

مقومات ومعوقات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الصحية العراقية دراسة استطلاعية¹

أ/ حيدر عبد المنعم محمد حسن
باحث ماجستير بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

ملخص البحث

هدف البحث إلى دراسة مقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد بالوحدات والهيئات بصفة عامة، والوحدات الصحية العراقية بصفة خاصة، وكذلك أبرز المعوقات التي تعرقل عملية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، كنظام يوفر بيانات أكثر دقة في مجال قياس تكلفة خدمات الرعاية الصحية. ولتحقيق هذه الأهداف تم إجراء دراسة الحالة بحيث تم اختيار حالة محل الدراسة في قطاع الصحة العراقي لدراسة مقومات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA). وتكونت عينة الدراسة التي تم عليها التحليل الإحصائي من؛ (23) مدير، (11) محاسب بقسم التكاليف، (20) محاسب بقسم الموازنة، تتمثل الأهمية العلمية للبحث في أنه يتناول أحد الأساليب المتطورة في المحاسبة الإدارية، حيث يتناول استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)، بينما تتبع الأهمية العملية من أن نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يعد أحد الأساليب التي تعالج مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة أكثر دقة بما يدعم ذلك من قياس التكلفة بصورة دقيقة، وأيضاً إدارة الطاقة العاطلة (غير المستغلة). وتوصلت الدراسة إلى؛ وجود اختلافات في الأهمية النسبية للمقومات والمعوقات الخاصة بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في عينة المحاسبين بقسم التكاليف والمحاسبين بقسم الموازنة والمديرين، أن مقومات التطبيق تتوافر في البيئة العراقية وأن جزءاً من المعوقات يرجع لسوء الاتصال وعدم وضوح دور الإدارة العليا في دعم تطبيق RCA بالنسبة للمحاسبين ككل، إن وجود اختلافات معنوية بين وسيط العينات المستقلة للوحدة محل دراسة الحالة في المقومات والمعوقات يرجع إلى اختلاف الخبرة والتوجه والمؤهلات العلمية والعملية لأفراد العينات الثلاثة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، إدارة الطاقة العاطلة (غير المستغلة).

¹ - بحث مشتق من رسالة ماجستير بعنوان " أثر استخدام محاسبة إستهلاك الموارد لقياس التكلفة في إعداد الموازنة في القطاع الصحي العراقي - دراسة حالة" لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

Elements and obstacles to applying the resource consumption accounting approach in Iraqi health units - an exploratory study

Abstract

The research aimed to study the elements of applying the resource consumption accounting system in units and agencies in general, and the Iraqi health units in particular, as well as the most prominent obstacles that impede the process of applying the resource consumption accounting system (RCA), as a system that provides more accurate data in the field of measuring the cost of health care services and to achieve this Objectives A case study was conducted in which the case of the study was chosen in the Iraqi health sector to study the elements and obstacles to the application of the Resource Consumption Accounting (RCA) system. The study sample on which the statistical analysis was carried out consisted of; (23) a manager, (11) an accountant in the cost department, (20) an accountant in the budget department. The scientific importance of the research is that it deals with one of the advanced methods in management accounting, as it deals with the use of the resource consumption accounting system (RCA), while the practical importance stems from that The Resource Consumption Accounting (RCA) system is one of the methods that addresses the problem of allocating indirect costs more accurately by supporting accurate cost measurement, as well as idle energy management. The study concluded that there are differences in the relative importance of the elements and obstacles related to the application of the resource consumption accounting system in a sample of accountants in the cost department and accountants in the budget department and managers. As a whole, the presence of significant differences between the median of the independent samples of the unit under study in the determinants and obstacles is due to the difference in experience, orientation, and scientific and practical qualifications of the three sample members.

Keywords: resource consumption accounting (RCA), idle energy management (non exploiter).

1- المقدمة

أدت التطورات الحديثة في بيئة الأعمال إلى ضرورة توفير معلومات ملائمة ودقيقة بصورة عامة لاتخاذ القرارات، وبصفة خاصة القرارات المعتمدة على أنظمة محاسبة التكاليف. إلا أن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية لا تتلاءم مع طبيعة المعلومات الواجب توفرها لمتخذي القرارات في بيئة الأعمال الحديثة، وبالتالي كان لابد من البحث عن حلول جديدة ومتطورة لقياس وإدارة التكاليف. لذلك ظهر مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) (Resource Consumption Accounting) كاستجابة للتغيرات في بيئة الأعمال (Ahmed & Moosa, 2011; Abbas, 2015).

ويعتبر مدخل (RCA) مدخلاً لمحاسبة التكاليف، والذي ظهر عام 2002 بالولايات المتحدة الأمريكية، ويركز هذا المدخل على توفير معلومات ملائمة، يمكن الاعتماد عليها لتخفيض التكاليف، وزيادة الربحية، وتحسين الطاقة الإنتاجية للمنشأة (Ahmed & Moosa, 2011). كما أنه يمثل أحد الاتجاهات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، إذ يعد نظاماً فعالاً لقياس التكلفة والتغلب على مشاكل الأنظمة التقليدية (Al-Tinbay & Seylan, 2019).

وقد اتفقت دراستا (Webber & Clinton, 2004; White, 2009) على أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد هو الجيل القادم لنظم ومدخل إدارة التكلفة، حيث يجمع بين مزايا أنظمة إدارة التكلفة المستندة إلى محاسبة التكاليف الألمانية (German Cost Accounting) أو (Grenzplankostenrechnung) وبين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing)، وذلك بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة على مستوى الموارد. ويعتمد مدخل (RCA) بصورة أساسية على الموارد في تخصيص التكاليف على جوانب القياس، وذلك وفقاً لعلاقة السبب والنتيجة، وبالتالي يؤدي إلى تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف، ومن ثم زيادة المقدرة على تخطيط ورقابة الموارد.

وقد عرفت دراسة (Al-Qady & El-Helbawy, 2019, p60) مدخل محاسبة استهلاك الموارد على أنه "أحد مداخل إدارة التكلفة والذي يتسم بالديناميكية ويعتمد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن أنشطة الوحدة الحكومية التشغيلية والمالية تجاه الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة/ الفائضة ودعم نظم تخطيط الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الحكومية الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية".

وأشارت دراسة (أبو برهم و درغام، 2021) إلى أن نظام (RCA) له دور هام و رئيسي في العديد من المجالات والتي منها توفير معلومات مفيدة عن تكاليف الخدمات ودرجة ربحيتها. وقد

أوضحت الدراسة ضرورة تطوير أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة حالياً في المستشفيات، حتى تتمكن من توفير معلومات دقيقة تمكن من اتخاذ القرارات المناسبة. ويرى الباحث أن القطاع الصحي عموماً يفتقر إلى وجود أنظمة تكاليف تساعده على تحديد تكاليف الخدمات المقدمة إلى العملاء وفق أسس علمية مدروسة، حيث يتم ذلك بناءً على اجتهادات تقديرية شخصية، اعتماداً على السجلات المحاسبية والقوائم التي يتم من خلالها حصر أجمالي الإنفاق على الخدمات الصحية في نهاية كل فترة زمنية محددة، بهدف التحقق من الإنفاق ضمن الإعتمادات المخصصة وفقاً للتعليمات الصادرة من الجهات المختصة.

2- مشكلة البحث

يحتاج تقديم الخدمات الصحية بجودة عالية وأسعار مناسبة إلى وجود معلومات دقيقة عن تكاليف الخدمات المقدمة لتحديد السعر العادل لهذه الخدمات. ونتيجة لذلك كان من الضروري البحث عن الأساليب المناسبة لقياس تكلفة الخدمة الصحية وترشيدها، ولضمان تحميل الأفراد بالتكلفة الفعلية لتلك الخدمات. ونظراً للانتقادات التي وجهت إلى أنظمة التكاليف التقليدية ظهر نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) والذي يعالج تلك الانتقادات. ولذا تحاول هذه الدراسة التعرف على مدى توافر مقومات ومعوقات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في البيئة الصحية العراقية ومعوقات تطبيقه، وذلك بهدف الإجابة على التساؤل البحثي التالي:

هل تتوافر مقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات والهيئات بصفة عامة، والوحدات الصحية العراقية بصفة خاصة، وما هي أبرز المعوقات التي تعرقل عملية التطبيق؟

3- هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى دراسة مقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد بالوحدات والهيئات بصفة عامة، والوحدات الصحية العراقية بصفة خاصة، وكذلك أبرز المعوقات التي تعرقل عملية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، كنظام يوفر بيانات أكثر دقة في مجال قياس تكلفة خدمات الرعاية الصحية.

