

دور ادارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية في الجامعات الخاصة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد احمد عبدالعليم اسماعيل محمد

الملخص :

مع تزايد التطورات المعاصرة في الأنظمة الاقتصادية والتكنولوجية والسياسية ووقوف أنظمة محاسبة التكاليف عاجزة عن ملاحقة هذه التطورات، حتي أصبحت نظم محاسبة التكاليف التقليدية مضلله لمستخدميها الأمر الذي أدى إلى ضرورة الاتجاه إلى تطوير نظم محاسبة التكاليف المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية.

وتقدم هذه الدراسة محاولة لتحسين عملية إدارة التكلفة بالجامعات الخاصة ودعم قدرتها التنافسية من خلال استخدام احدي أحدث نظم إدارة التكلفة وهو مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد والذي يعد الجيل القادم لإدارة التكلفة ويعتبر أيضا احد الحلول المقترحة لمواجهة القصور الموجود في النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف، وفي سبيل تحقيق ذلك قام الباحث بالقيام بما يلي:

- ١- عرض مفهوم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.
- ٢- التعرف على دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكاليف.
- ٣- التعرف على دور نظم إدارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية.
- ٤- وضع إطار مقترح لدعم القدرة التنافسية بالجامعات الخاصة من خلال استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

Abstract:

As modern developments in economic, technological and political systems and the establishment of cost accounting systems have been unable to track these developments, traditional cost accounting systems have become misleading to their users, leading to the need to develop cost accounting systems used in economic institutions.

This study is an attempt to improve the cost management process in private universities and to support their competitiveness through the use of one of the latest cost management systems. This is the next generation of cost management. It is also one of the proposed solutions to the shortcomings of traditional cost accounting systems. The researcher did the following:

1. Introducing the concept of accounting input on the consumption of resources.
2. To recognize the role of accounting input on resource consumption in cost management.
3. Identify the role of cost management systems in supporting competitiveness.
4. Develop a proposed framework to support the competitiveness of private universities through the use of the resource consumption accounting portal.

المقدمة :

لقد تزايد الاهتمام في الفترة الأخيرة بقطاع الخدمات التعليمية وخاصة التعليم الجامعي باعتباره إحدى أهم القطاعات التي تساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وفي هذا السياق فإن الجامعات بصفة عامة وتحديدًا الجامعات الخاصة تسعى دئماً إلى تحسين جودة مخرجات العملية التعليمية لديها وبالشكل الذي يؤدي إلى زيادة قدرتها التنافسية محلياً ودولياً، ومع ارتفاع أسعار الجامعات الخاصة وزيادة حدة المنافسة أصبحت تلك الجامعات في حاجة إلى معلومات تكاليفية ملائمة ودقيقة لكي تساعد المديرين على اتخاذ القرارات.

وفي إطار العمل على تطوير أنظمة محاسبة التكاليف فقد أسفرت الجهود البحثية عن تقديم العديد من المداخل الحديثة في مجال محاسبة التكاليف وبما يجعلها قادرة دائماً على التكيف والابتكار في تلبية احتياجات وتطورات بيئة الأعمال، ومن أهم تلك النظم والمداخل: محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)، والتكلفة المستهدفة (TC)، وتكاليف دورة حياة المنتج (LCC)، وإدارة الجودة الشاملة (TQM)، نظرية القيود (TOC)، وبطاقة قياس الأداء المتوازن (BSC)، إدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM)، وأخيراً مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وغيرها من الأساليب ونظم ومداخل إدارة التكلفة.

ويعد مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد Recourse Consumption Accounting (RCA) الجيل القادم في نظم إدارة التكلفة حيث يهدف إلى توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة كما يقدم معلومات جوهرية عن العلاقات المتداخلة بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض، ومن ثم كان مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد استجابة للتطورات في بيئة الأعمال، حيث انه يدمج بين مزايا التكلفة على أساس النشاط (ABC) ومدخل التكلفة الألمانية (GPK) ويعمل على قياس تكلفة المنتج ويزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة.

ومن هذا المنطلق فإن الباحث يسعى في هذه الدراسة إلى استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد باعتباره أحدث نظم إدارة التكلفة في إدارة تكاليف الجامعات الخاصة لتلبية احتياجات مديري الجامعات الخاصة وتوفير المعلومات التكاليفية الهامة التي يحتاجها مديري تلك الجامعات بهدف تدعيم القدرة التنافسية.

أولاً: الدراسات السابقة

- عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد:

١- دراسة (شاهين، ٢٠١٠) بعنوان:

"دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير محاسبة التكاليف على أساس النشاط، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة كالتالي:

- على الرغم من المزايا التي يوفرها محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) إلا أن هناك العديد من الانتقادات التي وجهت إليه مما أدى إلى البحث لتطويره.
- يعتبر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد أحد أهم النماذج المقترحة لتطوير التكلفة على أساس النشاط.
- مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يجمع بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل ويفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية.
- يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في أنه يظهر تكاليف الموارد العاطلة ويفصلها عن التكاليف المحملة على المنتجات، بالشكل الذي يجعل إدارة المنشأة في

موقف أفضل للتخطيط وتوزيع الموارد على الاستخدامات المتعددة من منتجات المنشأة المختلفة.

٢- دراسة (الشهاوي، ٢٠١٤) بعنوان:

"مدى فعالية نموذج محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في قياس التكلفة، وتحقيق دقة وعدالة أكثر في تحديد تكلفة المنتج وتوفير معلومات تفصيلية عن طاقة الموارد المستخدمة والعاطلة، وقد أوضحت نتائج الدراسة الآتي:

- يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بتحقيق العدالة في تحميل التكاليف على المنتجات بسبب اتباعه مدخل النظرية المستغلة، حيث لا يترك عنصر استفاد منه الإنتاج إلا ويحمل عليه، ويفصل الطاقة العاطلة عن تكاليف المنتجات، مما ينعكس على منفعة معلومات التكلفة ودعم اتخاذ القرارات.
- يوفر نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد المعلومات المالية وغير المالية من خلال نموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية.
- إن تطبيق النموذج بنجاح يحقق هدفين هما تعظيم منفعة معلومات التكلفة بغرض تسعير المنتجات بأسعار عادلة والهدف الثاني تحليل وإدارة الطاقة وخاصة العاطلة وتعزيز المحتوى المعلوماتي للتقارير التي تقدم للإدارة بشأنها لمعرفة أسبابها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها.
- ضرورة العمل على تطوير مداخل إدارة التكلفة وتطبيق الأساليب الحديثة في مجال قياس التكلفة.

٣- دراسة (Perkins & Stovall,2011) بعنوان:

“Resource Consumption Accounting- Where Does It Fit”

هدفت الدراسة إلى توضيح الخصائص المميزة لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) ومحاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظرية القيود (TOC) بالمقارنة مع النظام التقليدي واعتمدت الدراسة على المقارنة بين المداخل الأربعة، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يجب على المنشأة قبل أن تتبنى أي مدخل لمحاسبة التكاليف أن تدرك ماهي المداخل البديلة المتوافرة، وماهي نقاط القوة والضعف لكل مدخل.
 - التفوق النظري والعملي لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) حيث يجمع بين تحليل الأنشطة والمعرفة المفصلة لطاقات الموارد.
 - يبدو أن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد أكثر ملائمة لوظيفة التخطيط والرقابة من خلال إعداد الموازنات المرنة على مستوى الموارد.
 - يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بقدرته على تحليل الانحرافات بحيث يكون قادرا على تحليل التغيرات في استغلال الطاقة عند مستوى الموارد.
- ٤- دراسة (OKUTMUS,2015) بعنوان:

“Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in a Glass Factory”

تناولت هذه الدراسة تحديد تكاليف التشغيل باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وتحديد الطاقات العاطلة بالتطبيق في مصانع للزجاج، وكانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها كالتالي:

- إن نظم محاسبة التكاليف التقليدية أصبحت غير ملائمة في ظل العولمة والمنافسة العالمية والتكنولوجيا المتطورة وانخفاض تكاليف العمالة المباشرة، ومن ثم كان التحول إلى المداخل الجديدة والتي توفر بيانات تكاليفية أكثر دقة، وأحد أهم هذه

- المدخل هو مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد الذي يجمع بين محاسبة التكاليف علي أساس النشاط(ABC) ومحاسبة التكاليف الألمانية(GPK).
- إن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يوفر معلومات ملائمة ودقيقة للمديرين لاتخاذ قراراتهم الإدارية من خلال قدرته على تحديد الطاقة العاطلة.
 - ضرورة إجراء المزيد من الدراسات والبحوث الأكاديمية لدمج مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد مع الأساليب الأخرى للتكاليف وتطبيقه على نفس القطاع الذي طبقت عليه هذه الدراسة ومقارنة النتائج.
- ٥- دراسة (عبدالقادر، ٢٠١٨)

