



Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



Using resource consumption accounting (RCA) in cost management of government hospitals

Prof. Dr. Khaled Ghazi A. Al Tami
College of Administration and Economics
University of Mosul
Khaled_ghazi@unmosul.edu.iq

Lecturer: Israa Yousif Thanoon
Technical Institute/Nineveh
Northern Technical University
israyd@ntu.edu.iq

Abstract:

The research aims to use the resource consumption accounting (RCA) system in building a model for cost management of government hospitals. It was based on a basic premise that government hospital costs can be managed using (RCA). By designing a cost management system that provides appropriate metrics and indicators to measure the performance of government hospitals. The research adopted the descriptive approach and the analytical approach through the study and analysis of research and references that dealt with the accounting of resource consumption and its fields of application, and the analysis of its foundations, principles, requirements and steps for its application, to build a cost management model, applicable in government hospitals. The most important of the research concluded are: The cost management of government hospitals requires analysis of the activities of primary and intermediate health services. Planning and controlling the costs that are generated from the consumption of resources in their provision and the separation between the cost of health services and the cost of health care providing. And The resource consumption accounting system is the best method to achieve these requirements by adopting appropriate methods for tracking and allocating costs on the activities and services that consumed resources. It also depends on the elements of time and quantity to achieve greater fairness in calculating the cost of services and its application provides the appropriate information for the purposes of evaluating and controlling the performance of government hospitals by comparing the cost and quality of their services and separating the costs of the hospital's absorptive capacity and the energy actually utilized.

Keywords: Cost management in government hospitals, Resource consumption accounting, Measuring cost of health services.

استخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في إدارة تكاليف المستشفيات الحكومية/أنموذج مقترح(*)

م. إسراء يوسف ذنون
المعهد التقني/نينوى
الجامعة التقنية الشمالية

أ.د. خالد غازي عبود التمي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص:

يهدف البحث إلى استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في بناء أنموذج لإدارة تكاليف المستشفيات الحكومية، واستند على فرضية أساس مفادها "يمكن إدارة تكاليف المستشفيات الحكومية باستخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA). من خلال تصميم نظام لإدارة التكلفة يوفر مقاييس ومؤشرات ملائمة لقياس أداء المستشفيات الحكومية، واعتمد المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال دراسة وتحليل البحوث والمراجع التي تناولت محاسبة استهلاك الموارد ومجالات تطبيقه وتحليل أسسه ومبادئه ومتطلبات وخطوات تطبيقه، لبناء أنموذج لإدارة التكلفة، قابل للتطبيق في المستشفيات الحكومية. وخلص البحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها: تتطلب إدارة تكلفة المستشفيات الحكومية تحليل أنشطة الخدمات الصحية الرئيسية والوسيط، وتخطيط ورقابة التكاليف التي تتولد من استهلاك الموارد في تقديمها والفصل بين تكلفة توفير الرعاية الصحية وتكلفة تقديمها. ويعد نظام محاسبة استهلاك الموارد الأسلوب الأمثل لتحقيق هذه المتطلبات لاعتماد أساليب مناسبة لتتبع وتخصيص التكاليف على الأنشطة والخدمات التي استهلكت الموارد، كما يعتمد على عنصر الزمن والكمية لتحقيق عدالة أكبر في حساب تكلفة الخدمات ويوفر تطبيقه المعلومات الملائمة لأغراض تقييم ورقابة أداء المستشفيات الحكومية عن طريق مقارنة بين تكلفة وجودة خدماتها والفصل بين تكاليف الطاقة الاستيعابية للمستشفى والطاقة المستغلة فعلاً.

الكلمات المفتاحية: إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية، محاسبة استهلاك الموارد، قياس تكلفة الخدمات الصحية.

المقدمة

تقدم المستشفيات الحكومية خدمات متنوعة وبمستويات مختلفة ترتبط بنوع الرعاية الصحية التي تتطلبها حالة المريض، وتستخدم في ذلك موارد متعددة يتم تمويلها من خلال الموازنة العامة للدولة، إذ تقدم خدماتها بأسعار رمزية لا تغطي تكلفتها، وللحكم على مدى كفاءة وفعالية أداء المستشفيات الحكومية والرقابة على تكاليف أنشطتها المختلفة، يتطلب تخطيطاً ورقابة تكاليف استهلاكها للموارد المخصصة لها في تقديم خدماتها، لتفادي التكاليف غير الضرورية والضياع في استخدام الموارد وزيادة كفاءتها وفعاليتها.

تعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) من التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الداعمة للنظم الإدارية الحديثة، إذ توفر معلومات ملائمة عن كيفية الاستغلال للموارد المتاحة، وتوظيف الطاقات العاطلة بما يسهم في زيادة الإنتاجية وخفض التكلفة، من خلال تحقيق دقة أفضل في

(*) بحث مستل من أطروحة دكتوراه في المحاسبة.

تخصيص التكاليف عن طريق التدفق العيني للموارد على أساس الكميات وبناءً على متطلبات موضوعات قياس التكاليف، وإدارة وتخطيط الموارد واستغلالها بالشكل الأمثل.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً. مشكلة البحث: يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

١. ما مدى إمكانية استخدام (RCA) في إدارة تكاليف المستشفيات الحكومية؟
 ٢. ما دور (RCA) في تخطيط ورقابة تكاليف خدمات المستشفيات الحكومية؟
 ٣. ما دور محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في تخفيض تكاليف خدمات المستشفيات الحكومية؟
- ثانياً. هدف البحث: يهدف البحث إلى استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في بناء نموذج لإدارة تكاليف المستشفيات الحكومية، لبيان مدى اقتصادية وكفاءة وفاعلية استغلالها للموارد المخصصة لها في تقديم خدماتها.

ثالثاً. فرضية البحث: يستند البحث على فرضية أساسية مفادها، يمكن إدارة تكاليف المستشفيات الحكومية باستخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، من خلال تصميم نظام لإدارة التكاليف، يوفر مقاييس ومؤشرات أداء ملائمة لقياس اقتصادية وكفاءة وفاعلية المستشفيات الحكومية في استخدام الموارد المخصصة لها من قبل الحكومة ويوفر معلومات ملائمة لقياس ورقابة أدائها.

رابعاً. منهج البحث: يعتمد البحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال دراسة الدراسات والبحوث والمراجع التي تناولت محاسبة استهلاك الموارد ومجالات تطبيقه وتحليل أسسه ومبادئه ومتطلبات وخطوات تطبيقه، لبناء نموذج لإدارة التكاليف باستخدام محاسبة استهلاك الموارد قابل للتطبيق في المستشفيات الحكومية.

المبحث الثاني: مفهوم إدارة التكلفة وأهميتها في المستشفيات الحكومية

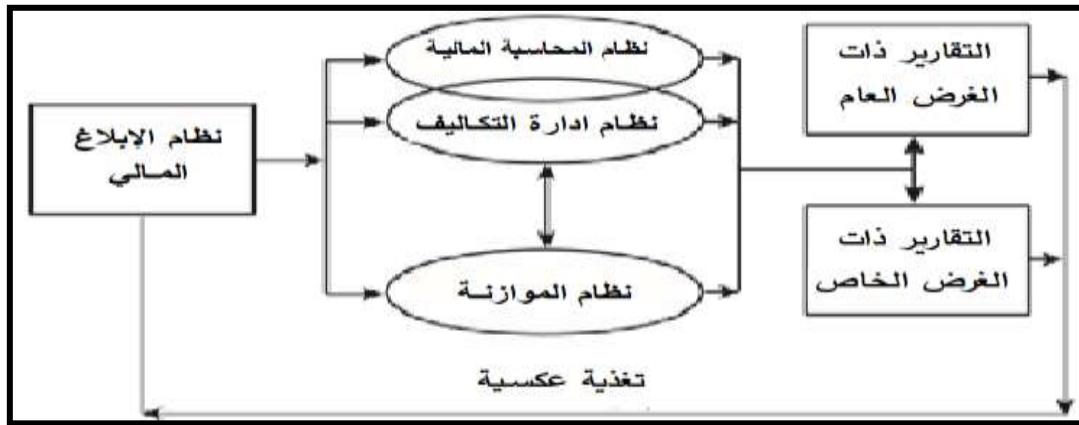
أولاً. مفهوم إدارة التكلفة: عرف (Barfield; et al.) إدارة التكلفة بأنها، مجموعة من الطرائق والتقنيات التي تم تطويرها، لأغراض تخطيط ورقابة أنشطة المنظمة المولدة للتكاليف والمتعلقة بأهدافها قصيرة الأجل واستراتيجيتها طويلة الأجل (حسن، ٢٠٠٧: ٧٠)، وحدد (Drury, 2002: 543) مفهوم إدارة التكلفة في الإجراءات التي يتخذها المديرون لأداء العمليات والأنشطة بأسلوب أكثر كفاءة وفاعلية، بهدف تخفيض التكاليف وتعزيز رضا الزبون، كما أشار إلى أن البيئة التنافسية الجديدة أدت إلى زيادة الطلب على معلومات التكلفة المتعلقة بإدارة التكلفة وتحليل الربحية، وهذا جعل الوحدات الاقتصادية تركز على تطوير أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية التي تمكنها من فهم قاعدة التكلفة، وتحديد مصادر الربحية لمنتجاتها وزبائنها وأسواقها. (Drury, 2012: 11) كما أشار (Horngren et al, 2015: 6) إلى مصطلح إدارة التكلفة بأنه يستخدم لوصف المداخل والأنشطة التي يعتمد عليها المدراء لاستخدام الموارد بطريقة تزيد من قيمة المنتج للزبائن وتحقق أهداف المؤسسة، أي إن إدارة التكلفة لا تتعلق فقط بخفض التكاليف، بل قد تتضمن اتخاذ قرارات لتحمل تكاليف إضافية. لزيادة جودة المنتجات أو تطوير منتجات جديدة.

