

دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة

الأداء المالي للمؤسسات الخدمية جامعة سرت نموذجا

د.الهادي آدم محمد إبراهيم، أستاذ المحاسبة، جامعة النيلين- السودان

أ. إبراهيم علي حمد أمشير، جامعة النيلين- السودان

The role of cost-based method of activity and target cost in improving the efficiency of financial performance of service organizations

University of Sirte as a model

Professor.Alhadi Adam Mohammed Ibrahim, Sudan.Elneelian

University Faculty of commerce Department of Accounting

Ibraheem Ali Hemad Imshaheer Libya. Sert University

ملخص: هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر أسلوب (التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة) كمدخل حديث لإدارة التكلفة في زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية، توصلت الدراسة إلى أن التدريب العملي على (ABC) والاطلاع على المستجدات العلمية ساعد على رفع كفاءة الأداء، اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة بالقياس الموضوعي للتكاليف غير المباشرة ساهم في رفع كفاءة الأداء المالي، وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات منها: توجيه إدارة جامعة سرت بإنشاء قسم خاص بحاسبة التكاليف وتقديم التسهيلات اللازمة للتدريب على الأساليب الحديثة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة على أساس النشاط (ABC)، التكلفة المستهدفة (TC)، كفاءة الأداء المالي.

Abstract: The study aimed to identify the effect of two methods (cost based on activity and target cost) as a modern approach to cost management in increasing the efficiency of the financial performance of the service organizations. The study concluded that the practical training on ABC and the scientific developments helped to raise the efficiency of performance. The target cost of objective measurement of indirect costs contributed to raising the efficiency of financial performance. The study recommended several recommendations, including: directing the management of the University of Sirte to establish a special section to account for costs and provide the necessary facilities for training in modern methods.

Keywords: Cost-Based Activity (ABC) Target Cost (TC), Efficiency of Financial Performance

المحور الأول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة:

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

أدت التطورات التكنولوجية المتلاحقة إلى تغيير نسبي ملحوظ في هيكل تكاليف الوحدات الاقتصادية وكان لهذه المتغيرات آثارها التي ساعدت على تطوير نظام محاسبة إدارة التكلفة واستحداث أساليب جديدة وأكثر ملائمة مثل أسلوب المحاسبة على أساس النشاط (ABC) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) وغيرها من الأدوات التي تساعد المنظمات في خلق أو تدعيم ميزة تنافسية عن طريق تقديم قيمة أكبر للعميل بتكلفة أقل من المنافسين، حيث أنه لكي تحتفظ المنظمة بالميزة التنافسية فإن على المديرين أن يسعوا نحو تحسين الأداء على أساس الوقت، الجودة، الكفاءة، وعلى نظام المعلومات المحاسبية أن ينتج المعلومات التي تدعم جهود المنظمة في هذه المجالات الأساسية.

تجدر الإشارة إلى أن إستراتيجيات المنشآت في الماضي كانت تركز على الاهتمام بقيمة المنشأة في سوق المال، والاهتمام بالعائد على الاستثمار وربحية السهم، يضاف إلى ذلك أن النظم المحاسبية ونظم تقييم الأداء قد صممت على أساس افتراضات تقليدية تقوم على أساس طول دورة حياة المنتج، مع عدم تغير مواصفات أو خصائص المنتجات، الأمر الذي انعكس بدوره على نوعية مقاييس الأداء المستخدمة والتركيز على مقاييس الأداء المالية قصيرة الأجل مما جعل النظم التقليدية لقياس وتقييم الأداء تتعرض للعديد من الانتقادات تتركز معظمها حول عدم قدرة تلك النظم على مواجهة متطلبات التقييم في ظل بيئة العمل الحديثة وتلبية احتياجات المنشأة المتعددة على التكنولوجيا المتقدمة والتي تواجه بمنافسة شديدة ومستمرة.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في زيادة كفاءة الأداء المالي بالمؤسسات الخدمية في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم بين منشآت الأعمال عالمياً ومحلياً وبما أن المؤسسات الخدمية الليبية جزء من منشآت الأعمال التي تتأثر بهذه المنافسة وتسعى لزيادة كفاءة أدائها والتحكم في تكاليفها فلا بد لها من استخدام أساليب حديثة لتحسين جودة منتجاتها لإرضاء العملاء وذلك لضمان الاستمرارية والاستقرار والبقاء، ولتوضيح مشكلة الدراسة أثار الباحث السؤال الرئيس التالي: ما هي أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وما أثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي في الوحدات الخدمية؟ وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما أثر التكلفة المستهدفة كمدخل حديث لإدارة التكلفة على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية؟

2. ما أثر التكلفة على أساس النشاط كمدخل حديث لإدارة التكلفة على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية؟

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية: تكمن أهمية الدراسة في مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الوحدات الخدمية بعكس الوحدات الصناعية وذلك لوجود صعوبة في قياس تكلفة الخدمات وبالتالي صعوبة تقويم كفاءة أدائها.

الأهمية العملية: المساهمة في تطوير أو استحداث طرق وأساليب جديدة في المحاسبة الإدارية لمواجهة تحديات المؤسسات الخدمية يعتبر من أهم الموضوعات التي تحظى باهتمام إدارة الوحدات الخدمية، والتي تسعى إلى ضمان الاستمرار والنمو وتحقيق مزايا تنافسية وتحسين أدائها المالي.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية وتتفرع منه الأهداف التالية:
-التعرف على أثر التكلفة المستهدفة كمدخل حديث لإدارة التكلفة في زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية.

-دراسة العلاقة بين التكلفة على أساس النشاط كمدخل حديث لإدارة التكلفة و زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية.

-التعرف على إمكانية تطبيق الاتجاهات الحديثة لأساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الخدمية.

فرضيات الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط(ABC) وتحسين كفاءة الأداء المالي".

الفرضية الثانية: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة(T.C) وتحسين كفاءة الأداء المالي".

منهجية الدراسة:

المنهج الوصفي: بعرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع من خلال المعلومات الثانوية والأولية التي تم الحصول عليها من كتب ومجلات ودراسات ودوريات واستخدام شبكة الانترنت وكذلك المنهج التحليلي عبر برنامج(SPSS) للحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية من أجل تحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على الدور الذي تقوم به الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تحسين كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية.

حدود الدراسة:

حدود زمنية: 2019.

حدود مكانية: ليبيا، سرت، جامعة سرت.

ثانيا : الدراسات السابقة:

دراسة (Adler et al ،2000): أجريت الدراسة على عينة من الشركات في نيوزيلندا وكان الهدف منها تقييم مدى تبني الشركات لأدوات المحاسبة المتقدمة ومقارنتها بالأساليب التقليدية، وتوصلت الدراسة إلى إن غالبية الشركات تستخدم العديد من الأساليب الحديثة(التكلفة على أساس

النشاط، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية). ولكنها في نفس الوقت لم تستغني عن الأساليب التقليدية وتستخدمها بشكل واسع مثل (التكلفة الكلية، التكاليف المعيارية)، وان أهم المعوقات التي تقف إمام تبني الأساليب الحديثة هو محدودية الموارد البشرية، وعدم توفر المهارات اللازمة لتطبيقها، فضلا عن ضيق الوقت، وتكلفة استخدام الموظفين الكفاء لتطبيق هذه الأساليب عالية.

