

# المقدمة

وتشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي  
ثانياً: الدراسات السابقة

## أولاً: الإطار المنهجي:

### تمهيد:

اتسم العقد الأخير من القرن العشرين ومطلع القرن الحادي والعشرين بالعديد من التطورات السريعة والمذهلة في تقنية الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وتقنيات التصنيع المستخدمة، وقد حدث هذا التطور بالتوازي مع العديد من التحولات العميقة في العلاقات الاقتصادية الدولية وظهور الدعوة إلي حدوث نوع من الانفتاح الاقتصادي بين الدول بالشكل الذي يزيد من انسيابية انتقال السلع والخدمات بين الدول. في ظل هذه البيئة الجديدة وما فترضه من متطلبات وما تمخض عنها من تغيرات عديدة ومنها التأثير في هيكل التكلفة واختلاف الوزن النسبي لأهمية كل عنصر من عناصر التكاليف، وأصبحت النظم التقليدية لقياس التكاليف عاجزة عن القيام بالأدوار المطلوبة منها وعلي رأسها توفير المعلومات الملائمة لاحتياجات الإدارة المتعددة في البيئية الحالية للتشغيل، كما أثارت الشكوك حول مدي صحة المعلومات التي تنتجها هذه النظم والتي قد تؤدي بمستخدمي القرارات إلي اتخاذ قرارات غير صحيحة لما هذه البيئية الجديدة من تأثير كبير علي هيكل وسلوك التكاليف لأ يتم عكسه بواسطة المعلومات المقدمة من هذه النظم.

### مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة في، دراسة وتحليل " تأثير نموذج محاسبة استهلاك الموارد علي إدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة. وتم صياغة المشكلة في التساؤلات التالية:

1 إلي أي مدي تمارس الجهود والأنشطة اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة؟

2 ما الفوائد التي تعود علي الإدارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة من تطبيق مفهوم نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الأجل الطويل؟

3 هل يمكن التوصل إلي تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الإدارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة؟

### أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في الآتي :

الأهمية العلمية : تظهر الأهمية العلمية للبحث في قلة الدراسات العربية التي تناولت محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة واتخاذ القرارات لذلك يعتبر هذا البحث إضافة للمكاتب العربية كما أنه يفتح المجال للباحثين عن التكلفة أكثر في دراسة محاسبة استهلاك الموارد .

الأهمية العملية : تظهر الأهمية العملية للبحث في المساهمة في تطوير الخدمات الطبية بالقوات المسلحة من خلال توفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة التكلفة والاستغلال الأمثل للموارد والطاقات مما يساعد في تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية .

## أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1 دراسة وتحليل نموذج محاسبة استهلاك الموارد من حيث المفهوم والأهمية وإجراءات التطبيق
- 2 تناول نموذج محاسبة استهلاك الموارد لإبراز نواحي الاختلاف والتميز بينه وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حالياً في المنظمات الصحية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة وذلك بالتطبيق على أحدي المؤسسات في مجال الخدمات الصحية.
- 3 تقديم توصيات ومقترحات بناء على نتائج البحث تساعد في تطوير الخدمات الصحية .

## فرضيات البحث:

لتحقيق أهداف البحث وحلًا لمشكلته قام الباحث بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد وقياس تكلفة الخدمات الصحية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد وتوفير المعلومات الملائمة لمساندة اتخاذ القرارات للإدارة العامة للخدمات الطبية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد وتلافي قصور أنظمة التكلفة المطبقة في تفعيل إدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية

## مناهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث استعان الباحث بمجموعة من المناهج ممثلة في:

- 1 المنهج التاريخي لتحليل الدراسات السابقة وتتبع الظاهرة تاريخياً.
- 2 المنهج الاستقرائي في تكوين الإطار النظري.
- 3 التوزيع البياني إما في الجانب التطبيقي فسوف يتم استخدام المنهج الوصفي.
4. المنهج الاستنباطي والمنهج التحليلي .

## حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في:

- 1 الحدود الزمانية: تمثلها حدود 2015م.
- 2 الحدود المكانية: تمثلها الحدود المكانية لعينة التطبيق (الإدارة العامة للخدمات الطبية).

## هيكل البحث:

لتحقيق أهداف البحث قام الباحث بتقسيمه إلى مقدمه وثلاثة فصول وخاتمة حيث اشتملت المقدمة علي الإطار المنهجي والدراسات السابقة. تناول الفصل الأول نموذج محاسبة استهلاك الموارد، وقسم إلي مبحثين، خصص المبحث الأول إلي مفهوم وأهمية نموذج محاسبة استهلاك الموارد، وخصص المبحث

الثاني إلى نماذج وطرق محاسبة استهلاك الموارد. وتناول الفصل الثاني إدارة التكلفة، وتم تقسيمه إلى مبحثين خصص المبحث الأول إلى مفهوم وأهمية إدارة التكلفة، خصص المبحث الثاني إلى تقنيات إدارة التكلفة. وتناول الفصل الثالث الدراسة التطبيقية وقسم إلى مبحثين تناول المبحث الأول نبذة تعريفية عن الإدارة العامة للخدمات الطبية، وخصص المبحث الثاني لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وختم البحث بخاتمة اشتملت على النتائج والتوصيات، وقائمة المراجع والملاحق.

## ثانياً: الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات التي قام بها الكتاب والباحثون موضوع محاسبة استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة وخاصة فيما يتعلق بتطوير الخدمات الصحية، وفيما يلي سوف يستعرض الباحث بعض هذه الدراسات.

### 1. دراسة: أمجاد محمد الكومي، (2007)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية.

تمثلت مشكلة الدراسة في هل تحقق جدوى وفعالية تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بمفرده في توجيه استهلاك الموارد بالشكل الذي يجعله طريقاً لتنظيم الطاقة المتاحة، أم يتطلب ويحتاج النجاح في تنفيذ أهدافه ضرورة الاعتماد على نظم أخرى مكملة لإلغاء المحددات والقيود المصاحبة لاستهلاك الموارد في المنشآت. تكمن أهمية الدراسة في أن قدرة المنشآت على التخصيص والاستغلال الكفء للموارد المتاحة بصفة عامة، بمثابة الأداة الحقيقية في دفع تلك المنشآت نحو النمو والاستمرارية في البيئة التنافسية. هدفت الدراسة إلى دراسة وتقييم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وإبراز مدى فعاليته في إدارة الطاقة داخل الوحدات الاقتصادية.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، عن طريق دراسة وتقييم أهم الدراسات المحاسبية التي تناولت بالعرض والمناقشة والتحليل لكل من محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود، والمنهج الاستنباطي عن طريق أثر التكامل بين المدخلين.

اختبرت الدراسة فرضيتان: الفرضية الأولى: هناك اختلاف جوهري بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة تكلفة النشاط، الفرضية الثانية: يحقق الدمج والتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود/ والاستغلال الأمثل للطاقة الفائضة بالوحدات الاقتصادية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يعتمد التنفيذ الناجح لنظام محاسبة استهلاك الموارد على توافر ثلاثة أبعاد أساسية: هي تحديد نوع المورد المتاح، والتعرف على الكيفية التي يتم بها استخدام هذا المورد، وأيضاً القدرة على تتبع كل مورد من الموارد المتاحة بالمنشأة.

أوصت الدراسة بضرورة تطوير الأنظمة الداخلية المطبقة داخل المنشأة مثل تطوير نظام التكاليف المتبع حتى يتم التطبيق السليم لنظام محاسبة استهلاك الموارد.

(1) أمجاد محمد الكومي، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية، (مصر، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 1، العدد 1، 2007م)، ص 170-228

ركزت هذه الدراسة في تناولها، هل يمثل أسلوب محاسبة الموارد نموذجاً للتكلفة يتغلب على مشاكل النظم الحالية في تحقيق الاستغلال الكفء للموارد المحدودة. بينما تركز الدراسة الحالية في الفوائد التي تعود على الإدارة العامة للخدمات الطبية من وراء مفهوم نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الأجل الطويل.

## 2. دراسة: Kyrke Gaudreau، (2009)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة تحليل الديناميكا الحرارية ومحاسبة الموارد.

تمثلت مشكلة الدراسة في إن العديد من المشاكل المهمة فيما يتعلق باستخدام الديناميكا الحرارية تنتج من الصراعات التي تنشأ علي مستويات نظرية مختلفة ( مثال اشتقاق الديناميكا الحرارية، والعلاقة بين الديناميكا ، ومنهجيات استهلاك الموارد)، ولفهم طبيعة الصراعات بين هذه المستويات بصورة كاملة يتطلب الأمر إتباع نهج شامل لإدارة الموارد واستهلاكها، إلا إن مثل هذا النهج يبدو معدوماً الآن.

هدفت الدراسة إلي إنشاء أدوات وحدود لاستخدام الديناميكا الحرارية (مقياس حراري لجودة الطاقة أو القدرة علي أداء العمل ) كمقياس استهلاك الموارد، والتعرف علي الدور الذي تلعبه الديناميكا الحرارية في اتخاذ قرار استهلاك الموارد، دراسة قدرات الديناميكا الحرارية للإسهام في مناقشة استهلاك الموارد.

أتبعت الدراسة منهج التقييم النظري، والاستكشافي والتقييم التكراري للديناميكا الحرارية واستهلاك الموارد، لتقييم طريقة استهلاك الموارد علي أساس الديناميكا الحرارية، وتكلفة استبدال الديناميكا الحرارية.

اختبرت الدراسة فرضية واحدة: هي إن مبدأ استخدام الديناميكا الحرارية كمقياس متري لاستهلاك الموارد يتوقف علي افتراض إن الديناميكا الحرارية هي سمة بارزة من سمات الموارد.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، إن السبب الأول لعدم الاستخدام للديناميكا الحرارية هو أن هنالك صراع بين الاحتياجات والافتراضات علي مستوي اشتقاق الديناميكا الحرارية مع المتطلبات والافتراضات علي مستوي تقييم الموارد السبب الثاني الذي يمنع الاستخدام المناسب للديناميكا الحرارية تجاه الموارد هو أن أنصار الديناميكا الحرارية لم يتحققوا من صلاحية استخدام الديناميكا الحرارية.

أوصت الدراسة، أنه علي الرغم من كل المشاكل المتعلقة بمنهجيات استهلاك الموارد والديناميكا الحرارية فإن هنالك حاجة لفهم تدفقات الطاقة في العالم، وأن الباب مازال مفتوحاً لبعض الأفكار الجديدة والحديثة علي حد سواء لإعادة تفسير ما هو معروف بالفعل.

ركزت هذه الدراسة علي تحليل الديناميكا الحرارية ومحاسبة استهلاك الموارد، بينما تركز الدراسة الحالية في دراسة وتحليل تأثير نموذج محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الخدمات الصحية.

## 3. دراسة: محمد احمد شاهين، (2010)<sup>(1)</sup>

(1) Kyrke Gaudreau, **Exergy Analysis And Resource Accounting**, Thesis For Master in Environment and Resource Studies, University of Waterloo, Ontario, Canada, 2009

(1) محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط، (مصر ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع أكتوبر 2010، الجزء الأول)، ص ص 234-290.

تناولت الدراسة مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط.

تمثلت مشكلة الدراسة، في دراسة المشاكل التي تواجه تطبيق مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة في الشركات الصناعية كوسيلة مقترحة لتطوير مدخل المحاسبة على أساس النشاط وأثر التطبيق على قياس التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

تكمن أهمية الدراسة، في حاجة المستويات الإدارية المختلفة في الشركات إلى توافر معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية المؤثرة على بقاء الشركة في السوق.

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل المحاسبة عن تكاليف الموارد وكيفية قياس استهلاك الأنشطة من الموارد، وتحديد المزايا الناتجة من تطبيق مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة والخطوات العملية الخاصة بتطبيق هذا المدخل.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي عن طريق أثر التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد والمحاسبة على أساس النشاط، الاستقرائي في إثبات صحة الفرضيات.

اختلفت الدراسة فرضية واحدة، وهي لا يوجد اختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات المحسوبة في ظل النظام التقليدي لمحاسبة الأنشطة عن تلك المحسوبة في ظل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها إن تطبيق مدخل المحاسبة على أساس النشاط في الشركات قد أدى إلى العديد من المزايا الناتجة من دقة تخصيص التكاليف إلى الأنشطة بالمقارنة بالأسلوب التقليدي لتوزيع وتحمل التكاليف المعتمد على معدلات مرتبطة بالحجم.

أوصت الدراسة بما أن مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة من المداخل التي تعتمد على عنصر الزمن والكمية، فإنه من الممكن المزج بين مبادئ هذا المدخل والافتراضات الخاصة بمدخل المحاسبة على أساس النشاط المعتمد على الزمن.

ركزت هذه الدراسة في تناولها على ما هو مقدار مساهمة تطبيق مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة نحو تحقيق عدالة أكبر في حساب تكاليف المنتجات، وما هي آثار تطبيق هذا النظام على تحليل الأنشطة داخل الشركة. بينما تركز الدراسة الحالية على إدارة الطاقات والقدرات في المنظمات الصحية من خلال استخدام أحدث الأنظمة لقياس التكاليف.

#### 4. دراسة: نجلاء إبراهيم يحي عبدالرحمن ، (2011)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة قياس أثر استخدام نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد والتكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت علي تحسين دقة قياس التكلفة.

(1) نجلاء إبراهيم يحي عبدالرحمن، أثر استخدام نظامي محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت علي تحسين دقة قياس التكلفة، (مصر، جامعة بن سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، 2011م)، ص 470-491

تمثلت مشكلة الدراسة في شكل العلاقة بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة الألمانية ونظام التكلفة علي أساس النشاط، وما هو أثر استخدام نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين دقة قياس التكلفة.

تكمن أهمية الدراسة، في ندرة الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت التكامل بين نظامي محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت والحاجة إلي المزيد من البحوث المحاسبية، وأهمية موضوع إدارة التكلفة في الفكر المحاسبي والسعي المستمر لتطوير إدارة التكلفة، وانعكاسات ذلك علي تحليل الربحية ودقة قياس التكلفة وبالتالي رفع الكفاءة التشغيلية والاستثمار الأمثل لموارد المنشأة.

هدفت الدراسة إلي دراسة المقومات التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد وفلسفته في تحسين دقة قياس التكلفة، ودراسة العلاقة بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة الألمانية ونظام التكلفة علي أساس النشاط، وإجراء دراسة اختباريه لقياس مدى تأثير نظامي محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين دقة قياس التكلفة.

أتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي في محاولة معرفة أثر العلاقة بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة علي أساس النشاط الموجه بالوقت في دقة قياس التكلفة.

اختبرت الدراسة فرضيتان، الفرضية الأولى: تمثل كل من التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد فلسفتين مختلفتين في إدارة التكلفة، الفرضية الثانية: يوجد أثر لاستخدام نظامي محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين دقة قياس التكلفة.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، يناسب نظام محاسبة استهلاك الموارد المنشآت الصناعية التي تستخدم موارد متعددة وغير متجانسة في عملياتها، كما يناسب نظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت المنشآت التي تعمل بشكل أساسي علي الموارد البشرية في تنفيذ أنشطتها، تأثر كل من نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت بنظام التكلفة علي أساس النشاط .

أوصت الدراسة، بالتأكيد علي أهمية استخدام الأساليب الحديثة في مجال تخصيص الموارد وقياس التكاليف من اجل توفير المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات في مجال تخصيص التكلفة وتحسين الربحية وتحقيق المزايا التنافسية.

ركزت هذه الدراسة علي قياس أثر استخدام نظامي محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين دقة قياس التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية علي أثر نموذج محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الخدمات الصحية.

## 5. دراسة: محمد السيد محمد، (2011)<sup>(1)</sup>

(1) محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، (مصر، جامعة سوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول يونيو 2011م)، ص ص 71-99.

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة.

تمثلت مشكلة الدراسة، في إمكانية التوصل إلى مدخل مقترح لقياس التكاليف يعتمد على الربط بين كلاً من مدخل المواصفات، ومحاسبة استهلاك الموارد يقوم على الاستفادة من المزايا المحققة من كلاهما، بما يساعد على تحقيق الدقة في القياس والخفض الحقيقي في التكاليف بما يدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. تكمن أهمية الدراسة، في أنها تواكب التطورات في أنظمة التكاليف المطبقة في منشآت الأعمال وما ينتج عنها من أنظمة تكاليف مختلفة.

هدفت الدراسة إلي صياغة الإطار التكاملي فيما بين مدخل المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد والمزايا المحققة من هذا التكامل وأثر هذا التكامل على دقة القياس والخفض الحقيقي للتكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشآت.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي التحليلي وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي وفي مجال تكلفة المواصفات وفي مجال محاسبة استهلاك الموارد من كتب ودوريات علمية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يستطيع نظام محاسبة استهلاك الموارد أن يدعم اتخاذ القرار في الأجل القصير من خلال توفير بيانات التكلفة الحدية لتركيز هذا النظام على هذا المفهوم حيث أن عملية تخصيص التكاليف في ظل هذا النظام يجب أن لا تقود إلى التقرير عن مستوى دخل يمكن أن يشجع على الإفراط في الإنتاج، بل أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤكد على الإدارة الجيدة للموارد ومنع الإفراط والفاقد في تلك الموارد.

أوصت الدراسة بخلق القيمة للعملاء من خلال تبني المنشأة لأدوات تحليلية تؤدي إلى اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية التي تدعم القيمة المقدمة للعملاء وسوف يترتب على ذلك خلق القيمة للملاك والعمالة وكافة الأطراف المنتمية للمنشأة.

ركزت هذه الدراسة على أثر التكامل بين كلاً من مدخل المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد على دقة تخصيص التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشآت. بينما تركز الدراسة الحالية على وضع إطار مفاهيمي متكامل لنموذج محاسبة استهلاك الموارد من حيث المفهوم والأهمية وإجراءات التطبيق.

## 6. دراسة: يارا سعد علي، (2012)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة المحاسبة عن استهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة

(1) يارا سعد علي عبد الهادي، المحاسبة عن استهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، (مصر، جامعة القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م)، ص ص 3-131.

تمثلت مشكلة الدراسة، في معرفة علاقة نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بنظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، وما نتيجة الدمج بين نظام التكاليف عن محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط وأثره على النظام التكاليفي بالمنشأة لمواجهة تحديات المنافسة.

تكمن أهمية الدراسة، في مجال البحث على تحليل الموارد المادية داخل الوحدات الاقتصادية والتطرق إلى الموارد المعنوية (غير المادية) كالأفكار السياسية والذكاء والوقت. هدفت الدراسة إلى دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد من حيث الإطار العام، والمفهوم، والأهداف، والمبادئ، والمقومات والأسس التي يقوم عليها، من أجل تحسين الممارسات المحاسبية لتنظيمات الأعمال.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، وذلك في محاولة اشتقاق الإطار التركيبي لأثر الدمج بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام المحاسبة على أساس النشاط، ومنهج دراسة الحالة وذلك من خلال تحليل البيانات الأولية للمنشأة محل الدراسة، والملاحظة المباشرة لتكاليفها، والمقابلات المباشرة مع مسؤوليها لاختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة.

اختلفت الدراسة ثلاثة فرضيات الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، الفرضية الثانية: لا يوجد فرق جوهري بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على إدارة التكلفة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يهتم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بقياس مدى الكفاءة تجاه أهداف خفض تكاليف الموارد سواء الموارد المستخدمة أو غير المستخدمة. في المقابل يهتم نظام المحاسبة على أساس النشاط بتحليل أداء المنشأة عن طريق تقسيمه إلى مجموعات من الأنشطة.

ركزت هذه الدراسة على الدمج بين أدوات إدارة التكلفة ومدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بهدف تدعيم المركز التنافسي للمنشأة على نحو أكثر كفاءة. بينما تركز الدراسة الحالية على التوصل إلى إطار قابل لتطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الإدارة العامة للخدمات الطبية.

## 7. دراسة: أماني سمير عبدالعظيم، (2012)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية.

(1) أماني سمير عبد العظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية، (مصر، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير المحاسبة، غير منشورة، 2012)، ص 5-17.

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة البحث عن أسلوب لمعالجة أوجه القصور في أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة بهدف ترشيد تكلفة استهلاك الموارد المتاحة بغرض دعم المركز التنافسي، حيث مازال موضوع ترشيد التكلفة مجالاً خصباً للبحث العلمي.

تكمن أهمية الدراسة بأن ترشيد التكلفة ذو أهمية في مجال دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية حيث يساعد في بيان درجة استغلال الطاقات المتاحة ويعتبر وسيلة مهمة في استخلاص القدر الكبير من المعلومات التي تحتاجها الإدارة العليا لاتخاذ القرارات.

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى محاولة اقتراح وتطبيق إطار التكامل ما بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد يوائم بين الاشتراطات النظرية وبين الممارسات العملية بغرض ترشيد التكلفة وما لها من تأثير على رضا العميل ودعم المركز التنافسي.

اتبعت الدراسة المقابلات الشخصية بهدف تحليل موقف العاملين تجاه نظم التكاليف واستطلاع آرائهم فيما يهدفون الوصول إليه من معلومات محاسبية تتعلق بالمنافع المترتبة على ترشيد التكلفة، والمنهج الاستنباطي في تحديد أنماط المشكلة، والاستقرائي في اختبار صحة الفرضيات.

اختبرت الدراسة ثلاث فرضيات: الفرضية الأولى: عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين استخدام مدخل الترشيح وترشيد التكلفة، الفرضية الثانية: عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين استخدام أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة من ناحية وترشيد التكلفة من ناحية أخرى، الفرضية الثالثة: عدم وجود علاقة معنوية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد وترشيد التكلفة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجود فروق جوهرية بين تطبيق أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة في إطار مدخل الترشيح وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

أوصت الدراسة بتطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في إطار مدخل الترشيح حيث يتسم بالتعامل مع قدر كبير من الموارد والطاقات بأنواعها المختلفة.

ركزت هذه الدراسة على محاولة البحث عن أسلوب لمعالجة أوجه القصور في أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة. بينما تركز الدراسة الحالية على دراسة وتحليل تأثير نموذج محاسبة استهلاك الموارد على تطوير القدرات الصحية.

## 8. دراسة: محمد عمر محمد، (2013)<sup>(1)</sup>

تأولت الدراسة تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد.

(1) محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، (مصر، جامعة طنطا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير المحاسبة غير منشورة، 2013)، ص ص 22 3.

تمثلت مشكلة الدراسة في كيف يمكن تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات عن طريق الاستفادة من المعلومات التي توفرها أنظمة محاسبة التكاليف المستتدة على مدخل محاسبة استهلاك الموارد في إدارة وترشيد الموارد بتلك المنشآت.

تكمن أهمية الدراسة في دراسة مدى إمكانية استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في منشآت الخدمات من أجل تطوير أنظمة محاسبة التكاليف لديها لأغراض توفير معلومات ملائمة تساعد مديري تلك المنشآت في ترشيد استخدام الموارد المتاحة، وترشيد القرارات الإدارية.

هدفت الدراسة إلى استعراض خصائص منشآت الخدمات لأنها ذات طبيعة خاصة تختلف عن المنشآت الصناعية بهدف تحديد المشاكل أو الصعوبات التي قد تواجه تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف فيها. اتبعت الدراسة المنهج المعياري وذلك لاختبار مدى ملائمة هذا المدخل للتطبيق في منشآت الخدمات والمنهج الاستقرائي وذلك لتحديد أهم المشاكل التي تواجه تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات.

اختلفت الدراسة أربعة فرضيات: الفرضية الأولى: لا توجد دقة أكبر في تخطيط الموارد وإدارة الطاقة الفائضة في ضوء مدخل محاسبة استهلاك الموارد، الفرضية الثانية: لا يؤدي مدخل محاسبة استهلاك الموارد إلى توفير معلومات أفضل وأكثر دقة للمساعدة في اتخاذ القرارات، الفرضية الثالثة: لا يؤدي مدخل محاسبة استهلاك الموارد إلى تحقيق دقة أفضل في الرقابة على عناصر التكاليف، الفرضية الرابعة: يؤدي مدخل محاسبة استهلاك الموارد إلى تحقيق دقة أفضل في الرقابة على عناصر التكاليف.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها إن إدارات منشآت الخدمات ليس لديهم معرفة بمدخل محاسبة استهلاك الموارد وكذلك عدم وجود جهات تعمل على تعريف إدارات هذه المنشآت بمدخل محاسبة استهلاك الموارد وأهميته لذلك توجد صعوبات لتطبيق هذا المدخل.

أوصت الدراسة بضرورة القيام بإجراء دراسات أخرى مماثلة على منشآت الخدمات الأخرى، وذلك لتعزيز تطبيق هذا المدخل واستخدام بيانات أكثر تفصيلاً إلى نتائج قريبة من الواقع.

ركزت هذه الدراسة في تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات بصفة عامة وذلك باستخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لتوفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد في تحقيق هدف ترشيد إدارة الموارد بتلك المنشآت، بينما تركز الدراسة الحالية في تناول نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد لإبراز نواحي الاختلاف والتميز بينه وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حالياً في المنظمات الصحية.

## 9. دراسة: جهاد ربحي الناطور، (2013)<sup>(1)</sup>

(1) جهاد ربحي الناطور، أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، (السعودية، جامعة الأميرة نورة مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، السنة السابعة عشر، 2013)، ص ص 280-299.

تناولت الدراسة أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الدقة في حساب التكاليف والضعف في مستوى أداء الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئة التنافسية الصناعية الحالية، والذي يمكن أن يقود الشركات لمشاكل اقتصادية تهدد وجودها.

تكمن أهمية الدراسة في التطبيق الرياضي للنموذج الجديد الذي يمكن أن تستفيد منه الشركات الصناعية في إدارة التكاليف بتعديل نظام تكاليفها الحالي بما يساعدها في تعزيز القدرة التنافسية في سوق المنافسة الكبيرة. هدفت الدراسة إلى وضع إطار علمي يساعد في إدارة جيدة تساهم في إحداث تغييرات في الطرق التقليدية للتكاليف و تعديلها بما يوائم التطورات الراهنة ويقدم مساهمة علمية.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، للتعرف على مدى إمكانية الاستفادة من نموذج محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة، الاعتماد على الدراسات الميدانية في الشركات الصناعية لتجميع بيانات فعلية، واستخدام التحليلات الإحصائية الملائمة لاختبار الفروض.

اُختبرت الدراسة ثلاث فرضيات: الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ما بين الموارد عند تطبيق نموذج محاسبة الموارد في الشركات الصناعية، الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض تكلفة المنتج، الفرضية الثالثة: لا يؤثر تقسيم المورد بمفصليه الثابت والمتغير على دقة حساب التكاليف المستغلة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يرتبط نجاح النموذج الجديد في تحقيق مهامه بكفاءة وفاعلية مدى توافر نظم معلومات متكاملة توفر قاعدة هامة للبيانات المالية وغير المالية.

أوصت الدراسة بأجراء المزيد من الدراسات الميدانية حول مدى تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في أنواع الشركات الأخرى وخاصة الشركات الخدمية.

ركزت هذه الدراسة على استخدام نموذج محاسبة استهلاك الموارد في حساب تكاليف الموارد وتحديد الطاقة غير المستغلة منها والغائها من حسابات تكاليف المنتج مما يحقق ترشيد تكلفة المنتج. بينما تركز الدراسة الحالية في أي مدى تمارس الجهود والأنشطة اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية.

## 10. دراسة Ahmed M Mihoob (2013) (1)

تناولت الدراسة محاسبة الموارد في منظومة الحوسبة من وجهة نظر استهلاكية.

(1) Ahmed M mihoob Consumer Side Resource Accounting in Cloud Computing Thesis For PhD in Computer science, (School of Computing Science University of Newcastle British 2013)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن أي من الدراسات الحالية والسابقة لم تولي اهتماما بكيفية قيام المستهلك بحوسبة استهلاك الموارد، لذلك تختبر هذه الدراسة ما إذا كان من الممكن حوسبة استهلاك الموارد من وجهة نظر المستهلك.

تكمن أهمية الدراسة في اقتراح نموذج لمحاسبة الموارد من وجهة نظر المستهلك، تحديد الأسباب التي قد تؤدي إلي التفاوت بين وجهة نظر المستهلك ومقياس استهلاك الموارد، بيان نموذج محاسبي يمكن من جمع بيانات جميع الفواتير الاستهلاكية بصورة مستقلة وفعالة.

هدفت الدراسة إلي فهم تفاصيل النماذج المحاسبية التي يتم تقديمها حاليا من قبل مختلف مزودي الخدمات من وثائقهم وأي وثائق أخرى متاحة للنشر، معالجة كيفية قيام مزودي الخدمات بحوسبة استهلاك الموارد، دراسة ما إذا كانت جميع المعلومات المطلوبة لحوسبة استهلاك الموارد يمكن جمعها محليا وبشكل مستقل من جانب المستهلك.

أتبعت الدراسة منهج الدراسة النظرية، المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام أسلوب دراسة الحالة لتحليل البيانات.

اختبرت الدراسة فرضية واحدة هي: أنه يمكن تمثيل المستهلك بتطبيق واحد، عند حوسبة استهلاك الموارد مع إمكانية تحميل وتنزيل وحذف البيانات من مزود الخدمة.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، إن نماذج محاسبة الموارد لدي شركات تزويد الخدمة، مثل الأمازون، ليست مناسبة تماما لمحاسبة استهلاك الموارد، تطبيق العميل يسمح بتنفيذ جميع العمليات التي يوفرها مزود الخدمة، يستطيع العميل تحميل دليل الاستخدام من قبل مزود الخدمة الخاص بالبيانات المحاسبية في أي وقت.

أوصت الدراسة بإمكانية تعميم واستخدام نتائج الدراسة من قبل مزودي الخدمات لتحسين نماذج محاسبة استهلاك الموارد، القيام بدراسات مستقبلية عن التحديات والقضايا التي ترتبط بمحاسبة استهلاك الموارد علي مستوي المنهجيات كتزويد الخدمة وبرمجة نماذج الخدمات.

ركزت هذه الدراسة علي محاسبة استهلاك الموارد في منظومة الحوسبة من وجهة نظر المستهلك، بينما تركز الدراسة الحالية علي تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الخدمات الصحية.

## 11. دراسة: د. رندا موسى كيوان (2013)<sup>(1)</sup>

تتاولت الدراسة استخدام نموذج عن المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة.

(1) رندا موسى كيوان، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة، (مصر: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثالث، العدد الثاني، أبريل 2013)، ص ص 1105 – 1151

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة نظم التكاليف الحالية المطبقة في تلبية احتياجات نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية الراهنة، وقد تقف مانع أمام تزويد الإدارة بالمعلومات لتحقيق أغراض التمييز التكاليفي للمنتجات ودعم القدرة التنافسية للمنشآت، مما يحد من قدرة الوحدات الاقتصادية علي مراجعة ظروف المنافسة الشرسة الموجودة علي المستوي المحلي والعالمي.

هدفت الدراسة إلي إبراز نواحي الاختلاف بين أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حاليا في الوحدات الاقتصادية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج الوصفي، المنهج التحليلي في دراسة الحالة. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، أن أسلوب تخصيص التكاليف في ظل نظم التكاليف التقليدية علي أساس الحجم لا يتناسب مع ظروف التصنيع الحديثة حيث تستحوذ الدفعات الإنتاجية كبيرة العدد وبسيطة التركيب علي النصيب الأكبر من التكاليف غير المباشرة إما الدفعات صغيرة العدد ومعقدة التركيب فتحمل بالنصيب الأصغر من هذه التكاليف، وأن تميز الموارد العاطلة في نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد يمكن نظم إدارة التكلفة من تزويد المديرين بمعلومات أكثر ثقة واعتمادية لاتخاذ القرار.

أوصت الدراسة، استبعاد الأساليب التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة علي الوحدات المنتجة التي تعتمد علي الحجم وعلي عنصر العمل المباشر كمسبب تكلفة وحيد لتوزيع هذه النوعية من التكاليف علي الوحدات المنتجة.

ركزت هذه الدراسة علي إبراز نواحي الاختلاف بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حاليا في الوحدات الاقتصادية المصرية، بينما تركز الدراسة الحالية علي تناول نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد لإبراز نواحي الاختلاف والتمييز بينه وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حاليا في المنظمات الصحية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة وذلك بالتطبيق علي أحدي الموسوسات العاملة في مجال الخدمات الصحية.

## 12. دراسة: هبه شاكر فتحي ، (2013)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة ورقابة التكلفة. تمثلت مشكلة الدراسة في قصور أسلوب المحاسبة عن التكاليف علي أساس المراكز وأسلوب المحاسبة عن التكاليف علي أساس النشاط في إدارة التكلفة في متغيرات البيئة المعاصرة، وبالتالي تقويم استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة.

تكمن أهمية الدراسة في مواكبة التطورات الحديثة والتي جعلت من المنافسة عاملا أساسيا يشكل ضغوط نحو المزيد من الأدوات الحديثة اللازمة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية أخذا في الاعتبار المنافسة، والحاجة

(1) هبه شاكر فتحي البابلي، استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة ورقابة التكلفة، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، المجلد 27، العدد الثالث، الجزء الأول، 2013)، ص ص 264 – 284

إلى طريقة صحيحة للمحاسبة عن الطاقة العاطلة وذلك لتوفير معلومات دقيقة للمديرين تساعدهم على اتخاذ قرارات سليمة.

هدفت الدراسة إلى تقييم استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة في الشركات الصناعية المصرية.

أتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي في مجال المحاسبة عن استهلاك الموارد، والمنهج الاستنباطي عن طريق استنتاج المزايا المترتبة على استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن مدخل التكاليف على أساس النشاط ليس بالكفاءة المطلقة في الحصول على تكلفة أكثر دقة في جميع الأحوال وذلك بسبب قيامة على فرض أساس وهو أن الأنشطة هي التي تتسبب في التكاليف على الرغم من وجود أخري تتسبب في حدوث التكاليف مثل القرارات والوقت. أوصت الدراسة بتطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة الطاقة في الشركات الصناعية المصرية، وأجراء دراسة مستقبلية لاستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في المنظمات الخدمية. ركزت هذه الدراسة على استخدام محاسبة استهلاك الموارد في إدارة ورقابة التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية على تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الخدمات الصحية.

### 13. دراسة: وليد احمد محمد علي، (2013)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم التكلفة.

تمثلت مشكلة الدراسة، في التعرف على أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد مع نظام تخطيط موارد المشروع على إدارة التكلفة وتنبؤ في هل استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد يحقق دقة قياس التكلفة وهل استخدام نظام تخطيط موارد المشروع يحقق دقة قياس التكلفة، وهل التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع يساهم في دعم إدارة التكلفة.

تكمن أهمية الدراسة، أن مدخل قياس التكلفة يعتبر أداة فاعلة للمنشآت في مساعدتها على تحقيق أهدافها ودعم أساسية من دعائم نجاحها، وتحتاج منشآت الأعمال إلى تحديث فلسفتها الإدارية والمحاسبية لتنسق دائما مع المتغيرات البيئية المحيطة بها، ومواجهة التحديات التي تفرض عليها، بما يمكنها من النمو والاستمرار وتعزيز قدرتها التنافسية.

هدفت الدراسة إلى دراسة الخلفية التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد وفلسفته في تحسين إدارة التكلفة، ودراسة الخلفية التي يقوم عليها نظام تخطيط موارد المشروع، والتعرف على أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة.

(1) وليد احمد محمد علي، أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في إدارة التكلفة، (مصر، جامعة بن سويف، كلية التجارة، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة، العدد الأول، 2013م)، ص ص 215 – 299

اختبرت الدراسة فرضيتان، الفرضية الأولى: يوجد أثر لتطبيق نظام تخطيط موارد المشروع علي نظام محاسبة استهلاك الموارد، الفرضية الثانية: يوجد أثر لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد مع نظام تخطيط موارد المشروع علي دعم إدارة التكلفة.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، يجمع نظام محاسبة استهلاك الموارد كمدخل لقياس التكلفة بين مميزات مدخل التكلفة علي أساس النشاط ومدخل التكلفة الألمانية، يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد علي التكامل مع نظام تخطيط موارد المشروع لحل مشكلة التعقيد في إدارة البيانات.

أوصت الدراسة، بالعمل علي تطوير مداخل إدارة التكلفة وتطبيق الأساليب الحديثة في مجالات قياس وإدارة التكلفة، وإجراء المزيد من البحوث عن دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم إعداد الموازنات علي أساس الموارد بغرض تحسين الأداء، وإجراء دراسات تحليلية لأثر العوامل البيئية والتنظيمية علي تصميم واقتناء مداخل إدارة التكلفة.

ركزت هذه الدراسة علي أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية علي أثر نموذج محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الخدمات الصحية.

#### 14. دراسة: مختار إسماعيل، عبدالعزيز محمد، (2013)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة المحاسبة عن استهلاك الموارد لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة. تمثلت مشكلة الدراسة، في التزايد المستمر في درجات المنافسة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، كان لا بد من ظهور الحاجة إلي نظام جديد للتكاليف يعتمد علي استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وبما يؤدي إلي تطوير كفاءة وفاعلية نظم إدارة التكلفة من حيث تحقيق درجة اكبر من الدقة في توفير المعلومات الإستراتيجية والقدرة علي تخطيط الموارد وإدارة الطاقة الزائدة . العاطلة، وبالتالي دعم القدرة التنافسية لمنشآت التصنيع الحديثة.

تكمن أهمية الدراسة في تناول نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة نظرا للانتقادات المتزايدة علي نظم التكاليف التقليدية وعدم قدرتها علي تلبية الاحتياجات المتطورة لبيئة التصنيع الحديثة، وكمدخل حديث يدعم الاستغلال الأمثل للموارد وبالتالي تحديد تكلفة المنتج بصورة أكثر دقة عن طريق الربط بين الأنشطة والموارد

هدفت الدراسة، إلي إجراء دراسة تحليلية للتعرف علي نظام محاسبة استهلاك الموارد لمدخل يسعي إلي تحقيق الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة ودعم قدرتها التنافسية، والتعرف علي نظم إدارة التكلفة في منشآت التصنيع الحديثة لإجراء دراسة تطبيقية علي بعض المنشآت لإمكانية الاستفادة من هذا النظام المقترح.

(1) مختار إسماعيل ابو شعيشع، د. عبدالعزيز محمد أبوب، دراسة تحليلية للمحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، ( مصر، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 14، العدد الثاني، 2013م)، ص ص 91-43

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، من خلال استقراء الدراسات والبحوث المتعلقة بنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، والمنهج الاستنباطي في كيفية بناء وتصميم إطار مقترح لتطوير نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.

اختلفت الدراسة فرضيتان، الفرضية الأولى: أن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت ذات أهمية كبيرة في تلبية الاحتياجات من المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة في منشآت التصنيع الحديثة، الفرضية الثانية: أن استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت يزيد من فاعلية الترابط والتكامل مع نظم إدارة التكلفة من خلال تطبيق الإطار المقترح في منشآت التصنيع الحديثة.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، يتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد مع نظام التحسين المستمر في التحليل والتحسين المستمر سوى علي مستوى الموارد المحددة وغير المحددة لطاقة المنشأة أو علي مستوى إستراتيجية الأنشطة المضيئة وغير المضيئة للقيمة والضرورة وغير الضرورية للقيمة.

أوصت الدراسة، بفحص كفاءة وفاعلية نظم التكاليف المطبقة في منشآت التصنيع الحديثة والعمل علي تطويرها، من خلال دمج نظام محاسبة استهلاك الموارد في نظم التكاليف المطبقة حاليا في هذه المنشآت.

ركزت هذه الدراسة في محاولة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد والإطار المقترح في الدراسة علي المنشآت الصناعية بغرض تدعيم القدرة التنافسية لهذه المنشآت، بينما تركز الدراسة الحالية علي تناول نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد لإبراز نواحي الاختلاف والتميز بينه وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حاليا في المنظمات الصحية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة وذلك بالتطبيق علي أحدي الموسسات العاملة في مجال الخدمات الصحية.

## 15. دراسة: خالد حسين صالح الحوالي (2013)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الاسمنت اليمنية. تمثلت مشكلة الدراسة في هل يساهم تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الاسمنت اليمنية، وما هي متطلبات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في منشآت صناعة الاسمنت اليمنية.

تكمن أهمية الدراسة في أن بيئة الأعمال اليمنية مازالت تفتقر إلي تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة عموما وأساليب قياس التكلفة خصوصا، وبالتالي عدم رشد القرارات المتخذة علي أساسها في تخصيص الموارد، ولذلك تساهم هذه الدراسة في تزويد وتطبيق الممارسات العلمية بالاتجاهات الحديثة في مجال قياس التكاليف ومزاياها وتحفيزهم علي تطبيقها في منشأتهم.

(1) خالد حسين صالح الحوالي، دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الاسمنت اليمنية، (مصر: الاسماعلية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد الرابع، العدد الأول، 2013م)، ص ص

هدفت الدراسة إلي تحليل الإطار الفكري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد ومنهجيته في تخصيص التكلفة واستغلال الطاقة، والتعرف علي إسهامات مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة في منشآت صناعة الاسمنت اليمنية، والتعرف علي متطلبات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في منشآت صناعة الاسمنت اليمنية.

أتبعت الدراسة، المزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، بما يتفق والأسلوب العلمي المعاصر في القيام بكل من الدراستين النظرية والتطبيقية.

اختبرت الدراسة فرضيتان، الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول مساهمة مدخل محاسبة استهلاك في تحسين دقة قياس التكلفة والاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة في منشآت صناعة الاسمنت اليمنية، الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لكل مطلب من متطلبات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في منشآت صناعة الاسمنت اليمنية.

توصلت الدراسة إلي نتائج منها، يحقق تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد العديد من المزايا منها: يقدم النظام صورة واضحة عن العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها ن والدقة في تحقيق سلوك التكلفة (التناسبية - الثابتة) وفصل تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميل تكلفتها علي المنتجات. أوصت الدراسة، بدراسة التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة الخلو من الفاقد بغرض تعزيز القيمة للأطراف الداخلية والخارجية بالمنشأة، وتحقيق التميز علي المستوي العالمي، واستخدام مدخل محاسبة في اعداد الموازنات علي أساس الموارد بغرض تحسين الأداء.

ركزت هذه الدراسة، علي دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الاسمنت اليمنية، بينما تركز الدراسة الحالية علي أثر نموذج محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الخدمات الصحية.

## 16. دراسة: Orhan Elmaci (2014) (1)

تناولت الدراسة مقترح لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن بالتكامل مع محاسبة استهلاك الموارد في إدارة أداء المؤسسات.

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه يطلب من مؤسسات الأعمال الامتثال للعوامل والتغيرات البيئية التي تعمل من خلالها وإجراء التغييرات التنظيمية اللازمة، فإن المؤسسة التي تدرك هذه التغييرات والتحولات تستطيع إن تحافظ علي استمرارها بالتكيف مع هذا التغير والمؤسسات الضعيفة والتي لا تملك القدرة علي التكيف تظل دائما مهددة من التغييرات في البيئة ولا تستطيع المحافظة علي استمراريتها.

(1) Orhan Elmaci a Model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated With Resource Consuming In Enterprise Performance Management, (Industrial Management Institute International Journal of Organizational leadership Vol. 3 No 1 kutahya Turkey 2014)

هدفت الدراسة إلي اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن بالتكامل مع محاسبة استهلاك الموارد لتقييم الشركة كمصفوفة هيكلية في جميع جوانبها، قياس مدي مساهمة الأصول الملموسة وغير الملموسة في المؤسسات وكيفية استخدامها بفعالية، وكفاءة.

اتبعت الدراسة المنهج النظري والمنهج الوصفي التحليلي، واستخدام أسلوب دراسة الحالة لتحليل بيانات مستشفى ولاية قيدر التركية.

