IUGJEBS Vol 29, No 2, 2021, pp 28 -60

تاريخ الإرسال (07-11-2020)، تاريخ قبول النشر (05-01-2021)

أ. نور إبراهيم أبو برهم

اسم الباحث الأول:

أ.د. ماهر موسى درغام

اسم الباحث الثانى :

وزارة المالية بغزة - باحث

ا اسم الحامعة والبلد:

الجامعة الاسلامية بغزة - قسم المحاسبة

² اسم الحامعة والبلد:

ً البريد الالكترونى للباحث المرسل:

E-mail address:

Mdurgham2005@yahoo.com

https://doi.org/10.33976/IUGJEB.29.2/2021/2

دراسة حالة مشفى دار السلام-خان بونس

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على اقتراح أنموذج لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في قياس تكلفة الخدمات الصحية كمحاولة لتطوير النظام المحاسبي المتبع في مشفى دار السلام التخصصي، حيث يمكن استخدامه كأحدث طريقة لحساب التكلفة في قسم العمليات الجراحية. كما هدفت الدراسة إلى بيان دور محاسبة استهلاك الموارد في تحديد الطاقة العاطلة، ومعرفة أثر تطبيقها في تخفيض التكاليف، والحصول على معلومات موثوقة لاتخاذ قرارات على المدى الطويل. كما هدفت للحصول على بيانات التكلفة على المدى القصير بحيث يمكن استخدامها لتحسين الميزة التنافسية، ووصولاً إلى تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة فقد اتبع الباحث المنهج الوصفى التحليلى؛ من أجل تصميم نظام لتكاليف قسم العمليات الجراحية فى مشفى دار السلام التخصصى، وذلك باستخدام كل من البيانات والمعلومات المحاسبية المتوفرة والمقابلات والاستعانة ببرنامج الإكسل وبرنامج (ERP). وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يساعد في توفير نظرة مستقبلية في كيفية استغلال موارد الأنشطة في الشركة بشكل أمثل؛ الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة تلك الأنشطة داخل المستشفى. حَيْثُ أَظْهَرَ نظام (RCA) العديد من الجوانب المتفوقة مقارنة بالأنظمة التقليدية الأخرى؛ نظرًا لأنه يُمْكِنُهُ اكتشاف الطاقة العاطلة، ويفصل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، ويتم قَبُولُهُ كنظام لصناعة القرار وتوفير معلومات التكلفة بطريقة أكثر دقة وموثوقية مقارنة بالأنظمة التقليدية الأخرى، وبالتالى سيكون من الأسهل على متخذى القرار من تحقيق الأهداف الإستراتيجية بشكل أكثر منهجية وتنفيذ سياسات خفض التكلفة بشكل أكثر فعالية. حيث بلغت نسبة استغلال الطاقة بالنسبة للتكاليف المتغيرة 43%، والتكاليف الثابتة 57% من إجمالي التكاليف، وهناك تكاليف ثابتة غير مستغلة بمقدار 25% ما يعني أن نسبة التكاليف المستغلة هي 75% مما يدل على وجود طاقة عاطلة في المستشفي نتيجة عدم استغلال الموارد بصورة صحيحة. وتوصى الدارسة بضرورة تطبيق (RCA) فى مستشفى دار السلام التخصصى؛ كونه يعالج مشكلات التخصيص العشوائية للأنظمة التقليدية الحالية، فضلاً عن حل مشكلات التكاليف غير المباشرة بصورة أفضل وتوزيعها بشكل أكثر عدالة.

كلمات مفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد –الطاقة العاطلة – مستشفى دار السلام التخصصي – خان يونس٠

A Suggested Framework to Apply Resource Consumption Accounting (RCA) System to Measure the Cost of Health Service A Case Study of Dar Al Salam Hospital - Khan Yunis"

Abstract:

This study aims to identify a proposal for the application of resource consumption accounting (RCA) in measuring the cost of health services as an attempt to develop the accounting system used in Dar Al-Salam Specialist Hospital, as it can be used as the latest method of cost calculation in the surgical operations department. The study also aims to clarify the role of accounting for resource consumption in identifying idle capacity, knowing the impact of its application in reducing costs, and obtaining reliable information for long-term decision-making. It also aims to obtain short-term cost data that can be used to improve competitive advantage. In order to achieve the objectives of the study, the researcher used the descriptive analysis approach in order to design a cost system for the surgical operations department at Dar Al Salam Specialist Hospital, using all of the available accounting data and information, interviews, and using the Excel program and the (ERP) program. The results of the study concluded that the application of resource consumption accounting helps in providing a future outlook on how to optimally utilize the resources of the activities in the company, which leads to an increase in the efficiency of those activities inside the hospital. The system (RCA) showed several superior aspects compared to other conventional systems, since it can detect idle capacity, separate costs into fixed and variable, and it can be accepted as a decision-making system and provide cost information in a more accurate and reliable way compared to other traditional systems. Thus, it will be easier for decision-makers to achieve strategic goals more systematically and implement cost reduction policies more effectively, as the percentage of capacity utilization in relation to variable costs reached 43%, and fixed costs were 57% of the total costs, and there were fixed costs that were not utilized by 25%. This means that the percentage of utilized costs is 75%, which indicates the existence of idle capacity in the hospital as a result of not utilizing the resources properly. The study recommends the need to implement system (RCA) in Dar Al Salam Specialist Hospital, for it addresses the random allocation problems of the current conventional systems, and it better solves indirect costs problems and distributes them more equitably.

Keywords: Resource Consumption Accounting System - Idle Capacity - Dar Al Salam Specialist Hospital - Khan Yunis.

المقدمة:

اهتمت الحكومة في قطاع غزة بالعناية والرعاية اللازمتين لتطوير جوانب الحياة كافة، وذلك من خلال تقديم خدمات التعليم والرعاية الصحية، إلى جانب التدريب والتطوير المستمرين للموارد البشرية. ولقد أدت زيادة عدد السكان في قطاع غزة إلى ما يقارب مليوني شخصاً، وارتفاع مستوى الوعي الصحي لديهم إلى زيادة في عدد المستشفيات حيث بلغت واحداً وثلاثين مستشفى بين أهلي وحكومي (وزارة الصحة الفلسطينية – غزة، 2018م). فقد أدى هذا إلى زيادة حدة استهلاك الموارد فيما بينها، الأمر الذي تطلب من هذه المستشفيات تقديم أفضل الخدمات بأقل موارد ممكنة في ظل الحصار المفروض على قطاع غزة منذ عقد من الزمن، وهذا يتاطلب قياس تكلفة الخدمة الصحية بدقة.

وتعد مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها من أهم مشكلات محاسبة التكاليف، وهي تزداد تعقيداً وصعوبة بازدياد التطور التكنولوجي حيث تعتمد المستشفيات في تقديم الخدمة الصحية على أجهزة ومعدات طبية حديثة؛ مِمًا يترتب عليه زيادة في التكاليف خاصة التكاليف غير المباشرة، وبالإضافة إلى وجود المنافسة بين المستشفيات وتسابقها في مواكبة التطور التكنولوجي، مِمًا يجعل نجاح السياسات والقرارات مرهونًا بمدى دقة المعلومات التي تتبناها؛ فكان لابد من توفير أنظمة تكاليف متطورة تساهم في إدارة هذه الموارد وقياسها واستهلاكها بشكل دقيق بما يساهم في توفير المعلومات الدقيقة والمفصلة لدعم الإدارة في اتخاذ قراراتها، ورسم سياساتها بما يواكب التطورات الحديثة.

وقد كان سَائِداً نظام التكاليف التقليدي (TCS) الذي يعتمد في الغالب على تحميل التكاليف غير المباشرة بأساس واحد؛ مما أدى إلى إعطاء معلومات خاطئة عن كافة الخدمات الصحية التي تقدمها المستشفى، وهذا يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة من الإدارة (Horngren et al, 2018) ونتيجة للانتقادات التي وجهت لأنظمة التكاليف التقليدية، ظهر نظام جديد لمعالجة التكاليف غير المباشرة هو نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، ولكن تعرض هو الآخر لكثير من الانتقادات ومنها أنه يحتاج إلى بيانات وتفاصيل كثيرة، والتعامل مع أنشطة متعددة، وعمليات تشغيلية معقدة، وأَصْبَحَ إلى بيانات وتفاصيل كثيرة، والتعامل مع أنشطة متعددة، وعمليات تشغيلية معقدة، وأَصْبَحَ إلى بيانات وتفاصيل كثيرة والتعامل مع أنشطة متعددة، وعمليات تشغيلية معقدة، والشّهولة في الإستخدام والتعليقي والمنتقذات خاصة من حيث عدم قدرته على قياس التكلفة بصورة ملائمة ويقيقة، وعدم قدرته على عزل تكاليف الطاقة لكثير من الانتقادات خاصة من حيث عدم قدرته على قياس التكلفة بصورة ملائمة ويقيقة، وعدم قدرته على عزل تكاليف الطاقة (Kaplan & Anderson, 2007) والدور والتعامل كثير من الانتقادات خاصة من حيث عدم قدرته على قياس التكلفة بصورة ملائمة ويقيقة، وتجاوز نقاط ضعف الأنظمة (ABC)، وأسلوب التكلفة الألمائية (GPK) الذي يُعِد نِظامًا حَديثًا فِي مَجَالٍ قياس التكاليف، وتجاوز نقاط ضعف الأنظمة السلوب التكلفة معقد إلى نظام يقدم معلومات مفيدة ودقيقة للإدارة بأقل تكلفة ممكنة.

مشكلة الدراسة:

إن تقديم الخدمات الصحية بجودة عالية وأسعار مناسبة يحتاج وجود معلومات دقيقة عن تكاليف الخدمات المقدمة لاتخاذ القرارات، وبالتالي يتطلب تخفيض التكاليف وتحديد السعر العادل لهذه الخدمات؛ ونتيجة لذلك كان من الضروري البحث عن الأساليب المناسبة لقياس تكلفة الخدمة الصحية وترشيدها، ولضمان عدم تحميل الأفراد بأعباء تزيد أو تقل عن التكلفة الفعلية لتلك الخدمات، ونظراً للانتقادات التي وجهت إلى أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام التكاليف على

أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، ظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، الذي يعالج تلك الانتقادات، ومن هنا جاءت فكرة هذه الدارسة بضرورة وضع أنموذج مقترح لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد لقياس تكلفة الخدمة الصحية وذلك من خلال الإجابة على التساؤل الرئيس التالى:

ما مدى مساهمة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في تحسين تكلفة الخدمات الصحية وقياسها وترشيدها؟ وبتفرع من هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية:

- 1. ما مدى مساهمة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في تحسين وقياس تكاليف الخدمات الصحية المقدمة؟
- 2. ما مدى مساهمة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات مفيدة تساعد الإدارة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
 - 3. ماهي المعوقات التي تواجه الإدارة في مستشفى دار السلام -خان يونس عند تطبيق محاسبة استهلاك الموارد؟
 أهداف الدراسة:

إن الهدف الأساس من الدراسة هو التعرف على اقتراح أنموذج لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمات الصحية كمحاولة لتطوير النظام المحاسبي المتبع في مستشفى دار السلام التخصصي، ومن واقع مشكلة الدراسة وتساؤلاتها يمكن صياغة الأهداف التالية:

- 1. تحديد أهمية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد ودوره في تحسين وقياس تكاليف الخدمات الصحية المقدمة.
- 2. التعرف على إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات مفيدة تساعد الإدارة على التخطيط والرقابة، واتخاد القرارات.
- التعرف على المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في مستشفى دار السلام التخصصي -خان يونس وطرق التغلب عليها.

أهمية الدارسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال تركيزها على المحاور التالية:

الأهمية العلمية: تُعِدُ مِنْ أَوْلَى الدراسات الفلسطينية (حسب علم الباحثين) والتي تسعى إلى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمات الصحية، ودورها في إدارة التكلفة وترشيد قراراتها، من خلال توفير مادة بحثية علمية لمراكز البحث ذات العلاقة، مما يسهم في إثراء المكتبة الفلسطينية والعربية وانطلاق الباحثين إلى اختبار علاقات تربط متغيرات وعوامل أخرى بموضوع الدراسة.

الأهمية العملية: من الناحية التطبيقية قد يكون لنتائج هذه الدراسة العديد من الفوائد، حيث يمكن أن توفر العديد من المعلومات المهمة للإدارات ذات العلاقة المباشرة بهذا الموضوع، كما أن قياس التكلفة بدقة للخدمات الصحية يحسن التكاليف ويعمل على ترشيد قرارات التسعير، كما يعطي رؤية أوضح لأصحاب القرار ليتخذوا قرارات مدروسة وفقًا لاستراتيجيات مبنية على عوامل يجب اتخاذها بعين الاعتبار. وتُوفِرُ هذه الدراسة دليل عملٍ للمستشفيات، وَتُعَدِّ مُوجَهةً للإدارات التنفيذية في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد من خلال التركيز على دوره في تطوير أنظمة التكاليف المعتمدة لديها؛ من أجل توفير المعلومات الملائمة التي تساعد الإدارة في ترشيد تكاليف منتجاتها وفق أسس موضوعية، عن طريق ترشيد استخدام الموارد المتاحة وتحديد الطاقة العاطلة.

