



أثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم استخدام مدخل التكلفة على أساس المواصفات في ترشيد التكاليف في الجامعات الحكومية العراقية¹

أ. بهاء منذر أحمد

باحث ماجستير

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

ملخص البحث

هدف البحث الى دراسة واختبار أثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم استخدام مدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) في ترشيد التكلفة في الوحدات والهيئات الحكومية العراقية والمتمثلة بالجامعات، وقام الباحث بإجراء دراسة استكشافية على عينة واحدة هي عينة المديرين بالوحدات والإدارات المحاسبية بجامعة الفلوجة، وخلص الباحث من تحليل وتقييم مجموعة الدراسات السابقة إلى أنه لا يوجد اتفاق بين الدراسات الأكاديمية في مجال هذا البحث بخصوص مدخل التكلفة على أساس المواصفات من حيث المفهوم، والخطوات، والأهمية، أما فيما يخص البيئة العراقية فقد خلصت عدة دراسات أكاديمية تناولت الوحدات العراقية إلى أن الوحدات والهيئات الحكومية العراقية تسعى الى تطبيق مداخل وأنظمة تكاليف بهدف تخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق ترشيد التكاليف، كما خلص الباحث الى إمكانية وضع خمس خطوات مقترحة لأثر تطبيق مدخل (ABCII) على ترشيد التكاليف. أما فيما بالناتج العملية لهذا البحث فلقد انتهت الدراسة الاستكشافية فيما يتعلق بعينة المديرين بإدارات الوحدات المحاسبية الى أن التكلفة تغيرت بالانخفاض بالنسبة لمجموعة من المقررات ولم تتغير بالنسبة لباقي المقررات، كما وتوجد فروق معنوية بين وسيطي عيني مديري الوحدات المحاسبية بجامعة الفلوجة فيما يتعلق باختبار مدى تأثير الجمع بين الطلاب في الاقسام المختلفة والذين يقومون بدراسة نفس المقرر في محاضره واحده مجمعه من خلال مواقع التواصل الاجتماعي (تكنولوجيا المعلومات) على التكلفة المخصصة للمقررات.

الكلمات المفتاحية: تكنولوجيا المعلومات، مدخل استخدام التكلفة على اساس المواصفات، ترشيد التكاليف، الوحدات الحكومية.

¹ بحث مشتق من رسالة ماجستير بعنوان " دور تطبيق مدخل التكلفة على أساس المواصفات في ترشيد التكاليف في الوحدات الحكومية العراقية " - لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير المحاسبة

The Impact of reliance on information technology in supporting the use of the specification-based cost entry in the rationalization of costs at Iraqi public universities

Abstract

The aim of the research is to study and test the impact of reliance on information technology in supporting the use of the entrance costs based on specifications (ABCII) in rationalizing the cost in the Iraqi government units and bodies represented by the universities. The researcher, after analyzing and evaluating a group of previous studies, indicates that there is no agreement among academic studies in the field of this research regarding the cost approach based on specifications in terms of concept, steps, importance, As for the Iraqi environment, several academic studies dealing with the Iraqi units concluded that the Iraqi government units and agencies seek to apply entrances and cost systems in order to reduce costs and then achieve rationalization of costs. To rationalize costs. As for the practical results of this research, the exploratory study with regard to the sample of managers in the accounting unit's departments concluded that the cost changed downwards for a group of courses and did not change for the rest of the courses. Between students in different departments who study the same course in one lecture collected through social networking sites (information technology) on the cost allocated to the courses.

Keywords: information technology, costing approach based on specifications, cost rationalization, government units.

1- المقدمة

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بالتعقيد والتغيير المستمر. وبالتالي لكي تحافظ الوحدات الاقتصادية على بقائها يتعين عليها الاستجابة السريعة لرغبات عملائها، بصورة تتسم بالكفاءة والفعالية، بغية ترشيد التكاليف وتحقيق الربحية ورضا العملاء، في ظل تحقيق جودة عالية للمنتجات والخدمات التي تقدمها (Quraishi&AlGhabban,2020;p202). ونظرا لمشكلة ندرة الموارد يتعين على إدارة هذه الوحدات الاستعانة بمدخل إدارة التكلفة الملائمة بهدف ترشيد التكاليف والرقابة عليها. ويعتبر من أشهر أنظمة التكاليف التي يمكن استخدامها مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام التكاليف المستهدفة (TC)، ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة الموجة بالوقت، ومدخل تكاليف كايزن، ومدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII)، ومدخل أخرى. (Cinquini &Tenucci, 2007).

ويعتبر مدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ذا أهمية للوحدات الاقتصادية لأنه يعكس الجانب الخارجي للتكلفة والمتمثل في المواصفات المرغوبة من قبل العملاء في المنتج أو الخدمة، والتي تعد أيضا أحد أهم المسببات المباشرة في حدوث تكلفة الخدمة أو المنتج (Kohlis, 2016) لما له من مزايا تتمثل في السماح بتحديد التكلفة والتعرف عليها بدقة أكبر مما يدعم تحليل المساهمة وتحليل القيمة. كما يركز على إشباع حاجات العميل بالبحث عن أقصى مستويات تحسين المنفعة للعميل من خلال مقارنة بدائل التحسين في المواصفات مع تكلفة تلك البدائل، وتوفير معلومات لتحديد الأهمية النسبية لكل مواصفة من مواصفات المنتج، الإفصاح من خلال تقارير تكاليف عن التطورات المستمرة في البيئة الإنتاجية والسوقية، والرقابة الفعالة على عناصر التكاليف المواصفات للمنتج (فراج 2021؛ السيد، 2019).

وتختلف الوحدات والهيئات الحكومية، وبصفة خاصة الجامعات الحكومية، عن الوحدات الاقتصادية الهادفة الى تحقيق الربح من حيث الفكر، وطريقة الإدارة. وبالتالي يتعين على إدارة الوحدات والهيئات الحكومية تطويع مداخل إدارة التكلفة بصورة تحقق عوامل نجاح بخلاف الربحية والمتمثلة في الجودة، وترشيد التكاليف، ورضا العملاء، وسرعة ووقت تقديم الخدمة، وكفاءة وفعالية العمليات/كفاءة واستغلال الوحدات والهيئات الحكومية للموارد المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة (التمني، وآخرون، 2012).

لذا يهدف البحث الى بيان أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في دعم دور مدخل التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) في الجامعات الحكومية العراقية كمدخل لإصلاح الأداء، ومحاولة مواكبة الأساليب الحديثة والتي توفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات بما يساعد في زيادة كفاءة وفعالية أداء الجامعات على وجه التحديد.

2- مشكلة البحث

تسعى الحكومة العراقية الى ترشيد التكاليف بكافة وحداتها بغية تدبير الموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أوجه الاستخدام الأمثل وفقاً لرغبات واحتياجات عملاء الوحدات والهيئات الحكومية، وخاصة تطوير الخدمات في الجامعات الحكومية بما يتطلب الأمر البحث عن أدوات تدعم الحكومة العراقية في هذا الشأن. (التميمي، وآخرون، 2012؛ الدليمي والمشهداني، 2021؛ Al-Saqir, 2011).

وسيتم ذلك من خلال الاجابة على تساؤلي البحث التالية:

- كيف يساهم مدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) في ترشيد التكاليف في الوحدات والهيئات الحكومية العراقية عامة، الجامعات الحكومية خاصة؟
- هل يؤثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم استخدام مدخل التكلفة على أساس المواصفات على ترشيد التكاليف في الجامعات الحكومية العراقية؟

3- هدف البحث

يهدف البحث الى دراسة واختبار أثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم استخدام مدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) في ترشيد التكلفة في الوحدات والهيئات الحكومية العراقية والمتمثلة بالجامعات.

4- أهمية ودوافع البحث

تكمن الأهمية الأكاديمية (العلمية) للبحث في تناوله لموضوع به ندرة نسبية في البحوث العلمية والدراسات الأكاديمية في مجال محاسبة التكاليف (وفقاً لمعلومات الباحث) خاصة وأن معظم الدراسات كانت مطبقه في بيئة الوحدات الاقتصادية الهادفة الى تحقيق الربح.

