

استخدام تقنية التكلفة
في تحقيق الأسبقيات التنافسية
بالتطبيق TDABC
على احدى مستشفى صحة المرأة
التخصصية الأهلية
في مدينة الموصل
مصطفى ساهر رؤوف
المدرس المساعد
رئاسة الجامعة التقنية الشمالية
الجامعة التقنية الشمالية
الباحثة منى محمود عبد الحمداي
المعهد التقني /الموصل
الجامعة التقنية الشمالية

المستخلص:

ان استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت يعمل على تحقيق أهداف المنظمات والمتمثلة في تحسين الجودة , وخفض التكاليف , وتحقيق الارباح , والسعي لرفع كفاءة الأداء في المنظمات والعاملين والاستغلال الأمثل لمواردها وخاصة تلك الموارد النادرة والتي بحاجة لها المنظمات والشركات، لذلك فان الوقت يعد مورد مهم ونادرة لا يمكن ادخاره مطلقاً أو تعويضه، وقد تناول هذا البحث العلمي موضوع تحقيق الاسبقيات التنافسية (المرونة، الوقت، الجودة، التكلفة، الابداع) في ظل استخدام نظام TDABC ومدى سعي اسلوب ادارة التكلفة الموجه بالوقت لتحقيق الاسبقيات التنافسية المهمة وقياس تأثيرها على القطاع الخدمي (مستشفى صحة المرأة التخصصية الاهلية)، لتحديد تكلفة الخدمة الصحية والسعي على تخفيضها وفي ظل جودة مقبولة وتحسين المستمر في قطاع الخدمات الصحية (الاهلية) والتعرف على الانشطة التي لاتضيف قيمة للمنظمة واستبعادها ومعالجتها ومواجهة منافسيها، من هنا فأن مشكلة البحث هو بيان امكانية استخدام اسلوب التكاليف الموجه بالوقت TDABC في القطاع الخدمي وبيان مدى تحقيق الاسبقيات التنافسية في مستشفى صحة المرأة التخصصية الاهلية , حيث تكتمل اهمية البحث من خلال انه يشمل على اسهام علمي دقيق في بناء اطار نظري لمدخل من المداخل الحديثة لادارة الانشطة الموجهه بالوقت التكلفة، اما على الصعيد التطبيقي فقد قام الباحثان بحساب تكلفة الخدمة الصحية في مستشفى صحة المرأة التخصصية الاهلية وحساب تكلفة الخدمات والانشطة في الاقسام على اساس TDABC لسنة ٢٠٢١ , وتوصلت البحث الى مجموعة من الاستنتاجات واهمها يجب اعطاء الوقت اهمية كبيرة كونه مورد التكاليف والسعي لتطبيق اسلوب الموجه بالوقت لتحقيق الاسبقيات التنافسية , واوصت البحث بضرورة تطبيق اسلوب ادارة الوقت لتحقيق افضل النتائج وتخفيض التكاليف وتحديد الطاقات الغير مستغلة والانشطة التي لاتضيف ولا تقدم خدمة ومعالجة المشاكل .

الكلمات المفتاحية : تقنية التكلفة الموجهة بالوقت TDABC , الاسبقيات التنافسية,

Abstract:

The use of the Time Driven Activity Based Costing management method works to achieve the goals of organizations represented in improving quality, reducing costs, achieving profits, and striving to raise the efficiency of performance in organizations and employees and the optimal utilization of their resources, especially those rare resources that organizations and companies need, so time is an important and rare resource. It can never be saved or compensated.

This scientific research dealt with the issue of achieving competitive priorities (flexibility, time, quality, cost, creativity) under the use of the TDABC system and the extent to which the time-oriented cost management method seeks to achieve important competitive priorities and measure its impact on the service sector (private hospitals), to determine the cost of the health service and seek to reduce it ,and under acceptable quality and continuous improvement in the health services sector (private), and to identify activities that do not add value to the organization and to exclude and treat them and face their competitors.

So the problem of the study is to indicate the possibility of using the Time Driven Activity Based Costing TDABC in the service sector and an indication of the extent to which competitive precedence is achieved in private hospitals, where the importance of research is complemented by the fact that it includes: An accurate scientific contribution in building a theoretical framework for one of the modern approaches to managing Time Driven Activity Based Costing, while on the applied level, the researchers calculated the cost of health service in private hospitals and calculated the cost of services and activities in departments on the basis of TDABC for the year 2021.

The study reached a set of conclusions, the most important of which Time must be given great importance as it is a cost resource and seek to apply the Time Driven Activity Based Costing to achieve competitive precedenc.

Keywords: time-oriented costing (TDABC) technology,
competitive precedence,

المقدمة

ان التطورات الاخيرة والتقنيات الاكثر دقة اعطت للمحاسبة الادارية اساليب اضافية ودقيقة في تحديد التكلفة واختزلت الوقت في حسابها, وان الوقت الحاضر يشهد تحولاً جذرياً في بيئة الاعمال فقد اصبحت تتسم بالتقدم السريع ولقد كان الاثر الاكبر على المنظمات وادؤها , حيث يعد القطاع الصحي من القطاعات الاقتصادية والاجتماعية ذات الاهمية البالغة وتتمثل هذه الاهمية بالخدمات الصحية المقدمة للمجتمع بشكل عام والتي تلعب دوراً هاماً في حياة الافراد, وفي ظل اكتشاف العديد من التقنيات الحديثة المتقدمة ذات التأثير الكبير في حجم ونوع الانتاج السلعي والخدمي حيث ادى ذلك بالشركات للبحث عن ادوات وتقنيات اكثر حداثةً لملائمة متطلبات المجتمع وذات استجابة سريعة للمتغيرات الطارئة لعملياتها ولمواجهة البيئة التنافسية الموجودة حالياً لغرض تقديم المنتجات والخدمات بكفاءة عالية وتكاليف أقل, فقد تم تطبيق تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت لتحديد كلفة الخدمة المقدمة بعد استبعاد الطاقة غير المستغلة (استبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنشأة) والتي تم تحديدها باتباع هذه التقنية وذلك لغرض تحسين ادارة الكلفة واعادة توزيع التكاليف بعدالة وتحديد التكلفة بكل دقة على جميع الأنشطة المحددة بالوقت , ويعد الوقت ميزة تنافسية للمنظمات التي تستطيع من خلاله مواجهة تلك التحديات وان الحل الوحيد والحقيقي هو الالتزام بالوقت من نواحي عديدة مثل تنظيمية والتخطيط له والرقابة وتنفيذه وتحقيق اهدافه باقل جهد بشري وبادنى تكلفة وباقصر وقت ممكن وبكفاءة عالية .

يتم تقسيم البحث الى المحاور الاتية:

- المبحث الأول/ منهجية البحث .
- المبحث الثاني/ الجانب النظري .
- المبحث الثالث/ الجانب العملي.
- المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول

منهجية البحث

منهجية البحث : تتضمن منهجية البحث التساؤلات التي يحاول الباحثان إيجاد حلول لها في ظل فرضيات بحثية معززة بأهداف يسعى البحث لتحقيقها، فضلاً عن الفائدة المحققة منه.

