررات تطبيق مدخل التكاليف علي أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات التعليمية علي تحقيق أبعاد المرونة الإستراتيجية داخل هذه المؤسسات، وكذلك أهم متطلبات تطبيق مدخل (ABC) لنظم الحاسبية التعليمية.

#### **أولا : مجتمع الدراسة**

تكون مجتمع الدراسة من معلمين التعليم الإبتدائي والإعدادي والثانوي داخل محافظتي القاهرة والجيزة علي مستويين العام والتجريبي بجميع مدارس التعليم الحكومي، حيث أنه وفقا لإحصائية وزارة التربية والتعليم عن تفاصيل أوضاع التعليم ما قبل الجامعي خلال العام الدراسي ٢٠١٦ / ٢٠١٧، وبالتالي فقد بلغ أعداد المدرسين في المرحل الثلاث في محافظة القاهرة ٩٠ ألفا و٢٠١ معلم، كما بلغت أعداد هؤلاء المعلمين بمحافظة الجيزة ٦٤ ألفا و٣٤٣، وبالتالي تعتبر هذه العينة من العينات الكبيرة في الحجم.

#### **ثانيا : عينة الدراسة**

اقتصرت الدراسة على إختيار عينة عشوائية قصدية من معلمين التعليم الإبتدائي والإعدادي والثانوي بمحافظة القاهرة والجيزة تتكون من ٣٦٨ معلم ومعلمة علي جميع المستويات، باعتبارهما أكبر المحافظات بجمهورية مصر العربية كثافة سكانية، وبالتالي فهما أكبر المحافظات بها عدد من المدارس وأكبر عدد من المعلمين والمعلمات، وقد تم اختيار عدد من المتغيرات الأساسية يتم من خلالها التحليل الإحصائي مثل الجنس، والتخصص، والمؤهل الدراسي للمعلمين، والفئة العمرية التي تنتمي لها عينة الدراسة، والمرحلة التي يعمل بها، والمحافظة التي ينتمي إليها.

#### **ثالثا : أداة الدراسة**

اعتمدت الدراسة الحالية على الاستبانة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق الهدف من الدراسة، والذي يكمن في تحليل الأبعاد الخمسة للمرونة الاستراتيجية بنظم الحاسبية التعليمية، وأيضا تحليل مبررات تطبيق مدخل (ABC) بالمؤسسات التعليمية ومدى تأثيره علي أبعاد المرونة الاستراتيجية، وأيضا أهم متطلبات تطبيق مدخل (ABC) لنظم الحاسبية التعليمية، وتتألف الاستبانة من نوعين من البيانات إحداهما متعلقة بالخصائص الشخصية لعينة الدراسة مثل الجنس والتخصص والمؤهل الدراسي والفئة العمرية والمرحلة التي يعمل بها المدرسين، والمحافظة التي تتواجد بها المدرسة، وقد اعتمدت الأداة على مقياس ليكرت الخماسي من حيث درجة التأثير (٥) كبيرة جدا، و(٤) كبيرة، و(٣) متوسطة، و(٢) ضعيفة، و(١) ضعيفة جدا.

## رابعاً: صدق وثبات الدراسة

وقد تم التأكد من صدق الاستبانة عن طريق "الاتساق الداخلي" لمفردات المقياس ، والذي يشير الي حساب معامل الارتباط بين درجة كل عبارة ودرجة المحور التي تنتمي اليه كما هو موضح بالجدول (٣) ، ثم حساب معامل الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للمقياس ، وهذا ما يوضحة الجدول رقم (٢) ، وبالتالي يتم عرض كلا منهما للتأكد من صدق الاستبانة .

## جدول رقم (٣)

## معاملات التحميل والارتباط للعبارة داخل المحاور

المحور الأول			المحور الثاني			المحور الثالث		
رقم العبارة	معامل التحميل	معامل الارتباط	رقم العبارة	معامل التحميل	معامل الارتباط	رقم العبارة	معامل التحميل	معامل الارتباط
١	٠.٦٧٥	٠.٩٥٢	١	٠.٨١٤	٠.٩٦٩	١	٠.٨٠٨	٠.٩٧٤
٢	٠.٦٨٠	٠.٩٥٢	٢	٠.٨٢٢	٠.٩٦٩	٢	٠.٨٤٣	٠.٩٧٣
٣	٠.٦٧٥	٠.٩٥٢	٣	٠.٨٦١	٠.٩٦٩	٣	٠.٨٤٦	٠.٩٧٣
٤	٠.٦٨٢	٠.٩٥١	٤	٠.٨٢١	٠.٩٦٩	٤	٠.٨٤٩	٠.٩٧٣
٥	٠.٦٩٧	٠.٩٥١	٥	٠.٨٧١	٠.٩٦٩	٥	٠.٨٩٠	٠.٩٧٢
٦	٠.٦٦١	٠.٩٥٢	٦	٠.٧٨٦	٠.٩٦٩	٦	٠.٨٦٦	٠.٩٧٣
٧	٠.٦٩٧	٠.٩٥١	٧	٠.٨١٣	٠.٩٦٩	٧	٠.٨٦٧	٠.٩٧٣
٨	٠.٦٣٠	٠.٩٥١	٨	٠.٨٤٠	٠.٩٦٨	٨	٠.٨٨٤	٠.٩٧٢
٩	٠.٧٧٥	٠.٩٥٠	٩	٠.٨٢٧	٠.٩٦٩	٩	٠.٨٨٦	٠.٩٧٣
١٠	٠.٧٣٥	٠.٩٥١	١٠	٠.٨٩٤	٠.٩٦٩	١٠	٠.٨٦٧	٠.٩٧٣
١١	٠.٦٣٩	٠.٩٥٢	١١	٠.٨٣٩	٠.٩٦٨	١١	٠.٨٦٩	٠.٩٧٣
١٢	٠.٦٩٣	٠.٩٥١	١٢	٠.٧٨٢	٠.٩٧٠	١٢	٠.٨٩٠	٠.٩٧٢
١٣	٠.٧٩٣	٠.٩٥١	١٣	٠.٨٦٣	٠.٩٦٨			
١٤	٠.٧٢٣	٠.٩٥١	١٤	٠.٨١٦	٠.٩٦٩			
١٥	٠.٦٣٥	٠.٩٥٢	١٥	٠.٨٤٠	٠.٩٦٨			
١٦	٠.٥٩٩	٠.٩٥٣						
١٧	٠.٧٠٢	٠.٩٥١						
١٨	٠.٦١٩	٠.٩٥٢						
١٩	٠.٧٠٠	٠.٩٥١						
٢٠	٠.٧٤٢	٠.٩٥١						
٢١	٠.٦٧٥	٠.٩٥٢						

ويتضح من الجدول رقم (٣) مدى تمثيل جميع العبارات للمحاور المكونة لها ، وذلك من خلال معامل تحميل أكبر من ٠.٤ في المحاور الثلاثة المثلثة للدراسة الميدانية ، وبالتالي لم يتم استبعاد أي عبارة من العبارات داخل كل محور من محاور الثلاث للاستبانة .

وأيضاً بتحليل معاملات الارتباط للعبارة داخل المحاور نجد تناسبها مع طبيعة المحور الذي تنتمي له ، وذلك من خلال قيم معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة ودرجة المحور الذي تنتمي اليه أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠١ وهي (٠.٣٣٠) ، مما يدل على تواجد اتساق داخلي بين العبارات والمحور الذي تنتمي اليه ، ويتم أيضاً توضيح معاملات الارتباط بين المحاور الفرعية والدرجة الكلية للأداة من خلال الجدول رقم (٤) .

## جدول رقم (٤)

## معاملات الصدق والثبات للمحاور

العناصر	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	الكلية
ألفا كرونباخ	٠.٩٥٤	٠.٩٧١	٠.٩٧٥	٠.٩٧٦
معامل الصدق	٠.٩٢٣	٠.٩٦١	٠.٩٤٦	٠.٩٢٤

وبالتالي من تحليل جدول رقم (٤) يتضح ان جميع معاملات الارتباط دالت عند مستوى دلالة ٠.٠١، وهذا يؤكد صدق الاتساق الداخلي للاستبانة بين المحاور الذي تتكون منها الأداة وبين الأداة بالهدف التي تسعى الكلية لتحقيقها، أما بالنسبة لثبات الأداة فقد تم الاعتماد على مؤشر الفا كرونباخ، والذي أفادت نتائجه كما هو موضح بالجدول رقم (٤) اجتياز جميع المحاور للنسبة الدنيا المطلوبة وهي (٠.٦)، ويتم عرض معاملات الثبات لمحاور الاستبانة. ويتضح من الجدول رقم (٤) أن جميع معاملات الصدق والثبات مرتفعة، مما يؤكد صدق وثبات الاستبانة، وذلك من خلال قيم معاملات الفا كرونباخ، وبالتالي فإن الأداة المستخدمة تتميز بالصدق والثبات، وبالتالي يمكن استخدامها عمليا.

#### خامساً : الأساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة

هناك عدد من الأساليب الاحصائية التي لجأت إليها الدراسة، وذلك من أجل تحقيق أهداف الدراسة الميدانية، ولعل هذه الأساليب :

- ١- اختبار الفا كرونباخ : وذلك من أجل فحص واختبار مدى الاعتماد على أداة الدراسة في قياس المتغيرات التي تناولتها .
- ٢- أساليب الاحصاء الوصفي : وتتمثل في التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحرافات المعيارية، وذلك لوصف كل محور علي حدة .
- ٣- تحليل الانحدار المتعدد : وذلك من أجل دراسة تأثير المتغيرات الخمسة المتمثلة في أبعاد المرونة الإستراتيجية علي تطبيق مدخل ABC بنظم المحاسبية بالمدارس .
- ٤- أساليب الاحصاء الاستدلالي : وتتمثل في تحليل التباين، واختبار (ت)، لايجاد الفروق في آراء المعلمين حسب المتغيرات .

#### سادساً : خصائص عينة الدراسة

يحاول الجزء الحالي تحليل خصائص عينة الدراسة من خلال تحليل عدد من المتغيرات مثل متغير الجنس، والتخصص الذي ينتمي إليه المعلم، والمؤهل الدراسي الحاصل عليه المعلم، والفئة العمرية الذي ينتمي إليها، والمرحلة التي ينتمي إليها المعلم، والمحافظة التي تتواجد بها المدرسة، وذلك بهدف الحصول على معلومات تتناسب مع المراد الكشف عنه، وهو تحليل واقع أبعاد المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية داخل المؤسسات التعليمية، ومبررات تطبيق مدخل (ABC) ومدى تأثيره علي المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية، ومتطلبات تطبيق مدخل (ABC) بالمؤسسات التعليمية، ويتم تناول كلا منهما علي حدة :

- ١- متغير الجنس : حيث تم توزيع الاستبيان علي عينة من الذكور والإناث داخل التخصصات التي تم تطبيق الدراسة عليها، كما يتم إيضاح ذلك في جدول رقم (٥)

جدول رقم (٥)

توزيع أفراد العينة إجمالياً وفقاً لمتغير الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
٥١.٤%	١٨٩	ذكور
٤٨.٦%	١٧٩	إناث
١٠٠%	٣٦٨	المجموع

وبتحليل الجدول رقم (٥) يتضح تواجد تناسب بين أعداد الذكور والإناث في العينة وذلك نظراً لتقابل أعداد الذكور والإناث في عينة المدرسين بجميع المراحل التعليمية، وبالتالي فالعينة منصفة بالنسبة للمجتمع الأصلي .