دراسة (Xiao, 2006): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصينية ومدى التطور في استخدام هذه الأساليب، حيث قارن الباحث نتائج دراسته مع دراسات سابقة عن الشركات الصينية. وقد تبنت هذه الدراسة 25 من أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة، حيث تم جمع البيانات من خلال توزيع الاستبانة وقد بلغ حجم العينة 129 شركة تعمل في أنشطة مختلفة منها 57% شركة صناعية، وقد توصلت الدراسة إن الشركات الصينية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية منها والحديثة، وأن أكثر الأساليب استخداما هي الموازنات التشغيلية وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، وقد كان أقل الأساليب استخداما هو: أسلوب التكاليف على أساس النشاط، وأسلوب تقييم الأداء المتوازن والقيمة الاقتصادية المضافة. كما إن توصلت الدراسة إلى إن الشركات الصناعية والشركات كبيرة الحجم أكثر استخداما لأساليب المحاسبة الإدارية مقارنة بالشركات الخدمية أو الشركات صغيرة الحجم.

دراسة الزيدي(2010): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية والوقوف على التحديات التي تواجه تطبيقها في الشركات العراقية. حيث تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من المحاسبين في مدينة الموصل ، وتم إجراء التحليل الإحصائي على إجابات عينة البحث باستخدام برنامج (Excel)، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها : إن الأساليب الحديثة هي السمة المميزة لتطور المحاسبة الإدارية وان التعامل مع التحديات التي تواجه الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية تقدم فرصة حقيقية لتطوير وتعزيز دور المحاسب الإداري والانتقال به إلى مرحلة الشراكة مع المدراء في صناعة القرار. كما إن عدم توفر الصلاحيات للتوسع في إجراء التحديثات على نظم المحاسبة الإدارية والتقييد بالتعليمات أدى إلى التأخر في تطبيق الأساليب الحديثة لدى الشركات العراقية.

دراسة الحاج (2016): هدفت الدراسة إلى معرفة مدى انعكاس تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي للوحدات الصناعية ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال أهداف الفرعية وهي بيان نواحي القصور في الطرق والأساليب الحالية للمحاسبة الإدارية وعدم ملاءمتها للبيئة الصناعية الحديثة، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، إن استخدام تقنيات الإدارة المالية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية، إن اعتماد إدارة المنشأة على بيانات وتحليل التكلفة يساعد على رفع مستوى الأداء المالي، أوصت الدراسة بضرورة ربط التكلفة بالأداء كمدخل للقياس والتقييم حتى يسمح بتوفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم، وضرورة الإهتمام بالتطورات التكنولوجية في نظم الإنتاج والمعلومات لرفع كفاءة أداء المنشآت الصناعية.

دراسة عجاج (2018): هدفت الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: التعرف على كيفية قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية. التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. اختبار وتطبيق ومعرفة أثر تطبيق نظامي التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يوفر معلومات عن مختلف البدائل التي تسهم في تحديد وقياس تكلفة المنتجات الصناعية. نظام الإنتاج في الوقت المحدد قادر على تلافي أوجه قصور الأنظمة التقليدية في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية. وعلى ضوء النتائج أوصت الدراسة بي يجب علي المنشآت العراقية بشتى أنواعها(صناعية، تجارية، خدمية) خاصة أو عامة مراجعة أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة حالياً بعد أن ثبت إن بها العديد أوجهه القصور.

المحور الثاني: الإطار النظري لأسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة **أولاً. مفهوم وأهمية وأهداف التكلفة على أساس النشاط:**

1. مفهوم التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC): تعتبر التكلفة المستهدفة أحد أهم أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تتلاءم طبيعة وظروف العمل في بيئة الأعمال المعاصرة حيث تزداد حدة المنافسة ، ومن ثم تستهدف إدارة الشركات تحقيق ميزة تنافسية من خلال التأكيد على جودة المنتجات والخدمات وتدنية وترشيد التكاليف لضمان استمرار ونجاح الشركة في تحقيق أرباح المنشودة في ظل متغيرات تلك البيئة التنافسية(عبد اللطيف، 2015، ص223)، تعد التكلفة المستهدفة أداة إدارية لتخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياة المنتج ويعتمد على مدخل التكلفة المستهدفة على البدء بتحديد سعر البيع الذي يطرح منة الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المسموح بها(محرم، وعبد اللطيف، 2012، ص37).

عرف Yataka Kato التكلفة المستهدفة بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة وفي نفس الوقت يضمن جودة المنتج وفي متطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة مسبقاً في مرحلة التخطيط وتطوير المنتج (kato y, 1993, p34).

كذلك عرف نظام التكلفة المستهدفة بأنه "ذلك النظام الذي يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر وفق رغبات العميل ("الفضل وآخرون، 2007، ص37). كما عرفت التكلفة المستهدفة بانها التكلفة المسموح بحدوثها لإنتاج المنتج بها، بحيث معها تحقق معدل العائد المطلوب(Scarborough, 1991, p33).

عرفت بأنها تكلفة تعد بغرض تحقيق التوازن بين المدخلين، المدخل الخارجي المتمثل في السوق، والمدخل الداخلي والذي تمثله المنشأة. ذلك ببذل الجهد لتخفيض التكاليف الممكن تحقيقها بحدز وتدرجياً في اتجاه التكاليف المسموح بها حتى يتم ملء الفجوة بينهما(الفيومي وآخرون، 2011، ص34).

من خلال التعريفات السابقة للتكلفة المستهدفة يرى الباحثان أنها:

- أداة من أدوات إدارة التكاليف التي تساهم في تخطيط الإنتاج بالتركيز على العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية.

- أداة إدارية فعالة لتخفيض تكلفة المنتج.
- أداة تقدم لتحليل الأسعار والتعرف على الطلب والبيئة التنافسية.
- أداة تضمن جودة المنتج وتفيء بمتطلبات المستهلك.

2-أهمية مدخل التكلفة المستهدفة: لمدخل التكلفة المستهدفة أهمية في إمكانية تحقيق النقاط التالية(مفتي، وشيخ، 2005، ص440):

يهتم هذا الأسلوب بخفض التكلفة وبالأخص في مرحلتي التخطيط والتصميم باعتبارهما من المراحل الأكثر تكاليف من مراحل المنتج، بحيث أن خفض التكلفة يمثل الهدف الاستراتيجي والذي من خلاله تتحقق القدرة التنافسية للمنشأة.

يساعد هذا الأسلوب في التعرف على المنتجات التي تحقق الأرباح المخططة لها، وبالتالي فهو يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الاستثمارية حول الاستثمار في أحد المنتجات أو التوقف عن إنتاج ذلك المنتج.

يقوم هذا الأسلوب بتقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر حسب وظائف المنتج، فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل، حيث يهتم هذا الأسلوب بدرجة كبيرة وأساسية بتأثير رغبات و متطلبات العملاء والتي تشمل الجودة والتكلفة والزمن.