"إطار مقترح لتطوير محاسبة استهلاك الموارد في ضوء دورة حياة المنتج وسياسة الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقيق المزايا التنافسية في منشآت الأعمال المصرية"

تهدف الدراسة إلى صياغة إطار مقترح لتطوير مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد من خلال تكامله مع نظام إنتاج الخالي من الفاقد بهدف ترشيد استهلاك الموارد المتاحة وتحقيق المزايا التنافسية لمنشآت الأعمال، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يعتبر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد احد الاتجاهات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، فهو يقدم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة، حيث يعد مدخلا كاملا وشاملا لإدارة التكلفة.
- يحقق تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد العديد من المزايا عند تطبيقه في منشآت الأعمال ومنها: تحقيق دقة أكبر في تتبع التكاليف، تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وبالتالي قدرة أفضل على تخطيط الموارد والسيطرة على الطاقة العاطلة والتوجيه السليم لها.
- يعتبر نظام الإنتاج الخالي من الفاقد من أهم المداخل المستحدثة في مجال المحاسبة الإدارية الذي يتوجه نحو الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتطوير نظام الإنتاجية

- وإحداث تحسينات مادية ومستمرة في المنتجات المقدمة للعملاء وتحقيق المزايا التنافسية لمنشآت الأعمال.
- تتمثل آثار التكامل بين المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكلفة دورة حياة المنتج في تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ دورة حياة المنتج والعلاقات بين المراحل وكذلك تدعيم القيمة المضافة للعملاء.
 - يتم تحقيق المزايا التنافسية من خلال التكامل بين المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام إنتاج الخالي من الفاقد بحيث يمكن الاستفادة من نقاط القوة في كل منهما لتحقيق دقة أفضل في قياس التكلفة والتخلص من الفاقد بجميع أنواعه والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة مع الحفاظ على جودة المنتج.
 - توصي الدراسة بضرورة اهتمام المنشآت بتطوير نظام تكاليفها من أجل الوصول إلى القياس الدقيق للتكلفة في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة.
- عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بمجال إدارة تكاليف الجامعات
١- دراسة (Araújo, & Gonçalves, 2014) بعنوان:
- “Costing Systems for Use in Public Universities: The Brazilian and International Context”**
- تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية استخدام نظم تكاليف في الجامعات ودورها في عملية التخطيط وتخصيص الموارد، واقتراح النظام الأنسب للتطبيق في الجامعات وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
- معظم الجامعات البرازيلية والأوروبية تستخدم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط أو تسعي إلى تطبيقه.
 - إن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يساعد على التحديد الدقيق لتكلفة الطالب ويعتبر أداة فعالة لتقييم الأداء يوفر معلومات مفيدة لصانعي القرار وليس فقط للمحاسبين.

- يجب على المديرين أن يستخدموا مواردهم بشكل صحيح من أجل تجنب إهدارها واستغلالها أفضل ما يمكن.

يقترح الباحث استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت حيث يعتبره الباحث أكثر ملائمة لنشاط الجامعات.

٢- دراسة (زكي، ٢٠١٦) بعنوان:

"دراسة مقارنة لتطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM في جامعتي ولاية واشنطن وسات إدوارد والإفادة منها في جامعة بنها"

تتمثل أهداف هذه الدراسة في التعرف على ماهي إدارة التكاليف على أساس النشاط في قطاع التعليم الجامعي، وواقع إدارة التكاليف في جامعة بنها، والتعرف على تطبيقات جامعة ولاية واشنطن وجامعة ولاية سات إدوارد لمدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط، وتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين الجامعتين، والتوصل إلى مراحل وعوامل نجاح تطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط في جامعة بنها، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يعرف مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط بأنه أحد المدخل المتطورة في مجال المحاسبة الإدارية والذي يعتمد بشكل أساسي على المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) في اتخاذ القرارات الإدارية الاستراتيجية المتعلقة بفعالية التكلفة، وتقليل المصروفات الجامعية، وزيادة الإيرادات مع الحفاظ على مستوى جودة خدماتها وعملياتها ومخرجاتها.
- لقد اهتمت جامعة ولاية واشنطن بتطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط في برامج التعليم عن بعد، وساعدها تطبيق هذا المدخل على أن تركز بشكل أفضل على العمليات الوظيفية، بالإضافة إلى إجراء تطوير مستمر لكل من كفاءة وفعالية

- الدورات التعليمية، كما أن الجامعة تمكنت من إدارة مواردها المالية الخاصة بمنظومة التعليم عن بعد بكفاءة وفعالية، وتقليل التكاليف المبالغ فيها.
- لقد تم تطوير واستخدام مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط في جامعة سات إدوارد للفنون الحرة بوسط تكساس بغرض فحص أغراض التكلفة الخاصة بفرق الطلاب المختلفة، وقد أدى تطبيق هذا النموذج إلى أن الجامعة تمكنت من تحديد دقيق لتكلفة تعليم الطلاب في الفرق والمراحل الدراسية المختلفة، كما وفرت لقادة الجامعة وكلياتها المعلومات التي تفيد في تحسين رقابة التكلفة المؤسسية، وتخطيط أفضل للموازنات الجامعية.
 - تمثلت عوامل نجاح تطبيق مدخل إدارة التكلفة على أساس النشاط في جامعة بنها في دعم الإدارة العليا، توفير التدريب المناسب للعاملين على التعامل مع هذا المدخل وكيفية تطبيقه من خلال عقد المؤتمرات والندوات وورش العمل، توفير الحوافز المادية والمعنوية للكليات التي تحقق النجاح في تطبيق هذا المدخل، وضع خطة زمنية على مستوى الجامعة لتطبيق هذا المدخل.
 - يوصي الباحث بضرورة تطبيق مدخل إدارة التكاليف في جامعة بنها خاصة وفي الجامعات المصرية بصفة عامة، والاستفادة منه في تطوير الأداء المالي، وكذلك ضرورة إجراء المزيد من البحوث والدراسات العلمية التي تتناول نماذج وأساليب المحاسبة الإدارية المستحدثة، والتي يمكن الاستفادة منها في بيئة الجامعات المصرية.
- ٣- دراسة (Lima,2011) بعنوان:

“The Applicability of the Principles of Activity Based Costing System in a Higher Education Institution”

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير أنظمة التكاليف في مؤسسات التعليم العالي في البرتغال باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة كالتالي:

- غالبية الجامعات البرتغالية لاتزال تستخدم نظم محاسبة التكاليف التقليدية، وهذه النظم لا توفر لمدرء الجامعات بيانات موثوقة عن التكاليف، لذلك فإن الجامعات في حاجة إلى تطوير أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة لديها.
- يفضل استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في بعض الإدارات مثل خدمات دعم تكنولوجيا المعلومات والتسويق والاتصالات والمكتبة.
- الخدمات التمويلية وخدمات الصيانة والخدمات المساعدة تتمتع بخصائص تشغيلية معينة تجعل من الصعب تنفيذ نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط، لذلك يكون من الأفضل استخدام نظام أقرب إلى النظم التقليدية للتكاليف.

الإدارات الأخرى مثل الخدمات الإدارية ومكتب مساعدة الطلاب يكون كلا النظامين سواء نظم محاسبة التكاليف التقليدية أو نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط قابلا للتطبيق بها.

٤- دراسة (خطاب، ٢٠١٧) بعنوان:

"التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت وبطاقة القياس المتوازن للأداء لقياس تكاليف وإدارة أداء الخدمات التعليمية: دراسة ميدانية الجامعات السعودية"

يهدف الباحث في هذه الدراسة إلى دراسة أهمية استخدام الأساليب الحديثة لقياس تكاليف الخدمة التعليمية بمؤسسات التعليم العالي بالمملكة العربية السعودية وكيفية إدارة الأداء بفاعلية، من خلال وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت (TDABC) وبطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) لقياس تكاليف الخدمات التعليمية بالجامعات السعودية وقياس وإدارة الأداء بتلك الجامعات من أجل إدارة وتحسين وتطوير العملية التعليمية وتحقيق القدرة التنافسية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى أن استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت سيساعد المؤسسات التعليمية على حساب تكلفة الخدمة التعليمية بدقة أعلى.
- إن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت في الجامعات سوف يساعد إدارة الجامعات على إعداد التقارير المالية والإمداد بمعلومات تكاليفية دقيقة حيث أنه سوف يساعد في حساب تكلفة الطالب، وتكلفة المقرر الدراسي، وتكلفة البرنامج الدراسي.
- تشير أيضا نتائج الدراسة الميدانية أن تطبيق مؤسسات التعليم العالي بطاقة القياس المتوازن سيساعدها على قياس وإدارة الأداء بشكل أكثر فعالية.
- تعترف الجامعات السعودية أن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت (TDABC) وبطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) سيساعد في إدارة وتحسين وتطوير العملية التعليمية وتحقيق القدرة التنافسية والاعتمادات الأكاديمية للجودة بمؤسسات التعليم العالي.
- يوصي الباحث بضرورة الاهتمام بنظم التكاليف المستحدثة وأساليب قياس وإدارة متطورة في الجامعات.

