

## تأثير تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في قرارات التسعير

## The Effect Of Time Driven Activity Based Costing in Pricing Decisions

|                             |                                     |                            |
|-----------------------------|-------------------------------------|----------------------------|
| ahmedm.fadhil@uokufa.edu.iq | كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الكوفة | أ.م. د. احمد ماهر محمد علي |
| yasirs.abdali@uokufa.edu.iq | كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الكوفة | أ.م. د. ياسر صاحب مالك     |
| hatimk.kadhm@uokufa.edu.iq  | كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الكوفة | أ. د. حاتم كريم المعموري   |

## المستخلص:

يهدف البحث الى بيان تأثير تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت باعتبارها تقنية استراتيجية تتلاءم مع التطورات والتغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال المعاصرة في قرارات التسعير. اذ ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت توفر فلسفة جديدة في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال موجهاً الوقت للموارد والأنشطة وصولاً الى هدف التكلفة، وتحديد الطاقة غير المستغلة، والتكاليف المرتبطة بها، الامر الذي يوفر لإدارة الوحدات الاقتصادية معلومات مالية وغير مالية تساعدها في علمية اتخاذ القرارات المعقدة والخطرة المتمثلة بقرارات التسعير. لتحقيق قرارات التسعير الافضل في ظل السعي للمحافظة على الزبائن في بيئة شديدة المنافسة ومتنوعة البدائل، يختار البحث عينة عشوائية تتمثل بمعمل سمنت الكوفة في النجف الاشرف، ومنها عينة قصدية تتمثل بالكوادر الادارية المتقدمة والوسطى والتشغيلية فضلاً عن الكوادر المحاسبية وتبلغ (٦٧) فرد للوصول الى نتائج هذا الاثر، ومن ثم تحليل البيانات بالبرنامج الاحصائي (SPSS) لغرض اختبار فرضيات البحث، ومجموعة من المقاييس الاحصائية الاخرى.

توصل البحث الى مجموعة من النتائج اهمها ان لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت تأثير ايجابي في دعم قرارات التسعير من خلال مساهمته في توفير معلومات مالية وغير مالية يمكن من خلالها تحقيق تخفيض في التكاليف. اما التوصيات التي يقدمها البحث الحالي فاهمها ضرورة تطبيق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في عينة البحث بما تحققه من دقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتحديد وقياس تكاليف الطاقة غير المستغلة، وتسهم في توفير الدعم لقرارات التسعير.

الكلمات المفتاحية: TD-ABC، قرارات التسعير، تخفيض التكاليف، معمل سمنت الكوفة.

## Abstract:

The research aims to demonstrate the impact of TDABC as a strategic technology compatible with the rapid developments and changes in the contemporary business environment) on pricing decisions. As TDABC provides a new philosophy in the process of allocating indirect costs through time directives of resources and activities to the goal of cost, identifying unused energy and associated costs, which provides the management of economic units with financial and non-financial information that helps them in the complex and dangerous decision-making process. Of pricing decisions. To achieve better pricing decisions in light of the endeavor to maintain customers in a highly competitive environment and a variety of alternatives, the research chooses a random sample represented by the Kufa cement plant in Najaf, including an intentional sample represented by advanced, intermediate and operational administrative

cadres as well as accounting cadres of (67) individuals to reach results This effect, and then analyzing the data using the statistical program (SPSS) for the purpose of testing research hypotheses, and a set of other statistical measures.

The research reached a set of results, the most important of which is that TDABC has a positive effect in supporting pricing decisions through its contribution to providing financial and non-financial information through which it can achieve a reduction in costs. As for the recommendations presented by the current research, it is understood that TDABC should be applied in the research sample due to its accuracy in allocating indirect costs, identifying and measuring unused energy costs, and contributing to providing support for pricing decisions.

**Key words:** TDABC, pricing decisions, cost reduction, Kufa cement plant.

#### المقدمة:

تعاني الدول النامية من انتقادات عديدة ومنها تطبيقها مجموعة من النظم التقليدية في ادارة التكلفة المستندة الى حجم النشاط والتي باتت عاجزه عن توفير المعلومات الموثوقة والملائمة والتي تمكن ادارة الوحدات الاقتصادية من ممارسة وظائفها ، ان الوحدات الاقتصادية العراقية ليست افضل حال من نظيراتها نتيجة العديد من العوامل والاسباب منها ما يتعلق بتقادم نظام التكاليف وانفتاح الاسواق على المنتجات المستوردة منخفضة الجودة و سعر البيع فضلا عن غياب الرقابة على تلك الاسواق ، كلها فرضت ضرورة ملحة الى مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة يسهم في توفير المعلومات الموضوعية التي تمكن الادارة من ممارسة وظائفها الاساسية ومنها قرارات التسعير بشكل خاص والتي تمكينها من بقاء في سوق المنافسة، ومن تلك التقنيات هي تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجهة بالوقت (TD-ABC) حيث تقدم هذه التقنية هدفين اساسين لإدارة الوحدة الاقتصادية اولها اعتمادها على موجبات الوقت كأساس في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة للموارد و الأنشطة بشكل اكثر موضوعية من حجم النشاط بما يحقق امكانية الوصول الى تخفيض حقيقي في تكلفة المنتجات او الخدمات ، ثانيا توفيرها المعلومات المتعلقة بالطاقة غير المستغلة والتي تمكن الادارة من استغلال تلك الطاقة في مجالات اكثر ربحية ، لذا فان هدف البحث يتمثل في محاولة بيان اثر تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجهة بالوقت في اتخاذ قرارات التسعير بما توفره من معلومات موضوعية عن التكلفة و الطاقة غير المستغلة والتي تسهم في علمية اتخاذ تلك القرارات في ضوء المنافسة الشديد وتعدد البدائل.

#### المبحث الاول / منهجية البحث

**اولا: مشكلة البحث (Research Problem):** ان ارتفاع التكاليف بشكل مفرط فضلا عن انخفاض حجم المبيعات و رواج الاسواق المحلية بالمنتجات البديلة منخفضة سعر البيع و ذات جودة متوسطة او رديئة فضلا عن الغياب الملحوظ والمباشر للرقابة الفاعلة على الاسواق الامر الذي انعكس سلبيا على مقدرة الوحدات الاقتصادية للبقاء في سوق المنافسة وهذا من جهة ، ومن جهة اخرى ارتكاز الوحدات الاقتصادية المحلية بشكل مباشر على نظم التكاليف و المحاسبية ذات بعد تقليدي لا يوفر المعلومات الملائمة والمطلوبة لا اتخاذ القرارات الاستراتيجية وخصوصا القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات او الخدمات للوصول الى ميزة تنافسية تهدف الى تعظيم الارباح على المدى القصير و الطويل، وعلية يمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤل الاتي: هل تساعد تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في عملية اتخاذ قرارات التسعير؟

ثانياً: أهمية البحث (Research Importance): تنطلق أهمية البحث من أهمية تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت بما توفره من اسس في عملية تخصيص المصروفات غير المباشرة فضلاً عن كونها نظام للمعلومات يمكن خلالها تحقيق التخطيط والرقابة على تكاليف الموارد والأنشطة وتحديد الطاقة غير المستغلة وتكاليفها بما يسهم في عدم تخصيص تلك التكاليف على هدف التكلفة والذي يوفر معلومات تدعم عملية اتخاذ قرارات التسعير والتي تمكن الوحدة الاقتصادية من البقاء في سوق المنافسة.