توصلت الدراسة لنتائج منها , إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الطبية والإدارية، يؤدي إلي زيادة الأداء والكفاءة وجودة الخدمة ومواكبة التغير التنظيمي، وتحقيق الأهداف الإستراتيجية من خلال التحسين المستمر والتغير من خلال التحول إلي القياسات الفيزيائية، توفير أفضل الخدمات الصحية من خلال تحديد توقعات المرضى وأقاربهم، وزيادة جودة الخدمات ورضا العاملين والأداء من خلال تدريب العاملين بالمستشفى وتلبية متطلباتهم وتحقيق التوازن بين هذه الجوانب، بجمع المعلومات حول كيفية تحقق الآثار المترتبة علي التخطيط الاستراتيجي والإدارة.

أوصت الدراسة بالعمل علي تقليل متوسط فترة انتظار المرضى في المستشفى، يجب حل مشكلة عدم وجود عدد كافي من الكادر الطبي في أقرب وقت ممكن وهذا يتطلب إجراء مسح عن رضا العاملين وتقييم النتائج وزيادة معدلات رضا العاملين وفقا لنتائج، تحديد وحل مشاكل العاملين.

ركزت هذه الدراسة علي استخدام بطاقة الأداء المتوازن بالتزامن مع محاسبة استهلاك الموارد في إدارة أداء المؤسسات، بينما تركز الدراسة الحالية علي تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الخدمات الصحية.

## 17. دراسة: يارا سعد علي (2014)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظم ادارة التكلفة.

تمثلت مشكلة الدراسة، هل يعبر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد عن إضافة حقيقة في إدارة التكلفة أم هو مجرد مسمي جديد لأسلوب قائم من أساليب إدارة التكلفة، وهل يمكن لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد أن يتغلب علي مشاكل النظم الحالية، نظام المحاسبة عن التكلفة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد النادرة، بما يخدم هدف تعظيم الطاقة المتاحة.

تكمن أهمية الدراسة في محاولة تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة، كأحد المداخل المستحدثة المصاحبة للتحديات التي تواجه المنشآت في القرن الحادي والعشرين.

هدفت الدراسة إلي الدمج بين أدوات إدارة التكلفة ومدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بهدف تدعيم المركز التنافسي للمنشأة علي نحو أكثر كفاءة.

(1) يارا سعد علي، المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظم ادارة التكلفة، ( مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد خاص، الجزء الثاني، 2014 )، ص ص، 739-766

أُتبعَت الدراسة المنهج الاستقرائي في محاولة اشتقاق الإطار التركيبي لأثر الدمج بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة علي أساس النشاط.

اختبرت الدراسة فرضيتان، الرضية الأولى: لا يوجد تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد علي تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة من خلال تحقيق دقة اكبر في تخصيص التكاليف، تحقيق قدرة اكبر في تخطيط الموارد والاستغلال الأمثل للطاقة الفائضة للوحدات الاقتصادية، الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد علي تحسين قيمة المنشأة، وبالتالي دعم المركز التنافسي للمنشأة كوحدة اقتصادية.

توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود تأثير لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد علي إدارة التكلفة، ويتبلور هذا في إدارة التكلفة وحل مشكلة الطاقة غير المستقلة وتغير مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لملاحق قائمة التكاليف الصناعية لعكسه إنشاء مجتمعات الموارد.

أوصت الدراسة بتحقيق التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام المحاسبة علي أساس النشاط بغرض تحقيق ريادة التكلفة.

ركزت هذه الدراسة في المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية في تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الخدمات الطبية.

# الفصل الأول

## مفهوم وأهمية ومكونات ومحددات محاسبة استهلاك الموارد

يتناول الباحث في هذا الفصل الاطار النظري لمحاسبة استهلاك الموارد من حيث نشأتها ومفهومها وأهميتها واهدافها ومزاياها ومقوماتها ومحدداتها ودورها في تخفيض التكاليف، وذلك من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول: مفهوم وأهمية محاسبة استهلاك الموارد**

**المبحث الثاني: محددات ومكونات محاسبة استهلاك الموارد**

الـ

## مفهوم وأهمية محاسبة استهلاك الموارد

أولاً: نشأة نظام محاسبة استهلاك الموارد:

أثمرت الجهود المبذولة من قبل الباحثين في مجال القياس المحاسبي للتكلفة في ظهور نظام محاسبة استهلاك الموارد خلال عام 2002م، كأحد مداخل تطوير قياس التكلفة التي ظهرت في الولايات المتحدة

الأمريكية وفي العديد من دول أوروبا، ويعتبر مدخل محاسبة لستهلاك الموارد منهجاً أساسياً للمحاسبة الإدارية يطبق على نحو دقيق في مبادئ المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات التي يتم استخدامها لتعظيم قيمة المنظمة، ويستند في فلسفته على مدخل التكلفة الألمانية، كما يتضمن أفضل المبادئ التي يقوم عليها مدخل التكلفة على أساس النشاط.<sup>(1)</sup>

وتوصلت الدراسات إلى ان محاسبة التكاليف الألمانية أكثر تقدماً من محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة، وان هناك اهتماماً متزايداً بأساليب محاسبة التكاليف الألمانية، وقد ظهر نظام جديد لقياس التكلفة هو نظام المحاسبة عن الموارد المستهلكة وهو مستوحى من محاسبة التكاليف الألمانية.<sup>(2)</sup>

كما ساعدت العديد من العوامل في تطبيق التكاليف الألمانية في ألمانيا والدول الأخرى الناطقة بالألمانية ومن تلك العوامل:<sup>(3)</sup>

1 قيام المنشأة الاستشارية بإدخال مدخل التكلفة الألمانية ضمن نظم التكاليف في العديد من المنشآت الألمانية والسويسرية والنمساوية.

2 تطوير القواعد النظرية التي يقوم عليها مدخل التكلفة الألمانية من قبل الأكاديمية الألمانية الرائدة في مجال محاسبة التكاليف.

3 اعتماد مدخل التكلفة الألمانية ضمن المقررات الدراسية في المعاهد والمدارس التجارية الألمانية.

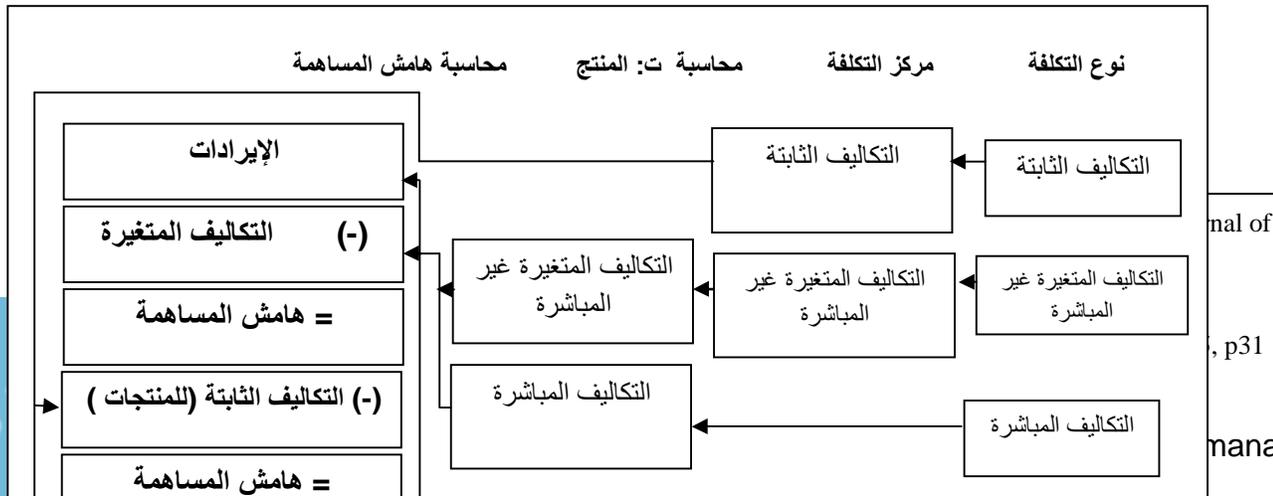
4 تكامل مدخل التكلفة الألمانية مع البرمجيات التي تنتجها منشأة (SAP) Resource consumption accounting والتكامل مع مدخل تخطيط موارد المنشأة.

يرى الباحث أن مدخل التكلفة الألمانية هو مدخل التكاليف (المباشرة أو المتغيرة)، يخصص تكاليف مراكز التكلفة وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة وغرض التكلفة، ويستثنى جميع التكاليف الثابتة حيث تستفيد منه المنشآت التي تبذل جهوداً كبيرة لتحديد سلوك التكاليف وتتبعها وربطها بعمليات اتخاذ القرارات.

ويبين الشكل رقم (1/1/1) التالي البنية الأساسية لمدخل التكلفة الألمانية.

### الشكل رقم (1/1/1)

#### البنية الأساسية لمدخل التكلفة الألمانية



nal of

, p31

manaraa.com

المصدر: يارا سعد علي عبد الهادي، المحاسبة عن استهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، (مصر، جامعة القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م)، ص-31.

يتضح للباحث من الشكل رقم (1/1/1) أن نظام التكلفة الألمانية يستخدم نوعين مختلفين من مراكز التكلفة مراكز تكلفة أولية ومراكز تكلفة مساعدة ، فمراكز التكلفة المساعدة تعكس الأنشطة البعيدة نسبياً عن التصنيع كإدارة المصنع بينما ترتبط مراكز التكلفة الأولية ارتباطاً وثيقاً بعملية التصنيع ذاتها . وأما تحميل التكاليف غير المباشرة وفقاً لمدخل التكلفة الألمانية لكل مركز من مراكز التكلفة مبني علي العديد من الأسس تتمثل في الآتي:<sup>(1)</sup>

1 تحديد التكاليف غير المباشرة على أساس العديد من مراكز التكلفة، وينبغي ان تكون التكاليف الثابتة مستقرة عموماً خلال فترة التخطيط وتوحي المرونة للتكاليف المتغيرة خلال فترة التخطيط.  
2 قياس المخرجات لكل مركز تكلفة باستخدام مقياس واحد على الأقل وان تكون قابلة للقياس الكمي وان تكون العلاقة خطية بين المخرجات ومجمعات تكلفة الموارد.  
3 تحميل تكاليف مراكز التكلفة المدعمة على مراكز التكلفة الرئيسية مع الحفاظ على التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة.

4 تحليل المستهلك من الموارد لكل مركز تكلفة.

5 تحديد وقياس الطاقة العاطلة.

كما يوفر تطبيق مدخل التكلفة الألمانية المعلومات اللازمة التي تساعد فيما يلي:<sup>(1)</sup>

أ. تحليل أفضل لقرار الشراء أم الصنع.

(1) Friedl, G., H. Kupper, and Pedell, B., **Relevance added: Combining ABC with German Cost Accounting**, (Strategic Finance , June 2005), p56-57

(1) Krumwiede, Kip. R., **Rewards and Realities of German Cost Accounting**, Op. Cit, p31

ب. تحسين عملية اتخاذ القرار المرتبطة بالطاقة.

ج. تحسين رقابة التكاليف.

د. تخطيط أفضل للإنتاج والمبيعات.

هـ. تحقيق درجة أكبر من الشفافية في معلومات التكلفة.

بدأت العديد من المنظمات التطبيق الفعلي لنظام محاسبة استهلاك الموارد في عام 2002م ومن تلك المنظمات كلوباوي الأمريكية التي تعد من أكبر المنظمات في مجال الصناعات البلاستيكية وتتخذ من ولاية أوهايو مقراً رئيسياً لها كما بدأت تطبيقه العديد من المنظمات في ألمانيا والبرازيل.<sup>(2)</sup> كما أجريت دراسة بتطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في منشآت إصلاح محركات الطائرات حيث أوضحت الدراسة منافع محاسبة استهلاك الموارد في مجال التخطيط والرقابة على كميات الموارد المستهلكة.<sup>(3)</sup>

وفي عام 2008م تم إنشاء معهد Resource consumption accounting institute ليكون بمثابة المرجعية في تقييم ممارسات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد، وتحقيق النضوج وتجنب الممارسات غير السليمة التي سادت أثناء نشوء مدخل التكلفة على أساس النشاط، لذلك يقدم المعهد خدمات التدريب والتأهيل والخدمات الاستشارية لجميع المنظمات التي تتبنى مدخل محاسبة استهلاك الموارد والتي من شأنها تعزيز مشاريع معهد Resource consumption accounting institute في الاستخدام الأمثل للموارد ومنح الشهادات المهنية للمتدربين في المعهد على ممارسات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد.<sup>(4)</sup> كما أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في يونيو 2009م مدخل محاسبة استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة في تقريره الذي جاء تحت عنوان:<sup>(5)</sup> Maturity Model Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum

### ثانياً: مفهوم نظام محاسبة استهلاك الموارد:

يشير استقراء الفكر المحاسبي إلى انه لا يوجد - حتى الآن - تعريف شامل متفق عليه لمفهوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد، ولعل ذلك يرجع إلى أن الكثير من الأسس التي يعتمد عليها هذا النظام لا تزال في بداياتها.

(2) Clinton, B Douglas and Merwe A.V. der., **Understanding Resource Consumption Accounting and Cost Behavior Part II**, ( Cost Management, 2008, Vol. 22, No.4), pp14-20

(3) Booth, P., Matolcy, Z.and Wieder, B., **The Impacts of Enterprise Resource Planning System on Accounting Practice: The Australian Experience**, (Australian Accounting Review, 2004, Vol. 10, No.3), pp4-18

(4) Webber, S., & Clinton D., **RCA at Clopay Here's innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting**, ( Strategic Finance , 2004), p22

(5) International Federation of Accountants (IFAC) Professional Accountants in Business Committee International Federation of Accountants, **Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model**, 545 Fifth Avenue, 14<sup>th</sup>, Floor New York, New York 10017, USA. 2009, P17.

وقد عرف نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه الجيل القادم من نظم إدارة التكلفة يمزج بين مزايا أهم نظامين عالميين هما مدخل التكلفة الألمانية، ومدخل التكلفة على أساس النشاط بهدف توفير معلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في تحليل التكلفة عند ادني مستويات التشغيل. وعرف احد الكتاب نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفاء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة/ الفائضة وبما يسهم في زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنظمة ودعم مركزها التنافسي. كما عرف نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه أداة لتقدير التكاليف الإستراتيجية يدمج بين التكلفة الحدية في مدخل التكلفة الألمانية والأنشطة/العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط في إطار متكامل لإدارة الأداء.<sup>(1)</sup> ويرى كاتب آخر بان نظام محاسبة استهلاك الموارد يركز على تكاليف الموارد بدلاً من الأنشطة، وبالتالي يحقق ذلك توزيعاً أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة، والاهم من ذلك ان نظام محاسبة استهلاك الموارد يفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها وهو ما يجعله قادراً على حساب الطاقة غير المستغلة بنوع من الدقة، وكذلك مستوى التفصيل في التطبيقات الفعلية ستكون أكثر دقة ويتم بموجبها تتبع وتحسين دقة قياس التكاليف.<sup>(2)</sup> وأوضح احد الكتاب بان نظام محاسبة استهلاك الموارد يسعى إلى تقديم المعلومات التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة بالمنظمة في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يسهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء ودعم المركز التنافسي للمنشأة.<sup>(3)</sup>

ويرى آخر بان نظام محاسبة استهلاك الموارد نموذجاً لقياس التكلفة مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف اللازمة لدعم عملية اتخاذ القرارات بغرض تحسين الوضع التنافسي للمنشأة.<sup>(4)</sup>

وعرف كاتب آخر نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه نظام إداري شامل للتكلفة، يعتمد على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية تساعد في تقليل التكلفة وزيادة الإيراد وتحقيق المقدره الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنظمة في ظل سوق المنافسة الشديدة.<sup>(5)</sup>

يستنتج الباحث من التعريفات أعلاه أن نظام محاسبة استهلاك الموارد هي:

- 1 يتفق مع النظام الألماني القائم علي التكلفة الحدية المرنة وأنه مدخلا لتحسين نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجود في الممارسات المحاسبية.
- 2 هو نتاج دمج نظام التكاليف الألماني ونظام المحاسبة علي أساس النشاط.
- 3 هو نظام لتحقيق درجة اكبر من الدقة في توفير المعلومات الإستراتيجية عن الموارد.

(1) Thomson, J. and J. Gurowka, **Sorting Out The Clutter**, Strategic Finance, Aug. 2005, Vol. 87, No. 2, pp27-33

(2) Grasso. L, **Barriers to Lean Accounting**, Cost Management, 2006, Vol. 20, No. 2, P15

(3) عماد سيد قطب السيد، التوافق والتكامل ومدخل الإنتاج الانسيابي، (جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، القاهرة)، ص 332-333

(4) White, L., Op. Cit., p38

(5) Ahmed, S., and Moosa A. M., **Application Of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute**, (Pakistan Business Review , 2011), p755

4 لدية القدرة علي إدارة الموارد وإدارة الطاقة الزائدة بصورة أكثر دقة.

5 إن تعريفاتة تدور حول آليات نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق دقة قياس التكلفة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة بالمنظمة

بناء على الاستنتاج أعلاه يعرف الباحث نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه مدخل يمزج بين أفكار مدخل التكلفة على أساس النشاط والمدخل الألماني لتزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد من خلال الاستناد على منظوري الأنشطة/العمليات والطاقة وتحديد الطاقة العاطلة للموارد.

### ثالثاً: اهداف نظام محاسبة استهلاك الموارد

يسعي نظام محاسبة استهلاك الموارد لتحقيق الأهداف الآتية:<sup>(1)</sup>

1 تقديم معلومات أساسية حول موارد المنظمة تشمل: تحديد الموارد المتاحة، العلاقة بين الموارد المختلفة بالمنظمة، العلاقة بين الموارد والأنشطة، تكاليف الموارد المتاحة، كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

2 دراسة اثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقاً لعاملي الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة.

3. الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالمنظمة.

4 قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة للعميل.

5 إبراز قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض.

6. توفير أطار متكامل عن الموارد داخل المنظمة، من زاوية المتاح منها والعلاقات المتبادلة فيما بينها وكيفية الاستغلال الكف لها.<sup>(2)</sup>

7 الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفدة بواسطة أنشطة المنشأة وطاقة كل منها مع مراعاة علاقة السببية، وبالتالي حساب تكلفة المنتج بشكل دقيق وتقديم معلومات صحيحة تخدم اغراض نظام التكاليف.

8. تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة، فمن خلال الرقابة علي مصادر حدوث التكلفة تتحقق الرقابة المانعة، ومن خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تحقيق الموازنة بين عرض الموارد والطلب عليها تتحقق الرقابة اللاحقة مما يساعد علي ترشيد استهلاك الموارد.

### رابعاً: أهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد:

تتمثل أهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد في الآتي:<sup>(1)</sup>

(1) أمجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص 187-188

(2) محمد السيد محمد الصغير، مرجع سابق، ص 43

- 1 يتأسس عمل نظام محاسبة استهلاك الموارد بصورة جوهرية على النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفصيل الموارد، لتوفير معلومات ذات جودة عالية في النظام، كما يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد مع نظم تخطيط الموارد لتحقيق التكامل مع نظم المحاسبة الإدارية الأخرى.
- 2 يجمع بين أهم نظاميين عالميين وهما التكلفة الألمانية ونظام التكلفة على أساس النشاط بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة تساعد في التحليل عند أدنى مستويات التشغيل.
3. انه يفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها.
- 4 يعتبر أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفاء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة الفائضة وبما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي.

5 أنه أسلوب يسعى إلى تقديم المعلومات الأكثر ارتباطاً بعمليات التشغيل.

#### خامساً: خصائص نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:

يتميز هذا النظام بالتفصيل والشمول وذلك لتعدد المستويات الإدارية والتنظيمية التي يخدمها لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وهي: (2)

1 المستوى الاستراتيجي.

2 المستوى التكتيكي.

3 المستوى التشغيلي.

وبهذا فإن هذا النظام يجمع ما بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل، حيث أنه من المعروف أن مدخل المحاسبة على أساس النشاط يهتم بالأجل الطويل ولهذا يفترض أن معظم عناصر التكاليف تميل إلى التغير في الأجل الطويل ولهذا وعند الاعتماد على هذا المدخل لاتخاذ القرارات في الأجل القصير غالباً ما لا يتوافر معلومات مفيدة لاتخاذ القرار، ومن هنا تتبع أهمية مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد حيث يفيد

في اتخاذ القرار في كلاً من الأجلين القصير والطويل وعلى المستويات الثلاثة السابقة. (1)

4 يعكس الطبيعة الأولية للتكلفة في معدلات التحميل وذلك باستخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة. (2)

5 يعكس بدقة طبيعة التغير في التكلفة عند وقت الاستهلاك

(1) عامر عبد الطيف كاظم، مدى استخدام نظام تخطيط موارد المشروع ونظم إدارة سلسلة التجهيز في الشركات العراقية، (العراق: جامعة ذي قار، كلية التجارة، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 6، العدد الأول، مارس 2010م)، ص ص 114-115

(2) <http://walidsamir7.blogspot.com/2013/04/blog-post.html>, accessed on 5/12/2015, 8:13Pm

(1) محمد احمد شاهين، مرجع سابق، ص 229

(2) د. سمير رياض هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة، (مصر، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2012م)، ص، 280

- 6 ضرورة وجود مجتمعات للموارد والتي تأخذ في الاعتبار الارتباط المباشر بين التكاليف والموارد.
- 7 أن هنالك بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى.
- 8 يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد.

#### سادسا: مزايا تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد:

يحقق تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد العديد من المزايا مقارنة مع النظم التقليدية لقياس التكاليف وفيما يلي بعض أهم هذه المزايا: (3)

- 1 يعطى نظرة واضحة للعلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد.
- 2 يعالج بدقة التقلبات في حجم إنتاج المنتجات النهائية دون تشويه لتخصيص تكلفة المنتج.
- 3 يقدم نظرة شاملة عن كيفية إدارة الطاقة وتكاليف الموارد وليس مجرد معلومات تقديرية لحساب ذلك.
- 4 الدقة في تحديد سلوك التكلفة (التناسبية - الثابتة) كما هو الحال في تحديد مجتمعات الموارد.
- 5 يتمتع بالمرونة للتعديل وإضافة أي تعديلات عليه.
- 6 يتيح إنتاج المعلومات للعديد من المستويات والأبعاد (المنتج - الخدمة - العملاء - منافذ التوزيع - تقارير الربحية).

7 يحقق العديد من المزايا من أهمها إمكانية استغلال الكفاءات والقدرات والطاقة وتسهيل التنبؤ ومساعدة الشركة في وضع موازنتها على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها.

8 من حيث دعم عملية اتخاذ القرارات يوفر المعلومات اللازمة في جمع المعلومات اللازمة في جميع المستويات الإدارية ويساعد على اتخاذ قرارات الدخول/ خروج من السوق ويساعد في اتخاذ قرارات الشراء والإنتاج وفهم الطبيعة الأولية للتكلفة ويساعد في إدارة الطاقة.

#### سابعا: صعوبات تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد:

على الرغم من المزايا التي يتمتع بها أسلوب محاسبة استهلاك الموارد إلا أنه هناك بعض الصعوبات التي تقف عائقا في طريق تطبيقه في منشآت الأعمال ومنها: (4)

- 1 ارتفاع تكاليف التطبيق.
- 2 يحتاج إلى الكثير من الوقت اللازم لتخطيط المطلوب.
- 3 يحتاج إلى تطبيق أسلوب تخطيط موارد المشروع (ERP) في المشروع.
- 4 وجود القليل من المنشآت التي تطبق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد حتى وقتنا الحاضر.

(3) محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، (مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 25، العدد الأول، 2008م)، ص 73-74

(4) أيمن احمد الشتوي، دراسة استكشافية لتأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المشروع على ممارسات المحاسبة الإدارية ودور المحاسبين الإداريين في منشآت الأعمال السعودية، (مصر: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، 2007م)، ص 69

وبالرغم من أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يوفر تحسينات ملحوظة على العمليات وبيانات التكلفة إلا أنه يتطلب تدريباً كبيراً وتصميم النماذج والتطبيقات والخبرة المتخصصة بخلاف ما هو معروف حول أنظمة التكاليف في الولايات المتحدة.

### ثامناً: الركائز الأساسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد:

يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على ثلاثة مبادئ أو دعائم أساسية وهي: (1)

#### 1 النظرة الشاملة للموارد:

تقوم على أن فكرة مجتمعات الموارد يجب أن تضم كل الموارد والتكاليف وفقاً لمنطق عام وهو أن نشأة التكاليف ترجع إلى أنها في خدمة الموارد حيث يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد ليس فقط على علاقة الموارد بالأنشطة ولكن يهتم بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض على اعتبار أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى.

يرى الباحث أن التركيز على الموارد يحقق الكثير من الفوائد في ظل أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ويساهم في فهم طبيعة الموارد وإنشاء إطار للموارد وكيفية استهلاكها.

أن التركيز على الموارد في ظل أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يخلق مطالب للمحاسبة عن الطاقة وتتضمن هذه المطالب في الآتي: (2)

أ. جعل الطاقة العاطلة أو الفائضة واضحة من خلال الإفصاح الكامل وعدم تحميلها على منتجات أو تكلفة أخرى.

ب. تحديد وإدارة الطاقة تكمن في الموارد.

ج. الاستخدام الثابت لمفهوم الطاقة المتوفرة.

#### 2 طبيعة التكلفة:

يميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بين بعدين أساسيين لطبيعة التكلفة وهما: (3)

البعد الأول: الطبيعة الأولية للتكلفة: تحدد الخيارات التشغيلية والإستراتيجية نوع التكلفة ما إذا كانت ثابتة أو متغيرة عند حدوثها الأصلي.

البعد الثاني: الطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة: تفسر احتمال التغير التناسبي للتكاليف المتغيرة عند نقطة الاستهلاك، أي يجب أن ترتبط طريقة تخصيص الموارد بنماذج استهلاك الموارد.

(1) <http://arabacc-dir.blogspot.com/2013/06/resource-consumption-accounting.html>, accessed on 1/1/2015, 12:59Pm

(2) عبد الله بركات، قياس اثر تطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة على العائد على الاستثمار في الشركات السعودية، (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة السعودية، جامعة الشلف، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، 13-14 ديسمبر 2011م)، ص9،

(3) محمد السيد أحمد الصغير، مرجع سابق، ص87

يقوم نظام محاسبة استهلاك الموارد على أساس التكلفة الاستبدالية واستخدام الطاقة النظرية لأغراض تحديد تكلفة المنتج. ويؤدي استخدام مفهوم الطاقة النظرية إلى تحميل التكاليف غير المباشرة بالنقص،<sup>(1)</sup>

### 3 استخدام نموذج قائم على أساس الكمية:

يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على مقاييس مخرجات قابلة للقياس الكمي لمجمعات الموارد في شكل وحدات كمية عن كونها صورة مالية تعكس وحدة النقد، مما يساعد على الفهم الواضح لاستهلاك الموارد والتعبير الدقيق عن تدفقات العلاقات بين الموارد (هيكل الكمية).

### تاسعا: افتراضات أسلوب محاسبة استهلاك الموارد:

يقوم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على الافتراضات التالية:<sup>(2)</sup>

1 توظيف وتخصيص بعض الموارد لتنفيذ وظيفة معينة سوف يحتاج إلى توظيف مجموعة من الخدمات المساعدة لإتمام تنفيذ الوظيفة.

2 وجود علاقة متبادلة ما بين مجموعات الموارد المختلفة حيث أن الموارد تقوم بتنفيذ خدمات لكل منها وغالباً ما تكون هذه الخدمات بصورة غير مباشرة، مما يساعد على الحكم على تدفق التكلفة.

3 أن العلاقات المتبادلة ما بين الموارد تعتمد على المخرجات الكمية أكثر من اعتمادها على القيم وبالتالي فإن العلاقة التي تجمع ما بين مجمع الموارد الأصلي ومجمع الموارد الفرعي الذي يخدمه هي علاقة كمية (على أساس الكميات). حيث يستخدم عدد ساعات تشغيل الآلات تستخدم لتحديد عدد الكيلوواط من الكهرباء التي تم استهلاكها والتي يتم تحويلها بعد ذلك إلى تكلفة (قيمة فاتورة الكهرباء المستهلكة).<sup>(3)</sup>

4. ضرورة تجانس مقاييس الطاقة في كل مجموعات الموارد.

5. إتباع التكلفة علي أساس كمي.

6 تحديد الطبيعة الأولية للتكلفة يكون علي أساس الموارد المستثمرة والتغيرات في التكلفة، وقت الاستهلاك.

7 إدارة الموارد ودعم القرارات الإدارية يجب إن تتم عند كل المستويات التشغيلية والتكتيكية والإستراتيجية يرى الباحث ان المديرين يحتاجون في الواقع العملي إلى الفهم الواضح والدقيق للعلاقات المتداخلة والارتباط بين الموارد، والا فإن القرارات التي سوف تتخذ سوف تصبح أعلى تكلفة وأقل ربحية.

## المبحث الثاني

### محددات ومكونات محاسبة استهلاك الموارد

(1) عماد سيد قطب السيد، التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ومدخل الإنتاج الانسيابي، (مصر: القاهرة، جامعة الأزهر، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، 2010م)، ص 333

(2) <http://arabacc-dir.blogspot.com/2013/06/resource-consumption-accounting.html>, accessed on 28/12/2014, 9:11Pm

(3) اسماء عبد الرحيم سراج، اطار مقترح لتطوير نظم التكاليف لتدعيم القدرات التنافسية لمنظمات الاعمال: مدخل ادارة التكلفة البيئية، (مصر، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2008م)، ص 93

## تمهيد:

تعمل محاسبة استهلاك الموارد على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة العملاء مقاس في شكل كمي، وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات الموارد إلى موضوعات القياس التكلفة المختلفة (وهي الأنشطة، أو العمليات، أو المنتجات، أو العملاء)، مع مراعاة أن العلاقات التشابكية متداخلة بين الموارد بحيث أن كل مورد قد يفيد مورد آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكلفة مباشرة، وبالتالي فهي تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة، ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة / الزائدة وهذا المدخل سيدعم القدرة التنافسية للمنشأة ويساعدها في التعرف على مصالح الموردين والدائنين وحملة السندات لما يتطلب ضرورة الحاجة الى موارد وكيفية تمويلها، مما يدعم المبادئ والأساليب التي تقوم على مراعاة مصلحة هؤلاء الأطراف.<sup>(1)</sup>

### أولاً: المبادي التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد:

تتمثل المبادي التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد :<sup>(2)</sup>

**1 مبدأ السببية:** يتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها يعكس علاقة السبب، وهذه العلاقة يتم التحكم فيها من خلال سلسلة القيمة في المنظمة، ويستند مبدأ السببية على مصطلح الصلة، وهو المصطلح الذي اوجد مفهوم التكلفة القابلة للتبرير، والتي تعتبر التكلفة السليمة للمحاسبة الادارية اللازمة لترشيد القرار .

**2 مبدأ الاستجابة:** يحدد مبدأ الاستجابة سلوك التكلفة وفقاً لمبدأ السببية، حيث تعتبر الاستجابة بمثابة المكمل والمفسر للسببية، فالاستجابة تحكم علاقات الثبات والنسبية في توقعات الموارد والتي يجب ان تكون كمية، وبالتالي فان هذا المبدأ يسمح بتوضيح العلاقات التبادلية بين التكلفة الكلية والحجم الكلي عندما تكون درجة تعقيد الانتاج عالية.

**3 مبدأ العمل:** هذا المبدأ مستمد من مدخل التكلفة على اساس النشاط فاحياناً تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، ولذلك فان الأنشطة تعرف بشكل دوري او مستمر لشرح ما هي الأنشطة التي كان تنفيذها سبباً لاستهلاك الموارد بين مجتمعات الموارد ويطبق مبدأ العمل او النشاط من خلال تعريف النشاط او المحركات على اساس كمي لتكون قادرة على تقديم معلومات عن الطاقة، وعن المدخلات على اساس كمي.

كما حدد أحد الباحثين المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد في النقاط التالية:<sup>(1)</sup>

(1) د. محمد شحاتة خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح : دراسة نظرية وميدانية، (ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض، ١٩ مايو ٢٠١٠م)، ص13

(2) Ahmed, S., and Moosa A. M., Op. Cit., pp755

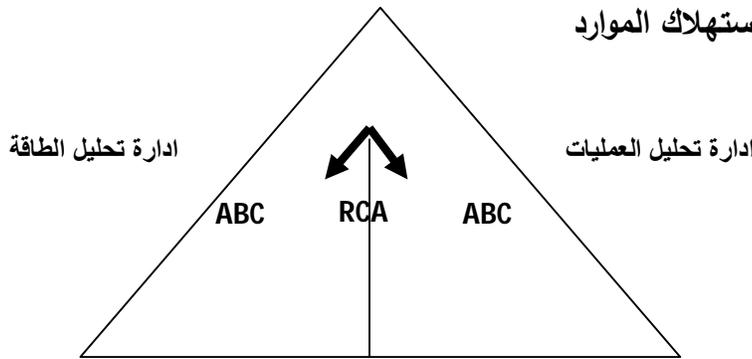
- 1 ضرورة تجانس مقاييس الطاقة في كل مجتمعات الموارد.
  - 2 فعالية ادارة طاقة الموارد الزائدة/العاطلة.
  - 3 تحديد العلاقات المتداخلة بين الموارد.
  - 4 تحديد الطبيعة الاولية للتكلفة تكون على اساس الموارد المستثمرة، والتغيرات في التكاليف، وقت الاستهلاك.
- هـ. اتباع مدخل التكلفة على اساس كمي.
- و. ادارة الموارد ودعم القرارات الادارية يجب ان يتم عند كل من المستويات التشغيلية والتكتيكية والاستراتيجية.

كما يركز نظام محاسبة استهلاك الموارد ايضا على فهم الموارد قبل شراؤها او استخدامها وهذا يوفر مستوى عال من التحليل والاهتمام برقابة التكاليف المستقبلية عند نقطة التصميم، ويزودنا بحقيقة ان تصميم العمليات يتضمن من 70 - 80% من التكلفة خلال دورة حياة المنتج بنفس الطريقة التي يتم بها تصميم المنتج وتحديد هيكل التكلفة الدائم، كما ان هذا النظام يحدد العلاقات التشابكية للموارد المتعددة وتحويلها الى نماذج تنبؤية للتكلفة تتخلى عن الخطية. (2)

يوضح الشكل رقم (1/2/1) ابعاد نظام محاسبة استهلاك الموارد

### شكل رقم (1/2/1)

أبعاد نظام محاسبة استهلاك الموارد



يتضح للباحث من الشكل رقم (1/2/1) وجود منظورين لنظام محاسبة استهلاك الموارد هما: (3)  
أ. منظور الانشطة: ادارة وتحليل العمليات: ويركز على دقة تخصيص التكلفة وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة على اساس النشاط.

(1) د. اموري الهادي، د. سعيد عوض المعلم، تقدير و تحليل نماذج الاستهلاك ما بين دوال انجل و منظومات الطلب، (عمان: دار المناهج للطباعة والنشر، 2001م)، ص68

(2) McNair, C. J., **Beyond the Boundaries: Future Trends in Cost Management**, (Cost Management, 2007, Vol. 21, No. 1), pp10-11

(3) Ahmed and Moosa, Op. Cit., p.76

ب. منظور الطاقة: ادارة وتحليل الطاقة: ويركز على ادارة طاقة الموارد وتحديد الموارد العاطلة والفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة الالمانية.

وظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد مطلع القرن الحالي والذي يدمج بين افتراضات مدخل التكلفة على اساس النشاط ومدخل التكلفة الالمانية ويتفادى معظم الاخطاء التكاليفية التي وقعت فيها المداخل السابقة للتكلفة، حيث يتميز بقدرته على التكامل مع اساليب وممارسات المحاسبة الادارية الحديثة بطريقة تدعم اعمال ومهام الادارة المختلفة. ويركز نظام محاسبة استهلاك الموارد بصورة جوهرية على النظرة الشاملة للموارد والعلاقات المتداخلة بينها وكيفية استهلاك المخرجات للموارد بغية الحصول على معلومات تفصيلية عن العمليات التشغيلية ويتم تفسير سلوك التكلفة وفقاً لمبدأ السببية، ويظهر هذا المدخل طاقة الموارد العاطلة/الزائدة، كما يركز على معدلات استغلال الطاقة على مستوى الموارد والاهتمام بإعادة تفعيلها على أنشطة التشغيل الأخرى لدعمها وزيادة انتاجيتها.<sup>(1)</sup>

### ثانياً: مفهوم الموارد و نظام محاسبة استهلاك الموارد:

تعتبر النظرة الشاملة للموارد الركيزة الاولى التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد في فهم وتحليل الموارد وعلاقات الموارد بالأنشطة، والعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض، وذلك على اعتبار ان بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد اخري.<sup>(2)</sup>

ويرى أحد الكتاب بأن تركيز نظام محاسبة استهلاك الموارد على الموارد يساعد في فهم طبيعة الموارد وكيفية استهلاك المخرجات للموارد.<sup>(3)</sup>

ويؤكد آخرون على اهمية تمييز الموارد العاطلة في مجموعات الموارد والابقاء على جميع التكاليف المتعلقة بالموارد العاطلة في مجموعات الموارد بدلاً من تخصيصها على أهداف التكلفة.<sup>(4)</sup> كما أن التركيز على الموارد في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد يوجد مطالب للمحاسبة عن الطاقة ومنها:<sup>(5)</sup>

- الايضاح عن طاقة الموارد العاطلة/الفائضة من خلال الافصاح الكامل عنها وعدم تحميلها على المنتجات او اهداف التكلفة الاخرى بشكل حكمي او تقديري.
- تحديد وادارة الطاقة حيثما تكمن الموارد.
- الاستخدام الثابت لمفهوم الطاقة المتوافرة مثل الطاقة النظرية.

### مفهوم الموارد:

(1) Cilnton & Webber, Op. Cit., p11

(2) Tess. M., & Gong. Z. M., **Recognition of Idle Resource Time-driven Activity-based Costing Resource Consumption Accounting Models**, ( Journal of Applied Management Accounting Research, 2009, Vol. 7, No. 2), pp 41-42

(3) White L., Op. Cit. p73

(4) Tess. M., & Gong. Z. M., Op. Cit., p44

(5) Clinton, B Douglas and Merwe A.V. der., Op. Cit., pp3-4

عرفت الموارد بانها كل الوسائل المطلوبة لإنتاج منتج ما عبر عمليات المنظمة المختلفة.<sup>(1)</sup>  
وعرفت بانها كل ما تحتاج اليه المنظمة لإنتاج السلع والخدمات ومزاولة النشاط وازدادة القيمة للعملاء.<sup>(2)</sup>  
وعرفت بانها عبارة عن عوامل الانتاج او العناصر الاقتصادية التي يتم استخدامها في أداء الانشطة المختلفة، وعند استخدامها تحدث التكاليف التي تحمل على الانشطة ثم بعدها تحمل على المنتجات.<sup>(3)</sup>  
يرى الباحث ان التعريفات السابقة ركزت على الموارد المالية واهملت الموارد غير المالية مثل الشهرة وبراءة الاختراع وهي لا تقل اهمية عن الموارد المالية في تحقيق أهداف المنظمة.

### ثالثاً: خصائص الموارد:

الموارد ثلاثة خصائص اساسية هي:<sup>(4)</sup>

1 القابلية: وهي الخصائص النوعية التي تتمثل في كيفية تدريب العمال، والكيفية التي ينفذون بها العمل وجودة الآلة المستخدمة وهذه الخصائص تعتبر مهمة لكنها لا تؤثر مباشرة على النموذج وربما يكون لها دور في اتخاذ القرار.

2 المقدرة (الطاقة): تضمنت قائمة معهد المحاسبين الإداريين تعريف اثنا عشر نموذجاً مختلفاً للطاقة ويعتمد المؤلفين لهذا المدخل على الطاقة النظرية للموارد

3 هيكل وسلوك التكلفة: تكاليف الموارد هي انعكاس لخصائص الموارد وكل مجمع موارد له خصائص وينتج مخرجات متجانسة والتي تنقل تلك التكاليف الى مجتمعات موارد اخرى الى المخرجات النهائية للعميل، وترتبط التكاليف بشكل أساسي بتدفق الموارد ومخرجات مجتمعات الموارد داخل المنظمة، فاذا تم رسم تدفق موارد العمليات بدقة فان التكاليف تكون دقيقة.

### رابعاً: مفهوم التكلفة و نظام محاسبة استهلاك الموارد:

يوجد سؤال يطرح نفسه بقوة وهو ما سبب التكاليف ؟ وقد حاولت ممارسات المحاسبة الإدارية في السنوات الاخيرة تقديم اجابات مختلفة لهذا السؤال، مدخل ABC يركز على الانشطة، واسلوب نظرية القيود يركز على القيود والاختناقات، ومحاسبة الخلو من الفاقد تركز على مسار تدفق القيمة، ولكن الجواب الذي لم يتم التركيز عليه من قبل هو أن الموارد هي سبب التكاليف أو (الطاقة) ولهذه الموارد طاقة تعكس هذه التكاليف أو أن الحصول على الطاقة هو سبب حدوث التكلفة، والطاقة غالباً ما يتم قياسها والتعبير عنها بدلالة المخرجات (وحدات الانتاج) او المدخلات وهو الادق تعبيراً عن استهلاك الطاقة.<sup>(1)</sup>

(1) اسماء عبد الرحيم سراج، مرجع سابق، ص 102

(2) Donald, J. K., and Martinus D., **Capacity Costs: Perspective**, (International Journal of strategic Cost Management, 2001), p43

(3) غريب جابر جبر غنام، استخدام الاساليب الكمية في تطوير تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل مدخل تكلفة النشاط، (جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببور سعيد، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، 2005م)، ص 31

(4) White L., Op. Cit., pp65-66

(1) عنابي بن عيسى، سلوك المستهلك وعوامل التأثير البيئية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003م)، ص43

ويعد تحديد طبيعة التكلفة الركيزة الثانية في مدخل محاسبة استهلاك الموارد على اعتبار ان الفهم الصحيح لمفهوم التكلفة وسببها حجر الزاوية في عملية قياس التكلفة، وتحديد ابعاد هذا القياس ومجالاته ويميز مدخل محاسبة استهلاك الموارد بين بعدين مهمين لتحديد طبيعة تكلفة عناصر الموارد الثانوية في مجمع التكلفة كما يلي:<sup>(2)</sup>

### البعد الاول: الطبيعة الاولية للتكلفة:

وهي الطبيعة المتأصلة للتكاليف والتي اما ان تكون ثابتة او متغيرة في نماذج استهلاك الموارد واستراتيجية المنظمة وخياراتها هي التي تحدد طبيعتها عندما يتم حدوثها مبدئياً .