التعليق على الدراسات السابقة:

- ١- بالرغم من تنوع الدراسات السابقة التي تناولت مدخل المحاسبة استهلاك الموارد أو إدارة تكاليف الجامعات إلا أن هذه الدراسات لم تتناول تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الجامعات.
- ٢- أوصت معظم الدراسات السابقة بضرورة إجراء دراسات مستقبلية لاستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنشآت الخدمية نظرا لقلّة الدراسات في هذا الاتجاه وهذا ما يسعى إليه الباحث في الدراسة الحالية.

- ٣- كما أوصت الدراسات السابقة في مجال إدارة تكاليف الجامعات بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية في مجال تطوير نظم إدارة التكلفة في الجامعات واستخدام نظم حديثة في إدارة تكاليف الجامعات.
- ٤- يحاول الباحث سد الفجوة البحثية في ندرة الدراسات التي تناولت تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنشآت الخدمية عن طريق دراسة استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في إدارة تكاليف الجامعات الخاصة.
- ٥- تعتبر هذه الدراسة استكمالاً للدراسات السابقة في محاولة للتوصل لنتائج جديدة عن طريق تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في بيئة مختلفة وباستخدام موضوع مختلف.
- ٦- تعتبر هذه الدراسة من أول الدراسات المصرية التي تناولت استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في الجامعات الخاصة.

ثانياً: مشكلة الدراسة

إن التطورات والتغيرات التي حدثت في تكنولوجيا المعلومات والتقنيات العالية في جميع المجالات وشدة المنافسة المحلية والعالمية جعلت نجاح الجامعات الخاصة واستمرارها في بيئة الأعمال يتوقف على مدى إمكانيتها في تقديم خدمات تعليمية بجودة عالية وأسعار مميزة، كما أدت تلك التطورات إلى تغيير في نوعية المعلومات الواجب توافرها بما يتسق مع تلك المتغيرات، مما يقتضى إعادة النظر في نظم إدارة التكلفة التي تستخدمها الجامعات الخاصة.

وفى ضوء ذلك برزت في الآونة الأخيرة العديد من الدراسات التي نادى بضرورة تطوير نظم التكاليف التقليدية، حيث تكمن مشكلة البحث في عدم قدرة أنظمة التكاليف التقليدية والتكلفة على أساس النشاط (ABC) في ظل التغيرات البيئية والتنافسية الجديدة على توفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد مديرين الجامعات الخاصة على اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة، الأمر الذى أدى إلى ظهور نموذج

المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) كأداة تكاليفية جديدة تستهدف زيادة فعالية إدارة التكلفة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة.

ومما سبق تتبلور مشكلة الدراسة في معرفة أثر استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة على تدعيم القدرة التنافسية بالجامعات الخاصة، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في الأسئلة البحثية التالية:-

١- ما هو دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة بالجامعات الخاصة؟

٢- هل يؤدي استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة تكاليف الجامعات الخاصة إلى تدعيم القدرة التنافسية بتلك الجامعات؟

ثالثاً: أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في محاولة تدعيم القدرة التنافسية للجامعات الخاصة وذلك من خلال استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد، وفي سبيل تحقيق الهدف الأساسي للدراسة لابد من تحقيق بعض الأهداف الفرعية التالية:

١- التعرف على نظم إدارة التكاليف المستخدمة بالجامعات ومدى الحاجة إلى تطويرها.

٢- عرض مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) باعتباره أحدث المداخل المستخدمة في إدارة التكلفة ويعالج القصور الموجود في الأنظمة التقليدية.

٣- التعرف على دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة تكاليف الجامعات الخاصة.

٤- التعرف على دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية بالجامعات الخاصة.

٥- تصميم إطار مقترح لدعم القدرة التنافسية بالجامعات الخاصة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

رابعاً: أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من الإسهامات العلمية والعملية التي سوف تضيفها الدراسة والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

١- أهمية علمية

١/١ تستند الدراسة أهميتها من أهمية موضوع إدارة التكلفة والسعي المستمر من قبل الباحثين والأكاديميين إلى تطوير نظم إدارة التكلفة وتقديم مداخل جديدة ومنها مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

٢/١ تكتسب الدراسة أهميتها في أنها تعد مساهمة أكاديمية نظراً لندرة الدراسات والبحوث المتخصصة إلى حد علم الباحث في استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة تكاليف الجامعات.

٣/١ حاجة الجامعات الخاصة إلى استخدام نظام محاسبة تكاليف يركز على الموارد بهدف استغلالها الاستغلال الأمثل لتقديم خدمات تعليمية بجودة عالية، وهذا هو محور اهتمام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

٢- أهمية عملية

١/٢ محاولة تقديم رؤية عن إمكانية استخدام الجامعات الخاصة لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد باعتباره أحدث نظم إدارة التكلفة والاستفادة من المزايا العديدة التي يوفرها هذا المدخل.

٢/٢ توفير معلومات تكاليفية تتسم بالدقة تساعد مديري الجامعات الخاصة على اتخاذ القرارات السليمة والتي تساعد في دعم القدرة التنافسية من خلال استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة.

خامسا: حدود الدراسة

- ١- تقتصر الدراسة على تناول مدخل محاسبة استهلاك الموارد بهدف تحقيق ميزة تنافسية وتخصيص أفضل لتكاليف الموارد المتاحة للجامعات الخاصة.
- ٢- تقتصر الدراسة على جامعة سيناء وجامعة ٦ أكتوبر باعتبارهم من أكبر الجامعات الخاصة العاملة في جمهورية مصر العربية.

سادسا: تقسيمات الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وتحقيقا لأهدافها تم توييب الدراسة إلى ما يلي:

أولا: مفهوم المحاسبة عن استهلاك الموارد

ثانيا: دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة بالجامعات

ثالثا: دعم القدرة التنافسية في الجامعات

رابعا: دور إدارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد

وفيما يلي عرض لتلك العناصر:

أولا: مفهوم المحاسبة عن استهلاك الموارد

تعددت وتنوعت المفاهيم والتعريفات لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد حيث أفادت (الكومي، ٢٠٠٧، ص:١٨٢) بأن نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA ما هو إلا أداة محاسبية لإدارة التكلفة نظرا لما يوفره من معلومات ملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة، بما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتجات، وبالتالي زيادة أرباح المنشآت ودعم مركزها التنافسي.

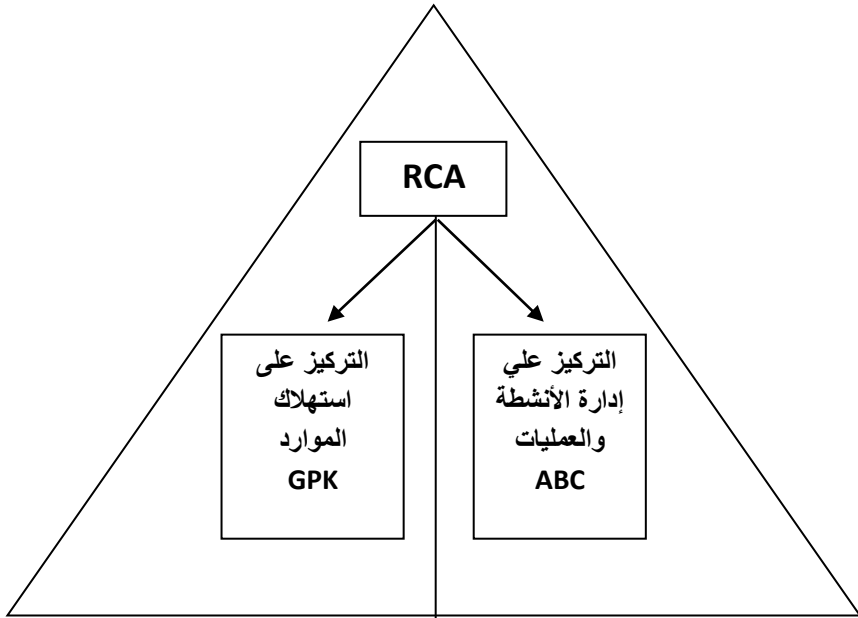
وأشارت (عبد الدايم، ٢٠١٤، ص:٧) انه يعد مدخلا لإدارة التكلفة من خلال الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة وعدم تحميل المنتجات بتكلفة الموارد غير المستخدمة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص تكلفة الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة (منتجات/ خدمات) التي استفادت منها، وتحديد الموارد غير المستغلة بهدف ترشيد تكاليفها والرقابة عليها مما يحقق خفض التكلفة ودعم المركز التنافسي للمنشأة.

كما عرفها (خطاب، ٢٠٠٩، ص:١٥٠) بأنها أداة من أدوات إدارة التكلفة، تعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة أغراض التكلفة مقاسة في شكل كمي، وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة، مع مراعاة العلاقات التشابكية المتداخلة بين الموارد، بحيث أن كل مورد قد يفيد مورد آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي مباشرة، وبالتالي هي تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة، ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة أو الزائدة.

