

تواريخ البحث	معوقات تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات
تاريخ تقديم البحث : 2024/3/6	المدرس الدكتور مهند هادي صالح
تاريخ قبول البحث: 2024/4/16	
تاريخ رفع البحث على الموقع: 2025/3/15	
	جامعة البصرة / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

المستخلص :

تهدف هذه الدراسة الاستطلاعية الى التعرف على مشاكل انظمة التكاليف التقليدية والتعرف على نظام التكاليف على اساس المواصفات (Attribute Based Cost-ABCII) وبيان القواعد المعرفية لهذا لنظام واسباب ظهوره وبيان المعوقات التي تحد من استخدام هذا النظام في الشركات العاملة في البيئة العراقية . ومن اجل تحقيق هذا الغرض تم توزيع استمارة استبيان قابلة للدراسة الاحصائية وتوصل الباحث الى جملة من الاستنتاجات والتي توضح اسباب صعوبة تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات

الكلمات المفتاحية : انظمة التكاليف ، Attribute Based Cost-ABCII ،

Obstacles to Application an Attributes-Based Costing ABCII System

Lecturer Dr. Muhannad Hadi Saleh

University of Basra / College of Administration and Economics / Department of Accounting

Abstract :

This exploratory study aims to identify the problems of traditional cost systems, describe the costing system based on specifications (Attribute Based Cost-ABCII), illustrate the cognitive bases of this system and the reasons for its evolution, and explain the obstacles that limit the use of this system in companies operating in the Iraqi environment. To achieve this purpose, a questionnaire was distributed that can be studied statistically. Based on the results of this questionnaire, a number of conclusions were reached that shed light on the reasons behind the difficulties of applying the cost system based on specifications.

Keywords : Cost Systems , Attribute Based Cost-ABCII

المقدمة:

اتسم كل من العقد الأخير من القرن العشرين ومطلع القرن الحادي والعشرين بالعديد من التطورات السريعة والمذهلة في تقنية الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وتقنيات التصنيع ، هذا بالتوازي مع العديد من التحولات العميقة في العلاقات الاقتصادية الدولية . وتمخض عن تلك التطورات والتحولات مرحلة جديدة تختلف في خصائصها وسماتها العامة عن المراحل السابقة لها.

كما أدت التغيرات في بيئة نظم التصنيع الحديثة الى اختيار التقنيات الصناعية المتقدمة والتي ترتب عليها تغيرات هائلة في نوعية الأنشطة ، وطرق أدائها ، وهياكل تكلفتها ، وطرق الرقابة عليها ، كما ظهرت العديد من الأساليب الفنية التي تعتمد على تلك التقنيات خلال دورة حياة المنتج ، وساعد استخدام الحاسبات الآلية على توفير مرونة كبيرة في عرض البدائل المختلفة أمام متخذي القرارات ، حيث ساهمت في تحديد المدخلات اللازمة لكل بديل وما ينتج عنه من مخرجات ، وما قد يترتب على ذلك من آثار. ويتحقق ذلك من خلال الحاسبات الآلية بدقة متناهية وسرعة مذهلة وفي التوقيت المناسب ، مما يؤدي إلى توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة ، ويساعد على استغلال الطاقات المتاحة ، وما قد يترتب على ذلك من خفض لتكاليف الأنشطة خلال دورة حياة المنتج

كما أدت التحولات والتغيرات السابقة إلى زيادة حدة المنافسة ، ومن ثم لم تعد الإدارة بحاجة فقط إلى المعلومات الملائمة عن البيئة الداخلية للمنظمة وإنما امتدت لتشمل المعلومات الملائمة عن البيئة الخارجية أيضاً ، وما يسودها من متغيرات سريعة ومتباينة ومتلاحقة ، وموقف المنافسين ، وحاجات ورغبات العملاء ، مما يساعد المنظمة على تحقيق وضعاً تنافسياً أفضل . وأصبح من متطلبات هذه البيئة ضرورة قيام المنظمة بتحليل موقف المنافسين ، ومعرفة مدى كفاءة الاستجابة لدى المستهلكين ، وأصبح نجاح أي منظمة يقاس بمدى قدرتها على تحديد حاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين ومدى نجاحها في اشباع تلك الاحتياجات بكفاءة وفعالية وتفوق قدرة المنافسين. وفي ظل هذه المنافسة الضارية أصبحت رغبات وتوقعات الزبائن المستفيدين مما تقدمه المنظمة من سلع أو خدمات وما تمثله مواصفاتها وجودتها وأسعارها من قيمة من وجهة نظرهم هي العامل الرئيسي والمؤثر الذي يجب على الإدارة أن تسعى إلى تلبيةه بأعلى جودة وكفاءة ممكنة من خلال التوجه بالتسويق أي إنتاج ما يمكن تسويقه بدلاً من تسويق ما يمكن إنتاجه ، ويتحقق ذلك من خلال إنتاج سلع وخدمات ذات مواصفات تتناغم وحاجات ورغبات الزبائن ، على أن يتم ذلك في ظل زيادة التكلفة .

ثانياً: منهجية الدراسة

1-اهمية الدراسة:

يعد هذا البحث ذا أهمية للبيئة العراقية لأنه يعد محاولة لاستكشاف معوقات تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات. وان الوقوف على تحديد هذه المعوقات يساعد الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة من تسليط الضوء على اسباب عزوف الشركات العراقية عن تبني الاساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والتي من شأنها ان تؤثر بشكل كبير على قرارات الادارة . لذلك ستكشف هذه الدراسة عن اهم معوقات تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات مما يسمح بالمستقبل بتجاوز هذه المعوقات.

2-نطاق الدراسة:

ان هذه الدراسة تتناول البيئة العراقية بالبحث والتقصي لذلك فهي محصورة بتقصي آراء الاشخاص ذوي العلاقة بالمحاسبة من محاسبين ومدققين فقط. الامر الاخر ان هذه الدراسة هي دراسة استطلاعية وبالتالي انها لا تأخذ مقطع زمني عريض بل انها استطلعت الآراء في عام 2024 فقط.

3-هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى استكشاف معوقات تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات في البيئة العراقية . ولتحقيق هذا الهدف الرئيسي تم تحديد الاهداف الفرعية الآتية:

- 1-تحديد المعوقات الادارية في تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.
- 2-تحديد المعوقات المهنية في تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.
- 3-تحديد المعوقات المتعلقة بطبيعة الانظمة المحاسبية في تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.

4- اداة الدراسة:

من اجل تحقيق اهداف الدراسة , قام الباحث بتصميم استمارة استبانة من اجل استقصاء اراء المحاسبين والمدققين العاملين في الشركات العراقية . وان تصميم هذه الاستبانة لم يكن من فراغ حيث اعتمد الباحث في بناء الاستبانة على بعض الدراسات السابقة , والجدول رقم (1) يوضح الابعاد الثلاثة المعتمدة وفقرات قياسها في استمارة الاستبيان والمصادر التي تم الاعتماد عليها لبناء وتطوير استمارة الاستبيان.

جدول (1) فقرات استمارة الاستبيان والمصادر المعتمدة

المصدر	ارقام الفقرات في الاستبيان		البعد
	رقم السؤال	السؤال	
فطيمة وآخرون، 2019	1	ان غياب استراتيجيات التخطيط واتخاذ القرارات تشجع على عدم استخدام نظم محاسبة التكاليف المتطورة من ضمنها نظام التكاليف على اساس المواصفات.	الاول- المعوقات الادارية
فطيمة وآخرون، 2019	9	ترى الادارة العليا ان انظمة التكاليف الحالية يقدم لها جميع المعلومات التكاليفية اللازمة لاتخاذ القرارات.	
فطيمة وآخرون، 2019	12	هنالك حاجة للإدارة لتقديم معلومات أكثر دقة للجهات الخارجية التي تتعامل معها الشركة تفرض على الشركة استخدام نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
الجعدي، 2009	2	ان الادارة العليا لا ترغب في تغيير نظام التكاليف القائم لديها حالياً نظراً لزيادة تكاليف النظام المطور الجديد.	
الجعدي، 2009	4	تتوفر لدى الشركة المعدات التقنية الضرورية (اجهزة حاسوب وشبكات وادوات اتصال) الكافية واللازمة لتطبيق انظمة التكاليف المتطورة.	
الجعدي، 2009	5	ان انظمة التكاليف على اساس المواصفات متوافرة في حال رغبة الادارة العليا باستخدامها.	
الجعدي، 2009	8	لا يوجد استعداد لدى الادارة العليا للأنفاق في سبيل الحصول على معدات حديثة تساعد في تطبيق انظمة تكاليف حديثة.	
الجعدي، 2009	10	هنالك رغبة للإدارة متزايدة للتخطيط والرقابة على التكاليف تزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
اعداد الباحث	3	ترى الادارة العليا المسؤولة ان تكلفة تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.	
اعداد الباحث	6	ترى الادارة العليا المسؤولة ان مخرجات نظام التكاليف المستخدم لديها سليم ولا داعي للتحويل الى انظمة تكاليف اخرى.	
اعداد الباحث	7	لا يوجد دعم وتشجيع من قبل الادارة العليا باهمية تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
اعداد الباحث	11	هنالك رغبة للإدارة متزايدة لاحتساب التكاليف مع الاخذ بنظر الاعتبار رغبات واحتياجات الزبائن تزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
الجعدي، 2009	14	لا تقوم الجامعات والمعاهد والمنظمات المهنية المتخصصة بالدور المطلوب منها في عقد دورات وبرامج توعية حول نظام التكاليف على اساس المواصفات.	الثاني- المعوقات المهنية
الجعدي، 2009	15	عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير انظمة التكاليف ادى لعدم ادراك اهمية تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
الجعدي، 2009	16	لا يوجد دور ارشادي او توجيهي من قبل مدققي الحسابات حول تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	الثالث- المعوقات المتعلقة ببطبيعة الانظمة المحاسبية
الجعدي، 2009	18	لا يوجد محاسبين مؤهلين في الشركات لتصميم وتشغيل نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
اعداد الباحث	13	يعد مفهوم نظام التكاليف على اساس المواصفات من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد للمستويات الادارية المسؤولة.	
اعداد الباحث	17	ليس هنالك خبراء في مجال تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات يمكن الاستعانة بهم في هذا المجال.	
فطيمة وآخرون، 2019	19	تتوفر لدى الشركات اجراءات وانظمة محاسبية تتميز بالمرونة تساعد بتطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
فطيمة وآخرون، 2019	25	ان غياب المنافسة يشجع على عدم استخدام نظم محاسبة التكاليف المتطورة من ضمنها نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
اعداد الباحث	20	يتوفر لدى الشركات هيكل اداري سليم يساعد كثيراً في فرص نجاح تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
اعداد الباحث	21	يتوفر لدى الشركات انظمة محاسبية فعالة تساهم بتطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
اعداد الباحث	23	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء ومحاسبين من خارج الشركات يشكل عائق امام استبدال انظمة التكاليف الى نظام التكاليف على اساس المواصفات.	
الجعدي، 2009	22	يعد نظام التكاليف على اساس المواصفات من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الادارية في الشركات.	
فطيمة وآخرون، 2019	24	وجود قوانين وتعليمات تلزم الادارة باستخدام نظم محاسبة التكاليف المتطورة من ضمنها نظام التكاليف على اساس المواصفات.	

