

# مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة/ دراسة مقارنة

ا.د. منال جبار سرور/كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد  
الباحث/ ضرغام أحمد عبد الرضا

## المستخلص:

لقد ظهرت عدة مداخل حديثة اهتمت بتطوير النظم التقليدية لقياس التكاليف للإيفاء بمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة ومن بينها مدخل التكاليف على أساس المواصفات (Attribute Based Costing). وهو مدخل للمحاسبة يعتمد على قياس التكاليف في ضوء المواصفات التي يصمم على أساسها المنتج وفي ضوء مستويات انجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج. ويقدم هذا البحث المرتكزات المعرفية لهذا المدخل ودوره في التوجه بالسوق مقارنة بمدخل التكاليف على أساس الأنشطة كما يبين الخطوات الواجب اتباعها للتطبيق لهذا المدخل. وتتمثل مشكلة البحث في المحاولة إلى التوصل إلى المدخل الأكثر دقة في قياس تكاليف المنتجات من بين مدخلي (ABC) و(ABCII) وأيها يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية، ويهدف البحث بصورة رئيسية إلى بيان دور مدخل التكلفة على أساس المواصفات في توفير المعلومات الكفوية الأكثر دقة مقارنة بمدخل التكلفة على أساس الأنشطة وهو يعمل على تلبية حاجات ورغبات الزبائن حيث إن تطبيقه يبدأ بالزبون عن طريق تحديد المواصفات والخصائص التي يرغبها الزبون في المنتج.

**المصطلحات الرئيسية للبحث/** التكلفة على أساس المواصفات، التكلفة على أساس الأنشطة.



مجلة العلوم  
الاقتصادية والإدارية  
العدد 92 المجلد 22  
الصفحات 518-534

البحث مستل من رسالة ماجستير

## المبحث الأول / منهجية البحث

### أولاً: مشكلة البحث:

لقد ظهرت عدة مداخل لقياس التكاليف ومنها مدخل (ABC) وعلى الرغم من التطور الذي أحدثته مدخل (ABC) والنجاح الذي حققه خلال العقدين الماضيين إلا إنه أصبح يعاني بعض المشاكل وأوجه القصور ومنها:

1- لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة إذ توجد صعوبة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة نظراً لصعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات.

2- إن مدخل (ABC) يستبعد بعض التكاليف مثل تكاليف التسويق، الإعلان، خدمات ما بعد البيع، البحث والتطوير.

3- إن مدخل (ABC) لا يوضح العلاقة بين الأنشطة ورضا الزبون إذ إن الزبون هو الهدف الرئيس لجميع الوحدات الاقتصادية.

وبسبب المشاكل وأوجه القصور التي يعانيها مدخل (ABC) وفي ظل المنافسة الحالية الشديدة أصبحت متطلبات وحاجات الزبائن من السلع والخدمات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية بما تحمله من مواصفات وجودة وأسعار لتلك المنتجات هي العامل الرئيس والمؤثر الذي يجب ان تلبيه الإدارة بأعلى جودة وكفاءة من خلال انتاج السلع والخدمات ذات المواصفات التي تلبى حاجات ومتطلبات الزبائن وانتاج ما يمكن تسويقه بدلاً من تسويق ما يمكن انتاجه فأصبحت مواصفات المنتج هي المحرك الذي يدفع الزبائن إلى اختيار منتج معين دون غيره من المنتجات المماثلة أو البديلة لدى المنافسين.

وهنا دعت الضرورة إلى تبني أساليب ومداخل تتماشى مع عملية التوجه بالسوق وسعت الوحدات الاقتصادية إلى زيادة حصتها السوقية ومنها مدخل التكلفة على أساس المواصفات، وهذا ما يمثل مشكلة البحث. لذا فإن البحث الحالي ومن خلال هذا المدخل (قياس التكاليف على أساس المواصفات) سيتم من خلال تلافى أوجه القصور في مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ومن خلال التساؤلات الآتية:

1- هل يوفر مدخل التكلفة على أساس المواصفات في معلومات كلفوية أكثر دقة من مدخل التكلفة على أساس الأنشطة؟

2- هل يساعد مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات إدارة الوحدات الاقتصادية على توفير المنتجات التي تلبى حاجات الزبائن ومن ثم زيادة الحصة السوقية؟

### ثانياً: أهداف البحث:

إن الاهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقها تتمثل في:

1- بيان أوجه القصور والانتقادات الموجهة إلى مدخل (ABC) والتي أدت إلى ظهور (ABCII).

2- بيان دور مدخل التكاليف على أساس المواصفات في تحقيق رغبات وحاجات الزبائن.

3- اظهار الخطوات اللازمة لتطبيق مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات.

4- بيان دور مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات في زيادة الحصة السوقية وتوفير معلومات كلفوية أكثر دقة مقارنة مع مدخل التكلفة على أساس الأنشطة.

### ثالثاً: فرضية البحث:

يستند البحث الى فرضية رئيسة مفادها: "يسهم تطبيق مدخل التكاليف على أساس المواصفات في تلبية حاجات الزبائن وزيادة الحصة السوقية للوحدات الاقتصادية بصورة أكبر مقارنة مع مدخل التكاليف على أساس الأنشطة".

## رابعاً: أهمية البحث:

تعاني الوحدات الاقتصادية في بلدنا من المنافسة الشديدة من السلع المستوردة وعدم قدرتها منافسة السلع المستوردة في تلبية حاجات ورغبات الزبائن وما يناسب أذواقهم ومن ثم تكسب الإنتاج في المخازن، ومن هنا تأتي أهمية مدخل التكاليف على أساس المواصفات لتلافي الانتقادات التي وجهت للنظم التقليدية والحديثة لقياس التكاليف وتلافي أوجه القصور الموجهة لها، بتوفير المعلومات اللازمة للوحدات الاقتصادية لخدمة الأهداف التسويقية للوحدات الاقتصادية وزيادة قدرتها التنافسية.

## المبحث الثاني / خلفية نظرية لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة

### أولاً: مفهوم مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC

خلال ثمانيات القرن الماضي بدأت تزداد الانتقادات للنظمة الكفوية التقليدية، إذ إن هذه النظم صُممت عندما كان الإنتاج على نطاق ضيق وإن المواد المباشرة والعمل المباشر هي المحرك الأساسي للتكاليف (الداينامو) وإن التكاليف الصناعية غير المباشرة حينئذ قليلة، أما الآن فقد أصبح الإنتاج على نطاق واسع وأصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل جزءاً كبيراً من تكاليف الإنتاج وذلك بفضل التقدم التكنولوجي في الصناعة، من هنا أصبحت النظم التقليدية تواجه مشاكل ولا تعطي نتائج دقيقة حول تكاليف المنتجات: وتعددت تعاريف ABC وكالاتي:

❖ أما Blocher فيعرف ABC بأنه المنهج الذي يقوم بتخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة بناء على الأنشطة التي تسهم في إنجاز هدف التكلفة ويرى أن منتجات الوحدة الاقتصادية هي نتيجة للأنشطة التي تستهلك موارد، وإن ABC يوضح العلاقة المباشرة بين الموارد، موجبات التكلفة، الأنشطة، أهداف التكلفة، عن طريق تخصيص التكاليف إلى الأنشطة و ثم تخصيص الأنشطة إلى أهداف التكلفة (Blocher et. al, 2010: 129).

❖ كما وعرف بأنه ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية في مجموعات للتكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج أو الخدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسيبتات مبنية على العلاقة السببية (حسن، 2009: 303).