4- أهمية البحث

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في أنه يتناول أحد الأساليب المتطورة في المحاسبة الإدارية، حيث يتناول استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)، بينما تتبع الأهمية العملية من أن نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يعد أحد الأساليب التي تعالج مشكلة تخصيص التكاليف

غير المباشرة بصورة أكثر دقة بما يدعم ذلك من قياس التكلفة بصورة دقيقة ، وأيضاً إدارة الطاقة العاطلة (غير المستغلة).

5- حدود البحث

سيتم إجراء البحث في إحدى القطاعات الصحية العراقية، وحدة حكومية، من خلال دراسة مقومات ومعوقات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد. وبالتالي ويخرج عن نطاق هذا البحث أنظمة التكاليف الأخرى مثل؛ التكلفة المستهدفة ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، وكذلك الوحدات الخدمية الأخرى.

6- منهجية البحث

سيقوم الباحث بتحليل وتقييم العديد من الدراسات المرتبطة بمجال البحث ومشكلته، وذلك من خلال استعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت الإطار العام لنظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، والدراسات السابقة الخاصة بمقومات ومعوقات تطبيقه. وستتبع هذه الدراسة منهجية دراسة الحالة بحيث تم اختيار حالة محل الدراسة في قطاع الصحة العراقي لدراسة مقومات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA).

ولهذا سيتم إستكمال البحث من خلال التعرض للجوانب التالية:

- تحليل الدراسات التي تناولت محاسبة إستهلاك الموارد ومقوماتها ومعوقات تطبيقها
- الدراسة الاستطلاعية.
- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

7- تحليل الدراسات التي تناولت محاسبة إستهلاك الموارد ومقوماتها

ومعوقات تطبيقها

يمثل الهدف الرئيس للوحدات الاقتصادية في الاستغلال الأمثل للموارد بما ينسجم مع التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال التنافسية. ومع ذلك، فقد ظهرت مشاكل في الأنظمة المتبعة مثل نظام تخصيص التكاليف على أساس والذي يعتبر غير قادر على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها وبخاصة إدارة وقياس الطاقة العاطلة غير المستغلة. لذا جاءت التوصية بإتباع نظام محاسبة استهلاك الموارد وذلك لأنه يتلافى أوجه القصور في الأنظمة السابقة، حيث أنه ناتج عن تجميع نظامين مفيدين هما نظام توزيع التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكاليف الحدية الألماني حيث

يساعد هذا النظام في تقدير البيانات الكمية والمالية مما يسهل في عملية اتخاذ القرارات (محمود، 2018).

وقد قام الباحثون بتطبيق نظام (RCA) بنجاح في العديد من الصناعات التحويلية لحل مشاكل اتخاذ القرارات الإدارية والتشغيلية والإستراتيجية، حيث توصلت دراسات Carraro (2018) ; Yilmaz & Ceran (2017) إلى أن نظام (RCA) يعد مدخلاً لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية، ويوفر معلومات ملائمة وموثقة يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات التي تدعم المركز التنافسي للوحدة الحكومية.

وتدعم دراسة Abdullah & Kadhim (2019) الدراستين السابقتين حيث قامت بتطبيق نظام (RCA) في مصنع بابل للإسمنت حيث هدفت إلى تسليط الضوء على دور محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في توفير معلومات تكلفة عادلة ودقيقة لاستخدامها في عملية التطوير. وقد جاءت أهم التوصيات بضرورة دمج بطاقة الأداء المتوازن مع محاسبة استهلاك الموارد بهدف الاستعادة من مؤشرات عملية تصحيح الأداء ضمن المخرجات (RCA) وفي تعزيز أداء الوحدة الحكومية الاقتصادية.

وتوضح دراسة الحسين (2016) أن (RCA) لم يعد يقتصر دوره على الاهتمام بالقطاع الصناعي بل امتد اهتمامه إلى مجالات أخرى لتساير تطور الحياة الاقتصادية، حيث انتشر تطبيقه ليشمل العديد من المنظمات الخدمية والقطاع العام. إذ لم تكن تهتم المنظمات الخدمية بتخفيض التكلفة وتحسين جودة الخدمات وذلك لأنها كانت تعمل في بيئة خالية من المنافسة، ولكن مع تعرضها للمنافسة ظهرت الحاجة إلى الاهتمام بتحسين كفاءة أداء الأنشطة وترشيد توزيع الموارد.

وقد توصلت دراسة Karabayir & Ömer (2019) إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يمكن أن يؤدي إلى دقة في قياس التكلفة وتحليلها بشكل أفضل من أي نظام آخر، وأن السبب الرئيس في وجود إختلافات بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط، هو الطاقة غير المستغلة.

وقد أشارت دراستا (Korkmaz & Çopuroğlu, 2018; Yijuan & Ting, 2017) إلى أن محاسبة استهلاك الموارد تمثل نظام محاسبة إداري جديد وديناميكي وشامل ومتكامل يتكون من مزيج من نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة التكاليف الألمانية، وأن من أهم خصائص محاسبة استهلاك الموارد هو تخصيص التكاليف بشكل يمزج بين توزيعها على الأنشطة وبين توزيعها بشكل مباشر وعلى أساس الاستهلاك.

كما تناول العديد من الدراسات (Zehetner (Daiem & Safa,(2014);Okutmus,(2015); Eschenbach, (2017) & خلف (2019)؛ فاضل (2020)؛ الاكيادي (2019) مزايا محاسبة استهلاك الموارد والتي تمثلت في؛ مساعدة مديري العمليات والإنتاج للحصول على فهم أفضل لمعلومات التكاليف، وفهم مسببات استهلاك الموارد داخل العملية الإنتاجية، وتوفير حلول أفضل للمشاكل التي تواجه المنظمات عن طريق تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة أكثر دقة، والمساعدة في الاستجابة للطلب على معلومات التكاليف، بالإضافة إلى أن (RCA) يعتبر تكاليف الموارد التي يتم الاستفادة منها بمثابة جزء من تكاليف المنتج، بينما تعتبر تكاليف الموارد العاطلة من المصروفات الخاصة بالفترة.

ويخلص الباحث من ذلك إلى أن محاسبه استهلاك الموارد هي نتاج دمج نظام التكاليف الألماني ونظام التكلفة على أساس النشاط والتي انتشرت على نطاق واسع في الفترة الأخيرة نتيجة التطورات التي حدثت في نظام المحاسبة الإدارية. وتساعد محاسبه استهلاك الموارد على استغلال موارد المنشآت عموماً والوحدات الحكومية خاصة بطريقه مثلى وإدارة الطاقة العاطلة بدقه اكبر والوصول إلى تكلفه أدق للمنتجات. كما وتقدم محاسبة الموارد نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد الأنشطة بما يزيد من كفاءة إدارة الأنشطة وتؤدي إلى زيادة مرونة وسرعه في إعداد التقارير المحاسبية.

وفي نفس السياق اتفقت عدة دراسات (صاحب (2016)؛ المحمداوي (2019) (Van Der Merwe & Daviad ,(2002);Korkmaz & Copuroglu,(2018);Qin &Yan (2011); Balakrishnan et al., (2011);Van Der Merwe,(2011))

على وجود مقومات ودعائم رئيسية لمحاسبة استهلاك الموارد، حيث يعتمد مدخل محاسبة استهلاك الموارد على ثلاث دعائم رئيسية، هي: **النظرة الشاملة للموارد** (حيث يركز (RCA) على الموارد والتي تساعد الأنشطة والعمليات على إنتاج مخرجات(خدمات) وكذلك توفير رؤية واضحة للمديرين عن الطاقة المستخدمة وكذلك عن كفاءة استخدام الموارد)، و**طبيعة التكلفة** (إذ أن الميزة الرئيسية لمحاسبة استهلاك الموارد هي الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية في كل مجمع للموارد) ، **وإستخدام نموذج التكلفة على أساس الكمية** (إذ يقيس مدخل محاسبة استهلاك الموارد في شكل كمية الموارد المستخدمة، أي في شكل وحدات يمكن قياسها كمي بدلاً من قياسها في صورة مالية).

وفي نفس السياق اتفقت دراستا (Korkmaz & Copuroglu 2018 ; Qin & Yan, 2011 ; Jassem, 2019) ; مع الدراسات السابقة في أن محاسبة استهلاك الموارد تقوم على ثلاثة أسس تمثل مرجعاً للتعامل مع مشاكل تخصيص التكاليف في النظم القائمة على الحجم والنشاط . وتتمثل هذه الأسس في ؛ الشمولية في عرض الموارد والطاقة، واستعمال نموذج التكلفة على أساس كمي، وسلوك التكلفة واستهلاك الموارد.

