

استخدام مدخليّ التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وتحليل القيمة لتعزيز قيمة خدمات الرعاية الصحية

حسام محمد الظاهر محمد عرفات

الدكتور

حسين محمد سليمان

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة

جامعة قناة السويس

الأستاذ الدكتور

صفاء محمد عبد الدايم

أستاذ محاسبة التكاليف

كلية التجارة

جامعة قناة السويس

الملخص:

استهدف البحث بيان أثر تكامل مدخليّ التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (Time-driven activity-based costing (TDABC) وتحليل القيمة (Value Analysis (VA) على تخفيض تكاليف تقديم الخدمات بمنشآت الرعاية الصحية دون التأثير على جودتها المدركة من جانب المنتفعين (المرضى)، وفي سبيل ذلك تم التطرق لطبيعة الخدمات المقدمة بمنشآت الرعاية الصحية من منظور محاسبي، وكذلك سمات جودة الخدمات الصحية المفترض أن تؤدي بها. ولتوضيح كيفية تطوير نظام محاسبة التكاليف المطبق بمنشآت الرعاية الصحية أجرى الباحث تحليلاً فكرياً لمدخليّ TDABC و VA انتهاءً بتوضيح كيفية إحداث تكامل بينهما يُسهم في الارتقاء بدقة القياس التكاليفي لخدمات الرعاية الصحية، وانعكاس ذلك على تعزيز قيمة وظائف هذه الخدمات من منظور المنتفعين وفي ضوء معايير الأداء التي يجب أن تُؤدي بها. وتوصل الباحث إلى أن استخدام مدخليّ TDABC و VA في إطار تكامليّ من شأنه تعزيز قيمة خدمات الرعاية الصحية؛ حيث موارد المنشأة يتم استغلالها بالقدر المحقق للجودة المدركة من قبل المنتفعين بهذه الخدمات.

ويوصي الباحث بأهمية النظر بشكلٍ دوري ودائم إلى ركائز جودة أداء الخدمة الصحية جنباً إلى جنب مع التكاليف المتكبدة في تحقيقها وذلك في ضوء استخدام مدخلَيّ TDABC وVA؛ لضمان استدامة أعمالها على نحوٍ كفؤ وفعال.

الكلمات المفتاحية: التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت - تحليل القيمة - وظائف خدمات الرعاية الصحية - مؤشر قيمة الوظائف - جودة خدمات الرعاية الصحية.

Abstract:

Objective of the research is to demonstrate the effect of integrating Time-driven Activity-based Costing (TDABC) and Value Analysis (VA) approaches on reducing the costs of providing services in health care facilities without affecting their perceived quality by beneficiaries (patients). For this purpose, the nature of the services provided in healthcare facilities was addressed from an accounting perspective, as well as the quality characteristics of the healthcare services that are supposed to be provided. In order to clarify how to develop the cost accounting system applied in healthcare facilities, the researcher conducted an intellectual analysis of the two approaches; TDABC and VA, ending with clarifying how the integration between them contributes improving the accuracy of cost measurement of healthcare services, and its reflection on enhancing the value of the functions of these services from the perspective of the beneficiaries and in the light of the performance standards that must be performed. **The researcher concluded** that using the

TDABC and VA approaches in an integrative framework would enhance the value of healthcare services functions; where the resources of the facility are exploited to the extent of achieving the quality perceived by the beneficiaries of these services. **The researcher recommends** the importance of looking periodically and permanently at the pillars of the quality of healthcare services performance along with the costs incurred in achieving it, in light of using the TDABC and VA approaches; to ensure the sustainability of its business in an efficient and effective manner.

Keywords: Time-driven Activity-based Costing, Value Analysis, Healthcare Services Functions, Function Value Index.

١ - الإطار العام للبحث:

١/١ المقدمة:

في ظل الاهتمام المتنامي من قبل المنشآت الدولية الشريكة في دعم القطاع الصحي في مصر - كالوكالة الفرنسية للتنمية ووكالة اليابان للتعاون الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومنظمة الصحة العالمية وغيرها (Moic, Annual Report, 2020, p.26) - وحثها على ضرورة استخدام مصادر التمويل المخصصة للرعاية الصحية بفاعلية فيما يرتبط مباشرة بصحة ورفاهية الأفراد؛ تحولت النظرة من مجرد تخطيط الدعم المالي الحكومي لهذا القطاع للصرف في حدود ارتباطات مالية موضوعة مسبقاً، إلى البحث عن أسس موضوعية تخدم القياس الدقيق لتكاليف الموارد المستنفذة في تقديم هذه الخدمات مع إعلاء هدف رضا المنفعين عن جودة الخدمات الصحية المقدمة كهدفٍ أسمى.

٢/١ مشكلة البحث:

تناولت عدة دراسات، مثل: دراستي (Michael Porter & Thomas Lee, 2013, pp.11-12); (Angels Niñerola et al., 2021, p.7) تأثير استخدام

مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) على الارتقاء بدقة القياس التكاليفي لخدمات الرعاية الصحية؛ استجابةً لضغوط أصحاب المصالح(*)، ولا سيما المنظمات الدولية السابق ذكرها. ولكن مع ظهور مشكلة أخرى تمثلت في تركيز هذا المدخل على خفض تكلفة خدمات الرعاية الصحية دون مراعاة لحساسية قيمة هذه الخدمات، تحديداً، تجاه تكلفتها (Robert Kaplan et al., 2017, P.26,30) - فهي تكلفة ترتبط بحياة الأفراد وليست خاصة بسلعة صناعية؛ حداً هذا بالباحث بضرورة استخدام منهجية توازن بين قيمة وظائف الخدمات الصحية المقدمة وتكلفتها من منظور المنتفعين، وتمثل ذلك في مدخل تحليل القيمة Value Analysis (VA) تماشياً مع التوجه المتعلق بالقيمة الموجهة للعميل Customer-Based Value لاعتماده على ما يعرف بمؤشر القيمة لوظائف الخدمة. وعليه، تركزت مشكلة البحث في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هو أثر استخدام مدخل TDABC على زيادة دقة القياس التكاليفي لخدمات الرعاية الصحية؟
- هل يسهم تكامل مدخلي TDABC و VA في تدنية تكاليف وظائف الخدمات الصحية دون المساس بجودتها من منظور المنتفعين؟

٣/١ هدف البحث:

هدفت هذه الدراسة بصفة رئيسية إلى دراسة وتحليل العلاقة بين مدخلي TDABC و VA والاستفادة من تأثير الروابط التكاملية بينهما في تدنية تكاليف أداء

* قسمت "خطة إشراك أصحاب المصالح والإفصاح عن المعلومات" الصادرة عن وزارة المالية في فبراير ٢٠٢١، ص ١٢-٤٠، أصحاب المصالح بمشروع التأمين الصحي الشامل في مصر إلى إحدى عشرة فئة، من بينهم المنظمات الدولية "شركاء التنمية"، مع احتمال ازدياد أصحاب المصالح بالتقدم في تنفيذ المشروع، وبموازنة تقديرية ٥٠٠٠٠٠ دولار أمريكي.