وتقوم فلسفة ABC على ربط الأثر بالسبب حيث إن إنتاج السلع والخدمات (السبب) يتطلب ممارسة أنشطة (الأثر) وممارسة هذه الأنشطة (السبب) يتطلب استهلاك موارد (الأثر) ويتطلب ذلك تتبع تدفق استهلاك الموارد حسب الأنشطة (السبب) لأن ممارسة هذه الأنشطة قد جعل من استهلاك الموارد أمراً حتمياً (الأثر) وكذلك تتبع تدفق الأنشطة بحسب المنتجات (السبب) لأن إنتاج السلع والخدمات (السبب) يجعل من ممارسة الأنشطة أمراً حتمياً (الأثر) (نفس المصدر، 2009: 304).

وإن نظام ABC يعتمد الافتراضات الآتية:

- 1) المنتجات أو الخدمات قد أنجزت من خلال أنشطة محددة.
- 2) إن تكاليف الأنشطة قد حدثت بسبب عوامل أخرى غير الحجم.
- 3) تكاليف الأنشطة قد تم تعيينها على أساس علاقات السبب-الأثر وما استهلكه كل منتج أو زبون من موجبات تكاليف النشاط (السامرائي وآخرون، 2012: 79).
- 4) إن نظام ABC هو نظام استهلاك وليس إنفاق وإن هذا النظام يقيس الاستهلاك ولا يقيس الإنفاق.
- 5) يوجد العديد من مسببات استهلاك الموارد وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث إنه يمكن تحديد العديد من مجموعات التكلفة بدلاً من مجمع تكلفة واحد. إن مجموعات التكلفة متجانسة أي بمعنى إن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة.
- 6) إن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة ومتناسبة تماماً مع النشاط (حسن، 2009: 304).

### ثانياً: خطوات تطبيق (ABC)

لتطبيق نظام ABC يتم اتباع الخطوات الآتية:

- 1) تحديد الأنشطة: ويتألف النشاط من مجموعة من وحدات العمل فمثلاً نشاط شراء المواد الأولية يتألف من أنشطة ومهام فرعية هي استلام طلبات الشراء، تحديد الموردين، تحضير وإرسال أوامر الشراء، متابعة عملية الشراء. إن عملية تجميع مستويات الأنشطة يجب أن تكون على وفق معيار (الكلفة-المنفعة) لكل نشاط.

وتجدر الإشارة إلى إنه عند تحديد الأنشطة يجب مراعاة عدم تصنيف الأنشطة بصورة تفصيلية حيث يؤدي إلى مقدار كبير من البيانات وربما تكون هذه العملية مكلفة، وكذلك عدم دمج عدد كبير من الأنشطة معاً مما يؤدي إلى مستوى تجميع عالي وهذا لا يوفر التحديد المرضي لكلفة النشاط، وتجدر الإشارة أيضاً إلى إنه يمكن دمج الأنشطة التي لها نفس موجهات التكلفة لتشكيل نشاطاً منفرداً، خلاصة القول إن عملية الاختيار النهائي للأنشطة تتأثر بعدد من العوامل منها الكلفة الكلية لمركز النشاط، مدى توفير موجه التكلفة التحديد المرضي لكلفة كل نشاط (Drury, 2012: 257-258).

(2) **تحديد موجهات التكلفة:** إن المهمة الثانية هي تحديد موجه التكلفة المناسب/ أساس التخصيص لكل مجمع، إن موجه التكلفة المناسب هو الذي يمتلك العلاقة السببية الأقوى بين التكلفة ومجمع التكلفة لذلك نستخدم مثلاً تكاليف العمل المباشر لتخصيص تكاليف طاقة العمل، ويجب أن يكون موجه التكلفة سهل القياس وسهل الفهم ومعقولاً، تجدر الإشارة إلى إن التقنيات مثل تحليل الانحدار تساعد على تحديد موجه الكلفة الأكثر ملائمة.

(3) **تخصيص تكاليف الموارد إلى الأنشطة:** إن نظام ABC يستخدم موجهات التكلفة التي تستهلك موارد لتخصيص تكاليف الموارد إلى الأنشطة لأن الأنشطة توجه تكلفة الموارد المستخدمة في العمليات. إن الوحدة الاقتصادية يجب أن تختار موجهات التكلفة التي تستهلك موارد على أساس علاقات السبب-الأثر، إن موجهات التكلفة التي تستهلك موارد تتضمن عدد من 1- ساعات العمل المباشرة لأنشطة العمل المباشر 2- الموظفين لأنشطة المتعلقة بالرواتب 3- الإعدادات لأنشطة المتعلقة بالدفعات 4- الحركة لأنشطة المتعلقة بمناولة المواد الأولية 5- ساعات المكنان للصيانة والتصليح 6- القدم المربع لأنشطة التصليح والتنظيف العامة. إن كلفة الموارد يمكن تخصيصها إلى الأنشطة عبر التتبع المباشر أو التقدير. إن التتبع المباشر يتطلب قياس الاستخدام الفعلي للموارد بواسطة الأنشطة على سبيل المثال الطاقة المستخدمة لتشغيل المكنان التي تعمل عبر قراءة العداد الموجود في المكنان، وعندما يكون التتبع المباشر غير متاحاً يلجأ المشرفين إلى تقدير كمية أو نسبة الوقت أو الجهد المبذول من قبل العاملين لكل نشاط محدد (Blocher et. al, 2010: 132).

(4) **تخصيص تكاليف الأنشطة إلى المنتجات:** وتتضمن تحديد معدلات موجه التكلفة، لذلك موجه التكلفة يجب أن يكون قابلاً للقياس بطريقة يمكن تحديدها للمنتجات. فمثلاً إذا تم اختيار عدد الساعات كموجه تكلفة فلا بد من وجود آلية لقياس الساعات التي يستهلكها كل منتج (Drury, 2012: 259).

(5) **حساب تكاليف وحدة المنتج:** إن الخطوة الأخيرة هي حساب كلفة وحدة المنتج حيث إنه في الخطوة السابقة تم تخصيص التكاليف إلى المنتجات. لأغراض صناعة القرار نحتاج تحويل مبالغ التكاليف إلى كلفة الوحدة عبر قسمة إجمالي التكاليف على العدد الإجمالي للوحدات المنتجة.

### ثالثاً: المزايا والانتقادات الموجهة إلى (ABC)

إن أهم مزايا نظام ABC هي:

(1) إن معظم أنصار ABC يرون بأنه يوفر بيانات أكثر دقة حول تكاليف المنتج لأغراض صناعة القرار. حيث إن العقيدة الرئيسية لـ ABC هي إن تكاليف المنتج الأكثر دقة هي دائماً مفضلة لزيادة الدقة العامة عن طريق عدد موجهات التكلفة.

(2) عندما يتم استخدام ABC فإن المدراء يستطيعون الأخذ بنظر الاعتبار استراتيجية بدائل التصنيع حيث إن التكاليف ستكون أكثر دقة.

(3) إن تحديد التكاليف بصورة أكثر دقة سوف يؤثر في جهود الوحدة الاقتصادية الموضوعية في تصميم المنتج، تقديم منتج جديد، تصميم العمليات التصنيعية لأن ABC يساعد على تحديد المناطق التي تتحمل تكاليف أكثر والمناطق التي يجب تركيز الجهود عليها لتخفيض التكاليف (Chivukula, 2011: 23-24).

وعلى الرغم من مزايا نظام ABC إلا إنه تعرض للانتقادات الآتية:

(1) يرى Johnson أن تحليل الأنشطة يركز الاهتمام على التغيير في حجم النشاط ولكنه لا يركز الاهتمام حول كيفية حصول هذا التغيير في النشاط وما هو تأثيره على رضا الزبون.