وأيضاً تتفق دراسات (Ahmed & Mossa, 2011; White, 2009 Perkins & Stovall, 2011; Karakoc & Dardanoglu, 2020)؛ (احمد(2021)) على ضرورة توافر مقومات لمحاسبة استهلاك الموارد والتي تتمثل في: أنظمة آلية مبسطة تسهل عملية الحصر ويفضل وجود نظام تخطيط موارد المشروع (ERP) ، ووجود إدارة محاسبية مختصة بقياس تكلفة المنتجات، وتوافر المؤهلات العلمية والعملية لدى العاملين في الإدارة المحاسبية، وتوفر الخبرة والكفاءة لدى رؤساء الأقسام الإنتاجية والقائمين على تحديد آلية الإنتاج، ووجود تواصل جيد بينهم وبين الإدارة المحاسبية في المنشأة، والحاجة إلى المعلومات التي يقدمها نظام محاسبة استهلاك الموارد لإدارة الوحدة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

كما خلصت نفس الدراسات إلى أن محاسبة استهلاك الموارد تعتمد على ثلاثة مبادئ أساسية هي: السببية (إذ يكون هناك ارتباط بين تدفق الموارد والتكاليف في شكل نموذج قائم على علاقة السبب والنتيجة)، والاستجابة (حيث يصف العلاقة بين المخرجات الكمية والمدخلات الكمية . كما يحكم على علاقة التكاليف الثابتة والتناسبية بين مجتمعات الموارد من خلال الاستجابة)، ووضوح العمل (إذ تشتمل محاسبة استهلاك الموارد على أنشطة تضيف معلومات هامة والتي يحتاجها المديرون بصفة مستمرة) .

ويلخص الباحث مجموعة المقومات التي تم اشتقاقها من تحليل الدراسات السابقة بجدول رقم(1) والتي سوف تخضع هذه المقومات للتحليل الإحصائي في الوحدة الصحية محل دراسة الحالة

جدول 1: مقومات محاسبة استهلاك الموارد المقترحة

● وجود قسم محاسبي لدى الوحدة يختص بقياس تكلفة الخدمة وتحديد ما ضمن الإدارة المالية للوحدة.
● امتلاك العاملين في القسم المحاسبي مؤهلات علمية وعملية تمكنهم من فهم وتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
● وجود نظام تخطيط الموارد (ERP) أو أي نظام آخر آلي مبسط داخل الوحدة بما يسهل معه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
● توافر الخبرة والكفاءة اللزمتين لتقديم المعلومات المطلوبة لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد لدى رؤساء الأقسام الخدمية والقائمين على تحديد آلية أداء الخدمة.

● وجود تواصل بين رؤساء الأقسام الخدمية والقائمين على تحديد آلية أداء الخدمة بما يسمح بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
● وجود تنوع في العمليات التشغيلية لدى الوحدة.
● ارتفاع نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي تكلفة الخدمة في الوحدة.
● وجود نسبة من الطاقة غير المستغلة ضمن الموارد المتاحة للوحدة.
● حاجة الوحدة إلى نظام محاسبة تكاليف يظهر الربط بين المنتج والجهد اللازم لإتمامه.
● الحاجة إلى المعلومات التي يقدمها نظام محاسبة استهلاك الموارد لإدارة الوحدة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
● مدى ملاءمة الجهد والوقت والتكلفة اللازمين لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد مقارنة بالمعلومات التي يقدمها داخل الوحدة.

(إعداد الباحث)

- وفي نفس المجال اتفقت الدراسات (Beriko,2017;Karabayir&Ömer,2019 Alkhafajia, et (2020;Zhang Yan, 2016;Kadhim & Abdulzahra, 2020 Wang & Wang 2016); al,2020) على أن نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) هو إطار متكامل وشامل. وتتمثل خطوات تطبيقه في:
1. حصر الموارد المتاحة والمختلفة وتحديدتها: حيث يتم حصر كافة الموارد المملوكة للوحدة بصورة كمية
 2. تحديد مجتمعات الموارد: نظراً لتعدد الموارد التي تملكها الوحدات فإنه يحدث الكثير من التعقيد بما يتطلب الأمر تحديد مجتمعات الموارد، والتي يجب أن تكون متجانسة، وتسمى بمراكز التكلفة والتي يمكن أن تشمل على مجمع موارد واحد أو أكثر.
 3. تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة من مجتمعات الموارد: بعد تحديد الموارد والأنشطة يتم تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة.
 4. توزيع تكاليف الموارد على الأنشطة: يتم حساب الطاقة النظرية والعملية ومعدلات تحميل التكاليف الثابتة والتناسبية والتي يتم من خلالها توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الأنشطة
 5. توزيع تكلفة الأنشطة على هدف التكلفة: يتم حساب تكلفة هدف التكلفة (المنتج أو الخدمة) عن طريق تحديد مسببات النشاط
 6. مراقبة التكاليف وإدارتها: يتم إعداد التقارير التفصيلية عن أنواع الموارد بشكل تفصيلي، مع تحديد الفرق بين الكميات الفعلية والمعيارية.

وقد اتفقت دراسات عديدة (Balakrishnan et al., 2011 ; Karabayir & Omer ,2019 White, 2009; Subhrangshu,2014; Al-Nafaa & Amarah, 2019) على مجموعة من المعوقات التي تعترض تطبيق محاسبة استهلاك الموارد ، والتي من أهمها؛ تعتبر آلية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد معقدة ، وتحتاج إلى تطبيق نظام تخطيط موارد المشروع (ERP) لتوفير

المعلومات التفصيلية لمستوى من التفاصيل أدق عن مجتمعات الموارد المختلفة، يتطلب الأمر التدريب والخبرة العالية المتخصصة عند استخدامه، وصعوبة تفعيل ثقافة التغيير والتطوير لدى المستخدمين لغرض التطبيق العملي لمحاسبة استهلاك الموارد، ويحتاج إلى وقت كبير للتخطيط، وصعوبة تحقيق أهداف التخصيص، وارتفاع تكلفة التطبيق.

ويخلص الباحث مجموعة المعوقات التي تم اشتقاقها من تحليل الدراسات السابقة والتي سوف تخضع للتحليل الإحصائي في الوحدة الصحية محل دراسة الحالة

جدول 2: معوقات محاسبة استهلاك الموارد المقترحة

● رفض القائمين على محاسبة التكاليف في الوحدة تغيير نظام محاسبة التكاليف المعتمد (مقاومة التغيير).
● صعوبة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد من حيث تجميع الموارد وتصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة وتحديد علاقتها مع أهداف التكلفة النهائية.
● نقص الدراية الكافية بنظام محاسبة استهلاك الموارد لدى الإدارة المختصة والقسم المحاسبي.
● عدم وجود دعم من قبل الإدارة العليا.
● عدم تفهم مقدمي الخدمة لمتطلبات تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة كنظام محاسبة استهلاك الموارد. (من إعداد الباحث)

وفيما يتعلق بطبيعة القطاع الصحي العراقي فقد وجد الباحث اتفاق عدة دراسات (القصير وآخرون، 2022)؛ (الزبيدي، 2016)، (Choi, 2011)؛ (Yereli, 2009) السياسة الصحية الوطنية- منشور وزارة الصحة العراقية (على الجوانب الآتية:

● يعرف القطاع الصحي على أنه إحد قطاعات الاقتصاد والمسئول عن تقديم المنتجات والخدمات المتعلقة بالصحة والرعاية الطبية. ويقدم هذا القطاع العديد من خدمات الرعاية الصحية في المستشفيات، وخدمات العيادات الخارجية، والخدمات المهنية الأخرى، والخدمات الأخرى لرعاية المرضى المقيمين، وخدمات التمريض.

● إن وضع القطاع الصحي الحالي بالعراق يستدعي تحسين وتطوير جذري ومستمر بما يسمح بالتعامل مع المشاكل التي يتعرض لها القطاع . ومن بين هذه التحديات مشكلة تحديد وتعريف تكاليف خدمات القطاع الصحي.