٢- **متغير التخصص** : حيث تم توزيع الاستبيان علي عينة من المعلمين في التخصصات المختلفة سواء في التخصصات العلمية أو الأدبية أو اللغات ، وذلك من أجل تحليل الفروق بين التخصصات في آراء العينة حول المحاور المختلفة للإستبيان ، ويتضح ذلك في جدول رقم (٦)

جدول رقم (٦)  
توزيع أفراد العينة إجمالياً وفقاً لمتغير التخصص

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
٣٩.٩%	١٤٧	التخصصات العلمية
٣٧.٨%	١٣٩	التخصصات الأدبية
٢٢.٣%	٨٢	اللغات
١٠٠%	٣٦٨	المجموع

وبتحليل الجدول رقم (٦) يتضح تواجد توازن نسبي بين أفراد العينة في التخصص ، حيث تزداد في التخصصات العلمية والأدبية نظراً لتعدد التخصصات في كلا منهما وخاصة في المرحلة الثانوية ، كما أنها في المرحلة الابتدائية والاعدادية التخصصات العلمية والأدبية ضعف اللغات ، وبالتالي جاءت العينة نتيجة طبيعية للمجتمع الأصلي .

٣- **متغير المؤهل الدراسي** : حيث تم توزيع الاستبيان علي المعلمين داخل المدارس المطبق عليها الإستبيان بطريقة عشوائية ، ولم يتم السؤال عن المؤهل الحاصل عليه ، وبالتالي ظهرت النتائج من حيث متغير المؤهل الدراسي كما بالجدول رقم (٧)

جدول رقم (٧)  
توزيع أفراد العينة إجمالياً وفقاً للمؤهل الدراسي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل الدراسي
٧٣.١	٢٦٩	ليسانس / بكالوريوس
٢١.٢	٧٨	دراسات عليا
٣.٠	١١	ماجستير
٢.٧	١٠	دكتوراه
١٠٠%	٣٦٨	المجموع

وبتحليل الجدول رقم (٧) يتضح تواجد النسبة العالية في شريحة المعلمين الحاصلين على البكالوريوس / الليسانس ، وهذا يتفق مع ما هو متوقع حيث تزداد الأعباء على الأفراد وبالتالي لا يقبل معظمهم علي الدراسات العليا والماجستير والدكتوراه ، كما تزداد نسبة حاملي الدراسات العليا عن الماجستير والدكتوراه ، حيث أنه عندما يحصل المعلمين على الدراسات العليا لا يجدون أي مقابل سوى مقابل مادي ضعيف جداً نظير ما حصلوا عليه ، وبالتالي لا يستطيع معظمهم تكملته طريق الماجستير والدكتوراه .

٤- **متغير الفئة العمرية** : يوضح الجدول الحالي العينة وفقاً لمتغير الفئة العمرية لإيضاح الفروق في آراء العينة بالنسبة لهذا المتغير في الجانب الاستدلالي ، ويوضح الجدول (٨) الفروق بين أفراد العينة من حيث متغير الفئة العمرية

جدول رقم (٨)  
توزيع أفراد العينة إجمالياً وفقاً لفئة العمرية

النسبة المئوية	التكرار	الفئة العمرية
٥.٢%	١٩	أقل من ٣٠ سنة
٦٦%	٢٤٣	أكبر من ٣٠ وأقل من ٥٠ سنة
٢٨.٨%	١٠٦	أكبر من ٥٠
١٠٠%	٣٦٨	المجموع

وبتحليل الجدول رقم (٨) يتضح ارتفاع أفراد العينة في الفئة العمرية ما بين ال ٣٠ و ال ٥٠ نظراً لتناقص أعداد المعلمين التي تم تعيينهم حديثاً ، لذا تتناقص أعداد المعلمين في الفئة العمرية الأقل من ٣٠ سنة ، وتزداد في الفئة العمرية المتوسطة التي مازالت في مرحلة عطاء كبير

بالمدارس ، وتقل في الفئة العمرية الأكبر من ٥٠ سنة لأن معظمهم أصبحوا موجهين وفي وظائف إدارية مختلفة ، وبالتالي يقل تواجدهم في المدارس .

٥- **متغير المرحلة الدراسية :** يوضح الجدول الحالي توزيع أفراد العينة وفقاً لطبيعة المرحلة الدراسية التي يعمل بها المعلمين سواء كانت علي مستوى المرحلة الابتدائية أو الاعدادية أو الثانوية العامة ، ويوضح الجدول (٩) الفروق بين أفراد العينة من حيث متغير المرحلة الدراسية

جدول رقم (٩)

توزيع أفراد العينة إجمالياً وفقاً للمرحلة الدراسية

المرحلة الدراسية	التكرار	النسبة المئوية
إبتدائي	١٠٣	%٢٨
إعدادي	١٢٦	%٣٤.٢
ثانوي	١٣٩	%٣٧.٨
المجموع	٣٦٨	%١٠٠

وبتحليل الجدول رقم (٩) يتضح تواجد اتزان نسبي بين أعداد المعلمين التي تم التطبيق عليهم في جميع المراحل الإبتدائية والإعدادية والثانوية ، وتوجد فروق بسيطة في الأعداد بينهم لا ترجع لسبب ما ، ولكن لزيادة استقبال في المرحلة الثانوية والاعدادية لزيادة وعيهم بأهمية هذا الاستبيان ، بينما يقل اهتمام معلمي المرحلة الإبتدائية بمثل هذا النوع من الاستبيانات كما هو متضح في المشكلات التي واجهت الباحث عند التطبيق .

٦- **متغير المحافظة :** تم تطبيق الاستبيان على محافظتي القاهرة والجيزة للعديد من الأسباب لعل من أهمها قدرة هذه المحافظات على التأثير على المحافظات الأخرى نظراً لكثرة أعداد المعلمين بهما نسبة للمحافظات الأخرى ، ويوضح الجدول (١٠) توزيع أفراد العينة وفقاً لهاتين المحافظتين .

جدول رقم (١٠)

توزيع أفراد العينة إجمالياً وفقاً للمحافظة

المرحلة الدراسية	التكرار	النسبة المئوية
القاهرة	٢٣٧	%٦٤.٤
الجيزة	١٣١	%٣٥.٦
المجموع	٣٦٨	%١٠٠

وبتحليل الجدول رقم (١٠) يتضح تزايد عدد أفراد العينة في محافظة القاهرة ، ويرجع ذلك لطبيعة المحافظة التي ينتمي إليها الباحث حيث تم التطبيق على أعداد من المدارس المجاورة ، ولا يعود لأي سبب آخر .

### سابعاً : الصعوبات التي واجهت الدراسة الميدانية

هناك العديد من الصعوبات التي واجهت الدراسة الميدانية ، حيث ظهور ضعف استجابة للمعلمين في العديد من المدارس ، وذلك للعديد من الأسباب لعل من أهمها ما يلي :

- ١- صعوبة الاستبيان بالنسبة لهم ، حيث ترك معظمهم الدراسة لعدد من السنوات ، وبالتالي لا يوجد تفاعل مع ما يوجد من عبارات داخل الاستبيان .
- ٢- انشغالهم بالدروس الخصوصية يجعلهم يمارسون عملية التحضير والتخطيط للدرس داخل المكاتب .
- ٣- قناعتهم بضعف العائد من هذه البحوث العلمية في الحياه العلمية ، لإنعزال الأبحاث العلمية عن وزارة التربية والتعليم .
- ٤- لا يوجد اهتمام من المعلم بعملية التطوير ، وبالتالي لا يوجد اهتمام منه بالأبحاث العلمية التي تُجرى في هذا النطاق .

٥- استجابة معلمي التعليم الثانوي كانت بدرجة أكبر من استجابة معلمي التعليم الاعدادي، واستجابته معلمي التعليم الاعدادي أكبر من استجابة معلمي التعليم الابتدائي.

### ثامناً : نتائج عينة الدراسة

يحاول الجزء الحالي تحليل نتائج عينة الدراسة وفقاً للمحاور الاستبيان، وبالتالي يتم عرض المؤشرات الإحصائية الأولية لإجاباتهم من خلال التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من العبارات الخاصة بكل محور، ويتم عرضهم على النحو التالي:

### المحور الأول : الكشف عن درجة تحقيق أبعاد المرونة الاستراتيجية بنظم

#### المحاسبية التعليمية

ويتناول هذا المحور خمس أبعاد للمرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية، وتحاول الدراسة الكشف عن كل بعد منهما علي حدة، وذلك من أجل مقارنة الأبعاد بعضها البعض في نهاية تحليل كلا منهما، ويتم تناولهما على النحو التالي:

١- المرونة السوقية: ويتم الكشف عن درجة تحقيق هذا البعد من خلال تحليل جدول رقم (١١)، وذلك من خلال تحليل التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة في هذا المحور.

جدول رقم (١١)

استجابات العينة بالنسبة لبعد المرونة السوقية بنظم المحاسبية التعليمية

م	درجة التحقيق									
	عالية جداً		عالية		متوسطة		ضعيفة		ضعيفة جداً	
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%
١	١٥	٤.١	٦٧	١٨.٢	١٨٢	٤٩.٥	٨٦	٢٣.٤	١٨	٤.٩
٢	١٣	٣.٥	٧٩	٢١.٥	١٧١	٤٦.٥	٩٢	٢٥.٠	١٣	٣.٥
٣	٤٣	١١.٧	٧٧	٢٠.٩	١٣٢	٣٥.٩	٩٩	٢٦.٩	١٧	٤.٦
٤	٢٨	٧.٦	٧٥	٢٠.٤	١٦٠	٤٣.٥	٨٥	٢٣.١	٢٠	٥.٤
٥	٣٢	٨.٧	٧.٧	٢٠.٩	١٦٧	٤٥.٤	٧٩	٢١.٥	١٣	٣.٥

وبتحليل الجدول رقم (١١) يتضح تحقق البعد الخاص بالمرونة السوقية لنظم المحاسبية داخل المدارس، حيث أوضحت النتائج تقارب درجة تحقق جميع العبارات الخاصة بهذا البعد، حيث تراوحت نسبة التحقق بدرجة متوسطة من ٣٥.٩% إلى ٤٩.٥%، وضعف تحقيقهما بنسبة عالية جداً حيث تراوحت النسبة من ٣.٥% إلى ١١.٦%، وزادت النسبة لدرجة تحقيقهما بنسبة عالية من ١٨.٢% إلى ٢١.٥%، وبالتالي عند جمع النسب العالية جداً والعالية جداً تتراوح ما بين ٢٢.٣% إلى ٣٢.٨%، وهذه الإحصائية تدل على ضعف تحقيق هذا البعد بالدرجة العالية الملحوظة لجميع المعلمين داخل المدارس.

