

# A Proposed Model for Analyzing the Cost Deviations, Using RCA (Resource Consumption Accounting) Approach with Application on a Saudi Hospital

Fahad Sulaiman Mohammed Al-Nafaa  
College of Business and Economics  
Qassim University  
Fahadsn99@gmail.com

Mustafa Mohammed Jumaa Ismail Abu Amarah  
College of Business Administration at Alrass  
Qassim university  
maboamarh@gmail.com

Received 07/10/2018

Accepted 30/04/2019

## Abstract:

The aim of this study is to present a proposed model for analyzing the deviations of indirect costs according to the RCA approach, and to indicate the lack of traditional approaches in this field.

A case study is conducted on a Saudi hospital to show the deviations of indirect costs and their effect on three types of decisions: decisions on the extent of exploitation of available resources, decisions to provide information to decision makers, and performance evaluation decisions. It should be noted that the case study required the need to survey the opinions of the hospital administrators and cost accountants, as well as a group of faculty members and their assistants. The analysis of deviations according to the traditional approach does not provide correct or significant monitoring information, and the reports prepared in light of this approach provide inaccurate and ineffective signals to provide information to decision makers and to evaluate performance, or allocation of available resources. Accordingly, a model is proposed in which the deviations of distributing the indirect costs in accordance with the RCA (resource consumption accounting) approach are divided into six deviations: two of which affect the value of the distributed costs and four deviations that do not affect the value of distributed costs. The research resulted in a number of recommendations, including the following: to emphasize the need for academic expansion in teaching the RCA approach, especially in practical terms, and to emphasize the need to extend the application of RCA both in terms of distributing and in terms of measuring deviations, in the industrial or service sector, the public or private sector.

**Keywords:** Criticisms of Traditional Deviation Analysis, Resource Consumption Accounting Introduction, A Suggested Model of Deviation Analysis

# نموذج مقترح لتحليل انحرافات التكاليف في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA مع التطبيق على احدى المستشفيات السعودية

مصطفى محمد جمعة اسماعيل أبو عمارة  
كلية إدارة الاعمال بالرس  
جامعة القصيم  
maboamarh@gmail.com

فهد بن سليمان محمد النافع  
كلية الاقتصاد والادارة  
جامعة القصيم  
Fahadsn99@gmail.com

قبول البحث 2019/04/30

استلام البحث 2018/10/07

## المخلص:

هدفت هذه الدراسة الى تقديم نموذج مقترح خاص بتحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، مع بيان قصور المداخل التقليدية في هذا المجال. وتم في البحث دراسة حالة على احدى المستشفيات السعودية لبيان انحرافات التكاليف الغير مباشرة واثرها على ثلاثة أنواع من القرارات، الـ وهي: قرارات مدى استغلال الموارد المتاحة، وقرارات تهتم بتوفير معلومات لمتخذي القرارات، وقرارات تقييم الأداء. وجدير بالذكر ان دراسة الحالة تطلبت ضرورة استقصاء آراء القائمين على ادارة المستشفى ومحاسبي التكاليف فيها ، بالإضافة الى مجموعة من أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم. وفي ضوء ذلك، تم التوصل لمجموعة من النتائج من اهمها: ان تحليل الانحرافات وفق المدخل التقليدي لا يوفر معلومات رقابية صحيحة أو ذات دلالة ، كما أن التقارير المعدة في ضوء هذا النظام تعطي اشارات غير دقيقة ، وغير مؤثرة لتوفير معلومات لمتخذي القرار ، لتقييم الأداء ، او لعمليات تخصيص الموارد المتاحة وبناء عليه تم اقتراح نموذج يتم فيه تقسيم انحرافات تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد الى ستة انحرافات: اثنتين منها تؤثران على قيمة التكاليف المخصصة و أربعة انحرافات تعتبر أخطاء فنية لعدم تأثيرها على قيمة التكاليف الموزعة. وقد تمخض عن البحث مجموعة توصيات من اهمها: التركيز على ضرورة التوسع الأكاديمي في تدريس مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبصفة خاصة من الناحية التطبيقية العملية و التركيز على ضرورة امتداد تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد سواء من حيث عمليات التخصيص، او من حيث قياس الانحرافات، سواء كان ذلك في المجال الصناعي أو الخدمي، او في القطاع العام او الخاص. الكلمات المفتاحية: الانتقادات الموجهة لتحليل الانحرافات التقليدي ، مدخل محاسبة استهلاك الموارد ، نموذج مقترح لتحليل الانحرافات .

## المقدمة:

كما تعرضت المجهودات التي بذلت ضمن نموذج تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC) الى العديد من الانتقادات ، حيث افترض النموذج الاستخدام الكامل للموارد ، كما أن النموذج لم يتجاوز مشكلة التوزيع العشوائي لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة ، بالإضافة الى عدم التركيز على العلاقات التبادلية بين الموارد . وبناء على ذلك ، فإن مجموعة الانحرافات التي اقترحت في هذا الصدد لم تكن كافية أيضا لتحقيق أهداف توفير المعلومات ، تقييم الأداء ، واستغلال الموارد المتاحة .

ومع تطبيق المحاسبة من خلال استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting (RCA) وما تميزت به من مبادئ

ارتبط تحليل الانحرافات تقليديا بالنموذج التقليدي لمعالجة وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفق الحجم Volume Approach (VA) ، حيث تم تخصيص تلك التكاليف وفق جم النشاط مقاسا سواء بساعات العمل المباشر ، او ساعات تشغيل الآلات، أو أي أساس آخر <sup>10</sup>. ولقد ترتب على هذا النموذج ، إجهاد المحاسبين نحو الحصول على مجموعة من الانحرافات التقليدية سواء ما وصف بالتحليل الثنائي أو الثلاثي أو الرباعي ، والذي تولد عنهم انحرافات كفاءة وإنفاق واستغلال الطاقة ، والتي بدورها لم تكن كافية لتوفير معلومات ملائمة لعملية اتخاذ القرارات ، او لتقييم الأداء ، أو لاستغلال الموارد المتاحة .

الحجم Volume Approach، كما تم قبول انحرافات اختيار محفزات التكلفة، أو انحرافات اختيار الوحدة الزمنية خلال مرحلتي تخصيص التكاليف غير المباشرة من الموارد على الأنشطة أو من الأنشطة على المنتجات، وذلك في ظل تطبيق مدخلي الأنشطة ABC، ومدخل الأنشطة الموجه بالوقت TDABC. وفي ضوء ذلك، فإن الأمر يتطلب نموذجاً مقترحاً لحصر الانحرافات الملائمة ومسمياتها وذلك في ظل تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA، وما يتضمنه هذا المدخل من مفاهيم ومصطلحات ومبادئ جديدة متطورة نحو التكلفة والموارد.

### أهداف البحث

يهدف هذا البحث وبصورة أساسية إلى تطوير نظام تحليل الانحرافات عن طريق استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA، كما يمتد هدف البحث ليشمل مجموعة من الأهداف الفرعية الأخرى منها :-

- أ- بيان وتحليل أوجه القصور في المدخل التقليدي Volume Approach من حيث قدرته على توفير معلومات ملائمة ودقيقة عن الانحرافات الفعلية.
- ب- توضيح أوجه القصور المصاحبة لتطبيق مدخلي الأنشطة ABC والأنشطة الموجهة بالوقت TDABC والمرتبطة أيضاً بقدرة هذين المدخلين على توفير معلومات ملائمة ودقيقة ووقتية وبالتكلفة المناسبة.
- ج- توضيح دور النموذج المقترح لقياس انحرافات عناصر التكاليف في ظل تطبيق مدخل RCA وما يمكن أن يقدمه هذا النموذج من دعم لمتخذي القرارات سواء في عملية اتخاذ القرارات، تقييم الأداء، وتخصيص الموارد المتاحة.

### منهجية البحث

يتبع البحث المنهج العلمي في معالجته لمشكلة البحث. حيث يلجأ إلى المدخل الاستقرائي في عرض وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت الانتقادات الموجهة للمداخل التقليدية الثلاثة ( الحجم، الأنشطة، الأنشطة الموجهة بالوقت ) في تبنيها لتحليل الانحرافات. كما يتبع البحث المنهج الاستنباطي في اشتقاقه للنموذج المقترح لتحليل الانحرافات وإنما وفق المدخل الخاص بالمحاسبة عن استهلاك الموارد، نظراً لما سوف يضيفه هذا النموذج من قدرة على توفير معلومات لعملية اتخاذ القرارات، تقييم الأداء، وتخصيص الموارد. ولذلك فإن دراسة الحالة سوف تسعى إلى الكشف عن مدى قبول العاملين بإحدى المستشفيات السعودية لنموذج الانحرافات المقترح والذي يتلاءم مع مبادئ ومقومات وخصائص ومزايا المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA.