3-أهداف التكلفة المستهدفة: تسعى التكلفة المستهدفة إلى تحقيق خفض في التكاليف التي يتكبدها المستهلك إلى أدنى قدر ممكن، فمثلاً عن تخفيض التكاليف التي يتكبدها المنتج إلى أدنى قدر ممكن بالإضافة إلى تحقيق أهداف الإدارة العليا في الشركة من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية رغم احتياجات السوق المتجددة والضغط الداخلية والخارجية(هاشم، 2003، ص210-129).

لمدخل التكلفة المستهدفة عدة أهداف يتفق فيها بعض الكتاب والباحثين (المطارنة، 2008، ص277-305)، يمكن إيجازها في الآتي(Beatrice, 2001, p196):

- إشباع رغبات العميل من ناحية جودة المنتجات وسعرها.
- التحكم في التكاليف في المراحل الأولية للإنتاج والتوزيع.
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المستهدفة.
- تحقيق هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له.
- تحقيق أهداف المؤسسة في المدى الطويل من خلال المنافسة والأرباح والمشاركة في صنع القرارات المناسبة.

4-خصائص مدخل التكلفة المستهدفة: هناك عدة خصائص لأسلوب التكلفة المستهدفة من أهمها ما يلي(مفتي، وشيخ، 2005):

- يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج وذلك بخلاف التكاليف المعيارية والذي يتم تطبيقه واستخدامه في مرحلة الإنتاج.
- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداءً لتخطيط وتخفيض التكلفة وليس هدفه الرقابة على التكاليف.
- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحتاج إلى تضافر جهود الجميع العاملين بالإدارات داخل المنشأة.

دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة د.الهادي آدم محمد إبراهيم، أ.إبراهيم علي حمد أشهر

-يتلاءم إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات متنوعة ذات الأحجام الصغيرة والمتوسطة والتي تتسم بقصر دورة حياة منتجاتها.

5- مزايا مدخل التكلفة المستهدفة TC: يوفر مدخل التكلفة المستهدفة عدة مزايا للمؤسسات او المنشآتاهمها ما يلي(الفضل وآخرون، 2007، ص37-38):

-نظام التكلفة المستهدفة له دور فعال في التخطيط الاستراتيجي للأرباح.

-تحقيق متطلبات العملاء مما يسهل كسبهم.

-تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيقها.

-يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها.

7- خطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة: عرض أحد الكتاب خطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة T.C. في شركة لصناعة السيارات علي النحو الآتي(Monden, 1995, p16-22):

-تحديد دورة حياة المنتج الجديد المزمع إنتاجه.

-وضع الخطط طويلة ومتوسطة الأجر للأرباح والخطة العامة للمنتج الجديد.

-عمل الدراسات التسويقية اللازمة حول المنتج الجديد:

-وضع التصور المفاهيمي للمنتج و عمل تطوير لمشروع المنتج.

-وضع خطة التطوير التفصيلية و تحديد اتجاهات التطوير.

-تحديد سعر البيع المستهدف (و يتوقف علي نظم التسعير ما إذا كان السعر يفرض من جانب السوق او ان الشركة تحده).

-تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج باستخدام إحدى الصيغتين الآتيتين:

-وضع الخطة الاستثمارية المقترحة لتنفيذ المنتج.

-تقسيم التكاليف المستهدفة إلى تكاليف وعناصر وظيفية، فمثلا في شركة تصنيع السيارات يمكن تقسيم التكاليف المستخدمة على العناصر الآتية:

-تقسيم التكلفة المستهدفة إلى أجزاء لكل عنصر.

-تصميم المنتج وتحديد البناء المكون من الأنشطة وتكلفتها.

-تقدير التكلفة في مرحلة التصميم.

-وضع خطة التجول إلى الإنتاج.

-تقويم الأداء خاصة فيما يتعمق بتخطيط التكلفة. خاصة بعد بدء التنفيذ والدخول في مرحلة الإنتاج.

يرى الباحثان أن خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تختلف باختلاف الصناعة التي تنتمي إليها المنظمة في التوقيت وفي الترتيب ولكن بصفة عامة يمكن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في سلسلة من الخطوات مع عدم الالتزام بالترتيب. يقوم هذا المنهج الإجرائي على تحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج بالاتجاه نحو بداية السلسلة. نحو البحوث والتطوير والتصميم.

ثانياً. مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC Activity- Based Costing

1. مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط: هناك عدة مفاهيم للتكلفة على أساس النشاط سوف نوردتها حسب ما تناولها بعض الكتاب:

دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة د.الهادي آدم محمد إبراهيم، أ.إبراهيم علي حمد أشهر
كما عرفها آخر إدارة التكلفة على أساس الأنشطة: وهو استخدام مخرجات التكلفة على أساس
النشاط في إدارة التكلفة لإكتشاف فرص خفض التكلفة وتحسين الإنتاجية(عرايبي، 2004،
ص46).

وعرف أيضا بأنه النظام الذي يهتم بدقة تحديد تكلفة السلع والخدمات عن طريق البحث في
الأنشطة التي تستهلك موارد المنظمة" (Athar, 2000, p354).

كما عرفاً أنه: "أسلوب يهتم العلاقات بين المنتج النهائي والتكاليف التي إستنفذها حيث يركز
على مصادر وجود التكاليف والذي يطلق عليها مسببات التكلفة ولذلك يتم تخفيض التكاليف على
المنتجات بناءً على مدى إستفادة كل منتج من أنشطة الخدمات الإنتاجية في
المنشأة"(الجندي، 2010، ص566).

كما يقوم أسلوب إدارة التكلفة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي يربط بين الموارد
المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد وثم الربط بين التكاليف الأنشطة
والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات(عبد المعز، 2010،
ص91).

2.أهمية التكلفة على أساس النشاط: تتبع أهمية التكلفة على أساس النشاط من خلال
الآتي(مبارك، 2013، ص237-238):

-يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة مع الأخذ في الإعتبار العلاقة
السببية بين كل من عناصر التكلفة ومسببات التكلفة(Privers Cost).

-يقوم بتخفيض التكاليف بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة المختلفة إلى مستويات متعددة
(مستوى الوحدة – الدفعة والمنتج والمنشأة) ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر

التكلفة المختلفة باستخدام مسببات التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة.
-يساعد على تحديد ربحية عناصر التكلفة شكل أكثر دقة (ليس فقط ربحية المنتجات لكن أيضاً

ربحية مجموعة من العملاء أو قنوات التوزيع).
-يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة مدخلاً فعالاً لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو

المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة.
-تحديد الأنشطة الأكثر إرتباطاً بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة

فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
-يركز على التكاليف التي تؤدي وليس على التكاليف التي تحدث بإعتبار أنها تمثل النتيجة وأن

الأنشطة تمثل السبب(عرايبي، 213، ص62).
بناءً على ما سبق يرى الباحث أن أهمية أسلوب التكلفة على أساس النشاط تتمثل في الآتي:

-يؤدي إلى تحسين الرقابة على التكاليف الغير المباشرة.
-اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة كالتسعير.

-يقيم مسؤوليات الأفراد من خلال علاقتهم بالتكاليف.
-زيادة الدقة في حساب التكلفة لكل منتج وتحديد طلب الأنشطة المختلفة على موارد المنشأة.

