

أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة على أداء المنشآت الخدمية: الدور المحفز للقدرة الإدارية – دراسة حالة

أستاذ المحاسبة المساعد كلية التجارة – جامعة القاهرة emadalzomor@foc.cu.edu.eg

ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة مدى تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد في قطاع الخدمات، والعوامل التي شكلت الدوافع نحو تطبيق هذه الممارسات في هذا القطاع، ومدى الحاجة إلى ضرورة تطوير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لتتوافق مع ما فرضته هذه الممارسات من تغيرات في بيئة عمل المنشأة.

وقد استخدم الباحث منهجية دراسة الحالة لمحاولة تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية المرنة(*) في إحدى المنشآت الخدمية الكبرى التي تعمل في مصر، ومحاولة قياس انعكاسات تطبيق هذه الأساليب على مقاييس أداء المنشأة مقارنة بتطبيق الأساليب التقليدية، بجانب التعرف على الدور المحفز للقدرة الإدارية في دعم تطبيق هذه الأساليب، وقد توصلت الدراسة إلى وجود اختلافات في انعكاسات مخرجات كلا النظامين على مقاييس أداء المنشأة، وأن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة يوفر معلومات أكثر ملائمة تزيد من فعالية تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد وتدعم مبادرات التحسين المستمر، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير مباشر طردي معنوي بين تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد والتوجه نحو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لهذه الممارسات، كما يوجد تأثير مباشر طردي معنوي للقدرة الإدارية على تحفيز تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، كما تحفز القدرة الإدارية العلاقة بين تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لهذه الممارسات، كما يؤثر التفاعل بين القدرة الإدارية وتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لهذه الممارسات، كما أظهرت النتائج وجود تأثير طردي كلى لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لممارسات الخلو من الفاقد على زيادة الاهتمام بالمقاييس التي تظهر الفاقد في الأنشطة والعمليات، والمقاييس التي تستهدف التعرف على مدى رضا المرضى عن الخدمات المقدمة، بجانب زيادة فعالية تقييم الأداء.

الكلمات المفتاحية:

ممارسات الخلو من الفاقد – أساليب المحاسبة الإدارية المرنة – القدرة الإدارية.

(*) يستخدم الباحث مصطلح أساليب المحاسبة الإدارية المرنة Lean Managerial Accounting مرادفاً لمصطلح أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة لممارسات الخلو من الفاقد.

The effect of applying lean managerial accounting methods on Performance of service firms: The motivating role of the Managerial ability – case study

Abstract:

The research aimed to study the extent to which lean practices are applied in the service sector, and the factors that formed the motives towards the application of these practices in this sector, and the need to develop traditional Managerial accounting methods to comply with the changes imposed by these practices in the firm environment. The researcher used the case study methodology to apply some of the methods of lean Managerial accounting^(*) in one of the major service firms in Egypt, and to measure the implications of applying these methods on the performance measures of the firms compared to the application of traditional methods. In addition to identifying the motivating role of the Managerial ability in supporting the application of these methods. The study concluded that there are differences in the implications of the outputs of both systems on the firm performance measures, and that the application of lean Managerial accounting methods provides more appropriate information that increases the effectiveness of the application of lean practices and supports continuous improvement initiatives, the results of the study also showed that there is a significant direct effect between the Application of lean practices and Applying Lean Managerial Accounting that support these practices. There is also a significant direct effect of Managerial Ability on Motivating the Application of Lean Practices.

The Managerial Ability also Motivating the Relationship between Lean Practices and the use of Lean Managerial Accounting that support these practices. On the other hand there is a significant indirect effete of Applying Lean practices on the Relationship between Managerial Ability

(*) The researcher uses the term Lean Managerial Accounting as a synonym for the term managerial accounting methods that support lean practices.

and the use of Lean Managerial Accounting. The results also showed a total direct effect of using Lean Managerial Accounting on the increasing attention to Measures that show the was to in Activates and processes, and the Measures that aimed to Identifying the extent of patients satisfaction, as well as incrcosing the effectiveness of performance evaluation.

Key words:

Lean Practices - Lean Managerial Accounting Methods - Managerial Ability.

المقدمة:

تواجه منشآت الأعمال تحديات كبيرة لمحاولة البقاء والنمو في ظل تغيرات الأسواق والمنافسة الشديدة المحلية والعالمية، وللتكيف مع ما فرضته بيئة الأعمال الحالية من تغيرات لجأت كثير من المنشآت إلى تغيير استراتيجيات أعمالها والبحث عن طرق وأساليب التميز التشغيلي، وقد تبنت عديد من المنشآت مدخل التفكير المرن *Lean thinking* واتجهت هذه المنشآت إلى تطبيق واستخدام ما يعرف بنظام التصنيع المرن *Lean Manufacturing System* أو نظام الإنتاج المرن *Lean Production* (*) والذي يستهدف في المقام الأول التركيز على زيادة القيمة المقدمة للعميل عند أدنى تكلفة ممكنة، ومن المنشآت الرائدة في هذا المجال شركات تويوتا وموتورولا وسوني وجيرال موتورز (Ogar et al., 2017).