ثالثاً: أهداف البحث (Research Objectives): يهدف البحث إلى بيان الآتي:

١. بيان دور تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت باعتبارها من التقنيات المعاصرة التي تتلاءم مع التغيرات والتطورات المتسارعة في البيئة الخارجية بما توفره من فلسفة علمية وعملية في تخصيص التكاليف غير المباشرة.
٢. محاولة بيان دور تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في اتخاذ قرارات التسعير بما توفره من بيانات ومعلومات دقيقة تسهم في علمية صياغة تلك القرارات في ضوء تعدد البدائل.

رابعاً: فرضية البحث (Research Hypothesis):

يستند البحث إلى فرضية مفادها (ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت تسهم في توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والملاءمة لعملية اتخاذ قرارات التسعير فضلاً عن توفيرها مجموعة من الاسس التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليفها بما يعزز من القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية وتعظيم ارباحها)، وتتفرع من الفرضية الرئيسة ثلاث فرضيات فرعية هي:

١. ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لها دور فاعل في توفير المعلومات التي تسهم في دعم قرارات التسعير.
٢. ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت تسهم في تخفيض التكاليف للمنتجات او الخدمات بما يقدم دعم اضافي لقرارات التسعير.
٣. هنالك أثر لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في علمية اتخاذ قرارات التسعير بما يعزز من القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية في ظل بيئة الاعمال المعاصرة.

خامساً: حدود البحث (Research Boundaries): تتمثل الحدود المكانية للبحث بمعمل سمنت الكوفة في النجف الاشرف تابع الى الشركة العامة للسمنت العراقية / معاونيه الجنوبية وهي احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن، اما الحدود الزمانية للبحث فقد تمثلت في الفترة الممتدة من شهر كانون الثاني ولغاية نيسان ٢٠٢١.

المبحث الثاني: التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت - مدخل معرفي

اولاً: مفهوم التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) في أواخر الثمانينيات ظهر اهتمام كبير من قبل الأكاديميين والباحثين والمديرين والمستشارين الى استبدال النظم الكفوية التقليدية والحاجة الى قاعدة لصنع القرارات الاستراتيجية وتحسين الأداء للتعرف على سلسلة المنتجات الأكثر ربحية من جهة، ومن جهة اخرى إذ أصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل جزءاً كبيراً من تكاليف الوحدة الاقتصادية، وفي بداية التسعينيات تم تطبيق (ABC) باعتبارها إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية والتي تستند إلى وجود علاقة سببية بين مجمع الكلفة والأنشطة (Drury,2005:147-148). الا انه هذه التقنية لم يلبى تطورات المرحلة التي اتصفت بالسرعة والمخاطرة نتيجة حاجتها الى معلومات وبيانات دقيقة ومفصلة فضلاً الى طول الفترة الزمنية للتطبيق وارتفاع التكاليف (Grasso,2005:157). الامر الذي دفع كل من (Kaplan & Anderson في عام (2007) الى تقديم تقنية جديدة على غرار (ABC) تعمل على تلافي وتجاوز تجاوز نقاط ضعف

السابقة ويمكن تحويلها من تقنية معقدة وذات تكلفة إلى تقنية تهدف إلى تقديم المعلومات الدقيقة والمفيدة للإدارة وبأقل كلفة والتي عرفت (TD-ABC) (Kont,2014:5). تقوم هذه التقنية على غرار سابقتها بتركيزها على التكاليف غير المباشرة ومحاولة ربطها للموارد، والأنشطة، وهدف التكلفة، من خلال الاستعاضة بموجهات الكلفة (Cost Drivers) بموجهات جديدة تستند إلى معدلات الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة تدعى بموجهات الوقت (Time Drivers) والسبب في ذلك أن معظم موارد الوحدة الاقتصادية من موظفين و مكائن وغيرها هي ذات طاقات يمكن قياسها انجازها بسهولة من خلال كمية الوقت المتاح لها الأمر الذي يمكن عدها كتقنية بديلة لتقنية (ABC) تعالج معظم أوجه القصور والمشاكل المتعلقة تخفيض تكاليف التطبيق والتنفيذ، والسرعة، والسهولة في التحديث التقنية نتيجة ارتكازها على الوقت (20 Levant&Zimvovitch,2013). لقد تعددت المفاهيم التي تم تقديمها (TD-ABC) أهمها الآتي:

(١) تقنية تعمل على قياس تكلفة الموارد ومن ثم تكلفة الأنشطة التي استهلكت تلك الموارد وصولاً إلى هدف التكلفة باستعمال موجهات تقوم على أساس الوقت بما يحقق إمكانية التمييز للعلاقات السببية بين تلك المتغيرات ومسببات التكلفة المنتجات أو الخدمات (Rebischke, et, al., 2005:44).

(٢) فلسفة تستند إلى توزيع التكاليف غير المباشرة على هدف التكلفة في ضوء طرق وإجراءات مطوره من (ABC) تعمل على تحقيق العلاقة السببية في الربط بين تكاليف الموارد، والأنشطة، ومسببات التكلفة المنتجات أو الخدمات باستعمال موجهات تستند إلى الوقت في عملية التخصيص (Tse, 2007:184).

(٣) نظام كلفوي حديث ومتطور نسبياً يهدف إلى حساب التكلفة للموارد والأنشطة وتزويد المديرين بالمعلومات ملائمة للقرارات التشغيلية والاستراتيجية مستندا إلى عدد وحدات الوقت المطلوبة لإنجاز نشاط وتكلفة ذلك الوقت بالنسبة للوحدة الواحدة (Jiambalvo,2010:210).

(٤) منهج يتسم بالسرعة والسهولة في تحليل التكاليف المتعلقة بالموارد المستخدمة في عملية الحصول على المنتجات أو الخدمات والتغلب على المشاكل والمعوقات المتعلقة بعملية تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال المعرفة الدقيقة للوقت اللازمة لكل عملية والموارد الاستناد إلى الطاقة العملية (Kont,2014:4).