ومقومات وخصائص ومزايا مستحدثة<sup>36</sup>، فإن الأمر يتطلب ضرورة توافر مجموعة من الانحرافات تختلف في طبيعتها ومدلولها ومكوناتها مقارنة بتحليل الانحرافات الذي ارتبط بالمدخل التقليدي VA أو مدخل الأنشطة ABC، وذلك لزيادة فعالية تحليل الانحرافات نحو تحقيق أهداف توفير المعلومات لعملية اتخاذ القرارات، تقييم الأداء، واستغلال الموارد المتاحة.

### مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في ضعف نتائج مجهودات محاسبي التكاليف نحو تطوير نموذج انحرافات عناصر التكاليف الفعلية عن المخطط لها، بما يتلاءم مع ما حدث من تطوير في نماذج قياس التكلفة. فقد تطور مدخل تخصيص التكاليف غير المباشرة من المدخل التقليدي Volume Approach، إلى مدخل الأنشطة Activity Based Costing (ABC)، إلى مدخل الأنشطة الموجه بالوقت Time Driven Activity Based Costing (TDABC)، وأخيراً إلى مدخل محاسبة استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting (RCA)، إلا أن تحليل الانحرافات لم يواكب هذا التطور مما أصبح هناك فجوة علمية بين وظيفتي القياس والرقابة على عناصر التكاليف. لذلك يحاول البحث الإجابة على الأسئلة البحثية المرتبطة بهذه المجالات. وبناء على ذلك، فإن مشكلة البحث تتطوّر على مجموعة من الأسئلة :-

- 1- ما هي الانتقادات التي تعرض إليها المدخل التقليدي لتحليل الانحرافات؟
- 2- ماهي الانتقادات التي تعرض إليها مدخلي الأنشطة والأنشطة الموجهة بالوقت لتحليل الانحرافات؟
- 3- كيف يمكن اشتقاق مجموعة من الانحرافات تتلاءم مع مبادئ ومقومات وخصائص ومزايا محاسبة استهلاك الموارد؟
- 4- استطلاع آراء مجموعة من العاملين في قسم تكاليف إحدى المستشفيات السعودية، ومجموعة من أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم كدراسة حالة حول مجموعة الانحرافات المقترحة في ظل محاسبة استهلاك الموارد RCA؟

### أهمية البحث

تظهر أهمية البحث من خلال تدعيم الوظيفة الرقابية لمحاسبة التكاليف، حيث تتطلب الوظيفة الرقابية إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المعياري، دون أن يقتصر الأمر على قياس الانحرافات فقط، بل يصحب عملية القياس تفسير تلك الانحرافات من ناحية، وربطها بالمفاهيم والمبادئ والمصطلحات التي تم الإستناد إليها عند عملية القياس. فعلى سبيل المثال، كان مقبولاً تحديد انحراف الطاقة وانحراف الكفاءة في ظل المدخل التقليدي القائم على

**خطة البحث**

أن مدخلي الأنشطة والأنشطة الموجهة بالوقت يفترضان الاستخدام الكامل للموارد ، وهذا يعني عدم وجود لقياس الطاقة غير المستغلة.

- 1- لم يتغلب تطبيق أي من المدخلين الأنشطة والأنشطة الموجهة بالوقت على التوزيع العشوائي للتكاليف غير المباشرة.
- 2- يتجاهل تطبيق كلا المدخلين الأنشطة والأنشطة الموجهة بالوقت وجود علاقات تبادلية بين مجموعات الموارد الرئيسية ( الأولية ) وبين مجموعات الموارد الثانوية ( المساعدة ) .
- 3- نظرا لأن كلا المدخلين الأنشطة والأنشطة الموجهة بالوقت يفترض التطبيق على المدى الطويل ، فإن التكاليف تعالج كاملة على أنها متغيرة .
- 4- عدم تصنيف التكاليف الى ثابتة وتناسبية .
- 5- الأخذ في الاعتبار الطاقة العملية عند قياس الانحرافات ، وهذا يعني عدم وجود طاقة عاطلة ، وبالتالي تحميل المنتجات أو الخدمات بتكلفة الطاقة العاطلة والمتمثلة في حجم الطاقة العاطلة مضروبا في متوسط معدل التكاليف الثابتة .

ويرى الباحثان و بعد عرض الانتقادات الموجهة السابقة سواء لتحليل الانحرافات وفق المدخل التقليدي القائم على حجم النشاط ( VA ) ، أو تلك الانتقادات المرتبطة بمدخلي الأنشطة او الأنشطة الموجهة بالوقت ( ABC , TDABC ) أن الانتقاد الواجب للمدخلين الأخيرين يرجع الى نقطة بداية المدخل والمتمثلة في الأنشطة وليس الموارد . حيث ان الموارد وتحمل تكاليفها هو نقطة البداية ، وليس بذل الأنشطة . كما أن الطاقة تكمن في الموارد وليست في الأنشطة ، أو بعبارة أخرى فالأنشطة ليست لديها طاقة ، بل أنها تستهلك وتستخدم الطاقة .

**عرض وتحليل الدراسات و البحوث السابقة المرتبطة بمحاسبة****إستهلاك الموارد (RCA)**

أوضحت مقالتي ( Polejewski 2009A, 2009B )<sup>39</sup> أن 98% من المحاسبين الإداريين في الولايات المتحدة غير راضين عن بيانات التكاليف المقدمة لهم ، وأن نسبة مرتفعة من الأخطاء تكمن فيها ، وأن الأمر يتطلب حولا جديدة لدعم عملية اتخاذ القرارات سواء لتقييم الأداء أو تخصيص الموارد ، وأن محاسبة استهلاك الموارد RCA من أهم المداخل الفاعلة في تطوير محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

كما تناولت مجموعة من الدراسات<sup>12,16,17,21,26,27,28,30,31,33,36</sup>

<sup>42</sup> اجراء مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة الألماني ونظيره الأمريكي من حيث الغرض ، مفاهيم التكلفة ، تخصيص التكاليف ، كمية ونوعية معلومات التكلفة . كما امتد الأمر لإجراء

تناولت العناوين الخمسة السابقة مقدمة ومشكلة وأهمية البحث ، بالإضافة الى أهداف البحث ومنهجيته . لذلك سوف يكون منظما تخصيص العناوين السابغ لعرض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة ، سواء ارتبطت بالمدخل التقليدي القائم على الحجم ( VA ) أو بمدخل الأنشطة والأنشطة موجهة بالوقت ( ABC & TDABC ) أو بالمدخل المتطور المستحدث والمسمى بمحاسبة استهلاك الموارد ( RCA ) . أما العناوين التالية فسوف تخصص لكيفية اشتقاق النموذج المقترح ، والذي يتلاءم مع محاسبة استهلاك الموارد ، دراسة الحالة ، نتائج وتوصيات ، ومراجع البحث.

**عرض وتحليل الدراسات و البحوث السابقة المرتبطة بموضوع****تخصيص التكاليف غير المباشرة**

سوف يكون مفيدا عرض وتحليل الدراسات و البحوث السابقة المرتبطة بموضوع تحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة وفق مدخل التكاليف المطبق .

**مجموعة الدراسات والبحوث المهمة بتخصيص التكاليف وفق****المدخل الحجم التقليدي ( VA )**

أجمعت مجموعة من الدراسات<sup>13,14,20,22,25,32,40</sup> على توجيه الانتقادات التالية لمدخل الحجم التقليدي (VA) :-

- 1- عدم نجاحه في تحقيق قياس تكلفة الوحدات أو الخدمات من ناحية ، والرقابة على عناصر التكاليف من ناحية أخرى.
- 2- أكدت تلك الدراسات على أن التخصيص غير السليم للتكاليف غير المباشرة من شأنه التأثير على تكلفة المنتج او الخدمة مما يشوه الأسعار والربحية وقرارات ادارة ربحية العملاء.

3- اجمعت تلك الدراسات على إنخفاض الأهمية النسبية لعنصر العمل المباشر ، في نفس الوقت تزايد نسبة تكاليف العناصر غير المباشرة ، الأمر الذي أدى الى زيادة أهمية عملية التخصيص وما يترتب عليها من نتائج .

