



**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The role of the resource consumption accounting entrance in
reducing the cost of the health service**

**A field study on a sample of private hospitals in the city of
Sulaymaniyah**

Assist. Lecturer: Narmin Jaza Shaswar
College of Administration and Economics
University of Sulaimani
narmin.shaswar@univsul.edu.iq

Lecturer Dr. Bahar Khalid Mustafa
College of Administration and Economics
University of Sulaimani
bahar.mustafa@univsul.edu.iq

Abstract:

The study aims to shed light on the contribution of resource consumption accounting to reduce the cost of health service through the dimensions: (Managing resources, determining idle energy, reducing costs, and providing reliable information that helps in controlling cost elements and making managerial decisions) This was done by conducting a field study on ten hospitals in the city of Sulaymaniyah. To achieve the objectives of the study, a questionnaire was prepared and distributed to the accounting staff, cost accountants and financial managers, and then statistical methods were used in data processing and analysis using the SPSS program.

The results of the research concluded that the resource consumption accounting approach contributes to determining idle energy and not charging it to the product, which affects the accuracy in measuring and reducing health service costs, and then through separation and control over the various elements of costs that allow managers to take appropriate administrative decisions in hospitals.

Keywords: Resource Consumption Accounting (RCA), cost management, cost reduction, private hospitals.

دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض تكلفة الخدمة الصحية
دراسة ميدانية على عينة من المستشفيات الخاصة في مدينة السليمانية

م.د. بهار خالد مصطفى
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة السليمانية

م.م. نرمن جزا شاسوار
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة السليمانية

المستخلص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض تكلفة الخدمة الصحية من خلال الأبعاد: (إدارة الموارد وتحديد الطاقة العاطلة وخفض التكاليف

وتقديم المعلومات الموثوقة التي تساعد في الرقابة على عناصر التكاليف واتخاذ القرارات الادارية) وتم ذلك من خلال اجراء الدراسة الميدانية على عشرة مستشفيات داخل مدينة السليمانية. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم إعداد استبيان التي تم تحليلها من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتوزيعها على موظفي الحسابات ومحاسبي التكاليف ومديري المالىين. وقد توصلت نتائج البحث إلى أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يسهم في تحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتج، مما يؤثر في الدقة في قياس تكاليف الخدمة الصحية وتخفيضها، ثم من خلال الفصل والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة تسمح للمديرين باتخاذ القرارات بخصوص استغلال الطاقة العاطلة أو القضاء عليها وتسعير الخدمة الصحية في المستشفيات.

الكلمات المفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، إدارة التكلفة، تخفيض التكاليف، المستشفيات الخاصة.

المقدمة

تعد الخدمات الصحية من أهم الخدمات الاجتماعية لأنها تتعلق بأفراد المجتمع والمحافظة على رأس المال البشري الذي يُعدُّ الركيزة الأساسية للتنمية الاقتصادية لأي مجتمع. وبسبب زيادة الوعي الصحي لدى الأفراد وتنوع الأمراض التي يتعرضون لها ارتفعت زيادة الطلب على الخدمات الصحية، وهذا ما يؤدي إلى زيادة حدة استهلاك الموارد وتضاعف تكاليف الرعاية الصحية، مما يتطلب ضرورة قياس التكلفة بدقة ورقابة تكاليفها لكي تكون خالية من الهدر والضياع فضلاً عن التخطيط والترشيد لاستخدام الموارد المالية مع الحفاظ على جودة الخدمات الصحية وتحقيق الأرباح المرغوبة. وإن تزويد الوحدات الاقتصادية الصحية بكل ما هو جديد في مجال التقنيات الطبية من أجهزة ومعدات وخبرات علمية تترتب عليها زيادة التكاليف غير المباشرة ومن أهم مشاكل محاسبة التكاليف هي تخصيص التكاليف غير المباشرة، لذلك تعرضت نظم محاسبة التكاليف التقليدية للعديد من الانتقادات نتيجة لما تقدمها من معلومات خاطئة تفتقر إلى الدقة والملاءمة في كافة الخدمات، نتيجة تلك الانتقادات، ظهر نظام جديد لمعالجة التكاليف غير المباشرة وهو نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC). ولكن تعرض كلا النظامين لكثير من الانتقادات خاصة من حيث ارتفاع تكلفة تطبيق التعامل مع عمليات تشغيلية معقدة ومتعددة ووجود تقدير شخصي لتخصيص الوقت على الأنشطة مما أدى إلى عدم عزل تكاليف الطاقة وقياس التكلفة بصورة دقيقة، وهذا الأمر يؤدي إلى ضرورة البحث عن أنظمة حديثة تساعد الوحدات الاقتصادية الخدمية في تخصيص التكاليف وحسابها والرقابة عليها والوصول إلى مستوى صحي جيد وتوفير معلومات ملائمة ودقيقة لكي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات الخاصة بمجال أعمالهم. فظهر مدخل محاسبة استهلاك الموارد الذي يعد من الأدوات الحديثة لمحاسبة الكلفة والمحاسبة الإدارية في مجال قياس التكاليف التي تعمل على الاستغلال الأمثل لموارد الوحدات الاقتصادية.

مشكلة البحث: تواجه الوحدات الاقتصادية الخدمية ومنها المستشفيات مشكلة ارتفاع تكلفة الخدمة الصحية وبسبب عدم إمكانية أنظمة التكاليف التقليدية في توفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد الوحدات الاقتصادية في الاستغلال الأمثل للموارد وتوظيف الطاقة العاطلة والرقابة على عناصر التكاليف لذلك من الضروري البحث عن مداخل حديثة لتحديد تكلفة الخدمة الصحية وقياسها بشكل أدق لذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

١. هل هناك دور لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات المناسبة لتخطيط الموارد وتحديد الطاقة العاطلة في المستشفيات الخاصة؟
 ٢. هل هناك دور لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف في المستشفيات الخاصة؟
 ٣. هل هناك دور لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد في الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وفي اتخاذ القرارات في المستشفيات الخاصة؟
- أهمية البحث:** تتمثل أهمية هذا البحث في الآتي:

تكمن أهمية البحث من الناحية العلمية في إثراء المكتبات ويكون مرشداً للباحثين بضرورة الاهتمام بالوحدات الاقتصادية الخدمية وفقاً لمعلومات الباحثين ومن خلال قراءة البحوث في الأدب المحاسبي، فإن هناك عدداً قليلاً من البحوث يعالج المشاكل المحاسبية في الوحدات الخدمية مقارنة بالوحدات الصناعية.

تظهر أهمية هذا البحث من الناحية العملية في دراسة مدى إمكانية استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الاقتصادية الخدمية ومنها المستشفيات من أجل تطوير أنظمة محاسبة التكاليف لديها لأغراض توفير معلومات ملائمة تساعد مديري تلك الوحدات في ترشيد استخدام الموارد المتاحة، لإدارة أفضل للطاقة العاطلة، وكذلك الدقة في تخصيص التكاليف وترشيد القرارات الإدارية ومساعدة المستشفيات الخاصة من خلال استخدام محاسبة استهلاك الموارد في دقة قياس التكلفة للخدمة الصحية من أجل توفير المعلومات الملائمة في ترشيد تكاليف خدماتها والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتحديد الطاقة العاطلة.

أهداف البحث: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

١. يساعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد إدارة المستشفيات في تخفيض التكاليف من خلال توفير معلومات ملائمة لتحديد تكلفة المنتجات والخدمات على أسس موضوعية.
٢. تساعد هذه الدراسة إدارة المستشفيات في توفير معلومات ملائمة للرقابة على عناصر التكاليف المختلفة واتخاذ القرارات.
٣. يحدد مدخل محاسبة استهلاك الموارد دوره في توفير معلومات ملائمة تساعد إدارة المستشفيات في ترشيد الموارد واستغلال الطاقة العاطلة وقياس تكاليف الخدمات بشكل أدق.