على الرغم من تعدد المفاهيم المقدمة إلا أنه يمكن بيان بأن (TD-ABC) ماهي التقنية الاستراتيجية تعطي رؤية واضحة عن الكفاءة التشغيلية للوحدة الاقتصادية من خلال تركيزها على ثلاث مسببات للتكلفة هي الموارد، والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد، والهدف النهائي الذي يستهلك تلك الأنشطة في ضوء استخدام موجهات متعلقة بالزمن تتلاءم مع تطورات والتقديم التكنولوجي بما يمكن الإدارة من التمييز بين الطاقة العاطلة واتخاذ القرارات وتحليل المنتج والزبائن وربحية وسياسات التسعير. **ثانياً: أهداف مفهوم التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC)** يشير كل من (Kaplan & Anderson) إلى وجود توافق أو تشابه بين (TD-ABC) وانموذج السحب للإنتاج (Pull) حيث يمكن سحب التكلفة الإجمالية من خلال تقدير وقت الانجاز للنشاط المطلوب ومن ثم تقدير تكلفة طاقة الموارد الفعلية وللوحدة الواحدة وصولاً إلى تخصيص التكلفة على المنتجات أو الخدمات على أساس موجهات الوقت (Dejnega,2011:8)، الأمر الذي يشير إلى إمكانية تحقيق العديد من الأهداف، أهمها (Bruggeman etal,2005:20)، (Bonetti&Wernke,2017:6)، (Kaplan & Anderson,2007:116):

١. توفير سرعة ومرونة والسهولة في عمليات الاستخدام والتطبيق والتعامل من أغراض التكلفة.
٢. إعطاء الصورة الواضحة والدقيقة عن كفاءة التشغيل نتيجة التمييز بين الطاقة المستغلة والطاقة العاطلة.
٣. توفير المعلومات الكفوية اللازمة لاتخاذ القرارات وخصوصاً فيما يتعلق بتحليل المنتج والزبائن والربحية وسياسات التسعير بغض النظر عن حجم الوحدة الاقتصادية أو درجة تعقيدها.

٤. توفير المعلومات الضرورية والعادلة التي تساعد المدراء في تحسين العمليات الداخلية للوحدة والمرتبطة بالأنشطة والموارد المستخدمة والتكاليف المرتبطة بها.
٥. المساعدة في توفير المعلومات المتعلقة بتحديد التوقعات المستقبلية والخاصة بطلبات الموارد على اساس عدد الاوامر المتوقعة بموجب الموازنات التقديرية للطاقة المعدة.
٦. المرونة في التطبيق في جميع الوحدات الاقتصادية وبغض النظر عن درجة التعقيد سواء كانت في المنتجات او الزبائن او القنوات او العمليات او القطاعات.
٧. المرونة في امكانية تحديث او تعديل التقنية بناءا على الظروف والاحداث المتعلقة بتكلفة الموارد المجهزة او التغيير في الطلب على الموارد المتعلقة بإنجاز الأنشطة.

**ثانيا: فلسفة التكلفة على اساس النشاط الموجهة بالوقت (TD-ABC)** تقوم فلسفة (TD-ABC) بتركيزها على الصعوبات والمعوقات التي تواجه الادارة في الحصول على المعلومات الدقيقة لممارسة اغراضها وحققت ذلك من خلال تبسيط وتحديث التقنيات في ادارة التكلفة الاستراتيجية ، ويشير ( Kaplan & Anderson ) في ان هذه التقنية جاءت لتلافي نقاط الضعف التي عانى منها نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) من خلال استبعاد تكوين مجتمعات تكلفة للأنشطة فضلا عن عدم استهلاكها للتكلفة العالية والوقت في التنفيذ والاعتماد بشكل مباشر على تحديد الطاقة غير المستغلة وعدم تركيزها على موجه واحد للنشاط (Dejnega, 2011: 11) ، كل ذلك يمكن تحقيقه من خلال ثلاث خطوات تؤدي الى تحقيق تلك الاهداف : **الخطوة الاولى: تحديد معدل التكلفة للطاقة لكل مجموعة موارد**: يتم خلال هذه الخطوة تحديد تكلفة مجتمعات الموارد وحسب القوائم والجداول لدى الوحدة الاقتصادية ومن ثم يتم تقدير الطاقة الفعلية لكل مجموعة موارد تنجز الأنشطة، فضلا عن حساب معدل تكلفة الطاقة لتلك المجتمعات (Öker.& Adıgüzel,2010:219).

**الخطوة الثانية: معادلة الوقت**: ويتم هنا تقدير الوقت الازم في الأنشطة على وفق تحليل العمليات للتعرف على العوامل التي يمكن ان تؤثر على الوقت المتعلق بالنشاط مع تحديد موجه الوقت المناسب لكل نوع من الاوقات بشكل الذي يمكن من خلاله تحديد معادلة الوقت في ضوء اجمالي الوقت المستهلك ضمن النشاط. (Dejnega O. 2011: 10)

**الخطوة الثالثة: حساب تكلفة هدف التكلفة في ضوء اجمالي تكاليف الموارد المطلوبة** للوصول الى هدف التكلفة لابد من استهلاك الأنشطة والمواد المطلوبة لتلك الأنشطة لذا يمكن الوصول الى هدف التكلفة من خلال ضرب معدل تكلفة الطاقة لكل مجمع موارد بإجمالي الوقت المستهلك من قبل هدف التكلفة ( Everaert , et.al , 171 : 2008).

في حين يقدم ( Kaplan & Anderson, 2007:163) ستة خطوات يمكن من خلالها تطبيق فلسفة (TD-ABC) وهي:

- ١) تحديد النشاط او مجموعة الأنشطة التي تستخدم الموارد.
- ٢) الوصول الى تقدير لتكلفة مجموعة الموارد التي تحقق النشاط او الأنشطة.
- ٣) استبدال الطاقة النظرية بالطاقة العملية لمجموعة الموارد.
- ٤) على اساس الوقت يتم تقسيم التكاليف الكلية للموارد على الطاقة العملية للوصول الى كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد.
- ٥) تحليل النشاط الى مجموعة احداث مع تحديد الوقت المطلوبة لكل حدث على وفق كل مسبب للأوقات المختلفة.
- ٦) حساب التكلفة الكلية للمنتج او الخدمة من خلال ضرب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد في الوقت المطلوب لكل نشاط.

## المبحث الثالث: قرارات التسعير - مدخل مفاهيمي

يشير (Herbert Simon) الى ان قرارات التسعير هي ذات درجة عالية من الخطورة والحساسية بالمقارنة مع بقية القرارات الادارية الاخرى، لذا هنالك الحاجة الى عملية طويلة من التخطيط والاعداد في ضوء المعلومات والبيانات الكفوية والبدائل المتوفرة لغرض اتخاذ مثل تلك القرارات الخطيرة ومدى قبول الزبون لتلك الاسعار .