وكما تشير أدبيات إدارة العمليات فإن هذا النظام يعتبر أحد أهم أدوات الإدارة الحديثة فعالية للتعامل مع متغيرات بيئة الأعمال الحالية، كما أشارت هذه الأدبيات إلى تعدد الزوايا التي يتضمنها، فالبعض يتناوله في إطار الأبعاد الاستراتيجية والتشغيلية (Chavez et al., 2013, Collato et al., 2016, Panwar et al., 2018) والبعض يتناوله في إطار الأبعاد الفلسفية (Shah and Ward 2003) كما يتناوله البعض الآخر في إطار الأبعاد العملية والتطبيقية (Yang et al., 2011). وبصفة عامة يلاحظ من الاستقراء التحليلي للدراسات المتعلقة بهذا النظام أنه يعتبر مدخل متعدد الأوجه يتضمن مجموعة واسعة من الممارسات الإدارية التي تهدف إلى تلبية متطلبات العملاء في الوقت المحدد بأقصى قيمة ممكنة، ولعل أكثر الممارسات الإدارية التي انطوت عليها هذه الدراسات تتعلق بإدارة الجودة الشاملة، الشراكة مع الموردين، إدارة الطلب، تخفيض وقت الإعداد، وتنميط العمليات وتبسيط إجراءات التشغيل، التحسين المستمر، إدارة الأداء المرئي، السيطرة على العيوب، الاستخدام الكفاء للموارد، خرائط تدفق القيمة، زمن الاستجابة، تنظيم بيئة العمل (Hofer et al., 2012, Shah and Word 2003, Poongothai and Arul, 2011, Dong et al., 2001, Lyons, et al., 2013, Jaiganesh and sudhohor 2013, Pan War et al., 2018).

هذا وقد بدأ تطبيق واستخدام ممارسات الإنتاج المرن في المنشآت الصناعية منذ بداية التسعينيات من القرن المنصرم وتوسع استخدامها حتى صارت من أكثر الممارسات شيوعاً في مختلف مجالات هذا القطاع، ومع النجاح الكبير الذي صاحب استخدام هذه الممارسات انتقل تطبيق

(*) وهو ما يطلق عليه كثير من الباحثين في الدراسات العربية نظام الإنتاج الخالي من الفاقد.

بعض هذه الممارسات إلى قطاع الخدمات. وقد أكدت دراسات (Wnuk-Pel 2018, Yang et al., 2011) على أن استراتيجية الخلو من الفاقد أصبحت الآن من أكثر الاستراتيجيات استخداماً ليس فقط في المنشآت الصناعية ولكن أيضاً في المنشآت الخدمية.

ومع التوسع في تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد بدأ الجدل بين الباحثين والمهنيين حول مدى توافق نظم إدارة التكلفة التقليدية وأساليب قياس وتقييم الأداء مع الوفاء بمتطلبات هذا التوجه المستحدث، حيث أوضحت دراسة (Collatto et al., 2016) أن استخدام هذه الممارسات يتطلب تغييراً ليس فقط في أنظمة العمليات ولكن يتطلب أيضاً ضرورة تغيير أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية، حيث يجب أن تتوافق أنظمة وعمليات المنشأة مع ما فرضته هذه الممارسات من تغييرات في بيئة عمل المنشأة، وذلك لضمان وجود معلومات متسقة تفيد متخذي القرارات.

وأوضحت دراسة (Maskell and Kennedy 2007) أنه عندما تتحول المنشأة من تطبيق الممارسات التقليدية إلى تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد فإن ذلك يتطلب ضرورة إعادة هيكلة النظام المحاسبي حيث تصبح أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية غير كافية وغير ملائمة للتعامل مع هذه الممارسات، ويصبح التغيير الرئيسي المطلوب للتعامل مع هذه الممارسات الحاجة إلى المحاسبة عن عائد العمليات وهيكله النظام المحاسبي على أساس نظام تدفق القيمة، كما أوضحت دراسة (Chiarini 2012) أنه في حالة تبني المنشأة تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد فإن الأمر يتطلب ضرورة تغيير أنظمة وعمليات المنشأة بما فيها النظام المحاسبي بهدف توفير معلومات ومقاييس ملائمة تمكن الإدارة من تعظيم القيمة المقدمة للعملاء. وفي هذا السياق أكدت عديد من الدراسات على عدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية للمنشآت التي تتبنى استراتيجية الخلو من الفاقد، ويجب على المنشآت التي تتبنى هذه الاستراتيجية التخلي عن هذه الأساليب التقليدية والتوجه نحو تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة (Kennedy and Widener 2008, Simpson and Greenfield 2012, Ogar et al., 2017, Wnuk-Pel 2018).

وبصفة عامة يشير مصطلح المحاسبة الإدارية المرنة إلى التغييرات التي يجب أن تحدث في الطرق المحاسبية التقليدية التي تطبقها المنشأة للتكيف مع استراتيجية الخلو من الفاقد، حيث تركز أساليب المحاسبة الإدارية المرنة على توفير المعلومات الملائمة للتخطيط واتخاذ القرارات في ظل تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد، ومن ثم فهي تعمل على موائمة نظام المعلومات المحاسبي مع الاستراتيجية التي تتبناها المنشأة. فنجاح تنفيذ الاستراتيجية التي تتبناها المنشأة يعتمد بشكل أساسي على مدى ملائمة نظام المحاسبة الإدارية لهذه الاستراتيجية، ومدى قدرته على توفير المعلومات التي تمكن الإدارة من تنفيذ هذه الاستراتيجية وتحقيق أهدافها بفعالية، فهناك علاقة وطيدة بين

ممارسات المحاسبة الإدارية والاستراتيجية التي تطبقها المنشأة، فتطبيق استراتيجية معينة يتطلب ضرورة تغيير ممارسات المحاسبة الإدارية لتتوافق مع هذه الاستراتيجية (Cadez and Guilding 2008). ففي ظل بيئة الأعمال دائمة التغيير التي تعمل في ظلها المنشآت الآن، فإن هدف نظام المحاسبة الإدارية ينصب على توفير المعلومات الملائمة للاستراتيجية التي تعمل في ظلها المنشأة.