وبشأن الأهمية العملية فهي تتمثل في دعم دور الوحدات والهيئات الحكومية في القيام بالاستخدام الأمثل للموارد وتلبية رغبات العملاء بالوحدات والهيئات الحكومية وذلك من خلال بيان الدور الهام لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في دعم عملية ترشيد التكاليف.

ورغم كثرة دوافع البحث إلا أن أهمها يتمثل في البحث عن مدخل تكاليف يدعم تخفيض وترشيد التكلفة في الوحدات الحكومية بغية توجيه المخصصات المالية في الموازنة للاستخدامات الأمثل، وحسن إدارة المخصصات المالية لكل قطاع، النمو الاقتصادي الذي تشهده دولة العراق دفع العديد من الشركات الأجنبية إلى الدخول في السوق العراقي مما جعلها تتطلب من سوق العمل خريجين ذات مواصفات مهنية معينة وبالتالي يجب أن تعمل الجامعات وخاصة الجامعات الحكومية على توفير سبل وأساليب تحقق جودة الخريج مع تحقيق الترشيح التكاليف في المخصصات المالية داخل القطاع التعليمي.

5- حدود البحث

يركز البحث على دراسة أثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم تطبيق مدخل التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) في ترشيد التكلفة في الوحدات والهيئات الحكومية العراقية بالتطبيق على الجامعات. وبالتالي يخرج عن نطاق هذا البحث مداخل التكاليف الأخرى. مدخل التكاليف على أساس الأنشطة، مدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل محاسبة استهلاك الموارد كذلك يقتصر مجال التطبيق على الجامعات حيث قام الباحث بالتطبيق على جامعة الفلوجة باعتبارها إحدى الجامعات العريقة في العراق والتي يمكن للباحث التواصل مع للمديرين وأعضاء هيئة التدريس بها.

6- منهجية البحث

يجمع البحث بين منهجين هما: المنهج الوصفي التحليلي لتحليل وتقييم الدراسات السابقة لدراسة أثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم تطبيق مدخل التكلفة على أساس المواصفات في ترشيد التكاليف في الوحدات والهيئات الحكومية العراقية وذلك في الشق النظري لهذه الدراسة. كما سيتم استخدام المنهج الاستقرائي لأجراء الجانب التطبيقي لهذه الدراسة حيث سيعتمد الباحث على دراسة استكشافية داخل جامعة الفلوجة. ولهذا سيتم استكمال البحث من خلال التعرض للنقاط التالية:

- تحليل الدراسات التي تناولت الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم تطبيق مدخل التكاليف على أساس الموصفات (ABCII) وصياغة التساؤل البحثي.
- الدراسة الاستكشافية.
- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

7 - تحليل الدراسات التي تناولت الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم تطبيق مدخل التكاليف على أساس الموصفات (ABCII)

7-1- تحليل الدراسات الخاصة بمدخل التكاليف على أساس الموصفات(ABCII)

تعددت الدراسات (Azeez Walker, 1999; Dondero, 2003; Barfield, 2003, 2020; Pirretti, 2020,p32; Shah, 2011; Quraishi, 2020; الزيني؛ عبيد، 2019، والتي تناولت تعريف مدخل التكاليف على أساس الموصفات (ABCII) Attributes-Based Costing حيث لم يجد الباحث اتفاقاً تاماً على تعريف محدد لهذا المدخل.

فقد عرفته دراسة عبيد(2019: 5) على أنه تقنية من تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية والتي تقوم على تحليل الموصفات والخصائص الأساسية للمنتج من خلال تتبع عناصر التكاليف لتحديد تكلفة انتاجها، وتجميعها لتحديد اجمالي تكلفة المنتج من خلال الربط بين المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية، والتي تجذب العملاء لاقتناء المنتج بما يؤدي الى تحسين الوضع التنافسي للشركة. أما دراسة (Azeez (2020: p2) فقد أوضحت أن مدخل التكاليف على أساس الموصفات يعتمد على الفكرة الرئيسية لتحليل جميع جوانب التكلفة بناءً على سمات المنتج / الخدمة لتلبية الطلب المتزايد على المعلومات المناسبة لبيئة الاعمال المعاصرة.

بينما تعرفه دراسة (Barfield (2003,p140) على أنه مدخل يقوم بتحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع والقيمة التي يحصل عليها المستهلك من المنتج/ الخدمة وذلك كأساس لتحديد الموصفات التي تحقق الاشباع والقيمة للمستهلكين، وذلك في ضوء حدود التكلفة المستهدفة، ثم استخدام هذه الموصفات كأساس لقياس تكلفة المنتج/ الخدمة. وفي نفس السياق، تعتبره دراسة (Dondero (2003,p1) تقنية جديدة يتم من خلالها تتبع عناصر التكاليف على أساس الخصائص والموصفات. ويتمثل تعريف دراسة (Quraishi (2020: p202 مع الدراسة السابقة حيث تعرفه بأنه تقنية

لقياس تكاليف المنتج/ الخدمة مع مراعات سمات ومواصفات المنتج. كما تعرفه دراسة (Walker 1999: p211) على أنه تطوير لنظام التكلفة على أساس الأنشطة من خلال تقديم معلومات ملائمة للقرارات الإدارية لتحسين الأداء. وتتفق دراسة (Pirretti 2020: p32) مع الدراسة السابقة حيث توضح أنه مدخل لقياس التكلفة من خلال تخصيص التكاليف على الأنشطة بناءً على خصائص ومواصفات المنتج.

وتعتبره دراسة (Shah 2011, p3) نظاماً لقياس تكاليف المنتج من خلال تحليله إلى سماته الأساسية وربط جميع الموارد المستخدمة بهذه المواصفات أو السمات. وتعرفه دراسة الزيني (2018، ص94) بأنه أحد أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية، حيث يقوم على تحليل سمات وخصائص المنتج/ الخدمة والربط بين المتغيرات الداخلية والخارجية وتوقعات ورغبات العملاء، وعوامل المنافسة وقدرات وامكانيات الشركة المتاحة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين فعالية أداء الشركة وتعظيم قيمة الشركة.

وفي نفس المجال تعرفه دراسة رزق، واخرون (2018: ص829) على أنه مدخل لقياس تكاليف المنتج من خلال تحليله إلى مواصفات أساسية وربط جميع الموارد المستفدة بتلك المواصفات التي تعد هدفاً للتكلفة. وأيضاً توضح دراسة السيد (2019: ص460-461) أن مدخل تحديد التكاليف على أساس المواصفات يعتبر أسلوباً لقياس التكاليف يعتمد على استخدام مواصفات المنتج من خلال الربط بين التكاليف ومواصفات المنتج بشكل مباشر، حيث يهدف بصفة أساسية إلى القياس العادل للتكاليف من خلال البدء بتوفير معلومات عن المواصفات التي يرغبها العميل بما يخدم الأهداف التسويقية للوحدة.

ويتفق الباحث مع تعريف كلٍّ من (عبيد، 2019; Barfield, 2003)، حيث يخلص الباحث منهما إلى تعريف سوف يستخدمه في هذه الدراسة ألا هو "مدخل من مداخل إدارة التكلفة الاستراتيجية والتي تقوم على تحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع والقيمة التي يحصل عليها المستهلك من المنتج أو الخدمة وذلك كأساس لتحديد وتحليل المواصفات والخصائص الأساسية للمنتج أو الخدمة من خلال تتبع عناصر التكاليف لتحديد تكلفة إنتاجها، وتجميعها لتحديد إجمالي تكلفة المنتج أو الخدمة".