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية

- دراسة (سنان والحبرى، 2020م)، هدفت لتبيان دور محاسبة استهلاك الموارد كمنهج للتكلفة المعاصرة في دعم ممارسات تعظيم القيمة وخفض التكلفة في التفكير الإستراتيجي. وَلِتَحْقِيقِ هَذَا اللهَدَفِ تَبَنَّتِ الدِّرَاسَةُ مَنْهَجًا وَصَفِّيًا في البيئة السعودية وبناءً على تحليل المحتوى للمعلومات والبيانات أظهرت نتائج الدراسة أهمية الدور الذي يلعبه نظام في دعم الممارسات الشائعة في الفكر الإستراتيجي، مثل: إدارة التكلفة، Six Sigma، إدارة سلسلة التوريد، والتكاليف المستهدفة ويحاول ترجمة التكلفة إلى موارد مستهلكة؛ مما يوفر مجموعة من علاقات الاستهلاك التي يمكن تأطيرها في مجموعتين، الأولى: مباشرة ويحدد على أنها حجم المخرجات المنتجة لكل تجمع موارد والثانية: غير مباشرة ويحددها تركيز الأنشطة. وأيضاً إلى توفير المعلومات الملائمة لغرض اتخاذ القرارات بدقة، فضلاً عن تحقيق دقة أكبر في عملية تخصيص التكاليف واستغلال الموارد بشكل أمثل.
- دراسة (النافع وعمارة، 2019م)، هدفت إلى تقديم أنموذج مقترح خاص بتحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة وفق محاسبة استهلاك الموارد مع بيان قصور المداخل التقليدية في هذا المجال. وتم دراسة حالة إحدى المستشفيات السعودية لتبيان انحرافات التكاليف غير المباشرة وأثرها على قرارات استغلال الموارد المتاحة، وقرارات تهتم بتوفير معلومات لمتخذي القرارات، وقرارات تقييم الأداء، وقد تم اقتراح نموذج يتم فيه تقسيم انحرافات تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق محاسبة استهلاك الموارد إلى ستة انحرافات: اثنتان منها تؤثران على قيمة التكاليف المخصصة، وأربعة انحرافات تعتبر أخطاء فنية لعدم تأثيرها على قيمة التكاليف الموزعة. ومن أهم النتائج أن تحليل الانحرافات وفق المدخل التقليدي لا يوفر معلومات رقابية صحيحة أو ذات دلالة. كما أن التقارير المعدة في ضوء هذا النظام تعطي إشارات غير دقيقة، وغير مؤثرة لتوفير معلومات لمتخذي القرار لتقييم الأداء أو لعمليات تخصيص الموارد المتاحة.
- دراسة (السقعان، 2019م)، هدفت إلى وضع أنموذج مقترح للاستفادة من اعتماد مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على مسببات الموارد والمحاسبة عن الطاقة في تطوير أسلوب قياس التكلفة المستهدفة، من خلال دراسة حالة إحدى الشركات الصناعية الموجودة في سوق الأعمال المصري، وتحليل طبيعة مدخل محاسبة استهلاك الموارد وآليات تطبيقها في المنشآت الصناعية المختلفة ودورها في تحليل العلاقة بين الموارد وتكلفة المنتج من خلال استخدام مسببات تكلفة الموارد والمحاسبة عن الطاقة، كما قامت بدراسة العلاقة وتحليلها بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد، وتطبيق الأنموذج المقترح للدراسة على إحدى الشركات الصناعية في البيئة المصرية. ومن أهم نتائجها أن الإطار المقترح للدراسة تمكن من إلقاء الضوء على تكلفة الطاقة غير المستغلة بالشركة محل الدراسة والذي يمكنها من استغلالها أو استبعادها، كما حدد الأنموذج المقترح للدراسة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج واستبعدها بالشكل الذي استطاع توفير تكلفة في كافة مجمعات الموارد؛ مما أدى إلى اختلاف نتائج الأنموذج المقترح عن نتائج الطرق التقليدية لقياس التكلفة المستهدفة.
- دراسة (القحطان، 2018م)، هدفت إلى تعزيز كفاءة محاسبة استهلاك الموارد بواسطة توضيح وتحليل وقياس الطاقة غير المستغلة، بغرض تحسين جودة معلومات التكلفة لخدمة أغراض إدارية متعددة، ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة تطبيقية في مصنع البرج التابع للمؤسسة اليمنية العامة لصناعة الإسمنت وتسويقه. وقد أدى استخدام محاسبة استهلاك الموارد إلى الكشف عن الطاقة غير المستغلة في مراكز الدعم الإنتاجي للمصنع محل الدراسة بنسبة 43.2% من إجمالي التكاليف التي أمكن تحليلها وقياسها على مستوى مجمعات الموارد ومجمعات الأنشطة. ومن أهم نتائج الدارسة أن محاسبة استهلاك الموارد يحسن من جودة معلومات التكلفة لإدارة الموارد والتكاليف بواسطة تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكلفة، وتحقيق قدر أكبر من تخطيط الموارد والاستغلال الأمثل للطاقة غير المستغلة في المنشآت.

دراسة حالة مستشفى دار السلام-خان يونس

- دراسة (محمود، 2017م)، هدفت إلى تطوير نظام تحليل الانحرافات باستخدام منهج محاسبة استهلاك الموارد، وتوضيح جوانب النقص في مناهج التكاليف التقليدية: منهج الحجم، منهج التكلفة على أساس الأنشطة، منهج الأنشطة القائمة على أساس الوقت؛ لقدرتها على توفير معلومات دقيقة تعبر عن الانحرافات الحقيقية لموارد المنظمة وكذلك نقص كفاءة هذه الانحرافات ومؤشراتها في الحكم على الأداء، واستغلال إعادة المصادر، وتوفير المعلومات ذات الصلة لاتخاذ القرارات. وتمثلت المنهجية في دراسة حالة مستشفى لوران في مصر في نموذج تحليل الأخطاء التي يمكن أن تحدث أثناء تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد لنموذج تحليل الانحرافات استناداً على مفاهيمه الجديدة، ومبادئه، وركائزه وجعله قادراً على توفير معلومات دقيقة تعبر عن الانحرافات الفعلية لموارد المنشأة. وأيضاً تطوير كفاءة تلك الانحرافات ودلالتها بصدد الحكم على تقييم الأداء، واستغلال الموارد، وتوفير معلومات ملائمة لعملية اتخاذ القرارات.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

- دراسة (Kurtlu & Selçuk, 2020) هدفت إلى تحديد الطاقة غير المستغلة، وتحليل الموارد وتقليلها عن طريق نظام محاسبة استهلاك الموارد، وكذلك تقليل التكاليف عن طريق هذا النظام لهذا الغرض، تم دراسة حالة وتطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المطعم الانتقائي في منشأة ذات خمس نجوم في انطاليا التركية. ومن أهم نتائجها: تطبيق محاسبة استهلاك الموارد حيث يعمل على صنع القرار وقياس بيانات التكلفة بدقة؛ وبالتالي اتخاذ قرارات صحيحة. حيث بلغت تكلفة الطاقة غير المستغلة 02010 ليرة تركية في المطعم الانتقائي لمؤسسة الإقامة في أغسطس 2019م. لم يتم توزيع تكلفة الطاقة غير المستغلة على المنتجات وأخذت كمصروف الفترة وهذا ما يميز هذا النظام، حيث يقوم بتحديد الطاقة غير المستغلة والدارتها.
- دراسة (Öztürk et al, 2019)، هدفت إلى استخدام محاسبة استهلاك الموارد وتطبيقه في الفندق لكونه نظاماً متكاملاً لإدارة التكاليف، ويركز على توفير المعلومات، وتحسين قرارات المؤسسة، ويركز على الطاقة النظرية للموارد؛ مما يؤدى هذه إلى تقسيم هذه الطاقة المستغلة وأخرى غير المستغلة، وقد تم دراسة حالة وتطبيق هذه الدراسة في إحدى الفنادق التركية. ومن أهم نتائجها أن محاسبة استهلاك الموارد يقسم الموارد إلى ثلاثة أقسام هي: موارد إنتاج، موارد غير إنتاج، وموارد عاطلة، وذلك نتيجة اتباعه مبدأ السبب والنتيجة، وأظهر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على الوحدات الثلاث فروقاً متغيرة للغاية في الوقت والتكلفة النقدية بين الوحدات، كما بَيّنت أن محاسبة استهلاك الموارد يدعم القرارات القائمة بشأن الأفكار المتعلقة بالطلب على الموارد، وطبيعة تكلفة مجموعة الموارد المعنية، وتحديد الطاقة غير المستغلة من إدارة الأعمال سوف تكون قادرة على زيادة كفاءة الأعمال وربحيتها.
- دراسة (Karabayir & Koç, 2019)، هدفت إلى تقديم محاسبة استهلاك الموارد وتطبيقه في المؤسسات التعليمية؛ لكونه نظام متكامل لإدارة التكاليف، وتحديد الاختلافات في نظام عن نظام التكلفة على أساس النشاط. لهذا الغرض؛ تم إجراء دراسة حالة على مدرسة خاصة تقدم خدمات التعليم في منطقة TRA2 في تركيا. وقد تم الحصول على البيانات الأولية من خلال الملاحظات المباشرة في المدرسة الخاصة والمقابلات مع الموظفين، في حين تم الحصول على البيانات الثانوية من مصادر مختلفة من الأدبيات. وكان من أهم نتائجها: أن محاسبة استهلاك الموارد يمكن أن تؤدي إلى دقة قياس التكلفة وتحليليها بشكل أفضل من نظام. وأن السبب الرئيس في وجود الاختلافات بين محاسبة استهلاك الموارد، ونظام التكلفة على أساس النشاط، هو الطاقة غير المستغلة. وأيضاً الخدمة النهائية لا تعكس القيمة الكلية على الشكل الذي قامت بتحديده المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

- دراسة (Altınbay & Seylan, 2019)، هدفت إلى تقديم معلومات حول ظهور ومراحل ومزايا وعيوب محاسبة استهلاك الموارد، والمقارنة مع الأنظمة التقليدية، ونظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت؛ ولتحقيق هذا الهدف تم تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في شركة صناعية في دولة تركيا. ومن أهم نتائجها يوفر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد معلومات موثوقة ودقيقة، فبالتالي يتم تحديد الطاقة العاطلة. محاسبة استهلاك الموارد هو منهج محاسبة إداري قائم على الموارد يتم استخدامه لتقليل التكاليف وزيادة الأرباح إلى الحد الأقصى وزيادة القدرة الإنتاجية واكتساب التفوق على منافسيه في بيئة السوق التنافسية. توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات التكلفة بطريقة أكثر دقة وموثوقية مقارنة بالأنظمة التقليدية الأخرى.
- دراسة (Korkmaz & Çopuroğlua, 2018)، هدفت إلى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد وشرح المبادئ الأساسية له، وفحص عناصره، وكيفية عمله، وتوفير أساس للدراسات المستقبلية؛ ولتحقيق هذا الهدف تم دراسة حالة وتطبيق محاسبة استهلاك الموارد في شركة Naïfs Bulgur في دولة تركيا. ومن أهم نتائجها توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات موثوقة ودقيقة؛ فتسمح للمدراء باتخاذ قرارات قصيرة وطويلة المدى. كما تساعد محاسبة استهلاك الموارد صانعي القرار على جميع المستويات على مراقبة التكاليف وتجميعها من خلال تحديد النفقات في مراكز النفقات وعلاقاتهم السببية مع عناصر الاستهلاك. محاسبة استهلاك الموارد قسم الموارد إلى ثلاثة أقسام هي موارد إنتاجية، موارد غير إنتاجية وموارد عاطلة وذلك نتيجة اتباعه مبدأ السبب والنتيجة. يوفر محاسبة استهلاك الموارد مقاييس دقيقة للأداء وهذا الأمر يدعم مفهوم محاسبة المسؤولية.
- دراسة (Sözen, 2017)، هدفت إلى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد لخفض التكاليف، ولزيادة القدرة على اتخاذ القرار الإستراتيجي للشركة، حيث يقدم المعلومات المناسبة التي تفيد المدراء في اتخاذ القرارات. وكذلك يصنف محاسبة استهلاك الموارد التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، ويحدد الطاقة العاطلة، ويوفر بيانات التكلفة الحقيقية دون توزيع الطاقة العاطلة، إذ يقوم بتحليل الجزء الثابت، وعزله عن التكاليف المتغيرة، ولتحقيق ذلك تم دراسة حالة لشركة تصنيع ملابس في دولة تركيا. ومن أهم نتائجها أن حساب الطاقة غير المستغلة، وفصلها عن التكاليف يزيد من أداء الشركة وكفاءتها وربحيتها. كما أن الفصل بين التكاليف إلى ثابت ومتغير يساعد المدراء في اتخاذ قراراتهم القريبة والبعيدة. كذلك فهي تبرز كنظام تكلفة مفيد في إدارة تكاليف الطاقة بفاعلية. تسمح محاسبة استهلاك الموارد برصد سلوك التكاليف على مستوى الموارد مما يجعل المعلومات التي توفرها محاسبة استهلاك الموارد مفيدة في اتخاذ القرارات طويلة وقصيرة المدى على حد سواء لأنه يعزل التكاليف الثابتة عن التكاليف النسبية وكذلك يقوم بتحديد الطاقة العاطلة.
- دراسة (Liu & Wang, 2017) هدفت إلى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد، ومعرفة مكوناته، وميزاته، ومقارنته مع الأنظمة الأخرى، ولتحقيق ذلك تمت دراسة حالة على شركة تختص بصناعة الملابس في دولة الصين. ومن أهم نتائجها: إن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات عن حساب الموارد غير المستغلة، والإنتاج غير المستغل، ويوفر معلومات التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة؛ وبالتالي فهو مفيد لقياس أداء المؤسسة وتقييمها، وكذلك فهو يفيد في حساب المنفعة الحدية وتحليلها. وتُقَرِّمُ محاسبة استهلاك الموارد نظرة مستقبلية لمعرفة كيفية استغلال الموارد بصورة أمثل، وتقوم بتقديم المعلومات عن الموارد ومكان تواجدها الأمر الذي يؤدي إلى ترشيدها بشكل سليم.
- دراسة (Özyapıcı & Tanış, 2016) هدفت إلى استكشاف الاختلافات بين محاسبة استهلاك الموارد، ونظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحديد تكاليف خدمات إعداد الرعاية الصحية، ولتحقيق هذا الهدف تمت دراسة حالة مستشفى إسطنبول التخصصي في دولة تركيا؛ لحساب تكاليف عملية جراحية للمرارة باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد. ومن أهم النتائج: أن محاسبة استهلاك الموارد لقياس تكلفة جراحة المرارة

المفتوحة والمنظار أدق من حساب نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت. ومن خلال تطبيق محاسبة استهلاك الموارد المستفادة من توفير معلومات دقيقة لصانعي القرار قصير وطويل الأجل. وأيضاً يؤكد محاسبة استهلاك الموارد على مبدأ السببية باعتباره المبدأ المهيمن الذي يحكم النمذجة التشغيلية وتحليل القرار، وهو بالتالي أمر أساسي ومهم لدرجة كبيرة، لأن غيابه كأساس للمعلومات المتعلقة بالمحاسبة الإدارية قد يقوض أي جهد على الإطلاق لدعم المدراء. يؤدي استخدام محاسبة استهلاك الموارد إلى زيادة مرونة وسرعة إعداد التقارير المحاسبية وكذلك إعداد الموازنات التخطيطية.

دراسة (Balakrishnan, Labro, & Sivaramakrishnan, 2012)، هدفت إلى مقارنة بين مداخل تخصيص التكاليف الإضافية وهي المدخل التقليدي، ومدخل التكلفة على أساس النشاط، ومدخل محاسبة استهلاك الموارد، مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، من حيث تكلفة تطبيق نظام التكاليف، ومن حيث مدى ملاءمة البيانات التي يوفرها نظام التكاليف لاتخاذ القرارات، ومن حيث مدى قدرة نظام التكاليف على إدارة طاقات الموارد المتاحة. ولتحقيق ذلك تمت دراسة تحليلية لبيئة العمل الأمريكية في ولاية تكساس. من أهم نتائج الدراسة أن محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات أكثر صلة باتخاذ القرارات من منظور تكلفة المنتج، وتستند في ذلك إلى الأفكار الأساسية في نظام الأنشطة، ويعززها بإمكانية تتبع التكلفة، والرقابة عليها. محاسبة استهلاك الموارد هو الأنسب لمراقبة الميزانية ودعم القرارات؛ لكونه يجمع بين تحليل الأنشطة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وعلى معرفة تفصيلية عن طاقات الموارد والعلاقة بينها على أساس السبب والنتيجة.

ما يميز الدراسة الحالية:

اتفقت أغلب الدراسات السابقة من حيث الهدف في توضيح دور محاسبة استهلاك الموارد في استغلال الطاقة، ومعالجة مشكلة قياس التكاليف، وكذلك اتفقت على أن هناك حاجة لتطوير أنظمة التكاليف المعتمدة في المؤسسات؛ لغرض التخلص من أوجه القصور التي تعاني منها، والمتمثلة في التخصيص غير العادل للتكاليف.