فروض البحث: يستند هذا البحث إلى مجموعة من الفروض التي تتمثل في الآتي:

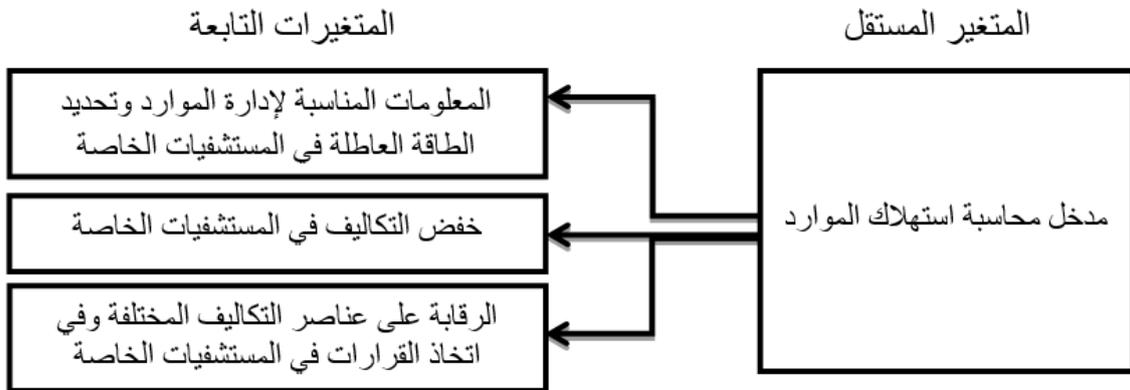
الفرضية الأولى: ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في توفير المعلومات المناسبة لإدارة الموارد وتحديد الطاقة العاطلة في المستشفيات الخاصة.

الفرضية الثانية: ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في خفض التكاليف في المستشفيات الخاصة.

الفرضية الثالثة: ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في توفير معلومات تساعد في الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وفي اتخاذ القرارات في المستشفيات الخاصة.

الأنموذج الافتراضي للبحث: استناداً إلى الجانب النظري وفي ضوء مشكلة البحث وأهدافه الأساسية تم تصميم أنموذج فرضي للبحث في الشكل (١) إذ يبين العلاقة بين متغيرات البحث المستقلة والتابعة ويوضح دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد كمتغير مستقل والمتغيرات التابعة (المعلومات المناسبة لإدارة الموارد وتحديد الطاقة العاطلة في المستشفيات الخاصة وخفض

التكاليف في المستشفيات الخاصة والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وفي اتخاذ القرارات في المستشفيات الخاصة).



الشكل (١): العلاقة بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة للأنموذج

المصدر: من اعداد الباحثين.

منهج البحث: تم استخدام المنهج الوصفي لبناء الإطار النظري للبحث وذلك عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة والموضوعات المتعلقة بها وفي الوقت نفسه تم اعتماد المنهج الاستقرائي عند إجراء الدراسة الميدانية وذلك عن طريق توزيع استمارة الاستبانة الى العينة من محاسبي التكاليف والمديرين الماليين للمستشفيات الخاصة في مدينة السليمانية.

المحور الأول: الإطار النظري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد

أولاً. **مدخل محاسبة استهلاك الموارد:** ان الاستخدام الأمثل للموارد هو الهدف الرئيسي للوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال التنافسية، وكذلك تعزيز التحكم وتخفيض التكلفة هو مفتاح تعظيم قيمة العمل في الوقت نفسه، ونظراً لقصور البحوث في المحاسبة الإدارية من حيث التكلفة وإدارة المواد، يعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد نهجاً موجهاً نحو الموارد لمحاسبة التكاليف، مما يحسن طريقة تقدير التكاليف التقليدية، وتوفير البيانات الكمية والمالية، مما يسهل عملية اتخاذ القرارات ذات الفائدة الأكبر للوحدة الاقتصادية. ومن أهم التطورات في بحوث المحاسبة الإدارية هو تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد والذي تم تقديمه كأساس للتخليص من بعض المشاكل التي واجهتها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وكذلك نظام التكاليف على أساس النشاط.

وتقوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد على أساس الربط بين نظام التكاليف على أساس النشاط، ونظام التكاليف المعيارية المرنة او يسمى نظام التكاليف الالمانى. اذ حدد Horngren ان نظام التكاليف على أساس النشاط يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الشركة في مجوعات للتكلفة (Cost pool) ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي او الخدمة المقدمة مبنية على العلاقة السببية. " (Horngren, et al., 2004). وأما نظام المحاسبة الألمانية فيستند الى الموارد التي تعدّ المسبب الأساس للتكلفة، وأن تلك الموارد منسقة في مجموعة من المجموعات والتي تعرف بمجموعات الموارد، اذ تولد المنتج النهائي. (كيوان، ٢٠١٣: ٣٢). ولهذا نشأ مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد من عملية المزج بين نظام التكاليف الالمانية ونظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط فأصبح النظام الجديد يحمل ميزات كل من النظامين كالآتي:

وتمت الاستفادة من نظام التكاليف الألماني الذي يعد عملية استهلاك الموارد النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها خلال تحليل الطاقة والاستهلاك والتخطيط والرقابة وذلك بالتركيز على موارد الشركة بدلا من التركيز على الأنشطة المؤداة. وتمت الاستفادة من نظام التكاليف على اساس النشاط، وتكون النقطة المحورية خلال التركيز على الأنشطة بدلا من الموارد، اذ يعمل على قياس الموارد بالقدر المستخدم، وربطه بطلب الأنشطة الانتاجية من هذه الموارد اذ يمكن تحديد تكلفة هذه الموارد الزائدة والتي تسمى الطاقة غير المستغلة، اذ تستخدم تكلفة هذه الطاقة في تخصيص الموارد لعمل توازن بين القدر المتوفر من الموارد مع طلب الأنشطة على الموارد. (خطاب، ٢٠٠٩: ١٤٩).

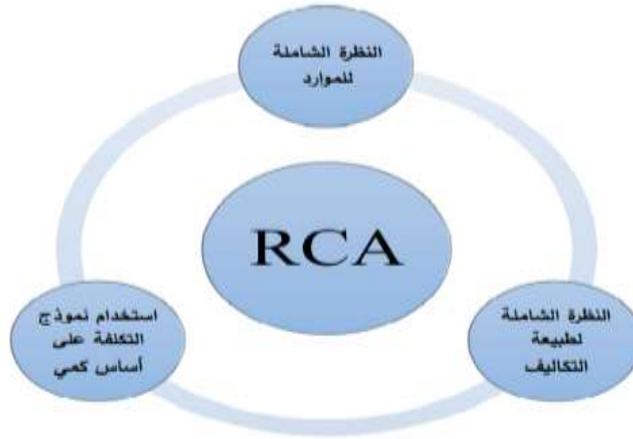
فأثمرت الجهود المبذولة من قبل الباحثين في مجال القياس المحاسبي للتكلفة تطوير أساليب جديدة لتحقيق الاستغلال الكفء للموارد بما يعنى ترشيد استخدام الموارد في ظهور مدخل محاسبة استهلاك الموارد خلال عام 2002م، كأحد مداخل تطوير قياس التكلفة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العديد من دول أوروبا. (مطر والحمداني، ٢٠٢٠: ٢١٣). وتم تلقي العديد من الآراء حول مفهوم المحاسبة لاستهلاك الموارد، ومنها تعريف محاسبة استهلاك الموارد "بأنها المداخل التي تعتمد على كميات الموارد في تخصيص الموارد وتوزيعها، اعتمادا على تجانس التكاليف داخل مجتمعات الموارد وهو ما لا يتوافر في الأنظمة الحالية لمحاسبة التكاليف" (شاهين، ٢٠١٠: ٢٣٣). ويقدم (عبدالدايم، ٢٠١٤: ٢٣٩) تعريفا بأنها "مدخل لإدارة التكلفة من خلال الاستخدام الأمثل لموارد الشركة وعدم تحميل المنتجات بتكلفة الموارد غير المستخدمة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تكلفة تخصيص الموارد المستهلكة على اغراض تكلفة المنتجات/الخدمات التي استفادت منها، وتحديد الموارد غير المستغلة بهدف ترشيد تكاليفها والرقابة عليها مما يحقق خفض التكلفة ودعم المركز التنافسي للشركة". ويرى (Ahmed & Moosea, 2011: 755) "بأنها مدخل من مداخل المحاسبة الادارية الذي يركز على توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها لتخفيض التكلفة وزيادة الايراد وتحسين الطاقة الانتاجية لشركة الاعمال في ظل سوق المنافسة العالمية".

بالإضافة الى ذلك أدرج المحاسبون المحترفون في إدارة الاعمال ولجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين وفي منشور إرشادات الممارسة الجيدة الدولية مدخل محاسبة استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة الكلفة والاعتراف أيضا بحساب استهلاك الموارد في تقرير إطار الاستدامة، وذلك لامتلاكه القدرة على مساعدة المنظمات في تحسين فهمها للتكاليف البيئية والاجتماعية من خلال نظمها ونماذجها الخاصة بالتكاليف. (مطر والحمداني، ٢٠٢٠: ٢١٨)

وترى الباحثتان ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد في نظام إداري شامل للتكلفة يركز على تحقيق دقة أفضل في تخصيص التكاليف وقياسها وتخطيط الموارد وادارة الطاقة العاطلة من خلال مراعاة العلاقات التبادلية بين الموارد، مما يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج والخدمة ومن ثم زيادة ارباح الشركة ودعم المركز التنافسي وتوفير معلومات أفضل لمساعدة الادارة في اتخاذ القرار الرشيد.