ثالثاً: الدراسات السابقة

1- الدراسات العربية :

1- دراسة – الجادري, ضرغام احمد عبد الرضا.2016	
البيان	تفاصيل الدراسة
عنوان الدراسة	مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف تخفيض التكاليف.
اهداف الدراسة	1- بيان المرتكزات المعرفية لمدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ودوره في القياس السليم للتكاليف. 2- بيان الاسباب والمبررات لاستخدام مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات لقياس تكاليف المنتجات. 3- بيان دور مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات في توفير المعلومات اللازمة لتخفيض تكاليف المنتجات.
أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1- يساعد مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بالتخطيط للتكلفة من خلال تحديد مستويات انجاز كل مواصفة ثم تحديد كلفة المنتج الكلية بتجميع كلف المواصفات. 2- يساعد مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات على عرض البدائل المتاحة من توليفات المواصفات المختلفة وتكلفة كل بديل مما يمكن الادارة من المفاضلة بين هذه البدائل واختيار التوليفة المناسبة لها. 3- ان تحليل المواصفات الى اجزائها يمكن من تحديد الاجزاء التي تحتاج الى تخفيض ضمن كل مواصفة وذلك عن طريق البحث عن بدائل اقل تكلفة لتنفيذ هذه الاجزاء او الغاء بعض الاجزاء غير الضرورية.
2- دراسة – البلداوي, شاكر عبد الكريم وخميس, فاضل حسن.2019	
البيان	تفاصيل الدراسة
عنوان الدراسة	اثر تطبيق تقنية التكلفة على اساس المواصفات لتخفيض التكاليف في الوحدات الاقتصادية العراقية.
اهداف الدراسة	1- التعريف بتقنية التكلفة على اساس المواصفات. 2- بيان دور تقنية التكلفة على اساس المواصفات في تخفيض التكاليف. 3- تطبيق تقنية التكلفة على اساس المواصفات في الوحدات الاقتصادية العراقية.
أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1- تهدف تقنية الانتاج على اساس المواصفات الى الحد من الهدر والتلف في المواد والاستفادة القصوى من هذه الموارد وتحقيق ميزة تنافسية من خلال تقليص التكاليف للحد الأدنى مع الحفاظ على الجودة المطلوبة والاستغناء عن الانشطة الغير ضرورية. 2- تحتاج الوحدات الاقتصادية لاعادة التفكير في الوسائل والتقنيات المستخدمة واجراء تعديلات في الهيكل التنظيمي والاعتماد على الزبائن في اختيار مواصفات المنتجات. 3- ان تطبيق تقنية الانتاج على اساس المواصفات ادى الى تحسين مواصفات المنتجات بالاطافة الى تحقيق وفورات مالية في الوحدات الاقتصادية من خلال تخفيض تكلفة الانتاج.
3- دراسة – الدفاعي, صفاء محمود مهبهي والخلف, نضال محمد رضا. 2019	
البيان	تفاصيل الدراسة
عنوان الدراسة	دور مدخل التكلفة على اساس المواصفات في تخفيض تكاليف الجودة.
اهداف الدراسة	1- بيان المرتكزات المعرفية لمدخل التكلفة على اساس المواصفات وتكاليف الجودة. 2- عرض وتحليل استخدام مدخل التكلفة على اساس المواصفات مع بيان تأثيره في تخفيض تكاليف الجودة.
أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1- ضعف التوجه الاداري و المحاسبي لتبني مدخل التكلفة على اساس المواصفات . 2- عند تطبيق مدخل التكلفة على اساس المواصفات يمكن قياس جميع مواصفات التكلفة المستنفذة لكل مواصفة وكذلك تحديد تكاليف كل فئة من تكاليف الجودة لكل مواصفة مما يوفر معلومات اكثر فائدة من خلال تتبع وتحليل تكاليف الجودة. 3- من خلال تطبيق مدخل التكلفة على اساس المواصفات اتضح ان الشركة عينه البحث تركز على المواصفة الاساسية للمنتجات دون الاهتمام بالمواصفات المميزة او التحفيزية.
4- دراسة – احمد, بهاء منذر.2023	
البيان	تفاصيل الدراسة
عنوان الدراسة	اثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم استخدام مدخل التكلفة على اساس المواصفات في ترشيد التكاليف في الجامعات الحكومية العراقية
اهداف الدراسة	تهدف هذه الدراسة الى اختبار اثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم استخدام مدخل التكاليف على اساس المواصفات في ترشيد التكاليف في الجامعات الحكومية العراقية.
أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1- ان مدخل التكلفة على اساس المواصفات يساهم في ترشيد التكاليف من خلال تحليل الانشطة الى اربع مستويات وتقسيمها من خلال بعدين هما الإضافة الى القيمة وضرورة النشاط . 2- ان الوحدات والهيئات الحكومية العراقية تسعى الى تطبيق مداخل وانظمة تكاليف بهدف تخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق ترشيد التكاليف.
5- دراسة – ابراهيم, محمود عبد الفتاح. 2010	
البيان	تفاصيل الدراسة
عنوان الدراسة	تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ABCII بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة – مع دراسة تطبيقية
اهداف الدراسة	1- دراسة مبررات استخدام وتطوير مدخل قياس التكلفة على اساس المواصفات في قياس تكاليف المنتجات. 2- دراسة متطلبات وخطوات تطبيق مدخل قياس التكلفة على اساس المواصفات (في ظل التطوير المقترح) في قياس تكاليف المنتجات.

<p>1- اتسمت النظام العالمي الجديد بالتطورات السريعة والمذهلة بمجالات تقنية المعلومات والاتصالات مما أدى الى زيادة حدة المنافسة مما أجبر الإدارات على تقديم منتجات وسلع تفي بحاجات ورغبات الزبائن الحالية والمتوقعة وتمثل تلك الحاجات بسلع وخدمات ذات مواصفات تضيف قيمة للسلع والخدمات من وجهة نظرهم .</p> <p>2- ان تطبيق مدخل التكلفة على اساس المواصفات يساعد في تخطيط التكاليف ويتفق مع سياسة التوجه للسوق ويتفق مع فلسفة الانتاج في الوقت المحدد والتكلفة المستهدفة ويساعد في تحقيق الجودة المستهدفة.</p> <p>3- يتطلب تطبيق مدخل قياس التكلفة على اساس المواصفات اربع متطلبات اساسية هي: وجود مجموعة من المواصفات الاساسية للمنتج تتفق مع حاجات ورغبات الزبائن ,وجود عدد من مستويات الانجاز لكل صفة من المواصفات , امكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الانجاز , امكانية تحديد التوليفة المثلى من مستويات الانجاز بما يتحقق معها افضل عائد مع الوفاء بحاجات ورغبات الزبائن.</p>	<p>أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة</p>
<p>6- دراسة – محمد، خضر محمد ومحمود، غازي عثمان. 2022.</p>	
<p>دور اسلوب التكلفة على اساس المواصفات في تحقيق رغبات الزبائن وتخفيض تكاليف المنتجات- بحث تطبيقي في معمل علف كوسار اربيل معالجة بعض المشاكل في نظام التكلفة التقليدي المستخدم في معمل علف كوسار اربيل , من خلال تطبيق اسلوب التكلفة على اساس المواصفات والمتعلقة بتكلفة المنتج وخفضها مما يمكن المعمل عينة البحث من الدخول في سوق منافسة اوسع اضافة الى معالجة نقص المعلومات عن تكلفة المواصفات والانشطة المترتبة على استخدام هذا الاسلوب الحديث وامكانية اتخاذ القرارات الادارية الصحيحة في هذا المجال.</p>	<p>عنوان الدراسة اهداف الدراسة</p>
<p>1-ان نظام التكاليف التقليدي المتبع في المعمل عينة البحث لا يستطيع مواكبة التطورات والتغيرات الحديثة في مجال بيئة التصنيع الحديثة اي انها قاصرة في تزويد معلومات واحتياجات متخذ القرار .</p> <p>2-تم تخفيض تكاليف الانتاج في المعمل عينة البحث وان هذا التخفيض في التكاليف يعطي امكانية لفتح الباب امام المعمل في المناورة بأسعار المنتجات والدخول في اسواق جديدة مع المحافظة على مواصفات المنتج.</p> <p>3- هنالك توافق بين معظم الاساليب الحديثة في محاسبة التكاليف وبين رغبات الزبائن من مواصفات مما يمهّد ويشجع في تطبيق هذه الاساليب.</p>	<p>أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة</p>
<p>7- دراسة – عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد. 2003.</p>	
<p>مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم ادارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الاعمال المصرية</p> <p>1- دراسة وتحليل وتأسيس الاطار الفكري لمدخل المواصفات في مجال تطوير نظم ادارة التكلفة.</p> <p>2- محاولة بناء نموذج مقترح لادارة التكلفة من منظور تحليل المواصفات واختبار تطبيق هذا النموذج .</p> <p>3- توضيح العلاقة بين تحليل وادارة التكلفة بمدخل المواصفات وبين استراتيجية ريادة التكلفة ومعايير الجودة .</p>	<p>عنوان الدراسة اهداف الدراسة</p>
<p>1- كان للتغيرات الاقتصادية والصناعية الحديثة اثر بالغ على بيئة الاعمال انعكس بشكل واضح على طبيعة وخصائص البيئة التنافسية مما يستوجب دراسة تلك الآثار والبحث عن المداخل والاساليب الملائمة لمواكبتها.</p> <p>2- ضرورة اعادة النظر في استراتيجيات الادارة واعادة ترتيب اولياتها وتبني استراتيجيات من شأنها تدعيم الموقف التنافسي من خلال البحث عن مواطن التميز المتاحة لإرضاء الزبائن وتعظيم القيمة الكلية للمنشأة .</p> <p>3- اهمية تبني استراتيجية ريادة التكلفة والجودة الشاملة بما في ذلك جودة المواصفات مما يتطلب بضرورة تطوير نظم ادارة التكلفة بما يتوافق مع استراتيجيات الادارة ومتطلبات البيئة التنافسية.</p>	<p>أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة</p>
<p>8- دراسة – ربحانة، خلايفة وحمزة، بن خليفة. 2022.</p>	
<p>عقبات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC ونظام التكاليف على اساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر</p> <p>تهدف هذه الدراسة بشكل اساسي الى دراسة اهم العقبات الاساسية التي تحد من تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC ونظام التكاليف على اساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.</p>	<p>عنوان الدراسة اهداف الدراسة</p>
<p>1- لا توجد قناعة من قبل الادارات المسؤولة في المؤسسات الجزائرية بأهمية تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة .</p> <p>2- لا توجد قناعة من قبل الادارات المسؤولة في المؤسسات الجزائرية بأهمية تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.</p> <p>3- هنالك قناعة لدى الادارات المسؤولة في المؤسسات الجزائرية بان انظمة التكاليف التقليدية تغنيها عن تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC ونظام التكاليف على اساس المواصفات.</p>	<p>أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة</p>