4- ان تحليل الانحرافات التقليدي لا يوفر معلومات رقابية صحيحة أو ذات دلالة ، كما أن التقارير المعدة في ضوء هذا النظام تعطي اشارات غير دقيقة ، وغير مؤثرة لتوفير معلومات لمتخذي القرار ، لتقييم الأداء ، او لعمليات تخصيص الموارد المتاحة .

**مجموعة الدراسات والبحوث المهمة بتخصيص التكاليف وفق****مدخلي الأنشطة ABC و الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC**

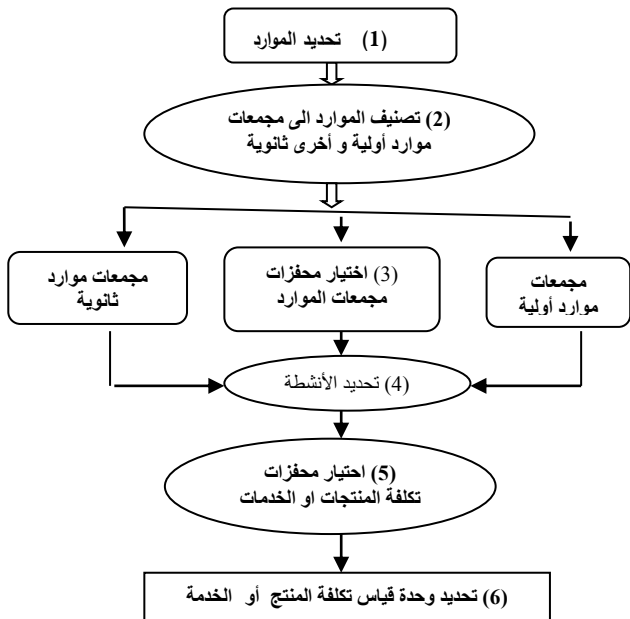
ولتحقيق مزيدا من الإيضاح ، فإن مجموعة من الدراسات<sup>2,3,9,15,18,24,35,37,41</sup> أوضحت عدة انتقادات نلخصها في الآتي:

- ب- اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد ،حيث يعتبر محفز التكلفة بمثابة مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من كل مجمع من مجمعات الموارد .
- ج- تحديد الأنشطة ، حيث تمثل الأنشطة المحور الأساسي لمدخل الأنشطة .
- د- تحديد محفزات تكلفة الأنشطة ، حيث تمثل تلك المحفزات مقياس كمي لقياس حجم الموارد التي استهلكت بواسطة النشاط المعين .
- هـ- تحديد وحدة قياس التكلفة ، والتي يمكن ان تكون وحدة المنتج او الخدمة .

وبعد أن عرض الباحثان للمداخل السابقة والمهتمة بتخصيص التكاليف غير المباشرة ، و ما تبعها من تحليل انحرافات نتيجة الأخطاء الممكن ارتكابها أثناء عملية التنفيذ الفعلي وبصفة خاصة للمدخل التقليدي VA ، ومدخل الأنشطة والأنشطة الموجهة بالوقت ABC & TDABC ، فإن الأمر يتطلب ( خاصة بعد أن أوضحت الدراسات السابقة منطقية التعامل مع محاسبة استهلاك الموارد ) بيان كيفية اشتقاق النموذج الملائم للتعرف على الانحرافات والناجمة بالطبع عن حدوث أخطاء في عملية التطبيق .

#### كيفية اشتقاق النموذج المقترح للانحرافات ، والذي يتلاءم مع محاسبة استهلاك الموارد RCA

بداية يمكن للباحثان تلخيص خطوات تصميم وتنفيذ محاسبة استهلاك الموارد RCA ، والتي يمكن أن تقع فيها أخطاء محاسبي التكاليف في الخطوات الست التالية :-



(شكل رقم 1 يوضح خطوات تصميم أو تنفيذ محاسبة استهلاك الموارد)

بعض المقارنات بين تلك الأنظمة الألمانية والأمريكية من ناحية ، و الشركات السويسرية والعاملة في النمسا من ناحية أخرى. وأوضحت تلك الدراسات أيضا ، أن اختلاف الخصائص الثقافية بين أمريكا والمانيا سوف تؤدي الى اختلاف ممارسات المحاسبة الادارية بين البلدين . واجمعت تلك الدراسات بأن من متطلبات تطبيق نظام التكاليف الألماني ( GPK ) قياس أقساط الإهلاك اعتمادا على التكلفة الجارية للأصول القابلة للإهلاك وليس على التكلفة التاريخية كما هو سائد وفق المبادئ المحاسبية المقبولة . كما اشارت تلك الدراسات الى ان الاهتمام الكبير بهذا المدخل المتطور ( RCA ) قد تم التعبير عنه من خلال نشر 240 مقالة ضمن دوريات المحاسبة الادارية التابعة للمعهد الألماني خلال السنوات ( 1998 - 2004 ) .

ويمكن التذليل على مدى الإهتمام بالمحاسبة عن استهلاك الموارد من خلال معرفة تطبيق ذلك النظام المتطور RCA على اكبر الشركات الأمريكية لتصنيع السيارات Ford and General Motors ومثيلاتها في المانيا Diamler – Mercedes Bens (MB) and Volkswagen. من خلال التعرف على المبادئ الأساسية الثلاثة والتي يعتمد عليها ، وهي مبدأ السببية Causality ومبدأ الإستجابة Responsiveness ومبدأ العمل . كذلك امتد هذا التأصيل ليشمل الثلاثة والتي يعتمد هذا النظام عليها ، سواء كانت الموارد ( مجمعات موارد رئيسية أولية وأخرى مجمعات موارد ثانوية مساعدة ) وطبيعة التكاليف كمقوم ثان بما يعني ضرورة تصنيف عناصر التكلفة الى متغيرة وأخرى تناسبية . كما انطوى المقوم الثالث على التنوية لإساس الكمية ، بمعنى ان العلاقات التبادلية بين مجمعات الموارد سواء كانت رئيسية او ثانوية تقوم على اساس كمي وليس قيمي .

كذلك أوردت بعض الدراسات ( السوافيري 2017 )<sup>5</sup> أهم خصائص المحاسبة عن استهلاك الموارد على النحو الآتي : وجود عدد كبير من مراكز التكلفة ومجمعات التكاليف ، وجود مقياس واحد على الأقل لمخرجات كل مركز من مراكز التكاليف ، ضرورة فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة ، ضرورة توزيع تكاليف المراكز المساعدة على مراكز التكاليف الأساسية ، ضرورة عمل تقرير انحرافات لكل مركز تكلفة ، الاعتماد على مدخل التكاليف الجارية الاستبدالية عند قياس اقساط الاستهلاك ، المحافظة على علاقات السبب والنتيجة بين الموارد ومخرجاتها بهدف تحقيق معلومات تكاليفية ذات قيمة تعكس بصورة حقيقية تكاليف الموارد والعمليات الأساسية ، بالإضافة الى ان محاسبة استهلاك الموارد توفر رؤية واضحة حول عناصر التكاليف التي يمكن ولا يمكن تجنبها .

كما أكدت مجموعة من الدراسات<sup>1,4,6,7</sup> أن خطوات تصميم محاسبة استهلاك الموارد RCA تتمثل في :-

أ- تحديد الموارد ، بناء مجمعات الموارد المتجانسة.

DCDS2 = Cdselection2 A – Cdselection2 O

6- انحراف تصنيف عناصر تكاليف مجتمعات الموارد الى ثابتة

وتناسيبية . Deviation of Costs Reclassification Into Fixed and Proportional Elements.(DCRFP)

فاذا افترضنا أن التصنيف الفعلي لعناصر التكاليف

ReclassificationFP A والتصنيف الامثل لعناصر

التكاليف ReclassificationFP O فإنه يمكن قياس

الانحراف على النحو الآتي :

DCRFP = ReclassificationFP A – RedassificationFP O

كما يمكن تقسيم انحرافات التكاليف الستة السابقة من حيث

تأثيرها على نتائج عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة الى

مجموعتين. حيث تؤثر الانحرافات ضمن المجموعة الأولى

( 1 و 6 ) السابقة ( DRL & DCRFP ) على نتائج التخصيص ،

بينما لا تأثير لمكونات المجموعة الثانية من الانحرافات (2،3،4،5)

السابقة ( DRRPS , DCDS1 , DAL and DCDS2 ) .