أولاً : مشكلة البحث

يواجه القطاع الخدمي بشكل عام ومستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية بشكل خاص الكثير من التحديات في ظل الظروف الاقتصادية التي تعيشها البيئة العراقية ومن ابرز هذه التحديات هي ارتفاع التكاليف والهدر في الوقت والتنافس الشديد وعدم الدقة في احتساب التكاليف ونتيجة للتطورات السريعة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات اصبح من الضرورة التطور في استخدام الاساليب التقليدية و تطبيق تقنيات تؤدي الى خلق منتج منخفض التكلفة ومقبولاً من قبل الزبائن بجودة عالية مع توفير تلك الخدمات والمنتجات في الوقت المناسب لتحقيق الاسبقيات التنافسية من خلال الاعتماد على التقنيات الادارية المعاصرة والتي من ابرزها تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت TDABC وتحقيق التكامل فيما بينهما والذي سوف ينعكس على رفع كفاءة الاداء، وعلى ه يمكن طرح مشكلة البحث عبر طرح التساؤلات الآتية :

١- ماهي أساليب إدارة التكلفة المتبعة التي تؤدي الى رفع كفاءة الأداء في مستشفى

صحة المرأة التخصصية الأهلية محل البحث ؟

٢- هل ان التكامل ما بين أساليب إدارة التكلفة ومنها أسلوب ال TDABC وإدارة

الوقت سيؤدي الى تقليل التكاليف في مستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية

محل البحث ؟

٣- هل تتكامل أساليب إدارة التكلفة مع إدارة الوقت لتحقيق الاسبقيات التنافسية

في مستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية محل البحث ؟

٤- ما هو انعكاس تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت على الاسبقيات التنافسية في مستشفى صحة المرأة التخصصية الاهلية محل البحث ؟

ثانيا : أهمية البحث

تتطلب أهمية البحث في ظل ماتشده البيئة الاقتصادية من تغيرات وتطورات مستمرة وسريعة والتي أدت الى الحاجة الى تقنيات محاسبية ادارية معاصرة مثل تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TDABC إذ تعد من الاساليب سهلة التحديث والتي تتسم بقدرتها على الاستجابة لهذه التغيرات والتطورات السريعة لذا تأتي أهمية البحث من ابراز أهمية استخدام تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TDABC في قياس تكلفة المنتج وما سيوفره من معلومات ملائمة ممكن ان تساهم في تحقيق الاسبقيات التنافسية والتي بدورها سوف تنعكس على تحسين ورفع كفاءة الاداء.

ثالثا : أهداف البحث

تهدف البحث في المقام الأول إلى استخدام نظام الـ TDABC في مستشفى صحة المرأة التخصصية الاهلية في الموصل (عينة البحث) لتحقيق الاسبقيات التنافسية وقدرتها على توفير معلومات ملائمة ومنتجات ذات كلف ممكنة وجودة عالية مقبولة من قبل الزبائن وفي الوقت المناسب

بالاضافة الى الأهداف الفرعية الآتية :

- 1 - بيان المرتكزات المعرفية على أساليب إدارة التكلفة وإدارة الوقت المعتمدة من قبل المنظمة من خلال تطبيق تقنية TDABC وذلك بالاعتماد على موجهات الوقت والتركيز على الطاقة غير المستغلة لبيان انعكاسها على التقليل من التكاليف
- 2 - دعوة المستشفيات عينة البحث لضبط وتكييف نفسها مع متغيرات بيئة الاعمال الحديثة من خلال تطبيق تقنية TDABC والتي تضمن توفير معلومات كلفوية ملائمة لتحقيق الاسبقيات التنافسية
- 3 - تحديد مدى امكانية تحليل الربحية بالنسبة للزبون عند استخدام تقنية TDABC كاحدى تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة.

رابعاً : فرضية البحث

من أهداف وأهمية البحث تنطلق الفرضيات الآتية :

١. ان تطبيق تقنية الـ TDABC يساعد على بيان المرتكزات المعرفية على أساليب إدارة التكلفة وإدارة الوقت المعتمدة والتركيز على الطاقة غير المستغلة لبيان انعكاسها على التقليل من التكاليف

٢. تؤدي تقنية الـ TDABC وهي احدى تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة الى ورفع كفاءة الأداء والتي بدورها تؤدي الى تحقيق الاسبقيات التنافسية في المستشفيات عينة البحث .

خامساً : منهج البحث

لتحقيق هدف وفرضيات البحث سوف يتم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك من خلال الكتب والدوريات والرسائل الجامعية العربية والأجنبية وكذلك استخدام مواقع الانترنت العلمية ذات العلاقة بموضوع البحث والتي توفر قاعدة نظرية يتم الاعتماد على ها في الجانب التطبيقي، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم اختيار من مستشفى صحة المرأة التخصصية الاهلية في محافظة نينوى كعينة للبحث وتطبيق فرضيات البحث على ها.

سادساً : حدود البحث

1. الحدود المكانية: تم اختيار مستشفى صحة المرأة التخصصية الاهلية في محافظة نينوى كعينة للبحث وتطبيق البحث على ها
2. الحدود الزمانية: تم اعتماد التقارير السنوية في مستشفى صحة المرأة التخصصية الاهلية عينة البحث لسنة ٢٠٢١.

المبحث الثاني

مدخل الى ماهية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت TDABC

اولاً: مفهوم تقنية TDABC

لحل جزء من المشاكل الشائعة والمقترنة بتقنية التكاليف على اساس الانشطة (ABC) قام كل من (Kaplan & Anderson) عام ٢٠٠٤، بإدخال تقنية حديثة تسمى التكاليف

على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) ووضعت في كتاب يحمل نفس الاسم عام ٢٠٠٧ والهدف من اقتراح تقنية (TDABC) لحل الكثير من الصعوبات المرافقة لتقنية (ABC) وباستخدام تقنية (TDABC) يمكن للمنظمة الاقتصادية تحقيق انخفاض في التكاليف والتحسين من كفاءة التصنيع والذي يؤدي الى تحسين تصميم المنتج لتخفيض تكلفته والعمل على ارتفاع حجم المبيعات للوحدة الاقتصادية (Hall & Peakm, ٢٠١١, ١٤), ويشير (Monroy.et.al) ان العنصر الاساس في تقنية (TDABC) هي الطاقة العملية حيث يتم تجنب الطاقة غير المستغلة في تقنية (ABC) التي تؤدي الى ارتفاع تكاليف المنتجات وبعد تحديد وبعد تحديد الطاقة العملية لمجموعة من الموارد يتم تحديد الوقت اللازم للأنشطة التي تقوم بها هذه المجموعة واحتساب تكلفة الوقت اللازم للأنشطة. (عبد الله فالح, ٢٠١٧, ٥٩٧), وإن نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) هو نظام يتيح لمنشآت الأعمال قياس التكاليف التي تترتب على إنتاج منتج معين، وتقديمها للزبون في الوقت المناسب، وهو نظام يسمح بقياس تكلفة المنتجات كلا على حدة بما يسمح لمنشآت الأعمال بحث إمكانية إدخال زملاء جدد. (الدف, ٩٧, ٢٠٢٠)

ثانياً: أهمية تقنية TDABC

تتركز أهمية تطبيق مدخل التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في النقاط الآتية : (عبدالله، فالح، ٢٠١٧، ٥٩٧)

١. تستخدم كتقنية تحليل من قبل المديرين حيث توفر دعماً قوياً للشركات الاقتصادية وتعمل على التحسين من مستوى ادارة التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية.
٢. التعرف على الطاقة غير المستغلة وبالتالي تجنب تكاليفها وتعد الطاقة العملية هي العنصر الاساس لهذه التقنية.
٣. تعالج أوجه القصور في تقنية (ABC) حيث يتم الاعتماد على تقنية (TDABC) على الوقت وتكلفة كل وحدة من الأنشطة. (Wynn.et.al,2013:79)
٤. تمكن المديرين من التخطيط في وقت مبكر واتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية المدروسة بناءً على التكلفة. (Wynn.et.al,2014:410)

