

المحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في ترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية

Accounting for Resource Consumption and its Role in Optimising Pricing Decisions in Sudanese Manufacturing Companies

توحيد الجيلي عبدالله الحسن¹، ياسر تاج السر محمد سند²

Tawhid Al-Jili Abdullah Al-Hassan¹, Yasir Taj al-Sirr Muhammad Sanad²

جامعة النيلين (السودان)؛ كلية الدراسات العليا؛ tawheedalgily2@mail.com ؛

جامعة النيلين (السودان)؛ كلية الدراسات العليا ؛ yasirsanad@gmail.com ؛

تاريخ النشر: 2026/09 / 20

تاريخ القبول: 2026/08/11

تاريخ الإرسال: 2026/07/29

الملخص:

هدفت الدراسة إلى اختبار دور المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) بأبعادها (مجمعات التكلفة وقياس التكلفة) في ترشيد قرارات التسعير بالشركات الصناعية السودانية، في ظل التحديات التي تواجهها هذه الشركات من تباين في قرارات التسعير وضعف في فهم هيكل التكاليف، نتيجة الاعتماد على أنظمة التكاليف التقليدية التي لا توفر معلومات دقيقة عن علاقات السبب والنتيجة.

أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية ضعيفة ودالة إحصائياً بين مجمعات التكلفة وترشيد قرارات التسعير، في حين كانت العلاقة إيجابية متوسطة ودالة إحصائياً بين دقة قياس التكلفة وترشيد قرارات التسعير، مما يشير إلى أن بعد قياس التكلفة كان الأكثر تأثيراً. وتوصي الدراسة بإعادة هيكلة مجمعات التكلفة لتتوافق مع الاستراتيجيات التنظيمية، وتطوير منهجيات متكاملة لقياس تكاليف الخدمات المساندة، بما يساهم في تحسين دقة التسعير وتعزيز القدرة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني.

كلمات مفتاحية: ترشيد قرارات التسعير، مجمعات التكلفة، قياس التكلفة.

تصنيفات JEL: M41, M49, D24, L60, O14

Abstract:

The study aimed to examine the role of Resource Consumption Accounting (RCA), in its (cost pools and cost measurement) in optimising pricing decisions in Sudanese industrial companies, in light of the challenges these companies face, such as inconsistencies in pricing decisions and a poor understanding of cost structure, resulting from reliance on traditional cost systems that do not provide accurate information on cause-and-effect relationships.

1 توحيد الجيلي عبدالله الحسن؛ الايميل: tawheedalgily2@mail.com

The findings revealed a weak but statistically significant positive relationship between cost pools and the rationality of pricing decisions, whilst the relationship between cost measurement accuracy and the rationality of pricing decisions was moderate and statistically significant, indicating that the cost measurement dimension had the greatest influence. The study recommends restructuring cost centres to align with organisational strategies and developing integrated methodologies for measuring the costs of support services, thereby contributing to improved pricing accuracy and enhancing the competitiveness of the Sudanese industrial sector.

Keywords: optimisation of pricing decisions, cost pools, cost measurement.

JEL Classification Codes: M41, M49, D24, L60, O14

مقدمة:

تمثل قرارات التسعير أحد القرارات الإدارية الأكثر حساسية وتأثيراً في أداء المنشآت، حيث يعود الاهتمام بهذا الموضوع إلى بدايات الفكر الاقتصادي والإداري، وتطور عبر العقود الماضية من مجرد تحديد سعر يغطي التكاليف إلى عملية استراتيجية متكاملة تراعي عوامل السوق، والمنافسة، والقيمة المدركة للعميل، وهيكل التكاليف. وتعكس قرارات التسعير قدرة المنشأة على تحقيق التوازن بين تغطية التكاليف وتحقيق الأرباح والحفاظ على حصة سوقية تنافسية، وتتأثر بعوامل متعددة من بينها دقة معلومات التكلفة، وفهم هيكل التكاليف، والقدرة على تحليل العلاقة بين الموارد المستهلكة والأنشطة والمنتجات.

تُعد المحاسبة عن استهلاك الموارد (Resource Consumption Accounting – RCA) أحد التطورات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، حيث ظهرت في أواخر التسعينيات من القرن الماضي كتطوير لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، ودمجت بين مفاهيم المحاسبة الألمانية للتكاليف (GPK) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة. وتعرف المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنها نظام متكامل لإدارة التكاليف يركز على علاقات السبب والنتيجة بين الموارد المستهلكة والأنشطة والمنتجات، ويتكون من بعدين رئيسيين هما: مجتمعات التكلفة (Cost Pools) التي تجمع التكاليف وفقاً لطبيعة الموارد المستهلكة، وقياس التكلفة (Cost Measurement) الذي يعكس قيمة الموارد المستهلكة في الأنشطة المختلفة.

بناءً على ما سبق، فإن المحاسبة عن استهلاك الموارد توفر معلومات دقيقة وشاملة عن هيكل التكاليف وعلاقاتها بالأنشطة، مما يمكن الإدارة من تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات واتخاذ قرارات تسعير رشيدة. وفي ضوء ذلك، تسعى هذه الدراسة إلى اختبار دور المحاسبة عن استهلاك الموارد (بأبعادها: مجتمعات التكلفة، وقياس التكلفة) في ترشيد قرارات التسعير، بالتطبيق على عينة من الشركات الصناعية السودانية، وذلك بهدف تقديم توصيات عملية تساهم في تحسين ممارسات التسعير وتعزيز القدرة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني.

مشكلة الدراسة

على الرغم من الجهود المتواصلة التي تبذلها الشركات الصناعية السودانية لتحسين ممارساتها التسعيرية وتعزيز قدرتها التنافسية، إلا أن الفجوة لا تزال قائمة، حيث تُظهر المؤشرات وجود تباين في قرارات التسعير، وضعف في فهم هيكل التكاليف، وعدم دقة في تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات، مما يؤدي إلى تسعير غير رشيد يؤثر سلباً على الربحية والحصة السوقية. ويعزى ذلك بشكل رئيس إلى محدودية تطبيق نظم المحاسبة عن استهلاك الموارد بأبعادها

(مجمعات التكلفة، وقياس التكلفة)، حيث لا تزال الشركات تعتمد على أنظمة التكاليف التقليدية التي لا توفر معلومات دقيقة عن علاقات السبب والنتيجة بين الموارد المستهلكة والأنشطة والمنتجات، مما يحد من قدرة الإدارة على تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات واتخاذ قرارات تسعير رشيدة. في هذا السياق، يبرز السؤال الرئيسي: ما دور المحاسبة عن استهلاك الموارد بأبعادها (مجمعات التكلفة، وقياس التكلفة) في ترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية؟ وتنبثق منه الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما دور مجمعات التكلفة في ترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية؟
2. ما دور قياس التكلفة في ترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية؟

أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول قضية جوهرية في إدارة المنشآت الصناعية وهي ترشيد قرارات التسعير، وذلك من خلال استكشاف دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في توفير معلومات دقيقة تدعم عملية التسعير، مما يجعلها ذات قيمة علمية وعملية مضافة في البيئة الصناعية السودانية. الأهمية العلمية: تنبع الأهمية العلمية للدراسة من تناولها لنظام حديث ومتطور في محاسبة التكاليف وهو المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)، وربطه بقرارات التسعير في بيئة صناعية نامية مثل السودان، مما يساهم في سد الفجوة المعرفية المتعلقة بفعالية هذا النظام في تحسين ممارسات التسعير في الشركات الصناعية. كما تقدم الدراسة إطاراً نظري يوضح العلاقة بين أبعاد المحاسبة عن استهلاك الموارد (مجمعات التكلفة، وقياس التكلفة) وترشيد قرارات التسعير، مما يثري المكتبة العلمية في مجال محاسبة التكاليف والإدارة الاستراتيجية، ويفتح آفاقاً بحثية جديدة للباحثين والمهتمين بهذا المجال.

الأهمية العملية: تكمن الأهمية العملية للدراسة في تقديم توصيات قابلة للتطبيق لإدارات الشركات الصناعية السودانية، تساعد على تحسين ممارسات التسعير من خلال تبني نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وتحديد الأبعاد الأكثر تأثيراً (مجمعات التكلفة، وقياس التكلفة) في ترشيد قرارات التسعير. كما تساهم النتائج في دعم القرارات الاستراتيجية المتعلقة بتحديد الأسعار التنافسية، وتحسين الربحية، وتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية السودانية في الأسواق المحلية والإقليمية.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تتسق مع فرضيات الدراسة وتعمل على الإجابة عن أسئلتها، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1. اختبار دور مجمعات التكلفة في ترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية.
2. قياس دور قياس التكلفة في ترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية.

فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجتمعات التكلفة وترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس التكلفة وترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية.

نموذج الدراسة

الشكل (1) العلاقة بين متغيرات

الدراسة



المصدر: اعداد الباحثان، 2026م

منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بوصفه الأنسب لتحقيق أهدافها، حيث يتيح وصف الظاهرة محل الدراسة وتحليل العلاقات بين متغيراتها. ولجمع البيانات الأولية، تم تصميم استبانة إلكترونية شملت محاور تقيس أبعاد المتغير المستقل (مجمعات التكلفة، وقياس التكلفة) والمتغير التابع (ترشيد قرارات التسعير). وقد تم توزيع الاستبانة على عينة من العاملين في الشركات الصناعية السودانية من المستويات الوظيفية المختلفة. ولتحليل البيانات، تم استخدام برنامج SPSS، حيث طبقت اختبارات الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر كل بعد من أبعاد المحاسبة عن استهلاك الموارد على ترشيد قرارات التسعير، بالإضافة إلى معامل ارتباط بيرسون لتحديد قوة العلاقات بين المتغيرات، مع اعتماد مستوى دلالة 0.05 كمعيار للحكم على معنوية الفرضيات.

حدود الدراسة

الحدود الزمانية: أجريت الدراسة خلال عام 2026م، وقد تم تحديد هذه الفترة الزمنية لضمان حداثة البيانات وملاءمتها، ولتناسب مع توفر المعلومات المالية والتقارير اللازمة لإجراء التحليل.

الحدود المكانية: اقتصرَت الدراسة على عينة من الشركات الصناعية السودانية العاملة بولاية الخرطوم، وتم اختيار هذه الشركات لتمثيل القطاع الصناعي السوداني.

الحدود البشرية: شملت الدراسة الفئات الوظيفية التالية: أعضاء مجالس الإدارة، رؤساء أقسام التكاليف، المراجعين الداخليين، المحاسبين، رؤساء الحسابات، الموظفين الماليين، بالإضافة إلى فئة أخرى من الوظائف ذات العلاقة.

الحدود الموضوعية: اقتصرَت الدراسة على المحاسبة عن استهلاك الموارد بأبعادها (مجمعات التكلفة، وقياس التكلفة) ودورها في ترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية.

الدراسات السابقة:

بن الدين امحمد (2019) هدفت الدراسة إلى التعرف على الإطار العملي لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكاليف وترشيد قرارات التسعير في قطاع خدمات التأمين، وذلك من خلال تقديم مقترح لقياس وتحديد سعر بيع الخدمة التأمينية بالتطبيق على الشركة الجزائرية للتأمينات – (CAAT) وكالة أدرار، في ظل شدة المنافسة والتطور التقني الذي يفرض دقة معلومات التكاليف، وتوصلت الدراسة إلى عدم ملائمة نظام محاسبة التكاليف التقليدي المطبق في الوكالة لتوفير المعلومات الكافية عن تفاصيل تكاليف الخدمة التأمينية، مما يحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأوصت باعتماد نظام محاسبة تكاليف كفاء ودراسة اتجاهات السوق والمنافسين لتحديد أسعار تنافسية تضمن استمرارية الشركة.

شاسوار ومصطفى (2022) هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تخفيض تكلفة الخدمة الصحية من خلال أبعادها (إدارة الموارد، تحديد الطاقة العاطلة، خفض التكاليف، وتقديم معلومات موثوقة للرقابة واتخاذ القرارات)، وذلك بإجراء دراسة ميدانية على عشرة مستشفيات خاصة في مدينة السلمانية، باستخدام استبانة وزعت على محاسبي التكاليف والمديرين الماليين، وتوصلت الدراسة إلى أن مدخل RCA يسهم في تحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتج، مما يزيد دقة قياس تكاليف الخدمة الصحية ويخفضها، كما يسمح بالرقابة على عناصر التكاليف واتخاذ قرارات بشأن استغلال الطاقة العاطلة أو القضاء عليها وتسعير الخدمة الصحية.

حمودة والتمالي (2023) هدفت الدراسة إلى اختبار أثر استخدام شركات المساهمة الصناعية السعودية لنظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على تخفيض التكاليف البيئية بأنواعها (تكاليف المنع، الرقابة، الحصر والقياس، والفشل البيئية)، وذلك من خلال استبانة إلكترونية وزعت على (73) مفردة من هذه الشركات، وتم تحليل البيانات باستخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي دال إحصائياً لاستخدام نظام (RCA) على تخفيض إجمالي التكاليف البيئية بنسبة 42%، وكذلك على تخفيض تكاليف المنع بنسبة 36%، والرقابة بنسبة 29.9%، والفشل بنسبة 28.8%، والحصر والقياس بنسبة 24.6%، وأوصت بضرورة التوعية بأهمية النظام وتدريب المحاسبين للتخلص من الأنظمة التقليدية التي تشوه التكلفة النهائية.

بن سويسي وبن خليفة (2023) هدفت الدراسة إلى إبراز دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف (وبخاصة أسلوب التكلفة المستهدفة) في اتخاذ قرارات التسعير، من خلال محاكاة تطبيق هذا الأسلوب في مؤسسة ملبنة القصر القديم بالجزائر، وذلك لما توفره هذه الأساليب من معلومات دقيقة للمفاضلة بين البدائل، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسة تستخدم طريقة بسيطة في حساب التكاليف والتسعير، وأن أسلوب التكلفة المستهدفة سهل وغير مكلف وله دور مهم في اتخاذ قرار التسعير، كما أنه قابل للتطبيق في المؤسسات الصغيرة.

فرج وآخرون (2024) هدفت الدراسة إلى دراسة دور نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تعزيز الميزة التنافسية، من خلال التعرف على دور المعلومات التي يوفرها النظام في فهم العلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد ودقة قياس تكلفة

المنتجات وضمان تحميل القدر المستغل فقط، وذلك بإجراء دراسة تطبيقية على شركة الزامل للهيكل الفولاذية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق النظام يسهم في تحقيق دقة أكبر في قياس التكلفة وضمان عدم تحميل الطاقة العاطلة، كما توجد علاقة دالة معنوية بين استخدام النظام وتعزيز الميزة التنافسية بمعامل ارتباط 0.551، كما وجدت فروقاً دالة إحصائياً بين تكلفة المنتجات المحسوبة وفقاً للنظام (وهي أقل) مقارنة بالنظام التقليدي المطبق، مما يؤكد دقة النظام في تخصيص التكاليف.

عبد الجواد وآخرون (2026) هدفت الدراسة إلى دراسة أثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد الموجه بالوقت (TD-RCA) في اختيار أفضل الموردين في الشركات الصناعية المصرية، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي واستبانة إلكترونية وزعت على (120) مفردة من العاملين والمهتمين بمحاسبة التكاليف وإدارة سلسلة التوريد، وتم تحليل البيانات باستخدام الاختبارات اللامعلمية، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة معنوية لنظام (TD-RCA) في اختيار الموردين، وجذب العملاء، وترشيد قرارات مزيج الإنتاج، ودعم القرارات الاستراتيجية طويلة الأجل، وأوصت بتبني النظام كنظام تكاليفي استراتيجي وربطه بنظم تخطيط الموارد، واستخدام معلومات الطاقة العاطلة في ترشيد القرارات الإنتاجية.

المقارنة بين دراسة الباحثان والدراسات السابقة

تتميز دراسة الباحثان عن الدراسات السابقة بأنها تختبر نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) من خلال بُعدي (مجمعات التكلفة وقياس التكلفة) كمتغير مستقل يرتبط مباشرة بترشيد قرارات التسعير كمتغير تابع في البيئة الصناعية السودانية، في حين أن الدراسات السابقة إما تناولت RCA في سياقات أخرى كتخفيض تكاليف الخدمات الصحية (شاسوار ومصطفى، 2022)، أو التكاليف البيئية (حمودة والثمالي، 2023)، أو الميزة التنافسية (فرج وآخرون، 2024)، أو اختيار الموردين (عبد الجواد وآخرون، 2026)، أو ركزت على أنظمة تكاليف حديثة أخرى كالتكلفة المستهدفة في التسعير (بن الدين امحمد، 2019؛ بن سويس وبن خليفة، 2023) دون التطرق إلى نظام RCA كأداة متكاملة للتسعير، كما أن الدراسات التي اقتربت من موضوع التسعير لم تتناول الأبعاد التحليلية الدقيقة لـ RCA (مجمعات التكلفة وقياس التكلفة) كأبعاد مستقلة، ولم تختبر علاقتها بترشيد القرارات التسعيرية في سياق صناعي نامٍ يعاني من تحديات اقتصادية وهيكلية، وبالتالي تتمثل الفجوة البحثية التي تسدها هذه الدراسة في غياب أدلة تجريبية كمية حول فعالية نظام RCA في تحسين دقة التسعير من خلال فهم هيكل التكاليف وتجميعها وقياسها بشكل دقيق، مما يضيف بعداً جديداً للمكتبة المحاسبية من خلال تقديم نموذج قياسي يفسر كيف يمكن لتحليل مجمعات التكلفة وقياس التكلفة أن يسهم في تقليل التباين التسعيري وزيادة الربحية، وهو ما يمنح الدراسة تميزاً موضوعياً ومكانياً ومنهجياً يثري المعرفة في مجال محاسبة التكاليف الإدارية ويدعم الممارسين في قطاع الصناعة السودانية.

