



استخدام تقنية التكاليف على اساس المواصفات لتحسين استخدام الموارد (دراسة تطبيقية) بحث مستل من رسالة ماجستير

أ.د/ مجيد عبد الحسين هاتف

الباحث / علي قيصر علي

جامعة القادسية – كلية الادارة والاقتصاد

جامعة القادسية – كلية الادارة والاقتصاد

Majeed.almaryani@qu.edu.iq

Admin.acco21.17@qu.edu.iq

المستخلص :

يهدف البحث الحالي الى بيان اهمية تطبيق تقنية التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) لتحسين استخدام الموارد، في ظل المنافسة الشديدة التي تهدد استمرارية الوحدات الاقتصادية واعتمادها على انظمة التكاليف التقليدية، اذ تم تطبيق هذه التقنيات في شركة الصناعات المطاطية والاطارات – (مصنع اطارات الديوانية) بوصفه محلاً للبحث، وتحديدًا على منتج الاطار حجم (24-1200) حيث تم تطبيق تقنية (ABCII) Attributes Based CostingII على عينة البحث لاغراض تحسين استخدام الموارد واعتمد الباحث على البيانات التي حصل عليها من خلال الزيارات والمعاشية الميدانية في المصنع محل البحث. وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها : إن استعمال تقنيات المحاسبة الادارية البيئية يوفر معلومات مناسبة لإدارة الوحدة الاقتصادية تمكنها من الاستغلال الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية والمحافظة على الطاقة وتحقيق رضا الزبائن، كما ان استعمال تقنية التكلفة على اساس المواصفات يساهم بتطوير المنتجات التي تلبي رغبات الزبون وتشجع العاملين على الابتكار والابداع. وقدم البحث مجموعة من التوصيات منها: تطبيق تقنيتي التكاليف على اساس المواصفات لتحسين استخدام الموارد في مصنع اطارات الديوانية كما ان استعمال التكنولوجيا الحديثة في أقسام المصنع الانتاجية يساهم في تخفيض التكاليف الناتجة عن ضياع جزء من المواد الأولية، مما يساهم في تحسين استخدام الموارد، فضلا عن ادخال تعديلات على انظمة التكاليف التقليدية و تبني المداخل التقنية الحديثة لتحسين استخدام الموارد واحتساب التكاليف بشكل افضل بما يخدم نجاح واستمرارية المصنع (عينة البحث).

الكلمات المفتاحية: تقنية التكلفة على اساس المواصفات، تحسين استخدام الموارد، رضا الزبائن، تطوير المنتجات



The Use of Costing Technique on Based Attributes II to Improve The Use of Resources(Applied study)

Researcher

Ali Qayssar Ali

Al-Qadisiyah University

admin.acco21.17@qu.edu.iq

Supervisor Professor. Dr

Majeed Abdul Hussein Hatif

Al-Qadisiyah University

majeed.almaryani@qu.edu.iq

Abstract:

The current research aims to demonstrate the importance of applying the cost-based technology (ABCII) to improve the use of resources, in light of the intense competition that threatens the continuity of economic units and their dependence on traditional cost systems, as these techniques were applied in the Rubber and Tire Industries Company - (Al-Diwaniyah Tire Factory) As a subject of research, specifically on the frame product, size (1200-24), where the (ABCII) Attributes Based Costing II technique was applied to the research sample for the purposes of improving the use of resources. The research has reached a set of conclusions, the most important of which are: The use of environmental management accounting techniques provides appropriate information for the management of the economic unit, enabling it to make optimal use of the resources of the economic unit, to conserve energy and achieve customer satisfaction, and the use of cost technology based on specifications contributes to the development of products that meet the customer's desires. It encourages employees to innovate and be creative. The research presented a set of recommendations, including: the application of the two costing techniques based on specifications to improve the use of resources in the Diwaniyah tire factory, and the use of modern technology in the productive departments of the factory contributes to reducing costs resulting from the loss of part of the raw materials, which contributes to improving the use of resources, as well as Making adjustments to the traditional cost systems and adopting modern technical approaches to improve the use of resources and better calculate costs to serve the success and continuity of the factory (research sample)).

1. المقدمة :

تواجه بيئة الأعمال العديد من التغيرات التي تشكل تحديات على الوحدات الاقتصادية والتي من أبرزها التطور التكنولوجي وازدياد حدة المنافسة فضلاً عن تغير أذواق وحاجات وسلوك الزبائن ولم تعد الإدارة بحاجة المعلومات الداخلية للوحدة الاقتصادية فقط وإنما عليها الحصول على المعلومات الخارجية الملائمة أيضاً ومعرفة رغبات الزبائن والعمل على تلبيتها بأقل تكلفة ممكنة وفي ظل هذه البيئة أصبحت النظم التقليدية لقياس التكاليف عاجزة عن توفير المعلومات التي تلائم أهمية استخدام الموارد للوحدات الاقتصادية وهذا ما



يمثل مشكلة البحث ومن هنا ظهرت الحاجة إلى استخدام مدخل التكلفة على أساس المواصفات كونه يساعد على القياس السليم والموضوعي لتكاليف المنتجات وتخفيض تكاليف المنتج من خلال التحكم في المواصفات المصممة للمنتج بالاعتماد على معلومات هندسة القيمة لأن تكلفة أي منتج يتم تحديدها في مرحلة التصميم على ضوء خصائص ومواصفات ذلك المنتج وبالتالي يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة للوحدة الاقتصادية عند تحليل ربحية الزبون، إضافة لتحسين كفاءة استخدام المواد والطاقة والعمل على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتأتي أهمية تطبيق تقنية التكلفة على أساس المواصفات من أهمية استعمال تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية ومنها التكلفة على أساس المواصفات في الوحدات الاقتصادية لما لها من فائدة في تقديم معلومات ملائمة ذات كفاءة وجودة عالية في مجال محاسبة التكاليف والإدارية تساعد هذه الوحدات في تحقيق أهدافها وضمان بقاءها في ظل البيئة التنافسية الشديدة وبما يساعد في زيادة الأرباح وتلبية متطلبات الزبون من خلال تحسين استخدام الموارد المتاحة، كما توفر تقنية التكلفة على أساس المواصفات المعلومات الملائمة التي تحتاجها الإدارة وفي الوقت المناسب للإدارة الوحدة الاقتصادية ومساعدتها للقيام بوظائفها ومواجهة التحديات التي تواجهها وضمان استمراريتها في السوق .

منهجية البحث ودراسات سابقة

- (منهجية البحث):.

1.2 مشكلة البحث: Research Problem:

في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالمنافسة الشديدة أصبحت متطلبات وحاجات الزبائن للسلع والخدمات المقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية وماتحمله من مواصفات وجودة واسعار تلك المنتجات هي العوامل الرئيسية والمؤثرة والتي ينبغي ان تلبىها الإدارة بأعلى جودة وكفاءة من خلال انتاج السلع والخدمات ذات المواصفات التي تلبى حاجات ومتطلبات الزبائن وانتاج ما يمكن تسويقه بدلا من تسويق ما يمكن انتاجه وبذلك أصبحت مواصفات المنتج هي الموجه الاساس لعملية اختيار انتاج معين دون غيره من المنتجات، إلى جانب ذلك فان الاهتمام بالاتجاهات التنافسية والاستدامة. وهنا تبلورت لدى الباحث المشكلة المطلوب البحث فيها وهي عدم استعمال التقنيات الكفوية الحديثة من قبل الوحدات الاقتصادية في هذا المجال ومنها تقنية التكاليف على أساس المواصفات لأغراض الاستخدام الأمثل للموارد للوحدات الاقتصادية، إذ أصبحت الأدوات التقليدية لمحاسبة التكاليف والإدارية عاجزة عن تقديم البيانات الكافية للإدارة عن تكاليف الهدر والضياع الناتجة أثناء عمليات الانتاج في الموارد الطبيعية والتشغيلية، وبالتالي تنعكس على عدم كفاءة الانتاج وانخفاض جودة المنتج وعدم مواكبة تطلعات الزبائن .