بناءً على ما سبق يمكن تعريف إدارة التكلفة بأنها إطار فلسفي يعبر عن استراتيجية الإدارة في تخطيط ورقابة تكاليف منتجاتها باستخدام المداخل والأساليب الملائمة لتحليل التكاليف والأنشطة والعمليات والاستخدام الأمثل لمواردها الاقتصادية، لزيادة الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية واكتساب رضا الزبون من خلال تخفيض تكاليف منتجاتها أو زيادة جودتها.

ثانياً. أهمية إدارة تكاليف المستشفيات الحكومية: تمثل المستشفيات الحكومية الجزء الأكبر من قطاع الخدمات الصحية ويمثل الإنفاق عليها النسبة الكبرى من إجمالي النفقات المخصصة لهذا القطاع، لذا انصب اهتمام الحكومات في العديد من الدول ومقدمي الخدمات الصحية على تبني الأساليب التي تكفل ترشيد تكلفتها، من خلال تقادي التكاليف غير الضرورية والضياع في استخدام الموارد، وهذا لن يتحقق الا باستخدام أساليب وتقنيات إدارة التكلفة الحديثة لتحليل وفهم سلوك التكاليف وطرائق التشغيل المطورة التي يمكن من خلالها تقدير التكاليف وقياسها، وتزداد حدة هذا التأثير مع استخدام أسلوب المشاركة في التكلفة عن طريق الدفع المباشر لجزء من التكلفة من جانب المستفيدين من الخدمات الصحية، إسهاماً في توفير جزء من التمويل اللازم للخدمات، (صالح، ٢٠٠٢: ٤٥). ونتيجة لذلك ظهرت الحاجة الماسة إلى ضرورة البحث عن الأساليب المناسبة لقياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، لضمان عدم تحمل الأفراد بأعباء تزيد أو تقل عن التكلفة الفعلية لتلك الخدمات. ويعد نظام إدارة التكلفة مناسباً لتحقيق هدف ترشيد الإنفاق العام وزيادة اقتصادية وكفاءة أداء المستشفيات الحكومية، كونه يعترف بأن الموارد تستخدم بإسراف وأن تحديد مستوى أي نشاط يعتمد على الربط بين إدارة الموارد ومحاسبة التكاليف وقياس الأداء، بهدف تصنيف أنشطة الوحدة الحكومية عن طريق عناصر الأداء وعناصر المعلومات المهمة التي توضح كيفية تقسيم العمل على كتل ذات معنى. وهذا التصنيف يشابه تصنيف العمليات المالية الحكومية في الوظائف والبرامج والأنشطة وعناصر التكلفة (بريمكاند، ١٩٩٩: ١٢١) ومع ذلك هناك قصور في معالجة المشكلات المحاسبية في مجال قياس تكلفة خدمات المستشفيات بسبب عوامل عديدة منها: (السيد وآخرون، ٢٠١٩: ٣).

١. النشأة التاريخية للخدمات الصحية وتقديمها من خلال المستشفيات العامة، التي تمول من موازنة الدولة، وما واكب ذلك من عدم الاهتمام بالنظم المحاسبية المطبقة، وافتقار الإدارة إلى البيانات المحاسبية لتخطيط ورقابة الموارد المتاحة لديها.
٢. تركيز أغلب بحوث التكاليف والمحاسبة الإدارية على المشاكل الخاصة بالوحدات الصناعية دون المؤسسات الخدمية وخاصة في مجال الخدمات الصحية وهو ما يستلزم ضرورة توجيه الاهتمام بدراسة المشكلات المحاسبية في تلك المؤسسات.
- ثالثاً. أهداف إدارة التكلفة في المستشفيات الحكومية: يمكن القول بعدم وجود فرق بين أهداف إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية عنها في الوحدات الهادفة للربح. والتي تتضمن: (السامرائي، ٢٠١٠: ٤٢-٤٣).
١. تحليل وتحديد نقاط القوة والضعف مقابل الفرص والتهديدات التي تواجه الوحدة الاقتصادية في بيئتها.
٢. اعتماد التخطيط الاستراتيجي لأنشطة وعمليات ومنتجات الوحدة الاقتصادية وفقاً لرغبات وتوقعات الزبائن ومتغيرات السوق التنافسية الأخرى.
٣. لفت نظر الإدارة نحو نتائج تقويم وتحليل المؤشرات المالية وغير المالية حول الأداء والإنتاجية والجودة.
٤. تطبيق مدخل محاسبة المسؤولية على أساس الأنشطة الاستراتيجية الموجهة من أجل تقويم أداء الأنشطة والعاملين ومدى التأثير سلباً أو إيجاباً على الموقف الاستراتيجي التنافسي للوحدة الاقتصادية.

٥. تحديد وقياس تكاليف الموارد التي استهلكتها الأنشطة المتسببة بحدوثها، لغرض تحديد تكلفة المنتجات.
٦. تحسين مقاييس تقويم ورقابة تكلفة الأنشطة خلال دورة حياة المنتج.
٧. تحسين أداء الأنشطة و/أو العمليات المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتستهلك كلاً وموارد غير ضرورية للحصول على وفورات في التكاليف وزيادة الإيرادات.
- فضلاً عن ذلك يسهم نظام إدارة التكلفة في زيادة كفاءة وفاعلية الإبلاغ المالي الحكومي من خلال تكامل بين نظم محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية، الموازنة وتقييم الأداء وكما موضح في الشكل الآتي:



الشكل (١): دور نظام إدارة التكاليف في الإبلاغ المالي الحكومي

Source: FASAB Handbook, Version 17, (2018), FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended. www.FASAB.org.447.

ثالثاً. العوامل المؤثرة على منهجية إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية: نظراً لطبيعة وخصائص المستشفيات الحكومية فإن منهجية إدارة تكاليفها تتأثر بمجموعة عوامل أهمها:

(جعفر، ٢٠١٧: ٣١-٣٢) (Kaplan & Porter, 2011: 13)

١. يخضع نشاط الرعاية الصحية لتنظيم صارم من قبل الدولة، لكون الرعاية الصحية مصممة لتلبية أهم الاحتياجات الإنسانية، ويتم تمويل نفقاتها في أغلب الدول النامية (ومنها العراق) من الأموال العامة، وتقاس جودة هذا الانفاق بنسبته من الإنفاق العام والنتائج المحلي.

٢. إن الخدمات الصحية ترتبط بصحة الإنسان مباشرة ويصعب في معظم الأحيان إيجاد تقييم مادي معين لها، إذ يستطيع المريض المستفيد من وحدة تقييم جودة الخدمة الصحية التي حصل عليها. وأن مفهوم مقارنة التكلفة بالعائد لا يمكن أن ينسحب على الخدمات الصحية، إذ تقدم المستشفيات الحكومية خدماتها بدون مقابل فتتحمل التكاليف ويستفيد المريض من العائد الذي يتمثل بالمنفعة التي حصل عليها ويقيسه بدرجة التحسن في حالته الصحية أو اكتسابه الشفاء التام، لذلك تواجه إدارة المستشفى والجهات الأخرى المشرفة على القطاع الصحي صعوبة في تحديد معايير رقابة الخدمات الصحية وتقييم مدى اقتصادية وكفاءة المستشفيات باستخدام الموارد المخصصة لها، وهذا ينعكس على أدوات وأساليب إدارة تكاليف خدمات المستشفيات الحكومية بهدف تخفيضها والسيطرة عليها وتقييم العائد الاقتصادي والاجتماعي منها.