● يوضح وزير الصحة السياسة الصحية الوطنية العراقية (2014-2023)، السياسة الصحية الوطنية- في منشور وزارة الصحة العراقية حيث ذكر أن القطاع الصحي بالعراق شهد بشقيه العام والخاص ولا يزال يشهد تطورا ملحوظا في معظم مؤشرات التنمية الاجتماعية والصحية وكذلك من حيث التوسع في تقديم الخدمات وزيادة عدد المؤسسات الصحية وما صاحبه من تطور في التجهيز ، وتدريب وتأهيل العاملين بالقطاع الصحي ذات الاختصاصات المتعددة والمتكاملة

لتحسين جودة الخدمات وفقاً للمعايير الوطنية والمستندة إلى المعايير الدولية. ولا يخفى علينا بأن تحديث وتطوير النظام الصحي هو من الأساسيات المهمة في التقدم الصحي لأي بلد وخصوصاً في العراق حيث أننا قد تبين للباحث مفاهيم الرعاية الصحية الأولية والمستندة على الممارسات المبنية على صحة الأسرة كمنطلق مهم وأساسي لتقديم خدماتنا الصحية الوقائية والعلاجية. وقد استطاعت وزارة الصحة ومن خلال العمل الدؤوب مع الشركاء أن تضمن اكتساب السياسة الصحية الديناميكية المطلوبة بما يؤمن رصانتها لتنفيذ وديمومة العمل في تطوير النظام الصحي العراقي بشكل مؤثر وفعال "

- توضح دراسة (القصير وآخرون، 2022) ضرورة تبني التوجه الريادي في إدارة المؤسسات الصحية العراقية، والإعتماد على الاختصاصات الإدارية التي تملك مؤهلات وقدرات الإدارة ومراعاة تقليل الضغط عن كاهل الأطباء في تحميلهم مسؤولية الإدارة في اغلب تلك المؤسسات.
- توضح دراسة (الزبيدي، 2016) والتي كانت دراسة حالة على مستشفى بغداد أن بعض الأقسام بحاجة إلى إضافة أجهزة أخرى مثل أقسام الأشعة والسونار والقلبية والبولية لوجود أعداد كبيرة من المرضى المراجعين والتي تفوق إمكانية توفير هذه الخدمات بالسرعة الممكنة، بما يؤدي إلى: تضرر المرضى وشكواهم نتيجة الانتظار لفترات طويلة للحصول على هذه الخدمات. كما أن هناك اتفاقاً فيما بين نتائج قائمة الفحص واستطلاعات الرأي بخصوص الأسعار التي تقدم بها خدمات المستشفى، إذ تبين أنها ملائمة لجميع المرضى وإن هذه الأسعار ثابتة.

ويركز الباحث في هذه الدراسة على الرعاية الصحية في المستشفيات الحكومية بصفة خاصة لأنها تستهلك النسبة الأكبر من إجمالي الإنفاق على الرعاية الصحية. وتشتمل الرعاية الصحية بالمستشفيات على كافة الخدمات التي تقدمها المستشفيات للمرضى. وقد عرفت منظمات الصحة العالمية المستشفيات على أنها مؤسسة بها أسرة يتلقى بها المرضى العلاج - سواء كان قصير أو طويل الأجل - حيث يتم فيها تقديم الخدمات الصحية مثل الملاحظة والتشخيص والعلاج وإعادة التأهيل.

8- الدراسة الاستطلاعية

8-1- توصيف الوحدة محل تطبيق الدراسة الاستطلاعية وهدف الدراسة

تتمثل الوحدة التي أختارها الباحث لتكون الوحدة محل دراسة الحالة في " مستشفى سعد الوتري للعلوم العصبية " وهي في محافظة بغداد وتعمل في مجال الحالات الطارئة بالعمود الفقري وجراحة المخ والأعصاب، وتصنف ضمن الوحدات العلاجية والصحية ذات الحجم المتوسط، حيث تبلغ السعة السريرية (148) سريراً والجناح الخاص (48) سريراً. وقد أختار الباحث هذه المستشفى نظراً لأنها من الوحدات الصحية التي تعمل على تطوير أدائها الطبي والإداري بصورة مستمرة بما يعطى لها سمعة طيبة داخل المجتمع العراقي، وأيضاً بسبب طبيعة عمل الباحث حيث يمكنه إجراء مقابلات شخصية مع المديرين والمحاسبين بالمستشفى بما يساعد الباحث في الحصول على معلومات تمكنه من القيام بالتحليل الإحصائي.

ويلخص الباحث مجموعة من المعلومات الأساسية الخاصة بالوحدة محل الدراسة والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

- مستشفى الدكتور سعد الوتري للعلوم العصبية وهي مركز تخصصي، حيث تعتبر المستشفى الأم في العراق والمتخصصة في جراحة الدماغ والحبل الشوكي وفي تقديم الخدمات الطبية والصحية على مستوى التشخيص والعلاج وأيضاً على مستوى تدريب الكوادر الطبية، بمستشفيات بغداد ومحافظات العراق كافة.
- لقد تم افتتاح مستشفى الدكتور سعد الوتري للعلوم العصبية عام 2002، وبعدها تعرضت لإعمال التخريب والنهب عام 2003 إبان الاحتلال الأميركي ثم تم إعادة تأهيلها مرة ثانية وتجهيزها بكافة المستلزمات الطبية الحديثة والمتطورة والمهمة في علوم الطب الخاص بالأعصاب والدماغ، واستمر العمل منذ ذلك الحين حتى الآن في تقديم أفضل الخدمات الطبية والصحية للمرضى والحالات الصعبة والنادرة أيضاً ضمن ذلك.
- تقدم المستشفى خدماتها لكافة المواطنين على مدار الـ (24 ساعة) بلا توقف، وتبلغ السعة السريرية للمستشفى (200 سريراً) وتضم ردهات (نسائية ورجالية وأطفال عصبية) كما توجد ردهات للعناية المركزة، وأيضاً تتوفر بها أجهزة حديثة ومتطورة ونادرة في الخدمة لا تتوافر بباقي المستشفيات.

ويهدف الباحث من الدراسة إلى التعرف على:

مدى توافر مقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات والهيئات بصفة عامة، والوحدات الصحية العراقية بصفة خاصة، وما هي أبرز المعوقات التي تعرقل عملية التطبيق؟

8-2 توصيف أفراد العينة بالوحدة محل الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المديرين والمحاسبين (التكاليف والعموم). ولهذا تم تقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات كما يلي:-

جدول 3: يوضح مفردات أفراد العينة بالوحدة محل دراسة الحالة

بيان	عينة المديرين (العدد والنسبة)	عينة محاسبي التكاليف (العدد والنسبة)	عينة المحاسبين العموميين (العدد والنسبة)
عدد قوائم الاستبيان الموزعة والمرسلة	23	11	20
عدد قوائم الاستبيان المستلمة	19	8	15
نسبة الاستجابة	82.6%	72.7%	75%
عدد قوائم الاستبيان المكتملة	17	8	13
نسبة قوائم الاستبيان المكتملة إلى قوائم الاستبيان المستلمة	89.5%	100%	86.6%

8-3 التساؤلان البحثيان محل الدراسة

بناءً على هدف الدراسة يمكن صياغة التساؤلين البحثيين للدراسة الحالية وهما:

- هل تتوفر مقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد بالوحدة محل الدراسة، وما هي المعوقات التي تواجه عملية تطبيقه؟
- هل تختلف استجابة وآراء أفراد عينة الوحدة محل الدراسة بناءً على تخصصهم الوظيفي فيما يتعلق بمقومات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الوحدة محل الدراسة؟

8-4 أدوات ومصادر جمع البيانات

اعتمدت الدراسة على الوسائل التالية لجمع البيانات:

- تصميم قائمة استبيان تتناول مقومات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد والتي تم توزيعها على كل من عينة المديرين، وعينة محاسبي التكاليف، وعينة المحاسبين العموميين في الوحدة محل الدراسة.
- إجراء مقابلات شخصية مع المديرين بالمستشفى محل الدراسة وأيضاً مراسلة بعض المديرين من خلال وسائل التواصل الاجتماعي (Gmail).

8-5 الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل الإحصائي

قام الباحث باستخدام عدة اختبارات إحصائية (Peck & Devore, 2012) عزام وزغول، 2006، سليمان، 2007 أ، ب) على العبارات الترتيبية المكونة لقائمتي الاستبيان، والتي تتمثل في:

• مقياس الصدق والثبات والاتساق الداخلي (الإعتمادية والثبات)

لحساب الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة تم استخدام اختبار Cronbach's Alpha للأسئلة الخاصة بقائمتي الاستبيان وذلك لاختبار مدى الثقة في إجابات مفردات العينة على الأسئلة، ومدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة. وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح. فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي صفرًا. وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي الواحد الصحيح. وإذا زاد هذا المقياس عن 60% فإنه يمكن الإعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع. ويتم حساب معامل الصدق من خلال جذر معامل الثبات (معامل Cronbach's Alpha).