**اولا: مفهوم قرارات التسعير:** تؤثر قرارات التسعير بشكل مباشر في المقدرة التسويقية للوحدة الاقتصادية لذا فان هذا النوع من القرارات يتسم بدرجة عالية من التعقيد، وفي ضوء هذه الاهمية تعددت وتنوعت المفاهيم التي تم تقديمها لهذا المفهوم فمثلا يعبر (Saunders & Others,2009:121) عن قرارات التسعير بانها قرار اداري يرتكز بشكل مباشر على مجموعة المعلومات والعوامل الداخلية والخارجية بما له من تأثير على ربحية الوحدة الاقتصادية. ويضيف (Mores, et al., 2003:33) بان قرار التسعير بانه قرار معقد وعلى درجة عالية من الاهمية بما له من تأثير على الموقف التنافسي للوحدة وتحقيقها للتدفقات النقدية مقابل التكاليف التي تم تحملها والمخاطر التي قد تتعرض لها. اما (خضر، ٢٠٠٥: ٢٣) فيرى ان قرار التسعير ما هو الا بديل مقابل المنتج النهائي المقدم والذي يحدد على اساس المعلومات والعوامل الكفوية والسوقية والتنافسية. قرارات ذات نتائج مصرفية على واقع حال الوحدة الاقتصادية وميزتها التنافسية مقابل التدفق النقدي المخطط الوصول اليه في ضوء تلك القرارات (Horngren et al, 2017:601). من خلال المفاهيم التي قدمها الباحثين والكتاب لمفهوم قرارات التسعير نجد بانها قرارات ادارية ذات بعد استراتيجي يستند الى مجموعة من المعلومات والعوامل الداخلية المتعلقة بمدى كفاءة نظام التكاليف وانسجامه مع التطورات والتغيرات، وخارجية في ضوء حاجات الزبون وسوق المنافسة.

**ثانيا: اهداف قرارات التسعير:** تسعى الوحدات الاقتصادية الى تحقيق العديد من الاهداف من خلال قرارات التسعير، اهمها (Kotler & Keller, 2009:22)، (Saunders & Others,2009:127):

- ١) الحصول على أكبر حصة سوقية ممكنة من خلال زيادة كمية المبيعات منخفضة سعر البيع بما يحقق امكانية استرداد التكاليف وتعظيم الارباح.
- ٢) تحقيق التوازن بين حجم المبيعات والتكاليف المتحققة للوصول الى حالة من الاستقرار في الوضع التنافسي في الامد الطويل.
- ٣) اختيار الموقف التنافسي في ضوء جودة المنتجات مقابل سعر البيع بما يمكن الوحدة الاقتصادية من الوصول الى رضا الزبون واشباع حاجاته.
- ٤) تسليط الضوء على مقدار الطاقة غير المستغلة بما يمكن الوحدة من العمل على استغلالها في قرارات تغطي التكلفة المتغيرة من الانتاج.

**ثالثا: العوامل المؤثرة على قرارات التسعير :** تتأثر قرارات التسعير بالعديد من العوامل، ومن اهم تلك العوامل الاتي:

١. **التكاليف :** ان المعرفة بهيكل او نمط سلوك التكاليف يسهم بشكل مباشر من معرفة نتائج الدخل المتحقق من السلع او الخدمات المباعة ، حيث ان محاولة ادارة الوحدة الاقتصادية من استرداد التكاليف التي تحملتها من تحقيق المنتج مع هامش ربح معين ليس بالأمر اليسير نتيجة ارتباط قرار التسعير بعوامل متعلقة فيما اذا كانت منتجات الوحدة الاقتصادية ذات طابع نمطي ذو منافسة او غير نمطي وتتفرد الوحدة الاقتصادية في تقديمه في السوق ، الامر الذي فتح الباب لتقديم العديد من الاسس والقواعد لتسعير المنتجات للوصول الى تغطية التكاليف فمثلا يشير ( George & Kostis, 2007:33) ان عامل التكلفة هو من اهم العوامل التي يتوجب استردادها وبنوعها الثابت والمتغير الصناعية والتسويقية والادارية مع تحقيق مستوى مقبول من الربح عند تحديد سعر البيع للمنتجات او الخدمات في الاجل الطويل ، اما (Kotler & Keller, 2009:20) فقد اشار الى امكانية اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات بشكل يقل عن اجمالي التكاليف

الا انه يغطي ويزيد بقليل عن التكلفة المتغيرة الصناعية والتسويقية بما يسهم في تغطية التكاليف الثابتة شريطة توفر طاقة غير مستغلة وعند الاجل القصير. اما (Peng & Others,2017:136) فيرى ان التسعير على اساس التكلفة الكلية او المتغيرة يهمل بشكل واضح العلاقة بين الحجم والسعر نتيجة تقليدية نظم التكاليف التي تستند اليها قرارات التسعير الامر الذي يتطلب ضرورة الاهتمام بتخفيض التكاليف وفق مدخل استراتيجي لا يؤدي الى المساس بجودة المنتج او خصائصه المطلوبة من قبل الزبون.

٢. **الزبون** : يعتبر الزبون احد اهم العوامل التي تؤثر على صياغة قرارات التسعير حيث يعتبر الهدف الاساس الذي تكونت الوحدة الاقتصادية لأجله ، لذا فيه قائمة مادام الزبون يشعر بالرضا عن منتجاتها او خدماتها ويتحقق هذا عن عاملين اساسين هما السعر المناسب والجودة المطلوب ، فاذا كانت منتجات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية ذات طابع نمطي فان قبول الزبون بتلك المنتجات مرتبطا بسعر التنافسي الذي تقدمه الوحدة ، والعكس من ذلك اذ ما كانت المنتجات ذات درجة عالية من الجودة يبقى السعر المعقول والمقبول هو الذي يحقق رضا الزبون في ضوء المنتجات البديلة (George & Kostis, 2007:34).

٣. **المنافسون**: لا تقل قدرة المنافسون اهمية عن بقية العوامل الاخرى المؤثرة على قرارات التسعير حيث ان معرفة طاقة الانتاجية والتكنولوجيا وسياسة التشغيل وحجم المنافس في الاسواق هي ذات اهمية كبيرة على اتخاذ القرار المناسب لتسعير المنتجات او الخدمات (Peng & Others,2018:620).