أولاً: الاطار النظري

1. محاسبة استهلاك الموارد

تُعرّف محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بأنها نظام محاسبي إداري متقدم يهدف إلى توفير معلومات تكلفة دقيقة وموثوقة من خلال تتبع تدفق الموارد كمياً ونقدياً داخل المنشأة، مع التركيز على عزل الطاقات غير المستغلة (العاطلة) وعدم تحميلها على المنتجات (كيوان، 2013). يجمع هذا النظام بين أفضل الممارسات في نظام التكاليف الألماني (GPK) الذي يركز على الموارد وسلوك التكلفة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يركز على العمليات، مما ينتج إطاراً شاملاً يدعم التخطيط الاستراتيجي والرقابة التشغيلية واتخاذ القرارات على جميع المستويات (أبو شعيشع وزيدان، 2013: Clinton & Webber، 2004). ويقوم على مبدأ أن التكاليف تنشأ من استهلاك الموارد، وأن هذا الاستهلاك يجب قياسه بوحدات مادية (كمية) قبل تحويله إلى قيم نقدية، مما يمكن الإدارة من فهم العلاقات السببية بين الموارد والأنشطة والمنتجات بدقة (Van Der Merwe، 2011). كما يسمح النظام بتحديد الطاقة النظرية المتاحة ومقارنتها بالاستخدام الفعلي، مما يجعل تكلفة الموارد غير المستخدمة مرئية ويسهل اتخاذ قرارات تصحيحية بشأنها (الحوالي، 2013). وانطلاقاً من هذا التعريف، تتفرع الأبعاد التالية التي تشكل جوهر هذا النظام:

أ. مجمعات التكلفة

تُعد مجمعات التكلفة الركيزة التنظيمية الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث تُعرّف بأنها أوعية يتم فيها تجميع الموارد المتجانسة وفقاً للخصائص التشغيلية والسلوك التكاملي المتشابه (شاهين، 2010). ويرتكز تشكيل هذه المجمعات على مبدأ أن التكاليف تكون في خدمة الموارد، وأن بعض الموارد تتواجد أصلاً لخدمة موارد أخرى، مما يستلزم تتبع العلاقات التشابكية (المتبادلة وغير المتبادلة) بين هذه المجمعات قبل تخصيصها على الأنشطة (Clinton & Keys، 2001؛ الدنف، 2013). يُعد هذا البعد تطوراً نوعياً مقارنة بنظم التكاليف على أساس النشاط، حيث يُبنى الهيكل التكاملي على أساس تدفق الموارد (الكمي) وليس على أساس تدفق الأنشطة فقط، مما يسمح بتجميع التكاليف الأولية (المتولدة داخل المورد) والثانوية (المستفاد من موارد أخرى) ضمن إطار واحد يعكس التكامل الوظيفي للمنشأة (كيوان، 2013). ويتم تحديد مخرجات هذه المجمعات في شكل وحدات كمية ملموسة (كعدد ساعات الصيانة أو عدد أوامر الشراء)، مما يُمكن الإدارة من تحديد موقع وكمية التكلفة بدقة، ورصد الموارد غير المستخدمة (الفائضة أو العاطلة) وعزلها بشكل واضح عن تكلفة المنتجات النهائية (الحوالي، 2013). ويتطلب بناء مجمعات التكلفة الفعالة توفر أنظمة معلومات متكاملة قادرة على جمع وتحليل البيانات على مستوى تفصيلي عالٍ، مما يدعم دقة التخصيص ويعزز من مصداقية معلومات التكاليف المقدمة للإدارة (الدبس، 2015).

ب. قياس التكلفة

يمثل قياس التكلفة الإجراء التطبيقي النهائي الذي يترجم فلسفة نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى أرقام دقيقة، ويعتمد في جوهره على نموذج القياس الكمي، حيث يُعبر عن تدفق الموارد داخلياً بوحدات فيزيائية (كعدد الكيلووات/ساعة، أو عدد ساعات العمل المباشر) قبل تحميلها بالقيم النقدية، مما يضمن أن القيمة النقدية تأتي كنتيجة للاستهلاك الفعلي وليس كمدخل للتخصيص (Van Der Merwe & Keys، 2002). تتضمن عملية القياس في

هذا النظام حساب التكاليف السنوية المخططة (طبقاً للموازنة) وتقسيمها إلى مكونات تناسبية وثابتة، ثم تحديد مستوى الطاقة النظرية (المتاحة) ومقارنتها بالاستخدام المخطط له في الموازنة، وذلك لاستخراج تكلفة الطاقة غير المستغلة (علي، 2014). يتم حساب معدلات تحميل منفصلة للتكاليف الثابتة (تعتمد على الطاقة النظرية) والتكاليف التناسبية (تعتمد على الاستخدام المخطط)، ثم تُستخدم هذه المعدلات في مرحلتين: الأولى لتخصيص تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة، والثانية لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات (الصغير، 2011). ويمتاز هذا المدخل بقدرته على توفير مقاييس أداء دقيقة وعادلة من خلال تحليل الانحرافات التي تفصل بين فروق الكمية وفروق السعر، مما يعزز من مصداقية الرقابة على الأداء ويدعم مبادئ محاسبة المسؤولية على كافة المستويات الإدارية (رشدي وعبد الحافظ، 2018؛ علي، 2016). كما أن الاعتماد على الطاقة النظرية في حساب معدلات التحميل يجعل تكاليف الطاقة العاطلة مرئية للإدارة، مما يحفز على اتخاذ قرارات تصحيحية إما بتخفيض مصادر هذه الطاقة أو بإعادة توجيهها نحو أنشطة مولدة للقيمة، وبالتالي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (كيوان، 2013؛ الغروري، 2010). ويعزز هذا البعد من قدرة النظام على دعم القرارات في الأجلين القصير والطويل، من خلال توفير معلومات تكلفة حدية دقيقة وفهم عميق لسلوك التكلفة عند مستويات النشاط المختلفة (White، 2009).

2. ترشيد قرارات التسعير

تُعد قرارات التسعير من أهم القرارات الإدارية التي تحدد مصير المنشأة في السوق، حيث تمثل عملية اختيار بديل سعر من بين عدة بدائل محتملة تهدف إلى تحقيق الأهداف المرجوة من حيث الربحية والتنافسية والتوافق مع استراتيجيات الشركة (عبد الله، 2014). يعرف قرار التسعير في المحاسبة الإدارية بأنه اختيار المستوى السعري الأنسب للمنتج أو الخدمة من بين بدائل كمية متعددة، استناداً إلى تحليل الإيرادات المستقبلية المتوقعة والتكاليف الملائمة، بهدف تعظيم الدخل وتحقيق الاستخدام الأمثل للطاقة الإنتاجية في المدى القصير والمتوسط (أحمد، 2024). كما عرفت قرارات التسعير بأنها قرارات إدارية ذات بعد استراتيجي تستند إلى معلومات داخلية تتعلق بكفاءة نظام التكاليف وتوافقه مع التغيرات الخارجية وحاجات السوق لتحقيق ميزة تنافسية (عوض وآخرون، 2022). وتتحول قرارات التسعير من كونها قرارات تشغيلية قصيرة الأجل إلى قرارات استراتيجية عندما تهدف إلى بناء ميزة تنافسية مستدامة وتحقيق أهداف طويلة المدى (يعقوب وبجاي، 2017). وانطلاقاً من هذا التعريف، تتفرع الأبعاد التالية التي تشكل جوهر ترشيد قرارات التسعير في إطار محاسبة استهلاك الموارد.