ويرى (White, 2009, p.64) أن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد نموذجاً لقياس التكلفة مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف اللازمة لدعم عمليات اتخاذ القرارات بغرض تحسين الوضع التنافسي للمنشأة.

وقد عرفه (Clinton&webber, 2004, p.1) بأنه مدخلا شاملا للمحاسبة الإدارية وانه بمثابة الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة، حيث أنه يجمع بين مزايا إدارة التكلفة الألمانية (GPK) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بهدف توفير معلومات أكثر دقة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم (١) مفهوم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد

المصدر (White, 2009, p:7)

ومن خلال العرض السابق لمفهوم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يري الباحث أن هذا المدخل هو النموذج الأمثل لاستغلال الموارد وإدارة الطاقة العاطلة وينشأ من خلال الدمج بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام إدارة التكلفة الألماني (GBK)، بما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات بغرض دعم القدرة التنافسية للمنشأة.

ثانياً: دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة بالجامعات

يعتبر المحاسبة عن استهلاك الموارد من أهم المداخل الحديثة لإدارة التكلفة وقد تأسس بناء على الدمج بين مزايا نظام إدارة التكلفة الألمانية والتي تركز على الموارد مع مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط الذي يركز على الأنشطة بحيث يتم جمع هذه المزايا في نظام واحد لدعم القرارات، ويتجاوز نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد محاسبة التكاليف ليقدم معلومات هامة ودقيقة بشكل موحد داخل أنظمة التخطيط والإبلاغ في المنشأة، لتتبع وجمع أدق المعلومات ودمج المعلومات المالية وغير المالية بشكل فعال بما يدعم عمليات التحليل عند أدنى المستويات. (ناجي، ٢٠١٥، ص: ٨١)

كما أن إدارة التكلفة تعتبر بمثابة مجموعة من المفاهيم والنظم التي تستخدم لتوفير معلومات تكاليفية لمتخذي القرار، سواء ارتبطت هذه المعلومات بمجال قياس التكلفة أو الرقابة وتقييم الأداء لإضفاء الثقة والدقة والقابلية للمقارنة في ظل الأخذ في الاعتبار الظروف التنافسية المحيطة. (فودة، ٢٠٠٧، ص: ٢٠٩)

إن استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في الجامعات سوف يساعد على إدارة التكلفة من خلال قدرته على توفير المعلومات التالية: (الدفن، ٢٠١٣، ص: ١٠٨: ١١٣)، (White,2004,PP:10-13) ١

١- معلومات لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات

يمكن من خلال مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كنظام لإدارة التكلفة أن يوفر ثلاث أنواع من المعلومات لاتخاذ القرارات: (Tse& Gong, 2009, P:44)

● تخصيص التكاليف لأهداف التكلفة:

يتم تخصيص التكاليف بالاعتماد على كميات الموارد المستهلكة ويتم تحديد تدفق الموارد من مجمع الموارد إلى أهداف التكلفة مثل الخدمة التعليمية أو الطلبة، ويتم توفير رؤية واضحة

عن العلاقات السببية بين الموارد وبعضها البعض داخل الجامعة وتكون هذه العلاقات على مستوى الموارد الكمية ويتم ربطها بالتكاليف. (White, 2009, P.76)

● الربط بين مجتمعات الموارد ومجمعات التكاليف:

تستطيع الإدارة خفض تكلفة الخدمة التعليمية عن طريق التخلص أو الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ولذلك يوفر هذا المدخل معلومات للربط بين مجتمعات الموارد ومجمعات التكاليف، ويمكن للإدارة من تحسين الأداء وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

● كمية الطاقة العاطلة والتكاليف المرتبطة بها:

يستند مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد إلى مفهوم الطاقة النظرية ويوفر معلومات عن ثلاث أنواع من الطاقة هي الطاقة الإنتاجية والطاقة غير الإنتاجية والطاقة العاطلة.

٢- معلومات عن إدارة الطاقة

ينظر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد إلى الطاقة من خلال الموارد وليس من خلال الأنشطة ويشمل ذلك:

- الفهم الكامل لتكامل العمليات ومعلومات التكاليف الخاصة بطاقة الموارد والخاصة بالجامعة.
- الطاقة هي العنصر الحاكم لتعظيم موارد الجامعة (إنتاجية، غير إنتاجية، عاطلة)
- فهم طبيعة تكاليف طاقة الموارد (تكاليف تقديم الموارد، تكاليف استخدام الموارد)

كما أن عملية إدارة تكاليف الطاقة ليست جهداً منفرداً، ولكنها عملية متكاملة وهو ما يزيد من أهميتها حيث تبدأ ببناء نظام سليم لقياس تكاليف الموارد مروراً بتخطيط الاحتياجات من الموارد، تحليل عناصر الطاقة المتاحة، وصولاً إلى استخدام الأساليب الحديثة في التقرير عن الطاقة، كما أن أفضل السبل التي يمكن للمديرين أن

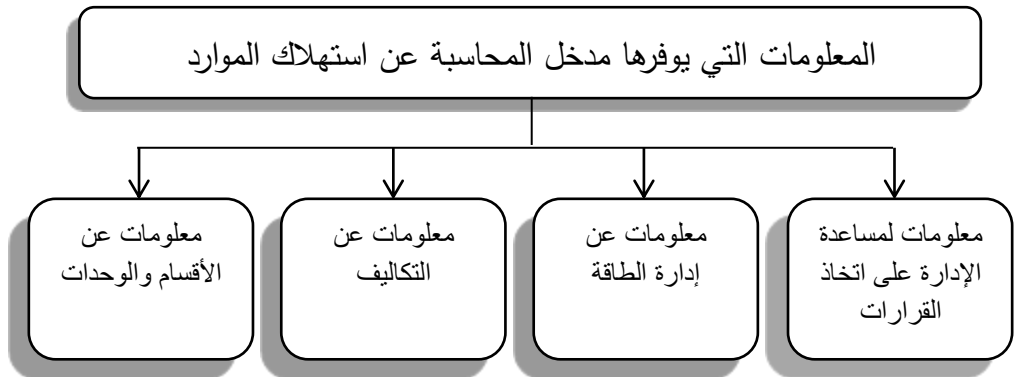
يستخدموها لخفض التكلفة وإدارة الطاقة العاطلة هو تحسين استغلال الموارد حتي لا يتحول هذا التوفير إلى طاقة عاطلة. (شاهين، ٢٠٠٦، ص:١٩٧)

٣- معلومات عن التكاليف

- التركيز على انعكاس طبيعة التكاليف الخاصة بالموارد الأساسية والعمليات والتي تعمل على خلق قيمة للطلبة بالجامعة.
- المحافظة على علاقة السبب والنتيجة بين الموارد والمخرجات لتوفير معلومات تكاليفية (تكاليف طاقة الموارد، تكاليف ثابتة، تكاليف تناسبية، تكاليف حدية) وإلقاء الضوء على التكاليف القابلة للتجنب والتكاليف الغير قابلة للتجنب.

٤- معلومات عن الأقسام أو الوحدات الفرعية

- معلومات لمقابلة التكاليف بالإيرادات.
- نموذج لعمليات الجامعة على مستوى الموارد كما أن المعلومات يمكن توضيحها من أبعاد مختلفة (تكاليف الخدمة التعليمية، تكلفة كل الأقسام بالكلية، تكلفة المادة، تكلفة الطالب، تكلفة الساعة التدريسية)



شكل رقم (٢) دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة
إعداد الباحث

ويتضح مما سبق أن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بني على فلسفة تضم مفهوم إدارة الطاقة وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة قدرة المنشأة على الإدارة الأفضل للموارد وبالتالي التعزيز من كفاءة إدارة التكلفة، وإن أداء أي نشاط ما هو إلا استخدام مجموعة من موارد معينة (الألات- أفراد- أموال...) بهدف إنتاج المخرجات النهائية أو جزء منها وبالتالي يجب أن تكون الموارد هي محور اهتمام أي مدخل للتكاليف بغرض الوصول إلى أفضل مستوي لإدارة التكلفة. (Perkins & Scott, 2011,) (P:47)

كما يري الباحث أن استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في الجامعات سوف يساعد على إدارة تكاليف تلك الجامعات من خلال قدرته على توفير معلومات مالية وغير مالية هامة والتي سوف تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الصحيحة وقدرته على إدارة الطاقة العاطلة والاستغلال الأمثل للموارد، كما أنه تغلب على القصور الموجود في أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، حيث يعتبر من أحدث نظم إدارة التكلفة، ومن ثم ضرورة قيام الجامعات باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد للاستفادة من المزايا العديدة التي يوفرها هذا المدخل وقدرته على إدارة التكلفة، كما أنه سوف يساعد علي دعم القدرة التنافسية وهذا ما سوف يتم دراسة في المبحث التالي.