### البعد الثاني: الطبيعة المحتملة للتكاليف:

وهي التي تفسر احتمال التغير التناسبي للتكاليف عند نقطة الاستهلاك وبالتالي يجب ان ترتبط طريقة تخصيص التكاليف بنماذج استهلاك الموارد فتعالج التكاليف اما تكاليف تناسبية او تكاليف ثابتة، في حين ان الطبيعة الاولية للتكاليف الثابتة لا تتغير مع نماذج استهلاك الموارد، وهذان البعدان يقرران طبيعة التكلفة النهائية للمصادر الثانوية في مجمع الموارد.<sup>(3)</sup>

وتوجد العديد من المفاهيم للتكلفة في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد فهي تصنف من حيث علاقتها بمجمع تكلفة الموارد الى التكاليف الاولية: وهي التكاليف التي تحدث بصفة اساسية داخل مجمع التكلفة، وبالتالي يستطيع مجمع التكلفة السيطرة والرقابة عليها، والتكاليف الثانوية: وهي التكاليف التي تحمل على مجمع تكلفة الموارد مقابل استفادته من مجمع موارد اخرى، وتكون لإدارة هذا المجمع رقابة محدودة على هذه التكاليف، وتتركز هذه الرقابة على كمية الموارد والخدمات التي يستهلكها هذا المجمع من باقي المجمعات الأخرى.<sup>(4)</sup>

وقد اختلفت وجهات النظر حول كيفية تصنيف التكاليف كتناسبية او ثابتة، ففي حين تؤكد إحدى الدراسات على ضرورة مراعاة سلوكها في مجمع موارد الدعم الخاص بها قبل تصنيفها كثابتة او نسبية في المجمع المستلم لها.<sup>(5)</sup>

ويرى آخر بان خاصية الثبات والنسبية تحتفظ بها كما هي دون النظر الى سلوكها داخل مجمع الموارد المستلم. وقد ايدت الممارسة العملية آراء الدراسة السابقة بالنسبة للتكاليف النسبية فقط والتي يمكن ان تصبح ثابتة في مجمعات الموارد المستلمة اما التكاليف الثابتة فمن الصعب ان تصبح نسبية، واما من حيث الفترة الزمنية فتصنف التكاليف الي:<sup>(1)</sup>

### 1 التكاليف الالزامية للطاقة:

(2) Webber, S., & Clinton D., Op. Cit., pp2-3

(3) عبد العزيز عبد الرحمن السهلي، دراسات في التكاليف الحديثة، (مسقط: مكتبة مطرح للنشر والتوزيع، 2003م)، ص43

(4) Grasso, Op. Cit., p16

(5) محمد صالح المؤذن، سلوك المستهلك، (عمان: دار الثقافة للنشر و التوزيع، 1988م)، ص56

(1) Webber, S., & Clinton D., Op. Cit., p4

وهي التكاليف التي يتم تحديدها عند وضع وتصميم الهيكل الخاص بالأنشطة والعمليات التي تساند تنفيذ والقيام بهذه العمليات، وتعتبر هذه التكاليف عن الحد الأدنى من التكاليف التي تتكبدها المنظمة حتى حالة عدم انتاج أي منتج من منتجات الشركة.

## 2 تكاليف ادارة (تشغيل) الطاقة:

وهي التكاليف اللازمة لتشغيل الانشطة وتحقيق الانتاجية وازضافة القيمة ويمثل هذا النوع من التكاليف تكاليف استخدام وتشغيل الاصول بغرض القيام بالعمليات الانتاجية. يرى الباحث أن هذا النوع من التكاليف اقرب ما تكون الى التكاليف المتغيرة وهي التكاليف التي تتغير وترتبط مع التغير في حجم النشاط.

### خامسا: تقسيمات الموارد طبقاً لمدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة:

قسمت الموارد طبقاً لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد إلي ما يلي: (2)

#### 1 الموارد ذات الطاقة المحددة:

هي تلك الموارد التي تمتلك طاقات وقدرات محددة وللحصول على مقدار إضافي من هذه الموارد لابد من بذل المزيد من الجهد للحصول على هذه الطاقة، و كذلك إنفاق المزيد من الاستثمارات وتحمل التكاليف وأوقات الانتظار الطويلة حيث أن تكاليف الاستحواذ والحصول على هذه الموارد قد تكون أكبر من تكاليف استخدام وتشغيل هذه الموارد. (3) ومن أمثلة هذه الموارد ما يستخدم في القطاعات الإنتاجية و الخدمية مثل الآلات والمعدات، العمالة المباشرة، هندسة وتصميم العمليات الإنتاجية وغيرها.

#### 2 الموارد ذات الطاقات غير المحددة:

هي تلك الموارد التي لا يوجد لها طاقة محددة، حيث تحصل عليها الشركة كلما أرادت بدون أي تكاليف إضافية للطلب لأن تكاليف الطلب تدفع مرة واحدة عند الاشتراك ولا يتم دفع إلا التكاليف الخاصة بالاستهلاك بعد ذلك. (4)

وبالنسبة لهذه الموارد فإن تكاليف الاستحواذ تساوي تكاليف الاستهلاك حيث أن الشركة لا تتحمل ولا تتحاسب إلا على مقدار ما تم استهلاكه من هذه الموارد، أما الجزء غير المستخدم من هذه الموارد لا يحمل على الإنتاج وبالتالي فإن التركيز في هذه الحالة يكون على الاستهلاك وليس الاستحواذ.

ومثال لذلك عدم القدرة في مستشفى على الاستفادة من الغرف الخالية وذلك لعدم وجود العدد الكافي من الممرضات، وكذلك وجود طاقة عاطلة في الآلات راجعة إلى محدودية قدرة إدارة هندسة وخدمات الإنتاج على إحداث التغييرات المطلوبة في المنتج بالشكل الذي يساعد على رفع استغلال طاقة مورد الآلات. (1)

(2) د. ميمونة ناصر العبد الله، محاسبة استهلاك الموارد، (الكويت: دار الفلاح للنشر والتوزيع، 2000م)، ص78

(3) المرجع السابق، ص78

(4) ابراهيم سلمان العكيلي، المحاسبة عن استهلاك مورد الطاقة، (بيروت: دن، 1998م)، ص81

(1) Bright T. et al., *The Deployment of Costing Techniques and Practices: A U.K Study*, Management Accounting Research, Vol. 3, Sep. 1998, p213

سادساً: تقسيمات التكاليف طبقاً لمدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة:

طبقاً لمدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة، تم تقسيم التكاليف حسب الأطر والعناصر التالية:<sup>(2)</sup>

### 1 حسب الفترة الزمنية:

تنقسم التكاليف وفقاً للفترة الزمنية إلى نوعين وهما:<sup>(3)</sup>

#### أ. التكاليف الإلزامية للطاقة:

وهي عبارة عن التكاليف التي يتم تحديدها عند وضع وتصميم الهيكل الخاص بالعمليات والأنشطة التي تساند تنفيذ والقيام بهذه العملية.

وخلال هذه المرحلة المتعلقة بوضع تصميم الأنشطة والعمليات المرتبطة بخصائص المنتجات طوال فترة حياة المنتج يتم الإرتباط بنسبة كبيرة من تكاليف المنتج، وتعتبر هذه التكاليف عن الحد الأدنى من التكاليف التي لابد من تحملها حتى لو لم يتم إنتاج أي منتج من منتجات الشركة.

#### ب. تكاليف إدارة (تشغيل) الطاقة:

وهي عبارة عن التكاليف المطلوبة لتشغيل الأنشطة والموارد وتحقيق الإنتاجية وإضافة القيمة، وتتمثل هذه التكاليف في استخدام وتشغيل هذه الأصول للوصول إلى الإنتاج.

وكلما زاد مستوى تكاليف الطاقة المتحكم فيها يكون من الضروري التأكد أن كل دقيقة تمر في العملية توظف بفاعلية لتحقيق القيمة المطلوبة للعملاء.<sup>(4)</sup>

### 2. التقسيم حسب علاقتها بجمع التكلفة الخاص بالموارد:

تنقسم التكاليف وفقاً لهذا الأساس إلى قسمين:<sup>(5)</sup>

أ. التكاليف الأولية: وهي التكاليف التي تحدث وبصفة أساسية داخل مجمع التكلفة، وبالتالي يكون للمسؤولين عن المجمع السيطرة والرقابة على هذه التكاليف.

ب. التكاليف الثانوية: وهي تلك التكاليف التي تحمل على مجمع تكلفة الموارد مقابل استفادته من مجمع موارد أخرى. وتكون لإدارة هذا المجمع رقابة محدودة على هذه التكاليف وتتركز هذه الرقابة على كمية الموارد والخدمات التي يستهلكها هذا المجمع من باقي المجمعات الأخرى.

أن مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة يفرق بين مجمعات الموارد وعناصر الموارد، حيث تعتبر عناصر الموارد بمثابة وحدات البناء الأساسي في مجمع الموارد وهي التي تنتج عنها التكاليف الخاصة بهذا المجمع، أما مجمعات الموارد فتعتبر عن هدف التكلفة المبدئي خلال إجراءات تخصيص التكاليف في مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة، ويشتمل على مصدرين أساسيين للتكاليف أحدهما تكاليف أولية (ناجمة عن

(2) د. اسماعيل عبد الرحمن، مفاهيم أساسية في التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 1999م)، ص ص 51-52

(3) محمد سالم المشاقبة، التوجهات التكاليفية الحديثة وأثرها على حساب استهلاك الموارد، (جامعة البصرة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية،

رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2005م)، ص ص 89-90

(4) محمد سالم المشاقبة، مرجع سابق، ص 90

(5) فارس لبيب عبد الرازق، مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد وعلاقته بتكاليف الأنشطة، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة

ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2006م)، ص ص 73-74

استهلاك مباشر للموارد الخاصة بالمجمع)، والأخر تكاليف ثانوية (ناتجة عن استهلاك مخرجات مجمعات أخرى).<sup>(1)</sup>

### سابعا: مكونات مدخل المحاسبة عن تكاليف الموارد المستهلكة:

يتكون مدخل المحاسبة عن تكاليف الموارد المستهلكة من مجموعة العناصر الآتية:

#### 1 مجمعات الموارد:

تمثل مجمعات الموارد تجميع لمجموعة الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد و يمثل هذا المجمع عنصر من عناصر الموارد مثل الأفراد، الآلات، الخدمات المختلفة. ويفترض أن مجمعات الموارد هي إضافة في مدخل المحاسبة عن تكاليف الموارد المستهلكة عن النظام التقليدي لمحاسبة النشاط، وتتميز مجمعات الموارد عن مجمعات التكلفة في نظام المحاسبة على أساس النشاط في إن كل مجمع يتضمن تكاليف لعنصر واحد فقط من عناصر التكاليف وليس تجميع لمجموعة من العناصر المختلفة كما في محاسبة الأنشطة.<sup>(2)</sup>

#### 2 مسبب التكلفة الخاصة بالموارد:

يعبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقع من المورد و مثال ذلك ساعات العمل المباشر، ساعات تشغيل الآلات... الخ. ويعبر هذا المسبب عن حجم الموارد التي يجب انفاقها داخل مجمع الموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات وهو مالا يتواجد في أي نظام آخر وتستخدم هذه الخاصية في الرقابة عن طريق المقارنة ما بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف الفعلية لهذا الحجم من الموارد ويستخدم هذا المسبب في تحميل تكاليف الموارد على الأنشطة والعمليات.<sup>(3)</sup> يلاحظ أن استحداث مجمعات الموارد، مسبب التكلفة الخاصة بالموارد في مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة يؤدي إلى إحداث تجانس أكبر في عناصر التكاليف داخل مجمع الموارد وبالتالي يقلل من درجة العلاقات الارتباطية ما بين هذه المجمعات ويزيد من درجة الدقة الكلية لنظام التكلفة.

#### 3 مجمعات تكلفة الأنشطة و العمليات:

وهي تمثل عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل الشركة والتي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات ولا يختلف كثيراً كفاءة تحديدها في ظل نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط عنه في مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة.<sup>(1)</sup>

(1) نعيم سعود دهمش، مشكلة الاستهلاك في العالم العربي واثرها على الدخل، (حلب: العربي للنشر والتوزيع، 2001م)، ص ص 63-64

(2) أحمد عبد العزيز الزامل، ضوابط الاستهلاك في الاقتصاد الإسلامي، (المنصورة: دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 1997م)، ص 98

(3) فارس لبيب عبد الرازق، مرجع سابق، ص 96

(1) شريف عمر الهيتي، دراسات في التوجهات التكاليفية المعاصرة، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)، ص 122

#### 4 مسبب تكلفة الأنشطة العملية:

ويعبر عن مقياس لقياس حجم الموارد المستهلكة داخل النشاط بواسطة وحدة التكلفة مثل المنتجات، الخدمات، العملاء... الخ. ويتم تحديد هذا المسبب الخاص بكل نشاط عن طريق الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية.<sup>(2)</sup>

#### 5 وحدة قياس التكلفة:

وهي الهدف الذي ترتبط به التكلفة ممثلاً في وحدة المنتج، أو مكون، أو خدمة وصولاً إلى حساب تكلفة المنتج أو الخدمة مع عدم تحميل تكاليف الطاقة العاطلة على هذا الهدف بالشكل الذي يؤدي إلى الحساب الدقيق لتكلفة المنتجات وتنمية المركز التنافسي للشركة.

تتفاعل العناصر السابقة في ظل مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة، من أجل قياس نصيب الوحدة المنتجة من الموارد كما يلي:<sup>(3)</sup>

أ. يتم تجميع التكاليف المختلفة من القوائم والتقارير المختصة ويتم تقسيم هذه التكاليف داخل موارد "متجانسة" من حيث عناصر التكاليف التي تحتويها ومثال ذلك يتم تخصيص "مجمع الموارد - الأفراد" ويخصص لتجميع التكاليف الخاصة بالأجور والمزايا النقدية و العلاوات والمكافآت، و"مجمع الموارد - الآلات" ويخصص لتجميع التكاليف الخاصة بإهلاك الآلات، تكاليف الكهرباء، وكذلك مجمعات موارد الخدمات... الخ.

ب. يتم تحديد وحدة قياس لتحديد حجم المخرجات المتوقع من هذا المورد وتستخدم هذه الوحدة في تحديد المقدار المستخدم من طاقة هذا المورد وتحديد مقدار الطاقة العاطلة لهذا المورد أمام الإدارة بالشكل الذي يعالج المشكلات التي تنجم عن وجود مثل هذه الطاقة.

ج. يتم توزيع التكاليف داخل مجمع الموارد باستخدام "مسبب تكلفة الموارد" على مجموعات الأنشطة المختلفة بالشكل الذي يعكس مدى استهلاك النشاط من مجمع الموارد ويسهل حساب تكاليف كل نشاط من تكاليف هذا المورد، ومن أمثلة ذلك (مجمع تكلفة الموارد - الأفراد) يستخدم كمقياس لمخرجاته ساعات العمل البشري بينما مسبب تكلفة الموارد الخاصة بها هي تكلفة ساعة العمل البشري، وكذلك (مجمع تكلفة الموارد - الآلات) يستخدم كمقياس لمخرجاته ومسبب تكلفة الموارد الخاصة به هي تكلفة ساعة العمل الآلي.<sup>(1)</sup>

يرى الباحث في هذه الخطوة أن كل نشاط يتحمل بمقدار ما استهلكه من طاقة المورد ويجنب الجزء العاطل من هذه الطاقة ويتم حسابها وتدخّل في قائمة الدخل لتخصم من أرباح التشغيل الخاصة بالمنتجات ويلفت ذلك نظر الإدارة لاتخاذ القرارات الملائمة لتخفيض الطاقة العاطلة أو التخلص منها.

(2) نعيم سعود دهمش، مرجع سابق، ص82

(3) Hixon M., Activity - Based Management: It's Purpose and Benefit, (Management Accounting, Jul, 1995),

د. بعد ما تم تجميع تكاليف الموارد المستهلكة من مجموعات الأنشطة لتعكس مقدار الحجم الفعلي المستهلك من الموارد يتم استخدام هذه التكاليف لعمل مقارنة بين علاقة السبب والنتيجة مع مخرجات كل نشاط من الأنشطة وبالشكل الذي يربط ما بين إنتاجية النشاط وتكاليف الموارد المستهلكة.<sup>(2)</sup>

هـ. يتم تحميل تكاليف الأنشطة على هدف التكلفة عن طريق مسببات التكلفة الخاصة بالعمليات او الأنشطة والتي توضح مقدار ما تم استهلاكه من تكاليف هذه الأنشطة بواسطة المنتجات أو الخدمات المختلفة.

و. يتم إعداد تقرير تفصيلي على مستوى كل مورد يتم فيه تحديد نوعية هذا المورد هل هو من الموارد المحددة للطاقة أو من الموارد غير المحددة للطاقة، ومستوى تغير هذا المنتج على مستوى الوحدة المنتجة، حجم الدفعة الإنتاجية، الخط الإنتاجي، المصنع ككل - والطاقة المخططة لكل مورد وتكاليفها والاستخدام الفعلي وتكاليفه وذلك لدراسة أوضاع استغلال الطاقة على مستوى الموارد المختلفة وعلاقة الارتباط ما بين حجم المخرجات من هذه الموارد وتكاليف الموارد التي تم استهلاكها للوصول إلى هذا الحجم.<sup>(3)</sup>

ز. المحاسبة عن الطاقة العاطلة في ظل مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة: في البداية يجب التأكيد على أنه في ظل المحاسبة عن تكاليف النشاط وعلى الرغم من أنه يجري التمييز بين مفهومين أساسيين وهما الإنفاق على الموارد وتكاليف الموارد المستخدمة، إلا أن هذا المنهج يقوم على افتراض أساس وهو أن جميع الموارد التي يتم الارتباط بها لتنفيذ المستهدف في مجموعات التكلفة سوف يتم استغلالها بالكامل في عمليات الشركة؟<sup>(4)</sup>

وعلى هذا فإن كافة التكاليف الخاصة بالموارد تعالج على أنها من ضمن تكاليف المنتج، وفي حالة حدوث فروق بين إجمالي تكلفة الموارد المرتبطة بها والتكاليف التي تم تحميلها على المنتجات فإنها تعالج على أنها فروق وأخطاء ناتجة من عملية التخصيص والتوزيع ويتم عمل بعض التعديلات على نظام التوزيع ومعالجة هذه الفروق.

وهذا الافتراض قد يكون صحيحاً بالنسبة للموارد المادية الملموسة مثل المواد الخام، ولكنها قد تكون غير واقعية بالنسبة للموارد غير الملموسة ومن أمثلتها الخدمات الخاصة بتكنولوجيا المعلومات.<sup>(1)</sup>

أما فيما يتعلق بمدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة (RCA) فإنه يتعامل على أن تكاليف الموارد التي يتم الاستفادة بها تعتبر من ضمن تكاليف المنتج، أما تكاليف الموارد العاطلة فتعتبر من المصروفات الخاصة بالفترة، وتتبع هذه التفرقة من أن هذا المدخل يستحدث ما يعرف بمجموعات الموارد وبهذا فإنه ينتقل بمستوى تحليل تكاليف الموارد من المستوى الكلي (كما في محاسبة التكاليف على أساس النشاط) إلى المستوى الجزئي على مستوى كل مورد من الموارد، وهنا تنشأ الموارد العاطلة على مستوى كل مورد من

(2) Abbas Tolie Eshlaghi, et. al., **The Role of Enterprise Resources Planning (ERP) in the Contribution and Integration of Information in the Supply Chain**, (European Journal of Social Science, Vo. 2, No.1), pp43-35

(3) د. اموري الهادي، د. سعيد عوض المعلم، مرجع سابق، 116

(4) Gregory, Wegmann, **The activity-based costing method developments: (state-of-the art and case study**, ICAFI University Journal of Accounting Research, 2009), p12

(1) ابراهيم سلمان العكيلي، مرجع سابق، ص124

الموارد بالمقارنة ما بين إجمالي التكلفة المتواجدة لكل مورد في مجمع الموارد الخاصة به، وبين تكلفة الموارد المستهلكة والمسجلة في مجتمعات التكلفة الخاصة بالأنشطة.<sup>(2)</sup>

يرى الباحث أن هذه المعالجة لطاقة الموارد العاطلة قد تؤدي إلى التسهيل والتبسيط في الإجراءات الخاصة بتحليل تكاليف الموارد عن طريق التبسيط في عمل التعديلات في نظام حساب التكلفة بأن يتم التعديل على تكاليف مجمع المورد الذي يستوجب إجراء تعديل عليه دون المساس بباقي الموارد الأخرى الموجودة والمتفاعلة داخل نظام تكاليف الموارد.

### ثامنا: دور تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف:

يتمثل الدور الأساسي لهذا الأسلوب وخاصة في ظل شدة المنافسة، في خفض تكلفة المنتج حتى يتسنى للمنشآت القدرة على المنافسة في الأسواق، من خلال تركيزه على الموارد مع عدم إهماله لأهمية مدخل الأنشطة، عالية سوف يركز الباحث في هذا المبحث على الطاقة العاطلة من الموارد وكيفية المحاسبة عنها، كما سيركز الباحث على تحليل الأنشطة التي تؤديها المنشأة وذلك من خلال دراسة إستراتيجيات التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وذلك على النحو التالي:

**1 تعريف وتقسيم الطاقة:** تعرف الطاقة بأنها حجم العمل المؤدي دون أن يعبر ذلك عن مدي الأهمية النسبية لذلك العمل، ويتم التعبير عن تلك الطاقة بأعلى معدل من المخرجات النهائية عند تصنيع منتج ما بمواصفات محددة وأيضا عن طريق الآلات والأفراد والمباني المتوافرة داخل المنشأة.<sup>(3)</sup> يرى الباحث من التعريف السابق أن الطاقة تقاس بالعمل الذي يتم تأديته داخل المنشأة بغض النظر عن الأهمية التي يمثلها هذا العمل لمنشأة وبغض النظر عن ترتيبه حسب أولويات المنشأة.

### 2 تم تقسم الطاقة حسب حجمها إلى ما يلي:<sup>(1)</sup>

أ - الطاقة المثلي أو القصوى: وهي الحجم الذي يمكن إنتاجه إذا ما أستغل المصنع باستمرار وبأعلى كفاءة في جميع الأوقات، دون السماح بأي تأخر أو توقف حتى ولو كان التأخر أو التوقف في الحدود الطبيعية والمعقولة، بمعنى أن الطاقة القصوى تفترض إن المصنع سوف يعمل بكامل طاقته دون توقف وهي بذلك تفترض أن الآلات والعمال يعملون بأقصى كفاية ممكنة.

ب - الطاقة العملية: وهي الحجم الذي يمكن إنتاجه إذا ما استغل المصنع بشكل مستمر وبالكفاءة التي يحددها المهندسين، وبذلك فإن هذا المفهوم يسمح إن يقل الإنتاج عن الطاقة القصوى للمصنع نتيجة توقف

(2) Abbas Tolie Eshlaghi, et. al., Op. cit., p61

(3) د. أمجاد الكومي، مرجع سابق، ص 194

(1) د. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، قياس وتحليل، الطبعة الثالثة (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2013م)، ص 206

الآلات والعمال لأسباب طبيعية لا يمكن تلافيها مثل صيانة وتصليح الآلات والإجازات والعطل الرسمية للعمال غير أنه بنفس الوقت لا يأخذ في الاعتبار التعطل الذي قد ينشأ نتيجة تقلص الطلب علي المنتجات من قبل العملاء.

ج - الطاقة العادية: وهي متوسط حجم الإنتاج الذي تتطلبه المبيعات خلال فترة من السنوات تغطي تقلبات الطلب، وهذا المفهوم يأخذ في الاعتبار تعطل الإنتاج الناتج عن تقلص الطلب في بعض الأوقات، بمعنى إن هذا المفهوم يسمح إن يقل الإنتاج عن الطاقة العملية بسبب توقف الآلات والعمال الناتج عن عدم القدرة علي تصريف المنتج إذا ما استمر المصنع يعمل بطاقته القصوى غير أنه لا يفترض استغلال المصنع بكفاءة عالية طول الوقت، والطاقة العادية قد تكون مساوية أو أقل من الطاقة العملية، وذلك حسب حجم المبيعات المتوقعة إلا أنها في العادة تكون أقل.

د - الطاقة الفعلية المتوقعة: وهي حجم الإنتاج المطلوب لمواجهة الطلب المتوقع في سنة معينة، أو الطاقة المتوقعة لسد حاجة المبيعات المقدره عن المدة القادمة وهي بذلك تختلف عن الطاقة العادية من حيث طول الفترة المغطاة كما أنها، بعكس الطاقة العادية، لا تأخذ في الاعتبار تغيرات الطلب ودوراته من سنة إلي أخرى. (2)

### 3 تم تقسيم الطاقة حسب علاقتها بالإنتاج إلي الآتي:

أ - الطاقة المنتجة: حيث تكون الموارد منتجة أو تزود بالخدمات المخططة للإنجاز وتستخدم الطاقة الإنتاجية كأساس لحساب المعدل التقديري يتوقف علي طاقة المنشأة الإنتاجية.

ب - الطاقة غير المنتجة: حيث تعمل الموارد في الصيانة والإنشاء، خطط الاستعداد، النفايات (الإنتاج غير مطابقة لمعايير الجودة)

ج - الطاقة العاطلة: الموارد لا تقوم بنشاطها الأساسي لعدم وجود عمل ينبغي القيام به نظرا لقلّة الطلب أو لأنها صممت ما بعد الطلب الحالي. (3)

يرى الباحث أن تقسيم الطاقة حسب علاقتها بالإنتاج يساعد في معرفة الطاقة التي لا يتم الاستفادة منها علي الأقل في الوقت الحالي، فعلي إدارة الشركة إما إزالتها إذا كانت لا تتوقع زيادة الطلب علي منتجاتها في المستقبل أو البحث عن زيادة الطلب الحالي وبالتالي استخدام هذه الطاقة غير المستفاد منها حاليا.

### تاسعا: الطاقة العاطلة وتقسيماتها والمحاسبة عنها:

تعرف الطاقة العاطلة بعدم الاستخدام الكامل للموارد المتاحة داخل المنشأة ولكن بصفة مؤقتة وتعتبر تكاليف الاحتفاظ بطاقة عاطلة بمثابة تكاليف زمنية ترتبط بطول فترة مزاوله الأنشطة وليس بتصنيع

(2) د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، 207

(3) Syed Ajaz Ahmed, Mehboob Moosa, Op. Cit.,

المنتجات خلال هذه الفترة، وقد تلجأ بعض المنشأة إلي اعتبار الطاقة العاطلة كنسبة للضياع التي تواجهها بسبب عدم رضا العميل. (1)

حيث تقسم الطاقة العاطلة لعدة تقسيمات، منها ما يلي: (2)

1 طاقة عاطلة بسبب قيود التوزيع مثل: احتكار المنافسين لإنتاج السوق، ظهور منتجات بديلة، قيود التكلفة / السعر، رضاء وولاء العميل.

2 طاقة عاطلة بسبب تطبيق السياسات الإدارية مثل: عدم العمل في الإجازات الرسمية، عدم العمل في الإجازات الأسبوعية، توفير وجبات سريعة للعاملين بالشركة.

3 طاقة عاطلة ناتجة عن القوانين الخارجية التي تفرضها الدولة علي المنشآت مثل: قوانين وإجراءات حماية البيئة، الإجازات الحكومية والمناسبات الدينية.

4 طاقة عاطلة محتجزة لأغراض مواجهة الإحداث الطارئة غير المتوقعة ومن أمثلتها: تقادم الآلات، عدم القدرة علي تلبية الطلب السوقي بسبب وقوع حدث أمني قومي، معوقات تقديم خدمات مالية للعملاء، ويضم هذا النوع من الطاقة العاطلة نوعا آخر يطلق عليه الطاقة الفائضة والتي تعرف بأنها زيادة الموارد المتاحة عن حجم الطلب السوقي، ويظهر ذلك النوع عند قيام المنشأة باحتجاز جزءا من مواردها المتاحة أو تسهيلات المتوفرة بهدف مقابلة ضرورة مستقبلية، وهذا يعني أن الطاقة الفائضة نوعا استثنائيا من الطاقة العاطلة لا يعتبر ضرورة في الوقت الحالي لاستكمال التشغيل في الأجل القصير، وإنما هدفا لخدمة توقعات المنشأة في الأجل الطويل، فعلي سبيل المثال يمكن تحديد الطاقة الفائضة لآلة معينة عندما لا يتم استخدام هذه الآلة في حدود الطاقة المحددة لها طبقا لمواصفاتها الفنية المقررة، كما تظهر هذه الطاقة الاحتياطية / الفائضة عندما تقوم المنشأة بتخصيص خط إنتاجي مستقل لخدمة العملاء ذوي المرتبة الإستراتيجية لها، لذا يتم وصف الطاقة الفائضة بأنها إضافة لإجمالي طاقة المنشأة وليس زيادة في أرباحها.

5 طاقة عاطلة تنتج عن رغبة الإدارة في الاستعداد الفوري لمتطلبات العملاء لكسب ثقتهم وولائهم لمنتجات المنشأة طول الوقت، وزيادة جذب العملاء الجدد، وتنمية القوة الشرائية تجاه المنشأة ومنتجاتها، ويطلق عليها طاقة الاستعداد ومن أمثلتها توفير الأفراد لتوصيل الطلبات الفورية لمحل العميل، توفير المواد والخامات المشتراة من الموردين في الوقت المطلوب لتلبية متطلبات التشغيل، توفير المولدات الكهربائية لمواجهة حالات انقطاع التيار الكهربائي، أنشاء خط إنتاجي خاص للعملاء ذوي المرتبة الأولى للمنشأة.

6 طاقة عاطلة ناتجة عن الفرق بين الطاقة المخطط استخدامها والاستخدام الفعلي لها خلال فترات التشغيل، ففي استخدام مستويات مرتفعة للطاقة ( فيما بين 80% - 85% ) يكون من المتوقع أن يصل متوسط الطاقة العاطلة داخل المنشأة 2,5% من إجمالي الطاقة الإجمالية (1).

(1) د. أمجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص 195

(2) المرجع السابق، ص 195 - 197.

يرى الباحث أن تقسيم الطاقة العاطلة يساعد إدارة الشركة في التحكم في تكاليفها فهناك طاقة عاطلة بمقدور الإدارة السيطرة عليها وتخفيضها إلي أقل حد ممكن لها وبالمقابل علي الإدارة السعي لتخفيف أثار الطاقة العاطلة التي تنشأ نتيجة القوانين وقيود السوق مما يعني الاستخدام الأمثل للطاقة.

في ظل نموذج التكلفة علي أساس الحجم ونموذج التكلفة علي الأنشطة التقليدية يكون تخصيص تكاليف الموارد علي افتراض الاستخدام الكامل لجميع الموارد اللازمة لعمليات المنشأة، لذلك يتم تخصيص تكاليف الموارد علي مجتمعات التكلفة بالكامل، وهذا الافتراض قد يكون صحيحا للموارد المادية مثل المواد، لكن من المستبعد جدا أن كذلك للموارد غير الملموسة ( المعنوية ) مثل خدمات تكنولوجيا المعلومات، وتعترف المحاسبة عن استهلاك الموارد بوجود الموارد العاطلة في سياق الأعمال الاعتيادية لاحتمال عدم استخدام الموارد بالكامل ولذلك يربط هذا الأسلوب تكاليف الموارد بالوحدات الفردية للمورد، ويتم تخصيص تكاليف الموارد إلي مجمع التكلفة فقط عندما تكون الموارد استهلكت فعليا من قبل مجمع التكلفة والموارد التي لا تستخدم في العمليات (الموارد العاطلة) المعترف بها في النموذج والتكاليف المرتبطة بالموارد العاطلة لا يتم تخصيصها لأي مجمع تكلفة.

يمثل أعترف نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالموارد العاطلة وجهة نظر مختلفة لطبيعة تكلفة المنتج، فبافتراض الاستخدام الكامل للموارد في العمليات تعترف نماذج التكلفة علي أساس الحجم التقليدي وأسلوب التكلفة علي أساس النشاط بجميع التكاليف المخصصة علي الموارد كتكاليف منتج وأي فرق أو اختلاف بين تكاليف الموارد اللازمة وتكاليف الموارد المخصصة كخطأ في عملية التخصيص يتم إجراء تعديلات للقضاء علي هذا الفرق، وعلي العكس فأن حساب تكاليف المنتج في نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يستند علي كميات الموارد المستهلكة في العمليات بدلا من كميات الموارد اللازمة، فتكلفة الموارد التي تنسب للموارد المستهلكة تعامل علي أنها تكلفة منتج، بينما تعامل تكلفة الموارد العاطلة كتكاليف فترة، ويعتبر مستخدمي أنظمة الإدارة علي أساس المحاسبة عن استهلاك الموارد أكثر قدرة علي إدارة الموارد العاطلة من خلال السيطرة علي مستويات الموارد اللازمة، فتأثير التغيرات في المخرجات علي كميات الموارد العاطلة أضعف من التغيرات في مستويات الموارد المرصودة.

إن اعتراف أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد بالموارد العاطلة سهل من تطوير وصيانة أنظمة إدارة التكلفة من خلال تبسيط تحليلات تكاليف الموارد، بالإضافة إلي ذلك فإن أنظمة إدارة التكلفة التي تعتمد عليها تقدم معلومات عن الموارد العاطلة تساعد في اتخاذ القرار، ويتم تفصيل ذلك كالاتي:<sup>(1)</sup>

أ - تبسيط تحليل تكاليف الموارد: وذلك عن طريق التبسيط في عمل التعديلات في نظام حساب التكلفة بأن يتم التعديل علي تكاليف مجمع المورد الذي يستوجب إجراء تعديل علي دون المساس بباقي الموارد الأخرى الموجودة والمتفاعلة داخل نظام تكاليف الموارد.

(1) د. محمد أحمد شاهين، مرجع سابق، ص 256

ب - المساعدة في بلورة تكاليف الموارد المتعطلة والإفصاح عنها بصورة واضحة، حيث أنه في ظل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يتم توفير ثلاثة أنواع من المعلومات المساندة لاتخاذ القرار وهي:

- معلومات عن التكاليف التي تم تخصيصها لوحدات التكلفة والتي تعبر بشكل دقيق عن مقدار استهلاك هذا المنتج من موارد المنشأة، علي العكس من منهج المحاسبة عن تكاليف الأنشطة والتي تضمن في هذه المجموعة تكاليف الموارد المتعطلة.

- معلومات تفيد الربط بين مجتمعات الموارد ومجمعات التكلفة، وعلي عكس الحال في المحاسبة عن تكاليف الأنشطة والتي تقوم بالتفرقة بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة، فإن التركيز في ظل المحاسبة عن استهلاك الموارد يكون علي الأنشطة المضيئة للقيمة وحجم الموارد التي تستهلكها من موارد المنشأة.

معلومات تساعد في إظهار الطاقة العاطلة، والإفصاح عن التكاليف الخاصة بها بالشكل الذي يجعل إدارة المنشأة في وضع أفضل فيما يتعلق بكفاءة تشغيل هذه الأنشطة.

يري الباحث أن اعتراف أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد بالطاقة العاطلة وعدم تحميلها علي المنتجات يساهم في تخفيض التكاليف في اتجاهين: يتمثل الاتجاه الأول في عدم تحميل الوحدة المنتجة بتكلفة الموارد العاطلة ويتمثل الاتجاه الثاني في قدرة إدارة المنشأة في السيطرة علي الموارد العاطلة والسعي إلي تخفيضها أو التخلص منها.

#### عاشرا: تحليل الأنشطة في أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد:

لاقي تقسيم الأنشطة إلي أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة للقيمة العديد من الانتقادات، وأدي إلي افتراض أن أنشطة المنشأة تستهلك من مواردها إلي الاهتمام بتحليل هذه الأنشطة لزيادة الكفاءة التشغيلية للعمليات، ومع تقدم التطبيق العملي وظهور العديد من المشكلات التي تواجه التطبيق ونتيجة التغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال التكنولوجية والتشغيلية، أصبحت إستراتيجيات الأعمال تنتظر إلي مجموعة الأنشطة المؤداة داخل المنشأة علي أنها سلسلة متكاملة لإنتاج القيمة تربط بين الوحدات المختلفة داخل المنشأة، وأصبح هناك وجهتي نظر يتم التركيز عليهما:<sup>(1)</sup>

1 الإستراتيجيات الخاصة بالتحسين المستمر: والتي تركز علي الأنشطة المؤداة للقيمة لضمان تعظيم القيمة المقدمة للعملاء.

2 إستراتيجيات المزايا التنافسية: والتي عن طريقها يتم التركيز علي إضافة بعض الخصائص التي تكون ذات جاذبية للمستهلكين.

في هذا الصدد فأسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد ينتهج تقسيم جديد للأنشطة يقوم علي محورين أساسيين وهما:

(1) المرجع السابق، ص 259

- أ - هل يضيف النشاط قيمة أم لا؟
- ب - هل النشاط ضروري أم غير ضروري؟
- حيث يبين الشكل (2/2/1) تحليل الأنشطة في ظل أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد اعتمادا علي المحورين السابقين وذلك علي النحو التالي:

شكل رقم ( 2/2/1 )

تحليل الأنشطة في ظل أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد

(أ) أنشطة ذات نظرة إستراتيجية تحسين مستمر	(ج) أنشطة ذات نظرة إدارية تخفيض علي قدر الإمكان
(ب) أنشطة ذات نظرة فنية البحث عن التطوير وبدائل تشغيلية	(د) التخلص السريع

نعم هل النشاط مضيف للقيمة ؟ لا

المصدر: د. محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة علي أساس النشاط، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، الجزء الأول، العدد الرابع، 2010م، ص 267.

واعتمادا علي محوري إضافة أو عدم إضافة النشاط للقيمة وضرورة أو عدم ضرورة النشاط من الممكن تقسيم الأنشطة إلي أربعة أقسام:

- أنشطة مضيفة للقيمة وضرورية للشركة.
- أنشطة مضيفة للقيمة وغير ضرورية للشركة.
- أنشطة غير مضيفة للقيمة وضرورية للشركة.
- أنشطة غير مضيفة للقيمة وغير ضرورية للشركة.

هذا ومن الممكن إجراء التحليل السابق للأنشطة بالاعتماد علي أكثر من مستوي سواء كان علي مستوي الشركة ككل، أو مستوي الأقسام، أو مستوي وحدة المنتج، أو مستوي المصنع، أو مستوي الإدارة والعمليات. بناء علي تقسيم الموارد إلي موارد ذات طاقة محدودة وموارد غير محدودة الطاقة، فأن برنامج التحسين المستمر المعتمد علي المحاسبة عن استهلاك الموارد والإستراتيجيات المطبقة تختلف حسب نوع المورد المراد تحسينه كما يلي: (1)

1 التحسين المستمر للموارد المحدودة الطاقة:

(1) المرجع السابق، ص 268

عندما يبدأ التحسين المستمر بالنسبة للموارد المحدودة الطاقة تحدث التصرفات التالية:

- أ - يتم تنفيذ الأنشطة المختلفة داخل الشركة مع استهلاك قدر أقل من الموارد نتيجة عمليات التحسين التي استبعدت الأنشطة غير الضرورية وبالتالي حدوث توفير الموارد المستهلكة.
  - ب - يتحتم علي الإدارة البحث عن بدائل لاستخدام الموارد الفائضة في استخدامات جديدة منتجة ومضيفة للقيمة بالشكل الذي يؤدي إلي زيادة في دخل الشركة دون أي زيادة في تكاليف التشغيل.
  - ج - في حالة فشل الإدارة في إيجاد البدائل لاستخدام الطاقة الفائضة، فإن جهود التحسين المستمر تذهب هباء في شكل إضافة طاقة عاطلة ولا يتأثر دخل التشغيل الخاص بالشركة
- 2 التحسين المستمر للموارد غير المحدودة الطاقة:

عندما يبدأ برنامج التحسين المستمر بالنسبة للموارد غير محدودة الطاقة تحدث التصرفات التالية:

- أ - تحسين كفاءة استخدام الموارد غير محدودة الطاقة، فإن هذا يؤدي إلي تخفيض حجم الموارد التي تحتاج إليها وبالتالي تخفيض تكاليف الاستحواذ علي هذه الموارد.
  - ب - لا يحتاج المدير إلي اتخاذ أي إجراءات إضافية، لأن هذا التخفيض يزيد مباشرة من دخل التشغيل.
- إن التحسين المعتمد علي تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد يعتمد علي الاستراتيجيات التالية: (2)
- أ - الإستراتيجية الأولى: الأنشطة التي تقع في المجموعة الأولى (أ):

في ظل هذه الإستراتيجية يجب علي الشركة أن تتخذ كافة التصرفات المناسبة للعمل علي تحسين أنشطتها الرئيسية والجوهرية والتي تمثل المصدر الرئيسي للمزايا التنافسية للشركة في السوق، وتتضمن هذه العمليات القيام بتنفيذ أنشطة إضافية الغرض منها إدخال تعديلات وتغيرات تكنولوجية، أساليب إدارية حديثة رؤوس أموال إضافية لتحسين أداء هذه الأنشطة.

ب - الإستراتيجية الثانية: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (أ) إلي المجموعة (ب):  
إن التحليل المستمر لأنشطة المجموعة الأولى التي تتسم بأنها ضرورية ومضيفة للقيمة قد ينتج عنه أنه بعد التطوير وإضافة تكنولوجيا جديدة وإعادة تصميم بعض العمليات أن بعض العمليات أصبحت غير ضرورية مع أنها مضيفة للقيمة وبالتالي يتم نقلها من المجموعة (أ) إلي المجموعة (ب).

ج - الإستراتيجية الثالثة: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (ب) إلي المجموعة (د):  
بعد التحليل السابق وتحويل أنشطة من المجموعة (أ) الضرورية إلي المجموعة (ب) غير الضرورية ولكنها منتجة للقيمة، يتم التفكير في استخدام بعض الطرق والأساليب لإعادة هندسة العمليات الفنية وتحويل هذه الأنشطة إلي أنشطة غير مضيفة للقيمة أو غير مؤثرة علي القيمة التي يتم إنتاجها في المنتج وبالتالي يمكن تحويلها إلي المجموعة (د) تمهيدا للاستغناء عنها.

د . الإستراتيجية الرابعة: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (أ) إلي المجموعة (ج): تحليل الأنشطة الضرورية والمضيفة للقيمة بصفة مستمرة وإدخال التعديلات والتحسينات المستمرة عليها قد ينتج عنها وجود بعض الأنشطة غير المضيفة للقيمة وبالتالي يتم إعادة تصنيفها علي أساس أنها أنشطة ضرورية ولكنها غير مضيفة للقيمة ونقلها من المجموعة (أ) إلي المجموعة (ج).

هـ - الإستراتيجية الخامسة: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (ج) إلي المجموعة (د): باستمرار عمليات البحث والتحليل للأنشطة الضرورية وغير مضيفة للقيمة بصفة مستمرة قد ينتج عنها وجود جزء من هذه الأنشطة غير ضروري وغير مضيف للقيمة وبالتالي يتم نقلها وإعادة تصنيفها ضمن المجموعة (د) تمهيدا للتخلص منها وحذفها.

و - الإستراتيجية السادسة: التخلص من الأنشطة التي تقع في المجموعة (د): يجب أن يتم التخلص من الأنشطة التي تم تصنيفها داخل المجموعة (د) بسرعة وعلي قدر الإمكان لإيقاف نزيف الموارد التي يتم استهلاكها دون إضافة قيمة وتعتبر العملية السابقة بمثابة العملية المستمرة تتكرر مئات المرات بطريقة مستمرة من أجل البحث والتطوير لأداء أنشطة الشركة. يري الباحث أن التركيز علي التحسين المستمر في ظل التقدم التكنولوجي هو العامل الحاسم في تحديد أهمية الأنشطة ومدى مساهمتها في إضافة أو عدم إضافة القيمة، حيث أن بعض الأنشطة المضيفة للقيمة ستصبح غير ضرورية لذلك يجب التخلص منها بجعلها غير مؤثرة علي القيمة من خلال إجراء المزيد من التحسينات باستخدام أساليب معينة لإعادة تصميم المنتجات بالصورة التي يمكن معها استبعاد هذه الأنشطة وبالتالي يتم التخلص من التكاليف في كل مرحلة يتم فيها استبعاد تلك الأنشطة.