أ. مفهوم وأهمية وأهداف قرارات التسعير

تُعد قرارات التسعير عملية إدارية استراتيجية شاملة ومرنة، تهدف إلى اختيار السعر الأمثل للمنتج أو الخدمة من بين مجموعة من البدائل، وذلك عبر التكامل بين تحليل البيانات الداخلية الدقيقة (كالتكاليف الملائمة والطاقة الإنتاجية) وقراءة العوامل الخارجية (كالتغيرات السوقية والمنافسة وسلوك المستهلك). لا تهدف هذه العملية فقط إلى

تعظيم الربحية في الأمدين القصير والطويل، بل أيضاً إلى تحقيق أهداف استراتيجية أوسع، مثل تعزيز الميزة التنافسية، وترشيد استخدام الموارد، وبناء صورة قيمة العلامة التجارية في أذهان العملاء (السوالم وخوجة ورحالية، 2021). تتمثل أهمية قرارات التسعير في كونها تساهم في إدارة قنوات التسويق وتوفير خيارات مرنة تلبي احتياجات شرائح مختلفة من العملاء، مما يعزز القدرة التنافسية للشركات. (Kort, Taboubi, & Zaccour, 2020) كما تساعد هذه القرارات في تقليل القلق المرتبط بالسعر مما يزيد من احتمالات إتمام عمليات الشراء، وتسهيل قرارات التسعير يخفف من الجهد الذهني المطلوب من المستهلك لاتخاذ القرار، مما يعزز نتائج الشراء ويزيد من ولاء العملاء (Wang, Beck, & Yuan, 2021). وتلعب قرارات التسعير المثلى دوراً مهماً في إدارة سلاسل التوريد العالمية، خصوصاً مع استخدام تقنيات البلوك تشين التي تعزز الشفافية وتسريع اتخاذ القرار، حيث تمكن هذه القرارات من تقليل الفاقد وتحسين جودة المنتج وضبط التسعير استجابة لتقلبات السوق. (He, Chen, & Xu, 2021) وتُعد الأهمية الاستراتيجية الحقيقية لقرارات التسعير في قدرتها الفريدة على العمل كحلقة وصل وتنسيق بين جميع أطراف النشاط الاقتصادي، فهي أداة فعالة لمواءمة المصالح الداخلية للشركة مع السلوكيات الخارجية للمستهلك.

أما أهداف قرارات التسعير فتشمل تحقيق التوازن بين الإنتاج المستدام والتكلفة والربحية، حيث تمكن هذه القرارات الشركات من الاستفادة من الحوافز الحكومية لتقليل الانبعاثات البيئية مع المحافظة على القدرة التنافسية في الأسواق. (Cao, He, & Liu, 2019) كما تهدف إلى تحقيق التوازن بين تحمل المخاطر من قبل تجار التجزئة والاعتبارات العدلية لضمان استقرار الأسعار وجودة الخدمة. (Li, Guo, & Du, 2021) وتساهم هذه القرارات في تعزيز الرقابة المالية وتحسين جودة المراجعة والتدقيق المرتبطة بالأسعار النقلية (مرفوعة وآخرون، 2021). وتُعد قرارات التسعير من العناصر الأساسية في تنسيق سلاسل الإمداد، حيث تدمج المسؤولية الاجتماعية للشركات في تحديد سعر المنتجات لتحسين التنافسية والاستدامة. (Johari & Hosseini-Motlagh, 2020) وترى الباحثة أن أهداف قرارات التسعير لا تكمن في دورها التقليدي المحدد بتحقيق أقصى ربح، بل إلى دور استراتيجي معاصر يهدف إلى تحقيق "التوازن" كغاية عليا؛ فهو يوازن بين الكفاءة المالية والمسؤولية الاجتماعية، وبين تحمل المخاطر في سلسلة التوريد والعدالة تجاه العملاء، وأخيراً بين الربحية المباشرة والاستدامة البيئية طويلة المدى.

ب. مراحل قرارات التسعير

تتضمن عملية قرارات التسعير مجموعة من المراحل المنهجية المتسلسلة، تبدأ بتحديد أهداف التسعير التي تختلف من مؤسسة لأخرى وتتعلق ببقاء واستقرار خدمات المنشأة في السوق، إما بالاحتفاظ بالحالة الراهنة أو تعظيم الربح وزيادة الحصة السوقية. (Kotler et al., 2006) تليها مرحلة تحديد الطلب، حيث يتم تحديد العلاقة بين الكميات المطلوبة والعوامل المحددة لها في مقدمتها السعر، في شكل دالة طلب تبين التغيير في الأسعار الذي يؤدي إلى تغير في الطلب، نظراً للعلاقة العكسية بينهما. (Kotler et al., 2006) ثم تأتي مرحلة تقدير التكاليف التي تعتبر قاعدة لا يستطيع القائمون على النشاط التسويقي تجاوزها في تسعير منتجاتهم، وتنقسم إلى تكاليف ثابتة كلية لا تتغير في مجموعها بتغير عدد الوحدات المنتجة، وتكاليف متغيرة كلية تتغير بتغير عوامل الإنتاج والبيع. (Gillett, 1990) وتشمل المرحلة الرابعة

تحليل أسعار المنافسين، حيث تساعد هذه المرحلة المنشأة على اختيار السعر المناسب القادر على منافسة العلامات المنافسة، وذلك بمتابعة أسعار السلع المنافسة بشكل مباشر أو غير مباشر (Kotler et al., 2006). أما المرحلة الخامسة فتتمثل في اختيار السياسة التسعيرية التي تسعى إلى تحديد دور التسعير كواحد من عناصر المزيج التسويقي، مع مراعاة القدرة على التعامل مع المنتجات الجديدة، والتقيد بالتعليمات الحكومية، ومراعاة الظروف التنافسية، وقدرة رجال التسويق على مواجهة المشاكل العملية المتعلقة بالأسعار (Kotler et al., 2006). وأخيراً، تأتي مرحلة تحديد السعر، حيث تجد المنشأة أسعارها في مجال محصور بين أسعار منخفضة لا تحقق أية أرباح وأسعار مرتفعة لا يتوقع أن تحقق أية مبيعات، ويبقى على المنشأة أن تختار السعر المناسب الذي يحقق لها الأهداف المخططة (Kotler et al., 2006) وترى الباحثة أن مراحل قرارات التسعير تعتبر عملية منهجية متسلسلة، وليست قراراً آنياً يعتمد على الحدس، وأن نجاح هذه العملية لا يعتمد فقط على الدقة في التنفيذ، بل على المرونة والتفاعل بين هذه المراحل، حيث أن الرؤية الحديثة ترى هذه المراحل كدورة مستمرة من التغذية الراجعة والتكيف، يكون الهدف النهائي فيها "إدارة السعر" بشكل استباقي لضمان استمرارية المنشأة وتحقيق ميزتها التنافسية.

3. العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد وترشيد قرارات التسعير

تتمثل العلاقة الجوهرية بين محاسبة استهلاك الموارد وترشيد قرارات التسعير في الآتي:

أ. العلاقة بين مجتمعات التكلفة وترشيد قرارات التسعير

تمثل مجتمعات التكلفة مجموعات التكاليف التي تجمع ضمن وحدات عمل لإعداد تقارير تكلفة مفصلة تسهل ترشيد الأسعار (السوافيري، 2023). وتتميز كل مجمع باحتواءه على الموارد ذات الخصائص المتشابهة التي تنتج مخرجات متجانسة يتم تحويلها إما إلى مجتمعات موارد أخرى أو إلى موضوعات القياس التكاليفي النهائية، مما يعني أن التكاليف ترتبط بشكل أساسي بالتدفق العيني للموارد عبر مجتمعات الموارد (White, 2013) ويسمح تحسن جمع وتحليل التكاليف ضمن مجتمعات مجدولة بردود فعل أسرع في تعديل أسعار المنتجات بما يتناسب مع تغيرات استهلاك الموارد وظروف السوق، مع توفير رؤية واضحة للإدارة عن أوجه الهدر المحتملة (الغندور، 2023). ويساهم تجميع التكاليف في تحليل ربحية المنتجات أو الخدمات المختلفة، وتطوير استراتيجيات تسعير تستند إلى تحليل دقيق للتكاليف والأرباح (الأمين، 2025). كما يعزز التنظيم السليم لمجمعات التكلفة القدرة على تطبيق استراتيجيات تسعير متغيرة ومرنة تدعم استجابة المنظمة لأي تغيرات في الموارد المستهلكة، خاصة في بيئة الأعمال المتغيرة باستمرار. ومن خلال فهم توزيع التكاليف عبر مجتمعات التكلفة، يمكن للإدارة تطوير استراتيجيات تسعير تستند إلى تحليل دقيق للتكاليف والأرباح، وتحديد التكاليف المشتركة بين المنتجات المختلفة لتخصيصها بدقة، مما يساهم في اتخاذ قرارات تسعير مبنية على بيانات موثوقة (حميدة وحجازي وعبد الوهاب، 2023).