وقد تميزت الدراسة الحالية بما يلي:

- 1. من الدراسات القلائل التي تناولت مقترحاً لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد لقياس تكلفة الخدمة الصحية.
- 2. تُسَلِّطُ الضوء على قدرة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد ودوره في قياس التكلفة الصحية، ومن ثم تخفيض التكاليف، وتوفير معلومات تساعد في ترشيد قرارات التسعير. بينما ركزت أغلب الدراسات السابقة على التحليل النظري، واعتماد استمارة الاستبانة في الوصول إلى النتائج التي وتُعدّ غير موضوعية في بيئة الأعمال.
 - 3. تميزت هذه الدراسة بربط محاسبة استهلاك الموارد بقياس التكلفة الصحية، والتي تَعَدُّ مِنْ أهم القرارات الإدارية.
- 4. تم تطبيق الدراسة الحالية على مستشفى دار السلام التخصصي في قطاع غزة، والتي لم يسبق إجراء أية دراسة مماثلة في ذات المستشفى.

الإطار النظري للدراسة: محاسبة استهلاك الموارد

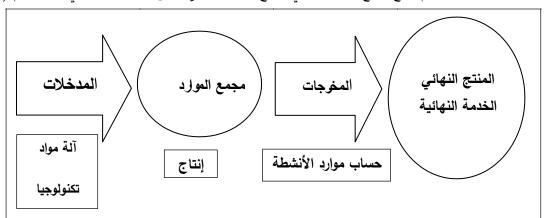
يعد تقدير التكاليف المستندة إلى محاسبة استهلاك الموارد نِظَامًا جَديدًا لتقدير التكاليف، حيث يزود مدراء المستشفيات بالمعلومات ذات الصلة حول الأنشطة اللازمة لتوفير خدمات مرغوبة وعالية الجودة، وكذلك حول الاستخدام السليم للموارد. وستساعدهم هذه المعلومات بَدورِها على إدارة الموارد بشكل أفضل وزيادة ربحيتها المحتملة عن طريق تقليل تكاليفها. وعليه فإن فلسفة محاسبة استهلاك الموارد تقوم على أن الموارد هي السبب الأساس للتكلفة، وأن الموارد يجب أن تكون مُنَظَّمةً في مجموعات

متجانسة أو مجمعات موارد، وكل مجمع موارد له مجموعة من المدخلات التي تُستخدم لإنتاج مخرجات تستخدمها مجمعات موارد أخرى، أو أَنْ تُستخدم لإنتاج السلع والخدمات النهائية للعميل، كما تركز محاسبة استهلاك الموارد على الاستخدامات الأساسية لنظام الأعمال؛ فهي توجه النظر إلى أن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط وبالتحديد كل مورد له طاقة أو قدرة على خلق القيمة، بالإضافة إلى التأثير التفاعلي مع كل الموارد الأخرى.

تعريف محاسبة استهلاك الموارد:

تُعدُ محاسبة استهلاك الموارد أبرز تَطَوُّرٍ في مجال المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث يقوم هذا النظام على فلسفة مفادها أن الموارد التي تملكها المنشأة هي التي تسبب التكاليف، وبالتالي ينبغي التركيز على حساب تلك الموارد وما يتم استهلاكه منها (Scott, 2019). وقد وردت عدة آراء حول مفهوم محاسبة استهلاك الموارد منها يتم تعريف محاسبة استهلاك الموارد على أنه نظام لتحليل طبيعة الموارد وسلوكها، ويتتبع الموارد بدلاً من الأنشطة لقياس الطاقة وإدارتها؛ مما يحقق إدارة أفضل للموارد (Chakraborty, 2008) على أنه نظام إداري شامل للتكلفة، ويعتمد على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية تساعد في تقليل التكلفة وزيادة الإيراد وتحقيق مقدرة الإنتاج للعمل؛ بهدف نجاح المنظمة في ظل سوق المنافسة الشديدة. ويُقدّمُ (Al-Rawi & Al-Hafiz, 2018) تَعْرِيفًا شَامِلًا لمحاسبة استهلاك الموارد بأنها: أداة حديثة لإدارة التكلفة إذ تتسم بتوفير معلومات شاملة وكافية تساعد على التخطيط السليم، وتخفيض التكاليف، واكتشاف الطاقة العاطلة والرقابة عليها، وهي تساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية صارمة من شأنها زبادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

إن فلسفة محاسبة استهلاك الموارد تقوم على أساس الربط بين نظام التكاليف على أساس النشاط، ونظام المحاسبة الألمانية (GPK). فأما نظام التكاليف على أساس النشاط فَيَسْتَنِدُ في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، الأولى: أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، والثانية: أن هدف التكلفة يستهلك الأنشطة (الغندور، 2014). وأما نظام المحاسبة الألمانية (GPK)، والذي يعد أن الموارد هي المسبب الأساس للتكلفة، وأن تلك الموارد منسقة في مجموعة من المجمعات والتي تعرف بمجمعات الموارد، حيث تولد المنتج النهائي؛ لذا فهي تستند إلى السبب الأساس لحدوث التكاليف أو تحملها (كيوان، 2013). أي أنه في محاسبة استهلاك الموارد يتم جمع جميع المدخلات في تجمع الموارد وتحويلها إلى مخرجات كما في الشكل رقم (1).



شكل (1): فلسفة محاسبة استهلاك الموارد (RCA). المصدر: (White, 2009).

مزايا محاسبة استهلاك الموارد:

تتميز محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من أنظمة إدارة التكلفة وأدواتها. ويمكن تلخيص الخصائص الرئيسة لمحاسبة استهلاك الموارد، على النحو التالي (صاحب، 2016)، Krumwiede, Suessmair, & (2016): (Clinton & Webber, 2004):

- 1. يؤدي محاسبة استهلاك الموارد إلى تحديد أدق للتكاليف، ويَمنحُ فهمًا أفضل لأنماط استهلاك الموارد.
- 2. تحقيق الدقة في عملية تخصيص التكاليف على عمليات الإنتاج، وذلك من خلال التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها.
 - 3. ويُمَكَّنْ قياس الطاقة العاطلة والتكاليف المصاحبة لها بما يفيد عمليات توجيه الطاقة بصورة سليمة.
 - 4. تساعد محاسبة استهلاك الموارد في تفهم العلاقات التبادلية بين الموارد بما يعمل على دعم عملية اتخاذ القرارات.
- 5. تعالج محاسبة استهلاك الموارد كافة التقلبات في كمية مخرجات المنتج أو الخدمة النهائية بدقة ودون تشويه في تخصيصات التكلفة.
- 6. تساعد محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الرقابة التشغيلية الفاعلة على موارد المنشأة؛ بهدف استغلال تلك الموارد التي لم
 تستخدم في أداء الأنشطة.
- 7. يترتب على الإدارة السليمة للموارد تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة وتلك التي لا تضيف قيمة، الأمر الذي يضيف قيمة للعميل.
 - 8. يمتاز محاسبة استهلاك الموارد بتخطيط الموارد بصورة كبيرة.
- 9. يؤدي استعمال خفض تكلفة الاستبدال إلى القضاء على مشكلة عدم المساواة في تخصيص التكاليف للمنتجات أو الخدمات المماثلة التي تستهلك موارد وأنشطة دعم مماثلة.
 - 10. تكاليف المنتج أو الخدمة تشمل تكلفة الموارد المستخدمة فقط.
 - 11. يُمَكَّنْ الإدارة من رؤية كمية الطاقة العاطلة وعلى الطاقة النظرية التي لا تنضب.
- 12. تخصيص التكاليف التي تتم على أساس السببية فقط يلغي التكاليف المخصصة على أساس التغييرات غير ذات الصلة في المنتجات الأخرى أو الخدمات.
 - 13. يتميز محاسبة استهلاك الموارد بأنه يجمع ما بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل معاً.

نخلص إلى أن محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص التي تساعد في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، حيث تساعد على التخطيط الفاعل للموارد، وتحقيق الرقابة الذاتية للموارد، وتدعم عملية اتخاذ القرارات الملائمة، وتدعم فلسفة التوجه نحو العميل. كما أنه يوصف بأنه نظام ديناميكي متكامل وشامل، مما يعطي الأفضلية له على نظم التكاليف الأخرى.

الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة استهلاك الموارد:

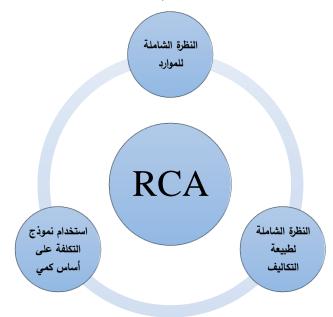
على الرغم من المزايا التي يتمتع بها محاسبة استهلاك الموارد إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تقف عائقاً عند تطبيقه في بعض المؤسسات، ومن أهم المعوقات التي تعترض تطبيق محاسبة استهلاك الموارد ما يأتي (Karabayir & Koc, 2019)، (Subhrangshu, 2014))، (Al-Nafaa & Amarah, 2019)؛ (White, 2009)، وBalakrishnan et al, 2012)؛

1. آلية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد معقدة جدًا؛ مما يضعف من إمكانية تبني هذا النظام.

- يحتاج إلى تطبيق نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP)؛ لتوفير المعلومات التفصيلية التي تحتاجها عند تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.
 - 3. ندرة المؤسسات التي تطبق محاسبة استهلاك الموارد، وقلتها.
 - 4. يتطلب التدريب الكبير، والخبرة العالية المتخصصة عند استخدامه.
 - 5. صعوبة تفعيل ثقافة التغيير والتطوير لدى المستخدمين لغرض التطبيق العملي لمحاسبة استهلاك الموارد.
 - 6. يحتاج إلى وقت كبير للتخطيط.
 - 7. ارتفاع تكاليف التطبيق.
 - 8. قد يكون غير مناسب للمؤسسات التي تحتوي على أنشطة لا نهائية.
 - 9. صعوبة تحديد العلاقة السببية للأنشطة غير الروتينية.

أركان نظام محاسبة استهلاك الموارد:

محاسبة استهلاك الموارد يركز على الموارد، وينظر عن كثب في مقدار الموارد المستهلكة، ويراعي أن طبيعة التكاليف ستتغير، وهذا استعراض لأركانه الأساسية الثلاثة (White, 2009)، (Clinton & Webber, 2004)، (White, 2009) وهي كما في الشكل رقم (2):



شكل (2): أركان محاسبة استهلاك الموارد (RCA).

المصدر: (Tse & Gong, 2009).

1. النظرة الشاملة للموارد: حيث تُعد مجمعات الموارد بمثابة الوسيلة الأهم لإدارة الطاقة؛ لذلك يجب التركيز على النظرة الشاملة للموارد، والتي تضم التكاليف المرتبطة بكل نوع من تلك الموارد. ويُقسِم الموارد إلى رئيسة وأخرى ثانوية. حيث يستخدم محاسبة استهلاك الموارد مراكز تكلفة أكثر بكثير من أساليب المحاسبة التقليدية، 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. إن التركيز على الموارد يساعد على فهم طبيعتها، وإنشاء إطار لها وكيفية استهلاك الأنشطة

لها (Clinton & Webber, 2004). ويتضمن مفهوم الموارد ثلاث خصائص أساسية وهي (المقدرة، الطاقة، والتكلفة)، وعَدّها معهد المحاسبين الإداريين (IMA) لعام 2020م ضمن المفاهيم العشرة الداعمة لمبدأ السببية.

- 2. استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي: حيث يتم تخصيص تكاليف مجمعات الموارد في شكل وحدات كمية، أي أن عملية التخصيص تعتمد على التكلفة المخططة والفعلية بناء على ما استهاك كميًا من مخرجات الموارد، مع الأخذ في الاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية وتكلفة الوحدات، وليس نظام محاسبة استهلاك الموارد؛ لأنه يستخدم العلاقات الكمية القائمة على السببية. وبالتالي فإن عملية تخصيص التكاليف ستعطى نتائج أكثر دقة للتنبؤ. كما يبحث محاسبة استهلاك الموارد في العلاقات القائمة على السبب والنتيجة ثم يطبق القيم النقدية، وليس كعلاقة تؤدى.
- 3. النظرة الشاملة لطبيعة التكاليف: بينما يفصل محاسبة استهلاك الموارد التكاليف وفقًا للسلوك، فإن التكافة العادية لا تُميزّ بين التكاليف، ويحدد محاسبة استهلاك الموارد الطاقة غير المستغلة بوضوح، ويعطي هذه المعلومات للإدارة لتقييم الموارد غير المستخدمة واتخاذ قرارات أفضل. وتقوم بتحليل طبيعة التكاليف لغرض تحديد الاستجابة لتكلفة الموارد، ومن خلال هذه الركيزة يفرق محاسبة استهلاك الموارد بين مجمعات الموارد وعناصر الموارد، حيث تعد عناصر الموارد بمثابة وحدات البناء الأساس في مجمع الموارد، وهي التي تَنتُج عنها التكاليف الخاصة بهذا المجمع، أما مجمعات الموارد فَتُعبُر عن هدف التكلفة المبدئي من خلال إجراءات تخصيص التكاليف في مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

خطوات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد:

يستند تطبيق محاسبة استهلاك الموارد إلى مجموعة من الخطوات أهمها (Berikol, 2017)، (Berikol, 2017): (Jinkens & Yallapragada, 2010)

- 1. حصر الموارد المتاحة والمختلفة وتحديدها: حصر كمي لكافة أنواع الموارد المملوكة للمنشأة من (أفراد آلات مباني أموال) على اعتبار أنها استثمارات متاحة للمنشأة وعليه يتم تبويب هذه الموارد طبقاً للنظرية التقليدية للموارد.
- 2. إنشاء مجمعات الموارد: تمتلك الشركات العديد من الموارد التي تسبب الكثير من التعقيد فيتطلب إنشاء مجمعات الموارد؛ لتقليل هذا التعقيد مع التأكيد على أن كل مجموعة من الموارد المجمعة يجب أن تكون متجانسة، وهو ما يعرفه نظام إدارة التكاليف الألماني بمركز التكلفة والذي يمكن أن يشتمل على مجمع موارد واحد أو أكثر.
- 3. تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة من مجمعات الموارد: بمجرد تحديد الموارد والأنشطة، يجب تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة.
- 4. توزيع تكاليف الموارد على الأنشطة: يتم حساب الطاقة النظرية والعملية ومعدلات تحميل التكاليف الثابتة والتناسبية التي يتم من خلالها توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة بمجرد تحديد دوافع الموارد، كما ينبغي تخصيص الموارد مثل العمالة والكهرباء والمعدات للأنشطة على أساس كمية الموارد التي تستهلكها الأنشطة. وعرف (السوافيري, 2018) مفهوم التكاليف التناسبية: بأنها التكاليف التي تتغير مع تغير حجم مخرجات الموارد، وذلك عكس تعريف التكاليف المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تتغير مع حجم النشاط (المدخلات).
- 5. توزيع تكلفة الأنشطة على هدف التكلفة: يتم حساب تكلفة هدف التكلفة (المنتج أو الخدمة) عن طريق تحديد محركات النشاط، وبجب تعيين تكلفة الأنشطة لعنصر التكلفة على أساس الأنشطة التي يستهلكها عنصر التكلفة، ويمكن أيضاً

تخصيص التكاليف الثابتة على أساس النشاط لاتخاذ قرارات طويلة الأجل. وكذلك فمن خلال توزيع تكلفة الأنشطة على هدف التكلفة يتم تحديد الطاقة العاطلة للموارد والتي تمثل في الفرق بين التكاليف المتحققة والتكاليف الموزعة على وفق نظام محاسبة استهلاك الموارد.