ثانياً. مقومات مدخل محاسبة استهلاك الموارد: تعتمد محاسبة استهلاك الموارد على ثلاث مقومات رئيسة اذ تركز على الموارد وتراعي طبيعة التكاليف وتستخدم نموذج التكلفة على أساس

كمي، وهذا استعراض لهذه المقومات: (أبو برهم ودرغام، ٢٠٢١: ٣٧)، (خطاب، ٢٠٠٩: ١٩) وهي كما في الشكل الآتي:



الشكل (٢): مقومات محاسبة استهلاك الموارد

- المصدر: (أبو برهم، نور إبراهيم ودرغام ماهر موسى، (٢٠٢١)، أنموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة مشفى دار السلام-خان يونس، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٩، العدد ٢، ٣٧)
١. **الموارد:** تركز محاسبة استهلاك الموارد بصفة أساسية على الموارد من منظور شامل وهي توفر رؤى واضحة للمديرين عن الطاقة المستخدمة وعن كفاءة استخدامها، ووفقاً لتلك الركيزة فإنه يتم تصنيف الموارد داخل مجتمعات الموارد، بحيث تعتمد على فكرة أن مجتمعات الموارد يجب أن تتضمن التكاليف المرتبطة بكل نوعية من الموارد، ويجب أن تكون موارد كل مركز تكلفة متجانسة وتحت مسؤولية مدير واحد فقط، فمن خلال تجميع الموارد حول مقياس إخراج مبسط، أصبحت مراكز التكلفة أسهل في إدارتها.
 ٢. **طبيعة التكلفة:** وتقوم محاسبة استهلاك الموارد على أن السبب الأساس لحدوث التكلفة هو استهلاك الموارد من خلال القدر المستنفذ من الموارد ونمط سلوك التكاليف، ويميز المدخل بين بعدين أساسيين للتكلفة يتمثل الأول في الطبيعة الأولية للتكلفة سواء أكانت تكاليف ثابتة أم تكاليف متغيرة، ويتمثل الثاني في الطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة والتي تفسر احتمال التغير النسبي للتكاليف عند نقطة الاستهلاك ومن ثم يجب أن تربط طريقة تخصيص التكاليف بنماذج استهلاك الموارد فتعالج طبيعة التكاليف المتغيرة أما تكاليف متغيرة أو تكاليف ثابتة.
 ٣. **استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي:** يعتمد مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل المباشرة وعدد ساعات دوران الآلات وغيرها من الأسس، ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على أساس ما استهلك كميّاً من هذه الموارد مع أخذ العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفدة وتكلفة الوحدات في الحسبان، ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك.
- ثالثاً. **خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد:** تستند خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد وتنفيذها إلى الخطوات الست الآتية: (أبو برهم ودرغام، ٢٠٢١: ٣٧)، (النافع وابوعمار، ٢٠١٩: ٢٨٣)، (الزبير، ٢٠٢٠: ٤٠)، (الحسين، ٢٠١٦: ٣٩)

١. **تحديد الموارد المتاحة:** حصر كمي لكافة أنواع الموارد المملوكة للمنشأة من (أفراد وآلات ومبانٍ وأموال)، بناء مجتمعات الموارد المتجانسة، وهي استثمارات متاحة للمنشأة وعليه يتم تبويب هذه الموارد طبقاً للنظرية التقليدية للموارد.
٢. **اختيار مجتمعات الموارد:** تمثل مجتمعات الموارد جميعاً لمجموعة الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد ويمثل هذا المجمع عنصراً من عناصر الموارد مثل الأفراد والآلات والخدمات المختلفة. ومن ثم بناء خريطة تنظيمية للموارد التي تفيد في تحديد العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد بعضها ببعض للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وربط الموارد المتاحة وتخصيصها بالعمليات التشغيلية.
٣. **تحديد تكلفة الأنشطة والعمليات:** وهو يمثل عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل الشركة والتي تخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات والخدمات.
٤. **توزيع تكاليف الموارد على الأنشطة:** يتم حساب الطاقة النظرية والعملية ومعدلات تحميل التكاليف الثابتة والتناسبية التي يتم من خلالها توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الأنشطة بمجرد تحديد دوافع الموارد، كما ينبغي تخصيص الموارد مثل العمالة والكهرباء والمعدات للأنشطة على أساس كمية الموارد التي تستهلكها الأنشطة.
٥. **تحديد وحدة قياس التكلفة:** وهو الهدف الذي ترتبط به التكلفة ممثلاً في وحدة المنتج أو الخدمة وصولاً إلى حساب تكلفة المنتج أو الخدمة مع عدم تحميل تكاليف الطاقة العاطلة على هذا الهدف بالشكل الذي يؤدي إلى الحساب الدقيق لتكلفة المنتجات وتنمية المركز التنافسي للشركة.
٦. **مراقبة التكاليف وإدارتها:** تساعد محاسبة استهلاك الموارد المديرين على التحكم في التكاليف وإدارتها؛ وذلك من خلال إعداد التقارير التفصيلية عن أنواع الموارد بشكل تفصيلي إذا ما كانت هذه الموارد محددة أو غير محددة للطاقة، والحصول على الفرق بين الكميات الفعلية والمعيارية. رابعاً. **مزايا محاسبة استهلاك الموارد:** الخصائص الرئيسية لمحاسبة استهلاك الموارد التي تميزها عن غيرها من أنظمة إدارة التكلفة: (أبو برهم ودرغام، ٢٠٢١: ٣٦)، (الجبلي، ٢٠١٣: ٢)، (كيوان، ٢٠١٣: ١١٢٢).
١. تمتاز محاسبة استهلاك الموارد بتخطيط الموارد بصورة كبيرة، وبيان علاقات الارتباط بين الموارد المختلفة وعلاقة بعضها ببعض بالشكل الذي يمكنها من تقديم الخدمة المطلوبة.
٢. توفر مقاييس أكثر عدالة ودقة للإدارة إذ تعدّ حلقة الوصل بين نظم إدارة التكلفة ونظم تخطيط الموارد في الوحدة.
٣. تكون محاسبة استهلاك الموارد سهل الفهم بالنسبة للمديرين في العلاقات التبادلية بين الموارد وتقلل من هدرها بما يعمل على دعم عملية اتخاذ القرارات.
٤. تؤدي محاسبة استهلاك الموارد إلى تحديد أدق للتكاليف، وتمنح فهماً أفضل لأنماط استهلاك الموارد.
٥. تتميز محاسبة استهلاك الموارد عن قياس الطاقة العاطلة غير المستخدمة وإدارتها بهدف استخدامها من قبل الإدارة والبحث عن أفضل استخدام لمواردها المتاحة، لكي تشمل تكلفة المنتج أو الخدمة بالموارد المستخدمة فقط.
٦. تحقق الدقة في عملية تخصيص التكاليف على عمليات الإنتاج، وذلك من خلال التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها.