لذلك يمكن التعبير عن مشكلة البحث الحالي من خلال التساؤلات التالية :.



- أ- هل يسهم تطبيق تقنية التكاليف على اساس المواصفات في تلافي اوجه القصور في انظمة التكاليف التقليدية للوحدات الاقتصادية العراقية؟
- ب- هل يسهم تطبيق تقنية التكاليف على اساس المواصفات في مجال تحسين استخدام الموارد المتاحة للوحدات الاقتصادية العراقية؟

2.2. اهمية البحث: Research Importance:

تأتي اهمية البحث من اهمية استعمال تقنية التكلفة على اساس المواصفات وتطبيقها في الوحدات الاقتصادية لما لهما من فائدة في تقديم معلومات ملائمة ذات كفاءة وجودة عالية في مجال محاسبة التكاليف والادارية تساعد هذه الوحدات في تحقيق اهدافها وضمان بقاءها في ظل البيئة التنافسية الشديدة وبما يساعد في زيادة الارباح والتوجه نحو الزبون من خلال تحسين استخدام الموارد المتاحة.

ويمكن توضيح اهمية البحث من خلال النقاط التالية .:

- ا- ان تطبيق تقنية التكاليف على اساس المواصفات يمكن ان يسهم في تحسين استخدام وتلبية حاجات الموارد الزبائن، من خلال توفير المعلومات التي تحتاجها وفي الوقت المناسب للإدارة الوحدة الاقتصادية ومساعدتها للقيام بوظائفها ومواجهة التحديات التي تواجهها في البيئة الصناعية .
- ب مساعدة الوحدة الاقتصادية على الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والطاقة ، من خلال تطبيق تقنية التكاليف على اساس المواصفات .
- ج- ان تطبيق التقنيات الكفوية الاستراتيجية كتقنية التكاليف على اساس المواصفات له اهمية كبيرة حيث تسهم بإضافة وفورات كفوية الى الوحدات الصناعية
- د- دعم نمو واستمرارية الوحدات الاقتصادية العراقية والمساهمة بتطوير نظم التكاليف الحالية.

3.2. هدف البحث: Research Objective:

يسعى البحث الحالي الى تحقيق الاهداف الاتية .:

- ا- بيان المرتكزات المعرفية لتقنية التكاليف على اساس المواصفات ودورها في تحسين استخدام الموارد.
- ب- تطبيق تقنية التكاليف على اساس المواصفات في احدى الوحدات الاقتصادية العراقية لأغراض تحسين استخدام الموارد لهذه الوحدة .
- ج- تقديم توصيات يمكن ان تساعد الوحدات الاقتصادية في تحسين استخدام الموارد المتاحة للوحدات الاقتصادية العراقية.



4.2. فرضية البحث : Research Hypothesis

يهدف البحث الى اختبار الفرضية التالية .:

(يمكن تطبيق تقنية التكاليف على اساس المواصفات في المصنع عينة البحث لأغراض تحسين استخدام الموارد المتاحة في الوحدات الاقتصادية العراقية).

5-2: منهج البحث وجمع البيانات Research approach and Data collection

لغرض تحقيق هدف اهداف البحث تم اتباع منهجين علميين ، هما المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي ، حيث تم اتباع المنهج الاستنباطي في الجانب النظري، اما المنهج الاستقرائي تم اتباعه في الجانب التطبيقي من البحث ، وكما يأتي.:

المنهج الاستنباطي (Deductive Approach) -

تم الاعتماد على المصادر التالية :

1-الكتب العربية والاجنبية المتوفرة في المكتبات وفي الانترنت.

2.البحوث و الدوريات والرسائل والاطاريح الجامعية المتوفرة في المكتبات وفي الانترنت .

المنهج الاستقرائي (Inductive Approach) -

من خلال الزيارات الميدانية لعينة البحث ومقابلة المديرين والمسؤولين عن عينة البحث، فضلا عن تطبيق خطوات تقنيتي التكاليف على اساس المواصفات ومحاسبة تكاليف تدفق المواد في عينة البحث واستخلاص النتائج لهدف تقديم مقترحات وتوصيات.

5:2حدود البحث (Research Boundaries)

يمكن توضيح الحدود المكانية والزمانية للبحث من خلال ما يلي :

- الحدود المكانية للبحث :

- مجتمع البحث : جميع الشركات الصناعية العراقية .

- عينة البحث : تم اختيار مصنع اطارات الديوانية .

الحدود الزمانية للبحث: تم الاعتماد على البيانات المالية والكفوية في المصنع عينة البحث عن لعام (2016) لغرض الايفاء بمتطلبات الجانب التطبيقي للبحث ، فقد تم اختيار العام 2016 للاسباب التالية :

ا- الاستمرار بالانتاج وبشكل كامل لهذا العام .

ب- التلكؤ والتوقفات التي حصلت في باقي الاعوام .



ث- حصل الباحث على البيانات كاملة لهذا العام .

- (دراسات سابقة)

هناك العديد من الدراسات السابقة منها : (المحمود: 2007)، (الربيعي: 2015) ، (سرور وآخرون: 2019)

(Almashkor et . al 2020)

- اذ تناولت دراسة (المحمود: 2007) مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة، وهي دراسة تطبيقية لمصنع الشعبي للبلاستيك /السعودية

وهدفت الدراسة الى تهدف الدراسة الى بيان مبررات وتطوير مدخل استعمال قياس التكلفة على اساس المواصفات في قياس كلف المنتجات، وكذلك بيان متطلبات وخطوات تطبيق مدخل التكلفة على اساس المواصفات في ظل التطوير المقترح لقياس كلف المنتجات، والعمل على تطبيقه في احدى الوحدات الاقتصادية الانتاجية ودراسة بيان اثر تطبيقه على تلك الوحدة الاقتصادية، وتوصلت الدراسة الى امكانية تطوير مدخل التكلفة على اساس المواصفات بالشكل الذي يساعد على الاستخدام الافضل للموارد المتاحة والاستغلال الامثل للطاقة واختيار التوليفة الافضل لمستويات الانجاز بكل صفة من مواصفات الانتاج لتحقيق اكبر منفعة للوحدة الاقتصادية وتلبية رغبة الزبون.

- كما اشارت دراسة (الربيعي: 2015) الى تكامل قياس التكلفة على اساس المواصفات وتقنية التكلفة المستهدفة واثره في تحقيق المزايا التنافسية وهي دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية /بغداد، وهدفت الدراسة الى بيان دور التكامل بين تقنية التكلفة على اساس المواصفات وتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، ولضمان الحصول على الحصة السوقية الاكبر في ظل المنافسة الشديدة، وتوصلت الدراسة الى ان معرفة المواصفات الاساسية للمنتجات يقدم للإدارة رؤية واضحة عن تكلفة كل مواصفة وما تشكله من اهمية لدى الزبائن وتسهم ايضا في تحديد مواطن التبذير والاسراف فيما يخص التكاليف.

- في حين ذهبت دراسة (سرور وآخرون: 2019) الى بيان دور تقنية التكلفة على اساس المواصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة اثار العولمة وهي دراسة تطبيقية في شركة الاصباغ الحديثة /بغداد، وهدفت الدراسة الى ان استعمال تقنية التكلفة على اساس المواصفات يؤدي الى دعم الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية من اجل مساعدتها في مواجهة العولمة، وتوصلت الدراسة الى اعتماد تقنية التكلفة على اساس المواصفات على هندسة القيمة يسهم في تحقيق الجودة المطلوبة، باعتبار الجودة تمثل مطابقة المنتج للمواصفات المرغوبة من قبل الزبائن.

