

## The Effect of Resource Consumption Accounting on Accounting Pricing Decisions- An Exploratory Study in the Men's Clothing Factory in Najaf

YASIR SAHIB MALIK

AHMED MAHER MOHAMMED ALI

HASSNAIN KADHIM OJAH

Faculty of Administration and Economics || Kufa University || Iraq

**Abstract:** The research aims to indicate role of Resource Consumption Accounting as a management and costing technique. That is compatible with the rapid developments and changes in the external environment, provided by the information and scientific basis in the allocation of indirect costs; Identifying and measuring idle power and costs contribute to scientific support accounting pricing decisions. This is in the light of the intense competition and the multiplicity of alternatives. To achieve this goal Authors selected a random sample represented in the men's clothing factory in Najaf. Sample include selected deliberate ones represented by administrative and accounting staff included (52) an individual. For test the hypothesis of the research, Authors used statistical program (SPSS), and a set of other statistical metrics. The most important conclusion is that the Resource Consumption Accounting contributes to support pricing decisions by contributing to the provision of accurate cost information, achieve cost reduction, contributes to the process of planning, improving productivity, and profitability. The most important recommendations were the need to apply the research sample to the technique of Resource Consumption Accounting, including the reduction in costs, identify and measure unused energy, and manage this energy. Which contributes to supporting accounting pricing decisions.

**Keywords:** resource consumption accounting, pricing decisions, accounting pricing decisions.

### أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير المحاسبية - دراسة استطلاعية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف

ياسر صاحب مالك

أحمد ماهر محمد علي

حسنين كاظم عوجة

كلية الإدارة والاقتصاد || جامعة الكوفة || العراق

**الملخص:** هدف البحث إلى بيان دور محاسبة استهلاك الموارد باعتبارها تقنية إدارية تتلاءم مع التطورات والتغيرات المتسارعة في البيئة الخارجية بما توفره من معلومات وأسس علمية في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتحديد وقياس الطاقة العاطلة وتكاليفها بما يسهم في علمية دعم قرارات التسعير المحاسبية في ضوء المنافسة الشديد وتعدد البدائل، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم اختيار عينة عشوائية متمثلة بمعمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف، وتم اختيار عينة قصدية منها متمثلة بالكوادر الإدارية والمحاسبية تضمنت (52) فرد للوصول إلى نتائج هذا الأثر، ولغرض اختبار فرضية البحث فقد تم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS)، ومجموعة من المقاييس الإحصائية الأخرى، أما أهم النتائج التي تم التوصل إليها هي أن محاسبة استهلاك الموارد تساهم في دعم قرارات التسعير المحاسبية من

خلال المساهمة في توفير المعلومات الكافية الدقيقة وتحقيق تخفيض التكاليف والذي يسهم في عملية تخطيط وتحسين الإنتاجية والربحية، أما أهم التوصيات فتمثلت في ضرورة تطبيق عينة البحث تقنية محاسبة استهلاك الموارد بما تحققه من تخفيض في التكاليف وتحديد وقياس الطاقة غير المستغلة وكيفية إدارة تلك الطاقة والتي تسهم في توفير معلومات دعم قرارات التسعير المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد، قرارات التسعير، قرارات التسعير المحاسبية.

## المقدمة

ان ما يشهده العراق من تطورات وتغيرات في بيئة الاعمال قد أثرت بشكل كبير على اغلب الوحدات الاقتصادية نتيجة انفتاح الأسواق المحلية بشكل كبير على المنتجات المستوردة بكافة أنواعها واصنافها وذات الأسعار المنخفضة فضلا إلى شبه انعدام للرقابة الفاعلة على الأسواق وصياغة القوانين والتشريعات التي توفر الدعم للمنتج المحلي هذا من جهة، ومن جهة اخرى تقادم النظم المحاسبية وخصوصا الكفوية منها والتي باتت لا تلبي المعلومات التي تساعد إدارة الوحدات على اتخاذ القرارات أو رسم الاستراتيجية في ضوء الموارد المتاحة والمنافسة الشديدة، لذا فهناك حاجة ملحة إلى ضرورة اعتماد المداخل والتقنيات الإدارية والمحاسبية المعاصرة لغرض مواكبة هذه التطورات لتمكين الوحدات الاقتصادية من تحقيق أهدافها، ومنها تقنية محاسبة استهلاك الموارد (Resources Consumption Accounting) باعتبارها إحدى مداخل إدارة التكلفة الاستراتيجية والتي تسهم في تحقيق هدفين للوحدات الاقتصادية والتي تساعدها في صياغة قرارات التسعير المحاسبية بشكل دقيق وتنافسي أولها المساهمة الفاعلة في توفير معلومات دقيقة عن الموارد والتكاليف المتعلقة بها فضلا عن توفير الاسس الدقيقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بما يساهم في موضوع التوزيع، وثانيها المساهمة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد وقياس الطاقة العاطلة والتكاليف المرتبطة بها فضلا عن ازالة الأنشطة غير المضيفة للقيمة في ظل الموارد والأنشطة، لذا فان هدف البحث يتمثل في محاولة بيان أثر محاسبة استهلاك الموارد في اتخاذ قرارات التسعير المحاسبية بما توفره من معلومات كفوية دقيقة تساهم في علمية صياغة تلك القرارات في ضوء تعدد البدائل والمنافسة الشديدة.

## المبحث الأول / منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث (Research Problem):

ان معظم الوحدات الاقتصادية العراقية تعاني من الارتفاع المفرط في التكاليف فضلا عن الانخفاض في حجم المبيعات نتيجة العديد من التغيرات والظروف التي مرت بها البلاد حيث أن التغيرات التي حدثت ما بعد عام 2003 جعلت الأسواق المحلية سوق رائجة للمنتجات المستوردة ذات الجودة المتوسطة والردئية وبأسعار بيع منخفضة مقارنة بالوحدات الاقتصادية فضلا عن غياب الرقابة الفاعلة على تلك الأسواق، الامر الذي انعكس بشكل سلبي على قدرة الوحدات المحلية من البقاء في سوق المنافسة نتيجة ارتفاع التكاليف من جهة، ومن جهة اخرى الاعتماد وبشكل كبير على التقنيات والنظم الكفوية التقليدية للحصول على معلومات لدعم قرارات التسعير للوصول إلى تعظيم الربحية على المدى القصير والطويل، الامر الذي يتطلب من الوحدات الاقتصادية اعتماد التقنيات الكفوية المعاصرة في عملية التسعير كونها تحقق ميزتين لها أولها مصدر موثوق للمعلومات، ثانيها توفيرها استراتيجية تخفيض التكاليف.

وعليه يمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤل الآتي: هل تساعد محاسبة استهلاك الموارد في عملية

اتخاذ قرارات التسعير المحاسبية؟

#### ثانيا: أهمية البحث (Research Importance): .

تنطلق أهمية البحث من أهمية محاسبة استهلاك الموارد بما توفره من اسس فاعلة في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة فضلا عن كونها مصدر للمعلومات الملائمة لتحقيق التخطيط والرقابة على الموارد وتكاليف تلك الموارد وقياس وتحديد الطاقة العاطلة وتكاليفها بشكل الذي يسهم في عدم تخصيص تلك التكاليف على الوحدات المنتجة والذي يولد معلومات تدعم عملية اتخاذ قرارات التسعير المحاسبية والتي تمكن الوحدة الاقتصادية في تعظيم الارباح وتحسين الإنتاجية.

#### ثالثا: أهداف البحث (Research Objectives): .

يهدف البحث إلى بيان الاتي:

1. بيان دور محاسبة استهلاك الموارد باعتبارها من التقنيات الإدارية والكفوية المعاصرة التي تتلاءم مع التطورات والتغيرات المتسارعة في البيئة الخارجية بما توفره من اسس علمية في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتحديد وقياس الطاقة العاطلة وتكاليفها.
2. محاولة بيان دور محاسبة استهلاك الموارد في اتخاذ قرارات التسعير المحاسبية بما توفره من معلومات كلفوية دقيقة تساهم في علمية صياغة تلك القرارات في ضوء المنافسة الشديد وتعدد البدائل.