ب. العلاقة بين قياس التكلفة وترشيد قرارات التسعير

يُعد قياس التكلفة خطوة مهمة في محاسبة استهلاك الموارد لما يوفره من معلومات دقيقة عن الموارد المستخدمة والتكاليف المتكبدة، ما يساهم في اتخاذ قرارات تسعير مدروسة تعكس الواقع الاقتصادي للمنتج أو الخدمة (مالك،

(2019). وتساعد محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكاليف بدقة، مما يوفر معلومات موثوقة للإدارة لاتخاذ قرارات تسعير مستنيرة (حميدة وحجازي وعبد الوهاب، 2023). ومن خلال قياس التكاليف بدقة، يمكن تحديد التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بشكل مناسب، مما يساعد في تحديد السعر المناسب للمنتجات أو الخدمات، وتحليل العلاقة بين التكاليف والأرباح لتحديد الأسعار التي تحقق هامش ربح مناسب (خطاب، 2009). وتمكن أنظمة قياس التكلفة الفعالة الإدارة من تقليل الأخطاء في احتساب الأسعار، مما يقلل من الخسائر الناجمة عن تسعير غير ملائم أو مبالغ فيه، ويعزز القدرة على تبني سياسات تسعير واقعية ومتوازنة تسمح بتحقيق العائد الأمثل (الغندور، 2023). كما أن توفر بيانات قياس التكلفة المتكاملة يشكل أساساً قوياً لاتخاذ قرارات مرنة في التسعير تسمح بالاستجابة السريعة لتغيرات السوق، وتعزز من فعالية التخطيط المالي والإداري. ويساهم قياس التكلفة الدقيق في تمكين الإدارة من اتخاذ قرارات تسعير استراتيجية تستند إلى تحليل شامل للتكاليف والأرباح، وتحسين جودة التخطيط الاستراتيجي للتسعير، ودعم تطوير نماذج تسعير متقدمة وقائمة على البيانات (السعدون وأبو رغيف، 2025).

يرى الباحثان أن محاسبة استهلاك الموارد تمثل نظاماً محاسبياً متطوراً يساهم بشكل فعال في ترشيد قرارات التسعير من خلال توفير معلومات تكاليف دقيقة وذات صلة. فالتنظيم السليم لمجمعات التكلفة يتيح رؤية شاملة لتوزيع التكاليف وتحليل ربحية المنتجات، مما يمكن الإدارة من تطوير استراتيجيات تسعير قائمة على بيانات موثوقة، بينما يضمن قياس التكلفة الدقيق توفير معلومات موثوقة لتحديد التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بشكل مناسب، وتحليل العلاقة بين التكاليف والأرباح لتحديد الأسعار التي تحقق هامش ربح مناسب. ويتكامل هذان المحوران مع بقية مكونات النظام لتشكيل أداة فعالة تدعم تنافسية الشركات واستدامتها في الأسواق المتغيرة من خلال تمكين الإدارة من اتخاذ قرارات تسعير استراتيجية مدروسة.

ثانياً: الدراسة الميدانية:

1. مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الشركات الصناعية السودانية، وتم اختيار عينة قصدية بلغ قوامها (140) مفردة من المسؤولين والمختصين في الإدارات المالية والمحاسبية وإدارة التكاليف بأربع شركات صناعية هي: شركة كوفتي، وشركة السودان للحبوب الزيتية (SOSC)، وشركة الصمغ العربي المحدودة (GAMA)، وشركة دال. وقد تم استرداد (125) استبانة صالحة للتحليل، بنسبة استجابة بلغت (89.3%). ضمت العينة تنوعاً في المسميات الوظيفية ذات الصلة بموضوع الدراسة، شملت: أعضاء مجالس الإدارة، رؤساء أقسام التكاليف، المراجعين الداخليين، المحاسبين، رؤساء الحسابات، الموظفين الماليين، وفئات وظيفية أخرى ذات صلة. وقد أسهم هذا التنوع في المستويات

الوظيفية والخبرات المهنية في توفير قاعدة بيانات غنية تعكس وجهات نظر متعددة حول دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة وترشيد قرارات التسعير بالشركات الصناعية السودانية.

2. صدق وثبات الأداة

للتحقق من صدق أداة الدراسة، تم الاعتماد على الصدق الظاهري (صدق المحكمين) من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة والتمويل والبحث العلمي، وأبدوا موافقتهم على صلاحيتها بعد إجراء التعديلات اللازمة. كما تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتهي إليه، وجاءت جميعها دالة إحصائياً.

أما بالنسبة لثبات الأداة، فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) والجدول (1) يوضح نتائج معاملات الثبات لمحاور وأبعاد الدراسة.

دور محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد قرارات التسعير

الجدول (1): معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)

المحاور	عدد العبارات	درجة الثبات	درجة المصدقية
المحور الأول: محاسبة استهلاك الموارد			
البعد الأول: مجمعات التكلفة	5	.740	0.860
البعد الثاني: قياس التكلفة	8	.810	0.900
المحور الثاني: ترشيد قرارات التسعير	12	.865	0.930

المصدر: إعداد الباحثان، من بيانات الدراسة الميدانية، 2026م

يظهر الجدول (1) أن جميع معاملات ألفا كرونباخ للمحاور تجاوزت العتبة المقبولة (0.70)، حيث بلغت (0.740) و(0.810) لبُعدي مجمعات التكلفة وقياس التكلفة على التوالي، بينما سجل المحور الثاني (ترشيد قرارات التسعير) أعلى معامل ثبات بلغ (0.865)، كما بلغ معامل الثبات الكلي لجميع العبارات (0.925)، مما يؤكد تمتع أداة الدراسة باتساق داخلي مرتفع يعزز موثوقية النتائج. وتعززت المصدقية بقيم ارتباط بالمقياس المرجعي تراوحت بين (0.860) و(0.930) للمحاور، لتصل إلى (0.962) على المستوى الكلي، وهو ما يشير إلى قدرة قوية للأداة على قياس أبعاد محاسبة استهلاك الموارد (مجمعات التكلفة وقياس التكلفة) وعلاقتها بترشيد قرارات التسعير بدقة عالية. ويُعد ارتفاع ثبات المحور الثاني (ترشيد قرارات التسعير) مقارنة ببُعدي المحور الأول مؤشراً إيجابياً على تماسك عباراته، مما يعكس تكاملاً منهجياً في تصميم الاستبانة وملاءمتها للسياق الصناعي السوداني، ويؤكد صلاحية استخدامها للتحليل الإحصائي واستخلاص استنتاجات موثوقة حول دور محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد قرارات التسعير.

3. الإحصاءات الوصفية

الجدول (2) الإحصاءات الوصفية لأبعاد وعبارات المحور الأول (محاسبة استهلاك الموارد)

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي (%)	اتجاه الرأي
---------	---------------	-------------------	------------------	-------------

البعد الأول: مجتمعات التكلفة					
1.	تصميم مراكز تكلفة تعكس استراتيجية الشركة.	4.504	0.667	90.1	أوافق بشدة
2.	تحليل هيكل تكاليف الصيانة الوقائية.	4.032	0.608	80.6	أوافق
3.	تقويم كفاءة مراكز تكلفة التخزين.	3.704	0.898	74.1	أوافق
4.	تحليل مرونة تسعير المنتج في زيادة الإيرادات.	4.528	0.667	90.6	أوافق بشدة
5.	تحليل تكامل التكاليف الإدارية والتنفيذية.	4.296	0.554	85.9	أوافق بشدة
متوسط البعد الأول		4.213	0.418	84.3	أوافق بشدة
البعد الثاني: قياس التكلفة					
1.	تطوير نماذج لقياس تكلفة الوحدات المنتجة.	4.560	0.498	91.2	أوافق بشدة
2.	تحليل كفاءة قياس تكاليف ساعات العمل.	4.400	0.622	88.0	أوافق بشدة
3.	تطوير منهجيات دقيقة لقياس تكلفة الطلبيات.	4.464	0.667	89.3	أوافق بشدة
4.	تقويم دقة قياس تكاليف المراحل الإنتاجية.	4.312	0.640	86.2	أوافق بشدة
5.	تحليل فاعلية قياس تكاليف الخدمات المقدمة.	3.896	0.694	77.9	أوافق
6.	تطوير معايير لقياس تكاليف الجودة.	4.632	0.484	92.6	أوافق بشدة
7.	تقويم تكاليف الفاقد والتالف بشكل دوري.	4.504	0.548	90.1	أوافق بشدة
8.	تحليل كفاءة قياس تكاليف النقل والتوزيع.	4.064	0.669	81.3	أوافق
متوسط البعد الثاني		4.354	0.398	87.1	أوافق بشدة
المتوسط العام للمحور الأول		4.320	0.304	86.4	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثان، من بيانات الدراسة الميدانية، 2026م