ويفسر الباحثان الفقرة السابقة مباشرة ، بأن المجموعة الأولى

تمثل انحرافات مؤثرة على نتائج التحليل ، ذلك ان الانحراف الأول

( DRL ) يرتبط بالخطأ في تحديد وحصر الموارد ، فعدم ادراج

موردا ضمن مجموعة الموارد سوف يخفض اجمالي التكاليف غير

المباشرة والمراد تخصيصها ، والعكس صحيح فإن ادراج موردا لا

يعتبر من العناصر غير المباشرة فسوف يزيد الإجمالي المراد

تخصيصه . اما الانحراف السادس ( DCREP ) فيعبر عن حدوث

خطأ في تصنيف عناصر التكاليف غير المباشرة الى مجتمعات موارد

ثابتة وتناسيبية . وأن حدوث مثل هذا الخطأ سوف يؤثر على متوسط

التكلفة الثابتة ومتوسط التكلفة التناسيبية ، الأمر الذي سوف يؤثر على

المبالغ المحملة على وحدات الانتاج أو الخدمات النهائية من ناحية ،

وعلى تكلفة الطاقة غير المستغلة من ناحية ثانية .

أما المجموعة الثانية فتمثل انحرافات يمكن القول بأنها أخطاء

فنية ناتجة عن ضعف معلومات محاسبي التكاليف أو جهلهم بعمليات

التصنيف السليمة . فالانحراف الثاني ( DRRPS ) يعبر عن أخطاء

محاسبي التكاليف في اعادة تصنيف الموارد ضمن مجتمعاتها الى

موارد أولية وأخرى ثانوية . كما ان الانحراف الثالث ( DCDS1 )

فيعبر عن أخطاء محاسبي التكاليف في اختيار محفزي التكاليف

خلال مرحلة تخصيص تكاليف مجتمعات الموارد على الأنشطة ، كما

أن الانحراف الرابع ( DAL ) فيعبر عن أخطاء يرتكبها محاسبو

التكاليف بصدد تحديد الأنشطة ، وبالطبع فإن هذا الخطأ لا يؤثر على

نتائج التخصيص سواء بالزيادة او النقص . كما أن الانحراف الخامس

والأخير ضمن المجموعة الثانية فيتمثل في حدوث أخطاء في اختيار

وبناء على ذلك يمكن اقتراح الانحرافات التالية خلال عملية

تصميم و تنفيذ المدخل :-

1- انحراف ناتج عن حصر وتحديد عناصر الموارد

المكونة للتكاليف الصناعية غير المباشرة موضع

التخصيص Deviation of Resources

Limitation ( DRL).

فاذا افترضنا أن الموارد المثلى ( Res O ) وأن الموارد الفعلية

( Res A ) فإنه يمكن ان يكون الانحراف على النحو الآتي :

DRL=Res A – Res O

2- انحراف إعادة تصنيف الموارد الى مجتمعات أولية

وأخرى ثانوية . Deviation of Resources

Reclassification into Primary and

Secondary Resource Pools .(DRRPS)

فاذا افترضنا أن اعادة تصنيف الموارد الى مجتمعات موارد

الفعلية هي Reclass A وأن اعادة التصنيف للموارد الى مجتمعات

موارد مثلى Reclass O ، فإنه يمكن ان يكون الانحراف على

النحو الآتي :

DRRPS = Reclass A – Reclass O

3- انحراف اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد .

Deviation of Cost Drivers Selection (DCDS1)

فاذا افترضنا أن الاختيار الفعلي لمحفزات التكلفة لكل مورد

يعادل Cdselection A بينما الاختيار الأمثل لمحفزات

التكلفة لكل مورد يعادل Cdselection O ، فانه يمكن

أن يكون الانحراف على النحو الآتي :

DCDS1 = Cdselection A – Cdselection O

4- انحراف تحديد الأنشطة . Deviation of Activities

Limitation (DAL) فاذا افترضنا أن الأنشطة الفعلية

تمثل Activities A وان الأنشطة المثلى هي

Activities O ، فإنه يمكن ان يكون الانحراف على النحو

الآتي :

DAL = Activities A – Activities O

5- انحراف تحديد محفزات تكلفة الأنشطة . Deviation of

Cost Drivers Selection (DCDS2)

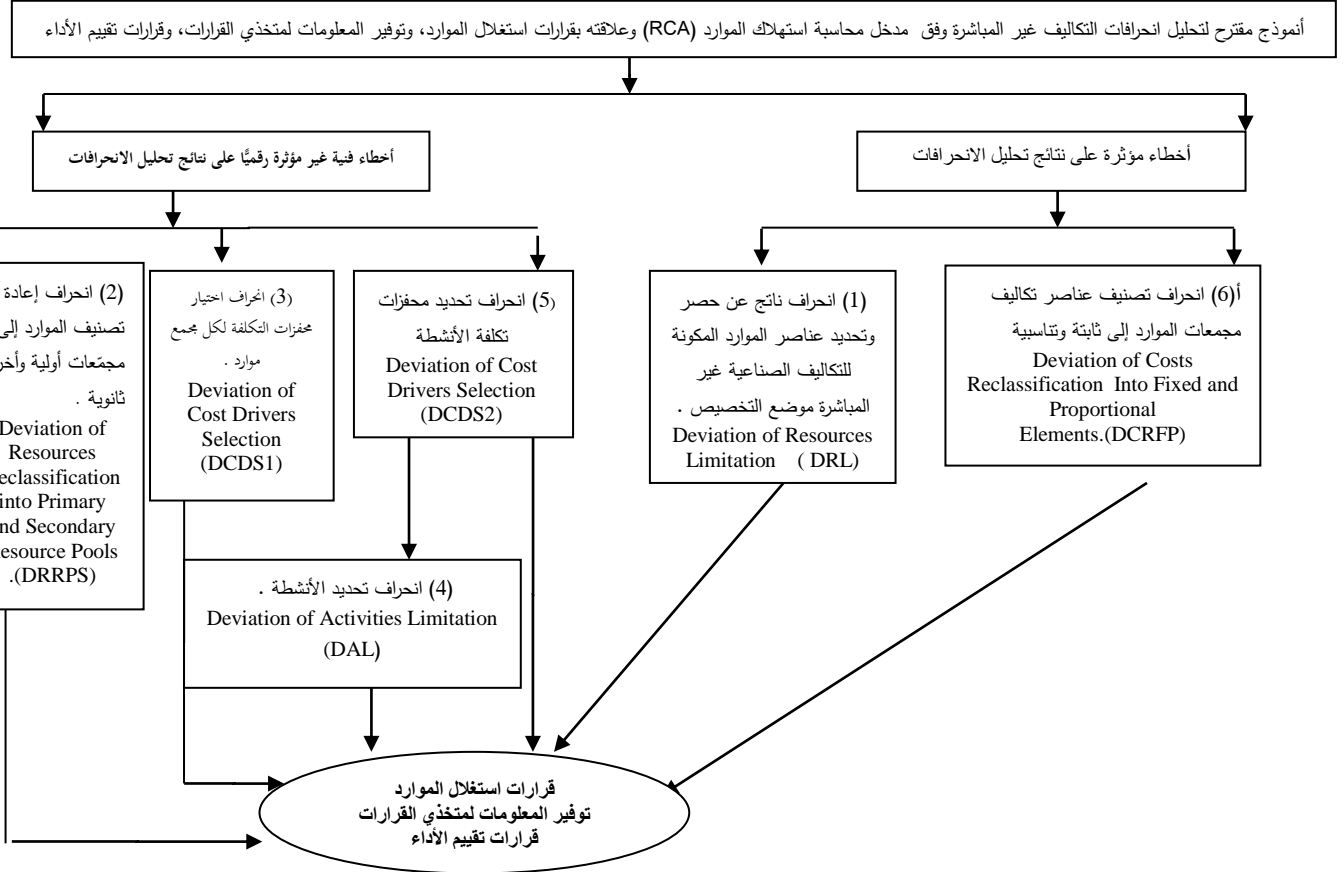
فاذا افترضنا ان الاختيار الفعلي لمحفزات التكلفة للأنشطة

تعادل Cdselection2 A وان الاختيار الأمثل لمحفزات

التكلفة للأنشطة تعادل Cdselection2 O فإنه يمكن ان

يكون الانحراف على النحو الآتي :

محفزات التكلفة عند إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات او الخدمات ( DCDS2 ) .  
وفي ضوء ذلك ، يمكن تمثيل النموذج المقترح لقياس انحرافات عناصر التكاليف غير المباشرة وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد ،



(الشكل ذو الرقم (2) يوضح علاقة أنموذج الانحرافات بالقرارات)

السنة، حتى في المستشفيات التابعة للقطاع الخاص، حيث لم يتم تطوير الأنظمة المطبقة، والتي تسير الاتجاهات الحديثة في الجانب الأكاديمي، كما هو الحال في تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد. وفي ضوء هاتين الصعوبتين سوف تهدف دراسة الحالة في إحدى المستشفيات الحكومية السعودية (والتي طلب مستجوبوها عدم ذكر اسم المستشفى)، إلى استطلاع رأيهم حول مكونات الأنموذج المقترح لانحرافات تخصيص التكاليف غير المباشرة، وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA).