- كما سلطت دراسة (Almashkor et . al 2020) الضوء على اهمية استعمال التكلفة على اساس المواصفات في تسهيل عمل الادارة، حيث هدفت الدراسة الى تحليل ربحية الزبائن باستخدام مدخل التكلفة على اساس المواصفات من خلال قياس الكلف على مستوى الزبائن وتحديدها وتحليل الربحية اعتمادا على المواصفات المطلوبة من قبل الزبائن وتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، وتوصلت الدراسة الى ان التكلفة على اساس المواصفات واحدة من اهم طرق تقدير التكلفة كما يتطلب تنفيذ تقنية التكلفة على اساس المواصفات تكلفة عالية مقارنة بأنظمة التكلفة التقليدية .

3 . التأطير النظري.

1.3. التكاليف على اساس المواصفات (ABCII) – النشأة والتطور.

ترجع البدايات الأولى للاهتمام بتقنية التكلفة على أساس المواصفات إلى عام 1990 من القرن العشرين عندما عمل Bromwich على تطوير المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع الأخذ بنظر الاعتبار المنافع التي يقدمها المنتج إلى الزبون ومدى مساهمتها في تحقيق الميزة التنافسية، حيث قام Bromwich بالمقارنة بين التكاليف المتعلقة بمواصفات المنتج وبين ما يدفعه الزبون مقابلها وتوصل في حينها إلى انه يمكن للمحاسبين الإداريين أن يقوموا بدور مهم في قياس كلف



المواصفات المجهزة إلى الزبون وكذلك إعداد تقارير منتظمة بذلك ، كما وتوصل إلى إن تحديد تكلفة أي مجموعة من المواصفات التي ترغب الوحدة الاقتصادية طرحها إلى السوق يُسهم بالوصول إلى مستوى التكلفة التنافسي

(Drury ،2008: 574)

كما أكد Bromwich في دراسة أخرى أعدها مع Bhimani عام 1991 بوجود مدخلين رئيسيين للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية يستند المدخل الأول على أساس تحديد تكلفة مواصفات منتجات الوحدة الاقتصادية، أما المدخل الثاني يستند على أساس تحديد تكلفة الوظائف التي توفرها المنتجات إلى الزبائن والتي تأخذ بنظر الاعتبار مؤشرات السوق ، وهنا يتضح بصورة جلية دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالربط بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق

(عبد العظيم ، 2005 : 23).

فيما قدم Walker ما بين عامي 1991-1992 مقترحاً يستند على أساس عملية الربط بين تقنية التكلفة على أساس النشاط ABC وبين تقنية التكلفة على أساس المواصفات ABCII من خلال تحديد تكلفة تنفيذ كل مواصفة على أساس الأنشطة الضرورية لتنفيذها.

2.3. مفهوم وتعريف تقنية التكاليف على أساس المواصفات (ABCII).

(المفهوم)

وفقاً لهذه التقنية يعد الزبون هو المركز الأساسي لكل أنشطة الوحدة الاقتصادية والتي يجب على كافة الإدارات أن تتعاون من أجل إشباع حاجاته لتحقيق الربح المناسب للوحدة الاقتصادية وضمان استمراريتها في ظل المنافسة الشديدة نتيجة تحقق رضا الزبون (Hansen and Mowen, 2015: 699). كما إن المواصفات التي تتماشى مع تفضيلات زبائن الوحدة الاقتصادية هي المواصفات ذات القيمة للمنتج وإن فهم وتحقيق تلك المواصفات التي تحقق قيمة للزبائن تعد العنصر الأساسي في تحقيق قيمة الوحدة الاقتصادية (Barfield et. al, 2003 : 14) ولذلك فإن تقنية التكلفة على أساس المواصفات تعد إحدى التقنيات المقترحة لقياس تكاليف المنتجات وتعد محاولة للوصول إلى التحدد والقياس الأكثر دقة لتكاليف المنتجات بصورة تعمل على توافر معلومات تساهم في ترشيد اتخاذ القرارات وسميت بالتكاليف على أساس المواصفات لأنها تعتمد على مواصفات المنتج وتتخذ أساساً لقياس وتحديد التكاليف.

(Azeez et.al,2020:491)

ويرمز للتكلفة على أساس المواصفات بمصطلح (ABCII) Attributes based costing (II) تعني العدد اثنان باللغة الأتينية تميزاً لها عن التكلفة على أساس النشاط (ABC)

(Eblemsavag,2003:39)

كما ويشير Walker أن تقنية التكلفة على أساس المواصفات ABCII تعد تطويراً لتقنية التكلفة على أساس النشاط ABC فهي توفر معلومات تدعم اتخاذ القرارات الإدارية لتحسين فاعلية الأداء وتحقيق كفاءة التكلفة .

(Walker, 1998: 2)

- (تعريف تقنية التكاليف على أساس المواصفات (ABCII):

1. نظام مشتق من نظام التكلفة على أساس الأنشطة يوفر تحليلاً مفصلاً عن التكاليف والمنافع واحتياجات الزبائن.

(Walker,1992:45)



2- بأنها التقنية التي تقوم بقياس التكلفة من خلال تحديد موجهات التكلفة لمواصفات المنتج ومن ثم تحديد التكاليف الخاصة بهذه الأنشطة. (Sandborn, 2013: 93)

3- أسلوب محاسبي يقوم على قياس التكاليف اعتمادا على المواصفات التي يصمم المنتج على ضوءها وعن طريق مستويات انجاز كل صفة من صفات المنتج حيث يمكن تحديد مفهوم قياس كلفة المواصفات عن طريق تحليل العلاقة بين الكلفة والمنفعة التي يحصل عليها الزبون من المنتجات وتعتبر الشيء الاساسي لتحديد المواصفات والتي تستخدم تلك المواصفات لقياس كلفة المنتجات (سرور، 2017:102).

3.3. اهمية تقنية التكلفة على اساس المواصفات :

- اهمية تقنية التكلفة على اساس المواصفات للوحدات الاقتصادية.

ان استمرار الوحدات الاقتصادية في سوق المنافسة اصبح متوقفاً على مدى مقدرتها على تقديم ما هو الافضل من المنتجات بمواصفات عالية وتكلفة منخفضة للحفاظ على حصتها السوقية او سعيها الى توسعة تلك الحصة ، لذا نجد ان التكلفة على اساس المواصفات هي ذات اهمية بالنسبة للوحدة الاقتصادية كونها تحقق الاتي :

1. تخفيض التكاليف Reduce costs: توفر تقنية (ABCII) معلومات حول تكلفة كل صفة من صفات المنتج بما يساعد الادارة في عملية اتخاذ القرارات والخاصة بمستوى انجاز كل مواصفة من عدمها على ضوء بيانات التكلفة المتوفرة لديها مع الحفاظ على منفعة الزبائن من منتجاتها وكذلك زيادة مبيعات الوحدة الاقتصادية (مجد ، 2018: 12)
2. الاستعمال الامثل للموارد Optimum use of resources : يمكن النظر الى الموارد على انها كل ما تحتاجه الوحدة الاقتصادية في مزاولة نشاطها من إنتاج السلع او تقديم الخدمات وازضافة قيمة للزبائن اذ تقسم الموارد الى طبيعية مثل الحصول على المواد الأولية للإنتاج السلع او بشرية تتمثل بخدمات الافراد العاملين عن طريق العمل على تطوير وتحسين مهاراتهم وقدراتهم لتحقيق اعلى مستوى للأداء ، ان تقنية (ABCII) بما تقدمه من معلومات حول صفات المنتج يمكن الادارة من الوصول الى الاستعمال الامثل لتلك الموارد بما يحقق انتاجية ذات مواصفات مرغوبة من قبل الزبائن (سرور ، 2019: 180-181).