الخدمات الصحية بالمنشآت الصحية الحكومية دون التأثير على جودتها المدركة من منظور المنتفعين وفي ضوء معايير الأداء المعتمدة. ويتحقق الهدف الرئيسي بتحقيق الأهداف الفرعية التالية؛

١. إبراز دور مدخل TDABC في الارتقاء بدقة القياس التكاليفي.
٢. توضيح كيف يساهم التكامل بين مدخلَيّ TDABC و VA في تدنية تكاليف وظائف الخدمات الصحية المقدمة دون التأثير على جودتها من منظور المنتفعين.

٤/١ أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من الإسهامات العلمية والعملية التي يقدمها، فعلى المستوى العلمي، يساهم هذا البحث في معالجة شاملة لموضوع إدارة تكاليف خدمات الرعاية الصحية وفي ضوء الجودة المفترض أن تؤدي بها إعلاء قيمة هذه الخدمات بدلاً عن تناول كل منها بصورة جزئية، وذلك استناداً إلى حصيلة الأبحاث والدراسات العلمية التي أجريت في هذا الشأن. وعلى المستوى التطبيقي قد يساعد هذا البحث في وضع الاستراتيجيات الملائمة التي يمكن من خلالها التغلب على المشاكل التي تعترض تطوير القطاع الصحي الحكومي مع محدودية الإنفاق؛ وذلك لتقديم خدمة مرضية لمجتمع المنتفعين.

٥/١ نوع ومنهج البحث:

من حيث نوع البحث فيعتبر البحث من البحوث الوصفية التي تهدف إلى وصف المشكلة موضوع البحث ومسح وتجميع المعلومات المرتبطة بها ثم العمل على تحليل عواملها الأساسية وتحديد أبعادها واستخلاص النتائج والوقوف على إمكانية تعميمها. أما فيما يتعلق بمنهج البحث فقد اعتمد الباحث بشكل أساسي على المنهج الاستقرائي الاستنباطي المختلط لحل المشكلة البحثية لهذه الدراسة وذلك من خلال إتباع الخطوات الرئيسية المحددة وفقاً لذلك المنهج.

٦/١ خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه، فقد تم تقسيم خطة البحث كما يلي:

- ١- الإطار العام للبحث
- ٢- الإطار النظري للبحث
- ٣- نتائج وتوصيات البحث
- ٤- مراجع البحث

٢ - الإطار النظري للبحث:

١/٢ الإطار الفكري لمدخليّ التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وتحليل القيمة:

يمكن لمدخل TDABC أن يمد مدخل VA بمعلومات تكاليفية عن مسببات التكاليف وفصل المضيف للقيمة منها عن غير المضيف للقيمة. كذلك، فإن مدخل VA قد يدعم مدخل TDABC بتفاصيل عن العمليات والأنشطة المكونة لها وتوضيح التداخل بينها، لتسهيل تتبع تكاليف الخدمة وتخصيصها على أغراض التكلفة؛ وعليه، تتضح ملامح إمكانية إحداث تكامل بين كلا المدخلين.

١/١/٢ التحليل الفكري لمدخل TDABC

ركزت دراسات (Antonios Morfonios, 2016, p.335)؛ (شوقي فودة وآخرون، ٢٠١٧، ص ١٩٤) في تناولها لماهية مدخل TDABC، على أنه مدخل مطوّر لمعالجة معوقات تطبيق مدخل ABC عند تخصيص الموارد على أغراض التكلفة. فيما ذهبت دراسة (المعز لدين الله أبوشعشع، ٢٠١٩، ص ٩٤) لتأكيد قدرته على إدارة التكاليف غير المباشرة، وذلك بتخصيصها على أغراض التكلفة بصورة مباشرة. وأوضحت دراسات (ميعاد جرد، ٢٠١٦، ص ص ٦١-٦٢)؛ (أماني حسن ٢٠١٩، ص ١٦٧) دور الطاقة كمسبب وحيد لتفسير العلاقة السببية بين استهلاك الموارد وأغراض التكلفة التي تؤديها.

ويرى الباحث أن مدخل TDABC هو إحدى مداخل إدارة التكلفة من منظور استراتيجي، يمكن المنشأة من تحديد طاقات الموارد المستغلة وتخصيصها على أغراض التكلفة باستخدام تكلفة الوحدة الزمنية من كل مجمع موارد مشارك في العملية الإنتاجية وكمية الزمن الفعلي المستغرق من الوقت المتاح لمجمعات الموارد لتأدية كل

الأنشطة اللازمة لتقديم الخدمة؛ ومن ثم فهو يعتمد على الربط المباشر بين المورد المستنفذ وأغراض التكلفة المستفيدة من هذه الموارد، موضحاً العلاقة السببية بينهما.

ويؤكد الباحث، على ضرورة التفرقة بين مفهومي "التجانس" بمدخلَي ABC و TDABC، فبينما يشير الأول إلى تجميع الأنشطة المتجانسة التي يحرك تكلفتها الإضافية طبيعة استهلاك هذه الأنشطة من مورد محدد (كتجميع أنشطة الآلات المتجانسة وتحديد محرك تكلفتها الإضافية بساعات التشغيل)، فإن الثاني يُعنى بتجميع الموارد المتجانسة في ضوء تأديتها لأنشطة منوط بها خدمة أغراض تكلفة متشابهة الخصائص متغايرة في الطلب على هذه المجموعة المحددة من الموارد. كتجميع الموارد الخاصة بعيادة خارجية بمنشأة للرعاية الصحية في مجموعتين متجانستين من الموارد فقط؛ إحداهما خاص بالطاقة البشرية بالعيادة والآخر بالطاقة الآلية به، وتخصيص تكلفتها الإضافية على الخدمة الصحية المقدمة به (أغراض التكلفة متشابهة الخصائص)، مع احتواء اختلاف الطلب من جانب الخدمة الصحية المقدمة (أغراض التكلفة) على مجموعتي الموارد "بمعادلة وقت" تأدية كل نشاط مشارك في أداء هذه الخدمة، ومن ثم تجنب التعقيد المصاحب لفك تشابك الأنشطة وتجميع المتشابه منها في مجتمعات تكاليف لكلٍ منها مسبب (محرك) لتحميل تكاليفها على أغراض التكلفة، وهذا هو مناط التبسيط المقصود بين كلا المدخلين.