(2) لاحظ Roth & Borthick أن ABC يفترض أن التكاليف في كل مجمع تكلفة تتحرك عن طريق أنشطة متجانسة وبدقة نسبية إلى النشاط، وإذا لم يتحقق هذين الافتراضين فإن تكاليف المنتج وفق ABC ستكون أيضاً مشوهة.

- (3) الحقيقة إن ABC يقوم بتخصيص كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة إلى الأنشطة وإلى المنتجات وهذا ربما يصعب من عملية صنع قرارات اقتصادية معينة والتي تعتمد على التكاليف الإدارية المستندة إلى طاقة إنتاجية ثابتة (Angelis, 1996: 16-17).
- (4) يرى Krumwiede إن نظام تكنولوجيا المعلومات القوي منع تطبيق أو استمرار تطبيق ABC والسبب في ذلك هو إن الوحدات الاقتصادية تعتقد وأهمة بأن لديها ما يكفي من المعلومات لإتخاذ القرارات.
- (5) إن نظام ABC مكلف، ومعقد، وصعب من ناحية التعديل والتحديث.
- (6) إن نظام ABC يتجاهل الطاقة غير المستغلة.
- (7) إن العمال يعطون تقديرات شخصية (وجود الاجتهاد) حول وقتهم المصروف على مختلف الأنشطة في المرحلة (Lelkes, 2009: 7-8).

### المبحث الثالث / خلفية نظرية لمدخل التكلفة على أساس المواصفات

#### أولاً: مدخل التكلفة على أساس المواصفات Attribute Based Costing

يرمز للتكلفة على أساس المواصفات بـ (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) وهو يعني (Activity Based Costing). وقد تعددت وتنوعت تعريفات مدخل التكاليف على أساس المواصفات وكالاتي:

❖ حيث يعرفه Barfield بأنه توسع لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث إنه يوظف تفاصيل تحليل الكلفة-المنفعة المتعلقة بالمعلومات حول حاجات الزبون، من حيث مواصفات أداء المنتج مثل الموثوقية، المتانة، الاستجابة، وما إلى ذلك من تكاليف التحسينات الإضافية الضرورية للحصول على هذه المواصفات (Barfield et. al, 2001: 146).

❖ وعرف (ABCII) كذلك بأنه مدخل يستخدم بحوث السوق لتحديد المواصفات التي يرغبها الزبون في المنتج وتحديد تكلفة المنتج بحسب هذه المواصفات ومعرفة مدى إمكانية تنفيذ تلك المواصفات بمستويات الإنجاز المتوقعة وتحديد منفعة الزبون من كل مواصفة من مواصفات المنتج (الجيران، 2011: 36-37). إن الهدف الأساسي من مدخل (ABCII) هو توفير تفاصيل أكثر حول تحليل التكلفة-المنفعة لاحتياجات الزبائن وتهدف إلى تحسين الفاعلية، إن مدخل (ABCII) يركز على التكاليف المخططة أكثر من تحليل التكاليف الماضية والتي يكون تأثيرها قليل إذ إن جزءاً كبيراً من التكاليف تحدث مسبقاً في مرحلة تصميم المنتج (Barfield et. al, 2001: 146).

ويرى Walker إن مدخل (ABCII) يهدف إلى تحليل تكاليف ومنافع السلع والخدمات بصورة مفصلة عبر تحويل حاجات الزبون إلى مواصفات محددة في المنتج مثل الأداء، الموثوقية، المتانة، الجمالية (walker, 1992: 43).

ومن هنا يرى الباحثان بأنه يمكن تعريف مدخل (ABCII) بأنه الأسلوب الذي يقوم بتحديد تكاليف المنتجات بناء على تحليل المنتج إلى سلسلة من المواصفات الأساسية وتحليل هذه المواصفات إلى أخرى فرعية وثانوية ومعرفة تكاليف إضافة كل مواصفة بدقة عن طريق معرفة كلفة الأنشطة اللازمة لتنفيذ كل مواصفة ومن ثم تحديد كلفة المنتج بدقة عن طريق تجميع كلف كل مواصفة.

ومن خلال ما سبق ذكره نستخلص الآتي:

- (1) إن هذا المدخل ينظر إلى المنتج بأنه مجموعة من المواصفات والخصائص.
- (2) إنه يوظف المعلومات الكفوية لتلبية حاجات الزبائن.
- (3) إنه يتلاءم مع الأسلوب التسويقي الحديث وهو إنتاج ما يمكن بيعه بدلاً من بيع ما يمكن إنتاجه.
- (4) إن المواصفة تمثل المحور الأساسي في هذا الأسلوب وهي بمثابة الدينامو لهذا النظام.
- (5) إن المواصفة هي هدف التكلفة.
- (6) إنه يتفق بصورة أكبر مع التكاليف المعيارية.
- (7) إن لهذا الأسلوب دوراً مهماً في مرحلة التصميم لأنها المرحلة التي تتشكل فيها مواصفات المنتج.
- (8) إن المواصفات هي مسببات حدوث التكلفة.

### ثانياً: مقومات مدخل التكاليف على أساس المواصفات

أن مدخل (ABCII) يستند على فكرة أساسية ألا وهي إن المنتج ما هو إلا مجموعة من المواصفات والخصائص وإن إضفاء تلك المواصفات والخصائص يتطلب إجراء مجموعة من الأنشطة وإن تنفيذ هذه الأنشطة يترتب عليه حدوث تكاليف، وهناك عدة مقومات لمدخل التكاليف على أساس المواصفات ومنها الآتي: (عطية، 2004: 209-210)

(1) إن الاستناد إلى مواصفات المنتجات كأساس لتحديد وقياس تكاليف المنتجات هو محاولة من جانب محاسبي لقياس التكلفة على أساس سليم ودقيق والتي تركز اهتمامها أولاً على التعرف على رغبات وحاجات الزبائن ثم يتم بعد ذلك إنتاج المنتجات التي تشبع هذه الرغبات والحاجات، أي إنها توجه أنشطة الإنتاج نحو إنتاج ما يمكن بيعه بدلاً من بيع ما يمكن إنتاجه.

(2) إن مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج تعد أحد المتغيرات الأساسية التي يجب الاهتمام بها ويرجع ذلك إلى إن كلفة وحدة المنتج يتم تحديدها في ضوء كلفة كل مواصفة من مواصفاته.

(3) إن مدخل (ABCII) يعتمد على استخدام الأساليب العلمية في تحديد مواصفات المنتجات مثل التحليل المشترك وهندسة القيمة واستخدام سلسلة القيمة لتحديد مستوى 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.

(4) إن مدخل (ABCII) يركز على تحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع، حيث يتم تحليل علاقة التكاليف بالمنافع بالنسبة لكل وحدة من وحدات المنتج وفي ضوء ذلك يمكن التعرف على عدة مستويات لتكلفة ومنفعة وحدة المنتج، وذلك بتجميع التكاليف والمنافع المتعلقة بمستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات المطلوب توافرها في المنتج.

(5) إن المعلومات التي يوفرها مدخل (ABCII) يتم عرضها إما في شكل مصفوفة توضح تكاليف ومنافع كل مستوى من مستويات إنجاز 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 إنجاز كل مواصفة.

(6) إن مدخل (ABCII) يهتم بتخصيص تكاليف الموارد بمراعاة اعتماد التكاليف وعلاقتها بكل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات 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 مواصفة وكل وحدة منتج.

### ثالثاً: دواعي استخدام مدخل التكاليف على أساس المواصفات

هناك العديد من الدوافع والمبررات لتطبيق مدخل (ABCII) ومنها: (الصغير، 2011: 82-83)

(1) يؤدي تطبيق مدخل (ABCII) في قياس التكاليف إلى التخطيط الجيد للتكلفة من خلال تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات كلفة كلية.