#### رابعا: فرضية البحث (Research Hypothesis): .

يستند البحث إلى فرضية مفادها (ان محاسبة استهلاك الموارد تساهم في توفير معلومات كلفوية دقيقة وملائمة لعملية اتخاذ قرارات التسعير المحاسبية فضلا عن المساهمة في تخفيض تكاليفها بما يعزز من الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية وتعظيم ارباحها في ظل بيئة الاعمال المعاصرة)، وتتفرع من الفرضية الرئيسة ثلاث فرضيات فرعية هي:

1. ان محاسبة استهلاك الموارد لها دور فاعل في توفير المعلومات الكفوية التي تساهم في دعم قرارات التسعير المحاسبية.
2. ان محاسبة استهلاك الموارد تساهم في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية للوحدة بما يقدم دعم اضافي لقرارات التسعير المحاسبية.
3. هنالك أثر لمحاسبة استهلاك الموارد في علمية اتخاذ قرارات التسعير المحاسبية بما يعزز من ارباح الوحدة في ظل بيئة الاعمال المعاصرة.

#### خامسا: حدود البحث (Research Boundaries): .

تتمثل الحدود المكانية للبحث بمعامل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف تابع إلى الشركة العامة للصناعات النسيجية وهي احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن، أما الحدود الزمانية للبحث فقد تمثلت في الفترة الممتدة من شهر ايار ولغاية حزيران 2019.

## المبحث الثاني: محاسبة استهلاك الموارد مدخل - معرفي

## أولاً: محاسبة استهلاك الموارد - مدخل تاريخي

ان التطورات التي تشهدها البيئة العالمية هي في تغير متسارع بشكل كبير نتيجة ارتباطها بالتكنولوجيا والامتة والذي جعل من الأسواق ساحة تنافسية غير مستقرة الامر الذي تطلب وجود مدخل كلفوي يساعد الوحدات الاقتصادية في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية (سرور وعلي، 2017)، وهنا فان ارتكاز الوحدات الاقتصادية على النظم التقليدية للتكلفة بات لا يتلاءم مع تلك التطورات نتيجة التغيرات الكبيرة في هيكل التكلفة وارتفاع التكاليف غير المباشرة منها (Lawrence)، (2005)، وبالتالي فان عملية تخصيص غير المباشر منها بات لا يمكن تحقيق الدقة منه من خلال حجم الإنتاج أو ساعات العمل المباشر وحتى ساعات تشغيل الآلات، والذي يفرض ضرورة ايجاد مداخل جديدة في النظم الكلفوية تناغم تطور نظم الإنتاج المرنة أو الرشيقة أو المتسارعة منها (الغندور، 2014)، وفي اواخر القرن العشرين قدم كل من (Kaplan & Cooper) بديل جديد وملاتم في تحديد وتخصيص التكاليف غير المباشرة والذي يعرف بنظام (ABC) على الرغم من حداثة هذا المدخل الا انه لم يستخدم على نطاق واسع في التطبيق العملي نتيجة التعقيد وصعوبة الاستخدام على الرغم من الدراسات والبحوث التي تناولته بشكل مكثف باعتباره يوفر بيانات افضل واكثر فائدة من النظم التقليدية (Sally & Douglas، 2004)، والذي ابقت على استعماله الولايات المتحدة الامريكية على الرغم من تجاوزه معيار التكلفة منقعة وحاجته إلى كم هائل من البيانات التفصيلية لغرض التطبيق وعدم مقدرته على تحديد الطاقة العاطلة (Clinton & Van، 2008)، ومع ذلك تم تطوير نظام (ABC) بشكل دوري ليصل إلى التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت (TDABC)، أما في اوروبا فقد كان يستعمل نظام محاسبة التكلفة الالمانية والذي تم تطويره بشكل مستمر للوصول إلى نظام كلفوي يساهم في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل اكثر دقة والذي يعرف (GPK) من قبل (Plaut)، يقوم (GPK) على أساس تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من مجتمعات الموارد الإنتاجية والخدمية فضلاً عن تصنيف التكاليف إلى ثابتة وتناسبية والتكاليف التي تشكل أساس للرقابة والتي تخصص على أساس طبيعة مخرجات كل مجمع، أن ما قدمه (Plaut) في نظام التكلفة الالمانية جاء كاستجابة سريعة لنقاط الضعف والصعوبات التي كانت تلتف حول نظام (ABC)، وهذا النظام جاء كمحاولة لتوفير معلومات دقيقة عن تكلفة الموارد المستهلكة مع إمكانية تحديد الطاقة العاطلة والتي لم تختلف عما قدمه نظام (ABC) بخصوص توفير علاج مناسب لتلك الطاقة، وعلى الرغم من ذلك فان كلا النظامين يوفران معلومات مناسبة بشكل افضل من نظم المحاسبة التقليدي (Ercument، 48: 2015)، ومع استمرار محاولات تطوير نظم محاسبة التكاليف ومحاولة الاستفادة من مميزات كل من (ABC) و(GPK) تم طرح مفهوم جديد في عام 2000 عرف بمحاسبة استهلاك الموارد (Resource Consumption Accounting) كمحاولة لتحقيق التكامل بين المعلومات المتولدة عن الموارد المستهلكة والأنشطة في ظل تقنية متكاملة وشاملة توفر الاجابة عن التكلفة في ظل علاقة السبب/الأثر وتوفير المعلومات التفصيلية والدقيقة لعملية اتخاذ القرار من جانبين الأول تصنيف التكاليف في ضوء ما قدمه (GPK)، أما الجانب الثاني فهو تحقيق الإدارة الفاعلة للموارد العاطلة وعدم تخصيصها على المنتجات، وفي عام 2009 تم تصنيف محاسبة استهلاك الموارد من قبل (IFAC) باعتبارها احدي الممارسات التي تسهم في التحديد الدقيق للتكاليف وإدارة الطاقة العاطلة (الغندور، 2014).

## ثانياً: مفهوم محاسبة استهلاك الموارد

ان المتصفح للبحوث والكتابات التي تناولت مدخل محاسبة استهلاك الموارد يجد عدم الاتفاق بين الباحثين والمهتمين على صياغة مفهوم موحد فمنهم من يعبر عنه بتكامل منظورين التكلفة الامانية والتكاليف على أساس النشاط التي تحقق الوصول إلى نتائج دقيقة وفعلية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات(الغندور،2014)، في حين يقدم البعض الاخر مفهوم لمحاسبة استهلاك الموارد باعتبارها مدخلا يساهم في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية وتوفير المعلومات الموثوقة التي تساهم زيادة الانجاز في سوق شديد المنافسة (Ercument, 2015)، أما البعض الاخر فيعبر عنها بانها تقنية تساهم في التحديد الفعلي للطاقة العاطلة وعدم تخصيصها على الوحدات المنتجة نتيجة ارتكازها بشكل مباشر على علاقة السبب - الأثر بما يساهم في تقديم منتجات منخفضة التكلفة في الأسواق التنافسية (Larry, 2009)، أما البعض الاخر فيرى بان محاسبة استهلاك الموارد هي مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة يقوم على المزج بين نظام التكلفة الامانية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة بما يحقق التوزيع الدقيق للتكاليف غير المباشرة وتوفير معلومات ملاءمة عن تكاليف الطاقة غير المستغلة والموارد المتاحة وكيفية تحقيق الاستغلال الأمثل لها بما يساهم في تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية (سرور وعلي،2017)، في حين نجد من يعبر عن محاسبة استهلاك الموارد باعتبارها نظام شامل لإدارة التكلفة يهدف إلى تقديم المعلومات الموثوقة التي تساعد الإدارة في علمية تخفيض التكاليف من بعد استراتيجي وتحقيق ميزة تنافسية في الأسواق شديدة المنافسة (Al- Rawi & Hafiz, 2018)، أن مفاهيم محاسبة استهلاك الموارد التي قدمها الباحثين والكتاب تشترك في مجموعة من المفاهيم هي (Ahmed, 2011)، (صاحب، 2016):

1. مدخل يقوم على التكامل بين نظام التكلفة المرنة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة.
  2. نظام للمعلومات الموثوقة التي تساعد الإدارة في علمية اتخاذ القرارات.
  3. مدخل تخصيص للتكاليف غير المباشرة وفق علاقة السبب - الأثر بين الموارد وكمية الموارد.
  4. تقنية تعطي نظرة شاملة عن الطاقة غير المستغلة وتكاليفها وكيفية إدارة تلك الطاقة وعدم تحميلها على الوحدات المنتجة.
  5. مدخل يوفردقة قياس التكاليف نتيجة الاخذ بنظر الاعتبار العلاقة بين مجتمعات الموارد المتبادلة.
- من هنا نجد أن محاسبة استهلاك الموارد هي احدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تهدف إلى القياس الدقيق لتكلفة المنتجات وتحديد الطاقة العاطلة وتكاليفها والعمل على توفير الاستغلال الأمثل لها وتجنب تخصيصها على المنتجات بما يحقق تخفيض في التكاليف وتعظيم الأرباح وزيادة في الإنتاجية شريطة بناء علاقة تحليلية بين الموارد والأنشطة.