٧. تعالج محاسبة استهلاك الموارد كافة التقلبات في كمية مخرجات المنتج أو الخدمة النهائية بدقة ودون تشويه في تخصيصات التكلفة.
٨. تعترف بالترابط بين الموارد ومراكز التكلفة وتحفظ بالشفافية في عناصر التكلفة الفردية والتي تشكل مراكز التكلفة.
٩. يؤدي استعمال خفض تكلفة الاستبدال إلى القضاء على مشكلة عدم المساواة في تخصيص التكاليف للمنتجات أو الخدمات المماثلة التي تستهلك موارد دعم مماثلة وانشطته.
١٠. تساعد محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الرقابة التشغيلية الفاعلة على موارد الوحدة الاقتصادية؛ بهدف استغلال تلك الموارد التي لم تستخدم في أداء الأنشطة.
١١. تتميز محاسبة استهلاك الموارد بأنها تجمع ما بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل معاً.
- نخلص مما سبق ان محاسبة استهلاك الموارد تعد اداة محاسبية لإدارة التكلفة التي تتميز بمجموعة من الخصائص مما تعطي الأفضلية لها على نظم التكاليف الأخرى بسبب ما توفرها من معلومات ملائمة من توزيع التكاليف وتخصيصها بشكل عادل وفقاً لاستهلاك الأنشطة لهذه الموارد والاستغلال الأمثل والكفاءة للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة تسهم في زيادة الانتاجية وخفض تكلفة المنتجات ودعم عملية اتخاذ القرارات المناسبة.
- خامساً. معوقات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد:** بالرغم من ان محاسبة استهلاك الموارد قدمت بعض الافكار الجيدة لمعالجة أوجه القصور في إدارة التكلفة التقليدية، إلا أن هناك بعض المحددات التي تقف عائقاً عند تطبيق بعض الوحدات الاقتصادية وهي (بخيت، ٢٠١٨: ٩١)، (الديس، ٢٠١٥: ٣٣٤).
١. عدم توفر القناعة التامة من قبل الإدارة العليا لانعدام دراية كافية بمدخل وآلية تطبيقية لذلك يتطلب التدريب الكبير والخبرة العالية المتخصصة.
 ٢. إمكانية تطبيق مثل هذا النظام مقتصرة فقط على المنشآت التي تتبنى التسهيلات المحاسبية المقدمة من قبل أنظمة لتطبيق نظام تخطيط موارد المؤسسة ERP لتوفير المعلومات التفصيلية التي تحتاجها عند تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.
 ٣. ان تحديد العلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد المتاحة المعقدة والمتداخلة يتطلب الاستناد الى أحد البرامج التطبيقية التجارية المكلفة مما يؤدي الى ارتفاع تكلفة التطبيق.
 ٤. صعوبة تخصيص تكاليف الطاقة التي تتوجب توفير مجموعة من الشروط ومنها الموضوعية والابتعاد عن الاجتهاد الشخصي ويجب مراعاة التصرفات السلوكية للقائمين على الأداء والسببية لتحميل التكاليف على المنتجات والانشطة التي تسببت في حدوث التكلفة.
 ٥. صعوبة جمع المعلومات عن أدق التفاصيل لمجمعات الموارد المختلفة ومنها الفصل بين الموارد المستغلة وغير المستغلة وكذلك تصنيفات التكاليف الى التكلفة الأولية أو الثانوية والتكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة والتناسبية.
- سادساً. مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الاقتصادية الخدمية:** من التحديات التي تواجه محاسبة الكلفة والمحاسبة الإدارية هي عدم توفير المعلومات الكافية لقياس الأداء في الوحدات الاقتصادية الخدمية ورقابته وصعوبة تقديم الخدمة بسعر معقول بما يتماشى مع رغبات العملاء واحتياجاتهم، مما يؤدي الى عدم قدرة تلك الوحدات الاقتصادية على تحقيق الارباح المستهدفة. وقد دعا ذلك الى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وكذلك نظام التكاليف على أساس

النشاط أن تصبح غير دقيقة وغير ملائمة في تلك الوحدات. وبناءً على ذلك أدت الحاجة الى تطوير أساليب المحاسبة الادارية الحديثة حتى يمكن القياس السليم للتكلفة وتسعير الخدمة وتحقيق نظام رقابة جيد على التكاليف لتحقيق الاستغلال الكفء للموارد وترشيد إدارة الموارد.

ويعدّ مدخل محاسبة استهلاك الموارد بمثابة الجيل القادم لأساليب إدارة التكلفة وذلك بسبب أنه يجمع بين مزايا نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف الالمانى، لما يوفره من معلومات جوهرية عن العلاقات المتبادلة بين الموارد وبعضها ببعض، ويقدم نظرة مستقبلية بناءً على متطلبات الأنشطة من الموارد، ووفقاً لرغبات العميل ومنافع الطلب على الخدمات، وذلك بدلاً من الاعتماد على المعلومات التاريخية. (Clinton & Webber, 2004: 2)

ويرى (الدفن، ٢٠١٣: ٦٩) أن استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الاقتصادية الخدمية يساعد في التخلص من العديد من الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، ونظام التكاليف على أساس النشاط، وبما يضمن استغلالاً أفضل للموارد المتاحة، وان استخدام هذا المدخل يجب ألا يقتصر على مجرد تطوير لنظام التكاليف فقط، ولكن يجب أن يمتد ذلك إلى تطوير في منهج إدارة الموارد ذاته.

وأشار White أنّ مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الاقتصادية الخدمية يمكن أن يساعد في توفير المعلومات في اتخاذ القرارات وتعظيم قيمة المنشأة وفي إدارة الطاقة وفي إدارة التكاليف وهي: (تكاليف ثابتة، تكاليف تناسبية، تكاليف حدية) وفي (التكاليف القابلة للتجنب والتكاليف غير القابلة للتجنب). (White, 2009: 10-13)

ونستخلص بأن الدور الذي يؤديه مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الاقتصادية الخدمية دعا إلى ضرورة تطبيقه وبما ان لديهم العديد من المنافسين لذلك نحتاج إلى تطوير أنظمة محاسبة الكلفة والمحاسبة الإدارية في الوحدات الاقتصادية الخدمية حتى يمكن ترشيد استهلاك الموارد المتاحة وتوفير معلومات تسهم في رفع كفاءة العمل الإداري بالإضافة الى تحقيق أعلى أرباح ممكنة.

المحور الثاني: دور محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف

أولاً. **مدخل الى تخفيض التكلفة:** تهدف الوحدات الاقتصادية من إنتاج المنتجات والخدمات المتميزة إلى التمكن من تخفيض التكاليف من بداية التخطيط والتصميم للمشروع حتى العملية الإنتاجية، لأن عملية تخفيض التكاليف تعد الطريقة الفعالة لمواجهة التطورات التكنولوجية والتنافسية التي تواجه الوحدات الاقتصادية والتي تعمل على زيادة أرباح الخسائر وتخفيضها. (حسين وأحمد، ٢٠٢٠: ٥٩٦). والكلفة عبارة عن "حجم الموارد المستخدمة (المضحي بها) للحصول على سلعة أو خدمة والمعبر عنها بشكل نقدي أو مالي" (هينجر وماتولنتش، ٢٠٠٩: ٤٢). أما تخفيض الكلفة فقد عرّفه (السباعي، ١٩٩٦، ٣٧) بأنه "تحقيق الخفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التأثير في جودة المنتج أو وظائفه" بينما عرفه (علي، ٢٠١٧: ١٧٨) بأنه "العمل على تطور كفاءة العاملين واستخدام الموارد المتاحة بالشكل الأمثل لتحقيق الوفورات في الاستخدام، والتغير في طرائق الصناعة والسهولة في العمليات الإنتاجية وازالة القيود ورفع مستوى الجودة للوصول إلى المعايير المستهدفة".

ولبقاء واستمرار المنظمات في ظل بيئة الأعمال الحالية التي تتميز بالتغير والتطور السريع وشدة المنافسة، أصبحت التكلفة الركيزة الأساسية لتحقيق مزايا تنافسية للوحدات الاقتصادية كما أصبحت حاجات العمال ورغباتهم في السلع والخدمات المطلوبة كثيرة ومتعددة من بينها الحصول على منتجات متعددة الخصائص وذات جودة عالية بسعر منخفض، فإن تخفيض التكاليف أصبح من أهم الأهداف التي تسعى الوحدات الاقتصادية إلى تحقيقها مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج والبقاء على مستوى الجودة المطلوبة من قبل العملاء. (Horngren, C., et al., 2011: 219)

ويرى (علي، ٢٠١٧: ١٧٩) أهمية تخفيض التكاليف في تجنب التكاليف غير الضرورية حاضراً ومستقبلاً، دون تخفيض وتجنب التأثير السلبي في قيمة المنتجات؛ بالإضافة إلى الاقتصاد في المصروفات وعدم التأثير في مستوى النوعية والإنتاجية؛ كما أن الاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة من قبل المنشأة بالشكل الذي يحقق الوفورات المالية في الوقت المناسب؛ مما يؤدي دعم موقف الشركة التنافسي من حيث الكفاءة التي يتم بها الإنتاج، والأسعار المعتدلة، والعمل بكفاءة ينعكس على تخفيض التكاليف.

وترى الباحثتان أن تخفيض التكاليف هو عملية تقليل النفقات وإعادة ترتيب مستمرة لعمليات الوحدة الاقتصادية بما يحقق الوفورات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن طريق البحث الدائم عن مظاهر الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها بالإضافة إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع بما يحقق الكفاءة في العمليات الإنتاجية والفاعلية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بما يضمن البقاء في سوق المنافسة.