3.مزايا نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة: يتسم نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة بعدة مزايا من أهمها، انه يعتبر نظام محاسبي وإداري في أن واحد، حيث انه يقدم نوعين من المعلومات، وتتجه العديد من المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق هذا النظام لفوائده العديدة منها(نزال، 2005، ص58-63):

- تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم.
- يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيداً للاستغناء عنها.
- تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية.
- التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها.
- إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الإهتمام بمسببات التكلفة وكميات التكلفة التي من خلالها.

يمكن تصحيح ومعالجة إنحرافات الأداء الكلي بالمنظمة عن طريق مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات الفعلية بالمسبات والمجمعات المعيارية(العشماوي، 2011، ص287-289).

4.خطوات تطبيق مدخل محاسبة الأنشطة: يسير نظام محاسبة الأنشطة الفعال وفق منهج مبسط يتكون من الخطوات الآتية(عبد المعز، 2010، ص192):

- تحديد وتبويب وتحليل الأنشطة التي يقوم بها المشروع
- تحديد نوعية تكلفة كل نشاط ومستوى أدائه، حيث يقاس مستوى الأداء بتكلفة المخرجات والوقت والجودة التي يؤدي فيها وبها النشاط.
- تحديد مخرجات النشاط، حيث يعتبر مقياس النشاط (المخرجات) العامل الذي يسبب اختلاف تكلفة العمليات عن بعضها البعض بشكل مباشر.
- تتبع تكلفة الأنشطة وإصاقها بموضوعات التكلفة حيث أن تكلفة النشاط يتم تتبعها وإصاقها بموضوعات التكلفة التي تستخدم هذه الأنشطة مثل المنتجات، العمليات، وأوامر العملاء بناءً على استخدامها للأنشطة.
- تحديد أهداف المنظمة قصيرة وطويلة الأجل(عوامل النجاح الحرجة). وهذا يتطلب فهم الهيكل الحالي للتكاليف، والتي تحدد كيفية تقديم هذه الأنشطة القيمة للعميل بشكل كفاء.
- تحديد مستوى الكفاءة والأفضلية الخاصة بكل نشاط.

المحور الثالث. الإطار النظري لكفاءة الأداء المالي:

أولاً. مفهوم كفاءة الأداء المالي:

1. مفهوم الأداء: الأداء هو التنفيذ الفعلي لمراحل العمل ومستوى الكفاءة والجهد المبذول في ذلك التنفيذ ومنهم من قال مفهوم الأداء يقصد به المخرجات والأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها(عبد المحسن، 1999، ص51).

الأداء هو نظام مصمم من أجل قياس وتقييم سلوك الأفراد أثناء العمل عن طريق الملاحظة المستمرة لهذا الأداء ونتائج(إسماعيل، 2009، ص185).

وعرف أيضا الأداء هو تنفيذ العامل لأعماله ومسؤولياته التي تكلفه بها المؤسسة أو الجهة التي ترتبط وظيفته بها. ويعنى النتائج التي يحققها الفرد بالمنظمة. كما أن القيام بتنفيذ جزء من العمل أو كله وتحقيق النجاح فيه(الحسيني، الدوري، 2000، ص221).

2. مفهوم الكفاءة (Efficiency): الكفاءة هي فعل الأشياء الصحيحة بطريقة صحيحة وبالتالي تتخفض التكاليف، فيتم استخدام أقل كم ممكن من المدخلات والموارد كالوقت والجهد والمال للحصول على أكبر منفعة(مزهودة، 2001، ص82).

كما يقصد بها قياس مدى كفاءة استخدام الوحدة للموارد المتاحة في تحقيق الأهداف أو الحصول على قدر من المخرجات باستخدام أقل قدر من المدخلات(الملط، 2008، ص1). كما تعنى الكفاءة نسبة كمية المنتج الى عناصر إنتاجية(الشقاوى، 2002، ص51).

من التعريفات السابقة للكفاءة يتضح للباحثان أن الكفاءة باختصار هي استخدام الوحدة الاقتصادية اقل الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف أو الحصول على قدر من المخرجات وبالتالي فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة.

3. مفهوم تقويم الأداء: يعتبر أسلوب تقويم الأداء من المواضيع حديثة النشأة من حيث الإستخدام وتناول العديد من الكتاب مفهوم تقويم الأداء بطرق مختلفة، ولتوضيح مفهوم تقويم الأداء في الاصطلاح يجب التعرض على مكونات هذا المفهوم(مخير، 1999، ص87).

المكون الأول: التقويم يعرف بأنه" قياس كفاءة وجودة المنظمة في مجال تحقيق أهدافها العامة والقانونية، والاستفادة من هذه البيانات من خلال التحليل والدراسة لأغراض تحسين ورفع أداء المنظمة.

المكون الثاني: الأداء المؤسسي، يعرف بأنه "المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المنظمة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية

كما عرف تقويم الأداء المالي للمؤسسة بأنه تقديم حكم" JUDGE نو قيمة" VALUE حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحدة "إدارة المؤسسة ومدى إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة"(عبد الغني، 2006، ص41).

يرى الباحثان أن تقويم الأداء عملية إدارية دورية هدفها قياس نقاط الضعف والقوة في الجهود التي يبذلها الفرد والسلوكيات التي يمارسها في موقف معين وفي تحقيق هدف معين خططت له المنظمة له مسبقاً.

ثانياً. طرق قياس كفاءة الأداء المالي:

لكي تتقف أي إدارة على نقاط القوة والضعف وعلى الفرص المتاحة والمعوقات التي يمكن أن تواجهها لا بد لها من تقييم أدائها وخاصة الأداء المالي باعتباره يزود الإدارة بمعلومات ومفاهيم تسمح باتخاذ القرارات الاستثمارية وعلى سد الثغرات والمعوقات التي قد تظهر مستقبلاً، وعليه فعملية تقييم الأداء المالي ما هي إلا: "قياس للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً وتقديم حكم على إدارة الموارد الطبيعية والمالية المتاحة للمؤسسة وهذا لخدمة أطراف

دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة د.الهادي آدم محمد إبراهيم، أ.إبراهيم علي حمد أشهر
مختلفة لها علاقة بالمؤسسة(جمعة، 2000، ص38)، يمكن تحديد مؤشرات تقييم الأداء المالي في
النقاط الثلاثة التالية:

1.تقييم الأداء باستخدام التوازنات المالية: إن التوازن المالي يعتبر من الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ويعرف بأنه "التفاعل القيمي والزمني بين الموارد المالية في المؤسسة واستعمالاتها" فهو يقوم على مبدأ أساسي مضمونه أن التمويل الدائم يجب أن يفوق مجموع الاستثمارات مضاف لها جزء من احتياجات دورة الاستغلال أي أن الأموال الدائمة للمؤسسة يجب أن تكون مساوية للاستثمارات الصافية مضاف لها رأس المال المعياري.

2.إستخدام النسب لتقييم الأداء المالي:تعتمد المؤسسة في تحليلها لمركزها المالي على دراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية ثم تفسير ومقارنة تلك العلاقات مع النسب المعيارية المستمدة من القطاع التي تنشط فيه هذه المؤسسة أو من تلك الموضوعه من قبل المؤسسة نفسها، والمتعارف عليها بين المحللين الماليين، حيث تعرف تلك العلاقات بإصطلاح النسب المالية التي تم الحديث عنها في الفصل الأول(آل شيب، 2007، ص83).