وتتفق عدة دراسات عديدة (Stancu et al., 2020; Goh & Stevens, 2021; 2017Kotri, 2006; Kiefer et al., 2018, 2020; Quraishi, Azeez et al., 2020

Alshami, Abdulraman, 2020؛ عبيد، 2019؛ رزق وآخرون، 2018؛ السيد، 2019) على أن مدخل التكلفة على أساس الموصفات (ABCII) يعتبر كل صفة كمنتج مستقل يمكن تنفيذها بمستويات إنجاز متعددة. ويتحدد مستوى إنجازها بناءً على احتياجات العملاء. ومن تحليل وتقييم مجموعة الدراسات السابقة يجد الباحث أنها متقنه فيما بينها على مقومات أساسية تمثل أسس مدخل التكاليف على أساس الموصفات (ABCII) والتي يعرضها الباحث من خلال النقاط التالية:

- وجود مجموعه من مواصفات والخصائص الرئيسية تعكس احتياجات ورغبات العملاء.
- وجود عدد من المستويات الإنجاز لكل مواصفة
- إمكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج لكل مستوى من المستويات.
- إمكانية تحديد المزيج الأمثل من مستويات الإنجاز.
- تحليل الأنشطة (تحديد كافة الأنشطة التي تستهلك الموارد والتي تحدث بسبب تحقيق مواصفات المنتج بما يخدم تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة والأنشطة غير المضيئة للقيمة).
- تحديد تكلفة وحدة المنتج والتي يتم تحديدها في ضوء تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج. كما أن تكلفة كل مواصفة تحدد في ضوء كل مستوى من مستويات أدائها.
- يعتمد هذا المدخل على استخدام مجموعة أساليب أخرى مثل أسلوب هندسة القيمة، وتحليل تيار القيمة، وأسلوب تحليل المشترك.
- يستند هذا المدخل الى تحليل العلاقة بين التكلفة/ والمنفعة وذلك على مستوى كل مواصفة.

ومن جانب اخر اظهرت دراسة (Mousa &Hadie(2022 ان مدخل التكاليف على اساس الموصفات له العديد من المزايا والتي من أهمها توفير بيانات أكثر دقة وملاءمة لاتخاذ القرارات الادارية، وتحسين مقاييس الاداء، وعلاوة على ترشيد تكاليف الانتاج. وفي نفس السياق توضح دراسة (Ali &Jabir(2022 انه يمكن استخدام مدخل التكاليف على اساس الموصفات لتحسين عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالمزيج الامثل للمنتج. كما يدعم هذا المدخل تحقيق رغبات العملاء وتطورات السوق بما يعزز من الحصة السوقية للشركة وهو الامر الذي يلقي بظلاله على تحسين ربحية الشركة.

أما فيما يتعلق بخطوات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الموصفات (ABCII) (Attributes – Based Costing)، فتوجد دراسات عديدة تناولت هذا المدخل (AL – Saqir،

الزيني، 2018؛ عبيد، 2019). Quraishi et al., 2020; Azeez et al., 2020; 2011؛ رزق واخرون، 2018؛ فراج،

إذ تناولت هذه الدراسات خطوات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الموصفات (ABCII)، إلا أن الباحث وجد من تحليل هذه الدراسات عدم وجود اتفاق على خطوات محده للتطبيق حيث تناولتها كل دراسة من منظورها الخاص بها إذ أوضحت دراسة (Al-Saqir 2011) أن خطوات تطبيقه تتمثل في، تحديد الموصفات الأساسية للمنتج انطلاقاً من حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين، وتحديد مستويات إنجاز لكل مواصفة بهدف التركيز على المستويات التي تفي باحتياجات العملاء وتضيف قيمة للمنتج، وتحديد الأنشطة والعمليات اللازمة لتنفيذ الموصفات من خلال حصر الأنشطة بهدف التعرف على مدخلات ومخرجات كل عملية وما تضيفه كل عملية للقيمة، وتحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة والعمليات، وتحديد تكاليف ومستويات الإنجاز، وأخيراً وتحديد تكلفة وحدة المنتج وذلك بتجميع تكاليف كل موصفات وحدة المنتج.

أما دراسة رزق، واخرون (2018) فتوضح أن خطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس السمات أو الموصفات تتمثل في أربع خطوات وهي، تحديد حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين (بهدف تحديد الموصفات الأساسية للمنتج وحيث يعد تحديد حاجات العملاء جزءاً أساسياً من سلسلة القيمة)، وتحديد الموصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة (وبعد تحديد الموصفات الأساسية للمنتج يتم تحديد مستويات إنجاز كل صفة بهدف التركيز على المستويات التي تفي باحتياجات ورغبات العملاء، والتي تضيف قيمة للمنتج. ويجب أن يكون مستوى الإنجاز مناسباً للوظيفة المحددة للسلعة. وقد يتطلب الأمر إعادة تصميم المنتج أو إجراء بعض التعديلات الفنية عالية).

بينما ترى دراسة عبيد (2019) أن خطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس الموصفات تتمثل في؛ تحديد حاجات ورغبات العملاء، وتحديد الموصفات الأساسية للمنتج (والتي قد تكون موصفات فنية أو موصفات خدمية)، وتحديد الأهمية النسبية للموصفات، وتحديد التكلفة على أساس الموصفات (تحديد التكلفة على أساس كل مواصفة والتي تشمل تحديد أجزاء المنتج المرتبطة بكل مواصفة) وتحديد تكلفة كل مواصفة على أساس مسببات التغيير والتي في ظلها يتم تحديد التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج لكل مواصفة، والتكاليف المرتبطة بالنشاط لكل مواصفة، والتكاليف المرتبطة بالطاقة، وأيضاً التكاليف المرتبطة بالقرار.

ثم يلي ذلك تحديد تكلفة مستويات إنجاز كل صفة من الموصفات، (تهدف هذه الخطوات الى تحديد تكلفة مستويات الإنجاز لكل صفة من الموصفات حيث يتم فيها تحديد الأنشطة المرتبطة بمستوى الإنجاز، ومجموعة تكلفة كل نشاط، وتحديد كمية مسبب التكلفة لكل نشاط من الأنشطة، ومستويات الإنجاز، وتحديد معدل مسبب التكلفة للوحدة الواحدة من محرك التكلفة، وتحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة على مستوى الإنجاز، وتحديد إجمالي تكلفة مستوى الإنجاز)، وتحديد تكلفة المنتج (وتتمثل في مجموع تكلفة الأنشطة الذي تضيف قيمة لمستوى الإنجاز وتكلفة الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة والتي تتكون منها موصفات المنتج عند هذا المستوى من مستويات الإنجاز).

ويرى فراج(2021) أن خطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس السمات أو الموصفات تتمثل في النقاط التالية. تحديد الموصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل مواصفة، وتحديد المراحل اللازمة لتحقيق مستويات إنجاز موصفات الإنجاز، وتحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ مستويات إنجاز موصفات المنتج (حيث توجد ثلاثة أنواع من الأنشطة هي: أنشطة البنية التحتية، والأنشطة الاختيارية، والأنشطة التشغيلية). ويجب ملاحظة أنه قد توجد مواصفة معينة تتطلب نشاطين أو أكثر لإنتاجها، أو نشاط معين يقوم بإنتاج أكثر من مواصفة، وأيضاً الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة.

كما سبق أن أوضحت دراسة (Meng et al., 2011) انه يمكن استخدام نماذج للربط بين موصفات المنتج ورضا ورغبات العملاء وذلك عند إدارة الجودة وابتكار المنتجات الجديدة، حيث يمكن استخدام مؤشر رضا كمي ومؤشر أهمية. وتضيف دراسة (Quraishi 2020) ان تطبيق مدخل التكلفة على أساس الموصفات يمكن تطبيقه من خلال الخطوات التالية: تحديد احتياجات ورغبات العملاء، وتحديد مجموعة من السمات الأساسية للمنتج، وتحديد الأهمية النسبية لكل صفة، وتحديد الأنشطة وتكاليفها بناءً على سمات في شكل مصفوفة لكل صفة (بصوره يمكن معها تحقيق أفضل عائد في ظل تلبية رغبات واحتياجات العملاء)، وتحديد تكلفة المنتج. وقد وجد الباحث اتفاقاً بين هذه الدراسة ودراسة (Inglis, 2008).

ومن تحليل الدراسات التي تناولت خطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس الموصفات (ABCII)، يخلص الباحث لما يلي:

- لم تتفق الدراسات السابقة التي تناولت خطوات تطبيق مدخل التكلفة على أساس السمات أو الموصفات بصورة قاطعة وموحدة على خطوات ثابتة ومرتبطة بصورة متتابعة وتعكس

العلاقات السببية بوضوح، ولكن اتفقت على مسميات محددة مثل: تحديد المواصفات الأساسية وتحديد الأهمية النسبية لها، تحديد مستويات الإنجاز.