بينما تراوحت مجموع نسب التحقق الثلاثة العالية جداً والعالية والمتوسطة من ٦٨.٥% إلى ٧٥% مما يدل على تحقق جميع العبارات الخاصة بهذا البعد مما يدل على حرص نظم المحاسبية على تقييم قدرة المدارس على تلبية احتياجات الطلاب وأولياء الأمور والمجتمع الخارجي الحالية منها والمستقبلية، وبالتالي تراوحت درجة التحقق الضعيفة والضعيفة جداً من ٢٥% إلى ٣١.٥% ومن الممكن الوصول إلى هذه النسب بسبب ضعف وعي بعض المعلمين عن نظم المحاسبية بالمدارس أو من خلال نظم المحاسبية بالهيئة العامة لضمان الجودة والاعتماد.

٢- المرونة التنافسية: ويتم الكشف عن درجة تحقيق هذا البعد من خلال تحليل جدول رقم (١٢)، وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة في هذا المحور.

## جدول رقم (١٢)

## استجابات العينة بالنسبة لبعد المرونة التنافسية بنظم المحاسبية التعليمية

م	درجة التحقيق									
	عالية جداً		عالية		متوسطة		ضعيفة		ضعيفة جداً	
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%
٦	٢٩	٧.٩	٤٦	١٢.٥	١٥١	٤١.٠	٨١	٢٢.٠	٦١	١٦.٦
٧	٣٤	٩.٢	٦٢	١٦.٨	١٥٤	٤١.٨	٩٨	٢٦.٦	٢٠	٥.٤
٨	٣٧	١٠.١	٨٤	٢٢.٨	١٦١	٤٣.٨	٦٢	١٦.٨	٢٤	٦.٥
٩	٤٨	١٣.٠	٦٦	١٧.٩	١٥١	٤١.٠	٨٥	٢٣.١	١٨	٤.٩
١٠	٣٩	١٠.٦	٤٩	١٣.٣	١٦٧	٤٥.٤	٧٧	٢٠.٩	٣٦	٩.٨

وبتحليل الجدول رقم (١٢) يتضح تحقق البعد الخاص بالمرونة التنافسية لنظم المحاسبية داخل المدارس ، حيث أوضحت النتائج تقارب درجة تحقق جميع العبارات الخاصة بهذا البعد ، حيث تراوحت نسبة التحقق بدرجة متوسطة من ٤١.٠% إلى ٤٥.٤% ، وضعف تحقيقهما بنسبة عالية جداً حيث تراوحت النسبة من ٧.٩% إلى ١٣.٠% ، وزادت النسبة لدرجة تحقيقهما بنسبة عالية من ١٢.٥% إلى ٢٢.٨% ، وبالتالي عند جمع النسب العالية جداً والعالية نجدتها تتراوح ما بين ٢٠.٤% إلى ٣٢.٩% ، وهذه الإحصائية تدل على ضعف تحقيق هذا البعد بالدرجة العالية الملحوظة لجميع المعلمين داخل المدارس .

بينما تراوحت مجموع نسب التحقق الثلاثة العالية جداً والعالية والمتوسطة من ٦١.٤% إلى ٧٦.٧% مما يدل على تحقق جميع العبارات الخاصة بهذا البعد مما يدل على حرص نظم المحاسبية على تقييم استراتيجيات المدارس التنافسية واستراتيجيات متابعتهم للمدارس الأخرى على جميع المستويات العالمية والاقليمية والمحلية ، وأيضاً قدرة نظم المحاسبية على الكشف عن نظم التخطيط الاستراتيجي بالمدارس ، وأيضاً قدرتهم على توظيف تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ICT في تقديم الخدمات المتميزة لطلابها ، وبالتالي تراوحت درجة التحقق الضعيفة والضعيفة جداً من ٢٣.٣% إلى ٣٨.٦% ومن الممكن تفسير هذه النسب بنفس السبب الخاص بالمرونة السوقية.

٣- مرونة المعلومات : ويتم الكشف عن درجة تحقيق هذا البعد من خلال تحليل جدول رقم (١٣) ، وذلك من خلال التكررات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة في هذا المحور .

## جدول رقم (١٣)

## استجابات العينة بالنسبة لبعد مرونة المعلومات بنظم المحاسبية التعليمية

م	درجة التحقيق									
	عالية جداً		عالية		متوسطة		ضعيفة		ضعيفة جداً	
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%
١١	٣٠	٨.٢	٦٧	١٨.٢	١٤١	٣٨.٣	١١٠	٢٩.٩	٢٠	٥.٤
١٢	٢٢	٦.٠	٥٦	١٥.٢	١٧٨	٤٨.٤	٧٣	١٩.٨	٣٩	١٠.٦
١٣	٤٠	١٠.٩	٨٦	٢٣.٤	١٤٤	٣٩.١	٧٦	٢٠.٧	٢٢	٦.٠
١٤	٥٨	١٥.٨	٨٩	٢٤.٢	١٣٥	٣٦.٧	٥٦	١٥.٢	٣٠	٨.٢

وبتحليل الجدول رقم (١٣) يتضح تحقق البعد الخاص بمرونة المعلومات داخل نظم المحاسبية بالمدارس ، حيث أوضحت النتائج تقارب درجة تحقق جميع العبارات الخاصة بهذا البعد ، حيث تراوحت نسبة التحقق بدرجة متوسطة تتراوح من ٣٨.٣% إلى ٤٨.٤% ، وضعف تحقيقهما بنسبة عالية جداً حيث تراوحت النسبة من ٦.٠% إلى ١٥.٨% ، وزادت النسبة لدرجة تحقيقهما بنسبة عالية من ١٥.٢% إلى ٢٤.٢% ، وبالتالي عند جمع النسب العالية جداً والعالية نجدتها تتراوح ما بين ٢١.٢% إلى ٤٠% ، وهذه الإحصائية تدل على تحقيق بعض العبارات الخاصة بهذا البعد بدرجة كبيرة جداً حيث حصلت عبارة قدرة نظم المحاسبية على تقييم استقطاب

المدارس لخبراء في تكنولوجيا المعلومات علي درجة تحقق وصلت لـ ٤٠٪ بمجموعي العاليتة والعاليتة جدا ، وعند إضافة المتوسطات تصل لـ ٧٦.٧٪ .

بينما تراوحت مجموع نسب التحقق الثلاثة العاليتة جدا والعاليتة والمتوسطة من ٦٤.٧٪ إلى ٧٦.٧٪ مما يدل على تحقق جميع العبارات الخاصة بهذا البعد مما يدل على حرص نظم الحاسبية علي تقييم قدرة المدارس على جمع المعلومات وتقييمها والاستفادة منها في متابعة منافسيها ، وأيضا تقييم قدرة المدارس علي استقطاب خبراء في IT ، وبالتالي تراوحت درجة التحقق الضعيفة والضعيفة جدا من ٢٣.٣٪ إلى ٣٥.٣٪ ومن الممكن تفسير هذه النسب بنفس السبب الخاص بالمرورنة السوقية.

٤- مرونة الموارد البشرية : ويتم الكشف عن درجة تحقيق هذا البعد من خلال تحليل جدول رقم (١٤) ، وذلك من خلال التكررات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة بهذا المحور .

جدول رقم (١٤)

استجابات العينة بالنسبة لبعد مرونة الموارد البشرية بنظم الحاسبية التعليمية

م	درجة التحقيق									
	عاليتة جدا		عاليتة		متوسطة		ضعيفة		ضعيفة جدا	
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%
١٥	٢٢	٦٠	٥٢	١٤.١	١٥٦	٤٢.٤	١١٥	٣١.٣	٢٣	٦.٣
١٦	١٩	٥.٢	٥٩	١٦.٠	١٥٠	٤٠.٨	١٠٢	٢٧.٧	٣٨	١٠.٣
١٧	٧٩	٢١.٥	١٠	٢٧.٤	١٠٤	٢٨.٣	٦٥	١٧.٧	١٩	٥.٢
١٨	٢٥	٦.٨	٨١	٢٢.٠	١٥٢	٤١.٣	٨٦	٢٣.٤	٢٤	٦.٥

وبتحليل الجدول رقم (١٤) يتضح تحقق البعد الخاص بمرونة الموارد البشرية داخل نظم الحاسبية بالمدارس ، حيث أوضحت النتائج تقارب درجة تحقق جميع العبارات الخاصة بهذا البعد ، حيث تراوحت نسبة التحقق بدرجات متوسطة تتراوح من ٢٨.٣٪ إلى ٤٢.٤٪ ، وضعف تحقيقها بنسبة عاليتة جدا حيث تراوحت النسبة من ٦.٠٪ إلى ٢١.٥٪ ، وزادت النسبة لدرجة تحقيقها بنسبة عاليتة من ١٤.١٪ إلى ٢٧.٤٪ ، وبالتالي عند جمع النسب العاليتة جدا والعاليتة نجدها تتراوح ما بين ٢٠.١٪ إلى ٤٨.٩٪ ، وهذه الإحصائية تدل علي تحقيق بعض العبارات الخاصة بهذا البعد بدرجة كبيرة جدا حيث حصلت عبارة تقييم نظم الحاسبية لقدرة المدارس علي تحفيز العاملين بها ، حيث وصلت درجة التحقق لـ ٤٨.٩٪ بمجموعي العاليتة والعاليتة جدا ، وعند إضافة المتوسطات تصل لـ ٧٧.٢٧٪ .

بينما تراوحت مجموع نسب التحقق الثلاثة العاليتة جدا والعاليتة والمتوسطة من ٦٢٪ إلى ٧٧.٢٪ مما يدل على تحقق جميع العبارات الخاصة بهذا البعد مما يدل على حرص نظم الحاسبية علي تقييم أداء الموارد البشرية بالمدارس وأيضا الحوافز المرتبطة بالأداء ومدى ارتباطها بقدرتهم علي تطبيق رؤية ورسالة المدرسة ، وأيضا تعمل الحاسبية علي تقييم نظم الاتصال بين المعلمين والإداريين ، وبالتالي تراوحت درجة التحقق الضعيفة والضعيفة جدا من ٢٢.٨٪ إلى ٣٧.٥٪ ومن الممكن تفسير هذه النسب بنفس السبب الخاص بالمرورنة السوقية.