ثانياً. متطلبات تخفيض التكاليف: توجد هناك مطالب أساسية لعملية تخفيض التكاليف نذكر منها ما يلي: (حسين وأحمد، ٢٠٢٠: ٥٩٦)

- أ. يجب أن تكون الإدارة العليا ملزمة بتنفيذ أنظمة التخفيض في الوحدة الاقتصادية واتخاذ القرارات المناسبة والمرتبطة بتخفيض التكاليف.
- ب. إشراك العاملين والاستفادة من قدراتهم في العملية الإنتاجية عن طريق تجربة الأفكار التي يعتقدون بها وتفعيل روح التعاون فيما بينهم لمساعدة الوحدة الاقتصادية للتخلص من الضياع.
- ج. إنشاء أنظمة التحسين الذاتية والمستمرة لكي تساهم في تحسين الأنشطة المضافة للقيمة وتقليل الأنشطة غير المضافة للقيمة.
- د. يجب التحكم بالتكاليف ووضع الرقابة عليها بغرض تخفيضها.
- هـ. ضرورة المطالبة بقيام الوحدة الاقتصادية بالبحث عن الأساليب الحديثة في احتساب الكلفة كخرائط تدفق التكاليف لمعرفة سير عملية الإنتاج بما يتماشى مع إمكانية الوحدة الاقتصادية والتطورات الحاصلة في المجالات التكنولوجية وبما يمكن البقاء في سوق المنافسة عن طريق تقديم منتجات بأسعار منافسة.

وكما أشار (علي، ٢٠١٧: ١٩٣) هنالك عدة طرائق وأساليب لتخفيض التكاليف منها:

١. طرائق محاسبة التكاليف وتتمثل في (التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة ونقطة التعادل والتكلفة المعيارية).
٢. طرائق بحوث العمليات وتتمثل في (المسار الحرج والبرمجة الخطية).
٣. طرائق الهندسة الصناعية وتتمثل في (تبسيط العمل والتنميط وتحليل القيمة).

٤. طرائق إدارية وتتمثل في (دراسة إدارة الوقت والحركة، التدقيق الإداري، الهيكل التنظيمي والاستقصاء، المخطط الانسيابي للعمليات، تحليل الرقابة على الجودة والرقابة على المخزون) من خلال ما سبق عرضنا مفهوم تخفيض التكاليف ومتطلباته وأهميته في الوحدات الاقتصادية نحو تخفيض حقيقي ودائم للتكاليف بالإضافة إلى الأساليب والطرائق التقليدية لتخفيض التكاليف. ومن الضروري الإشارة إلى وجود دراسات كثيرة حول الموضوع ودور أدوات إدارة التكلفة في قياس التكاليف وتخفيضها إذ يعد من الأساليب الحديثة التي تقدم معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج والخدمات، ومن هذه الأدوات (أسلوب التكاليف على أساس النشاط، أسلوب التكاليف على أساس المواصفات، أسلوب التكلفة المستهدفة). واستهدف هذا البحث دراسة محاسبة استهلاك الموارد كأحدى الأدوات الحديثة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة لها دور في قياس التكاليف وتخفيضها في الوحدات الاقتصادية الخدمية ومنها المستشفيات.

ثالثاً. دور محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكاليف وتخفيضها: إن مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور أساسي في خفض تكلفة المنتج والخدمة وذلك من خلال تركيزه على الموارد ومدخل الأنشطة. يستند مدخل محاسبة استهلاك الموارد في حساب تكلفة المنتج أو الخدمة على كميات الموارد المستهلكة في العمليات بدلاً من كميات الموارد اللازمة والمورد المستهلكة تعامل على أنها تكلفة منتج، بينما تعامل تكلفة الموارد العاطلة كتكاليف فترة. ومن خلال السيطرة على مستويات الموارد اللازمة يعدّ مدخل محاسبة استهلاك الموارد أكثر قدرة على إدارة الموارد العاطلة. (Michael & Maleen, 2009: 43)

وكما أشار (خطاب، ٢٠٠٩: ١٣) يعمل مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الاستغلال الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة العملاء مقاس في شكل كمي، وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة وهي (الأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو الخدمات أو العملاء)، مع مراعاة أن العلاقات التشابكية متداخلة بين الموارد بحيث أن كل مورد قد يفيد مورداً آخر ويستفيد من مورد آخر.

ويرى (أبكر، ٢٠١٤: ١٨٠) إن اعتراف أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد بالطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات يساهم في تخفيض التكاليف في اتجاهين: يتمثل الاتجاه الأول في عدم تحميل الوحدة المنتجة بتكلفة الموارد العاطلة ويتمثل الاتجاه الثاني في قدرة إدارة الشركة في السيطرة على الموارد العاطلة والسعي لتخفيضها أو التخلص منها.

ومما يتعلق بتحليل الأنشطة فإن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يقسم الأنشطة تقسيماً جديداً يقوم على محورين أساسيين هما: هل يضيف النشاط قيمة أم لا؟ وهل النشاط ضروري أم غير ضروري؟ وعلى أساس هذا المفهوم يمكن تقسيم الأنشطة على أربعة أقسام: (شاهين، ٢٠١٠: ٢٦٧)

١. أنشطة مضافة للقيمة وضرورية للشركة.
٢. أنشطة مضافة للقيمة وغير ضرورية للشركة.
٣. أنشطة غير مضافة للقيمة وضرورية للشركة.
٤. أنشطة غير مضافة للقيمة وغير ضرورية للشركة.

يرى (أبكر، ٢٠١٤: ١٨٧) أن التركيز على التحسين المستمر في ظل التقدم التكنولوجي هو العامل الحاسم في تحديد أهمية الأنشطة ومدى مساهمتها في إضافة أو عدم إضافة القيمة، وإجراء المزيد من التحسينات باستخدام أساليب معينة لإعادة تصميم المنتجات بالصورة التي يمكن إستبعاد الأنشطة غير الضرورية ومن ثم يتم التخلص من التكاليف في كل مرحلة يتم فيها إستبعاد تلك الأنشطة.

أما فيما يتعلق بالرقابة على التكاليف وفقاً لمدخل محاسبة استهلاك الموارد فيتضح من خلال تخطيطه للموارد على أساس النشاط من خلال التدفق العكسي في نموذج التكلفة على أساس الكمية. وهذا يؤدي إلى أن يكون إجمالي التكاليف المتوقعة أقل من إجمالي التكاليف المحددة على أساس الموازنة التقليدية على النشاط وذلك بسبب ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يحاسب الطاقة العاطلة على نحو صحيح، وعلى نحو دقيق طبيعة تكلفة المورد المستثمر، وتهمل الموازنة التقليدية على أساس نشاط التكاليف الثابتة. وبالإضافة الى تحديد الطلب على مخرجات الموارد المخططة. (Merwe and Keys, 2002: 33)

نستخلص ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعد أحد ادوات المحاسبة الإدارية الذي يؤثر ايجابيا في تخفيض التكلفة في الوحدات الاقتصادية وتوفير معلومات مفيدة تساعد في عملية الرقابة فضلاً عن توفير معلومات للمساعدة في اتخاذ القرار.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

إجراءات الدراسة الميدانية: تتناول أداة الدراسة ومجتمع الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة بالإضافة إلى تقييم أداة الدراسة كما يلي:

أولاً. مجتمع البحث وأداته: من أجل الحصول على البيانات ومعلومات الدراسة قمنا بإجراء الدراسة الميدانية على عشرة مستشفيات داخل مدينة السليمانية وهي مستشفى (مدينة فاروق الطبية، برج سمات الصحية، مستشفى هاي كواليتي انور شيخة، مستشفى بخشين، مستشفى هريم، مستشفى سفين، مستشفى ويست أي، مستشفى رويال، مستشفى زيان ومستشفى انترناشونال)، وتم تصميم استمارة استبانة وقد احتوت الاستمارة على محاور تتضمن متغيرات الدراسة في الشكل النهائي على القسمين: القسم الاول خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية والوظيفية، والقسم الثاني خاص بمحاور الدراسة المتعلقة بدور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف. وتم توزيع 47 استمارة على موظفي الحسابات، المحاسبين، مديري الحسابات والمديرين الماليين وقد بلغت الاستمارات المسترجعة والصالحة للتحليل 44 استمارة أي بنسبة 93% من الاستمارات الموزعة وهذا معدل جيد.

وتم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لكونه أكثر تعبيراً ويعطي مستويات لتحديد بدائل الاستجابة المتاحة:

اتفق بشدة = 5، اتفق = 4، محايد = 3، لا اتفق = 2، لا اتفق بشدة = 1

ثانياً. الأساليب الإحصائية المستخدمة: من أجل اختبار الفرضيات وتحليل البيانات التي تم جمعها، تم استخدام على الأساليب الإحصائية الآتية:

أ. اختبار معامل الثبات "معامل ألفا كرونباخ" لصحة وموثوقية الاستبانة.