يظهر الجدول (2) أن المتوسط العام للمحور الأول بلغ (4.320) بوزن نسبي (86.4%) واتجاه "أوافق بشدة"، مما يشير إلى إدراك مرتفع لدى أفراد العينة لممارسات محاسبة استهلاك الموارد في الشركات الصناعية السودانية. فقد حظي بعد قياس التكلفة بمتوسط (4.354) ووزن نسبي (87.1%)، تصدرته عبارة تطوير معايير قياس تكاليف الجودة بأعلى متوسط (4.632) ووزن نسبي (92.6%)، بينما جاءت عبارة تحليل فاعلية قياس تكاليف الخدمات المقدمة في أدنى المستويات (3.896، 77.9%)، مما يعكس اهتماماً أكبر بجوانب الجودة مقارنة بقياس تكاليف الخدمات المساندة. أما بعد مجتمعات التكلفة فجاء بمتوسط (4.213) ووزن نسبي (84.3%)، تصدرته عبارة تحليل مرونة تسعير المنتج في زيادة الإيرادات (4.528، 90.6%)، في حين سجلت عبارة تقويم كفاءة مراكز تكلفة التخزين أدنى متوسط (3.704، 74.1%)، وهو ما يكشف عن ضعف نسبي في تقييم كفاءة المراكز المساعدة رغم الاهتمام بتحليل مرونة التسعير. إجمالاً، يعكس ارتفاع متوسطات البعدين إدراكاً إيجابياً لأهمية مجتمعات التكلفة وقياسها في دعم قرارات التسعير، غير أن الفجوة بين العبارات الأعلى والأدنى تشير إلى وجود مجالات تحتاج إلى مزيد من التطوير، خاصة في تقويم كفاءة مراكز التخزين وقياس تكاليف الخدمات المقدمة، مما يستدعي تعزيز الأنظمة الرقابية والتكامل بين ممارسات قياس التكلفة واستراتيجيات التسعير بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد.

الجدول (3) الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني (ترشيد قرارات التسعير)

الرقم	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي (%)	اتجاه الرأي
1	تطوير نماذج تسعير قائمة على التكلفة المستهدفة.	4.632	0.616	92.6	أوافق بشدة
2	تحليل بيئة التسعير التنافسية تحليل استراتيجي.	4.536	0.589	90.7	أوافق بشدة
3	تقويم مرونة الطلب السعرية للشريحة المستهدفة.	4.248	0.692	85.0	أوافق بشدة
4	تحديد العلاقة بين الجودة واستراتيجية التسعير.	4.376	0.563	87.5	أوافق بشدة
5	تحليل مرونة التسعير الموسمي في زيادة الإيرادات.	3.736	0.720	74.7	أوافق
6	تصميم هيكل هوامش الربح وفق نموذج خلق القيمة.	4.504	0.617	90.1	أوافق بشدة
7	تقويم كفاءة تخصيص تكاليف التسويق في التسعير.	4.152	0.554	83.0	أوافق
8	تحليل أثر تكاليف التوزيع على الميزة السعرية.	4.320	0.590	86.4	أوافق بشدة
9	دمج العبء الضريبي في استراتيجيات التسعير طويلة الأجل.	4.392	0.822	87.8	أوافق بشدة
10	تحليل تأثير التضخم على سياسات التسعير.	4.400	0.622	88.0	أوافق بشدة
11	مراقبة ردود الفعل التنافسية في السوق.	4.528	0.667	90.6	أوافق بشدة
12	تطوير إطار تسعير قائم على إدراك قيمة العميل.	4.592	0.623	91.8	أوافق بشدة
المتوسط العام للمحور الثالث					
		4.368	0.385	87.4	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثان، من بيانات الدراسة الميدانية، 2026م

يُظهر الجدول (3) أن المتوسط العام للمحور الثاني (ترشيد قرارات التسعير) بلغ (4.37) والوزن النسبي (87.4%) في مستوى "أوافق بشدة"، مما يشير إلى أن الشركات الصناعية السودانية تدرك أهمية ترشيد قرارات التسعير من خلال تبني مداخل متعددة تجمع بين التكلفة والسوق وقيمة العميل. وقد تراوحت متوسطات العبارات بين (3.74) و (4.63)، حيث جاءت 10 عبارات في مستوى "أوافق بشدة"، وعبارتان في مستوى "أوافق".

تصدرت العبارة "تطوير نماذج تسعير قائمة على التكلفة المستهدفة" أعلى المتوسطات (4.63)، وزن نسبي 92.6%)، مما يعكس اعتماد الشركات بشكل كبير على التكلفة كأساس أولي للتسعير، يلها "تطوير إطار تسعير قائم على إدراك قيمة العميل (4.59)"، 91.8%)، مما يشير إلى تطور في الفكر التسعيري نحو تبني مدخل القيمة المدركة. كما حظيت عبارتا "تحليل بيئة التسعير التنافسية" و "مراقبة ردود الفعل التنافسية" بمتوسطات مرتفعة (4.54 و 4.53 على التوالي)، مما يدل على أن الشركات تتابع السوق والمنافسين عن كثب.

من جهة أخرى، جاءت أقل العبارات متوسطاً وهي "تحليل مرونة التسعير الموسمي في زيادة الإيرادات (3.74)"، 74.7% (في مستوى "أوافق"، تلها "تقويم كفاءة تخصيص تكاليف التسويق في التسعير (4.15)"، 83.0% (أيضاً في مستوى "أوافق". يشير انخفاض متوسط مرونة التسعير الموسمي إلى أن الشركات لا تستغل التغيرات الموسمية في الطلب بشكل فعال لتحسين الإيرادات، ربما بسبب عدم توفر بيانات تاريخية دقيقة أو غياب تحليلات مرونة الطلب الموسمية. كما أن تخصيص تكاليف التسويق في التسعير لا يزال عند مستوى "أوافق" دون "أوافق بشدة"، مما يعكس تحديات في ربط

نفقات التسويق بهيكل التسعير بشكل منهجي، وهو ما يتسق مع ضعف قياس تكاليف الخدمات الذي ظهر في المحور الأول.

باقي العبارات (مرونة الطلب السعرية، علاقة الجودة بالسعر، هيكل هوامش الربح وفق خلق القيمة، أثر تكاليف التوزيع، دمج العبء الضريبي، تأثير التضخم) حظيت بمتوسطات تراوحت بين (4.25) و (4.50) وجميعها في مستوى "أوافق بشدة"، مما يؤكد وجود وعي واسع بأهمية هذه العوامل في ترشيد التسعير، لكن بدرجات متفاوتة من التطبيق العملي.

يخلص مما سبق إلى أن الشركات الصناعية السودانية تمتلك ممارسات جيدة في مجالات التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، وإدراك قيمة العميل، وتحليل البيئة التنافسية، ومراقبة ردود فعل السوق، ودمج العبء الضريبي وتأثير التضخم. غير أنها لا تزال تواجه قصوراً في جانبين مهمين: أولاً تحليل مرونة التسعير الموسمي كأداة لزيادة الإيرادات، وثانياً تخصيص تكاليف التسويق بشكل فعال في هيكل التسعير. هذا القصور قد يؤدي إلى ضياع فرص لتحسين الهوامش في فترات الذروة الموسمية، وإلى تسعير غير دقيق لا يعكس القيمة الحقيقية التي تولدها جهود التسويق. توصي الدراسة بتبني نماذج تحليل بيانات متقدمة لقياس المرونة السعرية موسمياً، وتطوير أنظمة لتخصيص تكاليف التسويق على أساس الأنشطة (ABC)، وتعزيز الربط بين استراتيجيات التسعير والتسويق لتحقيق أقصى عائد.