في ضوء ما سبق يتضح أن تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد يتطلب استخدام ممارسات محاسبة إدارية ملائمة لها، وقد دعت كثير من الدراسات إلى ضرورة تغيير ممارسات المحاسبة الإدارية عند تبني استراتيجية الخلو من الفاقد، إلا أن طبيعة التغيرات المطلوبة مازالت محل جدل بين الباحثين والمهتمين بهذا المجال، ومن ثم يمكن صياغة التساؤل البحثي الأول: ما هي أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة للمنشآت الخدمية التي تتبنى تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد؟ أو في صياغة أخرى هل تحتاج المنشآت الخدمية إلى تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية عند تبني تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد.

هذا ومع التوسع في تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد وزيادة استخدام الممارسات المرتبطة بتطبيق هذه الاستراتيجية ازداد التركيز على مقاييس الأداء المتعلقة بتعظيم القيمة المقدمة للعميل ومقاييس الأداء غير المالية، وقد لاحظ الباحث تعدد الدراسات التي تناولت انعكاسات تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد على مقاييس أداء المنشآت الصناعية، وعلى العكس من ذلك يوجد عدد محدود من الدراسات – أجريت في بيئات دول متقدمة – حاولت استنتاج انعكاسات تطبيق هذه الممارسات على مقاييس أداء المنشآت الخدمية. ولذا فإن التساؤل البحثي الثاني لهذه الدراسة يتمثل في: إلى أي مدى ينعكس تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لها على مقاييس أداء المنشآت الخدمية في البيئة المصرية.

ومن ناحية أخرى أوضحت دراسة (Harrison et al., 2016) أن التطبيق الكفء لممارسات الخلو من الفاقد يتطلب تخصيص قدر كبير من الموارد في تكنولوجيا المعلومات والتدريب والتعليم، ووجدت الدراسة أن استدامة تطبيق هذه الممارسات يكون أكثر احتمالاً في المنشآت التي تتمتع بموارد جيدة، كما أثبتت دراسة (Shah and Ward 2005) أن المنشآت الكبيرة بما تمتلكه من موارد مالية ومادية وبشرية يتسع فيها تطبيق هذه الممارسات. وفي ظل النظرة القائمة على الموارد Resource Based View تعتبر القدرة الإدارية مورد استراتيجي ذا قيمة، كما أنها تعد مصدر هام للميزة التنافسية تفسر الاختلافات في الأداء بين المنشآت (Holcomb et al., 2009, chen et al., 2015) فالمدبرون ذوي القدرات العالية يحسنون الأداء الأساسي للمنشأة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

وقد قدمت عديد من الدراسات أدلة على أن عدم تجانس الممارسات التشغيلية والإدارية يرجع إلى اختلاف القدرات الإدارية للفريق الإداري (Lee, 2015, Baik et al., 2011, Han, 2015, Baik et al., 2018, Chemmanur, et al., 2009) كما توصلت دراسة (Poksinska et al., 2013) والتي أجريت على خمس قطاعات صناعية وخدمية إلى أن هناك علاقة إيجابية بين القدرة الإدارية وتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد فوجود إدارة عليا تتمتع بقدرات إدارية عالية يزيد كفاءة تطبيق هذه الممارسات، وتوصلت دراسة (Al-Balush et al., 2014) إلى أن القيادة والثقافة التنظيمية ونظم الحوافز والمكافآت وقياس وتقييم الأداء تعتبر من المتغيرات الهامة لنجاح أو فشل تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، كما أوضحت دراسة (Vignesh et al., 2016) أن التطبيق الناجح لهذه الممارسات يعتمد بشكل أساسي على تبنى إدارة التغيير والالتزام والدعم الكافي من قبل الإدارة العليا بجانب السماح بمشاركة العاملين عند تنفيذ مبادرات إدارة التغيير، كما تبين من المسح الميداني الذي أجرى على أحد قطاعات الخدمات في الولايات المتحدة الأمريكية أن السبب الأكثر شيوعاً لفشل تطبيق هذه الممارسات يتمثل في عدم دعم وتأييد الإدارة العليا (Feng and Manuel 2008) الأمر الذي يعكس مدى أهمية القدرة الإدارية في دعم تطبيق هذه الممارسات.

وفي ضوء ذلك يتمثل التساؤل البحثي الثالث: هل هناك علاقة بين القدرة الإدارية وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لاستراتيجية الخلو من الفاقد في المنشآت الخدمية في البيئة المصرية؟ وفي صياغة أخرى ما هو الدور المحفز للقدرة الإدارية في دعم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لممارسات الخلو من الفاقد في المنشآت الخدمية.