وبناء على ذلك شملت عينة البحث بالإضافة إلى عدد معين من محاسبي المستشفى ومديره، عددًا آخر من أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم من مدرّسين مساعدين بالجامعات السعودية، وذلك من خلال إرسال قائمة استبيان بالبريد الإلكتروني، بعد استبعاد تسع قوائم لم تكن كاملة الردود، حيث جاءت العينة على النحو الآتي:

### فرضيات الدراسة:

1. يقوم هذا البحث على مجموعة من الفروض تتمثل في الآتي:  
تؤدي الأخطاء في تحليل انحرافات التكاليف وفق المدخل التقليدي، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.
2. تؤدي الأخطاء في تحليل انحرافات التكاليف وفق المدخل التقليدي، إلى التأثير على إمكانية توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.
3. تؤدي الأخطاء في تحليل انحرافات التكاليف وفق المدخل التقليدي، إلى التأثير على قرار تقييم الأداء.

### دراسة الحالة:

تجدر الإشارة إلى عدم توافر أنظمة تكاليف متقدمة في المستشفيات الحكومية، والاكتفاء بالمقارنة بين الاعتمادات المخصصة في بداية السنة، والإنفاق الفعلي على الخدمات المؤداة فعلاً في نهاية

الجدول ذو الرقم (2)

الإجابة الدرجة	موافق جداً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق نهائياً
1	2	3	4	5	6

كما قام الباحثان باختبار مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي تمّ الحصول عليها، ومدى اتساق المقياس وثباته، الذي تمّ استخدامه في جمع البيانات، وذلك باستخدام معامل (Cronbach Alpha)، الذي يبيّن مدى وجود ارتباط بين القياسات المعبرة عن إجابات أفراد العينة. وقد كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ (0.83)، وهي قيمة يمكن أن يستدلّ من خلالها على إمكانية الاعتماد على إجابات مفردات العينة، إذ أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تكون مقبولة إذا كانت مساوية أو أكبر من (0.60)، وبخاصة في مجال البحوث الاجتماعية. حيث إن قيمة ألفا كرونباخ الفعلية تعادل (0.6889)، ناتجة عن مربع معامل الارتباط السابق (0.83). كما يرى الباحثان ضرورة الفصل بين الإجابات المتحصّل عليها من المديرين ومحاسبي التكاليف داخل المستشفى (8+14=22 مفردة)، عن تلك المتحصّل عليها من باقي مفردات العينة: (33 مفردة من أساتذة وإساتذة مشاركين ومساعدين ومعاونينهم)؛ بهدف الحصول على مزيد من عمليات المقارنة والتحليل.

### نتائج التحليل الإحصائي للجزء الأول من العينة والخاص

#### بالمديرين ومحاسبي التكاليف:

فبالنسبة للجزء الأول من العينة (22 مفردة) تمّ الحصول على

#### النتائج الآتية:

الجدول ذو الرقم (3)

م	الانحراف المعين وأثره على القرار	الترتيب	أدنى قيمة	أقصى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1-1	يوذّي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر وتحديد البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.	1	4	5	4.86	0.35
2-1	يوذّي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر وتحديد البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل، إلى التأثير على إمكانية توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	3	3	5	4.77	0.53
3-1	يوذّي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر وتحديد البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل، إلى التأثير على قرار تقييم الأداء.	4	4	5	4.73	0.46
1-2	يوذّي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجتمعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.	16	2	4	2.95	0.65
2-2	يوذّي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجتمعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى على توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	7	2	4	3.59	0.73
3-2	يوذّي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجتمعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قرار تقييم الأداء.	12	2	5	3.23	1.11
1-3	يوذّي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.	11	2	5	3.32	0.72

الجدول ذو الرقم (1)

النسبة المئوية	عدد المستجيبين	الفئة
14.5%	8	رتبة مدير في المستشفى
25.5%	14	محاسب في المستشفى
9.1%	5	أساتذة أكاديميون في المحاسبة
14.5%	8	أساتذة مشاركون في المحاسبة
25.5%	14	أساتذة مساعدون في المحاسبة
10.9%	6	مدرسون مساعدون في المحاسبة
100%	55	الإجمالي

ويتضمّن الملحق ذو الرقم (1) قائمة استبيان مرسلة لمفردات العينة، يطلب فيها الباحثان اختيار الإجابة الملائمة لتأثير انحراف التكلفة المعين على القرارات الثلاثة.

### التحليل الإحصائي:

تم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) للحصول على المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لكل عبارة ترتبط ببيان أثر الانحراف المعين من الانحرافات الستة على القرارات الثلاثة. وفي هذا الصدد استخدم مقياس ليكرت الخماسي (Five Point Likert Scale)، حيث أعطيت النقاط على النحو الآتي:



0.74	3.5	5	2	9	يوذي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير البيانات الملائمة.	2-3
0.8	3.59	4	2	7	يوذي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	3-3
0.8	3.41	4	2	10	يوذي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبذولة ومعرفتها، إلى التأثير على استغلال الموارد المتاحة.	1-4
0.65	3.05	4	2	13	يوذي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبذولة ومعرفتها، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	2-4
0.31	3	4	2	14	يوذي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبذولة ومعرفتها، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	3-4
0.21	2.95	3	2	16	يوذي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قرارات استغلال الموارد المتاحة.	1-5
0.49	2.64	3	2	18	يوذي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى على توفير البيانات الملائمة.	2-5
0	3	3	3	14	يوذي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	3-5
1.01	4.18	5	3	6	يوذي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين، إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قرارات استغلال الموارد المتاحة.	1-6
0.49	4.36	5	4	5	يوذي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين، إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير البيانات الملائمة لمتخذي القرارات.	2-6
0.35	4.86	5	4	1	يوذي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	3-6

وتأثير ذلك على قرار تقييم الأداء، قد استحوذ على الترتيب الثاني عشر.

كذلك، فقد نال الانحراف ( 2-4 ) قيمة ( 3.05 )، وهو الانحراف المرتبط بتحديد الأنشطة المبذولة ومعرفتها، وأثر ذلك على قرار توفير البيانات الملائمة لمتخذي القرارات، على الترتيب الثالث عشر. وفي المقابل وجد الباحثان، أن الانحراف رقم ( 2-5 )، والانحراف رقم ( 3-5 )، المرتبطين باختيار محفزات التكلفة للأنشطة، وذلك لقراري توفير البيانات لمتخذي القرارات، أو لتقييم الأداء، قد حصل كلاهما على وسط حسابي قيمته ( 3.0 )، ولذلك كان ترتيبهما الرابع والخامس عشر. أما بخصوص الانحراف رقم ( 1-2 ) و ( 1-5 )، المتعلقين بتصنيف الموارد واختيار محفزات التكلفة على الترتيب، وذلك من حيث أثرهما على قرار استغلال الموارد المتاحة، فقد حصل على وسط واحد قيمته ( 2.95 )، وبالترتيب السادس والسابع عشر. أما الانحراف رقم ( 2-5 ) والمرتبط باختيار محفزات التكلفة للأنشطة وأثره على توفير البيانات الملائمة لمتخذي القرارات، فقد حصل على وسط حسابي قدره ( 2.64 )، وهو الترتيب الثامن عشر.