• أن معظم الدراسات السابقة التي تناولت خطوات التطبيق لهذا المدخل تناولته في المجال الصناعي وليس الخدمي بصورة محددة، واختلفت بينات التطبيق لهذا المدخل مما جعل الباحث يعتقد بأن سبب تباين خطوات التطبيق لهذا المدخل قد يرجع لاختلاف البيئة التنظيمية والثقافية.

مما سبق يرى الباحث أن خطوات تطبيق هذا المدخل تتمثل في:

- تحديد احتياجات ورغبات العملاء وتحليل المنافسين.
- تحديد المواصفات الأساسية للمنتج أو الخدمة والأهمية النسبية لها.
- تحديد مستويات إنجاز كل صفة وتحديد الأنشطة المطلوبة.
- تحديد تكلفة مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات.
- تحديد تكلفة الخدمة أو المنتج.

7-2 تحليل الدراسات التي تناولت دور مدخل التكاليف على أساس المواصفات في ترشيد التكاليف في الوحدات الحكومية

تعددت الدراسات التي تناولت إظهار دور مدخل التكاليف على أساس المواصفات في تخفيض وترشيد التكاليف (Shatnawi & Taber Mohamad, 2017; Jasim et al., 2019; 2020; AL-Robaaay & Yaqoob, 2019; Kadhim & AL-ghezi, 2021 الجادري، 2016).

إذ أوضحت دراسة الجادري (2016) انه يمكن استخدام هندسة القيمة بهدف حذف المواصفات التي لا تضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج. وفي نفس المجال اتفقتنا دراستنا (AL-Robaaay & Yaqoob, 2019 : Shatnawi & Taber, 2020) على انه يمكن استخدام مداخل حديثة بهدف تخفيض تكلفة الانتاج ومنها على سبيل المثال لا الحصر؛ التكاليف على اساس المواصفات، وهندسة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتكاليف القائمة على أساس الأنشطة.

وقد وجد الباحث اتفاقاً بين دراسة (Kadhim & AL-ghezi (2021 ودراسة Mohamad (2017) حيث تبين الدراسة الاولى انه يمكن استخدام مدخل التكلفة بناءً على المواصفات

(ABCII) في دعم تحليل ربحية العميل، حيث تؤدي تلك التقنية الى امكانية تقديم منتجات بأسعار تنافسية وجودة ممتازة تناسب مواصفات ورغبات العملاء بما يدعم رضا وولاء العملاء بأقل تكلفة.

وفي نفس السياق تتفق عدة دراسات (Azeez et al., 2020 : Ma : Kiefer et al., 2018 : et al., 2014 : رزق، وآخرون، 2018، الزيني، 2018). على دور مدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) في ترشيد التكاليف.

وتضيف دراسة (Azeez et al., 2020) الى ما سبق، أن مدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) يعمل على تحسين استخدام الموارد بما يدعم تحسين قيمة المنتج وايضاً يعمل على دعم الإدارة الاقتصادية للتكلفة حيث يعمل هذا المدخل على ترشيد تكلفة بعض الأنشطة. كما أطلقت دراستينا (Ma et al., 2014 : Kiefer et al., 2018) على أن مدخل التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) يدعم ترشيد التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة وأيضاً مع اختلاف وتنوع وتباين احتياجات ورغبات العملاء.

أما فيما يتعلق بترشيد التكاليف في قطاع التعليم الجامعي، فقد وجد الباحث من تحليل وتقييم عدة دراسات (Rafael, et al., 2021: Khurshudyan, 2004 :Kosor et al., 2019 : Zidan, Bakhit, 2019) أن هناك اتفاقاً على أهمية تحسين أليات تخصيص الموارد العامة الموجهة للتعليم الجامعي، وأنه تم تغير مسمى الترشيح الى مسمى التحسين بهدف زيادة الكفاءة في العملية التعليمية.

وفيما يخص الانفاق الحكومي في البيئة العراقية وخاصة دوره في قطاع التعليم في العراق، وجد الباحث اتفاقاً بين ثلاث دراسات (الدليمي، والمشهداني، 2021: صالح، وآخرون، 2020 : محمود، وطه 2016) حيث اظهرت هذه الدراسات ان الانفاق الحكومي على التعليم في العراق استمر في التزايد حيث انتهجت الحكومة العراقية التحول للنظرة الاقتصادية الحديثة للتعليم والتوجه نحو (اقتصاد المعرفة) أو (اقتصاديات التعليم)، حيث وجهت الحكومة العراقية الى زيادة نفقاتها التعليمية لدعم قطاع التعليم وتطويره وتوسيع مختلف مراحل وأنواعه لدفع عجلة النمو وتحقيق الرفاهية والتنمية المستدامة، وعليه يتمثل التساؤل البحثي في التالي:

"هل يؤثر استخدام مدخل التكاليف على أساس الموصفات (ABCII) في ترشيد التكلفة في الجامعات العراقية؟"

7-3 تحليل الدراسات التي تناولت دور تكنولوجيا المعلومات في القطاع الجامعي

توضح دراسة سليمة (2022) ان استخدام استراتيجية التعليم عن بعد تؤدي الى زيادة فعالية وجودة العملية التعليمية، وتكنولوجيا المعلومات بصوره عامه واستراتيجية التعليم عن بعد بصوره خاصه والتي تشير الى عملية تعليمية تفصل المعلم والمتعلم في بيئة غير مقيدة بالزمان والمكان لتقديم برنامج تعليمي ووضعه بين يدي المتعلم.

وتتفق عدة دراسات (امير، 2022، الحسين، 2020، Osaily, 2013 : سليمة 2022) على ان هناك زياده في استخدام تكنولوجيا المعلومات في التعليم الجامعي وخاصة في ظل جائحة كورونا، حيث تسببت هذه الجائحة في ضرورة البحث عن وسائل جديدة للتعليم غير الوسائل المعتادة، حيث تعذر حضور الطلاب لقااعات البحث بالجامعات.

وفي نفس السياق، اوضحت عدة دراسات: امير، 2022، (Kaushik & Nabanita, 2016, 2022) (سليمة، 2022. ان هناك مجموعة من المعوقات التي تواجه عملية استخدام تكنولوجيا المعلومات والتي من اهمها نقص الخبرات والمهارات اللازمة للكثير من اعضاء هيئة التدريس فيما يخص التعامل مع البرمجيات والتعامل مع المنصات التعليمية، وايضا تراجع دور الاستاذ وقله التفاعل بين الطالب والاستاذ (وجود حاجز بين الطالب والاستاذ)، وضعف البنية التحتية بالجامعة من حيث قلة عدد مختبرات الحاسوب و قلة اجهزت الحاسوب وقله عدد الفنيين في المختبرات، مع عدم توافر خدمت الانترنت في معظم مختبرات الجامعة.

وتضيف دراسة امير(2022) الى ما سبق قلة خبرة ومهارة العاملين في القطاع الجامعي، قلة عدد المنصات الالكترونية المتخصصة. وتتفق عدة دراسات (Teixeira et al., 2021) (Lassoued, 2021: المسلماني، 2022). على أن تطبيق تكنولوجيا المعلومات وتكنولوجيا التعليم في التعليم الجامعي يهدف الى الارتقاء به وتطويره، وتعزيزه، وتحقيق اهدافه. حيث أن دخول تكنولوجيا المعلومات يمكن ان تغير بشكل جذري مستوى اداء هيئة التدريس مع زيادة قدراتهم وتمميتها على تقديم المقررات الدراسية وبصوره تعطي فرصه اكبر لسهولة الفهم والاستيعاب.