(2) يحقق مدخل (ABCII) فلسفة التوجه بالسوق والتي تركز على إنتاج ما يمكن بيعه وليس ما يمكن إنتاجه من خلال تصنيع المنتجات التي تحقق قيمة الزبون.

(3) يتفق مدخل (ABCII) مع العديد من التقنيات الكفوية الحديثة مثل (JIT) حيث يتم الإنتاج وفق حاجة الزبون دون الاحتفاظ بمخزون، وكذلك الكلفة المستهدفة حيث يتم التركيز على الكلفة المستهدفة لمستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج سعياً لتحقيق الأهداف المرجوة.

(4) يساعد تطبيق مدخل (ABCII) على وضع موازنات بديلة لتنفيذ التكاليف الاختيارية وتمثل كل منها تكاليف مقدرة لأحد مستويات الإنجاز بحيث تستطيع الإدارة أن تختار منها الموازنة التي تناسب ظروفها المالية.

كما ويرى الباحثان بأن مدخل (ABCII) يؤدي إلى تحسين عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة عن طريق تحديد المواصفات التي يرغبها الزبون في المنتج وعد هذه المواصفات هدف التكلفة بدلاً من الأنشطة.

### رابعاً: أهداف مدخل التكاليف على أساس المواصفات

- يتوقع عند تطبيق مدخل التكاليف على أساس المواصفات أن يحقق الأهداف الآتية:
- أ- بناء نظام معلومات محاسبي متكامل بكفاءة مع نظم المعلومات الأخرى داخل الوحدة الاقتصادية وتتوافر فيه مقومات نظم المعلومات التي تتضمن إمكانية التطبيق دون معوقات أو أعباء التطبيق الإضافية ويوفر القدر الملائم من المعلومات الجيدة عن التكلفة في مراحلها المختلفة ومنظور المواصفات من خلال:
  - 1- دراسة تخطيط أو تطوير المنتج الذي يحقق أقصى كفاءة ممكنة في الربط بين حاجات الزبائن والاستغلال الأمثل لإمكانات وموارد الوحدة الاقتصادية وبالتالي تخطيط التكلفة بالشكل الذي يبرر حدوثها من منظور الزبائن ومن ثم تخطيط الربحية لتحقيق أفضل عائد ممكن.
  - 2- تحليل تكلفة المنتج عن طريق تحديد وقياس تكلفة المواصفات التي يتكون منها (كأهداف تكلفة) بدلاً من القياس على مستوى وحدة المنتج ككل، مما يوفر معلومات كلفوية أكثر تفصيلاً ودقة للإدارة ومعاونة الإدارة على ترشيد القرارات الاستراتيجية.
  - 3- الإفصاح من خلال تقارير التكاليف عن التطورات المستمرة في كل من البيئة الإنتاجية والسوقية والكشف عن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق معايير الجودة وسرعة ومرونة الاستجابة للتغيرات في أذواق الزبائن، ومدى فعالية وكفاءة استغلال الطاقة والموارد المتاحة، بالإضافة إلى الكشف عن نتائج تحليل الأنشطة والعمليات والقيمة المضافة من منظور المواصفات.
  - 4- الرقابة الفعالة على عناصر التكلفة لمواصفات المنتج، حيث يتم تحديد معايير دقيقة لعناصر التكلفة المختلفة التي يتم استخدامها في تنفيذ كل مواصفة بما يساعد على ترشيد التكلفة وتجنب أوجه الضياع والاسراف ومواطن ومسيبات الانحراف عن المعايير.
  - ب- يقدم النموذج المقترح مدخلاً مختلفاً لتحليل التكاليف من منظور استراتيجي وهو ما يطلق عليه الإدارة الاستراتيجية للتكلفة أي التعامل مع عناصر التكلفة وتحليلها لأغراض تحقيق ميزة تنافسية وذلك من خلال تحليل الموقف الكلفوي للوحدة الاقتصادية بالمقارنة مع الموقف الكلفوي للمنافسين حيث يمكن الاعتماد في هذا المجال على مدخل تحليل خصائص ومواصفات المنتج مع الاستعانة بالمداخل الداعمة الأخرى مثل تحليل سلسلة القيمة، تحليل الميزة التنافسية، تحليل محركات التكلفة.
  - ج- يوفر هذا المدخل معلومات ملائمة لمساعدة الإدارة في اختيار الاستراتيجية التي تتبعها وتحقيق الميزة التنافسية التي ترغبها سواء تلك المرتبطة بتميز المنتج بمواصفات خاصة أو تلك المرتبطة بريادة التكلفة من خلال التخطيط الاستراتيجي للإنتاج والتكاليف حيث يقوم هذا المدخل على أساس الربط بين تطوير الجودة وتخفيض التكلفة من خلال مواصفات المنتج المعيارية (عبد الرحمن، 2002: 126-127).
  - د- تحقيق رضا الزبون من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها وبالسعر الذي يناسبه.
  - هـ- إنتاج منتج ذي مواصفات وجودة عالية وبأقل تكلفة بهدف الوصول إلى الريادة في الصناعة.
  - و- زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية لضمان استمرارها من خلال خفض التكلفة وتحسين الأداء (الجبران، 2011: 37).

### خامساً: مزايا مدخل التكاليف على أساس المواصفات

- هناك العديد من المزايا التي يحققها تطبيق مدخل (ABCII) ومنها:
- أ- إن مدخل (ABCII) يقوم على أساس مواصفات المنتج مما يعد ترجمة لاحتياجات ورغبات الزبائن لذلك فهو يحقق تكاملاً بين مفاهيم إدارة الكلفة والمفاهيم الحديثة لبيئة الإنتاج المعاصرة.
  - ب- إن مدخل (ABCII) يوفر نتائج أكثر دقة مما يجعله أداة فعالة لترشيد القرارات وإجراء تحليل لربحية المنتجات في الأجلين القصير والطويل.
  - ج- إن مدخل (ABCII) يوفر معلومات تمكن من تخطيط ورقابة التكاليف الإختيارية ولاسيما في المشروعات الإستثمارية في مجالي تحسين وتطوير المنتجات.
  - د- يركز مدخل (ABCII) على مرحلة التصميم (تحديد مواصفات المنتج) حيث يصعب التحكم وتخفيض كلفة المنتج بعد هذه المرحلة ومن ثم فهو أسلوب يركز على التخطيط أكثر من تحليل تكاليف الفترة الماضية.

هـ- ترتبط الأنشطة في ظل هذا النظام بخطوط سير النشاط لكل مواصفة ولا تُعدّل هذه الخطوط إلا إذا حصلت تغيرات جوهرية في سير هذه الخطوط لهذا فإن هذا الأسلوب لا يحتاج لتكرار تتبع التكلفة طبقاً للأنشطة في كل مرة كما في (ABC) حيث يتم في (ABC) تتبع الأنشطة في كل مرة تحدث فيها التكلفة ومن ثم وجود خطوات متكررة عند خطوط النشاط المتشابهة لذا يكون (ABCII) أقل تكلفة من نظيره (ABC) فضلاً عن إنه يتسم بالبساطة وعدم التعقيد عند تخصيص التكلفة (طه، 2010: 43-44).

و- يساعد مدخل (ABCII) على تحديد تكلفة كل مستوى من مستويات الإنجاز بدقة وعدالة دون تشويه للتكلفة.

ز- يساعد مدخل (ABCII) على قياس التكلفة الفعلية لكل مستوى من مستويات الإنجاز مُمثلة 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.