## ثالثاً: أهداف مدخل المحاسبة استهلاك الموارد

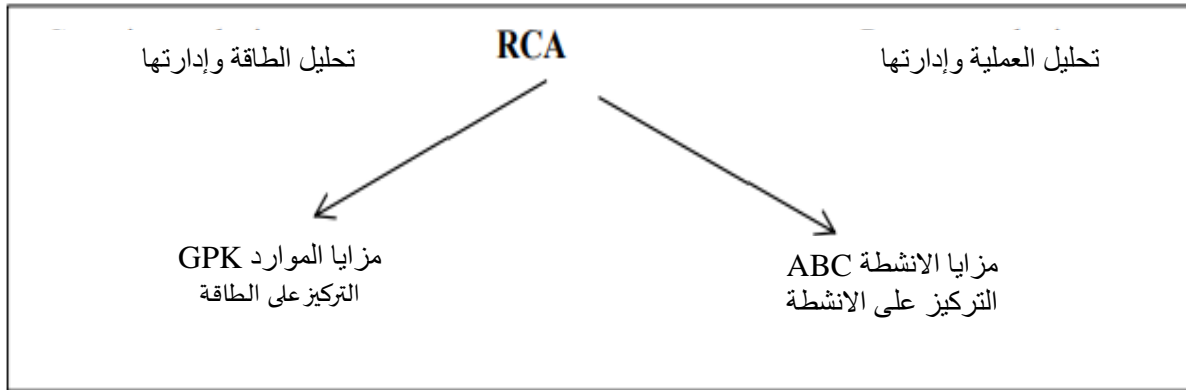
تساهم محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق عدة أهداف (سرور وعلي، 2017)، (Al- Rawi & Hafiz, 2018)، أهمها:

1. تصنيف التكاليف في كافة مراكز التكلفة إلى صنفين الثابتة والمتغيرة مع توفير الرقابة على كافة مصادر حدوث التكلفة المتعلقة بالموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتتبعها بما يساهم في تخفيض استهلاك الموارد بشكل الأمثل.
2. توفير معلومات كلفوية عالية الجودة تدعم القرارات قصيرة الاجل المتعلقة بتحديد الموارد وتكلفتها وكيفية تحقيق الاستخدام الأمثل لها.

3. تحديد وقياس الطاقة غير المستغلة بشكل الذي يساهم في تجنب تخصيص تلك التكاليف على المنتجات.
4. توفير الفهم الكافي حول طبيعة استهلاك الموارد والأنشطة بما يعطي نظرة أكثر شمولية لعملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق علاقة السبب / الأثر.
5. المساهمة الفاعلة في التحديد الدقيق للتكلفة في ظل تقلب حجم الإنتاج على وفق العلاقة السببية بين الموارد وكمية الموارد المستهلكة قبل الإنتاج والموارد الأخرى.
6. تحقيق الإدارة الفاعلة للاستثمارات وتوجيهها نحو الأنشطة التي تضيف قيمة للزبون وفقا لطبيعة المنافسة.
7. المساهمة في تحسين أداء الأنشطة المضيفة للقيمة من خلال ازالة الفاقد.

#### رابعاً: الهيكل العام لمحاسبة استهلاك الموارد

ان فلسفة محاسبة استهلاك الموارد تقوم على أساس المزج بين نظام التكاليف على أساس النشاط والذي يستند في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين الأولى أن الأنشطة هي تستهلك الموارد والثانية هدف التكلفة يستهلك الأنشطة (الغندور، 2014)، أما نظام المحاسبة الامانية والذي يعتبر أن الموارد هي المسبب الأساسي للتكلفة وان تلك الموارد منسقة في مجموعة من المجمعات والتي تعرف بمجمعات الموارد والتي تولد المنتج النهائي لذا فهي تستند إلى توفير الاجابة الشافية حول السبب الأساسي لحدوث أو تحمل التكاليف (كيوان، 2013)، أما فيما يتعلق بتخصيص التكاليف غير المباشرة فهي تستند إلى تحليل تلك التكاليف إلى الثابتة والتي تخصص على أساس الطاقة النظرية على المنتج، والمتغيرة، والتي تستند في تخصيصها إلى الطاقة المخططة والتي تعرف بالتكاليف التناسبية في ذات مجمع الموارد الامر الذي يمكن من تحديد الطاقة العاطلة والتكاليف المرتبطة بها بشكل اكثر دقة ( Tess&Gong: 2009، ويوضح الشكل (1) نقطة تركيز محاسبة استهلاك الموارد.



الشكل (1) فلسفة محاسبة استهلاك الموارد

Source: Elshahat, Mohamed Fathy (2016), "Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges & Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry" College of Commerce, Benha University, Egypt, p209. اقتبس بتصرف.

ويشير (كيوان، 2013) بان محاسبة استهلاك الموارد تركز على ثلاثة مبادئ أساسية هي:  
أ- شمولية الموارد: تتمثل الموارد في كافة ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من قوى عاملة والآلات ومواد أولية وغيرها والتي تسهم في العملية التشغيلية للوحدة والتي يتم تجميعها في مجمعات للموارد لغرض تحقيق إدارة فاعلة للطاقة ومن ثم يتم تخصيصها على وفق الموارد المستهلكة لكل نشاط فضلا عن استهلاك الموارد فيما بينها وصولاً إلى التخصيص للموارد المستهلكة على هدف التكلفة.

ب- طبيعة التكاليف: تستند محاسبة استهلاك الموارد في عملية تصنيف التكاليف في مجمع المورد إلى أساسيين الأول التباين والتنوع بين المدخلات والمخرجات فإذا كانت المدخلات تستهلك بشكل ثابت في ضوء مستوى المخرجات فإن التكاليف المرتبطة بتلك الموارد هي تكاليف ثابتة وتخصص على أساس الطاقة النظرية، في حين أن التنوع في المدخلات في ضوء مستوى المخرجات فإن تكاليف تلك الموارد هي تكاليف تناسبية وتخصص على أساس الطاقة المخططة للموارد، والثاني على أساس علاقة الارتباط بمجمع المورد حيث أن التكاليف التي ترتبط بمجمع مورد معين فهي تكاليف أولية أما التكاليف التي يتم الاستفادة منها من مجمع اخر فهي التكاليف الثانوية.

ج- الأساس الكمي: يستند مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الأساس الكمي في عملية تخصيص التكاليف الفعلية أو المخططة لمجمعات الموارد أو على المنتج النهائي بشكل أكبر من الأساس النقدي أو القيمي والذي يستند عليه المدخل التقليدي للتكلفة والذي يوفر نظرة شمولية عن مدى الاستهلاك كميًا من مخرجات هذه الموارد.

اما العناصر التي يتكون منها المدخل فهي الاتي(Copuroğlu & Korkmaz)، (2018)، (كاظم، 2019):