هدف البحث:

يكمن الهدف الرئيس لهذا البحث في دراسة مدى إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لممارسات الخلو من الفاقد في المنشآت الخدمية في البيئة المصرية، وقياس انعكاس تطبيق هذه الأساليب على مقاييس أداء هذه المنشآت مقارنة بتطبيق الأساليب التقليدية، ومحاولة تقييم الدور المحفز للقدرة الإدارية في دعم تطبيق هذه الأساليب.

أهمية البحث:

- يكتسب هذا البحث أهميته من ندرة الأبحاث الأكاديمية المتعلقة بأساليب المحاسبة الإدارية الملائمة لاستراتيجية الخلو من الفاقد في القطاع الخدمي مقارنة بالكم الكبير من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع بالتركيز على القطاع الصناعي، وبصفة خاصة في البيئة العربية إذ لا

توجد دراسات – فى حدود علم الباحث – تناولت إبراز دور القدرة الإدارية فى دعم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة لاستراتيجية الخلو من الفاقد وانعكاس ذلك على أداء المنشأة.

- يساهم البحث فى إثراء النقاش الذى يجمع أحد الموضوعات الهامة فى مجال إدارة العمليات وهو تبنى التفكير المرن وتطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد وأحد الموضوعات الهامة فى المحاسبة الإدارية وهو تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لتتوافق مع تطبيق هذه الاستراتيجية، وذلك فى أحد القطاعات الهامة التى تحظى باهتمام كبير فى الأونة الأخيرة وهو قطاع الخدمات والذى زادت أهميته الاقتصادية خلال العقود القليلة الماضية لمساهمته الفعالة فى تحقيق معدلات مرتفعة من النمو الاقتصادى، ففى مصر ساهم قطاع الخدمات فى تحقيق معدلات نمو بلغت 55.7% من إجمالى الناتج المحلى، بجانب مساهمته فى زيادة فرض التشغيل ودعم خفض البطالة حيث وصل نسبة العاملين فى هذا القطاع 49% عام 2018م. (إبراهيم 2020).

منهج البحث:

يعتمد منهج البحث على تحليل وتقييم الأدبيات المحاسبية ذات العلاقة بمتغيراته، بغية التعرف على مدى إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لممارسات الخلو من الفاقد فى المنشآت الخدمية، وانعكاس هذا التطبيق على مقاييس أداء هذه المنشآت والتعرف على الدور الذى يمكن أن تقدمه القدرة الإدارية فى دعم تطبيق هذه الأساليب، ثم محاولة تطبيق ذلك على إحدى المنشآت الخدمية التى تعمل فى مصر.

خطة البحث:

بعد عرض مقدمة البحث متضمنة التساؤلات البحثية، وتوضيح الهدف من البحث وأهميته ومنهجه، يتم تنظيم المتبقى من هذا البحث فى ثلاثة أجزاء رئيسية، يتناول الجزء الأول الإطار النظرى والدراسات السابقة، ويخصص الجزء الثانى لدراسة الحالة، أما الجزء الأخير فيعرض نتائج البحث وتوصياته.

1- الإطار النظرى والدراسات السابقة:

يتناول هذا الجزء تحليلاً للأدبيات المحاسبية المتعلقة بمدى تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد فى قطاع الخدمات والتطرق للعوامل التى شكلت الدوافع نحو تطبيق هذه الممارسات فى هذا القطاع، ومسببات عدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية عند تبنى المنشأة تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد، وأهم أساليب المحاسبة الإدارية المرنة الداعمة لتطبيق هذه

الاستراتيجية وانعكاسات هذا التطبيق على أداء المنشأة ، وتقييم دور القدرة الإدارية في دعم تطبيق هذه الأساليب ، وفيما يلي عرض تحليلي للدراسات السابقة المرتبطة بهذه المجالات:

1/1 مدى تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد في قطاع الخدمات ودوافع تطبيق هذه الممارسات:

تعمل المنشآت الخدمية الآن في ظل بيئة أعمال تتسم بوجود تطورات كبيرة في أساليب تقديم الخدمات وتغير أذواق ورغبات العملاء، وزيادة مستويات وعي وثقافة هؤلاء العملاء، والسعي نحو الحصول على مستويات معينة من الجودة بالتكلفة المناسبة التي تعكس قيمة الخدمة من وجهة نظرهم، الأمر الذي يضع على عاتق هذه المنشآت ضرورة تبني الاستراتيجيات الملائمة التي تستهدف تعظيم القيمة المقدمة للعميل. وفي الأونة الأخيرة ومع التطورات الكبيرة التي شهدتها قطاع الخدمات شرعت كثير من المنشآت الخدمية في تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد من أجل تعزيز كفاءتها وتقديم خدمات عالية الجودة بتكلفة منخفضة، خاصة مع وجود أدلة قوية على النجاح الكبير الذي حققته تطبيق هذه الاستراتيجية في القطاع الصناعي (Vignesh et al., 2016). وكما تشير الأدبيات المتعلقة بهذا المجال فإن ممارسات الخلو من الفاقد تعد من أبرز الممارسات التي تم تكييفها وتطويرها وتطبيقها بنجاح في سياق قطاع الخدمات (Al. Balushi et al., 2014). وقد تطرقت دراسات (Mathur et al., 2012, Huilan 2017, Hadid 2019) إلى بعض العوامل التي شكلت الدوافع نحو تطبيق هذه الاستراتيجية في قطاع الخدمات، فوجود معلومات على نطاق واسع عبر الإنترنت عن أنشطة المنشآت الخدمية يمنح العملاء المزيد من الخيارات، ومع زيادة المعلومات الموثوق فيها وتعدد الخيارات المتاحة فإن العملاء يفضلون المنشآت ذات التكلفة الأقل والجودة الأعلى والخدمة الأسرع، ومع زيادة حدة الضغوط التنافسية تسعى هذه المنشآت نحو ضرورة احتواء التكلفة وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء، وهو ما يعتبر من العوامل المحفزة لتطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد. كما أوضحت هذه الدراسات أن تعقد الخدمة Service complexity بسبب تضمنها عدد كبير من المكونات بجانب صعوبة التنبؤ بنتائجها، يزيد من حاجة المنشآت الخدمية إلى تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد، فهي تعتبر منهجية منتظمة تخفف مستوى التعقيد من خلال وضع تصور عام لجميع الأنشطة والإجراءات والعمليات وتحديد مصادر الفاقد والقضاء عليها، وبناء فرق عمل متعددة الوظائف، Cross functional team لتسهيل المشاركة في المعلومات وتجنب الإزدواجية غير الضرورية للجهود، وأضافت هذه الدراسات أن المنشآت التي تتوسع في عمليات التعاقد الخارجي Business Process Outsourcing تكون أكثر سعياً نحو تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد لزيادة كفاءة استغلال الموارد وزيادة التركيز على الأنشطة الرئيسية وتحقيق مزيد من تخفيض التكاليف.