٣. ارتفاع معدل استهلاك الخدمات الصحية وارتفاع تكلفة تقديمها، بسبب ارتفاع الطلب على خدمات الرعاية الصحية مع تطور التقنيات العلاجية، وازدياد نسبة شيخوخة السكان، وارتفاع الوعي الصحي عند المجتمع. وازدياد عدد المصابين بالأمراض المزمنة.
 ٤. سوء فهم تكلفة تقديم خدمات الرعاية الصحية، وكيفية مقارنة هذه التكاليف بالنتائج المحققة، من قبل مقدمي الخدمات فبدلاً من التركيز على تكاليف علاج المرضى الذين يعانون من حالات طبية محددة خلال دورة الرعاية الكاملة، يقوم مقدمو الخدمات بتجميع وتحليل التكاليف على مستوى التخصص أو قسم الخدمة، فضلاً عن تخصيص تكاليف خدمات الرعاية الصحية على الأنشطة والأقسام والإدارات والخدمات بناءً على المبلغ الذي يتم سداؤه، أو يتم تخصيصه في الموازنة العامة والذي قد يعتمد على افتراضات عشوائية غير دقيقة حول شدة الرعاية، ويؤدي ذلك إلى ضعف علاقة ربط التكلفة بالتحسينات أو النتائج العملية، مما يمنع من إجراء تخفيضات منهجية ومستدامة في التكلفة، وبدلاً من ذلك يلجأ مقدمو الخدمات (والمانحون) إلى إجراءات مبسطة مثل التخفيضات الشاملة في الخدمات باهظة الثمن، وتعويضات الموظفين، وعدد الموظفين، لكن فرض حدود إنفاق تعسفية على مكونات منفصلة للرعاية، أو على فئات نفقات بنود محددة، ولا تحقق هذه الإجراءات سوى وفورات هامشية تؤدي غالباً إلى ارتفاع إجمالي تكاليف الأنظمة ونتائج أسوأ، على سبيل المثال، نظراً لأن الدافعين يقدمون مدفوعات مشتركة عالية للحد من استخدام الأدوية باهظة الثمن، فقد تتضخم التكاليف في مكان آخر من النظام في حالة تدهور الحالة الصحية العامة للمرضى وبالتالي يحتاجون إلى المزيد من الخدمات.
 ٥. محدودية الموارد، وزيادة التكاليف والطلب المتزايد على الخدمات مع انخفاض الإنفاق على أنظمة الرعاية الصحية، الذي ولد الضغط على المستشفيات الحكومية لإدارة أنشطتها ومخرجاتها بكفاءة وفعالية باستخدام موارد محدودة وغير كافية التي غالباً ما تؤدي إلى استخدام علاجات بديلة، قد تشمل العمليات الجراحية
 ٦. عدم اتفاق المشاركين في نظام الرعاية الصحية على ما يقصده بالتكاليف، فعندما يتحدث السياسيون وصانعو السياسات عن خفض التكلفة، فإنهم يشيرون عادةً إلى المبلغ الذي تدفعه الحكومة أو شركات التأمين لمقدمي الخدمات، وليس إلى التكاليف التي يتكبدها مقدمو الخدمات لتقديم خدمات الرعاية الصحية
- فضلاً عن ذلك فإن المستشفيات الحكومية التعليمية وغير التعليمية تقع تحت إشراف أكثر من جهة رقابية، وهي وزارة الصحة، ديوان الرقابة المالية، نقابة الأطباء والمهن الصحية منظمات المجتمع المدني، الجامعات وغيرها. وهذه تعطي خصوصية لنظام إدارة التكاليف من خلال توفير بيانات تسهم في تقييم ورقابة أدائها واستخدامها للموارد المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة، كما إن معظم تكاليف خدمات المستشفيات هي تكاليف ثابتة، فالأجور والرواتب تكون ثابتة على اعتبار أن العاملين من التخصصات الطبية والتخصصات الأخرى هم موظفون حكوميون يعملون برواتب شهرية ثابتة، وتشكل هذه الرواتب النسبة الأعظم من تكاليف المستشفى.
- وللحد من تأثير العوامل أعلاه ينبغي اعتماد منهجية مناسبة لإدارة التكاليف تركز في حساب تكاليف خدمات الرعاية الصحية على المعلومات الطبية المتعلقة بمسار علاج كل مريض من لحظة وصوله إلى المستشفى حتى نهاية العلاج، أي مسارات العلاج الفردية للمرضى، مع اعتماد نظام لحساب تكاليف الخدمات العلاجية يركز على المرضى وحالاتهم، كغرض أساس

لتحليل التكاليف، وقياس كفاءة وفاعلية خدمات الرعاية الصحية للمرضى وفقاً لأبعاد متعددة، بما في ذلك البقاء على قيد الحياة، والقدرة على العمل، ومدة الرعاية، وربط هذه الأبعاد بالتكاليف المتكبدة.

المبحث الثالث: محاسبة استهلاك الموارد (المفهوم والخصائص والمقومات)

أولاً. مفهوم محاسبة استهلاك الموارد: توفر المداخل التقليدية لقياس التكلفة معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات في بيئة مستقرة، ومع تغير البيئة الأعمال العالمية وزيادة حدة التنافس والتطورات الكبيرة في نظم الإنتاج وتقنيات التصنيع التي أثرت على هيكل التكلفة، لم تعد المعلومات التي توفرها المداخل التقليدية لقياس التكلفة ملائمة لمتخذي القرار مما دفع العديد من الباحثين في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لبحث وتبني مداخل بديلة لقياس التكلفة (Al-Hebry & Al-Matari, 2017: 105)، وكان نظام التكاليف على أساس النشاط هو البديل المقترح، للتغلب على الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، كونه يعمل على تتبع التكاليف إلى المنتجات على أساس الموارد التي تستهلكها الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات وبالتالي يمكن تحقيق تحسين كبير في درجة دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات (حسين، ٢٠٠٠: ٦٥). ورغم مزايا هذا الأسلوب إلا أنه يعاني العديد من المحددات أهمها: أنه يتطلب استخدام العديد من المقاييس والمعدلات لمحركات تكلفة الأنشطة لقياس تكاليف المنتجات مع تحديثها بشكل منتظم وهذا جعل منه أسلوباً مكلفاً في تشغيله وتنفيذه. (كاظم، ٢٠١٩: ٥٥).

ولمعالجة نقاط الضعف أعلاه تم تطوير نظام ABC فظهرت نسخ مطورة منه ومنها نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه للأداء (PFABC)، فضلاً عن نظام التكاليف الألمانية (Grenzkostenrechnung) (وهي كلمة ألمانية يشار إليها اختصاراً بـ GPK وتعني تكلفة حد المساهمة) وهي طريقة لتخصيص الدقيق لتكاليف المنتجات، تستند إلى فكرة عدم تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات نظراً لأن وجود تلك التكاليف الثابتة سوف يسمح للمدراء باتخاذ قرارات خاطئة في الأجل القصير مثل القرارات الخاصة بالتسعير وشراء أو تصنيع المنتج، وتعرف بأنها نظام يهدف إلى توفير تطبيق متنسق للتكاليف وإسنادها إلى منتج ضمن نظام محاسبي للتكاليف يمكن من السيطرة على التكاليف وإدارة الأرباح وتوفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات (Weaver et al., 2010: 93).

يقوم الإطار الفلسفي لمحاسبة استهلاك الموارد على الجمع بين سمات نظام التكاليف (GPK) ونظام (ABC) في نظام واحد، إذ تأخذ من نظام (GPK) العديد من المزايا أهمها إمكانية تتبع التكاليف المتغيرة، التركيز على التدفق الفعلي للموارد، ومنع أي توزيع غير عادل للتكاليف، وتأخذ من نظام ABC مثل القدرة على تتبع الكلفة إلى المنتج النهائي، إمكانية تحديد الأنشطة ذات العلاقة بالمنتج، والاعتراف بالموارد التي تستهلكها الأنشطة (Rahimi, et al., 2014: 535).

عرف (Thomson & Gurowka)، محاسبة استهلاك الموارد بأنها: عملية تحديد التكاليف الاستراتيجية التي تميز بين محاسبة التكلفة الألمانية، التي تركز على التكاليف الحدية (الهامشية) والموارد مع منظور النشاط أو العملية للتكلفة على أساس النشاط ضمن سياق نظام إدارة الأداء المتكامل منها مثلاً نظام تخطيط موارد المشروع (Thomson & Gurowka, 2005: 31).

ويرى (Liu & Wang) بأنها مدخل موجه لتخصيص التكاليف إذ يستخدم الموارد كهدف رئيس لقياس الموارد العاطلة ليس فقط لتحسين دقة تخصيص التكاليف ولكن أيضا توفير معلومات عن مسؤولية الإدارة لتقييم الأداء، مما يساعد في عملية صنع القرار وتعزيز الميزة التنافسية (Liu & Wang, 2017: 408) كما عرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها مدخل المحاسبة الإدارية يركز على إنشاء معلومات موثوقة للحد من التكاليف وتعظيم الإيرادات لتعزيز الطاقة الإنتاجية للشركة بهدف تحقيق نجاح أكبر في سوق تنافسية للغاية (Ahmed & Moosa, 2011: 755). وعليه يمكن تحديد مفهوم محاسبة استهلاك الموارد بأنها، نظاماً لإدارة التكلفة يهدف إلى الاستغلال الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية، من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص تكلفة الموارد المستهلكة على أهداف التكلفة سواء المنتجات أم الخدمات التي استفادت منها، مع التركيز على الموارد كنقطة البداية لكافة العمليات والسبب في حدوث التكاليف.