• اختبار الاعتدالية

وقد تم تطبيقه من خلال اختبارين:

- اختبار Kolmogorov –Smirnov (اختبار كلوموجوروف - سمينروف):

لتحديد ما إذا كان مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً أم غير طبيعي بهدف تحديد نوعية الاختبار المستخدم. وقد تم صياغة الفرض الإحصائي لهذا الاختبار كما يلي:
فرض العدم H_0 : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع له توزيع معتدل.
الفرض البديل H_1 : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع ليس له توزيع معتدل.

وتطبق قاعدة الحكم عند مستوي ثقة $(1-\alpha)$ 95% ودرجة خطأ (α) 5%. فإذا كانت القيمة الاحتمالية الحرجة P-Value أكبر من أو 5% فإنه لا يتم رفض فرض العدم (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً)، أما إذا كانت القيمة الحرجة P-Value = 5% أو أقل من 5% يتم رفض فرض العدم، ومن ثم يتم قبول الفرض البديل (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً غير طبيعي).

– اختبار Shapiro–Wilk (اختبار شابيرو ويلك):

هو اختبار إحصائي يتبع اختبارات الاعتدالية ويستخدم لفحص توزيع البيانات في حالة حجم العينة الصغير والذي يقل عن 50 مفردة وذلك لفحص توزيع البيانات للتأكد ما إذا كانت البيانات طبيعية (اعتدالية) أو غير ذلك لتحديد نوعية الاختبارات التي سوف يتم استخدامها ما إذا معلمية أم لا معلمية. وتم صياغة الفرض الإحصائي لهذا الاختبار كما يلي:

فرض العدم H_0 : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع له توزيع معتدل.

الفرض البديل H_1 : بيانات العينة مسحوبة من مجتمع ليس له توزيع معتدل.

وتطبق قاعدة الحكم عند مستوي ثقة $(1-\alpha)$ 95% ودرجة خطأ (α) 5%، فإذا كانت القيمة الاحتمالية الحرجة P-Value أكبر من 5% لا يتم رفض فرض العدم (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً)، أما إذا كانت القيمة الحرجة P-Value = 5% أو أقل من 5% يتم رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً غير طبيعي).

• اختبار كروسكال والاس Kruskal–Wallis للمجموعات المستقلة:

نظراً لاستخدام الباحث لمقاييس أسمية وترتيبية لتجميع البيانات اللازمة لاختبار تساؤلي البحث، يتم استخدام اختبار Kruskal–Wallis وهو أحد الاختبارات اللامعلمية والتي تستخدم في حالة كون البيانات غير موزعة توزيعاً طبيعياً. ويقوم هذا الاختبار على حساب الوسيط المتوقع Expected Median لاستجابات العينة. ويمكن استخدام هذا الاختبار في حالة وجود ثلاث عينات مستقلة. وقد تم صياغة الفرض الإحصائي لهذا الاختبار كما يلي:

$$H_0: M_1 = M_2 = M_3$$

أي لا توجد اختلافات معنوية بين وسيط العينات المستقلة للدراسة

$$H_1: M_1 \neq M_2 \neq M_3$$

أي توجد اختلافات معنوية بين وسيط العينات المستقلة للدراسة

ويعتمد هذا الاختبار في إصدار الحكم على قيمة P-Value عند مستوي ثقة 95% وإصدار الحكم برفض أو قبول فرض معين فإنه يجب إتباع قاعدة الحكم التي تقون على مقارنة P-Value المحسوبة باستخدام برنامج SPSS 26 بنسبة 5% بحيث إذا قيمة كانت P-Value = أو أقل من 5% فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (تساؤل البحث). والعكس في حالة إذا كانت P-Value أكبر من 5% فإنه يتم في هذه الحالة قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.

• استخدم الباحث برنامج Excel في عملية إدخال البيانات ومع استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS Statistical Package For Social Science الإصدار رقم 26 ومن خلال استخدام اختبار كروسكال والاس تم تحديد الوسط Mean لكل مقوم من المقومات وأيضاً للمعوقات، وأيضاً تم إجراء مجموعة من الإحصاءات الوصفية الخاصة بعبارات قائمة الاستبيان مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوسيط وأعلى وأدنى قيمة للمتغير.

8-6 النتائج الإحصائية

قام الباحث بتلخيص نتيجة ردود عينات دراسة الحالة الثلاث وهم: عينة المديرين، وعينة محاسبي التكاليف، وعينة المحاسبين العموميين بالوحدة محل الدراسة، باستخدام برنامج Excel مع القيام بتطبيق البرنامج الإحصائي المستخدم SPSS 26 وتطبيق الاختبارات التي أوضحها بالجزء السابق. وكانت النتائج الإحصائية على النحو التالي:

8-6-1 نتائج مقياس الصدق والثبات وإختبار الإعتدالية لعينة المديرين وعينة المحاسبين ككل

فيما يتعلق بمقياس الصدق والثبات لعبارات قائمة الاستبيان:

جدول 4: مقياس الصدق والثبات للعينة في الوحدة محل الدراسة

Cronbach's Alpha	N. Of Items
0.642	16

يتضح من الجدول السابق أن قيمة Alpha بلغت 0.642 للأسئلة الخاصة بأراء المديرين، بما يدل على أنها تتمتع بصلاحية عالية وهو الأمر الذي يمكن معه الإعتماد على النتائج وتعميمها على مجتمع الدراسة. ويبلغ معامل الصدق 0.801 ($\sqrt{0.642}$) والذي تم حسابه عن طريق جذر معامل الصدق.

وفيما يتعلق باختبار الاعتدالية وقد تم تطبيق اختباري الاعتدالية والمتمثلين في:

• اختبار Kolmogorov –Smirnov:

وكانت نتيجة الاختبار على النحو التالي:

جدول 5: القيمة المعنوية أو الاحتمالية لاختباري Kolmogorov –Smirnov**لعبارات لقائمة الاستبيان**

Asymp.Sig. (2-tailed)	Sig. 0.000 أو أقل من (0.005)
---------------------------------	--

يتضح من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية للعبارات في المجلد بلغت (0.000) ، أو أقل من (0.005) ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه لا يمكن استخدام الأساليب الإحصائية المعلمية على بيانات الدراسة. ولذا ينبغي الاتجاه نحو الأساليب اللامعلمية لإجراء التحليل الإحصائي.

• اختبار Shapiro–Wilk:

يبين الجدول التالي اختبار بيانات قائمة الاستبيان:

جدول 6: اختبار Shapiro–Wilk لأسئلة قائمة الاستبيان الخاصة

Asymp.Sig. (2-tailed)	Sig. 0.000 أو أقل من (0.005)
---------------------------------	--

يتضح من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية للأسئلة كانت في المجلد (0.000) أو أقل من (0.005) ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بما يعني أن بيانات العينة مسحوبة من مجتمع ليس له توزيع معتدل ومن ثم يتم استخدام الطرق اللامعلمية.

8-6-2- نتائج إحصائيات متوسطات قائمة الإِستبيان

اختلفت الأهمية النسبية للمقومات والمعوقات الخاصة بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد لعينة محاسبي التكاليف، والمحاسبين العموميين، والمديرين وذلك وفقاً للمتوسطات المحسوبة لكل عينة وذلك على النحو التالي:

جدول 7: الأهمية النسبية للمقومات والمعوقات بعينات الدراسة الثلاث للوحدة محل الدراسة

المتوسطات	عينة المديرين		عينة المحاسبين العموميين		عينة محاسبين التكاليف		العبارات والبود
	الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط	
المقومات							
3<	3	4.41	1	5.00	1	5.00	وجود قسم محاسبي لدى الوحدة يختص بقياس تكلفة الخدمة وتحديد ما ضمن الإدارة المالية للوحدة.
3<	7	3.65	5	4.31	9	4.25	امتلاك العاملين بالقسم المحاسبي مؤهلات علمية وعملية تمكنهم من فهم وتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
3<	8	3.29	7	3.77	10	3.75	وجود نظام تخطيط الموارد (ERB) أو أي نظام آخر آلي مبسط داخل الوحدة يسهل معه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
3<	2	4.47	11	3.23	11	2.75	توافر الخبرة والكفاءة اللازمين لتقديم المعلومات المطلوبة لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد لدى رؤساء الأقسام الخدمية والقائمين على تحديد آلية أداء الخدمة.
3<	4	4.18	4	4.38	5	4.88	وجود تواصل بين رؤساء الأقسام الخدمية والقائمين على تحديد آلية أداء الخدمة يسمح بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
3<	9	3.06	6	4.08	7	4.63	وجود تنوع في العمليات التشغيلية لدى الوحدة.
3<	10	2.82	9	3.62	8	4.38	ارتفاع نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي تكلفة الخدمة في الوحدة.
3<	1	4.53	9	3.62	5	4.88	وجود نسبة من الطاقة غير المستغلة ضمن الموارد المتاحة للوحدة.
3<	4	4.18	2	4.46	1	5.00	حاجة الوحدة إلى نظام محاسبة تكاليف يظهر الربط بين المنتج والجهد