6. مراقبة التكاليف وإدارتها: من خلال تحليل نتائج محاسبة استهلاك الموارد، يتم 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. ويمكن التحقق من الأداء الفردي أو على مستوى الشركة. وبالتالي، يمكن القول أن محاسبة استهلاك الموارد يساعد المديرين على التحكم في التكاليف وإدارتها؛ لتحقيق الأهداف التنظيمية.

الدراسة التطبيقية

المستشفيات إحدى مؤسسات الخدمة التي تتصف بكثرة أنشطتها والتي تتسم بالتعقيد، وتتطلب إنجاز العديد من الخدمات، وإن استهلاك تلك الأنشطة للموارد يختلف ويتنوع حسب الاحتياجات الصحية لكل حالة، ومن هنا كان ولابد من قياس تكلفة الخدمة الصحية لكي نخفض تكلفتها من خلال تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في هذه المؤسسة. ويعد قسم العمليات الجراحية العمود الفقري في المستشفى، فيضم غرفتي عمليات متطورتين ومجهزتين بأحدث الأجهزة ويقوم بإجراء كافة أنواع العمليات في معظم التخصصات. الأمر الذي يجعل من الخدمات التي يقدمها ذات جودة عالية.

حيث تقوم إدارة المستشفى بتخصيص التكاليف العامة للعمليات الجراحية المفتوحة والمنظارية على أساس يوم المريض. علماً أن هناك 46 مريضًا يوميًا لقسم العمليات الجراحية في هذا الصدد، حيت يتم تقسيم التكلفة غير المباشرة الإجمالية (22275.61) أولاً على إجمالي عدد أيام المريض وهي 46 يومًا للمريض الواحد، من أجل إيجاد تكلفة يوم مريض واحد وتساوي (484.25) ثم يتم ضرب هذا المبلغ بعدد أيام المريض التي تحتاجها العمليات المفتوحة والمنظار لتخصيص التكاليف العامة لهذه العمليات. ويوضح الجدول رقم (1) تكاليف العمليات المفتوحة والمنظار المحسوبة وفقًا لنظام التكلفة التقليدي في المستشفى.

جدول رقم (1): نظام التكلفة التقليدي (TCS):

عملية البروستاتا بالمنظار NIS	عملية البروستاتا المفتوحة NIS	
1310	1210	التكلفة المباشرة.
484.25	968.50	التكلفة غير المباشرة.
1794.25	2178.50	الإجمالي

المصدر: (تقارير مستشفى دار السلام).

وكما هو مبين في الجدول رقم (1)؛ فإن تكلفة العملية المفتوحة أعلى من العملية بالمنظار. وذلك لأن العملية المفتوحة تحتاج إلى يومين للمريض، وهو قاعدة تخصيص التكاليف غير المباشرة، مقارنة بالعملية بالمنظار في الواقع، إذ يحتاج المريض الذي يخضع لعملية جراحية مفتوحة إلى يومين للمريض في المستشفى، في حين أن يومًا واحدًا فقط يكفي الإقامة المريض في المستشفى بعد إجرائه عملية جراحية بالمنظار.

وتم استخدام أسلوب دراسة الحالة في هذه الدارسة وذلك لهدف تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في قسم العمليات الجراحية مع استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها: من البيانات المالية، والإحصائية من قسم الحسابات في المستشفى لعام 2019م، وبيانات من برنامج (EPR) الخاص في العمليات لعام 2019م، حيث تم إجراء العديد من

المقابلات والملاحظات الشخصية والمعايشة اليومية أثناء فترة الدراسة الميدانية، لطبيعة العمل داخل قسم العمليات الجراحية، من خلال دراسة طبيعة العمل الذي يقدمه قسم العمليات الجراحية والمتابعة الميدانية فقد تم تحديد الأنشطة الرئيسة الآتية والجدول رقم (2) يوضح ذلك.

جدول رقم (2): الأنشطة في قسم العمليات الجراحية

النشاط	الرمز	م
نشاط الاستقبال ويتم فيه قبول المريض في القسم حيث يمكن للمريض الحضور عبر الاتصال المسبق أو	F1	1
الاسعاف أو عبر غرفة الطوارئ.		
نشاط المحاسبة وإجراءات الدخول وتجهيز الملف الطبي للمريض.	F2	2
نشاط الفحص الطبي للمريض أي تقييم المريض من اختصاصي.	F3	3
إجراء الاختبارات المعملية مثل إرسال الدم والبول وقياس ضغط الدم وما إلى ذلك.	F4	4
عمل الأشعة بعرض المريض على أجهزة الأشعة للتصوير ولإجراء الفحوصات.	F5	5
خدمات التمريض قبل العملية كتجهيز المريض للعملية، مثل إعطاء حقنة للمريض.	F6	6
نشاط اجراء العملية الجراحية.	F7	7
خدمات تمريض ما بعد العملية والخدمة السريرية والمتابعة الروتينية للمريض (يظل المريض تحت الملاحظة).	F8	8
المتابعة وخروج المريض.	F9	9

وتم تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على البيانات المالية وبيانات التكاليف لمستشفى دار السلام التخصصي 2019م قسم العمليات الجراحية، حيث يتطلب تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المستشفى تنفيذ ست خطوات كما يأتي حسب دراسة كلِ العمليات الجراحية، حيث يتطلب تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المستشفى تنفيذ ست خطوات كما يأتي حسب دراسة كلِ (Berikol, 2017)؛ (Berikol, 2019)؛ (Berikol, 2019)

الخطوة الأولى: حصر الموارد المختلفة وتحديدها:

تتمثل الخطوة الأولى في تطبيق محاسبة استهلاك الموارد بحصر الموارد المستهلكة وتحديدها في قسم العمليات الجراحية من خلال معلومات التكلفة الخاصة بالمستشفى للفترة المحاسبية 2019م والتي اعتمدها من النظام الحالي المستخدم في المستشفى نظام التكلفة على أساس النشاط وذلك من خلال الجدول رقم (3).

جدول رقم (3): التكاليف غير المباشرة لقسم العمليات الجراحية خلال عام 2019م

المبلغ الشهري NIS	التكائيف	٩
7000	رواتب الأطباء	1
4782.76	رواتب العاملين الصحيين	2
2690	رواتب موظفي الإدارة	3
780	رواتب متنوعة موظفين	4
1194.24	تكلفة قسم المحاسبة	5
45	تكلفة غسيل الملابس	6
424.51	تكلفة نظم المعلومات والتكنولوجيا	7
554.22	تكلفة الوقود	8
532.87	تكلفة الأدوية والمستهلكات الطبية	9
85.71	تكلفة التأمين على المباني	10
21.54	تكلفة التأمين على السيارات والمصعد	11
63.43	تكلفة صيانة السيارات والأجهزة الطبية وإصلاحها	12

22275.61	إجمالي التكاليف غير المباشرة لقسم العمليات الجراحية	
375.13	تكلفة اهتلاك الأجهزة الكهربائية والتجهيزات	22
28.53	تكلفة دعاية وإعلان	21
119.61	تكلفة القرطاسية والمطبوعات ومستلزمات متنوعة	20
194.73	تكلفة النظافة	19
44.08	تكلفة الاتصالات والانترنت	18
14.29	تكلفة استهلاك المياه	17
1203.88	تكلفة استهلاك الكهرباء	16
1096.38	تكلفة صيانة المبنى وإصلاحه	15
852.41	تكلفة اهتلاك المبنى	14
172.29	تكلفة اهتلاك السيارات والأجهزة والمعدات الطبية	13

الخطوة الثانية: إنشاء مجمعات الموارد:

ويتمثل في تحديد مجمعات تكاليف الموارد من خلال تجميع الموارد المتماثلة وذات السمات المتشابهة في مجمعات تتناسب مع طبيعة عملها، حيت ستعمل تلك المجمعات بتوزيع التكاليف من خلال اعتماد التكاليف على مبالغ الموارد المستهلكة لهدف التكلفة. كما هو موضح في الجدول رقم (4)، وعليه يتم تقسيم الموارد المستهلكة إلى سبعة مجمعات تتناسب مع طبيعة المورد والهدف من استهلاكه.

جدول رقم (4): بناء مجمعات الموارد

كمية المحفز	مسبب المحفز	نوع التكلفة	التكلفة بالإجمالي	المورد	مجمع الموارد	م	
853	عدد المرضى	ثابت/ متناسب	7000	رواتب الأطباء			
853	عدد المرضى	ثابت/ متناسب	4782.76	رواتب العاملين الصحيين	مجمع موارد الإدارة	1	
853	عدد المرضى	ثابت	2690	رواتب موظفي الإدارة	والأفراد	1	
853	عدد المرضى	ثابت	780	رواتب موظفين أخرى			
853	عدد المرضى	ثابت	1194.24	تكلفة قسم المحاسبة	فالات		
853	عدد المرضى	ثابت	45	تكلفة غسيل الملابس			
853	عدد المرضى	ثابت/ متناسب	44.08	تكلفة الاتصالات والإنترنت	: 11 . I 11	2	
411	متر مربع	ثابت/متناسب	14.29	تكلفة استهلاك المياه		2	
853	عدد المرضى	ثابت	28.53	تكلفة دعاية وإعلان			
853	عدد المرضى	متناسب	119.61	تكلفة القرطاسية والمطبوعات			
411	متر مربع	ثابت	852.41	تكلفة اهتلاك المبنى			
411	متر مربع	ثابت/ متناسب	1203.88	تكلفة استهلاك الكهرباء			
411	متر مربع	ثابت	1096.38	تكلفة صيانة المبنى واصلاحه	مجمع موارد المباني	3	
411	متر مربع	ثابت	85.71	تكلفة التأمين على المباني			
411	متر مربع	ثابت	194.73	تكلفة النظافة			
9	عدد الأجهزة	ثابت	424.51	تكلفة اهتلاك مصروف الحاسوب	مجمع موارد نظم المعلومات والتكنولوجيا	4	
5	عدد الأجهزة	ثابت	63.43	صيانة المعدات والأجهزة الطبية واصلاحه			
1	عدد الأجهزة	ثابت	21.54	التأمين على المعدات والمصعد	مجمع موارد المعدات	5	
5	عدد الأجهزة	ثابت	172.29	اهتلاك المعدات والأجهزة الطبية	والأجهزة الطبية	3	
17	عدد الأجهزة	ثابت	375.13	اهتلاك الأجهزة الكهربائية والتجهيزات			
950	قيمة المواد المستخدمة	متناسب	532.87	مع موارد المواد تكلفة الأدوية والمستهلكات الطبية الطبية		6	
411	متر مربع	متناسب	554.22	تكلفة الوقود	 مجمع موارد الوقود	7	

الخطوة الثالثة: الفصل بين التكاليف الثابتة والتناسبية في مجمعات الموارد:

أولًا: التكاليف المباشرة:

ويتم معالجة التكاليف المباشرة في ظل محاسبة استهلاك الموارد بتحمليها مباشرة على المنتج أو الخدمة دون المرور بالخطوات الأخرى لتطبيق النظام، كما هو موضح في الجدول رقم (5).

جدول رقم (5): التكاليف المباشرة للعمليات المفتوحة والمنظار

	منظار	البروستاتا بال	عملية		وح	ستاتا مفت	عملية البرو
الإجمالي	المبلغ NIS	225		الإجمالي	المبلغ NIS	326	
400	400	1	الطبيب الجراح	400	400	1	الطبيب الجراح
200	200	1	الطبيب المساعد	200	200	1	الطبيب المساعد
100	100	1	طبيب التخدير	100	100	1	طبيب التخدير
300	300	1	غرفة العمليات	300	300	1	غرفة العمليات
200	200	1	الأدوية	100	100	1	الأدوية
110	110	1	استهلاكات الطبية	110	110	1	استهلاكات الطبية
1310		المباشرة	إجمالي التكلفة	1210		شرة	إجمالي التكلفة المبا

ثانياً: التكاليف الصناعية غير مباشرة:

تقوم محاسبة استهلاك الموارد على فصل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، حيث توجد علاقة الاستهلاك الثابتة عندما لا تتغير كمية المدخلات كمية المدخلات المستهلكة مع مستوى تقديم الخدمة أو المنتج، أما علاقة الاستهلاك النسبية فتوجد عندما تتغير كمية المدخلات المستهلكة مع مستوى تقديم الخدمة أو المنتج؛ سوف يتم تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى ثابتة ومتناسبة، والتي تم تجميعها في مجمعات الموارد باستخدام طريقة المربعات الصغرى لفصل التكاليف في تلك المجمعات، وتم الاعتماد على هذه الطريقة؛ كونها تعطى نتائج صحيحة ودقيقة لفصل التكاليف بالاعتماد على مستوى النشاط الملائم لكل نوع من التكاليف. كما هو مبين في الجدول رقم (6).

جدول رقم (6): ملخص الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجمعات الموارد لقسم العمليات الجراحي

		نوع	التكلفة				
م	المورد	التكلفة الثابتة	التكلفة التناسبية	الإجمالي	نوع التكلفة	مسبب المحفز	كمية المحفز
1	مجمع موارد الإدارة والأفراد:						
	1. رواتب الأطباء						
	طبيب جراح	2000	2000	4000	ثابت / متناسب	عدد المرضى	853
	مساعد طبیب	مساعد طبيب				عدد المرضى	853
	طبيب تخدير	طبیب تخدیر (1500	متناسب	عدد المرضى	853
	2. رواتب العاملين الصحيين						
	الممرضات	1240.54	2481.07	3721.61	ثابت / متناسب	عدد المرضى	853
	رجال الإسعاف	220		220	ثابت	عدد المرضى	853
	موظفو المختبر	195		195	ثابت	عدد المرضى	853
	أخصائيو الأشعة	646.15		646.15	ثابت	عدد المرضى	853
	3. رواتب موظفي الإدارة	2690		2690	ثابت	عدد المرضى	853
1	4. رواتب موظفین أخرى	780		780	ثابت	عدد المرضى	853

				التكلفة	نوع			
كمية المحفز	مسبب المحفز	نوع التكلفة	الإجمالي	التكلفة التناسبية	التكلفة الثابتة	المورد	م	
853	عدد المرضى	تباث	1194.24		1194.24	تكلفة قسم المحاسبة		
853	عدد المرضى	تباث	45		45	تكلفة غسيل الملابس		
853	عدد المرضى	ثابت / متناسب	44.08	24.08	20	تكلفة الاتصالات والإنترنت		
411	متر مربع	ثابت / متناسب	14.29	8.29	6	تكلفة استهلاك المياه		
853	عدد المرضى	ثابت	28.53		28.53	تكلفة دعاية وإعلان		
853	عدد المرضى	متناسب	119.61	119.61		تكلفة القرطاسية		
				1	1	مجمع موارد المباني:	3	
411	متر مربع	تباث	852.41		852.41	تكلفة اهتلاك المبنى		
411	متر مربع	ثابت / متناسب	1203.88	775.88	428	تكلفة اهتلاك الكهرباء		
411	متر مربع	ثابت	1096.38		1096.38	تكلفة صيانة المبنى واصلاحها		
411	متر مربع	ثابت	85.71		85.71	تكلفة التأمين على المباني		
411	متر مربع	ثابت	194.73		194.73	تكلفة النظافة		
					<u>:</u> !	ا مجمع موارد نظم المعلومات والتكنولوجي	4	
9	عدد الأجهزة	ثابت	424.51		424.51	تكلفة اهتلاك مصروف الحاسوب		
				1	-	مجمع موارد المعدات والأجهزة الطبية:	5	
5	عدد الأجهزة	ثابت	63.43		63.43	تكلفة صيانة المعدات والأجهزة الطبية واصلاحها		
1	عدد الأجهزة	ثابت	21.54		21.54	تكلفة التأمين على المعدات والمصعد	•	
5	عدد الأجهزة	ثابت	172.29		172.29	تكلفة متلاك المعدات والأجهزة الطبية		
17	عدد الأجهزة	ثابت	375.13		375.13	تكلفة هتلاك الأجهزة الكهربائية والتجهيزات		
				· · · · · · · · · · · · · · · · · · ·		مجمع موارد الأدوية والمستهلكات الطبي	6	
853	عدد المرضى	متناسب	532.87	532.87		تكلفة الأدوية والمستهلكات الطبية		
				مجمع موارد الوقود:				
411	متر مربع	متناسب	554.22	554.22		تكلفة الوقود		
			22275.61	9496.02	12779.59	المجموع		

ملاحظة: (تم استخدام طريقة المربعات الصغرى لفصل التكاليف إلى ثابت ومتغير).