ب. أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مجتمع الدراسة من المؤهلات التعليمية والمسمى الوظيفي (إداري) وسنوات الخبرة.

ج. مقاييس التشتت من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية من أجل معرفة متوسط الحسابات الخاصة بكل سؤال على حدة ولجميع الأسئلة الخاصة بكل فرضية.

د. من أجل اختبار فرضيات الدراسة استخدمت اختبار (One sample T Test).

وذلك باستخدام برنامج التحليل الإحصائي الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)

ثالثاً. النتائج والتحليل:

١. صدق الاستبانة وثباتها: من أجل الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية تم إجراء اختبار معامل

الثبات "معامل ألفا كرونباخ" لأسئلة الاستبانة، أن قيمة معامل ألفا كرونباخ في مجال البحوث

الاجتماعية تكون مقبولة إذا كانت مساوية أو أكبر من (0.60)، الجدول رقم (١) يوضح قيم معامل

لكل محور على حدة وللمقياس ككل.

الجدول (١): معامل الثبات "معامل ألفا كرونباخ"

المحاور	عدد من العناصر	معامل ألفا كرونباخ
المحور الاول	10	0.732
المحور الثاني	11	0.758
المحور الثالث	6	0.638
عبارات الاستبانة كلها	27	0.803

المصدر: من اعداد الباحثين على وفق نتائج التحليل الاحصائي.

من الجدول السابق يتضح أن قيمة معامل كرونباخ ألفا لجميع عبارات الاستبانة هي

(0.803) وهذه القيمة تعبر عن درجة عالية من الثبات وبإمكانية الاعتماد على إجابات ونتائجها

الدراسة الميدانية.

٢. الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة: في هذا العنصر، سيتم عرض النتائج المتعلقة بالقسم الأول

من الاستبانة وتحليلها لإظهار خصائص مجتمع الدراسة من المؤهلات التعليمية والمسمى الوظيفي

(إداري) وسنوات الخبرة وكما يلي:

٢-١. المؤهل العلمي:

الجدول (٢): توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً للمستوى العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم فني	13	29.5 %
بكالوريوس	24	54.5 %
ماجستير	6	13.6 %
دكتوراه	1	2.3 %
المجموع	44	100.0 %

المصدر: من اعداد الباحثين على وفق نتائج التحليل الاحصائي.

يوضح الجدول (٢) أن 54.5% من السكان درسوا البكالوريوس و13.6% ماجستير

و29.5% دبلوم فني، يشار إلى أن معظم مجتمع الدراسة يتمتع بمؤهلات أكاديمية جيدة، مما يعني

قدرتهم على فهم فقرات الاستبانة والإجابة عنها بفاعلية.

٢-٢. المسمى الوظيفي:

الجدول (٣): توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
25.0 %	11	محاسب
15.9 %	7	المدير المالي
15.9 %	7	مدير الحسابات
43.2 %	19	موظف الحسابات
100.0 %	44	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين على وفق نتائج التحليل الاحصائي.

يوضح الجدول (٣) أن 43.2% من مجتمع الدراسة موظفو الحسابات، و25% من مجتمع الدراسة محاسبون، و15.9% مديرو حسابات ومديرون ماليون. يمكننا القول إن تنوع المسميات الوظيفية للمستجيبين يؤدي إلى تنوع وجهات النظر حول موضوع الدراسة.

٢-٣. سنوات الخبرة:

الجدول (٤): توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
27.3 %	12	أقل من 5 سنوات
45.5 %	20	ما بين 5-10 سنوات
22.7 %	10	ما بين 10-15 سنوات
4.5 %	2	15 سنة فأكثر
100.0 %	44	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين على وفق نتائج التحليل الاحصائي.

يوضح الجدول أعلاه أن 45.5% من أفراد مجتمع الدراسة لديهم سنوات خبرة تتراوح بين 5-10 سنوات، وعددهم 20 فرداً، وفئة بين 10-15 عاماً، اذ بلغ عددهم 10 أفراد بنسبة مئوية 22.7%؛ وأقل من 5 سنوات 27.3% لكل منهم.

بالنظر إلى هذه النتائج، وجدنا أن 73% من أفراد الدراسة هم الذين لديهم أكثر من 5 سنوات من الخبرة العملية. يشير هذا إلى المستوى المناسب من الخبرة، مما يجعل من الممكن التمييز بين الإجابات عن الاستبانة بالدقة النسبية، وهذا بدوره يؤدي إلى صحة النتائج المراد تحقيقها وسلامتها.

٣. تحليل فرضيات البحث واختبارها:

٣-١. عرض النتائج المتعلقة بمحور الاول (الفرض الاول): ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في توفير المعلومات المناسبة لتخطيط إدارة الموارد والطاقة العاطلة في المستشفيات الخاصة. يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات (1-10) وتم ايجاد كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، فضلاً عن ذلك وللتأكد من صحة الفرضيات قامت الباحثتان بتطبيق اختبار (T) على فقرات دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات المناسبة لتخطيط إدارة الموارد والطاقة العاطلة، وكما وضّح في الجدول الآتي:

الجدول (٥): دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات المناسبة لتخطيط إدارة الموارد والطاقة العاطلة

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T Test قيمة الاختبار	Sig. القيمة الاحتمالية
1	تجميع الموارد المتشابهة في مجمع موارد واحد ودراسة العلاقة التشابكية بين مجتمعات الموارد مع بعضها بعضاً.	2.77	1.138	1.589	0.119
2	تتميز محاسبة استهلاك الموارد بموثوقيتها في تخطيط الموارد لدعم تنفيذ خطط المستشفى واستراتيجياته.	2.98	1.000	3.167	0.003
3	توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد في التخطيط الاستراتيجي.	3.07	1.129	3.339	0.002
4	تتطلب الإدارة الصحيحة للطاقة التحول من التركيز على الأنشطة إلى التركيز على طاقة الموارد.	3.20	1.193	3.919	0.000
5	توظف محاسبة استهلاك الموارد الطاقة العاطلة أو الفائضة بما يسهم في زيادة الإنتاجية.	2.89	1.316	1.948	0.058
6	توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات عن الطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع موارد على حدة ومن ثم اتخاذ الإجراءات التي تخفض من الطاقة غير المستغلة.	2.70	1.091	1.244	0.220
7	تساعد المعلومات التي توفرها محاسبة استهلاك الموارد في تحسين كفاءة المنشأة التشغيلية من خلال تخفيض كميات الموارد غير المستغلة وذلك بزيادة مخرجات المنشأة أو تخفيض كميات الموارد المخطط استخدامها.	2.86	1.212	1.990	0.053
8	تساعد المعلومات التي توفرها محاسبة استهلاك الموارد في كفاءة استغلال الموارد وتحسين العملية الإنتاجية.	2.86	1.133	2.129	0.039
9	تساعد محاسبة استهلاك الموارد في تعظيم الاستفادة من الموارد في المستشفى.	3.43	0.925	6.682	0.000
10	توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات مناسبة حول كيفية استخدام الموارد المتاحة بكفاءة في المستشفى.	3.36	1.036	5.528	0.000
	المتوسط العام	3.01	0.608	5.608	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين على وفق نتائج التحليل الاحصائي.

وكانت نتائج الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية هي في الغالب أكبر من متوسط أداة القياس (2.5). الفقرة التي حصلت على أعلى درجة بين الردود هي الفقرة (9) بالمتوسط الحسابي 3.43 والانحراف المعياري 0.925 وهي تتعلق بمحاسبة استهلاك الموارد إذ تساعد في تعظيم الاستفادة من الموارد في المستشفى. وكما تبين أن مجموع المتوسطات الحسابية للأسئلة مجتمعة بلغ (3.01) وهو أكبر من متوسط أداة القياس وبالانحراف المعياري (0.608)؛ وهذا يشير إلى درجة التوافق في الرد على فقرات هذا المجال. فيما يتعلق بالفرضية الأولى بشكل عام، كانت قيمة اختبار T المحسوبة (5.608)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وقيمة الاحتمال (0.000) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية على مستوى الثقة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يدل على أن دور محاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات يتعلق بتعظيم الاستفادة من الموارد في المستشفى وكيفية استخدام الموارد المتاحة بكفاءة والتركيز على طاقة الموارد وكذلك لدعم تنفيذ خطط واستراتيجياته المستشفى.