ح- يساعد مدخل (ABCII) على تحديد الأنشطة التي تمثل نقاط اختناق وتؤدي إلى طاقات غير مستغلة مما يساعد الإدارة على إتخاذ القرارات المناسبة لحل نقاط الاختناق.

ط- يساعد مدخل (ABCII) على تحديد الطاقات غير المستغلة وإعادة تخصيصها بما يحقق منافع إضافية للوحدة الاقتصادية.

ي- يساعد مدخل (ABCII) على تحديد الحد الأدنى والأعلى للمنافع الممكن تحقيقها للوحدة الاقتصادية في ظل الطاقات والموارد المتاحة لمستويات الإنجاز المختلفة ومن ثم إختيار التوليفة المثلى لمستويات الإنجاز على ضوء تكلفة الموارد المستنفدة والمنافع المتحققة فعلاً وفي إطار هيكل تفضيلات الزبائن.

ك- يوفر مدخل (ABCII) المعلومات التي تساعد على تسعير المنتج في ظل كل مستوى من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من مواصفات المنتج (إبراهيم، 2004: 25).

ل- إن الجمع بين تكاليف المواصفات وتوقعات الحصة السوقية يقدم مدخلاً أكثر قوة في صنع قرارات تقديم المنتجات الجديدة أو تحسين المنتجات الحالية وعلى المستويين طويل الأجل وقصير الأجل (Walker, 1991: 35).

### سادساً: محددات مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات

هناك بعض المحددات التي تحد من استخدام مدخل التكاليف على أساس المواصفات وكالاتي:

أ- إن زيادة المنفعة ليس بالضرورة أن تجلب زيادة في الحصة السوقية بنفس المقدار حيث إن 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 الإختيارية والتشغيلية (صالح، 2004: 69).

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

- 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 (Walker, 1991: 34).

## المبحث الرابع / مقارنة مدخل التكلفة على أساس المواصفات

### مع مدخل التكلفة على أساس الأنشطة

#### أولاً: خطوات مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات

لغرض المقارنة بين مدخلي (ABC) و(ABCII) لابد من بيان خطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس المواصفات والتي تتلخص بالآتي:

**الخطوة الأولى:** تحديد حاجات ورغبات الزبائن: إن أهمية هذه الخطوة تكمن في الأسباب الآتية:  
أ- لها أهمية في تحديد المواصفات الأساسية للمنتج.

ب- لها أهمية في تصميم المنتج.

ج- لها أهمية في تحديد حجم الإنتاج اللازم للإيفاء بحاجات الزبائن.

د- تساهم في معرفة أوجه القصور في تلبية الحاجات الاستعمالية والحاجات الجمالية للمنتج مما يساهم في إعادة تصميم المنتج.

هـ- تساهم في معرفة المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية من خلال تحديد الحصة السوقية.

و- تساهم في معرفة وتحديد الأسواق التي يجب التوسع بها وتلك الأسواق التي يجب التخلي عنها، وكذلك تساهم في اكتشاف أسواق جديدة.

ز- تساهم في تحديد المنتجات التي يجب زيادة إنتاجها بسبب الطلب عليها وتلك المنتجات التي يجب تطويرها وتحسينها وكذلك تساعد الوحدة الاقتصادية على إيجاد منتجات جديدة تلبية لحاجات الزبائن.

ح- تساعد في تحديد اتجاهات السوق سلباً وإيجاباً تجاه منتج معين أو مواصفات أو مستويات إنجازها في ظل التغيرات المحلية والدولية (ابراهيم، 2004: 19).

ط- تساعد في تحديد المستويات الملائمة من الأداء والخيارات المعروضة لكل مواصفة من المواصفات (Walker, 1991: 34).

**الخطوة الثانية:** تحديد المواصفات الأساسية للمنتج: وتعد هذه الخطوة مهمة حيث إنه يجب معرفة الزبائن المستفيدين من المنتج ورغباتهم وذلك بسبب اختلاف أذواق المستهلكين حيث إنه في بعض الحالات يقوم المستهلكين بمقارنة البدائل غير المواصفات المختلفة ويقومون باختيار البديل الأكثر تفضيلاً وفي حالات أخرى يقوم المستهلكون بتقييم كل خيار على حدة ومن ثم اختيار البديل الأكثر إيجابية، إن من الصعب القيام بعملية المقارنة بين المواصفات لكن المواصفات مفيدة وأكثر وضوحاً عند القيام بعملية تقييم كل بديل (Nowlis & Simonson, 1997: 203).

مما ورد في انفا يرى الباحثان إن مواصفات المنتج هي مفصل مهم في عملية اختيار منتج دون غيره وهي الدافع الأساسي للزبون لاختيار منتج الوحدة الاقتصادية بل وحتى يتعدى ذلك إلى الولاء للعلامة التجارية لهذا المنتج مما يؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية ويؤدي بصورة غير مباشرة إلى تخفيض في التكاليف حيث إن السمعة الجيدة لمواصفات المنتج تؤدي إلى التخلي عن جزء من الحملات الاعلانية والترويجية فمثلاً مواصفات الأجهزة الكهربائية SONY ومتانتها تشكل علامة فارقة تميز منتجات الشركة.

وتتعدد الأساليب المستخدمة في تحديد مواصفات المنتج وهي:

#### أ- التحليل المشترك Conjoint Analysis

استُخدم التحليل المشترك منذ بداية سبعينيات القرن العشرين ويعد من أهم الأدوات المطبقة بصورة واسعة في بحوث التسويق وهو أداة لقياس منفعة المشتريين من المواصفات.

أما Kotler فيرى إن التحليل المشترك هو سؤال الزبائن حول تفضيلاتهم لعدد من البدائل المعروضة في السوق ويستخدم التحليل الاحصائي لتقدير القيمة الضمنية لكل مواصفة (Kotler & Keller, 2012: 199).

إن التحليل المشترك ينفذ في الوصول إلى المواصفات المؤثرة في قطاع المستهلكين أكثر من تحديدها بصورة فردية.

### ب- هندسة القيمة Value Engineering

إن من المتوقع عند تطبيق أسلوب التحليل المشترك لتحديد المواصفات أن يطلب المستهلك توافر أكبر قدر من المواصفات وبأقل الأسعار، ولكن أحد أكبر محددات الوحدة الاقتصادية هو قدراتها ومواردها إذ تعد العامل المتحكم في تحديد توليفة المواصفات وتكلفتها وسعر بيعها، وهنا لا تجد الوحدة الاقتصادية أمامها سبيل سوى أن تحدد المواصفات من وجهة نظرها على أن تتلاءم هذه المواصفات مع رغبات وحاجات المستهلكين قدر الإمكان، ويعد استخدام أسلوب هندسة القيمة هو الأسلوب الملائم لتحديد مواصفات المنتج (الشامي، 1999: 465).

وقبل البدء بتعريف هندسة القيمة لابد من تعريف القيمة التي يعرفها Inglis بأنها تمثل مجموعة المواصفات، الخصائص، السمات، المنافع التي يوفرها المنتج للزبون ويكون مستعداً لدفع ثمنها مقابلها (Inglis, 2008: 688). وتعرف هندسة القيمة بأنها التقييم المنظم لجميع جوانب البحث والتطوير، تصميم المنتج، الإنتاج، التسويق، التوزيع، خدمات الزبون، وهدفه تخفيض التكاليف لإرضاء حاجات الزبون وإن هندسة القيمة يمكن أن تؤدي إلى تحسين في تصميم المنتج أو تغييرات في المواد الأولية أو تعديل في طرائق الإنتاج (Maher et. al, 2008: 226).