# الفصل الثاني

## مفهوم و تقنيات إدارة التكلفة

يتناول البحث في هذا الفصل مفهوم وأهمية وأهداف إدارة التكلفة بالإضافة الى التعرف على أهم التقنيات المستخدمة في إدارة التكلفة، وذلك من خلال المبحثين التاليين:

**المبحث الأول: مفهوم إدارة التكلفة**

**المبحث الثاني: تقنيات إدارة التكلفة**

## مفهوم إدارة التكلفة

تمهيد:

تعتبر التكاليف العامل الرئيس في اتخاذ القرارات، وأحد خطوات اتخاذ القرار هو مقارنة تكاليف البديل بتكاليف البدائل الأخرى، وأحد مشكلات تحقيق ذلك هو أن بعض التكاليف الخاصة بالبديل قد تكون غير ملائمة لاتخاذ القرار.<sup>(1)</sup>

لقد أوصى مجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بضرورة قيام محاسبة التكاليف بمجهودات أكبر لتوفير المعلومات التكاليفية اللازمة لمساعدة وترشيد إدارة المنظمة وتعظيم كفاءتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات المبرمجة وغير المبرمجة.<sup>(2)</sup>

ونسبة لعدم حدوث نوعاً من التوافق مع ما تفرزه بيئة الأعمال الحديثة من متغيرات مستجدة ومتلاحقة بفعل تزايد حدة المنافسة العالمية وبفعل ظهور تكنولوجيا الإنتاج الحديثة فضلاً عن ظهور مفهوم الجودة الشاملة كمدخل لتخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية، هذا بالإضافة إلى تبني منظمات الأعمال مفهوم الإدارة الإستراتيجية ومجموعة من الاستراتيجيات، ونتيجة لتلك التطورات أفرز الفكر المحاسبي مجموعة من الأدوات والمداخل التكاليفية المستجدة في محاسبة التكاليف.<sup>(3)</sup>

ولأن سعر بيع السلعة أو الخدمة يتحدد في ظل ظروف يصعب على المنشأة التحكم فيها، لذلك يصبح على الإدارة القيام بإدارة التكلفة بكفاءة بما يحقق ميزة تنافسية للمنشأة على أن يتم ذلك في إطار استراتيجي (إدارة التكلفة الإستراتيجية).<sup>(4)</sup>

وفي ظل التفكير الاستراتيجي يتم خلق قيمة نهائية أعظم للمستهلك، حيث يعتبر إضافة قيمة للمنتج النهائي هدفاً استراتيجياً يتم من خلال التكامل بين الأنشطة خلال دورة حياة المنتج بداية من مرحلة تصميم المنتج وحتى خدمات ما بعد البيع.

#### أولاً: المفاهيم والأفكار الإدارية الجديدة:

نتيجة التطورات المتلاحقة التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة في التقدم التكنولوجي، ومتطلبات العملاء وفي تنوع المنتجات وفي شدة المنافسة ظهرت أفكار إدارية جديدة تعتبر بمثابة أهداف وإرشادات لأنشطة المديرين حتى تستطيع شركاتهم أن تواجه المنافسة وتستمر في الأسواق، ومن هذه الأفكار ما يلي:<sup>(5)</sup>

1 الأولوية لإرضاء العميل: العميل هو المصدر الأساسي لإيرادات الشركة ويعد إرضائه من أهم مظاهر البيئة التنافسية الحديثة، حيث أصبحت الشركات مطالبة بتحسين مستويات الخدمة والمنتجات من حيث التكلفة، الجودة، والتسليم واختيار منتجات جديدة، وتلبية متطلبات العملاء.

(1) ري إتش جاريسون، نورين أريك، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002م)، ص 676  
(2) محمد عبد الفتاح العشاوي، محاسبة التكاليف - منظورين التقليدي والحديث، (عمان: دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 277  
(3) صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، (غزة، الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، دراسة ميدانية، غير منشورة، 2014م)، ص 22  
(4) صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية، (الرياض، جامعة الملك فيصل، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005م)، ص 90  
(5) حسين محمد عيسى، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، (مصر، جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والتجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2001م)، ص 18-19

- 2 عوامل النجاح الرئيسية: تتنافس الشركات في الوقت الحاضر على أربعة عوامل رئيسية وهي: (1)
- أ. الابتكار: ويقصد به استمرار الشركة في تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق وذلك بسبب زيادة شدة المنافسة، وسرعة التغير في أذواق ورغبات المستهلكين.
- ب. الوقت: ويؤثر الوقت على نجاح الشركة من عدة نواحي تشمل السرعة في تطوير وتقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق، والاستجابة في تلبية طلبات العملاء.
- ج. الجودة: ويقصد بها مدى توافق المنتجات والخدمات في المواصفات والأداء مع المعايير والمتطلبات المحددة لها مقدماً حيث يتطلع العميل الآن إلى جودة أعلى في المنتجات والخدمات.
- د. التكلفة: وهي من العوامل الحاسمة في تحديد الموقف التنافسي لمعظم الشركات.
- 3 سلسلة القيمة: هي مجموعة الوظائف المتتالية التي تضيف قيم، للمنتجات أو الخدمات، بداية من المواد الأولية وحتى الاستعمال النهائي للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل. (2)
- 4 التركيز المزدوج الداخلي/ الخارجي: يعمل المديرون في بيئتين وهما: البيئة الداخلية وتشمل النواحي المادية والبشرية والمعلوماتية في الشركة، وأما البيئة الخارجية فتشمل العملاء، والمنافسين، والموردين، والجهات المعنية.
- 5 التحسين المستمر: هو إجراء مقارنة بين أداء المنافسين الأفضل في السوق، وأيضا مقارنة المنتجات أو الخدمات مع أفضل مستويات الأداء في الشركة.

#### ثانياً: مفهوم إدارة التكلفة:

لقد ظهرت إدارة التكلفة لتتجاوز الهدف الذي يقوم عليه نظام محاسبة التكاليف التقليدي لتتجاوب مع التطورات الاقتصادية المتلاحقة ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بحدة المنافسة عن طريق تدعيم العلاقة مع العملاء والموردين وتخفيض التكاليف في المدى الطويل وال المدى القصير. (3)

حيث عرفت إدارة التكلفة بأنها عبارة عن مجموعة من الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل فضلاً عن الرقابة على التكاليف، وعرفت بأنها الأداء والجهد المبذول من قبل التنفيذيين وغيرهم في مجال إدخال وتضمين وربط الكلف منطقياً بوظيفتي التخطيط والرقابة وعلى المديين القصير الأجل والطويل الأجل. (1)

(1) صباح فوزي صالح، مرجع سابق، ص23

(2) فؤاد احمد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، (جامعة الملك سعود، كلية التجارة، مؤتمر سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 2010م)، ص137

(3) مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، (القاهرة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، رؤية إستراتيجية، الطبعة الثالثة، 2001م)، ص316

(1) رياض حمزة البكري، فائز نعيم، نظام الكلفة على أساس الأنشطة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 8، المجلد 3، 1996م)، ص216

يرى الباحث أن التعريفين أعلاه إنهما يتفقان في تحديد مفهوم إدارة التكلفة من حيث المدة الزمنية فكلاهما يركز على ربط الكلف بعملية التخطيط والرقابة وللمدى القصير والطويل، إلا إن التعريف الأول يركز على التنفيذين إما الثاني فيركز على المديرين.

ظهر مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ليحول الاتجاه التقليدي لرقابة وإدارة التكلفة إلي اتجاه لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي يحقق للمنشأة ميزة تنافسية تكاليفية ويحقق لها البقاء والاستمرار في الأسواق من خلال تحديد أهداف المنشأة طويلة الأجل ووضع الاستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف في ظل بيئة المنافسة الشديدة والإمكانيات الداخلية للمنشأة ثم تطبيق تلك الاستراتيجيات والرقابة عليها لضمان تنفيذها.<sup>(2)</sup> ويرى أحد الكتاب بأن إدارة التكلفة هي مجموعة الإجراءات المتخذة من قبل المدراء سعياً لتحقيق رضا الزبائن الى جانب تخفيض التكاليف ومراقبتها بصورة مستمرة.<sup>(3)</sup>

يطلق مصطلح إدارة التكلفة على وصف القرارات المتخذة من قبل المديرين لإشباع رغبات العملاء، مع العمل في الوقت نفسه على تخفيض ورقابة التكاليف وتتبع أهمية إدارة التكاليف من أنها قادرة على ضبط الجودة وراقبتها خلال فترات مالية متتالية، نظراً لأهمية الجودة وعرض المنتجات وطرحها في الأسواق وتقديم خدمات ما بعد البيع للعملاء، وأصبح مصطلح الإستراتيجية مستخدم من قبل المحاسبين والقائمين على إدارة التكلفة.<sup>(4)</sup>

عرفت إدارة الكلفة على أنها كافة المقاييس الرقابية التي تهدف الى التأثير على هياكل الكلفة وسلوك الكلفة على نحو مبكر، وبالشكل الذي يؤدي الى تقييم التكاليف ضمن سلسلة القيمة وتخطيطها وراقبتها وتقديرها. وعرفت على أنها وصف ممارسات الإدارة لخفض ورقابة التكلفة بشكل مستمر بهدف إرضاء زبائنها.<sup>(5)</sup> وعرفت بانها تحسين لكفاءة كلفة المنظمة من خلال فهم وإدارة الأسباب الحقيقية للتكاليف من أجل تحسين المظاهر الأخرى للأداء مثل النوعية والتسليم.<sup>(6)</sup>

يرى الباحث من خلال عرض التعريفات أعلاه إن إدارة الكلفة تتضمن التركيز على الموارد سواء كانت داخلية أم خارجية وكيفية توزيعها على طول سلسلة القيمة وتحديد الأنشطة وتقييم تكاليفها وراقبتها بالشكل الذي يحقق الكلفة المخفضة للوحدة وللزبون.

### ثالثاً: دوافع ظهور إدارة التكلفة:

تتمثل دوافع ظهور إدارة التكلفة في الآتي:<sup>(1)</sup>

(2) أشرف حسن علي، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية، (جامعة الإسكندرية، كلية التجارة،، دراسة استطلاعية، 2010م)، ص78

(3) Charles T. Horngren, ee. Al., **Cost Accounting: A managerial emphasis**, 9<sup>th</sup> ( edition, Prentice-Hall, inc., 1997), p991

(4) مكرم باسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، (المنصورة، المكتبة العصرية الجزء الأول، الطبعة الثالثة، 2001م)، ص 54

(5) Horngren F., **Cost accounting a managerial Emphasis**, (Prentice- Hall ,Inc. U S A, 1997, p3.

(6) Freeman T., **Transforming Cost Management into A Strategic Weapon**, (Accounting Review , Vol.

60 , No., 20 , 1998), PP.330-335

(1) Edward Blocher, et.al, **Cost Management: A strategic Emphasis**, McGraw Hill Co.1999, p 10

- 1 المنافسة الشديدة، والتطور التكنولوجي.
- 2 الاهتمام برضا الزبائن، وتلبية رغباتهم وحاجاتهم من السلع والخدمات المميزة.
- 3 بيئة التصنيع الحديثة، والإدارة الإستراتيجية.
- 4 التركيز على الجوانب الثقافية والبيئية.

#### رابعاً: أهمية إدارة التكلفة:

تكمن أهمية إدارة التكلفة في الآتي:<sup>(2)</sup>

- 1 توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المنظمة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية عن الكلف والإيرادات، أم غير مالية حول الإنتاجية والنوعية.
- 2 قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة الأساسية وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي بها يمكن تصور إستراتيجية المنظمة وتحسين أدائها مستقبلياً.
- 3 تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل والى جانب تحسين النوعية والرضا للزبائن والتوقيت الملائم للمعلومات من اجل المساعدة في اتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل.

يضيف الباحث أن إدارة التكلفة تساعد على إظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ورقابتها وقياس الأداء عن طريق متابعة الكلف من خلال استخدام العلاقات السببية بين الكلف والأنشطة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين فهم الأنشطة بما يساعد بمواصلة الإستراتيجيات التنظيمية.

#### خامساً: أهداف إدارة الكلفة:

هناك مجموعة من الأهداف الشاملة لإدارة الكلفة وهي:<sup>(3)</sup>

- 1 تصميم نظام فعال لإدارة الكلفة لكي يطابق البيئة الداخلية للمنظمة وهياكل الكلفة المحددة فيها.
- 2 تحديد أولويات استهلاك الموارد.
- 3 الاستجابة لمتطلبات الربح الضروري من خلال تنظيم العمل والعاملين وسلوكيات الصرف
- 4 وضع الإستراتيجية التنظيمية من خلال، الأهداف المرسومة.
- 5 تحديد كلفة الأنشطة الهامة، لتحديد كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة.
- 6 تحديد وتقويم الأنشطة الجديدة التي تستطيع تحسين الأداء المستقبلي.

#### سادساً: خصائص إدارة الكلفة:

تشتمل إدارة الكلفة على العديد من الخصائص منها:<sup>(1)</sup>

(2) عماد محمد كندوري، دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، غير منشورة، 2006م)، ص28

(3) Stenzel C., *Essential of Cost Management*, John Wiley & Sons, Inc., U. S. A, 2002), p8

1 تساعد في التعرف على كيفية استخدام الموارد فعلياً وأنها تحقق أو تتحرف عن أهداف وخطط الإدارة.  
2 تساعد في توزيع المصادر وتخصيصها بحيث تستطيع أن تخدم الأهداف الإستراتيجية للإدارة، وأن عدم تنفيذ عمليات الموازنة والتخطيط الاستراتيجي وعدم استخدام الموارد بالشكل المطلوب يؤدي الى الأنفاق الزائد.

3 تساعد في التحليل والبحث في المجالات المشكوك فيها للأداء المرتبط بزائن معينين وخطوط منتج وقطاعات سوق.

4 تساعد في الإشارة الى التوقعات الخاصة بأهداف الكلفة وتحدد الأفراد المسؤولين عن تحقيق تلك الأهداف.

#### سابعاً: استراتيجيات إدارة التكلفة:

لقد أفرزت البيئة الحديثة والمنافسة الدولية والإقليمية أدبيات إدارية واستراتيجيات ثلاثة وهي: (2)

1 إستراتيجية التركيز: تهدف هذه الإستراتيجية إلى التركيز على خط إنتاجي معين، أو زبون معين، أو سوق معين، أو قطاع معين.

2 إستراتيجية التمايز: تشمل هذه الإستراتيجية على مجموعة من الأنشطة التي تقوم بها الشركة بهدف إضافة ميزة على منتجاتها حتى تميزها عن غيرها من المنتجات المماثلة سواء في السعر أو الجودة أو التقنية.

3 إستراتيجية قيادة التكلفة: تعتمد هذه الإستراتيجية على قدرة الشركة على تقديم خدماتها ومنتجاتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنافسين دون المساس بجودتها، والعوامل المؤثرة في سلوك

#### ثامناً: المزايا التي تحققها استراتيجيات إدارة التكلفة:

تتمثل المزايا التي تحققها استراتيجيات إدارة التكلفة في الآتي: (3)

1 المزايا التي تحققها إستراتيجية التركيز:

أ. التمييز في الجودة، والتكلفة معاً، والتميز أيضاً في تقديم منتجات أو خدمات ذات مستوى جودة أفضل تشبع رغبات وحاجات المستهلكين

ب. تقديم تكاليف أقل للمنتج في القطاع المستهدف بالمقارنة بالمنافسين.

2 المزايا التي تحققها إستراتيجية التمييز:

أ. التمييز على أساس تقديم قيمة أكبر للعميل مقابل المبلغ المدفوع فيه.

(1) خولة شهاب نجم، بناء برنامج الفيچوال فوكس برو لإدارة الكلفة الإستراتيجية، (العراق، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2006)، ص52

(2) مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، (القاہرة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، رؤية إستراتيجية، الطبعة الثالثة، الجزء الأول، 2001م)، ص ص 118-119

(3) نبيل مرسي خليل، الإدارة الإستراتيجية: تكوين وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2003م)، ص، ( 236-

ب. التمييز على أساس الجودة، والخدمات، والتفوق الفني.

3 المزايا التي تحققها إستراتيجية قيادة التكلفة:

أ. تحتل موقعاً تنافسياً مرموقاً يمكنها من مواجهة أي هجوم، ويمكنها استخدام تخفيضات الأسعار كسلاح ضد سلع بديلة تنتجها مؤسسات أخرى.

ب. تتمتع بحصانة ضد الموردين والعملاء حيث لا يمكن المساومة على تخفيض الأسعار.<sup>(1)</sup>

وأشار أحد الكتاب إلى ضرورة إعادة النظر في أهداف أنظمة محاسبة التكاليف المتعارف عليها وترتيب أولوياتها، كما ينبغي تبني أهداف إستراتيجية جديدة تلبي احتياجات العملاء وتتلاءم مع متغيرات البيئة الحديثة، وهذه الأهداف هي:<sup>(2)</sup>

أ. اعتبار هدف خفض التكلفة من أهم الأهداف الإستراتيجية لنظام التكاليف، حيث إن ذلك يساهم بفاعلية في تدعيم القدرة التنافسية للشركة، مع الاهتمام بقياس وتحليل تكاليف الجودة والإفصاح عنها.

ب. ينبغي توجيه الاهتمام نحو خدمة العملاء من خلال تقديم السلع المطلوبة بالمواصفات والخصائص وبالسعر الذي يناسبهم، مع توفير خدمات ما بعد البيع.

ج. يتعين أن يكون أحد الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف هو توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لاتخاذ القرارات الادارية الإستراتيجية وقياس وتقييم أداء المشروع.<sup>(3)</sup>

لقد أصبحت الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة تشكل المحور الرئيسي في تطورات المحاسبة الإدارية والتي تطورت مع تطور بيئة التصنيع الحديثة، ولقد حققت نجاحات كبيرة في الدول الصناعية الكبرى وخاصة اليابان، ومن أهم استخداماتها تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين جودة المنتجات وعمليات الإنتاج. حيث تركز أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على عملية قياس التكاليف في مرحلة الإنتاج فقط، وتتجاهل كافة التكاليف التي تسبق هذه المرحلة مثل تكاليف البحوث والتطوير والتخطيط والتصميم وتمثل هذه التكاليف نسبة كبيرة من إجمالي تكلفة دورة حياة المنتج.<sup>(4)</sup> وضرورة توسيع نطاق قياس التكاليف والاهتمام بها ليشمل كافة التكاليف خلال دورة حياة المنتج في مراحلها المختلفة

بدءً من مرحلة البحوث والتطوير وانتهاءً بمرحلة خدمات ما بعد البيع.<sup>(1)</sup>

**تاسعا: أوجه الخلاف بين المدخل التقليدي لإدارة التكلفة وإدارة التكلفة الإستراتيجية:**

(1) عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية، ( جامعة أسيوط، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الرابع والثلاثون 2010) ص 125

(2) أحمد يوسف محمود عبد الرحمن، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة، (الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2004م)، ص 89

(3) خالد غازي التمي، الأثر التتابعي للتوجه لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية، (جامعة حلب، كلية الاقتصاد، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، 2008م)، ص 2

(4) أحمد يوسف محمود عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 78

(1) أبو شنب، شادي صبحي، تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في شركات الصناعية، (غزة، الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2008م)، ص 54

1 إن نظام التكاليف المعيارية يسمح بوجود نسبة مسموحات طبيعية لكل من المخلفات والتالف وإعادة التصنيع، وبالتالي فإن الإنتاج الجيد والسليم يتحمل بتكلفة التالف والمسموح به، أما المدخل الحديث لإدارة التكلفة في ظل تطبيق إدارة الجودة الشاملة؛ فإنه يحدد المعايير على أساس أن نسبة الإنتاج المعيب تبلغ صفراً.<sup>(2)</sup>

2 إن إدارة التكلفة التقليدية تسمح باستيعاب الطاقة الكلية للتكاليف غير المباشرة ومن ثم عدم تجنب انحرافات الحجم غير المرغوب فيها، مما يؤثر على التكلفة في جميع المجالات ويتم التركيز على وقت الإنتاج بغض النظر عن ما إذا كان هذا الإنتاج مطابقاً أم غير مطابق للمواصفات المعيارية وبالتالي سيؤثر على المستوى المتميز للجودة. وخلاف ذلك فإن عملية استيعاب التكاليف غير المباشرة ليست الهدف وبالتالي فإن تحليل الانحرافات أصبحت قليلة الأهمية في ظل إدارة التكلفة الحديثة.

3 من حيث الهدف، يهدف المدخل التقليدي إلى الوصول للهدف وعدم تجاوزه بينما المدخل الحديث يهدف إلى التحسين والتطوير لتخفيض التكاليف وتقديم منتجات مختلفة ومتميزة.

4 من حيث تحليل التكاليف، المدخل التقليدي لا يسمح بتحليل تكاليف الجودة، أما المدخل الحديث يسمح بتحليل تكاليف الجودة.<sup>(3)</sup>

5 المدخل التقليدي يركز على انحراف السعر والسعي وراء العروض المنخفضة الأسعار دون الجودة بينما المدخل الحديث يركز على الأثر الكلي لعملية التوريد وعلى تخفيض إجمالي تكلفة المواد المشتراه وبجودة مرتفعة.

6 أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تختلف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية، فهي تهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات والمنتجات في تحقيق إستراتيجية المنظمة وتعتمد على تحليل عوامل تمثل البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنظمة وأي أنها تهتم بعنصر المنافسة، وتتميز أيضاً بالنظرة الإستراتيجية للتكاليف على ثلاثة أنماط من التحليل وهي تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي، وتحليل مسببات التكلفة.<sup>(4)</sup>

7 لا يركز المدخل التقليدي لإدارة التكلفة على المقاييس غير المالية عند قياس وتقييم الأداء مثل مقاييس أداء العملاء ومقاييس رضا العملاء، بينما المدخل الحديث لإدارة التكلفة يركز على المقاييس غير المالية على نطاق واسع.<sup>(1)</sup>

(2) د. فؤاد احمد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، (جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، بحث مقدم للدوة الثانية عشر لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، 18-19 مايو 2010م)، ص ص 15-19  
(3) صباح فوزي صالح، مرجع سابق، ص ص 30-31

(4) محمد حسن عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، (مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو 2005م)، ص 20  
(1) إبراهيم شكري جرجس، إستراتيجية الجودة الشاملة وعلاقتها بخفض التكاليف، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، دراسة تطبيقية على إحدى المنشآت الإنتاجية في سلطنة عمان، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، 1993م)، ص 78

وأكد أحد الكتاب على ضرورة تحول نظام محاسبة التكاليف الاستراتيجي من القرارات لإدارة التكاليف وفقاً لما يلي: (2)

1 عدم قدرة النظام على الاستجابة لمتطلبات وحاجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية التي أصبح يشترط فيها أن تكون معلومات كمية، مالية، نوعية أكثر تفصيلاً ودقة.

2 يعتبر نظام محاسبة التكاليف ذو توجه داخلي ( يهتم بالبيئة الداخلية على حساب البيئة الخارجية). وبالتالي يختلف سياق إدارة التكلفة الإستراتيجية عن المحاسبة الإدارية.

3 لا يخدم نظام محاسبة التكاليف التقليدي أغراض التحليل الاستراتيجي وذلك لأنه يعتمد في تفسير سلوك التكاليف على متغير أساسي وهو حجم النشاط، بينما تعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكاليف أن التكلفة هي دالة للخيارات الإستراتيجية للمؤسسة. (3)

4 ينظر نظام محاسبة التكاليف التقليدي إلى إدارات المؤسسة على إنها وحدات مستقلة عن بعضها البعض، بمعنى إنها تهمل العلاقات والروابط بين وحدات المؤسسة من جهة وبين عملاء المؤسسة ومورديها من جهة أخرى، وهو أمر لا يتماشى مع النظرة الإستراتيجية الشاملة.

كما يبين أحد الكتاب أهم أوجه الاختلاف بين المنهج التقليدي للتكلفة والمنهج الحديث المتمثل في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة كما يلي: (4)

1 يهدف المنهج التقليدي للتكلفة الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف في كافة الأنشطة، في حين تهدف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بتحقيق سياسة الخلو التام من العيوب.

2 تحليل التباين في المنهج التقليدي للتكلفة قائم على السعر والحجم، بينما تهتم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالموارد الذي يمكن الوثوق به من حيث (الموعد، الكمية، الجودة، الشراء الفوري).

3 يشدد المنهج التقليدي على المقاييس المالية بينما المنهج الحديث يركز على المقاييس غير المالية.

4 لا يتتبع المنهج التقليدي مدى قبول العميل للمنتج ولكن منهج الإدارة الإستراتيجية للتكلفة يركز على

التحسين المستمر لمواكبة تحقيق الرضا. وليس هناك قياس وتحليل لتكاليف الجودة في المنهج التقليدي

للتكلفة، بينما تعتبر تكاليف الجودة بمثابة أداة تشخيصية ورقابية لإدارة المنشأة. (1)

الشكل التالي رقم (1/1/2) يوضح الاختلافات بين إدارة التكلفة الإستراتيجية وبين إدارة التكلفة التقليدية:

### شكل رقم (1/1/2)

(2) ذوايدي مهيدوي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، (الجزائر، سطيف، جامعة فرحات عباس، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد التاسع، 2009م)، ص ص 205-206

(3) Shank, J. K., **Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles?**, (Journal of Management Accounting Research, Vol. 1, No. 1, 1989), pp. 50

(4) Cooper, R. **When Lean Enterprises Collide, Target Costing**, (Harvard Business School Press, Boston, 1995), p68

(1) عفاف مبارك محمد علي، دورة نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، (القاهرة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 27، العدد الثاني، 2003م)، ص 68

## الاختلافات بين إدارة التكلفة الإستراتيجية وبين إدارة التكلفة التقليدية

وجه المقارنة	إدارة التكلفة الإستراتيجية	إدارة التكلفة التقليدية
الهدف	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية	قياس التكاليف الفعلي ومقارنتها بالتكاليف المعيارية
النطاق	تحليل عوامل داخل وخارج المنظمة	تحليل عوامل داخل المنظمة فقط
طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية وغير مالية	مالية بالدرجة الأولى
التوجه	استراتيجي طويل الأجل	تشغيلي قصير الأجل
العلاقة مع المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة
أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية

المصدر: عفاف مبارك محمد علي، دورة نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 27، العدد الثاني، القاهرة، 2003م، ص68

### عاشرا: الآثار المحاسبية لإدارة التكاليف:

إن الاستمرار في استخدام الطريقة التقليدية في حساب التكاليف في ظل التوسع في الاهتمام بالمراكز الخدمية وانخفاض نسبة استخدام التكاليف المباشرة قياساً بإجمالي التكاليف بسبب التطور الكبير في المكنة والتقدم السريع الذي شهده علم الحاسوب والذي دخل كل مجالات المصنع لم يعد يؤمن للإدارة ما تحتاجه من بيانات يمكن استخدامها بفاعلية لاتخاذ قرارات المنافسة نظراً لقصوره في دقة تحميل التكاليف غير المباشرة لاعتماده كثيراً على التقدير الشخصي هذا إضافة إلى ازدياد تعقيد تطبيق هذا النظام كلما تنوعت التكاليف غير المباشرة. كل هذا كان دافعاً بالمهتمين التحول إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لما يوفره من دقة وسرعة في حساب التكاليف والتي تعتبر من العوامل المهمة في مساعدة الشركة ليس فقط بإعداد تقارير التكاليف بل وحتى في إعادة النظر بتسعير منتجاتها وربط هذه الأسعار بحجم الطلب والمنافسة.<sup>(1)</sup>

(1) Kaplan .R. S and Atkinson, A. A., **Advanced Management Accounting** (Prentice hall, Upper Saddle River, New Jersey, 1998), p107

إن المحاسبة عن تكاليف الجودة ومحاولة ترشيدها والإفصاح عنها احتلت مركز الصدارة في الكثير من المحاولات التي ركز عليها المحاسبون، وأخذت جهداً كبيراً تأثراً بنتائج الجهود الهندسية التي قدمها المهندسون. إن مهندسي التصميم ينظرون إلى عملهم كأبداع يجب أن يكون بمنأى عن قيود حسابات التكاليف، ومهمة المحاسب هي السعي لوضع الحلول الوسط لتخفيض التكلفة فيما بعد. أما مهندسي الإنتاج فإن مهمتهم تنفيذ أي تصميم يقدم إليهم في ضوء التغييرات وذلك للارتقاء بأعمالهم من مجرد الإبداع فقط إلى الإبداع في ظل سياسة خفض التكلفة، لذلك فإن دور المعلومات المحاسبية في مرحلة التصميم لا بد وأن يتوجه للوفاء بمتطلبات العملاء، والسيطرة على التكاليف بدءاً من مرحلة التصميم خلافاً للمدخل التقليدي لإدارة التكلفة الذي يبدأ بتحديد متطلبات الإنتاج ثم تصميم المنتج، وتصميم عمليات الإنتاج، وتقدير التكاليف، المفاضلة بين قرارات الشراء أو التصنيع لمكونات المنتج، ومن ثم تقدير تكلفة توريد المستلزمات السلعية والخدمية المطلوبة.<sup>(2)</sup>

يرى الباحث أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تعد من أحدث نظم إدارة التكلفة التي تقوم أساساً على معالجة عيوب النظم التقليدية للتكلفة ومعالجة أوجه قصورها لجعلها تتماشى مع متطلبات عصر التكنولوجيا والسرعة والإتقان والتطور الهائل.

#### حادي عشر: أدوات إدارة التكلفة:

تتمثل أدوات إدارة التكلفة في الآتي:<sup>(3)</sup>

- 1 تكلفة أدق و بالتالي قرارات إدارية أكثر دقة.
  - 2 معالجة نقاط الاختناق لتحقيق توازن خطوط الإنتاج بالمصنع.
  - 3 الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة مما يؤدي الى دعم القرارات الإدارية عند كل المستويات.
  - 4 خفض تكاليف مرحلة التصميم والتأكيد على جودة المنتج في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية للمنشأة في ضوء السعر التنافسي.
  - 5 تخفيض المخزون وحل المشاكل التي ظهرت أمام الإدارة خفض التكاليف في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة مما يؤثر بالإيجاب على الربحية.
  - 6 ضمان تحقيق مستويات أعلى لجودة النظم والعمليات والمنتج النهائي لتحقيق حصة أكبر في السوق.<sup>(1)</sup>
- يرى الباحث أن تكامل أدوات إدارة التكلفة بجميع مستوياتها بجانب التطبيق الفعال لجميع هذه الأدوات سيساعد إدارة المنشأة في تحقيق أهدافها ويضمن للمنشأة الاستمرار في سوق العمل.

<sup>(2)</sup> Smith, Peter Vincent, **Cost Engineering**, (The International Cost Engineering Council and the Global Demand for Cost Engineers, Vol. 50, No. 7, 2008), pp. 26-27

<sup>(3)</sup> محمد شحاتة خطاب، التكامـل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، (الرياض، إطار مقترح: دراسة نظرية ميدانية، ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، 18-19 مايو 2010م)، ص7

<sup>(1)</sup> محمد شحاتة خطاب، المرجع السابق، ص7

## المبحث الثاني تقنيات إدارة التكلفة

**تمهيد:**

كان للثورة التقنية وبيئة التصنيع الحديثة أثرها البالغ على تطور محاسبة التكاليف متمثلاً بالمستجدات الحديثة في محاسبة التكاليف وخصوصاً ما يتعلق بتقنيات إدارة التكلفة (كنظام الإنتاج في الوقت المحدد، نظام الومضة المرتدة، إدارة الجودة الشاملة، التكلفة والإدارة والموازنة على أساس الأنشطة، التحسين المستمر،

التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، المقارنة المرجعية، نظرية القيود وبطاقة الأداء المتوازن)، حيث استطاعت محاسبة التكاليف توظيف هذه التقنيات لخدمة منظمات الأعمال خاصة بعد انتشار استخدام المكننة المتطورة والمسيطر عليها إلكترونياً واستخدام نظم تصنيعية مرنة ومتكاملة وصولاً إلى المصنع المؤتمت، الأمر جعل بيئة التصنيع الحديثة تؤثر على محاسبة التكاليف بالشكل الذي جعلها تستجيب بتوظيف العديد من تقنيات إدارة التكلفة كمستجدات حديثة.

### أولاً: تقنية الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

تعتبر تقنية الإنتاج في الوقت المحدد بمثابة ثورة في إدارة المخزون وإدارة التكلفة من خلال الفلسفة التي تقوم عليها هذه التقنية والمتمثلة بالحصول على المواد الخام في الوقت المحدد تماماً من الموردين طبقاً للجدول الزمنية للبرامج الإنتاجية.<sup>(1)</sup>

عرفت تقنية الإنتاج في الوقت المحدد بأنها فلسفة شاملة لإدارة المخزون تركز على سياسات وإجراءات و مواقف من قبل المدراء ينتج عنها الإنتاج الكفاء لسلع عالية الجودة مع المحافظة على ادنى مستوى ممكن من المخزون.

وكذلك عرفت تقنية الإنتاج في الوقت المحدد بأنها ذلك النظام الذي يعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال الإزالة بقدر الإمكان تأخيرات الإنتاج والمخزون، أي انه يسعى من اجل التخلص من الضياع في المواد خلال العملية الإنتاجية ابتداءً من التصميم إلى حين تسليمه إلى الزبون.<sup>(2)</sup> كما عرفت تقنية الإنتاج في الوقت المحدد بأنها تقنية تقوم على أساس استبعاد كل أنواع المخزون وتخفيض وقت الانتظار باعتبارها أنشطة لا تضيف قيمة، ويتم ذلك في ظل هذه التقنية اعتبار طلب الزبون للمنتج بمثابة نقطة الانطلاق لكافة العمليات الصناعية التي تتحرك فوراً في تتابع عكسي يبدأ من طلب الزبون مروراً بكافة العمليات على طول خط الإنتاج وصولاً إلى طلب توريد المواد الخام على الطرف الآخر من العمليات.<sup>(1)</sup>

يتضح للباحث من ذلك أن تقنية الإنتاج في الوقت المحدد من الناحية النظرية تستبعد الحاجة إلى وجود مخزون سلعي وذلك لأن الإنتاج لا يحدث ما لم يتم التأكد مسبقاً بأنه سوف يباع وهذا ما يتطلب موردين موثوق فيهم يوفرون الخامات بالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد تماماً. أما المنافع المتحققة من تقنية الإنتاج في الوقت المحدد فهي:<sup>(2)</sup>

(1) Wayne J. Morse, et. al., **Management Accounting: A strategic approach**, 3<sup>th</sup> ( edition, Thompson, South – Western, USA, 2003), p341

(2) رياض حمزة البكري، محمد عاصم إسماعيل، العلاقة بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومفهوم السيطرة النوعية الشاملة وتأثيرهما على تخفيض التكاليف وتحسين النوعية للمنتج، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 28، المجلد 8، 2001م)، ص 205

(1) رشيد الجمال، ناصر نور الدين، إدارة التكلفة للأغراض القياس والتخطيط والرقابة، (القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2005م)، ص 167

(2) Jerry J. Weygandt, et. al., **Accounting principles**, 6<sup>th</sup> ( edition, John Wiley and Sons, Inc., 2002, UK), p159

- 1 تخفيض الأموال اللامحدود أو إلغاؤها .
  - 2 تخفيض التالف وبالتالي تخفيض تكاليف التالف .
  - 3 تعزيز جودة المنتج (من خلال إدارة الجودة الشاملة).
  - 4 تخفيض تكاليف إعادة التصنيع أو إلغاؤها .
  - 5 توفير في تكاليف الإنتاج من خلال تطوير تدفق السلع خلال العمليات.
- وتتحقق تلك المنافع انطلاقاً من المقومات الواجب توافرها في تقنية الإنتاج في الوقت المحدد والتي تتمثل في الآتي: (3)

- 1 تنظيم المصنع في صورة خلايا تصنيع مرنة.
  - 2 توفير عمال متعددي المهارات.
  - 3 إدارة الجودة الشاملة.
  - 4 تخفيض فترة الانتظار.
  - 5 توافر علاقات قوية مع الموردين.
- ونظراً لطبيعة تقنية الإنتاج في الوقت المحدد فإن هناك مديلاً بدلاً لتتبع تدفق التكلفة والذي يطلق عليه تقنية الومضة المرتدة.

### ثانياً: تقنية الومضة المرتدة (Back Flash costing (BFC

أن من نتائج تطبيق تقنية الإنتاج في الوقت المحدد هو تبسيط نظام المحاسبة عن تكلفة المنتج باستخدام طريقة التدفق العكسي للتكلفة أو ما يسمى (بنظام الومضة المرتدة).<sup>(4)</sup> وعرفت هذه التقنية بأنها نظام قياس التكلفة الذي يتم فيه تأجيل تسجيل ما يطرأ على حالة المنتج إلى إن يصبح منتجاً تاماً أو إلى إن يتم بيع المنتجات، أي عدم تسجيل تغيير المواد الخام وتحولها إلى إنتاج تحت التشغيل.

وهذا يعني انه في ظل تقنية الومضة المرتدة يتم اللجوء إلى تأجيل تسجيل القيود المحاسبية لتحميل الإنتاج بتكلفته الصناعية إلى النقطة التي يصبح فيها منتجاً تاماً أو ربما نقطة البيع. يتضح للباحث من ذلك أن نظام التسجيل العكسي للتكلفة يعتبر استجابة من محاسبة التكاليف لتقنية إدارة المخزون وإدارة تكلفة المخزون والمتمثلة بتقنية الإنتاج في الوقت المحدد. إن أهم سمات نظام التدفق العكسي للتكلفة تم تحديدها بالآتي:<sup>(1)</sup>

- 1 تأجيل إثبات التغييرات التي تحدث على المنتج حتى يصبح منتجاً تاماً.
- 2 استبعاد وجود حسابات مستقلة للمواد والإنتاج تحت التشغيل.

(3) رشيد الجمال، ناصر نور الدين، مرجع سابق، ص 169

(4) رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الطبعة الأولى، (بيروت: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2000م)، ص 70

(1) عبد الحي عبد الحي مرعي، وآخرون، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات، (القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2003م)، ص 367

3 دمج العمل المباشر (لاعتباره في ظل بيئة التصنيع الحديثة قليل القيمة نسبياً) مع التكلفة الإضافية بحيث يطلق على مجموعهما مصطلح تكاليف التحويل.

### ثالثاً: تقنية إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management :

في ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح تحقيق الجودة ليس مكلفاً وإنما المكلف هو عدم تحقيقها، لذلك أصبحت الجودة ضرورية ويجب توافرها في أي شركة ترغب بتحقيق أهداف النمو والتوازن والاستقرار في السوق، بحيث أصبحت تقنية إدارة الجودة الشاملة إحدى الأولويات الإستراتيجية لتحقيق المزايا التنافسية للشركة لذلك أصبحت هذه التقنية مصب اهتمام الباحثين والمفكرين في الوقت الحاضر لأنها لم تعد تقتصر على جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدم إلى الزبائن فحسب بل امتدت الجودة لتشمل الهياكل التنظيمية والعمليات والنظم والإجراءات والموارد البشرية لذلك فقد عرفت تقنية إدارة الجودة الشاملة بأنها عملية التحسين المستمر والتي تبحث عن الفرص لزيادة رضا المستهلك من خلال تحديد وحل المشاكل التي تقيد الأداء الحالي.<sup>(2)</sup> وعرفت أيضاً بأنها مدخل فكري وثقافي لضمان جودة الشركة في جميع مراحلها بدءاً من المواصفات التي تعنى بمتطلبات الزبون مروراً بالتصميم والعمليات الإنتاجية والمراحل اللاحقة وتعتمد على تكامل جميع الأنشطة ويشترك في ممارستها جميع العاملين وفي مقدمتها الإدارة العليا التي تقود إلى التحسين المستمر للمنتجات.<sup>(3)</sup>

بذلك فإن مفهوم تقنية إدارة الجودة الشاملة لا يقتصر على ضبط الجودة بل يتعداها إلى القيام بعقد لقاءات دورية لكافة المسؤولين كل فترة زمنية قصيرة متفق عليها لتبادل الآراء والاقتراحات حول الحلول المناسبة لمشاكل الجودة والبحث عن فرص إجراء التحسينات المستمرة في مستوى الجودة بالإضافة إلى إشراك الجهات التنفيذية (العاملين) في تلك العملية.<sup>(1)</sup>

يرى الباحث أن تحقيق جودة شاملة على جميع المستويات تحقق رضا الزبائن ومن ثم الحصول على ميزة تنافسية بها تتحقق مبيعات أكثر ومن ثم تخفيضاً للتكاليف وصولاً إلى عائد أكبر.

كما يلاحظ الباحث وجود علاقة تكامل وترابط بين تقنيات الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة وذلك من خلال:

أ. تعتبر تقنية الومضة المرتدة استجابة محاسبة التكاليف لتقنية الإنتاج في الوقت المحدد فالتقنيتين تتكاملان في تحقيق أهداف تقنية الإنتاج في الوقت المحدد.

(2) سليمان سند سبع الأسبوع، استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة دراسة نظرية وتطبيقية في شركة مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والإلكترونية الثقيلة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، 2000م)، ص38

(3) داود سالم الدباغ، متطلبات إدارة الجودة وأثرها في إبعاد ومستوى إستراتيجية الإنتاج والعمليات، (الموصل:جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2002م)، ص4

(1) مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، الطبعة الثالثة، (القاهرة: المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001م) ص78

ب. من المقومات الأساسية لتقنية الإنتاج في الوقت المحدد هو تقنية إدارة الجودة الشاملة واعتبارها أمراً جوهرياً فيها، وذلك لأن إدارة الجودة الشاملة تسعى للارتقاء بالجودة على مستوى المنظمة ككل وليس للمنتج فقط.

ج. من (أ) و (ب) أعلاه نجد إن تقنيات الإنتاج في الوقت المحدد و الومضة المرتردة وإدارة الجودة الشاملة تتكامل من حيث آلية التنفيذ وتترابط من حيث تحقيق الأهداف.

### رابعاً: تقنية التكلفة على أساس الأنشطة (Activity Based Costing (ABC

تلبية لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة وما تستدعيه من تعديلات جوهرية في الأنظمة الإدارية والمحاسبية ظهر نظام التكلفة على أساس الأنشطة كأسلوب يعتمد على فلسفة تكاليفية جديدة تتلافى جوانب القصور في أنظمة التكاليف التقليدية وتواكب بيئة التصنيع الحديثة وما تفرضه من متطلبات بما يسهم في الارتقاء بحاسبة التكاليف إلى المستوى الذي ينبغي إن تقوم به في ظل تلك التطورات والتقانات الإنتاجية المتزايدة. وقد تعددت الآراء والكتابات حول فلسفة التكلفة على أساس الأنشطة، فعرفت بأنها نظام المعلومات الذي يكشف ويوضح بنية الكلف والربحية للمنتجات أو الخدمات.<sup>(2)</sup>

وكذلك عرفت بأنها نظام يفترض التدفقات النقدية الخارجة تكون للحصول على تجهيزات الموارد والتي تستهلك فيما بعد بواسطة الأنشطة، بمعنى أن الأنشطة تسبب الكلف وإن المنتجات أو الخدمات تحقق الطلب على الأنشطة.<sup>(3)</sup> كما عرفت بأنها النظام الذي يقوم أولاً بتجميع الكلف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنظمة ثم يخصص كلف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الأهداف الأخرى التي تسبب الأنشطة.<sup>(4)</sup>

بذلك يتضح أن تقنية التكلفة على أساس الأنشطة تقوم على أساس التركيز على الأنشطة باعتبار أن الأنشطة لها غرض معين، حيث يتم تجميع كلف الأنشطة على شكل مجموعات تسمى مجموعات الكلف وذلك عن طريق موجهاً الكلف بحيث يكون موجهاً كلفة لكل نشاط ومن ثم تخصيص كلف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وفقاً لمسببات التكلفة بالاعتماد على معيار السبب / الأثر الذي يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من العدالة في تخصيص التكاليف وأكبر قدر من الدقة في التخصيص.<sup>(1)</sup>

إن تقنية التكلفة على أساس الأنشطة تقوم على أساس أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة وفي ظل ظروف التحسين المستمر بهدف تخفيض التكاليف فإن هذا يتطلب تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتميئتها وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على التخلص منها،

(2) Yair M. Babad, Bala W. Balachandran, **Cost Driver optimization in activity based costing**, (the accounting review, July 1993), p563

(3) Colin Drury, **Management and Cost Accounting**, 5<sup>th</sup> (edition, Thamson , United States, 2000), p296

(4) Gorge Foster, et. al., **Cost accounting: a managerial emphasis**, 10<sup>th</sup> (edition, Prentice-Hall international, Inc., New Jersey, U.S.A., 2000), p140

الأمر الذي يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض الكلف نتيجة رفع مستوى كفاءة الأداء لتلك الأنشطة التي تضيف قيمة. وهنا يكون ضرورياً التعرف على مفهوم الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك كآتي:<sup>(2)</sup>

1 الأنشطة التي تضيف قيمة تعرف بأنها (تلك الأنشطة التي يكون المستهلك مستعداً لدفع مقابل عنها و أن هذا النشاط إذا ما الغي فإنه سوف يخفض الخدمة المقدمة من المنتج على المدى البعيد أو القصير).