كما تعد الرغبة في تحسين الجودة من المحفزات الهامة نحو تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد في المنشآت الخدمية، ولهذا تسعى هذه المنشآت نحو تطوير العمليات للوصول إلى مخرجات عالية الجودة تلبي توقعات العملاء، فالطلب العام المتزايد على جودة الخدمات مقروناً بتقديم المزيد وفي ظل محدودية الموارد زاد من حدة الضغوط الملقاه على عاتق هذه المنشآت لإعادة صياغة وتقييم استراتيجية عملياتها.

وفي الدراسة الميدانية التي أجراها (Kennedy and Fiss 2009) لمحاولة الوصول إلى الدوافع الكامنة وراء تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد في قطاع الخدمات، تم فحص (2230) مستشفى تعمل في المملكة المتحدة، وقسمت الدراسة هذه العينة إلى مجموعتين، اشتملت المجموعة الأولى على المنشآت الأوائل في تطبيق هذه الممارسات في حين تضمنت المجموعة الثانية المنشآت المستحدثة في تطبيقها، وقد وجدت الدراسة أن دوافع المجموعة الأولى تتعلق بالحصول على منافع اجتماعية أما دوافع المجموعة الثانية فتتعلق بتخفيض التكلفة وتجنب تحقيق خسائر.

هذا ويعتمد تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد على مجموعة من المبادئ تضمنتها الأدبيات التي تناولت هذا الموضوع بالدراسة والتحليل، وفيما يلي يقدم الباحث وصفاً مختصراً لهذه المبادئ في سياق تطبيقها في قطاع الخدمات.

1/1/1 مبادئ تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد في قطاع الخدمات:

- القيمة للعملاء Value to customers يدور جوهر فلسفة استراتيجية الخلو من الفاقد حول تعظيم القيمة المطلوبة من العميل، والتي تتمثل في مجموعة الخصائص والمواصفات التي يجب توافرها في الخدمة والتي يكون العميل على استعداد لدفع مقابلها، وهذا يتطلب تصميم جميع عمليات وأنشطة المنشأة بشكل يضع متطلبات العميل في المقام الأول، بمعنى بناء العمليات التي تحقق القيمة المطلوبة من العميل والنظر إلى أي نشاط يحسن الخدمة على أنه نشاط يضيف قيمة والعكس أي نشاط لا يحسن الخدمة يعد نشاط غير مضيف للقيمة (Huilan 2017).

- تدفق القيمة Value stream يغطي تدفق القيمة كافة الأنشطة والمراحل والخطوات المطلوب القيام بها وتنفيذها للوصول إلى القيمة المطلوبة من العملاء، وهذا يتطلب تنظيم المنشأة وفقاً لتدفقات القيمة بحيث يختص كل مسار قيمة بكافة العمليات اللازمة لتقديم الخدمة أو مجموعة الخدمات المشابهة من لحظة استلام طلب العميل وحتى تمام تقديم الخدمة وتحقيق رضا العميل.

- التدفق والسحب Flow & Pull يتعلق هذا المبدأ بتجنب الانقطاعات فى تدفق القيمة، بمعنى العمل على التخلص من جميع العقبات التى تمنع التدفق السلس للمعلومات والخدمات التى تقدم للعملاء، وفى سياق قطاع الخدمات يتم تنفيذ نظام السحب عن طريق تصميم العمليات فى ضوء ما يريده العميل بمعنى بناء نظام يعتمد على الاستجابة لمتطلبات العملاء (Rander et al., 2012).
- تمكين الأفراد Empowered People ويتم من خلال تفويض العاملين ومنهجهم بعض السلطات وتزويدهم بالمعلومات المناسبة بما يجعلهم أكثر قدرة على اتخاذ القرارات والتعامل الفورى مع المشكلات، وهذا يتطلب تحسين سبل الاتصال بين العاملين وبعضهم البعض وبين العاملين والإدارة، بجانب ضرورة تعدد المهارات التى يتمتع بها هؤلاء العاملين.
- السعى نحو الكمال Perfection بمعنى السعى نحو تلبية متطلبات واحتياجات العملاء بأفضل النتائج دون أخطاء أو تأخير، مع استمرار الجهود والبحث المستمر عن مجالات التحسين والتطوير. ويلاحظ أن هذه المبادئ تشكل مجموعة من الإرشادات التى يترتب على اتباعها زيادة كفاءة إدارة العمليات والتخلص من الفاقد وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء (Rander, et al., 2012).