٤. **القانونية والتشريعات الحاكمة**: ان توفر الاسواق النشطة والطلب المقبول على المنتجات او الخدمات فضلا عن انخفاض المنافسة وغيرها من العوامل قد لا يمكن الوحدة الاقتصادية من اتخاذ قرارات تسعير المنتجات او الخدمات بطريقة روتينية نتيجة وجود قوانين او تشريعات تتحكم في اسعار البيع وهذا يتضح جليا في الاقتصاديات المخططة مركزيا وبشكل أكبر من الاقتصاديات الرأسمالية (Ata & Others,2019:169).

**رابعا: هيكل قرارات التسعير**: يعتبر هيكل قرار التسعير هو محصلة مجموعة العوامل الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية ، حيث يتكون هيكل القرار من جزئين اساسيين (Peng & Others,2017:140) الاول مرحلة صنع القرار والتي تركز بشكل اساس على المعلومات والبيانات المتعلقة بموضوع القرار المراد اتخاذه فضلا عن البحث والتعرف عن كافة البدائل المتوفر وماهي نقاط القوة والضعف و متطلبات تنفيذ كل بديل منها وبحسب معايير المفاضلة بينها ، اما الجزء الثاني فهو اتخاذ القرار وهنا لا بد من توفر النظرة المستقبلية للقرار وتأثيراته وماهي الجهة المخولة بإصدار ذلك القرار ووضع خطة عمل مناسبة لتحقيق الاهداف المرسومة (Saunders & Others,2009:129). من هنا يمكن ان تصنف قرارات التسعير من حيث المدة الزمنية الى طويلة، قصيرة، متوسطة الاجل، او من حيث التكرار الى قرارات روتينية، استراتيجية، او من حيث التأكد الى قرارات ذات تأكد تام او غير مؤكده، على الرغم من تنوع التصنيفات الا انه يبقى قرار التسعير شديد التعقيد والخطورة لتحكم مجموعة العوامل والمؤثرات في ذلك القرار وعلى اختلاف الوحدات الاقتصادية ونوع القطاع الذي تعمل فيه (Peng & Others,2018:624).

#### المبحث الرابع: أثر (TD-ABC) في تحسين قرارات التسعير

ان مداخل ادارة التكلفة الاستراتيجية تهدف الى توفير المعلومات والتقنيات الادارية و المحاسبية التي تسهم في مساعدة الادارة في ممارسة وظائفها المتنوعة في ضوء التطورات و التغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال ، لذا نجد ان نظام التكاليف التقليدي والذي يركز على الحجم في التوزيع والتخصيص بات لا يتلاءم مع تلك التطورات من حيث الحاجة الى تخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج فضلا عن تحسين الاجراءات المتعلقة بأساليب الانتاج وطرقها و تخفيض المعيب والتلف مع

تحسين عمليات الرقابة ومقاييسها ، كل ذلك يسهم وبشكل فاعل في تعزيز قدرة ادارة الوحدة الاقتصادية من اتخاذ القرارات المعقدة ومنها قرارات التسعير وما يشوبها من مخاطر تتعلق باستمرارية الوحدة (Dejnega, 2011: 15). ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لها أثر فاعل في توجيه وتعزيز عملية اتخاذ قرارات ومن جانبين:

**الجانب الاول: تخفيض التكاليف :** ان تطورات والتغيرات المتسارع في البيئة الخارجية اوجبت على الوحدات الاقتصادية التناغم مع هذه التطورات والتي اوجدت مجموعة من الانشطة المعقدة للوصول الى المنتجات او الخدمات التي تحقق رضا الزبون، ووفق هذه الضرورات فان المدخل التقليدي لإدارة التكلفة أصبح شبه عاجزا عن توفير معلومات التكلفة الدقيقة التي يمكن من خلالها اتخاذ القرارات وخصوصا قرارات تسعير المنتجات او الخدمات (Öker. & Adıgüzel,2010:220). ان سعي الوحدات الاقتصادية لاتخاذ قرارات التسعير على درجة عالية من الواقعية والمقبولية من قبل الزبون وفي ضوء المنتجات البديلة وحجم المنافسين فان الامر يتطلب تقنية ادارية ذات بعد استراتيجي توفر مجموعة المؤشرات المالية وغير المالية يكون تركيزها بشكل مباشر من الناحية التكلفة على اعادة التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة بما يحقق امكانية تخفيض تكاليف المنتج، لذا فان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت تحقق الاتي (Bonetti&Wernke,2017:7)، (Kaplan & Anderson,2007:118):

- (١) ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت تسهم في تحقيق ادارة للتكاليف قبل البدء بالعملية الانتاجية بما يعزز من عملية تخطيط التكاليف وتحسين الربحية بالتركيز على توفر الموارد في ظل حاجة الزبون.
- (٢) ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت تساعد على تحديد التوقعات المستقبلية المتعلقة بالموارد على اساس عدد الاوامر المتوقعة مع تقدير التكاليف المتعلقة بها.
- (٣) توفر تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية مع بيان مقدار الطاقة غير مستغلة والتكاليف المرتبطة بها.
- (٤) توفر تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت امكانية دمج البيانات المالية وغير المالية مع باقي الانظمة الاخرى مثل ERP وادارة علاقات الزبون بشكل الذي يحقق خفض في التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية اللازمة لتلك الادارة.
- (٥) ان اعتماد تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على وجهات التكلفة الزمنية يسهم بشكل فاعل في تخفيض تكاليف التطبيق وسرعة التنفيذ والتحديث بالمقارنة مع بقية التقنيات الاخرى.

**الجانب الثاني: توفير المعلومات الملائمة:** يرى (Bonetti&Wernke,2017:8) بان تقنية (TD-ABC) تعمل على توفير درجة من دقة في المعلومات الكفوية المتعلقة بالموارد والانشطة مع الكشف عن الفترة الزمنية المتعلقة بمراكز الانشطة التي يتعين القيام بها في العمليات الفرعية مع تحديد انواع وجهات الوقت لتلك الانشطة. وفي ذات النطاق يضيف (Kont,2014:6) بان تقنية (TD-ABC) توفر الرؤية الدقيقة لمدى استغلال الطاقة، واستعمال الموارد، مع تحليل الموارد وقيمة الأنشطة والذي بدوره يؤدي إلى تخفيض درجة التعقيد باستعمال المدة الزمنية كموجه اساسي، وبالتالي فهي تركز الاهتمام على إدارة التكاليف وليس التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية. اما (Levant&Zimvovitch,2013:22) فيرى بان (TD-ABC) تقدم المعلومات الملائمة لعملية اتخاذ قرارات التسعير كونها:

- (١) تقدم تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وصفا تفصيليا وتحليليا عن الحاجات المستقبلية من الموارد والأنشطة والمصادر المطلوبة لها الامر الذي يمكن ادارة الوحدة الاقتصادية من اتخاذ القرارات المناسبة عن تلك الحاجات وفق درجة المنافسة والمخاطر.