٢/١/٢ العناصر الرئيسية لمدخل TDABC

تتمثل العناصر الرئيسية لمدخل TDABC في، أولاً: تقدير الطاقة العملية للموارد المخصصة الملزمة وتكلفتها، وثانياً: تقدير أوقات الوحدة لأداء كل نشاط من أنشطة المعاملات (Robert Kaplan & Steven Anderson, 2003, pp.11-12)، وذلك كما يلي؛

أ - تقدير معدل تكلفة الوحدة الزمنية لكل مجمع موارد Unit cost

هو المعدل المستخدم في تحميل التكاليف غير المباشرة مباشرةً على أغراض التكلفة، ويتم حسابه وفقاً للتمثيل الجبري التالي:

استخدام مدخلَي التكلفة على أساس الأنشطة الموجبة بالوقت وتحليل القيمة لتعزيز قيمة خدمات ...
حسام محمد الظاهر محمد عرفات

تكلفة الوحدة (الزمنية)	تكلفة الطاقة المتاحة (التكلفة غير المباشرة لمجمع الوارد)
من طاقة مجمع الموارد المتاحة =	الطاقة العملية للموارد المتاحة (الوقت المتاح للعمل المنتج من مجمع الموارد)

ب- تقدير الزمن اللازم لتنفيذ مسببات أنشطة مجتمعات الموارد

ويتم ذلك عن طريق تحديد المهام التي استنفذها كل غرض تكلفة داخل النشاط (مسببات الوقت) باستخدام المعادلات الزمنية. وبالتالي. ذلك على اعتبار أن المتغير التابع هو فترة الزمن التي يحتاجها تنفيذ النشاط باستخدام طاقة مجمع الموارد، والمتغير أو المتغيرات المستقلة هي المؤثرات (المسببات) الزمنية لطول فترة أداء النشاط (فهيم محمد، ٢٠١٥، ص ٢٢٩). ومع توسع أنشطة العمليات وتعقدتها وكثرة مسبباتها، تتوسع معادلة الوقت توسعاً طردياً خطياً، لاستيعاب كل هذه التفاصيل، وذلك كما يلي:

$$\text{وقت العملية} = \text{مجموع وقت الأنشطة الفرعية داخل العملية (المهام الفرعية للنشاط)}$$

$$\beta_n X_n + \dots + \beta_3 X_3 + \beta_2 X_2 + \beta_1 X_1 + \beta_0 =$$

حيث تشير β_0 إلى الوقت الأساسي لتنفيذ النشاط، بينما تعبر الـ β_1 عن الوقت الإضافي الأولي لكمية المسبب الأول X_1 ، وتأخذ n قيمة عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز العملية/النشاط، ويتناسب عددها طردياً مع المهام الفرعية المميزة والمؤثرة في طول وقت إتمام النشاط (مسببات وقت النشاط)، (Robert Kaplan & Steven Anderson, 2007, P.28-29).

٢/٢ التأسيس النظري لمدخل VA:

يعمل مدخل VA - كأحد أدوات إدارة التكلفة بشكل استراتيجي (عصام إسماعيل وهالة عامر، ٢٠١٨، ص ٩٣)، وفق دراسة علمية يضطلع بها فريق متعدد

التخصصات بالمنشأة بهدف تقييم أداء الخدمة، وإيجاد البدائل المبتكرة لتقديمها بتكلفة مخفضة وجودة عالية ترتقي لتطلعات العميل.

ويرى كلُّ من (مكرم باسيلي وسمير صالح، ٢٠٢٢، ص ٩٢) أن تحليل القيمة أداة علمية منظمة، تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومنع التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل دورة حياة المنتج، عن طريق دراسة العلاقة بين الوظائف والأنشطة والتكلفة على أساس تنظيم للأساليب الفنية، لإنجاز الوظيفة المطلوبة من المنتج بأقل تكاليف ممكنة. ويتم ذلك بالتركيز على ثلاث محاور هي (محمد الجبالي، ٢٠٠١، ص ص ٤٦١-٤٦٢): تحليل مسببات حدوث التكلفة، تقييم محتويات القيمة، تقييم فاعلية أداء الأنشطة.

ومن ثم يمكن القول أن مدخل تحليل القيمة VA يمثل إحدى المداخل التحليلية المستخدمة لاختبار العلاقة بين وظائف المنتج وأدائها وتكلفتها، للوقوف على قيمة كل وظيفة منها من منظور العميل، وذلك بعد البدء الفعلي للإنتاج وحتى تسليم السلعة/ تقديم الخدمة إلى العميل، ويتم ذلك في ضوء تحليل تكاليف الأنشطة المكونة لكل وظيفة للمنتج (سلعة/خدمة) بدلاً من التركيز على تكاليف الإنتاج ككل، أي، دراسة مسببات تكاليف الأنشطة بالقدر الذي يمكن فريق القيمة من الإبقاء فقط على الأنشطة التي تشكل في مجموعها الوظائف الأساسية والثانوية للمنتج، والتي تزيد قيمتها لدى العميل عن تكلفتها، أو على الأقل تكون مساوية لها.

١/٢/٢ فلسفة عمل مدخل VA

تتبلور فلسفة عمل مدخل VA في فحص كل مرحلة من مراحل تقديم الخدمة، وربطها بالوظائف المفترض أن تؤديها من منظور العملاء، ثم ربط هذه الوظائف بالموارد المستنفذة بواسطة الأنشطة الداخلة في تحقيقها؛ لتحديد مدى إمكانية تخفيض التكلفة الكلية للمنتج، مع مراعاة مستوى جودة السلعة/الخدمة المأمولة من قبل العملاء.

وتتحدد العلاقة بين القيمة، الوظيفة، التكلفة فيما يُسمى بمؤشر القيمة Value Index، والذي يأخذ التمثيل الجبري التالي (Aniket Bhosle et al., 2020, p.665):

استخدام مدخلَيَّ التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وتحليل القيمة لتعزيز قيمة خدمات ...
حسام محمد الطاهر محمد عرفات

الاستحقاق الوظيفي النسبي
(درجة أهمية الوظيفة إلى إجمالي وظائف المنتج) = مؤشر القيمة
للوظيفة
نسبة تكلفة الموارد المخصصة لهذه الوظيفة من إجمالي تكاليف الموارد

٢/٢/٢ مراحل وخطوات تطبيق مدخل تحليل القيمة

وفي سبيل تحديد مراحل وخطوات تطبيق مدخل تحليل القيمة، رأى الباحث أن هناك تباينات بين الدراسات فيما يخص مراحل وخطوات تطبيق دراسة تحليل القيمة، ولذا فقد استند إلى التصنيف الذي أوردته منظمة SAVEI*، والذي يبين مرور دراسة تحليل القيمة بثلاث مراحل رئيسية هي: مرحلة الدراسة التمهيديّة (الإعداد)، مرحلة خطة العمل (التنفيذ)، مرحلة ما بعد الدراسة، على أن تتضمن كل مرحلةٍ منها مجموعة من الخطوات المتسلسلة، حيث توفر كل مرحلة المعلومات والفهم الضروريين للتنفيذ الناجح للمرحلة التالية، فضلاً عن أنها عملية ديناميكية يمكن فيها إعادة النظر في أي مرحلة سابقة، وبهذا تتعاظم لدى فريق العمل القدرة على المعرفة والابتكار.