٥- مرونة الإجراءات : ويتم الكشف عن درجة تحقيق هذا البعد من خلال تحليل جدول رقم (١٥) ، وذلك من خلال التكررات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة بهذا المحور .

جدول رقم (١٥)

استجابات العينة بالنسبة لبعد مرونة الإجراءات بنظم الحاسبية التعليمية

م	درجة التحقيق									
	عاليتة جدا		عاليتة		متوسطة		ضعيفة		ضعيفة جدا	
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%
١٩	٥٤	١٤.٧	٧٦	٢٠.٧	١٢٩	٣٥.١	٨٦	٢٣.٤	٢٣	٦.٣
٢٠	٢٦	٧.١	٧٢	١٩.٦	١٧٥	٤٧.٦	٦٨	١٨.٥	٢٧	٧.٣
٢١	٣١	٨.٤	٥٦	١٥.٢	١٦٧	٤٥.٤	٩٠	٢٤.٥	٢٤	٦.٥

وبتحليل الجدول رقم (١٥) يتضح تحقق البعد الخاص بمرونة الإجراءات داخل نظم المحاسبية بالمدارس ، حيث أوضحت النتائج تقارب درجة تحقق جميع العبارات الخاصة بهذا البعد ، حيث تراوحت نسبة التحقق بدرجة متوسطة تتراوح من ٣٥.١% إلى ٤٧.٦% ، وضعف تحقيقهما بنسبة عالية جدا حيث تراوحت النسبة من ٧.١% إلى ١٤.٧% ، وزادت النسبة لدرجة تحقيقهما بنسبة عالية من ١٥.٢% إلى ٢٠.٧% ، وبالتالي عند جمع النسب العالية جدا والعالية نجدها تتراوح ما بين ٢٣.٦% إلى ٣٥.٤% ، وهذه الإحصائية تدل على تحقيق بعض العبارات الخاصة بهذا البعد بدرجة كبيرة جدا.

بينما تراوحت مجموع نسب التحقق الثلاثة العالية جدا والعالية والمتوسطة من ٦٩% إلى ٧٤.٣% مما يدل على تحقق جميع العبارات الخاصة بهذا البعد مما يدل على حرص نظم المحاسبية على تقييم قدرة المدارس على تقليص الإجراءات الروتينية ، وتقييم انسيابية أداء المدارس لأعمالها ، وتقييم الأنشطة التعليمية داخل المدارس ، وبالتالي تراوحت درجة التحقق الضعيفة والضعيفة جدا من ٢٥.٧% إلى ٣١% ومن الممكن تفسير هذه النسب بنفس السبب الخاص بالمرونة السوقية.

وبتحليل الأبعاد الخمسة للمرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية داخل المدارس يتبين لنا تحققهم بنسب متقاربة ، مما يدل على تواجد أبعاد المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية بالمدارس .

## المحور الثاني : تحليل مبررات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالمؤسسات التعليمية

ويتناول هذا المحور تحليل لآراء العينة حول مبررات تطبيق مدخل ABC بالمدارس ، للكشف عن مدى استيعابهم لأهمية تطبيق مثل هذا المدخل ، وذلك من أجل التعرف على أهم هذه المبررات بالنسبة للمدرسين ، ويتم عرض النتائج من خلال جدول رقم (١٦) :

جدول رقم (١٦)

استجابات العينة بالنسبة لمبررات تطبيق مدخل ABC بالمدارس

م	درجة الأهمية									
	عالية جدا		عالية		متوسطة		ضعيفة		ضعيفة جدا	
	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك
١	٣.٥	١٣	٦.٣	٢٣	٢٥.٨	٩٥	٣٢.٣	١١٩	٣٢.١	١١٨
٢	٤.٦	١٧	٩.٥	٣٥	٢٩.٩	١١٠	٣٠.٢	١١١	٢٥.٨	٩٥
٣	٥.٤	٢٠	١٠.١	٣٧	٢٧.٧	١٠٢	٣٢.٩	١٢١	٢٣.٩	٨٨
٤	٩.٢	٣٤	٨.٢	٣٠	٢٠.٧	٧٦	٣٤.٥	١٢٧	٢٧.٤	١٠١
٥	٧.٦	٢٨	٩.٢	٣٤	٢٨.٥	١٠٥	٢٤.٥	٩٠	٣٠.٢	١١١
٦	٥.٤	٢٠	٦.٠	٢٢	٢٤.٢	٨٩	٣٢.٦	١٢٠	٣١.٨	١١٧
٧	٥.٤	٢٠	٧.٩	٢٩	٢٨.٥	١٠٥	٣٣.٧	١٢٤	٢٤.٥	٩٠
٨	٤.٦	١٧	٩.٢	٣٤	٢٨.٠	١٠٣	٢٦.٤	٩٧	٣١.٨	١١٧
٩	٤.٩	١٨	١١.٧	٤٣	٢٨.٨	١٠٦	٢٦.٦	٩٨	٢٨.٠	١٠٣
١٠	٥.٤	٢٠	٦.٠	٢٢	٢٨.٠	١٠٣	٢٨.٠	١٠٣	٣٢.٦	١٢٠
١١	٤.١	١٥	٩.٥	٣٥	٢٠.٧	٧٦	٣٢.٦	١٢٠	٣٣.٢	١٢٢
١٢	٩.٥	٣٥	١٣.٣	٤٩	٢١.٢	٧٨	٢١.٧	٨٠	٣٤.٢	١٢٦
١٣	٦.٣	٢٣	٦.٥	٢٤	٣٤.٨	١٢٨	٢٦.٦	٩٨	٢٥.٨	٩٥
١٤	١١.٧	٤٣	١٠.٦	٣٩	٢٢.٣	٨٢	٢٥.٨	٩٥	١٩.٦	١٠٩
١٥	٤.٩	١٨	١٠.٦	٣٩	٣٠.٧	١١٣	٢٨.٠	١٠٣	٢٥.٨	٩٥

وبتحليل الجدول رقم (١٦) يتضح حصول جميع العبارات على درجة من الأهمية متدنية لمبررات تطبيق مدخل ABC بالمدارس ، حيث تراوحت درجة الأهمية العالية والعالية

جداً من ٣٤.٣٪ في العبارة الخاصة بقدرة الأنشطة علي تحفيز المعلمون والإداريين لتحقيق رؤية المدارس عن طريق تنفيذ رسالتها وتحقيق أهدافها إلي ٤٧.٤٪ في العبارة الخاصة بقدرة نظم المحاسبية علي تقييم أنماط الاتصال بين المعلمون والإداريين لتحقيق أهداف المدارس ، ويرجع ذلك لضعف قناعة المعلمين بأهمية الأنشطة داخل مدخل ABC في تفعيل نظم المحاسبية ، أو عدم وضوح العبارات بدرجة عالية لدى المعلمين ، أو عدم تناسب النظم التعليمية داخل المجتمع المصري مع التدريس والتعليم عن طريق الأنشطة.....الخ .

### المحور الثالث : تحليل متطلبات تطبيق مدخل ABC لنظم المحاسبية التعليمية .

ويتناول هذا المحور تحليل لآراء العينة حول تحليل متطلبات تطبيق مدخل ABC بنظم المحاسبية التعليمية بالمدارس ، وذلك من أجل التعرف علي أهم هذه المتطلبات ، ويتم عرض النتائج من خلال جدول رقم (١٧) :

جدول رقم (١٧)

استجابات العينة بالنسبة لمتطلبات تطبيق مدخل ABC بنظم المحاسبية التعليمية

م	درجة الأهمية									
	عالية جدا		عالية		متوسطة		ضعيفة		ضعيفة جدا	
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%
١	١٥	٤.١	٣٥	٩.٥	٨٥	٢٣.١	١٣	٣.٦	١٣٠	٣٥.٣
٢	١٩	٥.٢	٤٧	١٢.٨	١٠٦	٢٨.٨	٨٦	٢٣.٤	١١٠	٢٩.٩
٣	٢٤	٦.٥	٥٤	١٤.٧	٨٤	٢٢.٨	٩٨	٢٦.٦	١٠٨	٢٩.٣
٤	٢٨	٧.٦	٥٦	١٥.٢	٩٦	٢٦.١	٨٧	٢٣.٦	١٠١	٢٧.٤
٥	٢٨	٧.٦	٣٤	٩.٢	٩٦	٢٦.١	٨٤	٢٣.٦	١٢٦	٣٤.٢
٦	٢٨	٧.٦	٣٦	٩.٨	١٠٨	٢٩.٣	٧٦	٢٠.٧	١٢٠	٣٢.٦
٧	٣١	٨.٤	٥١	١٣.٩	٧٤	٢٠.١	٥٥	١٤.٩	١٥٧	٤٢.٧
٨	٢٦	٧.١	٤٧	١٢.٨	٦٠	١٦.٣	٧٨	٢١.٢	١٥٧	٤٢.٧
٩	٢٥	٦.٨	٤٢	١١.٤	٧٥	٢٠.٤	١١١	٣٠.٢	١١٥	٣١.٣
١٠	٤١	١١.١	٤٧	١٢.٨	٦٠	١٦.٣	٨٢	٢٢.٣	١٣٨	٣٧.٥
١١	٣٠	٨.٢	٤٩	١٣.٣	٨٧	٢٣.٦	٨٤	٢٣.٦	١١٨	٣٢.١
١٢	٣٧	١٠.١	٣٥	٩.٥	٦٧	١٨.٢	٩٦	٢٦.١	١٣٣	٣٦.١

وبتحليل الجدول رقم (١٧) يتضح اتفاق النتائج التي تم الوصول إليها مع المحور السابق ، حيث حصلت جميع العبارات تقريبا علي درجة متدنية من الأهمية لمتطلبات تطبيق مدخل ABC بنظم المحاسبية بالمدارس ، حيث تراوحت درجة الأهمية العالية والعالية جدا من ١٣.٦٪ إلي ٢٣.٩٪ ، وعند إضافة الأهمية بدرجة متوسطة للدرجة العالية والعالية جدا نجد عدم تجاوز النسبة ٤٨.٤٪ لأهمية المتطلبات ، وبالتالي تؤكد النتائج في هذا المحور ما تم التوصل إليه في المحور السابق من ضعف قناعة المعلمين بأهمية مدخل ABC في تفعيل نظم المحاسبية ، وبالتالي لا حاجة لتواجد هذه المتطلبات لأن المدخل لا يوجد أهمية له بالنسبة لعدد كبير من العينة ، وتؤكد النتائج أيضا ضعف الوعي الثقلي بمدخل ABC وقدرته علي الارتقاء بالنظم التعليمية داخل المجتمع المصري.....الخ .