2 أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة ( فإنها الأنشطة التي بالإمكان استبعادها وتقليص تكاليفها دون تخفيض الخدمات التي تقدمها المنتجات للمستهلك ويكون المستهلك غير مستعداً لدفع مقابل عنها ).

وجميع ذلك يتطلب مصدر معلومات دائم عن تكاليف الأنشطة من خلال أسلوب معاصر يسمى بسلسلة القيمة وتربط أنشطة إنشاء وتوليد القيمة في كل الطرق ابتداء من مصادر الحصول على المواد من مهزي العناصر وصولاً إلى المستخدم النهائي للمنتج أو الخدمة المسلمة للزبون.<sup>(3)</sup>

تم تحديد إجراءات عمل تقنية التكلفة على أساس الأنشطة في الآتي:<sup>(4)</sup>

1 تحديد وتصنيف الأنشطة الرئيسية الداخلة في تصنيع منتجات معينة وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد مجوعات كلف مناسبة للنشاط.

2 تحديد موجبات الكلف لكل نشاط.

3 حساب معدل التكلفة غير المباشرة لكل موجهة تكلفة.

4 تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مجمع تكلفة نشاط على المنتجات وباستخدام معدلات كلف النشاط غير المباشرة لكل موجهة تكلفة.

#### خامساً: تقنية الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) Activity Based Management:

نتيجة لظهور تقنية التكلفة على أساس الأنشطة والتي ارتكزت على دراسة وتحليل الأنشطة فقد ظهر توجه واهتمام كبير حول تطويع معلومات نظام التكلفة على أساس الأنشطة حول الأنشطة في خدمة الإدارة وإدارة الكلفة وظهرت تقنية الإدارة على أساس الأنشطة حيث عرفت هذه التقنية بأنها أسلوب يعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق الاستعانة بمعلومات التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح.<sup>(1)</sup>

<sup>(2)</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، الإدارة على أساس الأنشطة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 27، المجلد 8، 2001م)، ص354

<sup>(3)</sup> Colin Drury, Op. Cit., p904

<sup>(4)</sup> Jerry J. Weygandt, et. al., p144

<sup>(1)</sup> مكرم عبد المسيح باسيلي،، مرجع سابق، ص313

كذلك عرفت بأنها القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات التكلفة على أساس النشاط لتحقيق رضا الزبون وتحسين الربحية وان هذه القرارات تتضمن التسعير وتشكيلة المنتجات وخفض الكلف، وقرارات تصميم المنتج وتحسين عملية الإنتاج<sup>(2)</sup>.

يرى الباحث مما سبق أن الإدارة على أساس الأنشطة تسعى لإدارة الأنشطة وإدارة كلف تلك الأنشطة عن طريق معلومات الأنشطة المالية وغير المالية، وأن اعتماد الإدارة على أساس الأنشطة على معلومات التكلفة على أساس الأنشطة يظهر الارتباط الوثيق بينهما لاعتماد الأول على معلومات الثاني في تطوير القيمة والذي يتم من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

تم تحديد الهدف الأساسي لتقنية الإدارة على أساس الأنشطة وهو تحديد واستبعاد الأنشطة التي إما إن تكون:<sup>(3)</sup>

1 غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها.

2 ضرورية لكنها غير ذات كفاءة وقابلة للتحسين.

يرى الباحث من الهدف أعلاه أن الأنشطة التي لا تضيف قيمة هي سبب وجود التكاليف التي لا تضيف قيمة و هي التكاليف التي يمكن حذفها دون الإخلال بنوعية المنتج وكفاءة الأداء.

#### سادسا: تقنية الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) Activity Based Balance:

بيئة التصنيع الحديثة ودخول الأتمتة في العمليات الإنتاجية أدى إلي تزايد الاهتمام بالتكاليف غير المباشرة وعلى وجه الخصوص الجزء الثابت منها بالنسبة إلى مجموع تكاليف الإنتاج، ونتيجة للانتقادات التي وجهت إلى الموازنات التخطيطية التقليدية ظهر مفهوم جديد هو الموازنة على أساس الأنشطة. والتي تم تنفيذها عندما تطبق المنظمة تقنية التكلفة على أساس الأنشطة وذلك باستخدام معلومات التكلفة على أساس الأنشطة، حيث توصف تقنية الموازنة على أساس الأنشطة بأنها نظام تكلفة على أساس الأنشطة حيث يكون هدف إعداد الموازنة على أساس الأنشطة هو تجهيز الموارد المطلوبة فقط لتلبية الإنتاج وحجم المبيعات الموجودة في الموازنة.<sup>(1)</sup> كما عرفت تقنية الموازنة على أساس الأنشطة بأنها أسلوب لإعداد الموازنة يستخدم هرم كلفة النشاط لوضع موازنة المدخلات المادية والتكاليف كدالة للنشاط المخطط وتكون متشابهة لطريقة (المخرجات / المدخلات) لإعداد الموازنات حيث تكون المدخلات المادية والتكاليف موضوعة في الموازنة كدالة للنشاط المخطط.<sup>(2)</sup>

<sup>(2)</sup> Sirkant M. Datar, et. al., **cost accounting: a managerial emphasis**, 11<sup>th</sup> (edition, Prentice-Hall international, Inc., New Jersey, U.S.A. 2003), p148

<sup>(3)</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص354

<sup>(1)</sup> ندى عبد الرزاق سليمان أغا، مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل، (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2006م)، ص 24

<sup>(2)</sup> Wayne J. Morse, et. al., p619

وعرفت الموازنة على أساس الأنشطة بأنها أسلوب يركز على تكاليف الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات والخدمات.<sup>(3)</sup>

فالموازنة على أساس الأنشطة تجعل أنشطة التكاليف الثابتة كمتغيرة في الأجل المتوسط الى الطويل حيث يستخدم مصطلح (التكلفة الملتزم بها) لان المدراء كانوا قد التزموا بتجهيز الموارد مسبقاً وسوف لا يغيرون تجهيزهم في الأجل القصير بسبب تذبذبات الأجل القصير.<sup>(4)</sup> أما خطوات تنفيذ الموازنة على أساس النشاط تتمثل في الآتي:<sup>(5)</sup>

1 تقدير الإنتاج وحجم المبيعات.

2 تقدير الطلب على أنشطة المنظمة.

3 تحديد الموارد المطلوبة لإنجاز أنشطة المنظمة.

4 تقدير الكمية المطلوبة لكل الأنشطة لتلبية الطلب.

5 اتخاذ إجراءات لتسوية طاقة المورد لتتسجم مع العرض.

أما بالنسبة لفوائد تقنية الموازنة على أساس الأنشطة فإنها تساعد المنظمة في التعرف على التغييرات في الأنشطة وكذلك تساعد في الارتقاء بعملية إعداد الموازنة وتوفير معلومات أكثر دقة بما يساعد إجراء المقارنة المرجعية وأخيراً تساعد تقنية الموازنة على أساس الأنشطة على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون أضعاف فاعلية الأنشطة الأخرى.

يلاحظ الباحث مما سبق وجود علاقة تكامل وترابط بين تقنيات التكلفة على أساس الأنشطة والإدارة على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة من خلال الآتي:

أ. تقوم تقنية التكلفة على أساس الأنشطة على أساس تقسيم المنظمة إلى عدة أنشطة واعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد ومن ثم المنتجات تستهلك تلك الأنشطة وان نظام تقنية التكلفة على أساس الأنشطة يعتبر مصدراً مهماً للمعلومات لانطلاق تقنية الإدارة على أساس الأنشطة.

ب. نظام التكلفة على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة والإدارة على أساس الأنشطة يعمل على تحديد الأنشطة الضرورية والكفوة والأنشطة غير الضرورية وغير الكفوة.

ج. تعتمد تقنية الموازنة على أساس الأنشطة على كامل معلومات التكلفة على أساس الأنشطة.

**سابعا: تقنية التكلفة المستهدفة (T.C) Target Cost:**

إن من خصائص بيئة التصنيع الحديثة هي المنافسة الشديدة والتقدم التقني الكبير في الصناعة وقصر عمر المنتجات وتعدد حاجات الزبائن، الأمر الذي يدفع بالمنظمات العاملة ضمن تلك المتغيرات والتي

<sup>(3)</sup> Stratton William, et. al., **Introduction to management accounting**, 12<sup>th</sup> edition, Prentice-Hall, International, 2002, p486

<sup>(4)</sup> ندى عبد الرزاق سليمان أغا، مرجع سابق، ص24

<sup>(5)</sup> Colin Drury, Op. Cit., 568

تسعى إلى تحقيق النمو والتوازن ومن ثم الاستمرار إن تتبنى سياسات سعرية تتماشى وتلك التطورات والإحداث المحيطة بها، ولعل التسعير على أساس السوق يعتبر أكثر المداخل حداثة لأنه يقوم أصلاً على أساس أبحاث السوق لتحديد السعر ومن ثم تحديد التكلفة في ضوء ذلك السعر بعد تحديد هامش ربح معين ترغب بتحقيقه المنظمة وهذا المدخل يسمى (التكلفة المستهدفة).<sup>(1)</sup>

فتقنية التكلفة المستهدفة أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة فقد عرفت بأنها إحدى تقنيات إدارة التكلفة الموجهة نحو السوق إذ يتم استعمالها في بداية حياة المنتج -المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج- لتعزيز الربحية والإنتاجية بشكل عام.<sup>(2)</sup>

وكذلك عرفت تقنية التكلفة المستهدفة بأنها إحدى أدوات إدارة التكلفة في ظل البيئة التنافسية لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسية هي "السعر والنوعية والكلفة" إلى جانب الإبداع.<sup>(3)</sup>

يلحظ الباحث مما سبق أن تحديد التكاليف المستهدفة يعتبر برنامجاً كاملاً لتخفيض التكلفة يبدأ قبل إعداد المخططات الأولى للمنتج وعلى طول دورة حياة المنتج أخذاً بنظر الاعتبار جودة تلك المنتجات والثقة فيها وصولاً إلى تلبية حاجات ورغبات الزبائن لتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة وتمكينها من البقاء في السوق، مما يعني أن التكلفة المستهدفة هي تقنية إستراتيجية لإدارة التكلفة وتخفيضها ومن ثم إدارة الربح. حيث تم تحديد مبررات اعتماد تقنية التكلفة المستهدفة بالنقاط الآتية:<sup>(4)</sup>

1 نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات، إذ تتمثل هذه التقنية بمجموعة من الأساليب والأدوات المستخدمة لتوجيه أهداف إدارة التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة بما يضمن تحقيق الربح المستهدف.

التطورات التقنية و التغيرات المستمرة في السوق فرضت على المنظمات تبني استراتيجيات تنافسية.

2 التوجه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه من الإبعاد الأساسية لهذه التقنية.

3 ليس للمنظمات الإمكانية للسيطرة والتحكم في الأسعار الحقيقية وإذا المنظمة تجاهلت ذلك فستعرض للخطر ولذلك يؤخذ سعر السوق بنظر الاعتبار عند تحديد التكلفة المستهدفة.

4 معظم التكاليف تحدد في مرحلة التصميم ومتى تم اعتماد هذا المنتج وإدخاله للإنتاج يصبح ليس بالإمكان تخفيض هذه التكاليف، لذلك تدخل هذه التقنية في مرحلة التصميم والبحث والتطوير.<sup>(1)</sup>

(1) ندى عبد الرزاق سليمان أغا، مرجع سابق، ص26

(2) جليلة عيدان الذهبي، ثائر صري الغبان، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 48، المجلد 13، 2007م)، ص 236

(3) سليمان سند سبع الأسبوع، مرجع سابق، ص44

(4) جليلة عيدان الذهبي، ثائر صري الغبان، مرجع سابق، ص237

(1) Garrison Ray, Noreen Eric, **Managerial Accounting**, 8<sup>th</sup> (edition, Irwin McGraw-Hill, Inc., 2000), p1041

5 قصور المدخل التقليدي المحاسبي في التسعير والذي يعتمد التكلفة الأساس في التسعير دون اللجوء إلى تحليل التكلفة باعتماد أسلوب تحليل القيمة وتحليل الأنشطة وهو ما يجعل التعرف على خطوات تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة أمر ضروري. حيث تم تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة بعدة خطوات كالآتي: (2)

1 تحديد السعر المستهدف.

2 تحديد الربح المستهدف.

3 تحديد التكلفة المستهدفة.

4 استخدام هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض تكلفة المنتج.

5 استخدام التحسين المستمر في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية.

6 التخفيض المستهدف للتكلفة حيث يتمثل الفرق بين التكلفة المبدئية للمنتج والتكلفة المستهدفة بالتخفيض المنشود والذي تسعى المنظمة إلى تحقيقه لتدعيم ربحيتها ومن ثم ميزتها التنافسية على شرط أن يكون ذلك حقيقياً (حيث يقصد به مجموعة الفعاليات التي تنصب على اختراق المعايير وتحديدها بهدف تخفيض تكلفة المنتج الكلية بكل السبل المتاحة) تمييزاً عن التخفيض الوهمي للتكلفة (والذي يقصد به الفعاليات التي تنصب على تعظيم الأرباح بهدف تخفيض تكلفة المنتج دون المساس بالتكلفة الإجمالية وذلك عن طريق زيادة المبيعات أو زيادة سعر البيع والذي لا يمكن التحكم به في ظل التنافس الحاد. ومن أجل تحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة تدخل تقنية هندسة القيمة عن طريق استخدامها لما يسمى بالتحليل الوظيفي. (3)

### ثامنا: تقنية هندسة القيمة (V.E) Value Engineering:

عند تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يؤخذ بنظر الاعتبار عدم تطابق الفرق بين سعر السوق والربح المستهدف (والمتمثل بالتكلفة المستهدفة) لمنتج معين مع ما يتطلبه هذا المنتج من تكلفة مبدئية لإنتاجه (أي تكون تكلفة إنتاجه أكبر من تكلفته المستهدفة) لذلك تدخل تقنية هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض التكلفة.

إن تقنية هندسة القيمة جاءت كاستجابة لتقنية التكلفة المستهدفة. وقد عرفت تقنية هندسة القيمة بأنها نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة من خلال إعادة النظر في

الوظائف أو المنافع التي يحتاجها الزبون). (1)

وكذلك عرفت تقنية هندسة القيمة بأنها التقويم المنظم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات وعمليات الإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف مع تلبية احتياجات الزبائن. (2)

(2) Colin Drury, Op. Cit., 892

(3) احمد عبد الدائم السامرائي، تخفيض تكاليف المنتج باستخدام أسلوب تحليل القيمة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 1999م)، ص15

(1) مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، (القاهرة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، رؤية إستراتيجية، الجزء الأول، ط 3، 2001م)، ص 105

(2) Sirkant M. Datar, et. al., p417

وهناك من عرف تقنية هندسة القيمة بأنها الأسلوب الذي عن طريقه تستطيع المنظمة تخفيض التكلفة المبدئية إلى التكلفة المستهدفة لأن كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة وأداء المنتج.<sup>(3)</sup>

إذ تحقق هندسة القيمة أهداف التكلفة المستهدفة من خلال:<sup>(4)</sup>

1 تحديد تصاميم المنتج المحسنة والتي تخفض كلف الصنع وكلف الأجزاء مع عدم التضحية بالوظائف أو بواسطة المنتجات الجديدة.

2 إلغاء الوظائف غير الضرورية التي تزيد من كلف المنتج حيث تعتمد

هندسة القيمة على التحليل الوظيفي لتحديد الوظائف الرئيسية والخصائص المفضلة للمنتج ودراسة مكوناته وأجزائه ومن ثم تقييم البدائل بما فيها تعديل المنتج أو استحداث منتجات بديلة، إذ تقارن كلف هذه البدائل مع ما يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل هذه المنتجات.

أما مراحل تطبيق هندسة القيمة فيتم تطبيقها بواسطة فريق وظيفي من خلال المراحل الآتية:<sup>(5)</sup>

1 المرحلة الأولى: تحليل الخصائص الوظيفية وفي هذه المرحلة تم تجميع الخصائص التي يرغب فيها المستهلك ومن ثم ترتيبها حسب أهميتها وتكلفة تنفيذها.

2 المرحلة الثانية: التفكير البناء في مرحلة فحص العناصر والخصائص التي حصلت على مؤشر منخفض والتخلص منها إن أمكن بهدف تخفيض التكلفة من خلال التخلص من بعض العيوب المكلفة التي يحتويها المنتج.

3 المرحلة الثالثة: التحليل وهي مرحلة فحص كافة البدائل والحلول المتاحة لتخفيض التكلفة ومن ثم اختيار أفضلها لإحداث عملية التخفيض.

4 المرحلة الرابعة: تحويل البدائل إلى مناهج مخططة لتخفيض التكلفة، بعد الانتهاء من المرحلة الثالثة يتعين اختيار أفضل هذه البدائل ووضعها في شكل خطة أو منهج مخطط محدد وذلك تمهيداً لإعداد برنامج التخفيض وخطوات التنفيذ اللازمة مقروناً بالبرنامج الزمني لجدولة التخفيض.

يرى الباحث انه لما كانت التكلفة المستهدفة هي عملية متكررة ومستمرة لحين إيجاد فريق التصميم المنتج المناسب مع الكلف المخططة (التكلفة المستهدفة لذلك المنتج) فان تقنية هندسة القيمة تدخل هنا لإحداث تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في المنتج بما يؤدي إلى تحسين قيمة المنتج وتخفيض التكاليف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة وحالما يتم إقرار المنتج عن طريق هندسة القيمة والبدء بتنفيذه بالاعتماد على التكلفة المستهدفة فان الاهتمام يتحول إلى تقنية التحسين المستمر الـ Kaizen.

**تاسعا: تقنية التحسين المستمر kaizen:**

(3) Ronald W. Hilton, **Managerial accounting**, 4<sup>th</sup> edition, Irwin, McGraw-Hill, Inc., 1999, p264

(4) سليمان سند سبع الأسبوع، مرجع سابق، ص45

(5) أنس متي خضر، قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم للأغراض التسعير، (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2005م)، ص 25

يطلق على التحسين المستمر في اليابان مصطلح Kaizen وهو احد التقنيات الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومتتالية على الإنتاج وتنعكس هذه التحسينات في خفض الكلف وتحسين جودة المنتج. حيث عرف التحسين المستمر بأنه السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة، بذلك فإن التحسين المستمر يهدف إلى تخفيض التكاليف وليس رقابتها بهدف خفضها وذلك في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج من اجل تلبية رغبات المستهلكين وارضاء طموحهم وتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة وبالتالي زيادة حصتها السوقية.<sup>(1)</sup> وكذلك عرفت تقنية التحسين المستمر بأنها تحسين تدريجي من خلال أنشطة التحسين الصغيرة بدلاً من الأنشطة الكبيرة، وتتم تلك التحسينات من خلال الابتكار أو الاستثمار الكبير في التقنيات، والتحسين هدف يقع مسؤولية تنفيذه على الإدارة العليا والإدارة التنفيذية ولجميع الأنشطة.<sup>(2)</sup>

وبناء على ذلك فقد سلمت المنظمات بأهمية تقنية التحسين المستمر من اجل تحقيق أهدافها لأنها تقوم على أساس نشاط لا يتوقف في البحث عن وسائل تخفيض التكاليف والحد من الفاقد وتحسين الجودة ورفع كفاءة الأنشطة التي تنتج القيمة من وجهة نظر المستهلك.<sup>(3)</sup> هذا إلى جانب المبادئ التي يقوم عليها التحسين المستمر والتي تتمثل في الآتي:<sup>(4)</sup>

1 ليس للتحسين نهاية فهو مستمر طالما إن المنظمة قائمة فهو من متطلبات وجودها.

2 التحسين المستمر عملية شاملة.

3 تحتاج عمليات التحسين إلى جهود جميع من يعمل في المنظمة.

4 لا يعني عدم وجود أخطاء عدم وجود حاجة للتحسين.

5 المشاركة والعمل الجماعي لأن التحسين مسؤولية جماعية.

1 استغلال الوقت للتمييز عن المنافس.

2 التحسين المستمر مبني على الوسائل التكنولوجية المتوفرة.

أما هدف التحسين المستمر فهو هدف متحرك من خلال:<sup>(1)</sup>

1 تلبية احتياجات الزبائن هي هدف متحرك من خلال تحسين المواصفات باستمرار احتياجات الزبائن.

(1) مكرم عبد المسيح باسيلي، مرجع سابق، ص109

(2) Ronald W. Hilton, Op. Cit., p220

(3) رشيد الجمال، مرجع سابق، ص32

(4) علي إبراهيم حسين الكسب، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل غير منشورة، 2004م)، ص12

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، المقارنة المرجعية أداة لتقييم الأداء وأسلوب للتطوير المستمر، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 24، المجلد 7، 2000م)، ص208

2 تخفيض الكلف باستمرار للمحافظة على ميزتها التنافسية وهو أيضا هدف متحرك من خلال اعتماد سياسة إنتاج خالي من العيوب والتالف.<sup>(2)</sup>

يلاحظ الباحث مما سبق وجود علاقة تكامل وترابط بين تقنيات التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة و التحسين المستمر وذلك من خلال:

أ. بعد انتقال قرارات التسعير من يد المنظمة إلى المستهلكين ومن ثم الاعتماد على أبحاث السوق في التسعير لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة فإن أفضل تقنية مساندة لها هي تقنية هندسة القيمة والتي تعد احد تقنيات خفض الكلف وتحسين الجودة.

ب. لما كانت تقنية التحسين المستمر أمراً ضرورياً في ظل الرؤية الإستراتيجية فإنها تعتبر مكملة لتقنية التكلفة المستهدفة بسبب تكاملهما في أهداف تخفيض الكلف وتحسين الجودة.

ج. إن للعلاقة التكاملية لتقنيات التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة و التحسين المستمر أثراً على المنظمة وأهدافها لأن أهداف تلك التقنيات جاءت لتخدم أهداف المنظمة وتحقيق أهداف إدارة الكلفة.

#### عاشرا: تقنية المقارنة المرجعية (BENG) Bench marking:

إن التغيرات في البيئة وخاصة التحديات التي تواجه المنظمات أوجبت على المنظمة أن تشخص نقاط القوة والضعف في نشاطها لمعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها.<sup>(3)</sup> وهذا ما أدخل المحاسبة في عمليات تطوير مستمر واستجابة لكافة متغيرات البيئة الخارجية وذلك عن طريق استحداث معايير أداء خارجية إلى جانب معايير الأداء الداخلية وتتمثل تلك المعايير المستخدمة نظرة خارجية تتركز على التحدي والتطوير المستمر في السوق التنافسي وهو ما يسمى بالمقارنة المرجعية. والتي عرفت بأنها الأسلوب الذي يمكن المنظمة من تحديد ما إذا كانت الأهداف المحددة تتناسب مع احتياجات السوق التي تتأثر بالمنافسين إذ لا يكفي إن نحدد أهدافا تزيد بنسبة معينة عن أهداف العام الماضي ونعتبر ذلك مؤشراً للتقدم والتحسين.

وعرفت المقارنة المرجعية أيضاً بأنها عملية مستمرة لقياس وحدة المنتج أو الخدمة أو الأنشطة عند أفضل مستوى من مستويات الأداء، سواء كانت تلك المستويات موجودة داخل أو خارج المنظمة من اجل الاسترشاد بها.

إن المقارنة المرجعية تقوم على أساس إيجاد مستويات أداء أفضل داخل المنظمة، هذا بالنسبة للمقارنة الداخلية، أو مستويات مقارنة خارجية مع منظمات منافسة أو عاملة ضمن نفس القطاع والتي عنها يتحقق الانفتاح إلى تجارب ونجاحات الآخرين.

(2) إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 208

(3) مكرم عبد المسيح باسيلي، مرجع سابق، ص 36

إن هدف المقارنة المرجعية هو تحديد نواحي القصور بالمقارنة مع الآخرين من أجل العمل على استكمال النقص وهو وسيلة للتحقق من إن الأهداف المراد تحقيقها تتناسب مع احتياجات السوق. وان المقارنة المرجعية تساعد المنظمات على قيادة إستراتيجيتها بشكل منظم وتقسّم إلى ثلاثة أنواع.<sup>(1)</sup>

1 المقارنة المرجعية للأداء

2 المقارنة المرجعية للعمليات

3 المقارنة المرجعية الإستراتيجية

يرى الباحث أن دور المحاسبة يأتي بشكل فاعل مع النوع الأول لأن قياس وتقييم الأداء يندرج ضمن مفاهيم الكلفة والإدارية من خلال الموازنات والكلف المعيارية وتحليلها.

### حادي عشر: تقنية نظرية القيود (TOC): Theory of Constrains

في ظل الطلب المتزايد على منتجات ذات جودة عالية إلى جانب المنافسة المتزايدة بدأت المنظمات الصناعية بالاهتمام ودراسة الطاقة الإنتاجية وكيفية استخدام بعض الموارد التي تتسم بالندرة بوصفها تمثل محددات على تلك المنظمات والتي بسببها لم تتمكن المنظمات من مقابلة كل الطلب على منتجاتها في السوق، لذلك ظهرت الحاجة لاستخدام أساليب تقرر كيفية استخدام هذه الموارد على نحو أمثل فظهر نظام تخطيط الاحتياجات من الموارد وكذلك تقنية الإنتاج في الوقت المحدد ومن ثم طور نظاماً جديداً يجمع بين مزايا النظامين أو التقنيتين السابقتين عُرف بتقنية الإنتاج الأمثل الذي حقق استخدامه نجاحاً كبيراً ومن ثم طور إلى ما يسمى بالإنتاج المتزامن وصولاً إلى نظرية القيود التي عرفت بأنها مدخل إداري يتجه نحو تعظيم الربح طويل الأمد من خلال إدارة تهتم بمعالجة الاختناقات التنظيمية أو الموارد النادرة.<sup>(2)</sup>

وكذلك عرفت نظرية القيود بأنها عملية مستمرة لتحديد قيود النظام وإزالتها لضمان الاستغلال الأمثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكبر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للمنظمة.<sup>(3)</sup> أما مبادئ تطبيق نظرية القيود فيمكن تحديدها بالنقاط الآتية:<sup>(4)</sup>

1 أن مستوى المخرجات المتحققة على مستوى الموارد غير المقيدة يتحدد بمستوى موارد النظام المقيدة.

2 أن منفعة وفاعلية الموارد ليستا مترادفتين.

3 إن هامش الوقت المتحقق على مستوى الموارد المتحققة يساوي الزيادة في معدل مخرجات الموارد المقيدة.

4 إن هامش الوقت المتحقق على مستوى الموارد غير المقيدة يعتبر وهما تاماً .

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص211

(2) Ronald W. Hilton, Op. Cit., p224

(3) نشوان طلال سعد الله الطرية، الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود، (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، دراسة إمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2006م)، ص12

(4) نشوان طلال سعد الله الطرية، المرجع السابق، ص ص16-17

5 إن دفعة الانتقال ربما أو يجب إن لا تساوي دفعة الإنتاج.

6 إن دفعة الإنتاج يجب إن تكون متغيرة.

7 التركيز على التدفق المتزامن بدل التركيز على توازن الطاقات.

يعرف القيد بأنه ذلك العامل الذي يجعل من تحقيق المخرجات أمراً أكثر صعوبة مما سوف تكون عليه. والقيود ربما تأخذ عدة أشكال مثل نقص مهارات العاملين أو الحاجة إلى تحقيق مستوى عالي من النوعية من المنتجات.<sup>(1)</sup>

يتضح للباحث أن القيود يتم تخطيطها ووضعها قبل البدء بالعملية الإنتاجية فقد تكون ندرة الموارد أو العمال المهرة ليس لها موقع محدد لظهورها أو حدوثها فقد تكون قبل البدء بالعملية الإنتاجية أو إثناءها أو بعدها، أما الاختناق فيحدث أثناء التشغيل أي أثناء أداء العملية الإنتاجية وقد يكون غير مخطط له، إلا انه يمكن إن يتحول القيد إلى اختناق لذلك قد يستعمل المصطلحين كترادفين والقيود يمكن إن تقسم إلى قيود مادية وسياسية ونموذجية أو قيود داخلية وخارجية.

### ثاني عشر: تقنية بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scored card (BSC):

في ظل المفهوم التقليدي للقياس المحاسبي كانت المنظمات تركز على النتائج المالية إلا أن الرؤيا الإستراتيجية أضافت بعداً جديداً في قياس الأداء تمثل باستخدام مقاييس غير مالية إلى جانب المقاييس المالية، وقد استحدثت تلك الرؤيا تقنية جديدة لقياس الأداء سميت بتقنية بطاقة الأداء المتوازن.

فقد عرفت تقنية بطاقة الأداء المتوازنة بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المتعلقة بعوامل النجاح الحرجة لخلق قيمة للمنظمة من خلال تكامل مكوناتها المتمثلة بالفرص الحالية والمستقبلية كما أنها تركز على توجه المنظمة نحو الإبداع في مقاييس الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة.<sup>(2)</sup>

وكذلك عرفت بأنها قياس كفاءة أداء إدارة المنظمة وقدرتها على الأداء بالشكل الجيد الذي يحقق مصالح واهتمامات تلك الأطراف ذات المصالح المشتركة.<sup>(3)</sup>

أن تقنية بطاقة الأداء المتوازنة هي مجموعة من مقاييس الأداء التي توفر نظرة شاملة عن المنظمة من خلال التعرف على أهداف المساهمين ورضا الزبون، فهي أسلوب يتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية من أجل إعطاء المدراء التقويم الشامل لأداء المنظمة وترابطها بإستراتيجية المنظمة عن طريق أربعة مناظير أساسية هي " المالية، الزبون، العمليات الداخلية، التعلم والنمو".<sup>(1)</sup>

(1) سليمان سند سبع الأسبوع، مرجع سابق، ص42

(2) بهار خالد مصطفى البرزنجي، اعتماد بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء بالتطبيق على معمل سمنت سرجنار في محافظة السليمانية، (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2008م)، ص 41

(3) مكرم عبد المسيح ياسيلي، مرجع سابق، ص43

(3) عماد محمد كندوري، دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2006م)، ص 46

يلاحظ الباحث من خلال عرض تقنيات إدارة التكلفة وجود علاقة تكامل وترابط بين عدة تقنيات مختلفة وذلك على النحو التالي:

أ. اشتراك تقنيتي المقارنة المرجعية وهندسة القيمة بأهداف التحسين المستمر والتدريجي بهدف تحسين الإنتاجية وتخفيض الكلف وتحقيق الجودة ولحسب رضا الزبائن.

ب. لنظرية القيود علاقة تكاملية مع العديد من التقنيات مثل الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة وهندسة القيمة و التحسين المستمر و التكلفة على أساس النشاط.

ج. تقييم الأداء وتحقيق الجودة الشاملة من خلال البيانات المالية وغير المالية تتم من خلال علاقة بطاقة الأداء المتوازنة وإدارة الجودة الشاملة.

### ثالث عشر: أثر محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة:

ارتكز الأسلوب التقليدي للمحاسبة الإدارية والتكاليف على مصطلح تحليل التكلفة واستخدامه في تحقيق أغراض تخطيطية ورقابية وفي اتخاذ القرارات، ثم تطور الفكر المحاسبي الإداري وأعقبه تطور آخر في هذا المصطلح ليصبح إدارة التكلفة، وقد حظي هذا التطور بانتشار واسع، ثم تلا ذلك نوع من التزاوج بين مفاهيم الإدارة الإستراتيجية وإدارة التكلفة ليحدث تطور آخر لتلبية احتياجات بيئة نظم التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية من خلال أسلوب جديد يطلق عليه الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والذي يؤدي الى تحقيق العديد من الأهداف، منها زيادة الإنتاجية ومضاعفة الإنتاج، وزيادة الربحية ورفع كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية والبشرية.<sup>(2)</sup>

وتتمثل العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد وإدارة التكلفة أيضا في أن مدخل إدارة التكلفة يوفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية مما يحقق العديد من المزايا والتي من أهمها رفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية مما يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمنشأة. حيث أن هناك علاقة وثيقة بين القرار الإداري المتخذ والتكلفة المترتبة علي هذا القرار فيمكن وصف إدارة التكلفة بأنها الإدارة التي تعمل من منظور فكري وسلوكي منطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وجودة تشبع أذواق المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة سواء من الناحية الجمالية أو الإستعمالية للمنتج، وبتكاليف منخفضة، وبأسعار حقيقية، وأن يكون للمنتج العديد من الإستعمالات البديلة، واختيار أفضل تشكيلة من المنتجات في ظل ما هو متاح من موارد، على أن يتحقق ذلك اعتمادا علي أدوات وأساليب فنية متطورة.<sup>(3)</sup>

كما أن محاسبة استهلاك الموارد تعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعالية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة العملاء مقاس في شكل كمي، وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات الموارد الى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة وهي (الأنشطة، أو العمليات، أو المنتجات،

(2) عماد محمد كنفوري، مرجع سابق، ص 87

(3) د. مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، (المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة، 1997م)، ص 88

أو العملاء)، مع مراعاة أن العلاقات التشابكية متداخلة بين الموارد بحيث أن كل مورد قد يفيد مورد آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي مباشرة، وبالتالي فهي تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة، ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة (الزائدة) وهذا المدخل سيدعم القدرة التنافسية للمنشأة ويساعدها في التعرف على مصالح الموردين والدائنين وحملة السندات لما يتطلب ضرورة الحاجة الى موارد وكيفية تمويلها، مما يدعم مبادئ وأساليب الحوكمة التي تقوم على مراعاة مصلحة هؤلاء الأطراف.<sup>(1)</sup>

بصفة عامة فإن نظام محاسبة استهلاك الموارد اثبت كفاءته في تحسين العمليات التجارية حيث يقدم الحوافز لتطبيق العديد من أساليب المحاسبة الإدارية المعقدة ومنها مدخل الكلفة على أساس النشاط، واعداد الموازنات على أساس النشاط (ABB) والتكلفة المستهدفة (T.C) وبطاقة القياس المتوازن "BSC" وغيرها.<sup>(2)</sup> يرى الباحث أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعد احد التوجهات الحديثة في المحاسبة والذي يؤثر ايجابيا على إدارة التكلفة في كل المشروعات حيث يخدم تطلعات الإدارة ويحقق أهداف المنشآت، بما يتماشى مع التطور الهائل الذي يشهده الاقتصاد العالمي والمحلي.

(1) د. محمد شحاتة خطاب، مرجع سابق، ص13

(2) Op. Cit., p45 McGaughey ,R.E. and Gunasekaran, A.,

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل الدراسة الميدانية من حيث تقديم نبذة تعريفية عن الخدمات الطبية، بجانب الاجراءات التي تم اتباعها لإجراء الدراسة الميدانية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وذلك من خلال المباحث التالية:

**المبحث الاول: نبذة تعريفية عن الخدمات الطبية**  
**المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات**

### المبحث الأول

نبذة الإدارة الع  
ت الطبية

أولاً: نشأة وتطور الخدمات الطبية:

ارتبطت نشأة وتطور الخدمات الطبية كقوة لشكلها الحالي مع دخول الجيوش المستعمرة للسودان إبان الحقب التاريخية المختلفة، و تميزت كل فترة بالعديد من الأساليب التي أدت إلى تقدم هذه التجربة أو إضعافها نتيجة لإرتباطها بالحالة الإقتصادية والتنظيمية للقوات المسلحة عبر الفترات التالية.

### 1. فترة الحكم التركي:

عرفت الوحدات الطبية مع دخول قوات إسماعيل باشا عام 1821م عند غزوها للسودان حيث تفشت في الجيش أثناء حركته من الخرطوم إلى سنار الكثير من الأمراض كالحمى والدسنتاريا وتوفى من هذه القوة 1500 فرد إضافة إلى أن المرضى كان مثل هذا العدد تقريباً مع قلة عدد الأطباء المرافقين لهذه الحملة.<sup>(1)</sup> تميزت الفترة التركية بانتشار العديد من الأمراض والأوبئة ولم يسلم منها حتى الحكام الأتراك والذين مات العديد منهم بسبب هذه الأمراض مثلاً الأميرلاي عثمان بك والذي قاد الجيش في الفترة بين 1825 - 1826م، أحمد بك ودان والذي تولى حكم السودان عام 1838م، عبد اللطيف باشا والذي تولى الحكم عام 1850م وتوفى عام 1852م بالخرطوم، موسى باشا حمدي تولى حكم السودان في الفترة بين 1863 - 1865م وتوفى في الخرطوم أيضاً عام 1865م، ممتاز باشا الذي تولى حكم السودان عام 1871م وتوفى عام 1875م.<sup>(2)</sup>

نتيجة لكل ذلك وجه الخديوي إسماعيل إهتمامه لمكافحة هذه الأمراض والأوبئة وفتح عدد من المستشفيات في الخرطوم، دنقلا، سنار، بربر، في أيام حكم جعفر باشا مظهر عام 1866-1871م والذي جد في المحافظة على الصحة العامة ودرّب 20 تلميذ على طرق العلاج تحت رعاية طبيب مستشفى الخرطوم والذي كان يسع 270 سريراً.<sup>(3)</sup>

### 2. المهديّة:

كان المهدي واتباعه يتبعون أساليب العلاج الشعبي والرقي ولا يأبهون لأساليب العلاج الحديثة وقد توفى السيد الإمام المهدي بعد فتح الخرطوم بخمسة أشهر بتاريخ 22/6/1885م نتيجة للسحائي وكان عمره 45 سنة. كانت الناحية الصحية في هذه الفترة متزديّة بدليل أن حمدان أبو عنجة يعتبر من أبرز قادة الثورة المهديّة وأجرأهم وأشجعهم قد مات بالحمى وهو يستعد لمعركة القلابات في مواجهة الأحباش.<sup>(4)</sup>

### 3. فترة الحكم الإنجليزي المصري:

صاحب الجيش الإنجليزي المصري بقيادة كتشنر كل من الجنرال جراح دكتور تيلر والأميرلاي طبيب جلوي بك للقيام بواجب الطبابة والعناية بالقوات الغازية للسودان. وبعد إستتباب الأمور أنشأ ونجت باشا الخدمات الطبية المدنية التي بالشمال عام 1903م بينما بقيت التي بجنوب السودان تابعة للجيش في إطار المناطق

(1) نعوم شقير، تاريخ مصر والسودان، (الخرطوم: دار الوثائق السودانية، د. ت)، ص (2)31

(2) عبد الرحمن الرفاعي، عصر محمد علي، (القاهرة: مطبعة الفكر العربي، 1971م)، ص 37

(3) بشير كوكو حميدة، صفحات من التركية والمهديّة، (الخرطوم: دار الوثائق السودانية، د. ت)، ص 85

(4) المرجع السابق، ص 60

المغلقة ومن ثم أعيد تأهيل المستشفيات وفتح أول معمل طبي عام 1907م وكان تابعاً لكلية غردون التذكارية. كما أنشأ مستشفى النهر للعسكريين وكان يقع في مباني وزارة الصحة حالياً والذي تم تدميره في 1/17/1925م بواسطة نائب السردار هدلسون بعد أن تحصن فيه عبد الفضيل الماظ.<sup>(1)</sup>

بإنشاء قوة دفاع السودان بواسطة الحاكم العام السير جفري فرانسيس تم تعيين الجنرال هدلسون في عام 1925م أول قائد لهذه القوة ولأول مره ظهر تنظيم السلاح الطبي وحملة الحيوانات في البند (14) من قانون إنشاء هذه القوة إلى أن صدر عام 1930م قانون الخدمات الطبية السودانية.

من هنا تلاحظ أن الإعتماد الأساسي للخدمات الطبية العسكرية كانت على المستشفيات المدنية وعلى أثر التهديد الإيطالي شرقاً عام 1935م ونتيجة لبعث مساح العمليات من المراكز التي بها مستشفيات تم إنشاء مستشفيات ميدانية لأول مره تابعة لقوة دفاع السودان ونظمت وحدات قوة دفاع السودان على أن تحتوي كل وحدة على عدد من الوحدات الطبية كما قامت إنجلترا بإستيراد كميات كبيرة من الأدوية والخياريات والمستلزمات الطبية عام 1939م (بعد إعلان ألمانيا الحرب) وقد كانت الخدمات الطبية بالقوة تحت قيادة اليوزباشي طيب زين العابدين إبراهيم والطبيب الإنجليزي. وعند تشكيل قافلة الخدمات المتوجهة إلى الكفرة بليبيا تحت قيادة اليوزباشي إبراهيم عبود كان من ضمن تكوين القافلة عربة إسعاف ومعها كل من الدكتور عزالدين المهدي والدكتور عثمان يوسف ابو عكر والذي كان يعمل طبيب بمستشفى الروصيرص بالخرطوم.<sup>(2)</sup>

#### 4. فترة الإستقلال:

أُفتتح السلاح الطبي بشكل رسمي لأول مرة في عام 19 فبراير 1956م حيث تم تعيين الأميرلاي طيب عثمان يوسف أبو عكر كأول قائد للسلاح الطبي بعد أن انتهى من لجنة السودنة التي كان هو رئيسها وكان في ذلك الوقت توجد وحدات طبية صغيرة تتبع للبلوكات العاملة معها تحت رئاسة وزارة الصحة فنياً. وإدارياً لقوة دفاع السودان (آنذاك). كان مقر الرئاسة في مباني وزارة الصحة حالياً ومقر المستشفى العسكري في القشلاق الجنوبي ثم نقل إلى مباني رئاسة الجيش (القيادة العامة حالياً) في أكتوبر 1956م.<sup>(3)</sup> تم إنشاء كل من مستشفى جوبا العسكري ومستشفى العائلات العسكري بأمدردمان في نفس العام، وتوالى تكوين وحدات طبية برئاسة القيادات والأسلحة المختلفة إلى أن تم ترفيعها فيما بعد إلى مستشفيات.

#### 5. فترة مايو:

بعد ثورة مايو عام 1969م تم نقل رئاسة السلاح الطبي ومستشفى الخرطوم العسكري إلى مباني الكلية الحربية بأمدردمان وسمي المستشفى العسكري العام وأصبح السلاح الطبي فرعاً من أفرع القيادة العامة

(1) . نعوم شقير، مرجع سابق، ص (2)60

(2) المرجع السابق، ص 380

(3) صديق الحسين، فريد إبراهيم، تنظيم السلاح الطبي، (الخرطوم: فرع التنظيم، 1994م)، ص 1.5

وسمي بفرع الخدمات الطبية. بعد عامين من نقل السلاح الطبي لأم درمان تم إنشاء مستشفى باورث العسكري ببورتسودان.<sup>(1)</sup>

ضمن عملية إعادة التنظيم التي شملت القوات المسلحة في بداية السبعينات تم تكوين لجنة عليا من القيادة العامة لعمل تنظيم للسلاح الطبي والذي أُجيز في 1974/9/29م كأول عمل متقن يركز عليه مسار العمل الطبي إلا أن ذلك التنظيم لم يوضع موضع التنفيذ الفعلي إلا في منتصف عام 1976م. كانت هنالك سلبيات كثيرة في ذلك التنظيم تمثلت في أن اللجنة التي وضعت ذلك التنظيم ليس من بين أعضائها طبيب أو أي عنصر طبي كما أن التنظيم لم يشتمل على كثير من التخصصات الطبية التي كانت قائمة ولم يترك مساحة لإستيعاب التخصصات اللاحقة. يلاحظ أن التنظيم حصر التخصصات الطبية كلها في المركز على مستوى مستشفى القاعدة مما سبب مشاكل فنية وإدارية وجهد ضائع في المال والوقت بالنسبة للحالات المحولة للخرطوم، حيث لم يولي التنظيم قدراً كافياً للشق العملياتي بوضع غطاء طبي لكل الوحدات المقاتلة الأمر الذي أوجد فراغاً كبيراً وظل العمل يقوم على ما توفر من سند طبي رغم توسع السلاح الطبي بشكل مستمر، الأمر الذي جعل رئاسة السلاح الطبي تسعى في سباق مع الزمن دونما تخطيط مسبق لمجاراة ذلك التوسع وتوفير مرتبات للقوات المقاتلة من العنصر الطبي ومجابهة العمليات في الجنوب.