ويلاحظ الباحثان من الجدول السابق أن الانحرافين الأول والسادس قد استحوذاً على الترتيب من ( 1-6 )، حيث سبق القول إن كل انحراف له ثلاثة تأثيرات على القرارات الثلاثة: (مدى استغلال الموارد المتاحة، والقدرة على توفير معلومات ملائمة لمتخذي القرارات، وقرارات تقييم الأداء)، وبالتالي يمكن القول -أيضاً- إن الانحرافات التي لها تأثير على قيمة الانحرافات تستحوذ على اهتمام المديرين ومحاسبي التكاليف في المستشفى، بينما استحوذت الانحرافات الأخرى ( 2، 3، 4، و 5 )، على باقي الترتيب من ( 7-18 ). فطلى سبيل المثال، وجد الباحثان كما يشير الجدول إلى أن الانحراف ( 2-2 ) والمرتبط بتصنيف الموارد ضمن مجتمعات الموارد إلى أولية وثانوية، والانحراف ( 3-3 ) والمرتبط باختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، قد حصل على متوسط واحد هو ( 3.59 )، ليحتل الترتيب السابع والثامن في الأهمية. أما الانحراف ( 1-4 ) والمرتبط بتحديد الأنشطة المبذولة ومعرفتها، فقد استحوذ على الترتيب العاشر. وبالأسلوب نفسه فإن الانحراف ( 1-3 ) والذي حصل على وسط حسابي قيمته ( 3.32 )، قد نال الترتيب الحادي عشر، وأن هذا الانحراف ناتج عن أخطاء في اختيار محفزات التكلفة لكل مورد وتأثيره على قرار استغلال الموارد المتاحة. كما يشير الجدول إلى أن الانحراف رقم ( 2-3 ) والخاص بخطأ في تصنيف الموارد إلى مجتمعات أولية وأخرى ثانوية،

نتائج التحليل الإحصائي للجزء الثاني من العينة والخاص  
بأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم  
يظهر الجدول الآتي النتائج الإحصائية المتعلقة بمفردات عينة  
أعضاء هيئة التدريس، من أساتذة، وأساتذة مشاركين،  
ومساعدين، ومعاونيهم:

الجدول ذو الرقم (4)

م	الانحراف المعين وأثره على القرار	الترتيب	أدنى قيمة	أقصى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1-1	يؤدي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل وتحديدها، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة .	4	3	5	4.61	0.66
2-1	يؤدي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل وتحديدها، إلى التأثير على إمكانية توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	2	2	5	4.70	0.64
3-1	يؤدي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل وتحديدها، إلى التأثير على قرار تقييم الأداء.	3	3	5	4.64	0.65
1-2	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجمعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.	14	2	4	3.15	0.71
2-2	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجمعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى على توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	11	2	4	3.42	0.75
3-2	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجمعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قرار تقييم الأداء.	12	2	5	3.21	0.99
1-3	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.	8	2	5	3.58	0.87
2-3	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير البيانات الملائمة.	7	2	5	3.76	0.97
3-3	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	9	2	5	3.55	0.75
1-4	يؤدي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبدولة ومعرفتها، إلى التأثير على استغلال الموارد المتاحة.	10	2	4	3.52	0.87
2-4	يؤدي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبدولة ومعرفتها، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	13	2	5	3.15	0.76
3-4	يؤدي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبدولة ومعرفتها، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	15	2	5	3.15	0.57
1-5	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قرارات استغلال الموارد المتاحة.	17	1	4	2.82	0.58
2-5	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى على توفير البيانات الملائمة.	16	2	5	3.12	0.78
3-5	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	18	2	5	2.91	0.68
1-6	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قرارات استغلال الموارد المتاحة.	5	3	6	3.94	0.93
2-6	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير البيانات الملائمة لمتخذي القرارات.	6	2	5	3.91	0.58
3-6	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	1	3	5	4.73	0.57

والذي كان ترتيبه في الجزء الأول يعادل الترتيب السادس. أما الانحراف ( 6-2) في الجزء الثاني، فقد حصل على الترتيب السادس، والذي سبق أن حصل على الترتيب الخامس. أي أن الاختلاف الوحيد

يلاحظ أن الانحرافات التي حصلت على الترتيب الأول وما زالت في المقدمة هي على الترتيب: (3-6)، (2-1)، (3-1)، (1-1)، بينما حصل الانحراف رقم (6-1) على الترتيب الخامس،

## قياس معامل الارتباط بين ترتيب الانحرافات، بواسطة فنتي المديرين ومحاسبي التكاليف، وأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم

يوضح الجدول الآتي ذو الرقم (5)، الترتيب المتحصل عليه من عيني المديرين ومحاسبي التكاليف من ناحية، وأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم من ناحية أخرى.

في المراكز الست الأول انحصرت في (1-6) و(2-6)، حيث تبادلوا الترتيب الخامس والسادس. وهذا يعني اتفاق مجموعتي المفردات في الجزئين الأول: (المديرين ومحاسبي التكاليف)، والثاني: (أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم)، على أن أهم الانحرافات هما الانحرافان المؤثران على قيمة الانحرافات، من حيث تأثير كل منهما على القرارات الثلاثة: مدى استغلال الموارد المتاحة، وتوفير البيانات الملائمة لمتخذي القرارات، وقرارات تقييم الأداء. أما ترتيب باقي الانحرافات، فلا يعدّ جوهرياً على القرارات الثلاثة.

الجدول ذو الرقم (5)

م	الانحراف المعين وأثره على القرار	ترتيب المديرين ومحاسبي التكاليف	ترتيب أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم
1-1	يؤدي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل وتحديدها، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.	1	4
2-1	يؤدي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل وتحديدها، إلى التأثير على إمكانية توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	3	2
3-1	يؤدي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل وتحديدها، إلى التأثير على قرار تقييم الأداء.	4	3
1-2	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجموعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.	16	14
2-2	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجموعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى على توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	7	11
3-2	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجموعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قرار تقييم الأداء.	12	12
1-3	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.	11	8
2-3	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير البيانات الملائمة.	9	7
3-3	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	7	9
1-4	يؤدي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبدولة ومعرفتها، إلى التأثير على استغلال الموارد المتاحة.	10	10
2-4	يؤدي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبدولة ومعرفتها، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	13	13
3-4	يؤدي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبدولة ومعرفتها، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	14	15
1-5	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قرارات استغلال الموارد المتاحة.	16	17
2-5	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى على توفير البيانات الملائمة.	18	16
3-5	يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	14	18
1-6	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قرارات استغلال الموارد المتاحة.	6	5
2-6	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير البيانات الملائمة لمتخذي القرارات.	5	6
3-6	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	1	1

ويتطبيق البرنامج الإحصائي (SPSS)، نجد أن معامل الارتباط قيمته تعادل (0.926254)، وهو ما يُعدّ مرتفعاً جداً، ويشير إلى اتفاق كبير بين الفئتين نحو ترتيب الانحرافات.

**النتائج والتوصيات:****نتائج البحث:**

لمجمعات الموارد، وأخطاء عند تحديد الأنشطة، وأخطاء  
بصدد اختيار محفزات التكلفة الخاصة بالأنشطة.

7- امتدّ الأنموذج المقترح ليوضح تأثير الانحرافات على ثلاثة أنواع من القرارات، هي: مدى استغلال الموارد المتاحة، وتوفير البيانات والمعلومات لمتخذي القرارات، وقرارات تقييم الأداء.

**توصيات البحث:**

1- التركيز على ضرورة تطوير نماذج تحليل الانحرافات لعناصر التكاليف غير المباشرة، بما يتماشى مع التطوير في عمليات التخصيص، وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

2- التركيز على ضرورة التوسع الأكاديمي في تدريس مدخل محاسبة استهلاك الموارد بصفة خاصة، من الناحية التطبيقية العملية.

3- التركيز على ضرورة امتداد تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد، ليشمل عمليات التخصيص، وقياس الانحرافات، في المجالين الصناعي والخدمي، وفي القطاعين العام والخاص.

**المراجع**

1- أبو شعيشع، مختار إسماعيل وزيدان، عبد العزيز محمد أيوب، 2013، "دراسة تحليلية للمحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية"، *مجلة العلوم التجارية*، جامعة الطائف، المجلد 1، العدد 2، ص 40-100.

2- الحبري، أديب عبد الوهاب قاسم، 2013، "استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتعظيم ربحية الشركات الصناعية- بالتطبيق على المؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت"، رسالة دكتوراة غير منشورة، *جامعة المنوفية*.

3- الغروري، علي مجدى سعد، 2010، "المحاسبة عن استهلاك الموارد"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة- جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، ص 347-366.

4- الكومي، أمجاد محمد، 2007، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية

1- أجمعت الدراسات السابقة على انخفاض الأهمية النسبية لعنصر العمل المباشر، وفي الوقت نفسه تزايدت نسبة تكاليف العناصر غير المباشرة، الأمر الذي أدى إلى زيادة أهمية عملية التخصيص وما يترتب عليها من نتائج.

2- إنّ تحليل الانحرافات التقليدي لا يوفر معلومات رقابية صحيحة أو ذات دلالة، كما أنّ التقارير المعدّة في ضوء هذا النظام تعطي إشارات غير دقيقة، وغير مؤثرة لتوفير معلومات لمتخذي القرار، ولتقييم الأداء، وعمليات تخصيص الموارد المتاحة.

