

## استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات بهدف خفض تكلفة المنتج

الدكتورة

حسنا عطية حامد

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

الأستاذ الدكتور

محمود عبد الفتاح رزق

أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف

كلية التجارة - جامعة المنصورة

الباحثة

رقية محمود اسحيل محمود

الملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان دور استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات في تخفيض تكلفة المنتج ودوره في تحقيق رغبات واحتياجات العملاء، وقد تم تصميم قائمة استقصاء تم توجيهها لبعض المنشآت الصناعية في ليبيا بهدف اختبار الفروض الدراسة.

ومن أهم نتائج الدراسة يعد مدخل التكلفة على أساس المواصفات أحد أدوات المعالجة لقصور ولانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف المتعارف عليها من خلال التخطيط للتكلفة وذلك في ضوء مواصفات التي يتم تحديدها عن طريق تحليل السوق المنافس وإتباع سياسة التوجه لسوق والتركيز على إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما تم إنتاجه، من أهم النتائج التطبيقية للدراسة أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات وتكلفة المنتج.

وقدمت الدراسة عدة توصيات من أهمها ضرورة تنمية الوعي لدى هيكل العمالة بكافة مستويات بالمنشأة، بضرورة وأهمية إنتاج منتجات التي يمكن بيعها وتحقق رغبات واحتياجات العملاء مع أهمية خفض التكاليف، ضرورة تبني المنشأة مدخل ABCII لأنه يحقق فلسفة التوجه للسوق والإنتاج في الوقت المحدد.

### Abstract:

The current study aimed at exploring the role of using attribute based costing (ABCII) in reducing the cost of the product and its impact in achieving the desires and needs of the customers. A survey was designed for some industrial

establishments in Libya in order to test the hypotheses of the study.

the most important results of the study: ABCII is benefit tool for overcoming drawbacks and criticisms in the conventional cost systems through cost planning in light of the specifications that are determined by the analysis of the competing market , applying the policy of market orientation ,and focusing on the production of what can be sold, not selling what has been produced. The most important applied results obtained were that there was statistically significant correlation between the use of ABCII approach and the cost of the product.

The study presented several recommendations: the importance of developing awareness of the structure of employment at all levels of the establishment, the need and importance of producing products that can be sold and satisfying the wishes and demands of customers without omission cost reduction , the need to adoption of ABCII in organizations because it achieves the philosophy of market orientation and production just on time.

#### مقدمة الدراسة:

في ظل المنافسة الضارية أصبحت رغبات وتوقعات العملاء المستفيدين مما تقدمه المنظمة من سلع أو خدمات وما تمثله مواصفاتها وجودتها وأسعارها من وجهة نظرهم هي العامل الرئيسي والمؤثر الذي يجب على الإدارة أن تسعى إلي 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 العملاء، علي أن يتم ذلك في ظل ريادة التكلفة، وعلي ضوء متطلبات البيئة العالمية الجديدة، حيث لم يعد المقصود بالمنافسة الحصول علي العملاء فقط وإنما أيضاً القدرة علي توقع حاجاتهم ورغباتهم ومواصفات تلك الحاجات والرغبات نظراً لأن الحاجة إلي إشباعها هو المحرك الأساسي نحو اتخاذهم قرار

شراء منتج ما، بينما تمثل مواصفات هذا المنتج المحرك الذي يدفعهم إلى اختيار هذا المنتج دون غيره من المنتجات المماثلة أو البديلة لدى المنافسين (إبراهيم، ٢٠٠٤، ص ٢).

ما فرض على المنشآت ضرورة تطوير أنظمتها بهدف الوفاء بمتطلبات بيئة تتسم بالتغير، حيث ظهر العديد من المداخل الحديثة ومن أهمها: مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات (Attribute Based Costing ( ABCII) هو مدخل لقياس التكاليف يعتمد على مواصفات المنتج من خلال الربط المباشر بين التكاليف ومواصفات المنتج، ويقوم هذا المدخل على فكرة أن المنتج ما هو إلا مجموعة من المواصفات أو الخصائص، وإضفاء تلك المواصفات على المنتج يستلزم إجراء مجموعة من الأنشطة وتنفيذ تلك الأنشطة يترتب عليه حدوث التكاليف، لذا فإن مدخل تكلفة المواصفات يحاول الربط بين التكاليف ومعلومات التشغيل ومعلومات الفنية والمالية من جهة وبين مواصفات المنتج من جهة أخرى (الصغير، ٢٠١١، ص ٧٠).

وترتيباً لما سبق يعد مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) من أهم الأدوات التي تساعد المنشأة في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة التي تساعد المنشأة في تخفيض التكاليف من خلال تقديم منتجات تلبى رغبات واحتياجات العملاء وبأسعار تنافسية.

#### مشكلة الدراسة:

أدت التغيرات في بيئة التصنيع في السنوات الأخيرة إلى طفرة صناعية هائلة تمثلت في استخدام تقنيات متقدمة في عمليات التصنيع والإنتاج والتحول إلى النظم الآلية، وظهور بدائل ومواصفات متعددة للمنتج الواحد وزيادة حدة المنافسة على المستوى الإقليمي والمحلي والدولي، في ظل هذه البيئة الجديدة أصبحت النظم التقليدية لقياس التكاليف عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة التي تتواءم مع هذه المتطلبات كما ثارت الشكوك حول مدى دقة المعلومات والتي قد تكون مضلة لمتخذي القرارات لما لهذه البيئة الجديدة من تأثير كبير على هيكل وسلوك التكاليف، ومن هنا برزت مشكلة الدراسة في ضرورة أن تعمل المنشأة على زيادة جودة منتجاتها في ظل البدائل المختلفة للمواصفات تلك المنتجات التي تفي برغبات واحتياجات العملاء على أن يتم ذلك في ظل أسعار منافسة وبأدنى تكلفة ممكنة مع الارتقاء بجودة المنتج وإرضاء العملاء، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تبني أدوات حديثة لإدارة التكلفة تتناسب مع البيئة المتغيرة وتتماشى مع المرحلة الراهنة.

وعلى هذا الأساس يمكن صياغة مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤل التالي:

هل يؤدي استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات إلى خفض تكلفة المنتج وبمواصفات التي يحتاجها العملاء ؟

### أهداف الدراسة:

يتمثل هدف الدراسة في:

إلى بيان دور استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات في خفض تكلفة المنتج وتحقيق رغبات واحتياجات العملاء.  
أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من كونها تناولت استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات ABCII ودور في خفض تكلفة المنتج.  
منهجية الدراسة:

اعتمدت الباحثة على ما يلي:

أولاً: الأسلوب الاستقرائي: ويتمثل في الاطلاع على الكتب والمراجع العلمية العربية والأجنبية والأبحاث وما صدر عن المؤتمرات العلمية والدوريات ذات الصلة بموضوع الدراسة.

ثانياً: الأسلوب لاستنتاجي: ويتمثل في الدراسة التطبيقية لاختبار مدى صحة الفروض التي يقوم عليها الدراسة والاعتماد على مصادر البيانات وأساليب ووسائل جمعها والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليله

### خطة الدراسة:

بالإضافة لما سبق سوف يتم تقسيم الدراسة إلى:

أولاً: الدراسات السابقة واشتقاق الفروض.

ثانياً: مفهوم مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات .

ثالثاً: مبررات استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات .

رابعاً: خطوات مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات.

خامساً: مقومات مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات .

سادساً: محددات مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات .

سابعاً: الدراسة التطبيقية ونتائج والتوصيات.

أولاً: الدراسات السابقة واشتقاق الفروض:

الدراسات التي تناولت مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات ABCII

١- دراسة (Walker,1998) بعنوان: " Attributes or Activities

## "Looking to ABCII"

ناقشت الدراسة أهم التطورات التي حدثت في مجال قياس التكاليف وأهمها مدخل التكلفة على أساس المواصفات وأسلوب نشر وظيفة الجودة ودورة في ترجمة متطلبات العملاء إلى مواصفات.

توصلت الدراسة إلى ضرورة تطوير نظم إدارة التكلفة لمواكبة البيئة التنافسية الحديثة وتفعيل دور التكاليف في مجال تحقيق التميز وريادة التكلفة.

٢- دراسة ( الشامي، ١٩٩٩) بعنوان: "مدخل مقترح لقياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات":

اقترحت الدراسة مدخلا لقياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف تحسين الجودة وخفض التكاليف، ركزت الدراسة على مرحلة تصميم المنتج واعتبرتها أهم مرحلة يمكن خفض التكلفة فيها، وقد أجريت الدراسة التطبيقية على إحدى شركات الصناعات الكيماوية.

توصلت الدراسة إلى أن استخدام مدخل المواصفات يتيح فرصة لتحسين جودة الإنتاج مع تخفيض التكلفة وذلك بالتخلص من المواصفات والمستويات التي لا تحقق أي قيمة مضافة للمنتج .

٣- دراسة (إبراهيم، ٢٠٠٤) بعنوان: " تطوير مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة: دراسة تطبيقية:

هدفت الدراسة إلى بيان مبررات وأهمية تطوير مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات لقياس تكلفة المنتجات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة.

توصلت الدراسة إلى أنه يمكن تطوير مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات مما يساعد على تخفيض تكلفة المنتج عن طريق لاستفادة من الطاقات غير مستغلة وتحديد التوليفة المثلي من مستويات الانجاز لكل صفة من مواصفات المنتج بما يحقق أكبر منفعة ممكنة للمنشأة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت.

٤- دراسة (عطية، ٢٠٠٩) بعنوان: " مدخل مقترح لاستخدام المواصفات القياسية في تحديد وقياس تكلفة المنتجات بهدف دعم استراتيجيات التنافس":

هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل مقترح لتحديد وقياس تكلفة المواصفات القياسية للمنتجات وذلك لمعالجة أوجه القصور والانتقادات التي وجهت إلى أنظمة التكاليف التقليدية من ناحية وبيان دور هذا المدخل في توفير معلومات تسهم في دعم استراتيجيات التنافس التي تتبناها المنشأة الصناعية وقد تم دراسة هذا المدخل في

الواقع العملي على إحدى المنشأة الصناعية الحديثة في البيئة المصرية. توصلت الدراسة إلى أن المدخل المقترح لتكلفة المواصفات القياسية للمنتجات سوف يساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية المتعددة التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها والتي تتمثل أبعادها في تقديم منتج له جودة أعلى من منتجات المنافسين وبأقل تكلفة ممكنة من خلال مواصفات المنتج المعيارية ويساعد على تحقيق رضا العميل بما يواكب المتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية.

٥- دراسة (الصغير، ٢٠١١) بعنوان: "أطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة":

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى اقتراح إطار يعمل على تحقيق التكامل بين كل من مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم عملية تخصيص التكاليف من ناحية والتوجه بالسوق من ناحية أخرى.

توصلت إلى أن دمج تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد يحقق التتبع التفضيلي لاستهلاك الموارد حسب الأنشطة المحققة للمواصفات بشكل دقيق مما يساعد على تحليل الطاقة وتخصيص تكاليف الموارد وقت حدوثها وبالتالي تحديد الطاقة العاطلة بشكل سليم.

٦- دراسة (الجبران، ٢٠١١) بعنوان: "تطوير استخدام مدخل تحديد التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية":

ركزت الدراسة على تطوير استخدام مدخل قياس التكلفة طبقاً للمواصفات المنتج بما يتلاءم مع متطلبات الواقع العملي الذي تواجهه المنشأة وبما يحقق زيادة القدرة التنافسية لها وتمثلة في تحقيق زيادة في الأرباح والقدرة على الاستمرار. توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير معنوي لمواصفات المنتج على سلوك وأذواق المستهلك تجاه السلع الضرورية وميولهم لشراء وبالتالي على التكلفة، كما يوجد علاقة معنوية بين تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات وبين زيادة القدرة التنافسية من خلال زيادة المبيعات والأرباح.

يرى الباحثون أنه في حين اهتمت دراسة كل من (الشامي، ١٩٩٩) وإبراهيم، (٢٠٠٤) بقياس التكاليف على أساس المواصفات، واهتمت دراسة كل من (الصغير، ٢٠١١) والجبران، (٢٠١١) باستخدام مدخل التكلفة على أساس المواصفات بهدف دعم القدرة التنافسية للمنشأة.

وتأسيساً على ما سبق وفي ضوء مشكلة الدراسة يرى الباحثة أنه يمكن صياغة فرض الدراسة على النحو التالي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين لاستخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات وخفض تكلفة المنتج .

ثانياً: مفهوم مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات:

يرمز للتكلفة على أساس المواصفات ب(ABCII) وهو اختصار للكلمات Attributes Based Costing أما (II) فهي تعني العدد اثنان باللغة اللاتينية ووضعت تمييزاً لهذا المصطلح عن التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وهي تعني Activity Based Costing

وقد تعددت وتنوعت تعاريف مدخل التكاليف على أساس المواصفات كالآتي:

حيث عرف بأنه مدخل يعتمد على قياس التكلفة في ضوء المواصفات التي يصمم على أساسها المنتج في ضوء مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج (عبد الصادق، ٢٠٠٥، ص ٢١٣) و(Lawson,2002,p31).

كما عرف بأنه مدخل يقوم بتحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع /القيمة التي يحصل عليها المستهلك من المنتجات وذلك كأساس لتحديد المواصفات التي تحقق الإشباع والقيمة للمستهلكين وذلك في ضوء وحدود التكلفة المستهدفة ثم استخدام هذه المواصفات كأساس لقياس تكلفة المنتج (Barfield et al,2003,p140).

وترى الباحثة أن مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات هو مدخل لقياس تكاليف المنتج من خلال تحليله إلى مواصفات أساسية وربط جميع الموارد المستنفذة بتلك المواصفات التي تعد هدف التكلفة .

ثالثاً: مبررات استخدام مدخل التكلفة على أساس المواصفات

هناك العديد من الدوافع والمبررات لتطبيق مدخل التكلفة على أساس المواصفات ومنها: (إبراهيم، ٢٠٠٤، ص ١٤) و(الصغير، ٢٠١١، ص ٨٢) و(الشامي، ١٩٩٩، ص ٤٤٩-٤٥١)

أ- يؤدي تطبيق مدخل المواصفات في قياس التكاليف إلى التخطيط الجيد للتكلفة من خلال تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج، ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات كتكلفة إجمالية .

ب- يحقق مدخل التكلفة على أساس المواصفات فلسفة التوجه بالسوق والتي تركز على إنتاج ما يمكن بيعه وليس ما يمكن إنتاجه من خلال تصنيع المنتجات التي تحقق القيمة للعميل .

ج- يتفق مدخل التكلفة على أساس المواصفات مع فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد Just -in-Time حيث يتم الإنتاج وفقاً لحاجات وطلبات العملاء

- وهذا يعالج إلى حد كبير مشكلة تراكم المخزون، ومن ثم تخفيض تكلفة التخزين أو تجنبها كلياً، وهذا يتناسب مع مفهوم سلسلة القيمة Value Chain الذي يعتبر أن تكلفة التخزين لا تضيف قيمة للمنتج.
- د- كذلك يتفق مع فلسفة التكلفة المستهدفة Target Cost حيث يتم التركيز على التكلفة المستهدفة لمستويات انجاز كل صفة من مواصفات المنتج سعياً إلى تحقيق الأهداف المستهدفة .
- هـ- يساعد تطبيق المدخل التكلفة على أساس المواصفات على توفير معلومات التي تساعد على تحديد الأهمية النسبية لكل صفة من مواصفات المنتج كما يساعد على تحقيق الرقابة الفعالة على كل مستوى من مستويات الإنجاز .
- و- يساعد تطبيق مدخل المواصفات في قياس التكلفة على وضع موازنات بديلة لتنفيذ التكلفة الاختيارية، تمثل كل منها تكاليف مقدرة لأحد مستويات الانجاز، وتستطيع الإدارة أن تختار منها الموازنة التي تناسب ظروفها المالية من حيث اليسر أو العسر المالي .
- ز- كما يساعد تطبيق المدخل على تحقيق أكبر منفعة ممكنة للمنشأة ويتحقق ذلك من خلال توفير المعلومات التي تساعد متخذي القرارات على التركيز بشكل أكبر على مستويات إنجاز مواصفات المنتج التي تحقق أكبر منافع ممكنة للمنشأة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت من خلال تحديد التوليفة المثلى لمستويات الإنجاز .
- ح- يساعد هذا المدخل على زيادة حصة المنتج في السوق ويتحقق ذلك كمردود طبيعي لوجود عدة مستويات للإنجاز تختلف مواصفاتها وأسعارها .
- ط- يساعد هذا المدخل على تلافي العديد من الانتقادات الموجهة إلى النظم التقليدية لقياس التكلفة وأوجه القصور فيها .
- ظ- يساعد هذا المدخل على تلافي الانتقادات الموجهة إلى مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط ABC.

#### رابعاً: خطوات مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات:

تتمثل خطوات مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات في أربع خطوات ويمكن تناولها على النحو التالي: (إبراهيم، ٢٠٠٤، ص ١٩-٢٠) و (Horngren,et al.,2003,P337)

**الخطوة الأولى: تحديد حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين**  
ترجع أهمية هذه الخطوة إلى أنها نقطة البداية لجميع أنشطة المنشأة للأسباب التالية:



- أهميتها عند تحديد المواصفات الأساسية للمنتج .
  - أهميتها عند تصميم المنتج .
  - أهميتها لتحديد المنتجات التي يجب التوسع في إنتاجها، وتلك التي يجب تطوير وتحسين أو تعديل مواصفاتها، وتلك التي يجب التخلي عنها، هذا بالإضافة إلي المنتجات الجديدة التي يجب علي المنشأة البدء في إنتاجها .
  - أهميتها لتحديد اتجاهات السوق سلباً أو إيجاباً تجاه منتج أو منتجات معينة أو مواصفاتها أو مستويات إنجازها في ظل التغيرات المحلية والدولية .
- ويعد التركيز علي حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين جزءاً أساسياً من سلسلة القيمة، ومتطلباً رئيسياً للموقف التنافسي للمنشأة محلياً وخارجياً كما أنه من الضروري أن يتم التكامل بين المنتج من ناحية وكل من العملاء والمستهلكين من الناحية الأخرى، حيث تتأثر قرارات المنتج بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين خلال دورة حياة المنتج بداية من مرحلة تصميم المنتج وحتى مرحلة خدمات ما بعد البيع (Robert, 2000,P28).

وبعد أن تناولت الدراسة تحديد حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في الخطوة الأولى من خطوات تطبيق مدخل ABCII، يتم تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة .

#### الخطوة الثانية: تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة

تتوقف المواصفات الأساسية للمنتج علي حاجات ورغبات مستخدمي هذا المنتج والتي تم تحديدها في الخطوة الأولى، وهناك العديد من المداخل التي يمكن الاستعانة بها في تحديد مواصفات المنتج ومن أهمها: (عبد العليم. ١٩٩٤، ص ٢١)، (إبراهيم، ٢٠٠٤، ص ٢٠)

١. **مدخل التحليل المشترك:** وهو مدخل تحليلي لتحديد هيكل تفضيلات العملاء والمستهلكين من خلال عرض وتقويم شامل لمجموعة من المواصفات البديلة للمنتج وعرض وتقويم مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات.

٢. **مدخل التفسير الذاتي:** وهو مدخل يتناول كيفية تحديد هيكل تفضيلات العملاء والمستهلكين من خلال تقدير درجة أفضلية كل مستوي من مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج، كما يتناول تقدير الأهمية النسبية لكل صفة، ويمكن حساب درجة تفضيلات العملاء والمستهلكين وفقاً لهذا المدخل علي النحو التالي:

الأهمية النسبية لكل صفة × درجة أفضلية مستوي إنجاز تلك الصفة .

وبعد تحديد المواصفات الأساسية للمنتج يتم تحديد مستويات إنجاز كل صفة بهدف التركيز على المستويات التي تفي بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين والتي تضيف قيمة إلى المنتج من وجهة نظرهم، ويجب أن يكون مستوى الإنجاز مناسباً للوظيفة المحددة للسلعة، وقد يتطلب ذلك إعادة تصميم المنتج أو إجراء بعض التعديلات الفنية أو التكنولوجية عليه .

وبعد تحديد حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في الخطوة الأولى من خطوات تطبيق مدخل ABCII، وتحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة في الخطوة الثانية، يكون من الضروري تحديد تكلفة مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات

**الخطوة الثالثة: تحديد تكلفة مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات**  
**تهدف هذه الخطوة إلى تحديد تكلفة مستويات الإنجاز لكل صفة من المواصفات التي تم تحديدها في الخطوة السابقة ( الخطوة الثانية ):**

١. تحديد الأنشطة المرتبطة بمستوي الإنجاز ومجموعات تكلفة كل نشاط .
٢. تحديد كمية محرك التكلفة لكل نشاط من أنشطة مستويات الإنجاز .
٣. تحديد معدل محرك التكلفة للوحدة الواحدة من محرك التكلفة .
٤. تحديد تكلفة كل نشاط من أنشطة مستوى الإنجاز .
٥. تحديد إجمالي تكلفة مستوى الإنجاز .

وفي ضوء ما ينتج من الخطوة الخامسة يتم تحديد تكلفة مستوى الإنجاز حيث يتم تحديد تكلفة كل مستوى في ظل الأنشطة المرتبطة به بشكل مباشر بالإضافة إلى نصيب المستوى من أنشطة مشتركة .

أن تكون في شكل مجموعة مترابطة من الأنشطة التي يضيف كل منها قيمة أو منفعة في تكامل وتناسق خلال دورة حياة المنتج، سواء كانت تلك الأنشطة تتم داخل المنشأة أو خارجها، أو كانت قبل البدء في الإنتاج أو ما بعد البيع، وفي ظل الأهداف الإستراتيجية للمنشأة .

وتتمثل الأنشطة التي تضيف قيمة، في تلك الأنشطة الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها، ويتم تأديتها بكفاءة، كما تساهم هذه الأنشطة بشكل مباشر في إرضاء العملاء ومن ثم زيادة قيمة المنتج من وجهة نظرهم.

أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فتتمثل في نوعين من الأنشطة: ( باسيلي. ١٩٩٧، ص ٩٠)

**النوع الأول:** أنشطة ضرورية قد يتم أدائها بشكل غير كفاء، وقد يحتاج هذا الأداء إلى تحسين أو تطوير باستخدام التكنولوجيا المناسبة لكي يتم بكفاءة، مما يؤدي

إلى تخفيض تكلفتها وما تستنفده من الأزمنة اللازمة لأدائها مثل أزمنة الانتظار قبل تسليم المنتج وأزمنة مناولة الخامات داخل المخازن وأزمنة نقل المنتجات تحت التشغيل من مرحلة لأخرى. والنوع الثاني: أنشطة غير ضرورية يمكن الاستغناء عنها كليةً، ويترتب على هذه الأنشطة تكاليف يعتقد العملاء والمستهلكين أنها غير مبررة ولا تضيف قيمة للسلع أو الخدمات التي يحصلون عليها حيث تستنفد موارد ولا تضيف قيمة مما يؤدي إلى زيادة في التكلفة دون أن يقابل ذلك زيادة في المنفعة.

**بعد تحديد تكلفة مستويات الإنجاز على خطوتين متكاملتين ومتتاليتين وهما:**

١. تحديد تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لمستوي الإنجاز، وتكلفة الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة لمستويات الإنجاز.

٢. اختيار أفضل توليفة من مستويات الإنجاز التي تحقق أكبر منافع للمنشأة في ضوء المواصفات التي تفي بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين، وبعد تحديد حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في الخطوة الأولى من خطوات تطبيق مدخل ABCII، وتحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة في الخطوة الثانية، وتحديد تكلفة مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات في الخطوة الثالثة، يصبح من اليسير تحديد تكلفة المنتج.

**الخطوة الرابعة: تحديد تكلفة المنتج:**

يعتبر كل مستوي من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج منتجاً مستقلاً، وعلى ذلك تتمثل تكلفة المنتج لمستوي إنجاز معين في مجموع تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لمستوي الإنجاز وتكلفة الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة والتي تتكون منها مواصفات المنتج عند هذا المستوي من مستويات الإنجاز.

**خامساً: مقومات مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات:**

يستند مدخل التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) على فكرة أساسية هي أن المنتج ما هو إلا مجموعة من المواصفات والخصائص وبالتالي يتطلب إجراء مجموعة من الأنشطة وان تنفيذ هذه الأنشطة يترتب عليه حدوث تكاليف وهناك عدة مقومات لمدخل التكلفة على أساس المواصفات والتي تعتبر بمثابة أسس يقوم عليها هذا المدخل وسيتم عرض أهمها في النقاط التالية: (الشواربي، ٢٠١٠، ص ٦٤٠-٦٤٢) و(عطية، ٢٠٠٩، ص ٢٢٦-٢٢٧)

أ- أن الاستناد إلى مواصفات المنتجات كأساس لتحديد وقياس تكاليف هذه المنتجات هو محاولة لقياس تلك التكلفة على أساس سليم ودقيق حيث تركز اهتمامها أولاً على التعرف على رغبات وحاجات العملاء ثم إنتاج ما يشبع

- هذه الرغبات والحاجات .
- ب- أن مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج تعتبر احد المتغيرات الأساسية التي يجب الاهتمام بها ويرجع ذلك إلى أن تكلفة وحده المنتج يتم تحديدها في ضوء تكلفة كل مواصفة من مواصفاته كما أن تكلفة كل مواصفة تحدد في ضوء كل مستوى من مستويات أدائها .
- ج- أن مدخل التكاليف على أساس المواصفات يعتمد على استخدام الأساليب العلمية مثل أسلوب التحليل المشترك وأسلوب هندسة القيمة وذلك لتحديد وتقييم مستويات إنجاز كل مواصفة ومنفعة كل مستوى منها وذلك من الواقع العملي لسوق بيع المنتج وفي ضوء كل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة يتم تحديد التكاليف اللازمة لتحقيقه وبالتالي يمكن تحديد وقياس تكلفة ومنفعة كل وحدة من وحدات المنتج .
- د- يركز هذا المدخل على تحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع وذلك في عدة مواقف حيث يتم تحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع بالنسبة لكل وحدة من وحدات المنتج في ضوء هذا التحليل يمكن التعرف على مستويات تكلفة ومنفعة وحدة المنتج وذلك بتجميع التكاليف والمنافع المتعلقة بمستويات الانجاز لكل مواصفة من المواصفات المطلوب توافرها في المنتج كما يمكن تحديد الحدين الأعلى والأدنى لتكلفة ومنفعة وحدة المنتج .
- هـ- أن المعلومات التي يوفرها هذا المدخل يتم عرضها في شكل مصفوفة توضح تكاليف ومنافع كل مستوى من مستويات انجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج ومن ثم تكاليف ومنافع كل مواصفة أو في شكل مصفوفة تبين المواصفات والتكاليف والتي توضح تكاليف كل مواصفة من مواصفات المنتج وتكلفة كل مستوى من مستويات انجاز كل مواصفة .
- و- يهتم هذا المدخل عند تخصيص تكاليف الموارد بمراعاة انتماء عناصر التكاليف وعلاقتها بكل مستوى من مستويات انجاز كل مواصفة ومواصفات كل منتج ووحدة المنتج ويتيح ذلك الأمر إمكانية تخطيط التكلفة على أساس المواصفات من خلال نموذج هرمي يوضح التكاليف والمنافع على أساس كل مستوى إنجاز وكل صفة وكل وحدة منتج .
- ز- إن التكاليف الكلية لوحدة المنتج يتم تحديدها في ضوء المحافظة على المستويات المطلوبة من المواصفات وتخفيض التكاليف وذلك من خلال عرض البدائل المختلفة للمواصفات ومستويات الانجاز والتكلفة .
- ح- مدى مشاركة مسؤولي النظام في التخطيط لمشروع الإدارة الإلكترونية لنظام

التصنيع المرن، ومدى إدراكهم لكونه ليس مجرد مشروع تنظيمي منعزل، بل هو عملية إبداع مستمر طول الوقت .

ط- قدرة نظام المحاسبة الإدارية على تحقيق التكامل بين نظم المعلومات الآلية وبين المجالات الوظيفية المختلفة داخل المنشأة، وتحدد في ضوء مدى مشاركته لمختلف المنشآت في عملية تجميع ومعالجة وتحليل المعلومات اللازمة لتحقيق نجاح الإستراتيجية .

ي- تطوير المفاهيم الأساسية بما يتلاءم مع التغيرات المستجدة في المجالات التشغيلية والفنية المرتبطة بتبني إستراتيجية دعم العلاقة مع العملاء، مثل شبكة الاتصالات وبرامج الحاسب وإدارة قواعد البيانات.

سادساً: محددات قياس التكلفة على أساس المواصفات:

هناك بعض المحددات التي تحد من استخدام مدخل التكلفة على أساس

المواصفات وكالاتي: (Walker,1998,p34)

أ- زيادة المنفعة ليس بالضرورة أن تجلب زيادة في الحصة السوقية بنفس المقدار حيث أن هذه الحصة تتأثر بأداء المنتجات المنافسة .

ب- الاعتماد الكبير على التغيرات في الحصة السوقية للفترات المقبلة وذلك على أساس مستويات أداء خواص المنتج المتوقعة مع ما يقابل ذلك من تكاليف الأنشطة الاختيارية والتشغيلية .

ج- أن هذا المدخل قد يواجه صعوبة في وضع مستويات الإنجاز لكل مواصفة من مواصفات المنتج عندما تكون العلاقة بين النشاط والمواصفة علاقة غير مباشرة أي:

د- عندما يتطلب القيام بنشاطين أو أكثر لتقديم مواصفة معينة .

- عندما يكون هناك نشاط أو واحد مسؤول عن أكثر من مواصفة من مواصفات المنتج.

- عندما تكون هناك مجموعة من الأنشطة بشكل سلسلة هي التي تكون مسؤولة عن مجموعة من المواصفات.

سابعاً : الدراسة التطبيقية ونتائج والتوصيات:

تهدف الباحثة من الدراسة التطبيقية إلي تحقيق أهداف الدراسة النظرية واختبار فروضها وقد تم جمع البيانات الدراسة من مصادر أولية عن طريق قوائم الاستقصاء واعتمدت الباحثة في تصميمها على الدراسة النظرية وعلى بعض المنشآت الصناعية وذلك لتحقيق هدف الدراسة وهو بيان دور استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات في تخفيض تكلفة المنتج ودوره في تحقيق رغبات واحتياجات العملاء .

## ثبات وصدق الاستقصاء.

## معاملي الثبات والصدق الذاتي:

تم حساب معاملي الثبات ألفا كرونباخ (Alpha) والصدق الذاتي لأداة الدراسة (استمارة الاستقصاء)، يعرض الجدول رقم (1) معاملي الثبات والصدق الذاتي لاستمارة الاستقصاء.

## جدول رقم (١)

## معاملي الثبات لألفا كرونباخ والصدق الذاتي لاستمارة الاستقصاء

المحاور	البيان	عدد العبارات	معامل الثبات (Alpha)	معامل الصدق الذاتي
الأول	مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) Based Costing	6	0.874	0.935
الثاني	خفض تكلفة المنتج	5	0.720	0.849

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

وباستعراض الجدول رقم (١) يتضح أن قيم معامل الثبات مقبولة لجميع المحاور، حيث تضمنت استمارة الاستقصاء محورين رئيسيين وكل محور يتكون من مجموعة من العبارات تأخذ شكل ليكرت الخماسي، وتراوحت قيمة معامل الثبات بين (0.720) للمحور الثاني " تخفيض التكاليف " و(0.874) للمحور الأول " مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) Based Costing ". وتراوحت قيمة معامل الصدق الذاتي بين (0.849) للمحور الثاني وبين (0.935) للمحور الأول، حيث أن قيمة معامل الصدق الذاتي هي الجذر التربيعي لقيم معامل الثبات.

## الصدق (الاتساق الداخلي):

تعرض الجداول من (٢) إلى (٣) معامل الارتباط لبيرسون بين المتوسط العام لكل محور والعبارات الداخلة في حسابه

### جدول رقم (٢)

معامل الارتباط لبيرسون بين المتوسط العام لمدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات  
Attributes Based Costing (ABCII) والعبارات الداخلة في حسابه

معامل الارتباط	العبارات
.877**	يعتمد مدخل التكلفة على أساس المواصفات على أسلوب هندسة القيمة وأسلوب التحليل المشترك .
.841**	يؤدي استخدام مدخل التكلفة على أساس المواصفات على تحديد مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج وتحديد الأنشطة اللازمة لتحقيقه .
.621**	يساهم تحليل المنافسين على تحديد المواصفات الأساسية للمنتج .
.756**	يركز مدخل التكلفة على أساس المواصفات على تحليل العلاقة بين التكلفة والمنفعة .
.808**	يحقق مدخل التكلفة على أساس المواصفات أكبر منفعة للمنشأة من خلال توفير معلومات تساعد على تحديد لأهمية النسبية لكل صفة من مواصفات .
.841**	يتطلب تحديد التكلفة الإجمالية تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة .

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1% .

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

### جدول رقم (٣)

معامل الارتباط لبيرسون بين المتوسط العام  
لعناصر خفض التكلفة والعبارات الداخلة في حسابه

معامل الارتباط	العبارات
.715**	تحديد الوقت المستغرق خلال دورة حياة المنتج في ظل كل مستوى من مستويات الانجاز .
.761**	التخلص من الأوقات الضائعة خلال دورة حياة المنتج في ظل كل مستوى من مستويات الانجاز
.807**	التحكم في تكلفة المنتج أثناء عملية التصميم عن طريق اختيار مواصفات بديلة للمنتج
.754**	وضع نقاط تفتيش في كل مرحلة إنتاجية للوصول إلى التكاليف التي لا تضيف قيمة .
.781**	تحليل أنشطة القيمة خلال دورة حياة المنتج والربط بين الأنشطة والمواصفات تساعد على تخفيض التكاليف

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1% .

**المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .**

ويتضح من الجداول من (٢) إلى (٣) ارتفاع قيم معاملات الصدق (الاتساق) الداخلي حيث أن كانت أقل قيمة لمعاملات الارتباط بين جميع المحاور والعبارات الداخلة في حساب كل محور (0.621)، ومعنوية عند مستوى معنوية 1%. من خلال قيم معاملات الثبات والصدق الذاتي والصدق الداخلي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لتحقيق الهدف من البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم المخرجات على المجتمع ككل.

**وصف عينة الدراسة:**

يعرض جدول رقم (٤) توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات التنظيمية والديموجرافية، ويتضح من الجدول أن نسبة 41.7% من إجمالي العينة حاصلين على مؤهل دبلوم فوق المتوسط والمتوسط ونسبة 30.0% من إجمالي العينة حاصلين على مؤهل جامعي، ونسبة 61.7% من إجمالي العينة يعملون بوظيفة محاسب، بينما نسبة 51.7% من إجمالي العينة لهم سنوات خبره من 10 لأقل من 20 سنة.

**جدول رقم (٤)**  
**توزيع عينة الدراسة (n = 60)**

النسبة %	التكرار		
41.7	25	دبلوم فوق المتوسط والمتوسط	المؤهل العلمي
30.0	18	جامعي	
28.3	17	دراسات عليا	
61.7	37	محاسب	الوظيفة
38.3	23	مراجع	
28.3	17	أقل من 10 سنوات	سنوات الخبرة
51.7	31	من 10 لأقل من 20 سنة	
20.0	12	20 سنة فأكثر	

**المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS**  
**الإحصاء الوصفي لأسئلة الاستقصاء:**



جدول رقم (٥)  
الإحصاء الوصفي لمدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات (ABCII)  
Attributes Based Costing

معامل الاختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	العناصر
20.48	0.76	3.72	يعتمد مدخل التكلفة على أساس المواصفات على أسلوب هندسة القيمة وأسلوب التحليل المشترك .
18.65	0.73	3.93	يؤدي استخدام مدخل التكلفة على أساس المواصفات على تحديد مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج وتحديد الأنشطة اللازمة لتحقيقه .
23.20	0.78	3.35	يساهم تحليل المنافسين على تحديد المواصفات الأساسية للمنتج .
24.36	0.97	4.00	يركز مدخل التكلفة على أساس المواصفات على تحليل العلاقة بين التكلفة والمنفعة .
23.58	1.00	4.25	يحقق مدخل التكلفة على أساس المواصفات أكبر منفعة للمنشأة من خلال توفير معلومات تساعد على تحديد لأهمية النسبية لكل صفة من مواصفات .
28.17	1.07	3.80	يتطلب تحديد التكلفة الإجمالية تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة .
18.27	0.70	3.84	المتوسط العام للمحور

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .  
ويتضح من الجدول ما يلي:

- ارتفاع متوسط آراء عينة الدراسة حول العنصر (بحقق مدخل التكلفة على أساس المواصفات أكبر منفعة للمنشأة من خلال توفير معلومات تساعد على تحديد لأهمية) بمتوسط ( 4.25 ) وانحراف معياري (1.0) وبمعامل اختلاف(23.85%) أي أن معظم الآراء تتراوح ما بين موافق وموافق بشدة وتميل إلى أن تكون موافق.
- بلغ متوسط آراء عينة الدراسة حول المحور (لمدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات (Attributes Based Costing (ABCII) (3.84)، وانحراف معياري (0.70) وبمعامل اختلاف(18.27%) أي أن معظم الآراء

تتراوح مابين محايد وموافق وتميل إلى أن تكون موافق.  
يعرض جدول رقم (٦) الإحصاء الوصفي لعناصر خفض تكلفة المنتج من وجهة نظر عينة الدراسة.

**جدول رقم (٦)**  
**الإحصاء الوصفي لعناصر خفض التكلفة المنتج**

العناصر	وسط حسابي	انحراف معياري	معامل الاختلاف
تحديد الوقت المستغرق خلال دورة حياة المنتج في ظل كل مستوى من مستويات الانجاز .	4.43	0.70	15.74
التخلص من الأوقات الضائعة خلال دورة حياة المنتج في ظل كل مستوى من مستويات الانجاز	4.35	0.78	17.87
التحكم في تكلفة المنتج أثناء عملية التصميم عن طريق اختيار مواصفات بديلة للمنتج	3.48	0.81	23.34
وضع نقاط تفتيش في كل مرحلة إنتاجية للوصول إلى التكاليف التي لا تضيف قيمة .	3.40	0.67	19.67
تحليل أنشطة القيمة خلال دورة حياة المنتج والربط بين الأنشطة والمواصفات تساعد على تخفيض التكاليف	3.77	0.67	17.87
المتوسط العام للمحور	3.89	0.56	14.29

**المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .**

**ويتضح من الجدول ما يلي:**

- ارتفاع متوسط آراء عينة الدراسة حول العنصر (التحكم في تكلفة المنتج أثناء عملية التصميم عن طريق اختيار مواصفات بديلة للمنتج) بمتوسط ( 4.48 ) وانحراف معياري ( 0.81 ) وبمعامل اختلاف (23.34%) أي أن معظم الآراء تتراوح مابين موافق وموافق بشدة وتميل إلى أن تكون موافق.
- بلغ متوسط آراء عينة الدراسة حول المحور (عناصر تخفيض التكاليف) (3.89)، وانحراف معياري (0.56) وبمعامل اختلاف (14.29%) أي أن معظم الآراء تتراوح مابين محايد وموافق وتميل إلى أن تكون موافق.

**اختبارات الفروض وتحليل النتائج:**

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات وخفض تكلفة المنتج".

لاختبار هذا الفرض تم استخدام مصفوفة الارتباط لبيرسون والانحدار البسيط كما يلي"

معاملات الارتباط لبيرسون:

يعرض جدول رقم (٧) مصفوفة ارتباط بيرسون بين مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات وتكلفة المنتج.

#### جدول رقم (٧)

مصفوفة ارتباط بيرسون بين مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات وخفض التكلفة المنتج

تكلفة المنتج	مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات	
	1	مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات
1	-.771**	تكلفة المنتج

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS.

ويتضح من الجدول وجود ارتباط عكسي قوى بين مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات وتكلفة المنتج، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (-.771) ومعنوي عند مستوى معنوية 1%

الانحدار البسيط:

يعرض جدول رقم (٨) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع (متوسط آراء عينة الدراسة حول خفض التكاليف) على المتغير المستقل (متوسط آراء عينة الدراسة حول مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات)

جدول رقم (٨)  
تقديرات نموذج الانحدار البسيط

التقديرات			F (sig.)	معامل التحديد R <sup>2</sup>
Sig.	T	$\beta$		
.000	24.154	6.231	85.285 (0.000)	0.595
.000	-9.235	-6.10		

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .  
ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة F (85.285)، وقيمة (sig.=0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار والحد الثابت من خلال قيم t وقيم (sig.)، عند مستوى معنوية 5% .  
وبلغت قيمة معامل التحديد (0.595) مما يدل على أن المتغير المستقل (متوسط آراء عينة الدراسة حول مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات) يفسر 59.5% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول خفض التكاليف).  
مما سبق يتضح عدم صحة الفرض العدم وصحة الفرض البديل:  
" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين استخدام مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات وخفض تكلفة المنتج "

### النتائج والتوصيات:

#### ١- نتائج الدراسة:

- أ- يعد مدخل التكلفة على أساس المواصفات أحد أدوات المعالجة لقصور ولانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف المتعارف عليها من خلال التخطيط للتكلفة وذلك في ضوء مواصفات التي يتم تحديدها عن طريق تحليل السوق المنافس وإتباع سياسة التوجه لسوق والتركيز على إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما تم إنتاجه.
- ب- يتطلب تطبيق مدخل التكلفة على أساس المواصفات أربع ركائز أساسية وهي تحديد حاجات ورغبات العملاء، تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات انجاز كل صفة، وتحديد تكلفة كل مستوى من مستويات

- الانجاز، وتحديد تكلفة المنتج .
- ج- يساعد مدخل التكلفة على أساس المواصفات على قياس التكلفة الفعلية لكل مستوى من مستويات الانجاز ممثلة في تكلفة الموارد المستنفذة فعلا في الأنشطة الضرورية الأنشطة التي تضيف قيمة مع استبعاد الموارد المستنفذة في الأنشطة غير ضرورية التي لا تضيف قيمة .
- د- تشير الدراسة التطبيقية إلى انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات وخفض التكاليف .

## ٢- التوصيات:

- أ- ضرورة تنمية الوعي لدى هيكل العمالة بكافة مستويات بالمنشأة، بضرورة وأهمية إنتاج منتجات التي يمكن بيعها وتحقيق رغبات واحتياجات العملاء مع أهمية خفض التكاليف.
- ب- ضرورة تبني المنشأة مدخل ABCII لأنه يحقق فلسفة التوجه للسوق والإنتاج في الوقت المحدد.
- ج- ضرورة اعتماد الأدوات الحديثة لما لها دور مهم في تخفيض التكاليف وتحسين قدرة المنشأة التنافسية من خلال تقديم منتجات تلبي رغبات العملاء وبأسعار تنافسية .
- د- ضرورة توجيه لاهتمام نحو المزيد من الدراسات والأبحاث حول دور المدخل الحديثة للتكلفة وعمل على السيطرة على مسببات التكلفة، وتقليل الفاقد.

## المراجع العربية:

- ١- إبراهيم، محمود عبد الفتاح، (٢٠٠٤)، "تطوير مدخل التكلفة على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل لطاقة المتاحة: دراسة تطبيقية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٢٨، العدد الثاني.
- ٢- الجبران، نادر حمد، (٢٠١١)، "تطوير استخدام مدخل تحديد التكلفة طبقا لمواصفات المنتج بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول.
- ٣- الشامي، مصطفى نبيل علي، (١٩٩٩)، "مدخل مقترح لقياس التكاليف علي أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات"، *مجلة المصرية للدراسات التجارية-مصر*، العدد ٢٣، المجلد ٢٣.
- ٤- الشواربي، محمد عبد المنعم، (٢٠١٠)، "أهمية مدخل تحديد التكاليف علي أساس المواصفات القياسية في تفعيل إدارة التكاليف الإستراتيجية ودعم العلاقة بالعميل"، *مجلة*

- المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مجلد التاسع والأربعون، العدد ٧٧.
- ٥- الصغير، محمد السيد محمد، (٢٠١١)، "أطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA)) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج- مصر، المجلد ٢٥، العدد الأول.
- ٦- باسيلي، مكرم عبد المسيح (١٩٩٧)، " المحاسبة الإدارية - الأصالة والمعاصر"، جامعة المنصورة، مكتبة الجلاء الجديدة.
- ٧- عبد العليم، نجاتي إبراهيم ( ١٩٩٤)، " مدخل قياس التكاليف علي أساس المواصفات ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية ( العلوم الإدارية)**، كلية التجارة ببني سويف، العدد ٩ .
- ٨- عبد الصادق، أسامة سعيد، (٢٠٠٥)، "دور التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الاستراتيجي لمدخل التشغيل علي تفعيل استراتيجيات المنافسة في السوق المصرية"، **المجلة المصرية للدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٢٩ .
- ٩- عطية، أسامة نشأت يس، ( ٢٠٠٩)، " مدخل مقترح لاستخدام المواصفات القياسية في تحديد وقياس تكلفة المنتجات بهدف دعم استراتيجيات التنافس"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني.

## المراجع الأجنبية:

- 1-Barfield .J, Bern .C, and Kinney .M,( 2003), "**Cost Accounting: Traditions and Innovations**" , 5<sup>th</sup> ed , south –westem ,Inc
- 2- Horngren, C.T.; Dater, S.M. ; Foster , G. (2003 ) , “ **Cost Accounting A Managerial Emphasis** “ , Printice Hall International, Inc -
- 3-Lawson.R, (2002), "Process Based Costing At community health plan" , **Journal of Cost Management** , November/December
- 4-Robert, Craig (2000), “**VCM Vendors, (Industry Trend or Event)**“ , ENT ,V.5, 2 .
- 5-Walker .M, (1998) , "Attributes or Activities ?Look to ABCII" , **Australian CAP**