يمكن تلخيص نتائج الحسابات كما هو موضح في الجدول رقم (6)، ويظهر أن التكاليف تصنف على أنها ثابتة ومتغيرة، وهذا سيساعد للإدارة في اتخاذ قرارات قصيرة الأجل، وطويلة الأجل وعندما يتم فحص نتائج الجدول وتحليله تكون:

أ- نسبة التكلفة المتغيرة تساوي 43% من إجمالي التكاليف.

ب- نسبة التكلفة الثابتة تساوي 57% من إجمالي التكاليف.

وهذا مما يعطى قوة لنظام محاسبة استهلاك الموارد؛ بسبب اتخاذ قرارات قصيرة الأجل، وطويلة الأجل معاً، كما يمكن أن تؤثر هذه النسب على القرارات التكتيكية للمديرين.

الخطوة الرابعة: تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة من مجمعات الموارد:

في هذه الخطوة يتم تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة من المجمعات، أي أن استهلاك الموارد لا يتم مباشرة من الخدمة الصحية النهائية المقدمة، ومن خلال الجدول رقم (7) لمصفوفة توضح استفادة الأنشطة من مجمعات الموارد السبعة حيث تشير الأرقام إلى محفز تخصيص التكاليف التناسبية، وجود علامة (X) فتعنى توزيع التكاليف الثابتة.

جدول رقم (7): مصفوفة توضح استفادة الأنشطة من مجمعات الموارد السبعة

										() (3 - 3 - 3 - 1
المجموع	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	البيان
										1. مجمع تكلفة الإدارة والأفراد:
132			15				117			طبیب جراح
132	117			15						مساعد طبيب
				х						طبيب تخدير
	Х	X	X	х			х	х		الممرضات
									X	رجال الإسعاف
						х				موظفو المختبر
					X					اختصاصيو الأشعة
	х	X	X	х	X	х	х	х	X	رواتب موظفي الإدارة
	Х	X	X	х	X	Х	Х	Х	X	رواتب موظفین أخرى
										2. مجمع التكاليف اليومية:
	Х	X	X	х	X	X	X	X	X	تكلفة قسم المحاسبة
	х	X	X	х	X	Х	Х	х	Х	· تكلفة غسيل الملابس
853	132	56	15	112	55	87	132	132	132	يو ح تكلفة الاتصالات والانترنت
411	40	60	80	31	20	30	50	40	60	تكلفة استهلاك المياه
	X	X	X	x	X	X	X	X	X	تكلفة دعاية وإعلان
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	 تكلفة القرطاسية والمطبوعات
										مجمع تكلفة المباني
411	40	60	80	31	20	30	50	40	60	· ع تكلفة اهتلاك المبنى
411	40	60	80	31	20	30	50	40	60	تكلفة استهلاك الكهرباء
411	40	60	80	31	20	30	50	40	60	تكلفة صيانة المبنى واصلاحه
411	40	60	80	31	20	30	50	40	60	تكلفة التأمين على المباني
411	40	60	80	31	20	30	50	40	60	تكلفة النظافة
711	70	00	00	31	20	30	50	40	00	. مجمع تكلفة نظم المعلومات والتكنولوجيا
	X	X	X	х	X	х	х	х	X	تكلفة نظم المعلومات والتكنولوجيا
									X	 مجمع تكاليف المعدات والأجهزة الطبية
	X	X	X	х	X	х	х	х	X	تكلفة صيانة المعدات والأجهزة الطبية واصلاحها
	X	X	X	х	X	х	х	х	X	تكلفة التأمين على المعدات والمصعد
	X	X	X	х	X	х	Х	х	X	تكلفة اهتلاك المعدات والأجهزة الطبية
	X	X	X	х	X	х	х	х	X	تكلفة اهتلاك الأجهزة الكهربائية والتجهيزات
	ļ									 مجمع تكاليف المواد الطبية والوقود
853	132	56	15	112	55	87	132	132	132	تكلفة الأدوية والمستهلكات الطبية
										7. مجمع تكاليف الوقود
411	40	60	80	31	20	30	50	40	60	تكلفة الوقود

ملاحظة: بيانات جدول (7) مأخوذة من نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) في مستشفى دار السلام. ومن خلال الجدول رقم (7)، يتم على أساسه تخصيص تكاليف الموارد على للأنشطة.

جدول رقم (8): توزيع تكاليف الموارد الثابتة على الأنشطة

المجموع	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	
										 مجمع تكلفة الإدارة والأفراد:

المجموع	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	
2000			600	600			800			رواتب الأطباء
1240.54	620.27						620.27			الممرضات عام
220									220	رجال الإسعاف
195						195				موظفو المختبر
646.15					646.15					اختصاصيو الأشعة
2690	416.27	176.60	47.30	353.20	173.45	274.36	416.27	416.27	416.27	رواتب موظفي الإدارة
780	120.70	51.21	13.72	102.42	50.29	79.55	120.70	120.70	120.70	رواتب موظفين أخرى
										. مجمع التكاليف اليومية:
1194.24	184.81	78.40	21.00	156.80	77.00	121.80	184.81	184.81	184.81	تكلفة قسم المحاسبة
45	6.96	2.95	0.79	5.91	2.90	4.59	6.96	6.96	6.96	تكلفة غسيل الملابس
20	2.22	2.22	2.22	2.22	2.22	2.22	2.22	2.22	2.22	تكلفة الاتصالات والإنترنت
6	0.67	0.67	0.67	0.67	0.67	0.67	0.67	0.67	0.67	تكلفة استهلاك المياه
28.53	3.17	3.17	3.17	3.17	3.17	3.17	3.17	3.17	3.17	تكلفة الدعاية والإعلان
										تكلفة القرطاسية والمطبوعات
										مجمع تكلفة المباني:
852.41	82.96	124.44	165.92	64.29	41.48	62.22	103.70	82.96	124.44	تكلفة اهتلاك المبنى
428	41.65	62.48	83.31	32.28	20.83	31.24	52.07	41.65	62.48	تكلفة إهلاك الكهرباء
1096.38	106.70	160.05	213.41	82.69	53.35	80.03	133.38	106.70	160.05	تكلفة صيانة المبنى واصلاحه
85.71	8.34	12.51	16.68	6.47	4.17	6.26	10.43	8.34	12.51	تكلفة التأمين على المباني
194.73	18.95	28.43	37.90	14.69	9.48	14.21	23.69	18.95	28.43	تكلفة النظافة
										 مجمع تكلفة نظم المعلومات والتكنولوجيا:
424.51	47.17	47.17			47.17	47.17	47.17	141.50	47.17	تكلفة نظم المعلومات والتكنولوجيا
										:. مجمع تكاليف المعدات والأجهزة الطبية:
63.43	7.05	7.05	7.05	7.05	7.05	7.05	7.05	7.05	7.05	تكلفة صيانة المعدات والأجهزة الطبية وإصلاحها
21.54	2.39	2.39	2.39	2.39	2.39	2.39	2.39	2.39	2.39	تكلفة التأمين على المعدات والمصعد
172.29	19.14	19.14	19.14	19.14	19.14	19.14	19.14	19.14	19.14	تكلفة اهتلاك المعدات والأجهزة الطبية
375.13	41.68	41.68	41.68	41.68	41.68	41.68	41.68	41.68	41.68	تكلفة اهتلاك الأجهزة الكهربائية والتجهيزات
										 ا. مجمع تكاليف المواد الطبية:
										تكلفة الأدوية والمستهلكات الطبية
										ُ. مجمع تكاليف الوقود:
										تكلفة الوقود
12779.59	1731.12	820.57	1276.36	1495.08	1202.60	992.76	2595.77	1205.18	1460.15	المجموع

ملاحظة: تم التوزيع بناء على جدول رقم (7) ونظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) في مستشفى دار السلام.

جدول رقم (9): توزيع تكاليف الموارد التناسبية على الأنشطة

		` ' '											
	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	F9	المجموع			
 مجمع تكلفة الإدارة والأفراد: 													
رواتب الأطباء			800			900	2400		900	5000			
الممرضات عام						620.27	620.27	620.27	620.27	2481.07			
رجال الإسعاف													
موظفو المختبر اختصاصيو الأشعة													
اختصاصيو الأشعة													
رواتب موظفي الإدارة رواتب موظفين أخرى													
رواتب موظفين أخرى													
 مجمع التكاليف اليومية: 													

	السلام-خان	.1.	à.45	7 tt =	ā i . s	
يوبس	السلام-حان	دار	مستشقي	حاله	دراسه	

المجموع	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1		
										تكلفة قسم المحاسبة	
										تكلفة غسيل الملابس	
24.08	3.73	1.58	0.42	3.16	1.55	2.46	3.73	3.73	3.72	تكلفة الاتصالات والانترنت	
8.29	0.81	1.21	1.61	0.62	0.40	0.60	1.01	0.81	1.21	تكلفة استهلاك المياه	
										تكلفة الدعاية والإعلان	
119.61	18.51	7.85	2.10	15.71	7.71	12.20	18.51	18.51	18.51	ة القرطاسية والمطبوعات	
										 مجمع تكلفة المباني: 	
										تكلفة اهتلاك المبنى	
775.88	75.51	113.27	151.02	58.52	37.76	56.63	94.39	75.51	113.27	تكلفة استهلاك الكهرباء	
										تكلفة صيانة المبنى وإصلاحه	
										تكلفة التأمين على المباني	
										تكلفة النظافة	
										 مجمع تكلفة نظم المعلومات والتكنولوجيا: 	
										تكلفة نظم المعلومات والتكنولوجيا	
										 مجمع تكاليف المعدات والأجهزة الطبية: 	
										تكلفة صيانة المعدات والأجهزة الطبية	
										تكلفة التأمين على المعدات والمصعد	
										تكلفة اهتلاك المعدات والأجهزة الطبية	
										تكلفة اهتلاك الأجهزة الكهربائية والتجهيزات	
										 مجمع تكاليف المواد الطبية: 	
532.87	82.46	34.98	9.37	69.97	34.36	54.35	82.46	82.46	82.46	تكلفة الأدوية والمستهلكات الطبية	
										 مجمع تكاليف الوقود 	
554.22	53.94	80.91	107.88	41.80	26.97	40.45	67.42	53.93	80.91	تكلفة الوقود	
9496.02	1755.22	860.07	3292.68	1710.05	108.75	166.70	1067.52	234.95	300.08	المجموع	

ملاحظة: تم توزيع تكاليف الموارد التناسبية على الأنشطة وفقاً لمحفزات التكلفة الواردة في جدول رقم (7).

وكذلك نلاحظ من الجدولين رقم (8) و (9) أن هناك تكاليف ثابتة وتناسبية؛ مما يُؤَيِّرُ تَأْثِيرًا مُبَاشِرًا في القرارات الطويلة الأجل، والقصيرة الأجل معاً للمستشفى، وخصوصاً قرارات ترشيد التسعير؛ لأن تكلفة الطاقة العاطلة لها تأثير كبير في تضخيم تكاليف الثابتة الخدمات وبالتالي تتعكس على تكلفة الخدمة ومن ثم على القرارات، فكان لابد من تحديد مجمعات الموارد وفصل التكاليف الثابتة والمتغيرة.

الخطوة الخامسة: توزيع تكاليف الثابتة المستغلة على الأنشطة

ويتم من خلال تحديد الطاقات النظرية والعملية، ونسب مجمعات الموارد بعد أن قام الباحثان بتحديد مجمعات الموارد، وفصل التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجمعات الموارد، وكذلك تحديد موجهات الموارد المناسبة لكل مجمع موارد سيقوم الباحثان بتحديد طاقات تلك المجمعات والنسب الثابتة والمتغيرة للتكاليف. إذ إن المنطق الكامن وراء استخدام الطاقة النظرية والطاقة العملية هو أن الطاقة النظرية تمثل التجهيز أو توافر الموارد، في حين أن كمية الإنتاج المقررة (الطاقة العملية) تمثل الطلب المتوقع على ناتج مجمعات الموارد، الذي يوضع حسب الطلب على المنتج، وبهذه الطريقة يمكن استغلال الطاقة غير المستخدمة سواء أكانت عاطلة، أم فائضة، أم ضائعة وفيما يلي تحديد الطاقات النظرية والعملية في مجمعات الموارد التي فيها تكاليف ثابتة ومتغيرة، أما مجمعات (مجمع موارد نظم المعلومات والتكنولوجيا، مجمع موارد المعدات والأجهزة الطبية) فتوجد فيها تكاليف ثابتة فقط، ولا يتم مجمعات المتوارع معدلات التكاليف فيها وإنما يتم توزيعها على الأنشطة التي تستغيد منها حسب نسبة استغلال الطاقة في الخطوات اللاحقة.

	- بى ب-ي		. – •	÷ 0 <u>.</u>	·() [0.	<i>3</i> .
				الثابتة	التكلفة	
إجمالي التكاليف	إجمالي تكاليف المستغلة	التكلفة المتغيرة	الإجمالي الثابت	مستغلة	غير المستغلة	المورد
15252.76	12002.68	7481.07	7771.69	4521.60	3250.09	مورد الإدارة والأفراد
1445.74	880.87	151.98	1293.77	728.90	564.87	مورد اليومية
3433.11	2211.88	775.88	2657.23	1435.100	1221.24	مورد المبنى
424.51	267.65		424.51	267.65	156.87	موارد نظم المعلومات والتكنولوجيا
632.39	189.86		632.39	189.86	442.53	موارد صيانة المعدات والأجهزة الطبية
532.87	532.87	532.87				موارد المواد الطبية
554.22	554.22	554.22				موارد تكاليف الوقود
22275.61	16640.02	9496.02	12779.59	7144	5635.59	المجموع

جدول رقم (10): ملخص تحليل نسبة التكاليف المستغلة وغير المستغلة إلى إجمالي الموارد

57%

32%

25%

النسبة إلى إجمالي التكاليف

الطاقة النظرية والعملية لمجمع موارد نظم تكنولوجيا المعلومات= عدد الأجهزة X ساعات التشغيل Xعدد أيام العمل الفعلي سنويًا وبالتالي الطاقة العملية على يساوى 16569 وبالتالي متوسط الطاقة العملية شهرياً = 1380.75 ساعة الطاقة النظرية =9 أجهزة x كساعة x 365 ليوم نظري يساوى 26280 وبالتالي متوسط الطاقة العملية شهرياً = 330.75 ساعة. وعليه تكون الطاقة العاطلة = الطاقة النظرية – الطاقة العملية، وبالتالي معدل تحميل التكاليف التناسبية= تكاليف المتغيرة / الطاقة العملية ومعدل تحميل التكاليف التاليف الثابتة= تكاليف ثابتة / الطاقة النظرية

نلاحظ من الجدول رقم (10) أن نسبة التكاليف الثابتة المصروفة خلال الشهر بلغت 57% من إجمالي التكاليف، في حين تبلغ نسبة التكاليف المتغيرة 43% من إجمالي التكاليف، ويبين الجدول أيضًا نسبة استغلال الطاقة بالنسبة للمجمعات التي فيها تكاليف ثابتة حيث تمثل نسبة التكاليف الثابتة المستغلة 25%، وأما نسبة التكاليف الثابتة غير المستغلة فتبلغ 25% من إجمالي التكاليف، وأن نسبة التكاليف ثابتة غير مستغلة مما يؤثر تأثيرًا مباشرًا في القرارات الإدارية للمستشفى والمتعلقة بتسعير الخدمات الصحية؛ لأن تكلفة الطاقة العاطلة لها تأثيرً كبيرٌ في تضخيم تكاليف الخدمات الصحية، وخسارة الحدمات الصحية، وخسارة الحصة السوقية من القطاع الصحي.