الخطوة الثالثة: تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة لتنفيذ المواصفات الموضوعية: ويتم في هذه الخطوة حصر الأنشطة بهدف التعرف على مدخلات ومخرجات كل عملية ودراسة مقاييس الأداء المختلفة الخاصة بالعمليات ومدى إضافة كل عملية للقيمة مما يتيح إمكانية التفرقة بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة والتخلص منها باعتبارها غير ضرورية (الصغير، 2011: 81).

الخطوة الرابعة: تحديد تكاليف الأنشطة اللازمة لتنفيذ المواصفة: بعد تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ مواصفات المنتج يتم تحديد الموارد المستنفدة لتحقيق كل مواصفة من مواصفات المنتج إذ يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديد تكاليف كل مستوى من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من خلال:

• تحديد تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لمستويات الإنجاز وتكلفة الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة لمستويات الإنجاز.

• اختيار أفضل توليفة من مستويات الإنجاز التي تحقق أكبر منافع للوحدة الاقتصادية في ضوء المواصفات التي تفي بحاجات الزبائن، ووفق ذلك:

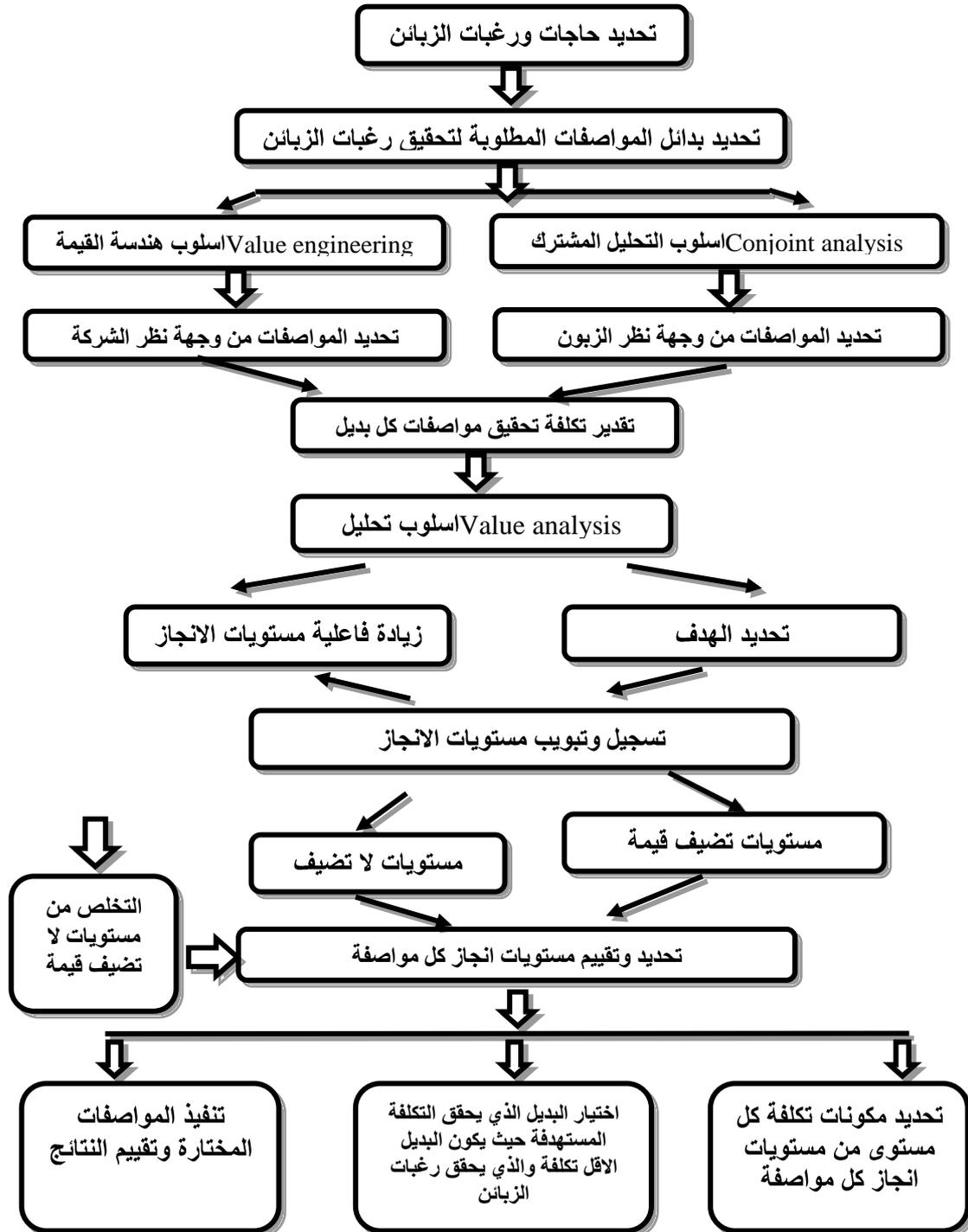
كلفة أي مستوى إنجاز = مجموع تكاليف الأنشطة اللازمة لتنفيذه (الصغير، 2011: 82).

الخطوة الخامسة: تحديد تكلفة وحدة المنتج: يعد كل مستوى من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من مواصفات المنتج منتجاً مستقلاً ووفق ذلك تتمثل تكلفة المنتج لمستوى إنجاز معين في مجموع تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لمستوى إنجاز معين وتكلفة الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة والتي تتكون منها مواصفات المنتج، وبذلك تكون كلفة المنتج الإجمالية بتكاليف كل مواصفة من مواصفات المنتج (Walker, 1991: 34) أي إن:

تكلفة وحدة المنتج = تكاليف الأنشطة المضيقة للقيمة للمواصفات + تكاليف الأنشطة الضرورية غير المضيقة للقيمة للمواصفات

ويبين الشكل رقم (1) الخطوات المقترحة لتطبيق مدخل التكلفة على أساس المواصفات المذكورة آنفاً:

شكل (1) الخطوات المقترحة لمدخل التكلفة على أساس المواصفات



المصدر: (الشامي، مصطفى نبيل علي، "مدخل التكاليف على أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 23، العدد 2، جامعة المنصورة، مصر، 1999: 461) بتصريف.

### ثانياً: المواصفات وسلوك الزبون:

إن المفهوم الحديث للتسويق يقوم على إن المفتاح الرئيسي لنجاح الوحدة الاقتصادية يتمثل في قيامها بتحديد حاجات ورغبات الزبون والعمل على تلبيتها بشكل يفوق المنافسين، ومن ثم يعد الزبون هو مركز أنشطة الوحدة الاقتصادية والذي يجب أن تتعاون كافة الإدارات من أجل اشباع حاجاته ورغباته بما يمكن من تحقيق الربح المناسب الذي يؤدي إلى استمرار الوحدة الاقتصادية وبذلك يجب التعرف على حاجات ورغبات الزبائن وتحديد ما يمكن بيعه، أي إن الإنتاج يتحدد وفقاً للمواصفات التي تشبع حاجات الزبون، ومن هنا على الوحدات الاقتصادية أن تقوم بعملية جمع المعلومات حول الزبون وهو ما يطلق عليه بإدارة الزبون وهي عملية جمع وتحليل معلومات الوحدة الاقتصادية المتعلقة بالزبون من أجل تعظيم قيمة الزبون والعمل على الافادة من هذه المعلومات في صياغة استراتيجيات تهدف إلى تلبية حاجات الزبائن مما يزيد من ولاء الزبون للمنتج ويعزز القدرة التنافسية (Kamakura et. al, 2005: 280)، ولقد ازداد الاهتمام من قبل الوحدات الاقتصادية بالزبون عن طريق تبنيها لاستراتيجيات تتماشى مع ردود أفعال الزبائن وتحقق الكفاءة لأن الزبون أصبح لا يرضى بالحصول على أي منتج بل أصبح يطلب تحقيق الحد الأعلى من المتطلبات المحددة مسبقاً من قبل الزبون في المنتج الذي يرغب به مما أضاف على الوحدات الاقتصادية عبئاً ألا وهو السعي المستمر إلى تخفيض التكلفة والاهتمام بالتصميم والجودة (Piller & Muller, 2004: 583).