ويعتقد الباحث ان البيئة العراقية يجب عليها الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في ظل استحداث طرق وتقنيات جديده لإدارة التكاليف داخل الجامعات بغية ترشيد الانفاق والتكاليف والعمل على تخفيض التكاليف بما لا يمس جودة عملية التعليم الجامعي باعتبار مدخل التكاليف على اساس المواصفات أحد المداخل الحديثة لترشيد التكاليف في الجامعات الحكومية في البيئة العراقية. وبالتالي يتمثل التساؤل البحثي في التالي:

"هل يؤثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم استخدام مدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) في ترشيد التكلفة في الجامعات العراقية؟"

8- الدراسة الاستكشافية

8-1 هدف ومنهج الدراسة الاستكشافية

تهدف الدراسة الاستكشافية إلي التعرف على: أثر الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في دعم استخدام مدخل التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) في ترشيد التكلفة في الجامعات العراقية. وقد اعتمد الباحث على منهج الدراسة الاستكشافية من خلال عينة مديري الإدارات والوحدات المحاسبية بجامعة الفلوجة،، امير (Rafael et al., 2021; Kosor et al., 2019; 2020 2022): الحسين

8-2 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المديرين في الوحدات المحاسبية بالجامعات العراقية. وقد تم الاعتماد على عينة حكمية من مديري الإدارات والوحدات المحاسبية بجامعة الفلوجة والموضحة بالجدول رقم (1).

جدول 1: بيانات عينة الدراسة

العدد والنسبة	بيان
40	عدد قوائم الاستبيان الموزعة
32	عدد قوائم الاستبيان المستلمة
80%	نسبة الاستجابة
25	عدد قوائم الاستبيان المكتملة
78.1%	نسبة قوائم الاستبيان المكتملة إلي قوائم الاستبيان المستلمة

8-3 أدوات ومصادر جمع البيانات

تم تصميم قائمة استبيان خاصة بالسادة المديرين بالإدارات والوحدات المحاسبية بجامعة الفلوجة، والتي تعتمد على قائمة مقترحة بالمقررات والمحتوى المطلوب توافره ليعكس احتياجات السوق لمقررات ومحتويات المقررات لبرنامج دراسي خاص بالدراسة المسائية من خلال البحث عن جامعة رائدة في نفس المجال الدراسي ونفس البرامج لتكون بالنسبة للباحث عملية المقارنة بالأفضل مما يتطلب معه الأمر الحصول على آراء السادة مديري الإدارات والوحدات المحاسبية حول تكلفة المقررات ومحتوياتها من وجهة نظر سوق العمل، حيث يستهدف الباحث التعرف على مدى تغير التكلفة، واتجاه التغير، وذلك من خلال قائمة الاستبيان التي تم توزيعها على افراد العينة يدويا والكترونيا: (Rafael, et al., 2021)، (الحسين، 2020).

8-4 الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل الإحصائي

قام الباحث باستخدام عدة اختبارات إحصائية بالنسبة للعبارات والأسئلة الترتيبية المكونة لقوائم الاستبيان، تتمثل كل هذه الاختبارات في كل ما يلي: (Peck, & Devore, 2012: عزالم، وزغول، 2006، سليمان، 2007 أ، ب).

• مقياس الصدق والثبات والاتساق الداخلي (الاعتمادية والثبات):

لحساب الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة تم استخدام اختبار Cronbach's Alpha للأسئلة الخاصة بقوائم الاستبيان وذلك لاختبار مدى الموثوقية في استجابات مفردات العينات على العبارات والأسئلة، ومدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينات على مجتمع الدراسة. وتتراوح قيمة هذا المقياس بين صفر وواحد صحيح، حيث إذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي صفر. وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي الواحد الصحيح. وإذا زاد هذا المقياس عن 60% فإنه يمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع. ويتم حساب معامل الصدق من خلال جذر معامل الثبات (معامل Cronbach's Alpha).

• اختبار الاعتدالية:

وقد تم تطبيقه من خلال اختبارين:

-اختبار Kolmogorov –Smirnov (اختبار كلوموجروف – سمينروف):

لتحديد ما إذا كان مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً أم غير طبيعي بهدف تحديد نوعية الاختبار المستخدم. وقد تم صياغة الفرض الإحصائي لهذا الاختبار كما يلي:

فرض العدم H_0 : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع له توزيع معتدل.

الفرض البديل H_1 : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع ليس له توزيع معتدل.

وقد تم تطبيق قاعدة الحكم عند مستوي ثقة $(1-\alpha)$ 95% ودرجة خطأ (α) 5%. فإذا كانت قيمة P-Value أكبر من 5% لا يتم رفض فرض العدم (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً)، أما إذا كانت القيمة الحرجة P-Value أقل من 5% يتم رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً غير طبيعي).

- اختبار Shapiro-Wilk (اختبار شابيرو ويلك):

وهو اختبار إحصائي يتبع اختبارات الاعتدالية ويستخدم لفحص توزيع البيانات في حالة حجم العينة الصغير والذي يقل عن 50 مفردة لتحديد توزيع البيانات والتأكد مما إذا كانت البيانات طبيعية (اعتدالية) أو غير ذلك لتحديد نوعية الاختبارات التي سوف يتم استخدامها وما إذا كانت معلميه أم لا معلميه. وقد تم صياغة الفرض الإحصائي لهذا الاختبار كما يلي:

فرض العدم H_0 : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع له توزيع معتدل.

الفرض البديل H_1 : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع ليس له توزيع معتدل.

ويتم تطبيق قاعدة الحكم عند مستوي ثقة $(1-\alpha)$ 95% ودرجة خطأ (α) 5%. فإذا كانت قيمة P-Value أكبر من 5% لا يتم رفض فرض العدم (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً). أما إذا كانت قيمة P-Value أقل من 5% فإنه يتم رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً غير طبيعي).

• اختبار Wilcoxon Signed Rank Test (اختبار ويلكوكسن) للمجموعات المرتبطة:

نظراً لاستخدام الباحث لمقاييس أسمية وترتيبية لتجميع البيانات اللازمة لاختبار التساؤلي البحث، فإن اختبار Wilcoxon Signed Rank يغير أحد الاختبارات اللامعلمية التي تستخدم في حالة إذا كانت البيانات غير موزعة توزيعاً طبيعياً. ويقوم هذا الاختبار على حساب الوسيط المتوقع Expected Median لاستجابات العينة. ويمكن استخدام هذا الاختبار في حالة العينة الواحدة، أو في حالة عينتين غير مستقلتين. وقد تم صياغة الفرض الإحصائي لهذا الاختبار كما يلي:

$$M1 = M2 : H_0 \text{ فرض عدم}$$

أي لا توجد فروق معنوية بين وسيطي عيني الدراسة وأنهما غير مستقلتين قبل وبعد التجربة.

$$M1 \neq M2 : H_1 \text{ الفرض البديل}$$

أي توجد فروق معنوية بين وسيطي عيني الدراسة وأنهما غير مستقلتين قبل وبعد التجربة.

ويعتمد هذا الاختبار في إصدار الحكم على قيمة P-Value في ظل مستوي ثقة 95%. ولإصدار الحكم برفض أو قبول فرض معين فإنه يجب إتباع قاعدة الحكم التي تقوم على مقارنة P-Value المحسوبة باستخدام برنامج SPSS 26 بنسبة 5% بحيث إذا كانت قيمة P-Value أقل من 5% فإنه يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل (تساؤل البحث). والعكس في حالة أن P-Value أكبر من 5% فإنه يتم في هذه الحالة قبول فرض عدم ورفض الفرض البديل.

8-5 النتائج الإحصائية

فيما يتعلق باختبار الصدق والثبات فقد أكدت نتيجة اختبار Cronbach's Alpha الخاصة بأسئلة قائمة استبيان العملاء على النحو التالي في جدول رقم (2):

Reliability Statistics:

جدول 2: مقياس الصدق والثبات Cronbach's Alpha الخاصة بقائمة استبيان المديرين
بالوحدات المحاسبية

Cronbach's Alpha	N. Of Items
0.769	25

يتضح من جدول رقم (2) أن قيمة Alpha بلغت 0.769 للأسئلة المدرجة بقائمة استبيان المديرين بما يدل على أنها تتمتع بالصلاحية وهو الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميمها على مجتمع الدراسة، حيث يبلغ معامل الصدق $(\sqrt{0.769}) 0.877$ وفيما يتعلق باختبار الاعتدالية

يوضح جدول 3: قيمة P-Value لاختبار الاعتدالية الخاصة بأسئلة قائمة استبيان المديرين

Sig.	Sig.
Shapiro-Wilk	Kolmogorov -Smirnov
0.000	0.000

يتضح من الجدول السابق أن قيمة P-Value كانت لأسئلة قائمة استبيان المديرين أقل من (0.05) ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل والذي يعني استخدام الطرق اللامعلمية عند التحليل الإحصائي لعينة المديرين وذلك وفقاً لاختباري Kolmogorov -Smirnov، Shapiro-Wilk.