٣/٢ طبيعة خدمات الرعاية الصحية:

أوضح (حسن سويلم وآخرون، ٢٠٢٠، ص ٥٩-٦٠) صعوبة قياس أداء أنشطة خدمات الرعاية الصحية باستخدام المقاييس المالية فقط؛ وهو ما يتطلب استخدام مقاييس تعكس تأثير العناصر غير الملموسة على أدائها الكلي، كقياس رضا المنتفعين (المرضى) وجودة الخدمات المقدمة إليهم.

* وقع اختيار الباحث على الاسترشاد بمعايير هذه المنظمة تحديداً، حيث تم -مؤخراً- توقيع بروتوكول تعاون بين منظمة SAVEI وأكاديمية الشروق بجمهورية مصر العربية، وأكدت المنظمة على سعيها لتغطية كافة جامعات مصر لنشر التوعية بأهمية تطبيق دراسات تحليل القيمة (جريدة المال، ١٦ فبراير ٢٠١٩).

١/٣/٢ خصائص خدمات الرعاية الصحية

من منظور محاسبي، فإن أنشطة وخدمات المنشآت الصحية تتسم بعدد من الخصائص والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند استخدام أسلوب لقياس تكاليف هذا القطاع. وتتمثل تلك الخصائص فيما يلي (محمد عبد الرحمن وآخرون، ٢٠٢١، ص ٩٣-٩٦):

(أ) يتميز نشاط المنشآت الصحية بأنه نشاط خدمي يقدم خدمات طبية وعلاجية غير قابلة للتخزين لفترات قادمة؛ مما يجعل جزء كبير من تلك التكاليف تكلفة زمنية يجب أن تحمل كاملة على الفترة التكاليفية.

(ب) يتسم الطلب على الخدمات الصحية بتغير حجم النشاط الصحي على مدار الفترات المحاسبية المختلفة؛ مما يُوجب توفير بيانات عن الطاقات غير المستغلة والتفكير في بدائل استغلالها.

(ج) يتطلب إنشاء وتجهيز المنشآت الصحية استثمارات كبيرة في المعدات والأصول الثابتة والأجهزة الصحية ذات التكنولوجيا المتطورة والتي تشكل نسبة مرتفعة من إجمالي الاستثمارات فيها.

٢/٣/٢ جودة خدمات الرعاية الصحية

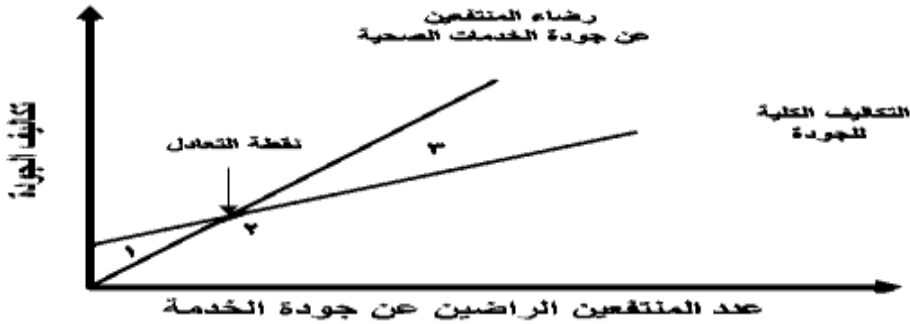
تعني جودة الخدمة، مطابقتها لمواصفات الخدمة الموضوعية أو متطلباتها (Ahmad Aburayya et al., 2020, P.350) وحددت (منظمة الصحة العالمية وآخرون، ٢٠١٩، ص ٢٩) أهم الركائز (الأبعاد) التي تُبنى عليها جودة خدمات الرعاية الصحية في: الفاعلية، السلامة (الأمان)، التمرکز حول المنتفع، دقة التوقيت، المساواة (الإنصاف/العدالة)، التكامل، الكفاءة.

ويرى الباحث أن إيجاد علاقة تربط بين تكاليف تقديم خدمات الرعاية الصحية ومستوى جودتها، يمثل بوصلة لتوجيه طاقات المنشأة نحو مواطن تعزيز جودة هذه الخدمات، ودليلاً موثقاً في استغلال موارد المنشأة لتحقيق الأهداف المنوطة بها، وآلية رقابية مانعة لإعطاء تحذيرات مسبقة لأولي القرار في المنشأة لتفادي أوجه الإسراف والفاقد والضياع فيما لا يضيف قيمة حقيقية لجودة خدماتها، ويعيق تقدمها

استخدام مدخلَيَّ التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وتحليل القيمة لتعزيز قيمة خدماته ...
حسام محمد الطاهر محمد عرفات

نحو الوصول لوضع قيمى تفوق فيه نقطة تعادل عملياتها التشغيلية. وهو ما يمثله الشكل رقم (١-٣).

حيث تعبر المنطقة "١" عن مرحلة بناء الثقة* والتكاليف الأولية المتكبدة من قبل



شكل رقم (١-٣)

العلاقة بين عدد المنتفعين الراضين عن جودة الخدمات الصحية وتكاليف جودة هذه الخدمات
المصدر: إعداد الباحث

منشأة الرعاية الصحية في بناء ركائز كسب رضاء المنتفعين، كتكاليف تدريب الكوادر البشرية، الجاهزية المكانية، أما النقطة "٢" فهي التي تتعادل فيها التكاليف المنفقة من قبل المنشأة مع مستوى رضاء المنتفعين، وعن المنطقة "٣"، فتمثل مرحلة التميز المؤسسي، حيث قد برعت المنشأة في التوظيف الأمثل لمواردها في الارتقاء بجودة الخدمات الصحية المقدمة، وبالشكل الذي فاق فيه رضاء المنتفعين التكاليف المبذولة لنيل رضاهم. ومن ثم يتضح الدور الأساسي الذي يجب أن يشارك به

* يعد من مستهدفات بناء الثقة بمشروع التأمين الصحي الشامل في مصر، التحول التدريجي بالثقافة المترسخة لدى المصريين والذين يميلون إلى الثقة بصورة أكبر في الأطباء المتخصصين وليس في الممارس العام أو طبيب الأسرة، وما يتبع ذلك من تكاليف كنشر الوعي الصحي المرئي والمسموع، والجولات الميدانية وكذلك تكاليف فريقتي الدعم المعنوي ورضاء المنتفعين بمنظومة التأمين الصحي الشامل (البنك الدولي، ٢٠١٩، تقرير PIDISDSC27978)

محاسبي التكاليف مع الإدارات المختصة (كإدارة رضاء المنتفعين، إدارة الجودة، إدارة الرعاية الصحية، إدارة المراجعة الداخلية، المكتب الفني لمدير المنشأة الصحية، وغيرها) لتوفير المعايير الملائمة لقياس أداء تلك المنشآت.