ثانياً. خصائص محاسبة استهلاك الموارد: تتميز محاسبة استهلاك الموارد بالخصائص الآتية:

- أ. تقدم رؤية عن كيفية إدارة الطاقة غير المستغلة وتحديد تكاليفها، (الحوالي، ٢٠١٣: ٨٦).
- ب. تعد وسيلة توفر متطلبات الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للزبون تبعاً لتوجيهات السوق، والتخلص من الفاقد وتحسين أداء الأنشطة الأساسية (الصغير، ٢٠١١: ٨٨).
- ج. تعد وسيلة للحد من الهدر بالموارد من خلال معالجة التشوهات في التكاليف الثابتة والتركيز على دراسة وبيان علاقات الارتباط الداخلية بين الموارد المختلفة وبين بعضها البعض، والذي ينعكس على فهم العلاقة ما بين التغير في حجم الانتاج والتغير في استهلاك الموارد وتكاليفها. (الربيعي، ٢٠١٦: ٤٦).
- د. تسهم في تحسين دقة قياس التكاليف بالاعتماد على البيانات المالية وغير المالية في التنبؤ باحتياجات ومتطلبات كل مورد من الموارد، والعلاقات المتداخلة فيما بينها، فضلا عن التمييز بين امتلاك الموارد واستهلاكها والعمل على استبعاد الموارد العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات (كاظم، ٢٠١٩: ٦١).
- هـ. يركز على النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفصيل الموارد، لتوفير معلومات ذات جودة عالية، ويعمل مع نظم تخطيط الموارد لتحقيق التكامل مع نظم المحاسبة الإدارية الأخرى (كاظم، ٢٠١٩: ٦٣).

ثالثاً. مقومات محاسبة استهلاك الموارد: تتركز محاسبة استهلاك الموارد على المقومات الآتية:

- أ. **الموارد: (Comprehensive of Resources):** تعد الموارد نقطة البداية لكافة العمليات والوسائل التي تسهم في تحقيق الأرباح، وتتمثل في الاستثمارات المتاحة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية في صورة مادية من أجل الحصول على طاقات تشغيلية مثل الأفراد والخامات والأموال والآلات أو صورة معنوية غير مادية مثل خدمات تقنية المعلومات، وتعمل هذه الموارد على تهيئة الظروف لنشأة الكفاءة المتميزة كلما كانت متفردة وذات قيمة عالية (صاحب، ٢٠١٦: ٥٧). ويمكن تصنيف الموارد إلى ثلاثة أنواع هي (الربيعي، ٢٠١٦: ٤٩).
١. **الموارد ذات الطاقات المحددة:** وهي الموارد التي تمتلك طاقات وقدرات محددة، مثل الآلات والمعدات، العمالة المباشرة، وغيرها.

٢. الموارد ذات الطاقات غير المحددة: وهي الموارد التي لا يوجد لها طاقات محددة، ويمكن للوحدة الحصول عليها كلما ارادت بدون أي تكاليف إضافية للطلب، لأن تكاليف الطلب تدفع مرة واحدة عند الاشتراك ولا تُدفع إلا التكاليف الخاصة بالاستهلاك بعد ذلك ومن أمثلتها خدمات الكهرباء والغاز والهاتف، وأن تكاليف الاستحواذ تساوي تكاليف الاستهلاك إذ أن الوحدة لا تتحمل ولا تتحاسب إلا على مقدار ما استهلكته هذه الموارد أما الجزء غير المستخدم من هذه الموارد فلا يحمل على الإنتاج ومن ثم فإن التركيز في هذه الحالة يكون على استهلاك الموارد وليس على الاستحواذ عليها.

٣. موارد ذات طاقة عاطلة: وهي الموارد التي لم توظف في ضمن النشاط الأساس إذ لا يتطلب منها أداء، نظراً لضعف الطلب أو حجم الطاقة الزائدة، مثلاً وجود عدد من الأسرة الزائدة في مستشفى معين والتي لا تستخدم بسبب انخفاض عدد المرضى أو وجود عدد زائد من الممرضات إذ أن عدد الأسرة لا يلائم عدد الممرضات.

ب. مجمعات الموارد: يتم تجميع التكاليف الخاصة بكل الموارد في مجمعات موارد متجانسة من حيث عناصر التكاليف، وتصنف المجمعات إلى مجمعات الموارد الأساسية التي تدعم الأنشطة التي تسهم في إنتاج وتقديم سلعاً وخدمات نهائية مثل الأقسام الإنتاجية. ومجمعات الموارد الثانوية والتي توفر خدمات تدعم مجمعات الموارد الأساسية والثانوية الأخرى مثل التسهيلات الإنتاجية. (keys & Merwe, 2009: 33)

ج. مسببات التكلفة: يعرف مسبب التكلفة على أنه مقياس لكمية الموارد المستهلكة وهناك نوعان من مسببات التكلفة هما: (كاظم، ٢٠١٩: ٧٧)

١. مسببات التكلفة الخاصة بالموارد : يعبر عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد، ومثال ذلك ساعات العمل المباشر، ساعات تشغيل الآلات، ويعبر هذا المسبب عن حجم الموارد التي يجب إنفاقها داخل مجمع الموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات، وهو ما لا يتواجد في أي نظام آخر وتستخدم هذه الخاصية في الرقابة عن طريق المقارنة ما بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المتعلقة باستهلاك هذا الحجم من الموارد مع الكمية الفعلية والتكاليف الفعلية من الموارد ويستخدم هذا المسبب في تحميل تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة والعمليات.

٢. مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة/العمليات: وتمثل عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل الشركة والتي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات ولا يختلف كثيراً كيفية تحديدها في ظل نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط عنه في نظام محاسبة استهلاك الموارد.

د. هيكل وسلوك التكلفة: أن كل مجمع مورد لديه خصائص ومواصفات يتميز بها ويقدم مخرجات متجانسة بتحميل تكاليفها إلى مجاميع الموارد الأخرى أو منتجات نهائية للزبون، وترتبط التكاليف بشكل أساس بتدفق الموارد، فإذا كانت تدفقات الموارد تعرض بشكل دقيق فإن التكاليف تعرض بشكل دقيق (Rahimi et al., 2014: 536)، إذ يعترف نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد بوجود جزء غير مستغل من طاقة المورد في الأحوال العادية للمنشأة، ومن ثم يجب ألا تتحمل به تكلفة المنتجات وإنما يتم ترحيله إلى حسابات النتيجة، كما يتم مراعاة العلاقات التشابكية بين الموارد، وهناك بعض الموارد قد تفيد موضوع التكاليف مباشرة، مما يساعد على تدعيم طبيعة التكلفة ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة، ويعد استخدام مسببات الموارد لتخصيص التكاليف

غير المباشرة على أغراض التكلفة المختلفة (الأنشطة، العمليات، المنتجات، الزبائن) خطوة مهمة لتحليل طاقة الموارد، والكشف عن الطاقة غير المستغلة وتكلفتها، (كيوان، ٢٠١٣: ١١٢٦).

هـ. **استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي:** يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على مقاييس مخرجات قابلة للقياس الكمي لمجمعات الموارد على شكل وحدات كمية فضلاً عن كونها صورة مالية تعكس وحدة النقد مما يساعد على الفهم الواضح لاستهلاك الموارد والتعبير الدقيق عن تدفقات العلاقات بين الموارد (الهيكل الكمي)، ومن الأمثلة على ذلك ساعات العمل المباشر، وساعات دوران الآلات وعدد الكيلوواط من الكهرباء، ويتم بعدها تخصيص التكلفة الفعلية أو المخططة على أهداف التكلفة المختلفة على أساس ما استهلك كميّاً من مخرجات هذه الموارد مع الأخذ بالاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفذة وتكلفة الوحدات، (الربيعي، ٢٠١٦: ٤٣)، كما تصنف التكاليف داخل كل مجمع من مجمعات الموارد إلى تكاليف أولية، وهي التكاليف التي تحدث وبصفة أساس داخل مجمع الموارد وبالتالي يمكن للمسؤولين عن هذا المجمع الرقابة على هذه التكاليف، وتكاليف ثانوية وهي التكاليف التي تحمل على مجمع الموارد مقابل استفادته من مجمعات موارد أخرى وبالتالي تكون الرقابة على هذه التكاليف محدودة، كما يتم تحديد ما إذا كانت هذه التكاليف تكاليف ثابتة أم تكاليف تناسبية، ويتوقف ذلك على طريقة استهلاك الموارد فعلى سبيل المثال الكهرباء كأحد الموارد يتم تصنيفها إلى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية بناء على طريقة الاستهلاك، فإذا كانت تستخدم فقط لتشغيل الآلات والأجهزة عند تقديم الخدمات تكون تكاليف تناسبية، أما إذا كانت تستخدم الكهرباء كمورد في التدفئة/التبريد/الإضاءة كل يوم فإنها تصبح تكاليف ثابتة (White, 2013: 2).