4. اختبار الفرضيات

أ. اختبار الفرضية الأولى

في إطار التحقق من صحة الفرضيات، يتم اختبار الفرضية الأولى التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجتمعات التكلفة وترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية، والجدول (4) يوضح ذلك:

الجدول (4) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الأولى

نموذج الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل
النموذج	0.210	0.044	0.036
التباين (ANOVA)	قيمة (F)	مستوى المعنوية (Sig.)	
النموذج	5.650	0.019	
معاملات الانحدار	قيمة المعامل (B)	قيمة (T)	مستوى المعنوية (Sig.)
الثابت	3.555	10.350	0.000
مجمعات التكلفة	0.193	2.377	0.019

المصدر: إعداد الباحثان، من بيانات الدراسة الميدانية، 2026م

يُظهر تحليل الانحدار في الجدول (4) وجود علاقة إيجابية ضعيفة ودالة إحصائياً بين مجتمعات التكلفة وترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية. فقد بلغ معامل الارتباط ($R = 0.210$)، وهو قيمة ضعيفة تشير إلى وجود ارتباط ضعيف بين المتغيرين. وبلغ معامل التحديد ($R^2 = 0.044$)، مما يعني أن تحليل مجتمعات التكلفة (مراكز التكلفة، تكاليف الصيانة الوقائية، كفاءة مراكز التخزين، التكاليف الإدارية) يفسر ما نسبته 4.4% فقط من التباين الحاصل في

ترشيد قرارات التسعير، وهي أقل نسبة تفسير بين جميع أبعاد المحور الأول على التسعير. وبلغ معامل التحديد المعدل ($\text{Adjusted R Square} = 0.036$)، مما يؤكد ضعف النموذج. أما نتائج تحليل التباين (ANOVA) فقد أظهرت أن النموذج ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)، حيث بلغت قيمة ($F = 5.650$) بمستوى معنوية ($\text{Sig.} = 0.019$) وهو أقل من 0.05. وبالنسبة لمعاملات الانحدار، فقد بلغت قيمة الثابت ($B = 3.555$) مع قيمة ($T = 10.350$) ومستوى معنوية ($\text{Sig.} = 0.000$). أما معامل الانحدار لبعد مجتمعات التكلفة فقد بلغ ($B = 0.193$) وهو موجب، مع قيمة ($T = 2.377$) ومستوى معنوية ($\text{Sig.} = 0.019$)، مما يؤكد أن كل وحدة زيادة في تحليل مجتمعات التكلفة تؤدي إلى تحسن بمقدار 0.193 وحدة فقط في ترشيد قرارات التسعير. تدعم هذه النتائج قبول الفرضية الأولى ولكن بأضعف تأثير بين الأبعاد، مما يؤكد أن تخصيص التكاليف لمراكز التكلفة المختلفة له تأثير محدود جداً على قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية.

ب. اختبار الفرضية الثانية

في إطار التحقق من صحة الفرضيات، يتم اختبار الفرضية الثانية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس التكلفة وترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية، والجدول (5) يوضح ذلك:

الجدول (5) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الثانية

نموذج الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل
النموذج	0.437	0.191	0.185
التباين (ANOVA)	قيمة (F)	مستوى المعنوية (Sig.)	
النموذج	29.105	0.000	
معاملات الانحدار	قيمة المعامل (B)	قيمة (T)	مستوى المعنوية (Sig.)
الثابت	2.526	7.367	0.000
قياس التكلفة	0.423	5.395	0.000

المصدر: إعداد الباحثان، من بيانات الدراسة الميدانية، 2026م

يُظهر تحليل الانحدار في الجدول (5) وجود علاقة إيجابية متوسطة ودالة إحصائياً بين قياس التكلفة وترشيد قرارات التسعير في الشركات الصناعية السودانية. فقد بلغ معامل الارتباط ($R = 0.437$)، وهو قيمة متوسطة تشير إلى وجود ارتباط متوسط بين المتغيرين. وبلغ معامل التحديد ($R^2 = 0.191$)، مما يعني أن دقة قياس التكلفة (تكلفة الوحدات المنتجة، ساعات العمل، الطلبات، الجودة، الفاقد، النقل) يفسر ما نسبته 19.1% من التباين الحاصل في ترشيد قرارات التسعير، وهي نسبة تفسير متوسطة إلى محدودة، وتأتي في المرتبة الثانية بعد طبيعة التكلفة. وبلغ معامل التحديد المعدل ($\text{Adjusted R Square} = 0.185$)، مما يؤكد ملاءمة النموذج. أما نتائج تحليل التباين (ANOVA) فقد أظهرت أن النموذج ذو دلالة إحصائية عالية، حيث بلغت قيمة ($F = 29.105$) بمستوى معنوية ($\text{Sig.} = 0.000$). وبالنسبة لمعاملات الانحدار، فقد بلغت قيمة الثابت ($B = 2.526$) مع قيمة ($T = 7.367$) ومستوى معنوية ($\text{Sig.} = 0.000$). أما معامل الانحدار لبعد قياس التكلفة فقد بلغ ($B = 0.423$) وهو موجب، مع قيمة ($T = 5.395$) ومستوى معنوية ($\text{Sig.} = 0.000$)، مما يؤكد أن كل وحدة زيادة في دقة قياس التكلفة تؤدي إلى تحسن بمقدار 0.423 وحدة في

ترشيد قرارات التسعير. تدعم هذه النتائج قبول الفرضية الثانية بقوة تأثير متوسطة، وتؤكد أن دقة قياس التكاليف تسهم في تحسين قرارات التسعير، ولكن تأثيرها أقل من تأثير طبيعة التكلفة.

خاتمة:

خلصت هذه الدراسة إلى اختبار دور المحاسبة عن استهلاك الموارد بأبعادها (مجمعات التكلفة وقياس التكلفة) في ترشيد قرارات التسعير بالشركات الصناعية السودانية، حيث اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي وجمعت البيانات من عينة قصدية من العاملين في الإدارات المالية والمحاسبية بأربع شركات صناعية كبرى، وتم تحليلها باستخدام الانحدار الخطي البسيط ومعامل ارتباط بيرسون. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

1. أثبتت النتائج وجود علاقة إيجابية ضعيفة ودالة إحصائياً بين تحليل مجمعات التكلفة وترشيد قرارات التسعير، وكان هذا البعد الأقل تأثيراً على التسعير.
2. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية متوسطة ودالة إحصائياً بين دقة قياس التكلفة وترشيد قرارات التسعير، وجاء في المرتبة الأولى من حيث قوة التأثير.
3. عزز تطوير نماذج قياس تكلفة الوحدات المنتجة وتطوير معايير لقياس تكاليف الجودة من دقة معلومات التكلفة، مما انعكس إيجاباً على الرقابة على الأداء الإنتاجي.
4. ساعد تطوير منهجيات دقيقة لقياس تكلفة الطلبات وتقويم تكاليف الفاقد والتالف بشكل دوري في خفض الهدر وتحسين كفاءة استخدام الموارد الإنتاجية.
5. ساهم تطوير نماذج تسعير قائمة على التكلفة المستهدفة وتطوير إطار تسعير قائم على إدراك قيمة العميل في ترشيد قرارات التسعير وجعلها أكثر توافقاً مع السوق.
6. ساعد تحليل بيئة التسعير التنافسية ومراقبة ردود الفعل التنافسية في السوق على تحسين استراتيجيات التسعير وزيادة قدرة الشركات على التكيف مع متغيرات المنافسة.
7. عزز دمج العبء الضريبي في استراتيجيات التسعير طويلة الأجل وتحليل تأثير التضخم على سياسات التسعير من استدامة القرارات التسعيرية ومرونتها في مواجهة المتغيرات الاقتصادية.
8. كشفت النتائج أن قياس تكاليف الخدمات المساندة (كالخدمات المقدمة والنقل والتوزيع) لا يحظى بالدقة نفسها التي يحظى بها قياس التكاليف الإنتاجية، كما أن تقويم كفاءة مراكز تكلفة التخزين وتحليل هيكل التكاليف الإدارية وفق القيمة المضافة يمثلان تحديات تواجه الشركات.
9. أظهرت النتائج أن تحليل مرونة التسعير الموسمي وتطوير منهجيات استبدال المواد بناءً على التكلفة كانا من أقل الممارسات انتشاراً، مما يشير إلى ضعف في استغلال الفرص الموسمية لتحسين الإيرادات وغياب دراسات جدوى موضوعية لاستبدال المدخلات.