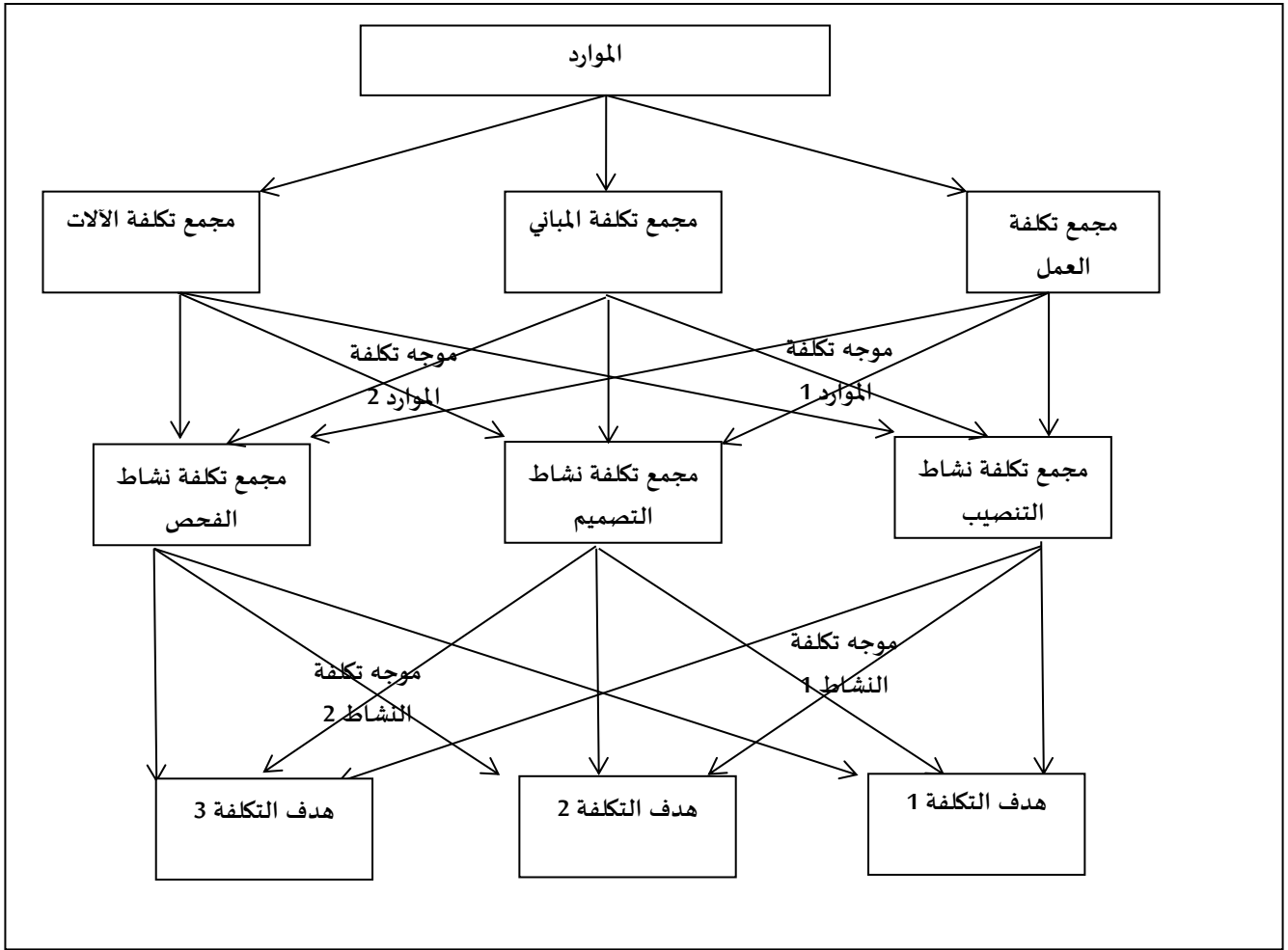
أ- مجمعات الموارد: يقصد به مجموعة من المجمعات المتجانسة من الموارد مثل القوى العاملة، الآلات والمعدات، الصيانة وغيرها من الأنشطة، لذا فإن كل مجمع يضم نوع واحد من عناصر التكاليف فقط.

ب- مجمعات الأنشطة: هي مجموعة الأنشطة أو العمليات التي تنفذها الوحدة للوصول إلى المنتج النهائي وكل نشاط من تلك الأنشطة يتكون من مجموعة من مجمعات الموارد التي يتم استهلاكها من قبل المنتجات.

ج- مسبب تكلفة الموارد: يرتبط حدوث التكاليف وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد على أساس كمية الموارد التي تستهلكها المخرجات، حيث أن تلك المخرجات تعتبر الأساس في تخصيص تكاليف الموارد وفق مجمعات الموارد مع إمكانية تحقيق الرقابة على استهلاك الموارد من خلال المقارنة بين المخرجات المخططة لمجمع الموارد والتكلفة الفعلية لموارد تلك المخرجات.

د- مسبب تكلفة الأنشطة: يرتبط حدوث التكاليف بالأنشطة باعتبارها السبب الأساس للاستهلاك الموارد وتلك الأنشطة تستهلكها أهداف التكلفة، وتعتمد الطريقة الإحصائية في تحديد مسبب كل نشاط.

هـ- وحدة قياس التكلفة: هي المنتج أو الخدمة التي تخصص تكاليف الموارد المستهلكة عليها في ظل موجبات التكلفة المتجانسة في مجمعات الموارد بالشكل الذي يحقق الدقة في الوصول إلى تكاليف المنتجات وعدم تحميلها بتكاليف الطاقة العاطلة، ويوضح الشكل (2) عملية التخصيص وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد.



الشكل (2) التخصيص وفق محاسبة استهلاك الموارد

المصدر: كاظم، حاتم كريم (2019) " تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لزيادة إنتاجية الوحدة الاقتصادية في العراق "، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصادية، جامعة بغداد، ص71. (اقتبس بتصرف).

ان العناصر اعلاه والتي يتكون منها مدخل محاسبة استهلاك الموارد تتفاعل فيما بينها من اجل تحديد وقياس تكاليف المنتجات من الموارد وفق مجموعة الخطوات هي (Jenkins, 2010)، (كاظم، 2019)، (الربيعي، 2016):

1. تجميع وتحليل وتقسيم مختلف التكاليف داخل مجتمعات الموارد ما بين الأنشطة الإنتاجية والخدمية والتي تساهم في تكوين المنتج سواء بشكل مباشر أو داعم.
2. تحديد حجم المخرجات المتوقعة من كل مورد وتستخدم لتحديد مقدار الطاقة المستهلكة في تكوين تلك المخرجات بما يحقق التوزيع الحقيقي للطاقة المستهلكة وتحديد الطاقة العاطلة وتجنب تخصيصها على تلك المخرجات.
3. توزيع التكاليف المتولدة في كل مجمع موارد على مجموعة الأنشطة المختلفة بما يحقق إمكانية الربط وفق العلاقة السببية في حساب تكاليف كل نشاط من تلك الموارد.
4. المقارنة على وفق علاقة السبب / الأثر ما بين مخرجات النشاط وتكلفة الموارد المستهلكة.
5. استخدام مسببات تكاليف الأنشطة في تحميل تكاليف الأنشطة على الوحدات المنتجة.



6. إعداد التقارير التفصيلية عن أنواع الموارد بشكل تفصيلي إذا ما كانت هذه الموارد محددة أو غير محددة للطاقة، هل هنالك تغيير في ضوء حجم الإنتاج، الطاقة المخططة والطاقة النظرية، تكلفة الموارد المستهلكة وغير المستهلكة.

7. التقرير وبشكل مفصل حول الطاقة العاطلة وتكاليف المتعلقة بها في كل مورد ومعالجتها باعتباره تكاليف متعلقة بفترة المخرجات.

### المبحث الثالث: قرارات التسعير المحاسبية - مدخل معرفي

تعتبر قرارات التسعير ذات حساسية وخطورة عالية مقابل بقية القرارات الإدارية الأخرى نتيجة ارتكاز ربحية الوحدة ومدى قدرتها على تعظيم الأرباح في المدى القصير وطويل الأجل على تلك الأسعار من جهة، ومن جهة أخرى فان التسعير يعتبر العنصر الأكثر ديناميكية وفاعلية في التأثير على مدى قبول الزبون بتلك الأسعار.

#### أولاً: مفهوم قرارات التسعير

قدمت العديد من المفاهيم حول قرارات التسعير وقد اشتركت تلك المفاهيم في العديد من الجوانب فمثلاً يرى (Sahaf, 2002: 394)، أن قرارات التسعير هي مجموعة من القرارات الإدارية ذات التأثير على ربحية الوحدة الاقتصادية في الأجلين القصير والطويل والتي تعتمد على مجموعة من المعلومات ذات الجوانب الداخلية والخارجية، أما (خضر، 2005) فيعتبر عنها بأنها مجموعة القرارات الإدارية التي تتعلق بتحديد البديل مقابل السلع والخدمات المقدمة والتي تحدد على أساس المعلومات الكلفوية والعوامل السوقية والتنافسية، أما (مطر والسويطي، 2010) فيرى أن مفهوم قرارات التسعير هو تعبير نقدي عن قرار تم صميميه من قبل الإدارة بشأن تحديد المقدار النقدي الذي يعبر عن الجودة أو المواصفات لتحقيق الأرباح، أما (Mores et al, 2003)، فيعتبر عن قرارات التسعير بأنها قرار معقد وذو درجة عالية من الأهمية يواجه الإدارة بما له من تأثير على إمكانية التسويق وتحقيق الاسترداد النقدي للتكاليف التي تم تحملها والمخاطر التي قد تتعرض لها في ضوء القدرة على الاستمرار في سوق المنافسة.