بالرغم من أن الخدمات الطبية العسكرية في كل الجيوش العالمية تحظى بقدر كبير من الرعاية والعناية عبر توفير الدعم اللازم لها، مما جعلها تضم أعداداً كبيرة من الأخصائيين والفنيين والمعدات والآلات الحديثة والبنى التحتية الجيدة إلا أن السلاح الطبي ظل يعمل بقدر بسيط وإمكانيات شحيحة رغم أنه سلاح خدمي في المقام الأول ويخدم كل الأسلحة والوحدات وما ينبغي أن يناله من عناية ودعم يوزع في شكل خدمات لكل أفراد القوات المسلحة. فقد ظل العمل يتأرجح بين ما هو مصدق سنوياً ومجاز في التنظيم وبين ما هو واقع تحتاج إليه القوات المسلحة وبرز قصور كبير في القوة البشرية من أطباء وفنيين وكوادر وسيطة في كل التخصصات خاصة بعد توسع القوات المسلحة وإدخال نظام الفرق والألوية المستقلة كما دعت الضرورة والتجربة العملية إلى إدخال تخصصات إضافية ووحدات طبية ذات أهمية قصوى. أما من ناحية المباني فكانت مباني المستشفى العسكري العام هي نفسها مباني الكلية الحربية القديمة مع زيادة طفيفة في المباني وبخلاف مستشفى باورث ببورتسودان والذي بني كمستشفى من البداية فإن جميع المستشفيات الخارجية كانت عبارة عن بيوت حولت إلى مستشفيات مع بعض الإضافات الطفيفة.<sup>(1)</sup>

## 6. فترة الإنقاذ:

(1) ، المرجع السابق، ص 6

(1) المرجع السابق، ص 8.

بعد 30 يونيو 1989م إهتمت القيادة العامة بإدارة الخدمات الطبية حتى تفي بمتطلبات القوات المسلحة من الناحية العملياتي والخدمية حتى يتم توفير مستوى عالي من الرعاية الطبية والوقائية خدمة للفرد العسكري وأسرته. كما قامت القيادة العامة بإعادة تنظيم الخدمات الطبية من أجل توفير العنصر الطبي المساند للفرق والألوية المستقلة والمناطق العسكرية بكفاءة عالية، خاصة وأن هنالك تجربة ثرة في مجال مصابي العمليات سواء أن كان ذلك في الإخلاء أو الإيواء أو التأهيل أو العلاج بالخارج وما صاحبه من تكلفة عالية.

يجئ إهتمام القيادة العامة من أجل وضع علاج حاسم ودائم لمشاكل إدارة الخدمات الطبية فيما يختص بالإختناقات في الرتب وربط التدرج للترقي بما هو مجاز تنظيمياً، وكذلك لمعالجة الخلل في الوضع القائم والمتمثل في وجود فرق وألوية تم تكوينها أخيراً دون توفر عنصر طبي لها، وكذلك يجئ الإهتمام من أجل توفير خدمات طبية متكاملة بمستوى جيد وفي كل الأوقات لجميع أفراد القوات المسلحة وأسرهم.

لكل ذلك تم إصدار القرار الرئاسي رقم 368 لعام 1992م بتكوين اللجنة القومية العليا لتأهيل الخدمات الطبية والتي وضعت الدراسات والخطط لعشر سنوات، ونفذت التظاهرات الإعلامية والشعبية في برنامجي أسبوع الجريح 10-16 أبريل 1993م، ومهرجان الدعم بواسطة المشير سوار الذهب وتشريف ومخاطبة السيد رئيس مجلس قيادة ثورة الإنقاذ الوطني في 26 أبريل 1993م.<sup>(2)</sup> وقد تطورت اللجنة القومية لتصبح الصندوق القومي لتطوير الخدمات الطبية والذي أنشئ بموجب مرسوم مؤقت وأجيز قانونه بالمجلس الوطني قرار رقم 20 لعام 1996م ووقع عليه السيد رئيس الجمهورية بتاريخ 5 مارس 1996م.<sup>(3)</sup>

رغم قيام الصندوق القومي في ظل ميزانية الحرب وشح ميزانية الخدمات الطبية وعدم تمويل المصدق منها، اقتضت الضرورة مشاركة العسكريين في تحمل نفقات العلاج من أجل تقديم خدمات طبية أفضل مع وفرة الدواء، لذا أنشئ صندوق التكافل الصحي العسكري في عام 1998م للمساهمة في توفير الأدوية اللازمة لأفراد القوات المسلحة.

### ثانياً: تنظيم واجبات السلاح الطبي:

إستدعت الضرورة والإنتفااح الإستراتيجي للقوات المسلحة ومواكبة التطور والمستجدات في الساحة العسكرية، إلى إعادة النظر في تنظيم الخدمات الطبية على نحو يضمن إنسياب العمل الطبي العسكري وفق الدور المنوط به، ومعالجة السليبيات في التنظيمات السابقة، وحل مشكلة الخدمات الطبية بصفة جذرية على مستوى المركز والإنتفااح الإستراتيجي للقوات المسلحة، مع وضع الإعتبار للقوات المقاتلة في الميدان بموجب هذا شكلت لجنة من إدارة الخدمات الطبية تم بموجبها وضع تنظيم أجيز بواسطة القائد العام للقوات المسلحة في 28 أبريل 1994م.<sup>(1)</sup> وعليه تم التعديل من إدارة الخدمات الطبية إلى السلاح الطبي لتكامل كل

(2) عبد الرازق مصطفى علي، سمنار الخدمات الطبية، ( الخرطوم: الصندوق القومي لتطوير الخدمات الطبية، 2003م)، ص2

(3) المرجع السابق، ص 3

(1) صديق الحسين، فريد إبراهيم، مرجع، سابق ص 1

العناصر الطبية والخدمات لتلبية حاجات القوات المسلحة سلباً وحرماً إضافة إلى السعي لتطوير الأداء وتجويده في الوحدات الطبية الفرعية دونما حاجة لتكبد مشاق الإرساليات الطبية، وما يصاحب ذلك من صعوبات الأشراف الإداري وتغيب عن الرقابة نتيجة للاحتفاء بالمرض والتمارض للتهرب من مساح العمليات المختلفة.

كذلك يتضمن هذا التنظيم وبشكل موسع التسلسل العسكري المحدد في منظومة الإخلاء حيث وضع الهيكل العام للعمل الطبي على نمط فيه سمات اللامركزية طبقاً لقرارات مؤتمر القادة 1992م، وذلك في حدود عمل المناطق العسكرية والألوية المستقلة على نحو يمكن القادة من حرية العمل كل في حدود مسؤولياته دون اللجوء إلى رئاسة السلاح الطبي في كل صغيرة وكبيرة، سواء كان ذلك في طلب الأدوية أو المواد الطبية أو الكوادر الطبية ولقد بني هذا التوزيع اللامركزي على الجبهات الأربعة الشمالية، الجنوبية، الشرقية والغربية إضافة لمناطق العمليات الحربية الساخنة حيث يتفرع العمل على مستوى المناطق العسكرية كما هو الحال في الولايات الجنوبية أو في الغرب (الفرقة الخامسة والفرقة السادسة بالإضافة لمنطقة المجد) بحيث تكون المعادلة كما هو معلوم كتيبة طبية لكل فرقة أو سرية طبية لكل لواء.

إهتم التنظيم وبشكل أساسي بانفتاح الوحدات في منطقة مسؤولية الفرقة على مستوى اللواء فأفرد سرية طبية للواء المشاة، تتحرك وفق خطط القائد مع اللواء كقوة مساندة خدمية لها من العناصر الطبية والمعدات ما يمكن القائد من الإطمئنان لسير عملياته الحربية، مع إدامة إتصاله مع رئاسة الكتيبة الطبية فيما يختص بالإمداد الطبي والدعم البشري من الكوادر الطبية على مستوى رئاسة الفرقة. لذلك نجد أن الكتيبة الطبية رباعية التكوين لها ثلاث سرايا تعمل مع اللوائت على أن تبقى السرية الرابعة وهي تخصصية في العمق لتفتح مستشفى الفرقة وبها من التخصصات الطبية المختلفة ما يمكن السرية من إجراء العمليات الجراحية المختلفة وعلاج الأمراض على مستوى تخصصي. إن الحالات التي لا يمكن علاجها في هذا المستوى أو التي تحتاج لفحوصات أعلى تحول لمستشفيات الخط الأول ومستشفيات عقد المواصلات بالمناطق العسكرية (كوستي، الأبيض، الفاو) أو لمستشفيات القاعدة. وهكذا يستمر التدرج التصاعدي من مسرح العمليات والخطوط الأمامية على مستوى الكتائب (عناصر طبية من صلب تنظيم الكتائب المقاتلة) إلى مستوى اللواء، ليبتدئ دور السلاح الطبي في السرية الطبية اللواء ومنها إلى الكتيبة الطبية (مستشفى الفرقة) ومن ثم إلى مستشفيات القاعدة على مستوى رئاسة السلاح الطبي.

أفراد التنظيم حيزاً لتغطية التخصصات الطبية الهامة والملحة التي لم تكن مضمنة في التنظيم السابق، وحتى يتمكن السلاح الطبي من مواكبة كل المستجدات الطبية في العالم دفعاً للأداء الطبي المميز وتطلعاً للأفضل والأحدث في مجال العلوم الطبية، بما يتماشى والتطور الكبير الذي إنتظم القوات المسلحة في شتى المجالات، وما يضمن للقيادة العامة توفير قدر كبير من الرعاية الطبية والوقائية للأفراد والجماعات رعاية

وقايةً وعلاجاً في السلم ولخلاءً وعلاجاً في الحرب وتأهيلاً ورعايةً للمعاق وتوفيراً للجهد والمال عن طريق توفير العلاج داخلياً.

أخذ التنظيم في الحسبان موضوع التأهيل الطبي العسكري لضباط السلاح الطبي متمثلاً في دورات الخدمات الطبية المختلفة (فصائل، سرايا وكثائب طبية) بالإضافة للتدريب للكوادر الوسيطة بمختلف التخصصات الطبية الفنية حيث وضع التنظيم اللجنة الأولى لإنشاء المعهد الطبي العسكري، ومن هذا المنطلق تم تطبيق مبدأ الاعتماد على الذات حيث سيتم الإستغناء تدريجياً عن مدارس وزارة الصحة والتي أصبحت باهظة التكاليف وللتمكن من سد النقص وتعويض الفاقد بسبب ترك الخدمة المستمر والذي يشكل معضلة أساسية في تطور ونمو الخدمات الطبية. وكذلك من ضمن تنظيم المعهد الطبي العسكري مركز للتدريب العسكري الأساسي بالسلاح الطبي من العنصر الرجالي والنسائي لتغذية الخدمات الطبية بصفة مستديمة بالكوادر الفنية.

إرتكز هذا التنظيم على محاور رئيسية مقسماً السودان إلى أربعة جهات آخذاً في الإعتبار المناطق العسكرية بعد الرجوع لفرع العمليات الحربية ليتماشى مع الإفتتاح الإستراتيجي للقوات المسلحة، بحيث يجيء متطابقاً والشكل العسكري للقوات المسلحة في توزيعاتها وتنظيماتها، ويلبي حاجتها.

تنفيذاً لتوجيهات هيئة القيادة عند عرض التنظيم والخاص ببعض المناطق ذات الوضع الإستراتيجي فقد تم الآتي:

أ. وضع تنظيم مستشفى قاعدة متقدم (مستشفى عقدة مواصلات) بكوستي لإستقبال الحالات من الجبهة الغربية والجنوبية والوسطى بطاقة تخصصية عالية وإجراءات مجلس طبي عسكري (قومسيون) .

ب. مستشفى عسكري لمنطقة المجدل الإستراتيجية على مستوى كتيبة طبية.

ج. مستشفى عسكري صغير على مستوى سرية طبية بمدني لتقديم الدعم الطبي لقيادة قوات الحدود سابقاً (منطقة الجزيرة العسكرية حالياً).

د. قيام وحدة بيطرية على مستوى سرية طبية كوحدة مستقلة لتقديم الدعم الطبي والعلاج للحملة الحيوانية بالقوات المسلحة في المناطق الوعرة والتي يصعب فيها إستخدام آليات القوات المسلحة.

راعى التنظيم التوسع الذي طرأ على طب الأسنان عالمياً ومحلياً وما صاحبه من فصل لإدارة الأسنان وجعلها قائمة بذاتها كجمال يختلف عن الطب العام، بالإضافة إلى تخصصاته المتعددة . لذلك تم فصل قسم الأسنان عن المستشفى العسكري العام وترفيعه إلى مستشفى عسكري للأسنان أسوة لما يتم في عالم الطب اليوم.

أفرد التنظيم أيضاً غطاءً طبياً للقوات الخاصة المظلية والقوات المدرعة إنطلاقاً من طبيعة عمل هذه القوات وتدريبها وخصوصيتها. كما أخذ التنظيم في الحسبان التطور والتوسع المرتقب للقوات الجوية والتي تحتاج

لعناصر طبية لها تخصصها المعين والمرتبط بطبيعة عملها، وأُفرد لها مستشفى تخصصي (مستشفى القوات الجوية) كما هو الحال في بقية جيوش العالم.

كذلك شمل التنظيم مراجعة شاملة لموضوع الشفخانات ونقاط الغيار المنتشرة بكثرة في ولاية الخرطوم والمتمركزة حول كل قيادة ووحدة والتي أصبحت تشكل معضلة وخطراً في صرف الأدوية والمعدات الطبية وتشتيت الجهود والقوة وبعثرة الإمكانات. لذا تم تجميع تلك الشفخانات ونقاط الغيار، ورفعت إلى مراكز طبية عسكرية تم توزيعها على أساس القوة التي تخدمها وبعد تلك الوحدات من مستشفى القاعدة. كما سيتم دعمها بكوادر طبية مختلفة، حتى تجيء خدماتها بصورة أفضل وتقل العبء الواقع على المستشفيات.

## 1. الهيكل التنظيمي الملحق (أ):

رئاسة السلاح الطبي وتشمل:

أ. قائد السلاح الطبي.

ب. قائد ثاني السلاح الطبي.

ج. مساعد القائد لشئون المستشفيات والطب العلاجي.

د. مساعد القائد للعمليات والتدريب.

هـ. مساعد القائد للطب الوقائي والإجتماعي.

و. مساعد القائد للإمداد الطبي.

ز. مساعد القائد للإدارة والإمداد العسكري.

ح. مقرر المجلس الطبي العسكري العام (القسميون)

تقع تحت مسؤولية كل مساعد شعب وأقسام ووحدات تنظم عمله بالصورة التي تمكنه من تنفيذ المهام الموكلة إليه.

## 2. المستشفيات والوحدات الطبية العسكرية وتشمل:

أ. مجمع العيادات التشخيصية:

وهو وحدة إعتبارية لها قائدها والذي يتبع تنظيمياً لمساعد المدير لشئون المستشفيات وهو عبارة عن واجهة لإستقبال جميع الحالات سواء كانت عادية أو عيادات تخصصية محولة من الوحدات العسكرية بولاية الخرطوم أو من المستشفيات والوحدات الطبية الخارجية.<sup>(1)</sup>

ب. المستشفى العسكري العام:

وهو مستشفى قاعدة القوات المسلحة الرئيسي سعة 700 سرير قابلة للزيادة. ويضم جميع التخصصات الطبية المختلفة، ويعتبر المرجع الطبي الرئيسي للحالات المحولة من المستشفيات والوحدات الطبية

(1) المرجع السابق ص 2

العسكرية، ويعتبر مستشفى تعليمي معترف به يقوم بتدريس وتدريب طلبة كليات الطب المختلفة وأطباء الإمتياز والنواب بالتنسيق مع وزارة الصحة والمجلس الطبي السوداني.

#### ج. مستشفى العائلات العسكري:

في الوقت الراهن يشتمل على قسم أمراض النساء والتوليد وقسم طب الأطفال، خطط له في المستقبل أن يشتمل على كل العنصر النسائي وأسر أفراد القوات المسلحة في تخصصات الجراحة والباطنية وغيرها بسعة 250 سرير نساء وتوليد و100 سرير أطفال ويعتبر مستشفى تعليمي معترف به ويقوم بتدريس وتدريب طلبة كليات الطب وأطباء الإمتياز والنواب وتقييم الأخصائيين بالتنسيق مع وزارة الصحة والمجلس الطبي السوداني.

#### د. مستشفى القوات الجوية:

وهو مستشفى تخصصي سعة 50 سرير. قصد منه التأمين الطبي والتخصصي للقوات الجوية خاصة بعد إنشاء كلية الطيران الحربي. وبناءً على توجيهات هيئة القيادة تقرر أن يتم تنفيذ تنظيم المستشفى على مرحلتين. مرحلة الأساس وتضم الإدارة القمسيون الجوي، مركز طب الطيران، قسم وظائف الأعضاء، قسم الأنف والأذن والحنجرة، قسم المعامل، أما بقية الأقسام فيتم إعتبارها كمرحلة ثانية.

#### هـ. مستشفى الأسنان العسكري:

وهو مستشفى أسنان يضم كل تخصصات الأسنان المختلفة بسعة 40 سرير، ويعتبر المرجع الطبي الرئيسي في ذات التخصص لجميع وحدات الأسنان في المستشفيات العسكرية الأخرى، وله دور تعليمي في تدريب أطباء الأسنان وتقييم الأخصائيين بالتنسيق مع وزارة الصحة والمجلس الطبي السوداني.

#### و. مستشفى كوستي العسكري. :

بناء على توصيات هيئة القيادة وضع ضمن التنظيم إنشاء مستشفى قاعدة متقدمة بمدينة كوستي بسعة 200 سرير بالإضافة إلى 100 سرير إحتياطي وذلك لتقليل العبء الإداري والطبي لعمليات الإخلاء خاصة إلى المستشفى العام من الجبهة الجنوبية والغربية.

#### ز. المراكز الطبية العسكرية:

سيتم إنشاؤها إستعواضاً للشفخانات (مفرزة طبية صغيرة لتقديم الإسعاف الطبي الأولي ومعالجة الأمراض البسيطة) بعد تجميعها وذلك للتأمين الطبي للوحدات العسكرية بولاية الخرطوم بطاقة طبية محدودة.

#### ح. مستشفيات الجبهات:

بناءً على التوزيع الإستراتيجي والعملياتي للقوات المسلحة تم توزيع الخدمات الطبية العسكرية على الوجه التالي:<sup>(1)</sup>

#### الجبهة الشرقية:

- مستشفى الدمازين العسكري (الكتيبة الطبية الرابعة) لتغطية الفرقة الرابعة طبيياً .
- مستشفى الفاو العسكري (الكتيبة الطبية الثانية) لتغطية الفرقة الثانية طبيياً.

#### الجبهة الجنوبية:

- مستشفى جوبا العسكري (كتيبة طبية) للتأمين الطبي لوحدات المنطقة العسكرية الإستوائية.
- مستشفى ملكال العسكري (كتيبة طبية) للتأمين الطبي لوحدات منطقة أعالي النيل.
- مستشفى واو العسكري (كتيبة طبية) للتأمين الطبي لوحدات منطقة بحر الغزال العسكرية.

#### الجبهة الغربية:

- مستشفى الفاشر العسكري (الكتيبة الطبية السادسة) للتأمين الطبي لوحدات الفرقة السادسة.
- مستشفى الأبيض العسكري (الكتيبة الطبية الخامسة) للتأمين الطبي لوحدات الفرقة الخامسة.
- مستشفى المجدل العسكري (كتيبة طبية) للتأمين الطبي لوحدات منطقة المجدل وغرب النوير العسكرية.

#### الجبهة الشمالية .:

- مستشفى شندي العسكري (الكتيبة الطبية الثالثة) للتأمين الطبي لوحدات الفرقة الثالثة مشاة.
- مستشفى بورتسودان العسكري (كتيبة طبية) للتأمين الطبي للقوات البحرية ووحدات منطقة البحر الأحمر العسكرية.

#### ط. الوحدات الطبية المستقلة:

روعي في التنظيم التأمين الطبي للوحدات والمناطق ذات الصفة الخاصة بتخصيص الدعم الطبي المناسب كالآتي:

- أُنشئت 2 سرية طبية للقوات المحمولة جواً .
- أُنشئت 2 سرية طبية للقوات المدرعة.
- سرية طبية لمستشفى جببت العسكري.
- سرية طبية لمستشفى عطبرة العسكري.
- سرية طبية لمستشفى مدني العسكري.
- سرية طبية لمستشفى جبل أولياء العسكري.
- سرية طبية لمستشفى وادي سيدنا العسكري.
- كتيبة طبية إحتياطي قيادة عامة.

(1) صديق الحسن، فريد إبراهيم، المرجع السابق، ص 3

- سرية بيطرية لتغطية الحملة الحيوانية بالقوات المسلحة نيالاً.

### 3. الطب الوقائي:

يعتبر الطب الوقائي العسكري أحد الأعمدة الأساسية التي يركز عليها السلاح الطبي في أداء واجباته حيث يلعب دور الوسيط في تقديم الخدمات الصحية والوقائية من خلال وحداته المختلفة.

مر الطب الوقائي منذ إنشائه عام 1959م حيث تم إفتتاح مدرسة مساعدي ملاحظي صحة البيئة وعقدت أول دوراتها في نهاية ذلك العام ولمدة ستة أشهر بتطور مقدر حتى وصل إلى وضعه الحالي رغم ضعف الإمكانيات من الكوادر الطبية المتخصصة، معينات العمل، الأجهزة التنقيفية، المبيدات، إضافة للعامل الأساسي وهو ضعف الميزانية المخصصة له سنوياً بالرغم من أنه يمثل الركيزة الأولى للسلاح الطبي.

### 4. تنظيم الطب الوقائي:

جاء تنظيم الطب الوقائي شاملاً وحاوياً لكل الأقسام التي يمكن بواسطتها تنفيذ الأهداف الأساسية والواجبات الكثيرة والكبيرة الملقاة على عاتقه بواسطة هذه الأقسام وهي:<sup>(1)</sup>

#### أ. قسم التطعيم والتحصين.

وتتمثل أهم واجباته في:

- تفعيل التطعيم الروتيني لكل أسر القوات المسلحة ضد أمراض الطفولة الستة.
- تطعيم جميع أفراد الوحدات ضد أمراض التنتوس والسحائي.
- المشاركة في الحملات القومية للتحصين (شلل الأطفال).
- إستخراج شهادات التطعيم الدولية.

#### ب. قسم صحة البيئة:

وتتمثل واجباته في:

- النظافة العامة والخاصة.
- جمع المخلفات السائلة (الصرف الصحي).
- جمع المخلفات الصلبة والتخلص منها.
- وضع الشروط والمواصفات الصحية للمرافق.
- مراقبة مصادر مياه الشرب والأطعمة.

#### ج. قسم الوبائيات:

وتتمثل واجباته في:

- الإهتمام ببدء الأمراض الوبائية والتبليغ الفوري إلى اللجان العليا.
- تفعيل التقصي المرضي لأهم الأمراض الوبائية ومنع تفشيها وسط القوات.

(1) الصادق عبد المنعم، الطب الوقائي، (الخرطوم: سمنار الخدمات الطبية، 2003م)، ص 3

- مكافحة الملاريا وبقية الأمراض المستوطنة بالآتي:
- الإستفادة من الأفراد في التخلص من المياه الراكدة وتجفيفها وردمها.
- إستخدام الناموسيات المشبعة.
- إستخدام المبيدات الحشرية.

#### د. قسم التثقيف الصحي:

وتتمثل واجباته في:

- توجيه وإرشاد أفراد القوات المسلحة وأسرههم للإهتمام بالنظافة العامة والخاصة.
- تبني النشرات الطبية الخاصة ببعض الأمراض المعدية وتوزيعها على كل القيادات والوحدات.
- الإهتمام بالمحاضرات والندوات التثقيفية ببرامج ثابتة ولكل الوحدات.

#### هـ. قسم الأحصاء الصحي الحيوي:

وتتمثل واجباته في:

- حصر ورصد الأمراض المعدية وسط أفراد القوات المسلحة.
- حصر ورصد إصابات الميدان وسط أفراد القوات المسلحة.
- حصر ورصد عدد المواليد واستخراج شهادات الميلاد لهم وعدد الوفيات.
- حصر ومعرفة عدد المترددين بقسم الحوادث بالسلاح الطبي وأعداد الذين يتلقون العلاج بالمستشفيات.

#### و. قسم الأمومة والطفولة.

وتتمثل واجباته في:

- الإهتمام بصحة الأم والطفل والصحة الإنجابية.
- رعاية الحوامل والوقاية من مرض التيتانوس.
- التثقيف الصحي ومحاربة العادات الضارة.
- الزيارات المنزلية الإشرافية وتنظيم الأسرة.

#### 5. الخدمات الطبية الميدانية

تتمثل الخدمات الطبية في الميدان بناءً على التنظيم المعمول به حالياً في الآتي:

- أ. نقطة إسعاف الوحدة.
- ب. محطة تضميد متقدمة (محطة غيار أمامية).
- ج. محطة تضميد رئيسية (محطة غيار رئيسية).
- د. مركز جراحي متقدم.
- هـ. محطة إخلاء الخسائر.
- و. مستشفيات منطقة المواصلات.

ز . مستشفيات القاعدة.

تعتبر سرايا الميدان الطبية أقل مستوى تنظيمي يمكن أن يؤدي خدمة طبية تحت مظلة الكتيبة الطبية لخدمة اللواء المشاة في العمليات وتتلخص واجباتها في الآتي:

أ. إخلاء المرضى والجرحى.

ب. تأمين المواد الطبية اللازمة لنقاط الإسعاف والسرية الطبية.

ج. التدريب الفني للعناصر الطبية اللازمة.

د. مراقبة وتفنيش مستوى اللياقة الصحية.

هـ. تنظيم وإدارة السجلات الطبية لمنتسبي الوحدة.

و. فتح محطة تضמיד متقدمة لتقوم بالآتي.

- إخلاء الخسائر من نقطة إسعاف الوحدة مباشرة.

- تصنيف الخسائر لأسبقيات العلاج والإخلاء.

- الإحتفاظ والرقابة الطبية للخسائر التي تحتاج إلى إخلاء.

-إكمال وثائق المصابين.

تتوفر بالكتيبة الطبية العديد من التخصصات والتي تعتبر كافية لخدمة كل عناصر الفرقة العاملة معها.

أ. رئاسة الكتيبة:

قائد الكتيبة عميد طبيب ومترون برتبة المقدم سستر وضابط تغذية برتبة رائد.

ب. السرية الطبية التخصصية (مستشفى الفرقة:

- قائد السرية عقيد طبيب.

- قسم الإستقبال والفرز بقيادة رائد طبيب.

-قسم الجراحة والإصابات. أخصائي جراحة، أخصائي عظام، إثنين طبيب عمومي، سستر، محضر عملية.

-قسم التخدير. أخصائي التخدير، مساعد تخدير.

- قسم الباطنية. أخصائي باطنية، ثلاثة طبيب عمومي.

- قسم العيون. أخصائي عيون، فني بصريات.

- قسم الجلدية. أخصائي جلدية وتناسلية.

- قسم الأسنان. أخصائي أسنان، طبيب أسنان.

- قسم النفسية. أخصائي نفسية، باحث إجتماعي، باحث نفساني.

- قسم الأنف والأذن والحنجرة. أخصائي أنف وأذن وحنجرة فني سمع.

- قسم أمراض النساء والولادة. أخصائي نساء وولادة، طبيب عمومي، سستر.

- قسم الأطفال. أخصائي أطفال، طبيب عمومي، ضابط تغذية، سستر.
- قسم الأشعة. أخصائي أشعة، إثنين فني أشعة.
- قسم المعمل وبنك الدم. ثلاث فني معامل.
- قسم الإمداد الطبي. صيدلي، أمين مخزن.
- قسم الشؤون الصحية والوقائية. ثلاث ضباط صحة، ملاحظ صحة.

## 6. واجبات السلاح الطبي:

تنقسم الواجبات المنوطة برئاسة السلاح الطبي إلى ثلاثة أقسام رئيسية.

### أ. الواجبات في السلم. وتتمثل في الآتي:<sup>(1)</sup>

- وضع الخطة الطبية للمحافظة على صحة أفراد القوات المسلحة وعوائلهم بمستوى عالي.
- وقاية وعلاج المرضى من أفراد قوات الشعب المسلحة وأسره في كل الأوقات.
- إبداء المشورة والنصح الطبي والصحي وطرق الوقاية للقادة في جميع المستويات.
- تكوين اللجان الطبية العسكرية (القومسيون) للأفراد للأغراض الأتية:
- الكشف الطبي بغرض التجنيد وإعادة التجنيد وتجديد عقود الخدمة والكشف الطبي للكليات والمعاهد العسكرية للمتقدمين للإنخراط في صفوف قوات الشعب المسلحة.
- تقدير مدى صلاحية الضباط والصف والجنود للخدمة العسكرية وتقدير نسبة العجز.
- الكشف الطبي الدوري والكشف الطبي لأغراض المعاش للمبعوثين خارج القطر.
- تقدير الحالات المستعصية والتي تحتاج للعلاج بالخارج ورفع التوصيات بشأنها.
- تقدير العمر والتسنين لأفراد القوات المسلحة.
- الكشف الطبي الدوري للطيارين.
- إجراء البحوث الطبية والمعملية والمسح الصحي والبيئي لمعرفة جغرافية وطبيعة الأمراض وطرق مكافحتها والوقاية منها.
- تدريب وتدريب طلبة كلية الطب وأطباء الإمتياز والنواب وطلبة التمريض والكوادر الطبية الوسيطة وتدريب القوات المسلحة على الإسعافات الميدانية.
- توفير وتصنيع ومد الوحدات بالأدوية والعقاقير اللازمة.
- التدريب الأساسي والعسكري لمستجدي السلاح الطبي من الممرضين والممرضات والخدمة العامة وأفراد الطب الوقائي إضافة إلى تدريب العنصر النسائي من الضباط (طبيبات-سسترات).

<sup>(1)</sup> بابر عبد المحمود حسين، الخدمات الطبية في القوات المسلحة، مقارنة مع الخدمات الطبية في المصالح الحكومية، قادة ألوية مشاة معهد المشاة يناير 1985م، ص 3

- المساهمة الفعالة مع الجهات العسكرية الأخرى (فرع الإدارة والخدمات الإجتماعية والسلطة المدنية) وذلك في مجال تأهيل المعاقين حتى يتم إشراكهم في الحياة الإجتماعية.

#### ب. الواجبات في الحروب وهي:

- إبداء المشورة الطبية في الخطة العسكرية عند تحرك القوات المسلحة وإنشاء المعسكرات المؤقتة والمستديمة.

- فتح المستشفيات الميدانية والجراحية ومراكز نقل الدم حسب ظروف العمليات الحربية.

- إخلاء الجرحى والمصابين والمرضى بعد إجراء الإسعافات الأولية من الخطوط الأمامية إلى المستشفيات وذلك حسب الخطة الطبية العسكرية المتفق عليها مع قائد القوات.

- إتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة في زمن الحرب وفي الميدان خاصة وتفادي إنتشار البوائيات بين الأفراد والحفاظ على صحة الجنود بتحسين البيئة الميدانية بالتطعيم والتحصين والتنظيف الحي.

- توفير المعدات الطبية اللازمة للعمل بكل المستشفيات الميدانية وبنوك الدم والأسرة وغيرها وكل ما يتعلق بها كأمر إحتياطي للحرب.

- مد الوحدات الطبية بالمعدات والآلات والعقاقير الطبية وتعويض المستهلك على نمط عسكري معاكس للإخلاء ومنتظم.

- كتابة التقارير عن الأداء الطبي على جميع المستويات وتلخيصه كدروس مستفادة.

#### ج. واجبات قومية:

- التعاون مع السلطات الصحية المدنية في دحر ومكافحة الأمراض المعدية والبوائيات على المستوى القومي.

- تقديم العون والدعم الطبي العاجل مع السلطات الصحية المدنية في حالة الكوارث الطبيعية والسيول والفيضانات.

- أي عمل طبي أو صحي توجه به القيادة العامة سلباً أو حرياً.

#### ثالثاً: الإمكانيات الحالية للسلاح الطبي:

بناء على ما تم الحديث عنه في الفصل السابق وحتى يستطيع السلاح الطبي أداء واجباته بالصورة المطلوبة تم توفير العديد من الإمكانيات اللازمة لإستمرار مسيرة العمل على النحو التالي:

#### 1. في مجال المستشفيات :

بالرغم من أن معظم مباني السلاح الطبي القديم كانت عبارة عن منازل ولم تبنى أساساً لتكون مستشفيات حسب المواصفات المعروفة والمطلوبة لكل مستشفى وكانت تنقصها الحوجة المتزايدة من العنابر والمكاتب

وغرف العمليات والعلاج وغيرها من الأقسام الأخرى، إلا أن الإنجازات الكبيرة التي قام بها الصندوق القومي لتطوير الخدمات الطبية إستطاعت أن تغير صورة السلاح الطبي والتي تمثلت في الآتي:<sup>(1)</sup>

أ. مجمع الشهيد د. أحمد البشير الحسن للعيون والأنف والأذن والحنجرة بمساحة 2500 متر مربع وسعة 150 سرير مع 4 غرف عمليات جراحية مجهزة.

ب. مجمع الشهيد عقيد طبيب أحمد قاسم للحوادث والعيادات التشخيصية بمساحة 12000 متر مربع به جميع التخصصات الطبية العلاجية والتشخيصية مع قسم الأشعة المقطعية بالكمبيوتر وتفتيت الحصاوي بالليزر والمناظير مع 4 غرف عمليات جراحية وقسم للعلاج الطبيعي.

ج. مجمع الشهيد د. عوض عمر السمانى للجراحة العامة (مستشفى الجراحة العامة) مساحة 2000 متر مربع سعة 160 سرير + ثلاث غرف عمليات جراحية.

د. مستشفى الأمراض الباطنية بمساحة 4000 متر مربع سعة 200 سرير مع جناح رئاسي.

هـ. الجناح الخاص للضباط سعة 24 غرفة.

و. مركز العناية المكثفة لأمراض القلب والشرايين (CEU) سعة ستة سرير عناية مع أجهزة المراقبة والصدمة والتنفس الصناعي والإسعاف السريع.

ز. مركز الشهيد مقدم طبيب عارف طه لغسيل الكلى سعة 6 سرير بتجهيزاتها للإستصفاء الدموي و 2 سرير للغسيل البريتوني.

ح. تأهيل مستشفى نور العيون العسكري القومي بأركويت وتجهيزه بالأجهزة المتقدمة في جراحة العيون وزراعة العدسة والعلاج بالليزر.

ط. مركز جراحة المناظير بالسلاح الطبي كأول مركز لجراحة المناظير.

ي. المجمع الخدمي والصيدلية الشعبية الخارجية والوحدة الهندسية.

ك. إنشاء مستوصف التأهيل التخصصي بعدد 30 غرفة ممتازة و 4 عنابر بتجهيز خاص.

ل. إنشاء مستشفى جراحة العظام مجمع الشهيد عميد طبيب محمد عثمان حسن الجعلي لجراحة العظام 3 عمارات طابقين بمساحة 5000 متر وسعة 200 سرير + 10 غرف خاصة و 2 مجمع للعمليات الجراحية ورئاسة إدارية لجراحة العظام.

م. مستشفى حوادث الأطفال به عيادة الحوادث والمحولة للأطفال والمعمل والصيدلية وقسم التغذية والتطعيم والإرواء والإحصاء والإدارة مع 4 عنابر سعة 40 سرير وحدائق ومننزه للأطفال.

ن. إقامة المشرحة والتي تسع 20 جثة لإحتمالات الطوارئ مع تجهيزات متقدمة لوسائل التشريح.

س. إنشاء الغرف الخاصة لكبار قادة القوات المسلحة والمسؤولين في الدولة وهي أجنحة ممتازة ذات مستوى رفيع في التجهيز السريري.

(1) عبد الرزاق مصطفى علي، مرجع سابق، ص 4

ع. إنشاء المخازن الحديثة لمصنع الدواء في إطار مشروع تطوير المصنع وزيادة سعة التخزين بمقدار (4300) متر مكعب.

ف. إقامة المدينة الطبية العالمية بأركويت حيث تم إنجاز الآتي:

- مركز السودان للقلب المفتوح بمساحة 6000 متر مكعب والذي يحتوي على 4 أجنحة خاصة و 4 غرف خاصة وعدد من العنابر المجهزة تجهيزاً متقدماً لمرضى القلب إضافة لقسم خاص بأمراض الصدر والتنفس مع حوادث وعيادات خارجية وأقسام الأشعة والمعمل والصيدلية حيث يقدم المركز الخدمات التشخيصية والعلاجية المتقدمة في مجال قسطة القلب وعمليات جراحة القلب والشرابين وجراحة القلب المفتوح.

- إنشاء المعمل المركزي (مجمع الفحوصات الطبية) بمساحة 720 متر مربع حيث يعتبر قبلة لطالبي الفحوصات لما يتميز به من تجهيزات حديثة في مجالات الفحص الكيميائي، الباثولوجي، الدموي، الفيروسي والإلكتروني.

- إنشاء الجناح الخاص لعائلات الضباط بالمستشفى العام بمساحة 112 متر مربع حيث يضم 8 غرف خاصة و 3 أجنحة و 11 عنبر مجهز بأحدث التجهيزات السريرية.

- إنشاء إقامات اطباء الإمتياز والنواب والطبيبات والسسترات بمساحة 1250 متر مربع بعدد 32 غرفة يمكن أن تستوعب 64 طبيب إمتياز ونائب وسستر ومجهز تجهيزاً متقدماً يساعد على الراحة والتجويد والتحصيل.

- إنشاء معامل ضبط الجودة والمبنى الإداري لمصنع الدواء بمساحة 312 متر مربع حيث يضم المبنى مكاتب وتجهيزات لتسيير العمل الإداري وضبط الأداء مع معامل ضبط الجودة التي تضمن التصنيع السليم للأدوية.

- إنشاء وحدة التغذية العلاجية (المطبخ) بمساحة 350 متر مربع والتي تحتوي على أحدث الأفران والثلاجات والمبرادات والحافظات وأدوات توزيع الطعام ومعدات الطباخة لتقديم الوجبة المطلوبة حسب المواصفات للمريض والجريح.

- مجمع العيادات التشخيصية والمحولة بمساحة 1500 متر مربع حيث يحتوي المجمع على 30 غرفة لتقديم خدمات الكشف والتشخيص بالأشعة والمعامل وغرفة العملية والموجات الصوتية والعيادات المحولة لكل التخصصات الطبية وهي تعمل كعيادات محولة من الصباح حتى نهاية اليوم العادي فقط وفصلت من الحوادث لتكون المسئولية واضحة حسب اليوم المحدد لكل أخصائي في تخصصه.

- تم إنشاء كافيتيريا بمساحة 80 متر مربع لتقديم مختلف أنواع الخدمات للمرضى والمرافقين.

- تم إنشاء عدد 2 مغسلة كبيرة في عدد 2 غرفة مغاسل مع 3 غرف أخرى ومخزن للإدارة.

- تم إنشاء مستشفى الأمراض النفسية بمساحة 2000 متر مربع حيث يحتوي على 12 عنبر و 3 أجنحة بها جناح خاص منفصل للنساء بسعة 120 سرير ويشتمل على عيادات حوادث. وعيادات محولة وقسم

العلاج النفسي للأطفال ومعمل إختبار النفسية وقسم للباحثين النفسيين والإجتماعيين ووحدة رسم المخ وغرفة للعلاج الكهربائي وصيدلية.

- مستشفى الأمراض الجلدية بسعة 40 سرير حيث يحتوي على عيادات محولة وعيادات حوادث، غرفة للعلاج بالليزر وغرفة الأشعة فوق البنفسجية (اليوفا) وغرفة الموجات فوق الصوتية إضافة لمجمع عمليات وصيدلية وقاعة محاضرات.

- مركز الرنين المغناطيسي والذي يعتبر من أحدث الأجهزة الموجودة بالسلاح الطبي.

- إنشاء مجمع لإخلاء الجرحى بسعة 80 سرير وغرفة عمليات وغرفة غيارات لإستقبال إرساليات مصابي العمليات الحربية.

- إنشاء مجمع الشهيد الفريق أول طبيب مالك العاقب للحوادث المتخصصة وامع 4 بمساحة 5000 متر مربع يضم الحوادث في تخصصات الباطنية، الجراحة العامة، جراحة العظام مع مجمع إخلاء الجرحى. - المجمع الخاص للولادة والعمليات الجراحية بمساحة 800 متر مربع وتجهيزات حديثة في مجال الولادة والعمليات الجراحية لأمراض النساء والتوليد ومركز العناية المكثفة بالأطفال حديثي الولادة مع 4 غرف عمليات و 10 غرف خاصة وعنابر سعة 40 سرير.

- بنك الدم المركزي مع كل الفحوصات التشخيصية والتجهيزات العلاجية الدموية المطلوبة.

- إنشاء مشروع الصرف الصحي بالسلاح الطبي مع محطة متقدمة ووحدة متكاملة لمعالجة المياه ونظام حديث للصرف والمعالجة والري.

- تأهيل عدد كبير من المستشفيات الموجودة خارج السلاح الطبي مثل:

- مستشفى جوبا حيث تم إنشاء مجمع العمليات الجراحية وصالة لإخلاء الجرحى إضافة للغرف الخاصة للضباط مع تأهيل إثنين من العنابر القديمة وإنشاء إستراحة بالمستشفى.

- مستشفى الدمازين.

- مستشفى كوستي.

- مستشفى الفاشر.

- مستشفى شندي.

- مستشفى نيالا - إنشاء مستوصف.

- مستشفى كسلا.

- مستشفى الرنك.

- مستشفى ريكونا.

- مستشفى سنكات.

- مستشفى الأبيض 4 طوابق.

- مستشفى المدرعات بالشجرة.

- تأهيل مستشفى القيادة العامة.

### 7 الإمكانيات في مجال الأجهزة والمعدات الطبية:

أما في مجال الأجهزة والمعدات الطبية فقد تم الآتي:

أ. إستجلاب جهاز تصوير شرائح المخ المقطعية والجسم الكامل بالكمبيوتر.

ب. إستجلاب جهاز تقنيت حصوي الكلى بالليزر.

ت. إستجلاب أجهزة الجراحة بالمنظير.

ث. إستجلاب جهاز التصوير بالرنين المغنطيسي.

ج. أجهزة علاج العيون بالليزر.

ح. جهاز الرؤيا التفاضلية المجسمة لعلاج الكسور والعظام.

خ. إستجلاب أجهزة غسل الكلى مع وحدة تنقية المياه ووحدة متكاملة للإستصفاء الدموي وغسيل الكلى البريتوني.

د. جهاز الجراحة الميكروسكوبي لجراحة الأنف والأذن والحنجرة.

ذ. أجهزة الموجات الصوتية.

ر. أجهزة مراقبة القلب وقياسات الجسم الحيوية وأجهزة الصدمة وأجهزة مراقبة.

### 8 في مجال الكوادر الطبية:

تشمل الكوادر الطبية (الأخصائيين، الأطباء العموميين، الصيادلة )

أ. الكوادر الموجودة حسب التنظيم.

### جدول رقم (1/1/3)

### الكوادر الموجودة حسب التنظيم

م	البيان	أطباء عموميين	أخصائيون	صيادلة
(أ)	(ب)	(ج)	(د)	(هـ)
1	المصدق	455	317	47
2	الموجود	15	73	7

المصدر: تنظيم السلاح الطبي 1995.

أ. مقارنة مع آخر إحصائية مع مستشفى الخرطوم التعليمي للعام 1998م

### جدول رقم (2/1/3)

مقارنة مع آخر إحصائية مع مستشفى الخرطوم التعليمي للعام 1998م

م	البيان	مستشفى الخرطوم	المستشفى العسكري العام
(أ)	(ب)	(ج)	(د)
1	عدد الأسرة	700	1000
2	عدد الأطباء العموميون	600	15

المصدر: قسم الإحصاء السلاح الطبي 2003.