ويظهر الجدول رقم (4) مدى تغير التكلفة واتجاه التغير للمقررات الدراسة من وجهة نظر آراء السادة مديري إدارات الوحدات المحاسبية بشأن مدى تأثير المقرر المقترح على التكاليف المخصصة للمقررات على النحو التالي:

جدول 4: جدول يوضح متوسط آراء السادة مديرين إدارات الوحدات المحاسبية بشأن مدى تأثير المقرر المقترح على التكاليف المخصصة للمقررات

المقررات	التكلفة تتغير/ لا تتغير	اتجاه التغيير	تفسير الباحث
اللغة العربية	تتغير	يقل	يرجع الباحث ذلك الى انخفاض عدد الساعات التدريسية لهذا المقرر
مبادئ الإدارة	لا تتغير	—	-----
إحصاء	لا تتغير	—	-----
حقوق إنسان	لا تتغير	—	-----
حاسوب	يتغير	يزيد	ويرجع ذلك الى زيادة استخدام المعامل لشرح التطبيقات الحديثة وعلى الرغم من انخفاض عدد ساعات التدريس النظري في الوضع المقترح الا ان وجود ساعات عملي في هذا المقرر وقد ادت الى زيادة التكلفة بسبب زيادة الاعتماد على المعامل وزيادة عدد المعامل. وتتفق هذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصل لها الباحث والخاصة بزيادة الاعتماد على المعامل حيث توصل الباحث من خلال المقابلات الشخصية مع بعض افراد العينة محل الدراسة الى ان التكلفة الخاصة بالمعامل تكون مرتفعة في الفترة الحالية بسبب البنية التحتية والتجهيزات ولكن مع مرور الزمن وفي الاجل الطويل تقل التكلفة الخاصة بكل طالب
مبادئ المحاسبة	لا تتغير	—	-----
المقررات	التكلفة تتغير / لا تتغير	اتجاه التغيير	تفسير الباحث
الاقتصاد	لا يتغير	—	-----
اللغة الإنجليزية	يتغير	يزيد	ويرجع سبب ذلك الى ان هذا المقرر جديد ولم يكن موجوداً من قبل، وبالتالي يحتاج الى مخصص من وزارة المالية لصالح وزارة التعليم العالي

ولاختبار تساؤل البحث الاول تم استخدام اختبار Wilcoxon كأحد الاختبارات اللامعلمية حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value للأسئلة المكونة لقائمة استبيان المديرين كانت على النحو التالي:

Asymp. Sig. (2-tailed)	الأسئلة
0.000	

وبالتالي فإن قيمة P-Value كانت (0.000) ولهذا يتم رفض فرض العدم وقبول فرض البديل بمعنى أن مدخل التكلفة على أساس المواصفات يسهم في ترشيد التكاليف في الوحدات والهيئات الحكومية العراقية والجامعات الحكومية خاصة وتعتبر هذه النتيجة منقفة مع نتائج الدراسات الأكاديمية السابقة حيث توصلت أيضاً الى ان هذا المدخل يدعم عملية إدارة التكاليف والتي تشمل على رقابة وتخفيض التكاليف، ويعتقد الباحث أن قيام الوحدات الحكومية العراقية وخاصة الجامعات الحكومية بتطبيق مداخل التكاليف الجديدة ومنها مدخل التكاليف على أساس المواصفات سوف يمكنها من حسن إدارة الموارد المخصصة لها من موازنة الدولة، والعمل على إدارة الأنشطة والعمليات الخاصة بطبيعة عملها بصورة تحقق لها ترشيد التكاليف وتحقيق رضا متلقي الخدمة.

كما قام الباحث أيضاً باختبار التساؤل الثاني عن مدى تأثير الجمع بين الطلاب في الأقسام المختلفة الذين يقومون بدراسة نفس المقرر في محاضرة واحدة مجمعة من خلال مواقع التواصل الاجتماعي على التكلفة المخصصة للمقررات من وجهة نظر المديرين وقد وجد أن قيمة P-Value كانت أقل من (0.05) = 0.000 بما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل والذي يشير إلي وجود فروق جوهرية بين وسيطي عينتي المديرين بجامعة الفلوجة غير المستقلتين، حيث بلغ الوسيط في حالة الجمع واستخدام تكنولوجيا المعلومات (4.04) في الوضع الحالي، وفي الوضع المقترح (1.64) بما يعني ان الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات ترتب عليه انخفاض في التكلفة، حيث تم استخدام المنصات الإلكترونية (Teams،ZOOM) كبديل عن القاعات التدريسية بما أدى الى انخفاض كبير في التكاليف الخاصة بالبنية التحتية.

وتتفق النتيجة السابقة مع نتائج الدراسات الأكاديمية السابقة في هذا الشأن حيث تؤثر تكنولوجيا المعلومات على المقررات الدراسية وايضاً وعلى طرق وأساليب توصيل المقررات الدراسية

لمتلقي الخدمة، ويعتقد الباحث أن انتهاج الحكومية العراقية لتفعيل دور تكنولوجيا المعلومات في القطاع التعليمي سيكون له أكبر الأثر على أداء الجامعات الحكومية العراقية علاوة على توفير في المخصصات المالية الموجهة لكل القطاعات داخل الموازنة.

9- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

9-1- نتائج البحث النظرية والعملية

يمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقيه النظري والتطبيقي على النحو التالي:

- خلصت الدراسة في شقها النظري إلى أنه لا يوجد اتفاق بين الدراسات الأكاديمية في مجال هذا البحث بخصوص مدخل التكلفة على أساس الموصفات من حيث المفهوم، والخطوات، والأهمية، حيث تعددت مفاهيم هذا المدخل وأيضاً تعددت الخطوات المقترحة لتطبيق هذا المدخل.
- خلصت الدراسة أيضاً في شقها النظري إلى أنه توجد عدة دراسات اتفقت فيما بينها على أن مدخل التكلفة على أساس الموصفات يسهم في ترشيد التكاليف من خلال تحليل الأنشطة إلى أربع مستويات وتقسيمها من خلال بعدين وهما: الإضافة للقيمة، وضرورة النشاط. كما خلصت هذه الدراسات أيضاً أنه يمكن القيام بإعادة تخصيص الموارد بين هذه الأنشطة بما يخدم تحقيق رضا العملاء وزيادة الجودة، أيضاً خلصت عدة دراسات أكاديمية تناولت البيئة العراقية حيث أوضحت هذه الدراسات أن الوحدات والهيئات الحكومية العراقية تسعى إلى تطبيق مداخل وأنظمة تكاليف بهدف تخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق ترشيد التكاليف، وبالتالي تم الإجابة نظرياً على مشكلة البحث - السؤال الثاني المتعلقة بكيف يساهم مدخل التكلفة على أساس الموصفات في ترشيد التكاليف في الوحدات الحكومية العراقية والمتمثلة في الجامعات.
- كذلك خلصت الدراسة في شقها النظري إلى أنه يمكن وضع تصور ومقترح يوضح دور تطبيق مدخل التكاليف على أساس الموصفات في ترشيد التكاليف. إذ خلص الباحث من خلال تحليل وتقييم الدراسات السابقة في هذا المجال إلى إمكانية وضع خمس خطوات للتطبيق تؤثر في النهاية على ترشيد التكاليف. وتتمثل هذه الخطوات في تحديد احتياجات ورغبات العملاء، وتحليل المنافسين، وتحديد الموصفات الأساسية للمنتج أو الخدمة

والاهمية النسبية لها، وتحديد مستويات انجاز كل صفة وتحديد الانشطة المطلوبة، وتحديد تكلفة مستويات انجاز كل صفة من المواصفات، وتحديد تكلفة الخدمة او المنتج.