ثالثاً: دعم القدرة التنافسية في الجامعات

إن مفهوم القدرة التنافسية في الجامعات "يمثل تفوق الجامعة على غيرها من الجامعات الأخرى من حيث قدرتها على امتلاك موارد مختلفة بداخلها وقدرتها على جذب الطلاب، وإكسابهم مهارات ومزايا تمكنهم من المنافسة في سوق العمل، مع تقديم خدمات للمجتمع بتقنية عالية الجودة وبأسعار أقل من منافسيها، وتحقيق لهم مستوي عالي من الرضا، مع الاستمرار في الاحتفاظ بجاذبيتها لعملائها ومساهمتها على المدى الطويل". (أمين، ٢٠١٧، ص: ٣٤)

كما أفاد (إبراهيم، ٢٠١٣، ص:٢١) أن الميزة التنافسية في الجامعات تعني "الكيفية التي تستطيع بها الجامعة أن تميز نفسها عن أقرانها ومنافسيها من الجامعات الأخرى، وتحقق لنفسها التفوق والتميز عليهم من خلال مجموعة من المهارات والتكنولوجيا والموارد والقدرات، التي تستطيع إدارة الجامعة تنسيقها واستثمارها لخلق قيم ومنافع للمستفيدين أعلى ما يحققه المنافسون، والسرعة في التجديد بحيث يصعب تقليدها وتأكيد حالة من التميز والاختلاف فيما بين الجامعة ومنافسيها".

ويري الباحث مما سبق أن القدرة التنافسية بالجامعات تعني قدرة الجامعة على اكتساب طلاب جدد مع المحافظة على الطلاب المتواجدين فعلياً من خلال قدرتها على تحقيق ميزة تنافسية تجعلها في المقدمة دائماً، ولكن تحقيق تلك القدرة للجامعات يحتاج إلى بعض المتطلبات التي يجب على الجامعة السعي لتحقيقها.

١- متطلبات دعم القدرة التنافسية في الجامعات

يمكن دعم القدرة التنافسية للجامعات من خلال التركيز على تحقيق المتطلبات التالية: (أمين، ٢٠١٧، ص، ٣٣)

- تقديم تخصصات ومجالات متنوعة تحقق رغبات واحتياجات الطلاب والمستفيدين وأهداف المجتمع في ظل التحديات المختلفة.
- تحقيق أعلى درجات الرضا للطلاب والمستفيدين من خدمات الجامعة.
- تطوير بيئة العمل الجامعي في جميع وحداته.
- منع الهدر أو الحد منه في الموارد المادية أو البشرية الملموسة أو غير الملموسة(الوقت).
- دعم استقلالية الجامعة من أجل ضمان تفوقها في تحقيق مركز تنافسي.
- الحد من السلوكية السلبية لدي جميع العاملين بالجامعة (مثل المحاباة أو الأنانية أو المحسوبية أو استغلال النفوذ... وغيرها)
- تشجيع الأبداع والتطوير في كل وحدات الجامعة.

- تطوير البنية التحتية والتكنولوجية للجامعة مع توجيه استثماراتها نحو تحقيق الميزة التنافسية.

ويتضح مما سبق أن دعم القدرة التنافسية بالجامعات يتطلب التركيز علي تحقيق العناصر السابقة حتي تتمكن الجامعة من كسب مركز تنافسي مقارنة بالمنافسين، ولكن تحقيق تلك العناصر لابد أن يتم وفقا لاستراتيجية معينة وهو ما سوف يتم عرضه في الفقرة التالية.

٢- استراتيجيات دعم القدرة التنافسية في الجامعات

يمكن دعم القدرة التنافسية في الجامعات من خلال تبني إحدى الاستراتيجيات التنافسية التالية (عمر، ٢٠٠٨، ص:١١)، (Johnson. G , Scholes. K,& (Whittington. R, 2008,P.224

١/٢ استراتيجية قيادة التكلفة Cost Leadership Strategy:

تهدف هذه الاستراتيجية إلى تقليل التكلفة إلى أدنى حد ممكن مع المحافظة على جودة مقبولة بالإضافة إلى تطوير الخدمة التعليمية بما لا يتعارض مع سياسة تقليل التكلفة، وفي سبيل تحقيق ذلك يترتب علي الجامعة الاعتماد على قاعدة بيانات متسعة تشمل تكاليف تقديم الخدمات التعليمية والجودة، والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف عموما والتكلفة لدي المنافسين وذلك للوصول إلى أفضل هيكل للتكاليف يتناسب مع الموقف التنافسي للجامعة.

٢/٢ استراتيجية التمييز Differentiation Strategy:

تهدف هذه الاستراتيجية إلى التمييز بتقديم منتجات أو خدمات فريدة مع محاولة تقليل التكلفة بما لا يتعارض مع سياسة التفرد أو التميز، وتتعدد مجالات هذه الاستراتيجية (خاطر، ٢٠١٥، ص:٢٤٨):

- التمييز على أساس التفوق الفني.
- التميز على أساس الجودة.
- التميز على أساس تقديم خدمات مساعدة أكبر للطلاب.
- التميز على أساس تقديم الخدمة قيمة أكبر للمستهلك نظير المبلغ المدفوع فيه.
- أنشطة التسويق والخدمات المقدمة للمستفيدين.

٣/٢ استراتيجية التركيز Focus Strategy:

تستند إلى استراتيجية قيادة التكلفة أو استراتيجية التمييز أو الاثنين معا لمستفيد معين أو جزء معين من المستفيدين أو سوق جغرافي معين أو قطاع معين به، أو بعني آخر أنها تقوم بالتركيز على شريحة أو شرائح محددة بما يمكن من تقديم خدمة متميزة لها من حيث الجودة أو السعر أو الاثنين معا، بهف الوصول إلي ميزة تنافسية.

يجب عند تطبيق احدي الاستراتيجيات السابقة مراعاة العناصر التالية: (عمر،

٢٠٠٨، ص: ١١)

- لا بد من تحديد الاستراتيجية التي سوف تتبعها الجامعة من الاستراتيجيات الرئيسية الثلاث كاتجاه عام حتى نستطيع استغلال الموارد والقدرات لتحقيقه.
- لا بد أن تحرص الجامعة على وجود ميزة تنافسية وأن تبحث في القدرات والموارد التي تمتلكها أو يمكن أن تبنيها أو تشتريها حتي تعرف كيف توظفها للحصول على ميزة تنافسية.
- يجب أن تحرص الجامعة على استمرارية الميزة التنافسية أطول فترة ممكنة وأن تخلق ميزات أخرى تحل محل الميزات التي قاربت على فقدان التأثير.
- لا بد أن تحاول الجامعة استغلال التغيرات الخارجية لخلق فرص تنافسية أو على الأقل لمواجهة الميزة التنافسية للجامعات الأخرى.
- لا بد أن تركز الجامعة على زيادة قدرتها ومواردها المرتبطة بالميزة التنافسية الحالية والمستقبلية.

• لابد من معرفة الوسائل العامة التي تؤدي إلى تقليل التكلفة والتميز.

ويري الباحث أن لابد على الجامعات أن تسعى دائما إلى دعم قدرتها التنافسية حتى تستطيع البقاء والاستمرارية علي جلب طلاب جدد في ظل المنافسة القوية في بيئة الجامعات، ويعتمد دعم القدرة التنافسية للجامعات على قدرة الجامعة على توفير ميزة تنافسية تجعلها في المقدمة دائما، وقدرتها على تخفيض تكاليفها مع الحفاظ على مستوي جودة البرامج التعليمية المقدمة، واختيار استراتيجية تنافسية مناسبة لها ولبينة العمل المحيطة بها.

كما يتضح أيضا مما سبق أن من ضمن متطلبات دعم القدرة التنافسية الوصول لسعر تنافسي عن طريق تخفيض التكاليف، ولن يتم ذلك إلا عن طريق استخدام نظم إدارة التكلفة التي تمكن من قياس التكاليف بشكل دقيق والرقابة عليها ومن ثم فإنها توفر للمديرين المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة وتخفيض التكاليف ومن ثم الوصول إلى سعر تنافسي، ومن هنا يتبين أهمية معرفة دور إدارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية

رابعاً: دور إدارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد

١- إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية

كما تم الإشارة أن إدارة التكلفة توفر المعلومات التي يحتاجها المديرين لاتخاذ القرارات وإدارة المنشأة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية عن التكاليف والإيرادات أو غير مالية حول الإنتاجية أو النوعية.

وقد عرف (Yoshikawa,2006) إدارة التكلفة بأنها "استخدام مجموعة من الأدوات لإدارة التكلفة بغرض إنتاج المنتج بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج للمستهلك في الوقت المناسب علاوة على خفض التكلفة بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة بالسوق"

كما عرف (أمين، ٢٠١٢) إدارة التكلفة بأنها "مجموعة من الإجراءات لتحقيق عمليات التخطيط والتخفيض والرقابة المستمرة على التكاليف، كما تركز على إجراء عمليات التحسين المستمر من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والاهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة".