معوقات تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات

2- الدراسات الأجنبية:

Alawaed et al., 2022 - دراسة 1:	
البيان	تفاصيل الدراسة
عنوان الدراسة	تكامل الهندسة العكسية ومنهج التكلفة على اساس المواصفات وتطبيقها في الشركات الصناعية. The Integration of Reverse Engineering and Characteristics Based Costing Approaches and its Applying in a Manufacturing Company.
اهداف الدراسة	هدفت هذه الدراسة الى توضيح مدى اهمية مدخل الهندسة العكسية والتكلفة على اساس المواصفات باعتبارهما عنصري نجاح اي وحدة اقتصادية في حالة تكاملهما وذلك لدرهما البالغ في رسم صورة المواصفات المميزة للمنتج في المراحل الاولى من تصميمه وعلى النحو الذي يؤدي الى تحسين قيمته وزيادة رضا الزبون ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية للشركة.
أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1- يساعد نظام التكاليف على اساس المواصفات على توفير معلومات ذات صلة بالعمليات والمواصفات المميزة للمنتج وعلى النحو الذي يساعد في عملية التخطيط للمنتج بما يتضمنه من مواصفات . 2- يساعد نظام التكاليف على اساس المواصفات على القياس السليم للتكلفة والعدالة في تخصيص التكاليف وتوزيعها تبعاً لموجبات التكلفة وتحديد تلك الموجبات حسب اهميتها النسبية وتحليلها وصولاً للقيمة التي يرغب الزبون بها.
Almashkor et al., 2022 - دراسة 2:	
البيان	تفاصيل الدراسة
عنوان الدراسة	دور نظام التكاليف على اساس المواصفات في تحسين الاداء : دراسة حالة في الزرجس لانتاج الانابيب. THE ROLE OF ATTRIBUTE BASED COSTING SYSTEM (ABCII) IN IMPROVING PERFORMANCE: A CASE STUDY IN AL-NARJES COMPANY FOR PIPE PRODUCTION.
اهداف الدراسة	تهدف هذه الدراسة لالقاء الضوء على دور نظام التكاليف على اساس المواصفات كمناهج استراتيجي حديث لتحسين الاداء من خلال توفير المعلومات المناسبة الشاملة من اجل مساعدة الوحدات الاقتصادية لتحديد الاوليات في استخدام الموارد واختيار التركيبة المناسبة للانتاج وحساب التكاليف بشكل دقيق مما يؤدي الى تحسين الاداء المالي والموقف التنافسي.
أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	اظهرت نتائج الدراسة ان تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات يؤدي الى تحسين الاداء المالي وتحسين الموقف التنافسي للشركة .
Kadhim.Al-Ghezi 2021 - دراسة 3:	
البيان	تفاصيل الدراسة
عنوان الدراسة	استخدام نظام التكاليف على اساس المواصفات لتحليل سلوك ربحية الزبون في الشركات الصناعية الصغيرة والمتوسطة الحجم . USING ATTRIBUTE-BASED COSTING TO CONDUCT EFFICIENT CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS IN SMALL AND MEDIUM-SIZED MANUFACTURING BUSINESSES.
اهداف الدراسة	تهدف هذه الدراسة للتعريف بنظام التكاليف على اساس المواصفات و تحليل ربحية الزبون .والقاء الضوء على دور نظام التكاليف على اساس المواصفات في توفير المعلومات المناسبة لادارة التكلفة التي تساعد في تحليل ربحية الزبون من اجل المحافظة على الزبائن في الشركات الصناعية الصغيرة والمتوسطة الحجم.
أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة	1- ان التغييرات في بيئة الاعمال وزيادة حدة المنافسة والتطورات التكنولوجية والتغيرات السريعة في اذواق واحتياجات الزبائن من العوامل الرئيسية التي دفعت الشركات الى توفير منتجات ذات كلف منخفضة بأسعار تنافسية وبجودة عالية تلائم حاجات ورغبات الزبائن. 2- تميل الوحدات الاقتصادية الى استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة من اجل اكتساب مزايا تنافسية تتماشى مع التطورات والتغيرات في بيئة الاعمال ,ويعتبر تحليل ربحية الزبون مصدر مهم للمعلومات يساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لان الزبون هو محور النجاح .

من خلال عرض الدراسات السابقة تبين الاتي :

ان اغلب الدراسات المتعلقة بموضوع نظام التكاليف على اساس المواصفات والتي تمكن الباحث من الحصول عليها قد ركزت على عدة جوانب من اهمها :

- 1- تطوير نظم قياس التكاليف التقليدية الحالية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية بالاعتماد على مواصفات المنتجات او الخدمات التي تلي احتياجات ورغبات الزبائن من خلال استخدام نظام التكاليف على اساس المواصفات .
- 2- تخفيض التكاليف باستخدام نظام التكاليف على اساس المواصفات باعتبارها احد تقنيات محاسبة التكاليف الحديثة والمتطورة والتي تأخذ بنظر الاعتبار حاجات ورغبات الزبائن.
- 3- استخدام نظام التكاليف على اساس المواصفات لتدعيم القدرات التنافسية للوحدات الاقتصادية او لغرض تحليل ربحية الزبون.
- 4- عدم وجود دراسات عراقية اهتمت بموضوع معوقات تطبيق نظم التكاليف الحديثة وبالأخص نظام التكاليف على اساس المواصفات كذلك قلة الدراسات العربية المتعلقة بهذا الموضوع ما عدا دراسة (ريحانة وحمزة-2022).
- 5- ان اهم ما يميز هذه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة والتي تمكن الباحث من الحصول عليها انها تناولت موضوع العقبات والمعوقات التي تحد من استخدام نظام التكاليف اذ لا توجد دراسة في البيئة العراقية تناولت هذه الموضوع .

رابعا: الاطار النظري لنظام التكاليف على اساس المواصفات

1- مشاكل انظمة التكاليف التقليدية والحاجة الى التغيير:

يعتبر ظهور محاسبة التكاليف مرحلة من مراحل التطور الحاصل في الاساليب والطرق المحاسبية وتكيفها بطريقة تماشي وتواكب التطورات التي حصلت في الاغراض والمهام الملقة على عاتق المحاسب (الراشد،1990:13).

لقد تعرضت انظمة التكاليف التقليدية الى العديد من الانتقادات وبدأت الكثير من الشركات تقرر وتعترف بان انظمة التكاليف التي تستخدمها اصبحت غير ملائمة للبيئة التنافسية الحالية لان انظمة التكاليف التقليدية صممت اصلا لتقييم المخزون لأغراض التقارير المالية والضريبية وبالتالي فهي لا تزود المدراء بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التشغيلية وفي قياس تكلفة المنتجات (Kaplan,1988:61). واصبحت نظم التكاليف التقليدية في ظل بيئة التصنيع الجديدة عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة التي تتلاءم مع هذه المتطلبات. كما اثار الشكوك حول مدى دقة هذه المعلومات والتي قد تكون مضللة لمتخذي القرارات نظرا لتأثير البيئة الجديدة بشكل كبير على هيكل وسلوك التكاليف. (المحمود ورزق،2005،ص286). ونتيجة لذلك فان الادارة تقوم باتخاذ القرارات بناء على معلومات تكاليفية مشوهة في ظل النموذج التقليدي للمحاسبة عن التكاليف مما قد يترتب على تلك القرارات نتائج سلبية تؤدي في النهاية الى ضعف المركز التنافسي للمنشأة. (Cooper&Kaplan,1988:96). نستنتج مما سبق ان نظم التكاليف التقليدية واجهت العديد من المشاكل اوجبت التحول الى نظم تكاليف احدث، ومن اهم هذه المشاكل ما يلي:

1- مشكلة التكاليف غير المباشرة: ان اي منتج تتكون تكلفته من ثلاثة عناصر رئيسية هي المواد والاجور المباشرة والتكاليف غير المباشرة وتعد من اصعب عناصر التكاليف لأنه يوجد أكثر من منتج يستفاد من هذه التكاليف وبنسب متفاوتة وكذلك قد يشترك أكثر من مركز بتقديم هذه الخدمات في البدء يجب تعقبها ثم تجميعها وتخصيصها على المنتجات . وبصورة عامة لا يوجد اي اختلاف بين انظمة التكاليف التقليدية والحديثة في معالجة عنصرى المواد والاجور المباشرة وذلك لان هذه التكاليف ترتبط بالمنتجات بعلاقة السبب والنتيجة ومن السهولة تعيين كلفتها على المنتجات بشكل مباشر .

اما التكاليف غير المباشرة وفي ظل انظمة التكاليف التقليدية فيتم تحميلها على المنتجات بمرحلتين الاولى يتم بها تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز الكلف استنادا على بعض المقاييس وفي المرحلة الثانية فيتم بها تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات باستخدام اسس التحميل الملائمة.

ان انظمة التكاليف التقليدية تلعب دور مهما في حجب العلاقة المباشرة بين المنتجات التي تم انتاجها والاقسام الخدمية التي ساعدت في عملية الانتاج وذلك لأنه وبموجب هذه الأنظمة يتم توزيع كلف هذه الاقسام الخدمية على الاقسام الانتاجية ومن ثم يتم توزيعها على المنتجات. لذلك فمن غير الممكن معرفة حصة كل منتج من كلفة الاقسام الخدمية. (الجزرواي،1998:33)

ان نظم التكاليف التقليدية تعمل على تجميع التكاليف غير المباشرة في مجموعة واحدة وبعد ذلك تقوم بتوزيعها على الوحدات المنتجة بشكل متساوي مع عدم الاخذ بنظر الاعتبار الحصة الحقيقية لكل منتج من التكاليف غير المباشرة الامر الذي يؤدي الى الحصول على تكلفة مشوهة وغير عادلة للمنتجات والخدمات وبالتالي وضع سعر للمنتج أكثر او اقل من تكلفته الحقيقية.