• انتهت الدراسة الاستكشافية فيما يتعلق بعينة المديرين بإدارات الوحدات المحاسبية الى عدة نتائج فرعية والتي تتمثل فيما يلي:

أ - تغيرت التكلفة بالانخفاض بالنسبة لمقرر اللغة العربية، وتغيرت التكلفة بالزيادة بالنسبة لمادتي الحاسوب (في الاجل القصير) واللغة الإنجليزية، ولم تتغير بالنسبة باقي المقررات.

ب - توجد فروق معنوية بين وسيطي عيني مديرى الوحدات المحاسبية بجامعة الفلوجة فيما يتعلق باختبار مدى تأثير الجمع بين الطلاب في الاقسام المختلفة والذين يقومون بدراسة نفس المقرر في محاضره واحده مجمعه من خلال مواقع التواصل الاجتماعي (تكنولوجيا المعلومات) على التكلفة المخصصة للمقررات.

2-9 توصيات البحث

في ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده وما انتهى إليه من نتائج في شقيه النظري والتطبيقي يوصي الباحث بما يلي:

- ضرورة قيام وزارة التعليم العالي بتطوير المناهج الدراسية من حيث المقررات والمحتويات لتتماشى مع الجامعات العالمية، ولتحقيق المتطلبات المهنية كما يراها سوق العمل.
- يجب ان تقوم كل جامعة حكومية عراقية بتعديل وتحسين المقررات وطرق التدريس بداخلها بصورة تتماشى مع مواكبة التطور التكنولوجي المحلي والعالمي.
- ينبغي على الجامعات الحكومية العراقية تصميم والقيام بدورات تأهيلية تدريبية للسادة أعضاء هيئة التدريس فيما يتعلق بأدوات وطرق التدريس المثلى لكل مقرر من المقررات الدراسية.

3-9 مجالات البحث المقترحة

بناء على ما توصل إليه الباحث بشقيه النظري والتطبيقي من نتائج وتوصيات وفي ضوء مشكلته وحدوده، يعتقد الباحث بأهمية البحث مستقبلاً في بعض المجالات ذات الصلة والتي تتمثل أهمها فيما يلي:

- أثر تكامل تكاليف كايزن ومدخل التكلفة على أساس المواصفات في ترشيد التكاليف في الوحدات الحكومية العراقية - الوحدات الصحية.
- دور أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على ترشيد التكاليف بالجامعات العراقية - دراسة مقارنة.
- أثر استخدام الحوسبة السحابية على ترشيد التكاليف بالجامعات العراقية - دراسة تجريبية.
- أثر التكامل بين كل من مشاركة المعرفة والعصف الذهني على تحسين جودة خريجي الجامعات العراقية من خلال تحقيق جودة محتويات المقررات الدراسية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- التميمي، خالد غازي. على مال الله عبد الله، إسرائي يوسف ذنون. (2012). أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها. جامعة الموصل / كلية الإدارة والاقتصاد. مجلة الإدارة والاقتصاد. (35)(92): 26 - 36.
- الجادري، ضرغام احمد عبد الرضا. (2016). "مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف تخفيض التكاليف". كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد, رسالة ماجستير - غير منشوره.
- الحسين، نزار صالح عبد، (2020)، "واقع التعليم الإلكتروني ومعوقات استخدامه في التعليم الجامعي من وجهة نظر الطلبة كلية الامام الاعظم (رحمه الله) الجامعة بالعراق". مجلة العلوم الهندسية وتكنولوجيا المعلومات، المجلد 4، العدد 3، ص 101 - 116.
- الدليمي، علي احمد درج. والمشهداني. حنين رضوان. (2021). "الانفاق الحكومي ودوره في قطاع التعليم في العراق للمدة (2004 - 2019) دراسة تحليلية. كلية الادارة والاقتصاد - جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد 56، الجزء 4 : 376 - 396.
- الزيني، تامر إبراهيم علي. (2018). "استخدام مدخل تكاليف السمات لترشيد تكاليف بناء القطارات البحرية: دراسة نظرية - تطبيقية "جامعة بورسعيد - كلية التجارة. مجلة البحوث المالية والتجارية. (3): 84 - 104.
- السيد، علي مجاهد احمد (2019). إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABC11 لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية. كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. (7): 438 - 484.
- المسلماني، لمياء ابراهيم. (2022م). "التحول الرقمي في الجامعات المصرية (الواقع - المتطلبات - المعوقات). المركز القومي للبحوث التربوية والتنمية - جامعة سوهاج العدد 99/ج2.

- امير، يوزان محمد، (2022)، "تبني تكنولوجيا المعلومات في قطاع التعليم العالي في إطار التعليم الالكتروني لمجابهة وباء كورونا - لأراء عينة من طلبة المؤسسات الجامعية الوطنية". مجلة **تنظيم والعمل**، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، المجلد 10، العدد 4، ص 98-112.
- رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم. (2018). "استخدام مدخل التكلفة على أساس المواصفات بهدف خفض تكلفة المنتج". جامعة قناة السويس- كلية التجارة الإسماعيلية. **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**. (9). (1): 823 - 844.
- زيدان، محمد عمر فرج. بخيت. عاطف ادم علي. (2019). " دور الموازنة الصفرية في تقييم الأداء وترشيد الانفاق: دراسة ميدانية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس - جامعة نجران - مركز رفاذ للدراسات والأبحاث. **المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال**. (7). (1): 33 - 48.
- سليمان أسامة ربيع أمين (2007) **ب التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS**. قسم الإحصاء والرياضة والتأمين - كلية التجارة - جامعة المنوفية.
- سليمان، أسامة ربيع أمين. (2007) **أ. التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج Minitab** قسم الإحصاء والرياضة والتأمين - كلية التجارة - جامعة المنوفية.
- سلمية، باشن، (2022)، "اهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في ظل كورونا واثرها على جودة العملية التعليمية للتعليم العالي بجامعة الجزائرية. مخبر البحوث النفسية والاجتماعية ، جامعة يحيى فارس - الجزائر، المجلد 2 ، العدد 1: ص 28 - 38.
- صالح وتاية، حميد علي وعبدالقادر نايف (2020). " تحليل اثر التغيرات في الناتج المحلي الاجمالي على الانفاق العام في العراق للمدة (2003 - 2016)، **مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية - جامعة تكريت** ، المجلد 16، العدد 52.
- عبيد، سهام عبد علي (2019). " تقنية التكلفة على أساس المواصفات ABCII وأثرها في تنفيذ عقود المقاولات دراسة تطبيقية في شركة المنصور العامة للمقاولات الانشائية. المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. **مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS) المؤتمر الوطني الرابع لطلبة الدراسات العليا: 1 - 18**.

عزام عبد المرزى حامد ويحيى سعد زغلول، (2006). الاستدلال الإحصائي: مدخل اتخاذ القرار والتنبؤ قسم الاحصاء والرياضة والتأمين - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية. العشري، محمد رجب محمد. السيد. العايد. (2021). "منهج الترشيد ودوره في تقليل الفاقد في تكاليف الخدمة. جامعة بورسعيد - كلية التجارة. مجلة البحوث المالية والتجارية. (2): 612 - 631.

فراج، منال حامد (2021). إطار مقترح للتكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABC11) ونظرية القيود (TOC) لتعظيم ربحية منشأة الأعمال دراسة ميدانية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية قسم المحاسبة والمراجعة. (5). (2): 515 - 572. محمود، صباح فيحان وياسين طه (2016)، "دور التعليم في التنمية البشرية في العراق للفترة (1980 - 2012)، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد 2 ، العدد2، العراق.

ثانياً: المراجع باللغة الاجنبية

Abdulrahman, Atef Abdel-Majid. (2020). "Introduction to the Analysis of Attributes for Developing Cost Management Systems and Enhancing the Competitiveness of Egyptian Business Organizations, Scientific". **Journal of the Faculty of Commerce**.(34): 105 - 151.

Ali, A.M.M., & Jabir, S.M. (2022). "Using attribute-based costing and theory of constraints for product-mix decisions: An empirical study in Iraq". **Journal of Management Information and Decision Sciences**, 25(S2), 1-10.

AL-Robaiy, M.S.D., and Yaqoob, F.A., (2019),” The Importance of Product Cost Rationalization to achieve a Customer Satisfaction Applied research in the Electric Cables Plant/ Ur State Company”, **Al-Gharee Journal of Economic and Administration Sciences**. (1)-(2): 95 - 134.