3. تحديد الاسعار determining prices : تسعى الوحدة الاقتصادية على تحديد سعر تنافسي لمنتجاتها في ضوء صفات المنتج والذي يحقق اشباع ومنفعة للزبائن اذ ان تقنية (ABCII) تساعد على دراسة السوق والتعرف على اسعار المنتجات المماثلة ومدى رغبة الزبائن للحصول على المنتج بسعر تنافسي (Horngren ,et.al,2012:439).
4. تحسين المنتج Product improvement: ان المعلومات التي تقدمها تقنية (ABCII) عن واقع الاسواق وما هي التطورات التكنولوجية الداخلة في تكوين المنتجات تسهم في جعل التحسينات من اوليات الوحدة الاقتصادية على امتداد سلسلة القيمة من خلال ادخال مواصفات جديدة بما يمكن الوحدة من تقديم منتجات تنافس المنتجات الاخرى من حيث الجودة (Hilton, 2008: 232) .

وهناك العديد من المزايا التي يمكن تحقيقها للوحدات الاقتصادية التي تستخدم تقنية التكاليف على اساس المواصفات (ABCII) وكما يلي : (طه، 2010:44-43)، (إبراهيم، 2004: 25).

1-ان تقنية (ABCII) تقوم على أساس مواصفات المنتج مما يعتبر ترجمة لاحتياجات ورغبات الزبائن لذلك فهو يحقق تكاملاً بين مفاهيم إدارة التكلفة والمفاهيم الحديثة لبيئة الإنتاج المعاصرة.



2-إن تقنية (ABCII) توفر نتائجاً أكثر دقة مما يجعله أداة فعالة لترشيد القرارات وإجراء تحليل لربحية المنتجات في الأجلين القصير والطويل.

3-توفر تقنية (ABCII) معلومات تُمكن من تخطيط ورقابة التكاليف الإختيارية خاصة في المشروعات الاستثمارية في مجالي تحسين وتطوير المنتجات.

4-يركز مدخل (ABCII) على مرحلة التصميم (تحديد مواصفات المنتج) وتخفيض تكلفة المنتج وبالتالي فهو أسلوب يركز على التخطيط أكثر من تحليل تكاليف الفترة الماضية.

5-تساعد تقنية (ABCII) على تحديد الطاقات غير المستغلة وإعادة تخصيصها بما يحقق منافع إضافية للوحدة الاقتصادية.

6-من خلال تقنية (ABCII) يمكن تحديد تكلفة كل مستوى من مستويات الإنجاز بدقة وعدالة دون تشويه للتكلفة.

7-تعمل تقنية (ABCII) على قياس التكلفة الفعلية لكل مستوى من مستويات الإنجاز مُتمثلة في تكلفة الموارد المستنفدة فعلاً في الأنشطة الضرورية وتلك الأنشطة التي تضيف قيمة مع استبعاد تكلفة الموارد المستنفدة في الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة.

5.3: اوجه الاختلاف بين التكاليف على اساس الانشطة وبين التكاليف على اساس المواصفات .

جدول (1)

ABC	ABCII
إن هدف التكلفة وفق هذا المدخل هي الأنشطة	إن هدف التكلفة وفق هذا المدخل هي مواصفات المنتج
يقوم على فكرة إن المنتج يتطلب مجموعة من الأنشطة وهذه الأنشطة تستهلك موارد	يقوم على فكرة إن المواصفات تتطلب أنشطة والأنشطة تستهلك موارد
ينظر إلى المنتج كوحدة واحدة	ينظر إلى المنتج باعتباره حزمة من المواصفات وإن كل مواصفة هي بمثابة منتج
لا يراعي تفضيلات الزبائن لأن الأنشطة هي موجه التكلفة	يراعي تفضيلات الزبائن من حيث المواصفات والخصائص التي يرغبونها في المنتج
يركز على الأنشطة المستهلكة في سبيل انتاج المنتج مما يعني تركيزه على البيئة الداخلية فقط	يركز على منافع المواصفات الخاصة بالمنتجات التي تجهز إلى الزبون وتعتبر إن هذه المواصفات هي هدف التكلفة وبذلك فهو يراعي البيئة الخارجية المتمثلة بتفضيلات الزبون إضافة إلى البيئة الداخلية
تحدد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي ساهمت ببناؤه	تحدد تكلفة المنتج بتجميع كلف المواصفات التي تكون المنتج
لا يتلاءم مع فكرة انتاج ما يمكن بيعه لأنه لا يراعي تفضيلات الزبائن	يتلاءم مع فكرة انتاج ما يمكن بيعه بدلاً من بيع ما تم انتاجه
لا يوفر مقاييس مباشرة حول الجودة	من الممكن ان يوفر مقاييس عن الجودة
يعتبر بمثابة جزء من مدخل ABCII	يعتبر هذا المدخل أوسع من مدخل ABC
تجمع التكاليف إلى مجمع تكاليف النشاط	تجمع التكاليف إلى مجمع تكاليف المواصفة

المصدر: إبراهيم. محمود عبد الفتاح، 2004"تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات ABCII بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد 2، جامعة المنصورة، مصر،

لذلك يتضح مما سبق ان (ABCII) تقنية كلفوية معاصرة تختلف عن التكاليف التقليدية كون تقنية التكاليف على اساس المواصفات تولي اهتماما اكبر بتلبية رغبات الزبون فضلا عن كونها اداة توفر معلومات مفيدة وعلى درجة من الاهمية للإدارة الوحدة الاقتصادية تساعد على لاتخاذ القرارات التي تسهم في تحسين استخدام الموارد المتاحة للوحدات الاقتصادية .



الخطوات الاساسية لتطبيق التكاليف على اساس المواصفات

الخطوة الاولى / تحديد المواصفات Attributes determination

تعد الخطوة الاساسية والمهمة في تقنية التكلفة على اساس المواصفات هي تحديد مواصفات المنتج حسب حاجات ورغبات الزبائن بحيث تسهم في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية .

1- دراسة السوق: على الوحدات الاقتصادية الاخذ بنظر الاعتبار مجموعة من الحقائق عند دراسة السوق فاذا كان الامر يتعلق بعرض منتج جديد في الاسواق عليها بدراسة معمقة عن المنتج الجديد وهل يتناسب مع البيئة التي يعرض المنتج بها ، اما اذا كان الامر يتعلق بإدخال تحسينات على منتج موجود لديها فعليها دراسة وتحليل الوسائل لكي يتم عن طريقها تطوير وتحسين المنتج وبما يتواءم مع تطورات الاسواق المنافسة . (المحمود، 2007: 179)

2- رغبات الزبائن: العمل على دراسة رغبات الزبائن واي المواصفات التي يرغب بها لكي يتم تصميم المنتج بحسب رغباته والعمل على تجنب المواصفات السلبية التي لا تتماشى مع رغباته لذلك على الوحدة الاقتصادية ان تعمل جاهدة على ارضاء زبائنها عن طريق جودة المنتجات المقدمة لهم وهذا يؤدي في نهاية الامر الى حفاظ الوحدة الاقتصادية على زبائنها (Gustafsson, 2005: 210-218)

الخطوة الثانية / تصنيف المواصفات Attributes classification

ان مرحلة تصنيف المواصفات تعتبر مرحلة مهمة بالنسبة للوحدة الاقتصادية اذ يتم من خلالها السيطرة على اتجاه ورغبات الزبائن نحو المنتجات بحيث تسعى الى تقديم منتجات بمواصفات مهمة ومميزة عن باقي المنتجات . ويمكن تصنيف المواصفات كما يلي (ALSaqir, 2011: 79) :

1. مواصفات اساسية : هي تلك المواصفات التي تساهم في تكوين المنتج وهي تتمثل بخصائص المنتج الاساسية اذ يستطيع المنتج تأدية وظائفه عن طريق تلك المواصفات ، واذ ان الوحدة الاقتصادية تسعى عن طريق وضعها لتلك المواصفات الى تقديم منتج يفوق مواصفات المنتجات المنافسة بجودة عالية وكلفة مخفضة وبسر مناسب .