بدأت مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة خلال النصف الثاني من القرن التاسع عشر عندما ازدادت الاستثمارات في الموجودات الثابتة بشكل لم تشهده الفترات السابقة نتيجة للتطور التقني الذي بدء مع الثورة الصناعية حيث حلت الالة محل الايدي العاملة بالعمليات الانتاجية مما ادى الى زيادة التكاليف الثابتة والتكاليف غير المباشرة وبالتالي ظهور الحاجة الى ايجاد نظام لغرض توزيع مثل هذه التكاليف. (الجزراوي, 1998: 12)

وفي بداية القرن العشرين لم تكن هذه المشكلة كبيرة حيث ان هذه التكاليف كانت تشكل نسبة قليلة وكان يعتمد الى اسهل الطرق في عملية توزيعها ولم تكن هنالك اهمية للانحرافات الناتجة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة , وان تكاليف معالجة المعلومات كانت عالية ومن الصعب البحث او تبرير طرق معقدة لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (التميمي, 1999: 22). ومن اسهل طرق توزيع التكاليف غير المباشرة واقلها اجتهادية هو الانتظار حتى نهاية الفترة المالية ثم القيام بحصر فعلي لهذه التكاليف وتوزيعها على الوحدات المنتجة. لكن هذه المعالجة غيرعملية لعدة اسباب من اهمها التأخير في توفير البيانات اللازمة للتسعير وخاصة في نظام الاوامر الانتاجية, ومن هنا استقر العرف المحاسبي على ضرورة تحديد معدل تحميل تقديري ناتج من قسمة اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدر على اساس التحميل المستخدم. ويعتبر اساس ساعات عمل الالات الاكثر استخداما في الشركات التي يشكل فيها راس المال الاالي حجما كبيرا. اما الشركات ذات الطابع اليدوي فقد استخدمت اساس تحميل عدة كان من ابرزها: اساس وحدات الانتاج, واساس تكلفة العمل المباشر, واساس التكلفة الاولية واخيرا اساس تكلفة المواد المباشرة. وان اختيار اي اساس من الاسس يعتمد على ما يسمى العلاقة بين السبب والنتيجة بمعنى وجود درجة معقولة من الارتباط بين التكاليف غير المباشرة واساس التحميل المستخدم. (محمد والكخن, 1997: 621).

الا ان هذه الاسس غير ملائمة لظروف البيئة الحديثة للصناعة حيث يمكن توفير معلومات أكثر دقة لتكلفة الانتاج. لذلك بات من المؤكد ان يكون هناك طرق مناسبة ذات دقة أكبر في نتائجها يعتمد عليها محاسب التكاليف سواء عند تخصيصه لهذه التكاليف العامة او عند تحميله للمراكز الانتاجية لها بعد تخصيصها على المراكز الخدمية لتحقيق هدفين اساسين لا غنى عنها للإدارة الداخلية للمنشأة وهما:

أ- تحقيق درجة معقولة من العدالة في عملية تخصيص وتحميل التكاليف العامة.

ب- تحقيق حيادية البيانات التكاليفية لخدمة متخذي القرارات المختلفة بالمنشأة. (غنام, 2005: 8)

2- تعاني نظم محاسبة التكاليف التقليدية من مشكلة النقص بالمعلومات حيث يتم تجميع المعلومات على مستوى الاقسام وبشكل تجميعي وليس على مستوى الأنشطة او المهام او الفعاليات مما يؤدي الى عدم مراقبة وضبط تكاليف كل قسم بغية اجراء المقارنات والتحليل لأغراض الرقابة وتقويم الاداء بشكل جيد بسبب هذا الاسلوب التجميعي وقد تبين ان معظم التقارير التي تعد وفق لنظام التكاليف التقليدي تفتقر الى العديد من المعلومات المهمة والملائمة للأغراض الداخلية فضلا عن الأغراض الخارجية لانها تعد على مستوى الاقسام وعلى المستوى الكلي للمنشأة دون الدخول في التفاصيل مما له الاثر البالغ على اجراءات ومهام الادارة. (التميمي, 1999: 30)

3- فشل الأنظمة الكفوية التقليدية في تحديد العلاقة بين السبب متمثل بالنشاط والنتيجة المتمثلة بالتكلفة, وذلك بسبب استخدامها لحوض (مجمع) واحد للتكاليف اذ يتم تجميع كافة التكاليف غير المباشرة فيه, ثم يتم تحديد معدلات التحميل التي ستكون في هذه الحالة مضللة وغير واضحة بسبب فشلها في اعطاء علاقة السبب والنتيجة وذلك بسبب وجود كلف غير

متجانسة في حوض (مجمع) التكاليف لا ترتبط مع النشاط (السبب) بعلاقة واضحة. وان هذا الاسلوب يتنافى مع رغبة الادارة في تحديد علاقة السبب والنتيجة التي يمكن عددها من افضل المعايير التي تعكس استخدام معدلات تحميل مناسبة لتخصيص الكلف غير المباشرة على المنتجات. لغرض تحقيق ادارة افضل للأنشطة للحصول على قرارات حكيمة. (الجزراوي, 1997: 38)

وهناك مجموعة من الاسباب التي ادت الى ضرورة تطوير الطمة التكاليف المعمول بها وان هذه الانظمة (على سبيل المثال نظام التكاليف على اساس الانشطة) ظهرت بالأساس لمعالجة القصور في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الادارية ومنها الاتي :

1- تغيير بيئة الاعمال الصناعية والادارية والخدمية: بدأت في منتصف القرن العشرين تغييرات جذرية في بيئة الاعمال الصناعية والادارية والخدمية نتيجة التطورات المتلاحقة في مجال المعالجة الالية في الصناعة والادارة وظهور ما يسمى بنظم المعلومات مما نجم عليه تطورات متسارعة في الانظمة الانتاجية باتجاه استخدام اوسع للتكنولوجيا الحديثة التي تتمثل في ظاهرة استخدام الانسان الالي, وادى ذلك الى ظهور ما يسمى بنظم التصنيع المتقدمة التي تتصف بالمرونة في الانتاج بحيث يمكن عن طريق اعداد وتجهيز الآلات انتاج مجموعات مختلفة من المنتجات بينما تتصف نظم التصنيع التقليدية بالثبات وانتاج منتج واحد او مجموعة صغيرة من المنتجات المتجانسة.

2- ازدياد حدة المنافسة: ان زيادة حدة المنافسة في السوقين المحلي والعالمي دفع الادارة للتركيز على تخفيض التكلفة. واتباع سياسة انتاجية مرنة تقوم على تعدد المنتجات وادخال منتجات جديدة ومتطورة باستمرار وذلك بسبب قصر العمر الانتاجي للمنتج وكذلك البحث عن اسواق جديدة عبر التوسع الجغرافي والوظيفي. لقد ادى هذا التوجه الى جعل الانشطة الادارية اكثر تعقيد فتعددت اقسام المنظمة وفروعها وظهرت ضرورة استحداث ادوات رقابية جديدة تقوم على اللامركزية في الادارة والتقييم السليم لأداء المشرفين في الاقسام والفروع المختلفة, كذلك ضرورة التسعير الداخلي الدقيق للتعاملات بين الاقسام والفروع في المنظمة الواحدة (الزطمة, 2005: 58-59)

2- تغيير الاهمية النسبية لمكونات التكاليف: تواجه المنشأة بالوقت الحاضر وخصوصا التي تتصف عملياتها الصناعية بالكثافة الالية والتجهيزات الالكترونية بالزيادة غير العادية في التكاليف الصناعية غير المباشرة وما تحدثه هذه الزيادة من اثر على الارباح وعلى الموقف التنافسي للشركة وبالتالي فان انظمة التكاليف التقليدية لم تعد قادرة على مسايرة تقنيات التصنيع الحديثة فقد صممت نظم التكاليف التقليدية على اساس ان تكاليف المنتجات تتكون اساسا من المواد المباشرة والاجور المباشرة مما يعطي نتائج غير دقيقة لبنود التكاليف التي ستظهر في تقارير نظم التكاليف التقليدية, حيث لم يعد العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة التصنيع وبالتالي لا يعتبر الاساس الملائم للتحميل بالوقت الظاهر. (غنام, 2005: 44). وقد اكد (Cooper&Kaplan) ذلك بقوله "بان التطور التقني ادى الى تغيير في هيكل التكاليف وذلك لدخول المكننة الى مختلف المراحل مما جعل كلفة عنصر العمل المباشر تنخفض وتتضاءل بينما تزداد التكاليف غير المباشرة التي تخص الاقسام المختلفة. وعليه لم يعد نظام تحميل المنتج بالتكاليف التقليدي قادر على خدمة الادارة كمصدر للمعلومات لمعرفة كلفة المنتج تمهيدا لاتخاذ قرارات اكثر اهمية (Cooper&Kaplan, 1998: 25).

3- مفهوم واهداف نظام التكاليف على اساس المواصفات:

قد ظهرت فكرة المواصفات في العديد من كتب التسويق حيث اشار علماء التسويق الى اهمية بناء الاستراتيجيات التسويقية على اساس دراسات السوق التي تحدد رغبات وتفضيلات المستهلكين والمواصفات والخصائص التي يفضلونها في المنتجات. الا ان فكرة تحليل المواصفات كمدخل لإدارة التكلفة يعتبر من المجالات الحديثة التي لم تلق التقدير المناسب من اهتمام الباحثين في مجال التكاليف (السيد, 2019, 460).

وتعرف المواصفات بانها " خصائص او سمات المنتج الملموسة او غير الملموسة والتي توفر الرضا الذاتي وتلبي الاحتياجات الخاصة للزبائن " (Grapentine, 1995: 19) كما وعرفت المنظمة العالمية للتقييس ISO المواصفات بانها " عرض موجز لمجموعة

من المتطلبات التي ينبغي ان تتحقق في منتج ما او مادة ما او عملية " (نور الدين,2007:22). وعرفت ايضا " بانها الصفات العامة من الخصائص الملموسة او غير الملموسة التي تميز المنتجات المتشابهة وتقابل تفضيلات الزبائن وتخلق طلباتهم على المنتجات " (Hansen & Mowen,2008:43).

وتقسم المواصفات الى الاتي: (MacMillan & McGrath,1996:62-66)

- ا- المواصفات الاساسية : وهي تلك المواصفات التي يتوقعها الزبون من كل المنافسين. فاذا كان شعور الزبون ايجابيا تجاه المواصفات الاساسية فنقول عنها غير قابلة للنقاش لانها تمثل الحد الادنى من المواصفات المطلوب توفرها لمواصفات المنتج للمشاركة في السوق . اما اذا كان شعور الزبون سلبيا تجاه المواصفات الاساسية فان ذلك مقبول في الاجل الطويل اذا كانت الشركة تعتقد ان الاداء ليس اسوء من المنافسين.
- ب- المواصفات المميزة : وهي تلك المواصفات التي تميز وتفرق منتج الشركة عن المنافسين.
- ج- المواصفات التحفيزية : وهي تلك المواصفات الاكثر اهمية التي تحفز الزبون على اقتناء منتج معين دون غيره وتمثل الاساس في قرار الشراء .