3- إنّ مدخّلَي: الأنشطة، والأنشطة الموجهة بالوقت، يفترضان الاستخدام الكامل للموارد، وهذا يعني عدم وجود قياس للطاقة غير المستغلة. كما لم يتغلب تطبيق أي من المدخّلين: الأنشطة، والأنشطة الموجهة بالوقت، على التوزيع العشوائي للتكاليف غير المباشرة. كما يتجاهل تطبيق كلا المدخّلين وجود علاقات تبادلية بين مجمعات الموارد الرئيسية (الأولية)، وبين مجمعات الموارد الثانوية (المساعدة).

كذلك فإنّ افتراض استمرار كلا المدخّلين على المدى الطويل، يشير إلى معالجة كل التكاليف على أنها متغيرة. ومن الانتقادات الموجهة في هذا المضمار عدم تصنيف التكاليف إلى ثابتة وتناسبية.

4- يتميّز مدخل محاسبة استهلاك الموارد، بإظهار تكلفة الطاقة العاطلة، مقارنة بالمداخل التقليدية الأخرى، والتي تقترض الاستغلال الكامل للطاقة.

5- أوضح البحث ضرورة القبول المنطقي لمدخل محاسبة استهلاك الموارد، اعتماداً على المبادئ التي يستند إليها المدخل، في بعض التعريفات والتفسيرات، والأهداف التي يسعى المدخل لتحقيقها، بالإضافة إلى الأسس العملية التي يعتمد عليها.

6- من خلال أنموذج مقترح تضمّنه البحث، تمّ منطقيّاً- تقسيم انحرافات تخصيص التكاليف غير المباشرة، وفق مدخل محاسبة استهلاك الموارد، إلى ستّة انحرافات، اثنين منها تؤثر على قيمة التكاليف المخصصة، وتمثّلت في حدوث أخطاء في حصر بنود التكاليف غير المباشرة وتحديدّها، وأخطاء في تصنيف عناصر التكاليف غير المباشرة إلى ثابتة وتناسبية. كذلك تضمّن الأنموذج أربعة أخطاء تعدّ أخطاء فنية؛ لعدم تأثيرها على قيمة التكاليف الموزعة، وشملت تلك الأخطاء الأربعة: تصنيف الموارد غير المباشرة إلى أولية وثانوية، واختيار محفزات التكلفة

- 13- Blocher, E. J. et.al. .2010 . " *Cost Management- A Strategic Emphasis* "; Fifth Edition .
- 14- Chea, A. C. . 2011. "Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness", *International Journal of Business and Management*, Vol. 6, No. 11, PP. 3-10 .
- 15- Dalci, I., Tanis, V., & Kosan, L. (2010). Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*; Bradford Vol. 22, Iss. 5, , 609-637.
- 16- El-Helbawy, S. M., & Al-Qady, M. A. (2018). IMPROVING COST PLANNING WITH RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING. *Cost Management*; Boston Vol. 32, Iss. 3,, 38-48.
- 17- Friedl, G. et.al. .2005. "Relevance added: combining ABC with German cost accounting", *Strategic Finance*, Vol.86, No.12, PP. 56-61.
- 18- Gerwin, P. M., Norinsky, R. M., & Tolwani, R. J. (2018). Using a Time-Driven Activity-Based Costing Model To Determine the Actual Cost of Services Provided by a Transgenic Core. *Journal of the American Association for Laboratory Animal Science* : JAALAS Vol. 57, Iss. 2,, 157-160.
- 19- Gorbunova, A. V., Maximova, O. N., & Ekova, V. A. (2017). Developing methods of controlling quality costs. *SHS Web of Conferences*; Les Ulis Vol. 35, Les Ulis: EDP Sciences, DOI:10.1051/shsconf/20173501019.
- 20- Gupta , K. M. and Gunasekaran , A. . 2005. "Costing in new enterprise environment : A challenge for managerial accounting researchers and practitioners", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 4 , PP. 337 – 353.
- 21- Hanga, M. Y., Martinez-Hernandezb, E., Leacha, M., & Yangb, A. (2016). Towards a coherent multi-level framework for resource accounting. *Journal of Cleaner Production* Vol. 125,, 204-215. DOI:10.1016/j.jclepro.2016.03.031.
- 22- Hansen, D. R. and Mowen, M. M. . 2006. "*Cost Management : Accounting & Control* " ; Fifth Edition .
- 23- Haroun, A. E. (2015). Maintenance cost estimation: application of activity-based costing as a fair estimate method. *Journal of Quality in Maintenance Engineering*; Bradford Vol. 21, Iss. 3,, 258-270. DOI:10.1108/JQME-04-2015-0015.
- التجارة- جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 169-259.
- 5- السوافيري، فتحى رزق، 2017، "مدخل معاصر فى مبادئ محاسبة التكاليف"، قسم المحاسبة - كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- 6- الشهاوي، صلاح أحمد محمد، 2014، "مدى فعالية نموذج محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، المجلد الحادي والخمسون، العدد الأول، ص 395-431.*
- 7- الغندور، سعد سامى فتحى، 2014، "مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط لخدمة القرارات الإدارية فى منظمات الأعمال : دراسة اختبارية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة- جامعة بورسعيد، العدد 3، ص 384-413.*
- 8- فرهود، صبيحة برزان، 2005، "أثر إستخدام نظام (ABC) فى تقويم كفاءة الأداء (دراسة تطبيقية فى معمل الغزل والنسيج الصوفى فى الناصرية)"، *مجلة التقنى، العراق، المجلد 18، الإصدار 4.*

## References

- 9- Abbas, K. M. .2015." Viability of Some Applied Cost Systems in Manufacturing Firms : Egypt 's Case " , *Scientific papers Series Management , Economic Engineering in Agricultural and Rural Development* , Burcharest , Romania, Vol.15, No. 1, PP. 11-17.
- 10- Al-Hebry, A. A., & Al-Matari, E. M. (2017). A Critical Study of Cost Approaches in the Accounting Thought: Conceptual Study. *International Review of Management and Marketing*; Mersin Vol. 7, Iss. 3, , 105-112.
- 11- Al-Hebry, A. A. (2017). PROPOSED FRAMEWORK TO DETERMINE APPROPRIATENESS OF COST ACCOUNTING METHODS. *Cost Management*; Boston Vol. 31, Iss. 2, , 6-15.
- 12- Al-Qady, M., & El-Helbawy, S. (2016). Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*; Clayton North Vol. 14, Iss. 1,, 39-54.