المعوقات							
متوسط المتوسطات	عينة المديرين		عينة المحاسبين العموميين		عينة محاسبين التكاليف		العبارات والبود
	الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط	الترتيب	المتوسط	
3<	4	4.18	2	4.46	1	5.00	اللازم لإتمامه. الحاجة إلى المعلومات التي يقدمها نظام محاسبة استهلاك الموارد لإدارة الوحدة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
3<	11	2.65	8	3.69	1	5.00	مدى ملاءمة الجهد والوقت والتكلفة اللازمين لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد مقارنة بالمعلومات التي يقدمها داخل الوحدة.
3>	5	3.94	2	2.23	2	1.75	رفض القائمين على محاسبة التكاليف في الوحدة تغيير نظام محاسبة التكاليف المعتمد (مقاومة التغيير).
3>	3	2.82	3	2.46	2	1.75	صعوبة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد من حيث تجميع الموارد وتصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة وتحديد علاقتها بأهداف التكلفة النهائية.
3>	4	3.29	1	2.08	1	1.00	نقص الدراية الكافية بنظام محاسبة استهلاك الموارد لدى الإدارة المختصة والقسم المحاسبي.
3<	1	1.47	5	3.92	4	3.75	عدم وجود دعم من قبل الإدارة العليا.
3<	2	1.59	4	3.77	5	4.00	عدم تفهم مقدمي الخدمة لمتطلبات تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة كنظام محاسبة استهلاك الموارد.

يمثل الجدول السابق الإجابة على التساؤل الأول عمليا، والمتمثل في: هل تتوفر مقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الوحدة محل الدراسة، وما هي المعوقات التي تواجه عملية تطبيقه؟ حيث يتضح من الجدول السابق فيما يتعلق بمقومات التطبيق بعض النتائج التي

خلص لها الباحث من احتساب المتوسطات لكل عينة، ومتوسط كل العينات وذلك على النحو التالي:

• اتضح للباحث أن متوسط ردود العينات الثلاثة ككل كان (أكبر من 3) بما يعني أن أفراد العينات يرون وجود مقومات التطبيق لنظام (RCA)

• اختلفت العينات الثلاث في الوحدة محل دراسة الحالة من حيث الأهمية النسبية للمقومات اللازمة لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد. ويرجع الباحث ذلك إلى اختلاف الخبرة والخلفية العلمية لكل عينة وأيضاً مدى إلمام كل عينة بمحاسبة استهلاك الموارد، ومدى تأثير تطبيقه على الجوانب العملية لكل عينة.

• تتفق كل من عينة محاسبي التكاليف وعينة المحاسبين العموميين على أهمية ترتيب مقوم وجود قسم محاسبي لدى الوحدة يختص بقياس تكلفة الخدمة وتحديدتها ضمن الإدارة المالية للوحدة

• بالنسبة للمقومين التاليين: ارتفاع نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي تكلفة الخدمة في الوحدة، ومدى ملاءمة الجهد والوقت والتكلفة اللازمين لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد مقارنة بالمعلومات التي يقدمها داخل الوحدة، فقد وجد الباحث أن متوسط العينات الثلاث مجتمعة أكبر من ثلاثة إلا أن متوسط عينة المديرين بصورة فردية كان أقل من ثلاثة بما يعني أن عينة المديرين ترى عدم وجود هذا المقوم على العكس من عيني المحاسبين، ويرجع الباحث ذلك إلى عدم دراية المديرين بالوحدة محل الدراسة بجوانب التكلفة بسبب أن خبراتهم تكون خبرة طبية وغير متخصصة في التكلفة، بالإضافة إلى عدم وجود اتصال فعال بين الإدارة العليا والمديرين والمحاسبين بالوحدة، وعدم دراية المديرين بتحليل التكلفة/المنفعة عند تطبيق أي نظام جديد حيث يستلزم الأمر المقارنة بين التكلفة والمتمثلة، الجهد والوقت والمنفعة والمتمثلة بالمعلومات التي يقدمها النظام.

• اتضح للباحث أن متوسط ردود العينات الثلاث ككل كان (أكبر من 3) في اثنين من المعوقات وهما: عدم وجود دعم من قبل الإدارة العليا، وعدم تفهم مقدمي الخدمة لمتطلبات تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة كنظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث اختلف متوسط عيني المحاسبين عن متوسط عينة المديرين حيث يرى المحاسبون أن هذين المعوقين يرجعا إلى عدم وجود اتصال كافي مع الإدارة العليا بما يعطى صورة غير واضحة للمحاسبين عن دور الإدارة العليا في دعم النظام، وأيضاً عدم تفهم المديرين الأطباء لمتطلبات التطبيق الخاصة بالنظام حيث أن خبراتهم تكون في العلوم الطبية، وهو يتفق ما خلص إليه الباحث في الجزء الخاص بالمقومات.

• اتضح للباحث أن متوسط ردود العينات الثلاث ككل كان (اقل من 3) في المعوقات الثلاثة التالية: رفض القائمين على محاسبة التكاليف في الوحدة المعوقات التالية: تغيير نظام محاسبة التكاليف المعتمد (مقاومة التغيير)، وصعوبة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد من حيث تجميع الموارد وتصنيفها الى ثابتة ومتغيرة وتحديد علاقتها مع أهداف التكلفة النهائية، ونقص الدراية الكافية بنظام محاسبة استهلاك الموارد لدى الإدارة المختصة والقسم المحاسبي، بما يعني أن هذه المعوقات لا توجد في البيئة العراقية.

8-6-3- نتائج إختبار كروسكال والاس لعينات الدراسة الثالث

ولإختبار تساؤل البحث الثاني والذي ينص على (هل تختلف استجابة وآراء أفراد عينة الوحدة محل دراسة الحالة فيما يتعلق بمقومات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الوحدة محل الدراسة؟). وقد تم استخدام اختبار كروسكال والاس كأحد الاختبارات اللامعلمية حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value للعبارات الستة عشر بقائمة الاستبيان والخاصة بمقومات ومعوقات نظام محاسبة استهلاك الموارد كانت على النحو التالي:

جدول 8: قيمة P-Value لاختبار كروسكال والاس لعينات الثلاثة المستقلة

والخاصة بمقومات ومعوقات نظام محاسبة استهلاك الموارد

Asymp. Sig.	المقومات والمعوقات
0.002	وجود قسم محاسبي لدى الوحدة يختص بقياس تكلفة الخدمة وتحديدتها ضمن الإدارة المالية للوحدة.
0.370	امتلاك العاملين في القسم المحاسبي مؤهلات علمية وعملية تمكنهم من فهم وتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
0.258	وجود نظام تخطيط الموارد (ERB) أو أي نظام آخر ألى مبسط داخل الوحدة يسهل معه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
0.000	توافر الخبرة والكفاءة اللازمين لتقديم المعلومات المطلوبة لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد لدى رؤساء الأقسام الخدمية والقائمين على تحديد آلية أداء الخدمة.
0.079	وجود تواصل بين رؤساء الأقسام الخدمية والقائمين على تحديد آلية أداء الخدمة يسمح بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
0.001	وجود تنوع في العمليات التشغيلية لدى الوحدة.
0.004	ارتفاع نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي تكلفة الخدمة في الوحدة.
0.001	وجود نسبة من الطاقة غير المستغلة ضمن الموارد المتاحة للوحدة.
0.017	حاجة الوحدة إلى نظام محاسبة تكاليف يظهر الربط بين المنتج والجهد اللازم لإتمامه.
0.010	الحاجة إلى المعلومات التي يقدمها نظام محاسبة استهلاك الموارد لإدارة الوحدة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
0.000	مدى ملاءمة الجهد والوقت والتكلفة اللازمين لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد مقارنة بالمعلومات التي يقدمها داخل الوحدة.
0.000	رفض القائمين على محاسبة التكاليف في الوحدة تغيير نظام محاسبة التكاليف المعتمد (مقاومة التغيير).