ان الاهتمام بمواصفات المنتجات واتخاذها اساسا لتحديد وقياس تكاليف المنتجات جاء نتيجة للتغير الكبير في مفهوم التسويق اذ ان التسويق الحديث يقوم على ان المفتاح الرئيسي لنجاح اي مشروع يتمثل في قيامه بتحديد حاجات ورغبات الزبائن والعمل على اشباعها بكفاءة وفاعلية تفوق بقية المنافسين. وبالتالي فان المستهلك يعتبر هو المركز الاساسي لكل أنشطة المشروع وعليه فان كافة الادارات يجب ان تتكامل وتتعاون من اجل اشباع حاجاته بما يمكن الشركة من تحقيق الربح المناسب الذي يمكنها من الاستمرارية في السوق واشباع حاجات المستهلكين. ولذلك يجب التعرف اولا على حاجات ورغبات المستهلكين في شكل مواصفات المنتجات وبعد ذلك يتم انتاج المنتجات التي تشبع حاجات ورغبات المستهلكين في ضوء تلك المواصفات وبذلك يتم انتاج ما يمكن بيعه اي ان الانتاج يتحدد في ضوء المواصفات التي تشبع حاجات ورغبات المستهلكين. (الشامي,1999:453).

ان التغيرات في البيئة الصناعية اجبرت الشركات الصناعية على البحث عن سبل البقاء والاستمرار وان من اهم اركانها هو تلبية وتحقق رغبات وحاجات الزبائن مما يتطلب اجراء دراسات عن سلوك الزبائن والسوق ومن المعروف ان الزبون يبحث عن المنتجات ذات الجودة العالية والتي تتصف بمواصفات عالية تحقق رغباته ومن ثم مقدرته المالية. (محمد ومحمود,2022:74).

ان المواصفات هي من يحرك سلوك الزبون تجاه المنتج اي ان المواصفات هي من الاسباب التي من اجلها يقوم الزبون باختيار منتج معين وشرائه , وان توفير حزمة المواصفات المطلوبة من قبل الزبون ستنعكس على الربحية وتكاليف توريد المنتج **بالإضافة** الى ذلك توجد هنالك علاقة بين المنتج ومواصفاته من جهة وبين الزبون وبين خلق القيمة للزبون من جهة اخرى وان التكاليف والارباح تعد نقطة الوصل بين توجه السوق والمعلومات المحاسبية. (الزيدي,2022:42).

يرمز لنظام التكاليف على اساس المواصفات بالرمز (ABC-II) وهو يتكون من جزئين الاول وهو (ABC) وهو اختصار الى (Attribute Based Cost) اما الجزء الثاني وهو (II) فهو يشير الى الرقم اثنان باللغة اللاتينية ووضعت لكي يتم التمييز بين هذا النظام ونظام التكاليف على اساس الأنشطة (Activity Based Cost).

لقد اهتم نظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) بمراحل انتاج المنتجات باقل تكلفة ممكنة , لكنه اهمل مرحلة ما بعد الانتاج وكيف يتم تسويق هذه المنتجات في فترة الانفتاح العالمي على التكنولوجيا والتطور وتوجه الشركات نحو المنافسة العالمية (ريحانة وحمزه, 199:2022). وأشار Emblemsvag ان هذا المدخل يركز على التكاليف المخططة اكثر تحليل التكاليف الماضية والتي يكون تأثيرها ضئيل بينما 60-80% من التكاليف تحدث مسبقا في مرحلة تصميم المنتجات وان مدخل التكاليف على اساس المواصفات يستخدم مقاييس مدخل التكاليف على اساس الأنشطة لتحديد تكاليف مواصفات المنتجات (Emblemsaag,2003:40).

ويشير Walker الى ان نظام التكاليف على اساس المواصفات يمكن ان يوفر معلومات اكثر فائدة من تلك التي توفرها نظم التكاليف التقليدية, لكنه يتطلب تغييرا في التفكير ليكون اكثر نجاحا من خلال توفير نوعية جديدة من المعلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الادارية وتحسين فاعلية الاداء وتحقيق كفاءة باستخدام الموارد (Walker,1995:19). واكد Barfield بان نظام التكاليف على اساس المواصفات يعتبر امتداداً وتطويراً لنظام التكاليف على اساس الانشطة اذ انه يستخدم تحليل التكلفة والمنفعة للتعرف على احتياجات الزبائن والمتمثلة في مواصفات المنتج او الخدمة مثل الموثوقية والمتانة وتحليل المعلومات حول تكاليف التحسينات الاضافية والضرورية للحصول على تلك المواصفات. (Barfield et al., 2003: 140).

ويعد Bromwich ابرز المؤيدين لمدخل التكلفة على اساس المواصفات (Attribute Based Cost-ABCII) خلال الاعوام (1990,1991,1992) حيث اشار الى ضرورة وجود دور محاسبي لاحتمال تكاليف مواصفات المنتج بمرور الوقت. كما ويضيف ان المعلومات المتعلقة بالمواصفات قد تكون حاسمة لاستدامة استراتيجية الوحدة الاقتصادية لان المنتج يتمثل بشكل حزمة من المواصفات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية بسعر معين وهو ما يخلق علاقة ايجابية في التعامل مع الزبائن رغم وجود منتجات المنافسين. (Inglis,2005:84).

ويعرف مدخل التكلفة على اساس المواصفات " بأنه احد المداخل الاستراتيجية لإدارة تكاليف المنتج او الخدمة المتمثل بحزمة من المواصفات وعند مستويات انجاز مختلفة لكل مواصفة حيث يتم الاعتماد على التوجه التسويقي من حيث تلبية رغبات الزبائن وتوقعاتهم من خلال المواصفات وهذا يساهم في تقديم معلومات افضل للإدارة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات " (الدفاعي والخلف, 2019: 98). كما وعرف الجادري مدخل التكلفة على اساس المواصفات " بأنه المدخل الذي يتم بموجبه تحديد تكاليف المنتجات بناء على تحليل المنتج الى سلسلة من المواصفات الاساسية وتحليل هذه المواصفات الى اخرى فرعية وثانوية ومعرفة تكاليف اضافة كل مواصفة بدقة عن طريق معرفة تكلفة الانشطة اللازمة لتنفيذ كل مواصفة وبالتالي تحديد تكلفة المنتج بدقة عن طريق تجميع كل مواصفة " (الجادري, 2016: 42). كما وعرف مدخل التكلفة على اساس المواصفات " بأنه مدخل من مداخل ادارة التكلفة الاستراتيجية والتي تقوم على تحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع والقيمة التي يحصل عليها المستهلك من المنتج او الخدمة من خلال تتبع عناصر التكاليف لتحديد اجمالي تكلفة المنتج او الخدمة " (احمد, 2023: 129). وعرف مدخل التكلفة على اساس المواصفات " بأنه تقنية من تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية تقوم على تحليل مواصفات وخصائص المنتج الاساسية من خلال تتبع عناصر التكاليف لتحديد تكلفة انتاجها وتجميعها لتحديد اجمالي كلفة المنتج من خلال الربط بين متغيرات البيئة الداخلية والخارجية والتي تجذب الزبائن لاقتناء المنتج مما يؤدي الى تحسين الوضع التنافسي للشركة " (عبيد و الغبان, 2019: 5).

4- اهمية مدخل التكلفة على اساس المواصفات :

تتمثل اهمية استخدام مدخل التكلفة على اساس المواصفات بالاتي :

1- يتفق هذا المدخل مع سياسة التوجه للسوق والتي تركز على انتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن انتاجه من خلال تصنيع المنتجات التي تحقق القيمة للزبائن حيث تكون رغبات وحاجات الزبائن والمستهلكين هي نقطة البداية والتي تترجم بشكل مواصفات للمنتج تتفق مع تلك الحاجات والرغبات.

2- يتفق مدخل التكلفة على اساس المواصفات مع العديد من تقنيات التكلفة الحديثة مثل تقنية الانتاج بالوقت المحدد حيث يتم الانتاج حسب حاجات الزبائن من دون الحاجة الى المخزون وكذلك تقنية التكلفة المستهدفة لمستويات انجاز كل صفة من مواصفات المنتج سعياً لتحقيق الاهداف المستهدفة. (جاسم, 2015: 452)

3- ان تحليل المنتج الى مواصفاته يبين المواصفات السلبية والتي تقلل من منفعة المنتج الكلية لدى الزبون وعدم شعوره بالرضا التام عنه وقد لا ينتبه المنافسون لهذه المواصفات وبالتالي فان دراسة المنتجات وتحديد مواصفاتها السلبية ودراسة مدى امكانية التخلص منها يعطي ميزة تنافسية وفضلية للوحدة الاقتصادية.

- 4- يساعد هذا المدخل في تحليل ربحية الزبون وتحديد التكلفة المستهدفة وتكاليف دورة حياة المنتج ويتلاءم مع نظم التصنيع الحديثة مما يؤدي الى تحسين الانتاجية وتحسين مواصفات المنتجات ويوضح العلاقة بين التصميم والبدائل المتاحة للتصميم والاثار المترتبة على كل بديل من حيث التكلفة مما يؤدي زيادة القدرة على تحسين تصميم المنتجات. (عبد الحميد، 2020: 1146)
- 5- يوفر هذا المدخل معلومات ملائمة لمساعدة الادارة في اختيار الاستراتيجيات الواجب اتباعها وتحقيق الميزة التنافسية التي ترغبها سواء تلك المرتبطة بتميز المنتج بمواصفات خاصة او تلك المرتبطة بزيادة التكلفة من خلال التخطيط الاستراتيجي للإنتاج. (محمد ومحمود، 2022: 76)
- 6- يركز مدخل التكلفة على اساس المواصفات على التكاليف المخططة بدل من التركيز على التكاليف الفعلية.
- 7- يساعد هذا المدخل إدارة الوحدة الاقتصادية على تحقيق وضمان الجودة وذلك كون هذا المدخل مبني على اساس الانتاج وفق المواصفات والتي غالبا ما تتمتع بجودة عالية وتلبي احتياجات الزبائن.
- 8- يقدم هذا المدخل مدخل مختلف لتحليل التكاليف من منظور استراتيجي وهو ما يطلق عليه الادارة الاستراتيجية للتكاليف اي التعامل مع عناصر التكاليف وتحليلها لأغراض تحقيق ميزة تنافسية وذلك من خلال تحليل الموقف الكفوي للوحدة الاقتصادية بالمقارنة مع الموقف الكفوي للمنافسين. (البلداوي و خميس، 2019: 252)
- 5- اهداف مدخل التكلفة على اساس المواصفات :
- عندما يتم تطبيق مدخل التكلفة على اساس المواصفات ستتحقق الاهداف التالية :
- أ- دراسة تطوير المنتج الذي يحقق اقصى كفاءة ممكنة في الربط بين احتياجات الزبائن والاستغلال الامثل لإمكانيات وموارد الوحدة الاقتصادية وبالتالي تخطيط التكلفة بالشكل الذي يبرر حدوثها من منظور الزبائن ومن ثم تخطيط الربحية لتحقيق افضل عائد ممكن.
- ب- تحليل تكلفة المنتج عن طريق تحديد وقياس تكلفة المواصفات التي يتكون منها (كأهداف التكلفة) بدلا من القياس على مستوى وحدة المنتج ككل. مما يوفر معلومات تكاليفية اكثر دقة وتفصيل للإدارة ومعاونة الادارة في ترشيد القرارات الاستراتيجية.
- ج- الافصاح من خلال تقارير التكاليف عن التطورات المستمرة في كل من البيئة الانتاجية والسوقية والكشف عن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق معايير الجودة وسرعة ومرونة الاستجابة للتغيرات في اذواق الزبائن ومدى فعالية وكفاءة استغلال الطاقات والموارد الداخلية بالإضافة الى الكشف عن نتائج تحليل الأنشطة والعمليات والقيم المضافة من منظور المواصفات.
- د- الرقابة الفعالة على عناصر التكلفة لمواصفات المنتج حيث يتم تحديد معايير دقيقة لعناصر التكلفة المختلفة التي يتم استخدامها في تنفيذ كل مواصفة (فنية او خدمية) بما يساعد على ترشيد التكلفة وتجنب اوجه الضياع والاسراف او مواطن ومسببات الانحراف عن تلك المعايير. (عبد الرحمن، 2003: 126-127)
- 2- تحقيق رضا الزبون من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها وبالسعر الذي يناسبه.
- 3- انتاج منتج ذو مواصفات وجودة عالية وباقل الكلف بهدف الوصول الى الريادة في الصناعة. (عبد الحميد، 2020: 1146)