وهذه النتائج موافقة مع جميع الدراسات السابقة على ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يساعد في إدارة الموارد وتحديد الطاقة العاطلة في الوحدات الاقتصادية. لذلك فإن الفرضية القائلة

بأن: مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في توفير المعلومات المناسبة لإدارة الموارد وتحديد الطاقة العاطلة في المستشفيات الخاصة فرضية مقبولة.

٢-٣. عرض النتائج المتعلقة بالمحور الثاني (الفرض الثاني): ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في خفض التكاليف في المستشفيات الخاصة.

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال ايجاد كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، فضلاً عن ذلك وللتأكد من صحة الفرضيات قامت الباحثتان بتطبيق اختبار (T) لفقرات دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف كما وُصِّعَ في الجدول الآتي:

الجدول (٦): تحليل فقرات دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T Test قيمة الاختبار	Sig. القيمة الاحتمالية
1	تعمل محاسبة استهلاك الموارد على جمع الموارد في مجموعات متجانسة ومن ثم يؤدي إلى تسهيل عملية تتبع التكلفة ومن ثم نقلها.	2.80	1.091	1.797	0.079
2	توفر محاسبة استهلاك الموارد نظرة شاملة حول كيفية إدارة موارد الطاقة والموارد التي تؤدي إلى التخفيض.	2.95	1.033	2.918	0.006
3	كلما استطاعت إدارة المستشفى تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد استطاعت أن تحقق دقة أكبر في تخصيص التكاليف ومن ثم تخفيضها.	3.05	1.033	3.502	0.001
4	تقوم محاسبة استهلاك الموارد بتجميع الموارد داخل مجموعات متجانسة وتحديد مسببات استخدام الموارد لكل مجمع موارد بشكل يساهم في تخفيض التكلفة.	3.27	1.227	4.178	0.000
5	تحميل الخدمة بتكلفة القدر المستخدم من الموارد (عدم تحميل تكاليف الطاقة العاطلة على الخدمات) مما يؤدي إلى العدالة في القياس ومن ثم إمكانية تخفيضها.	2.98	1.303	2.430	0.019
6	تعمل محاسبة استهلاك الموارد في تحديد العلاقات السببية بين المخرجات والموارد المستخدمة ولها دور في تخفيض التكلفة.	2.82	1.126	1.874	0.068
7	تؤدي محاسبة استهلاك الموارد إلى تحديد سلوك تكاليف الموارد المستخدمة وقياسها ومن ثم إمكانية تخفيضها.	3.02	1.210	2.865	0.006
8	تحديد مخرجات مجموعات الموارد بشكل كمي يعد مقياساً دقيقاً لتكلفة المنتجات ويساعد في تخفيض التكلفة.	2.95	1.140	2.644	0.011
9	يسهم تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على اغراض التكلفة في تحقيق دقة القياس ومن ثم إمكانية تخفيضها.	3.43	0.900	6.871	0.000
10	تؤدي محاسبة استهلاك الموارد إلى خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة غير المضافة للقيمة.	3.43	1.043	5.925	0.000
11	تسهل محاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات المناسبة لتعزيز إدارة التكاليف من خلال تحسين دقة في تخصيص الموارد.	3.27	1.227	4.178	0.000
	المتوسط العام	3.088	0.609	6.412	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين على وفق نتائج التحليل الاحصائي.

يوضح الجدول (٦) ان العبارتين (9 و10) القائلتين: ان تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على اغراض التكلفة يساهم في تحقيق دقة القياس ومن ثم إمكانية تخفيضها من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة غير المضافة للقيمة، وهما من العبارات التي وافق عليها افراد عينة البحث بالمتوسطات الحسابية (3.43) لكل منهم والانحراف المعياري (0.900، 1.043). ونلاحظ أن الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الثانية تباينت

المتوسطات الحسابية بين (3.43) و(2.80) وبانحراف معياري بين (0.900-1.091) وهذا يدل ان اجاباتهم موافقة. ومن ثم أن قيمة المتوسط العام لعبارات عينة البحث (3.088) وبانحراف المعياري (0.609) تدل على ان اغلبية افراد العينة موافقون على العبارات لأنها أكبر من متوسط أداة القياس (2.5).

فيما يتعلق بالفرضية الثانية بشكل عام، كانت قيمة اختبار T المحسوبة (6.412)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وقيمة الاحتمال (0.000) قيمة ذات دلالة إحصائية على مستوى الثقة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يدل على أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في تسهيل عملية تتبع التكلفة ودقة أكبر في تخصيص التكاليف والى العدالة في القياس وحذف الأنشطة غير المضافة للقيمة ومن ثم فإن كل ذلك يؤدي خفض التكاليف في المستشفيات الخاصة.

وهذه النتائج متوافقة مع جميع الدراسات السابقة على ان مدخل محاسبة استهلاك المواد من أفضل أنظمة محاسبة التكلفة والمحاسبة الادارية اذ يساعد إدارة الوحدات الاقتصادية في تحديد وقياس المنتجات والخدمات الصحية المقدمة بشكل دقيق ويؤثر ذلك في تخفيض الكلفة الصحية. وبناء على ذلك نستنتج أن الفرضية الثانية. التي تنص على "ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في خفض التكاليف في المستشفيات الخاصة" قد تحققت.

٣-٣. عرض النتائج المتعلقة بالمحور الثالث: ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في توفير معلومات تساعد في الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وفي اتخاذ القرارات في المستشفيات الخاصة

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات (1-6) وتم ايجاد كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، فضلاً عن ذلك وللتأكد من صحة الفرضيات قامت الباحثتان بتطبيق اختبار (T) على فقرات دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وفي اتخاذ القرارات كما وضح في الجدول الآتي:

الجدول (٧): تحليل فقرات دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد في الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وفي اتخاذ القرارات

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T Test قيمة الاختبار	Sig. القيمة الاحتمالية
1	يمكن من خلال محاسبة استهلاك الموارد تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقة العاطلة والقيود والاختناقات بشكل مستمر.	2.98	1.000	3.167	0.003
2	يسهم تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المتعلقة باستهلاك هذا الحجم من الموارد مع الكمية الفعلية والتكاليف الفعلية لهذا الحجم من الموارد.	3.20	1.193	3.919	0.000
3	تساعد محاسبة استهلاك الموارد في اعطاء نتائج تنبؤية دقيقة وفي وقت أكثر ملائمة وتحليل الانحرافات بشكل واسع وهذا يعد أسلوباً من اساليب الرقابة على التكاليف.	2.70	1.091	1.244	0.220
4	تسهم محاسبة استهلاك الموارد في الرقابة على موارد انتاجية مستخدمة.	2.86	1.133	2.129	0.039
5	تسهم محاسبة استهلاك الموارد في الرقابة على موارد تسويقية مستخدمة.	3.36	1.036	5.528	0.000
6	تسهم محاسبة استهلاك الموارد في اتخاذ قرارات رشيدة	2.77	1.138	1.589	0.119
	المتوسط العام	2.98	0.656	4.863	0.000

المصدر: من اعداد الباحثتين على وفق نتائج التحليل الاحصائي.

تتبين من نتائج الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الفرضية جميعها أكبر من متوسط أداة القياس (2.5). والعبارات التي حصلت على أعلى درجة بين الردود هما الفقرتان (5) و(2) اللتان تتعلقان بمساهمة محاسبة استهلاك الموارد في الرقابة على موارد تسويقية مستخدمة وايضا تساهم في المقارنة بين الكمية والتكاليف المخططة من المخرجات لمجمع الموارد مع الكمية والتكاليف الفعلية، بالمتوسطات الحسابية (3.36 و3.20) وبالانحراف المعياري (1.133 و1.193) وهذا يدل على ان مجتمع البحث موافق. كما تبين أن مجموع المتوسطات الحسابية للأسئلة مجتمعة بلغ (2.98) وهو أكبر من متوسط أداة القياس وبالانحراف المعياري (2.98)؛ وهذا يشير إلى أن الدرجة متوافقة مع اجابات أفراد العينة فقرات هذا المجال.

فيما يتعلق بالفرضية الثالثة بشكل عام، كانت قيمة اختبار T المحسوبة (4.863)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وقيمة الاحتمال (0.000) قيمة ذات دلالة إحصائية على مستوى الثقة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يدل على أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في توفير معلومات تساعد في الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وفي اتخاذ القرارات من خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقة العاطلة والقيود والاختناقات بشكل مستمر، ومساهمته في المقارنة ما بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد مع الكمية الفعلية، ومن ثم في مجال الرقابة على موارد تسويقية مستخدمة.