يتضح من المفاهيم أعلاه بان قرارات التسعير تتكون من مجموعة من الجوانب المتفق عليها من قبل اغلب المهتمين وهي (Horngren et al, 2000):

- أ- ان قرارات التسعير هي متعلقة بالإدارة اسوتاً ببقية القرارات التي تتخذها الاستراتيجية والتشغيلية.
  - ب- يعتبر قرار التسعير من أهم وأخطر القرارات بما قد يولده من نتائج سلبية على ربحية الوحدة وميزتها التنافسية.
  - ج- تعبير نقدي أو مقابل للسلع أو الخدمات أو التكاليف التي تحملتها الوحدة الاقتصادية في ضوء مجموعة العوامل الداخلية والخارجية.
- من هنا نجد أن قرارات التسعير هو قرار استراتيجي ذو ابعاد طويلة وقصيرة الأجل في التأثير على نتائج الوحدة الاقتصادية ومدى إمكانية المحافظة أو التوسع في حصتها السوقية مستندة على مجموعة من المعلومات الداخلية الدقيقة المتعلقة بتكاليف الإنتاج فضلاً عن المعلومات الخارجية المرتبطة بمتغيرات الجودة وشدة المنافسة وتعدد البدائل.

#### ثانياً: أهداف قرارات التسعير

هنالك العديد من الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها من خلال قرارات التسعير، وهي (Kotler & Keller, 2009)، (خضر، 2005):

1. السعي نحو الحصول على أقصى حصة سوقية ممكنة من خلال تخفيض أسعار البيع بما ينعكس في ازدياد كمية المبيعات وصولاً إلى تحقيق تخفيض في التكاليف جراء الكمية وتعظيم الأرباح.
2. البقاء ضمن بيئة المنافسة والاستمرارية في تقديم المنتجات كمحاولة إلى استغلال الطاقة الفائضة ضمن قرارات تسعيرية تغطي التكاليف المتغيرة وبعض الثابت منها.
3. إدارة جودة المنتجات بأسعار متميزة دون المنافسين بما تحققه من رضا الزبون وتحقيق الأشباع لحاجاته ورغباته بغض النظر عن السعر.
4. السعي نحو تعظيم الأرباح على المدى الطويل من خلال الموازنة بين المبيعات والتكاليف بما يحقق حالة من الاستقرار في الميزة التنافسية للوحدة.

### ثالثاً: العوامل المؤثرة على قرارات التسعير

توجد عوامل عديدة، تؤثر على قرارات التسعير والتي يمكن بيانها من خلال الاتي (James & Joe, 1999)، (مطر والسويطي، 2010):

#### 1. العوامل الداخلية

تعتبر التكلفة العنصر الأكثر أهمية في قرار التسعير، وسعي الإدارة إلى محاولة استرداد تلك التكاليف وتحقيق هامش ربح معين الآن أن الأمر ليس بسهولة التي يشار إليها حيث يرتبط ذلك بالعديد من العوامل العامة مثل نمطية المنتج ودرجة المنافسة في السوق حيث أن توفر النمطية لدى الوحدة مع انخفاض حدة المنافسة أو سيطرة الوحدة على أجزاء كبيرة من السوق يوفر لها الحرية النسبية في تحديد الأسعار التي تساهم في تحقيق عوائد فوق التكلفة، أما في حالة انخفاض النمطية وارتفاع حدة منافسة في الأسواق فإن خيارات التسعير تكون على درجة عالية من الحساسية.

#### 2. العوامل الخارجية

تقسم هذه العوامل إلى ثلاثة أنواع أساسية هي (George & Kostis, 2007):

- أ- المنافسون: إن انفتاح الأسواق بشكل عالمي جعل من الوحدات الاقتصادية موضع منافسة متنوعة ومفتوحة لذا فإن الإنتاج أو التصنيع الواسع الذي كانت تعتمد عليه الوحدات والية اغراق الأسواق بالمنتجات باتت غير ممكنة في ظل المنافسة الشديدة وانخفاض دورة حياة المنتجات، والذي يتطلب من إدارة الوحدات الاقتصادية من اتخاذ قرارات التسعير في ضوء المعرفة الكافية لقدرات المنافسين من خلال التكاليف، التكنولوجيا، الطاقة الإنتاجية، وسياسة التسعير التي تتبعها بما يساعدها في رسم القرارات التسعيرية التي تحقق في ظلها ميزة تنافسية مقابل الآخرين.
- ب- الزبون: يعتمد بقاء واستمرار الوحدات الاقتصادية على تحقيق رضا الزبون الحالي ومحاولة كسب زبائن جدد لذا فإن الزبون ذو تأثير على قرارات التسعير التي تسعى الإدارة إلى صياغتها حيث أن المبالغة بالأسعار قد يسبب رفض الزبون لمنتجات الوحدة وانتقاله إلى المنتجات التي تقدمها الوحدات المنافسة.
- ج- العوامل السياسية والقانونية: توجد العديد من العوامل التي تتطلب من الإدارة أخذها بنظر الاعتبار عن اتخاذ قرارات التسعير ومنها القوانين التي تحدد الأسعار في ضوء دخل المستهلك وقوانين الضرائب وغيرها.

#### رابعاً: قرارات التسعير المحاسبية

تتبع العديد من الوحدات الاقتصادية مناهج مختلف في عملية اتخاذ القرارات التسعير وفق المدخل المحاسبي فمنها من تركز على سلوك التكاليف في حين أن البعض الآخر يركز على وظائف التكاليف في عملية التسعير

(خضر، 2005)، والتي تستهدف منها الوحدة محاولة استرداد كافة التكاليف التي تم تحملها لغرض تقديم المنتج فيما عدى التكاليف المتعلقة بالوظائف الإدارية والبيعية التي ينبغي أن يغطيها هامش المساهمة فضلا عن تحقيق الربح المخطط لذا نجد أن هذا المدخل يتطلب العديد من الخطوات التي يمكن من خلالها صياغة قرار التسعير المحاسبية المناسبة، وهي: (Kotler & Keller، 2009)

1. تحديد التكاليف المباشرة المتعلقة بعنصر المواد والاجور.
  2. تحديد التكاليف غير المباشرة والعمل على تخصيصها على وفق الاسس المناسبة للتخصيص.
  3. تحميل كافة التكاليف الصناعية والتسويقية والإدارية على عدد الوحدات المنتجة.
  4. تحديد سعر البيع على أساس نسبة هامش الربح واجمالي التكلفة.
- يرى مؤيدو مدخل التسعير على أساس تكلفة الوظائف بان هذا المدخل يساهم بشكل فاعل في استرداد كافة التكاليف التي تتحملها الوحدة وتحقيق مستوى الأرباح المطلوب والذي يعبر عن الهدف الذي انشاء المشروع من اجله، أما معارضو هذا المدخل فيرون بانه غير مناسب للفترات طويلة الاجل حيث أن المتغيرات السوقية هي في تسارع وتغير كبير فضلا عن التغير الكبير في اذواق وحاجات الزبون. (George & Kostis, 2007).
- أما اتخاذ قرارات التسعير وفق سلوك التكاليف فهو يعبر عن إمكانية تحقيق الأهداف قصيرة الاجل من عملية التسعير، إذ إن سعي الوحدات الاقتصادية نحو استرداد كافة التكاليف قد يساعد في عدم مقدرة الوحدة على المحافظة على الميزة التنافسية الخاصة بها وفقدان الزبون نتيجة الوحدات المنافسة التي تقدم منتجات متشابهة ذات أسعار منخفضة لذا فان سعي الوحدة الاقتصادية في تحقيق البقاء يتطلب منها اتخاذ قرارات التسعير على اسس التكاليف المتغيرة والتي ينبغي أن يزداد سعر البيع عنها بما يحقق هامش مساهمة في تغطية بعض التكاليف الثابتة، على يؤخذ بنظر الاعتبار كافة التكاليف المتغيرة في الاعتبار الإنتاجية والتسويقية (مواد، اجور، تكاليف غير مباشرة)، ويتطلب هذا المدخل العديد من الخطوات التي يمكن من خلالها صياغة قرار التسعير المناسب، وهي (مطر والسويطي، 2010):

1. تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة مع العمل على تحليل التكاليف المختلطة للوصول إلى الجانب المتغير والثابت منها.
  2. تحميل كافة التكاليف المتغيرة على الوحدات المنتجة فضلا عن تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط.
  3. تحميل التكاليف الثابتة على صافي قائمة الدخل باعتباره تكاليف فترة لا تتعلق بشكل مباشر بالإنتاج.
- يقدم مؤيدو هذا المدخل بانه يأخذ بنظر الاعتبار ظروف المنافسة والتغيرات المتسارعة في الأسواق وحاجات الزبون في الاجل القصير، فضلا عن كونه أداة تخطيطية قصيرة الاجل، إذ إن قرار التسعير وفق سلوك التكلفة يصف الحد الأدنى من سعر البيع الذي ينبغي تقديم المنتج به والذي يغطي التكاليف المتغيرة ضمن أدنى حد بالإضافة إلى توفيره الرؤية الواضحة عن إمكانية قبول بعض الطلبات الخاصة لاستغلال الطاقة العاطلة (George & Kostis، 2007).