6- مقومات تطبيق مدخل التكلفة على اساس المواصفات :

يعتمد تطبيق مدخل التكلفة على اساس المواصفات على مجموعة من المقومات وهي كالآتي :

1- ان استخدام مواصفات المنتج كأساس لتحديد تكاليف المنتجات يتفق مع احدى المداخل الحديثة لتطور فلسفة التسويق وهي التوجيه بالتسويق والتي تركز على انتاج ما يمكن بيعه.

2- تعتبر مستويات انجاز كل صفة احد المتغيرات الاساسية حيث يتحدد في ضوءها تكلفة كل صفة من مواصفات المنتج وفي ضوء ذلك تتحدد تكلفة وحدة المنتج.

3- استخدام الاساليب العلمية في تحديد مواصفات المنتجات ومستويات انجاز كل صفة مثل اسلوب هندسة القيمة واسلوب تحليل القيمة حيث يستخدم الاول في تحديد مواصفات المنتج التي تفي برغبات الزبون في ضوء اقل تكلفة بينما يستخدم الناتج في تحديد وتقييم مستويات انجاز كل صفة من مواصفات المنتج.

4- عرض المعلومات المتاحة من خلال مصفوفة المواصفات والتكاليف والتي توضح تكاليف كل صفة من مواصفات المنتج وتكلفة كل مستوى من مستويات انجاز كل صفة.

5- تحديد التكلفة الكلية لوحدة المنتج في ضوء المحافظة على المستويات المطلوبة من المواصفات وتخفيض التكلفة وذلك من خلال عرض البدائل المختلفة للمواصفات ومستويات الانجاز والتكلفة. (الشامي , 1999 : 459-460).

7- خطوات تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات:

يمكن تطبيق مدخل التكلفة على اساس المواصفات وفق الخطوات التالية :

الخطوة الاولى- تحديد المواصفات الاساسية للمنتج وفق لحاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين : ترجع اهمية هذه الخطوة من انها تمثل نقطة البداية لجميع انشطة المنظمة للأسباب الآتية :

1- اهميتها عند تحديد المواصفات الاساسية للمنتج وتصميم المنتجات .

2- اهميتها عند تحديد حجم الانتاج اللازم للوفاء بحاجات ورغبات الزبائن.

3- اهميتها في معرفة اوجه القصور في تلبية الحاجات الاستعمالية والحاجات الجمالية للمنتج واهمية ذلك عند تصميم المنتج.

4- اهميتها لمعرفة المركز التنافسي للمنظمة عند تحديد حصتها السوقية امام المنتجات البديلة للمنافسين.

5- اهميتها لتحديد الاسواق التي يجب التوسع بها وتلك التي يجب تطوير مركز المنظمة بها وتلك التي يجب التخلي عنها بالإضافة الى المنتجات الجديدة التي يجب على المنظمة البدء بإنتاجها. ولتحديد اتجاهات السوق سلبا او ايجابا تجاه منتج او منتجات معينة او مواصفاتها او مستويات انجازها في ظل التغيرات المحلية والدولية .

ويعد التركيز على حاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين جزء اساسيا من سلسلة القيمة ومتطلبا رئيسيا للموقف التنافسي للمنظمة محليا او خارجيا كما من الضروري ان يتم التكامل بين المنتج من ناحية وكل من الزبائن والمستهلكين من ناحية اخرى حيث تتأثر قرارات المنتج بحاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التصميم وحتى مرحلة خدمات ما بعد البيع. (المحمود, 2007 : 179-180)

الخطوة الثانية - تحديد المواصفات الاساسية للمنتج ومستويات انجازه : تتوقف المواصفات الاساسية للمنتج على احتياجات المستخدمين لهذا المنتج ورغباتهم والتي تم تحديدها بالخطوة الاولى وهنالك العديد من المداخل التي يمكن الاستعانة بها لتحديد مواصفات المنتج من اهمها :

1- اسلوب التحليل المشترك : وهو مدخل تحليلي لتحديد هيكل تفضيلات الزبائن من خلال عرض وتقويم شامل لمجموعة من المواصفات البديلة وعرض مستويات انجاز كل صفة من المواصفات وتقويمها.

معوقات تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات

ب- مدخل التفسير الذاتي : وهو مدخل يتناول كيفية تحديد هيكل تفضيلات الزبائن والمستهلكين من خلال تقدير درجة افضلية كل مستوى من مستويات انجاز كل صفة من مواصفات المنتج كما ويتناول تقدير الاهمية النسبية لكل صفة. (ابراهيم , 2010 : 22)

الخطوة الثالثة - تحديد تكلفة مستويات انجاز كل صفة من المواصفات : تهدف هذه الخطوة الى تحديد تكلفة مستويات الانجاز لكل صفة من المواصفات التي تم تحديدها بالخطوة السابقة ويمكن استخدام مدخل التكلفة على اساس النشاط في قياس تكلفة مستويات انجاز كل صفة من مواصفات المنتج على النحو التالي :

ا- تحديد الأنشطة المرتبطة بمستوى الانجاز ومجمعات تكلفة كل نشاط.

ب- تحديد كمية محرك التكلفة لكل نشاط من أنشطة مستويات الانجاز.

ج- تحديد معدل محرك التكلفة للوحدة الواحدة من محرك التكلفة.

د- تحديد تكلفة كل نشاط من أنشطة مستوى الانجاز.

هـ- تحديد اجمالي تكلفة مستوى الانجاز. (المحمود, 2007: 183)

الخطوة الرابعة - تحديد تكلفة المنتج : يعتبر كل مستوى من مستويات الانجاز لكل صفة من مواصفات المنتج منتجا مستقلا وبناء على ذلك تتمثل تكلفة المنتج لمستوى انجاز معين في مجموع تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لمستوى الانجاز وتكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي تتكون منها مواصفات المنتج عند هذا المستوى من مستويات الانجاز. (ابراهيم , 2010 : 25)

خامسا: الدراسة الاستطلاعية

1- طريقة تصميم الاستبيان: تم تصميم الاستبيان بقسمين الاول تضمن الخصائص الاساسية لعينة الدراسة والتي تتكون من المؤهل العلمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة. اما القسم الثاني فتضمن اسئلة الاستبيان والتي تكونت من 25 سؤال تركزت حول ثلاثة محاور لقياس معوقات تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات المحور الاول وهو المعوقات الادارية وقد ضم 12 سؤال اما المحور الثاني فهو محور المعوقات المهنية وقد ضم 6 اسئلة والمحور الثالث هو محور المعوقات التي تتعلق بطبيعة الانظمة المحاسبية وقد ضم 7 اسئلة وتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي وكما هو موضح ادناه :

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

2- عينة الدراسة: تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية بسيطة من المحاسبين والمدققين العاملين في القطاعات المختلفة وممن لديهم القدرة والمعرفة العملية والخبرة المهنية للإجابة على الاسئلة المطروحة في الاستبيان المقدم لهم . والاتي عدد من الجداول توضح توزيع العينة على اساس المؤهل العلمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة.

جدول (2) توزيع العينة على اساس المؤهل العلمي :

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكلوريوس	56	92%
ماجستير	4	7%
دكتوراه	1	1%
المجموع	61	100%

جدول (3) توزيع العينة على اساس التخصص العلمي :

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	44	72%
علوم مالية ومصرفية	14	23%
ادارة اعمال	3	5%
المجموع	61	100%

جدول (4) توزيع العينة على اساس الخبرة :

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة
5%	3	اقل من 5 سنوات
30%	18	اكثر من 5 سنوات
38%	23	اكثر من 10 سنوات
27%	17	اكثر من 15 سنوات
100%	61	المجموع

سادسا: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

1- نتائج المحور الاول :

المعوقات الادارية ويوضح الجدول رقم 5 اجابات افراد العينة حول اسئلة هذا المحور.