ج. مقارنة الإستيعاب في الكوادر الطبية بين مستشفى الخرطوم والسلاح الطبي.

### جدول رقم (3/1/3)

مقارنة الإستيعاب في الكوادر الطبية بين مستشفى الخرطوم والسلاح الطبي

م	البيان	مستشفى الخرطوم	المستشفى العسكري العام
(أ)	(ب)	(ج)	(د)
1	الإستيعاب عام 1990م	24	4
2	الإستيعاب عام 1995م	4	صفر
3	الإستيعاب في عام 2000م	صفر	صفر

المصدر: قسم الإحصاء السلاح الطبي 2003.

بالرجوع إلى الجدول أعلاه يمكن ملاحظة الآتي:

- النقص الشديد جداً في الأطباء العموميين والأخصائيين والصيدالدة مقارنةً مع ما هو مصدق.
- التفاوت الكبير بين عدد الأطباء العموميين الموجودين في مستشفى الخرطوم عما هو موجود بالسلاح الطبي مع ملاحظة عدد الأسرة الموجودة بكل مستشفى.
- تناقص وانعدام الأطباء والصيدالدة المنضمين إلى السلاح الطبي في الفترة الأخيرة.
- بالرغم من عدم شمول الجداول أعلاه لبقية الكوادر الطبية الأخرى من فنيين وتقنيين إلا أن الأمر لا يختلف عما هو موجود أعلاه من نقص شديد بكل الأقسام.

### 9 في مجال التدريب وتجويد الأداء:

أما في مجال التدريب و تجويد الأداء فيمكن الحديث عن الآتي:

#### أ. الوضع الحالي:

- التطوير الذي يحدث في السلاح الطبي لا تخطئه عين، إلا أن الرضاء عن الأداء لم يتحقق لا لمستهلكي الخدمة ولا لمقدميها.

- تنحصر أسباب عدم الرضا أو جُلها في الكوادر (سواء كان ذلك في عدم تواجدها أو طريقة تعاملها، مستوى أدائها).

- الحديث هنا ليس عن الأطباء فقط بل كل الكوادر بداية بعامل النظافة وانتهاه بالأخصائي.

ب. أركان تجويد الأداء. تعتمد على توفير العناصر الآتية:

- توفر نظام معلومات جيد ومتجدد يوفر معلومات دقيقة عن حركة المرضى والأنشطة العلاجية والتشخيصية المختلفة. وبالتالي يمكن من الإلمام بتفاصيل الموارد والإحتياجات الفعلية وبذلك يمكن من التخطيط العلمي للمستقبل إضافة إلى أنه يتيح المعلومات اللازمة للبحث.

- نظام إداري كفؤ. وهذا النظام يجب أن يؤدي إلى إرساء المؤسسة وثبات السياسات فلا تتغير بتغير الأشخاص وكذلك إستغلال الموارد البشرية والمادية المتوفرة بأفضل السبل. وأخيراً من الضروري تهيئة بيئة العمل.

- تدريب مستمر يؤدي إلى تحسين الأداء ومواكبة العالم فيما يستجد والمحافظة على المعدات.

ج. مراكز التدريب الأساسية بالسلاح الطبي. كلها تقع تحت مسئولية السيد قائد المعهد الطبي العسكري والذي يقوم بعقد الدورات الفنية للكوادر الطبية الفنية والمساعدة كآآتي:<sup>(1)</sup>

- دورة المساعدين الطبيين العموميين مدة الدراسة عامان، المؤهل الفني في نهاية الدورة دبلوم.

- دورة مساعدي طب التخدير، مدة الدراسة عامان، المؤهل الفني في نهاية الدورة دبلوم.

- دورة مساعدي طب التحضير، مدة الدراسة عامان، المؤهل الفني دبلوم.

- دورة ملاحظي صحة البيئة، مدة الدراسة عامان، المؤهل الفني دبلوم.

- دورة مساعدي طب الأسنان، مدة الدراسة عامان، المؤهل الفني في نهاية الدورة دبلوم.

- دورة التمريض، المؤهل في نهاية الدورة يحصل الدارس على شهادة التمريض الثانوية الفنية.

- دورة الإسعافات الأولية، مدة الدراسة شهر ونصف، المؤهل في نهاية الدورة شهادة الإسعافات الأولية

- دورة مساعدي ملاحظي صحة بيئة، مدة الدراسة ثلاث سنوات، المؤهل الفني شهادة مساعدي ملاحظي صحة بيئة.

- دورة معاوني تمريض.

د. التدريب أثناء الخدمة، وفيه يلاحظ الآتي:

- عدم توفر الميزانية اللازمة للتدريب سنوياً تحد كثيراً من قدرات السلاح الطبي للتخطيط للتدريب سنوياً وتنفيذه.

- هنالك بعض الفرص تأتي نتيجة لإجتهادات بعض الملحقين العسكريين في الدول الصديقة والشقيقة بتوقيع بروتوكولات معها، لا يتم فيها إشراك ممثلين من السلاح الطبي.

(1) الأمين عثمان سيد احمد، التدريب وتجويد الأداء، (الخرطوم: سنار الخدمات الطبية، 2003م)، ص 4

- هنالك العديد من التخصصات النادرة ذات المستوى الذي يؤدي إلى تحسين الأداء لا توجد إلا في الدول المتقدمة وتحتاج إلى أموال لا يمكن توفرها.

### 10 امكانيات الطب الوقائي حالياً:

تتمثل امكانيات الطب الوقائي في الرواجع والجداول أدناه:<sup>(1)</sup>

أ. راجعة قوة الطب الوقائي، يمكن ملاحظة الآتي من جدول القوة.

- عدم وجود الكوادر الطبية المتخصصة في طب المجتمع والوبائيات علماً بأن عدد الأخصائيين في أفرع الطب العلاجي المختلفة بالسلاح الطبي أكثر من ستون أخصائي.

- قلة عدد مفتشي الصحة وضباط الصحة والذين يمثلون العنصر النشط والفعال لإنجاح برامج الطب الوقائي.

ج. المعينات المتوفرة حالياً

### جدول رقم (4/1/3)

#### المعينات المتوفرة حالياً - طلبات الرش

م	النوع	الموجود	الصالح	المعطل
(عام)	(ج)	(د)	(هـ)	
2001				
(ب)				
1	طلمية ضبابية أمريكية	4	2	2
2	طلمية ضبابية ألمانية	7	5	2
3	طلمة مونزر (2) رزازية	2	2	-
4	طلمية هرسوب	47	10	37
5	ماكنة تيفا رزاز	2	-	2

المصدر: قسم الإحصاء السلاح الطبي 2003.

يتضح للباحث من الجدول رقم (4/1/3).

(1) معدات وطلبات الرش المتوفرة حالياً تعمل بكفاءة أقل من 40%.

(2) عدد الطلبات لا يتناسب والإحتياج الفعلي للقوات المسلحة المنتشرة في كل حدود السودان.

ج. المبيدات المطلوبة والمستلمة للأعوام 2002/2001 مع ملاحظة أن الكمية التي تم طلبها عام 2001 تم طلبها عام 2002م

(1) الصادق عبد الله منعم، مرجع سابق، ص 6.

جدول رقم (5/1/3)

المبيدات المطلوبة والمستلمة للأعوام 2002/2001

م	الصفة	المطلوب للعام (2001-2002م)	الوارد 2001	2002	النسبة
(أ)	(ب)	(ج)	(د)	(هـ)	%
1	فليت محلول	1000	600	600	6%
2	كي وترين بكرة	10000	500	500	5%
3	دسس سائل باللتر	6000	600	150	5.2%
4	جمكسين بالكيلو	10000	180	400	4%
5	درسيان باللتر	6000	-	500	8%
6	ملسبون مركز باللتر	10000	-	600	6%
7	فنيك باللتر	500	-	150	30%
8	أبين باللتر	500	-	150	30%

المصدر: قسم الإحصاء السلاح الطبي 2003.

يتضح للباحث من الجدول رقم (5/1/3) .

(1) ضعف كمية المبيدات الواردة نسبة المستلم.

(2) المبيدات أعلاه تعتبر من أهم المبيدات التي يمكن بواسطتها الحد من إنتشار الأمراض وتقليلها، كما يفترض إستلامها قبل فترة كافية من فصل الخريف حتى يمكن ترحيلها لمختلف المناطق الخارجية للقوات.

د. العربات العاملة بالطب الوقائي:

جدول رقم (6/1/3)

العربات العاملة بالطب الوقائي

م	نوع العربة	المصدق	الموجود	ملحوظات
(أ)	(ب)	(ج)	(د)	(هـ)
1	مان شفت	15	2	عربة لكل منطقة عسكرية
2	مان قلاب نفايات	15	1	بدفورد
3	عربات نقل	3	1	للعمل الإداري
4	نيسان دبل كاب	4	1	للعمل الإداري

المصدر: قسم الإحصاء السلاح الطبي 2003.

يتضح للباحث من الجدول رقم (6/1/3).

- نسبة العربات الموجودة لا تذكر مع تدني كفاءتها إلى أقل من 20%.

- كثير من المناطق العسكرية تستعين بالمصالح الحكومية أو الإيجار من السوق للقيام بالأدوار أعلاه.

من التنظيم في المبحث الثاني يمكن ملاحظة الآتي:

- بالرغم من إعادة التنظيم التي تمت للسلاح الطبي وفقاً لتنظيم 1994م إلا أن هذا التنظيم لا يلبي إحتياجات السلاح الطبي حالياً وفقاً للتوسع الذي طرأ على المستشفيات والدعم الذي توفر لها من مباني ومعدات حديثة مما يستدعي ضرورة عمل تنظيم جديد يلبي الإحتياجات المطلوبة وخاصة من ناحية الكوادر الفنية والتقنية اللازمة لإستخدام المعدات التي تم تحديثها بمختلف أقسام السلاح الطبي.
- إن التسلسل العسكري المحدد بمنظومة الإخلاء يحتاج إلى إعادة ترتيب وخاصة تلك الجوانب المتعلقة بالمعاملة المفترض أن يتلقاها الجريح أو المصاب بعد إخلاءه مباشرةً وضرورة توفير العدد الكافي من الأخصائيين اللازمين للنظر في تلك الحالات المحولة والإخلاء.
- بالرغم من أن التنظيم أفرد السرية الطبية لكل لواء وكتيبة طبية لكل فرقة إلا أن النقص الحاد في الكادر البشري أفرغ التنظيم من محتواه للدرجة التي أصبح يتولى فيها قيادة العديد من المستشفيات الخارجية مساعدين طبيين.
- عدم وضوح الخطط المستقبلية وضعف الإقبال للانضمام للسلاح الطبي إضافة لكشوفات المعاش الدورية أدت إلى حدوث نقص كبير وحاد في العديد من التخصصات الطبية الموجودة بالسلاح الطبي.
- بالرغم من تركيز التنظيم على موضوع التأهيل الطبي العسكري إلا أن عدم وجود البنيات الأساسية اللازمة لعقد دورات الفصائل، السرايا، الكتائب الطبية، أثر كثيراً على مدى تفهم الأطباء للواجبات المطلوبة منهم وكيفية تنفيذها. إضافة لإفتقارهم للألفة وروح الفريق في كيفية التعامل مع الضباط والصف والجنود وفق ما هو متوقع من متلق العلاج.
- إرتكاز هذا التنظيم على تقسيم السودان إلى أربعة جهات وفقاً للإنتفاخ الإستراتيجي للقوات المسلحة، لم يواكبه إستكمال لكل المرتبات المحددة بالكتائب الطبية حسب التنظيم وخاصة مع ظروف حركة الوحدات بين مختلف مناطق العمليات مما أدى إلى الطلب المتكرر ومن كل الوحدات لمد الدعم اللازم والعاجل من قيادة السلاح الطبي بأمدرمان ولكل الوحدات تقريباً وخاصةً عند إقرارها للحركة مما أفقد مستشفيات القاعدة الكثير من الكوادر الوسيطة والمهمة.
- بالرغم من توجيهات القيادة المنكررة والخاصة بوضع مستشفى قاعدة متقدم بكوستي، إلا أن الأسلوب المتبع بالسلاح الطبي في تنسيب الأخصائيين مع قلتهم حال دون تفعيل هذا المستشفى وغيره من المستشفيات الخارجية التي تم إنشائها.
- بالرغم من الجهود الكبيرة التي تقوم بها بعض الوحدات لتأهيل منسوبيها مثل المدرعات والمظلات إلا أن قيادة السلاح الطبي لم توضح الأساليب التي يتم بها تأهيل الأطباء اللازمين لخدمة مثل هذه الوحدات.
- من ضمن الواجبات التي تم تكليف السلاح الطبي بها في السلم هو تدريب وتدريب طلبات كليات الطب. لكن عدم تحديد جامعة واحدة للتعامل معها خاصة في ظل غياب الجامعة العسكرية، أدى إلى خلل في هذه

الناحية نتيجة لكثرة وتعدد طلبه كليات الطب بالسلاح الطبي، مما أدى إلى تقليل الزمن المخصص لعلاج المرضى والجرحى بواسطة الأطباء.

- عدم وجود الرؤية الواضحة حيال المعاقين، أدى إلى إحجام السلاح الطبي عن القيام بواجبه والمتمثل في إعادة تأهيلهم بالرغم من بعض الواجبات التي يقوم بها في دعمهم ببعض وسائل الكسب (دكان، طبالي، رقصات) بالتنسيق مع مركز الأمل.

- لم يراعي التنظيم كيفية الإرتقاء بالأطباء والكوادر المساعدة خاصة في كيفية تعاملهم مع بقية الضباط أو ضباط الصف والجنود وخلق علاقات وطيدة معهم ولا يتأتى ذلك إلا بوضع منهج في إطار خطة تطوير القوات المسلحة عموماً بإدخال الأطباء دورات ضباط عظام خاصة تمكنهم من معرفة أساليب التخطيط والإخلاء والإستعواض وذلك إعلاء لروح الفريق والتمازج بين الأطباء وبقية أفراد الوحدات الأخرى العاملة بالقوات المسلحة.

- عدم إختلاط الأطباء ومعايشتهم للصف والجنود والضباط في فترات التدريب المختلفة لا يمكن الأطباء من تفهم نفسياتهم مما يؤثر على أسلوب وكيفية تقديم العلاج اللازم لهم.

### 11 من الإمكانيات التي تم دراستها يمكن إستنتاج الآتي:

- بالرجوع إلى الإمكانيات التي أصبح يتمتع بها السلاح الطبي نجدها إعتمدت تماماً على الدور الذي قام به الصندوق القومي لتأهيل الخدمات الطبية إعتماً على دماغه الجريح. بتأهيل المباني والمعدات اللازمة لكل هذه الأقسام التي تم تطوير بعضها وإنشاء البعض الآخر مع ملاحظة إغفال العنصر الأساسي والهام والمتمثل في الكادر البشري من أطباء وأخصائيين وكوادر وسيطة وكوادر فنية وتقنية لازمة لإدارة وتفعيل كل هذه المستشفيات والأقسام حيث أصبح الفارق كبير جداً بين المبنى والمعدات الموجودة به ومقدمي الخدمات من نقص في الأخصائيين والأطباء والكوادر الوسيطة.

- بالنسبة للإمكانيات التقنية والطبية وبالرغم من توفيرها برئاسة السلاح الطبي إلا أن عدم تزويد المستشفيات الخارجية بها أدى لإستمرار عبء الإرساليات المرضية والتحويل من كل المستشفيات الخارجية إلى رئاسة السلاح الطبي حيث مستشفيات القاعدة المؤهلة لتقديم جميع أنواع العلاج المطلوبة.

- عدم القبول العام لشروط الإستهلاك والمقابل المادي للعديد من الكوادر الوسيطة اللازمة لإستخدام هذه الأجهزة، أدى إلى عدم الإستفادة منها تماماً كما هو مطلوب نتيجة لضعف المقابل المادي المخصص لهذه الكوادر وعدم مواكبته لما هو موجود بكل المستشفيات الخاصة بالدولة.

- هذه الأجهزة الحديثة تحتاج إلى أسلوب معين للحفاظ والإستخدام مع ضرورة توفير الكوادر الفنية اللازمة لصيانتها وإطالة عمرها الافتراضي ولكن لعدم مواكبة التنظيم لهذه المعدات الحديثة فإن المحافظة عليها وصيانتها يكلف مبالغ طائلة لأن كل العناصر التي تقوم بصيانتها وتأهيلها عبارة عن شركات خاصة داخلية أو خارجية.

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول الباحث في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعها في تنفيذ الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينة الدراسة وطريقة إعداد أدواتها وبيان الأساليب والمعالجات الإحصائية المستخدمة لاختبار فرضيات الدراسة وصولاً إلى تحليل البيانات والتحقق من فرضيات الدراسة.

#### اولاً: إجراءات الدراسة الميدانية:

##### 1 مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث إلى تعميم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة من إدارة الخدمات الصحية.

##### 2 عينة الدراسة:

تم تحديد عينة الدراسة بمواصفاتها العلمية التي تحقق أغراض الدراسة من ذوي الاختصاص من المحاسبين والمراجعين والإداريين والمهنيين لتحقيق أغراض الدراسة (محاسبة استهلاك الموارد ودورها في تطوير الخدمات الصحية).

##### 3 جمع البيانات:

تم توزيع عدد (70) استمارة على العينة المحددة مسبقاً والمستهدفة للتحقق من فرضيات الدراسة وتم جمع عدد (60) استمارة لتحليلها، أي بنسبة (85.7%) لتحديد دور محاسبة استهلاك الموارد ودورها إدارة تكلفة الخدمات الصحية.

للخروج بنتائج دقيقة وتعميمها على مجتمع الدراسة حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

أ. الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية ( بكالوريوس، دبلوم عال، ماجستير، دكتوراه، اخرى).

ب. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (تكاليف ومحاسبة ادارية، محاسبة وتمويل، اقتصاد، احصاء، إدارة أعمال، أخرى).

ج. الأفراد بمختلف المؤهلات المهنية ( زمالة سودانية، زمالة عربية، زمالة بريطانية، زمالة امريكية، أخرى، لا يوجد).

د. الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (محاسب ، محاسب تكاليف، مدير مالي، مراجع داخلي، مير انتاج، مدير اداري، اخرى).

هـ. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (5 سنوات فأقل، من 6 - 10 سنوات، من 11 - 15 سنة، 16-20 سنة، 21-25 سنة، اكثر من 25 سنة).

#### 4 أداة الدراسة:

أداة الدراسة هي الوسيلة التي يستخدمها الباحث لجمع البيانات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة، وقد اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة حيث تتمثل مزايا الاستبانة في الآتي:

- أ. يمكن تطبيقها للحصول على معلومات من عدد من الأفراد.
- ب. قلة تكلفتها وسهولة تطبيقها.
- ج. سهولة وضع أسئلة الاستبانة وترميم ألفاظها وأسئلتها.
- د. توفر الاستبانة الوقت للمبحوث وتعطيه فرصة للتفكير.
- هـ. يشعر المبحوثين في الاستبانة بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

#### 5 ثبات وصدق أداة الدراسة:

##### أ. الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري الاستبانة وصلاحيه أسئلة الاستبانة من حيث الصياغة والوضوح، قام الباحث بعرض الاستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين في مجال الدراسة، وبعد استعادة الاستبانة من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

##### ب. الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار ان يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات انه أيضا إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها، يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف أيضا بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار.

من أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان - براون.
- طريقة ألفا - كرونباخ .
- طريقة إعادة تطبيق الاختبار .

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجات الصدق لدى المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين.

## 6 تطبيق الاستبيان على عينة استطلاعية :

تم توزيع الاستبيان على عينة مكونة من (6) أفراد من مجتمع البحث ومن خارج عينة البحث متفقة في خواصها مع عينة الدراسة وذلك لحساب معامل الثبات، ولتحديد درجة استجابة المبحوثين للاستبيان والتعرف على الأسئلة الغامضة وإتاحة الاختبار المبدئي للفرضيات، وإيضاح بعض مشاكل التصميم والمنهجية. وأجري اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ وكانت النتيجة (0.882) وهو يعني أن هنالك ثبات في البيانات كما مبين في الجدول (1/2/3) أدناه:

### جدول رقم (1/2/3)

#### معامل ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان

الرقم	الفرضية	عدد العبارات	الثبات
1.	عبارات الفرضية الاولى	7	0.808
2.	عبارات الفرضية الثانية	7	0.771
3.	عبارات الفرضية الثالثة	7	0.721
	إجمالي العبارات	21	0.882

المصدر: إعداد الباحث، 2015م.

يوضح الجدول السابق أن معامل كرونباخ لكل عبارات الاستبيان = 0.882 وهو مرتفع وموجب الإشارة لعبارات الاستبيان، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات وهذا يعني أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه.

## 7 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- الأشكال البيانية.
- التوزيع التكراري للإجابات.
- النسب المئوية.
- معادة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات.
- الوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- اختبار مربع كاي لدلالة الفروض.
- اختبار (t) للإثبات صحة الفرضيات.
- الانحدار الخطي البسيط.

## 8 ترميز البيانات:

تم ترميز البيانات وتعريف المتغيرات وإدخالها الحاسب وتم تحليلها واستخراج الإحصاءات الوصفية (الجدول التكرارية والرسومات البيانية، واختبار المحاور).

## 9 اختبار الطبيعية:

من أهم الفروض في الاختبارات الإحصائية العملية أن يكون التوزيع الاحتمالي للبيانات المستخدمة هو التوزيع الطبيعي حيث يعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء بل يعتبر أساساً لكثير من النظريات الإحصائية الرياضية ويلعب دوراً أساسياً في اختبارات الفروض الإحصائية وفترات الثقة. وغير ذلك وان الكثير من المتغيرات إذا قيست لعدد كبير من المشاهدات فإن توزيعها يقترب من التوزيع الطبيعي وان لم يكن يأخذ صورة التوزيع الطبيعي، وبدون ذلك الشرط لا يمكن تطبيق الاختبارات من الناحية العملية.

## ثانياً: تحليل البيانات:

بعد جمع الاستمارات من المبحوثين تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS وهو اختصار للعبارة Statistic Package for Social Sciences وتعني الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ويسهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة من خلال إدارته للبيانات وتحليله الإحصائي السريع للنتائج. البرنامج الإحصائي SPSS من أكثر البرامج الإحصائية استخداماً لإجراء التحليلات الإحصائية من قبل الطلاب والباحثين في مختلف المجالات التربوية والاجتماعية والفنية والهندسية والزراعية والطبية والمحاسبية في إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة لتوصيف البيانات وتحليلها واعداد التقديرات والتنبؤات المستقبلية. ولدراسة هذا البحث والذي يسعى للوقوف على معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين فعالية اداء الحكومة الإلكترونية، المكون من:

**القسم الأول:** البيانات الأساسية أو العوامل الديموغرافية مثل (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة).

**القسم الثاني:** محاور الدراسة الثلاث بعباراتها المختلفة لكل فرضية والمصممة من خمس أوزان هي: أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة والتي تم عرضها في ثلاث محاور على النحو التالي:  
الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وقياس تكلفة الخدمات الصحية

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتوفير المعلومات الملائمة لمساندة اتخاذ القرارات للإدارة العامة للخدمات الطبية

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتوافي قصور أنظمة التكلفة المطبقة في تفعيل إدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية.

## 1 البيانات الشخصية:

أ. العمر:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل البياني رقم (1/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة

وفق متغير العمر

الجدول رقم (2/2/3)

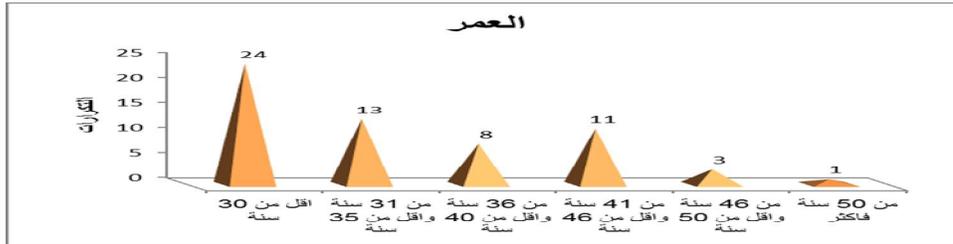
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر:

العمر	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	24	40%
من 31 سنة وأقل من 35 سنة	13	21.7%
من 36 سنة وأقل من 40 سنة	8	13.3%
من 41 سنة وأقل من 46 سنة	11	18.3%
من 46 سنة وأقل من 50 سنة	3	5%
من 50 سنة فأكثر	1	1.7%
المجموع	60	100%

المصدر : اعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2015م.

الشكل البياني رقم (1/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر:



المصدر : اعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2015م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (1/2/3) الآتي:

أن أفراد عينة الدراسة تم توزيعهم على حسب الفئة العمرية (30 سنة فأقل) حيث بلغ عددهم (24) فرداً بنسبة (40%) من العينة، و الفئة العمرية (31 - 35) بلغ عددهم (13) فرد و بنسبة (21.7%) من العينة، والفئة العمرية (36 - 40) بلغ عددهم (8) فرد و بنسبة (13.3%) من العينة، و الفئة العمرية (41 - 46) بلغ عددهم (11) فرد و بنسبة (18.3%) من العينة، والفئة العمرية (46 - 50) بلغ عددهم (3) فرد و بنسبة (5%) من العينة وبنسبة (1.7%) (1) فرد و بنسبة (1.7%)، والفئة العمرية (45 - 41) بلغ عددهم (11) فرد و بنسبة (18.3%) من العينة، والفئة العمرية (50 - 46) بلغ عددهم (3) فرد و بنسبة (5%) من العينة المبحوثة.

يتضح للباحث ان غالبية افراد العينة من ذوي الفئة العمرية بين 30-50 سنة حيث بلغ عددهم 35 فردا وبنسبة 58%، مما يعني قدرتهم الكافية على تفهم عبارات الاستبانة وابداء رأي مبني على الممارسة المهنية يمكن الاخذ به والاعتماد عليه.

ب. المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل البياني رقم (2/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة

وفق المؤهل العلمي

الجدول رقم (3/2/3)

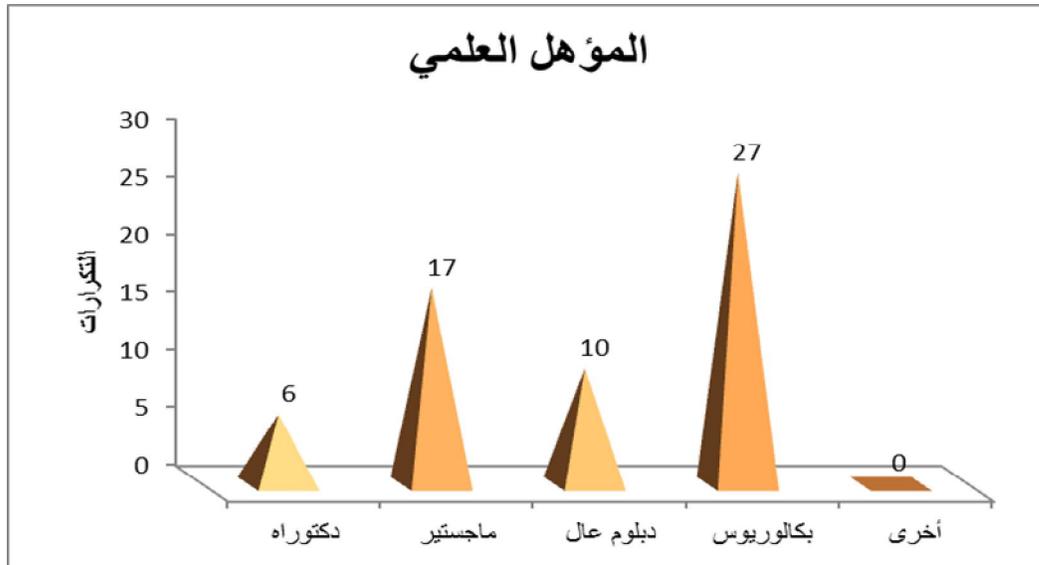
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي:

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دكتوراه	6	10%
ماجستير	17	28.3%
دبلوم عال	10	16.7%
بكالوريوس،	45	75%
أخرى	0	0%
المجموع	60	100%

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2015م.

الشكل البياني رقم (2/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي:



المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2015م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (2/2/3) الأتي .

بكالوريوس (27) فرداً بنسبة (45%)، و (17) فرداً ماجستير بنسبة (28.3%)، وعدد (10) فرداً دبلوم عال وبنسبة (16.7%)، و (6) فرد و بنسبة (10%) هم من أصحاب الدكتوراه، كما لا يوجد مبحوث من حملة المؤهلات الأخرى.

يتضح ان غالبية أفراد عينة الدراسة من حملة المؤهلات العلمية العليا مما يعني قدرتهم على استيعاب عبارات الفرضيات وابداء آراء يمكن الاعتماد عليها.

### ج. التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل البياني رقم (3/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

#### الجدول رقم (4/2/3)

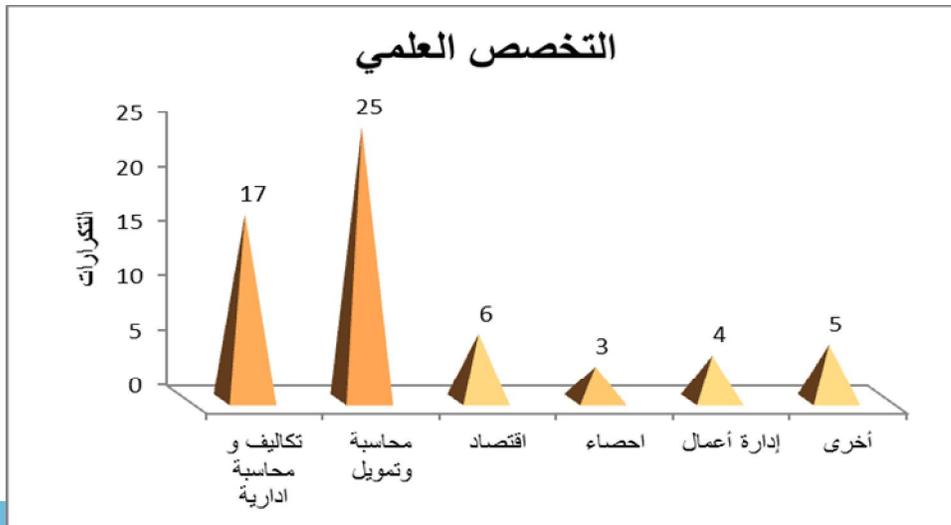
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
تكاليف و محاسبة ادارية	17	%28.3
محاسبة وتمويل	25	%41.7
اقتصاد	6	%10
احصاء	3	%5
إدارة أعمال	4	%6.7
أخرى	5	%8.3

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2015م.

#### الشكل البياني رقم (3/2/3)

#### التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2015م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (3/2/3) الآتي:

عدد (67) فرداً تخصص محاسبة وبنسبة (67%)، وعدد (11) فرداً تخصص اقتصاد وبنسبة (11%)، كما تضمنت العينة على (8) فرداً تخصص إدارة أعمال وبنسبة بلغت (8%)، وعدد (7) فرد من التخصصات أخرى وبنسبة بلغت (7%)، وعدد (7) مبحوث وبنسبة (7%) من تخصص دراسات مالية ومصرفية.

يتضح للباحث أن غالبية افراد العينة تخصصهم محاسبة مما يعني قدرتهم الفائقة على فهم عبارات المحاور وابداء آراء يمكن الاخذ بها والاعتماد عليها.

د. المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل البياني رقم (4/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة

وفق المؤهل المهني

الجدول رقم (5/2/3)

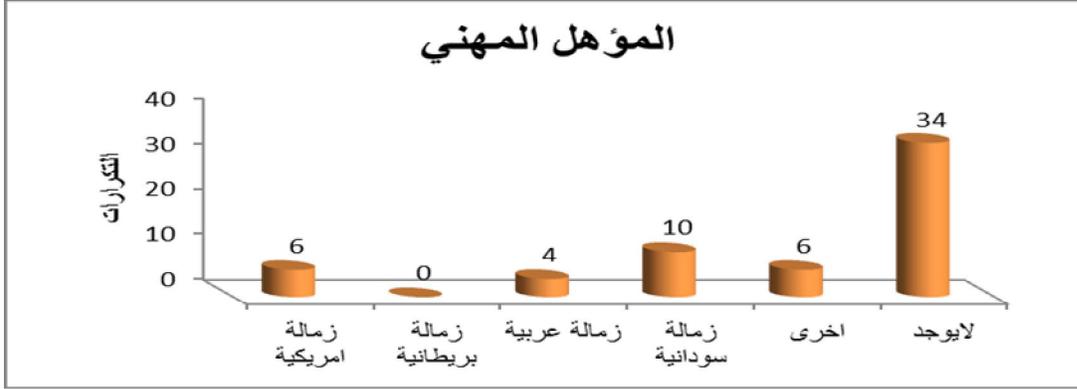
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
زمالة امريكية	6	10%
زمالة بريطانية	0	0%
زمالة عربية	4	6.7%
زمالة سودانية	10	16.7%
اخرى	6	10%
لا يوجد	34	56.7%
المجموع	60	100%

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2015م.

### الشكل البياني رقم (4/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2015م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (4/2/3) الآتي:

عدد (10) فرداً حاصلين على الزمالة السودانية وبنسبة (16.7%)، وعدد (4) فرداً حاصلين على الزمالة العربية وبنسبة (6.7%)، كما لم تضمنت العينة على فرداً حاصل على الزمالة البريطانية، وعدد (6) مبحوث حاصلين على الزمالة الأمريكية وبنسبة (10%)، و عدد (34) فرد من العينة لا يوجد مؤهل مهني و بنسبة بلغت (56.7%)، وعدد (6) مبحوث ونسبة (10%) حاصلين على زمالة أخرى.

يتضح للباحث أن نسبة أفراد العينة الحاصلين على مؤهلات مهنية مختلفة بلغت 43% مقابل 57% لغير الحاصلين على أي زمالة، وهذا يعني قدرة أفراد العينة المبحوثة على استيعاب عبارات فرضيات الدراسة التي وردت في الاستبانة مما يمكنهم من ابداء آراء سديدة يمكن الأخذ بها والاعتماد عليها وتعميمها.

هـ. المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل البياني رقم (5/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة

وفق المسمى الوظيفي

الجدول رقم (6/2/3)

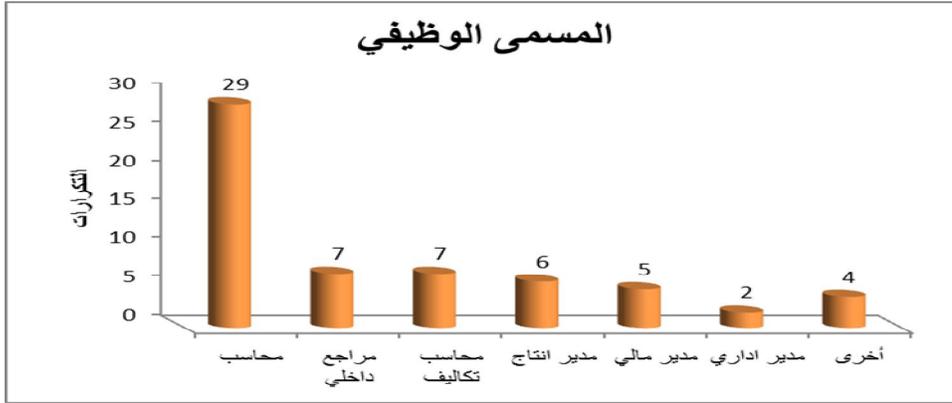
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
محاسب	29	48.3%
مراجع داخلي	7	11.7%
محاسب تكاليف	7	11.7%
مدير انتاج	6	10%
مدير مالي	5	8.3%
مدير اداري	2	3.3%

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2015م.

### الشكل البياني رقم (5/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2015م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (5/2/3) الآتي:

عدد (5) أفراد مدير مالي وبنسبة (8.3%)، و (29) فرداً وبنسبة (48.3%) محاسب، و (4) أفراد أخرى وبنسبة (6.7%)، و (7) مبحوث داخلي وبنسبة (11.7%)، و (7) مبحوث محاسب تكاليف وبنسبة (11.1%) (المصدر: فرد مدير انتاج وبنسبة (10%)، وعدد (2) مبحوث وبنسبة (3.3%) مدير اداري من العينة المبحوثة.

يتضح للباحث ان غالبية افراد العينة من اصحاب الوظائف المحاسبية سواء كانوا مدراء ماليين او محاسبين او مراجعين داخليين، حيث بلغت نسبتهم 80% مقابل 20% لأصحاب الوظائف الاخرى غي المحاسبية، وهذا يؤكد قدرة افراد العينة المبحوثة على تفهم ما جاء في عبارات محاور الدراسة الميدانية وابداء اراء سديدة يمكن الاعتماد ليها والاخذ بها.

و. سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (7/2/3) والشكل البياني رقم (6/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة

وفق سنوات الخبرة

الجدول رقم (7/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

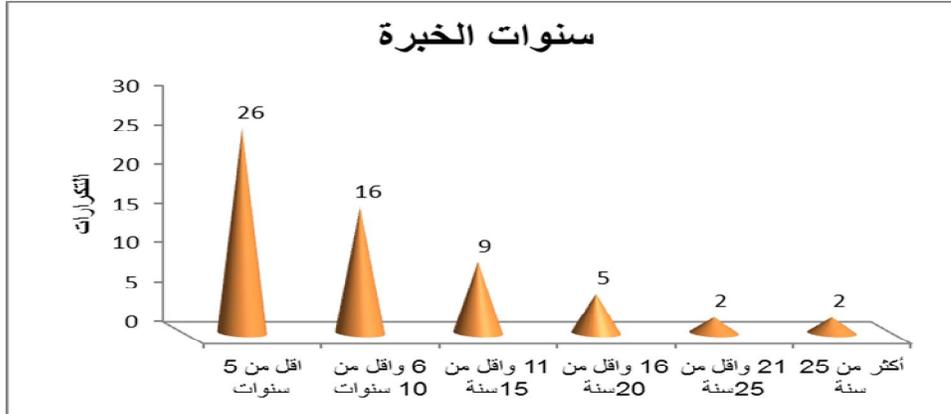
سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	26	43.3%
6 و اقل من 10 سنوات	16	26.7%
11 و اقل من 15 سنة	9	15%
16 و اقل من 20 سنة	5	8.3%

21 وأقل من 25 سنة	2	3.3%
-------------------	---	------

المصدر : إعداد الباحث ، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية ، 2015م.

### الشكل البياني رقم (6/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة



المصدر : إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2015م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (6/2/3) الآتي:

(16) فرداً وبنسبة (26.7%) خبرتهم (6 وأقل من 10 سنوات)، و (26) فرداً وبنسبة (43.3%) خبرتهم أقل من (5 سنوات)، و عدد (9) فرداً وبنسبة (15%) خبرتهم من (11 إلى 15 سنة)، و (2) فرداً وبنسبة (3.3%) خبرته فوق 25 سنة، و (5) فرداً وبنسبة (8.3%) خبرتهم (16 الى 20 سنة)، و (2) فرداً وبنسبة (3.3%) خبرتهم من (21 الى 25 سنة).

يتضح للباحث أن 56.7% من افراد العينة يتمتعون بخبرات عملية تتراوح من 6 سنوات وما فوق وهذه النسبة تعد عالية بالنسبة لأفراد يعملون في مؤسسة واحدة بما يؤكد كفاية وعيهم ودرايتهم المهنية وقدرتهم على استيعاب ما ورد بعبارات الاستبانة وبالتالي يمكن الاعتماد على آراءهم والاعتماد بها وتعميمها.

ثالثاً: بيانات فرضيات الدراسة الميدانية:

الفرضية الأولى: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وقياس تكلفة الخدمات الصحية"

### جدول رقم (8/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لأراء أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الأولى:

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %									
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق			
		ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن		
1	استخدام محاسبة استهلاك الموارد	2	3.3%	1	1.7%	2	3.3%	15	25%	40	66.7%

										يؤدي الى دقة قياس تكلفة الخدمة من خلال تحميلها بالموارد المستهلكة في إنتاجها وفصل تكاليف الطاقة العاطلة
2	1	1.7%	2	3.3%	1	1.7%	2	3.3%	1	استخدام محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة يحقق دقة أكثر للتكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية.
3	2	6.7%	1	1.7%	4	6.7%	1	3.3%	2	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تتبع وتحسين دقة قياس التكاليف
4	4	6.7%	5	8.3%	1	1.7%	27	45%	23	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تحقيق دقة قياس التكلفة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة.
5	2	3.3%	9	15%	5	8.3%	21	35%	23	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد.
6	3	5%	5	8.3%	6	10%	25	41.7%	21	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يركز على المقاييس غير المالية.
7	2	3.3%	4	6.7%	4	6.7%	24	40%	26	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات عن مقاييس التشغيل والطاقة.

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

كما ورد في الجدول رقم (8/2/3) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات الفرضية الفائزة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وقياس تكلفة الخدمات الصحية" نلاحظ في العبارة الاولى الفائزة " استخدام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى دقة قياس تكلفة الخدمة من خلال تحميلها بالموارد المستهلكة في إنتاجها وفصل تكاليف الطاقة العاطلة " نجد أن 40 مبحوث وبنسبة 66.7% من العينة يوافقون بشدة على ما جاء بالعبارة و15 مبحوث و بنسبة 25% من العينة يوافقون على العبارة، و هنالك 2 مبحوث من المبحوثين محايد وبنسبة 3.3% بينما هنالك عدد مبحوث من العينة وبنسبة 1.7% لا يوافقون، كما ان هنالك عدد 2 مبحوث من العينة وبنسبة 3.3% لا يوافق بشدة على محتويات العبارة.

العبرة الثانية: والتي تنص على استخدام محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة يحقق دقة أكثر للتكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية" نجد أن 34 فرد بنسبة 56.7% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبرة و 22 فرد بنسبة 36.7% من المبحوثين يوافقون على العبرة، أما المحايدون فرد من العينة ويمثل 1.7% من العينة، بينما يوجد 2 مبحوث من العينة وبنسبة 3.3% لا يوافقون، كما ان هنالك مبحوث وبنسبة 1.7% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبرة.

أما العبرة الثالثة: نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تتبع وتحسين دقة قياس التكاليف " نجد أن 37 فرد بنسبة 61.7% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبرة و 16 فرد بنسبة 26.7% من المبحوثين يوافقون على العبرة، أما المحايدون والبالغ عددهم 4 فرد ويمثلون 6.7% من العينة، بينما هنالك مبحوث من العينة بلغت نسبته 1.7% لا يوافقون وان هنالك 2 مبحوث من أفراد العينة وبنسبة 3.3% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبرة.

العبرة الرابعة: " نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تحقيق دقة قياس التكلفة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة" نجد أن 23 فرد بنسبة 38.3% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبرة و 27 فرد بنسبة 45% من المبحوثين يوافقون على العبرة، أما المحايدون والبالغ عددهم فرد ويمثل 1.7% من العينة، بينما هنالك 5 فرد من المبحوثين وبنسبة 8.3% لا يوافق على ما جاء في العبرة، 4 مبحوث واحد فقط بنسبة 6.7% لا يوافق بشدة على العبرة.

العبرة الخامسة: " نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد" نجد أن 21 فرد بنسبة 35% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبرة و 23 فرد بنسبة 38.3% من المبحوثين يوافقون على العبرة، وهنالك 5 محايد ويمثلون 8.3% من العينة، بينما هنالك 9 مبحوث من بين المبحوثين وبنسبة 15% لا يوافق وأيضا هنالك 2 فرد من العينة وبنسبة 3.3% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبرة.

العبرة السادسة: " نموذج محاسبة استهلاك الموارد يركز على المقاييس غير المالية" نجد أن 21 فرد بنسبة 35% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبرة و 25 فرد بنسبة 41.7% من المبحوثين يوافقون على العبرة، وهنالك 6 محايد ويمثلون 10% من العينة، بينما هنالك 5 مبحوث من بين المبحوثين وبنسبة 8.3% لا يوافق وأيضا هنالك 3 أفراد العينة بنسبة 5% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبرة.