و. **حساب الاندثار على أساس التكلفة الاستبدالية:** يتم حساب اندثار الأصول الثابتة والأجهزة على أساس التكلفة الاستبدالية بدلا من التكلفة التاريخية، وذلك بسبب ان طريقة التكلفة التاريخية لا تقدم شيئا يساند في دعم القرار، فيتم حساب اندثار الآلات الجديدة مثلا بمعدلات أعلى من الآلات القديمة، ومن ثم تحميل تكاليف أكبر على المنتجات التي تصنع على الآلات الجديدة حتى ولو كانت متماثلة، وفي بعض الأحيان قد تؤدي تكلفة الصيانة الفعلية للآلات الأقدم إلى أن تكون تكلفة دورة حياة المنتج للمنشأة أكبر من تكلفة إحلالها بآلات جديدة ولكن تخصيص التكاليف لا يعكس ذلك (كيوان، ٢٠١٣: ١٢٧).

ز. **استخدام مفهوم الطاقة النظرية بدلا من مفهوم الطاقة المتاحة:** إن استخدام مفهوم الطاقة النظرية أو الطاقة القصوى، لأغراض تحديد تكلفة المنتج، يساعد في إلقاء الضوء على التكلفة غير المستغلة من تكلفة الآلات التي لا تعمل بكامل طاقتها، لتجنب تضخيم تكلفة الوحدات المنتجة دون وجه حق، ومن ثم اتخاذ قرارات إدارية غير سليمة، فعلى سبيل المثال، التوقف عن تصنيع منتجات معينة قد تبدو ظاهريا أنها تستهلك موارد أكثر وتكلفتها أعلى عما هي في الواقع، لكن بإزالة أثر هذه الموارد العاطلة وتكلفتها من تكلفة المنتجات فإن نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد يمكن نظام إدارة التكلفة من تقديم معلومات أكثر دقة وتفصيلا تساند في اتخاذ القرار بالوحدة الاقتصادية (Elmaci, 2014: 3).

المبحث الرابع: الأنموذج المقترح لإدارة تكلفة المستشفيات الحكومية

يتكون الأنموذج المقترح لإدارة تكلفة المستشفيات الحكومية باستخدام محاسبة استهلاك الموارد من العناصر الآتية:

أولاً. مجمعات الموارد: تمثل مجمعات الموارد مراكز لنشوء التكلفة، ويمكن ان يكون مجمع الموارد قسماً أو وحدة إدارية يقدم خدمة نهائية أو وسيطة أو فرعية داخل المستشفى، ويمكن تصنيفها على:

١. **مجمعات موارد الخدمات الصحية النهائية:** وهي الموارد التي تستهلك في تقديم الخدمات الصحية النهائية ومن أمثلتها خدمات العيادات الخارجية، خدمات الأقسام الداخلية والردهات، خدمات غرفة العمليات، العلاج الطبيعي وغيرها.

٢. **مجمعات موارد الخدمات الصحية الوسيطة:** وهي الموارد التي تستهلك في أقسام وشعب المستشفى التي تقدم خدمات صحية وسيطة مثل المختبرات، أقسام التشخيص بالأشعة، الصيدلية، التشخيص بالأجهزة، الخدمات الفندقية وغيرها.

٣. **مجمعات موارد الخدمات المالية والإدارية:** تتمثل بالموارد التي تستهلك في الأقسام الإدارية وقسم الحسابات والتدقيق والأقسام الهندسية وصيانة الموجودات وإدارة المخازن وغيرها.

ثانياً. وحدة قياس تكلفة استهلاك الموارد: يحدد نوع وخصائص الموارد المستخدمة، ومدى توفر البيانات وجودتها، وحدة قياس الموارد ويمكن للمحللين استخدام وحدات قياس بديلة إذا كان الحصول على المعلومات الضرورية أسهل ومع ذلك، يجب أن تكون الوحدات ذات صلة بالخدمة المعنية وبأهداف تقدير التكلفة، ويوضح الجدول الآتي وحدات الخدمات الصحية الأكثر استخداماً:

الجدول (١): وحدات قياس تكاليف استهلاك الموارد

نوع الخدمة	وحدة القياس	وحدات أخرى مناسبة
العلاج النفسي	ساعة	زيارة
زيارة الممارس العام	زيارة	فترة العلاج
خدمات الطعام	وجبة	جلسة
خدمات التشخيص	لكل تدخل	
الخدمات الفندقية	لكل قبول	لكل حالة
خدمة العيادات الخارجية	لكل زيارة	مريض
الرعاية التمريضية	ساعة	مريض
رعاية منزلية	ساعة	نشاط

Source: Mogyorosz, Zsolt, (2005), Smith, Peter, The main methodological issues in costing health care services A literature review, Research Paper 7, Center Health Economic (CHE), the university of York.UK.46.

ثالثاً. قياس كلفة استهلاك الموارد: تختلف طرائق قياس تكلفة استخدام الموارد حسب الهدف من تحليل التكلفة وتوافر البيانات، وبشكل عام هناك منهجيتان لقياسها هما: التكلفة الجزئية والتكلفة الكلية.

أ. **منهجية التكلفة الجزئية:** يعتمد تحديد واختيار تقنية القياس وفق منهجية التكلفة الجزئية على مستوى تجميع البيانات اللازمة لتحليل التكلفة، والتي يتم تحديدها من خلال القدرة على مراقبة العوامل وتكلفة جمع البيانات، وهناك عدد مصادر يمكن الاعتماد عليها في تجميع البيانات الخاصة باستخدام الموارد ومنها دراسات الوقت والحركة، سجلات الأنشطة. استطلاعات آراء المديرين، سجل يوميات المرضى، سجلات الحالات الطبية والتقييم الاقتصادي للتجارب السريرية.

(Patel, et al., 2005: 324)

ب. منهجية التكلفة الكلية: وفق منهجية التكلفة الكلية، يتم تقسيم الخدمات الصحية على مكونات كبيرة (منتجات وسيطة) ويجب تحديد عناصر التكلفة الكبيرة نسبياً مثل: نوبات رعاية المستشفى الحادة، ونوبات رعاية المستشفى غير الحادة، الرعاية الأولية، والرعاية المتخصصة لمرضى العيادات الخارجية، الاستشارة، التمريض المنزلي، والعلاج الطبيعي، الطب البديل، العلاج النفسي والأدوية. بالاعتماد على قواعد بيانات وطنية مثل الإحصاءات الوطنية، وقواعد بيانات صندوق التأمين الصحي (Muennig, et al., 2002: 141). ومهما كانت الطريقة المستخدمة يجب أن يكون هناك رؤية واضحة ومفصلة حول أنشطة الخدمات الصحية، وتحديد واضح لعناصر الموارد التي تشكل أكبر مكونات التكلفة الإجمالية للخدمة.

رابعاً. ربط تكلفة الموارد بوحدة الخدمة: يمكن ربط تكلفة الموارد بوحدة الخدمة من خلال تتبع التكاليف مباشرة على الخدمة كلما كان ذلك ممكناً واقتصادياً، أو تعيين التكاليف على أساس السبب والنتيجة، كما في الوحدات الصناعية ليس هناك مشكلة في ربط تكلفة الموارد بوحدة التكلفة في حالة وجود علاقة مباشرة لاستهلاك الخدمة للمورد، المشاكل تنشأ في حالة عدم وجود أو وضوح هذه العلاقة، لذلك ينبغي البحث عن أساس عادل لتخصيص هذه التكاليف وتوضح الجداول (٢)، (٣)، (٤) الآتية، أبرز الأسس التي تم استخدامها لربط عناصر تكلفة الموارد بوحدة خدمات المستشفيات الحكومية.

الجدول (٢): أسس ربط تكلفة استهلاك المستلزمات السلعية بالخدمات الصحية

المستلزمات السلعية	المركز المستفيد	أساس التحميل
الخدمات الرئيسية: أدوية ومستلزمات طبية ومواد كيميائية، أدوية العلاج	جميع مراكز النشاط (عدا مراكز الخدمات الإدارية)	أذونات الصرف الفعلية
الخدمات المساعدة والتغذية	مركز القسم الداخلي	فواتير علاج المرضى
ملابس المرضى	مركز القسم الداخلي	أذونات الصرف الفعلية
أغذية للعاملين	جميع المراكز (عدا مراكز الخدمات الإدارية)	بحسب عدد العاملين في كل مركز
أدوية للعاملين للتعويض عن اضرار صحية	مركز الأشعة، مركز العلاج الطبيعي	حسب أذونات الصرف الفعلية
ملابس للعاملين	جميع مراكز (عدا مراكز الخدمات الإدارية)	حسب عدد العاملين في كل مركز
وقود وزيوت وقوى محرقة	مركز العمليات والمطبخ والمطعم والمغسل والعلاج الطبيعي والأشعة	حسب أذونات الصرف الفعلية وعدد ونوعيات الأجهزة بكل قسم
قطع غيار وعدد وغيرها	جميع المراكز (عدا مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية)	حسب أذونات الصرف الفعلية
مواد تعبئة وتغليف	مركز الصيدلية	أذونات الصرف الفعلية
أدوات وأثاث مكتبية	جميع المراكز	فواتير الشراء المباشرة
مياه وإنارة	جميع المراكز	فاتورة المياه
أدوات ومستلزمات زراعية	مركز الخدمات الإدارية	حسب فواتير الشراء

الجدول من إعداد الباحثين.