جدول (5) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات افراد العينة حول المعوقات الادارية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	ان غياب استراتيجيات التخطيط واتخاذ القرارات تشجع على عدم استخدام نظم محاسبة التكاليف المتطورة من ضمنها نظام التكاليف على اساس المواصفات.	4.411	0.756
2	ان الادارة العليا لا ترغب في تغيير نظام التكاليف القائم لديها حاليا نظرا لزيادة تكاليف النظام المطور الجديد.	4.657	0.854
3	ترى الادارة العليا المسؤولة ان تكلفة تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.	4.653	0.849
4	تتوفر لدى الشركة المعدات التقنية الضرورية (اجهزة حاسوب وشبكات وادوات اتصال الكافية واللازمة لتطبيق انظمة التكاليف المتطورة.	2.75	1.370
5	ان انظمة التكاليف على اساس المواصفات متوافرة في حال رغبة الادارة العليا باستخدامها.	2.903	1.089
6	ترى الادارة العليا المسؤولة ان مخرجات نظام التكاليف المستخدم لديها سليم ولا داعي للتحويل الى انظمة تكاليف اخرى.	4.357	0.453
7	لا يوجد دعم وتشجيع من قبل الادارة العليا بأهمية تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	4.961	0.270
8	لا يوجد استعداد لدى الادارة العليا للأنفاق في سبيل الحصول على معدات حديثة تساعد في تطبيق انظمة تكاليف حديثة.	4.942	0.261
9	ترى الادارة العليا ان انظمة التكاليف الحالية يقدم لها جميع المعلومات التكاليفية اللازمة لاتخاذ القرارات.	4.307	0.429
10	هنالك رغبة للإدارة لتزويد الرقابة على التكاليف تزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	2.134	1.383
11	هنالك رغبة للإدارة لتزويد لاحتساب التكاليف مع الأخذ بنظر الاعتبار رغبات واحتياجات الزبائن تزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	2.230	1.414
12	هنالك حاجة للإدارة لتقديم معلومات اكثر دقة للجهات الخارجية التي تتعامل معها الشركة تفرض على الشركة استخدام نظام التكاليف على اساس المواصفات.	2.90	1.792

واوضحت نتائج جدول (5) اراء افراد العينة من خلال التحليل الوصفي للمعوقات الادارية وكانت كالآتي :

- 1- اتفق افراد العينة فيما يتعلق بالسؤال رقم (1) على ان غياب استراتيجيات التخطيط واتخاذ القرارات هي احد الاسباب المهمة لعدم استخدام نظم محاسبة التكاليف المتطورة من ضمنها نظام التكاليف على اساس المواصفات " فقد بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (4.411، 0.756) على التوالي .
- 2- ان غياب استراتيجيات التخطيط هي احد الاسباب المهمة لعدم استخدام نظم محاسبة التكاليف المتطورة والتي من اهمها نظام التكاليف على اساس المواصفات ومما اكد ذلك اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (10) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (2.134، 1.383) مما يعكس عدم رغبة الادارة للتخطيط والرقابة على التكاليف والتي من شأنها ان تزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.
- 3- ان عدم رغبة الادارة للتخطيط والرقابة على التكاليف وتطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات عززت بعدم رغبة الادارة باحتساب التكاليف مع الأخذ بنظر الاعتبار رغبات واحتياجات الزبائن بما يزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات على وفق اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (11) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا

- السؤال (2.30، 1.414) .
- 4- وقد اكدت نتائج الدراسة ضعف دور الادارة بتبني نظام التكاليف على اساس المواصفات وفق لاجابات افراد العينة عن السؤال رقم (12) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (2.903، 1.792) على التوالي مما يشير الى ان الادارة لا تسعى لتقديم معلومات اكثر دقة للجهات الخارجية التي تتعامل معها والتي من شأنها ان تزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.
- 5- كما وبينت النتائج التحليلية لآراء افراد العينة من خلال السؤال رقم (2) ان الادارة العليا لا ترغب بتغيير نظام التكاليف القائم لديها وذلك بسبب زيادة تكاليف النظام المطور الجديد وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (2) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (4.657، 0.854) على التوالي.
- 6- وعكست نتائج الدراسة ان الادارة العليا ترى ان تكلفة نظام التكاليف على اساس المواصفات تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (3) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (4.653، 0.849) على التوالي.
- 7- ووضحت النتائج التحليلية لآراء افراد العينة من خلال السؤال رقم (9) ان الادارة العليا ترى ان انظمة التكاليف الحالية تقدم لها جميع المعلومات التكلفة اللازمة لاتخاذ القرارات. وبالتالي فهي ليست بحاجة الى استبدال انظمتها الحالية وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (9) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (4.307، 0.429) على التوالي .
- 8- كما وبينت نتائج آراء افراد العينة من خلال السؤال رقم (6) ان الادارة العليا المسؤولة ترى ان مخرجات نظام التكاليف المستخدم لديها سليم ولا داعي للتحويل الى انظمة اخرى وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (6) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (4.357، 0.453) على التوالي.
- 9- ووضحت نتائج اجابات افراد العينة حول السؤال رقم (4) انه لا تتوفر لدى الشركات البنى التحتية والمتمثلة بالمعدات التقنية الضرورية الكافية لتطبيق انظمة التكاليف المتطورة وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (4) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (2.75، 1.730) على التوالي . كما ان انظمة التكاليف على اساس المواصفات هي غير متوفرة في حالة رغبة الادارة باستخدامها وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (5) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (2.903، 1.089) على التوالي.
- 10- ووضحت النتائج التحليلية لإجابات افراد العينة عن السؤال رقم (7) انه لا يوجد دعم وتشجيع من قبل الادارة العليا بأهمية تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات وهذا ما اشارة اليه اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (7) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (4.961، 0.270) على التوالي.
- 11- وبينت النتائج التحليلية لإجابات افراد العينة عن السؤال رقم (8) ان الادارة العليا ليس لديها استعداد للانفاق في سبيل الحصول على معدات حديثة تساعد في تطبيق انظمة تكاليف حديثة وهذا ما اشارة اليه اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (8) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (4.942، 0.261) على التوالي.

2- نتائج المحور الثاني :

المعوقات المهنية ويوضح الجدول رقم 6 اجابات افراد العينة حول اسئلة هذا المحور.

جدول (6) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات افراد العينة حول المعوقات المهنية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
13	يعد مفهوم نظام التكاليف على اساس المواصفات من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد للمستويات الادارية المسؤولة.	4.403	0.569
14	لا تقوم الجامعات والمعاهد والمنظمات المهنية المتخصصة بالدور المطلوب منها في عقد دورات وبرامج توعية حول نظام التكاليف على اساس المواصفات.	4.461	0.753
15	عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير انظمة التكاليف ادى لعدم ادراك اهمية تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	4.25	0.789
16	لا يوجد دور ارشادي او توجيهي من قبل مدققي الحسابات حول تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	4.230	0.854
17	ليس هنالك خبراء في مجال تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات يمكن الاستعانة بهم في هذا المجال.	4.340	0.756
18	لا يوجد محاسبين مؤهلين في الشركات لتصميم وتشغيل نظام التكاليف على اساس المواصفات.	4.865	0.268

واوضحت نتائج جدول (6) آراء افراد العينة من خلال التحليل الوصفي للمعوقات المهنية وكانت كالآتي :

- 1- اتفق افراد العينة فيما يتعلق بالسؤال رقم (13) على ان مفهوم نظام التكاليف على اساس المواصفات من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد للمستويات الادارية المسؤولة وقد بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (0.569، 4.403) على التوالي .
- 2- ان الجامعات والمعاهد والمنظمات المهنية المتخصصة لا تقوم بالدور المطلوب منها في عقد دورات وبرامج توعية حول نظام التكاليف على اساس المواصفات بما يزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات على وفق اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (14) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (0.753، 4.461) على التوالي.
- 3- وقد اكدت نتائج الدراسة انه لا توجد مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير انظمة التكاليف مما ادى لعدم ادراك اهمية تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات وفق لإجابات افراد العينة عن السؤال رقم (15) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (0.789، 4.52) على التوالي .
- 4- كما وبينت النتائج التحليلية لآراء افراد العينة من خلال السؤال رقم (16) انه لا يوجد دور ارشادي او توجيهي من قبل مدققي الحسابات حول تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (16) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (0.854، 4.23) على التوالي.
- 5- وعكست نتائج الدراسة انه لا يوجد هنالك خبراء في مجال تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات يمكن الاستعانة بهم في هذا المجال بما يزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (17) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (0.756، 4.340) على التوالي.
- 6- وعكست نتائج الدراسة انه لا يوجد محاسبين مؤهلين في الشركات لتصميم وتشغيل نظام التكاليف على اساس المواصفات بما يزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (18) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (0.268، 4.865) على التوالي.

3. نتائج المحور الثالث :

معوقات تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات

معوقات تتعلق بطبيعة الانظمة المحاسبية ويوضح الجدول رقم 7 اجابات افراد العينة حول اسئلة هذا المحور.
جدول (7)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات افراد العينة حول المعوقات المتعلقة بطبيعة الانظمة المحاسبية

ت	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
19	تتوفر لدى الشركات اجراءات وانظمة محاسبية تتميز بالمرونة تساعد بتطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	2.596	1.089
20	يتوفر لدى الشركات هيكل اداري سليم يساعد كثيرا في فرص نجاح تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	2.038	1.282
21	يتوفر لدى الشركات انظمة محاسبية فعالة تساهم بتطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.	2.884	1.096
22	يعد نظام التكاليف على اساس المواصفات من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الادارية في الشركات.	2.730	1.254
23	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء ومحاسبين من خارج الشركات يشكل عائق امام استبدال انظمة التكاليف الى نظام التكاليف على اساس المواصفات.	4.445	0.776
24	وجود قوانين وتعليمات تلزم الادارة باستخدام نظم محاسبة التكاليف المتطورة من ضمنها نظام التكاليف على اساس المواصفات.	2.826	1.079
25	ان غياب المنافسة يشجع على عدم استخدام نظم محاسبة التكاليف المتطورة من ضمنها نظام التكاليف على اساس المواصفات.	4.350	0.742

واوضحت نتائج جدول (7) اراء افراد العينة من خلال التحليل الوصفي للمعوقات المرتبطة بطبيعة الانظمة المحاسبية وكانت كالآتي :

- 1- اتفق افراد العينة فيما يتعلق بالسؤال رقم (19) بانه لا يتوفر لدى الشركات اجراءات وانظمة محاسبية تتميز بالمرونة تساعد بتطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات وقد بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (2.596، 1.089) على التوالي .
- 2- لا يتوفر لدى الشركات هيكل اداري سليم يساعد كثيرا في فرص نجاح تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات وفق اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (20) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (2.038، 1.282) على التوالي.
- 3- وقد اكدت نتائج الدراسة انه لا يتوفر لدى الشركات انظمة محاسبية فعالة تساهم بتطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات بما يزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات وفق لإجابات افراد العينة عن السؤال رقم (21) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (2.884، 0.789) على التوالي .
- 4- كما وبينت النتائج التحليلية لآراء افراد العينة من خلال السؤال رقم (22) ان نظام التكاليف على اساس المواصفات من المفاهيم الغير معروفة بشكل جيد للمستويات الادارية في الشركات وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (22) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (2.730، 1.254) على التوالي.
- 5- وعكست نتائج الدراسة ان ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء ومحاسبين من خارج الشركات يشكل عائق امام استبدال انظمة التكاليف الى نظام التكاليف على اساس المواصفات وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (23) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (4.445، 0.776) على التوالي.

- 6- وعكست نتائج الدراسة انه لا توجد هنالك قوانين وتعليمات تلزم الادارة باستخدام نظم محاسبة التكاليف المتطورة من ضمنها نظام التكاليف على اساس المواصفات بما يزيد من فرص تطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (24) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (2.826، 1.079) على التوالي.
- 7- واوضحت النتائج التحليلية لآراء افراد العينة من خلال السؤال رقم (25) ان غياب المنافسة يشجع على عدم استخدام نظم محاسبة التكاليف المتطورة من ضمنها نظام التكاليف على اساس المواصفات وهذا ما اكدته اجابات افراد العينة عن السؤال رقم (25) حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا السؤال (0.742، 4.350) على التوالي .