- healthcare setting. *Australian Health Review; Collingwood* Vol. 41, Iss. 2., 201-206.
- 37- Pawłyszyn, I. (2017). Time-driven activity based costing as a basis for undertaking lean activities. *LogForum; Poznan* Vol. 13, Iss. 2, , DOI:10.17270/J.LOG.2017.2.2.
- 38- Polejewski, S. A.. 2009A. "Resource Consumption Accounting" , *University of St. Thomas*, PP. 1-8; <http://blog.cengage.com/wp-content/uploads/2014/07/SUMMER-2009.Polejewski.Resource-Consumption-Acct.pdf> .
- 39- Polejewski , S. A. .2009b. "German Cost Accounting VS. Activity Based Costing" , *University of St. Thomas*, PP.1-7 ; <http://blog.cengage.com/wp-content/uploads/2014/07/FALL-2009.Polejewski.German-Cost-Accounting.pdf> .
- 40- Popesko, B., Papadaki, S., & Novák, P. (2015). COST AND REIMBURSEMENT ANALYSIS OF SELECTED HOSPITAL DIAGNOSES VIA ACTIVITY-BASED COSTING. . *E+M Ekonomie a Management; Liberec* Vol. 18, Iss. 3, , 50-61.
- 41- Shealey, J. P. (2019). The Application of Time-Driven, Activity-Based Costing for High-Volume, High-Cost Diagnoses in Hospital Administration. *Capella University, ProQuest Dissertations Publishing*, 13428180.
- 42- Yilmaz, B., & Ceran, M. B. (2017). THE ROLE OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING IN ORGANIZATIONAL CHANGE AND INNOVATION. . *Economics, Management and Financial Markets; Woodside* Vol. 12, Iss. 2, , 131-140.
- 24- Hoozée, S., & Hansen, S. C. 2018. A Comparison of Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research; Sarasota* , 30(1), 143.
- 25- Horngren, C. T. et.al. . 2012. "*Cost Accounting-A Managerial Emphasis*"; 14<sup>th</sup> Edition .
- 26- Jinkens, R. C. . 2009. " German Cost Accounting: how , What & When " , *University of Florida, Gainesville* , PP. 1-14.
- 27- Jinkens , R. . 2010. " Cost Accounting In Auto Manufacturing Companies In Germany and The United States " , *International Business & Economics Research Journal* , Vol.9, No.3 , PP. 121-126.
- 28- Kellermanns, F. W. and Islam, M. .2004. " US and German Activity-Based Costing: a critical comparison and system acceptability propositions", *Benchmarking: An International Journal*, Vol.11, No.1, PP. 31-51.
- 29- Krumwiede, K. R. . 2005. " Rewards and Realities of German Cost Accounting" , *Strategic Finance*, Vol.86 , No.10 , PP. 27-34 .
- 30- Krumwiede , K. and Suessmair , A. . 2007A. " Comparing U.S. and German Cost Accounting Methods " , *Management Accounting Quarterly*, Vol.8, No.3 , PP. 1-9 .
- 31- Krumwiede , K. and Suessmair , A. . 2007b. " Getting Down to Specifics on RCA" , *Strategic Finance*, Vol.88 , No.12 , PP. 50-55 .
- 32- Lips, M. E. (2017). Disproportionate Allocation of Indirect Costs at Individual-Farm Level Using Maximum Entropy. *Basel* Vol. 19, Iss. 9, , 453. DOI:10.3390/e19090453.
- 33- Marjanović, V. et.al. .2011. " US American Versus German Activity-Based Costing : Effects on Business Decisions Management in The Automotive Industry", *Ekonomskaistraživanja*, Vol.24, No.2, PP. 99-111.
- 34- Namazi, M. .2009 . " Performance-Focused ABC : A Third Generation of Activity-Based Costing System", *Cost Management*, Vol. 23 , No. 5, PP. 34-46 .
- 35- Namazi, M. (2016). Time-driven activity-based costing: Theory, applications and limitations. . *Iranian Journal of Management Studies; Qom* Vol. 9, Iss. 3., 457-482A.
- 36- Özyapıcı, H. P., & Tanış, V. N. (2017). Comparison of cost determination of both resource consumption accounting and time-driven activity-based costing systems in a

### Translated References

- 1- Abu sheishe, Mokhtar Ismaeel and Zeidan, Abdulaziz Mohammed Ayoub.2013.” An analytical study of Resource Consumption Accounting (RCA) as an introduction to the development of cost management systems in the modern manufacturing environment - an applied study” *Journal of Businesssciences. Altaif University*. Vol.1, No.2, pp.40-100.
- 2- Alhabri, AdibAbdalwahhabQasim, 2013,” Using Time – Driven Activity based Costing ( ABC) to maximize profitability of industrial companies - by applying to the Yemen General Cement Industry Corporation.
- 3- Algrouri, Ali majd Saad,2010, “ Resource Consumption Accounting ( RCA)”, *The Egyptian Journal of Business Studies*, Faculty of Commerce - Mansoura University, Volume 34, No.1, pp. 347-366.

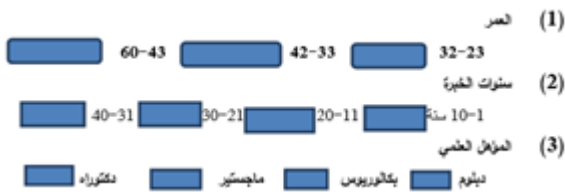
### ملاحق البحث

#### قائمة استبيان

تم إعداد هذه القائمة لتخدم بحثاً بعنوان: "النموذج مقترح لتحليل انحرافات التكاليف في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد مع التطبيق على إحدى المستشفيات السعودية". حيث تهدف تلك القائمة إلى الكشف عن فعالية انحرافات التكاليف غير المباشرة في ظل تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد، من حيث التأثير على ثلاثة قرارات، هي: مدى استغلال الموارد المتاحة، توفير بيانات لمتخذي القرارات، و تقييم الأداء.

كما يتوجه الباحثان بالشكر الجزيل لكل من ساهم في الإجابة على الأسئلة المرفقة، علماً بأنه سوف يلتزم الباحثان بعدم الإفصاح عن اسم المستشفى من ناحية، والتعامل مع الإجابات المتحصل عليها بكل سرية تامة من ناحية ثانية، بالإضافة إلى تعهد الباحثين بنشر النتائج والتوصيات التي سيتم التوصل إليها بإذن الله من ناحية ثالثة.

#### أولاً: بيانات شخصية:



#### ثانياً: أسئلة موضوعية:

يتضمن الأنموذج المقترح لانحرافات التكاليف غير المباشرة بصفة عامة، عند تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد، ستة انحرافات. وسوف يتضمن الجدول الآتي ثلاثة استفسارات لكل انحراف، يختص كل استفسار ببيان مدى تأثير هذا الانحراف على قرار واحد من القرارات الثلاثة: (مدى استغلال الموارد المتاحة، وتوفير البيانات لمتخذي القرارات، وتقييم الأداء). هذا وسوف تكون الإجابة اختيار مستوى معين من المستويات الخمسة التي يستخدمها مقياس ليكرت الخماسي، وذلك على النحو الآتي:

- 4- El-Koumi, Amjad Mohamed, 2007, "A Proposed Framework for Integration of the Resource Consumption Accounting Approach (RCA) and the Theory of Constraints (TOC) for Energy Management in Economic Units", Scientific Journal of Economics and Commerce, Faculty of Commerce, Ain Shams University, vol. 1, pp . 169-259.
- 5- Sawafiri, FathiRizk, 2017, "Contemporary Introduction to the Principles of Cost Accounting", Accounting Department, Faculty of Commerce, Alexandria University.
- 6- Elshahawy, Salah Ahmed Mohamed, 2014, "The Effectiveness of the Resource Consumption Accounting Model (RCA) as a Proposed Model for Developing Cost Information Benefit and Energy Management", Journal of the Faculty of Commerce for Scientific Research, Faculty of Commerce, Alexandria University, Vol.51, No.1, pp 395-431.
- 7- Al-Ghandour, Saad SamyFathi, 2014, "Accounting Approach of Resource Consumption Accounting ( RCA) to Develop Activity-Based Costing (ABC) Approach to Service Management Decisions in Business Organizations: An Empirical Study," Journal of Financial and Commercial Research, Faculty of Commerce, Port Said University, No. 3, pp. 384-413.
- 8- Farhood, SabihaBarzan, 2005, "The Effect of Using ABC System in Evaluating Performance Efficiency (An Empirical Study in Al-Nasiriyah Spinning and Weaving Factory)", Al-Taqani Magazine, Iraq, Vol. 18, Issue 4.

م	العبارة	موافق جداً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق جداً
1-1	يؤدي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل وتحديدها، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.					
2-1	يؤدي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل وتحديدها، إلى التأثير على إمكانية توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.					
3-1	يؤدي ارتكاب محاسب التكاليف خطأ في حصر البنود المكونة لإجمالي التكاليف غير المباشرة للمستشفى ككل وتحديدها، إلى التأثير على قرار تقييم الأداء.					
1-2	يؤدي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجمعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.					

				يؤدي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجتمعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى على توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	2-2
				يؤدي حدوث خطأ في تصنيف الموارد التي يشملها إجمالي التكاليف غير المباشرة إلى مجتمعات موارد أولية وأخرى ثانوية، إلى التأثير على قرار تقييم الأداء.	3-2
				يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قرار استغلال الموارد المتاحة.	1-3
				يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير البيانات الملائمة.	2-3
				يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة لكل مجمع موارد، سواء أكان هذا المجمع أولياً أو ثانوياً، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	3-3
				يؤدي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبدولة ومعرفتها، إلى التأثير على استغلال الموارد المتاحة.	1-4
				يؤدي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبدولة ومعرفتها، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير بيانات ملائمة لمتخذي القرارات.	2-4
				يؤدي حدوث خطأ في تحديد الأنشطة المبدولة ومعرفتها، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	3-4
				يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قرارات استغلال الموارد المتاحة.	1-5
				يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى على توفير البيانات الملائمة.	2-5
				يؤدي حدوث خطأ في اختيار محفزات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	3-5
				يؤدي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قرارات استغلال الموارد المتاحة .	1-6
				يؤدي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قدرة إدارة المستشفى في توفير البيانات الملائمة لمتخذي القرارات.	2-6
				يؤدي حدوث خطأ في تصنيف عناصر التكاليف الواردة ضمن مجمع الموارد المعين إلى ثابتة وأخرى تناسبية، إلى التأثير على قرارات تقييم الأداء.	3-6