الجدول (٣): أسس ربط تكلفة استهلاك مورد العمل بالخدمات الصحية

التخصص الوظيفي	الخدمات	أساس التوزيع
طبيب (اختصاص، عام، متعاقد)	القسم الداخلي، العمليات، عيادة خارجية علاج طبيعي	عدد مرات معاينة المرضى
الصيدلي	الصيدلية الخارجية والصيدلية الداخلية	عدد الوصفات
فني التحليلات المرضية	المختبرات	عدد الفحوص
فني الأشعة ومساعدته	مركز الأشعة	عدد الفحوص
المرضى	الأقسام الداخلية	إشغال السرير/يوم
مقدمو الخدمات الفندقية	الخدمات الفندقية	إشغال السرير/يوم
موظفو الأعمال الإدارية والمالية	مجمع موارد الخدمات الإدارية والمالية	عدد المرضى، عدد العاملين حسب علاقة السبب والنتيجة

الجدول من إعداد الباحثين.

الجدول (٤): الأسس لتخصيص التكاليف الموارد العامة في المستشفيات

ت	الأساس	المميزات والعيوب
١	معدل تحميل ثابت لجميع الخدمات	يتميز بالبساطة والشفافية، لكن قد يكون غير عادل لأن التخصيص لا يعتمد على الاستخدام الفعلي للمصروفات العامة، ويمكن أن يؤدي إلى تشويه التكاليف وحدة الخدمة، ولا يولد حافز لتخفيض التكلفة.
٢	مساحة القسم المقدم للخدمة	يتميز بالبساطة والشفافية، يكون مناسباً لتخصيص تكاليف الإقامة ولا يكون مناسباً لجميع أنواع التكاليف العامة الأخرى، لذلك قد يكون غير عادل لأن التخصيص لا يعتمد على الاستخدام الفعلي للنفقات العامة.
٣	عدد الموظفين أو أجورهم	يمكن أن تكون عادلة للخدمات كثيفة الموارد البشرية فقط، قد لا تكون تكاليف الموارد البشرية بديلاً جيداً للاستخدام الفعلي للنفقات العامة.
٤	تكلفة الموجودات الثابتة	مناسب للخدمات التي تحتاج معدات طبية وغير مناسب للنفقات العامة غير المتعلقة بالمعدات.

الجدول من إعداد الباحثين.

خامساً. قوائم التكاليف: بهدف توفير معلومات تساعد في تخطيط ورقابة تكاليف المستشفى وتقييم ورقابة أدائها يعتمد النموذج المقترح قوائم التكاليف الآتية:

١. **كشف تكاليف استهلاك الموارد لتوفير الرعاية الصحية:** يعرض هذه الكشف إجمالي تكاليف استهلاك الموارد التي تكبدتها المستشفى خلال فترة قياس التكلفة لتوفير متطلبات الرعاية الصحية حسب طاقتها العملية، إذ يظهر تكاليف استهلاك الموارد في كل مجمع من مجمعات الموارد مصنّف حسب أنواع التكاليف إلى:

أ. تكاليف موارد عنصر العمل والمتمثلة بالرواتب والأجور السنوية المدفوعة للأفراد العاملين في كل مجمع من مجمعات الموارد خلال فترة قياس التكلفة.

ب. تكاليف استهلاك موارد المواد والمتمثلة بالمستلزمات السلعية المستخدمة عدا تكاليف استهلاك الطاقة الكهربائية من قبل كل مجمع من مجمعات الموارد خلال فترة قياس التكلفة.

ج. تكاليف استهلاك موارد الخدمات والمتمثلة بالمستلزمات الخدمية المستخدمة من قبل كل مجمع من مجمعات الموارد خلال فترة قياس التكلفة فضلا عن تكاليف استهلاك الطاقة الكهربائية.
د. تكاليف استهلاك مورد الموجودات الثابتة والمتمثلة بتكاليف صيانة واندثار الموجودات الثابتة خلال فترة قياس التكلفة.

٢. كشف توزيع تكاليف مجمعات موارد الخدمات الإدارية على مجمعات موارد الخدمات المساندة والرئيسية: يعرض هذا الكشف نصيب كل مجمع من مجمعات الموارد الخدمات الرئيسية ومجمعات موارد الخدمات المساندة من التكاليف مجمعات موارد الخدمات الإدارية التي يتم توزيعها على مستوى كل عنصر من عناصر التكاليف وفق أسس التوزيع الموضحة في الجدول الآتي:
الجدول (٥): أسس تخصيص تكاليف مجمعات موارد الخدمات الإدارية على مجمعات الموارد المساندة ومجمعات الموارد الرئيسية

أساس تخصيص التكاليف	مجمع الموارد
عدد الأطباء	مكتب رئيس الأطباء المقيمين
عدد الممرضين	مكتب معاون المدير لشؤون التمريض
عدد العاملين	وحدة الموارد البشرية
عدد المرضى	شعبة الإحصاء
عدد العاملين	وحدة البصمة الذكية
عدد العاملين	وحدة التدريب والتطوير
تكلفة المستلزمات السلعية	وحدة المخازن
تكلفة الموجودات الثابتة	الخدمات الإدارية العامة وتضم الشعب والوحدات الآتية:
	-مكتب مدير المستشفى
	-الوحدة القانونية
	-وحدة تقانة المعلومات
	-وحدة الرقابة والمتابعة
	-وحدة الحسابات
	-شعبة التدقيق
	-وحدة الخدمات العامة

الجدول من إعداد الباحثين.

٣. قائمة تكاليف الخدمات الصحية المقدمة في مجمعات الموارد المساندة: تعرض هذه القائمة تكاليف استهلاك الموارد تقديم الخدمات الصحية المقدمة من قبل مجمعات موارد المساندة، وفقا للطاقة العملية والطاقة المستخدمة كما تحدد كلفة الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع من مجمعات موارد الخدمات المساندة فضلا عن تحديد كلفة الوحدة الواحدة على أساس الطاقة المستغلة، خلال الفترة وتتضمن إجمالي التكاليف المتحققة والمخصصة على مجمعات موارد الخدمات المساندة والتي يتم تصنيفها إلى:
أ. التكاليف المتغيرة وتشمل:

❖ تكاليف المواد التي استخدمت من قبل مجمعات موارد الخدمات المساندة خلال الفترة.

- ❖ تكاليف الخدمات المقدمة من مجموعات الموارد المساندة والمخصصة على مجموعات الموارد الرئيسية
- ب. التكاليف الثابتة المباشرة: وتشمل رواتب العاملين في مجموعات موارد الخدمات المساندة خلال الفترة.
- ج. التكاليف التناسبية: وتشمل التكاليف المخصصة على مجموعات موارد الخدمات المساندة خلال الفترة، وتضم:
- ❖ تكاليف صيانة واندثار الموجودات الثابتة المستخدمة في تقديم خدمات مجموعات موارد المساندة خلال فترة قياس التكاليف.
- ❖ تكاليف المستلزمات الخدمية المخصصة على مجموعات موارد المساندة.
- ❖ تكاليف مجموعات موارد الخدمات الإدارية المخصصة على مجموعات موارد المساندة.
- ٤. قائمة تكاليف الخدمات الصحية المقدمة في مجموعات الموارد الرئيسية: تعرض هذه القائمة تكاليف استهلاك الموارد تقديم الخدمات الصحية المقدمة من قبل مجموعات موارد الرئيسية، وفقا للطاقة العملية والطاقة المستخدمة كما تحدد كلفة الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع من مجموعات موارد الخدمات الرئيسية فضلا عن تحديد كلفة الوحدة الواحدة الخدمات لكل نوع من أنواع الخدمات الرئيسية على أساس الطاقة المستغلة خلال فترة قياس التكلفة : وتتضمن إجمالي التكاليف المتحققة والمخصصة على مجموعات موارد الخدمات الرئيسية و يتم تصنيفها في القائمة إلى:
- أ. التكاليف المتغيرة: وتشمل:
- ❖ تكاليف المواد التي استخدمت من قبل مجموعات موارد الخدمات الرئيسية خلال الفترة.
- ❖ تكاليف خدمات مجموعات الموارد المساندة والمخصصة على مجموعات الموارد الرئيسية.
- ب. التكاليف الثابتة المباشرة: وتشمل رواتب العاملين في مجموعات موارد الخدمات الرئيسية خلال الفترة
- ج. التكاليف التناسبية: وتشمل التكاليف المخصصة على مجموعات موارد الخدمات الرئيسية وتضم:
- ❖ تكاليف صيانة واندثار الموجودات الثابتة المستخدمة في مجموعات موارد الرئيسية خلال الفترة.
- ❖ تكاليف المستلزمات الخدمية المخصصة على مجموعات موارد الرئيسية.
- ❖ تكاليف مجموعات موارد الخدمات الإدارية خلال الفترة، والمخصصة على مجموعات موارد الرئيسية.
- ٥. بطاقة تكلفة الخدمات المقدمة للمريض: تتضمن تكلفة الخدمات العلاجية المقدمة للمريض محدد إذ تحدد الخدمات العلاجية التي قدمت للمريض من قبل مجموعات موارد الخدمات المساندة ومجموعات موارد الخدمات الرئيسية وصولا إلى تحديد إجمالي كلفة الخدمات العلاجية المقدمة للمريض وكما موضح في الشكل (٢).
- ٦. قائمة تكاليف برامج الصحة وحماية البيئة: تعرض هذه القائمة التكاليف التي تتكبدها المستشفى بهدف تنفيذ برامج الصحة العامة وحماية البيئة ويوضح الشكل (٣) هذه القائمة وفق الأنموذج المقترح.
- ٧. كشف تكاليف الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة: يوضح هذا الكشف تكاليف الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة على مستوى كل مجمع من مجموعات الموارد وعلى مستوى الأقسام والمستشفى وكما موضح في الشكل (٤).