- Al-Saqir, MA.M., (2011). “**Proposed framework for integration between the cost of specifications (ABC(II)) and materials consumption accounting (RCA) for the purpose of supporting the competitiveness of the faculty**”. College of Commerce, Suhaj University,,: 78-82.
- Alshami, Mustafā Nabil Ali. (2017). "Attribute based Costing Approach to Improve Production Quality and Reduce Cost in the Application of the GATT Agreement, **Egyptian Journal of Commercial Studies** (23):220-234.
- Azeez, K., and Kadhm, H., and Kadhim, A, H., (2020).” The role of integration between enterprise resource planning and attribute-based costing for supporting economic cost management in tourism companies”, College of Administration & Economics. University of Kufa, Iraq, **African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure**. 9 (2):1 – 11.
- Azeez, K.A., Kadhim, H.K., & Kadhim, A.A.H. (2020). “The integration between enterprise resource planning and attribute-based costing supports economic cost management in tourism companies”. **African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure**, 9(2), 1-10.
- Azzone, G. and Soncin, M. (2019). "Factors driving university choice: a principal component analysis on Italian institutions", **Studies in Higher Education**, May. 1-13.
- Barfield J, Bem .C, and Kinney M, (2003). "**Cost Accounting: Traditions and Innovations**", 5th Edison, south-western, Inc.

- Casopisu, R., and Verzija, O., (2011).”, Efficiency of public expenditure on education in Croatia”, **an occasional publication of the Institute of Public Finance**.61:201 – 215.
- Cinquini, L., and Tenucci, A., (2007). “Strategic Management Accounting and Business Strategy: A Loose Coupling?”, **Journal of Accounting & Organizational Change**.
<http://www.emeraldinsight.com/1832-5912.htm>.
- Dondero, Melissa. (2003). Integrating Target Costing And ABC, **Journal of Cost Management**, July August:13 – 22.
- Goh, F., & Stevens, J. R. (2021). “**Attribute-based choice**”. In R. Viale (Ed.), *Routledge Handbook of Bounded Rationality* (pp. 242-253). **Routledge**. <https://doi.org/10.4324/9781315658353-16>.
- Inglis R., (2008). "Exploring Accounting and market Orientation: An Inter functional Case Study", **Journal of Marketing Management**. 24. 7-8.
- Jasim, A. L. and Khadija, J. M. and Obaid, A.M. (2019), “Integration of the Product Life Cycle and Attributes Based Cost and its Reflection in Reducing Costs”, **Journal of Engineering and Applied Sciences**. 14 : 8955-8963.
- Kadhim, H., Al-Ghezi, R. (2021). “Using Attribute-Based Costing To Conduct Efficient Customer Profitability Analysis In Small And Medium-Sized Manufacturing Businesses”. **Akkal Journal of Contemporary Management Studies**, 1(2), 66-79.
- Kaushik, B., & nabanita, D. (2016). Impact of information technology on teaching-learning process. **International Research Journal of**

Interdisciplinary & Multidisciplinary Studies (IRJIMS), 2(11)
, 131–138.

Khurshudyan, A., (2004).” Improvement of Public Policy Making Process in Armenia: Case on Rationalization Process in the Education Sector”
Central European **University Center for Policy Studies, Society**
Institute, Budapest: 1 – 7

Kiefer, L., and Pateick, V., and Christoph, R., and Gunther, R., (2018),”
Attribute-based identification processes for autonomous
manufacturing systems an approach for the integration in factory
planning methods,” **12th CIRP Conference on Intelligent**
Computation in Manufacturing Engineering. July, Gulf of
Naples, Italy: 18-20

Kohli.S. Amarpeet, (2016).” Improving Operations Strategy: Application of
TOC Principles in A Small Business”, **Journal of Business**
Economics Research (8), (4): 82-83.

Kolomycew, A., (2017).” The Non-public Stakeholders' Participation in the
Implementation of Educational Tasks as a Form of Education Policy
Rationalization. The Case of Local Education Policy in Poland””,
Institute of Political Science, University of Rzeszów,
Socialiniai tyrimai/Social Research. 40 (2): 5-19.

Kosor, et, al., (2019).” Efficiency of Public Spending on Higher Education: A
Data Envelopment Analysis for eu-28”, **University of Split,**
Croatia, OF EDUCATION IN THE 21 CENTURY. (77): (3).
ISSN 1822-7864 (Print) ISSN 2538-7111

Kotri, A., (2006).” Analyzing Customer Value Using Conjoint Analysis: The
Example of a Packaging Company”, **University of Tartu, Faculty**

of Economics and Business Administration, Institute of Management and Marketing, doctoral student, ISSN 1406-5967 ISBN 9949-11-479-9.

- Lassoued, z.,(2020). **“Educational Technology and Its Role in Developing University Education”** El-Oued University.
- Ma. N. Sajadfa, and L. Campos Triana, (2014).” A Feature-Based Semantic Model for Automatic Product Cost Estimation”, **LACSIT International Journal of Engineering and Technology**. (6)(2):109 - 113.
- Meng, et. al., (2011). **Analysis of Logistics Service Attributes Based on Quantitative Kano Model: A Case Study of Express Delivering Industries in China, School of Management & Economics**, Jiangsu University of Science and Technology, Zhenjiang, China. *Journal of Service Science and Management*, 4:42-51.
- Mohamed, A., (2017). “The Use of Customer Value-Driven Cost Management Technique to Increase the Profit Potential Opportunities - A Proposed Comprehensive Framework” , **International Journal of Applied Business and Economic Research**, 10: 169 – 189.
- Mousa, T. U., and Hadie, N. A. (2022). **Application of Attribute-Based Costing Approach (ABC11) in Companies listed on the Iraq Stock Exchange: A field study**, Department of Finance and Banking, College of Administration and Economics, University of Al-Qadisiyah, Iraq. *International Academic Journal of Social Sciences*, 9: 91 – 101.

- Osaily, R. Z. (2013). The Challenges Facing Learners in Implementing E-Learning in Hebron Educational Region at Al- Quds Open University\Palestine: Case Study. *Palestinian journal of open education*, 337(2333), 1- 28.
- Peck, Roxy, And Jay L. Devore. (2012). **“Statistics: The Exploration And Analysis Of Data, Seventh Edition. Boston”, USA:** Richard Stratton.
- Pirretti, Matthew J., Trayor, Patrick N. & Waters, Brent I. (2020). **“Secure Attribute Based Systems”**, <http://www.patrickmdaniel.org>.
- Quraishi, S. A. A. O., and Ghabban, T. S. M., (2020). “Trinity of Competitive Discrimination (Cost, Quality, and Time) in Light of the Cost, Based on Attributes in the Building and Construction Sector”, **International Journal of Innovation**. financial studies, University Bagdad, Creativity and Change. 13, 7: 198 – 225.
- Rafael, et, al., (2021).” Spending Standard Analysis Model for Budget Rationalization at XYZ University”, **International Conference on Tourism, Economics, Accounting, Management, and Social Science, Department of Social Science Education, Nusa Cendana University, Kapang. Indonesia.** (197): 377 – 383.
- Shah, Haider: Malik, Ali & Malik, Muhammad Shaukat (2011). "Strategic Management Accounting: A Message for Management?". **Australian Journal of Business and Management Research.** (1). (4):. 1-7.
- Shatnawi, B. N. T., and Taber, T.A., (2020).” The Role of Using Modern Managerial Accounting Techniques in Reducing Production Costs in the Listed Industrial Companies on the Amman Stock Exchange”.

- Jadara University - Belal shatnawita, International **Journal of Supply Chain Management**. (9) (5): 471- 480.
- Stancu, A., et, al., (2020).” **Value Creation Attributes–Clustering Strategic Options for Romanian SMES**”, The Faculty of Marketing, Bucharest University of Economic Studies: 1- 19.
- Teixeira, A., Gonçalves, M. & Taylor, M. (2021). “**How Higher Education Institutions Are Driving to Digital Transformation**”: A Case Study. Education Science.
- Walker, M. (1999). "**Attribute– Based– Costing for Decision Making**", **Management Accounting Magazine for chartered Management Account**. (77). (6): 211 - 212