بناءً على النتائج المتوصل إليها، يوصي الباحثان بالآتي:

1. إعادة هيكلة مجتمعات التكلفة ومراكز التكلفة لتتوافق بشكل أدق مع استراتيجيات الشركات، مع تطوير مؤشرات أداء خاصة لتقييم كفاءة مراكز التخزين وتحليل التكاليف الإدارية وفقاً للقيمة المضافة، لرفع مستوى تأثير تحليل مجتمعات التكلفة على ترشيد قرارات التسعير.
2. العمل على تطوير منهجيات متكاملة لقياس تكاليف الخدمات المساندة (كالخدمات المقدمة، النقل، والتوزيع) بما يتوافق مع دقة قياس التكاليف الإنتاجية، مع وضع معايير واضحة لتقييم كفاءة هذه الخدمات ودورها في هيكل التكلفة الكلي، ومعالجة الفجوة في دقة قياسها.
3. الاستفادة من الممارسات المتقدمة في قياس تكاليف الجودة وتطوير نماذج قياس تكلفة الوحدات المنتجة والطلبات، مع تعزيز الرقابة الدورية على تكاليف الفاقد والتالف، بما ينعكس إيجاباً على دقة المعلومات التكلفة وجودة الرقابة على الأداء الإنتاجي.
4. اعتماد نماذج تسعير قائمة على التكلفة المستهدفة وإطار تسعير يراعي إدراك قيمة العميل، مع دمج تحليل بيئة التسعير التنافسية ومراقبة ردود الفعل التنافسية بشكل مستمر، لتحسين استراتيجيات التسعير وزيادة قدرة الشركات على التكيف مع متغيرات السوق.
5. تضمين العبء الضريبي وتحليل تأثير التضخم في صياغة استراتيجيات التسعير طويلة الأجل، لتعزيز استدامة القرارات التسعيرية ومرونتها في مواجهة المتغيرات الاقتصادية الكلية.
6. تطوير منهجيات لتحليل مرونة التسعير الموسمي واستغلال الفرص الموسمية لتحسين الإيرادات، مع إجراء دراسات جدوى موضوعية لاستبدال المواد الخام بناءً على تحليل التكلفة والعائد، بما يساهم في خفض التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية، ومعالجة الممارسات الأقل انتشاراً في هذا المجال.

قائمة مراجع

✓ المؤلفات:

Kotler, P., & others. (2006). *Marketing management*. Pearson Education France.

✓ الأطروحات:

الدفن، محمد عمر محمد. (2013). *تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد-دراسة تطبيقية* [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة طنطا، كلية التجارة، طنطا.

✓ المقالات:

بن الدين امحمد، بنو مجيد. (2019). مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية - دراسة تطبيقية بالشركة الجزائرية للتأمين - CAAT وكالة أدرار. *مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية*، 8(5)، 487-461.

شاسوار، ن. ج.، ومصطفى، ب. خ. (2022). دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض تكلفة الخدمة الصحية دراسة ميدانية على عينة من المستشفيات الخاصة في مدينة السليمانية. *مجلة تكرير للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 18(57)، 1. <https://doi.org/10.25130/tjaes.18.57.1.17340-320>.

- حمودة، منال محمد كامل، والتمالي، مرام عبد الرحمن معوض. (2023). أثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على تخفيض التكاليف البيئية: دراسة ميدانية على شركات المساهمة الصناعية السعودية. *المجلة العربية للأدب والدراسات الإنسانية*، 7 (26)، 415-295650446. <https://doi.org/10.21608/ajahs.2023.295650446-415>.
- بن سويس، عثمان، وبن خليفة، حمزة. (2023). دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير - دراسة حالة مؤسسة ملينة القصر القديم بالمنطقة الجائز. *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة*، 6 (1)، 219-234.
- فرج، داليا المغوري رزق فرج، والبسطوي، مروه أحمد عبد الرحمن، وشاهين، عبد الحميد أحمد أحمد، وشحاته، محمد موسى. (2024). استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز الميزة التنافسية "دراسة تطبيقية". *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، 16 (4)، 1-111936. <https://doi.org/10.21608/masf.2024.295936.111936-1>.
- عبد الجواد، سماح ممدوح يحي، وفودة، شوقي السيد السيد، وعساف، سوسن فوزي محمد. (2026). أثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد الموجه بالوقت في إختيار أفضل الموردين في الشركات الصناعية المصرية: دراسة ميدانية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، 12 (24)، 940-940. <https://doi.org/10.21608/csj.2026.460050.1709983>.
- أبو شعيشع، مختار إسماعيل، وزيدان، عبد العزيز محمد أيوب. (2013). دراسة تحليلية للمحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، العدد الثاني، ص ص 45-78.
- أحمد، علي مجاهد. (2019). إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، العدد 7، ص ص 435-470.
- الحوالي، خالد حسين صالح. (2013). دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلد الرابع، العدد 1، ص ص 75-110.
- الدبس، محمد هيثم. (2015). إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد RCA في المنشآت الصناعية السورية. *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية*، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، المجلد 33، العدد 37، ص ص 321-340.
- الغوري، علي مجدي سعد. (2010). المحاسبة عن استهلاك الموارد. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد 34، العدد 2، ص ص 350-380.
- الصغير، محمد السيد محمد. (2011). إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية. *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، جامعة سوهاج، كلية التجارة، العدد 1، ص ص 80-110.
- رشدي، سلوى حسين، و عبد الحافظ، عيبر أحمد. (2018). أثر التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظرية القيود على ترشيد استخدام الموارد: نموذج مقترح. *المؤتمر العلمي الدولي الثاني للبيئة والتنمية المستدامة وخدمة المجتمع*، جامعة الأزهر الشريف، القاهرة، مارس 2018.

- شاهين، محمد أحمد. (2010). دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المتقدمة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد 4، الجزء 1، ص ص 225-280.
- علي، صالح حامد محمد. (2016). واقع تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الشركات الصناعية السودانية. *مجلة العلوم الإدارية*، جامعة العلوم والتقانة، كلية العلوم الإدارية، العدد 1، ص ص 165-185.
- علي، يارا سعيد. (2014). المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة. *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة القاهرة، كلية التجارة، عدد خاص، الجزء الثاني، ص ص 750-780.
- كيوان، راندا موسى. (2013). استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد 2، ص ص 1100-1140.
- نجم، بصيرة مجيد، و سعيد، يمان عثمان. (2021). التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر بهدف تحقيق التنمية المستدامة. *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 17، العدد 56، ص ص 90-110.
- Clinton, B. D., & Keys, D. E. (2001). Resources consumption accounting: The next generation of cost management systems. *Focus Magazine*, (5), 20-26.
- Van Der Merwe, A., & Keys, D. E. (2002). The case for resources consumption accounting. *Strategic Finance*, 83(10), 30-36.
- White, L. (2009). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 20(3), 73-80.
- أحمد، محمد عبد رب النبي أحمد. (2024). تأثير السياسة النقدية على آليات التسعير في مصر - دراسة قياسية حتى عام 2023. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلد 25، العدد 3، ص ص 200-240.
- الأمين، هبة محمد نور عوض الله. (2025). التكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية. *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية*، المجلد 6، العدد 1، ص ص 10-25.
- السعدون، هشام ناصر سعود، و أبو رغيف، إسماعيل عباس منهل. (2025). مدخل محاسبة استهلاك الموارد: طبيعته، مكوناته، خطوات تطبيقه. *مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد 16، العدد 55، ص ص 1260-1290.
- السوافيري، فتحي رزق سالم. (2023). استخدام نموذج محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمات التعليمية للطلاب الجامعيين. *مجلة جامعة الإسراء للعلوم الإنسانية*، المجلد 14، ص ص 25-45.
- السوالم، صلاح الدين، خوجة، هشام طراد، و رحالية، بلال. (2021). أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير: دراسة حالة مطاحن بالغيث الكبرى - سوق أهراس. *مجلة رماح للبحوث والدراسات*، جامعة سوق أهراس، كلية الاقتصاد، العدد 54، ص ص 250-280.
- الغندور، سعد سامي فتحي. (2023). استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تعزيز نظم معلومات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة: دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، القاهرة، المجلد 4، العدد 2، ص ص 1460-1500.

- حميدة، عيد محمود، حجازي، وفاء يحيى أحمد، و عبد الوهاب، سيد شريف. (2023). دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تطوير مناهج نظام التكاليف لتلبية متطلبات الإدارة الاستراتيجية. *مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، الإسكندرية*، ص ص 20-45.
- خطاب، محمد شحاتة. (2009). إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة*، ص ص 130-165.
- مالك، ياسر صاحب. (2019). أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير. *مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية، النجف*، ص ص 5-20.
- يعقوب، فيحاء عبد الله، و بجاي، امتثال رشيد. (2017). تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير: بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص. *مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 12، العدد 41، ص ص 18-35*.
- Clinton, B. D., & Webber, S. A. (2004). RCA at Clopay. *Strategic Finance*, 86(4), 21-28.
- Balakrishnan, R., Labro, E., & Sivaramakrishnan, K. (2012). Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 1). *Accounting Horizons*, 26(1), 1-20.

✓ مواقع الانترنت:

- White, L. R. (2013). RCA news and updates (Second Quarter). Retrieved from <http://www.rcainstitute.org/rca>
- Van Der Merwe, A. (2011). *Resources consumption accounting (RCA)*. Retrieved from <http://www.rcainstitute.org/rca>