وأضاف (Horngren,et, 2012) أن إدارة التكلفة هي الأنشطة التي يقوم بها المديرين لاستخدام الموارد من أجل زيادة القيمة المحققة للعملاء، ومن أجل تحقيق أهداف المنشأة، ولقد أوسع مفهوم إدارة التكلفة فلم يقتصر على خفض التكاليف ولكنها تشمل اتخاذ قرارات لإحداث أي تكاليف إضافية من شأنها أن تؤدي إلى زيادة رضا العملاء، تحسين الجودة، وتطوير منتجات جديدة بالإضافة إلى هدف تحسين الإيرادات والأرباح.

ويتبين من التعريفات السابقة لإدارة التكلفة أنها توفر البيانات والمعلومات التكاليفية الهامة التي تساعد الإدارة على اتخاذ العديد من القرارات التي تؤدي إلى دعم القدرة التنافسية للمنشأة، ومن ثم فإنها تعد وسيلة هامة لمساعدة الإدارة في دعم القدرة التنافسية للمنشأة.

ولقد ظهرت العديد من المحاولات للربط بين نظم التكاليف واستراتيجية المنشأة، بهدف تلبية احتياجات المنشأة ودعم القدرة التنافسية للمنتجات أو الخدمات وذلك من خلال مدخل جديد أطلق عليه "الإدارة الاستراتيجية للتكلفة". (كيوان، ٢٠١٥، ص:٥)

وتعتبر الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تطور لمفهوم إدارة التكلفة وذلك عندما ادخل عليه البعد الاستراتيجي في زيادة التكلفة وتميز المنتج والتركيز على منتج أو قطاع معين في السوق، وتعرف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بأنها منهج استراتيجي لإدارة التكلفة من خلال تطبيق العديد من نظم وأدوات المحاسبة الإدارية بغرض تخفيض التكلفة وتحليل الموقف التنافسي وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة. (أمين، ٢٠١٢، ص:٣٤)

وتمثل الهدف المنشود للإدارة الاستراتيجية للتكلفة في دعم الإدارة في مجال تحقيق الاستراتيجيات المختلفة سواء كانت هذه الاستراتيجيات قائمة على زيادة التكلفة أو التميز

عن المنافسين أو التركيز على أسواق أو عملاء جدد، وذلك لتمكين المنظمة من تحقيق ميزة تنافسية في التكلفة على المنافسين بشكل مستمر. (فودة، ٢٠٠٧، ص ٢٠٢)

ومن ثم فإن إدارة التكلفة تستطيع أن تحقق مجموعة من المميزات التي تساعد في تحقيق دعم القدرة تنافسية: (فودة، ٢٠٠٧، ص ٢٣٥: ٢٠٩)، (أمين، ٢٠١٢، ص: ٣٧: ٣٦)

- إن إدارة التكلفة ليست مجرد أسلوب ولكنها عملية إدارية بواسطتها يتفهم المدراء كيفية إدارة أنشطة المنشأة، بحيث أنها توفر لهم نظرة متكاملة للمنشأة ككل وبالشكل الذي يساعد المنشأة على معرفة سبب حدوث التكلفة وكيفية زيادة كفاءة الأنشطة بالمنشأة.
- تحسين الوضع الاستراتيجي للمنشأة وذلك عن طريق توجيه نظر الإدارة إلى مجموعة الأنشطة التي يجب القيام بها لتنفيذ الاستراتيجية المحددة من قبل المنشأة، وكذلك تكاليف الموارد التي يجب تخفيضها لهذه الأنشطة للقيام بتنفيذ الاستراتيجية وبالشكل الذي يمكن إدارة المنشأة من الحكم على مدى إمكانية نجاح تنفيذ استراتيجية المنشأة.
- تساهم في قياس أثر تطبيق استراتيجيات معينة من قبل المنشأة على عملائها، وذلك من خلال قياس تأثير تطبيق تلك الاستراتيجيات مثلا على ربحية المنشأة أو مدى قدرة تحسين جودة السلع المقدمة إلى العملاء، وفي حالة وجود ضعف في الجودة يتم تحديد الأنشطة المتسببة في الضعف ومحاولة علاجها.
- ترشيد القرارات الإدارية بحيث تهدف نظم التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة لخدمة القرارات الإدارية المختلفة.

يتضح للباحث مما سبق الدور البارز الذي تلعبه إدارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية، ولكن يتوقف هذا الدور على مدى تطور نظم إدارة التكلفة المستخدمة، حيث أفادت معظم الدراسات السابقة أن النظم التقليدية لإدارة التكلفة أصبحت تمثل عبء

على المنشآت وأنها لم تعد تقدم البيانات والتقارير الدقيقة، وأن لا بد من أتباع النظم الحديثة والمتطورة حتي يمكن الاستفادة من المزايا العديدة التي توفرها هذه النظم، وكذلك المساعدة في دعم القدرة التنافسية لتلك المنشآت، ومن ثم يقوم الباحث في هذه الدراسة باستخدام نظام حديث نسبيا لإدارة التكلفة وهو مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد وبيان دوره في دعم القدرة التنافسية.

٢- دعم القدرة التنافسية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد

تعتبر المحاسبة عن استهلاك الموارد احد المداخل الحديثة في إدارة التكلفة ويؤدي استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد إلى إدارة التكلفة بشكل جيد ومن ثم دعم القدرة التنافسية للمنشأة من خلال تحقيق المجالات التالية:
(الصغير، ٢٠١١، ص١٠٠، ٨٨)، (الشطبي، ٢٠١٦، ص٩٠:٨٥)

١/٢ في مجال تخفيض التكلفة

إن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يؤدي إلى زيادة قدرة المنشأة على الإدارة الأفضل للموارد النادرة والمحدودة وبالتالي إدارة أكثر كفاءة للتكلفة وتحديد مواطن الفاقد والتخلص منه عن طريق تحديد مناطق عدم الكفاءة في استخدام الموارد ومن ثم الوصول إلى هدف تخفيض التكاليف.

٢/٢ في مجال تحقيق هدف تحسين الجودة

يساهم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحقيق هدف تحسين الجودة من خلال قدرته في المساعدة على اتخاذ قرار الشراء أو الصنع أو المساعدة في اتخاذ قرار الاستعانة بمصادر خارجية من خلال تركيزه بصفة أساسية على الموارد من منظور شامل واهتمامه بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض مما يدعم إدارة وتنفيذ برنامج الجودة الشاملة.

٣/٢ في مجال الاستغلال الأمثل للموارد

يساهم الاستغلال الأمثل للموارد في دعم القدرة التنافسية للمنشأة، حيث يعتبر مؤشر للتأكد من الاستخدام الفعلي لكل مورد من الموارد المتاحة للمنشأة وفقا للطاقة القصوى، ويتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بقدرته على الاستغلال الأمثل للموارد، نظرا لقدرته على القياس الدقيق للطاقة العاطلة عن طريق التتبع التفصيلي لاستهلاك كل مورد من الموارد المتاحة وتمييز الطاقة العاطلة، ومن ثم توصيل معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات المتعلقة بشأنها.

٤/٢ في مجال دقة قياس التكاليف

يستطيع مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد من خلال توفيره للدقة في تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة متناسبة مع حجم المخرجات أن يوفر بيانات تكاليفية دقيقة يمكن الاعتماد عليها لأغراض إجراء التحليل التفاضلي في الأجل القصير.

٥/٢ في مجال دعم اتخاذ القرارات

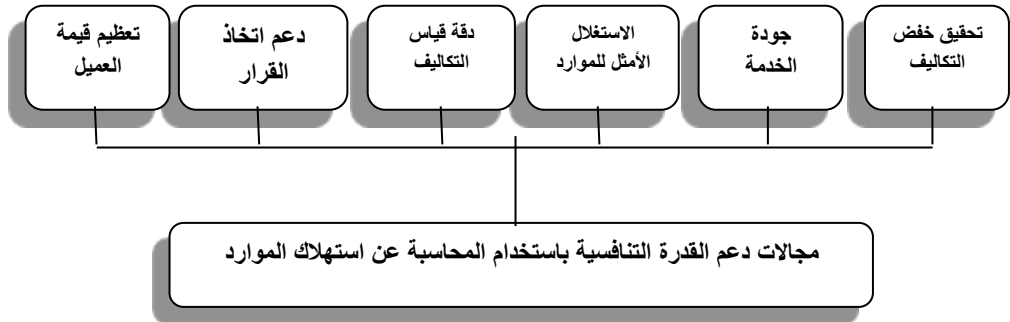
يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بقدرته على توفير معلومات مالية وغير مالية لإدارة المنشأة التي تمكنها من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة واتخاذ العديد من القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف ومعالجة الطاقة غير المستغلة في مجالات أخرى، مما يزيد من الربحية وتحقيق ميزة تنافسية.