وزارة الصحة				
دائرة صحة محافظة.....				
مستشفى.....				
بطاقة التكلفة للمريض				
اسم المريض	العمر	الجنس		
تاريخ دخول المستشفى	تاريخ الخروج			
المسار العلاجي				
نوع الخدمة	الوحدة	تكلفة الوحدة	الكمية	اجمالي تكلفة الخدمة
الفحص الأولي (الاستشارية)	فحص			
الفحص الأولي (طوارئ)	فحص			
أدوية	وصفة علاجية			
جرع كيميائية	جرعة			
فحص مخبري	فحص			
التصوير بالأشعة	جلسة			
السونار	جلسة			
عمليات صغرى وضما	عملية			
الفحص والعلاج السريري	يوم			
الخدمات الفندقية	يوم			
إجمالي التكلفة العلاجية				

الشكل (٢): بطاقة التكلفة العلاجية للمريض

الشكل من إعداد الباحثين.

ت	اسم الحساب	برامج الصحة العامة وحماية البيئة	وحدة الصحة العامة
1	التكاليف المتغيرة (المواد)		
2	التكاليف الثابتة (رواتب واجور)		
3	التكاليف التناسبية		
4	الخدمات		
5	اندثار الموجودات الثابتة		
6	اجمالي التكاليف التناسبية		
7	التكاليف الإدارية		
8	الإجمالي		
9	عدد البرامج المنفذة		
10	عدد البرامج يمكن تنفيذها		
11	نسبة استغلال الطاقة		
12	نسبة الطاقة غير المستغلة		
13	تكاليف الطاقة غير المستغلة $(2+6) \times 12$		
14	تكاليف الطاقة المستغلة $(8-13)$		
15	تكلفة البرنامج الواحد		

الشكل (٣): قائمة تكاليف برامج الصحة وحماية البيئة

الشكل من إعداد الباحثين.

الطاقة غير المستغلة		الطاقة الفعّلة (المستغلة)		نسبة إستغلال الطاقة	الطاقة العمليّة		إجمالي التكاليف	مجمع الموارد
التكلفة	كميّة الخدمات	التكلفة	كميّة الخدمات		الكلفة	كميّة الخدمات		
								مجمعات الموارد الرئيسة
								العيادات الاستشارية
								شعبة الطوارئ
								قسم طب السريري
								مجمعات الموارد المساندة
								وحدة العمليات
								شعبة الصيدلة
								المختبرات
								بنك الدم
								الأشعة
								وحدة السونار
								وحدة الأيكو
								الخدمات الفندقية
								برامج الصحة العامة وحماية البيئة
								المجموع

الشكل (٤): كشف تكاليف الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة

الشكل من إعداد الباحثين.

٨. كشف مؤشرات تقييم أداء المستشفيات الحكومية وفق الأنموذج المقترح: يوفر هذا الكشف

معلومات تساهم في تقييم أداء المستشفيات الحكومية من خلال تكامل المؤشرات المستخرجة منه مع

مؤشرات غير المالية المعتمدة في تقييم أداء المستشفيات والموضحة في الجدول (٦)

الجدول (٦): مؤشرات تقييم أداء المستشفيات الحكومية وفق الانموذج المقترح

المحور	المؤشرات
مؤشرات اقتصادية الاداء	كلفة التشخيص الأولي للمريض إلى كلفة التشخيص الأولي السوقية.
	كلفة التشخيص الأولي للمريض إلى تكلفة الخدمة العلاجية للمريض.
	كلفة الفحص المختبري للمريض إلى تكلفة الخدمة العلاجية للمريض.
	كلفة الأدوية المقدمة للمريض إلى تكلفة الخدمة العلاجية للمريض.
	كلفة الفحص بالأشعة للمريض إلى تكلفة الخدمة العلاجية للمريض.
	كلفة الرعاية الصحية السريرية للمريض باليوم إلى تكلفة الخدمة العلاجية للمريض.

المحور	المؤشرات
مؤشرات كفاءة الأداء	كلفة الخدمات العلاجية للسنة الحالية إلى كلفة الخدمات العلاجية في سنة الأساس.
	كلفة الطاقة المستغلة إلى كلفة الخدمات العلاجية الكلية.
	كلفة الطاقة المستغلة للسنة الحالية إلى كلفة الطاقة المستغلة في سنة الأساس.
	كلفة الطاقة المستغلة للفحص المختبري إلى كلفة الطاقة المستغلة للخدمات العلاجية.
	كلفة الطاقة المستغلة للفحص بالأجهزة الطبية إلى كلفة الطاقة المستغلة للخدمات العلاجية.
	كلفة الطاقة المستغلة للعناية السريرية الطبية إلى كلفة الطاقة المستغلة للخدمات العلاجية.

الجدول من إعداد الباحثين.

من خلال مقارنة المؤشرات الاقتصادية وكفاءة أداء المستشفى مع مؤشرات مرجعية أو خلال فترة زمنية أو مؤشرات أداء مستشفيات أخرى، أما تقييم فاعلية أداء المستشفيات الحكومية يمكن اعتماد مؤشرات أخرى والتي غالباً ما تكون غير مالية كونها تتعلق بالمخرجات ومدى تحقيقها للأهداف والنتائج المستهدفة.

وبناءً على ما سبق يمكن القول إن إدارة تكلفة المستشفيات الحكومية تتطلب تحليل أنشطة الخدمات الصحية الرئيسية والوسيط. وتخطيط ورقابة التكاليف التي تتولد من استهلاك الموارد في تقديم الخدمات واعتماد أساليب مناسبة لتتبع وتخصيص التكاليف على الأنشطة والخدمات، كونها تستخدم موارد متعددة وغير متجانسة في عملياتها وتعتمد بشكل أساسي على الموارد البشرية في تنفيذ أنشطتها، ويعد نظام محاسبة استهلاك الموارد الأسلوب الأمثل لتحقيق هذه المتطلبات لأنه يعتمد على عنصر الزمن والكمية وتحقيق عدالة أكبر في حساب تكاليف المنتجات، وانعكاسات ذلك على الكفاءة التشغيلية والاستثمار الأمثل لموارد المستشفيات الحكومية إذ يوفر تطبيقه المعلومات الملائمة لأغراض تقييم ورقابة أداء المستشفيات الحكومية عن طريق مقارنة بين تكلفة وجودة خدماتها وخلق قيمة للزبائن والفصل بين تكاليف توفير الرعاية الصحية وتكلفة تقديمها.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: خلص البحث إلى الاستنتاجات الآتية:

١. تؤثر خصائص نشاط المستشفيات الحكومية على أغراض قياس تكاليف خدماتها إذ تركز مؤشرات تقييم الأداء في المستشفيات على جودة الخدمة العلاجية المقدمة أكثر من تركيزها على حجم الخدمات المقدمة، تقل أهمية ربط عناصر التكاليف بحجم الإنتاج، وخاصة إن حجم الإنتاج يقاس بعدد مرات إشغال الأسرة خلال فترة معينة وقد تزداد هذه الفترة في حالة ارتفاع معدل مدة رقاد المريض في المستشفى والذي يعد مؤشراً لانخفاض كفاءة الخدمات العلاجية.
٢. تبرز أهمية إدارة التكلفة في المستشفيات الحكومية من تزايد طلب مستخدمي المعلومات في الحصول على معلومات عن كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الحكومية، وعجز النظام المحاسبي الحكومي عن توفير هذه المعلومات، لذلك أصبح هناك حاجة ملحة لوجود محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية لتزويد الإدارة بألية عمل كفوءة لحل المشاكل من خلال المعلومات المزودة لها كقاعدة أساس في التحليل والمراقبة والتقييم واتخاذ القرار.