استخدام تقنية التكلفة في تحقيق الأسبقيات التنافسية بالتطبيق TDABC على إحدى مستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية في مدينة الموصل

٥. المساعدة في توفير المعلومات الكافية الملائمة التي تعد الأساس في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المستقبلية. (غبيبي، ٢٠١٩، ٢٤)
٦. يعطي هذا المدخل تمثيلاً أكثر ملائمة عن الطاقة عن طريق التعبير عنها بوحدات من الزمن

(Szychta, 2010: 53, Gervais, et. al., 2010: 14)

ثالثاً: خطوات تطبيق تقنية (TD-ABC): (الكواز، ٢٠١٦، ٤٤) &
(Reddy, et. al, 2012: 1063)

١. تحديد مجتمعات الموارد المختلفة ذات العلاقة بالإنتاج.
٢. تحديد إجمالي التكلفة لكل مجمع موارد نشاط.
٣. تحديد الطاقة العملية لكل الموارد.
٤. تحديد معدل تكلفة النشاط وهو ناتج عن تقسيم التكاليف الإجمالية للموارد عن الطاقة العملية.
٥. تحديد الوقت اللازم لكل نشاط.
٦. حساب التكاليف الإجمالية للنشاط من خلال ضرب تكلفة الوحدة الواحدة بالوقت اللازم لكل نشاط.

المبحث الثاني

الاسبقيات التنافسية واثراً تكاملها مع تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه
بالوقت TDABC

أولاً: مفهوم الأسبقيات التنافسية **Concept competitive priorities**

تُعَدُّ الأسبقيات التنافسية إحدى المكونات الرئيسة في بناء الاستراتيجية التنافسية، وأن ما تتمتع به المنظمة من ميزة تنافسية يميزها عن غيرها من المنظمات الأخرى في قطاع الصناعة، والذي تعمل فيه لذلك على المنظمة أن تقوم بتطويرها من أجل ديمومة عملها، ولا يمكن أن ينظر إلى الأسبقيات التنافسية على أنها شيء مادي أو غير مادي يمتلكه المنظمة أو تحصل على هـ بل هو مزيج من كل ذلك بشكل كامل، إذ تسعى

المنظمات بشكل فعال على أن تبقى في السوق، وهذا لا يتحقق بشكل الذي يمكن ان نراه سهلا او يسيرا، لأنها تتعرض إلى منافسة شديدة وقوية ، ومن أجل أن تتلافى ذلك وتحقق أهدافها يجب أن تمتلك ميزة تنافسية لمواجهة الآخرين وكذلك إمكانية البقاء والاستمرار (العبيدي، ٢٠٠٩: ١٥)، وأن نجاح المنظمة يعتمد على تحديد البعد الملائم والذي تتنافس على أساسه وفي قدرتها على تحديد حاجات سوقها المستهدف ورغباتها ، وإمكانية إشباع هذه الحاجات والرغبات بشكل أفضل من منافسيها، حيث تعمل المنظمة على ترجمة تلك الحاجات والرغبات حسب شروط الزبون ورغباته وتكون متبوعاً بتنفيذها وفق القدرات الجوهرية الصحيحة للمنظمة إلى دلالات معينة تشكل الأبعاد التي سوف تتنافس على أساسها المنظمة، (محبوبة، ١٩٧، ٢٠٠٧) ، وأن مفهوم الأسبقيات التنافسية اخذ أهمية كبيرة في الأدبيات المعاصرة للإدارة بشكل عام ، ولما شهدته بيئة الأعمال من تغيرات جوهرية نتيجة الثورة في تكنولوجيا المعلومات والمعرفة ، وقد أصبح التحدي الحقيقي منذ منتصف التسعينيات من القرن العشرين الماضي هو في الكيفية التي يمكن من خلالها تحويل المزايا التنافسية إلى ميزة تفوق بعضها وعلى الرغم من عدم تسجيل فروق كبيرة بين آراء الكتاب والمفكرين والباحثين وأفكارهم عند طرحهم لمفهوم التفوق التنافسي. (الموسوي، ٢٠١٤، ٤٤)

ويرى الباحثان ان الاسبقيات التنافسية هي مزيج متكامل مادي او معنوي يمتلكه المنشأة والذي يعتبر عنصر فعال وقوي في سوق الاعمال لتحقيق الاهداف الاستراتيجية الاستثنائية في ظل مواجهة و منافسة الآخرين

ثانيا : الاسبقيات التنافسية.

عصفت العديد من التغيرات الحديثة في بيئة الاعمال التنافسية ومن أهمها السيطرة المعلوماتية على اداء الشركات، فالشركة التي تستطيع تبني اسبقية تنافسية معينة يكون لها حصة سوقية تزيد قدرتها على الإستمرار والتقدم، وفي ظل بيئة التطورات السريعة واشتداد المنافسة بين الشركات

استخدام تقنية التكلفة في تحقيق الأسبقيات التنافسية بالتطبيق TDABC على احدى مستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية في مدينة الموصل

أصبح لزاماً على ادارة الشركات ان تنتهج مناهج ادارية حديثة متعلقة بإعادة الهندسة وسلسلة القيمة وادارة الانشطة وكلفها، وبطاقة الاداء المتوازن والحرص على التحسين المستمر وتطبيق نظرية القيود وادارة الجودة الشاملة التي جميعها تصب في تعزيز الموقع التنافسي للشركة ويمكنها من تحقيق الاسبقية التنافسية التي تساعد بشكل فعال في كسب رضا العملاء وزيادة ربحية الشركة. (قنديل, ٣٢, ٢٠١٥)

تكمن اهمية الاسبقيات التنافسية في ضمان سير عمليات الانتاج واستمرار الربح بافضل الظروف، اضافة الى مساهمتها في تحقيق افضل النتائج في الحصول على أعلى مستوى في التقييم مما يمكنها من الوصول الى الكفاءة الإنتاجية ونجاح اعمالها. فالاسبقيات التنافسية تعمل للوصول الى احدث و أفضل الإستراتيجيات والخطط المطبقة على الأداء وعمليات الانتاج المستمدة في توظيف الابداع والابتكار لدى العاملين وتشجيعه وتنميته (Ahmed & Schroeder , 2013)

كما وتكمن اهمية الاسبقيات التنافسية في تحسين هدف الشركات وتحويلها من أهداف قصيرة المدى الى أهداف طويلة الأمد مليئة بالاستراتيجيات والخطط اذ تعتمد على الابتكار والابداع في كل فكرة انتاجية حديثة، بالإضافة إلا ان الابقية التنافسية تضيف للمنظمات طابعاً جديداً للعمليات الانتاجية يتسم بالمرونة وسرعة التسليم وانخفاض الكلفة، مما يساهم في كسب ثقة أكبر عدد ممكن من الزبائن والاحتفاظ بهم، والتي تجعل الشركة على تاهب دائم لكل ماهو جديد من الاستراتيجيات إدارية و إنتاجية وغيرها من الاستراتيجيات الهادفة الى تطوير أداء الشركات لتحقيق رضا العملاء ومتطلباتهم. (Russell & Millar , 2014)

فيما عرفت أهمية الاسبقيات التنافسية على انها تعتمد على استراتيجيات متطورة واسعة النطاق تضمن الاستمرارية المتميزة في السوق مع الاحتفاظ بالمراكز السوقية الاولى وجذب العملاء , حيث ان الاسبقية التنافسية تعتمد على التطوير نظام الانتاج