٤/٢ أوجه التكامل بين مدخليّ TDABC و VA:

في منشأة صحية حكومية تابعة لمظلة التأمين الصحي الشامل بجمهورية مصر العربية، يمكن لفريق تحليل القيمة البدء بتحليل المعلومات المستمدة من إدارتيّ "رضاء المنتفعين"، "الجودة"، فالأولى معنية برصد شكاوى المنتفعين (المرضى)، ومتابعة حلها مع باقي الإدارات بالمنشأة الصحية، أما الثانية، فهي المسؤولة عن متابعة تنفيذ صحيح الأعمال على مستوى كافة الإدارات بالمنشأة الصحية وفقاً لبروتوكولات عمل محددة يتم وضعها بمعرفة هيئة مستقلة تسمى "الهيئة العامة للاعتماد والرقابة الصحية". وذلك لتحديد ما يلي:

أ. مواطن الضعف في مسارات تقديم الخدمة الصحية من منظور المنتفعين، كطول فترات الانتظار حتى تلقي الخدمة الصحية و/أو صعوبة الحصول على الخدمة المطلوبة لعدم توفر الطبيب المختص و/أو عدم توفر جهاز الفحص الطبي المطلوب.

ب. مراكز المسؤولية، لربط مواطن الضعف والقصور بمسبباتها (أفراد / أقسام / إدارات) من منظور البروتوكولات المحددة لجودة الخدمة الصحية.

وعليه، يمكن لفريق تحليل القيمة طبقاً لهذه المعلومات تحديد المسار / العملية / الوحدة / القسم المتسبب بخفض قيمة الخدمة المقدمة للمنتفعين، لبدء مراحل دراسة تحليل قيمة هذا المسار، وبحث الأسباب الجذرية للمشكلة والعمل على خلق بدائل ابتكارية تُعظّم قيمة الخدمة من منظور المنتفعين بالتوازي مع تخفيض تكاليف هذه البدائل لأدنى مستوى لا يؤثر على جودة الخدمة.

وفي ضوء ذلك، يعهد فريق تحليل القيمة إلى محلل التكاليف (أحد أعضاء فريق القيمة) مهمة تحليل تكاليف أنشطة مكونات بدائل القرار من منظور وظيفي لبيان

جدواها (أي، ربط تكلفة كل بديل بالقيمة التي يساهم بها في تحقيق وظائف الخدمة من منظور المنتفعين). كأن يتم استبدال نظام الحجز للكشف الطبي (الوظيفة) عن طريق الاتصال التليفوني بأخر يتم إدارته عن طريق تطبيق مثبت بالهاتف المحمول (بديل ابتكاري)، وهو ما يؤدي إلى توفير تكاليف قسم الـ CMO والمعني بمتابعة حجوزات المنتفعين لتلقي الخدمة الصحية (المكون الحالي لأداء الوظيفة ممثلاً في: طاقة بشرية وآلية وتكاليف إشغال وتكاليف مرافق وتكاليف داعمة كالإشراف والجودة والنظافة والصيانة والأمن والإمداد الطبي وغيرها) دعماً لممارسات مستدامة.

وترتكز فكرة التكامل بين مدخليَّ TDABC و VA على إشراك محلل التكاليف وفقاً لآلية عمل مدخل TDABC) ضمن فريق تحليل قيمة الخدمة الصحية، لضمان دقة القياس التكاليفي لمكونات ووظائف الخدمات الصحية وذلك في ضوء الأنشطة المضيفة لقيمتها (قيمة وظائف الخدمات الصحية) من منظور المنتفعين (المرضى). ولذا فإن إجراءات تحقيق وتنفيذ هذا التكامل تعتمد بصفة رئيسية على المراحل الثلاث لتطبيق مدخل VA. وهذا ما يوضحه الشكل شكل رقم (٣ - ٢).

وتجدر الإشارة إلى أنه لا توجد خطوات لعمل مدخل TDABC ضمن مراحل تطبيق دراسة تحليل القيمة (فقط تخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين)، وإنما يقتصر دوره (كأحد أعضاء فريق تحليل القيمة) على بيان الجدوى التكاليفية لبدائل تحسين قيمة وظائف مسار تقديم الخدمة الصحية، وذلك بمقابلة تكاليف هذا المسار وفقاً لنظام التكاليف المعمول به بالمنشأة الصحية، بالتكاليف المقدرة وفقاً لمدخل TDABC بعد أخذ تأثير البدائل الابتكارية لتحسين القيمة في الاعتبار، ليمثل الفرق مقدار الوفر التكاليفي الناتج عن استبعاد تكاليف الطاقات غير المستغلة للموارد المتاحة بمسار تقديم الخدمة الصحية، بما يمكّن من تخصيص تكاليف الموارد غير المباشرة المستغلة على مسار تقديم الخدمة بشكل أكثر دقة. ويمر تحليل تكاليف بدائل تحسين قيمة وظائف مسار تقديم الخدمة الصحية بفعل مدخل TDABC ضمن مراحل عمل دراسة تحليل القيمة، وفقاً للترتيب التالي:

استخدام مدخلَي التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وتحليل القيمة لتعزيز قيمة خدماته ...

حسام محمد الظاهر محمد عرفات



شكل رقم (٣ - ٢)
عمل مدخل TDABC ضمن مراحل دراسة تحليل قيمة الخدمة الصحية
المصدر: إعداد الباحث

١- أثناء الدراسة التمهيديّة:

يتم جمع البيانات الثانوية عن تكاليف مسار تقديم الخدمة الصحية الواردة بالسجلات المحاسبية للمنشأة الصحية، ومعرفة تكلفتها المحسوبة بمعرفة إدارة الحسابات.