٣. تعد محاسبة استهلاك الموارد من التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة التي تتميز بالشمول وبقدرتها على توفير المعلومات الملائمة والتي عجزت عن توفيرها أنظمة التكاليف التقليدية، إذ تساعد في تخطيط الموارد وخفض التكاليف وتحقيق الرقابة والكشف عن الطاقة العاطلة والفائضة واتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، كما إنها تجاوزت للعديد من المشاكل التي تعرضت إليها النظم الأخرى من خلال تقديم رؤية واضحة عن كيفية إدارة الطاقة غير المستغلة وتحديد تكاليفها.

٤. تتطلب إدارة تكلفة المستشفيات الحكومية تحليل أنشطة الخدمات الصحية الرئيسية والوسيلة. وتخطيط ورقابة التكاليف التي تتولد من استهلاك الموارد في تقديم الخدمات والفصل بين تكاليف توفير الرعاية الصحية وتكلفة تقديمها. ويعد نظام محاسبة استهلاك الموارد الأسلوب الأمثل لتحقيق هذا المتطلبات لاعتماده أساليب مناسبة لتتبع وتخصيص التكاليف على الأنشطة والخدمات التي استهلكت الموارد. كما يعتمد على عنصري الزمن والكمية لتحقيق عدالة أكبر في حساب تكاليف الخدمات، ويوفر تطبيقه المعلومات الملائمة لأغراض تقييم ورقابة أداء المستشفيات الحكومية عن طريق مقارنة بين تكلفة وجودة خدماتها والفصل بين تكاليف الطاقة الاستيعابية للمستشفى والطاقة المستغلة فعلاً.

ثانياً. التوصيات: بناءً على الاستنتاجات يوصي الباحثان بما يأتي:

١. اعتماد محاسبة التكاليف من ضمن النظم المحاسبية في المستشفيات الحكومية لزيادة كفاءة وفاعلية الإدارة في اعداد الموازنة، رقابة التكاليف وخفضها وتقييم البرامج الصحية، واستخدامها كأداة لتقييم ورقابة أداء المستشفيات الحكومية.
٢. ينبغي ألا تكون الصعوبات والمحددات التي تحيط بعملية إدارة تكلفة الخدمات الصحية، وكذلك خصائص وأهداف المستشفيات العامة بوصفها وحدات غير هادفة، حائلاً دون تطبيق أساليب وتقنيات إدارة التكاليف، كما ينبغي الاستفادة من الدراسات المتعددة التي أجراها عدد من الباحثين والتي تضمنت محاولات تطبيق تقنيات إدارة التكلفة في المستشفيات الحكومية.
٣. اعتماد الأنموذج المقترح في الدراسة لإدارة تكلفة المستشفيات الحكومية للاستفادة من المزايا الآتية التي يوفرها تطبيق الأنموذج المقترح:
 - أ. قياس كلفة الخدمات الرئيسية والمساندة التي تقدمها المستشفى بمقاييس عادلة تعتمد الأخذ في الاعتبار ظروف العمل التي تمر بها المستشفى الحكومي وتأثير هذه الظروف على كفاءة أدائها وجودة خدماتها المقدمة.
 - ب. توفير بيانات عن عناصر التكاليف وتخطيطها ورقابتها في كل مرحلة من مراحل إنتاج وتقديم الخدمات، وهذا يساعد في تطوير أسلوب إعداد الموازنة وعلى وفق الأساليب الحديثة في إعداد الموازنة العامة للدولة وفق مدخل الموازنة على أساس النتائج لما يوفره من معلومات دقيقة ويوفر ميزة تنافسية للمستشفى الحكومي للحصول على التمويل اللازم للإنتاج وتقديم خدماتها من الموازنة العامة للدولة إذ توفر المبررات المقنعة لمبالغ التمويل المطلوبة.
 - ج. توفير أساساً مناسباً لتسعير الخدمات الصحية المقدمة في المستشفيات الحكومية خاصة تلك التي تقدم ضمن جناح التمريض الخاص.
 - د. تمكين إدارة المستشفى الحكومي من إعداد موازنة ظل في ضوء المبالغ المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة بما يمكنها من استخدام الموارد المخصصة لها بكفاءة وفاعلية.

المصادر**أولاً. المصادر العربية:**

١. بريمكاند، (١٩٩٩)، المحاسبة الحكومية الفعالة، ترجمة حسن عبد الرحمن، مركز البحوث والدراسات الإدارية، السعودية.
٢. جعفر. عبد الاله نعمة، (٢٠١٧)، محاسبة التكاليف في المستشفيات، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن.
٣. حسن، أثير علي، (٢٠٠٧)، دور النظم المحاسبية في تقديم معلومات لإدارة الكلفة في بيئة عمل متغيرة أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية.
٤. حسين، احمد حسين علي، (٢٠٠٠)، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الطبعة الاولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر.
٥. الحوالي، خالد حسين صالح، (٢٠١٣)، دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشأة صناعة الاسمنت اليمنية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة.
٦. الربيعي، ميعاد حميد علي، (٢٠١٦)، محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمة وانعكاسها على الاستغلال الأمثل للطاقة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٧. السامرائي، مهند مجيد، (٢٠١٠)، استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية/بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة بغداد.
٨. السيد. على مجاهد، الشافعي. ياسر زكريا، أبو شعيشع، المعز لدين الله نبيل، (٢٠١٩)، استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السابع، جامعة كفر الشيخ، مصر.
٩. صالح، رضا إبراهيم، (٢٠٠٢)، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الإدارة العامة، العدد ٤٢.
١٠. الصغير، محمد السيد محمد، (٢٠١١)، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، كلية التجارة، جامعة سوهاج مجلة البحوث التجارية، المجلد، العدد، الصفحات.
١١. كاظم، حاتم كريم، (٢٠١٩)، تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لزيادة إنتاجية الوحدة الاقتصادية في العراق، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد
١٢. كيوان، راندا مرسي، (٢٠١٣)، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة: حالة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد ٢.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Ahmed, S. Moosa, M., (2011), Application of Resource Consumptions Accounting (RCA) In an Educational Institute. Pakistan Business Review, 1.
2. Al-hebry A. & Al-matari, E., (2017), A Critical Study of Cost Approaches in the Accounting Thought: Conceptual Study, International Review of Management and Marketing, (7)3.

3. Drury, Colin, (2012), Management and Cost Accounting, 8th edition, printed in china by RR Donnelley.
4. Elmaci, O., (2014), A model proposal concerning balance scorecard application integrated with resource consumption accounting in enterprise performance management, International Journal of Organizational Leadership, 3.
5. FASAB Handbook, Version 17 (2018), FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended. www.FASAB.org
6. Horngren. Charles. T, Datar. Srikant M, Rajang, Madhav, V., (2015) Cost Accounting A Managerial Emphasis, Fifteenth Edition, Pearson Education, Inc USA.
7. Kaplan, R.S. & Porter, M., (2011), The Big Idea: How to Solve the Cost Crises in Health Care. Harvard Business Review, 89(9).
8. Keys, D. E. and Van der Merwe, A., (2002), Gaining Effective Organizational control with RCA, Strategic Finance, Vol.83, Issue 11.
9. Liu. Yijuan, Wang, Ting, (2017), Management Accounting Tools and Application Cases-Resource Consumption Accounting Method and Application. Copyright © 2017, the Authors, published by Atlantis Press, this is an Advances in Social Science, Education and Humanities Research, volume 121, 1Nanjing University of Science and Technology, China.
10. Mogyorosy, Zsolt, (2005), Smith. Peter, The main methodological issues in costing health care services A literature review, Research Paper 7, Center Health Economic (CHE), the university of York.
11. Muennig P., Kahn K., (2002), Designing and conducting cost-effectivenessPatel A, Rendu A, Moran P, Leese M, Mann A, Knapp M., (2005), APract, 22(3),
12. Patel A, Rendu A, Moran P, Leese M, Mann A, Knapp M., (2005), A comparison of two methods of collecting economic data in primary care. Fam Pract. 22(3).
13. Rahimi, Mahmoud & other, (2014), Resource consumption accounting: A new Approach to management accounting academy of business scientific research Vo 3 Issue.
14. Thomson, Jeff & Gurowka, Jim, (2005), ABC, GPK, RCA Sorting Out the Clutter, Journal of Strategic Finance.
15. Weaver, Rosanne & Rutledge, Robert W., & Karim, Khondkar E., (2010), Is GPK Right for U.S. Companies? Possibility of Its Application in Bangladesh, Journal of ASA University Review, Vol. (4), No. (2),
16. White, L., (2009), Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management. Accounting the Journal of Corporate Accounting & Finance, May/June.