2/1/1 أنواع الفاقد فى المنشآت الخدمية:

فى إطار البحث المستمر عن تعظيم القيمة المقدمة للعملاء تسعى المنشآت الخدمية نحو تحديد مصادر ومسببات الفاقد المصاحب لأداء الخدمة، والذى يتمثل فى النشاط أو السلوك الذى يؤدي إلى زيادة التكاليف دون زيادة القيمة للعميل، ولذا تعتمد المنشآت التى تتبنى استراتيجية الخلو من الفاقد على تحديد مجموعة الأنشطة المضيقة للقيمة والتى يكون العميل على استعداد لدفع مقابلها، وتحديد مجموعة الأنشطة التى تضيف قيمة مستقبلية والتى تمثل استثمار فى أنشطة القيمة المضافة للعملاء فى المستقبل، وتحديد مجموعة الأنشطة الداعمة والتى لا تضيف قيمة مباشرة ولكنها ضرورية لدعم القيمة المضافة للعملاء، والنظر إلى أى نشاط لا يضيف قيمة للعملاء بوصفه فاقد يجب العمل على التخلص منه (Silivi, et al., 2015).

وقد لخصت دراسة (Vignesh et al., 2016) أنواع الفاقد فى المنشآت الخدمية فى خمس مجموعات تتمثل فى:

- أ- فاقد تصميم الخدمة Service design waste وينتج بسبب وجود بعض الخصائص أو السمات غير الضرورية لاحتياجات العميل.

ب- فاقد عنصر الخدمة Service Item Waste وينتج بسبب وجود عيوب فى عملية أداء الخدمة.

ج- فاقد قدرة الخدمة Service Ability Waste وينتج من عدم الاستفادة الكاملة من طاقة الخدمة المتاحة.

د- فاقد عملية الخدمة Service Process Waste وينتج عن أداء الخدمة بكفاءة منخفضة.

هـ - فاقد تأخير الخدمة Service Delay Waste وينتج بسبب أوقات انتظار العملاء.

وبلورت دراسة (العشرى 2021) صور وأشكال الفاقد فى المنشآت الخدمية فى ثلاث مجموعات، تتضمن المجموعة الأولى الفاقد الناتج عن العنصر البشرى والذى يرجع إلى عدم كفاءة الأفراد فى أداء الأعمال المنوطة بهم، بجانب بعض السلوكيات السلبية التى تؤدى إلى إهدار الموارد دون إضافة قيمة للعملاء، وتتضمن المجموعة الثانية الفاقد بسبب العمليات واحتوائها على بعض الأنشطة غير الضرورية، بجانب عدم التتابع والتنسيق الفعال للعمليات، أما المجموعة الثالثة فتتضمن الفاقد بسبب عدم التدفق السليم للمعلومات وافتقادها بعض الخصائص العامة الواجب توافرها فى المعلومات الملائمة مما يترتب عليه اتخاذ قرارات غير دقيقة، كما تضمنت دراسة (محمد 2019) إضافة إلى الأنواع السابقة من الفاقد، الفاقد الناتج عن إهمال الطاقة الإبداعية للعاملين.

وقد تتبع (Vignesh, et al., 2016) تطور تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد فى المنشآت الخدمية، وتوصل إلى أن المنشآت الناجحة تتبنى التفكير المرن وتركز جهودها على التخلص من الفاقد والتحسين المستمر، ولاحظ أن التطبيق الفعال لممارسات الخلو من الفاقد فى المنشآت الخدمية يعتمد بصفة أساسية على التخلص من بعض المشاكل والمعوقات المتعلقة بالافتقار إلى الإجراءات القياسية، ارتفاع زمن دورة أداء الخدمة، عدم إقامة علاقات وطيدة مع العملاء والموردين، التدريب غير الكافى بجانب عدم التكامل بين الوظائف والأنشطة. واستهدفت دراسة (Piercy and Rich 2009) تقييم مدى ملائمة تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد فى قطاع الخدمات، وقد أسفرت نتائج الدراسة عن أن استخدام هذه الممارسات فى هذا القطاع مازال محدود وأن الهدف من استخدامها ينصب على محاولات تحسين جودة الخدمة وتخفيض تكاليف أدائها، وعلى نفس المنوال أسفرت نتائج دراسة (Vignesh et al., 2016) عن أنه تم نقل قليل من ممارسات الخلو من الفاقد التى ثبت نجاحها فى القطاع الصناعى إلى قطاع الخدمات بهدف تحسين فعالية آليات التخلص من الفاقد والاستجابة السريعة لمتطلبات العملاء، وأوصت الدراسة بضرورة التوسع فى تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد فى هذا القطاع كما هو متبع فى القطاع الصناعى.