يضيف (ابو عودة، 2010) و(مطر والسويطي، 2010) بان قرارات التسعير المحاسبية هي ليست قرارات تسويقية فقط انما هي ذات تأثير على كافة نشاطات الوحدة وفي كلا الاجلين القصير والطويل حيث تزداد صعوبة القرارات في ضوء المنتجات الجديدة والتي تقدم لأول مرة حيث لا يتوفر بيانات تاريخية تستند اليها الإدارة في قرار التسعير والتي قد تعتمد على بيانات تقديرية والتي قد تزيد من مخاطر خسارة الحصة السوقية، ويزيد من التعقيد والتقلبات التكنولوجية وظروف المنافسة، وبالتالي فان وجود معلومات إدارية كلفوية ذات بعد استراتيجي يساهم بشكل كبير في تخفيض حدة تلك المخاطر وتوفير قاعدة صلبة في علمية اتخاذ قرار تسعير المنتجات.

## المبحث الرابع: أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير المحاسبية

ان الصعوبات التي تواجه قرارات التسعير تتمثل في حالة عدم توفر معلومات دقيقة تلائم عملية صناعة القرار أو توفر تلك المعلومات الا انها لا تتلاءم مع التطورات الخارجية وفقدان السيطرة على أسعار السوق، من هنا نجد أن توفر نظام معلومات كفوي دقيق يساهم في عملية توجيه اتخاذ قرارات التسعير في ظل التغيرات المتسارعة وحدة المنافسة، أن مدخل اتخاذ قرارات التسعير وفق المنهج المحاسبي هو بحاجة إلى البيانات الكفوية ذات بعد استراتيجي لذا فان عملية تصنيف التكاليف إلى ما هو متغير وثابت أو مباشر وغير مباشر في ظل عدم توفر النظرة الاستراتيجية يوفر معلومات قد تؤدي إلى أسعار غير ملائمة، حيث في ظل التطورات الحاصلة في اساليب وتقنيات الإنتاج نجد أن التغير الكبير الذي اصاب هيكل التكلفة فمثلا نجد أن الاجور المباشرة قد اصبحت في ظل التطور التكنولوجي واتمت العلميات اتجهت نحو الثبات، أما استخدام اسس التخصيص من وحدات المنتجة أو ساعات عمل مباشر أو ساعات الآلات باتت من الاساليب التقليدية في إدارة التكلفة، والذي يتطلب معلومات استراتيجية كفوية داعمة لعملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد له أثر فاعل في عملية توجيه وتعزيز اتخاذ قرارات التسعير وفق المدخل المحاسبي ومن جانبين:

### الجانب الأول: توفير المعلومات الملائمة

تساهم المحاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات الملائمة لعملية اتخاذ قرارات التسعير من خلال توفيرها (سرور وعلي، 2017)، (Al- Rawi & Hafiz, 2008)، (كيوان، 2013)، (Tess& Gong: 2009):

1. معلومات كفوية عالية الجودة والمتعلقة بتحديد الموارد وتكلفتها وكيفية تحقيق الاستخدام الأمثل لها، فضلا عن تصنيف التكاليف في كافة مراكز التكلفة إلى صنفين الثابتة والمتغيرة.
2. قياس الطاقة العاطلة وتحديد مجال المسؤولية عنها سواء كانوا أفراداً أو الإدارة أو الأنشطة مع تجنب تخصيص التكاليف الطاقة غير المستغلة على المنتجات.
3. توفير الرقابة على كافة مصادر حدوث التكلفة المتعلقة بالموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتتبعها بما يساهم في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.
4. توفير المعلومات حول طبيعة استهلاك الموارد والأنشطة وتوفير نظرة أكثر شمولية في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة من الاساليب التقليدية وفق علاقة السبب / الأثر.
5. توفير المعلومات الملائمة عن تحديد التكاليف في ظل تقلب حجم الإنتاج على وفق العلاقة السبب/ الأثر بين الموارد وكمية الموارد المستهلكة من قبل الإنتاج والموارد الأخرى.
6. توفير المعلومات التي تساهم في تحسين أداء الأنشطة المضيضة للقيمة وازالة الفاقد.
7. توفير مجموعة من الاسس لتخصيص التكاليف غير المباشرة والتي تستند إلى تحليل التكاليف في مجمع الموارد بشكل الذي يوفر معلومات ملائمة لعملية التسعير.

### الجانب الثاني: تخفيض التكاليف

ان التغيرات والتطورات الحالية اوجبت ضرورة ملحة نحو الانتقال من المداخل التقليدية لإدارة التكلفة إلى الاستراتيجي منها بما تحققة من مميزات تساعد إدارة الوحدة الاقتصادية نحو تحقيق أهدافها والبقاء في البيئة التنافسية وكسب الزبائن الجدد، من خلال تركيزها بشكل مباشر على تخفيض التكاليف وتحسين الإيرادات، أن

محاسبة استهلاك الموارد باعتبارها احدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية فهي تسهم ليس فقط في عملية تخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة وانما المساهمة في عملية تخفيض التكاليف بما يحقق إمكانية اتخاذ قرارات التسعير المناسب للزبون مع اخذ قدرات الوحدات المنافسة في نظر الاعتبار من خلال كونها تحقق الاتي (الغندور، 2014)، (كاظم، 2019):

1. ان مدخل المحاسبة استهلاك الموارد يسهم في تحقيق إدارة للتكاليف قبل البدء بعملية الإنتاج بما يساهم في عملية تخطيط التكاليف وتحسين الإنتاجية والربحية واستعمال الذكاء والمهارة في عملية التصميم بالتركيز على حاجة الزبون.
2. الاعتراف وعلى المستوى الكلي والتفصيلي للتخطيط والرقابة على مستوى سلسلة القيمة ومستوى الموارد والمنتج أو الخدمة بما لا يمكن تحقيق هذه الرقابة والتخطيط في ظل المدخل التقليدي للتكلفة.
3. المساعدة في المحافظة إلى الجودة المتحققة وتحسينها في العمليات والمنتجات بما يحقق تخفيض في تكاليف الموارد الداخلة وتعزيز للإنتاجية للوصول إلى مستوى المخرجات المطلوبة بأقل قدر ممكن من الموارد بما يساهم في تخفيض التكاليف وزيادة مستوى الربحية.
4. المساهمة في توفير المعلومات التي تحقق قيمة مضافة للزبون حول احتياجاته ومتطلباته التي لم يتم تلبيتها فضلا عن توفير المعلومات التي تساهم في عملية التخطيط للمنتجات الجديدة وتحديد الأسواق الملائمة للمنتج ونوع الزبائن.
5. توفير المعلومات التي تساهم في صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية خصوصا استراتيجية قيادة التكلفة للوصول بالتكاليف إلى أدنى مستوى ممكن مع المحافظة على الجودة بما يحقق استمرارية الوحدة في الأسواق التنافسية.

## المبحث الخامس: الجانب التطبيقي للبحث

أولاً: نبذة تعريفية عن معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف.

تأسس معمل الألبسة في العام (1979) بتكلفة تقدر ب (9.5) مليون دولار وهو تابع إلى الشركة العامة للصناعات النسيجية احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن، بعد عام (2003) شهد المعمل تطورات كثيرة في البنية التحتية والإنتاجية فضلا عن حصوله على شهادة الايزو الدنماركية وشهادات من الجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية وهو يقدم العديد من المنتجات المتنوعة المدنية والعسكرية والجامعية، يتبع المعمل النظام المحاسبي الموحد في عملية التسجيل والابلاغ من الاحداث المالية فضلا عن استخدام الاسس التقليدية في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة المستندة على حجم الإنتاج وساعات العمل المباشر، أما قرارات التسعير للمنتجات المختلفة فهي تتخذ من قبل مجلس إدارة المعمل أو في ضوء أسعار خاصة صادرة من جهات عليا.

