ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

دراسة حول احتساب تكاليف الخدمات الصحية المقدمة في مراكز الرعاية الصحية الأولية في قطاعات دائرة صحة الديوانية

A study on calculating the costs of health services provided in primary healthcare centers within the sectors of the Diwaniyah Health Directorate

د. جعفر راضي عليوي الحسني

وزارة الصحة / دائرة صحة الديوانية

Dr.Jaafar Radhi Oleiwi AlHassany

jalhassany@gmail.com

تاريخ استلام البحث: 20 / 1 / 2026 تاريخ قبول البحث: 1 / 4 / 2026

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل واحتساب التكاليف الحقيقية للخدمات الصحية المقدمة في مراكز الرعاية الصحية الأولية في الديوانية وكانت عينة البحث قطاع الديوانية الثاني. انطلقت المشكلة من ضعف النظام المحاسبي التقليدي (موازنة البنود) في تحديد كلفة الخدمة الواحدة بدقة، مما يؤدي إلى ضبابية في توزيع الموارد المالية وهدر في الإنفاق العام. اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب دراسة الحالة، حيث تم جمع البيانات المالية والإحصائية الميدانية لعامي 2023 و2024.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات، أبرزها أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كشف عن تفاوت كبير في تكلفة الخدمات؛ حيث تستهلك الأنشطة الوقائية (كالتحصين ورعاية الحوامل) موارد غير مباشرة وأوقات عمل بشرية تفوق الأنشطة العلاجية البسيطة، وهو ما لم يكن ظاهراً في السجلات التقليدية. كما كشفت النتائج عن اتساع الفجوة بين الكلفة الفعلية للخدمة والرسوم الرمزية المستحصلة، مما يعكس حجم الدعم الحكومي الكبير المقدم للمواطن في الديوانية. وأوصت الدراسة بضرورة التحول نحو الأنظمة التكاليفية الحديثة وأتمتة السجلات الإحصائية في القطاع لدعم متطلبات قانون الضمان الصحي العراقي الجديد وتحسين كفاءة الأداء المالي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف الصحية، قطاع الديوانية الثاني، نظام ABC، الرعاية الصحية الأولية، محافظة الديوانية.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

Abstract

This study aims to analyze and calculate the actual costs of health services provided in primary healthcare centers in Al-Diwaniyah, focusing on the Diwaniyah Second Sector as the research sample. The research problem stems from the limitations of the traditional accounting system (line-item budgeting) in accurately determining the unit cost of services, which leads to ambiguity in financial resource allocation and inefficiencies in public spending. The research adopts a descriptive-analytical approach and a case study methodology, utilizing field-based financial and statistical data collected for the years 2023 and 2024.

The study reached several key conclusions, most notably that implementing the Activity-Based Costing (ABC) system revealed a significant variance in service costs. Preventive activities (such as immunization and maternal care) consume more indirect resources and labor hours than simple curative activities—a distinction that traditional records failed to capture. Furthermore, the findings highlighted a substantial gap between the actual cost of services and the nominal fees collected, reflecting the extensive government subsidies provided to citizens in Al-Diwaniyah. The study recommends a mandatory transition toward modern costing systems and the automation of statistical records within the sector to support the requirements of the new Iraqi Health Insurance Law and enhance financial performance efficiency.

Keywords: Healthcare Cost Accounting, Diwaniyah Second Sector, ABC System, Primary Healthcare, Al-Diwaniyah Governorate.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

المقدمة

تُشكل الرعاية الصحية الأولية الركيزة الأساسية في هيكلية النظم الصحية الحديثة، فهي تمثل المستوى الأول لاتصال المواطن بالنظام الصحي الوطني، والضامن الحقيقي لتحقيق التغطية الصحية الشاملة. وفي ظل التحديات الاقتصادية الراهنة التي يواجهها العراق، تبرز الحاجة الملحة إلى تبني نظم محاسبية متطورة قادرة على قياس وتحليل كلف الخدمات الصحية بدقة، لضمان الاستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة وتوجيهها نحو المسارات الوقائية والعلاجية الأكثر فعالية.

إن التحول من الأنظمة المحاسبية التقليدية التي تعتمد على "موازنة البنود" إلى أنظمة تكاليفية حديثة (مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC) لم يعد خياراً ترفياً، بل ضرورة إدارية تفرضها متطلبات الرقابة المالية والشفافية. فالمؤسسات الصحية في محافظة الديوانية، وتحديداً قطاع الديوانية الثاني، تدير موازنات تشغيلية ضخمة تذهب الحصة الأكبر منها لرواتب الملاكات والمستلزمات الطبية، مما يستوجب وجود آليات دقيقة لاحتساب كلفة الخدمة الواحدة (سواء كانت لقاحاً، أو فحصاً مختبرياً، أو كشفاً طبياً) لبيان مدى كفاءة الأداء المالي خلال الأعوام 2023–2024.

وتأتي هذه الدراسة لتسلط الضوء على الواقع التكاليفي في مراكز قطاع الديوانية الثاني، حيث يسعى الباحث من خلال الجانب التطبيقي إلى تحديد مسببات التكلفة الحقيقية وتحليل عناصرها (مواد، أجور، مصاريف ساندة). إن أهمية هذا البحث تكمن في توفير قاعدة بيانات رقمية رصينة تساعد أصحاب القرار في دائرة صحة الديوانية على تقدير الموازنات القادمة بناءً على "كلفة النشاط" الفعلي، كما تساهم في فهم حجم الدعم الحكومي المقدم للمواطن في ظل المتغيرات السعرية التي شهدتها الساحة العراقية مؤخراً.

ومن هذا المنطلق، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول؛ تناول الأول الإطار المنهجي، وخصص الثاني للإطار النظري لمحاسبة التكاليف الصحية، بينما ركز الفصل الثالث على الجانب التطبيقي الميداني في قطاع الديوانية الثاني لعامي 2023–2024، وصولاً إلى الفصل الرابع الذي تضمن الاستنتاجات والتوصيات الرامية إلى تطوير النظام المحاسبي في المؤسسات الصحية المحلية.

نأمل أن يمثل هذا الجهد المتواضع إضافة علمية وأداة عملية بيد إدارة صحة الديوانية وقطاع الديوانية الثاني للارتقاء بواقع الخدمات الصحية من خلال حوكمة التكاليف وتحسين كفاءة الإنفاق العام.

الفصل الأول: الإطار المنهجي للبحث

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في الفجوة الكبيرة بين الممارسات المحاسبية التقليدية المتبعة في مراكز الرعاية الصحية الأولية بمحافظة الديوانية للفترة الزمنية (2023–2024)، بأخذ عينة البحث قطاع الديوانية الثاني تم تحديث صياغة المشكلة لتكون أكثر دقة وعمقاً، وبما يتناسب مع المعطيات الإحصائية والمالية المتاحة لتلك الفترة:

تتمثل مشكلة البحث في الغموض الذي يكتنف الكلفة الحقيقية للخدمات الصحية المقدمة في المراكز التابعة لقطاع الديوانية الثاني، حيث يتم الاعتماد على أساليب محاسبية تقليدية (موازنة البنود) تركز على الإنفاق الكلي دون ربطه بحجم المخرجات (الخدمات العلاجية والوقائية).

وقد برزت الحاجة لهذه الدراسة نتيجة التحديات التالية خلال الفترة (2023–2024):

1. **تباين الكفاءة والطلب:** شهد قطاع الديوانية الثاني تذبذباً في أعداد المراجعين وزيادة في الضغط على مراكز معينة (مثل مركز الصدر الثاني) مقابل مراكز أخرى، دون وجود نظام تكاليف يوضح مدى استغلال الموارد المالية المتاحة لكل مراجع.
2. **صعوبة تخصيص الموازنات:** تعاني الإدارة المالية في قطاع الديوانية الثاني من صعوبة في تحديد الاحتياجات المالية المستقبلية بدقة، نظراً لعدم وجود بيانات تاريخية محتسبة لتكلفة الخدمة الواحدة (مثل تكلفة الفحص المختبري أو تكلفة اللقاح).
3. **عدم وضوح التكاليف غير المباشرة:** وجود خلل في آلية توزيع التكاليف المشتركة (مثل أجور الكهرباء، صيانة الأجهزة الطبية، والخدمات الإدارية) بين الأقسام المختلفة داخل مراكز القطاع، مما يؤدي إلى تضليل في تقييم أداء كل قسم.
4. **الفجوة بين الكلفة والرسوم:** اتساع الفجوة خلال سنوات الدراسة (2023–2024) بين الكلفة الفعلية التي تتحملها الدولة وبين الرسوم الرمزية المتحصلة، مما يتطلب تحديد مقدار الدعم الحكومي بدقة لغرض ترشيد الإنفاق.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

التساؤلات الجوهرية للمشكلة:

أ- ما هي التكلفة الفعلية للخدمة الصحية الواحدة في مراكز قطاع الديوانية الثاني خلال عامي 2023 و2024؟

ب- هل تختلف تكلفة الخدمة بين المراكز الرئيسية والمراكز الفرعية التابعة للقطاع رغم تشابه الخدمات المقدمة؟

ج- إلى أي مدى يساهم تطبيق نظام تكاليف متطور (مثل نظام ABC) في تحسين الرقابة على الموارد المتاحة لقطاع الديوانية الثاني؟

ثانياً: أهمية البحث:

تنبثق أهمية هذه الدراسة من كونها محاولة جادة لردم الفجوة بين الإنفاق المالي وجودة الخدمة الصحية في محافظة الديوانية، وتتجلى في الجوانب التالية:

1. **الأهمية العلمية:** إثراء المكتبة الأكاديمية (خاصة في جامعة القادسية) بدراسة تطبيقية حديثة تتناول محاسبة التكاليف الصحية في بيئة محلية، وتوفير مرجع للباحثين في كيفية احتساب كلفة الخدمات العامة.
2. **الأهمية العملية (التطبيقية):** تزويد إدارة قطاع الديوانية الثاني ودائرة صحة الديوانية ببيانات دقيقة حول كلفة "الزيارة المرضية" الواحدة، مما يساعد في اتخاذ قرارات مبنية على الأرقام لا على التخمين.
3. **ترشيد الإنفاق:** المساهمة في تحديد مواطن الهدر المالي (إن وجدت) في المراكز الصحية التابعة للقطاع، وتعظيم الاستفادة من الموارد المتاحة في ظل تقلبات الموازنة العامة.
4. **تطوير التسعير والدعم:** مساعدة صانع القرار في فهم مقدار "الدعم الحكومي" الحقيقي المقدم لكل مواطن في الديوانية، وهو أمر حيوي لخطط التنمية الصحية المستدامة.

ثالثاً: فرضيات البحث:

تنبني الدراسة على فرضيتين أساسيتين يسعى الباحث لإثباتهما أو نفيهما:

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

1. **الفرضية الأولى (العدمية):** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التكاليف المقدرة (الموازنة التقليدية) والتكاليف الفعلية للخدمات الصحية في قطاع الديوانية الثاني للفترة 2023–2024".
2. **الفرضية الثانية (البديلة):** "يؤدي اعتماد نظام تكاليف متطور (مثل نظام ABC) إلى توفير بيانات أكثر دقة حول تكلفة الخدمة الصحية في مراكز القطاع مقارنة بالنظام المحاسبي الحالي، مما يساهم في كشف الانحرافات المالية وتحسين الكفاءة".

رابعاً: أهداف البحث:

1. تحليل عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصاريف) في مراكز القطاع.
2. الخروج بتوصيات إجرائية لتطوير النظام المحاسبي في دائرة صحة الديوانية.

خامساً: أساليب تحليل البيانات

استخدام البرامج الإحصائية والمحاسبية (مثل Excel) لتبويب البيانات المالية ومعالجتها.

إجراء مقارنات بين التكاليف الفعلية والمخصصات المالية المرصودة من قبل وزارة الصحة لبيان العجز أو الانحرافات.

سادساً: حدود البحث

- **الحدود المكانية:** تقتصر الدراسة على مراكز الرعاية الصحية الأولية التابعة لقطاع الديوانية الثاني في محافظة الديوانية؛ وقد وقع الاختيار على هذا القطاع بصفته العينة الأكثر تمثيلاً، نظراً لاتساع نطاقه الإداري وإشرافه على العدد الأكبر من المراكز الصحية الموزعة بين مركز المحافظة والأقضية والنواحي التابعة لها.
- **الحدود الزمانية:** تحديد سنة مالية معينة (مثل عام 2023 أو 2024) لجمع البيانات وتحليلها.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة (المحلية والعربية) وما يميز البحث الحالي:

اولاً: الدراسات السابقة (المحلية والعربية):

1. استعمال تقنية التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالزمن (TDABC) في قياس كلفة الخدمة الصحية: بحث تطبيقي في مستشفى الديوانية العام.

الباحث: أ.د. فؤاد حمزة اليعقوبي والباحث حيدر جاسم كاظم / 2018

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

المصدر: مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد (20)، العدد (4).

2. **تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراكز الرعاية الصحية الأولية.**

الباحث: د. علاء محمد جاسم و م.م. سارة علي حسين / 2020

المصدر: مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد (26)، العدد (122).

3. **تطوير نظام محاسبة التكاليف في المشافي والمراكز الصحية العامة لرفع كفاءة الأداء المالي**

الباحث: د. محمد ناصر كنفاني / 2019

المصدر: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، المجلد (35)، العدد (1).

ثانياً: ما يميز بحثي عن هذه الدراسات (الفجوة البحثية):

يتميز بحثي المطبق على قطاع الديوانية الثاني للأعوام 2023 – 2024 بما يلي:

1. **المكان (خصوصية القطاع الثاني):** بينما ركزت دراسة "اليعقوبي" على مستشفى الديوانية العام (رعاية ثانوية/رقود)، يركز بحثك على قطاع الديوانية الثاني الذي يمثل (رعاية أولية/وقائية)، وهي بيئة محاسبية تفتقر للدراسات التكاليفية التفصيلية في المحافظة.
2. **الزمان (التحديث الزمني):** دراستي هي الأحدث على الإطلاق، حيث تغطي عامي 2023 و2024، وهي سنوات شهدت تغيرات في القوة الشرائية للدينار العراقي وتعديلات في سلم الرواتب والمخصصات، مما يجعل نتائجك أكثر واقعية من الدراسات السابقة.
3. **العينة (التباين الخدمي):** يتميز بحثي بدراسة المراكز التابعة للقطاع الثاني التي شهدت افتتاح مراكز جديدة (مثل مركز شهيد المحراب)، مما يتيح لك مقارنة تكلفة التأسيس والتشغيل في المراكز الحديثة مقابل المراكز القديمة، وهو ما لم تتطرق إليه الدراسات السابقة.
4. **الهدف (دعم القرار المحلي):** تسعى هذه الدراسة لتقديم نموذج كلفة مخصص لإدارة قطاع الديوانية الثاني تحديداً، ليكون أداة بيد صناع القرار في دائرة صحة الديوانية عند المطالبة بالتخصيصات

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

المالية وتوزيع الموارد المالية بعدالة وكفاءة، وصولاً إلى تحقيق أقصى منفعة صحية للمواطن بأقل التكاليف الممكنة.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف الصحية

المبحث الأول: مفهوم وأهمية الرعاية الصحية الأولية (نظرة عامة على الواقع العراقي)

أولاً: مفهوم الرعاية الصحية الأولية:

تُعد الرعاية الصحية الأولية (Primary Health Care) الركيزة الجوهرية والمدخل الأساسي لأي نظام صحي وطني كفوء، وهي لا تقتصر على كونها مستوى من مستويات العلاج، بل هي فلسفة صحية شاملة تهدف إلى تقديم خدمات وقائية وعلاجية وتعزيزية ميسرة للأفراد والأسر في المجتمع بأساليب تقنية مقبولة علمياً واجتماعياً، وبكلفة يمكن للدولة والمجتمع تحملها في كل مرحلة من مراحل التطور. وتعتبر الرعاية الأولية بمثابة "بوابة العبور" التي تربط المواطن بالنظام الصحي، حيث يتم من خلالها معالجة أغلب المشكلات الصحية قبل تفاقمها. (منظمة الصحة العالمية، 1978، ص3).

تُعرف الرعاية الصحية الأولية بأنها "الرعاية الصحية الأساسية التي تقوم على تكنولوجيا وطرق عملية صالحة علمياً ومقبولة اجتماعياً، وتكون ميسرة لجميع الأفراد والأسر في المجتمع من خلال مشاركتهم التامة، وبكلفة يمكن للمجتمع والدولة تقديمها في كل مرحلة من مراحل تطورها". (جاسم، 2020، ص48).

وفي السياق التنظيمي العراقي، تُمثل الرعاية الصحية الأولية (مثل الخدمات المقدمة في قطاع الديوانية الثاني) المستوى الأول لاتصال الأفراد والعائلة والمجتمع بالنظام الصحي الوطني، مما يقرب الرعاية الصحية قدر الإمكان من أماكن سكن وعمل الناس، وهي تشكل العنصر الأول لعملية الرعاية الصحية المستمرة (وزارة الصحة العراقية، 2023، ص 12).

ويمكن استخلاص الخصائص الجوهرية لهذا المفهوم من النقاط التالية:

1. **الشمولية:** التوازن بين الخدمات الوقائية (اللقاحات)، والتعزيزية (التوعية)، والعلاجية البسيطة.
2. **المقبولية والعدالة:** تقديم خدمات تتناسب مع ثقافة المجتمع المحلي في الديوانية وتضمن وصول الدعم لجميع الفئات.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

3. **الكفاءة الاقتصادية:** التركيز على تقليل التكاليف الإجمالية للنظام الصحي من خلال الاكتشاف المبكر للأمراض ومنع استفحالها (اليعقوبي، 2018، ص92).

ثانياً: أهمية الرعاية الصحية الأولية

تتجلى أهمية الرعاية الصحية الأولية في كونها الركيزة الأساسية للنظم الصحية الحديثة، وتكتسب هذه الأهمية أبعاداً استراتيجية واقتصادية واجتماعية، ويمكن تفصيلها وفق المحاور الآتية:

(اليعقوبي، 2018، ص 92–96)، (وزارة الصحة العراقية، 2023، ص 22–25)

1. **الأهمية الاستراتيجية والوقائية:**

تُعد الرعاية الأولية "خط الدفاع الأول" للنظام الصحي؛ فهي تهدف إلى السيطرة على الأمراض في مراحلها المبكرة قبل تفاقمها. ومن خلال برامج التحصين ورعاية الأمومة والطفولة في مراكز قطاع الديوانية الثاني، يتم الحد من انتشار الأوبئة، مما يقلل من معدلات الوفيات والإصابات المزمنة.

2. **الأهمية الاقتصادية وترشيد الإنفاق:**

من المنظور المحاسبي، تعتبر الرعاية الأولية الأداة الأكثر فاعلية لخفض الإنفاق العام. إن استثمار الموارد المالية في خدمات منخفضة التكلفة (مثل اللقاحات والتثقيف الصحي) يجنب الدولة تحمل تكاليف باهظة في المستشفيات التخصصية (مثل مستشفى الديوانية التعليمي) لمعالجة مضاعفات الأمراض التي كان يمكن تداركها.

3. **أهمية توزيع الموارد وتحقيق العدالة الاجتماعية:**

تضمن الرعاية الصحية الأولية وصول الخدمات الأساسية لجميع شرائح المجتمع في محافظة الديوانية، بما في ذلك المناطق النائية والمكتظة بالسكان. وهذا يساهم في تقليص الفجوة الصحية وتحقيق مبدأ "العدالة في توزيع الدعم الحكومي" بين المركز والأطراف.

4. **تحسين مؤشرات الإنتاجية الوطنية:**

تساهم هذه الرعاية في الحفاظ على سلامة القوى العاملة وتقليل أيام الغياب عن العمل بسبب المرض، مما ينعكس إيجاباً على الناتج المحلي الإجمالي للمحافظة والبلد بشكل عام، وهو ما يعزز مفهوم "الاستثمار في رأس المال البشري".

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

ثالثاً: نظرة عامة على الواقع الصحي في العراق (2023–2024):

شهد النظام الصحي في العراق خلال عامي 2023 و2024 تحولات هيكلية ومحاولات للإصلاح المالي والإداري، إلا أنه لا يزال يواجه تحديات ترتبط بطريقة احتساب التكاليف وتوزيع الموارد. وتتلخص ملامح هذا الواقع في النقاط الآتية:

1. **هيكلية التمويل والإنفاق الصحي:**

يعتمد النظام الصحي العراقي بشكل شبه كامل على التمويل المركزي من الموازنة العامة للدولة. وخلال عام 2023، سجلت الموازنة الثلاثية (2023–2025) زيادة في التخصيصات المالية لوزارة الصحة لتعويض النقص في المستلزمات الطبية، ومع ذلك، لا تزال آلية الإنفاق تتبع "موازنة البنود" التي تفتقر للربط بين الكلفة والمخرجات النهائية للخدمة. (وزارة التخطيط العراقية، 2023)

2. **التوسع في البنى التحتية للرعاية الأولية:**

شهدت الفترة (2023–2024) توجهاً حكومياً لزيادة عدد مراكز الرعاية الصحية الأولية لتقليل الزخم عن المستشفيات. وفي محافظة الديوانية، تم افتتاح وتأهيل عدة مراكز ضمن "قطاع الديوانية الثاني" لتعزيز التغطية الصحية الشاملة، مما أدى إلى ارتفاع التكاليف التشغيلية الثابتة (رواتب وصيانة) والمتغيرة (أدوية ومستلزمات). (دائرة صحة الديوانية، 2024)

3. **البدء بتطبيق الضمان الصحي:**

يعد عام 2023 عام الانطلاق الفعلي لقانون الضمان الصحي رقم (22) لسنة 2020، والذي يهدف إلى تغيير فلسفة تمويل الخدمات الصحية من الاعتماد الكلي على الدولة إلى الشراكة مع الموظف والمواطن. هذا التحول يتطلب من مراكز الرعاية الأولية (كعينة البحث) البدء باحتساب دقيق لكلفة الخدمة لتحديد مبالغ الاسترداد والتعويض المالي. (هيئة الضمان الصحي، 2023)

4. **الفجوة السعرية وتكاليف الاستيراد:**

بسبب تقلبات أسعار صرف الدينار العراقي خلال عامي 2023 و2024، ارتفعت تكاليف استيراد الأدوية والأجهزة الطبية بشكل ملحوظ. وقد انعكس ذلك على التكاليف المباشرة في مراكز الرعاية

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

الأولية، حيث أصبحت قيمة المواد الطبية المستهلكة تشكل عبئاً أكبر على الموازنة التشغيلية للقطاعات الصحية. (العبيدي، 2022، ص 15)

المبحث الثاني: مفاهيم محاسبة التكاليف في المؤسسات غير الهادفة للربح

أولاً: طبيعة المؤسسات غير الهادفة للربح (المراكز الصحية نموذجاً):

تُصنف مراكز الرعاية الصحية الأولية في العراق ضمن المؤسسات الخدمية غير الهادفة للربح (Non-Profit Organizations)، حيث يكون الهدف الأسمى هو تقديم "منفعة اجتماعية" وصحية للمواطن وليس تحقيق عوائد مالية. من الناحية المحاسبية، يفرض هذا النوع من المؤسسات تحدياً في قياس الأداء، إذ لا يمكن الاعتماد على "صافي الأرباح" كمؤشر للنجاح، بل يتم الاعتماد على كفاءة إدارة الموارد المتاحة (المدخلات) لتحقيق أقصى خدمة ممكنة (المخرجات). (والي، 2015، ص 45)

تختلف محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية (كمراكز الرعاية الأولية في الديوانية) عنها في المؤسسات الصناعية؛ فالمخرج هنا هو "خدمة إنسانية" غير ملموسة، والهدف ليس تعظيم الربح، بل تعظيم المنفعة الاجتماعية بأقل كلفة ممكنة. وتعمل محاسبة التكاليف في هذه البيئة كأداة لـ "قياس الكفاءة التشغيلية"، حيث يتم تحويل الجهود البشرية (أطباء وممرضين) والموارد المادية (أدوية وأجهزة) إلى بيانات مالية تساعد في تقييم مدى نجاح الإدارة في استغلال المخصصات المالية لعامي 2023–2024.

ثانياً: مفهوم محاسبة التكاليف في القطاع الصحي:

تُعرف محاسبة التكاليف أكاديمياً بأنها "فرع من فروع المحاسبة يختص بتجميع وتسجيل وتحليل وتبويب عناصر التكاليف المتعلقة بالنشاط (مواد، أجور، مصاريف)، بهدف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة (مثل كلفة المراجع الواحد أو كلفة فحص مختبري)، والرقابة عليها، وتزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية". (اليعقوبي، 2018، ص 98)

في مراكز قطاع الديوانية الثاني، تبرز الحاجة لهذا النظام لعدة أسباب:

1. **الرقابة:** التأكد من أن الأدوية والمستلزمات الطبية المصروفة للمراكز تُستخدم بكفاءة.
2. **التخطيط:** بناء الموازنة التقديرية لعام 2026 بناءً على بيانات التكاليف الفعلية لعامي 2023–2024.

تقييم الأداء: مقارنة كلفة الخدمة بين المراكز الصحية المختلفة داخل القطاع. (جاسم، 2020، ص 55)

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

ثالثاً: تصنيف عناصر التكاليف في المراكز الصحية:

لغرض الوصول إلى تكلفة دقيقة للخدمة، يتم تبويب التكاليف وفقاً لعدة أسس محاسبية: (الحسناوي، 2021، ص 112)

- **التبويب النوعي (الطبيعي):**

1. **عنصر كلفة المواد:** ويشمل الأدوية، اللقاحات، المحاليل المختبرية، والقرطاسية.
2. **عنصر كلفة العمل (الأجور):** ويمثل الرواتب الاسمية والمخصصات المهنية والخطورة لكافة الملاكات (الطبية، الإدارية، والخدمية).
3. **عنصر المصاريف (الأعباء الإضافية):** مثل أجور الكهرباء، صيانة سيارات الإسعاف، صيانة المباني، والاندثارات.

- **التبويب حسب علاقتها بوحدة الخدمة (مباشر وغير مباشر):**

1. **تكاليف مباشرة:** وهي التي يمكن تخصيصها بسهولة للمريض (مثل اللقاح المعطى للطفل أو الكشف الطبي).
2. **تكاليف غير مباشرة:** وهي التحدي الأكبر في "قطاع الديوانية الثاني"، حيث تشترك الأقسام (صيدلية، مختبر، إحصاء) في مصاريف عامة (إيجار، إدارة القطاع، كهرباء) وتتطلب أسس توزيع دقيقة.

رابعاً: محركات التكلفة في مراكز الرعاية الأولية:

في الفكر المحاسبي الحديث، لا تستهلك الخدمات الموارد مباشرة، بل "الأنشطة" هي التي تستهلك الموارد. وفي دراسة حالة القطاع الثاني، نحدد محركات التكلفة كالآتي: (والي، 2015، ص 52)

1. **عدد المراجعين:** محرك لتكاليف الأدوية والوصفات الطبية.
2. **عدد الفحوصات المختبرية:** محرك لتكاليف المحاليل والجهد التقني.
3. **ساعات العمل:** محرك لتكاليف الأجور والمناوبات المسائية.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

خامساً: أهمية بيانات التكاليف في ظل التوجه نحو "الضمان الصحي" و"الأتمتة"

مع بدء تطبيق قانون الضمان الصحي العراقي في 2023–2024، تبرز أهمية هذا المبحث في توفير "قاعدة بيانات سعرية". إذا لم يعرف قطاع الديوانية الثاني "كلفة الفحص المختبري" الحقيقية، فلن يتمكن من المطالبة باسترداد الكلف من هيئة الضمان الصحي أو تقدير حجم العجز المالي. كما أن "الأتمتة الإلكترونية" التي دخلت لبعض المراكز تتطلب احتساب كلفة "البرمجيات" و"صيانة الأنظمة" كجزء من الكلفة الكلية للخدمة. (جاسم، 2020، ص 55)

سادساً: صعوبات قياس التكلفة في المؤسسات الصحية العراقية:

تتمثل الصعوبات التي يواجهها الباحث في هذا القطاع في:

1. تداخل الأنشطة الصحية وصعوبة فصل كلفة الوقت الذي يقضيه الكادر الطبي بين المرضى.
2. تقادم بعض الأجهزة الطبية مما يجعل احتساب "الاندثار" محاسبياً أمراً معقداً.
3. الاعتماد على الأنظمة الورقية في بعض الوحدات الإحصائية، مما يصعب عملية تجميع البيانات بدقة متناهية.

المبحث الثالث: طرق احتساب التكاليف التقليدية مقابل نظام (ABC) في المؤسسات الصحية

أولاً: الطرق التقليدية في احتساب التكاليف:

تعتمد الطرق التقليدية في المؤسسات الصحية العراقية، ومنها مراكز قطاع الديوانية الثاني، على توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام أساس توزيع واحد غالباً (مثل عدد المراجعين أو ساعات العمل المباشر). تركز هذه الطريقة على "مراكز التكلفة" بدلاً من "الأنشطة"، حيث تُقسم المراكز إلى (مراكز إنتاجية) مثل وحدة المختبر والأسنان، و(مراكز خدمية) مثل الإدارة والصيانة، ثم تُوزع تكاليف المراكز الخدمية على الإنتاجية بنسب تقديرية. ومع بساطة هذه الطريقة، إلا أنها قد تؤدي إلى تضليل في كلفة الخدمة النهائية لأنها تتجاهل التباين في استهلاك الموارد بين الأنشطة المختلفة. (والي، 2015، ص 162)

ثانياً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يعد نظام (ABC) (Activity-Based Costing) ثورة في الفكر المحاسبي الإداري، حيث يقوم على فلسفة أن "الخدمات لا تستهلك الموارد مباشرة، بل الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، والخدمات هي التي

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

تستهلك الأنشطة". في مراكز قطاع الديوانية الثاني، يتيح هذا النظام تقسيم العمل إلى أنشطة دقيقة (نشاط سحب الدم، نشاط الفحص السريري، نشاط صرف الدواء)، ثم تحديد مسببات التكلفة (Cost Drivers) لكل نشاط. هذا الأسلوب يوفر دقة عالية في تحديد نصيب كل مراجع من التكاليف غير المباشرة، مما يساهم في كشف الانحرافات المالية بدقة أكبر من الطرق التقليدية. (جاسم، 2020، ص 58)

ثالثاً: خطوات تطبيق نظام (ABC) في قطاع الديوانية الثاني:

يتطلب تطبيق هذا النظام في بيئة البحث (2023–2024) اتباع خطوات منهجية تبدأ بتحديد الأنشطة الرئيسية داخل المراكز الصحية، ثم حصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بكل نشاط. بعد ذلك، يتم اختيار "مسببات التكلفة" الملائمة (مثل عدد الفحوصات لنشاط المختبر، أو مساحة القسم لنشاط النظافة والتعقيم). وتنتهي العملية باحتساب معدل تحميل النشاط وتخصيصه على الخدمات النهائية، مما يسمح لإدارة القطاع بمعرفة أي الأنشطة هي الأكثر استهلاكاً للميزانية وأيها يحتاج إلى ترشيد. (اليعقوبي، 2018، ص115)

رابعاً: المقارنة بين النظام التقليدي ونظام (ABC) صحياً:

تكمن الفجوة بين النظامين في أن النظام التقليدي في قطاع الديوانية الثاني قد يظهر كلفة متساوية لجميع المراجعين، بينما في الواقع يستهلك مراجع "وحدة الأسنان" موارد (تعقيم، أدوات، وقت طبيب) أكثر من مراجع "وحدة اللقاحات". نظام (ABC) يحل هذه المعضلة من خلال إعطاء قيمة نقدية حقيقية لكل جهد مبذول، مما يدعم توجهات وزارة الصحة العراقية لعامي 2024–2025 نحو الحوكمة المالية والضمان الصحي، حيث تتطلب هذه التوجهات بيانات تكاليفية تفصيلية لا توفرها النظم التقليدية. (الحسناوي، 2021، ص142)

خامساً: أثر "الموازنة الصفرية" (Zero-Based Budgeting) على احتساب الكلف:

خلافاً للموازنة التقليدية التي تعتمد على موازنة العام السابق مع إضافة نسبة مئوية، تتجه الدراسات الحديثة في العراق نحو اقتراح "الموازنة الصفرية" لقطاعات الصحة. هذا المفهوم يتطلب من مراكز قطاع الديوانية الثاني تبرير كل "دينار" يُنفق من نقطة الصفر بناءً على "كلفة النشاط" الفعلي. هذا الربط بين

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

الموازنة ونظام التكاليف يضمن عدم تكرار تخصيصات مالية لأنشطة قد تكون توقفت أو تراجعت أهميتها خلال عام 2024، مما يعزز الرقابة المالية في محافظة الديوانية. (الشمري، 2021، ص 215)

سادساً: نظام التكلفة المستند إلى الزمن (TDABC):

يُعد نظام (TDABC) (Time-Driven Activity-Based Costing) تطويراً جوهرياً لنظام (ABC) التقليدي، حيث يركز على "عامل الزمن" كمعيار أساسي لتوزيع التكاليف في المراكز الصحية. في قطاع الديوانية الثاني، تستهلك الرواتب الحصة الأكبر من الميزانية، لذا فإن هذا النظام يقوم بتقدير (كلفة الدقيقة الواحدة) لعمل الطبيب أو الممرض، ثم ضربها في الوقت الفعلي الذي يقضيه مع المريض. هذا الأسلوب يحل مشكلة "الطاقة العاطلة" التي تتجاهلها الأنظمة التقليدية، حيث يكشف عن الأوقات التي لا يتم فيها تقديم خدمة فعلية، مما يمنح إدارة القطاع صورة دقيقة عن كفاءة استغلال الملاك البشري لعامي 2023–2024. (اليعقوبي، 2018، ص 112)

1. التوجهات الحديثة لنظام TDABC وتكلفة الجودة:

أ- نظام التكاليف الموجه بالزمن (Time-Driven ABC):

يُعد نظام TDABC جيلاً متطوراً يهدف إلى تبسيط إجراءات نظام ABC التقليدي، خاصة في بيئة مزدحمة مثل مراكز قطاع الديوانية الثاني. يعتمد هذا النظام على معادلتين أساسيتين:

- كلفة الوحدة الزمنية: (إجمالي كلفة الموارد المتاحة ÷ الوقت العملي المتاح للملاكات).
- تقدير الوقت المستغرق: لكل نشاط صحي بناءً على ملاحظات ميدانية.

تكمن أهمية هذا النظام في كشف "الطاقة العاطلة"؛ أي الأوقات التي يتقاضى فيها الموظف راتباً دون تقديم خدمة فعلية نتيجة ضعف التنظيم الإداري، وهو ما لا تظهره الموازنات التقليدية.

ب- مفهوم تكلفة الجودة في الرعاية الأولية:

تُقسم تكاليف الجودة في الفكر المحاسبي الصحي الحديث إلى:

- تكاليف الوقاية والتقييم: مثل تدريب الملاكات على بروتوكولات اللقاحات الحديثة ومعايرة أجهزة المختبر دورياً.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

- تكاليف الفشل الداخلي والخارجي: وتشمل الهدر الناتج عن تلف الأدوية، أو إعادة الفحوصات بسبب أخطاء التشخيص، أو التعويضات القانونية.

إن الاستثمار في تكاليف الوقاية يؤدي بالضرورة إلى خفض التكاليف الإجمالية للخدمة الصحية على المدى الطويل، مما يعزز كفاءة الإنفاق العام في محافظة الديوانية.

الخدمات البسيطة (مثل اللقاحات) بأعباء مالية قد تفوق استهلاكها الفعلي للموارد، بينما تُظلم الخدمات المعقدة (مثل جراحة الأسنان) بإظهارها بأقل من كلفته الحقيقية. وهذا ما يؤكده (اليعقوبي، 2018، ص 102) من أن دقة التخصيص هي حجر الزاوية في بناء نظام "الاسترداد المالي" ضمن قانون الضمان الصحي الجديد.

2. النماذج الهجينة للقياس التكاليفي (TDABC و Lean Accounting):

أ- نموذج التكاليف الموجه بالزمن (TDABC) كأداة للرقابة الاستراتيجية:

يعتبر نظام (Time-Driven Activity-Based Costing) استجابة أكاديمية لتعقيدات النظام التقليدي. ويقوم هذا النموذج على تقدير "معادلات الوقت" (Time Equations) لكل مسار علاجي. ففي دراسة (جاسم وحسين، 2020، ص 58)، وُجد أن تطبيق هذا النظام في المراكز الصحية يتيح للإدارة كشف "الطاقة غير المستغلة" (Unused Capacity).

بمعنى آخر، إذا كان الملاك الطبي في مركز "الصدر" متاحاً لـ 480 دقيقة عمل يومياً، بينما الوقت المستغرق فعلياً مع المراجعين هو 300 دقيقة، فإن النظام الحديث يُظهر كلفة الـ 180 دقيقة المتبقية كـ "خسارة طاقة" ولا يحملها على كلفة المراجع، مما يوفر بيانات شفافة لمتخذ القرار حول إعادة توزيع الملاكات البشرية بين المراكز المزدحمة والمراكز الأقل زخماً.

ب- محاسبة "الرعاية الرشيقة" (Lean Healthcare Accounting):

يُعد مفهوم "الرعاية الرشيقة" من أحدث التوجهات النظرية التي تربط بين تقليل الهدر (Waste) وقياس التكاليف. أكاديمياً، يتم التركيز هنا على "سلسلة القيمة" (Value Chain) للمراجع منذ دخوله للاستقبال وحتى خروجه من الصيدلية. ويُصنف الهدر في قطاع الديوانية الثاني إلى:

- هدر الانتظار: وقت بقاء المراجع دون خدمة.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

- هدر الحركة: التنقل غير الضروري للملاك أو المراجع بين الوحدات.
- هدر العيوب: إعادة الفحوصات المختبرية نتيجة أخطاء فنية (العبيدي، 2022، ص 24).

إن دمج هذا الفكر مع نظام ABC يسمح بتحويل "القيم النوعية" للجودة إلى "قيم نقدية" تظهر في الميزانية التشغيلية، مما يدعم كفاءة الأداء المالي والمؤسسي.

سابعاً: مفهوم محاسبة "تكلفة الجودة" (Cost of Quality) في المراكز الصحية:

لا تقتصر محاسبة التكاليف في مراكز الرعاية الأولية بالديوانية على حصر النفقات التشغيلية فقط، بل تمتد لتشمل "تكاليف الجودة". وتنقسم هذه التكاليف إلى: (تكاليف وقائية) مثل تدريب الملاكات على سحب الدم الصحيح، و(تكاليف الفشل) مثل كلفة إعادة الفحص المختبري بسبب خطأ في التشخيص أو تلف اللقاحات نتيجة سوء التبريد. إن احتساب هذه التكاليف في قطاع الديوانية الثاني يساهم في تقليل الهدر المالي الناتج عن الأخطاء الطبية والإدارية، وهو توجه أكاديمي حديث يربط بين المحاسبة والرقابة الصحية. (جاسم وحسين، 2020، ص 62)

ثامناً: تحليل "سلسلة القيمة" (Value Chain Analysis) في القطاع الصحي:

يُنظر إلى الخدمات الصحية في قطاع الديوانية الثاني من خلال "سلسلة القيمة" التي تبدأ من لحظة دخول المريض للمركز (نشاط الاستقبال) وحتى خروجه (نشاط الصيدلية). محاسبياً، يتم تحليل كل حلقة في هذه السلسلة لتحديد الأنشطة "المضيفة للقيمة" والأنشطة "غير المضيفة للقيمة" (مثل فترات الانتظار الطويلة أو الروتين الورقي الزائد). تبرز أهمية هذا التحليل في ظل التوجه نحو الضمان الصحي، حيث يسعى البحث لتحديد الأنشطة التي تستهلك أموالاً دون تقديم نفع حقيقي للمراجع، لغرض استبعادها أو ترشيدها. (الحسناوي، 2021، ص 150)

تاسعاً: الأسس المعرفية لإدارة التكاليف الاستراتيجية (SCM) في البيئة الصحية:

تعد إدارة التكاليف الاستراتيجية (Strategic Cost Management) امتداداً حديثاً لمحاسبة التكاليف التقليدية، حيث لا تكتفي بقياس النفقات، بل تسعى لربط بيانات التكاليف بالموقع الاستراتيجي للمؤسسة. وفي مراكز قطاع الديوانية الثاني، تبرز الحاجة لهذه الفلسفة لعدة اعتبارات أكاديمية:

1. تحليل هيكل التكاليف (Cost Structure Analysis):

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

يشير الفكر المحاسبي المعاصر إلى أن التكاليف في المنظمات الصحية تتسم بكونها "تكاليف ثابتة" في الأجل القصير (مثل رواتب الملاكات الطبية وصيانة الأبنية)، مما يجعل "نقطة التعادل" في هذه المراكز ترتبط بحجم التدفق المليوني للمراجعين. إن فهم هذا الهيكل يساعد الإدارة المالية في دائرة صحة الديوانية على تقدير "الوفورات الاقتصادية" (Economies of Scale) الناتجة عن زيادة أعداد المراجعين عام 2024.

2. نظرية القيود (Theory of Constraints) في الرعاية الأولية:

تعتمد هذه النظرية على تحديد "عنق الزجاجة" (Bottleneck) الذي يعيق تدفق الخدمة ويزيد من كلفها غير المباشرة. أكاديمياً، يتمثل القيد في قطاع الديوانية الثاني في نقص الأتمتة أو تقادم بعض الأجهزة، مما يؤدي إلى زيادة "وقت الانتظار" (Waiting Time)، وهو عنصر تكلفة مخفي لا تظهره السجلات التقليدية ولكنه يستهلك موارد المركز دون تقديم قيمة مضافة للمراجع. (الحسناوي، 2021، ص 158)

3. التموضع الاستراتيجي والكفاءة التشغيلية:

تتبنى الرعاية الصحية الأولية استراتيجية "قيادة الكلفة" (Cost Leadership) من خلال تقديم خدمات وقائية واسعة النطاق (كالتحصين) بأقل التكاليف الممكنة للدولة، مما يمنع استنزاف الموارد في الرعاية الثانوية المكلفة (المستشفيات).

عاشراً: نمذجة استهلاك الموارد بنظام (ABC) والتحول الرقمي:

1. **التسلسل الهرمي للأنشطة في المراكز الصحية:**

وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، يتم تصنيف الأنشطة في قطاع الديوانية الثاني إلى أربعة مستويات أكاديمية:

أ- أنشطة على مستوى المراجع: كالفحص الطبي وصرف الدواء، وتتأثر مباشرة بعدد الزيارات المرضية.

ب- أنشطة على مستوى الخدمة: كإدارة برنامج اللقاحات الوطني، حيث تُصرف موارد ثابتة بغض النظر عن عدد المراجعين اليومي.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

ج- أنشطة على مستوى المركز: كأعمال النظافة، والتعقيم، والأمن، وهي تكاليف مشتركة تتطلب أسس توزيع مساحية أو زمنية دقيقة.

د- أنشطة داعمة للمؤسسة: تتعلق بإدارة القطاع والتدقيق المالي، وتعد من أصعب الأنشطة في التخصيص المحاسبي (جاسم وحسين، 2020، ص 52).

2. أثر الأتمتة على دقة القياس التكاليفي:

تؤكد الدراسات الحديثة أن الانتقال من السجلات الورقية إلى "الأتمتة الإلكترونية" ليس مجرد تحول تقني، بل هو تحول في "سلوك التكلفة". في بيئة البحث، تتطلب الأتمتة في وحدات الإحصاء احتساب "كلفة البيانات" (Cost of Data) كأصل غير ملموس يساهم في تقليل الأخطاء المحاسبية. إن توفر البيانات اللحظية يسمح بتطبيق نظام (ABC) بدقة متناهية، حيث يتم ربط "الزمن الرقمي" المستغرق في كل نشاط بكلفة المورد البشري المستهلك (اليعقوبي، 2018، ص 115).

- **محددات تطبيق النظم الحديثة في البيئة العراقية:**

يرى الباحث رغم المزايا الكبيرة لنظام(ABC) ، إلا أن تطبيقه في مراكز قطاع الديوانية الثاني يواجه تحديات، منها الحاجة إلى كادر محاسبي مدرب، وضرورة وجود نظام إحصائي إلكتروني دقيق لتوثيق الوقت والجهد لكل نشاط. كما أن الاعتماد على موازنة البنود (المدخلات) في القوانين المحاسبية الحكومية النافذة في العراق يصطدم أحياناً مع متطلبات النظم التكاليفية الحديثة التي تركز على المخرجات، مما يستوجب تطويراً في النظم المحاسبية المطبقة في دوائر الصحة لتواكب هذه التحولات.

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي لاحتساب تكاليف الخدمات الصحية في قطاع الديوانية الثاني

تمهيد:

يمثل الجانب التطبيقي الجوهر العملي لهذا البحث، حيث يسعى الباحث إلى تحويل المفاهيم المحاسبية النظرية إلى بيانات رقمية واقعية مستقاة من سجلات قطاع الديوانية الثاني التابع لدائرة صحة الديوانية. إن الهدف من هذا الفصل هو تشخيص مسببات التكلفة وتحليل عناصرها (مواد، أجور، مصاريف) في مراكز الرعاية الأولية، للوقوف على التكلفة الحقيقية للخدمة المقدمة للمواطن خلال عامي 2023 و2024. ومن

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

خلال هذا التحليل، سيتم اختبار فرضيات البحث حول مدى كفاءة النظام المحاسبي الحالي في تلبية متطلبات الرقابة وترشيد الإنفاق في ظل التحديات المالية التي تواجهها المحافظة.

المبحث الأول: نبذة عن منطقة الدراسة (قطاع الديوانية الثاني)

يُعد قطاع الديوانية الثاني أحد الركائز الأساسية للنظام الصحي في مركز محافظة الديوانية، حيث يتولى مسؤولية الإشراف الفني والإداري والمالي على مجموعة من المراكز الصحية (الرئيسية، والفرعية، والنموذجية) التي تخدم مناطق سكنية ذات كثافة سكانية عالية (مثل أحياء الصدر، والنهضة، والإسكان). يتميز هذا القطاع بتنوع مخرجاته الخدمية التي تشمل وحدات (التحصين، رعاية الأمومة والطفولة، الأسنان، والمختبر)، مما يجعله بيئة خصبة لدراسة تباين التكاليف بين الخدمات الوقائية والعلاجية. وتدير القطاع هيكلية إدارية وحسابية ترتبط مباشرة بمركز الدائرة، وتخضع تعليماتها المالية لقانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة 2019 المعدل. (وزارة الصحة العراقية، 2023، ص42)

- **النطاق الجغرافي والسكاني:**

1. **المحور الجنوبي:** يغطي القطاع الأحياء ذات الكثافة السكانية العالية في جنوب مدينة الديوانية (مثل حي الصدر، حي الزهور، والأحياء المجاورة)، والتي تمثل ثقلاً عمرانياً وتجارياً.
2. **المحور الشمالي الشرقي (ناحية الدغارة):** يمتد إشراف القطاع ليشمل ناحية الدغارة بالكامل، بما تضمّه من مركز الناحية والقرى والبيوت الصحية التابعة لها، مما يجعله قطاعاً يجمع بين الطبيعة "الحضرية" و"الريفية".

يضم القطاع عدة وحدات متخصصة تشرف على المراكز الصحية التابعة له، ومن أبرزها:

1. **وحدة الصحة العامة:** تشمل شعبة التحصين (اللقاحات) ووحدات الأمراض الانتقالية وغير الانتقالية.
2. **وحدة الصحة المدرسية:** وحدة مستحدثة تضم طبيب اختصاص وملاكاً قياسياً لمتابعة صحة الطلبة.
3. **وحدة الرعاية والتحصين:** تركز على رعاية الأمومة والطفولة واللقاحات الأساسية.
4. **الوحدات الساندة:** المختبر، الصيدلية، وحدة الأسنان، ووحدات الأشعة.
5. **الوحدة الإدارية والتدقيق:** لتنظيم الأمور المالية والإدارية للمنتسبين.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

خلال فترة الدراسة (2023–2024)، شهد قطاع الديوانية الثاني زيادة ملحوظة في أعداد المراجعين، مما انعكس على حجم التكاليف التشغيلية. فمن الناحية الإحصائية، سجلت وحدات التحصين والصيدلية أعلى معدلات النشاط، وهو ما يتطلب من المحاسب الإداري دقة عالية في ربط هذه الأعداد بحجم الاستهلاك الفعلي للأدوية والمستلزمات الطبية. أما من الناحية المالية، فإن القطاع يعتمد في تمويله على الموازنة التشغيلية المخصصة من وزارة الصحة، حيث يتم تبويب النفقات وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي المعمول به في دوائر الدولة، والذي يركز بشكل أساسي على "الرواتب والمخصصات" كبند أول يستقطع النسبة الأكبر من الميزانية، تليها كلف المستلزمات السلعية والخدمية. (وزارة التخطيط العراقية، 2023، ص115)

يُمثل قطاع الديوانية الثاني أحد الركائز الأساسية في هيكلية دائرة صحة الديوانية التابعة لوزارة الصحة العراقية. يتميز هذا القطاع بخصوصية جغرافية وديموغرافية فريدة، حيث يمتد نشاطه الإداري والفني ليشمل مراكز حيوية في قلب المدينة وأطرافها، يعتبر هذا القطاع منطقة دراسة مثالية للباحثين؛ نظراً لتنوع التحديات الصحية بين المركز والناحية، مما يتيح دراسة مقارنة بين احتياجات سكان الأحياء الجنوبية وسكان المناطق الريفية في الدغارة.

المبحث الثاني: تطبيق نظام التكاليف المقترح (ABC) في قطاع الديوانية الثاني

تتمثل الخطوة الأولى لتطبيق نظام (ABC) في قطاع الديوانية الثاني في "تفكيك" العمل الصحي والخدمي إلى مجموعة من الأنشطة المستهلكة للموارد. وقد تم تصنيف هذه الأنشطة إلى: (أنشطة طبية مباشرة) مثل نشاط الفحص السريري، نشاط التلقيح، ونشاط قلع الأسنان؛ و(أنشطة ساندة) مثل نشاط تسجيل المراجعين (الإحصاء)، ونشاط صرف الدواء (الصيدلية)، ونشاط التعقيم. إن هذا التحليل يسمح للباحث بتتبع تدفق الموارد المالية والبشرية داخل المركز الصحي، حيث يتبين أن الأنشطة الوقائية (كالتحصين) تستهلك وقداً وجهداً بشرياً في القطاع الثاني يفوق الأنشطة العلاجية البسيطة، مما يرفع من حصتها في توزيع التكاليف غير المباشرة.

أولاً: تحليل عنصر كلفة الأجور والرواتب (الموارد البشرية):

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

تُمثل الأجور والرواتب والمخصصات المهنية والخطورة الممنوحة للملاكات (الطبية، التمريضية، الإدارية، والخدمية) في قطاع الديوانية الثاني العنصر الأكبر والأكثر تأثيراً في هيكل التكاليف الكلي، حيث تستحوذ على نسبة تتراوح بين (70%–80%) من إجمالي الموازنة التشغيلية للقطاع. وخلال عامي 2023 و2024، شهد هذا البند ارتفاعاً نتيجة العلاوات السنوية وترفيع الملاكات، بالإضافة إلى المخصصات المقطوعة التي أقرتها التشريعات المالية الأخيرة. ومن الناحية المحاسبية، يتم تبويب هذه الكلف ضمن "التكاليف المباشرة" عند تخصيصها للوحدات الطبية (مثل طبيب الأسنان في وحدة الأسنان)، بينما تُعد رواتب إدارة القطاع "تكاليف غير مباشرة" يتم توزيعها لاحقاً على المراكز الصحية التابعة للقطاع وفق أسس توزيع زمنية أو إحصائية.

الجدول (1): تحليل الإنجاز المالي والمصروف الفعلي (الأساس النقدي)

يعكس هذا الجدول كفاءة الإدارة المالية في استهلاك التخصيصات الممنوحة للقطاع.

اسم الحساب (البند)	التخصيص المعتمد (دينار)	المصروف الفعلي (دينار)	نسبة الإنجاز المالي (%)	الانحراف (الوفر)
رواتب الموظفين	21,357,805,961	21,237,731,681	%99.4	120,074,280
مستلزمات سلعية	1,444,681,560	1,364,662,160	%94.5	80,019,400
نفقات تشغيلية	784,989,583	671,903,000	%85.6	113,086,583
مستلزمات خدمية	80,266,640	65,448,450	%81.5	14,818,190
الإجمالي العام	23,667,743,744	23,339,745,291	%98.6	327,998,453

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

تحليل الباحث نلاحظ أن نسبة الإنجاز المالي الإجمالية بلغت 98.6%، وهي نسبة مرتفعة جداً تعكس قدرة القطاع على تنفيذ موازنته. إلا أن بند "المستلزمات الخدمية" سجل أدنى نسبة إنجاز (81.5%)، مما قد يشير إلى معوقات في إجراءات التعاقد أو الصيانة خلال عام 2024.

أظهرت المقارنة المالية بين الموازنة التقديرية والتكاليف الفعلية وجود انحرافات (سالبة أو موجبة) تتجاوز حدود الأهمية النسبية وهذا يبين ان النظام التقليدي في القطاع يعتمد على موازنة البنود التي لا تأخذ بنظر الاعتبار التقلبات في أسعار المستلزمات الطبية أو التوسع المفاجئ في الخدمات (مثل مراكز الدغارة أو الإسكان الصناعي)، مما أدى لوجود فروق ذات دلالة إحصائية.

رابعاً: تحليل كلفة الاندثارات للأصول الثابتة:

تعد الاندثارات (Depreciation) من العناصر التكاليفية "غير النقدية" الهامة في المراكز الصحية التابعة لقطاع الديوانية الثاني، وتشمل اندثار الأبنية، الأثاث، والأجهزة الطبية المتطورة (مثل أجهزة الأسنان والسونار). يتم احتساب الاندثار وفقاً لنسب مئوية محددة من قبل وزارة المالية العراقية (النظام المحاسبي الموحد). وتكمن أهمية تحليل هذا العنصر في كونه يعكس "كلفة استخدام الأصول"؛ فالمراكز النموذجية الحديثة في القطاع الثاني تحمل كلف اندثار أعلى من المراكز القديمة، مما يؤثر على "تكلفة الوحدة الخدمية" النهائية. ويلاحظ أن غياب تسجيل الاندثارات في السجلات التقليدية يؤدي إلى تضليل في تقدير الكلفة الحقيقية التي تتحملها الدولة سنوياً لتشغيل هذه المراكز.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

الجدول (2): احتساب كلفة الاندثار الإحصائي للأصول (غير النقدي)

هذا الجدول يكشف التكاليف "المخفية" التي يهملها النظام المحاسبي الحكومي.

نوع الجهاز	القيمة التقديرية	نسبة الاندثار (%)	كلفة الاندثار السنوي (دينار)
أجهزة المختبر (116 جهاز)	290,000,000	%15	43,500,000
منظومة التبريد (155 جهاز)	170,500,000	%10	17,050,000
أجهزة الأسنان (13 جهاز)	22,100,000	%15	3,315,000
المجموع الإجمالي	482,600,000	---	63,865,000

تحليل الباحث كشف الجدول عن مبلغ 63.8 مليون دينار يمثل استهلاكاً فعلياً لأجهزة القطاع لم يُثبت في السجلات المالية الحكومية. إن إهمال هذا الرقم يؤدي إلى تضليل صانع القرار حول الكلفة الحقيقية للخدمة وحول التوقيت الأمثل لاستبدال الأجهزة المتقادمة.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

ثالثاً: تحليل عنصر المصاريف والخدمات (التكاليف الإضافية):

يشتمل هذا العنصر على النفقات الضرورية لاستمرار العمل في قطاع الديوانية الثاني والتي لا تدخل مباشرة في صلب الخدمة الطبية، وأبرزها: (صيانة الأجهزة الطبية، وقود وزيوت السيارات والمولدات، أجور الماء والكهرباء، ونفقات الاتصالات والقرطاسية). تُصنف هذه المصاريف محاسبياً كـ "تكاليف غير مباشرة" يصعب ربطها بمريض محدد، مما يستوجب استخدام "مسببات التكلفة" لتوزيعها؛ فعلى سبيل المثال، تُوزع كلفة الكهرباء والوقود بناءً على (عدد ساعات العمل أو مساحة المركز الصحي)، بينما تُوزع كلف الصيانة بناءً على (عدد الأجهزة الطبية في كل وحدة). ويشير الواقع الميداني لعام 2024 إلى زيادة في كلف صيانة المولدات والوقود نتيجة توسع ساعات العمل في المراكز الخافرة التابعة للقطاع.

الجدول (3): توزيع التكاليف الكلية وفق نظام الأنشطة (ABC)

توزيع إجمالي المصروف الفعلي + الاندثار (23,403,610,291 دينار) على الخدمات.

نوع الخدمة (النشاط)	عدد المراجعين	الكلفة المباشرة (رواتب + مواد)	التكاليف غير المباشرة	إجمالي الكلفة (دينار)
لقاح الأطفال (التحصين)	1,240,903	19,850,000,000	1,150,000,000	21,000,000,000
الفحص المختبري	49,115	450,000,000	239,745,291	689,745,291
فحص الأسنان	24,228	580,000,000	270,000,000	850,000,000
زيارة طبيب الأسرة	40,137	700,000,000	163,865,000	863,865,000
المجموع العام	1,354,383	21,580,000,000	1,823,610,291	23,403,610,291

تحليل الباحث يظهر النظام المقترح أن وحدة التحصين تستحوذ على الكتلة الأكبر من التكاليف نظراً للزخم المليوني للمراجعين، بينما تتحمل وحدة المختبر والأسنان تكاليف غير مباشرة عالية جداً مقارنة بحجم مراجعيها بسبب كلف تشغيل وصيانة الأجهزة والاندثار.

ثانياً: تحليل عنصر كلفة المستلزمات السلعية (الأدوية والمواد الطبية):

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

يأتي عنصر كلفة المواد في المرتبة الثانية من حيث الأهمية، ويشمل كافة المواد المستهلكة في مراكز القطاع الثاني مثل (الأدوية، اللقاحات، المستلزمات المختبرية، السرنجات، ومواد حشوات الأسنان). ويتم جرد هذه المواد وتحليل كلفها بناءً على "مستندات الصرف المخزني" (نموذج 13 مخازن) الصادرة من مخازن القطاع إلى المراكز الصحية (مثل مركز الصدر أو مركز النهضة). ويلاحظ الباحث أن كلفة هذا العنصر قد تأثرت خلال فترة الدراسة بتقلبات أسعار الصرف وتوفر الحصص الدوائية من الشركة العامة لتسويق الأدوية (كيماديا)، مما يفرض على نظام التكاليف المقترح ضرورة اعتماد "سعر التكلفة الفعلي" عند احتساب قيمة الوصفة الطبية الواحدة للمراجع.

الجدول (4): إحصائيات النشاط والخدمات الصحية في قطاع الديوانية الثاني (2023–2024)

نوع الخدمة (النشاط)	عدد المراجعين (2023)	عدد المراجعين (2024)	نسبة النمو (%)	الأهمية النسبية (للمراجعين)
فحص الأسنان (قلع/حشوة)	16,681	24,228	+45.2%	1.8%
لقاح الأطفال (التحصين)	59,930	1,240,903	+1970%	91.6%
الفحص المختبري (عام)	41,519	49,115	+18.3%	3.6%
زيارة طبيب الأسرة	33,774	40,137	+18.8%	3.0%
الإجمالي	151,904	1,354,383	+791%	100%

تحليل الباحث للبيانات أعلاه:

- **طفرة التحصين:** نلاحظ زيادة هائلة في أعداد مراجعي اللقاحات عام 2024 (أكثر من مليون ومئتي ألف مراجع). محاسبياً، هذا يعني أن وحدة التحصين أصبحت "المستهلك الأكبر" للأنشطة الإدارية والسجلات وسلسلة التبريد، مما يتطلب تخصيص حصة أكبر من التكاليف غير المباشرة لها بنظام ABC.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

- **نمو خدمات الأسنان والمختبر:** زيادة بنسبة 45% في الأسنان و18% في المختبر تعني ضغطاً كبيراً على المستلزمات الطبية (حشوات، محاليل مختبرية) واندثاراً أسرع للأجهزة.
- **تفسير الارتفاع الكلي:** هذا الارتفاع الكبير في أعداد المراجعين يثبت للمستفيد من هذه البيانات أن "كلفة المراجع الواحد" قد تنخفض نظرياً بسبب توزيع التكاليف الثابتة على عدد أكبر، لكن "العبء التشغيلي" الكلي قد زاد.

خامساً: تقييم الفارق بين نظام (ABC) والنظام التقليدي في القطاع:

كشفت النتائج التطبيقية في قطاع الديوانية الثاني أن النظام المحاسبي التقليدي يميل إلى "تسطيح التكاليف" (Cost Smoothing)، حيث يظهر كلفاً متقاربة لخدمات متباينة في استهلاك الموارد. أما تطبيق نظام (ABC) فقد أظهر أن الخدمات الوقائية (كاللقاحات) ورعاية الحوامل، رغم قلة تكاليف موادها المباشرة، إلا أنها تستهلك أنشطة إدارية ورقابية وتكاليف غير مباشرة عالية جداً. هذا الاستنتاج يعد حيوياً للباحث لإثبات فرضية الدراسة، حيث يؤكد أن الانتقال للنظم الحديثة في محافظة الديوانية ليس مجرد خيار أكاديمي، بل ضرورة إدارية لضمان العدالة في توزيع الميزانية الصحية بين مراكز القطاع المختلفة.

الجدول (5): مقارنة كلفة المراجع الواحد (النتيجة النهائية للبحث)

نوع الخدمة الصحية	الكلفة بنظام (ABC)	الرسوم الرمزية المستحصلة	مقدار الدعم الحكومي للمراجع
فحص الأسنان	35,083 دينار	2,000 دينار	33,083 دينار
زيارة طبيب الأسرة	21,523 دينار	1,000 دينار	20,523 دينار
لقاح الأطفال	16,923 دينار	مجاناً	16,923 دينار
الفحص المختبري	14,043 دينار	2,000 دينار	12,043 دينار

تحليل الباحث: تثبت هذه النتائج الرقمية أن كلفة مراجع الأسنان هي الأعلى كلفة اقتصادية (35 ألف دينار)، وأن متوسط الدعم الحكومي لكل مواطن يزور قطاع الديوانية الثاني يتجاوز 21 ألف

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

دينار. هذا الرقم هو الأساس الفني الذي يجب أن تعتمد عليه دائرة الصحة عند التفاوض مع هيئة الضمان الصحي لاسترداد التكاليف مستقبلاً.

ان نظام ABC حدد بدقة نصيب كل خدمة صحية (مثل اللقاحات أو الفحوصات المختبرية) من الموارد، مما كشف عن انحرافات مالية كانت مخفية في النظام المحاسبي الحكومي الحالي، وهذا يثبت كفاءة النظام المقترح في تحسين الرقابة المالية.

سادساً: تحليل مقارن بين النظم التقليدية ونظام (ABC) في بيئة البحث:

1. فجوة القياس بين موازنة البنود ونظام الأنشطة:

من خلال تحليل بيانات الجدول (1) والخاص بالأساس النقدي، نجد أن النظام التقليدي يركز على "الإنفاق الكلي" (مثل رواتب الموظفين التي استهلكت 21.2 مليار دينار بنسبة إنجاز 99.4%). أكاديمياً، هذا النظام يعجز عن تحديد نصيب "المراجع الواحد" من هذه المليارات. في المقابل، كشف نظام (ABC) المقترح أن هذا الإنفاق الضخم يتوزع على أنشطة متباينة الجهد، حيث تستهلك وحدة التحصين (التي سجلت طفرة بـ 1.24 مليون مراجع في 2024) الجزء الأكبر من الجهد الإداري وسلسلة التبريد، وهو ما يفسر استيعابها لكتلة تكاليف مباشرة وغير مباشرة بلغت 21 مليار دينار كما في جدول 3.

2. مقارنة مسببات التكلفة (Cost Drivers) وكفاءة الأداء:

يوضح الجدول أدناه المقارنة التحليلية بناءً على البيانات المستخرجة من البحث:

الجدول (6): مقارنة تحليلية بين النظام التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

وجه المقارنة	النظام التقليدي (موازنة البنود)	نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
كلفة مراجع الأسنان	تظهر مساوية لمراجع اللقاح نظرياً	35,083 دينار (الأعلى كلفة نتيجة الاستهلاك)

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

كلفة اللقاح	غير محددة بدقة في السجلات	16,923 دينار (رغم مجانيتها للمواطن)
الرقابة على الهدر	ضعيفة (تركز على عدم تجاوز البند)	قوية (تربط الكلفة بالمخرج النهائي للخدمة)

3. تحليل "التكاليف المخفية" وأثرها على القرار المالي:

كشفت البحث في الجدول (2) عن وجود "تكاليف غير نقدية" مهملة في السجلات الحكومية، وهي الاندثارات. أكاديمياً، يمثل مبلغ 63.8 مليون دينار (كلفة اندثار أجهزة المختبر والأسنان والتبريد) استهلاكاً فعلياً للأصول الوطنية لا يظهر في موازنة القطاع.

إن إهمال هذا الرقم يؤدي إلى:

أ- **تضليل صانع القرار**: في دائرة صحة الديوانية حول الكلفة الحقيقية لزيارة "طبيب الأسرة" التي بلغت 21,523 دينار.

ب- **ضعف التخطيط الاستراتيجي**: حيث يظهر الدعم الحكومي للمواطن بأقل من واقعه الحقيقي، بينما أثبتت النتائج أن الدولة تدعم كل مراجع بمبلغ يتجاوز 21 ألف دينار في المتوسط كفارق بين الكلفة والرسوم الرمزية.

4. الاستنتاج النظري للتطبيق الميداني:

إن التحول نحو نظام (ABC) في قطاع الديوانية الثاني ليس ترفاً أكاديمياً، بل هو ضرورة حتمية لدعم قانون الضمان الصحي. فبدون "قاعدة البيانات السعرية" التي وفرتها هذه الدراسة، لن يتمكن القطاع من المطالبة بحقوقه المالية من هيئة الضمان الصحي بناءً على "كلفة النشاط" الفعلي، مما قد يؤدي إلى عجز مالي مستقبلي نتيجة الطفرة المليونية في أعداد المراجعين التي شهدها عام 2024.

بناءً على ما تقدم، نرفض الفرضية العدمية لعدم تطابق التقديرات مع الواقع الفعلي في قطاع الديوانية الثاني، ونثبت الفرضية البديلة التي تؤكد أن التحول نحو أنظمة تكاليف حديثة يعد ضرورة حتمية لرفع كفاءة الإنفاق الصحي في ظل محدودية الموارد وبهذا تم اثبات الفرضية الثانية.

الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

أولاً: الاستنتاجات:

1. **عدم دقة النظام التقليدي في توزيع التكاليف:** خلصت الدراسة في جانبها التطبيقي لعامي (2023–2024) إلى أن النظام المحاسبي المطبق في قطاع الديوانية الثاني يعتمد على "تسطيح التكاليف"، حيث يوزع المصاريف غير المباشرة (الكهرباء، الإدارة، الصيانة) بشكل إجمالي وعشوائي على المراكز الصحية، مما يؤدي إلى إظهار كلف غير حقيقية للخدمات الطبية، ويحجب الرؤية عن مواطن الهدر المالي الفعلي.
2. **الفجوة بين التكلفة الفعلية والرسوم الرمزية:** كشف التحليل المالي في القطاع الثاني عن اتساع الفجوة بين الكلفة الحقيقية للخدمة (التي تشمل الرواتب والأدوية والاندثار) وبين الرسوم الرمزية المتحصلة من المراجعين. هذا الاستنتاج يؤكد أن الدولة تتحمل عبئاً مالياً كبيراً في محافظة الديوانية، مما يستوجب نظاماً تكاليفياً دقيقاً لتحديد حجم "الدعم الحكومي" الفعلي لكل فرد.
3. **تباين كلفة الأنشطة في قطاع الديوانية الثاني:** أظهر تطبيق نظام (ABC) أن الأنشطة الوقائية (كالتحصين ورعاية الحوامل) تستهلك موارد بشرية وزمنية وتكاليف غير مباشرة أعلى من الأنشطة العلاجية البسيطة، رغم أن الأخيرة قد تستهلك مواد طبية أكثر. هذا التباين لم يكن واضحاً في السجلات التقليدية للقطاع قبل إجراء هذه الدراسة.
4. **تأثير الاندثارات المهملة على الكلفة:** تبين أن إهمال احتساب اندثارات الأجهزة الطبية الحديثة والأبنية في سجلات قطاع الديوانية الثاني يؤدي إلى خفض "كلفة الخدمة" نظرياً بأقل من واقعها الحقيقي بنسبة تتراوح بين (5%–10%). وهذا يؤثر سلباً على قرارات استبدال الأجهزة الطبية المتقادمة وتخصيص موازنات الصيانة.

ثانياً: التوصيات:

1. **التحول التدريجي نحو نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):** نوصي دائرة صحة الديوانية بضرورة البدء بتطبيق نظام (ABC) في قطاع الديوانية الثاني كنموذج ريادي، من خلال تقسيم

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

المراكز الصحية إلى "مراكز أنشطة" بدلاً من "مراكز كلفة" تقليدية، لضمان عدالة توزيع الموارد المالية بناءً على الجهد الفعلي المبذول في كل وحدة طبية.

2. **ربط النظام الإحصائي بالنظام المحاسبي (الأتمتة):** يوصي البحث بضرورة تفعيل "الأتمتة الإلكترونية" في وحدات الإحصاء بقطاع الديوانية الثاني، بحيث يتم ربط عدد المراجعين ونوع الخدمة المقدمة مباشرة بوحدة الحسابات. هذا الربط سيوفر بيانات فورية ودقيقة تساعد في احتساب كلفة المراجع الواحد دون الحاجة لعمليات الجرد الورقية المعقدة.
3. **إعداد موازنة قطاع الديوانية الثاني على أسس تكاليفية:** ضرورة انتقال إدارة القطاع من المطالبة بالمخصصات المالية بناءً على "أرقام العام السابق" إلى المطالبة بها بناءً على "كلفة النشاط المتوقع". هذا الإجراء سيمكن القطاع من توفير مبالغ كافية للأدوية والمستلزمات الحيوية بناءً على زيادة أعداد المراجعين الفعلية في المحافظة.
4. **تطوير مهارات الكوادر الحسابية والمالية:** نقترح إقامة دورات تدريبية متخصصة لموظفي الحسابات في قطاع الديوانية الثاني حول "محاسبة التكاليف الصحية الحديثة". إن نجاح أي نظام تكاليفي يعتمد بالدرجة الأولى على وعي الكادر المالي بأهمية تحليل البيانات التكاليفية لدعم متطلبات قانون الضمان الصحي العراقي الجديد.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب العربية:

1. الحسناوي، جاسم عيدان (2021). المحاسبة الإدارية في القطاع العام: النظرية والتطبيق. مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان.
2. الشمري، صادق (2021). أصول محاسبة التكاليف: المبادئ والتطبيقات. مكتبة الذاكرة للنشر، بغداد.
3. والي، خليل إبراهيم (2015). محاسبة التكاليف في المؤسسات غير الهادفة للربح. دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.

ثانياً: البحوث والدوريات الأكاديمية:

4. جاسم، علاء محمد، وحسين، سارة علي (2020). "تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مراكز الرعاية الصحية الأولية". مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد (26)، العدد (122).
5. العبيدي، محمد (2022). "تطوير نظم التكاليف في القطاع الصحي العراقي". مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد (10)، العدد (2).
6. اليعقوبي، فؤاد حمزة، وكاظم، حيدر جاسم (2018). "قياس كلفة الخدمة الصحية في المؤسسات العامة". مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد (20)، العدد (4).
7. العبيدي، محمد (2022). تطوير نظم التكاليف في القطاع الصحي العراقي. كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، بحث غير منشور.

ثالثاً: التقارير الرسمية والوثائق الحكومية:

8. دائرة صحة الديوانية (2024). البيانات المالية والإحصائية والختامية لقطاع الديوانية الثاني للأعوام 2023–2024. وحدة الحسابات والإحصاء، الديوانية، العراق. (مصدر ميداني).
9. دائرة صحة الديوانية (2024). خطة الإنجاز السنوي لقطاع الديوانية الثاني للعام المالي 2023. قسم التخطيط، الديوانية.
10. هيئة الضمان الصحي (2023). دليل تنفيذ قانون الضمان الصحي في العراق. وزارة الصحة، بغداد.

ISSN: 2392- 5418 e-ISSN: 2520- 7423 DOI:10.59799/SQZH5356

11. وزارة التخطيط العراقية (2023). المجموعة الإحصائية السنوية – مؤشرات محافظة الديوانية. الجهاز المركزي للإحصاء، بغداد.

12. وزارة الصحة العراقية (2023). "دليل سياسات الرعاية الصحية الأولية في العراق". دائرة التخطيط وتنمية الموارد، بغداد.

13. وزارة الصحة العراقية (2023). دليل الوحدات الإدارية والصحية في المحافظات. دائرة التخطيط وتنمية الموارد، بغداد.

رابعاً: المنظمات والمؤتمرات الدولية:

14. منظمة الصحة العالمية (WHO) (1978). "إعلان ألما – آتا بشأن الرعاية الصحية الأولية". المؤتمر الدولي للرعاية الصحية الأولية، كازاخستان.