0.054	صعوبة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد من حيث تجميع الموارد وتصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة وتحديد علاقتها بأهداف التكلفة النهائية.
0.000	نقص الدراية الكافية بنظام محاسبة استهلاك الموارد لدى الإدارة المختصة والقسم المحاسبي.
0.000	عدم وجود دعم من قبل الإدارة العليا.
0.000	عدم تفهم مقدمي الخدمة لمتطلبات تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة كنظام محاسبة استهلاك الموارد.

يتضح أن قيمة P-Value كانت أكبر من (0.05) بما يعني قبول فرض العدم (ورفض الفرض البديل) والذي يشير إلي عدم وجود اختلافات معنوية بين وسيط العينات المستقلة للوحدة محل دراسة الحالة في المقومات والمعوقات التالية : امتلاك العاملين بالقسم المحاسبي مؤهلات علمية وعملية تمكنهم من فهم وتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد، ووجود نظام تخطيط الموارد (ERB) أو أي نظام آخر آلي مبسط داخل الوحدة يسهل معه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد ، ووجود تواصل بين رؤساء الأقسام الخدمية والقائمين على تحديد آلية أداء الخدمة يسمح بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد. ومن المعوقات كان معوق: صعوبة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد من حيث تجميع الموارد وتصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة وتحديد علاقتها مع أهداف التكلفة النهائية.

ويخلص الباحث من نتيجة هذا الاختبار إلى اتفاق النتائج مع نتائج الدراسات الأكاديمية السابقة حيث يوجد اتفاق على ضرورة توافر قسم محاسبي بمؤهلات علمية وعملية بجانب وجود نظام آلي بما يدعم التطبيق السليم لمحاسبة استهلاك الموارد في ظل بيئة داخلية يسودها اتصال فعال وملائم بين الأطراف الداخلية. بينما تتمثل أهم صعوبة في التطبيق السليم لهذا النظام الجديد في عملية تجميع الموارد حيث تستلزم خبرة عملية وتوافر نظام معلومات شامل ومطور باستمرار وهذا ما يجعل الباحث يعتقد بأن السبب الرئيسي لعدم استخدام نظام (RCA) بصورة موسعة بالوحدات يرجع إلى عدم توافر بيئة تكنولوجيا المعلومات الداعمة لسلامة التطبيق.

كما يتضح أن قيمة P-Value كانت أقل من (0.05) بما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل والذي يشير إلي وجود اختلافات معنوية بين وسيط العينات المستقلة للوحدة محل دراسة الحالة في باقي المقومات والمعوقات. ويرجع الباحث ذلك إلى اختلاف خبرة وتوجه والمؤهلات العلمية والعملية لأفراد العينات الثلاث، ويعتقد الباحث أن عينة محاسبي التكاليف هم الأكثر دراية ووعي بنظام محاسبة استهلاك الموارد لأنه يدخل في صميم المعرفة العلمية لهم ويدعمهم عملياً في مشكلتي تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وتكاليف الطاقة غير المستغلة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه تمت الإجابة على التساؤل البحثي والذي ينص على " هل تختلف استجابة وآراء أفراد عينة الوحدة محل الدراسة بناء على تخصصهم الوظيفي فيما يتعلق بمقومات ومعوقات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الوحدة محل الدراسة؟" عملياً من خلال اختبار كروسكال والاس، تم اختبار مقومات ومعوقات نظام محاسبة استهلاك الموارد لثلاث عينات للدراسة وهي عينة محاسبي التكاليف، وعينة المحاسبين العموميين، وعينة المديرين.

9- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

9-1 نتائج البحث النظرية والعملية

يمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقيه النظري والتطبيقي على النحو التالي:

1- خلصت الدراسة في شقها النظري إلى أن محاسبة استهلاك الموارد تعتبر مدخل أو نظام تكاليف يساهم في توفير بيانات تكاليف دقيقة بما يمكن من إعادة احتساب المخصصات بالموازنة للقطاعات المختلفة بصورة تسمح بأخذ الطاقة غير المستغلة في الاعتبار بصورة دقيقة، وأيضاً اتفقت عدة دراسات أكاديمية على وجود عدة مقومات ودعائم لتطبيق (RCA) حيث تمكن الباحث من صياغة مجموعة مقومات مقترحة تم اختبارها في دراسة الحالة من هذه الدراسة وقام بإجراء مماثل بالنسبة لمعوقات (RCA).

2- كما خلصت الدراسة في شقها النظري لعدة دراسات أكاديمية تناولت البيئة العراقية فيما يتعلق بالقطاع الصحي حيث أوضحت هذه الدراسات أن القطاع الصحي يعاني من عدة مشاكل يجب معها استخدام مداخل وأساليب جديدة تعمل على تفعيل استخدام المخصصات المالية الموجهة لهذا القطاع وأيضاً إعادة تخطيط للمخصصات الموجهة بما يسمح بترشيد التكاليف وتخفيضها بصورة لا تضر جودة الخدمة والرعاية الصحية.

3- خلصت النتائج العملية للدراسة إلى وجود اختلافات في الأهمية النسبية للمقومات والمعوقات الخاصة بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في عينة محاسبي التكاليف والمحاسبين العموميين والمديرين. كما خلصت أيضاً إلى أن مقومات التطبيق تتوافر في البيئة العراقية وأن جزءاً من المعوقات يرجع لسوء الاتصال وعدم وضوح دور الإدارة العليا في دعم تطبيق RCA بالنسبة للمحاسبين.

4- خلصت النتائج الإحصائية للدراسة أيضاً إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين وسيط العينات المستقلة الثلاثة للوحدة محل دراسة الحالة في المقومات والمعوقات التالية: امتلاك العاملين بالقسم المحاسبي مؤهلات علمية وعملية تمكنهم من فهم وتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد،

وجود نظام تخطيط الموارد (ERB) أو أي نظام آخر آلي مبسط داخل الوحدة يسهل معه تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد، ووجود تواصل بين رؤساء الأقسام الخدمية والقائمين على تحديد آلية أداء الخدمة يسمح بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد. ومن المعوقات معوق: صعوبة تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد من حيث تجميع الموارد وتصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة وتحديد علاقتها مع أهداف التكلفة النهائية.

6- خلصت النتائج الإحصائية لوجود اختلافات معنوية بين وسيط العينات المستقلة للوحدة محل دراسة الحالة في باقي المقومات والمعوقات ويرجع ذلك إلى اختلاف خبرة وتوجه والمؤهلات العلمية والعملية لأفراد العينات الثلاثة.

7- تمت الإجابة على سؤال البحث والذي ينص على " هل تتوافر مقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات والهيئات بصفة عامة ، والوحدات الصحية العراقية بصفة خاصة، وما هي أبرز المعوقات التي تعرقل عملية التطبيق؟ " وقد تم ذلك نظرياً وعملياً من خلال اختبار كروسكال والاس حيث اتفقت النتائج العملية مع ما توصلت إليه الدراسات الأكاديمية السابقة.

9-2 توصيات البحث

في ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده وما انتهى إليه من نتائج بشقيه النظري والتطبيقي، يوصي الباحث بما يلي:

- 1 - ضرورة قيام وزارة الصحة بعمل دورات تدريبية وتأهيلية للمحاسبين والمديرين عن أنظمة ومداخل التكاليف الجديدة والمفاهيم الإدارية الإستراتيجية.
- 2 - ينبغي على الإدارة العليا بالوحدات الحكومية الصحية تبني فكر التغيير وتوفير الدعم المالي والمعنوي له، ونقل الخبرات بين العاملين في كل المستويات الإدارية.
- 3- ضرورة تبني الوزارات العراقية لأنظمة تكاليف تدعم حسن إدارة الموارد المالية المخصصة لها وذلك لدعم موازنة البنود والإعتمادات.

9-3 مجالات البحث المقترحة

بناء على ما توصل إليه الباحث بشقيه النظري والتطبيقي من نتائج وتوصيات وفي ضوء مشكلته وحدوده، يعتقد الباحث بأهمية البحث مستقبلاً في بعض المجالات ذات الصلة، والتي يتمثل أهمها فيما يلي:

- 1- أثر تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع تكاليف كايزن في ترشيد التكاليف في الوحدات العراقية - دراسة تجريبية.