هذا وقد أكد كثير من الباحثين (Poongo thai and Arul 2011, Shah and Ward 2003, Yang, et al 2011, Fullerton et al., 2013 Nawanir and Othman 2013 أن Vignesh 2016, Laganga 2011, Al-Balushi et al., 2014, Al-doori 2020) هناك العديد من الممارسات اللازمة لضمان التطبيق الناجح لاستراتيجية الخلو من الفاقد كوسيلة لتحسين الأداء ودعم القدرة التنافسية للمنشأة.

وفى الجزء التالى يلقى الباحث الضوء على أهم ممارسات الخلو من الفاقد، التى قدمت الدراسات السابقة أدلة على فعالية تطبيقها فى قطاع الخدمات.

3/1/1 خرائط تدفق القيمة Value Stream Mapping

تضع هذه الخرائط أمام الإدارة تصور تفصيلي لمراحل وخطوات أداء الأنشطة والعمليات وكيفية تدفق القيمة خلال هذه المراحل، ويتم تصميم هذه الخرائط من خلال مشاركة العملاء والموردين وممثلى إدارات وأقسام المنشأة للوقوف على الخطوات اللازمة لتحديد القيمة على النحو المحدد من قبل العميل، ويتضمن إعداد خريطة تدفق القيمة مرحلتين أساسيتين يتم فى المرحلة الأولى إعداد خريطة تدفق القيمة الحالية (Current State Map) عن طريق تحديد وتجميع المجموعات المتشابهة من الخدمات، وتحديد تدفق المعلومات من العميل للمنشأة ومن المنشأة للموردين، وكذلك تدفق المعلومات عبر المستويات الإدارية بالمنشأة، ووصف العلاقات والتفاعلات بين الأجزاء المكونة للخريطة وتحديد المدخلات والمخرجات المستخدمة فى كل نشاط، وفى ضوء دراسة وتحليل الوضع الحالى يتم التعرف على مدى مساهمة كل مرحلة فى خلق القيمة وتشخيص مجالات الفاقد والتعرف على مصادره، ووضع أولويات التحسين وآليات التخلص من الأنشطة والعمليات غير المضيفة للقيمة، ثم تبدأ المرحلة الثانية بوضع تصور جديد لخريطة تدفق القيمة المستقبلية (Future State Map) لتحديد الأداء المستهدف وتطوير تدفق المعلومات بما يؤدي إلى المساهمة الفعالة فى خلق القيمة. (Huilan 2017، عبد اللطيف 2016، محمد 2019، العشرى 2021)

4/1/1 الإدارة المرئية Visual Management

تعتمد نظم الإدارة المرئية على الإتاحة الفورية للمعلومات فى أماكن تنفيذ العمل عن طريق استخدام مقاييس أداء مرئية بواسطة الموظفين لمساعدتهم على توضيح ما يقومون به من أعمال لتحقيق التنسيق بين الأنشطة وحل المشاكل التى تواجههم بشكل آنى، وتقوم هذه النظم على استخدام العلامات وخطوط الاتجاه والرسوم البيانية والنماذج وشجرة القرارات للتأثير على سلوك الموظفين

ومحاولة تغيير هذا السلوك نحو الأفضل، ويؤدي استخدام هذه النظم إلى إظهار المشاكل والأخطاء مبكراً ومن ثم سرعة الاستجابة لحلها وتجنبها، تحسين وتطوير أداء الأفراد، تحديد فرص ومجالات التحسين، زيادة فعالية الاتصال بين الإدارة والعاملين، تخفيض أوقات الانتظار، زيادة فعالية إدارة الأداء، توجيه أفضل في أماكن العمل، تخفيض منحى التعلم، زيادة مستويات الالتزام بين الأفراد (محمد 2019، رشوان 2021)

كما أوضحت دراسة (Wunk-Pel 2018) أن استخدام المعلومات بشأن الأهداف ومعلومات التغذية العكسية بشكل مرئي مبسط يجعلها أكثر سهولة وفائدة لملائمتها لجميع المستويات الإدارية بالمنشأة. وعلى صعيد الدراسات التطبيقية توصلت دراسة (عثمان 2020) والتي قامت بإجراء دراسة حالة لإمكانية تطبيق نظم الإدارة المرئية في إحدى معاهد التعليم العالي في مصر إلى وجود علاقة ارتباط وتأثير معنوي بين تطبيق نظم الإدارة المرئية والتحسين المستمر للأداء.

5/1/1 إدارة الجودة الشاملة

أصبحت الجودة من المحاور الرئيسية لاستراتيجيات المنافسة التي تتبناها منشآت الأعمال في سعيها نحو زيادة قدرتها التنافسية، ولذا فقد حدثت تغييرات جوهرية في فلسفة إدارة الجودة فتحولت من نظم لرقابة الجودة إلى نظم لإدارة الجودة الشاملة تهدف إلى التحسين المستمر في الجودة. وينظر لإدارة الجودة الشاملة على أنها ثقافة تنظيمية تقوم على التحسين المستمر للجودة في جميع مجالات ونظم عمل المنشأة (Rajendan and Anantharaman 2001).