يرى الباحثان أن عملية تقويم الأداء تركز على مجموعة من المعايير والمؤشرات التي يمكن عن طريقها الحكم على مدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها المرسومة وفقاً لما ينبغي، وتجدر الإشارة إلى أن لايد أن تكون المعايير المستخدمة في تقييم الأداء أن تكون واضحة و تمتع بالبساطة حتى يسهل فهمها لكافة القائمين على عملية تقويم الأداء.

المحور الرابع. الدراسة الميدانية:

أولاً. إجراءات الدراسة الميدانية: تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) للقيام بتحليل البيانات والتوصل الى الأهداف الموضوعه في إطار هذه الدراسة و اعتمد على مستوى الدلالة (5%) الذي يقابله ثقة(95%) لتفسير نتائج الاختبارات التي تم إجراءها. وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية أهمها، اختبار الثبات (ألفا كرونباخ) وأساليب التحليل الإحصائي الوصفي والتحليلي، والنسب المئوية و اختبار (test-t)

1. مجتمع وعينة الدراسة الميدانية: يتكون مجتمع وعينة الدراسة من وتشتمل العينة على مختلف الدرجات الوظيفية من الموظفين، محاسبين، اقتصاديون، مساعدي المدراء، مدراء مكاتب، ومدراء عامين، إداريون وآخرين البالغ عددهم(500) أكاديمي من جامعة التحدي سرت، قام الباحثان بتوزيع (200) استمارة إستبانة عن طريق العينة العشوائية، وتم استرداد (186) استمارة إستبانة صالحة للتحليل.

2.خصائص عينة الدراسة:

جدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
العمر	أقل من 30 عاماً	52	28.3
	30 وأقل من 35 عاماً	55	29.9
	35 وأقل من 40 عاماً	22	12.0
	40 سنة فأكثر	55	29.9

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
	الاجمالي	184	100.0
المؤهل العلمي	بكالوريوس	37	20.1
	دبلوم عالي	20	10.9
	ماجستير	73	39.7
	دكتوراه	42	22.8
	أخرى	12	6.5
	الاجمالي	184	100.0
	محاسبة	97	52.7
التخصص العلمي	ادارة أعمال	26	14.1
	دراسات مالية ومصرفية	13	7.1
	نظم معلومات محاسبية	28	15.2
	اقتصاد	20	10.9
	الإجمالي	184	100.0
	محاسبة	97	52.7
	موظف	32	17.4
المسمى الوظيفي	رئيس قسم	11	6.0
	مدير	22	12.0
	أستاذ محاضر	24	13.0
	محاضر	64	83.4
	أستاذ مساعد	22	12.0
	أستاذ مشارك	9	4.9
	الاجمالي	184	100.0
سنوات الخبرة	أقل من 5 سموات	73	39.7
	من 5 وأقل من 10 سنوات	33	17.9
	من 10 وأقل من 15 سنوات	55	29.9
	من 15 وأقل من 20 سنوات	10	5.4
	20 سنة فأكثر	13	7.1
	الاجمالي	184	100.0

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018.

3.أداة الدراسة الميدانية: استخدم الباحثان استمارة الإستبانة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة.

أ.وصف الإستبانة: أرفق الباحثان مع الإستبانة خطاب للمبحوثين تم فيه تنويرهم بعنوان الدراسة والغرض من استمارة الإستبانة (الملحق رقم 1)، وتكونت الإستبانة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: تتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، تمثلت في العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، وغيرها.

القسم الثاني: احتوى هذا القسم على عدد (40) عبارة طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق لقياس " ليكرت" الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة). وقد تم توزيع هذه العبارات كما يلي:

الفرضية الأولى تتضمن (10) عبارات، الفرضية الثانية تتضمن (10) عبارات، والفرضية الثالثة تتضمن (10) عبارات، والفرضية الرابعة تتضمن (10) عبارات.

ب. الثبات والصدق الإحصائي: لحساب الصدق والثبات الإحصائي لاستمارة الإستبانة تم أخذ عينة استطلاعية وتم حساب ثبات وصدق الإستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب معادلة التجزئة النصفية يوضح الجدول رقم (2) نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية:

جدول رقم (2)معامل ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الفرضية الأولى	92%	97%
الفرضية الثانية	92%	98%
الاستبانة كاملة	92%	98%

المصدر: اعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018.

يتضح للباحثان أن من الجدول رقم(2) أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق الذاتي باستخدام معادلة كرونباخ ألفا للعبارات لكامل استمارة الإستبانة جميعها عالية جداً مما يعطى مؤشر جيد لقوة وصدق الإستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

ثانياً. التحليل الوصفي لعينة الدراسة الميدانية: لتطبيق أداة الدراسة لجأ الباحث بعد تحكيم الإستبانة إلى توزيعها على عينة الدراسة المقررة. بعد استلام استمارات الإستبانة من أفراد عينة الدراسة وقد تم تفرغ البيانات في الجداول توطئة إدخالها في البرامج الإحصائي (spss)، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5،4،3،2،1) على الترتيب. وفيما يلي الجداول و التكرارات البيانية والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضيات.

1. التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضية الأولى: (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) وتحسين كفاءة الأداء المالي بجامعة سرت)

جدول (3) التوزيع التكراري والنسب لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار

النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
0	23	42	97	22	تقدم الإدارة المعرفة بأسلوب التكلفة على أساس النشاط من خلال إعداد المطبوعات في شكل كتيبات.
%0	%12.4	%22.6	%52.2	%12.0	
0	0	13	86	85	التدريب العملي على (ABC) والاطلاع على المستندات العلمية يساعد على رفع كفاءة الأداء.
0%	%0	%7.0	%46.2	%45.7	
11	12	64	64	33	تدرك الإدارة الدور الاستراتيجي الذي يمكن أن يؤديه (ABC) في رفع كفاءة الأداء.
%5.9	%6.5	%34.4	%34.4	%17.7	
0	0	23	97	64	إمكانية تخفيض التكاليف دون المساس بالنوعية والشروط القانونية لمنح الدرجات العلمية للبرامج الدراسية.
%0	%0	%12.4	%52.2	%34.4	
0	0	34	108	42	يعمل(ABC) على عرض البرامج الدراسية المقدمة بشكل تحليلي شامل وفق منهج الأنشطة المؤداة لكشف التباين في التكاليف من برنامج دراسي لآخر ومن تخصص علمي لآخر.
%0	%0	%18.3	%58.1	%22.6	
0	0	23	64	97	يمتلك(ABC) هيكلية تمكن المدراء من إعداد خطط تطوير البرامج الدراسية وفق إطار شامل مبني على أساس التكاليف الملائمة.
%0	%0	%12.4	%34.4	%52.2	
0	9	10	86	79	تقدم مخرجات (ABC) إمكانية تحديد تقديرات الموازنات وفق تحليل الأنشطة مما يساعد المدراء في تقييم أداء الوحدات الأكاديمية تشغيلياً ومالياً.
%0	%4.8	%5.4	%42.2	%42.5	
0	0	13	97	74	يمكن (ABC) من قياس تكاليف الخدمات العلمية بناء على أسس موضوعية دقيقة تساعد في ترشيد ورقابة التكاليف العلمية.
%0	%0	%7.0	%52.2	%39.8	
10	0	13	108	53	يعتبر (ABC) أسلوباً مناسباً لقياس تكلفة الخدمات العلمية، لما يحققه من نتائج دقيقة على صعيد التكلفة.
%5.4	%0	%7.0	%58.1	%28.5	
0	21	13	108	42	يوفر(ABC) معلومات تفصيلية عن التكلفة تساعد متخذ القرار على اتخاذ قرارات صحيحة وسليمة.
%0	%11.3	%7.0	%58.1	%22.6	

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية 2019.