والتسويق وإتباع تقنيات حديثة وبحث احتياجات السوق. إذ الأسبقيات التنافسية البوابة التي يمكن من خلالها ان تستمر الشركة بتطبيق إستراتيجيات جودة المنتج ورضا العملاء وعمليات التسويق والتي تعزز من اسم الشركة بالتالي جعلها من المنظمات المنافسة والسابقة. (قنديل, ٢٠١٥, ٣٣) وتعرف الأسبقيات التنافسية بأنها النتائج التي يتوقع ان تنجزها العمليات في المدى القصير والمدى البعيد ، وتبني على اساس كمي ممكن قياسه وهي تعد استراتيجيات العمليات وفقا لحاجات الزبائن لزيادة القيمة وتحقيق الميزة التنافسية للشركة بامتلاك واحدة او اكثر منها وهي: الجودة ، التكلفة ، الوقت (التسليم)، المرونة ، خدمة العملاء ، البيئة. (التمي، ٢٠٠٩، ١٠٧)

ثالثاً : ابعاد الأسبقيات التنافسية Competitive Priorities

إن العمل في ظل البيئة ديناميكية تتغير فيها أساليب الإنتاج بسرعة عالية، وتعدد وتنوع حاجات الزبائن فيها ، دفع الكثير من الشركات العالمية إلى أن تتبنى أكثر من أسبقية تنافسية في نفس الوقت، حيث أصبح من غير الممكن أن تستمر الشركة بأسبقية تنافسية واحدة فقط وفي ظل وجود الشركات التعليمية، فبعد أن كانت الشركات تعتمد على تخفيض الكلف كبعد أساسي للمنافسة انتهجت شركات العالمية أخرى طرق جديدة لتمييز نفسها بزيادة حصتها السوقية، وتمكنت من تقديم منتجات ذات جودة أعلى وشركات أخرى اعتمدت على الوقت من خلال التسليم في الوقت المحدد. (البرديني، ١٢، ٢٠١٤)

وأن هناك خمسة أبعاد أساسية تؤدي دوراً حيوياً في نجاح إستراتيجية العمليات أو فشلها وهي (الكلفة، الجودة، التسليم، المرونة، والإبداع)، وسيعتمد الباحثان على هذه الأبعاد في دراسته الحالية ومدى مساهمة الصيانة المنتجة الشاملة (TPM) في دعم وتعزيز هذه الأسبقيات التنافسية المهمة لنجاح أية شركة في المنافسة وفيما يأتي وصف لكل أسبقية وكمايلي:

١- الكلفة : حيث يعد معيار الكلفة من المحددات الحاسمة لبقاء وديمومة الشركات بشكل عام، ومن الواجب على الشركات التي تنافس على أساس السعر إن توجه جميع إمكانياتها نحو تخفيض تكاليف الإنتاج، وأن الشركات

التي تتنافس بشكل مباشر على السع، فإن هدف العملية الأهم ستكون تخفض تكاليف تصنيع المنتجات وهذا يؤدي إلى تخفيض سعر المنتجات بشكل اساسي. (السمان , وهاب, ٢٠١٢, ٢٧) وتقوم على تبسيط عملية تقدير التكاليف عن طريق ضرورة ازالة اجراء المقابلات مع الموظفين او المسؤولين في الوحدة الاقتصادية لتعيين تكاليف موارد الانشطة وتخصيصها لاغراض التكلفة, (Hajiha.,2011:57)

٢- الجودة : أحد الأبعاد الرئيسة لمعظم العمليات، والشيء الذي يجب أن تهتم به الشركة بشكل كامل، وظيفة العمليات مكلف بتصنيع المنتجات بجودة للزبون، وهذه المسؤولية يمكن أن تنفذ بشكل أفضل بوساطة إدارة ورقابة الجودة الصحيحة في جميع مراحل العملية (الشعباني, ٢٠١٢, ١٠)، تعد من اهم مراحل تنفيذ تقنية (TD-ABC) تحديد مجموعة الموارد المختلفة التي يتم استعمالها، وتقدير تكلفة مجموعة الموارد التي تؤدي الى النشاط او الأنشطة، تقدير وتحديد الطاقة العملية لمجموعة الموارد كساعات العمل المتاحة وليس الطاقة النظرية. (Everaert.,2008:181)

٣- التسليم : قابلية الشركة على التجهيز باعتمادية وسرعة تسليم تسمح له طلب سعر إضافي على منتجاته مستشار الإدارة البارز (George stalk) حيث أن سرعة التسليم يمثل عاملاً مهماً في تحديد نجاح الشركة, (الشعباني, ٢٠١٢, ١٠)، وإضافة الى ذلك هناك نسخة محدثة من معادلات الوقت التي تعبر عن الوقت المطلوب في انجاز الانشطة كوظيفة لبعض الموجهات الخاصة بالوقت. (بيجان، ٢٠١٩، ١٣)

٤- المرونة : تشير إلى قابلية الشركة على عرض مجموعة واسعة من المنتجات المتنوعة إلى زبائنهم وإلى إمكانية الشركة لتحويل عملياتها بسرعة من خطوط تصنيع المنتجات القديمة إلى تصنيع المنتجات الجديدة وحديثة وأن المرونة تشير إلى الاستجابة للتغيرات وأفضل شركة هو القادرة على الاستجابة للتغيرات ميزته التنافسية أكثر من الشركات الأخرى التي ليس لها القدرة

على الاستجابة للتغيرات والتغيرات ربما ترتبط بالزيادة أو التقليل في الحجم المطلوب أو التغيير في مزيج المنتج، (Everaert.,2008:182)

٥- الإبداع: يعد الإبداع العنصر الرئيس في تحسين الظروف الاقتصادية والاجتماعية لكافة المجتمعات ، والعامل الأهم لضمان النجاح طويل الأجل لمختلف أنواع الشركات، وأن التغيرات البيئية ولاسيما في هيكل المنافسة وتعدد احتياجات الزبائن وتنوعها، وقصر دورة حياة المنتجات وسرعة ظهور التقانات قاد إلى زيادة الاهتمام بالإبداع وعزز الإدراك بأنه القوة الدافعة اللازمة لنجاح الشركة، بوضع تكلفة لحساب ربحية المنتج او الخدمة مع التركيز على تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لحساب تكاليف المنتجات النهائية. (lourenco,2013:20)

٦- الابتكار: يقصد بها قدرة الشركة على التوصل إلى ما هو جديد (عملية جديدة أو منتج جديد) يضيف قيمة أكبر وأسرع من المنافسين في السوق، وهذا التعريف يعني أن تكون الشركة الابتكارية هي الأولى بالمقارنة مع المنافين في التوصل إلى الفكرة الجديدة أو المفهوم الجديد، أو الأولى في التوصل إلى المنتج الجديد، أو الأولى في الوصول إلى السوق، وبصورة أخرى استمرار الشركة في تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق مطلباً أساسياً لنجاح تلك الشركات في الوقت الحاضر ولسببين هما: (الشعباني، ١٤، ٢٠١٠)

- السبب الأول: زيادة شدة المنافسة.

- السبب الثاني: سرعة التقلبات في أذواق الزبائن

ولتحقيق ذلك يجب أن تركز هذه الشركات على البحث والتطوير في بداية نشاطاتها لان العامل المهم لنجاحها في مواجهة خصومها هي قدراتها على الابتكار وتقديم منتجات جديدة.

رابعاً : خطوات الاسبقيات التنافسية: من خطوات بناء الميزة التنافسية : (التمي،

٢٠٠٩، ١٠٧)

١. تحليل البيئة

٢. تحديد رسالة الشركة

٣. صياغة استراتيجية تنافسية

وتتضمن بناء الميزة التنافسية باعتماد واحد او اكثر من الاسبقيات التنافسية.