٢- خلال خطوات مرحلة خطة العمل:

أ. جمع المعلومات:

يلجأ محلل TDABC، إلى اتباع نهج أكثر تحليلاً، بتحديد الموارد المشاركة في تأدية الخدمة الصحية، والأنشطة التي تؤديها على طول مسار تقديم الخدمة (دورة حياة تقديم الخدمة الصحية) وتبويبها في مجموعتين: (١) تكاليف موارد مباشرة، (٢) تكاليف موارد غير مباشرة، وتحديد الأقسام والإدارات المساهمة في توفير هذه الموارد تمهيداً لربطها بالوظائف التي توفرها الخدمة الصحية.

ب. تحليل الوظائف:

يرتكز عمل محلل TDABC في هذه الخطوة على ما تم إمداده به من "خريطة عمليات" توضح في شكل مرئي العلاقات المتداخلة بين الموارد والأنشطة والوظائف التي تساهم في تحقيقها على طول مسار تقديم الخدمة الصحية؛ مما يسهل على محلل TDABC فهم المتطلبات الوظيفية للخدمة الصحية المقدمة، ويتم ذلك بالاستعانة بتقنية نظام تحليل الوظائف (Function Analysis System Technique) (FAST)، والتي يتم بناؤها في ضوء الإجابة على سؤالين هما: (١) كيف يتم تحقيق الوظيفة / الوظائف الأساسية والثانوية؟ (وتتمثل الإجابة في تحديد الموارد والأنشطة المشاركة في تأدية هذه الوظائف)، (٢) لماذا تم استخدام هذا الإجراء؟ (ويتم فيه تبرير استخدام مجموعة محددة من الموارد والأنشطة لتحقيق هذه الوظيفة/الوظائف)؛ مما يتيح لفريق تحليل القيمة تحديد فرص تحسين القيمة على طول مسار تأدية الخدمة الصحية.

ويقوم محلل TDABC بحساب مؤشر قيمة وظائف تأدية الخدمة الصحية، في ضوء معلومية التكلفة النسبية لكل وظيفة مقابل أهميتها النسبية من منظور المنتفعين. وفيما يخص المعلمة الأولى (التكلفة النسبية) يتم حساب تكلفة الأجزاء المساهمة في تحقيق كل وظيفة، والتي بدورها يتم حساب تكلفتها في ضوء تكلفة ما استنفذه الأنشطة الداخلة في تكوين كل جزء منها من مجموعات الموارد المرتبطة، استناداً إلى تقديرين:

- تقدير تكلفة الوحدة الزمنية من مجموعات الموارد المشاركة في تأدية الأنشطة المساهمة في إنتاج كل جزء يؤدي وظيفة محددة على مسار تقديم الخدمة الصحية.
- المقدار الزمني لاستنفاد هذه الأنشطة لطاقات مجموعات الموارد المشاركة في أداء أنشطة الأجزاء المساهمة في تحقيق وظائف الخدمة الصحية وعلى طول مسار تقديمها.

ويتم ضرب فترة وقت التنفيذ المتوقعة لكل نشاط مشارك في أداء بديل معين في تكاليف الوحدة الزمنية من طاقات مجموعات الموارد الذي استفاد منه أنشطة أداء هذا البديل، ثم يتم جمع حواصل الضرب لجميع الأنشطة المساهمة في أداء هذا البديل للحصول على التكلفة غير المباشرة لهذا البديل والتي تضاف إلى التكاليف المباشرة للحصول على التكلفة المقدره لهذا البديل، وبالمثل لباقي بدائل التحسين المقترحة، باعتبار كل بديل من بدائل التحسين المقترحة تمثل غرض تكلفة مستقل بذاته.

أما المعلمة الثانية (الأهمية النسبية لوظائف الخدمة الصحية) فيتم تحديدها في ضوء الجودة والأداء الوظيفي اللذان يقررهما فريق القيمة بعد أخذ آراء المنتفعين والإدارات المعنية بتقديم الخدمة الصحية، ثم ترتيب تلك الوظائف بحسب أهميتها.

وتحدد نتائج هذه الخطوة في:

- تحديد مقدار الطاقة غير المستغلة غير المضيفة لقيمة وظائف الخدمة الصحية، وفقاً لنتائج عمل مدخل TDABC.
- تحديد الوظائف التي تحتاج إما إلى تحسين أو استبدال أو إلغاء، وفقاً لنتائج مؤشرات القيم الخاصة بكل وظيفة منها.

وتجدر الإشارة إلى أنه يلزم إجراء التقديرات سواء الخاصة بمقدار الطاقة العملية لمجمعات الموارد المتاحة أو مقدار الزمن المنقضي في مجمعات الموارد لخدمة الأنشطة ومهامها (معادلات الوقت)، بعد أخذ رأي كافة أعضاء فريق القيمة؛ ضماناً لحيادية الرأي وارتقاءً بمستوى دقة التقديرات.

ج. الإبداع:

يسعى فريق تحليل القيمة إلى خلق بدائل إبداعية تؤدي الوظائف التي تم اختيارها بالخطوة السابقة عند أدنى تكلفة ممكنة لا تؤثر على جودة هذه الوظائف من منظور المنتفعين، ووضع كل بديل منها في صورة خطة قابلة للتنفيذ. وعليه تتركز مهمة محلل TDABC في تقدير تكلفة كل بديل من هذه البدائل وعرضها على أعضاء فريق تحليل القيمة؛ تمهيداً لتقييم جدوى كل بديل منها لاختيار أفضلها. وعلى ذات المنوال، يتم تقدير تكلفة كل بديل من هذه البدائل استناداً إلى تقدير معلمتين، هما:

- تقدير تكلفة الوحدة الزمنية من مجمعات الموارد التي استفاد منها كل بديل.
- تقدير الزمن المنقضي بكل مجمع موارد لخدمة كل بديل من هذه البدائل.

ولا يمارس محلل TDABC أي دور جوهري بخطوتي "التقييم" أو "التطوير"، فهما خطوتان قائمتان على النقد البناء للاستقرار على بديل أو أكثر يتم تطوير وتهيئته للتطبيق، شريطة أن يحقق البديل/البدائل المختارة الوظائف المطلوب توفرها في الخدمة الصحية المقدمة بأقل تكلفة ممكنة لا تؤثر على جودتها من منظور المنتفعين.

د. العرض والتوصيات:

يتولى محلل TDABC مهمة التقرير عن جدوى البديل/البدائل المختارة ودورها في الارتقاء بجودة الخدمة الصحية المقدمة بالتوازي مع تخفيض مسار تقديم الخدمة الصحية للحدود التي لا تؤثر على جودتها، وذلك بالتقرير عن:

- تكلفة مسار تقديم الخدمة الصحية قبل إجراء عمليات التحسين.
- تكلفة مسار تقديم الخدمة الصحية بعد إجراء عمليات التحسين، أي بعد أخذ تأثير

تطبيق البدائل الإبداعية لأداء وظائف الخدمة الصحية في الحسبان.