(الدفاعي، 2019 : 3)

2. مواصفات ثانوية : بعد ان تم تحديد المواصفات الاساسية عند تصميم المنتج بما يواكب التطورات وبحسب رغبات الزبائن هناك مواصفات ثانوية تكون مكملة لعمل المواصفات الأساسية او تضع الوحدة الاقتصادية مواصفات اخرى تصنيف الجمالية للمنتج بحيث تجعل الزبائن امام مجموعة من البدائل لكي يتم اختيار البديل الامثل بين تلك البدائل من حيث الشكل او اللون او العطر وغيرها من الصفات الشكلية او المظهر عند تصميم المنتج وبما يفضله الزبائن .

(Nowlis and Simonson, 1997: 205-218)

الخطوة الثالثة / تحديد الانشطة Activities determination

ان الغرض من تحديد الانشطة وتحليلها هو لمعرفة مدى اهميتها ومقدار مساهمتها في اضافة قيمة للمنتجات لكي يتسنى معرفة او التمييز بين الانشطة التي تصنف قيمة والانشطة التي لا تصنف قيمة مع امكانية التخلص منها ، فضلا عن معرفة مدى مساهمتها في تتبع التكاليف والعمل على تخفيضها وتلك الانشطة هي : (الصغير ، 2011 : 81)

A- أنشطة تصنف قيمة : وهي تلك الانشطة التي عند حذفها واستبعاد تكاليفها سوف يؤدي الى انخفاض قيمة المنتجات ومن ثم سوف تنخفض فائدة ومنفعة الزبون من استعمال المنتجات لأنها تعد مواصفات اساسية في المنتج (Horngren et . al, 2015: 525) .



B-انشطة لا تصيف قيمة : وهي تلك الانشطة التي ان تم استبعادها واستبعاد كلفتها فان ذلك لا يؤثر على القيمة الفعلية او فائدة ومنفعة المنتجات التي يحصل عليها الزبائن مثل تكلفة المنتجات المعيبة او طريقة تخزين المواد الاولية اي انها تمثل كلفة الانشطة التي لا تصيف قيمة للزبون
(الجنابي ، 2004: 22-23).

الخطوة الرابعة / تحديد كلفة انجاز كل صفة من صفات المنتج Determine the production cost of each attribute
في عام 1994 قدم (Partridge & Perren) مخطط وضح فيه تقسيم تكاليف المنتج وفقا لتقنية ABCII عن طريق تحليل تلك التكاليف التي لها علاقة بمواصفات المنتج و قياس كلفة كل صفة من صفات المنتج وبحسب مستوى انجاز كل صفة (9 : 2019 : Jasim) (Inglis , 2005: 87)

الخطوة الخامسة : تحديد تكلفة المنتج Determine product cost

يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة النهائية للمنتج عن طريق جمع تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج اذ ان كل مستوى من مستويات الانجاز يعد منتجاً بحد ذاته وان كلفة المنتج عند اي مستوى من مستويات الانجاز يتكون من كلفة الانشطة التي تصيف قيمة لمستويات الانجاز وكلفة الانشطة المهمة التي لا تصيف قيمة للمنتج .
(محمود،2018 : 11).

6.3.: الاطار النظري لتحسين استخدام الموارد.

تعريف الموارد:

- هي كل ما تحتاجه الوحدة الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات ومزاولة انشطتها واطراف قيمة للزبائن وتشمل الموارد المواد الخام والطاقة وعدد ساعات تشغيل الآلات والعمال.

(علي،2013: 267)

كما عرفت ايضا : هي المكون الاساسي الذي تحصل عليه الوحدة الاقتصادية لتوليد استحقاقات مقبلة
(White,2011:13)

خصائص الموارد : بحسب تتميز الموارد بالخصائص الاتية :

- قابلية المورد :وتعني قدرة المورد على ايجاد القيمة سواء لكل مورد وحده او بالتفاعل مع الموارد الاخرى وهي خاصية وصفية للموارد تتعلق بتدريب العمال وجودة الآلات الازمة لتقديم وتسليم الخدمة .
- بطاقة الموارد : وتمثل كمية المخرجات لكل مورد التي تسهم بها في اداء الخدمات او الجهد الكامن في المورد للقيام بعمل معين .
- هيكل وسلوك التكاليف : حيث ان تكاليف الموارد تعكس خصائص الموارد الافراد لهم اجور ومزايا نقدية مدفوعة والآلات مورد تحتاج الى قطع غيار وصيانة وطاقة .

(White,2008:6)

- تقسيمات الموارد :يمكن تقسيم الموارد الى ثلاث اقسام وكما يلي:..

- 1-الموارد ذات الطاقة المحددة / تعني الموارد التي تمتلك طاقات وقدرات محددة وللحصول عن مقدار اضافي من تلك الموارد لا بد من بذل المزيد من الجهد للحصول على هذه الطاقة ومن امثلتها الآلات والمعدات والعمالة المباشرة.



ب- الموارد ذات الطاقات غير المحددة / وهي تلك الموارد التي لا يوجد لها طاقات محددة ويمكن للوحدة الاقتصادية الحصول عليها كلما ارادت دون اي تكاليف اضافية للطلب فتكاليف الاستحواذ لهذه الموارد تساوي تكاليف الاستهلاك ومن امثلتها الهاتف والكهرباء والغاز .

ج- موارد ذات طاقة عاطلة / وهي الموارد التي لم توظف ضمن النشاط الاساسي حيث لا يتطلب منها اداء نظرا لضعف الطلب او حجم الطاقة الزائدة مثل وجود عدد من الاسرة الزائدة في مستشفى معين والتي لا تستخدم بسبب انخفاض عدد المرضى مما يؤدي الى طاقات غير مستغلة في النشاط .

(Webber and Clinton,2004:23)

3-2-3: دور تقنية التكاليف على اساس المواصفات في تحسين استخدام الموارد .

يتمثل دور تقنية التكلفة على اساس المواصفات باعتبارها تقنية تعنى بإدارة الكلفة حيث لإدارة الكلفة اهداف واضحة تسهم في تحسين استخدام موارد الوحدة الاقتصادية وكما يلي: (محمد،2016: 42)

ا- قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة الوحدة الأساسية وتحسين فاعلية استخدام الموارد والانشطة وتحسين ادائها مستقبلا.

ب- امداد ادارة الوحدة الاقتصادية بالمعلومات التي تساعد على استعمال مواردها بكفاءة وفاعلية.

ت - تحقيق الاستعمال الاقتصادي والامتثل لموارد الوحدة المتاحة الاسراف وسوء الاستعمال وتوجيه التكلفة الى الانشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج .

ث- حذف التكاليف التي لا تضيف قيمة وهي التكاليف التي يمكن تجنبها والتي لا تؤثر على قيمة المنتج .

ويتضح مما سبق ان لتقنية التكلفة على اساس المواصفات في تحسين استخدام موارد الوحدة الاقتصادية حيث ان جوهر هذه التقنية يستند الى الاستخدام الامثل للموارد والطاقة والحد من الفاقد والضياع لتلك الموارد بما يحقق رغبات الزبائن واستمرارية الوحدة الاقتصادية .

1-7: الجانب التطبيقي .

2-7: نبذة تعريفية عن مصنع إطارات الديوانية .

يقوم مصنع إطارات الديوانية بإنتاج الإطارات بمختلف الاحجام ، وهو يُعد من الركائز الأساسية للاقتصاد الوطني ويحتل مكانة متميزة بين مصانع الشركة ، وبالرغم من ذلك فإنه قد عانى من تدني كبير في مستويات الإنتاج ، إذ أصبح الإنتاج يقل بكثير عن مستويات الطاقة التصميمية ، والمتاحة ، وما تم التخطيط له من إنتاج وكما هو موضح في الجدول رقم (9) والذي يخص نوعين من المنتجات (إطار حجم 1200 – 20 ، إطار حجم 1200 - 24) ، مما أدى الى إيقاف إنتاج العديد من المنتجات ، كما أن إنتاج البعض منها أصبح غير منظم وهذا يعود الى ما خلفته أحداث (2003) التي شهدها البلد والتي أدت الى حدوث تغيير كبير على مستوى السوق ، ودخول منتجات منافسة متعددة ذات أسعار وجودة منخفضة ، مع عدم فرض الضرائب على المنتج المنافس ، وضعف التمويل من قبل الدولة ، فضلاً عن ارتفاع تكاليف الإنتاج الامر الذي جعل الإنتاج يسير نحو التدهور وهذا ينسحب على جميع مصانع الشركة مجتمع البحث.



ولأغراض هذا البحث سيتم الاعتماد على بيانات سنة (2016) بسبب توفرها حيث ان الظروف الانتاجية قبل هذه السنة غير جيدة بسبب التوقفات الكثيرة ، كما سيتم اعتماد الاطار حجم 24-1200 كعينة للبحث .
تطبيق تقنية التكاليف على اساس المواصفات لتحسين استخدام الموارد .
سيتم في هذا المبحث تطبيق تقني (التكاليف على اساس المواصفات ، التي تم التطرق اليها سابقا في الجانب النظري للبحث وكما يلي :

3-2-1: خطوات تطبيق تقنية التكاليف على اساس المواصفات .

تم اتباع الخطوات التالية لتطبيق تقنية التكاليف على اساس المواصفات ABCII

1. تحديد حاجات ورغبات الزبائن. Determining the needs and desires of customers.

يقصد بها قدرة المنتج على الاستجابة لتوقعات ورغبات الزبائن بصفة مستمرة، ويتطلب إتمام هذه الخطوة معرفة المستفيدين من المنتج ورغباتهم، وسرعة وكفاءة التواصل معهم، وتوقع التغييرات المحتملة في قيم المواصفات من وجهة نظر الزبائن، ومن خلال دراسة السوق تبين ان هناك حاجة ورغبة لمنتج مصنع اطارات الديوانية من قبل الزبون وذلك لجودتها ونوعيتها .

2. تحديد المواصفات الأساسية للمنتج. Determine the main specifications of the product.

يتم تحديد المواصفات الرئيسية للمنتج والتي تشكل الدافع الرئيسي لاقتناء المنتج وفقاً لوجهة نظر الشركة في تحديد تلك المواصفات التي تم على أساسها تصميم وتصنيع المنتج وبعد دراسة المنتج والمقابلات التي اجراها الباحث مع المهندسين في المصنع توصل الباحث إلى ان المواصفات الرئيسية للمنتج هي:

1. الحجم (Size): ويعني اتاحة وتوفر المنتج بإحجام مختلفة ، وكل حجم يعبر عن مستوى معين من مستويات تحقيق المواصفة وان توفر المنتج بحجمين يمكن ان يفي بمتطلبات السوق الحالية .
2. الامان (Safety): وتعبر هذه المواصفة عن متانة الاطار والامان الذي يوفره المنتج من حيث الشكل الخارجي ، ومن خلال المواصفات التي يتمتع بها الاطار فان عنصر المتانة و الامان تتوفر في الاطار من حيث الاجزاء الداخلية والشكل الخارجي .
3. الجمالية (Aesthetic): وتمثل المظهر الخارجي للمنتج والذي يمكن أن يكون أحد الدوافع لاقتناء المنتج من قبل الزبون ، إذ يتمتع منتج المصنع بجمالية تضاهي الاطارات المستوردة وتتفوق عليها من حيث النقشة والشكل.
4. الملائمة للاستخدام (Convenient to Use): تتمثل بمدى ملائمة المنتج للزبون كسرعة وسهولة استعمال المنتج ، حيث يتمتع منتج المصنع بملائمة لاحتياجات الزبائن.

3. تحديد اجزاء المنتج المرتبطة بكل مواصفة Identify the parts of the product associated with each specification

استطاع الباحث وبلاستعانة بالخبرات الهندسية الموجودة في المعمل ومن خلال المعايشة الميدانية تحديد أجزاء الاطار وما ترتبط به من مواصفات مطلوبة من الزبائن وكما يلي .:



جدول (2)

اجزاء الاطار حجم (24-1200) والمواصفات المرتبطة بها .

ت	التفاصيل	الحجم	الامان	الجمالية	الملائمة للاستخدام
1	مطاط 1500 (SBR)	✓ (5.57%)	✓ (11%)	✓ (20%)	✓ (63%)
2	مطاط طبيعي	✓ (47.3%)	✓ (20%)	✓ (30%)	✓ (3%)
3	كاربون GPF/ FEF SRF/ ISAF	✓ (20.8%)	✓ (40%)	✓ (30%)	✓ (9%)
4	انوكس HP	✓ (0.50%)	✓ (1%)		✓ (98%)
5	CBS	✓ (0.24%)	✓ (1%)		✓ (99%)
6	اسكورز	✓ (0.03%)	✓ (1%)		✓ (99%)
7	IPPD	✓ (0.39%)	✓ (1%)		✓ (99%)
8	IT MBTS	✓ (0.02%)	✓ (15%)		✓ (85%)
9	OBTS	✓ (0.34%)	✓ (15%)		✓ (85%)
10	ريناسيت	✓ (0.04%)	✓ (1%)		✓ (99%)
11	ريزوسينول	✓ (0.10%)	✓ (1%)		✓ (99%)
12	ريتارد	✓ (0.07%)	✓ (15%)		✓ (85%)
13	حامض الستيارك	✓ (1.23%)	✓ (5%)		✓ (94%)
14	او كسيد الزنك	✓ (2.12%)	✓ (5%)		✓ (93%)
15	NY 1402 F100	✓ (8.08%)	✓ (50%)		✓ (42%)
16	NY 1402 F 75	✓ (2.67%)	✓ (35%)		✓ (62%)
17	بانوب	✓ (0.08%)	✓ (10%)		✓ (90%)
18	مليكان	✓ (0.05%)	✓ (10%)		✓ (90%)
19	اسلاك حديدية	✓ (4.61%)	✓ (60%)		✓ (35%)
20	مطاط ركليم	✓ (0.05%)	✓ (1%)		✓ (99%)
21	زيت ديوتركس	✓ (3.43%)	✓ (20%)		✓ (77%)
22	كاربونات الكالسيوم	✓ (0.54%)	✓ (10%)		✓ (89%)
23	هكساکوتد	✓ (0.05%)	✓ (3%)		✓ (97%)
24	كبريت	✓ (1.25%)	✓ (60%)		✓ (39%)
25	شمع البرافين	✓ (0.59%)	✓ (20%)	✓ (30%)	✓ (49%)

من اعداد الباحث بالاستعانة براء الفنين و مهندسي انتاج الاطار.

يوضح الجدول اعلاه تصنيف مكونات الاطار الى مواصفات المنتج بحسب النسب الداخلة بتكوين الاطار 25-1200 ولكل مواصفة من المواصفات اعلاه.

4. احتساب كلف مواصفات المنتج الخاصة بالمنتج.

Calculating the cost of the product specification for the product

تم تحديد التكلفة الكلية لكل مواصفة من المواصفات ، وكما يلي:.