- (٢) ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت يمكنها تحدد مقدار الطاقة غير المستغلة، بما يوفر المعلومات الى الادارة لاتخاذ الاجراءات التي تؤدي الى استغلال تلك الطاقة وعدم ضياع الوقت وهذا من جهة، ومن جهة اخرى توفر التقنية معادلات وقتية تساعد في عملية التخصيص لكل مورد والنشاط من الأنشطة.
- (٣) تسهم تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في تعزيز القدرة التنبؤية للموارد والانشطة التي تحتاجها المنتجات او الخدمات المقدمة.
- (٤) تسهم تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في توفير مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية والتي تمثل مؤشرات النجاح الحاسم، والتي عززت نظم التكاليف التقليدية في توفيرها.

### المبحث الخامس: الجانب التطبيقي للبحث

اولاً: نبذة تعريفية عن معمل سمنت الكوفة. انجز معمل سمنت الكوفة في عام (1977) بتكلفة قدرها (63,233,500) دينار من قبل شركة (F.L.S) الدنماركية، بأربعة خطوط انتاجية تعمل بالطريقة الرطبة بطاقة تصميمية قدرها (1,781,000) طن/ سمنت سنويا، وبعد عام (٢٠٠٣) شهد المعمل تحسينات كثيرة في كافة جوانبه الانتاجية او الخدمية فضلا عن تطبيقه نظام إدارة الجودة وفق المواصفة القياسية الدولية (ISO 9001 – 2008)، يستند المعمل الى النظام المحاسبي الموحد لإتمام الدورة المحاسبية فضلا عن استعمال حجم الانتاج كأساس في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة، يتم تحديد سعر بيع المنتج من قبل مجلس ادارة المعمل او في ضوء اسعار خاصة تصدرها جهات عليا.

ثانياً: تحليل اراء واستجابة عينة البحث: تمثلت عينة البحث بالكوادر الادارية والمحاسبية في معمل سمنت الكوفة في النجف الاشرف، ولغرض التمكن من اثبات صحة الفرضيات من عدمه، تم الاستعانة بأسلوب (Likert) الخماسي مع ضرورة الوصول الى الأوساط الحسابي الموزون والانحراف المعياري ومعاملات الاختلاف والأوزان النسبية لمعرفة مساهمة كل متغير، وتم الاعتماد على الوسط الفرضي البالغ (٣) كمعيار للقياس وتقييم درجة استجابة افراد عينة البحث والتي ويضحها الجدول (١)

### الجدول (١) وصف عينة البحث

| ت | المتغيرات       | الفئات المستهدفة | العدد | العنوان الوظيفي | العدد |
|---|-----------------|------------------|-------|-----------------|-------|
| ١ | التحصيل الدراسي | دبلوم            | 22    | م. محاسب        | 5     |
|   |                 | بكالوريوس        | 30    | محاسب           | 13    |
|   |                 | ماجستير          | 11    | م. مدير حسابات  | 15    |
|   |                 | دكتوراه          | 4     | مدير حسابات     | 11    |
|   |                 | المجموع          | 67    | م. ملاحظ        | 13    |
| ٣ | التخصص          | محاسبة           | 44    | م. مدير         | 7     |
|   |                 | ادارة            | 23    | مدير            | 3     |
|   |                 | المجموع          | 67    | المجموع         | 67    |
| ٥ | سنوات الخدمة    | ٥ فما دون        | 12    |                 |       |
|   |                 | أكثر من ٥-١٠     | 12    |                 |       |
|   |                 | أكثر من ١٠-١٥    | 18    |                 |       |
|   |                 | أكثر من ١٥       | 25    |                 |       |
|   |                 | المجموع          | 67    |                 |       |

المصدر: اعداد الباحثين.

(١) اختبار الفرضية الأولى: تنص هذه الفرضية على (ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لها دور فاعل في توفير المعلومات التي تسهم في دعم قرارات التسعير) ، اما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (٢) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المنوي لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (87.31%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.22) وبانحراف معياري مقداره (0.76) ومعامل اختلاف مقداره (18.06%)، اذ ان اعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الثانية والتي نصت (تسهم تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في توفير معلومات تتعلق بتحديد الموارد والأنشطة وتكلفتها وكيفية تخصيصها على هدف التكلفة)، اذ كان الوزن المنوي لها (92.54%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.31) وبانحراف معياري مقداره (0.743) مقابل معامل اختلاف (17.22%)، بينما كانت اقل نسبة في هذه المتغيرات هي للفقرة الثالثة والتي نصت (تسهم تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في التخصيص المناسب للتكاليف بما يوفر معلومات دقيقة عن تكلفة الموارد والأنشطة) اذ كان الوزن المنوي لها (79.10%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.99) وبانحراف معياري مقداره (0.728) مقابل معامل اختلاف (18.27%) ، وعلى الرغم من ذلك نجد ان جميع الاوزان المنوية قد تجاوزت (79%) ، فضلا عن ان الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الاولى ، اما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الاولى عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد ان المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (13.23) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الامر الذي يمكن من خلاله قبول الفرضية الاولى.

(٢) اختبار الفرضية الثانية: تنص هذه الفرضية على (ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت تسهم في تخفيض التكاليف للمنتجات او الخدمات بما يقدم دعم اضافي لقرارات التسعير) ، اما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (٣) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المنوي لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (91.79%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.43) وبانحراف معياري مقداره (0.662) ومعامل اختلاف مقداره (14.95%)، اذ ان اعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الاولى اذ كان وزنها المنوي (94.03%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.39) وبانحراف معياري مقداره (0.601) مقابل معامل اختلاف (13.72%)، بينما كانت اقل نسبة في هذه المتغيرات هي للفقرة الثالثة اذ كان وزنها المنوي (88.06%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.46) وبانحراف معياري مقداره (0.745) مقابل معامل اختلاف (16.70%) ، وعلى الرغم من ذلك نجد ان جميع الاوزان المنوية قد تجاوزت (88%) ، فضلا عن ان الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الثانية، اما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الثانية عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد ان المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (17.77) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الامر الذي يمكن من خلاله قبول الفرضية الثانية.