خامساً: متغيرات الاسبقيات التنافسية:

وقد أشار كل من (Anchor & Khattab Al, Awwad, 2013:30) إلى عدة متغيرات متعلقة بالاسبقية التنافسية كان أولها الجودة والتي تشمل التقليل من حدوث الأخطاء والعيوب في الإنتاج وتحسين أداء ونوعية المنتجات، وتعزيز الثقة مع العملاء . وثانياً التكلفة والقدرة على تنظيم وإدارة تكلفة الانتاج وكل ما يتعلق في النفقات العامة والجرد والقيمة الإضافية. ثالثاً الالتزام بوقت التسليم والسرعة في توصيل الخدمات أو المنتجات للعملاء والمستهلكين ووقت الوصول إلى السوق قبل الشركات الاخرى . وتعد المرونة رابع متغيرات الأسبقية التنافسية حيث تشمل قدرة توزيع الخدمات والسلع في السوق ومواجهة المشكلات والتعامل معها من خلال وضع خطط واستراتيجيات توزيع بديلة. خامساً التركيز على خدمة العملاء وتلبية احتياجاتهم والتي تشمل دعم المنتجات والخدمات وخدمة ما بعد البيع. (قنديل، ٢٠١٥، ٣٥)

سادساً: اثر تكامل أسلوب TDABC والاسبقيات التنافسية في تخفيض التكاليف

١. أهمية تخفيض التكاليف: تتضح اهمية تخفيض التكاليف من خلال الآتي :

(Nalwade & Parakh, 2014:14)

- أ. ان تخفيض التكاليف يساهم في تحسين القدرات التنافسية للوحدات الاقتصادية وضمان بقائها لاطول فترة في السوق.
- ب. ان تخفيض تكاليف الشركة يساعد على توفير اسعار معقولة للزبائن وضمان عدم المساس بكفاءة الاعمال المنتجة.
- ت. ان تخفيض التكاليف يساهم في التوفير في الاموال المستثمرة في البحث والتطوير , إذ يعد الاستثمار في البحث والتطوير لبناء التكنولوجيا في الانتاج من اهم وسائل تخفيض التكاليف.

٢. انعكاس تكامل الاسبقيات التنافسية وتقنية (TD-ABC) على تخفيض التكاليف:

في ظل التطورات الحديثة والعولمة في بيئة الاعمال الحديثة في الوقت الحالي اصبح من الضروري للوحدات الاقتصادية ان يكون لها عمليات انتاج وتصنيع متطورة، من اجل التوصل الى نجاح يتسم بالديمومة والاستمرارية وان اتخاذ القرارات العقلانية لا تعتمد على جمع واستخدام البيانات فقط بل على الاعتماد في صنع القرارات على التقنيات المعاصرة للمحاسبة الادارية والتي تساهم في ذلك، ومن أجل إكتساب ميزة تنافسية مستمرة وتشير الدراسات الى ان الوحدة الاقتصادية قد تمتلك اسبقية تنافسيو واحدة او اكثر، وذلك يعتمد على الاستراتيجية التي تتبناها وان ترتيب تسلسل الاسبقيات لا يكون ثابتا بل هو في حركة وتغير مستمر وذلك بسبب تغير الظروف الداخلية والخارجية كردود افعال القائمين الجدد، ولقوة مركز الوحدة التنافسي تأثير في ذلك إن كفاءة فريق الاستراتيجية ودوره في صياغة وتنفيذ الاستراتيجية التنافسية والتي تعد ايضا من عوامل الاسبقيات. وكذلك فان المنشأة التي لديها نقاط قوة متعددة وموارد جوهرية نادرة ومتجددة ستبقى محافظة على مزاياها التنافسية وموقعها في السوق وتعزيز ذلك بتطوير وتنمية مواردها بشكل اسرع وافضل من منافسيها، وذلك لتلبية احتياجات ومتطلبات الزبون وزيادة وتحسين رغباتهم. (التمي، ٢٠٠٩، ١١٢)

المبحث الثالث

الجانب العملي

افتتحت مستشفى صحة المرأة التخصصية الاهلية في بداية عام ٢٠٢٠ ، وتتسم بالحدثة من ناحية الاجهزة والتقنيات الحديثة التي تقدمها للمرأة ، حيث فتحت صالات الولادة وصالة العمليات النسائية وردهات النسائية، وحدات المختبر والاشعة والاستشارات النسائية ووحدات الخاصة بلقاحات الخاصة بالمرأة ، وتم افتتاح ايضا قسم الاطفال والذي يحتوي على ردهات واستشارات الاطفال، والذي يقدم خدماته للاطفال دون عمر ٢٠ شهر، وتتضمن ايضا المستشفى مركز لامراض العقم ، ومركز جراحة الاطفال وهو المركز الاول في محافظة نينوى ويقدم خدماته للأطفال حديثي الولادة ، وتتضمن ايضا صالة العمليات الخاصة بالمركز وتتم العمليات على ايدي افضل الاطباء بإجراء العمليات داخل المستشفى التخصصي ، ويتم ذلك داخل قسمي طب

استخدام تقنية التكلفة في تحقيق الأسبقيات التنافسية بالتطبيق TDABC على إحدى مستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية في مدينة الموصل

وجراحة الاطفال وقسم النسائية والتوليد، اما في ما يخص القسم الفني فيقدم خدمات مختبرية لجميع المرضى الراقدين في المستشفى وغير الراقدين، والاشعة والصيدلية وهناك وحدات الاستشارات الاطفال والنسائية وصحة المرأة ايضاً، وقسم المعاون الاداري فهو مسؤول عن مجموعة من الوحدات وهي الهندسة والحسابات والادارة والتعلّم الطبي المستمر.. الخ، من الخدمات الطبية.

اولاً: قسم النسائية والتوليد ٢٠٢١.

يتضمن قسم النسائية والتوليد من ١٤ طبيب ، ٦٠ ممرض ، ١٨ محل مختبر ، ٢٠ فني ، وان عدد ايام الدوام الرسمي يكون ٣١٢ يوماً وعدد ساعات العمل هي ٦ ساعات عمل بعد ان تم استبعاد ساعة للاستراحة .ويمكن حساب الطاقة العملية من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{الطاقة العملية} = \text{عدد الكادر الطبي} * \text{عدد ايام الدوام الرسمي} * \text{عدد الساعات الدوام} * ٦٠ \text{ دقيقة} .$$

يتم احتساب معدل التحميل من خلال المعادلة الآتية، وذلك من خلال معدل التحميل للتكاليف الأخرى يتم تقسيم إجمالي التكاليف على عدد الأطباء باعتبار رواتب الأطباء ومخصصاتهم هي تكاليف ثابتة وهي عامل أساسي ومتحكم كبير في نشاط الخدمات الصحية ، مع الأخذ بنظر الاعتبار الى ارتفاع الرواتب مقارنة ببقية الكوادر في المستشفى .

$$\text{معدل التحميل} = \text{اجمالي التكاليف} / \text{اجمالي الطاقة العملية}$$

في الجدول (١) يتم احتساب معدل التحميل لقسم النسائية من خلال معادلة الخاصة بالطاقة العملية اعلاه، ويتم حساب معدل التحميل من خلال تقسيم إجمالي التكاليف على الطاقة العملية وكمايلي:

الجدول (١) معدل التحميل دينار/دقيقة (النسائية والتوليد)

معدل التحميل (1)/(2)	اجمالي التكاليف (2)	الطاقة العملية/دقيقة (1)	دقيقة 60	عدد ساعات الدوام الرسمي	ايام الدوام الرسمي	عدد الكوادر	الكادر
443	795,868,444	1,797,120	60	6	312	16	الاطباء
110	744,088,691	6,739,200	60	6	312	60	المرضىين
141	284,705,507	2,021,760	60	6	312	18	المحللين
128	287,405,425	2,246,400	60	6	312	20	الفنيين
149	1,902,165,470	12,804,480					التكاليف الاخرى
	4,014,233,537	التكاليف الاجمالية					

الجدول: من اعداد الباحثان بالاستناد الى البيانات الخاصة في شعبة الحسابات في المستشفى

ثانيا: قسم التخدير والعمليات .