ثانياً: تحليل اراء واستجابة عينة البحث

تمثلت عينة البحث بالكوادر الإدارية والمحاسبية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف، ولغرض الوصول إلى اثبات صحة الفرضيات من عدمه، فقد تم الاستعانة بأسلوب (Likert) الخماسي مع حساب الأوساط الحسابي الموزون والانحراف المعياري ومعاملات الاختلاف والأوزان النسبية لمعرفة مساهمة كل متغير، كما تم الاعتماد على الوسط الفرضي البالغ (3) كمعيار للقياس وتقييم درجة استجابة أفراد عينة البحث والتي يوضحها الجدول (1)

الجدول (1) وصف عينة البحث

ت	المتغيرات	الفئات المستهدفة	العدد	العنوان الوظيفي	العدد
1	التحصيل الدراسي	دبلوم	13	م. محاسب	3
		بكالوريوس	38	محاسب	3
		ماجستير	1	م. مدير حسابات	4
		دكتوراه	0	مدير حسابات	2
	المجموع		52	م. ملاحظ	15
3	التخصص	محاسبة	12	م. مدير	18
		إدارة	40	مدير	19
	المجموع		52	المجموع	52
5	سنوات الخدمة	5 فما دون	2		
		أكثر من 5 - 10	9		
		أكثر من 10 - 15	15		
		أكثر من 15	26		
		المجموع	52		

1. اختبار الفرضية الأولى:

تنص هذه الفرضية على (ان محاسبة استهلاك الموارد لها دور فاعل في توفير المعلومات الكفوية التي تسهم في دعم قرارات التسعير المحاسبية)، أما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (2) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المثوي لشدة إجابة أفراد العينة قد بلغت (85.15%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.312) وبانحراف معياري مقداره (0.848) ومعامل اختلاف مقداره (19.82%)، إذ إن أعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الأولى والتي نصت (ان المدخل التقليدي للتكلفة لا يساهم في توفير معلومات ملائمة لغرض اتخاذ القرارات)، إذ كان الوزن المثوي لها (85.96%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.54) وبانحراف معياري مقداره (0.609) مقابل معامل اختلاف (13.42%)، بينما كانت أقل نسبة في هذه المتغيرات هي للفقرة الثانية والتي نصت (تساهم محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات كفوية عالية الجودة تتعلق بتحديد الموارد وتكلفتها وكيفية تحقيق الاستخدام الأمثل لها) إذ كان الوزن المثوي لها (84.31%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.1) وبانحراف معياري مقداره (0.934) مقابل معامل اختلاف (22.81%)، وعلى الرغم من ذلك نجد أن جميع الأوزان المثوية قد تجاوزت (80%)، فضلاً عن أن الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الأولى، أما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الأولى عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد أن المعدل العام لهذه المتغيرات المحسوبة ذات قيمة (11.81) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الامر الذي يمكن من خلاله قبول الفرضية الأولى.

2. اختبار الفرضية الثانية:

تنص هذه الفرضية على (ان محاسبة استهلاك الموارد تساهم في تخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية للوحدة بما يقدم دعم اضافي لقرارات التسعير المحاسبية)، أما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (3) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المثوي لشدة إجابة أفراد العينة قد بلغت (85.86%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.16) وبانحراف معياري مقداره (0.860) ومعامل اختلاف مقداره (21.01%)، إذ إن أعلى الفقرات التي

ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الثانية إذ كان وزنها المئوي (92.31%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.29) وبانحراف معياري مقداره (0.667) مقابل معامل اختلاف (15.55%)، بينما كانت أقل نسبة في هذه المتغيرات هي للفقرة الرابعة إذ كان وزنها المئوي (65.38%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.79) وبانحراف معياري مقداره (1.210) مقابل معامل اختلاف (31.94%)، وعلى الرغم من ذلك نجد أن جميع الأوزان المئوية قد تجاوزت (65%)، فضلا عن أن الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الثانية، أما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الثانية عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد أن المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (11.36) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الأمر الذي يمكن من خلاله قبول الفرضية الثانية.

### 3. اختبار الفرضية الثالثة:

تنص هذه الفرضية على ( هنالك دور لمحاسبة استهلاك الموارد في علمية اتخاذ قرارات التسعير المحاسبية بما يعزز من أرباح الوحدة في ظل بيئة الأعمال المعاصرة )، أما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (4) والذي أشار نتائج بان الوزن المئوي لشدة إجابة أفراد العينة قد بلغت (89.9%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.3) وبانحراف معياري مقداره (0.828) ومعامل اختلاف مقداره (19.26%)، إذ إن أعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الثالثة إذ كان وزنها المئوي (94.23%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.27) وبانحراف معياري مقداره (0.630) مقابل معامل اختلاف (14.75%)، بينما كانت أقل نسبة في هذه المتغيرات هي للفقرة الثانية إذ كان وزنها المئوي (88.46%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.33) وبانحراف معياري مقداره (0.964) مقابل معامل اختلاف (22.29%)، وعلى الرغم من ذلك نجد أن جميع الأوزان المئوية قد تجاوزت (85%)، فضلا عن أن الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الثانية، أما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الثالثة وعند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد أن المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (11.58) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الأمر الذي يمكن من خلاله إمكانية قبول الفرضية الثالثة.

الجدول (2) اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الأولى

ت	الفقرات	اتفق تماما				لا اتفق تماما				المؤشرات الإحصائية N = 52								
		%	N	%	N	%	N	%	N	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن المئوي					
1	ان المدخل التقليدي للتكلفة لا يساهم في توفير معلومات ملائمة لغرض اتخاذ القرارات.	31	60	18	35	3	6	0	0	0	0	0	0	4.54	0.609	13.42%	85.96%	18.21
2	تساهم محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات كلفوية عالية الجودة تتعلق بتحديد الموارد وتكلفتها وكيفية تحقيق الاستخدام الأمثل لها.	19	37	24	46	5	10	3	6	1	2	1	4.1	0.934	22.81%	84.31%	8.46	
3	تسهم محاسبة استهلاك الموارد في التخصيص الدقيق للتكاليف بما يوفر معلومات دقيقة عن تكلفة الموارد.	20	38	24	46	5	10	2	4	1	2	1	4.15	0.894	21.52%	84.62%	9.306	
4	توفير محاسبة استهلاك الموارد المعلومات الملائمة عن تحديد التكاليف في ظل تقلب حجم الإنتاج على وفق العلاقة السبب/ الأثر.	28	54	17	33	2	4	3	6	2	4	2	4.27	1.050	24.60%	84.91%	8.716	
5	توفير محاسبة استهلاك الموارد الرقابة على كافة مصادر حدوث التكلفة وتتبعها بما يساهم في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.	31	60	18	35	2	4	0	0	1	2	1	4.5	0.754	16.76%	85.96%	14.34	
المعدل العام لمتغيرات الفرضية الأولى														4.312	0.848	19.82	85.15	11.81



الجدول (3) اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الثانية

ت	الفقرات	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		اتفق تماما		لا		المؤشرات الإحصائية N = 52				
		%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن المئوي	T المحتسبة
1	تساهم محاسبة استهلاك الموارد في صياغة اليات قيادة التكلفة للوصول بالتكاليف إلى أدنى مستوى ممكن مع المحافظ على الجودة.	38	20	28	54	3	6	1	2	0	0	0	0	4.29	0.667	15.55%	92.31%	13.94
2	ان الاهتمام بالموارد يساهم تحقيق الاستخدام الأمثل لها بما ينعكس على تخفيض التكاليف.	40	21	31	60	0	0	0	0	0	0	0	4.4	0.495	11.25%	100%	20.43	
3	تساهم محاسبة استهلاك الموارد في الوصول إلى كمية المخرجات المطلوبة بأقل قدر ممكن من الموارد بتركيزها على جودة العمليات والمنتجات بما يحقق تخفيض في التكاليف.	52	27	16	31	5	10	1	2	3	6	3	4.21	1.091	25.90%	82.7%	8.010	
4	تساهم محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف من خلال عدم تحميل المنتج بتكاليف الطاقة العاطلة.	35	18	16	31	11	21	3	6	4	8	4	3.79	1.210	31.94%	65.38%	4.699	
5	ان مساهمة محاسبة استهلاك الموارد في وضع الموارد في مجمعات متجانسة يؤدي إلى تحسين قيمة المنتج.	30	16	32	59	4	7	0	0	2	4	2	4.11	0.839	20.42%	88.89%	9.728	
	المعدل العام لمتغيرات الفرضية الثانية												4.16	0.860	21.01%	85.86%	11.36	