كما يستطيع مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد أن يدعم اتخاذ العديد من القرارات من خلال توفير بيانات التكلفة الحدية لتركيز هذا النظام على هذا المفهوم حيث أن عملية تخصيص التكاليف في ظل هذا النظام يجب ألا تقود إلى التقرير عن مستوي دخل يمكن أن يشجع على الإفراط في الإنتاج، بل أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤكد على الإدارة الجيدة للموارد ومنع الإفراط والفاقد في تلك الموارد.

٦/٢ في مجال تعظيم قيمة العميل

إن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يدعم فلسفة التوجه بالعميل من خلال

الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل تبعاً لتوجهات السوق وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل والتخلص من الفاقد وما يترتب على ذلك من تحسين أداء الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل وتحقيق أعلى درجات التوافق بين تكاليف وأنشطة المنشأة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء، مما يجعل من القول بأن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يؤثر بشكل إيجابي على تعظيم قيمة العميل.



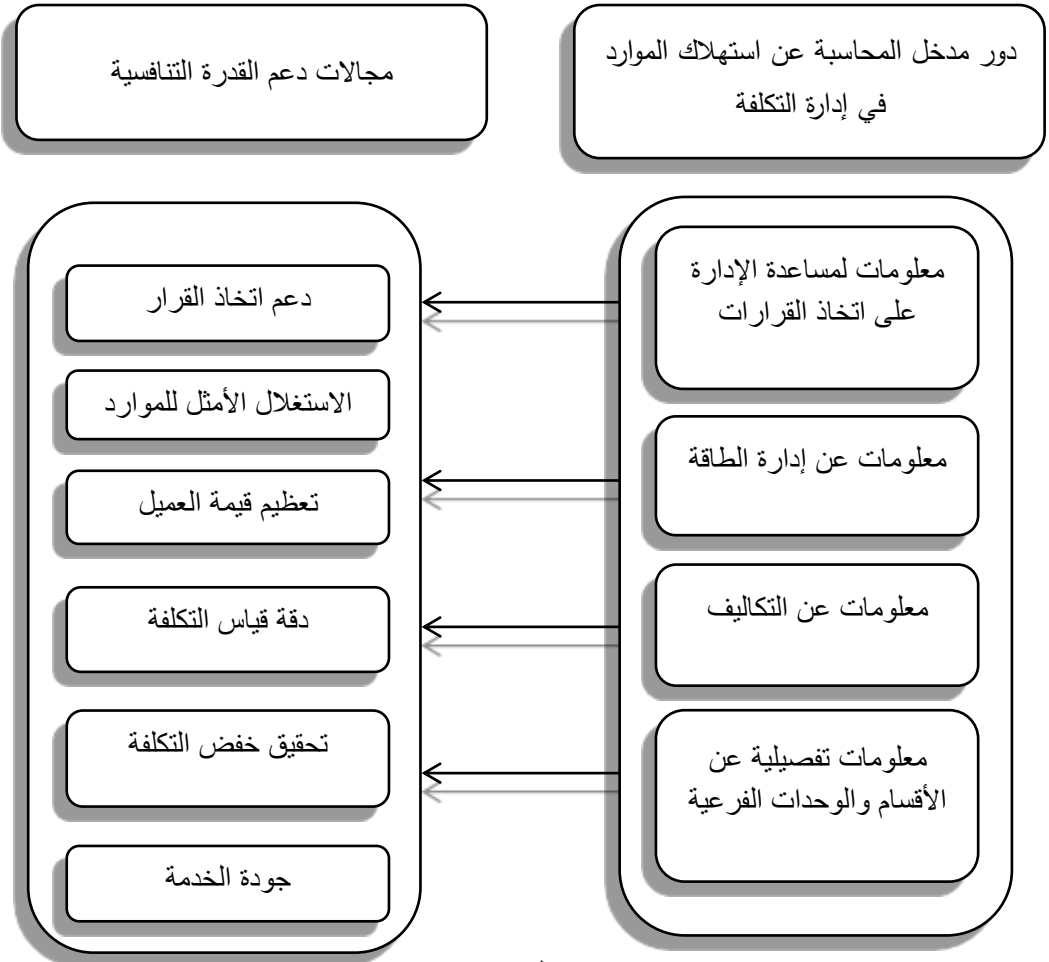
شكل رقم (٣)

دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية

المصدر: إعداد الباحث

ويتبين مما سبق الدور البارز لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية من خلال قدراته وإمكاناته على إدارة التكلفة بشكل جيد ومن ثم تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والقياس الدقيق للتكاليف، وبالتالي توصيل معلومات دقيقة وموثوقة تحقق سلامة القرارات المتعلقة بمجالات تخفيض التكاليف ومعالجة الطاقة العاطلة في مجالات أخرى، كما يؤثر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على تعظيم قيمة العملاء وتحسين الجودة والتجديد والابتكار ويؤدي إلى زيادة رضا العملاء وزيادة الطلب على المنتجات وبالتالي زيادة الحصة السوقية وزيادة الأرباح السنوية ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية.

ويري الباحث أنه من خلال معرفة دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية وأيضا ما تم ذكره في المبحث السابق وهو دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة يمكن استنتاج الشكل التالي:



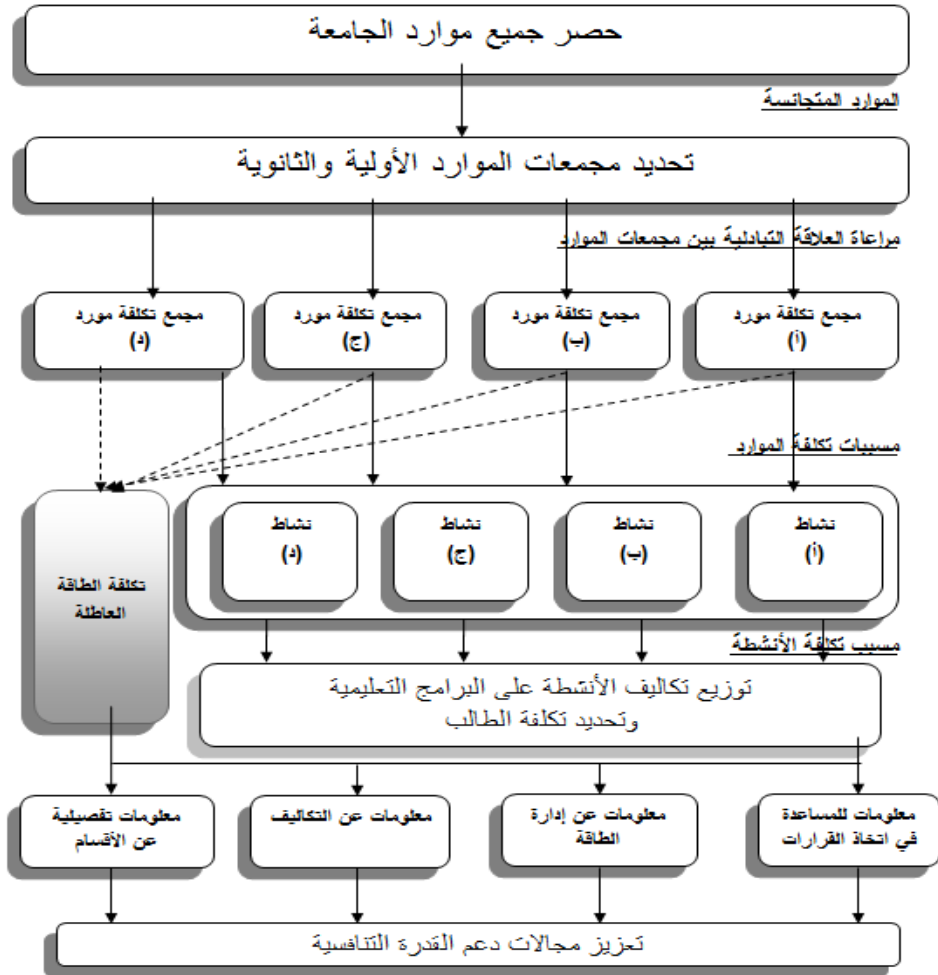
شكل رقم (٣)

دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة ومن ثم الوصول لدعم القدرة التنافسية
المصدر: إعداد الباحث

ويتضح مما سبق الدور البارز لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية من خلال قدرته على توفير بيانات ومعلومات تساعد على إدارة التكلفة وبالتالي المساعدة في دعم القدرة التنافسية، ومن ثم يري الباحث أنه إذا تم استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في الجامعات الخاصة سوف يساعد وبشكل كبير في دعم قدرتها التنافسية، لذلك سوف يقوم الباحث بوضع إطار مقترح لدعم القدرة التنافسية للجامعات الخاصة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

- كما يمكن وضع إطار مقترح لدعم القدرة التنافسية في الجامعات الخاصة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد

ويمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:
 الإطار المقترح



شكل رقم (٧)

الإطار المقترح لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في الجامعات الخاصة

النتائج:

لقد توصل الباحث إلى العديد من النتائج والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