في الجدول (٢) يتضمن حساب الطاقة العملية في صالة العمليات ومعدلات التحميل واجمالي التكاليف.

الجدول (٢) معدل التحميل لقسم التخدير والعمليات /دقيقة

معدل التحميل (١)/(٢)	اجمالي التكاليف (٢)	الطاقة العملية/دقيقة (١)	دقيقة ٦٠	عدد ساعات الدوام الرسمي	ايام الدوام الرسمي	عدد الكادر	الكادر
651	730677579	1123200	60	6	312	10	اطباء التخدير
229	257341899	1123200					التكاليف الاخرى

الجدول: من اعداد الباحثان بالاستناد على بيانات شعبة الحسابات في المستشفى

ثالثا : القسم الفني خلال العام ٢٠٢٠ .

استخدام تقنية التكلفة في تحقيق الأسبقيات التنافسية بالتطبيق TDABC على احدى
مستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية في مدينة الموصل

الجدول (٣) معدل التحميل دينار /دقيقة في القسم الفني

معدل التحميل (١)/(٢)	اجمالي التكاليف (٢)	الطاقة العملية/دقي قة (١)	٦٠ دقيقة	عدد ساعات الدوام الرسمي	ايام الدوام الرسمي	عدد الكادر	الكادر
335	979,603,400	2,920,320	60	6	312	26	الاطباء
170	228,561,861	1,347,840	60	6	312	12	المرمضين
186	542,520,200	2,920,320	60	6	312	26	المحللين
227	255,432,900	1,123,200	60	6	312	10	الفنيين
306	824,564,250	2,690,500					التكاليف الاخري

الجدول: من اعداد الباحثان بالاستناد على بيانات شعبة الحسابات في مستشفى صحة
المرأة

رابعاً: الممرضى الراقدين والمراجعين

- المراجعين: ان عدد المراجعين خلال سنة ٢٠٢٠ لقسم النسائية والتوليد (٧٥٠٥) مراجع .

- الراقدين : وايضا هناك نوعان من الراقدين في المستشفى الاول : ممن تم اجراء لهم العمليات وقد عرفت اعدادهم من خلال العمليات التي تم اجراؤها لهم , اما النوع الثاني ممن لم تجرى لهم العمليات ويتم اخذ بياناتهم واعدادهم من خلال طرح النوع الاول من مجموع الوافدين, وقد بلغ عددهم حوالي (٣١٤٥) مريض.

ويوجد اربعة انواع من العمليات وهي (العمليات فوق الكبرى, والكبرى, الوسطى, الصغرى) وتم التواصل الى العديد من العمليات لكل نوع ,واوقات اجرائها ,حيث يمر المريض الذي سيتم اجراء العملية له باربع أنشطة ولكل نشاط وقت معين على حساب نوعية العملية التي ستنفذ ويكون كمايلي :

١-وقت التحضير في بداية دخول المستشفى قبل صالة العمليات من تعقيم وادوات.

٢- وقت الفحص يقصد به الدقائق التي يتم فحص المريض بها وتأكد من فحوصاته.

٣- وقت اجراء العملية وعدد الدقائق التي استغرقها المريض في كل عملية

٤- وقت الاخير هو وقت متابعة الايض من وقت انتهاء العملية الى وقت الافاقة والخروج من المستشفى.

في الجدول (٤) يتم حساب اجمالي الوقت في العمليات فوق الكبرى في قسم النسائية والتوليد (قبل التخفيض)

الجدول (٤) // دقيقة

نوع العملية	وقت التحضير	وقت الفحص	وقت التنفيذ	وقت المتابعة	اجمالي الوقت
القيصرية	20	5	60	15	100
عمليات الاستئصال	10	5	30	10	55
عمليات فايبروم	12	5	50	10	77
الوقت الاجمالي الكلي					232

الجدول: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات شعبة الحسابات في مستشفى

صحة المرأة

بعد اعداد الجدول (٣) وبيان اوقات كل عملية وبعد ذلك بيان مجموع اوقات كل العمليات يتوجب على نا حساب متوسط الوقت المطلوب لهذه العمليات ومن خلال حساب المعادلة التالية : (متوسط الوقت المطلوب لكل عملية = إجمالي الوقت / عدد العمليات)

$$\text{متوسط الوقت} = 232 \text{ دقيقة} / 3 \text{ عملية} = 77.33 \text{ دقيقة} / \text{عملية}$$

يتم حساب الان العمليات الجراحية الكبرى في قسم النسائية والتوليد قبل عمليات التخفيض

الجدول (٥) // دقيقة

نوع العملية	وقت التحضير	وقت الفحص	وقت التنفيذ	وقت المتابعة	اجمالي الوقت
القيصريات (المعقدة)	15	5	35	15	70
العقد في المبيض	15	5	35	10	65
جرح في عنق الرحم	10	7	40	7	64
					199

استخدام تقنية التكلفة في تحقيق الأسبقيات التنافسية بالتطبيق TDABC على احدى
مستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية في مدينة الموصل

الجدول: من اعداد الباحثان استنادا الى الزيارات الميدانية الى المستشفى.
يتوجب حساب متوسط الوقت بالاستناد الى المعادلة المحاسبية في حساب
متوسط الوقت.

$$\text{متوسط الوقت} = 199 \text{ دقيقة} / 3 \text{ عمليات باردة} = 66 \text{ دقيقة للعملية}$$

يتم حساب الآن العمليات الجراحية الكبرى التي اقيمت في قسم النسائية والتوليد قبل
عمليات التخفيض

الجدول (٦)/دقيقة

نوع العملية	وقت التحضير	وقت الفحص	وقت التنفيذ	وقت المتابعة	اجمالي الوقت
القيصرات للمرة الاولى	15	5	45	15	80
العقد في المبيض السليمة	7	4	35	10	56
حراجات خفيفة في عنق الرحم	5	4	20	10	39
					175

الجدول: من اعداد الباحثان بالاعتماد على الزيارات الميدانية الى المستشفى.

$$\text{متوسط الوقت} = 175 \text{ دقيقة} / 3 = 58 \text{ دقيقة /عملية}$$

يتم حساب العمليات الجراحية الصغرى في قسم النسائية والتوليد قبل عمليات التخفيض
/دقيقة

الجدول (٦)

نوع العملية	وقت التحضير	وقت الفحص	وقت التنفيذ	وقت المتابعة	اجمالي الوقت
استئصال الفالول بتخدير موضعي	3 دقيقة	5 دقيقة	8 دقيقة	3 دقيقة	19 دقيقة
رفع الغدة بارثولين	4 دقيقة	3 دقيقة	10 دقيقة	3 دقيقة	20 دقيقة
فتح الخراج البسيط	4 دقيقة	3 دقيقة	8 دقيقة	3 دقيقة	18 دقيقة
					57 دقيقة

الجدول: من اعداد الباحثان بالاعتماد على الزيارات الميدانية الى المستشفى.

$$\text{متوسط الوقت} = 57 \text{ دقيقة} / 3 \text{ عملية} = 19 \text{ دقيقة / عملية}$$

توضيح بخصوص الجدول اعلاه: متوسط الوقت تم احتسابه من خلال اجمالي الوقت المطلوب مقسوماً على عدد العمليات الجراحية.