جدول (3)

احتساب كلف مواصفات الاطار 1200-24

ت	التفاصيل	كلفة الاطار (دينار) 1200-24	الحجم	الامان	الجمالية	الملائمة للاستخدام
1	مطاط 1500 (SBR)	× 13328.0	(5.57%)	(11%)	(20%)	(63%)
2	مطاط طبيعي	× 113973.2	(47.3%)	(20%)	(30%)	(3%)
3	كاربون GPF/FEF SRF/ ISAF	× 18373.6	(20.8%)	(40%)	(30%)	(9%)
4	انوكس HP	× 2816.2	(0.50%)	(1%)		(98%)
5	CBS	× 1590.5	(0.24%)	(1%)		(99%)
6	اسكورز	× 67.3	(0.03%)	(1%)		(99%)
7	IPPD	× 2706.3	(0.39%)	(1%)		(99%)
8	IT MBTS	× 39.9	(0.02%)	(15%)		(85%)
9	OBTS	× 1442.8	(0.34%)	(15%)		(85%)
10	ريناسيت	× 523.8	(0.04%)	(1%)		(99%)
11	ريزوسينول	× 697.6	(0.10%)	(1%)		(99%)
12	ريتارد	× 418.6	(0.07%)	(15%)		(85%)
13	حامض الستيارك	× 1194.2	(1.23%)	(5%)		(94%)
14	اوكسيد الزنك	× 2806.8	(2.12%)	(5%)		(93%)
15	NY 1402 F100	× 49871.7	(8.08%)	(50%)		(42%)
16	NY 1402 F 75	× 16468.4	(2.67%)	(35%)		(62%)
17	بانوب	× 1517.2	(0.08%)	(10%)		(90%)
18	مليكان	× 1428.0	(0.05%)	(10%)		(90%)
19	اسلاك حديدية	× 4876.6	(4.61%)	(60%)		(35%)
20	مطاط ركليم	× 30.5	(0.05%)	(1%)		(99%)
21	زيت ديوتركس	× 317.8	(3.43%)	(20%)		(77%)
22	كاربونات الكالسيوم	× 143.0	(0.54%)	(10%)		(89%)
23	هكساكوتد	× 11.1	(0.05%)	(3%)		(97%)
24	كبريت	× 385.7	(1.25%)	(60%)		(39%)
25	شمع البرافين	× 394.0	(0.59%)	(20%)	(30%)	(49%)

اعداد الباحث بالاستعانة بالاقسام المالية والحسابية للمصنع.

ثم قام الباحث باحتساب التكاليف وفق المواصفات لكل مواصفة من مواصفات الاطار وكانت كما في الجدول التالي:.



جدول (4)

تكلفة كل مواصفة من مواصفات الاطار 24-1200

ت	التفاصيل	الحجم	الامان	الجمالية	الملائمة للاستخدام
1	مطاط 1500 (SBR)	742.3	1466.0	2665.6	8396.6
2	مطاط طبيعي	53909.3	22794.6	341919.9	3419.1
3	كاربون GPF/FEF SRF/ ISAF	3821.7	7349.4	5512.0	1653.6
4	انوكس HP	14.0	28.162		2759.8
5	CBS	3.8	15.905		1574.5
6	اسكورز	0.02	0.673		66.6
7	IPPD	10.5	27.0		2679.2
8	IT MBTS	0.07	5.9		33.9
9	OBTS	4.9	216.4		1226.3
10	ريناسيت	0.2	5.238		518.5
11	ريزوسينول	0.6	6.9		690.6
12	ريتارد	0.2	62.7		355.8
13	حامض الستيارك	14.6	59.7		1122.5
14	اوكسيد الزنك	59.5	140.3		2610.3
15	NY 1402 F100	4029.6	24935.8		20946.1
16	NY 1402 F 75	439.7	5763.9		10210.4
17	بانوب	1.2	1.5		1365.4
18	مليكان	0.7	142.8		1285.2
19	اسلاك حديدية	224.8	2925.9		1706.8
20	مطاط ركليم	0.01	0.3		30.1
21	زيت ديوتركس	10.9	63.5		244.7
22	كاربونات الكالسيوم	0.77	14.3		127.2
23	هكساكوتد	0.0	0.3		10.7
24	كبريت	4.8	231.4		150.4
25	شمع اليرافين	2.3	78.8	118.2	193.0
	المجموع	63296.4	66337.3	42487.7	63377.3

5. تحديد تكلفة المنتج على اساس المواصفات . Determine product cost

تم احتساب كلفة المنتج النهائية من خلال جمع تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج وكما يلي:

مجموع تكاليف المواصفات = مجموع تكاليف مواصفة الحجم + مجموع تكاليف مواصفة الامان

+مجموع تكاليف مواصفة الجمالية + مجموع تكاليف مواصفة الملائمة للاستخدام

$$63377.3 + 42487.7 + 66337.3 + 63296.4 =$$

$$= 235498.7 \text{ دينار (تكلفة المواصفات)}$$

ومن خلال التطبيق اعلاه ، فقد تم تحسين استخدام الموارد المتاحة للمصنع ، حيث يمكن احتساب الوفورات بالتكاليف من خلال مقارنة اجمالي تكاليف انتاج الاطار الفعلية والتكاليف على اساس المواصفات .

الكلفة الفعلية - الكلفة على اساس المواصفات = وفورات بالتكاليف لتحسين استخدام الموارد

$$235643.5 - 235498.7 = 144.8 \text{ دينار}$$



وبذلك يمكن للباحث من اثبات ان فرضية البحث الاولى التي تنص على (ان التوافق بين تقنيتي التكاليف على اساس المواصفات ومحاسبة تكاليف تدفق المواد سيؤدي الى تحسين استخدام الموارد وتحسين الاداء البيئي في المصنع (عينة البحث).

الاستنتاجات والتوصيات .

الاستنتاجات

نعرض في هذا المبحث اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في الجانبين النظري والتطبيقي للبحث .

استنتاجات الجانب النظري:

من خلال عرض الجانب النظري للبحث، تم التوصل الى الاتي :

1. قصور الانظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف في تحديد كلف المنتجات بدقة في ظل تعدد المنتجات واختلاف مواصفاتها.
2. يساعد مدخل (ABCII) على التخطيط للتكلفة من خلال تحديد مستويات انجاز كل مواصفة ثم تحديد تكلفة المنتج الكلية بتجميع كلف المواصفات.
4. تعتبر تقنية التكاليف على اساس المواصفات احد المداخل الحديثة التي تعمل على قياس تكلفة كل صفة من صفات المنتج.
5. تقدم تقنية التكاليف على اساس المواصفات معلومات كلفوية اكثر دقة لإدارة الوحدة الاقتصادية تمكنا من تحسين اتخاذ القرارات واختيار البديل الافضل .
- 6 . ان استعمال تقنية ABCII يساهم بتطوير المنتجات التي تلبى رغبات الزبون وتشجع العاملين على الابتكار والابداع .
7. تسهم تقنية التكاليف على اساس المواصفات ABCII بتحسين استخدام الموارد.

استنتاجات الجانب العملي .

من خلال الجانب العملي للبحث تم التوصل الى الاتي :

1. ان منتج اطار (24-1200) لمصنع اطارات الديوانية يتمتع بمواصفات ومثانة جيدة تضاهي وتتفوق على المنتجات المستوردة .
2. ان مصنع اطارات الديوانية يفتقر إلى تطبيق التقنيات الكلفوية المعاصرة ومنها التكلفة على اساس المواصفات.
- 3 . ان النظام الذي يعتمد عليه مصنع إطارات الديوانية هو نظام (التمويل الذاتي) ويعتمد في شراء المواد الأولية والاحتياطية على ما يتحقق من إيرادات من بيع منتجاته.
- 4 . لم تستخدم ادارة مصنع اطارات الديوانية تقنيات كلفوية من شأنها فصل وقياس التكاليف البيئية عن التكاليف الإجمالية ، لمعرفة مقدار تلك التكاليف ، وبالتالي يمكن معالجتها وتخفيضها مما يخفض الكلف الاجمالية .
5. لم يساهم الجانب الحكومي في توفير الطاقة الكهربائية للمصنع (بدون إنقطاع) ، إذ أن انقطاع التيار الكهربائي أثناء الإنتاج احد المسببات الرئيسية لحصول التلف ، والذي ينتج عنه خسائر كبيرة لا ينبغي أن تتحملها الوحدة الاقتصادية .
- 6 . ان تطبيق التكاليف على اساس المواصفات ABCII في مصنع اطارات الديوانية قد حقق وفورات كلفوية تساهم في الاستغلال الامثل للموارد وتحسين استخدامها.