يتضح للباحثان أن من الجدول (3) ما يلي:

-العبارة الأولى من الفرضية الأولى أن 22 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 12.0% موافقون بشدة علي تقدم الإدارة المعرفة بأسلوب التكلفة على أساس النشاط من خلال إعداد المطبوعات في شكل كتيبات، كما وافق عدد 97 فرداً وبنسبة 52.2% على ذلك كما أن هنالك عدد 42 أفراد وبنسبة 22.6% محايدون بخصوص ذلك وأن عدد 23 أفراد وبنسبة 12.4% لا يوافقون على ذلك.

-العبارة الثانية أن عدد 85 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 12.0% موافقون وبشدة على الإلمام التدريب العملي على (ABC) والاطلاع على المستجدات العلمية يساعد على رفع كفاءة الأداء. كما وافق عدد 86 فرداً وبنسبة 46.2% على ذلك كما ان هنالك عدد 13 أفراد وبنسبة 7.0% محايدون بخصوص ذلك.

-العبارة الثالثة أن عدد 33 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 17.7% موافقون وبشدة على تدرک الإدارة الدور الاستراتيجي الذي يمكن أن يؤديه (ABC) في رفع كفاءة الأداء. كما وافق عدد 64 فرداً وبنسبة 34.4% على ذلك كما أن هنالك عدد 64 أفراد وبنسبة 34.4% محايدون بخصوص ذلك وأن عدد 12 أفراد وبنسبة 6.5% لا يوافقون على ذلك وأن عدد 11 أفراد وبنسبة 5.6% لا يوافقون بشدة على ذلك.

-العبارة الرابعة أن عدد 64 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 34.4% موافقون وبشدة على إمكانية تخفيض التكاليف دون المساس بالنوعية والشروط القانونية لمنح الدرجات العلمية للبرامج الدراسية. كما وافق عدد 97 فرداً وبنسبة 52.2% على ذلك كما أن هنالك عدد 23 أفراد وبنسبة 12.4% محايدون بخصوص ذلك.

-العبارة الخامسة أن عدد 42 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 22.6% موافقون وبشدة على انيعمل (ABC) على عرض البرامج الدراسية المقدمة بشكل تحليلي شامل وفق منهج الأنشطة المؤداة لكشف التباين في التكاليف من برنامج دراسي لآخر ومن تخصص علمي لآخر، كما وافق عدد 108 فرداً وبنسبة 58.1% على ذلك كما أن هنالك عدد 34 أفراد وبنسبة 18.3% محايدون بخصوص ذلك.

-العبارة السادسة أن 97 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 52.2% موافقون بشدة علي يمتلك (ABC) هيكلية تمكن المدراء من إعداد خطط تطوير البرامج الدراسية وفق إطار شامل مبني على أساس التكاليف الملائمة. كما وافق عدد 64 فرداً وبنسبة 34.4% على ذلك كما أن هنالك عدد 23 أفراد وبنسبة 12.4% محايدون بخصوص ذلك.

-العبارة السابعة أن عدد 79 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 42.5% موافقون وبشدة على تقدم مخرجات (ABC) إمكانية تحديد تقديرات الموازنات وفق تحليل الأنشطة مما يساعد المدراء في تقييم أداء الوحدات الأكاديمية تشغيلياً ومالياً، كما وافق عدد 86 فرداً وبنسبة 46.2% على ذلك كما أن هنالك عدد 10 أفراد وبنسبة 5.4% محايدون بخصوص ذلك كما أن هنالك عدد 9 أفراد وبنسبة 4.8% محايدون بخصوص ذلك.

-العبارة الثامنة أن عدد 74 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 39.8% موافقون وبشدة على يمكن (ABC) من قياس تكاليف الخدمات العلمية بناء على أسس موضوعية دقيقة تساعد في ترشيد

دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة د.الهادي آدم محمد إبراهيم، أ.إبراهيم علي حمد أشهر

ورقابة التكاليف العلمية، كما وافق عدد 97 فرداً ونسبة 52.2% على ذلك كما ان هنالك عدد 13 أفراد ونسبة 7.0% محايدين بخصوص ذلك.

-العبارة التاسعة أن عدد 53 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 28.5% موافقون وبشدة على يعتبر (ABC) أسلوباً مناسباً لقياس تكلفة الخدمات، كما وافق عدد 108 فرداً ونسبة 58.1% على ذلك كما ان هنالك عدد 13 أفراد ونسبة 7.0% محايدين بخصوص ذلك.

-العبارة العاشرة أن عدد 42 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 22.6% موافقون وبشدة على يوفر (ABC) معلومات تفصيلية عن التكلفة تساعد متخذ القرار على اتخاذ قرارات صحيحة وسليمة. كما وافق عدد 108 فرداً ونسبة 58.1% على ذلك كما أن هنالك عدد 13 أفراد ونسبة 7.0% محايدين بخصوص ذلك كما ان هنالك عدد 21 أفراد ونسبة 11.3% أوافق بخصوص ذلك.

2. التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضية الثانية: (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة (T.C) وتحسين كفاءة الأداء المالي بجامعة سرت).

جدول (4) التوزيع التكراري والنسب لعبارات الفرضية الثانية

لا	أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
9	21	51	82	21	21	تقدم الإدارة المعرفة العلمية والعملية بـ(T.C) لجميع العاملين بالجامعة.
%4.8	%11.3	%27.4	%44.1	%11.3	%11.3	تقوم الإدارة بالتدريب العملي لموظفي الجامعة على أسلوب (T.C) وإطلاعهم على المستجدات العلمية .
0	0	51	51	82	82	تقوم الإدارة بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة.
%0	%0	%27.4	%27.4	%44.1	%44.1	تقوم الإدارة باتباع خطوات منهجية ومنظمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
8	31	51	81	13	13	تقوم الإدارة بتوفير الكوادر المؤهلة علمياً وعملياً للاستفادة منها في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
%4.3	%16.7	%27.4	%43.5	%7.0	%7.0	تستخدم إدارة الجامعة (T.C) لتخفيض تكاليف تطوير الخدمات العلمية.
0	40	41	72	31	31	يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالقياس الموضوعي للتكاليف غير المباشرة.
%0	%21.5	%22.0	38.7%	%16.7	%16.7	
9	31	22	82	40	40	
%4.8	%16.7	%11.8	%44.1	%21.5	%21.5	
0	51	61	63	9	9	
%0	%27.4	%32.8	%33.9	%4.8	%4.8	
0	22	31	91	40	40	
%0	%11.8	%16.7	%48.9	%21.5	%21.5	

0	10	51	101	22	يعمل (T.C) على تحديد سعر البرنامج التعليمي المستهدف والذي يكون مقبول لدى أفراد المجتمع وفي حدود دخلهم.
%0	%5.4	%27.4	%54.3	%11.8	
0	21	22	101	40	يعمل (T.C) على وضع تصميم مبدئي للبرنامج يتضمن المواصفات المرغوبة وتحديد تكلفة هذا البرنامج ومقارنتها بالتكلفة المسموح بها
%0	%11.3	%11.8	%54.3	%21.5	
9	10	51	103	11	تقوم الإدارة بتسعير الخدمات العلمية بحرية تامة .
%4.8	%5.4	%27.4	%55.4	%5.9	

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية 2019.