٣- خلال خطوات مرحلة ما بعد الدراسة:

يلزم مشاركة محلل TDABC في جميع خطوات مرحلة ما بعد الدراسة، وذلك كما يلي:

أ. أثناء عرض مقترح التطوير على مدير المنشأة الصحية، فهو الأقر على توضيح مواطن القصور التكاليفي على مسار تقديم الخدمة الصحية، وتبرير استخدام البديل/البدائل الإبداعية المختارة كحلٍ لها، انتهاءً بنيل الموافقة على تنفيذ مقترحات دراسة تحليل القيمة.

ب. وعند التنفيذ، فيكون لدى محلل TDABC القدرة على تحديد وتوزيع الكميات اللازمة من طاقات الموارد لأداء البديل/بدائل التحسين المطلوب تنفيذها، وربط مواطن طاقات الموارد غير المستغلة بمسبباتها والعمل مع باقي أعضاء فريق تحليل القيمة على استغلالها أو تلافيتها.

ج. كذلك يلزم وجود محلل TDABC عند التقرير عن نتائج تنفيذ مقترحات تحسين القيمة، لتحديد مدى كفاية البدائل المختارة في تحسين القيمة على طول مسار تقديم الخدمة من منظور تكاليفي، ومدى وجود قيود داخلية أو خارجية على الموارد المتاحة أو اختناقات بأنشطة أداء بدائل تحسين القيمة تحد من تحقيق دراسة تحليل القيمة لأهدافها.

ولذا يمكن القول أن الدعم بين كلا المدخلين هو دعم تبادلي، حيث:

١. يدعم مدخل تحليل القيمة مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت، من خلال:

أ. المساعدة في وضع تصور مرئي يوضح العلاقات المتداخلة بين العرض من جانب مجتمعات الموارد المتاحة والطلب من جانب الأنشطة التي تؤدي الأجزاء المساهمة في توفير وظائف الخدمة الصحية، في ضوء الاستعانة بمخطط .FAST

ب. الارتقاء بدقة التقديرات التي يتم إجراؤها لتخصيص تكاليف الموارد غير المباشرة؛ وذلك بمناقشة مدى موضوعية هذه التقديرات بين كامل أعضاء فريق تحليل القيمة خلال خطوتي تحليل الوظائف، الإبداع.

٢. يدعم مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت مدخل تحليل القيمة، من خلال:

أ. تمكين فريق تحليل القيمة من تحديد مناطق التحسين التكاليفي على مسار تقديم الخدمة الصحية؛ بتحديد الطاقة غير المستغلة من الموارد المتاحة وربطها بمسبباتها.

ب. تدعيم قدرة فريق تحليل القيمة على التفاوض مع الموردين في ضوء كمية الطلب من جانب الأنشطة - التي تؤدي الأجزاء المساهمة في تحقيق وظائف الخدمة الصحية - على طاقات مجتمعات الموارد المتاحة، فقط بالقدر المحتمل للاستغلال.

ج. تقديم أساس موضوعي للحكم على كفاءة بدائل التحسين المقترحة لزيادة قيمة وظائف تقديم الخدمة الصحية، بقصر التكاليف المحملة - على أجزاء توفير هذه الوظائف - على المقدار المستغل من الطاقة المتاحة بمجمعات الموارد المشاركة في تأدية الخدمة.

د. تدعيم إمكانية قبول تنفيذ بدائل التحسين المقترحة لدى مدير المنشأة الصحية، لقدرته على التقرير عن مواطن القصور التكاليفي على مسار تقديم الخدمة الصحية وربطها بمسبباتها وبيان مدى جدوى بدائل التحسين المقترحة على تلافيتها.

كما تتحدد منافع التكامل بين المدخلين في العناصر التالية:

١. تدعيم دقة القياس التكاليفي لمسار الخدمة الصحية المضيف للقيمة من منظور المنتفعين، حيث مجتمعات الموارد محددة بدقة ويتم تتبع استنفادها نحو الأنشطة المؤدية للأجزاء المساهمة في تحقيق وظائف الخدمة الصحية التي يرتضيها المنتفعون.

٢. يمكن بسهولة تحديد مواطن الإسراف والفاقد (طاقات الموارد غير المستغلة)

٣. على طول مسار تقديم الخدمة الصحية وربطها بمسبباتها تحسيناً للقيمة المقدمة للمنتفعين.
٣. يمكن إدارة المنشأة الصحية من اتباع سياسات عادلة لتسعير خدماتها، استناداً إلى تكاليف الطاقة الفعلية المستغلة في أداء الأنشطة المضيضة لقيمة وظائف الخدمة الصحية.
٤. تخفيض المخاطر المرتبطة بتقدير الطاقة العملية لمجمعات الموارد، فيتم مراجعة التقديرات بمناقشتها بمعرفة أعضاء فريق تحليل القيمة للتأكد من موضوعيتها.
٥. تخفيض الأخطاء المرتبطة بتحديد مجمعات الموارد والأنشطة المستنفذة لطاقاتها، حيث يتم إمداد محلل TDABC بمخطط يوضح في شكل مرئي العلاقات بين الموارد والأنشطة وأجزاء تأدية الخدمة والوظائف المفترض أن تؤديها.
٦. تحسين العمليات التشغيلية لأداء الخدمة الصحية، فيعمل التكامل على تحديد القيود على الموارد المتاحة والاختناقات على طول مسار تأدية الخدمة الصحية، وإيجاد حلول لها في ضوء قصر مقدار الطاقة المتاحة على القدر المستغل لتحقيق الوظائف المرغوبة في الخدمة الصحية من منظور المنتفعين.

٣ - نتائج وتوصيات البحث:

١/٣ نتائج البحث:

- في إطار ما قام به الباحث من تحليل للدراسات التي تناولت عمل مدخلي TDABC وVA، وبحث إمكانية تكامل عملهما في بيئة القطاع الصحي، انتهى البحث إلى الخروج بمجموعة من النتائج، وهي:
١. يُعد مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت مدخلاً ملائماً للمحاسبة عن تكاليف تقديم الخدمات الصحية، فبينما يستخدم الوقت كمحرك وحيد لتكاليف أغلب أنشطة تقديم الخدمات، فإنه يحوي تعقيدات النشاط (خصائصه أو مهامه الفرعية) ضمن معادلة وقت النشاط الواحد، مما يدعم سهولة وسرعة حساب تكاليف الخدمات الصحية المقدمة.