الجدول (4) اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الثالثة

المؤشرات الإحصائية N = 52					لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		الفقرات	ت
T	الوزن المثوي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N		
11.82	86.54%	18.71%	0.810	4.33	0	0	4	2	10	5	37	19	50	26	1	تساهم محاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات التسعير في ضوء المنافسة الخارجية.
9.92	88.46%	22.29%	0.964	4.33	4	2	2	1	6	3	35	18	54	28	2	ان توفير المعلومات واسس التخصيص الدقيقة تساهم في تعظيم ارباح الوحدة من خلال تسعير المنتجات بصورة أكثر دقة في ضوء التكاليف.
14.53	94.23%	14.75%	0.630	4.27	0	0	2	1	4	2	60	31	35	18	3	ان عدم تحميل المنتج بتكاليف الطاقة العاطلة وتوفير المقاييس الدقيقة لها تساهم في دعم قرارات التسعير وتعظيم القيمة الوحدة والزبون.
10.06	90.38%	21.31%	0.910	4.27	2	1	6	3	2	1	44	23	46	24	4	ان توفير المعلومات المتعلقة بتصنيف تكاليف الموارد والاسس الدقيقة لتخصيصها تساهم في اتخاذ قرارات تسعيرية تنافسية تعظم الربحية وتضيف قيمة للزبون.
11.58	89.9%	19.26%	0.828	4.3	المعدل العام لمتغيرات الفرضية الثالثة											

## المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات

1. ان محاسبة استهلاك الموارد هي نظام شامل لإدارة التكلفة تهدف إلى تقديم معلومات موثوقة تساعد الإدارة في عملية تخفيض التكاليف مع اعطاء نظرة شاملة عن الطاقة غير المستغلة وتكالييفها وكيفية إدارة تلك الطاقة وعدم تحميلها على الوحدات المنتجة.
2. ان قرارات التسعير هي قرارات معقدة ذات درجة عالية من الاهمية بما لها من تأثيرات على المكانة السوقية للوحدة ومدى قدرتها على استرداد للتكاليف التي تم تحملها والمخاطر التي قد تتعرض لها في ضوء ربحية الوحدة وميزتها التنافسية.
3. ان محاسبة استهلاك الموارد تساهم في دعم قرارات التسعير المحاسبية من خلال المعلومات الكلفوية الدقيقة وذات الجودة والمتعلقة بتحديد الموارد وتكلفتها وكيفية تحقيق الاستخدام الأمثل لها.
4. ان محاسبة استهلاك الموارد تساهم في دعم قرارات التسعير المحاسبية من خلال المساهمة في تخفيض التكاليف من تحقيق إدارة للتكاليف قبل البدء بالعملية الإنتاجية والذي يسهم في عملية تخطيط التكاليف وتحسين الإنتاجية والربحية.
5. اشارة نتائج التحليل الإحصائي لعينة البحث إلى قبول الفرضية الرئيسية للبحث والتي نصت على أن محاسبة استهلاك الموارد تساهم في توفير معلومات كلفوية دقيقة وملاءمة لعملية اتخاذ قرارات التسعير المحاسبية فضلاً عن المساهمة في تخفيض تكاليف بما يعزز من الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية وتعظيم ارباحها في ظل البيئة الاعمال المعاصرة.

### ثانياً: التوصيات

1. ينبغي تطوير انظمة التكاليف التي تتبعها الوحدات الاقتصادية العراقية في ضوء التطورات الخارجية بشكل الذي يمكنها من توفير معلومات كلفوية ملاءمة ودقيقة تسهم في عملية دعم القرارات.
2. ضرورة اعتماد تقنية محاسبة استهلاك الموارد كمدخل يوفر الدعم لعملية اتخاذ قرارات التسعير المحاسبية بما توفره من معلومات شامله لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي.
3. ضرورة تطبيق عينة البحث تقنية محاسبة استهلاك الموارد بما تحققه من تخفيض في التكاليف وتحديد وقياس الطاقة غير المستغلة وكيفية إدارة تلك الطاقة، فضلاً عن توفيرها الاسس الدقيقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

### قائمة المراجع:

#### أولاً- المراجع العربية

1. ابو عودة، علي عدنان (2010) "اهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة الجامعة الاسلامية، غزة.
2. خضر، انس متي (2005) "قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

3. الربيعي، ميعاد حميد علي، (2016) "محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمة وانعكاسها على الاستغلال الأمثل للطاقة- دراسة تطبيقية في شركة صناعة الاصبغ في بغداد"، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
4. سرور، منال جبار وعلي، ميعاد حميد، (2017) "دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة"، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية- الجامعة، العدد 51، ص 35-60.
5. صاحب، دنيا جاسم، (2016) "استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
6. الغندور، سعد سامي فتحي، (2014) "مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لتطوير اسلوب التكلفة على أساس النشاط لخدمة القرارات الإدارية في منظمات الاعمال: دراسة اختبارية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مصر، العدد 3، ص 384-413
7. كاظم، حاتم كريم (2019) " تكامل تقنيي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لزيادة إنتاجية الوحدة الاقتصادية في العراق "، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصادية، جامعة بغداد.
8. كيوان، راند مرسي، (2013) "استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة- حالة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد 2، ص 1107-1152.
9. مطر، محمد والسويطي، موسى (2008) "التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة في مجال القياس والعرض والافصاح"، الطبعة الثانية، دار الأوائل، عمان.

#### ثانيا- المراجع الاجنبية

1. (RCA): The Challenges & Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry" College of Commerce, Benha University, Egypt, pp: 205- 230.
2. Ahmed, S., Moosa, M. (2011). "Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institute". Journal of Pakistan Business Review, Vol. 1, No 1, pp 755- 775.
3. Al- Rawi. Abdulkhaliq M & al- Hafiz. Hiba Abd. (2018) "The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) in Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks ", International Journal of Economics and Finance; Vol. 10, No. 10, pp28- 39.
4. Clinton, B. D., & Van. Der Merwe. (2008), "Understanding Resource Consumption and Cost Behavior", Journal of Cost Management, Vol.22, No. 3, pp: 1- 34.
5. Çopuroğlu. Filiz & Korkmaz. İbrahim Halil, (2018)" DEVELOPMENT OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING AND APPLICATION IN AN ENTERPRISE", International Journal of Lean Thinking Volume 9, Issue 2, pp 12- 28.
6. Elshahat, Mohamed Fathy (2016), "Resource Consumption Accounting
7. Ercument Okutmus (2015), "Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in a Glass Factory", International Journal of Academic Research in Finance and Management Sciences, Vol. 5, No.1, pp. 46–57.

8. George J. Avlonitis, Kostis A. Indounas. (2007) "Service pricing: An empirical investigation", Journal of Retailing and Consumer Services. Vol. 4. pp: 122- 143.
9. Horngren, C.T., Foster. G. and Datar. S.M. (2000) cost Accounting. A Managerial Emphasis. New Jersey, Prentice- Hall, Inc.
10. James B. Bexley, Joe James.(1999) Risk Management in pricing a financial product, Journal of Banking and finance.Vol.19,pp: 1- 11.
11. Jinkens. R. (2010). Cost Accounting in Auto Manufacturing Companies in Germany and the United States. International Business & Economics Research. Vol. 9. No 3, pp 121- 126.
12. Kotler, Philip & Keller, Kevin. (2009) "Marketing Management Knowledge and Skills ". 13 Th Ed. Pearson Prentice Hall, London.
13. Larry White (2009). "Resource Consumption Accounting: Manager- Focused Management Accounting", the Journal of Corporate Accounting & Finance, pp: 63- 77.
14. Lawrence P. Grasso (2005), "Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management", Management Accounting Quarterly, Fall, Vol.7, No.1, PP: 12- 26.
15. Mores. W.J., Davis, J.R. and Hartgraves, A.L. (2003) "Management Accounting, A Strategic Approach, 3r d ed., U.S.A., Southwestern.
16. Sally. Webber, & Douglas, Clinton (2004), "Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case", The Journal of Management Accounting Quarterly, Vol.6, No.1, pp: 1- 14.
17. Tess. M., & Gong. Z. M., (2009)" Recognition of Idle Resource Time- driven Activity based Costing Resource Consumption Accounting Models", Journal of Applied Management Accounting Research, 2009, Vol. 7, No.2, pp 1- 18.