### تاسعا : اختبار فرضيات الدراسة

يركز الجزء الحالي علي دراسة فرضيات الدراسة من حيث مدي قبولها أو رفضها ، وذلك من أجل تأكيد أثر مدخل ABC على تحقيق أبعاد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية بالمدارس ، ثم دراسة علاقة مدخل ABC بكل بعد على حده من خلال تحليل الانحدار البسيط والمتعدد ، وذلك على النحو التالي :

## الفرضية الرئيسية : توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية داخل المدارس

ويتم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار البسيط كما في جدول رقم (١٨)

جدول رقم (١٨)

إختبار الفرضية الرئيسية

معامل الارتباط (R)	مربع معامل الارتباط (R <sup>2</sup> )	معامل التحديد المعدل (Adjusted R <sup>2</sup> )	تحليل التباين (F)	مستوى الدلالة Sig.
٠.٥٧٩	٠.٣٣٥	٠.٣٣١	٩١.٨٨٧	٠.٠٠٠

وبتحليل جدول (١٨) يتضح وجود علاقة طردية بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية داخل المدارس ، وبالتالي فإنه كلما زاد الالتزام بتطبيق مدخل ABC داخل المدارس بالمجتمع المصري زاد ذلك من تفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية بداخلها ، وبالتالي فالعلاقة طردية بينهما ولكن بدرجة ضعيفة .

## الفرضية الفرعية الأولى : توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل

### المرونة السوقية بنظم المحاسبية داخل المدارس

ويتم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار البسيط كما في جدول رقم (١٩)

جدول رقم (١٩)

إختبار الفرضية الفرعية الأولى

معامل الارتباط (R)	مربع معامل الارتباط (R <sup>2</sup> )	معامل التحديد المعدل (Adjusted R <sup>2</sup> )	تحليل التباين (F)	مستوى الدلالة Sig.
٠.٤٧	٠.٢٢١	٠.٢١٩	١٠٣.٨٧	٠.٠٠٠

وبتحليل جدول (١٩) يتضح وجود علاقة طردية بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل المرونة السوقية بنظم المحاسبية داخل المدارس ، وبالتالي فإنه كلما زاد الالتزام بتطبيق مدخل ABC داخل المدارس بالمجتمع المصري زاد ذلك من تفعيل المرونة السوقية بنظم المحاسبية بداخلها وبالتالي فالعلاقة طردية بينهما بدرجة كبيرة .

## الفرضية الفرعية الثانية : توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل

### المرونة التنافسية بنظم المحاسبية داخل المدارس

ويتم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار البسيط كما في جدول رقم (٢٠)

جدول رقم (٢٠)

إختبار الفرضية الفرعية الثانية

معامل الارتباط (R)	مربع معامل الارتباط (R <sup>2</sup> )	معامل التحديد المعدل (Adjusted R <sup>2</sup> )	تحليل التباين (F)	مستوى الدلالة Sig.
٠.٥٥٠	٠.٣٠٣	٠.٣٠١	١٥٩.٠٢١	٠.٠٠٠

وبتحليل جدول (٢٠) يتضح وجود علاقة طردية بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل المرونة التنافسية بنظم المحاسبية داخل المدارس ، وبالتالي فإنه كلما زاد الالتزام بتطبيق مدخل ABC داخل المدارس بالمجتمع المصري زاد ذلك من تفعيل المرونة التنافسية بنظم المحاسبية بداخلها ، ولكن بدرجة ضعيفة .



• **الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل مرونة المعلومات بنظم المحاسبية داخل المدارس**

ويتم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار البسيط كما في جدول رقم (٢١)  
جدول رقم (٢١)

إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

معامل الارتباط (R)	مربع معامل الارتباط ( $R^2$ )	معامل التحديد المعدل (Adjusted $R^2$ )	تحليل التباين (F)	مستوى الدلالة Sig.
٠.٤٤٥	٠.١٩٨	٠.١٩٦	٩٠.٥٠٦	٠.٠٠٠

وبتحليل جدول (٢١) يتضح وجود علاقة طردية بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل مرونة المعلومات بنظم المحاسبية داخل المدارس ، وبالتالي فإنه كلما زاد الالتزام بتطبيق مدخل ABC داخل المدارس بالمجتمع المصري زاد ذلك من تفعيل مرونة المعلومات بنظم المحاسبية بداخلها ، وبالتالي فالعلاقة طردية بينهما بدرجة كبيرة.

• **الفرضية الفرعية الرابعة: توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل مرونة الموارد البشرية بنظم المحاسبية داخل المدارس**

ويتم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار البسيط كما في جدول رقم (٢٢)  
جدول رقم (٢٢)

إختبار الفرضية الفرعية الرابعة

معامل الارتباط (R)	مربع معامل الارتباط ( $R^2$ )	معامل التحديد المعدل (Adjusted $R^2$ )	تحليل التباين (F)	مستوى الدلالة Sig.
٠.٤٤٦	٠.١٩٩	٠.١٩٧	٩٠.٩٠٦	٠.٠٠٠

وبتحليل جدول (٢٢) يتضح وجود علاقة طردية بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل مرونة الموارد البشرية بنظم المحاسبية داخل المدارس ، وبالتالي فإنه كلما زاد الالتزام بتطبيق مدخل ABC داخل المدارس بالمجتمع المصري زاد ذلك من تفعيل مرونة الموارد البشرية بنظم المحاسبية بداخلها ، وبالتالي فالعلاقة طردية بينهما بدرجة كبيرة.

• **الفرضية الفرعية الخامسة: توجد علاقة بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل مرونة الاجراءات بنظم المحاسبية داخل المدارس**

ويتم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار البسيط كما في جدول رقم (٢٣)  
جدول رقم (٢٣)

إختبار الفرضية الفرعية الخامسة

معامل الارتباط (R)	مربع معامل الارتباط ( $R^2$ )	معامل التحديد المعدل (Adjusted $R^2$ )	تحليل التباين (F)	مستوى الدلالة Sig.
٠.٥٠٩	٠.٢٥٩	٠.٢٥٧	١٢٧.٧٩٩	٠.٠٠٠

وبتحليل جدول (٢٣) يتضح وجود علاقة طردية بين تطبيق مدخل ABC وتفعيل مرونة الإجراءات بنظم المحاسبية داخل المدارس ، وبالتالي فإنه كلما زاد الالتزام بتطبيق

مدخل ABC داخل المدارس بالمجتمع المصري زاد ذلك من تفعيل مرونة الإجراءات بنظم المحاسبية بداخلها ، وبالتالي فالعلاقة طردية بينهما بدرجة ضعيفة .

## **المبحث الخامس : الدور المتوقع لمدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تحقيق المرونة الاستراتيجية بعمليات المحاسبية داخل**

### **المؤسسات التعليمية**

تواجه المؤسسات التعليمية في العقد الثاني من القرن الحادي والعشرين حالة من التنافس الشديد مع غيرها من المؤسسات الأخرى على جميع المستويات العالمية والإقليمية والمحلية ، لذا تسعى المؤسسات التعليمية للبحث عن أساليب وتقنيات حديثة تحاول تحقيق المرونة الإستراتيجية لها ، وذلك من أجل تحقيق أهدافها بجميع مستوياتها الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية ، وتتبنى الدراسة مدخل التكاليف المعتمد على أساس النشاط (Activity-Based Costing) لما له من مميزات تحاول تحقيق أبعاد المرونة الإستراتيجية ، لذا يحاول تحليل هذا المدخل من خلال عدد من المحاور على النحو التالي :

### **أولاً : فلسفة الدور المتوقع**

تكمن فلسفة دور مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في إحداث تغيير تدريجي لعمليات المحاسبية داخل مؤسساتنا التعليمية ، حيث يؤدي مدخل (ABC) لتغيير كمي / كيفي في المخرجات التعليمية ، وبالتالي تحقق هذه المؤسسات المرونة الإستراتيجية بحيث تظل مؤسساتنا على درجة من التكيف مع التغييرات العالمية والإقليمية والمحلية ، مما يؤدي لإحداث توازن في طبيعة المخرجات بهذه المؤسسات التعليمية .

### **ثانياً : منطلقات الدور المتوقع**

هناك العديد من المنطلقات للدور الذي يقوم به مدخل (ABC) في تحقيق أبعاد المرونة الإستراتيجية لعل من أهمها ما يلي :

- ١- **تنافسية البيئة التعليمية** : حيث تتميز البيئة التعليمية كغيرها من المؤسسات الإنتاجية والخدمية بالتنافسية الشديدة على جميع المستويات العالمية والإقليمية والمحلية ، حيث هناك العديد من المخرجات التعليمية في العديد من المؤسسات التعليمية يزداد الإقبال عليها مجرد أنه تم الإعداد فيها ، وهناك مؤسسات أخرى لا يُعتمد بمخرجاتها ، وبالتالي نحن في حاجة في مؤسساتنا التعليمية لتفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية .
- ٢- **البيئة التعليمية متزايدة الطلب** : يتسم المجتمع العالمي في القرن الحادي والعشرين بالعديد من السمات نتيجة انتقاله لمجتمع المعرفة ، وبالتالي زاد الإقبال على المخرجات التعليمية حيث أنهم رأس المال الذهني والتي يعتبر بمثابة رأس المال الحقيقي للمنظمات ، وبالتالي فهناك مواصفات خاصة للمخرجات ، لذا نحن في حاجة لتفعيل المحاسبية التعليمية للمؤسسات للوصول للمواصفات المثالية لرأس المال المعرفي .
- ٣- **البيئة التعليمية سريعة التغيير** : تتزايد معدلات التغيير في البيئة التعليمية بمتواليته هندسيه ، حيث تستجيب البيئة التعليمية لأي تغييرات في البيئة الخارجية سواء كانت تكنولوجية أو معرفية أو اقتصادية ... الخ ، وبالتالي تزداد الحاجة للمرونة الاستراتيجية للمحاسبية التعليمية داخل هذه المؤسسات ، وذلك من أجل المحاسبية عن مدي استجابتهم لهذه المتغيرات .

٤- **البيئة التعليمية لا تسمح بالخطأ** : فالمؤسسات التعليمية تستهلك العديد من الموارد البشرية والمالية والمادية... الخ ، وبالتالي فالخطأ في تكوين المخرجات التعليمية يؤدي لفقد تكلفة عالية جدا سواء على المؤسسات أو على الدولة في المجتمعات المركزية ، كما يؤدي لتكوين مخرجات لاقيمة لها وبالتالي يكون لها أثر سلبي على المجتمع ، حيث أنه في حاجة لتوظيفهم ، وبالتالي فالبيئة التعليمية لا تسمح بالخطأ ، لذا نحن في حاجة لتفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية للمحاسبية التعليمية .