سابعاً: الاستنتاجات

- 1- غياب استراتيجيات التخطيط واتخاذ القرار وعدم رغبة الادارات بالتخطيط والرقابة على التكاليف مما يقلص احتمالية استخدام نظام التكاليف على اساس المواصفات.
- 2- لا يوجد لدى الادارات العليا الرغبة والقناعة الكافية لاستخدام نظم محاسبة التكاليف الحديثة والتي من اهمها نظام محاسبة التكاليف على اساس المواصفات.
- 3- لا تولي الادارات العليا اهمية لرغبات واحتياجات الزبائن .
- 4- يعتبر نظام التكاليف على المواصفات احد المداخل الحديثة لمحاسبة التكاليف التي لم تعطى الاهتمام الكافي من قبل الادارات والهيئات التعليمية مما ادى الى عدم المعرفة العلمية والعملية لهذا النظام بالرغم من اهميته وفعالته.
- 5- لا تتوفر لدى الشركات العاملة هياكل ادارية سليمة واجراءات وانظمة محاسبية فعالة تتميز بالمرونة والتي من شأنها ان تساعد بتطبيق نظام التكاليف على اساس المواصفات.

ثامناً: التوصيات

- 1- يجب على الشركات العاملة ان تولي اهتمام بتطبيق انظمة محاسبة التكاليف الحديثة والتي من اهمها نظام التكاليف على اساس المواصفات والذي يساعدها في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة على التكاليف.
- 2- يجب على الادارات العليا في ظل التطور الصناعي المتسارع والمنافسة الشديدة والانفتاح العالمي التفكير بشكل جدي وعملي لاستخدام نظم محاسبة التكاليف الحديثة والتي من اهمها نظام محاسبة التكاليف على اساس المواصفات لان هذا النظام يركز على حاجات ورغبات الزبائن وان اشباع تلك الحاجات والرغبات يعتبر حجر الاساس للنجاح والاستمرار في السوق.
- 3- يجب على الهيئات التعليمية توفير مراكز استشارية وتعليمية متخصصة لتطوير نظم التكاليف .
- 4- يجب على الادارات العليا ان تهتم بتدريب محاسبها على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس المواصفات وان توفر الاجهزة والمعدات اللازمة لتطبيق هذا النظام.

المصادر:

اولاً: المصادر باللغة العربية

- 1- ابراهيم : محمود عبد الفتاح . " تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ABCII بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة – مع دراسة تطبيقية" المجلة المصرية للدراسات التجارية . جامعة المنصورة كلية التجارة . المجلد 28 العدد الثاني 2010 .
- 2- احمد : بهاء منذر . " اثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم استخدام مدخل التكلفة على اساس المواصفات في ترشيد التكاليف في الجامعات الحكومية العراقية " .مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية .جامعة الاسكندرية كلية التجارة . العدد الاول المجلد السابع /2023 .
- 3- البلداوي : شاكر عبد الكريم ؛ خميس : فاضل حسن . " اثر تطبيق تقنية التكلفة على اساس المواصفات لتخفيض التكاليف في الوحدات الاقتصادية العراقية " مجلة الادارة والاقتصاد – السنة 42 . العدد 122 / 2019 .
- 4- التميمي : سهيل عبد الله ناصر . " محاسبة التكاليف التقليدية ونظام ABC دراسة تطبيقية في دار الكتب للطباعة والنشر-جامعة البصرة " .رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة البصرة ، 1999 .
- 5- الجادري : ضرغام احمد عبد الرضا . " مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف تخفيض التكاليف " .رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد ، 2016 .
- 6- جاسم : مثنى روكان . " التكامل بين مدخل التكلفة على اساس المواصفات ABCII واسلوب التكلفة المستهدفة TC " . مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة / العدد 46- 2015 .
- 7- الجزراوي : وسيم يوحنا خرو . " تصميم نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC : دراسة تطبيقية في المصرف التجاري العراقي " .رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية، 1998 .
- 8- الجمعيدي : عمر عيد مسلم . " معوقات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة – دراسة تطبيقية على قطاع صناعة المواد الغذائية في الجمهورية اليمنية " مجلة ابحاث اقتصادية وادارية ، العدد السادس / ديسمبر 2009 .
- 9- الدفاعي : صفاء محمود مهيبي ؛ الخلف : نضال محمد رضا . " دور مدخل التكلفة على اساس المواصفات في تخفيض تكاليف الجودة " مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم . العدد 44 / 2019 .
- 10- الراشد : مهدي جمعة . " محاسبة التكاليف " مطبعة جامعة البصرة .العراق- 1988 .
- 11- ربحانة : خلايفة ؛ محمد : بن خليفه . " عقبات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC ونظام التكاليف على اساس المواصفات ABCII في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة عينة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر " مجلة العلوم الادارية والمالية . المجلد 6 العدد 2 / 2022 .
- 12- الزبيدي : زهراء علي جعفر . " دور التكامل بين تقنية الكلفة المستهدفة والكلفة على اساس المواصفات الموجهة بالوقت في تحقيق ميزة تنافسية " .رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة كربلاء ، 2022 .
- 13- الرظمة : حسام الدين بشير . " نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الانشطة في صناعة الانشاءات في قطاع غزة : دراسة تطبيقية على احدى شركات المقاولات " .رسالة ماجستير / الجامعة الاسلامية في غزة ، 2005 .
- 14- السيد : علي مجاهد احمد . " اطار مقترح لتكامل نظام محاسبية استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على اساس المواصفات ABCII لتدعيم ادارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية " مجلة الدراسات التجارية المعاصرة/جامعة كفر الشيخ كلية التجارة . العدد 7 يونيو 2019 .
- 15- الشامي : مصطفى نبيل علي . " مدخل مقترح لقياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف تحسين جودة الانتاج وتخفيض التكلفة في ظل اتفاقية الجات " المجلة المصرية للدراسات التجارية /جامعة المنصورة . المجلد 23 العدد 2 / 1999 .
- 16- عبيد : سهاد عبد علي ؛ الغبان : نائل صبري . " تقنية التكلفة على اساس المواصفات ABCII واثرها في تنفيذ عقود المقاولات – دراسة تطبيقية في شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية " مجلة دراسات محاسبية ومالية المؤتمر الوطني الرابع لطلبة الدراسات العليا لسنة 2019 .
- 17- عبد الحميد : سارة حسنين جودة . " التكامل بين مدخل التكلفة على اساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة لتحقيق الاهداف الاستراتيجية للمنشأة " . المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية . كلية التجارة جامعة قناة السويس / المجلد 11 العدد الثاني- 2020 .
- 18- عبد الرحمن : عاطف عبد المجيد . " مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم ادارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الاعمال المصرية " . مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية . جامعة اسيوط كلية التجارة / المجلد 20 العدد 34- 2003 .
- 19- غنام : غريب جبر جبر . " تطور طرق تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل اقتصاد المعرفة " بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية – جامعة الزيتونة الاردنية . 2005 .

- 20 – فطيمة : احلام, بالرمضان : فطيمة الزهرة, زابي : عبير. " واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية في المؤسسات العاملة بولاية الوادي " رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / جامعة حمه لخضر الوادي , 2019
- 21- محمد : محمد خضر ؛ محمود : غازي عثمان . " دور اسلوب التكلفة على اساس المواصفات في تحقيق رغبات الزبائن وتخفيض تكاليف المنتجات- بحث تطبيقي في معمل علف كوسار اربيل " مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية . العدد 18 / 2022 .
- 22- محمد : نصر عبد الكريم ؛ الكخن : رشيد فائق . " مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية: دراسة نظرية وميدانية " مجلة الإدارة العامة .المجلد السادس والثلاثون العدد الرابع 1997 .
- 23 - المحمود : صالح عبد الرحمن ؛ رزق : محمود عبد الفتاح ابراهيم . " مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات الناظم العالمي الجديد " المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الانسانية والادارية). المجلد السادس العدد الثاني 2005 .
- 24- المحمود : صالح عبد الرحمن . " تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة – مع دراسة تطبيقية" المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الانسانية والادارية). المجلد الثامن العدد الثاني 2007 .
- 25 – نور الدين : بو عنان . " جودة الخدماء واثرها على رضا العملاء " رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية/ جامعة محمد بو ضياف المسيلة /الجزائر 2007.

ثانيا: المصادر باللغة الانكليزية

- 1- Alawaed, Husam Muhammed Ali - Almagsoosi, Lara Qasim Khanjar –Al Kawaz, Salah Mahdi Jawad – Alwan – Ali Saad." The Integration of Reverse Engineering and Characteristics Based Costing Approaches and its Applying in a Manufacturing Company ". Journal of Information Technology Management, April 2022, Vol.14, No.2.
- 2- Almashkor, Emad Sattar Salman - Abdulahad, Alaa Fareed – Albazooni, Mutadha Kadhim Afat." THE ROLE OF ATTRIBUTE BASED COSTING SYSTEM (ABCII) IN IMPROVING PERFORMANCE: A CASE STUDY IN AL- NARJES COMPANY FOR PIPE PRODUCTION". World Economic & Finance Bulletin ,Vol 18, Jan 2023.
- 3- Barfield; J; Raiborn; C; Kinney; M." Cost Accounting Traditions and Innovations " .5 th Edition, Thomson South Western, 2003
- 4- Cooper, Robin -Kaplan, Robert S." Measure Costs Right: Make The Right Decisions". H B R, Sep-Oct 1988.
- 5- Cooper, Robin -Kaplan, Robert S." How Cost Accounting Distorts Product Cost ". Management Accounting, April 1998.
- 6- Emblemvag ; Jan. "Life-Cycle Costing Using Activity based costing and Monte Carlo methods" John Wiley & Sons, INC, Hobken, New Jersey. 2003.
- 7- Grapentine, Terry. " Dominion of an Attribute " Marketing Research; Vol.7, No,3. Summer 1995.
- 8- Hansen: Don R; Mowen: Maryanne M." Cost Management Accounting & Control". 5 th Ed. Thomson South-Western. 2008.
- 9- Inglis ; Robert M. "Market Orientation and Accounting Information –A Product-Level study". Dissertation in fulfilment of the requirements for the Master Degree from University of Stir;ing 2005.
- 10- Kaplan, Robert S." One Cost System Is not Enough". H B R, Jan-Feb 1988.
- 11- Kadhim, Hatem Karim – Al-Ghezi, Riyadh Kareem." USING ATTRIBUTE-BASED COSTING TO CONDUCT EFFICIENT CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS IN SMALL AND MEDIUM-SIZED MANUFACTURING BUSINESSES". Akkad Journal Contemporary Management Studies, Vol 1, No 2, 2021.
- 12- MacMillan I, McGrath R." Discover Your Products Hidden Potential ". H B R, May-June 1996.
- 13- Walker, Mike, " Attribute-Based Costing For Decision Making ". Management Accounting, Vol-77, 1995.