(٣) اختبار الفرضية الثالثة: تنص هذه الفرضية على (هنالك أثر لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في علمية اتخاذ قرارات التسعير بما يعزز من القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية في ظل بيئة الاعمال المعاصرة) ، اما اختبار مدى صحة هذه الفرضية فيوضحه الجدول (٤) والذي اشارة نتائجه بان الوزن المنوي لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (95.15%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.47) وبانحراف معياري مقداره (0.595) ومعامل اختلاف مقداره (13.38%)، اذ ان اعلى الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير هي الفقرة الاولى اذ كان وزنها المنوي (100%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.66) وبانحراف معياري مقداره (0.478) مقابل معامل اختلاف (10.27%)، بينما كانت اقل نسبة في هذه المتغيرات هي للفقرة الرابعة اذ كان وزنها المنوي (89.55%)

بوساط حسابي موزون مقداره (4.34) وبانحراف معياري مقداره (0.79) مقابل معامل اختلاف (18.17%) ، وعلى الرغم من ذلك نجد ان جميع الأوزان المئوية قد تجاوزت (89%) ، فضلا عن ان الوسط الحسابي قد تجاوز الوسط الفرضي البالغ (3) وبدلالة معنوية (0.05) ولجميع متغيرات الفرضية الثانية، اما اختبار (t) لعينة متغيرات الفرضية الثالثة و عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (55) نجد ان المعدل العام لهذه المتغيرات المحتسبة ذات قيمة (21.16) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية التي تبلغ (1.671) الامر الذي يمكن من خلاله امكانية قبول الفرضية الثالثة.

## الجدول (٢) اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الاولى

| ت | الفقرات   | اتفق تماما                           |     | اتفق |     | محايد |     | لا اتفق |    | لا اتفق تماما |    | المؤشرات الاحصائية |                   |              |            |        |        |
|---|---|--------------------------------------|-----|------|-----|-------|-----|---------|----|---------------|----|--------------------|-------------------|--------------|------------|--------|--------|
|   |   | N                                    | %   | N    | %   | N     | %   | N       | %  | N             | %  | معامل الاختلاف     | الانحراف المعياري | الوزن المنوي | T المحسوبة |        |        |
|   |   | N = 67                               |     |      |     |       |     |         |    |               |    |                    |                   |              |            |        |        |
| ١ | ان النظام المحاسبي الموحد لا يسهم في توفير معلومات ملائمة لغرض اتخاذ القرارات.  | 39                                   | 58% | 21   | 31% | 6     | 9%  | 1       | 1% | 0             | 0% | 0                  | 0%                | 16.24%       | 0.725      | 16.52  |        |
| ٢ | تسهم تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في توفير معلومات تتعلق بتحديد الموارد والأنشطة وتكلفتها وكيفية تخصيصها على هدف التكلفة. | 29                                   | 43% | 33   | 49% | 2     | 3%  | 3       | 4% | 0             | 0% | 0                  | 0%                | 17.22%       | 0.743      | 14.47  |        |
| ٣ | تسهم تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في التخصيص المناسب للتكاليف بما يوفر معلومات دقيقة عن تكلفة الموارد والأنشطة.           | 15                                   | 22% | 38   | 57% | 12    | 18% | 2       | 3% | 0             | 0% | 0                  | 0%                | 18.27%       | 0.728      | 11.07  |        |
| ٤ | توفر تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت المعلومات الملائمة عن تحديد التكاليف على وفق العلاقة السبب/ الاثر.                      | 21                                   | 31% | 38   | 57% | 5     | 7%  | 1       | 1% | 2             | 3% | 2                  | 3%                | 20.50%       | 0.844      | 10.85  |        |
|   |   | المعدل العام لمتغيرات الفرضية الاولى |     |      |     |       |     |         |    |               |    |                    | 4.22              | 0.76         | 13.23      | 87.31% | 18.06% |

المصدر: اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS).

## الجدول (٣) اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الثانية

| المؤشرات الاحصائية<br>N = 67 |                 | لا اتفق تماما     |                      | لا اتفق          |                                       | محايد |    | اتفق |     | اتفق تماما |     | الفقرات |     | ت  |   |
|------------------------------|-----------------|-------------------|----------------------|------------------|---------------------------------------|-------|----|------|-----|------------|-----|---------|-----|----|---|
| T                            | الوزن<br>المئوي | معامل<br>الاختلاف | الانحراف<br>المعياري | الوسط<br>الحسابي | %                                     | N     | %  | N    | %   | N          | %   | N       | %   | N  |   |
| 18.88                        | 94.03%          | 13.72%            | 0.601                | 4.39             | 0%                                    | 0     | 0% | 0    | 6%  | 4          | 49% | 33      | 45% | 30 | ١ |
| 16.56                        | 92.54%          | 15.29%            | 0.664                | 4.34             | 0%                                    | 0     | 1% | 1    | 6%  | 4          | 49% | 33      | 43% | 29 | ٢ |
| 16.06                        | 88.06%          | 16.70%            | 0.745                | 4.46             | 0%                                    | 0     | 1% | 1    | 10% | 7          | 28% | 19      | 60% | 40 | ٣ |
| 19.59                        | 92.54%          | 14.07%            | 0.636                | 4.52             | 0%                                    | 0     | 0% | 0    | 7%  | 5          | 33% | 22      | 60% | 40 | ٤ |
| 17.77                        | 91.79%          | 14.95%            | 0.662                | 4.43             | المعدل العام لمتغيرات الفرضية الثانية |       |    |      |     |            |     |         |     |    |   |

المصدر: اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS).

## الجدول (٤) اختبار مدى صحة متغيرات الفرضية الثالثة

| ت | الفقرات   | اتفق تماما |     |    | لا اتفق |   |    | محايد |    |   | لا اتفق تماما |   |    | المؤشرات الاحصائية |                |              |            |
|---|---|------------|-----|----|---------|---|----|-------|----|---|---------------|---|----|--------------------|----------------|--------------|------------|
|   |   | N          | %   | N  | %       | N | %  | N     | %  | N | %             | N | %  | الانحراف المعياري  | معامل الاختلاف | الوزن المئوي | T المحتسبة |
| ١ | تسهم تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات التسعير في ضوء المنافسة الخارجية.   | 44         | 66% | 23 | 34%     | 0 | 0% | 0     | 0% | 0 | 0%            | 0 | 0% | 4.66               | 0.478          | 10.27%       | 28.35      |
| ٢ | ان توفر اسس التخصيص الدقيقة تسهم في تسعير المنتجات بصورة أكثر دقة في ضوء التكاليف.  | 21         | 31% | 42 | 63%     | 4 | 6% | 0     | 0% | 0 | 0%            | 0 | 0% | 4.25               | 0.56           | 13.16%       | 18.33      |
| ٣ | ان تحديد الطاقة غير المستغلة عدم تحميل تكاليفها على المنتج تسهم في دعم قرارات التسعير وتعظيم ربحية الوحدة والزيون.                | 43         | 64% | 22 | 33%     | 2 | 3% | 0     | 0% | 0 | 0%            | 0 | 0% | 4.61               | 0.55           | 11.91%       | 24.02      |
| ٤ | ان توفير المعلومات المتعلقة بتصنيف تكاليف الموارد والانشطة وموجهاتها الزمنية تسهم في اتخاذ قرارات تعظم الربحية وتضيف قيمة للزيون. | 33         | 49% | 27 | 40%     | 4 | 6% | 3     | 4% | 0 | 0%            | 0 | 0% | 4.34               | 0.79           | 18.17%       | 13.93      |
|   | المعدل العام لمتغيرات الفرضية الثالثة   |            |     |    |         |   |    |       |    |   |               |   |    | 4.47               | 0.595          | 13.38%       | 21.16      |

المصدر: اعداد الباحثين اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS).

## المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

## أولاً: الاستنتاجات

- ١) هنالك دور استراتيجي لتقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بتقديمها المعلومات الموثوقة والملائمة على وفق موجهات الوقت وبما يُمكن من تتبع التكلفة الحقيقية للمنتجات او الخدمات.
- ٢) ان تقنية الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لها دور فاعل في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة في اتخاذ القرارات المبنية على معلومات موضوعية متأكد منها بشكل معقول.
- ٣) ان التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت هي نظام شامل لإدارة التكاليف غير المباشرة تساعد في علمية تخفيض التكاليف بإعطائها نظرة شاملة عن الطاقة غير المستغلة.
- ٤) ان تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت تسهم في دعم قرارات التسعير من خلال توفير المعلومات موضوعية عن تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل موجهات الوقت للموارد والانشطة.
- ٥) ان تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت تسهم في تحقيق ادارة التكاليف المتعلقة بالموارد والانشطة قبل البدء بالعملية الانتاجية بما يوفر الدعم لقرارات التسعير من خلال المساهمة في تخفيض التكاليف.

## ثانياً: التوصيات

- ١) ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية العراقية بتطوير نظم التكاليف المتبعة من قبلها في ضوء التغيرات والتطورات الخارجية بما يمكنها من الحصول على معلومات موثوقة وملائمة عن التكلفة تسهم في عملية دعم القرارات.
- ٢) ضرورة اعتماد تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت كمدخل استراتيجي يوفر معلومات شاملة لإدارة التكلفة يمكن الاستفادة منها في دعم عملية اتخاذ قرارات التسعير بصورة موضوعية.
- ٣) ضرورة تطبيق عينة البحث تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بما توفره من امكانية تحديد الطاقة غير المستغلة بما يحقق تخفيض في التكاليف، فضلا عن توفيرها موجهات موضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

## المصادر :

- 1) Ata, Allah, Farnoosh, Haghghi. & Seyed, Taghi. (2019). Modeling and solving a sustainable closed loop supply chain problem with pricing decisions and discounts on returned products. Journal of Cleaner Production, Volume 207, pp: 163-181.
- 2) Bonetti, Evandro, Wernke. (2017). "Um Estudo de Caso sober a Aplicacao do Time-Driven Activity-Based Costing (TD-ABC) nos Processos da Carteira Agricola de uma Cooperativa de Credito, Revista de Financas e Contabilidade da UMIMEPREFICONT-v.4, n.2, Jul/Dez-
- 3) Bruggeman W., & Waeytens D. (2005). "The impact of ABM systems on information asymmetry, budget slack creation and other dysfunctional behaviors": A Lab Experiment. Paper presented at the 2nd International Manufacturing Accounting Seminar, Brugge, Belgium.
- 4) Dejnega O., (2011). "Method Time Driven Activity Based Costing– Literature Review", Journal of Applied Economic Sciences, Vol.6, Iss:1, No. 15, pp. 7-15.
- 5) Drury, C. (2005). "Management Accounting for Business Decisions, London", 2nd, edition, Thomson Learning.
- 6) Everaert P., Bruggeman W., Sarens G., Anderson S. R. & Levant Y., (2008). "Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler", International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol. 38, Iss: 3, pp. 172 – 191.
- 7) George J. Avlonitis, Kostis A. Indounas, (2007) "Service pricing: An empirical investigation, Journal of Retailing and Consumer Services, Vol. 4, pp: 122- 143.
- 8) Grasso, Lawrence P. (2005). "Are Abc and Rca Accounting Systems Compatible with Lean Management?" Management Accounting Quarterly, Fall, Vol. 7, No.1.
- 9) Horngren, C.T., Foster, G. and Datar, S.M. (2017) "cost Accounting, A Managerial Emphasis", New Jersey, Prentice-Hall, Inc.
- 10) Jiambalvo, James, (2010). "Managerial Accounting", 4th ed, International Student Version, John Wiley & Sons Inc., Asia.

- 11) Kaplan, R & Anderson, Robert, S., Steven, R (2007). "Time Driven Activity Based Costing a simpler and more powerful path to higher profits ", Harvard Business School Press.
- 12) Kaplan, Robert S. & Anderson, R. Steven, (2007). " Time Driven Activity – Based Costing: A Simpler and More Path to Higher Profits " Harvard Business School Publishing Corporation.
- 13) Knot, Kate- Riin (2014). "Using Time-Driven Activity-Based Costing to support performance measurement in Estonian University Libraries: A Case study for Acquisition process "Tallinn University of Technology.
- 14) Kotler, Philip & Keller, Kevin. (2009) "Marketing Management Knowledge and Skills ". 13th Ed. Pearson Prentice Hall, London.
- 15) Levant & Zimnovitch, Yves, Henril (2013). "Contemporary evolutions in costing methods ", France.
- 16) Mores, W.J., Davis, J.R. and Hartgraves, A.L. (2003) "Management Accounting, A Strategic "Approach, 3rd ed., U.S.A., Southwestern.
- 17) Öker F. & AdıgüzelH., (2010). "Time-Driven Activity-Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company ", jcaf. Nov-Dec, pp. 75-92.
- 18) Peng Ma, W. Li & Zhou-Jing Wang. (2017). "Pricing decisions in closed-loop supply chains wif marketing effort and fairness concerns". International Journal of Production Research, Volume 55, Issue 22, pp:134-149.
- 19) Peng.Maa, Chen.Zhanga & Xianpei.Hong. (2018). "Pricing decisions for substitutable products with green manufacturing in a competitive supply chain". Journal of Cleaner Production, Volume 183, pp: 618-640.
- 20) Rebischke, A., Sapp, W. & D. Crawford S., (2005). "Activity-based information for financial institutions". Journal of Performance Management, 18(2):22-55.
- 21) Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A. (2009). "Research Methods for Business Students", Harlow, Financial Times Prentice Hall.
- 22) Tse M. S. C., (2007). "Adopting Time-Driven Activity-Based Costing Model for IT Cost Management in E-Commerce Organizations ", IADIS International Conference E-Commerce, pp. 181-188.