ان جميع الدراسات السابقة توصلت الى ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يساعد الادارة في توفير المعلومات التكاليفية والرقابة عليها من خلال فصل التكاليف الى ثابت مستغل وغير مستغل والتكاليف المتغيرة وهذا يساعد الادارة في اتخاذ القرارات الادارية. مما تقدم نستنتج أن الفرضية الثالثة والتي تنص على "ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد له دور في توفير معلومات تساعد في الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وفي اتخاذ القرارات في المستشفيات الخاصة" قد تحققت.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. **الاستنتاجات:** في ضوء ما تمت دراسته في الجانبين النظري والعملي توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات وكما يلي:

١. تزداد أهمية محاسبة الكلفة في القطاع الصحي بسبب زيادة حدة استهلاك الموارد وتضاعف تكاليف الرعاية الصحية، واستخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد من التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة التي تحدد تكلفة الخدمة الصحية وتقيسها بدقة.
٢. أظهرت محاسبة استهلاك الموارد كأحد الحلول المقترحة لتطوير أنظمة التكاليف التقليدية التي تقوم بدمج نظامي التكاليف على اساس الانشطة والتكاليف الالمانية لتكوين نظام متكامل لإدارة التكلفة بهدف توفير معلومات مفيدة للرقابة واتخاذ القرارات.
٣. تقوم محاسبة استهلاك الموارد على العلاقات السببية في عملية تخصيص تكلفة الموارد المستهلكة (تجانس التكاليف داخل مجتمعات الموارد) التي لا تتوافر في أي نظام من أنظمة محاسبة التكاليف.
٤. تركز محاسبة استهلاك الموارد على تخصيص التكاليف بشكل عادل وفقاً لاستهلاك الأنشطة لهذه الموارد والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة يسهم في زيادة الانتاجية وخفض تكلفة المنتجات.
٥. توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات تتعلق بتعظيم الاستفادة من الموارد في المستشفى وادارتها وتحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات لدعم تنفيذ خطط المستشفى واستراتيجياته.

٦. تركز محاسبة استهلاك الموارد على عملية تتبع التكلفة وتدقق تدقيقاً أكبر في تخصيص التكاليف والعدالة في القياس وحذف الأنشطة غير المضافة للقيمة ومن ثم فإن كل ذلك يؤدي خفض التكاليف في المستشفيات الخاصة.

٧. تساعد محاسبة استهلاك الموارد مديري المستشفيات في توفير المعلومات التكاليفية والرقابة عليها من خلال فصل التكاليف الى ثابتة مستغلة وغير مستغلة والتكاليف المتغيرة وهذا يساعد الادارة في اتخاذ القرارات الادارية.

ثانياً التوصيات: اعتماداً على الاستنتاجات التي توصل اليها البحث توصي الباحثان بما يلي:

١. الحاجة إلى تطوير أنظمة محاسبة تكاليفية في الوحدات الاقتصادية الخدمية نظراً لدورها الأساسي الذي تؤديه في توفير معلومات أكثر دقة عن ترشيد تكاليف خدماتها.
٢. ضرورة فتح دورات في مجالات مداخل ادارة التكلفة خاصة محاسبة استهلاك الموارد لرفع الوعي بأهميتها وخاصة في مجال تخصيص الانتاج والخدمات وتخفيضه.
٣. ينبغي إصدار معايير دولية من قبل المنظمات الدولية الخاصة بمحاسبة استهلاك الموارد وتشجيع الدراسات والبحوث الميدانية في هذا المجال.
٤. ضرورة تبني الوحدات الاقتصادية بشكل عام والمستشفيات بشكل خاص بتطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد نظراً لأهميته في ترشيد الموارد وتحديد الطاقة العاطلة، مما يؤثر في تكلفة الخدمة الصحية.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. أبكر، صديق ادم محمد، (٢٠١٤)، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية: دراسة ميدانية، اطروحة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة الودان للعلوم والتكنولوجيا.
٢. بخيت، ابراهيم محمد حامد، (٢٠١٨)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم، أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان.
٣. أبو برهم، نور إبراهيم ودرغام ماهر موسى، (٢٠٢١)، نموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة مشفى دار السلام-خان يونس، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٩، العدد ٢، فلسطين.
٤. الدبس، محمد هيثم، (٢٠١٥)، إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في المنشآت الصناعية السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣٧، العدد ٣.
٥. النافع، فهد وأبو عمارة، مصطفى، (٢٠١٩)، نموج مقترح لتحليل انحرافات التكاليف في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) مع التطبيق على احدى المستشفيات السعودية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد ١٩، العدد ٣.
٦. الجبلي، وليد سمير عبدالعظيم، (٢٠٢٠)، إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية المنشآت الأعمال: دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية، المجلد ٢١، العدد ٣، مصر.

٧. الزبير، محمد عبد الغفار جبر الله، (٢٠٢٠)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية: رسالة ماجستير غير المنشورة، جامعة النيلين، السودان.
٨. السباعي، إبراهيم، (١٩٩٦)، تشخيص مجالات خفض التكلفة ووسائل التطبيق، مجلة المحاسبة، العدد ٩، الرياض، الجمعية السعودية.
٩. الحسين، محمد خالد عبدالله، (٢٠١٦)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية: دراسة الحالة، رسالة ماجستير غير المنشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة الودان للعلوم والتكنولوجيا.
١٠. كيوان، راند مرسي، (٢٠١٣)، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم ادارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة: حالة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد ٣، العدد ٢، جامعة عين شمس، مصر.
١١. الدنف، محمد عمر محمد، (٢٠١٣)، تطوير انظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، القاهرة.
١٢. مطر، زينب جمعة والحمداني، بهاء حسين، (٢٠٢٠)، دور المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تخفيض التكاليف، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ١٢٦، جامعة بغداد، العراق.
١٣. عبدالدايم، صفاء محمد، (٢٠١٤)، مدخل مقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة: دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢.
١٤. خطاب، محمد شحاتة، (٢٠٠٩)، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الادارة على اساس القيمة: دراسة ميدانية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ١، العدد ٢، مصر.
١٥. حسين، أمين حسين وأحمد، مقداد محمد، (٢٠٢٠)، تبني خارطة تدفق التكاليف وأثرها في تخفيض الكلفة: دراسة تطبيقية في معمل ألبان زاخو في محافظة دهوك، مجلة العلوم الانسانية لجامعة زاخو، مجلد ٨، العدد ٤.
١٦. 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 ٤.
١٧. علي، ادريس الصديق عثمان، (٢٠١٧)، تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض في الشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
١٨. هيتجر، ليستراي، وماتولنش، سيرج، (٢٠٠٩)، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- ثانياً. المصادر الأجنبية:**

1. Ahmed, S. Ajaz, & Moosa, Mehboob, (2011), Application of Resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute. Pakistan Business Review, 12(4), 755-775.

2. Clinton, D. A., & Webber, S., (2004), RCA at Coplay: Here's Innovation in Management Accounting with Resource Consumption Accounting. *Strategic Finance*, October.
3. Horngren, C. and et al., (2011), *Introduction to management accounting*, 15th Global Edition, Person.
4. Horngren, T. Charles, Bhimani, Alnoor, Datar, Srikant M., Foster, George, (2004), *Management and Cost Accounting*, 3rd, Financial Times/ Prentice Hall.
5. Merwe, A. V. D., & Keys, D. E., (2002), The case for resource consumption accounting: It can give you a more accurate projection of the resources you need and their costs than traditional methods can. (*Cost Management*), *Strategic Finance*, 83 (10), 31.
6. Michael S.C. Tse, Maleen Z. Gong., (2009), Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models, *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol 7, Number 2.
7. Liu, Y., & Wang, T., (2017), Management Accounting Tools and Application Cases/ Resource Consumption Accounting Method and Application. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*. Vol. 121, p: 408-414.
8. Rahimi, M., Sheybani, Z., Sheybani, E.O., & Abed, F., (2014), Resource Consumption Accounting: A New Approach to Management Accounting. *Management and Administrative Sciences Review*, 3, 532-539.
9. Perkins, David & Stovall, O. Scott, (2011), Resource Consumption Accounting-Where Does It Fit? *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 27, No 5, p: 41- 51.
10. Sözen, M., (2017), The Development Process of Resources Consumption Accounting, Cost Advantages and A Theoretical Application. *International Journal of Social Inquiry*, 10 (2), pp. 229-255.
11. White, L., (2009), Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*. Vol. 20, No (4), P: 63-77.