وتهدف الوحدة الاقتصادية من جمع المعلومات المتعلقة بمواصفات المنتج الذي يرغبه الزبائن ويتوافق مع أذواقهم الوصول إلى فهم سلوك الزبون ويتطلب ذلك جمع وتحليل ومقارنة المعلومات التي حصلت عليها الوحدة الاقتصادية حول زبائنهم.

ويرى Inglis أن نظريات سلوك الزبون وقرارات الشراء بالنسبة للزبون تتأثر بمواصفات المنتج وليس المنتج بحد ذاته، وإن توفير حزمة المواصفات المطلوبة من قبل الزبون ينعكس على الربحية وتكاليف توريد المنتج أيضاً، ويرى إن هناك علاقة بين المنتج من جهة ومواصفاته من جهة أخرى، وبين الزبون من جهة وخلق القيمة للزبون من جهة أخرى، وإن التكاليف والأرباح تمثل نقطة الوصل بين توجه السوق والمعلومات المحاسبية.

ويرى أن توجه المنافسين يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالزبائن من خلال التوجه نحو مواصفات معينة في المنتج، وهنا يجب على الوحدة الاقتصادية أن توفر للزبون قيمة تفوق تلك التي يوفرها المنافسون مما يتطلب معرفة قدرات المنافسين وهيكل تكاليفهم لتوفير المقارنة المناسبة في مواصفات المنتج.

خلاصة الأمر إنه يجب على الوحدات الاقتصادية أن تحافظ على خلق القيمة للزبون من خلال توفير تلك المواصفات، الوظائف، المنافع في المنتج والتي تلبى حاجات الزبائن وتخفف تكاليف المنتج وتكاليف الاحتفاظ بالزبون (Inglis, 2008: 689-690).

### ثالثاً: مقارنة بين ABC و ABCII

يرى الباحثان أن مدخل التكلفة على أساس المواصفات هو مدخل قياس للتكاليف يبدأ من الزبون بتحديد المواصفات التي يرغبها الزبون أي إنه يبدأ من خارج الوحدة الاقتصادية، أما مدخل التكلفة على أساس الأنشطة فيبدأ من داخل الوحدة الاقتصادية بتحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج، ويرى الباحثان أن مدخل ABCII يخدم الأهداف التسويقية بصورة أكبر حيث إننا يمكننا سؤال الزبون حول المواصفات التي يرغبها في المنتج ولكننا لا نستطيع سؤال الزبون عن الأنشطة التي تسهم في تكوين المنتج، وبعد كل ما ورد في الأدبيات التي اطلع عليها الباحثان يريان إنه يمكن الخروج بالنقاط الآتية عند المقارنة بين (ABCII) و (ABC) وكالاتي:



## مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة / دراسة مقارنة

جدول (1) مقارنة بين ABC و ABCII

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 بوصفه حزمة من المواصفات وإن كل مواصفة هي بمثابة منتج
لا يراعي تفضيلات الزبائن لأن الأنشطة هي موجهة التكلفة	يراعي تفضيلات الزبائن من حيث المواصفات والخصائص التي يرغبونها في المنتج
يركز على الأنشطة المستهلكة في سبيل إنتاج المنتج مما يعني تركيزه على البيئة الداخلية فقط	يركز على منافع المواصفات الخاصة بالمنتجات التي تجهز إلى الزبون وتعد إن هذه المواصفات هي هدف التكلفة وبذلك فهو يراعي البيئة الخارجية المتمثلة بتفضيلات الزبون فضلا عن البيئة الداخلية
تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي أسهمت ببنائه	تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف المواصفات التي تكون المنتج
لا يتلاءم مع فكرة إنتاج ما يمكن بيعه لأنه لا يراعي تفضيلات الزبائن	يتلائم مع فكرة إنتاج ما يمكن بيعه بدلاً من بيع ما تم إنتاجه
لا يوفر مقاييس مباشرة حول الجودة	من الممكن أن يوفر مقاييس عن الجودة
يعد بمثابة جزء من مدخل ABCII	يعد هذا المدخل أوسع من مدخل ABC
تجمع التكاليف إلى مجمع تكاليف النشاط	تجمع التكاليف إلى مجمع تكاليف المواصفة

المصدر: إعداد الباحثان بتصرف وبالاعتماد على: \*

- \* إبراهيم. محمود عبد الفتاح، "تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات ABCII بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد 2، جامعة المنصورة، مصر، 2004.
- الشامي. مصطفى نبيل علي، "مدخل التكاليف على أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 23، العدد 2، جامعة المنصورة، مصر، 1999.
- الصغير. محمد السيد محمد، "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، مصر، 2011.
- Walker M., "Attribute Based Costing", Australian Accountant, Mar., 1992 (4)

## المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات:

- 1- إن مدخل (ABC) لا يُمكن الوحدات الاقتصادية من معرفة حاجات ورغبات الزبائن إذ لا توجد علاقة تربط بين الأنشطة والزبائن.
- 2- إن تحديد أنشطة الوحدة الاقتصادية بدقة يعد من التحديات التي تواجه الوحدات الاقتصادية عند تطبيق (ABC) إذ يكون عدد الأنشطة كبير مما يؤدي إلى صعوبة تحديد تكاليف المنتجات بدقة.
- 3- يساعد مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) الوحدات الاقتصادية على تخطيط تكاليف المنتج، والسعي لتحقيق التكلفة المستهدفة والجودة المستهدفة، ومن ثم تخفيض التكاليف وزيادة حصة المنتج بالسوق وتلبية حاجات ورغبات الزبائن مما يحقق رضاهم وتحقيق الميزة التنافسية وزيادة الأرباح للوحدة الاقتصادية.
- 4- يتطلب تطبيق مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات وجود أربع ركائز أساسية هي: مجموعة من المواصفات الأساسية للمنتج تتفق مع حاجات ورغبات الزبائن، وجود عدد من مستويات الانجاز لكل مواصفة من المواصفات، إمكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الانجاز، وإمكانية تحديد التوليفة المثلى من مستويات الانجاز وبما يتحقق معها أفضل عائد للوحدة الاقتصادية مع الإيفاء بحاجات ورغبات الزبائن.
- 5- إن مدخل (ABCII) يعتمد على استخدام الأساليب العلمية مثل استخدام أسلوب التحليل المشترك واسلوب هندسة القيمة وذلك لتحديد مواصفات المنتجات التي تفي برغبات الزبون في ضوء أقل تكلفة. واسلوب سلسلة القيمة لتحديد وتقييم مستويات انجاز كل مواصفة ومنفعة كل مستوى منها وبالتالي يمكن تحديد وقياس تكلفة ومنفعة كل وحدة من وحدات المنتج.
- 6- إن مدخل التكاليف على أساس المواصفات يخدم الأهداف التسويقية للوحدات الاقتصادية بصورة أكبر من مدخل التكاليف على أساس الأنشطة إذ إن أول خطواته تبدأ بتحديد حاجات ورغبات الزبائن، أي إن تنفيذه يبدأ من السوق، أما مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يبدأ بتحديد الأنشطة اللازمة للعمليات أي إنه يبدأ من داخل الوحدة الاقتصادية.
- 7- إن استخدام أسلوب التحليل المشترك في تحديد هيكل تفضيلات الزبائن بين مجموعة من البدائل وهو من الأساليب والأدوات التسويقية وهذا يبرهن على إن مدخل التكاليف على أساس المواصفات يخدم الأهداف التسويقية.
- 8- إن مدخل التكاليف على أساس المواصفات يمكن أن يساعد الوحدات الاقتصادية على زيادة حصتها السوقية ومواجهة المنافسة الشديدة، حيث إنه ومن خلال تحديد حاجات ورغبات الزبائن في الخطوة الأولى يُمكن الوحدة الاقتصادية من إنتاج منتجات تضمن وبنسبة كبيرة عملية بيعها بدلاً من أن تقوم الوحدة الاقتصادية بالإنتاج وتكديس المنتج في المخازن والبحث عن طرائق وأساليب لتسويق منتجاتها.