في ما يخص المرضى الراقدين والمراجعين , فيقصد بالراقدين هم المرضى الذين يرقدون في المستشفى للعلاج دون الحاجة الى اجراء عملية جراحية, حيث يقوم باستقبالهم القسم الفني في المستشفى قبل تحويلهم الى اقسام الرقود وتلقيهم العلاج المطلوب ومن مغادرتهم للمستشفى , اما فيما يخص المراجعين الذين يتم استقبالهم في القسم الفني ولكن دون رقادهم, ومن خلال اطلاع الباحثان على اداء عمل المستشفى تبين ان الراقدين يكونون على ثلاث مجاميع : الاولى من المرضى الذين يجرى لهم فحص واشعة , والمجموعة الثانية فحص سونار , اما الثالثة هو الفحص والمختبر , وفيما يلي يتم حساب الاوقات المطلوبة ومن ثم استخراج متوسط الوقت المطلوب وفق المعادلة المذكورة سابقا .

الجدول (٧)

نوع العملية	وقت الفحص	وقت الاشعة	وقت السونار	وقت المختبر	اجمالي الوقت
المجموعة الاولى	5	4			9
المجموعة الثانية	4		4	2	10
المجموعة الثالثة	6	3	3	3	15
					34

الجدول: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المستشفى .

$$\text{متوسط الوقت} = 34 \text{ دقيقة} / 3 \text{ عملية} = 11.3 \text{ دقيقة / عملية}$$

خامسا: تكاليف قسم النسائية والتوليد ٢٠٢٠ قبل التخفيض

بعد حساب متوسط اوقات لكل نوع من انواع الخدمات (العمليات) وكذلك المراجعين والراقدين وحساب تكلفة الدقيقة لكل منها يتوجب على نا اعداد جدول لحساب تكاليف قسم النسائية والتوليد وفقا لاسلوب وفقا TDABC ووفقا للمعادلة الاتية :

$$\text{مجموع الدقائق} = \text{متوسط الوقت} * \text{كمية النشاط}$$

$$\text{مجموع التكاليف} = \text{مجموع الدقائق} * \text{معدل التحميل}$$

استخدام تقنية التكلفة في تحقيق الأسبقيات التنافسية بالتطبيق TDABC على احدى
مستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية في مدينة الموصل

الجدول (٨)

تحديد تكاليف قسم النسائية والتوليد لسنة ٢٠٢٠ (قبل التخفيض)

البيان	متوسط الوقت	كمية النشاط	مجموع الدقائق	معدل التحميل	التكاليف /دينار
العمليات فوق الكبرى	78	2,376	185,328	822	152,339,616
العمليات الكبرى	66	3,190	210,540	822	173,063,880
العمليات الصغرى	19	850	16,150	822	13,275,300
المجموع			412,018		
التكاليف الأخرى للنسائية)			412,018	129	53,150,322
اطباء التخدير والكادر			412,018	651	268,223,718
التكاليف الأخرى (المخدرين)			412,018	229	94,352,122
المراجعين	19	7,505	142,595	918	130,902,210
التكاليف الأخرى (الخدمية والفنية)			142,595	306	43,634,070
المرضى الراقدين	19	3,145	59,755	822	49,118,610
التكاليف الأخرى (لقسم النسائية)			59,755	149	8,903,495
مجموع التكاليف للقسم					986,963,343

الجدول من اعداد الباحثان بالاستناد على بيانات وسجلات المستشفى

حيث تم التوصل الى مجموعة تكاليف القسم والتي تتكون من مجموع تكاليف العمليات التي حصلت خلال السنة فعلى ا داخل القسم وبالإضافة الى تكلفة المراجعين والراقدين حيث ضربت متوسط الوقت لكل نوع من العمليات التي اجريت في عدد العمليات التي حدثت (كمية النشاط) وكذلك تم ضرب متوسط الوقت (للمراجعين والراقدين) في عدد الراقدين في المستشفى عينة البحث للتوصل الى مجموع الدقائق , والتي يم ضربها في معدل التحميل اي تكلفة الدقيقة لكل الكوادر الطبية والتمريضية والفنية والكوادر الأخرى , والتي كانت ضرورية لاتمام سير العمليات التي تحدث ممن لم

تجري لهم العمليات فضلا عن التكاليف المراجعة والتي تم ضربها ايضاً في مجموع تكلفة الدقيقة في القسم المعني .

من الممكن حساب نسبة الطاقة المستغلة وذلك من خلال التكاليف الفعلية التي حدثت في الجدول اعلاه وتقسيمها على التكاليف التي وردت في الجدول (١) وكمايلي :

$$\text{نسبة الطاقة المستغلة} = \frac{987963343}{4014233537} \text{ دقيقة} * 100 = 24.08\%$$

وان الفرق بين الجدول الاول والجدول الاخير ان لم يتم استغلال الطاقة العملية في القسم بشكل كامل وبصورة صحيحة .

الاستنتاجات:

١. ان تقديم الخدمات الصحية وفق تبني نظام التكاليف على اساس الانشطة الكوجهة بالوقت (TDABC) يساعد على تعزيز الاسبقيات التنافسية لمواجهة البيئة المحيطة في المؤسسات الصحية عينة البحث التي تتسم بالمنافسة.
٢. تدفع المشاكل التي تواجه المنشآت عند تطبيق أنظمة التكاليف المختلفة الى ظهور نظام تكاليفي آخر يمكن عن طريقه التغلب على مثل هذه المشاكل، حيث ظهر نظام (TDABC) نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت.
٣. يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) من الانظمة التي تطلب تقدير نوعين من المعلومات (معدل تكلفة وحدة الطاقة - تحديد الوقت اللازم لاداء النشاط) والتي لا توجد صعوبة في الحصول على اي منهما وذلك دون تكبد عناء طول الوقت المستغرق اثناء المقابلات الشخصية والدراسات المسحية.
٤. يعد نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) مدخل لتخصيص وادارة التكاليف غير المباشرة يتكون التكلفة على شكل طاقات مقاسة ومعبر عنها بشكل وحدات زمنية تستهلكها اغراض التكلفة النهائية المباشرة في أنشطة متعددة المحركات يقتصر دورها على توضيح كيفية وكمية الطاقات المستغلة ويتم هذا

استخدام تقنية التكلفة في تحقيق الأسبقيات التنافسية بالتطبيق TDABC على احدى مستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية في مدينة الموصل

التخصيص المباشر بالاعتماد على نوعين من المقاييس معدل تكلفة طاقة الموارد ومعدل استهلاك غرض التكلفة.

٥. يعتمد تطبيق نظام (TDABC) على مجموعة من خطوات منهجية متمثلة في تحديد مجتمعات الموارد وتقدير طاقاتها العملية والتكاليف الكلية لهذه المجمعات من ثم بناء معادلة الوقت للتحديد الطاقة المستهلكة في إنتاج وتقديم التكاليف المختلفة وذلك لاحتساب التكلفة الكلية عن طريق ضرب الطاقة المستهلكة في معدل تكلفة طاقة الموارد.

التوصيات

١. ضرورة تركيز المؤسسات الصحية عينة البحث على الانظمة التكاليفية الحديثة والتي من ضمنها نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت والتي من شأنها تحسين جودة العمل وتقديم الخدمات الى المستفيدين منها بأقل التكاليف بما يتوافق مع الاسبقيات التنافسية.