٢. يساهم مدخل تحليل القيمة في تدنية تكاليف تقديم الخدمات الصحية المقدمة دون التأثير على جودتها من منظور المنتفعين وفي ضوء معايير الأداء الموسوعة من قبل منظمات الاعتماد والرقابة الصحية، حيث يركز عمله على "تحليل وظائف" Function Analysis الخدمات الصحية المقدمة وتحديد جدواها؛ باستخدام مؤشر لتحديد قيم هذه الوظائف، والإبقاء على الوظائف ذات المؤشر المكافئ للواحد الصحيح أو أكبر منه، وتحسين أو إلغاء الوظائف التي يقل مؤشر قيمتها عن الواحد الصحيح.

٣. يمكن إحداث تكامل بين مدخلَي التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وتحليل القيمة يساعد في الكشف عن الأنشطة غير المضيئة للقيمة وتحديد جدوى تحسينها أو استبدالها أو حذفها نهائياً من مسار تقديم الخدمة الصحية؛ وذلك بمقابلة تكاليفها المقدره بواسطة مدخل TDABC بقيمتها المدركة بواسطة مدخل VA، وهو ما يدعم تقديم الخدمة بأقل تكلفة لا تؤثر على قيمتها من وجهة نظر المنتفعين وفي ضوء معايير الأداء الموسوعة.

٢/٣ التوصيات:

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، يوصي الباحث بما يلي:

١. أهمية وضع إطار عمل يتكامل فيه تنفيذ مدخلَي TDABC و VA، خصوصاً في ظل محدودية الإنفاق العام على القطاع الصحي من جانب، ومطالبات منظمات تمويل القطاع الصحي بضرورة اتباع المنشآت الصحية الحكومية لممارسات أكثر رشداً في استهلاك ما لديها من موارد.

٢. هناك حاجة لوضع آلية عمل يتشارك فيها ممثلين عن إدارات المنشأة الصحية - لا سيما محاسبي التكاليف - لبحث كيفية الانتقال من نظم التكاليف التقليدية الحالية إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت.

٣. أهمية إشراك المنتفعين عند إعادة هيكلة الخدمة الصحية؛ لما له من عظيم الأثر على توجيه موارد المنشأة نحو تعظيم القيمة المدركة من قبلهم.

المراجع:

المراجع باللغة العربية:

١. أماني محمود موسى حسن، (٢٠١٩)، "إطار مقترح لاستخدام أدوات إدارة التكلفة المستحدثة لأغراض دعم القدرة التنافسية: دراسة تطبيقية في قطاع الخدمات الصحية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
٢. حسن على محمد سويلم ومحمود حسن عبد الفتاح ومحمد خليل ذكي أحمد، (٢٠٢٠)، "استخدام أبعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) كأداة لقياس الأداء في المستشفيات الحكومية في مصر بالتطبيق على مستشفى الجراحة - جامعة الزقازيق: دراسة حالة"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مجلد ٤٢، عدد ١، ٥٦-٩١.
٣. شوقي السيد فودة ومحمد إبراهيم سرور وآية سمير محمد محمد بركات، (٢٠١٧)، "تطوير عملية تخصيص التكاليف وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت: دراسة حالة على أحد الفنادق بجمهورية مصر العربية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٤١، العدد ٢، ص ١٨٧-٢٣٢.
٤. عصام إسماعيل وهالة عامر، (٢٠١٨)، "دور تحليل القيمة في إدارة تكلفة الأنشطة الإنتاجية من منظور استراتيجي: دراسة حالة"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢، ص ٩٠-١١٥.
٥. فهيم أبو العزم محمد محمد، (٢٠١٥)، "استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين كفاءة استخدام موارد المستشفيات الحكومية: دراسة حالة"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢، ص ٢٢١-٢٥٥.
٦. محمد حسين عبد الرحمن وتهاني سامي محمد وفاطمة عبد الخالق مغازي وشيرين عاطف سيد وولاء على شعبان وعبد المنعم فليح عبدالله، (٢٠٢١)، "محاسبة التكاليف في المنشآت المتخصصة"، الطبعة الأولى، بدون ناشر، القاهرة، مصر.
٧. محمد مصطفى أحمد الجبالي، (٢٠٠١)، "نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد ٤، ص ٤٩٨-٤٤٥.
٨. المعز لدين الله نبيل أحمد أبوشعشع، (٢٠١٩)، "استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط

- الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية: مع دراسة ميدانية في جمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
٩. مكرم عبدالمسيح باسيلي وسمير أبو الفتوح صالح، (٢٠٢٢)، "المحاسبة الإدارية"، المكتبة العصرية، القاهرة، مصر.
١٠. منظمة الصحة العالمية ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، (٢٠١٩)، "تقديم خدمات صحية عالية الجودة: ضرورة عالمية للتغطية الصحية الشاملة"، تم الاسترداد من: <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/272465/9789246513901-ara.pdf>، (تاريخ الدخول على الموقع: ٣٠ مايو ٢٠٢٢).
١١. ميعاد عبد الكاظم جرد، (٢٠١٦)، "قياس الطاقة غير المستغلة في المداخل الحديثة لإدارة التكلفة: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Ahmad Aburayya, Muhammad Alshurideh, Amina Al Marzouqi, Osama Al Diabat, Alanood Alfarsi, Roberto Suson, ... and Said A. Salloum, (2020), "An empirical examination of the effect of TQM practices on hospital service quality: an assessment study in UAE hospitals", **Syst. Rev. Pharm**, 11(9), Pp.347-362.
2. Angels Niñerola et al., (2021), "Is Time-Driven Activity-Based Costing Coming out on Top? A Comparison with Activity-Based Costing in the Health Field", **Healthcare**, 9(9), 1113.
3. Aniket Bhosle, Avinash Sah and D. K. Shinde, (2020), "Application of Value Analysis and Value Engineering for Cost Reduction of Global Pumping Unit, In: M. Shunmugam, M. Kanthababu (eds) Advances in Simulation, Product Design and Development, Springer, Singapore.
4. Antonios Morfonios, (2016), "Estimating the actual costs of healthcare; the Time Driven Activity Based Costing method", **International Journal of Scientific Research**, 5(7), Pp.335-337.
5. Michael Porter and Thomas Lee, (2013), "The Strategy That Will Fix Health Care", **Harvard Business Review**, pp.50-64.

6. Ministry of International Cooperation, Dec 13, (2020), “International Partnerships for Sustainable Development: Writing the future in a Changing. Global Dynamic”, Annual Report, pp.264-265, **MOIC**.
7. Robert Kaplan & Steven Anderson, (2003), “**Time-Driven Activity-Based Costing**”, pp.1-18, Retrieved from: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.485443>, (accessed on: 25 may 2022).
8. Robert Kaplan & Steven Anderson, (2007), “**Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits**”, Harvard business School Publishing Corporation.
9. Robert Kaplan et al., (2017), “Managing Healthcare Costs and Value”, **Strategic Finance**, 98(7), pp.24-33.