العبرة السابعة: " نموذج محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات عن مقاييس التشغيل والطاقة" نجد أن 26 فرد بنسبة 43.3% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبرة و 24 فرد بنسبة 40% من المبحوثين يوافقون على العبرة، وهنالك 4 محايد ويمثلون 6.7% من العينة، بينما هنالك 4 مبحوث من بين المبحوثين وبنسبة 6.7% لا يوافق وأيضا هنالك 2 أفراد العينة بنسبة 3.3% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبرة.

جدول رقم (9/2/3)

يوضح الوسيط لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى:

ت	العبارات	الانحراف المعياري	المنوال	الوسط الحسابي	التفسير
1	استخدام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى دقة قياس تكلفة الخدمة من خلال تحميلها بالموارد المستهلكة في إنتاجها وفصل تكاليف الطاقة العاطلة	0.911	5	4.50	اوافق بشدة
2	استخدام محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة يحقق دقة أكثر للتكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية	0.830	5	4.43	اوافق
3	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تتبع وتحسين دقة قياس التكاليف	0.944	5	4.41	اوافق بشدة
4	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تحقيق دقة قياس التكلفة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة.	1.164	4	4.00	اوافق
5	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد.	1.174	5	3.90	اوافق بشدة
6	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يركز على المقاييس غير المالية.	1.117	4	3.93	اوافق
7	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات عن مقاييس التشغيل والطاقة.	1.032	5	4.13	اوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول رقم (9/2/3) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الأولى التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وقياس تكلفة الخدمات الصحية) فان الأوساط الحسابية لها تقع في المدى ما بين (3.90 – 4.50) والمنوال (5 - 4) لجميع العبارات والانحراف المعياري يقع في المدى بين (0.830 – 1.174) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

جدول رقم (10/2/3)

اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

العبرة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
استخدام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى دقة قياس تكلفة الخدمة من خلال تحميلها بالموارد المستهلكة في إنتاجها وفصل تكاليف الطاقة العاطلة	69.614	4	0.000
استخدام محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة يحقق دقة أكثر للتكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية	81.113	4	0.000

0.000	4	43.940	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تتبع وتحسين دقة قياس التكاليف.
0.000	4	52.910	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تحقيق دقة قياس التكلفة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة.
0.000	4	33.229	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد.
0.000	4	24.608	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يركز على المقاييس غير المالية.
0.000	4	43.291	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات عن مقاييس التشغيل والطاقة.

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م.

لاختبار صحة الفرضية القائلة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وقياس تكلفة الخدمات الصحية" تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (69.614 - 81.113 - 43.940 - 52.910 - 33.229 - 24.608 - 43.291) وبدرجات حرية (4) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig يقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات الفرضية.

جدول رقم (11/2/3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الفرضية الاولى حسب اختبار (T):

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	
0.09009	0.69786	4.43333	60	الفرضية الأولى

اختبار (ت) للفرضية الاولى

	قيمة الاختبار = 3					
	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	درجة اختلاف الاوساط الحسابية	بدرجة ثقة 95% حدود الاختلاف	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
الفرضية الاولى	49.208	59	0.000	4.43333	4.2531	4.6136

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2015م.

الجدول رقم (11/2/3) يشرح الوسط الحسابي للعبارات المجمعة التي تعبر عن الفرضية نلاحظ ان الوسط الحسابي لها 4.4333 بانحراف معياري 0.69786 وهذه القيمة تؤكد ان إجابات المبحوثين حول الموافقة. ولتأكيد ما ورد في الإحصاءات الوصفية لاختبار مربع كاي للفرضية، استخدم الباحث اختبار (T) للصيغة الواحدة حيث بلغت قيمة T المحسوبة 49.208 بدرجة حرية 59 ومستوى دلالة 0.000 وعند المقارنة لقيمة مستوى الدلالة لقيمة مستوى المعنوية 0.05 نجد ان قيمة مستوى الدلالة تقل عنها وهذا يعني وجود فروق معنوية وانه يثبت صحة الفرضية التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وقياس تكلفة الخدمات الصحية).

الفرضية الثانية: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتوفير المعلومات  
الملائمة لمساندة اتخاذ القرارات للإدارة العامة للخدمات الطبية "

جدول رقم (12/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لأراء أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية:

الرقم	العبرة	التكرار والنسبة %									
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق			
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك		
1	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى قصر مدة إعداد التقارير بالمستويات الإدارية المختلفة.	2	3	3.3%	5%	2	3.3%	21	35%	32	53.3%
2	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى زيادة مرونة وسرعة إعداد التقارير المحاسبية.	2	1	3.3%	1.7%	2	3.3%	18	30%	37	61.7%
3	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في إعداد الموازنات التخطيطية.	0	1	0%	1.7%	7	11.7%	27	45%	25	41.7%
4	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يدعم عملية اتخاذ القرارات وخفض الدورة المالية والمحاسبية	3	8	5%	13.3%	2	3.3%	26	43.3%	21	35%
5	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يقدم رؤية شاملة حول كيفية إدارة طاقة الموارد	2	6	3.3%	10%	10	16.7%	23	38.3%	19	31.7%
6	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يسهل كمية الموارد المتوقع الطلب عليها.	1	4	1.7%	6.7%	4	6.7%	21	35%	30	50%
7	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يزود الإدارة بالمعلومات التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة بالمنظمة.	1	3	1.7%	5%	5	8.3%	22	36.7%	29	48.3%

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

كما ورد في الجدول رقم (12/2/3) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات الفرضية القائلة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتوفير المعلومات الملائمة لمساندة اتخاذ القرارات للإدارة العامة للخدمات الطبية "

نلاحظ في العبارة الأولى القائلة " تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى قصر مدة إعداد التقارير بالمستويات الإدارية المختلفة " نجد أن 32 مبحوث وبنسبة 53.3% من العينة (أكثر من نصف العينة) يوافقون بشدة على ما جاء بالعبارة و 21 مبحوث و بنسبة 35% من العينة يوافقون على العبارة، و هنالك 2 من المبحوثين محايدون وبنسبة 3.3% بينما هنالك عدد 3 مبحوث من العينة وبنسبة 5% لا يوافقون، كما ان هنالك عدد 2 مبحوث من العينة وبنسبة 3.3% لا يوافق بشدة على محتويات العبارة.

العبارة الثانية: والتي تنص على " تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى زيادة مرونة وسرعة إعداد التقارير المحاسبية" نجد أن 37 فرد بنسبة 61.7% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 18 فرد بنسبة 30% من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون 2 فرد من العينة ويمثلون 3.3% من العينة، بينما يوجد مبحوث من العينة وبنسبة 1.7% لا يوافقون، كما ان هنالك 2 مبحوث وبنسبة 3.3% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبارة.

أما العبارة الثالثة: تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في إعداد الموازنات التخطيطية " نجد أن 25 فرد بنسبة 41.7% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 27 فرد بنسبة 45% من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم 7 فرد ويمثل 11.7% من العينة، بينما هنالك مبحوث من العينة بلغت نسبته 1.7% لا يوافقون وليس هنالك مبحوث من أفراد العينة لا يوافق بشدة على ما جاء في العبارة.

العبارة الرابعة: " تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يدعم عملية اتخاذ القرارات وخفض الدورة المالية والمحاسبية " نجد أن 21 فرد بنسبة 35% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 26 فرد بنسبة 43.3% من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم 2 فرد ويمثلون 3.3% من العينة وبنسبة 3.3%، بينما هنالك 8 فرد من المبحوثين وبنسبة (13.3%) لا يوافق على ما جاء في العبارة، 3 مبحوث واحد فقط بنسبة 5% لا يوافق بشدة على العبارة.

العبارة الخامسة: " تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يقدم رؤية شاملة حول كيفية إدارة طاقة الموارد " نجد أن 19 فرد بنسبة 31.7% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 23 فرد بنسبة 38.3% من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهنالك 10 محايد ويمثلون 16.7% من العينة، بينما هنالك 6 مبحوث من بين المبحوثين وبنسبة 10% لا يوافق وأيضا هنالك 2 أفراد العينة بنسبة 3.3% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبارة.

العبارة السادسة: " تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يسهل كمية الموارد المتوقع الطلب عليها" نجد أن 30 فرد بنسبة 50% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 21 فرد بنسبة 35% من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهنالك 4 محايد ويمثل 6.7% من العينة، بينما هنالك 4 مبحوث من بين

المبحوثين وبنسبة 6.7% لا يوافق وأيضا هنالك فرد من العينة بنسبة 1.7% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبارة.

العبارة السابعة: " تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يزود الإدارة بالمعلومات التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة بالمنظمة " نجد أن 29 فرد بنسبة 48.3% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 22 فرد بنسبة 36.7% من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهنالك 5 محايد ويمثل 8.3% من العينة، بينما هنالك 3 مبحوث من بين المبحوثين وبنسبة 5% لا يوافق وأيضا هنالك فرد العينة بنسبة 1.7% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبارة.

### جدول رقم (13/2/3)

#### يوضح الوسيط لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية:

ت	العبارات	الانحراف المعياري	المنوال	الوسط الحسابي	التفسير
1	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى قصر مدة إعداد التقارير بالمستويات الإدارية المختلفة.	0.996	5	4.30	وافق بشدة
2	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى زيادة مرونة وسرعة إعداد التقارير المحاسبية.	0.909	5	4.45	وافق بشدة
3	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في إعداد الموازنات التخطيطية.	0.733	4	4.26	وافق
4	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يدعم عملية اتخاذ القرارات وخفض الدورة المالية والمحاسبية	1.174	4	3.90	وافق
5	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يقدم رؤية شاملة حول كيفية إدارة طاقة الموارد	1.086	4	3.84	وافق
6	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يسهل كمية الموارد المتوقع الطلب عليها.	0.967	5	4.25	وافق بشدة
7	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يزود الإدارة بالمعلومات التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة بالمنظمة.	0.932	5	4.25	وافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول رقم (13/2/3) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الأولى التي نتص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتوفير المعلومات الملائمة لمساندة اتخاذ القرارات للإدارة العامة للخدمات الطبية) فان الأوساط الحسابية لها تقع في المدى ما بين (3.85 – 4.45)

والمونال (5- 4) لجميع العارات والانحراف المعياري يقع في المدى بين (0.733 - 1.174) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

### جدول رقم (14/2/3)

#### اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

العبارة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى قصر مدة إعداد التقارير بالمستويات الإدارية المختلفة.	42.349	4	0.000
تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى زيادة مرونة وسرعة إعداد التقارير المحاسبية.	64.116	4	0.000
تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في إعداد الموازنات التخطيطية.	78.331	4	0.000
تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يدعم عملية اتخاذ القرارات وخفض الدورة المالية والمحاسبية	23.478	4	0.000
تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يقدم رؤية شاملة حول كيفية إدارة طاقة الموارد	15.559	4	0.000
تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يسهل كمية الموارد المتوقع الطلب عليها.	22.071	3	0.000
تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يزود الإدارة بالمعلومات التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة بالمنظمة.	25.208	3	0.000

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2014م.

لاختبار صحة الفرضية القائلة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتوفير المعلومات الملائمة لمساندة اتخاذ القرارات للإدارة العامة للخدمات الطبية " تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (42.349 - 64.116 - 78.331 - 23.478 - 15.559 - 22.071 - 25.208 ) وبدرجات حرية (3 - 4) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig يقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات الفرضية.

جدول رقم (15/2/3)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الفرضية الثانية حسب اختبار (T):

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	
0.07699	0.59636	4.4833	60	الفرضية الثانية

اختبار (ت) للفرضية الثانية

	قيمة الاختبار = 3					
	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	درجة اختلاف الاوساط الحسابية	درجة ثقة 95% حدود الاختلاف	
					الحد الادنى	الحد الاعلى
الفرضية الثانية	58.323	59	0.000	4.48333	4.3293	4.6374

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2015م.

الجدول رقم (15/2/3) يشرح الوسط الحسابي للعبارات المجمعّة التي تعبر عن الفرضية نلاحظ ان الوسط الحسابي لها 4.4833 بانحراف معياري 0.59636 وهذه القيمة تؤكد ان إجابات المبحوثين حول الموافقة. ولتأكيد ما ورد في الإحصاءات الوصفية لاختبار مربع كاي للفرضية، استخدم الباحث اختبار (T) للصيغة الواحدة حيث بلغت قيمة T المحسوبة 58.323 بدرجة حرية 59 ومستوى دلالة 0.000 وعند المقارنة لقيمة مستوى الدلالة لقيمة مستوى المعنوية 0.05 نجد ان قيمة مستوى الدلالة تقل عنها وهذا يعني وجود فروق معنوية وانه يثبت صحة الفرضية التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتوفير المعلومات الملائمة لمساندة اتخاذ القرارات للإدارة العامة للخدمات الطبية).

الفرضية الثالثة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتلافي قصور أنظمة التكلفة المطبقة في تفعيل إدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية "

جدول رقم (16/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لأراء أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة:

الرقم	العبرة	التكرار والنسبة %									
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق			
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك		
1	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد.	3	5%	2	3.3%	3	5%	20	33.3%	32	53.3%
2	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال تحقيق المرونة والسرعة في استجابة وتكيف المنظمة مع الظروف والمتغيرات الخارجية.	1	1.7%	2	3.3%	6	10%	23	38.3%	28	46.7%
3	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة التي تتحملها المنظمة.	0	0%	5	8.3%	5	8.3%	24	40%	26	43.3%
4	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال توضيح العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها.	3	5%	1	1.7%	13	21.7%	23	38.3%	20	33.3%
5	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة.	0	0%	4	6.7%	8	13.3%	23	38.3%	25	41.7%
6	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال المساعدة في تخطيط ورقابة التكلفة.	1	1.7%	3	5%	7	11.7%	24	40%	25	41.7%
7	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال توفير معلومات عن تخطيط الموارد على المستوى التشغيلي والاستراتيجي.	3	5%	1	1.7%	7	11.7%	21	35%	28	46.7%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

كما ورد في الجدول رقم (16/2/3) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات الفرضية القائلة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتلافي قصور أنظمة التكلفة المطبقة في تفعيل إدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية "

نلاحظ في العبارة الأولى القائلة " نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد " نجد أن 32 مبحوث وبنسبة 53.3% من العينة (أكثر من نصف العينة) يوافقون بشدة على ما جاء بالعبارة و 20 مبحوث و بنسبة 33.3% من العينة يوافقون على العبارة، و هنالك 3 من المبحوثين محايدون وبنسبة 5% بينما هنالك عدد 2 مبحوث من العينة وبنسبة 3.3% لا يوافقون، كما ان هنالك عدد 3 مبحوث من العينة وبنسبة 5% لا يوافق بشدة على محتويات العبارة.

العبارة الثانية: والتي تنص على " نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال تحقيق المرونة والسرعة في استجابة وتكيف المنظمة مع الظروف والمتغيرات الخارجية " نجد أن 28 فرد بنسبة 46.7% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 23 فرد بنسبة 38.3% من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون 6 فرد من العينة ويمثلون 10% من العينة، بينما يوجد 2 مبحوث من العينة وبنسبة 3.3% لا يوافقون، كما ان هنالك مبحوث وبنسبة 1.7% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبارة.

أما العبارة الثالثة: نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة التي تتحملها المنظمة " نجد أن 26 فرد بنسبة 43.3% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 24 فرد بنسبة 40% من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم 5 فرد ويمثل 8.3% من العينة، بينما هنالك 5 مبحوث من العينة بلغت نسبتهم 8.3% لا يوافقون وليس هنالك مبحوث من أفراد العينة لا يوافق بشدة على ما جاء في العبارة.

العبارة الرابعة: " نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال توضيح العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها اجل " نجد أن 20 فرد بنسبة 33.3% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 23 فرد بنسبة 38.3% من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم 13 فرد ويمثلون 21.7% من العينة، بينما هنالك فرد من المبحوثين وبنسبة (1.7%) لا يوافق على ما جاء في العبارة، 3 مبحوث واحد فقط بنسبة 5% لا يوافق بشدة على العبارة.

العبارة الخامسة: " نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة " نجد أن 25 فرد بنسبة 41.7% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 23 فرد بنسبة 38.3% من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهنالك 8

محايد ويمثل 13.3% من العينة، بينما هنالك 4 مبحوث من بين المبحوثين وبنسبة 6.7% لا يوافق وليس هنالك فرد العينة لا يوافق بشدة على ما جاء في العبارة.

العبارة السادسة: " نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال المساعدة في تخطيط ورقابة التكلفة " نجد أن 25 فرد بنسبة 41.7% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 24 فرد بنسبة 40% من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهنالك 7 محايد ويمثلون 11.7% من العينة، بينما هنالك 3 مبحوث من بين المبحوثين وبنسبة 5% لا يوافق وأيضا هنالك فرد من العينة بنسبة 1.7% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبارة.

العبارة السابعة: " نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال توفير معلومات عن تخطيط الموارد على المستوى التشغيلي والاستراتيجي " نجد أن 28 فرد بنسبة 46.7% من أفراد العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و 21 فرد بنسبة 35% من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهنالك 7 محايد ويمثلون 11.7% من العينة، بينما هنالك مبحوث من بين المبحوثين وبنسبة 1.7% لا يوافق وأيضا هنالك 3 أفراد العينة بنسبة 5% لا يوافق بشدة على ما جاء في العبارة.

### جدول رقم (17/2/3)

#### يوضح الوسيط لأراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

م	العبارات	الانحراف المعياري	المنوال	الوسط الحسابي	التفسير
1	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد.	1.055	5	4.26	وافق بشدة
2	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال تحقيق المرونة والسرعة في استجابة وتكيف المنظمة مع الظروف والمتغيرات الخارجية.	0.894	5	4.25	وافق بشدة
3	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة التي تتحملها المنظمة.	0.911	5	4.18	وافق بشدة
4	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال توضيح العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها.	1.039	4	3.93	وافق
5	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة.	0.898	5	4.15	وافق بشدة
6	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال المساعدة في تخطيط ورقابة التكلفة.	0.935	5	4.15	وافق بشدة

7	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال توفير معلومات عن تخطيط الموارد على المستوى التشغيلي والاستراتيجي.	1.044	5	4.16	وافق بشدة
---	---	-------	---	------	-----------

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول رقم (17/2/3) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الأولى التي نتص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتلافي قصور أنظمة التكلفة المطبقة في تفعيل إدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية) فان الأوساط الحسابية لها تقع في المدى ما بين (3.93 - 4.26) والنوال (5 - 4) لجميع العبارات والانحراف المعياري يقع في المدى بين (0.898 - 1.055) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

### جدول رقم (18/2/3)

#### اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة

العبرة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد.	46.324	4	0.000
نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال تحقيق المرونة والسرعة في استجابة وتكيف المنظمة مع الظروف والمتغيرات الخارجية.	36.768	4	0.000
نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة التي تتحملها المنظمة.	34.232	4	0.000
نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال توضيح العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها.	53.607	4	0.000
نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة غير المضافة للقيمة.	67.404	4	0.000
نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال المساعدة في تخطيط ورقابة التكلفة.	114.483	4	0.000
نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال توفير معلومات عن تخطيط الموارد على المستوى التشغيلي والاستراتيجي.	56.844	4	0.000

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2015م.

لاختبار صحة الفرضية القائلة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتلافي قصور أنظمة التكلفة المطبقة في تفعيل إدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية" تم استخدام اختبار

مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (34.232 – 36.768 – 46.324) – 53.607 – 67.404 – 114.483 – 56.844) وبدرجات حرية (4) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig يقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات الفرضية.

#### جدول رقم (19/2/3)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الفرضية الثالثة حسب اختبار (T):

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الفرضية الثالثة
0.10621	0.82270	4.3667	60	

#### اختبار (ت) للفرضية الثالثة

	قيمة الاختبار = 3					
	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	درجة اختلاف الاوساط الحسابية	درجة ثقة 95% حدود الاختلاف	
					الحد الاعلى	الحد الادنى
الفرضية الثالثة	41.113	59	0.000	4.36667	4.1541	4.5792

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2015م.

الجدول رقم (18/2/3) يشرح الوسط الحسابي للعبارات المجمعة التي تعبر عن الفرضية نلاحظ ان الوسط الحسابي لها 4.3667 بانحراف معياري 0.82270 وهذه القيمة تؤكد ان إجابات المبحوثين حول الموافقة. ولتأكيد ما ورد في الإحصاءات الوصفية لاختبار مربع كاي للفرضية، استخدم الباحث اختبار (T) للصيغة الواحدة حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة 41.113 بدرجة حرية 59 ومستوى دلالة 0.000 وعند المقارنة لقيمة مستوى الدلالة لقيمة مستوى المعنوية 0.05 نجد ان قيمة مستوى الدلالة تقل عنها وهذا يعني وجود فروق معنوية وانه يثبت صحة الفرضية التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتلافي قصور أنظمة التكلفة المطبقة في تفعيل إدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية).

## الخاتمة

تشتمل على الآتي:  
أولاً: النتائج  
ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج:

بعد الدراسة النظرية والميدانية خلص البحث للاتي:

- 1 استخدام محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة يحقق دقة أكثر للتكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية.
- 2 نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد.
- 3 تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى زيادة مرونة وسرعة إعداد التقارير المحاسبية.
- 4 تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في إعداد الموازنات التخطيطية.
- 5 تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يقدم رؤية شاملة حول كيفية إدارة طاقة الموارد
- 6 نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة التي تتحملها المنظمة.
- 7 نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال المساعدة في تخطيط ورقابة التكلفة.
- 8 نموذج محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات عن مقاييس التشغيل والطاقة.

## ثانيا: التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

- 1 أن تبني المؤسسات الصحية السودانية لنظام محاسبة استهلاك الموارد لأهميته.

- 2 أن تعمل المنظمات الدولية المختصة على اصدار معايير دولية خاصة بحاسبة استهلاك الموارد.
- 3 زيادة وعي المؤسسات الصحية العاملة بالسودان بنظام محاسبة استهلاك الموارد كاحد انظمة التكاليف الحديثة من خلال توضيح أهميته ومميزاته وفوائده.
- 4 تدريب المحاسبين بالمؤسسات الصحية على كيفية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد من خلال الدورات التدريبية والندوات العلمية وورش العمل.
- 5 تشجيع المنشآت الأخرى غير الصحية على تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد من خلال بيان دوره في تخفيض تكاليف الانتاج وتحسين جودة المنتجات.
- 6 إجراء مزيد من الدراسات حول الموضوعات المقترحة التالية:
  - أ. محاسبة استهلاك الموارد ودورها في زيادة كفاءة الاداء المالي للوحدات الاقتصادية.
  - ب. أثر تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية على قرارات تسعير المنتجات

## قائمة المصادر والمراجع

### المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

- إبراهيم سلمان العكيلي، المحاسبة عن استهلاك مورد الطاقة، (بيروت: دن، 1998م)
- أحمد عبد العزيز الزامل، ضوابط الاستهلاك في الاقتصاد الإسلامي، (المنصورة: دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 1997م)

- د. اسماعيل عبد الرحمن، مفاهيم اساسية في التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 1999م)
- الأمين عثمان سيد احمد، التدريب وتجويد الأداء، (الخرطوم: سمنار الخدمات الطبية، 2003م)
- الصادق عبد المنعم، الطب الوقائي، (الخرطوم: سمنار الخدمات الطبية، 2003م)
- د. اموري الهادي، د. سعيد عوض المعلم، تقدير و تحليل نماذج الاستهلاك ما بين دوال انجل و منظومات الطلب، (عمان: دار المناهج للطباعة والنشر، 2001م)
- بشير كوكو حميدة، صفحات من التركيبة والمهدية، (الخرطوم: دار الوثائق السودانية، د. ت)
- د. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، قياس وتحليل، الطبعة الثالثة (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2013م)
- رشيد الجمال، ناصر نور الدين، إدارة التكلفة للأغراض القياس والتخطيط والرقابة، (القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2005م)
- \_\_\_\_\_، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الطبعة الأولى، (بيروت: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2000م)
- ري إتش جارسون، نورين اريك، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002م)
- د. سمير رياض هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة، (مصر، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2012م)
- شريف عمر الهيتي، دراسات في التوجهات التكاليفية المعاصرة، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)
- ديق الحسين، فريد إبراهيم، تنظيم السلاح الطبي، (الخرطوم: فرع التنظيم، 1994م)
- عبد الحي عبد الحي مرعي، وآخرون، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات، (القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2003م)
- عبد الرازق مصطفى علي، سمنار الخدمات الطبية، (الخرطوم: الصندوق القومي لتطوير الخدمات الطبية، 2003م)،
- عبد الرحمن الرافي، عصر محمد علي، (القاهرة: مطبعة الفكر العربي، 1997م)
- عبد العزيز عبد الرحمن السهلي، دراسات في التكاليف الحديثة، (مسقط: مكتبة مطرح للنشر والتوزيع، 2003م)
- عماد سيد قطب السيد، التوافق والتكامل ومدخل الإنتاج الانسيابي، (جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، القاهرة)

- عنابي بن عيسى، سلوك المستهلك وعوامل التأثير البيئية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003م)

- محمد صالح المؤذن، سلوك المستهلك، (عمان: دار الثقافة للنشر و التوزيع، 1988م)

- محمد عبد الفتاح العشاوي، محاسبة التكاليف - منظورين التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م)

- مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، رؤية إستراتيجية، الطبعة الثالثة، ( القاهرة: المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001م)

- \_\_\_\_\_، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، الطبعة الثالثة، (القاهرة: المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001م)

- \_\_\_\_\_، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، (المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة، 1997م)

- د. ميمونة ناصر العبد الله، محاسبة استهلاك الموارد، (الكويت: دار الفلاح للنشر والتوزيع، 2000م)

- نبيل مرسي خليل، الإدارة الإستراتيجية: تكوين وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2003م)

- نعوم شقير، تاريخ مصر والسودان، (الخرطوم: دار الوثائق السودانية، د. ت )

- نعيم سعود دهمش، مشكلة الاستهلاك في العالم العربي واثرها على الدخل، (حلب: العربي للنشر والتوزيع، 2001م)

## 2. الدوريات العلمية:

- إبراهيم شكري جرجس، إستراتيجية الجودة الشاملة وعلاقتها بخفض التكاليف، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، دراسة تطبيقية على إحدى المنشآت الإنتاجية في سلطنة عمان، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، 1993م)

- إسماعيل يحيى التكريتي، الإدارة على أساس الأنشطة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 27، المجلد 8، 2001م)

- أشرف حسن علي، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية، (جامعة الإسكندرية، كلية التجارة،، دراسة استطلاعية، 2010م)

- أيمن احمد الشتوي، دراسة استكشافية لتأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المشروع على ممارسات المحاسبة الإدارية ودور المحاسبين الإداريين في منشآت الأعمال السعودية، (جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد2، 2007م)

- جلييلة عيدان الذهبي، ثائر صري الغبان، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 48، المجلد 13، 2007م)
- حسين محمد عيسى، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، (مصر، دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2001م)
- خالد حسين صالح الحوالي، دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الاسمنت اليمينية، (الاسماعلية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد الرابع، العدد الأول، 2013م)
- نوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، (الجزائر، سطيف، جامعة فرحات عباس، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد التاسع، 2009م)
- رياض حمزة البكري، محمد عاصم إسماعيل، العلاقة بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومفهوم السيطرة النوعية الشاملة وتأثيرهما على تخفيض التكاليف وتحسين النوعية للمنتج، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 28، المجلد 8، 2001م)
- .....، فائز نعيم، نظام الكلفة على أساس الأنشطة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 8، المجلد 3، 1996م)
- د. رندا موسي كيوان، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثالث، العدد الثاني، ابريل 2013)
- سليمان سند سبع الأسبوع، استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، دراسة نظرية وتطبيقية في شركة مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والإلكترونية الثقيلة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، 2000م)
- صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية، (المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (الرياض)، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005م)
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية، (جامعة أسيوط، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الرابع والثلاثون 2010)

- عبد الله بركات، قياس اثر تطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة على العائد على الاستثمار في الشركات السعودية، (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة السعودية، جامعة الشلف، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، 13-14 ديسمبر 2011م)
- عفاف مبارك محمد علي، دورة نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، (القاهرة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 27، العدد الثاني، 2003م)
- عماد سيد قطب السيد، التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ومدخل الإنتاج الانسيابي، ( المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، 2010م)
- د. فؤاد احمد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، ( جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، 18-19 مايو 2010م)
- هبه شاكر فتحي البابلي ، استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة ورقابة التكلفة، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، المجلد 27 ، العدد الثالث ، الجزء الأول ، 2013)
- محمد احمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، 2000م
- محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، (مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 25، العدد الأول، 2008م)
- محمد حسن عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، (مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو 2005م)
- د. محمد شحاتة خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح : دراسة نظرية وميدانية، (ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض، 19 مايو 2010م)
- د. مختار إسماعيل ابو شعيشع ، د. عبدالعزيز محمد أيوب ، دراسة تحليله للمحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، ( مصر ، جامعة بورسعيد ، كلية التجارة ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، المجلد 14، العدد الثاني ، 2013م)

- د. نجلاء إبراهيم يحيى عبد الرحمن ، أثر استخدام نظامي محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت علي تحسين دقة قياس التكلفة، (مصر ، جامعة بن سويف ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الثالث ، 2011م)
- ياراسد علي ، المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة، (مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، عدد خاص ، الجزء الثاني )
- د. وليد احمد محمد علي ، أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في إدارة التكلفة، (مصر ، اتحاد الجامعات العربية ، جامعة بن سويف ، كلية التجارة ، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة ، العدد الأول ، 2013م)
- 3. الرسائل العلمية:**

- أبو شنب، شادي صبحي، تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في شركات الصناعية، (غزة، الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2008م)،
- احمد عبد الدائم السامرائي، تخفيض تكاليف المنتج باستخدام أسلوب تحليل القيمة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 1999م)
- أحمد يوسف محمود عبد الرحمن، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة، (الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2004م)
- اسماء عبد الرحيم سراج، اطار مقترح لتطوير نظم التكاليف لتدعيم القدرات التنافسية لمنظمات الاعمال: مدخل ادارة التكلفة البيئية، (مصر، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2008م)
- إسماعيل يحيى التكريتي، المقارنة المرجعية أداة لتقييم الأداء وأسلوب للتطوير المستمر، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 24، المجلد 7، 2000م)
- أماني سمير عبد العظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية، (مصر، جامعة عين شمس، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير المحاسبة ، غير منشورة، 2012)
- أنس متي خضر، قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم للأغراض التسعير، (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2005م)
- بهار خالد مصطفى البرزنجي، اعتماد بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء بالتطبيق على معمل سمنت سرجنار في محافظة السليمانية، (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2008م)

- جهاد رحي الناطور، أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، (السعودية، جامعة الأميرة نورة مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثالث ،السنة السابعة عشر ، رسالة دكتوراه منشورة)
- خالد غازي التمي، الأثر التتابعي للتوجه لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية، ( جامعة حلب، كلية الاقتصاد، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، 2008م)
- خولة شهاب نجم، بناء برنامج الفيچوال فوكس برو لإدارة الكلفة الإستراتيجية، (العراق، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2006)
- داؤد سالم الدباغ، متطلبات إدارة الجودة وأثرها في إبعاد ومستوى إستراتيجية الإنتاج والعمليات، (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2002م)
- صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، (غزة، الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، دراسة ميدانية، غير منشورة، 2014م)
- عامر عبد الطيف كاظم، مدى استخدام نظام تخطيط موارد المشروع ونظم إدارة سلسلة التجهيز في الشركات العراقية، (دراسة استطلاعية في عدد من شركات القطاع المختلط، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 6، العدد الأول، مارس 210م)
- عماد محمد كندوري، دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، (بغداد، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، غير منشورة، 2006م)
- علي إبراهيم حسين الكسب، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل، غير منشورة، 2004م)
- غريب جابر جبر غنام، استخدام الاساليب الكمية في تطوير تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل مدخل تكلفة النشاط، (جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببور سعيد، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، 2005م)
- فارس لبيب عبد الرازق، مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد وعلاقته بتكاليف الانشطة، (عمان: جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2006م)
- يارا سعد علي عبد الهادي، المحاسبة عن استهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، (مصر، جامعة القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م)

- محمد سالم المشاقبة، التوجهات التكاليفية الحديثة وأثرها على حساب استهلاك الموارد، (جامعة البصرة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2005م)
- محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، (مصر، جامعة طنطا، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير المحاسبة غير منشورة، 2013)
- ندى عبد الرزاق سليمان أغا، مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل، (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2006م)
- نشوان طلال سعد الله الطرية، الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود، (جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، دراسة لإمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2006م)

#### ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية:

- Abbas Tolie Eshlaghi, et. al., **The Role of Enterprise Resources Planning (ERP) in the Contribution and Integration of Information in the Supply Chain**, (European Journal of Social Science, Vo. 2, No.1)
- Ahmed, S., and Moosa A. M., **Application Of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute**, (Pakistan Business Review , 2011)
- Ahmed M mihoob **Consumer side resource accounting in cloud computing thesis for PhD in computer science**, ( school of computing science University of Newcastle British 2013)
- Bright T. et al., **The Deployment of Costing Techniques and Practices: A U.K Study**, Management Accounting Research, Vol. 3, Sep. 1998
- Booth, P., Matolcy, Z.and Wieder, B., **The Impacts of Enterprise Resource Planning System on Accounting Practice: The Australian Experience**, (Australian Accounting Review, 2004, Vol. 10, No.3)
- Clinton, B Douglas and Merwe A.V. der., **Understanding Resource Consumption Accounting and Cost Behavior Part II**, (Cost Management, 2008, Vol. 22, No.4)
- Charles T. Horngren, et. al., **Cost Accounting: A managerial emphasis**, 9<sup>th</sup> edition, ( Prentice-Hall, inc., 1997)
- Cooper, R. **When Lean Enterprises Collide, Target Costing**, (Harvard Business School Press, Boston, 1995)
- Colin Drury, **Management and Cost Accounting**, 5<sup>th</sup> (edition, Thamson , United States, 2000)
- Dellmann P., **From Accounting Cost Management**,( Accounting Journal, Vol. 30 ,No. 12, 1994)
- Donald, J. K., and Matinus D., **Capacity Costs: Perspective**, (International Journal of strategic Cost Management, 2001)
- Edward Blocher, et.al, **Cost Management: A strategic Emphasis**, McGraw Hill Co.1999Friedl, G., H. Kupper, and Pedell, B., **Relevance added: Combining ABC with German Cost Accounting** ,( Strategic Finance , June 2005)

- Freeman T., **Transforming Cost Management into A Strategic Weapon**, (Accounting Review , Vol. 60 , No., 20 , 1998)
- Grasso. L, **Barriers to Lean Accounting**, Cost Management, 2006, Vol. 20, No. 2
- Gorge Foster, et. al., **Cost accounting: a managerial emphasis**, 10<sup>th</sup> (edition, Prentice-Hall international, Inc., New Jersey, U.S.A., 2000)
- International Federation of Accountants (IFAC) Professional Accountants in Business Committee International Federation of Accountants, **Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model**, 545 Fifth Avenue, 14<sup>th</sup>, Floor New York, New York 10017, USA. 2009
- Jerry J. Weygandt, et. al., **Accounting principles**, 6<sup>th</sup>( edition, John Wiley and Sons, Inc., 2002, UK)
- Kaplan. R. S and Atkinson, A. A., **Advanced Management Accounting** (Prentice hall, Upper Saddle River, New Jorsey,1998)
- Krumwiede. R. , Kip, R., **An exploratory Study of The Factors Affecting the Implementation Success of German Cost Accounting Methods**, Strategic Finance , July 2007
- Krumwiede, Kip. R., **Rewards and Realities of German Cost Accounting** ,Strategic Finance, April 2005
- Kyrke Gaudreau, **Exergy analysis and resource accounting**, thesis for Master in Environment and Resource Studies, University of Waterloo, Ontario, Canada, 2009
- McNair, C. J., **Beyond the Boundaries: Future Trends in Cost Management**, (Cost Management, 2007, Vol. 21, No. 1)
- Hixon M., **Activity - Based Management: It's Purpose and Benefit**, (Management Accounting, Jul, 1995)
- Horngren F., **Cost accounting a managerial Emphasis**,( Prentice- Hall ,Inc. U S A, 1997
- Orhan Elmaci **a model proposal concerning balance scorecard application integrated with resource consuming in enterprise performance management**, (industrial management institute international journal of organizational leadership Vol. 3 No 1 kutahya Turkey 2014)
- Garrison Ray, Noreen Eric, **Managerial Accounting**, 8<sup>th</sup> (edition, Irwin McGraw-Hill, Inc., 2000)
- Gregory, Wegmann, **The activity-based costing method developments: (state-of-the art and case study**, ICFAI University Journal of Accounting Research, 2009)
- Ronald W. Hilton, **Managerial accounting**, 4<sup>th</sup> edition, Irwin, McGraw-Hill, Inc., 1999
- Sharman, P. A., **The Case of Management Accounting, Bring**,( Strategic Finance, Oct. 2003)
- Shank, J. K., **Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles?**,( Journal of Management Accounting Research, Vol. 1, No. 1, 1989)
- Smith, Peter Vincent, **Cost Engineering**, (The International Cost Engineering Council and the Global Demand for Cost Engineers, Vol. 50, No. 7, 2008)
- Stenzel C., **Essential of Cost Management**) ,John Wiley & Sons, Inc., U. S. A, 2002
- Thomson, J. and J. Gurowka, **Sorting Out The Clutter**, Strategic Finance, Aug. 2005, Vol. 87, No. 2
- Sirkant M. Datar, et. al., **cost accounting: a managerial emphasis**, 11<sup>th</sup> (edition, Prentice-Hall international, Inc., New Jersey, U.S.A. 2003)
- Stratton William, et. al., **Introduction to management accounting**, 12<sup>th</sup> edition, Prentice-Hall, International, 2002

- Tess. M., & Gong. Z. M., **Recognition of Idle Resource Time-driven Activity-based Costing Resource Consumption Accounting Models**,( Journal of Applied Management Accounting Research, 2009, Vol. 7, No. 2)
- Wayne J. Morse, et. al., **Management Accounting: A strategic approach**, 3<sup>th</sup>( edition, Thompson, South – Western, USA, 2003)
- White, L., **Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting**, The Journal of Corporate Accounting & Finance, 2009, Vol. 20, No. 4
- Webber, S., & Clinton D., **RCA at Clopay Here's innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting** ,( Strategic Finance , 2004)
- Yair M. Babad, Bala W. Balachandran, **Cost Driver optimization in activity based costing**,( the accounting review, July 1993), p563

ثالثا : اخري:

- <http://walidsamir7.blogspot.com/2013/04/blog-post.html>
- <http://arabacc-dir.blogspot.com/2013/06/resource-consumption-accounting.html>

# الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد. . . . . المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

## استمارة استبانة

اعد الباحث هذه الاستبانة بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لبحث مقدم

للحصول علي درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان:

( محاسبة استهلاك الموارد ودورها في تطوير الخدمات الصحية )

لذلك نأمل كريم تفضلكم وحسن تعاونكم في الإجابة على أسئلة الاستبانة.

يؤكد لكم الباحث بان كافة البيانات سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

مع خالص الشكر والتقدير،،،

الباحث/ محمد خالد عبدالله

## ملحق رقم (2)

### القسم الأول: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة ( / ) أمام المستوي المناسب لسعادتكم

1. العمر  30 سنة فأقل  31 - 35 سنة  36 - 40 سنة  41 - 45 سنة  46 - 50 سنة  50 سنة فأكثر

2. المؤهل العلمي  دكتوراه  ماجستير  دبلوم عالٍ  بكالوريوس

أخرى (تذكر).....

3. التخصص العلمي  تكاليف ومحاسبة إدارية  محاسبة وتمويل  اقتصاد  إحصاء  إدارة أعمال  أخرى

4. المؤهل المهني  زمالة أمريكية  زمالة بريطانية

5. المسمى الوظيفي
- زماله عربيه  زماله سودانيه
- أخرى.....  لا يوجد مؤهل مهني
- محاسب  مراجع داخلي
- محاسب تكاليف  مدير إنتاج
- مدير مالي  مدير إداري
- أخرى.....
6. سنوات الخبرة
- 5 سنوات فأقل  6 - 10 سنوات
- 11 - 15 سنة  16 - 20 سنة
- 21 - 25 سنة  أكثر من 25 سنة

#### القسم الثاني: عبارات الإستبانة:

الرجاء التكرم بوضع علامة ( ✓ ) أمام مستوي الموافقة المناسب.

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وقياس تكلفة الخدمات الصحية

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	استخدام محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى دقة قياس تكلفة الخدمة من خلال تحميلها بالموارد المستهلكة في إنتاجها وفصل تكاليف الطاقة العاطلة.					
2	استخدام محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة يحقق دقة أكثر للتكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية.					
3	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تتبع وتحسين دقة قياس التكاليف					
4	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تحقيق دقة قياس التكلفة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة.					
5	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد.					

6	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يركز على المقاييس غير المالية.				
7	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات عن مقاييس التشغيل والطاقة.				

**الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتوفير المعلومات الملائمة لمساندة اتخاذ القرارات للإدارة العامة للخدمات الطبية

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى قصر مدة إعداد التقارير بالمستويات الإدارية المختلفة.					
2	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى زيادة مرونة وسرعة إعداد التقارير المحاسبية.					
3	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يساعد في إعداد الموازنات التخطيطية.					
4	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يدعم عملية اتخاذ القرارات وخفض الدورة المالية والمحاسبية					
5	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يقدم رؤية شاملة حول كيفية إدارة طاقة الموارد					
6	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يسهل كمية الموارد المتوقع الطلب عليها.					
7	تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد يزود الإدارة بالمعلومات التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستهلاك الأمثل لموارد الأنشطة بالمنظمة.					

**الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتلافي قصور أنظمة التكلفة المطبقة في تفعيل إدارة التكلفة في الإدارة العامة للخدمات الطبية

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد.					
2	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة					

					التكلفة من خلال تحقيق المرونة والسرعة في استجابة وتكيف المنظمة مع الظروف والمتغيرات الخارجية.
				3	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة وتحديد الطاقة العاطلة التي تتحملها المنظمة.
				4	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال توضيح العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها.
				5	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة غير المضافة للقيمة.
				6	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال المساعدة في تخطيط ورقابة التكلفة.
				7	نموذج محاسبة استهلاك الموارد يؤدي الى تفعيل إدارة التكلفة من خلال توفير معلومات عن تخطيط الموارد على المستوى التشغيلي والاستراتيجي.

### ملحق رقم (3)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية

السيد/ ..... / المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحكيم استبيان

يسعدني ويشرفني أن أتلقى ملاحظتكم القيمة من خلال خبرتكم العلمية والعملية حتى تكون هذه الدراسة إضافة حقيقة للعلم والمعرفة تم اختياركم من قبل المشرف الدكتور إسماعيل عثمان محمد النجيب لتحكيم استبيان لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان محاسبة استهلاك الموارد ودورها في تطوير الخدمات الصحية .

تفضلوا بقبول الشكر الجزيل والعرفان الجميل علي حسن تعاونكم

وجزأكم الله خيرا

الباحث / محمد خالد عبد الله الحسين

#### ملحق رقم (4) محكمو الاستبانة

م	الاسم	الرتبة العلمية	العنوان
1	د. هلال يوسف صالح	أستاذ مشارك	كلية الدراسات التجارية - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2	د. بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ مشارك	كلية الدراسات التجارية - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. زين العابدين ياسين بريمة	أستاذ مساعد	اكاديمية السودان للعلوم المصرفية
4	محمد عبد الحميد محمود	أستاذ مساعد	كلية الدراسات التجارية - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا