



## تطبيق الموازنة على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت في مستشفى الحكيم العام

ا.م.د. عزالدين حسن كاظم

جامعة المستقبل – كلية العلوم الإدارية

[Ezzulddin.hasan@mustaqbal-college.edu.iq](mailto:Ezzulddin.hasan@mustaqbal-college.edu.iq)

نرمين معين حمادي

جامعة الفرات الأوسط التقنية – الكلية التقنية الإدارية

[nermin97muin@gmail.com](mailto:nermin97muin@gmail.com)

### المستخلص:

يهدف البحث تطبيق تقنية الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABB) في الوحدات الخدمية الصحية بسبب ضعف نظام الموازنات فيها حيث تعتمد على الموازنات والأنظمة التقليدية وبعد دراسة واقع مستشفى الحكيم العام لقسم العمليات الجراحية وبالاعتماد على الزيارة والمقابلات الشخصية الميدانية وجمع المعلومات من المستندات التي تم الحصول عليها من المستشفى.

وتوصل البحث الى استنتاجات أهمها ان تطبيق تقنية TDABB يؤدي للحصول على معلومات دقيقة والكشف عن تكلفة الطاقة المستغلة وغير المستغلة وتوفير الوقت والتكلفة.

ومن اهم التوصيات تطوير نظام المحاسبي الحكومي وذلك عن طريق ادخال تقنيات إدارة التكلفة الحديثة ومنها TDABB لتحديد تكاليف الخدمة المقدمة، ونشر ثقافة التغيير والتطور مع التقنيات الحديثة للسيطرة على التكاليف والرقابة الفعالة على الموارد البشرية وغيرها.

**الكلمات المفتاحية:** الموازنات ، الموازنة على أساس الأنشطة ، الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت

### Abstract:

The research aims to apply time driven Activity-based budgeting (TDABB) in health service units due to the weakness of the budgeting system in them, as it relies on traditional budgets and systems, and after studying the reality of Al-Hakim General Hospital for the Surgical Department, and relying on visits, personal field interviews, and collecting information from the documents that were obtained. On her from the hospital.

The research reached conclusions, the most important of which is that applying TDABB technology leads to obtaining accurate information, revealing the cost of exploited and unexploited energy, and saving time and cost.

One of the most important recommendations is developing the government accounting system by introducing modern cost management techniques, including TDABB, to determine the costs of the service provided, and spreading the culture of change and development with modern techniques to control costs and effective oversight of human resources and others.

**Keywords:** Budgets, Activity Based Budgeting, Time-Driven Activity Based Budgeting.

### المقدمة :

تتميز بيئة الأعمال بالتطورات السريعة تسعى غالبية الدول إلى تحسين الأنظمة المحاسبية المعتمدة، بطريقة تواكب التطورات المستمرة وتحقق أفضل استخدام للموارد المتاحة من أجل بناء اقتصاداتها. نظرًا لضعف تقنيات التكلفة واعداد الموازنات التي لا يمكن أن تتكيف مع احتياجات التطورات المتغيرة، فإن الشركات تكافح للتكيف مع التطورات الجديدة، عند ذلك يضطر المديرون إلى تحويل تركيزهم إلى خفض التكاليف واستخدام موازنات أكثر تحقيقاً لأهداف محاسبة الكلفة والإدارية ، فيعد اعداد

الموازنة للوحدات الاقتصادية من بين الموضوعات الأكثر تعرضاً للانتقاد، فيشير الأكاديميون إلى مجموعة متنوعة من أوجه القصور في طريقة اعداد الموازنة التقليدية وينصحون إما بتحسين الموازنات أو إزالتها تماماً. ووفقاً لأحدث الدراسات ، ستستمر الوحدات الاقتصادية في استخدام الموازنات على الرغم من أنها لا تتبنى الموازنات الأكثر تقدماً، ونتيجة لذلك كان من الضروري تحديد السبب والتوصل إلى حلول لعجز الموازنة التقليدية.

في السنوات الأخيرة، ناقشت مهن محاسبة الكلفة والإدارية استخدام التكاليف القائمة على النشاط لتطوير موازنات مفيدة ، وتم تطوير نموذج الموازنة على أساس النشاط ABB الذي يؤكد على إنشاء الموازنات التي تكون مجدية من الناحية التشغيلية والمالية. بعد ابتكار ABB ، ابتكر كابلان وأندرسون تقنية أكثر تقدماً للموازنة يُعرف باسم الموازنة المستندة إلى النشاط الموجهة بالوقت ، وهذه التقنية الجديدة أبسط وأكثر شفافية، وتستند التقنية الجديدة القابلة على العرض والتكلفة واستخدام الموارد من المعلومات التي تم الحصول عليها من تقنية الكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت TDABC . يساعد نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC انشاء موازنة ذات تقديرات دقيقة ويمكن التنبؤ بها ويزيد من نجاح في اتخاذ قرارات الاداء ويؤدي الى تقليل السلوك المرتبط بالعمل غير ذي القيمة المضافة ؛ تتنبأ التقنية أيضاً بالتغيرات في التكلفة وتوريد الموارد المطلوبة لتلبية الطلب المتوقع في الفترة القادمة.

إحدى أهم المزايا في تقنية الموازنة القائمة على النشاط الموجهة بالوقت TDABB والتي يمكن أن توفر معلومات موثوقة في تقديرات النجاح المستقبلي وتوفير معلومات عن التكلفة و الربحية بشكل أسرع وبتكلفة أقل للوحدات الاقتصادية لتوفير الوقت والتركيز على الزبائن وزيادة الأرباح وعدم إضاعة الوقت أو العبث به .

## المبحث الأول : منهجية البحث والدراسات السابقة

### 1. منهجية البحث

**أولاً : مشكلة البحث :** تواجه الوحدات الخدمية الصحية تحديات كبيرة في السيطرة على مواردها بسبب التعامل مع مجموعة متنوعة من الأنشطة ، نتيجة عدم تبني التقنيات الحديثة في مجالي التكلفة والإدارية تعاني تلك الوحدات من ضعف في عمليات التخطيط وتقييم الأداء ، وتفتقر إلى دقة في التوقعات المستقبلية، مما يؤدي إلى زيادة التكاليف نتيجة لفقد الوقت وعدم استغلال الطاقة بكفاءة وفاعلية. وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث بالاتي هل ان تطبيق تقنية الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت تزيد من درجة دقة التوقعات المستقبلية وزيادة كفاءة تقييم الأداء التشغيلي .

**ثانياً: اهداف البحث :** يسعى البحث لتحقيق الأهداف التالية

1. إبراز دور الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في المؤسسات الصحية.

2. الكشف عن كيفية أعداد الموازنات على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في القطاع الخدمي الصحي في قسم العمليات الجراحية.

**ثالثاً : فرضية البحث:** بناء على مشكلة البحث تلخص فرضية البحث في التالي: أن تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في مستشفى الحكيم العام تسهم في رفع درجة دقة التوقعات المستقبلية وزيادة كفاءة تقييم الأداء التشغيلي.

**رابعاً: أهمية البحث:** تتبع أهمية البحث من حاجة الوحدات الخدمية الصحية الى تقنيات محاسبية حديثة بديلة عن التقنيات التقليدية المعمول بها وبالتالي فإن العمل على تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت يسهم في تخصيص التكاليف بصورة ادق وأكثر عدالة وشفافية مع العمل على كشف الطاقة غير المستغلة ورفع درجة التوقعات المستقبلية وتحسين أداء الوحدة الخدمية ونتاجيتها مما يؤدي الى تقديم الخدمة بصورة افضل ، وتوفير رقابة اكبر على عناصر التكاليف مع اتاحة

فهم دقيق للوقت الذي يستغرقه كل نشاط في إنجازهِ وبالتالي يتيح للوحدات الخدمية تخطيط الموارد بشكل أفضل سواء كانت موارد مالية او بشرية بشكل عام تسهم TDABB في تحسين كفاءة العمل والأداء التشغيلي للوحدة وهذا يعزز فرص النجاح والاستمرارية في تحقيق أهداف المرجوة .

#### خامسا : حدود البحث

1. حدود البحث المكانية: تم اختيار مستشفى الحكيم العام في النجف الأشرف.

2. حدود البحث الزمانية: تم اعتماد التقارير والبيانات المالية الخاصة بالوحدة الخدمية لعام 2022.

سادسا: مجتمع البحث: يتمثل مجتمع البحث بالقطاع الخدمي في العراق متمثلا بوزارة الصحة العراقية كمجتمع للبحث، وذلك لأهمية هذا القطاع في التنمية الخدمية الصحية للبلد ولكبر هذا القطاع وصعوبة تغطيته من خلال هذا البحث ، فقد تم اختيار مستشفى الحكيم العام محلا لتطبيق البحث لما لها من أهمية صحية وما يتطلب الامر منها السعي لتحقيق اداء تشغيلي واستثمار طاقتها العاطلة.

#### سابعا: منهج البحث

1. منهج استنباطي: متمثلا بالاعتماد على المراجع والمصادر العربية والأجنبية .

2. منهج استقرائي: بالاعتماد على التقارير والسجلات في مستشفى الحكيم العام.

#### الدراسات السابقة

المحور الأول: دراسات سابقة ترتبط بتقنية التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

#### أولا: دراسات عربية

اسم الباحث	مجيد, (2020)
عنوان الدراسة	إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC) لمراقبة التبيسر في المؤسسة الإقتصادية (دراسة تطبيقية)
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية-جامعة أحمد دراية - أدرار-الجزائر
أهداف الدراسة	- إستعرض نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير المعلومات التكاليفية الهامة لخدمة مراقبة التسيير .
أهم الاستنتاجات	لتجاوز المشاكل والمعوقات الناجمة عن تطبيق نظام (ABC) التقليدي، تم تطوير نظام تكاليف جديد سمي بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TD-ABC)، لإحتواء نقاط قوة نظام (ABC) التقليدي وتجاوز معظم نقاط ضعفه، والتحول من نظام مالي معقد ومكلف إلى أداة تقدم معلومات مفيدة ودقيقة للإدارة بأقل تكلفة.

#### ثانيا: دراسات أجنبية

اسم الباحث	Vedernikova, (2020)
عنوان الدراسة	Time-Driven Activity-Based Costing in the Assembly Industry
نوع الدراسة	الكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في صناعة التجميع بحث منشور في مجلة المحاسبة والأعمال والمالية الأسترالية- دراسة حالة في شركات التصنيع.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تطبيق TDABC في الصناعات التجميعية من خلال المقارنة مع الكلفة التقليدية على أساس الحجم لهذا الغرض تم استخدام التصميم متعدد الحالات ، وهو أمر مفيد في فهم الظواهر التنظيمية المعقدة ، وإعطاء أدلة أكثر إقناعاً من حالة واحدة.	أهداف الدراسة
الهدف من هذه الدراسة هو تحليل تطبيق TDABC في صناعة التجميع من خلال المقارنة مع الكلفة التقليدية على أساس الحجم من خلال التركيز على الإنتاج اليدوي وشبه الآلي. تشير النتائج إلى وجود فروق في التكاليف العامة وتكاليف العمالة المباشرة بين نظامين لمحاسبة التكاليف. في ثلاث دراسات حالة ، تم تخفيض هذه الكلفة في إطار TDABC ؛ ومع ذلك ، فإن التجميع بنوع يدوي من الإنتاج وبأقل استخدام تكنولوجي انضح أنه يحتوي على فروق أقل في الكلفة بين TDABC ونظام تقدير التكاليف التقليدي.	أهم الاستنتاجات

المحور الثاني- دراسات تخص تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABB  
أولاً: الدراسات العربية

اسم الباحث	الكواز والنصراوي, (2023)
عنوان الدراسة	دور تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجهة بالوقت في تخفيض التكاليف: دراسة تطبيقية
نوع الدراسة	بحث منشور في مجلة الريادة للمال والأعمال -دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة التابع لوزارة الصناعة العراقية.
أهداف الدراسة	بيان تأثير تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجهة بالوقت في مواكبة تحديات المنافسة للوحدات الاقتصادية.
أهم الاستنتاجات	توفر تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجهة بالوقت معلومات تتسم بالملائمة كونها تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الوحدة الاقتصادية، كما ان لهذه التقنية تأثير كبير من جهة القابلية على تخصيص التكاليف بطريقة تساعد على ادارة الوقت والتغلب على أوجه القصور التي تواجه نظم التكاليف التقليدية.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

اسم الباحث	Özyürek, (2015)
عنوان الدراسة	Time Driven Activity Based In Strategic Decision;Implementation In a Manufacturing Company الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت في القرارات الاستراتيجية ؛ دراسة تطبيقية في شركة تصنيع
نوع الدراسة	بحث منشور في مجلة Corporate Ownership & Control دراسة تطبيقية في الشركات المصنعة للأجهزة الطبية .
	تم إجراء هذه الدراسة من أجل معرفة مدى قابلية تطبيق تقنية الموازنة على أساس الأنشطة

الموجهة في شركات التصنيع في تركيا.	أهداف الدراسة
من خلال الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت يمكن لمديري الوحدة من تحسين خطط المبيعات والإنتاج للمستقبل في وقت أقصر بكثير وأكثر دقة في هذه الحالة قدم اتخاذ القرار الاستراتيجي للمديرين، الموارد اللازمة لتلبية احتياجات المبيعات المستقبلية وتقديرات الإنتاج المحسوبة.	أهم الاستنتاجات

### المبحث الثاني: الجانب النظري

أولاً: مفاهيم وتعريف الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت: تم ابتكار الموازنة على أساس النشاط ABB قبل ابتكار التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC، مع التحول من إعداد الموازنة على أساس النشاط إلى الموازنة على أساس النشاط الموجهة بالوقت أصبحت العملية أكثر شفافية وبساطة، ويمكن الحصول على معلومات دقيقة حول التكلفة والربحية لتحديد الأولويات التي يمكن تحسينها في العملية (Kaplan&Anderson,2007:75). باستخدام تقنية TDABC كخطوة أولى والموازنة على أساس النشاط الموجهة بالوقت TDABC كخطوة ثانية، يمكننا توفير أداة تخطيطية مهمة لتقدير الموارد التي يجب الاحتفاظ بها أو زيادتها أو تقليصها وفقاً لحجم العمل المتوقع في الفترات القادمة، وهما يوفران أداة لمراقبة التكاليف في الفترة الحالية مقارنةً بالتكاليف المخططة لنفس الفترة (النصراوي والكواز، 2023: 3). تعد تقنية TDABC هي العكس تماماً من تقنية TDABC، تنطلق أولاً بناءً على الطاقة العملية المتمثلة بالوقت عن طريق المعادلات ونسبة تكلفة الطاقة، وترتيب الموارد والمنتجات وإدارة التكاليف حتى الزبائن، على العكس من ذلك الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC تحدد طلبات الزبائن ثم يقدر مقدار الطاقة التي يجب توفيرها لتلبية الطلب المحدد (Özyürek,2015:64). أما من حيث التعريفات الخاصة بالموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت يعرف (Blocher) تقنية (TDABC) على أنها طريقة لأعداد الموازنة تستخدم مع تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت إلا أنها تعمل بشكل عكسي عند تقدير حجم المبيعات لتحديد الموارد اللازمة التي تدعم خطط الإنتاج والمبيعات، أي أنه سيتعين على الوحدة تحديد متطلبات الموارد في كل عملية وقسم إذا كان سيتم تحقيق توقعات الإنتاج والمبيعات للفترة القادمة لتوليد هذه التقديرات يمكن استخدام معادلات الوقت لكل نشاط أو عملية (Blocher,et.al.,2019:380) أما (Karim) قد عرف تقنية TDABC على أنها إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية للتخطيط والتحكم في التكاليف والمساهمة في تفعيل عملية صنع القرارات وتحسينها وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات مثل تخصيص الموارد والرقابة على التكاليف واتخاذ قرارات التسعير (Karim,2019:1). أما (Elias) يعرفها بأنها طريقة للوصول إلى توقعات سليمة فيما يتعلق بالموارد والأنشطة وتحديد خطط مستقبلية للأنشطة وتلعب دوراً رئيسياً في وضع السياسات الموحدة من خلال عمليات التخطيط والرقابة بالاعتماد على (TDABC) (Elias&AL-Ghabban,2022:2)، يعرف الباحثان الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت هي أداة تخطيط تعمل مع TDABC لتوفير معلومات دقيقة خاصة بالتكلفة للوحدات الاقتصادية والخدمية لتقويم أداء الوحدات والرقابة على التكاليف من خلال تقسيم الوحدة إلى عدد من الأنشطة.

ثانياً: مزايا تقنية TD-ABB : يرى (Adıgüzel, 2008:73) ان مزايا الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت كما يلي:

1. التنبؤ بالمتطلبات من المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن، التي تستخدم في تخطيط الأنشطة وتلك الأنشطة يمكن أن يحركها الوقت لمدة زمنية للموازنة، ومن ثم تحديد الموارد اللازمة لهذه الأنشطة.
2. الاهتمام في تخفيض تكاليف مدخلات الانتاج بالتناسب مع التكاليف التي يتقبلها المنافسون.

3. يتم قياسه من خلال مجموعة من المؤشرات التي توضح الربحية التي تضيفها الموازنات على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TD-ABB إلى الوحدات الاقتصادية، وكذلك بيان التأثير على الربحية التشغيلية، ويتم قياسه من خلال بيان الإيرادات مطروحاً منه التكلفة.
4. هناك مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية، التي يمكن من خلالها قياس الموازنة على أساس النشاط الموجهة بالوقت، التي تمثل معا مؤشرات نجاح حاسمة، إذا يمكن تحقيق ذلك من خلال تحديد الأنشطة وتصنيفها على اساس الوقت لكل نشاط.
5. الموازنة المعدة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت، أنها توفر وصفاً تحليلياً وتفصيلياً للاحتياجات المستقبلية للأنشطة والموارد المطلوبة.
6. الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت يمكنها توضيح الطاقة غير المستغلة، وذلك يؤدي لعدم ضياع الوقت لأن كل نشاط من الأنشطة يحدد له موجه خاص به، وهذه الموجهات يحكمها وقت أو معادلات وقتية.
7. يلغي الكثير من الأعمال غير الضرورية التي يتم إجراؤها في عملية إعداد الموازنة التقليدية.
- يرى الباحثان ان حاجة الوحدات الخدمية الصحية الى TDABB تقل أهمية عن الوحدات الاقتصادية وان اهم ميزة بها تحديد الطاقة الغير المستغلة وان تطبيقها في الوحدات الخدمية الصحية يحمل أهمية خاصة بالنسبة لمدراء الوحدات .
- ثالثاً: خطوات اعداد الموازنة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TDABB:** يمكن سرد الخطوات الرئيسية التي يتم تنفيذها لتشكيل الموازنة على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABB) على النحو التالي (كاظم، 2020: 48):
1. تحديد توقعات الأنشطة للفترة الزمنية القادمة.
  2. يجب تقدير حجم الطلب على الموارد لتلبية احتياجات الفترة الزمنية المستقبلية.
  3. ينبغي حساب التكاليف اللازمة لتحديد كيفية توفير الموارد في المستقبل.
  4. عقد اجتماعات مع المسؤولين لشرح النظام والحصول على دعم الإدارة، ثم تحديد الإجراءات في الوحدة الاقتصادية والخدمية (مثل مجمع الأنشطة).
  5. تعيين الأنشطة المطلوبة وتنفيذها لكل عملية فرعية، ثم تحديد المدى الزمني المتوقع وجداول الزمن لهذه الأنشطة مع المشاركين فيها.
  6. توزيع الزمن المستهلك على أساس موظفين لكل مجموعة من هذه الأنشطة، استناداً إلى تلك التي حدثت في كل عملية فرعية، ثم حساب المدة الزمنية الإجمالية المطلوبة لكل نشاط من خلال تقديم تفاصيل التوقف.
  7. حساب الطاقة العملية للمشاركين في هذه العمليات، مع مراعاة أوقات التوقف.
  8. حساب الفاقد الزمني لكل نشاط عن طريق مقارنة الوقت المطلوب لتنفيذ الأنشطة بالقدرة الزمنية للموظفين المتعلقة بهذه الأنشطة.
  9. حساب تكلفة الطاقة الغير مستغلة .

### المبحث الثالث : الجانب العملي

تم تطبيق البحث في مستشفى الحكيم العام في النجف الأشرف هي إحدى التشكيلات التابعة لوزارة الصحة العراقية تأسست عام 1962 يقع المستشفى في وسط المحافظة في حي الصحة على الطريق الرابط بين النجف الأشرف والكوفة تبلغ مساحتها 75000 متر مربع تقدم خدمات صحية متنوعة الى المجتمع ولأعداد كبيرة من المرضى، تعمل المستشفى على النظام المحاسبي الحكومي ويتم تقويم الأداء بواسطة الموازنة التقليدية ، تم اختيار قسم العمليات الجراحية لتطبيق TDABB كونه متعدد الأنشطة وأكثر استهلاك للوقت والموارد فأن خطوات اعدادها هي كالتالي :

أولاً : تحديد الأنشطة داخل قسم العمليات الجراحية : يمر المريض داخل اقسام العمليات بعدد من الأنشطة تقسم الى أربعة أنواع ولكل نوع نشاط وقت معين ويمكن تلخيص أنواع الأنشطة في المعادلة التالية:

أجمالي الوقت (دقيقة) = وقت التجهيز + وقت الفحص + وقت الانجاز + وقت المتابعة

ثانياً : تحديد التكاليف الخاصة بقسم العمليات الجراحية : توجد نوعان من التكاليف هي التكاليف الخاصة بالقسم والتكاليف العامة ان تكلفة الموارد الخاصة بالأقسام الساندة تكون عبارة عن رواتب الكوادر الطبية، المستلزمات الطبية ، والأدوية ، قرطاسية ومطبوعات وكافة اللوازم الأخرى التي يحتاجها كل قسم فهي تختلف من قسم الى آخر من ناحية النوع والكمية ، وايضا لايد من تخصيص حصة كل قسم من التكاليف العامة الخاصة بالكهرباء ، الصيانة وغيرها من التكاليف الأخرى يوضح جدول رقم (1) التكاليف المخططة لقسم العمليات الجراحية:

#### جدول رقم (1) التكاليف المخططة لقسم العمليات الجراحية

النشاط	التكاليف المخططة
الرواتب	4,835,952,984
المستلزمات الطبية	121,771,126
الأدوية	80,556,890
قرطاسية	776,995
تنظيف	46,416,611
صيانة الالات	6,136,267
صيانة تاسيسات الكهربائية	5,639,503
المستلزمات الاخرى	4,591,676
اجهزة	6,118,560
المجموع	5,107,960,612

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات مستشفى الحكيم العام لسنة 2022

فأن إجمالي التكاليف الخاصة بالعمليات الجراحية تبلغ 5,107,960,612 منها 272,007,628 التكاليف العامة.

ثالثاً: تحديد الطاقة العملية بقسم العمليات الجراحية قسم العمليات الجراحية

الطاقة العملية (14,713,920 دقيقة) = عدد الكادر (131) × عدد دقائق العمل في اليوم (360) × عدد ايام الدوام في الشهر (26) × 12 شهر

الكادر (اختصاص جراحة 6، مقيم أقدم جراحة 12، ممارس جراحة 1، أطباء التخدير 8، ممرضين 85، فنيين 19)

رابعاً: حساب معدل تكلفة وحدة الوقت لقسم العمليات الجراحية

يتم حساب تكلفة وحدة الوقت لقسم العمليات الجراحية من خلال المعادلة الآتية:

معدل تكلفة وحدة الوقت (347.15 دينار /دقيقة) = إجمالي التكاليف (5,107,960,612 دينار) ÷ الطاقة العملية (14,713,920 دقيقة)

خامساً: تحديد الوقت المطلوب لإنجاز كل نشاط على أساس معادلات الوقت .

هناك ثلاثة أنواع من العمليات تقسم حسب خطورتها ولكل نوع عملية وقت معين بالنسبة للعمليات الجراحية تجري المستشفى للمرضى أنواع العمليات التالية :

#### 1. العمليات فوق الكبرى

- استئصال الغدة الدرقية الراجعة
- رفع الغدة الدرقية الراجعة

- عملية فتح الصدر
- 2. العمليات الكبرى
  - استئصال المرارة
  - فتح البطن الاستكشافي
  - عملية انسداد الامعاء
- 3. العمليات الوسطى
  - عملية عقدة الثدي
  - عملية الزائدة الدودية
  - بتر الأصابع

توضح الجداول التالية الوقت المطلوب لإنجاز كل نشاط في قسم العمليات الجراحية.

### 1. الوقت المطلوب للعمليات فوق الكبرى الجراحية حسب نوعها

جدول رقم(2)الوقت المطلوب للعمليات فوق الكبرى الجراحية

ت	نوع العملية	وحدة الوقت				اجمالي وحدة الوقت (دقيقة)	عدد العمليات	اجمالي الوقت دقيقة/عملية
		التجهيز (دقيقة)	الفحص (دقيقة)	الإنجاز (دقيقة)	المتابعة (دقيقة)			
1.	استئصال الغدة الدرقية الراجعة	10	5	180	10	16	3280	
2.	رفع الغدة الدرقية الراجعة	6	5	210	12	13	3029	
3.	عملية فتح الصدر	8	7	300	9	8	2592	
		المجموع					8901	

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على المقابلات الشخصية مع الأطباء والمعاشية الميدانية

### 2. الوقت المطلوب للعمليات الكبرى الجراحية حسب نوعها

جدول(3)الوقت المطلوب للعمليات الكبرى الجراحية.

ت	نوع العملية	وحدة الوقت				اجمالي وحدة الوقت (دقيقة)	عدد العمليات	اجمالي الوقت دقيقة/عملية
		التجهيز (دقيقة)	الفحص (دقيقة)	الإنجاز (دقيقة)	المتابعة (دقيقة)			
1.	استئصال المرارة	10	5	90	5	38	4180	
2.	فتح البطن الاستكشافي	6	5	160	12	67	12261	
3.	عملية انسداد الامعاء	8	7	180	6	44	8844	
		المجموع					25285	

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على المقابلات الشخصية مع الأطباء والمعاشية الميدانية

### 3. الوقت المطلوب للعمليات الوسطى الجراحية حسب نوعها

جدول(4)الوقت المطلوب للعمليات الوسطى الجراحية

ت	نوع العملية	وحدة الوقت				اجمالي وحدة الوقت (دقيقة)	عدد العمليات	اجمالي الوقت دقيقة/عملية
		التجهيز (دقيقة)	الفحص (دقيقة)	الإنجاز (دقيقة)	المتابعة (دقيقة)			
1.	عملية عقدة الثدي	10	6	120	10	78	11388	
2.	عملية الزائدة الدودية	6	5	40	12	336	21168	
3.	بترالأصابع	8	7	60	14	103	9168	

41723

المجموع

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على المقابلات الشخصية مع الأطباء والمعاشية الميدانية

**سادسا: حساب تكلفة الأنشطة لقسم العمليات الجراحية**

يتم حساب التكلفة للأنشطة قسم العمليات الجراحية من خلال ضرب تكلفة وحدة الوقت التي تم أيجادها في الخطوة الرابعة والوقت المطلوب لإنجاز كل نشاط في الخطوة الخامسة وعلى هذا الأساس فإن التكلفة الكلية المخصصة تساوي:

$$\text{تكلفة الأنشطة} = \text{تكلفة وحدة الوقت} \times \text{الوقت المطلوب لإنجاز كل نشاط}$$
**يوضح جدول (5) التكلفة المخصصة لنشاط العمليات الجراحية**

الرقم	نوع العملية	أجمالي الوقت	تكلفة الوقت	تكلفة العملية (دينار)
1.	العمليات فوق الكبرى	8,901	347.15	3,089,982
2.	العمليات الكبرى	25,285	347.15	8,777,688
3.	العمليات الوسطى	41,723	347.15	14,484,139.5
	المجموع			26,351,814

المصدر: من اعداد الباحثان

تحدد تكلفة الطاقة غير المستغلة لقسم العمليات الجراحية من خلال المعادلة الآتية :

$$\text{تكلفة الطاقة غير المستغلة} = \text{تكلفة الطاقة الكلية المتوفرة} - \text{تكلفة الطاقة المستغلة}$$

1- تكلفة الطاقة الكلية المتوفرة = 5,107,960,612 من جدول رقم (1)

2- تكلفة الطاقة المستغلة = 26,351,814 من جدول رقم (5)

3- تكلفة الطاقة غير المستغلة = 5,081,608,798

**يوضح جدول (6) التكاليف المخططة لتقديم الخدمة الصحية الخاصة بالعمليات في مستشفى الحكيم العام.**

العمليات الجراحية	
النشاط	المبلغ
العمليات فوق الكبرى	3,089,982 (دينار)
العمليات الكبرى	8,777,688 (دينار)
العمليات الوسطى	14,484,139.5 (دينار)
مجموع تكاليف العمليات الجراحية	26,351,814 (دينار)

المصدر: من اعداد الباحثان

التكاليف المخططة بواسطة تقنية TDABB تساوي 26,351,814 بينما التكلفة التي وضعها النظام المحاسبي الحكومي تساوي 5,107,960,612 فإن ادخال معادلات الوقت ساهم في انخفاض التكلفة.

**المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات**

**أولاً: الاستنتاجات :** يحتوي هذا المبحث على الاستنتاجات المتعلقة بالجانب النظري والجانب التطبيقي لعينة البحث المختارة وهي كالاتي :

1. تعتمد الوحدات الخدمية الصحية في العراق على النظام المحاسبة الحكومي الذي يقوم بتوفير البيانات عن كمية المصروفات ضمن التخصيصات المحددة في الموازنة .
2. تفتقر الوحدات الخدمية الصحية التي تطبيق محاسبة التكاليف في جميع وحداتها .
3. من ضمن جوانب ضعف الموازنة التقليدية بأنها لا تحدد تكلفة الخدمة المقدمة.

4. تعد الموازنة على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت عن طريق تطبيق التكلفة على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت تقوم التقنية بتحديد الطاقة العملية ومن ثم تحديد موجبات الوقت عن طريق معادلات وربط موجبات الوقت بالتكلفة.
5. ان ضهور تقنية الموازنة على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت جاء نتيجة تطور تقنية التكاليف على اساس الأنشطة الى تكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت.
6. يتحقق تقويم الأداء التشغيلي افضل واكثر دقة وشفافية عند تطبيق الموازنة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت.
7. الحصول على معلومات دقيقة تخص التكلفة تحت ظل TDABC.
8. يتم تقويم الأداء في مستشفى الحكيم العام عن طريق الموازنة التقليدية المعدة من قبل الدولة عن طريق مقارنة التخصيصات مع المصروفات الفعلية.
9. من اهم الأمور المهمة التي تعمل بها الموازنة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت حساب تكلفة الطاقة الغير المستغلة وهذا يحد من ضياع الوقت .
10. تحدد الموازنة على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت لكل نشاط موجه وقت محدد عن طريق معادلات الوقت.
11. ان موجبات الوقت للوحدة الخدمية من الصعوبة تحديدها تحتاج المزيد من الدقة والخبراء المحاسبين في تخصص التكاليف وخبراء من نفس المجال الخدمي الصحي لا عطاء معيار وقي مناسب.
12. ان تقويم الأداء التشغيلي تحت ظل TDABB يتم عن طريق مقارنة الأوقات المخطط لها مع الفعلية وايضا مقارنة تكلفة الصحية المقدمة.

#### ثانياً: التوصيات

من خلال الاستنتاجات توصل الباحثان الى التوصيات وهي كالآتي :

1. تطوير نظام المحاسبي الحكومي وذلك عن طريق ادخال تقنيات محاسبة التكاليف المتطورة ومنها تقنية التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتحديد تكاليف الخدمة المقدمة.
2. تحفيز الوحدة الخدمية الصحية على تبني تقنية الموازنة على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت .
3. تجنب العمل بالموازنة التقليدية المعمول بها والعمل على الموازنة الموجهة بالوقت للمعرفة أوجه القصور ولتحديد الطاقة الغير المستغلة والعاطلة.
4. تصميم نظام عمل واحد بين جميع الأقسام وزيادة التعاون فيما بينهم لتحديد الأنشطة الخاصة بالوحدة الخدمية الصحية .
5. نشر ثقافة التغيير والتطور مع التقنيات الحديثة للسيطرة على التكاليف والرقابة الفعالة على الموارد البشرية وغيرها .
6. متابعة صرف المستلزمات الطبية والأدوية وكافة المستلزمات السلعية والخدمية ومعرفة اذا تم صرفها ام لا.
7. نوصي العمل على اجراء ورشات تدريبية للكادر الحاسبات وزج خبراء مختصين بمحاسبة التكاليف .
8. احكام الرقابة وتقويم الاداء على جميع عناصر التكاليف.
9. نوصي باستخدام التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت لتوفير المعلومات بدلا من النظام التقليدي.
10. تشجيع الباحثين بتخصص التكلفة بتطبيق البحوث في القطاع الخدمي الصحي .

#### المصادر

#### المصادر العربية

1. كاظم، مثال كريم (2020)، "تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABB) في المؤسسات التعليمية/ دراسة تطبيقية في رئاسة جامعة بابل" ، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة.



2. سلام النصراوي، و صلاح الكوازي . (2023). دور تقنية الموازنة على أساس النشاط الموجّه بالوقت في تخفيض التكاليف: دراسة تطبيقية ،بحث منشور في مجلة الريادة والاعمال ،المجلد 4 ،عدد 2.
3. عبد الرحمن ، سبت (2022) ، " أثر نظام محاسبة المسؤولية في التقويم والرقابة على أداء الوحدات الحكومية -دراسة ميدانية على جامعة امملك عبد العزيز بجدة" ،بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية ،المجلد 6، العدد 11 .
4. العامري، الركابي (2007)، " أهمية النسب المالية في تقويم الاداء (دراسة ميدانية في شركة المشاريع النفطية)" ،بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد العدد 63 .
5. الدبس، محمد هيثم (2014)، "نظام التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC)) كأساس لاتخاذ القرارات الادارية الرشيدة"، رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
6. عبد الواحد ،نصرالدين علي (2022)،"موازنة البرامج والأداء ودورها في الرقابة وتقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية" ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين .

#### المصادر الأجنبية

1. ADIGÜZEL, HÜMEYRA , (2008) , "TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED BUDGETING: AN IMPLEMENTATION ON A MANUFACTURING COMPANY" , MARMARA ÜNİVERSİTESİ , SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İŞLETME (İNG.)JANA BİLİM DALI , MUHASEBEFİNANSMAN (İNG.) BİLİM DALI.
2. Blocher, Edward J. & Stout, David E. & Juras, Paul E.& Smith, Steven D., (2019), "COST MANAGEMENT: A STRATEGIC EMPHASIS", Eight Edition, McGraw-Hill Education.
3. Chen, F. H., Hsu, T. S., & Tzeng, G. H. (2011). A balanced scorecard approach to establish a performance evaluation and relationship model for hot spring hotels based on a hybrid MCDM model combining DEMATEL and ANP. International Journal of Hospitality Management, 30(4), 908-932.
4. Elias, S. W. I., & Al-Ghabban, T. S. M. (2022). The role of the Activity Budget Time Driven to apply Throughput Accounting (An Applied Research In Wasit Textile And Knitting Factory). Vegueta. Anuario de la Facultad de Geografía e Historia, 22(4), 1474-1485.
5. Kadhim, H. K. The Role of Time Driven Activity Based Costing in Rationalizing the Preparation of Planning Budgets.
6. Kaplan Robert S., Steven R. Anderson; "Time-Driven Activity Based Costing", Harvard Business School Press, Boston, (2007)
7. Özyürek, H. (2015). Time-driven activity-based budget in strategic decisions; implementation in a manufacturing company. Corporate Ownership & Control, 64.