٢. ضرورة تكوين تصور كامل لابعاد الاسبقيات التنافسية للمؤسسات الصحية لدعم وتحسين العلاقة فيما بينها وبين زبائنها الحاليين والمرتقبين.

٣. ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في المنشآت الخدمية الأخرى لتمييزه في توفير معلومات أكثر دقة عن مستوى الكفاءة في كل نشاط من الأنشطة المختلفة وداخل كل نشاط على مستوى الأنشطة الفرعية المكونة له (تكلفة الوحدة وزمن تنفيذها).

٤. لابد من توافر الكوادر البشرية المؤهلة والمدربة بحيث يكونوا قادرين على تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) بشكل فعال.

٥. العمل على سد الفجوة المعرفية بين ما يتضمنه البحث العلمي والأكاديمي لأساليب تخفيض التكلفة وبين ما هو مطبق في الواقع العملي عن طريق قيام منظمات الأعمال بالعمل على تطوير وتنمية القدرات العلمية والعملية لمحاسبي التكاليف بإحاقهم ببرامج ودورات تدريبية للوقوف على التطورات في أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف .

المصادر:

أولاً: المصادر العربية:

أ. المجلات والدوريات:

١- الشعباني، صالح ابراهيم يونس، ٢٠١٠، دور معلومات نظام ادارة التكلفة المتكامل (icms) في دعم الاسبقيات التنافسية داخل الشركات واعادة رسم خارطة الاداء والربحية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين .

٢- السمان، ثائر احمد سعدون، وهاب، رياض جميل، ٢٠١٢، متطلبات اقامة الصيانة المنتجة الشاملة ودورها في تحقيق الاسبقيات التنافسية، بحث تطبيقية في معمل اسمنت حمام العلى ل في الموصل كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد ١٠٦، مجلد ٣٤، لسنة ٢٠١٢.

٣- بيجان، رجاء صادق، ٢٠١٩، تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) ودوره في تعزيز الربحية بحث تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، العراق.

٤- عبدالله، حنان صبحت، فالح، حيدر موسى، ٢٠١٧، تكامل بطاقة العلامات المتوازنة وتقنية (TDABC) لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (٢٤)، العدد (١٠٥)، العراق.

ب. الرسائل والاطاريح:

١- البرديني، خلود وليد عيد، ٢٠١٤، نظام تخطيط الموارد (ERP) نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) في تقيق الاسبقيات، بحث تطبيقية في شركات صناعة الادوية .

٢- التمي، خالد غازي، ٢٠٠٩، الاثر التتابعي للتوجه الاستراتيجي لتنمية الوعي التكاليفي و اساليب ادارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية (بحث استطلاعية في بعض المنشآت الصناعية في مدينة الموصل مع بحث حالة)، اطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.

٣- الدنف، محمد عمر محمد، ٢٠٢٠، زيادة درجة ملائمة انظمة التكاليف من خلال التكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت واسلوب التكلفة المستهدفة لغرض

استخدام تقنية التكلفة في تحقيق الأسبقيات التنافسية بالتطبيق TDABC على احدى
مستشفى صحة المرأة التخصصية الأهلية في مدينة الموصل

التوجه الاستراتيجي في المنشآت الاعمال ,اطروحة دكتوراه ,كلية التجارة ,جامعة
الطنطا .

٤-العبيدي ,رنا ماهر سعيد ,٢٠٠٩, دور ابعاد تطوير المنتج في تعزيز المزايا التنافسية
,بحث استطلاعية لآراء الدراء في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية
في محافظة نينوى ,كلية الادارة والاقتصاد ,جامعة الموصل.

٥-غبيي , أمين سالم علاوي,٢٠١٩, التكامل بين مدخلي التكاليف على اساس النشاط
الموجه بالوقت ونظرية القيود وانعكاسة على ادارة التكلفة (بحث تطبيقية في معمل
الالبسة الرجالية في النجف الاشرف),رسالة الماجستير ,كلية التقنية الادارية ,جامعة
الفرات الاوسط التقنية .

٦-الكواز، صلاح مهدي جواد، ٢٠١٦، دور التكامل بين تقنيتي التكلفة على اساس
الوظائف الموجهة بالوقت ونشر وظيفة الجودة في تحقيق القيمة المضافة للزبون بحث
تطبيقية، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.

٧-الموسوي, هادي حمد هادي,٢٠١٣,اثر الهندسة المتزامنة في تعزيز الاسبقيات
التنافسية,بحث استطلاعية لآراء عينة من مديري معمل الالبسة الرجالية في النجف
الاشرف , كلية الادارة والاقتصاد ,جامعة كربلاء.

٨-قنديل، يون عزت محمد، ٢٠١٥، أثر مبادئ ادارة الجودة الشاملة في تحقيق الاسبقيات
التنافسية بحث الأثر الوسيط للولاء التنظيمي بحث ميدانية في المستشفيات الاردنية
الخاصة الحاصلة على شهادة الاعتمادية الدولية في مدينة عمان، رسالة ماجستير،
كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط.

٩-محبوبة , بان عبدالرسول محمد, ٢٠٠٧, متطلبات نظام الايصاء الواسع لتحقيق الميزة
التنافسية ,بحث حالة في مصنع نسيج الديوانية,رسالة ماجستير في تقنيات العمليات,
الكلية التقنية الادارية,الجامعة التقنية الوسطى.

المصادر الأجنبية:

- 1- Everaert, Patricia and Bruggeman, Werner and Sarens, Gerrit and Anderson, Steven and Levant, Yves, (2008), Cost modeling in Logistics Using Time Driven ABC. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol. 38 No. 3, pp. 172-191
- 2- Hajiha, Zohreh; Alishah, Samad Safari, "Implementation of Time-Driven Activity- Based Costing System and Customer Profitability Analysis in the Hospitality Industry :Evidence From IRAN", Journal of Economic and Finance Review, Vol. (1), No. (8), pp. (57- 67), 2011.
- 3- Hall, O. P., & McPeak, C., (2011), "Are SMEs ready for ABC?", Journal of Accounting and Finance, Vol(11). No(4). Pp(11-23).
- 4- Lourenço, André Gonçalves, (2013)," Analyzing Cost and Profitability using Processbased ABC", Thesis the Master.
- 5- Nalwde , Barbole A N Y . Parakh ,S D . (2013) ,"Impact of cost Control and Cost Reduction Techniques on Manufacturing Sector " journal Indian Streams Research , Vol (3). NO(5) . pp(1-15).
- 6- Reddy ,H, S . Olivier , M, S ,(2012) ," Using time-driven activity-based costing to manage digital forensic readiness in large organizations " journal Inf syst Front , NO(14) pp.(1061- 1077).
- 7- Russell, S., & Millar, H. (2014). Competitive priorities of manufacturing firms in the Caribbean, Journal of Business and Management, 16 (10), 72- 82.
- 8- szychta, A., (2010),"Time Driven Activity Based Costing in service industries",social sciences/ socialiaiai mokslai Nr. 67, p.54
- 9- Wynn, Moe T. A, L,W,. W , N . (2014) , "A Framework for Cost-Aware Process Management: Cost Reporting and Cost Prediction" , journal of universal Computer Science , Vol (200. NO(3). pp(406-4300).
- 10- Wynn, Mor T . Low, W. Z, N . W . (2013) ," A Framework for Cost-Aware Process Management: Generation of Accurate and Timely Management Accounting Cost Reports" , Proceedings of the Ninth Asia-Pacific Conference on Conceptual Modelling (APCCM 2013), Adelaide, Australia , Vol (143) . pp(79- 88)