1.2: التوصيات .

بناءً على الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في الجانبين النظري والتطبيقي للبحث يقدم الباحث مايلي :

1. تطبيق تقنيتي التكاليف على اساس المواصفات لتحسين استخدام الموارد في مصنع اطارات الديوانية.
- 2..ادخال تعديلات على انظمة التكاليف التقليدية و تبني المداخل التقنية الحديثة لتحسين استخدام الموارد واحتساب التكاليف بشكل افضل.
3. الاستعانة بالأشخاص المؤهلين بخبرات عملية وعلمية في مجال المحاسبة وتطبيق التقنيات الكفوية الحديثة لتدريب الكوادر والعاملين عن كيفية استعمال تقنيات المحاسبة الادارية .
4. اهمية اصدار قوانين تتعلق بحماية المنتج المحلي ، والضوابط الخاصة بشرائه من قبل مؤسسات الدولة لغرض الدعم الامر الذي يحث الوحدات الاقتصادية على تحسين منتجاتها نحو الافضل.

المصادر

المصادر العربية :.

1. المحمود، صالح عبد الرحمن(2007)، " تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة/ دراسة تطبيقية" المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الادارية والانسانية)، كلية العلوم الإدارية والتخطيط، السعودية، مجلد 8، العدد 2، ص(149-219).
2. الربيعي، محمد علي محمد (2015) " تكامل قياس التكلفة على اساس المواصفات وتقنية التكلفة المستهدفة واثره في تحقيق الميزة التنافسية " بحث تطبيقي غير منشور مقدم للحصول على شهادة مهنية معادلة للدكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد
3. سرور، منال جبار وعلي، ميعاد حميد وسلمان، مهند عبد الرحمن(2019) " دور تقنية التكلفة على أساس المواصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة آثار العولمة التطبيق في شركة الأصباغ الحديثة" مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 2، ص(226-236).
4. سرور ، منال جبار (2017)" ادارة التكلفة الاستراتيجية" ، مطبعة الجزيرة – الطبعة الاولى
5. عبد العظيم ،محمد حسن محمد، (2005)، (دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات (مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21 العدد 1 ص1-41
6. محمد ،محمد علي وسعد ،سلمى منصور (2018) "استعمال تقنيتي التكلفة على اساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كإطار متكامل لدعم المزايا التنافسية" المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الادارية / بغداد ،المجلد الثاني ، رقم الابداع 642 :1-24
7. سرور، منال جبار وعلي، ميعاد حميد وسلمان، مهند عبد الرحمن(2019) " دور تقنية التكلفة على أساس المواصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة آثار العولمة التطبيق في شركة الأصباغ الحديثة" مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 2، ص(226-236).
8. طه. ولاء عادل محمد، 2010"المحددات الشريطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي بالتطبيق على القطاع الصناعي المصري"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.
9. إبراهيم. محمود عبد الفتاح،2004 "تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات ABCII بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد 2، جامعة المنصورة، مصر.



10. -الدفاعي، صفاء محمود مهيبي والخلف، نضال محمد رضا (2019) "دور مدخل التكلفة على أساس المواصفات في تخفيض تكاليف الجودة" مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، الجامعة المستنصرية - كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 1: 44 - 15
11. الصغير، محمد السيد محمد، (2011)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ABCII ومحاسبة استهلاك الموارد RCA لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة" مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 25، العدد 1، ص (69-83). مصر.
12. الجنابي، عبد خلف عبد (2004)، "اثر تطبيق أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في قرارات تسعير المنتج" دراسة نظرية تطبيقية لنيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة / جامعة بغداد.
13. علي، وليد احمد محمد، (2013)، "اثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع" جامعة بور سعيد dr_walid@yahoo.com
14. محمد، مكي صالح السمان، (2016)، "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة" رسالة مقدمة الى كلية الدراسات العليا - جامعة السودان لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية.
15. محمود رقية محمود اسحيل (2018) "استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات بهدف خفض تكلفة المنتج"، المجلد التاسع، العدد الاول: 1: 22

المصادر الاجنبية: .:

1. -Almashkor et. al," (2020)"The Importance of Using Attribute-Based Costing in Facility Management" May-June ISSN: 0193-4120 Page No. 491 – 498
2. -Drury C. (2008). "Management And Cost Accounting", 7th Edition, South-Western Cengage Learning, UK
3. -Hansen D. & Mowen, M. (2015)."Cornerstones of Cost Management", 3rd Edition, Cengage Learning, USA.
4. -Azeez,et.,al" (2020)"The role of integration between enterprise resource planning and attribute based costing for supporting economic cost management in tourism companies" African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure, Volume 9 (2) ISSN: 2223-814X
5. -Barfield, J. T., Raiborn, C. A., & Kinney, M. R. (2003). "Cost accounting: traditions and innovations". West Group
6. Emblemavag J., "Life Cycle Costing Using Activity Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Costs and Risks", John Wiley & Sons, New Jersey, USA, 2003.
7. -Walker M., "Attributes or Activities? Looking to ABCII", Australian CPA, Oct., 1998
8. Walker M., "Attribute Based Costing", Australian Accountant, Mar., 1992.
9. -Sandborn P. (2013). "Cost Analysis of Electronic Systems", World Scientific Publishing, London, UK
10. -Hornegren ,C., Rajan, G. and Dater,S.,(2012)," Cost Management: A Managerial Emphasis".14th ed.,Prentice-Hall,Inc.,New Jersey.
11. -Hilton R.,(2008) "Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment", 7th Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, USA,.



12. -Gustafsson, A., Johnson, M.D., and Roos, I. (2005), “**The Effects of Customer Satisfaction, Relationship Commitment Dimensions, and Triggers on Customer Retention**”, Journal of Marketing, Vol. 69, pg. 210–218
13. -AL-Sqir,M.A.M (2011) “**Proposed framework for integration between the cost of specifications (ABCII) and materials consumption accounting (RCN)** for the purpose of supporting the competitiveness of the faculty College of commerce , Suhaj university , pp 78-82
14. Nowlis M. & Simonson I.,(1997) "**Attribute Task Compatibility as a Determinant of Consumer Preference Reversals**", journal Of Marketing Research, Vol. XXXIV, May
15. -Horngren C., Datar S. & Rajan M. (2015)"**Cost Accounting a Managerial Emphasis**", 15th Edition, Pearson Education Inc., New Jersey, USA
16. -Inglis R.(2005). "**Market Orientation and Accounting Information AProduct Level Study**". Unpublished Thesis, University of Stirling. Lawson
17. -Jasim,Abdulridha Lateef ,Alaa Mohammed Obaid , Khadija Jomaa Muter, (2019)
“**Integration of the Product Life Cycle and Attributer Based Cost and its Reflection in Reducing Costs**” Journal of Engineering and Applied Sciences
14Special Issue5:1-10
18. -White , Larry (2008),(**Buck to basics in management accounting : Resource consumption Accounting**) , RCA institute .
19. -White , Larry (2011), (**Conceptual framework for managerial costing**)
20. -Webber , sally & Clinton, douglas (2004) " **RCA at clopay heres innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting**) , strategic finance (October) .