- ١- نظم محاسبة التكاليف المستخدمة في الجامعات غير قادرة على تلبية احتياجات مديري الجامعات، حيث أنها تقدم معلومات تكاليفية غير دقيقة.
- ٢- تغلب مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على القصور الموجود في أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط وقدم معلومات تكاليفية أكثر دقة.
- ٣- يعد مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد من أفضل أدوات إدارة التكلفة حيث يعتبر الجيل القادم لإدارة التكلفة حيث يتسم بالشمولية وتحليل الموارد إلى أدنى مستوي ويستند إلى التحليل الكمي وعلاقة الموارد بالأنشطة والعمليات على اعتبار أن الموارد هي أساس التكلفة مما يدعم تنسيق الجهود لكافة المراحل البحث والتصميم والتنفيذ.
- ٤- يتم استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في الجامعات من خلال مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول إلى التطبيق السليم لهذا المدخل.
- ٥- في ضوء مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد فإن التكاليف الثابتة لا يتغير نمط استهلاكها فيكون الاستهلاك بشكل ثابت، في حين أن التكاليف المتغيرة من الممكن أن يتغير نمط استهلاكها إما ثابتة أو تناسبية.
- ٦- يؤدي استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد إلى تحسين مخرجات نظام التكاليف من خلال تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وتحقيق قدرة عالية في تخطيط الموارد والاستغلال الأمثل للطاقة العاطلة.
- ٧- يتضح من الإطار المقترح أن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يوفر معلومات للمساعدة على اتخاذ القرارات، ومعلومات عن الطاقة العاطلة، ومعلومات دقيقة عن التكاليف، ومعلومات تفصيلية عن الأقسام والوحدات

- الفرعية، ومن ثم فإن هذه المعلومات تساعد علي تعزيز مجالات تدعيم القدرة التنافسية.
- ٨- يتضح من الاطار المقترح أن استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يؤدي إلى تعزيز مجالات تدعيم القدرة التنافسية مثل تخفيض التكاليف، جودة الخدمة المقدمة، دقة قياس التكاليف، الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة دعم اتخاذ القرارات، تعظيم قيمة العميل.
- ٩- إن إدارات الجامعات الخاصة ليس لديها معرفة بمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد والمزايا المترتبة على استخدامه، وكذلك عدم وجود جهات تعمل على تعريف هذه الإدارات بمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد وأهميته.
- ١٠- يتضح أهمية استخدام النظم الحديثة في مجال إدارة التكلفة من أجل توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة لأغراض اتخاذ القرارات ودعم القدرة التنافسية.

التوصيات:

من خلال نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

- ١- ضرورة توجه الجامعات الخاصة لاستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد للاستفادة من المزايا العديدة التي يوفرها هذا المدخل ولدعم القدرة التنافسية لتلك الجامعات.
- ٢- قيام المنشآت بصفة عامة بتطوير النظم المالية والإدارية وخاصة نظم إدارة التكلفة بما يتواءم مع التطورات في بيئة الأعمال الحديثة، لتوفير المعلومات المالية والكمية الدقيقة والتي تساعد على توجيهه والاستغلال الأمثل لمواردها الاقتصادية، ومن ثم اتخاذ قرارات سليمة.
- ٣- ضرورة قيام الجامعات المصرية بدورها في توعية المنشآت المصرية بأحدث الأنظمة التي توصل إليها العلم والتي من أهمها مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

- ٤- يوصي الباحث بضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد، وذلك لتعزيز تطبيق هذا المدخل واستخدام بيانات أكثر تفصيلاً للوصول إلى نتائج قريبة من الواقع.
- ٥- استمرار إجراء الدراسات والبحوث التي تسعى لابتكار أساليب جديدة في محاسبة التكاليف لمواكبة التطورات والتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية

- ١- أمين، أحمد يسري، (٢٠١٢)، "استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت بهدف إدارة التكلفة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- ٢- أمين، مصطفى أحمد، (٢٠١٧)، "بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق ميزة تنافسية للجامعات المصرية"، مجلة مستقبل التربية العربية، كلية التربية، جامعة المنصورة، العدد ١١، المجلد ٢٤.
- ٣- الشهاوي، صلاح أحمد، (٢٠١٤)، "مدى فعالية نموذج محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الواحد والخمسون، العدد ١.
- ٤- الصغير، محمد السيد محمد، (٢٠١١)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد ٢٥، العدد ١.
- ٥- الكومي، أمجاد محمد، (٢٠٠٧)، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد العدد الأول، ١٦٩-٢٥٨.
- ٦- الشطبي، على عبدالله، (٢٠١٦)، "الدور التأثيري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في زيادة فعالية مدخل تكاليف تدفق القيمة وأثره على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

- ٧- الدنف، محمد عمر، (٢٠١٣)، "تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا،
- ٨- خطاب، محمد شحاتة، (٢٠١٧)، "التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجة بالوقت وبطاقة القياس المتوازن للأداء لقياس تكاليف وإدارة أداء الخدمات التعليمية: دراسة ميدانية الجامعات السعودية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص١٠٢:٥٧.
- ٩- زكي، فاطمة احمد، (٢٠١٦)، "دراسة مقارنة لتطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM في جامعتي ولاية واشنطن وسات إدوارد والإفادة منها في جامعة بنها"، **الإدارة التربوية، الجمعية المصرية للتربية المقارنة**، المجلد الحادي عشر، ص٢٢٨:١١٣.
- ١٠- شاهين، محمد أحمد، (٢٠١٠)، "دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع "أكتوبر"، الجزء الأول.
- ١١- عبد الدايم، صفاء محمد، (٢٠١٤)، "مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة مع دراسة ميدانية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.
- ١٢- كيوان، راندا مرسي، (٢٠١٥)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة حالة تطبيقية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد التاسع عشر، العدد الأول.
- ١٣- فودة، شوقي السيد، (٢٠٠٧)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة" دراسة نظرية واستكشافية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، العدد ١، المجلد ٤٤.
- ١٤- عبدالقادر، أسماء رفعت، (٢٠١٨)، "إطار مقترح لتطوير محاسبة استهلاك الموارد في ضوء دورة حياة المنتج وسياسة الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقيق المزايا التنافسية في منشآت الأعمال المصرية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة السويس.

- ١٥- ناجي، فائز عبدالله، (٢٠١٥)، "مدخل مقترح لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد لتحليل وإدارة التكلفة المستهدفة بهدف دعم القدرة التنافسية للمنشأة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- ١٦- إبراهيم، محمد عبدالرازق، (٢٠١٣)، "متطلبات تطوير رأس المال الفكري لتحقيق ميزة تنافسية للجامعات دراسة ميدانية"، مجلة كلية التربية بالزقازيق، العدد (٩٥)، الجزء (٣)، يوليو.
- ١٧- عمر، أيمن على، (٢٠٠٨)، "جودة التعليم في مصر كوسيلة للوصول لتنافسية أفضل"، مؤتمر تدعيم القدرات التنافسية للجامعات، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- ١٨- خاطر، محمد إبراهيم، (٢٠١٥)، "تدويل التعليم: أحد مداخل تحقيق الميزة التنافسية للجامعات المصرية"، مجلة كلية التربية بالزقازيق، العدد ٨٧ "أبريل".

ثانيا: المراجع الاجنبية

- 1- Araújo, B. M., & Gonçalves, R. (2014). Costing systems for use in public universities: the Brazilian and international context. **Int. J. Educ. Res**, 2(12), 1-12.
- 2- Horngren, C.t, S.M.Dater, and M.V.Rajan, (2012), "cost accounting amanagerial emphasis", 14th Edition, new Jersey, Prentice-Hall,
- 3- Johanson.G , Scholes. K, & Whittington. R ,(2008), "Exploring Corporate Strategy: Text and Cases, 8th , Pearson education, Prentice Hall.
- 4- Lima, C. M. F. (2011). The applicability of the principles of activity-based costing system in a higher education institution. **Economics and Management Research Projects: An International Journal**, 1(1), 57-65.
- 5- Okutmus, E. (2015). Resource consumption accounting with cost dimension and an application in a glass factory. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, 5(1), 46-57.

- 6- Perkins, D., & Scott Stovall, O. (2011). Resource Consumption Accounting—Where does it Fit?. **Journal of Applied Business Research**, 27(5), 41.
- 7- Tse, M., & Gong, M. (2009). Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models. **Journal of applied management accounting research**, 7(2), 41-54.
- 8- Webber, S., & Clinton, B. D. (2004). Resource consumption accounting applied: The Clopay case. **Management Accounting Quarterly**, 6(1), 1.
- 9- White, L. (2009). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, 20(4), 63-77.
- 10- White, L. (2004). “Resource consumption accounting”, <http://www.reca institute.org/RCA>. PP.1-86
- 11- Yoshikawa, T, (2006), “some septetes of the Japanese approach to the management accounting”, **Management Accounting Research**, Vol. 5, No.3.