### ثالثاً : أهداف الدور المتوقع

- هناك عدد من الأهداف التي يسعى لتحقيقها الدور المتوقع لمدخل (ABC) في تحقيق أبعاد المرونة الاستراتيجية لمؤسساتنا التعليمية ، وهي على النحو التالي :
- ١- التنبؤ بالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتكنولوجية... الخ التي تواجه المؤسسات التعليمية .
  - ٢- تحقيق درجة من التكيف بين عمليات المحاسبية التعليمية والتغيرات المؤثرة بدرجة مباشرة وغير مباشرة على العملية التعليمية .
  - ٣- مواجهة التداعيات الناتجة عن هذه التغيرات على العملية التعليمية .
  - ٤- تحقيق درجة من التميز في طبيعة مخرجات العملية التعليمية بما يتناسب مع طبيعة العمل بالمؤسسات التنموية .
  - ٥- مواجهة سوق التنافس على جميع المستويات العالمية والإقليمية والمحلية في مواصفات مخرجات هذه المؤسسات التعليمية .
  - ٦- إيجاد العديد من المزايا التنافسية لهذه المؤسسات عند تطبيق مدخل (ABC) .
  - ٧- محاولة إيجاد درجة من التأثير لهذه المؤسسات على المستقبل من خلال المخرجات التعليمية الناتجة من هذه المؤسسات .
  - ٨- منع المشكلات الناتجة عن عدم تكيف مخرجات المؤسسات التعليمية مع المطلوب منهم في المؤسسات التنموية .
- وبالتالي عند تحقيق كل هذه الأهداف من تطبيق مدخل (ABC) يحدث طفرة لمؤسساتنا التعليمية بالمجتمع المصري ، وبالتالي تكتسب هذه المؤسسات العديد من الخصائص التي تساعدها في توقع التغيرات والتكيف معها ومواجهتها ، وبالتالي تكون قادرة على مواجهة المشكلات قبل وقوعها وهو احد اهم مداخل الجودة .

### رابعاً : مسلمات الدور المتوقع

- هناك العديد من المسلمات للدور المتوقع لمدخل (ABC) في تحقيق أبعاد المرونة الاستراتيجية للمحاسبية التعليمية داخل مؤسسات التعليم قبل الجامعي ، وهي على النحو التالي :
- ١- **التركيز على متطلبات العملاء** : يؤدي مدخل (ABC) على التركيز على الأنشطة التي تكون مخرجات تعليمية تتفق مع متطلبات المؤسسات التنموية بالمجتمع ، وأيضا تتفق مع متطلبات وتوقعات الطلاب وأولياء الأمور ، حيث يتم المحاسبية التعليمية على استهلاك الموارد بما يتناسب مع هذه المتطلبات .
  - ٢- **السعي للكمال** : من أهم مسلمات دور مدخل (ABC) في تفعيل المحاسبية التعليمية هو محاولة السعي لتحقيق الكمال في المواصفات المتوقعة ، وبالتالي يتم تفعيل المرونة الاستراتيجية في المؤسسات التعليمية .

- ٣- **التركيز على المستقبل** : فإن محاولة تحقيق أبعاد المرونة الاستراتيجية لعمليات المحاسبية التعليمية من خلال توظيف مدخل ABC يساعد على تكوين مخرجات تعليمية تسهم في إحداث طفرات إستراتيجية في المستقبل داخل المجتمع ، وذلك من خلال الأفكار والاختراعات التي تسهم في تشكيل المستقبل .
- ٤- **التركيز على النتائج** : يساعد تفعيل مدخل (ABC) في العملية التعليمية على التركيز على النتائج ، وذلك من خلال التركيز في المنظومة التعليمية على الأنشطة لتكوين مخرجات بمواصفات معينة ، وبالتالي فالتركيز هنا على النتائج بدرجة أكبر من الموارد حيث أن الأنشطة هي التي تستهلك للموارد .
- ٥- **تفعيل اليقظة الاستراتيجية** : حيث تحاول المؤسسات التعليمية تحليل مخرجات المؤسسات التعليمية الأخرى في نفس المجتمع المحلي أو المجتمع الإقليمي أو العالمي ، كما أن المؤسسات التعليمية تكشف عن الأنشطة التعليمية التي تقوم بها المؤسسات الأخرى لتفعيل المحاسبية ، وبالتالي يتم تفعيل اليقظة الاستراتيجية .
- ٦- **تفعيل الإبداع** : يسهم مدخل (ABC) في تواجد نظم للإدارة الإبداعية داخل المؤسسات التعليمية ، حيث أن الأنشطة في جميع المؤسسات التعليمية ولكن الطريقة التي تتواجد بها تختلف من مؤسسة تعليمية لأخرى .

### خامساً : أركان ( ملامح ) الدور المتوقع

- هناك خمسة أركان أساسية لدور مدخل ABC في تفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية بالمدارس في جميع المراحل الإبتدائي والإعدادي والثانوي يتم تناولهم من خلال أبعاد المرونة الاستراتيجية لنظم المحاسبية التعليمية ، وهما علي النحو التالي :
- ١- **المرونة السوقية بنظم المحاسبية التعليمية** : يلعب مدخل ABC دوراً هاماً في تفعيل المرونة السوقية لنظم المحاسبية التعليمية ، وذلك من خلال قدرة مدخل ABC علي تفعيل أنشطة الاقتصاد المنزلي والكشافة والمرشدات... الخ التي يكون لها دور كبير في تفعيل دور المدارس في تقديم خدماتها للمجتمع وتنمية البيئة المحيطة بها ، وتلبية متطلبات عملائها الحالية والمستقبلية ، وبالتالي يكون نظم المحاسبية قادرة على الكشف عن هذا الدور المتجدد للمدارس في تقديم خدماتها لعملائها في المجتمع ، وأيضاً تحليل طبيعة هذه الأنشطة بما يتناسب مع خدمة المجتمع وتنمية البيئة .
- ٢- **المرونة التنافسية بنظم المحاسبية التعليمية** : يسهم مدخل ABC علي تقديم المادة العلمية بالمدارس من خلال أنشطة البحث العلمي التي تسهم في الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بالعملية التعليمية ، وبالتالي تستفيد من جميع الأنشطة التدريسية والبحثية والمعملية للمدارس الأخرى ، مما يزيد من القدرة التنافسية بين المدارس بعضها البعض ، وبالتالي يساعد ذلك نظم المحاسبية في الكشف عن طبيعة هذا التنافس ، وكيفية تحليل استراتيجيات المنافسين في الأنشطة المقدمة للطلاب ، ومدى استفادتهم من ICT في الأنشطة المقدمة ، وبالتالي لابد من الكشف عن طبيعة الخطط الاستراتيجية التي تضع الأنشطة في صلب تقديم الخدمات المتميزة .
- ٣- **مرونة المعلومات** : يُبني مدخل ABC علي أساس أن الأنشطة التي تتم داخل المدارس تستهلك الموارد والخدمات التي تقدمها هذه المدارس هي التي تستهلك الأنشطة ، وبالتالي فهناك أنشطة قائمة علي الموارد المعلوماتية بهذه المدارس سواء كانت الخاصة بالبيئة الداخلية والتي تكشف قدرتها على القيام بهذه الأنشطة أم لا ، أو الخاصة بالبيئة الخارجية المتعلقة بالمدارس المتنافسة في الوسط المحيط داخل المجتمع ، وبالتالي نحن في حاجة لمدخل ABC من أجل تفعيل نظم

المحاسبية في الكشف عن مدى قدرة هذه المدارس في تحليل البيئة الداخلية والخارجية، والاستفادة من المعلومات التي تم الحصول عليها في تفعيل الأنشطة التي تتم بداخلها .

٤- **مرونة الموارد البشرية:** يكشف مدخل ABC عن أنشطة التدريب داخل المدارس سواء للمعلمين أو للإداريين ، حيث أن طبيعة الأنشطة التعليمية والبحثية والعلمية والثقافية والفنية... الخ في حاجة مستمرة لإعادة هيكلة الموارد البشرية بالمدارس بما يتناسب مع طبيعة الأنشطة، وبالتالي يساعد مدخل ABC علي تفعيل قدرة نظم المحاسبية في الكشف عن مدى قدرة هذه المدارس علي تقديم خدمات تدريبية لمواردها البشرية ومتابعة نتائج هذه البرامج التدريبية في مدى التزام المعلمون برؤية ورسالة المدرسة، وأنماط الاتصال بين المعلمون والإداريين وجميع الموارد البشرية من أجل تفعيل العملية التعليمية .

٥- **مرونة الإجراءات:** يساعد مدخل ABC علي التخلص من جميع الإجراءات الروتينية الزائدة عن الحد الطبيعي ، حيث أن هناك عدد من الأنشطة التي تقدم داخل العملية التعليمية تقلص من هذه الإجراءات الروتينية ، ولعل من أهم هذه الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع الوسائل التكنولوجية ، وبالتالي تكون المدارس قادرة على تقديم استشارات تكنولوجية لعملائها الغير قادرين علي التعامل مع هذه الوسائل التكنولوجية ، وبالتالي يساهم مدخل ABC في تفعيل نظم المحاسبية التعليمية في الكشف عن آليات تقييم قدرة المدارس على القيام بالأنشطة التعليمية، وبالتالي تقييم انسانية أداء المدارس لأعمالها .

#### سادساً : آليات تفعيل الدور المتوقع

هناك العديد من الآليات التي يجب إتباعها لتحقيق متطلبات نجاح دور مدخل ABC في تفعيل أبعاد المرونة الاستراتيجية بنظم المحاسبية التعليمية ، ويتم تناولها على النحو التالي :

- ١- **المقررات الدراسية:** لابد من إعادة هندسة المقررات الدراسية بمناهجنا التعليمية، وبناء مقررات تعليمية قائمة علي الأنشطة التعليمية التي يقوم بها الطالب داخل العملية التعليمية سواء في الفصول أو المعامل أو الأبنية التعليمية .
- ٢- **المعلم:** حيث يجب إعداد معلم يتناسب مع طبيعة التدريس والتفاعل مع الطلاب داخل المنظومة التعليمية عن طريق الأنشطة التعليمية والبحثية والثقافية... الخ .
- ٣- **التدريس:** فالتخلص التدريجي من التعليم التقليدي القائم على الحفظ والاستذكار ، والتحول لتدريس المواد العلمية عن طريق الأنشطة العلمية والعملية والثقافية .
- ٤- **المهارات:** يجب أن تكون أهم مخرجات الأنشطة التي يمارسها الطلاب اتقان العديد من المهارات أو تنمية مهارتهم في العديد من المجالات العلمية والبحثية والثقافية... الخ.
- ٥- **التقويم:** حيث يقترن تقويم مخرجات المنظومة التعليمية بطبيعة العمليات التي تتم بداخلها ، وبالتالي لابد ان يكون التقويم مستمر خلال الأنشطة التي يقوم بها الطالب خلال العام الدراسي .
- ٦- **التقنيات الحديثة:** يرتبط ممارسة الأنشطة داخل العملية التعليمية عن طريق توظيف جميع التقنيات الحديثة بها ، وذلك من أجل الحصول على عائد أكبر .
- ٧- **القطاعات التنموية:** لابد أن يكون جزء من الأنشطة التعليمية داخل المؤسسات التنموية بالمجتمع من أجل إجراء محاكاة للطلاب مع ما يجب أن يكون في المستقبل .
- ٨- **التخصصات العلمية:** تزداد أهمية التدريس بالأنشطة في العديد من التخصصات العلمية الدقيقة الحديثة، حيث إزدادت أهمية التكنولوجيا وخاصة بعد الثورة التكنولوجية والرقمية .