يتضح للباحثان من الجدول (4) ما يلي:

-العبرة الأولى أن 21 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 11.3% موافقون بشدة علي تقدم الإدارة المعرفة العلمية والعملية بـ(T.C) لجميع العاملين بالجامعة. كما وافق عدد 82 فرداً ونسبة 44.1% على ذلك كما أن هنالك عدد 51 أفراد ونسبة 27.4% محايدون بخصوص ذلك وأن عدد 21 أفراد وبنسبة 11.3% لا يوافقون على ذلك وأن عدد 9 أفراد وبنسبة 4.8% لا يوافقون بشدة على ذلك.

-العبرة الثانية أن عدد 82 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 44.1% موافقون وبشدة تقوم الإدارة بالتدريب العملي لموظفي الجامعة على أسلوب (T.C) وإطلاعهم على المستجدات العلمية، كما وافق عدد 51 فرداً ونسبة 27.4% على ذلك كما أن هنالك عدد 51 أفراد ونسبة 27.4% محايدون بخصوص ذلك.

-العبرة الثالثة أن عدد 13 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 7.0% موافقون وبشدة على تقوم الإدارة بالإجراءات اللازمة لتحديد التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة، كما وافق عدد 81 فرداً ونسبة 43.5% على ذلك كما أن هنالك عدد 51 أفراد ونسبة 27.4% محايدون بخصوص ذلك وأن عدد 31 أفراد وبنسبة 16.7% لا يوافقون على ذلك وأن عدد 8 أفراد وبنسبة 4.3% لا يوافقون بشدة على ذلك.

-العبرة الرابعة أن عدد 31 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 16.7% موافقون وبشدة على تقوم الإدارة بإتباع خطوات منهجية ومنظمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كما وافق عدد 72 فرداً ونسبة 38.7% على ذلك كما أن هنالك عدد 41 أفراد ونسبة 22.0% محايدون بخصوص ذلك كما أن هنالك عدد 40 أفراد ونسبة 21.5% محايدون بخصوص ذلك.

-العبرة الخامسة أن عدد 40 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 21.5% موافقون وبشدة على تقوم الإدارة بتوفير الكوادر المؤهلة علمياً وعملياً للاستفادة منها في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كما وافق عدد 82 فرداً ونسبة 44.1% على ذلك كما أن هنالك عدد 22 أفراد ونسبة 11.8% محايدون بخصوص ذلك كما أن هنالك عدد 31 أفراد ونسبة 16.7% لا يوافقون بخصوص ذلك كما أن هنالك عدد 9 أفراد ونسبة 4.8% لا يوافقون بشدة بخصوص ذلك.

-العبارة الأولى السادسة أن 6 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 4.8% موافقون بشدة علي تستخدم إدارة الجامعة (T.C) لتخفيض تكاليف تطوير الخدمات العلمية. كما وافق عدد 63 فرداً ونسبة 33.9% على ذلك كما ان هنالك عدد 61 أفراد ونسبة 32.8% محايدين بخصوص ذلك كما ان هنالك عدد 51 أفراد ونسبة 27.4% لا يوافقون بخصوص ذلك.

-العبارة السابعة ان عدد 40 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 21.5% موافقون وبشدة على يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بالقياس الموضوعي للتكاليف غير المباشرة. كما وافق عدد 91 فرداً ونسبة 48.9% على ذلك كما ان هنالك عدد 31 أفراد ونسبة 16.7% محايدين بخصوص ذلك كما ان هنالك عدد 22 أفراد ونسبة 11.8% لا أوافق بخصوص ذلك.

-العبارة الثامنة أن عدد 22 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 11.8% موافقون وبشدة على يعمل (T.C) على تحديد سعر البرنامج التعليمي المستهدف والذي يكون مقبول لدى أفراد المجتمع وفي حدود دخلهم، كما وافق عدد 101 فرداً ونسبة 54.3% على ذلك كما ان هنالك عدد 51 أفراد ونسبة 27.4% محايدين بخصوص ذلك كما أن هنالك عدد 10 أفراد ونسبة 5.4% لا أوافق بخصوص ذلك.

-العبارة التاسعة أن عدد 40 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 21.5% موافقون وبشدة يعمل (T.C) على وضع تصميم مبدئي للبرنامج يتضمن المواصفات المرغوبة وتحديد تكلفة هذا البرنامج ومقارنتها بالتكلفة المسموح بها، كما وافق عدد 101 فرداً ونسبة 54.3% على ذلك كما ان هنالك عدد 22 أفراد ونسبة 11.8% محايدين بخصوص ذلك. كما أن هنالك عدد 21 أفراد ونسبة 11.3% لا يوافقون بخصوص ذلك.

-العبارة العاشرة أن عدد 11 فرداً من عينة الدراسة وبنسبة 5.9% موافقون وبشدة تقوم الإدارة بتسعير الخدمات العلمية بحرية تامة، كما وافق عدد 103 فرداً ونسبة 55.4% على ذلك كما أن هنالك عدد 51 أفراد ونسبة 27.4% محايدين بخصوص ذلك كما أن هنالك عدد 10 أفراد ونسبة 5.4% لا أوافق بخصوص ذلك كما أن هنالك عدد 9 أفراد ونسبة 4.8% لا أوافق بشدة بخصوص ذلك.

ثالثاً. اختبار الفرضيات: سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار مربع كاي و اختبار (t) لاختبار الفرضيات لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) وتحسين كفاءة الأداء المالي بجامعة سرت.

جدول (5) معاملات الانحدار للفرضية الأولى

المعاملات	قيمة معاملات الانحدار	قيمة إحصائية الاختبار (ت)	P . Value
B0	-1.593-	-11.905-	.000
B1	.808	8.936	.000
B2	.104	.579	.563

.000	-4.590-	-.577-	B3
.020	-2.345-	-.357-	4B
.398	.847	.215	5B
.000	11.363	1.682	6B
.080	1.759	.285	7B
.511	.659	.125	8B
30.0	-2.137-	-.259-	9B
.355	.928	.228	10B

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2019.

يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط(ABC) وتحسين كفاءة الأداء المالي)، قد تحققت. الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة(T.C) وتحسين كفاءة الأداء المالي) بجامعة سرت

جدول (6) معاملات الانحدار للفرضية الثانية

<i>P . Value</i>	قيمة إحصائية الاختبار (ت)	قيمة معاملات الانحدار	المعاملات
.000	-12.065-	-2.033-	B0
.509	-.662-	-.081-	B1
.000	9.533	1.087	B2
.357	.924	.105	B3
.149	1.448	.157	4B
.029	2.206	.286	5B
.000	-4.821-	-.502-	6B
.128	1.529	.250	7B
.903	-.122-	-.016-	8B
.228	-1.210-	-.188-	9B
.000	5.335	.524	10B

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2019.

يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة(T.C) وتحسين كفاءة الأداء المالي بجامعة سرت، قد تحققت. الخاتمة:

أولاً.النتائج: بعد عرض الإطار النظري وإجراء الدراسة الميدانية توصلت الباحث إلي النتائج الآتية:

- التدريب العملي على (ABC) والاطلاع على المستجدات العلمية ساعد على رفع كفاءة الأداء.
- ساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخفيض التكاليف دون المساس بالتنوع والشروط القانونية لمنح الدرجات العلمية للبرامج الدراسية.
- ساعد نظام (ABC) في تمكن المدراء من إعداد خطط تطوير البرامج الدراسية وفق إطار شامل مبني على أساس التكاليف الملائمة.
- توفير نظام (ABC) إمكانية تحديد تقديرات الموازنات وفق تحليل الأنشطة ساعد المدراء في تقييم أداء الوحدات الأكاديمية تشغيلياً ومالياً.
- قيام الإدارة بالتدريب العملي لموظفي الجامعة على أسلوب (T.C) واطلاعهم على المستجدات العلمية ساهم في رفع كفاءة الأداء المالي.
- قيام الإدارة بتوفير الكوادر المؤهلة علمياً وعملياً للاستفادة منها في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ساهم في رفع كفاءة الأداء المالي.
- اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة بالقياس الموضوعي للتكاليف غير المباشرة ساهم في رفع كفاءة الأداء المالي.

ثانياً. التوصيات: على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بالآتي:

- توجيه إدارة جامعة سرت بإنشاء قسم خاص بحاسبة التكاليف وتقديم التسهيلات اللازمة للتدريب على الأساليب الحديثة.
- التدريب العملي لموظفي الجامعة على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة واطلاعهم على المستجدات العلمية في هذا المجال.
- إعداد خطط تطوير البرامج الدراسية وفق إطار شامل مبني على أساس التكاليف الملائمة.
- ضرورة قياس تكاليف الخدمات العلمية بناء على أسس موضوعية وفق أسلوب التكلفة على أساس النشاط
- ضرورة اتباع خطوات منهجية ومنظمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
- توفير الكوادر المؤهلة علمياً وعملياً للاستفادة منها في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

قائمة المراجع:

1. إسماعيل، زكي مكي(2009)، إدارة الموارد البشرية، ط2، مطابع السودان للعملة المحدودة، الخرطوم.
2. آل شيب، دريد كامل(2007)، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان
3. بربير، كامل(2000)، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي، المنظمة، الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت.
4. جمعة، السعيد فرحات(2000)، الأداء المالي المنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض
5. الجندي، نشوى أحمد(2010)، استخدام مدخل ترشيد الفاقد في تطور أسلوب التكلفة على أساس النشا الموجهة الوقت، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، ع27، القاهرة.

- دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة د.الهادي آدم محمد إبراهيم، أ.إبراهيم علي حمد أشهر
6. الحاج، إنعام أحمد محمد(2016)، الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم.
7. الحسيني، فلاح حسن، والدوري مؤيد(2000)، إدارة البنوك – مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، عمان.
8. الزبيدي، مثنى فالح بدر(2010)، التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الراقدين، م32، ع97، العراق.
9. الشقاوي، عبد الرحمن بن عبد الله(2002)، محور الشراكة بين القطاعين العام والخاص، ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي حتى عام 1440هـ، نحو أداء أفضل من القطاع الحكومي من المملكة العربية السعودية، الرياض
10. طعامنة، محمد، ويونس أحمد(2002)، تقويم أداء المؤسسات السياحية العامة في الأردن، جامعة اليرموك، مجلة أبحاث اليرموك، م18، ع14، عمان.
11. عبد الغني، دادن،(2006)، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، ع4، الجزائر.
12. عبد المعز، طارق محمد(2010)، الخصائص المميزة لمجالات اتخاذ القرارات ودور أساليب المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئة، ع1، بوسعيد.
13. عبد اللطيف، ناصر نور الدين(2015)، دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.
14. عبد المحسن، توفيق محمد(1999)، تقويم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، القاهرة.
15. عجاج، فلاح هادي صالح(2018)، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية في العراق، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، م30، ع3، الخرطوم.
16. عرابي، صلاح أحمد(2004)، استخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط في تطوير نظام معلومات التكاليف في البنوك التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
17. عرابي، صلاح أحمد(2013)، دراسة مقارنة لأنظمة محاسبة التكاليف لقياس تكلفة المنتجات والطاقة غير المشغلة في البنوك التجارية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، ع5، القاهرة.
18. العشماوي، محمد عبد الفتاح(2011)، محاسبة التكاليف، دار اليازوري، عمان.
- الفضل، مؤيد محمد وآخرون(2007)، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان.
- الفيومي، محمد محمد، وآخرون(2011)، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
19. مبارك، صلاح الدين عبد العظيم(2013)، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية، مكتبة الوفاء القانونية للنشر، الإسكندرية.
20. محرم، زينبات محمد وعبد اللطيف ناصر نور الدين(2012)، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية.

21. مخير، عبد العزيز(1999)، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية، المنظمة العربية للتمنية الإدارية، القاهرة.
22. مزهودة، عبد الملوك(2001)، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم ،جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، ع1، الجزائر.
23. المطارنة، غسان فلاح(2008)، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، م24، ع2، دمشق.
24. مفتي، محمد حسن علي، وشيخ، فريد عمر(2005)، مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية، دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جده، جامعة عين شمس، مجلة كلية التجارة للبحوث، م42، ع2، القاهرة.
25. الملط، جودت(2008)، رقابة الأداء على المشروعات القومية في جمهورية مصر العربية، مجلة الرقابة المالية، ع52، القاهرة.
26. نزال، رمزي نعيم(2005)، مدى استخدام نظم التكاليف المحاسبية متكاملة لتعزيز الأداء والربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، جامعة اليرموك، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة عمان، الأردن.
27. هاشم، محمد صالح(2003)، تقييم دور التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة، أكاديمية السادات، مجلة البحوث الإدارية والمعلومات، ع1، مصر.
28. Sharma .R(2000), From relevance lost to relevance regained management practice in the new Millennium, IFAC, Articles & speeches Library.
29. Adler R. Everett .A. Waldron .M(2000), Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing Utilization. Benefits. and to Implementation "_Accounting Forum.
30. Xiao. Jason Zezhong(2006), Management accounting in China, Financial Management.
31. Kato(1993), target Costing Support System;Lessons from Leading Japanese Companies ,management Accounting Research.
32. Scarbroug, Paul(1991), JapanesManagement Accounting Practices and the Effects of Assembly and Process Automation, Journal of Management Accounting Researchchp.
33. Beatrice,Francis Grand guillot(2001), ComptabiliteAnalytique, 4eme edition,Gualino-france.
34. Monden.Yasuhiro(1995), Cost Reduction Systems, Translated from Japanese to English Language by Bruce Talbot to Productivity Press, Inc.
35. Athar Murtuza(2000), Documentation improvement methods, second edition, John wiley and sons, canda.