جدول رقم (11): توزيع التكاليف الثابتة غير المستغلة على الأنشطة

المجموع	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	
										 مجمع تكلفة الإدارة والأفراد:
882.67			189.14	189.14			504.38			رواتب الأطباء
782.13	391.07						391.07			الممرضات عام
138.7									138.71	رجال الإسعاف
122.94						122.94				موظفو المختبر
407.39					407.39					اختصاصيو الأشعة
1695.99	262.45	111.34	29.824	222.69	109.35	172.98	262.45	262.45	262.45	رواتب موظفي الإدارة

100%

75%

43%

^{*}على سبيل المثال طريقة فصل التكاليف الثابتة إلى مستغلة وغير مستغلة سوف نأخذ مجمع موارد نظم المعلومات والتكنولوجيا لسهولته.

المجموع	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	
491.77	76.10	32.29	8.65	64.57	31.71	50.16	76.10	76.10	76.10	رواتب موظفین أخری
										2. مجمع التكاليف اليومية:
672.87	1.01	1.01	15.13	112.99	55.48	87.77	133.16	133.16	133.16	تكلفة قسم المحاسبة
25.35	0.04	0.04	0.57	4.26	2.09	3.31	5.02	5.02	5.02	تكافة غسيل الملابس
11.25	0.01	0.03	1.60	1.60	1.60	1.60	1.60	1.60	1.60	تكلفة الاتصالات والإنترنت
3.37	0.0036	0.01	0.48	0.48	0.48	0.48	0.48	0.48	0.48	تكلفة استهلاك المياه
16.049	0.017	0.041	2.28	2.28	2.28	2.28	2.28	2.28	2.28	تكلفة الدعاية والإعلان
										تكلفة القرطاسية والمطبوعات
										 مجمع تكلفة المباني:
460.65	44.83	67.25	89.66	34.75	22.42	33.62	56.04	44.83	67.25	تكلفة اهتلاك المبنى
231.29	22.51	33.77	45.02	17.45	11.26	16.88	28.14	22.51	33.77	تكلفة استهلاك الكهرباء
592.49	57.66	86.50	115.33	44.69	28.83	43.25	72.08	57.66	86.50	تكلفة صيانة المبنى وإصلاحها
46.32	4.51	6.76	9.02	3.49	2.25	3.38	5.64	4.51	6.76	تكلفة التأمين على المباني
105.24	10.24	15.36	20.48	7.94	5.12	7.68	12.80	10.24	15.36	تكلفة النظافة
										 مجمع تكلفة نظم المعلومات والتكنولوجيا:
267.65	29.74	29.74	29.74	29.74	29.74	29.74	29.74	29.74	29.74	تكلفة نظم المعلومات والتكنولوجيا
										 مجمع تكاليف المعدات والأجهزة الطبية:
19.04	2.12	2.12	2.12	2.12	2.12	2.12	2.12	2.12	2.12	تكلفة صيانة المعدات والأجهزة الطبية
6.47	0.72	0.72	0.72	0.72	0.72	0.72	0.72	0.72	0.72	تكلفة التأمين على المعدات والمصعد
51.73	5.75	5.75	5.75	5.75	5.75	5.75	5.75	5.75	5.75	تكلفة اهتلاك المعدات والأجهزة الطبية
112.62	12.51	12.51	12.51	12.51	12.51	12.51	12.51	12.51	12.51	تكلفة اهتلاك الأجهزة الكهربائية والتجهيزات
										 مجمع تكاليف المواد الطبية:
										تكلفة الأدوية والمستهلكات الطبية
										7. مجمع تكاليف الوقود:
										- تكلفة الوقود
7144.002	921.29	405.21	578.02	757.16	731.10	597.17	1602.07	671.68	880.27	المجموع

ملاحظة: تم تحديد التكلفة الثابتة المستغلة لكل مورد من مجمعات الموارد من خلال تحديد نسبة الطاقة المستغلة من التكاليف الثابتة لكل مجمع مورد من جدول رقم (10).

الخطوة السادسة: توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات:

توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات الصحية (المنتج النهائي) بعد أن تم توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة، وتحديد تكاليف الطاقة العاطلة، تم توزيع تكاليف كل نشاط على الخدمات، ولغرض القيام بذلك تم تلخيص ما سبق لغرض استخدامه في توزيع التكاليف على المنتجات، كما هو موضح في الجدول رقم (12).

جدول رقم (12): ملخص توزيع تكاليف الموارد التناسبية والثابتة على الأنشطة

					لثابتة	موارد التكلفة ا		
	F=D+C	E=D+A	D	C=A+B	В	A		
7-10 M 7			المتغيرة	الإجمالي	ثابتة غير مستغلة	ثابتة مستغلة		
نسبة الطاقة العاطلة	إجمالي التكاليف	إجمالي التكاليف المستغلة	منقول من جدول رقم منقول من جدول (8) رقم (9)		نتيجة من جدول رقم (10)	منقول من جدول رقم (11)	الأنشطة	
33%	1760.24	1180.35	300.08	1460.15	579.88	880.27	F1	
33%	1440.14	1000.98	234.95	1205.18	439.16	671.68	F2	
27%	3663.29	2669.59	1067.52	2595.77	993.69	1602.07	F3	

					لثابتة	موارد التكلفة ا	
	F=D+C	E=D+A	D	C=A+B	В	A	
34%	1159.46	763.87	166.70	992.76	395.59	597.17	F4
36%	1311.35	839.85	108.75	1202.60	471.49	731.10	F5
24%	3205.13	2420.04	1710.05	1495.08	785.09	709.99	F6
16%	4569.04	3823.54	3292.68	1276.36	745.50	530.86	F7
25%	1680.64	1265.29	860.07	820.57	415.35	405.22	F8
23%	3486.34	2676.51	1755.22	1731.12	809.83	921.29	F9
	22275.61	16640.02	9496.02	12779.59	5635.59	7144	المجموع
	100%	75%	43%	57%	25%	32%	النسبة

يبين جدول رقم (12) ملخص لتوزيع تكاليف الموارد التناسبية والثابتة (المستغلة وغير المستغلة) على الأنشطة

يتضح مما سبق أن نظام (RCA) يحسب الطاقة غير المستغلة بشكل دقيق في قسم العمليات الجراحية بمستشفى دار السلام التخصصي لخدمة جراحة البروستاتا المفتوحة وبالمنظار معًا، فهو نظام فريد وقوى يتغلب على هذه العقبة عن طريق فصل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وهذا ما يميزه عن باقي الأنظمة الأخرى. حيث تبين وجود طاقة ثابتة غير مستغلة بنسبة 25% من إجمالي الموارد لقسم العمليات الجراحية. وعليه يمكن تقسيم الطاقة غير المستغلة: إلى طاقة غير مستغلة والتي يمكن التحكم فيها والتي يمكن معالجتها، وطاقة غير مستغلة لا يمكن التحكم فيها المستغلة التي يمكن التحكم فيها للأنشطة في قسم العمليات الجراحية وتحديد تسعة أنشطة وذلك بالترتيب حسب الطاقة غير المستغلة الأعلى:

- 1. النشاط (F5): عرض المريض على أجهزة الأشعة للتصوير أو الإعداد (CT) أو (MR) نتيجة للتقييم من اختصاصي: يعتبر الأعلى من بين الأنشطة الأخرى حتى بلغت الطاقة غير المستغلة 36% من إجمالي الموارد لنفس النشاط، ويعزى ذلك إلى كبر حجم تكلفة الاهتلاكات للمعدات والأجهزة الطبي في الأشعة.
- 2. النشاط (F4): إجراء الاختبارات المعملية مثل: إرسال الدم، والبول، وقياس ضغط الدم، وما إلى ذلك من خلال الدخول للمختبر لإجراء الفحوصات اللازمة، حتى بلغت الطاقة غير المستغلة 34% من إجمالي الموارد لنفس النشاط. ويعزى ذلك إلى زيادة في عدد الموظفين في المختبر، بالإضافة إلى زيادة في حجم اهتلاكات معدات وأجهزة المختبر وزيادة في حجم المستهلكات الطبية.
- 3. النشاط (F2): نشاط دخول المربض إلى المستشفى (المحاسبة وتجهيز الملف الطبي). حتى بلغت الطاقة غير المستغلة ويادة في عدد الموظفين في الاستقبال، بالإضافة الى زيادة في حجم المتلاكات أجهزة الحاسوب.
- 4. النشاط (F1): قبول المريض في القسم (يمكن للمريض الحضور إلى القسم عبر الاتصال المسبق أو الإسعاف أو عبر غرفة الطوارئ). حتى بلغت الطاقة غير المستغلة 33% من إجمالي الموارد لنفس النشاط. ويعزى ذلك إلى زيادة في عدد الموظفين في الاستقبال، بالإضافة الى زيادة في حجم اهتلاكات السيارات ومعدات وأجهزة طبية ومستهلكات وقود السيارات.

- 5. <u>النشاط (F3): الفحص الطبي للمريض أي تقييم المريض من اختصاصي</u>: حتى بلغت الطاقة غير المستغلة 27% من إجمالي الموارد لنفس النشاط، ويعزى ذلك إلى زيادة في عدد الموظفين في الاستقبال، بالإضافة إلى زيادة في حجم اهتلاكات المعدات وأجهزة الطبية والمستهلكات الطبية.
- 6. النشاط (F8): الخدمة السريرية (المبيت)، والمتابعة الروتينية للمريض (يظل المريض تحت الملاحظة): حتى بلغت الطاقة غير المستغلة 25% من إجمالي الموارد لنفس النشاط، ويعزى ذلك إلى زيادة في عدد الموظفين في المبيت، بالإضافة إلى زيادة في حجم اهتلاكات التجهيزات المكتبية والكهربائية.
- 7. النشاط (F6): تحضير المريض للعملية خدمة تمريض، مثل إعطاء حقنة للمريض، وغيرها: حتى بلغت الطاقة غير المستغلة 24% من إجمالي الموارد لنفس النشاط، ويعزى ذلك إلى زيادة في عدد الموظفين في غرف الإنعاش، بالإضافة إلى زيادة في حجم اهتلاكات المعدات وأجهزة الطبية والمستهلكات الطبية.
- 8. النشاط (F9): المتابعة، وخروج المريض من المستشفى، وكتابة التقرير ووصفة الدواء: حتى بلغت الطاقة غير المستغلة 25% من إجمالي الموارد لنفس النشاط، ويعزى ذلك إلى زيادة في عدد الموظفين في غرف الإنعاش، بالإضافة إلى زيادة في حجم اهتلاكات المعدات وأجهزة الطبية والمستهلكات الطبية.
- 9. النشاط (F9): المتابعة، وخروج المريض من المستشفى، وكتابة التقرير ووصفة الدواء: حتى بلغت الطاقة غير المستغلة ويدة ويعزى ذلك إلى زيادة في عدد الموظفين في غرف الإنعاش، بالإضافة إلى زيادة في حجم اهتلاكات المعدات وأجهزة الطبية والمستهلكات الطبية.
- 10. النشاط (F7): إجراء العمليات الجراحية وخدمات ما بعد العملية: يعتبر الأقل من بين الأنشطة الأخرى حتى بلغت الطاقة غير المستغلة 16% من إجمالي الموارد لنفس النشاط، ويعزى ذلك إلى زيادة في عدد المرضى الداخلين لغرف العمليات، فهذا يعني أيضاً وجود زيادة محدودة في عدد الموظفين وأيضاً زيادة في حجم الاهتلاكات، وزيادة في المستهلكات الطبية. وللتغلب على الطاقة غير المستغلة للموظفين عن طريق تقليل ساعات عملهم أو توجيههم إلى مناطق خدماتية أخرى، وأيضاً للمعدات والأجهزة الطبية عن طريق تأجير تلك المعدات لكي نستبعد تكلفة الاهتلاكات. وأيضاً التقليل من استهلاك الوقود والمستهلكات الطبية وبالتالي يمكن الحصول على نتيجة دقيقة تتعلق بتكلفة الطاقة غير المستغلة؛ فإن نظام (RCA) هو نظام متقدم لأنه؛ يوفر نظرة ثاقبة في اتخاذ القرارات على المدى القصير.

الخطوة السابعة والأخيرة: تحديد سعر تكلفة الخدمة لجراحة البروستاتا المفتوحة وبالمنظار مع أخد بعين الاعتبار حساب الطاقة غير المستغلة:

وفي هذه الخطوة يتم توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات الصحية (المنتج النهائي) من خلال تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، كالآتى:

- 1. تخصيص جميع التكاليف التناسبية على الأنشطة ثمّ على الخدمة الصحية.
- 2. تخصيص جميع التكاليف المستغلة (المتغيرة والثابتة المستغلة) على الأنشطة ثمّ على الخدمة الصحية.
 - 3. تخصيص جميع التكاليف (المتغيرة والثابتة) على الأنشطة ثمّ على الخدمة الصحية.

أولاً: تخصيص جميع التكاليف التناسبية للأنشطة، ومن ثمّ للخدمة الصحية

جدول رقم (13): ملخص منقول توزيع تكاليف الموارد التناسبية على الأنشطة

المجموع	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	
										منقول من جدول (9)
9496.02	1755.22	860.07	3292.68	1710.05	108.75	166.70	1067.52	234.95	300.08	in مبند

9496.02	1755.22	860.07	3292.68	1710.05	108.75	166.70	1067.52	234.95	300.08	المجموع
100%	18%	9%	35%	18%	1%	2%	11%	2%	3%	النسبة

جدول رقم (14): حساب معدلات تكلفة محفزات التكاليف لنظام (RCA)

معدل التحميل C=A/B	В	محفز التكلفة	تكلفة الأنشطة A	الأنشطة
2.27	132	عدد المرضى	300.08	F1
1.78	132	عدد المرضى	234.95	F2
8.09	132	عدد المرضى	1067.52	F3
0.44	378	عدد الاختبارات	166.70	F4
0.17	630	الوقت	108.75	F5
1.08	1590	عدد المرضى	1710.05	F6
3.91	840	الوقت	3292.68	F7
14.83	58	عدد يوم الشفاء	860.07	F8
13.30	132	عدد المرضى	1755.22	F9
45.88			9496.02	المجموع

ملاحظة: تم الحصول على أرقام المحفزات من نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) في مستشفى دار السلام. جدول رقم (15): تخصيص جميع التكاليف (التناسبية) أنشطة، ومن ثمّ للخدمة الصحية

تكلفة عملية بالمنظار	تكلفة عملية مفتوحة	عملية بالمنظار	عملية مفتوحة	معدل التحميل	الأنشطة
2.27	2.27	1	1	2.27	F1
1.78	1.78	1	1	1.78	F2
8.09	8.09	1	1	8.09	F3
2.65	2.65	6	6	0.44	F4
3.45	4.32	20	25	0.17	F5
21.51	32.27	20	30	1.08	F6
156.79	235.19	40	60	3.92	F7
14.83	29.66	1	2	14.83	F8
13.30	13.30	1	1	13.30	F9
224.67	329.51			45.88	المجموع

ملاحظة: تم الحصول على المعلومات من نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) في مستشفى دار السلام.