- ٩- **التدوير** : يجب العمل على إنهاء ثقافة الثبات للطلاب في الفصول الدراسية طوال اليوم الدراسي ، بل يجب أن يكون هناك ديناميكية حسب طبيعة النشاط التي يتم القيام به سواء كان نشاط معلمي او ثقافي أو تدريسي... الخ .
- ١٠- **موارد مالية** : تحتاج الأنشطة التعليمية للعديد من المدخلات ذات التكلفة العالية ، وبالتالي في حاجة لتوفير الموارد المالية المناسبة مع ذلك .
- ١١- **قاعات الدراسة والأبنية التعليمية** : يجب العمل على توفير بنية تحتية قادرة على استيعاب هذه الأنشطة داخل المنظومة التعليمية ، حيث لا بد من توفير قاعات تناسب مع طبيعة الدراسة بالأنشطة .
- ١٢- **المحاكاة** : حيث يزداد دور الأنشطة التعليمية في الحصول على مخرجات على أعلى مستوى عند الإعتماد على المحاكاه بدرجة كبيرة جدا داخل هذه الأنشطة .

### سابعاً : متطلبات تفعيل آليات الدور

- هناك عدد من المتطلبات الرئيسية لتفعيل هذه الآليات لعل من أهمها ما يلي :
- ١- **التخطيط الإستراتيجي** : حيث أنه لا بد من الإنطلاق من رؤية جديدة للعملية التعليمية بالمجتمع المصري قادرة على تحقيق استراتيجية التنمية المستدامة ٢٠٣٠ .
  - ٢- **إعداد المعلم في كليات التربية** : يجب أن يعتمد طبيعة الإعداد داخل كليات التربية على توظيف الأنشطة داخل الوظائف الأساسية التي تقوم بها الكلية سواء على مستوى التدريس أو البحث العلمي أو خدمة المجتمع .
  - ٣- **ثقافة الأنشطة وتأثيرها تعليمياً** : نحن في حاجة لزيادة وعي القيادات التعليمية بتزايد العائد من تواجد الأنشطة في العملية التعليمية ، وبالتالي نحن في حاجة لأسلوب تكلفة يفعل العملية التعليمية عن طريق الأنشطة .
  - ٤- **تغيير السياسات** : لا بد من تغيير السياسات المتبعة في وضع المقررات الدراسية في جميع المراحل التعليمية ، وتبني سياسات تعليمية قائمة على تفعيل الأنشطة داخل العملية التعليمية .
  - ٥- **صياغة الأهداف** : يجب أن تشمل الأهداف على نقل المعلومات عن طريق الأنشطة ، وإتقان العديد من المهارات أو تنمية المهارات .
  - ٦- **التدريب** : يجب تغيير فلسفة تدريب المعلمين ، وبناء برامج تدريبية قائمة على تفعيل المقررات التعليمية داخل الأنشطة التدريسية والبحثية والعلمية والثقافية... الخ .
  - ٧- **فلسفة التعليم** : لا بد أن يقوم التعليم المصري على ثقافة الإبتكار ليس الحفظ والاستذكار ، ولن يتم ذلك إلا عن طريق تغيير فلسفة التعليم ليعتمد على التفكير النقدي وإخراج الطاقات والقدرات والامكانيات من الطلاب .
  - ٨- **الشراكة** : لا بد من تواجد تعاون وشراكة بين المؤسسات التنموية بالمجتمع والمدارس من أجل الإشراف المستمر على طبيعة الأنشطة التعليمية والحصول على مخرجات متوقعة .
  - ٩- **سوق العمل** : لا بد ان تركز وزارة التربية والتعليم في خططها الإستراتيجية لتطوير التعليم على متطلبات سوق العمل في العصر الحالي ، بحيث تكون المخرجات التعليمية قادرة على قيادة سوق العمل .
  - ١٠- **كثافة الفصول** : يجب أن تعمل الوزارة على إنشاء العديد من المدارس من أجل تقليل كثافة الفصول داخل المدارس ، حيث يتم تفعيل الأنشطة خلال اليوم الدراسي .

- ١١- **الأجور والمرتبات** : يحتاج المعلم المصري لمكانة اجتماعية واقتصادية وثقافية ونفسية... الخ تتناسب مع طبيعة العمل الذي يقوم به ، وبالتالي في حاجة لزيادة الأجور والمرتبات بما يتناسب مع ذلك .
- ١٢- **الموارد المالية** : نحن في حاجة لموارد مالية لتجهيز البنية التحتية بما يتناسب مع طبيعة ممارسة هذه الأنشطة داخل الأبنية التعليمية .
- ١٣- **القيود التنظيمية** : يجب التخلص من القيود التنظيمية داخل المدارس والتي تحد من الابتكار من خلال الأنشطة علي الموارد المتاحة داخل المدارس .

### توصيات ومقترحات

توصي الدراسة بالعديد من الدراسات في هذا المجال لعل من أهمها :

- ١- دراسة تأثير أبعاد المرونة الاستراتيجية على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسات التعليمية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة .
- ٢- دور المرونة الاستراتيجية في تحقيق التميز في أداء المؤسسات التعليمية بمجتمع القرن الحادي والعشرين .
- ٣- تصور مقترح لإدارة تكلفة الجودة علي أساس النشاط بمرحلة التعليم قبل الجامعي .





## المراجع

## أولاً : المراجع العربية

- ١- أحمد ، محمد فتحي (٢٠١٤) : " تطوير المحاسبية الخارجية لمدارس الحلقة الثانية من التعليم الأساسي بمحافظة المنيا في ضوء بعض الاتجاهات المعاصرة " ، ماجستير ، قسم التربية المقارنة والإدارة التعليمية ، كلية التربية ، جامعة المنيا .
- ٢- أبو العلا ، سهير عبد اللطيف (٢٠١٣) : " المحاسبية التعليمية كما يدركها أعضاء هيئة التدريس في كلية التربية بأسوان " ، مجلة الثقافة والتنمية ، ١٤ (٧٢) ، ٢٠١٣ ، ٤٥-١١٧ .
- ٣- ابو غزالة ، حنان محمد (٢٠١٠) : " نظام مقترح للمحاسبية بالإدارات التعليمية على المستوى المحلي في جمهورية مصر العربية " ، ماجستير ، قسم التربية المقارنة والإدارة التعليمية ، كلية التربية ، جامعة عين شمس .
- ٤- التواتي ، فتحي عبد العزيز (٢٠١٣) : " استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط لترشيد تكلفة إنتاج المياه بالتطبيق على مشروع النهر الصناعي العظيم " ، ماجستير ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ٥- الجبالي ، محمود (٢٠٠٨) : " تطبيق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الجامعات : حالة تطبيقية على إحدى الجامعات الأردنية " ، إربد للبحوث والدراسات ، ١١ (٢) ، ٦٥-٩٣ .
- ٦- الرشيد ، طارق عبد العظيم (٢٠٠٩) : " إدارة التكلفة : منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي ABC & Time Driven " ، مجلة الفكر المحاسبي ، السنة الثالثة عشر ، (٢) ، ٣٠٣-٣٦٠ .
- ٧- الشريف ، بوفاس و ربيع ، بلايلية (٢٠١٧) : " المرونة الاستراتيجية كمدخل للإبداع التسويقي وتحقيق التميز في أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية : دراسة ميدانية " ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، (٧) ، ٢٧١-٢٩٠ .
- ٨- الشماسين ، سالم أحمد (٢٠١٣) : " أثر الذكاء الاستراتيجي في تعزيز المرونة الاستراتيجية : دراسة تطبيقية على شركة مناجم الفوسفات الأردنية المساهمة " ، ماجستير ، قسم الإدارة العامة ، عمادة الدراسات العليا ، جامعة مؤتة .
- ٩- الطراونة ، بكر محمود (٢٠١٥) : " مدي فاعلية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة " ، مجلة الجنان ، (٧) ، ١٤٧-١٢١ .
- ١٠- العبادي ، صدام مناور (٢٠١٥) : " أثر المرونة الاستراتيجية على الأداء المنظمي في الشركات الخدمية الأردنية " ، ماجستير ، قسم الإدارة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة العلوم الإسلامية .
- ١١- العنزى ، فهد عواد (٢٠١٤) : " أثر المرونة الاستراتيجية في جودة الأداء المؤسسي : دراسة تطبيقية على شركة الطيران الكويتية " ، ماجستير ، قسم إدارة الأعمال ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط .
- ١٢- العتيقي ، إبراهيم مرعي (٢٠١٦) : " تصور مقترح لإدارة تكلفة الجودة على أساس النشاط بالجامعات المصرية " ، المجلة التربوية الدولية المتخصصة ، ٥ (٩) ، ٣٣٢-٣٦١ .