- 2- أثر التكامل بين كل من مشاركة المعرفة والعصف الذهني على تحسين جودة وترشيد تكلفة خدمات الرعاية الصحية في الوحدات الحكومية العراقية والوحدات الأهلية - دراسة مقارنة.
- 3- أثر استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة على ترشيد تكاليف خدمات الرعاية الصحية - دراسة تجريبية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو برهم، نور إبراهيم و درغام، ماهر موسى .2021. أنموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكلفة الخدمة الصحية: دراسة حالة مشفى دار السلام - خان يونس ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية بغزة ، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثاني، :28-60.
- احمد، غسان احمد الامين .2021. أثر التكامل بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) على تخفيض تكاليف الإنتاج: نموذج مقترح، مجلة جامعة أم درمان الإسلامية، العدد الثالث والثلاثون: 241-274
- الاكبادي، ريهام عوض عبد العزيز شحاتة .2019. استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تطوير الموازنات التخطيطية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد العاشر، العدد الثالث: 859-883
- الحسين، محمد خالد عبد الله . 2016 . " محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية(دراسة حالة الإدارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- الزبيدي، حيدر منصور كاظم . 2016 .جودة الخدمات الصحية ودورها في تحقيق رضا الزبون باستخدام نموذج (5Qs)- بحث تطبيقي في مستشفى بغداد التعليمي، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد.
- القصير، حميد، عباس .2022. التوجه الريادي في إدارة المؤسسات الصحية وأثره في تحسين جودة الخدمات: دراسة حالة في بعض مؤسسات وزارة الصحة، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد السابع عشر، العدد ستون، 48-69.

المحمداوي، هدى راضي عبدوش. 2019. دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة، دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب، رسالة ماجستير، كلية تقنية، جامعة الفرات الأوسط، الكوفة، العراق.

خلف، مصطفى حسن. 2019. اثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية "دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية"، رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية - كلية التجارة .

سليمان، أسامة ربيع أمين. (2007) أ. التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج Minitab قسم الإحصاء والرياضة والتأمين - كلية التجارة - جامعة المنوفية.

سليمان أسامة ربيع أمين (2007) ب التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS. قسم الإحصاء والرياضة والتأمين - كلية التجارة - جامعة المنوفية.

صاحب، دينا جاسم. 2016. "استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية (دراسة تطبيقية) رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المنصورة - كلية التجارة.

عزام عبد المرضى حامد ويحيى سعد زغلول، (2006). الاستدلال الإحصائي: مدخل اتخاذ القرار والتنبؤ قسم الإحصاء والرياضة والتأمين - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

فاضل، خالد جمال. 2020. تحليل ربحية الزبون في ظل استعمال محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية بحث تطبيقي في مصرف الرافدين، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، جزء من متطلبات نيل شهادة محاسبة الكلف الإدارية، دكتورا .

محمود، لوسى يسرى. 2018. " تطوير نموذج انحرافات التكاليف في ظل تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (دراسة تجريبية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abbas, K.M., 2015. Viability of some applied cost systems in manufacturing firms: Egypt's case. Sci. Pap. Ser. ting the resource Manage. Econ. Eng. Agric. Rural Dev. Bucharest Rom., 15: 11-17.
- Abdullah, H.S., & Kadhim, . (2019). The use of Resource Consumption Accounting and Balanced Scorecard Methods as an Integrated Framework in Correcting the Economic Unit Performance: Applied Study. **Journal of Engineering and Applied Sciences** 14(10) :3210.
- Ahmed, Sayed A. & Mehboob, Moosa (2011), "Application Resources Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institute", **Pakistan Business Review**, Vol. 12, No. 4, PP.755-775.
- Al - Qady, Mostafa and El - Helbawy, Said, (2019), "Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting", **Journal of Applied Management Accounting Research**; Clayton North, Vol. 14, No.1.p60- 62.
- Al - Tinbay, A., & Seylan, B. (2019). Modern Maliyet Muhasebesinin Son Saffhası: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli . Alanya Akademik Bakış, 3 (3), 295-320.
- Alkhafajia, A. A., Almusawib, E. G., & Isam, S. (2020). Customer Profitability Analysis and Resource Consumption Accounting: A Holistic Approach. *management*, 11(10).
- Al-Nafaa, F. S. M., & Amarah, M. M. J. I. A. (2019). A Proposed Model for Analyzing the Cost Deviations, Using RCA (Resource Consumption Accounting) Approach with Application on a Saudi Hospital. *Online Review*, 19(3)..
- Balakrishnan, R., Labro, E., & Sivaramakrishnan, K. (2011). Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (part 2). **Accounting Horizons**, 26 (1), 21-41 .

- Berikol, B. Z. (2017). Süreyle Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Bir Kobi'-de Uygulama. Muhasebe ve Denetim Bakis = **Accounting & Auditing Review**, 17 (52), 69- 92 .
- Carraro, W. B. W. H. (2018). Resource Consumption Accounting RCA: Metodologia alternativa para gestão de custos. **Revista Pretexto**, 56-72.
- Choi , J.H . (2011). **An Empirical Investigation of Cost Efficiencies in the Health Care Industry**, (Doctoral dissertation). University at Buffalo. (UMI No. 3475303).
- Daiem, A. and M. Safa, 2014. A suggested approach for integrating the resource consumption accounting and the value paths costs for the purpose of improving the quality of cost measurement coupled by a field study. *J. Accounting Res. Tanta Univ. Egypt*, 2 234-266.
- Jassem, S. (2019), Benefits of Switching from Activity Based Costing to Resource Consumption Accounting: Evidence from a Power Generator Manufacturing Plant, **Management and Accounting Review** (MAR), 18 (3), p 169 - 190.
- Kadhim, H. K., & Abdulzahra, A. N. (2020). EVALUATING THE PERFORMANCE OF THE ECONOMIC UNIT USING RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING AND THE BALANCED SCORECARD. **PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology**, 17(7), 12325-12344.
- Karabayır, M. E., and Ömer K. (2019). Resource Consumption Accounting: Case Study In A Private Educational Institution , Kafkas University. **Faculty of Economics and Administrative Sciences. Journal** , 10 (19), 104-130 .
- Karakoc , M., & Dardanoglu , E. (2020). Kaynak Tüketim Muhasebesi: Seramik Üretim İşletmesinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (88), 39-56.

- Korkmaz, I. H., & Çopuroğlua, F. (2018). Development of Resource Consumption Accounting and Application in an Enterprise . **International Journal of Lean Thinking**.
- Okutmus, E. (2015). Resource consumption accounting with cost dimension and an application in a glass factory. international journal of academic research in accounting, finance and management sciences, 5 (1), 46-57.
- Peck, Roxy, And Jay L. Devore. (2012). "**Statistics: The Exploration And Analysis Of Data, Seventh Edition. Boston**", USA: Richard Stratton.
- Perkins, D., & Stovall, O. (2011). Resource consumption accounting – Where does it fit? The Journal of Applied Business Research, 27(5), 41-52. doi:10.19030/jabr.v27i5.5591.
- Qin , Shenghua . Yan , Dong (2011) "The Application of Resource Consumption Accounting in Cost Management of Manufacturing Engineering Project", **journal of Advanced Materials Research** , Vol.(323) .
- Subhrangshu, S. (2014). "Cost and Management Accounting: Resource Consumption Accounting",P.17. In Tezpur University.
- Van Der Merwe , A. & Daviad , E. keys (2002) . **The Case For Resources Consumption Accounting , Strategic Finance** , April , P.4.
- van Der Merwe , A. (2011) , " Resources Consumption Accounting (RCA) " , [http : // www . rcainstitute.org/rca](http://www.rcainstitute.org/rca) , PP . 1-2 , P.1.
- Webber , Sally & Douglas , Cliton (2004) (B)," **RCA at Clopy**", **Strategic Finance** (October) , PP . 21-26 .
- White, Larry R. (2009)," Resource Consumption Accounting : Manager Focused Management Accounting", **The Journal of Corporate Accounting & Finance** (May / June) , PP.63-77.

- Yereli , A. N. (2009) . Activity – based costing and its application in a Turkish university hospital . **AORN journal** , 89 (3), 573-591.
- Yijuan, L., & Ting, W. (2017). Management Accounting Tools and Application Cases Resource Consumption Accounting Method and Application. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 121, 408-414.
- Yilmaz, B., & Ceran, M. B.(2017). The role of resource consumption accounting in organizational change and innovation. **Economics, Management and Financial Markets**, 12 (2), 131-140.
- Zehetner, K., & Eschenbach, S. (2017). Closing the Gap between US and German Managerial Accounting. *Humanities and Social Sciences Review*, Vol. (7), PP. 461-474.
- Zhang Yan. Characteristic and Application of Resource Consumption Accounting [J]. *Monthly Journal of Finance and Accounting*, 2016, (22).