ثانياً: تخصيص جميع التكاليف (المستغلة) للأنشطة، ومن ثمّ للخدمة الصحية جدول رقم (16): ملخص منقول توزيع التكاليف الموارد التناسبية والثابتة المستغلة على الأنشطة

المجموع	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	
										منقول من
										جدول (12)
7144.00	921.29	405.22	578.03	757.15	731.10	597.17	1602.08	671.69	880.27	بند A
9496.02	1755.22	860.07	3292.68	1710.05	108.75	166.70	1067.52	234.95	300.08	D بند
16640.02	2676.51	1265.29	3870.71	2467.20	839.85	763.87	2669.59	906.64	1180.35	المجموع
100%	16%	8%	23%	15%	5%	5%	16%	5%	7%	النسبة

جدول رقم (17): حساب معدلات تكلفة محفزات التكاليف لنظام (RCA)

معدل التحميل C=A/B	В	محفز التكلفة	تكلفة الأنشطة A	الأنشطة
8.94	132	عدد المرضى	1180.35	F1
6.87	132	عدد المرضى	906.64	F2
20.22	132	عدد المرضى	2669.59	F3
2.02	378	عدد الاختبارات	763.87	F4

87.64	132	عدد المرضى	16640.02	المجموع
20.28	132	عدد السنة	2676.51	F9
21.82	58	عدد يوم الشفاء	1265.29	F8
4.61	840	الوقت	3870.71	F7
1.55	1590	عدد المرضى	2467.20	F6
1.33	630	الوقت	839.85	F5

جدول رقم (18): تخصيص جميع التكاليف (المستغلة) للأنشطة، ومن ثمّ للخدمة الصحية

**	1	, ,		() (3 3 3	
تكلفة عملية بالمنظار	تكلفة عملية مفتوحة	عملية بالمنظار	عملية مفتوحة	معدل التحميل	الأنشطة
8.94	8.94	1	1	8.94	F1
6.87	6.87	1	1	6.87	F2
20.22	20.22	1	1	20.22	F3
12.12	12.12	6	6	2.02	F4
26.66	33.33	20	25	1.33	F5
31.03	46.55	20	30	1.55	F6
184.32	276.48	40	60	4.61	F7
21.82	43.63	1	2	21.82	F8
20.28	20.28	1	1	20.28	F9
332.27	468.42			87.64	المجموع

ثالثاً: تخصيص جميع التكاليف الثابتة والمتغيرة للأنشطة، ومن ثمّ للخدمة الصحية جدول رقم (19): ملخص منقول توزيع التكاليف الموارد التناسبية والثابتة للأنشطة

المجموع	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	
										منقول من
										جدول (12)
12779.59	1731.12	820.57	1276.36	1495.08	1202.6	992.76	2595.77	1205.18	1460.15	C 77i
9496.02	1755.22	860.07	3292.68	1710.05	108.75	166.70	1067.52	234.95	300.081	D 77i
22275.61	3486.34	1680.64	4569.04	3205.13	1311.35	1159.46	3663.29	1440.14	1760.24	المجموع
100%	16%	8%	21%	14%	6%	5%	16%	6%	8%	النسبة

جدول رقم (20): حساب معدلات تكلفة محفزات التكاليف لنظام (RCA)

معدل التحميل C=A/B	В	محفز التكلفة	تكلفة الأنشطة A	الأنشطة
13.34	132	عدد المرضى	1760.24	F1
10.91	132	عدد المرضى	1440.14	F2
27.75	132	عدد المرضى	3663.29	F3
3.07	378	عدد الاختبارات	1159.46	F4
2.08	630	الوقت	1311.35	F5
2.02	1590	عدد المرضى	3205.13	F6
5.44	840	الوقت	4569.04	F7
28.98	58	عدد يوم الشفاء	1680.64	F8
26.41	132	عدد المرضى	3486.34	F9
119.99			22275.61	المجموع

جدول رقم (21): تخصيص جميع التكاليف الثابتة والمتغيرة للأنشطة، ومن ثمّ للخدمة الصحية

تكلفة عملية بالمنظار	تكلفة عملية مفتوحة	عملية بالمنظار	عملية مفتوحة	معدل التحميل	الأنشطة
13.34	13.34	1	1	13.34	F1

425.31	593.64			119.99	المجموع
26.41	26.41	1	1	26.41	F9
28.97	57.95	1	2	28.98	F8
217.57	326.36	40	60	5.44	F7
40.32	60.47	20	30	2.02	F6
41.63	52.04	20	25	2.08	F5
18.40	18.40	6	6	3.07	F4
27.75	27.75	1	1	27.75	F3
10.91	10.91	1	1	10.91	F2

تحليل النتائج:

من خلال الجداول السابقة، والتي تبين تخصيص الخدمات الصحية في مستشفى دار السلام التخصصي من التكاليف غير المباشرة وفق الطرق الحالية القائمة بالمستشفى من النظام التقليدي، ووفق محاسبة استهلاك الموارد، الحديثة؛ فإنه يمكن أن يتم حساب تكلفة الوحدة الواحدة من الخدمة وفق الأنظمة الاخرى من خلال حساب تكلفة الوحدة الواحدة من الخدمة من المواد المباشرة بالإضافة إلى التكاليف غير المباشرة، وهي قيمة ثابتة لكل فئة من الخدمات الصحية الأخرى وفق الجدول رقم (22) الآتي:

جدول رقم (22): محاسبة استهلاك الموارد

	نظام التكلفة التقليدي (TCS) منقول من جدول رقم (1):	
عملية البروستاتا بالمنظار	عملية البروستاتا المفتوحة	
1310	1210	التكلفة المباشرة
484.25	968.50	التكلفة غير المباشرة
1794.25	2178.50	الإجمالي
:(21	محاسبة استهلاك الموارد طويل الأجل، منقول من جدول رقم (ا	
1310	1210	التكلفة المباشرة
425.31	593.64	التكلفة غير المباشرة
1735.31	1803.64	الإجمالي
-58.94	-374.86	الفروقات
:(15	محاسبة استهلاك الموارد قصير الأجل، منقول من جدول رقم (
1310	1210	التكلفة المباشرة
224.67	329.51	التكلفة غير المباشرة
1534.67	1539.51	الإجمالي
-259.58	-638.99	الفروقات
ن جدول رقم (18):	ة استهلاك الموارد طويل الأجل بدون حساب الطاقة العاطلة، منقول مز	محاسبا
1310	1210	التكلفة المباشرة
332.27	468.42	التكلفة غير المباشرة
1642.27	1678.42	الإجمالي
-151.98	-500.08	الفروقات

يبين جدول رقم (22) لحساب تكلفة الخدمة الصحية لجراحة البروستاتا المفتوحة، وجراحة البروستاتا بالمنظار، أن تكلفة الخدمة الصحية بطريقة محاسبة استهلاك الموارد طويل الأجل يقِلُ بـ 374.87 شيكلًا في جراحة البروستاتا المفتوحة، ويقِلُ أيضاً

به 58.94 شيكلًا في جراحة البروستاتا بالمنظار مقارنة بنظام التقليدي (TCS). وبالتالي نستنتج أن محاسبة استهلاك الموارد محاسبة المدراء بنتائج أكثر دقة من نظام (TCS)؛ لأن هذا النظام لا يحمل الخدمة الصحية بالتكلفة العاطلة التي لم تستغل لتقديم الخدمة الصحية نفسها؛ لأنه لديه القدرة على إدارة الطاقات وتحديدها وتحديد الطاقة العاطلة التي يمكن التحكم فيها والتي يمكن معالجتها، وطاقة عاطلة لا يمكن التحكم فيها.

في هذه الدراسة، تم تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على قسم العمليات الجراحية في مستشفى دار السلام التخصصي. حيث تقوم طريقة التكلفة التقليدية بتثبيت النفقات بدلاً من مراعاة الخصائص الهيكلية للمصروفات، وموضوعات النشاط الفرعي لمراكز التكلفة؛ يتسبب هذا الموقف في عدم رؤية مدراء المستشفى للتكاليف الصحيحة للعمليات الجراحية. إذا تم تطبيق نظام (RCA) في مؤسسات المستشفيات، فمن الممكن الوصول إلى بيانات التكلفة الصحيحة للأنشطة.

وقد اتفقت جميع الدراسات السابقة على أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تحديد الطاقة غير المستغلة. ومن هذه الدراسات دراسة كلٍ من (Öztürk et al, 2019)، (Kurtlu & Selçuk, 2020)، (السقعان, السقعان, الدراسات دراسة كلٍ من (Liu & Wang, 2017)، (وجميع الدراسات توصلت إلى وجود طاقة غير مستغلة.

كما يتضح من الدراسات السابقة أن محاسبة استهلاك الموارد قد تم تطبيقه على العديد من القطاعات المختلفة، وفي هذه الدراسة تم تطبيقه في القطاع الصحي الفلسطيني، حيث تم تطبيقه في قسم العمليات الجراحية لمستشفى دار السلام التخصصي، وتم الحصول على نتائج مماثلة، حيث توصلت هذه الدارسة إلى أن حساب تكلفة الخدمة الصحية بطريقة محاسبة استهلاك الموارد تقل بنسبة 11٪ في جراحة البروستاتا بالمنظار مقارنة بالطريقة التقليدية. كما ذكرت أغلب الدراسات السابقة وجود طاقة غير مستغلة وأن الدراسة الحالية توصلت إلى وجود طاقة غير مستغلة بنسبة 25%.

وبناءً على ذلك يعتبر محاسبة استهلاك الموارد هو الأفضل بين الأنظمة الأخرى من حيت حساب التكلفة بدقة متناهية وتحديد الطاقة غير المستغلة في قسم العمليات الجراحية بمستشفى دار السلام التخصصي. وبالتالي لم أجد دراسة تخالف النتائج التي توصلت إليها. كما ذكر سابعًا فإن الهدف الأساس لهذه الدارسة هو اقتراح أنموذج لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد لقياس تكلفة الخدمات الصحية، كمحاولة لتطوير النظام المحاسبي المتبع في ذلك المستشفى. ومن خلال التحليل السابق ومن واقع مشكلة الدراسة يمكن الإجابة على أسئلة الدراسة، كما يلى:

ما مدى مساهمة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في تحسين تكاليف الخدمات الصحية المقدمة وقياسها؟

وللإجابة عن هذا السؤال يمكن الرجوع إلى الجدول رقم (22). حيث تقل تكلفة العملية الجراحية للبروستاتا عند تطبيق محاسبة استهلاك الموارد، عن النظام التقليدي (TCS)، بـ 212.47 شيكلًا لعملية الجراحية المفتوحة، وللعملية بالمنظار بـ 153.80 شيكلًا؛ لذلك هناك فرق بين أسعار المستشفى والأسعار التي حددها الباحثان، لذا يجب على إدارة المستشفى اتباع أسلوب علمي في تحديد أسعار العمليات من خلال تطبيقهم لمحاسبة استهلاك الموارد، وبالتالي أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يحمل كل خدمة بالتكلفة التي تسببت في إحداثها بالضبط. من خلال استخدام عدد كبير من محفزات التكلفة. وأن هذا النظام يستطيع فصل التكاليف المستغلة في تقديم الخدمة عن التكلفة غير المستغلة (التكلفة العاطلة) وهذا بالطبع يعمل على تحديد وقياس تكاليف الخدمات الصحية بشكل دقيق وعدم تحميلها بالتكلفة غير المستغلة في تقديم الخدمة.

إذ إنه يمكن القول بأن محاسبة استهلاك الموارد يمكن استخدامه في تحسين تكاليف الخدمات الصحية وقياسها؛ لأنه يخصص التكلفة بدقة متناهية، وله القدرة على حساب الطاقة العاطلة، ومن ثم لا يخصصها من عناصر التكلفة، كما أنه سهل في التطبيق؛ لوجود خطوات ست تساعد على تطبيقه بسهولة.

ما مدى مساهمة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات مفيدة تساعد الإدارة على التخطيط والرقابة واتخاد القرارات؟

- وللإجابة عن هذا السؤال يمكن الرجوع إلى الجدول رقم (22):
- يعمل نظام (RCA) على تحليل التكاليف إلى متغيرة وثابتة وبالتالي دعم القرارات قصيرة وطويلة الأجل.
- يعمل نظام (RCA) على تحديد وقياس الطاقة غير المستغلة (العاطلة) في تقديم الخدمة، وهذا يساعد في ترشيد قرارات المدراء بخصوص استغلال الطاقة العاطلة أو القضاء عليها.
- يقدم نظام (RCA) للإدارة بيانات تكاليف دقيقة من خلال فصل التكاليف إلى تكاليف متغير وثابتة مستغلة وثابتة غير مستغلة وهذا يساعد في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية كقرارات تسعير الخدمة.

ومن أهم المعوقات التي تواجه الإدارة في مستشفى دار السلام -خانيونس عند تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (مستشفى دار السلام، 2020).

- 1. ارتفاع تكلفة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.
- 2. يحتاج تدريب المحاسبين على هذا النظام إلى عمل برنامج تدريبي يستغرق وقت طويل.
- 3. يفصل محاسبة استهلاك الموارد بين التكاليف إلى ثابتة ومتناسبة، وهذا يحتاج إلى مهارة من محاسب التكاليف.
 - 4. نظام (ERP) المستخدم في المستشفى يحتاج إلى ربط بين نظام المحاسبة ونظام التكاليف.
 - 5. لا يوجد لديهم محاسبو تكلفة ذوو مهارة لتطبيق هذا النظام.
 - 6. يتطلب نظام محاسبة استهلاك الموارد تكلفة الاستبدال وبالتالي يتطلب جهد كبير جداً في حسابها.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

لقد ساهم تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكاليف الخدمات الصحية المقدمة في مستشفى دار السلام التخصصي وتحسينها، وفي ضوء ما تمت دراسته في الجانب النظري والعملي؛ فقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، والتي نستعرضها كما يلي:

- 1. تقوم محاسبة استهلاك الموارد بدمج أفضل لأنظمة المحاسبة العالمية كنظام إدارة التكاليف الألمانية (GPK) مع نظام التكلفة القائم على أساس النشاط؛ لتشكيل نظام المحاسبة الإدارية الجديد والشامل والمتكامل؛ والذي تعطي للإدارة معلومات جاهزة لاتخاذ القرارات.
- 2. يوفر محاسبة استهلاك الموارد معلوماتٍ مفيدة عن تكاليف الخدمات ودرجة ربحيتها، وتلك التي يمكن استخدامها في اتخاذ قرارات التسعير المناسبة.
- 3. يؤدي استخدام محاسبة استهلاك الموارد إلى تحديد تكلفة الخدمات والمنتجات بصورة صحيحة. ويحقق وفرة في التكلفة من خلال السيطرة على تكاليف التشغيل، ويوفر كذلك معلومات مناسبة قائمة على أسس علمية مما يؤدي إلى توزيع التكاليف بصورة عادلة، وإلغاء التكاليف غير المضيفة للقيمة.
- 4. أَظْهَرَ محاسبة استهلاك الموارد العديد من الجوانب المتفوقة مقارنة بالأنظمة التقليدية الأخرى؛ نظرًا لأنه يُمْكِنُهُ اكتشاف الطاقة العاطلة، وبالتالي يتم قَبُولُهُ كنظام لصناعة القرار في المؤسسات والاستفادة منه بشكل كبير.
- 5. يركز محاسبة استهلاك الموارد على الطاقة العاطلة ويقوم باستبعادها أو الحد منها، وذلك من خلال فصل التكاليف الثابتة والمتغيرة في مجمعات للموارد؛ مما يعطي بيانات أكثر وضوحاً وموضوعية عن التكاليف في التخصيص قياساً بالأنظمة التقليدية.