- ١٣- النجار ، فايز و الحوري ، فالح (٢٠٠٨): " جودة المعلومات وأثرها في تحقيق المرونة الاستراتيجية : دراسة ميدانية في شركات صناعة الأدوية الأردنية " ، مجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، ٣٠ (٢) ، ٥٧-٧٧.
- ١٤- حسين ، سلامة عبد العظيم وآخرون (٢٠١٨) : " أبعاد المرونة الاستراتيجية في المؤسسات التعليمية : دراسة تحليلية " ، مجلة كلية التربية بينها ، ٥ (١١٦) ، ١٩٨-٢٨٤.
- ١٥- خلف ، عيد محمود (٢٠٠٦) : " مدخل مقترح للمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة حسب قرارات التسعير " ، مجلة الفكر المحاسبي ، ١٠ (٢) ، ٧٢-١١٥.
- ١٦- سليمان ، أحمد محمد (٢٠١١): " استخدام مدخل الإدارة على أساس النشاط لتطوير فاعليات الموازنات بالهيئات الاقتصادية الحكومية : دراسة تطبيقية على اتحاد الإذاعة والتلفزيون المصري " ، ماجستير ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ١٧- شاهين ، محمد أحمد (١٩٩٧) : " مشكلات تطبيق مدخل تحديد التكاليف على أساس الأنشطة وأثرها على اتخاذ القرارات : دراسة تطبيقية " ، ماجستير ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ١٨- شريف ، شريف محمد و جمعة ، محمد حسن (٢٠١٣): " التوظيف التربوي للمحاسبية كمدخل لإصلاح التعليم في ضوء متطلبات ثورة ٢٥ يناير ٢٠١١ " ، مجلة كلية رياض الأطفال ، جامعة بور سعيد ، ٣ (٣) ، ٤٥٥-٤٥٦.
- ١٩- شعلان ، مجدي عبد المعبود (٢٠١٥) : " تأثير التكامل بين مقاييس الأداء المتوازن BSC والتكلفة على أساس النشاط ABC على قياس وتقييم الأداء : دراسة ميدانية على قطاع إنتاج البترول " ، ماجستير ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ٢٠- عبد الرحمن ، عادل محمد (٢٠٠٨): " عملية التحول من الدور التقليدي إلى الدور الجديد للدولة وإشكالية البعد الاجتماعي " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثاني والعشرون ، ٢٢ (١) ، ٤٩-٨٦ .
- ٢١- عبد السلام ، سناء أحمد (٢٠١١) : " تصور مقترح لتقويم أعضاء هيئة التدريس التربويين في ضوء المحاسبية والحرية الأكاديمية " ، دكتوراة ، قسم أصول التربية ، كلية التربية ، جامعة عين شمس .
- ٢٢- على ، هندي نصر (٢٠٠٤) : " التعديلات الأخيرة في النظام المحاسبي الموحد ومفهوم حوكمة الشركات: دراسة تحليلية " ، مجلة البحوث التربوية المعاصرة ، ١٨ (٢) ، ٣٩-١ .
- ٢٣- عقل ، هيثم & الداعور ، جبر (٢٠١٣) : " نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين " ، مجلة الفكر المحاسبي ، السنة السابعة عشر ، ٢ (٢) ، ٣٣٣-٣٨٣ .
- ٢٤- كريمية ، دينا (٢٠١٥) : " إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والتكلفة على أساس النشاط المركز على الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة : دراسة ميدانية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، السنة التاسعة عشر ، ٣ (٣) ، ١٥-٥٤ .

- ٢٥- محمد، عبد الخالق فؤاد (٢٠١٢): " آليات مقترحة لتفعيل مدخل المحاسبية التعليمية الشاملة بمدارس الحلقة الأولى من التعليم الأساسي بمصر في ضوء توجهات الإدارة التربوية الفعالة "، المجلة الدولية للأبحاث التربوية، (٣١)، ٢١٨-١٨١ .
- ٢٦- محمود ، صدام محمد وآخرون (٢٠١١) : " أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية : دراسة حالة على عينات من المحاسبين في مدينة تكريت "، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ٤(٧)، ٤٠٣-٤٣٠ .

### ثانياً : المراجع الأجنبية

- 1- Agyemang , Gloria et al (2009): " NGO Accountability and Aid Delivery " , The Association of Chartered Certified Accountants , Research report 110 .
- 2- Alves, Rafael J. Vargas et al(2018) : " Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing for Assessing the Costs of Cancer Prevention, Diagnosis, and Treatment: A Systematic Review of the Literature" , Value in Health Regional , 17 ,142-147.
- 3- Anderson, Jo Anne(2005): " Accountability in Education " , Education policy series, UNESCO .
- 4- Acquah , Daniel(2013) : " School Accountability in England: Past, Present and Future" , Manchester, Centre for Education Research and Policy .
- 5- Awwad, Abdulkareem (2009): " The Influence of Strategic Flexibility on the Achievement of Strategic Objectives:an Empirical Study on the Jordanian Manufacturing Companies" , Jordan Journal of Business Administration, 5(3) , 415-431.
- 1- Benway , Darcy G(2008) : " Factors Influencing Accountability Systems: A Problem Based Analysis of The Implementation of No Child Left Behind " , Ph.D, Faculty of the Graduate School , Saint Louis University .
- 2- Boone , Linda Huskey(2007): " Accountability for the Mission: A Case Study on Internal Accountability Systems at the Secondary School Level" , Phd , Drexel University.
- 3- Cingoz ,Ayse & Akdogan , A.Asuman(2013) : " Strategic flexibility, environmental dynamism, and innovation performance: An empirical study" , Procedia - Social and Behavioral Sciences , 99 ,582-589.
- 4- Dalsgaard ,Christian & Paulsen , Morten Flate(2009) : " Transparency in Cooperative Online Education " , International Review of Research in Open and Distance Learning , 10( 3) , 1-22.

- 5- Dorn, Sherman & Ydesen, Christian(2014) : " Towards a Comparative and International History of School Testing and Accountability" , Education Policy Analysis Archives , 22(115) ,1-12.
- 6- Fritzen , Scott A. (2006): " Probing system limits: Decentralisation and local political accountability in Vietnam " , Asia-Pacific , Journal of Public Administration,28(1) , 1-30.
- 7- Green, Jane(2011) : " Education, Professionalism, and the Quest for Accountability : Hitting the Target but Missing the Point " , New York , Routledge.
- 8- Hamilton, Laura S.(2007): " Standards-Based Accountability Under No Child Left Behind Experiences of Teachers and Administrators in Three States " , Santa Monica , RAND.
- 9- Hoover ,Randy L.(2014) : " Understanding the Difference Between Authentic Accountability and Pseudo Accountability " , PhD , Departement of Teacher Education Beeghly , College of Education , Youngstown State University .
- 10-Ho-Uk Lee(2002) : " The Impact of CEO and TMT Characteristics on Strategic Flexibility and Firm Performance " , Phd , Management, the Office of Graduate Studies of Texas A&M University.
- 11-Huang , Yu-Ting (2016): " Evaluation and Recommendation of implementing Time-Driven Activity-Based Costing in healthcare " , Phd , School of Public Health , The University of Texas .
- 12-Hursh , David (2005) : " Neo-liberalism, Markets and Accountability: transforming education and undermining democracy in the United States and England ",Policy Futures in Education,3(1) ,3-15.
- 13-Kahlenberg , Richard D.(2007) : " Could Transparency Bring Economic Diversity? " , the Journal of New England Board of Higher Education , 21(4) ,20-21 .
- 14-Kamasak , Rifat et al (2016): " Importance of Strategic Flexibility on the Knowledge and Innovation Relationship: An Emerging Market Study " , Procedia - Social and Behavioral Sciences ,229, 126-132.
- 15-Leithwood , Kenneth(2005) : " Educational Accountability: Issues and Alternatives " , Research Report , Regina , the Saskatchewan School Boards Association .
- 16-Macartney, W. Hugh (2011): " The Dynamic Effects of Educational Accountability " , Phd , Graduate Department of Economics , University of Toronto , 2011

- 17-Mattei , Gary J.(2005) : " Data-Driven Decision Making Within The Contemporary Architecture of Accountability " , PhD , Doctor of Education , Immaculata University .
- 18-Morgeson , Forrest Vern(2005): " Reconciling Democracy and Bureaucracy: Towards A Deliberative-Democratic Model of Bureaucratic Accountability " , Phd , Faculty of Arts and Sciences , University of Pittsburgh .
- 19-Moses , Valencia Vonzell(2014) : " Economics, Equity, & Breaking "the 11TH Commandment": a Case Study of the Michigan Educational Assessment Program as a Historical Example of Accountability for Educational Reform " , Phd , Curriculum, Teaching, and Educational Policy Programs , Michigan State University .
- 20-Negropones , Dorothy Gail(2010): "Rural Alberta Educational Leaders' Perspectives on Accountability" , Phd , The Faculty of Graduate Studies , University of Calgary , Alberta .
- 21-Piro, Jody S. & Mullen, Laurie(2013) : " Outputs as Educator Effectiveness in the United States: Shifting Towards Political Accountability " , International Journal of Educational Leadership Preparation, NCEA National Council of Professors of Educational Administration ,8(2) ,59-77 .
- 22-Plecki , Margaret L. et al (2012) : " Using Evidence for Teacher Education Program Improvement and Accountability: An Illustrative Case of the Role of Value-Added Measures " , Journal of Teacher Education , American Association of Colleges for Teacher Education ,63(5) , 318-334.
- 23-Rajani , Rakesh(2010) : " Capacity is Political, Not Technical: The Case of HakiElimu in Promoting Accountability in Education in Tanzania " , in Jan Ubels&others (eds) , " Capacity Development in Practice" , Washington , Earthscan
- 24-Reeves , Douglas B.(2004) : " Accountability for Learning How Teachers and School Leaders Can Take Charge " , (Virginia , Association for Supervision and Curriculum Development (ASCD) , 2004 )
- 25-Rothchild , Mary Todd (2011): " Accountability Mechanisms in Public Multi-campus Systems of Higher Education " , Phd , The Faculty of The Graduate School , the University of Minnesota .
- 26-Sagan, Deborah E.(2004) : " Process Improvement Implementation in a Federal Government Organization " , Phd , Capella University.

- 27-Shober , Arnold F.(2010) : " Splintered Accountability state Governance and Education Reform " , Albany , State University of New York .
- 28-Smith, Marilyn Cochran et al (2013) : " The Politics of Accountability : Assessing Teacher Education in the United States " , The Educational Forum , 77 (1) , 6-27 .
- 29-Stecher, Brian (2010) : " Performance Assessment in an Era of Standards-Based Educational Accountability " , The Stanford Center for Opportunity Policy in Education (SCOPE), Stanford University.
- 30-Stecher ,Brian & Kirby, Sheila Nataraj(2004) : " Organizational Improvement and Accountability :Lessons for Education from other Sectors " , Prepared for The William and Flora Hewlett Foundation, Santa Monica , RAND Corporation .
- 31-Tsai ,Pi-Hung(2004): "Application of Activity-Based Costing (ABC) in The Evaluation of Eye-Lasik Surgical Cost in Taiwan" , Phd, The Faculty of the Graduate School of Saint Louis University .
- 32-Tuinamuana , Katarina(2011): " Teacher Professional Standards, Accountability and Ideology: Alternative Discourses " , Australian Journal of Teacher Education , 36( 12) ,72-82.
- 33-Tsai, Wen-Hsien et al (2012): " Integrating information about the cost of carbon through activity-based costing " , Journal of Cleaner Production , 36,102-111 .
- 34-Vette, Otis Lo et al (2000): " An Investigation of Teachers Perceptions of their Principals "Delegation" and "Relationships" Behavior " , Paper Presented to the Annual Meeting of The Mid-South Educational Research Association ( Bowling Green , Kentucky)
- 35-Westhorp , Gill et al : " Enhancing community accountability, empowerment and education outcomes in low and middle-income countries : A realist review " , EPPI-Centre, Social Science Research Unit, Institute of Education, University of London , 2014 .
- 36-Zajda , Joseph(2005) : " Globalisation , Education and Policy : Changing Paraigms" , in Joseph Zajda (ed) , " International Handbook on Globalisation, Education and Policy Research " , Netherlands, Springer .