### ثانياً: التوصيات:

- 1- ضرورة أن تعمل الوحدات الاقتصادية العراقية على توفير متطلبات تطبيق مدخل (ABCII) وهي تطوير المصانع وذلك باستخدام الآلات المتطورة والاعتماد على الكمبيوتر في عملية التصميم، والعمل على إنتاج منتجات بمواصفات تضاهي المنتج المستورد.
- 2- ضرورة أن تعمل الوحدات الاقتصادية على تطوير الطرائق والأساليب الفنية في الإنتاج وزيادة الاعتماد على الكمبيوتر في العمليات الإنتاجية وفي مراحل تصميم المنتج فضلاً عن تطوير مهارات العنصر البشري إذ إن العامل متعدد المهارات يمكنه مواكبة التطورات الفنية والإنتاجية.
- 3- ضرورة تطبيق مدخل التكاليف على أساس المواصفات لأنه يساعد على زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة حصتها السوقية حيث إنه يحدد حاجات ورغبات الزبائن قبل البدء بعملية الإنتاج.
- 4- ضرورة سعي الوحدات الاقتصادية لاستخدام أساليب حديثة لقياس التكاليف لتلافي أوجه القصور في الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة السابقة ومنها ABC.



## مدخل التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة / دراسة مقارنة

- 5- ضرورة اعتماد الوحدات الاقتصادية على الاساليب الحديثة لقياس التكاليف وبالوقت نفسه تلبية حاجات ورغبات الزبائن من حيث الاخذ بالمواصفات التي تلبية رغباته وان مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ABCII يحقق ذلك.
- 6- تطبيق الوحدات الاقتصادية لمدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ABCII يسهم في قياس تكلفة الموارد المستنفدة في الأنشطة الضرورية والتي تضيف قيمة مع استبعاد تكلفة الموارد المستنفدة في الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة.

### المراجع والمصادر:

- 1- إبراهيم. محمود عبد الفتاح، "تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات ABCII بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد 2، جامعة المنصورة، مصر، 2004.
- 2- الجبران. نادر حمد، "تطوير استخدام مدخل تحديد التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد 1، العدد 1، مصر، 2011.
- 3- حسن. حنان جابر، "أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة في خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي في ظل الأزمة المالية العالمية/ دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة التاسعة والعشرون، العدد الأول، مصر، يناير، 2009.
- 4- السامرائي. منال جبار سرور والسامرائي. مهند طالب مجيد والزامل. علي عبد الحسين هاني، "تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة"، الطبعة الأولى، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2012.
- 5- الشامي. مصطفى نبيل علي، "مدخل التكاليف على أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 23، العدد 2، جامعة المنصورة، مصر، 1999.
- 6- صالح. سمير أبو الفتوح، "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم الإدارة في البيئة التنافسية"، جامعة المنصورة، كلية التجارة، دن.، 2004.
- 7- الصغير. محمد السيد محمد، "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، مصر، 2011.
- 8- طه. ولاء عادل محمد، "المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي بالتطبيق على القطاع الصناعي المصري"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2010.
- 9- عبد الرحمن. عاطف عبد المجيد، "مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 32، جامعة أسيوط، مصر، 2002.
- 10- عطية. أسامة نشأت يس، "مدخل مقترح لتحديد وقياس تكلفة المواصفات القياسية للمنتجات بهدف دعم استراتيجيات التنافس/ دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2004.
- 11- فايد. عادل طه أحمد، "تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط ودراسة إمكانية تطبيقه على أنشطة التسويق ورقابة الجودة بالوحدات الاقتصادية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة السابعة عشر، العدد الثاني، مصر، يونيو، 1997.
- 12- Angelis D., "The Effect Of Activity Based Costing On Traditional Operations Research Models", Unpublished Dissertation, University Of Florida, 1996.
- 13- Barfield, Raiborn, Kinney, "Cost Accounting: Traditions and Innovations", 4<sup>th</sup> Edition, Thomson South Western, 2001.
- 14- Blocher J., Stout D., Cokins G., "cost Management a Strategic Emphasis", 5<sup>th</sup> Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2010.



- 15- Chivukula S., "Estimating Product Assembly Cost Using An Activity Based Costing Approach", Unpublished Thesis, Binghamton University, New York, 2011.
- 16- Drury C., "Management and Cost Accounting", 8<sup>th</sup> Edition, Cengage Learning EMEA, United Kingdom, 2012.
- 17- Emblemsvag J., "Life Cycle Costing Using Activity Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Costs and Risks", John Wiley & Sons, New Jersey, USA, 2003.
- 18- Inglis R., "Exploring Accounting and market Orientation: An Inter functional Case Study", journal of Marketing Management, Vol. 24, No. 7-8, 2008.
- 19- Kamakura W. et. al, "Choice Models and Customer Relationship Management", Marketing Letters, Vol. 16, Issue 3, Dec., 2005.
- 20- Kotler P. & Keller K., "Marketing Management", 14<sup>th</sup> Edition, Pearson Education Inc., New Jersey, USA, 2012.
- Lalkes A., "Simplifying Activity Based Costing", Unpublished Dissertation, Oklahoma State University, 2009.
- Maher M., Stickney C., Weil R., "Managerial Accounting: An Introduction to Concepts Methods and Uses", 10<sup>th</sup> Edition, Thomson South Western, 2008.
- 21- Nowlis M. & Simonson I., "Attribute Task Compatibility as a Determinant of Consumer Preference Reversals", journal Of Marketing Research, Vol. XXXIV, May 1997.
- 22- Piller F. & Muller M., "A New Marketing Approach to Mass Customization", International Journal of Computer Integrated Manufacturing, Vol. 17, No. 7, 2004.
- 23- Walker M., "ABC Using Product Attributes", Management Accounting, Oct., 1991.
- 24- Walker M., "Attribute Based Costing", Australian Accountant, Mar., 1992.



## Entry cost based on activity-based cost specifications and comparative study

### Abstract

Several recent approaches focused on the developing of traditional systems to measure the costs to meet the new environmental requirements, including Attributes Based Costing (ABCII). It is method of accounting is based on measuring the costs according to the Attributes that the product is designed on this basis and according to achievement levels of all the Attribute of the product attributes. This research provides the knowledge foundations of this approach and its role in the market-oriented compared to the Activity based costing as shown in steps to be followed to apply for this Approach. The research problem in the attempt to reach the most accurate Approach in the measurement of the cost of products from the Approaches (ABC) and (ABCII), and research aims mainly to indicate the role of the Attribute Based Costing Approach to provide the most accurate cost information compared to the Activity Based Costing Approach It works to meet the needs and desires of customers as the application starts by identifying customer specifications and characteristics desired by the customer in the product.

**Key words** /Attribute based costing , Activity based costing .