- 6. يقدم تطبيق نظام رؤية تشغيلية شاملة تهتم بالأنشطة، وذلك من خلال المعلومات التي يقدمها بشأن مسببات التكاليف في عمليات التشغيل (أي الأنشطة التي تتسبب في التكاليف)، والتي يمكن أن تعزز قدرة المستشفى في إدارة الطلب على تلك الأنشطة.
- 7. محاسبة استهلاك الموارد يتم فيه تحميل الأقسام الإنتاجية حصرًا بالتكاليف المستهلكة من الموارد؛ مما يوفر أساسًا دقيقاً في تخصيص التكاليف، وهذا التخصيص يجعل تكلفة المنتجات أكثر تنافسية، كون عملية تسعير تلك الخدمات تتم بطريقة صحيحة.
- 8. تبلغ نسبة استغلال الطاقة بالنسبة للتكاليف المتغيرة 43%، والتكاليف الثابتة 57% من إجمالي التكاليف، وهناك تكاليف ثابتة غير مستغلة بمقدار 25% وهذا يعني أن نسبة التكاليف المستغلة هي 75% مما يدل على وجود طاقة عاطلة في المستشفى نتيجة عدم استغلال الموارد بصورة صحيحة.
- 9. بلغت نسبة الطاقة العاطلة في المستشفى وفق محاسبة استهلاك الموارد 25% من إجمالي التكاليف حيث بلغت (5635.59) شيكلًا ويعود ذلك إلى عدة عوامل منها إلى زيادة عدد الموظفين وكذلك زيادة حجم الاستهلاكات للأجهزة، وعامل التكلفة، واستراتيجية التسعير المتبعة، وجودة الخدمات الصحية المقدمة.
 - 10. فصل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة سيساعد الإدارة على إنشاء نظام إداري يخدم قرارات قصيرة الأجل وطويلة الأجل معاً.
- 11. تطبيق نظام التكلفة الفعّال كأحد أهم الإستراتيجيات في إدارة المستشفى، كتخصيص إدارة المستشفى للتكاليف غير المباشرة لقسم العمليات الجراحية بعملية البروستاتا المفتوحة والمنظار على أسس مختلفة، على سبيل المثال: عدد المرضى تقسيمًا على الوقت، يوم المريض، عدد الاختبارات، وغيرها كقواعد فاعلة للتخصيص.
- 12. تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يساعد في توفير نظرة مستقبلية في كيفية استغلال موارد الأنشطة في الشركة والاستغلال الأمثل لها، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة تلك الأنشطة داخل المستشفى.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء ما تمت دراسته في الجانب النظري والعملي والنتائج التي تم التوصل إليها، يمكن التوصية بالآتي:

- 1. ضرورة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في البيئة الفلسطينية؛ لكونه يعالج مشكلات التخصيص العشوائية للأنظمة التقليدية الحالية، فضلًا عن حله مشكلات التكاليف غير المباشرة بصورة أفضل، وتوزيعها بشكل أكثر عدالة.
- 2. على الإدارة أن تدرك المزايا التي تتحقق من تطبيق هذا النظام، وبالتالي لابد من توفير العوامل المناسبة التي تتيح تطبيقه مثل: اتباع استراتيجية التعليم المستمر، وادخال الموظفين في دورات تأهيلية وتدريبية وغيرها.
- 3. قبل أن تتبنى المستشفيات أي نظام لمحاسبة التكاليف على الإدارة فهم ما هي النظم البديلة المتاحة، ونقاط القوة والضعف في كل نظام، وسياق القرار الذي هو الأنسب لكل منهم حيث يتم تسهيل هذه المقارنة من خلال فهم المفاهيم الأساسية والميكانيكية لكل طريقة.
- 4. ضرورة الاعتماد على المقومات والمبادئ والأسس العلمية في تصميم نظام التكاليف؛ كي يتمكن هذا النظام من تحقيق الأهداف المرجوة منه، وتكون هناك إمكانية لتنفيذ محاسبة استهلاك الموارد في المستشفى، فإنه من الضروري القيام باستثمارات في رأس المال الفكري المتجدد مع دورات تدريبية محددة والتغيير التنظيمي عن طريق تغيير المعلومات لدعم صنع القرار، فضلاً عن الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات؛ لأن محاسبة استهلاك الموارد يتطلب نظاماً متكاملاً.
- 5. ضرورة استغلال الموارد المتاحة في المستشفى للاستغلال الأمثل من أجل تحقيق وفرة في التكاليف، وذلك عن طريق وضع استراتيجيات واضحة لاستغلال تلك الموارد بصورة صحيحة.
- 6. ضرورة قيام المستشفى بإجراء عملية تحليل ربحية لعملائها؛ والمحافظة على ولائهم، وذلك من خلال تقديم ما يتناسب مع

- رغباتهم عن طريق تقديم أفضل الخدمات بأفضل جودة ونوعية، وبأقل التكاليف لهم ويما يتناسب ومتطلباتهم.
- 7. على إدارة المستشفى معرفة أفضل الأوقات لأداء كل عملية جراحية للحد من الطاقة العاطلة ومن ثم الاستفادة من تلك الطاقات لإجراء عمليات جراحية إضافية، بالإضافة إلى أن ذلك سيؤدى إلى تخفيض التكاليف.
- 8. ضرورة تطوير أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة حالياً في المستشفى؛ حتى تتمكن من توفير معلومات دقيقة تمكن من اتخاذ القرارات المناسبة، وعدم الانتظار إلى حين حدوث فجوة بين الأنظمة الحالية والتطورات الحاصلة في البيئة المعاصرة، إذ إن الأنظمة التقليدية المطبقة حاليا قد أثبتت عدم قدرتها على مواكبة التطورات الحديثة في البيئة التنافسية.
- 9. ضرورة تطوير برنامج نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) كنظام مساند وداعم لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد في مستشفى دار السلام التخصصى.
- 10. تفعيل دور عمل المحاسب الإداري من حيث تنظيم وقته على جمع البيانات وتحليلها، وإعداده للتقارير الداخلية، وتفاعله مع البيئة الخارجية.

ثالثاً: دراسات مستقبلية:

- 1. تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لتحليل ربحية الزبائن.
- 2. استخدام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في قياس الطاقة العاطلة في القطاع الصحي.
- 3. أثر تكامل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام إدارة سلسلة التجهيز (SCM) في قياس تكلفة الخدمة الصحية.
- 4. أثر تكامل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) في قياس تكلفة الخدمة الصحية.

المصادر والمراجع

المراجع العربية:

- السقعان، كريم محمد. (2019م). إطار مقترح لاستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لتطوير أسلوب قياس التكلفة المستهدفة: دراسة نظرية تطبيقية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة دمياط، مصر.
- سنان، نبيل والحبري، أديب. (2020م). دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم ممارسات تعظيم القيمة وخفض التكلفة في الفكر الإستراتيجي: دراسة نظرية، مجلة تنمية المواهب للتميز والتطوير، 12 (1)، 3731–3743.
 - السوافيري، فتحى رزق. (2018م). الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف. ط1. القاهرة: دار فاروس العلمية.
- صاحب، دنيا جاسم. (2016م). استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية: دراسة تطبيقية (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية التجارة جامعة المنصورة.
- الغندور، سعد سامي فتحي. (2014م). مدخل المحاسبة عن استهلك الموارد لتطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط لخدمة القرارات الإدارية في منظمات الاعمال: دراسة اختبارية. مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مصر، 41، 1-14.
- القحطان، محمد. (2018م). قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفية (دراسة تطبيقية). مجلة الدراسات الاجتماعية، 24(2)، 61-85.
- كيوان، راندا. (2013م). استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة: حالة تطبيقية. مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 54(1)، 1107- 1152.

- محمود، لوسى يسرى. (2017م). النموذج المقترح لقياس الانحرافات في حساب استهلاك الموارد (RCA) (دراسة حالة على مستشفى لوران). مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، 54(2)، 1-22.
- مستشفى دار السلام. (2019م). التقرير المالي والإداري لمستشفى دار السلام التخصصي، تاريخ الاطلاع: 2019/12/25م، الموقع: https://essalamhospital.com
- النافع، فهد وأبو عمارة، مصطفى. (2019). نموذج مقترح لتحليل انحرافات التكاليف في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) مع التطبيق على إحدى المستشفيات السعودية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، 19 (3)، 279–294. وزارة الصحة الفلسطينية- غزة 2019 التقرير المالي والإداري /http://site.moh.ps

قائمة المراجع المرومنة:

- Al-Saqaan, K. (2019). Suggested framework for Using Resource Consumption Accounting Approach to develop measuring Target Cost: / An Applied Theoretical Study. (unpublished master thesis) (in Arabic). Damietta University, Egypt.
- Senan, N, and Alhebri, A. (2020). "Role of Resource Consumption Accounting in Supporting the Practices of Value-Maximizing and Cost-Reduction in Strategic Thought: A Theoretical Study" (in Arabic). Journal of Talent Development and Excellence 12(1), 3731–3743
- Al Sawafiri, F. (2018). Recent trends in cost accounting (in Arabic). Cairo: Pharos Scientific House. Saheb, D. (2016). The use of resource consumption accounting for rationalizing the preparation of planning budgets: / An Applied study (in Arabic). (A magister message that is not published). Mansoura University College of Business.
- Al-Ghandour, S. (2014). An Approach for Resource Consumption Accounting to Develop Activity-Based Costing Technique to Serve Management Decisions in Business Organizations: / An Experimental Study (in Arabic). Journal of Financial and Business Research, Faculty of Commerce, Port Said University, Egypt, 41, 1-41.
- Al-Qahtan, M. (2018). Measurement of unused capacity by applying resource consumption accounting approach to improve the cost information quality: an empirical study (in Arabic). Journal of Social Studies, 24 (2), 61-85.
- Kiwan, R. (2013). The use of resource consumption accounting (RCA) model in developing cost management systems in contemporary economic conditions an application case (in Arabic). Scientific Journal of Economics and Trade, 54 (1), 1107-1152.
- Mahmoud, L (2017). The development of costs deviations model in light of the application of the resource consumption approach (experimental study) (in Arabic). Alexandria University Journal of Administrative Sciences, 54 (2), 1-22.
- Dar Al Salam Hospital. (2019). Financial and Administrative Report of Dar Al-Salam Specialized Hospital, (in Arabic). Accessed Date: 12/25/2019, Website: https://essalamhospital.com
- Al-Nafaa, F. S., & Amarah, M. A. (2019). A Proposed Model for Analyzing the Cost Deviations, Using RCA (Resource Consumption Accounting) Approach with Application on a Saudi Hospital (in Arabic). Zarqa Journal for Research and Studies in Humanities. 19 (3), 279-294.
- Palestinian Ministry of Health Gaza (2019). Financial and Administrative Report (in Arabic). http://site.moh.ps/

المراجع الأجنبية:

- Ahmed, S. A., & Moosa, M. (2011). Application of Resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute. *Pakistan Business Review*, 12(4), 755–775.
- Al-Tınbay, A., & Seylan, B. (2019). Modern Maliyet Muhasebesinin Son Safhası: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli. Alanya Akademik Bakış, 3(3), 295–320.
- Al-Rawi, A. M., & al-Hafiz, H. A. (2018). The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) in Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks. *International Journal of Economics and Finance*, 10(10), 28–39.
- Balakrishnan, Ramji, Eva Labro, and Konduru Sivaramakrishnan. 2012. "Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 2)." Accounting Horizons 26(1), 21–41.
- Berikol, B. Z. (2017). Süreye Dayali Faaliyet Tabanli Maliyetleme: Bir Kobi'de Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakis= Accounting & Auditing Review*, 17(52), 69-92.
- Chakraborty, P. K. (2008). Resource Consumption Accounting-Cost Management System of the Future. *Management Accountant-Calcutta-*, 43(6), 442-459.
- Clinton, D. A., & Webber, S. (2004). RCA at Coplay: Here's Innovation in Management Accounting with Resource Consumption Accounting. Strategic Finance, October.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). Cost accounting: a managerial emphasis.
- Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M., Rajan, M., Ittner, C., & Baldwin, A. A. (2018). Cost Accounting: A Managerial Emphasis,. *Issues in Accounting Education*. From: https://doi.org/10.2308/iace.2010.25.4.789.
- Jinkens, R., & Yallapragada, R. R. (2010). Cost accounting in auto manufacturing companies in Germany the United States. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 9(3).
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits. In *Harvard Business School Press Books*. Harvard business press.
- Karabayir, M. E., and Ömer K. (2019). Resource Consumption Accounting: Case Study In A Private Educational Institution. *Kafkas University. Faculty of Economics and Administrative Sciences. Journal*, 10(19),104–130.
- Korkmaz, I. H., & Çopuroğlua, F. (2018). Development of Resource Consumption Accounting and Application in an Enterprise. *Internation Journal of Lean Thinking*.
- Kurtlu, A., & Selçuk. Ş. (2020). Resource Consumption Accounting Application in a La Carte Restaurant of a Accommodation Enterprise. Alanya Academic Review 4(2), 261–281.
- Krumwiede, K. R., Suessmair, A., & MacDonald, J. (2007). An exploratory study of the factors affecting the implementation success of German cost accounting methods. *AAA 2008 MAS Meeting Paper*.
- 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. 20/12/2019, From: https://doi.org/10.2991/ichssr-17.2017.84.
- Öztürk, Ü. M., Çarikçi, Ü. O., Yaman, B., & Ağaç, S. (2019). Application Of Resource IUG Journal of Economics and Business (<u>Islamic University of Gaza</u>) / <u>CC BY 4.0</u>

- Consumption Accounting In An Accommodation Enterprise. Mali Cözüm Dergisi, 29, 89–107.
- Ozyapici, H., & Tanis, V. N. (2016). Improving health care costing with resource consumption accounting. *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 29(6), 646–663.
- Scott, P. (2019). Introduction to Management Accounting. Oxford University Press, USA.
- Sözen, M. (2017). "The Development Process Of Resources Consumption Accounting, Cost Advantages And A Theoretical Application." *International Journal of Social Inquiry*, 10 (2).
- Subhrangshu, S. (2014). "Cost and Management Accounting: Resource Consumption Accounting", P.17. In *Tezpur University*.
- Tse, M. S., & Gong, M. Z. (2009). Recognition of idle resources in time-driven activity-based costing and resource consumption accounting models. *Journal of Applied Management Accounting Research*. 1-21
- White, L. (2009). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*.