وترتكز فلسفة إدارة الجودة الشاملة على مجموعة من المفاهيم التي تشكل إطارها، تدور هذه المفاهيم حول التركيز على العميل وجعله الهدف النهائي لأي برنامج لإدارة الجودة الشاملة، التحسين المستمر للعمليات على مستوى المنشأة، مشاركة جميع الأفراد، العمل بمبدأ الفريق، تحقيق رضا العاملين (الربيعي 2018)، ويتطلب التطبيق الفعال لإدارة الجودة الشاملة التركيز على إدارة العمليات، إدارة الموارد البشرية، مشاركة جميع الأفراد، التعليم والتدريب المستمر، وجود نظام لقياس وتقييم الأداء، نظام معلومات وطرق فعالة للتقارير ونظم الاتصالات. وقد أشارت الدراسات السابقة أن التطبيق الناجح لإدارة الجودة الشاملة أسفر عن تحسين معدلات الاستجابة لاحتياجات العملاء، تخفيض التكاليف، تحسين عمليات وإجراءات المنشأة، تحسين عمليات اتخاذ القرارات التدفق الفعال للمعلومات عبر المنشأة، زيادة رضا العاملين، تحسين موقف الربحية وزيادة القدرة التنافسية. (Poomgs thai and Arul 2011، الربيعي 2018).

6/1/1 زمن الاستجابة (Takt Time)

يعتبر زمن الاستجابة أو وقت الإنجاز من الممارسات الهامة التي تستخدمها المنشآت التي تتبنى تطبيق استراتيجيات الخلو من الفاقد، ويتم تحديد زمن الاستجابة كمياً بنسبة صافي الوقت المتاح لأداء العمليات وتقديم الخدمة إلى إجمالي طلبات العملاء للتعرف على مدى قدرة المنشأة على الوفاء بمتطلبات العملاء بهدف تحقيق التوازن بين معدل تدفق الخدمة ومعدل الطلب من قبل العملاء، وفي ضوء ذلك يتم تخطيط وجدولة العمليات لمنع الاختناقات ورفع كفاءة أداء العمليات (عبد اللطيف 2016، محمد 2019).

2/1 انتقادات أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية عند تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد

ترجع الانتقادات الموجهة لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية إلى تغير الظروف والمتغيرات البيئية التي نشأت في ظلها هذه الأساليب، حيث تطورت هذه الأساليب في ظل بيئة اتسمت بنمطية المنتجات، الاستقرار والثبات النسبي في حجم الطلب، تنظيم المنشأة على أساس وظيفي، الرقابة واتخاذ القرارات من أعلى إلى أسفل، النظر إلى العاملين كتكلفة والتعامل معهم كمنفذى لأوامر الإدارة وليس كمصدر للتطوير والتحسين المستمر. ومع التطورات الكبيرة التي اجتاحت بيئة الأعمال، وفي ظل متغيرات البيئة الحديثة واجهت هذه الأساليب عديد من الانتقادات، وقد قدمت الدراسات السابقة أدلة تطبيقية على عدم قدرة هذه الأساليب على توفير المعلومات الملائمة للإدارة للتعامل مع متغيرات هذه البيئة، فمنذ أكثر من ثلاث عقود مضت لخصاً (Shank and Covindarajan 1993) انتقاداتهما لنظم المحاسبة الإدارية بقولهما:

"Corporate Management Accounting Systems are inadequate for today's environment in this time of rapid technological changes, vigorous global and domestic competition and enormously expanding information processing capabilities, management accounting systems are not providing useful, timely information for the process control, product costing and performance evaluation activities of managers".

وقد زادت حدة هذه الانتقادات مع توجه كثير من المنشآت نحو تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد وزيادة التركيز على القيمة المقدمة للعميل، ففي دراسة (زغلول 2008) والتي استهدفت اختبار مدى تكيف أساليب المحاسبة الإدارية مع متطلبات استراتيجية الخلو من الفاقد، توصلت الدراسة إلى أن نظم التكاليف التقليدية تتضمن عمليات معقدة وتتطلب أعمال غير مضيئة للقيمة، كما أنها لا توفر الأدوات المناسبة لقياس الأثر المالي الناتج عن التحسينات التي توفرها ممارسات الخلو من الفاقد، كما توصلت دراسات (Silvi et al., 2015, Li et al., 2012, Panwar et

(al, 2018, Wnuk-Pal 2018) إلى عدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية للمنشآت التي تتبنى تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد، فهذه الأساليب أصبحت تشكل عبء كبيرة أمام نجاح هذه الاستراتيجية، وقد أرجعت هذه الدراسات مخاطر فشل تطبيق هذه الاستراتيجية إلى طبيعة المعلومات غير الملائمة التي توفرها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية للأسباب التالية:

- تعتمد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على نظام التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات وهذا لا يدعم التفكير المرن والتوجه نحو التخلص من الفاقد، حيث يتم بناء معايير التكلفة في ضوء مستويات الكفاءة العادية أو المتوسطة والتي يمكن أن تشمل على بعض أوجه الفاقد، وهذا يتعارض مع جوهر مبادئ ممارسات الخلو من الفاقد والتي تعتمد على التحسين المستمر والسعي نحو الكمال، بجانب الاقتصار على المعايير المالية وإهمال معايير الأداء التشغيلية، فالهدف ينصب على ممارسات الرقابة المحاسبية وليس تحسين وتطوير الأداء.
- تعتمد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالمعايير المحددة مسبقاً، واقتراح التحسينات من خلال تفسير الانحرافات المالية، وهذا ينطوي على عدم توفير المعلومات الملائمة في التوقيت المناسب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، فضلاً عن صعوبة فهم واستخدام معلومات الانحرافات المالية من قبل العاملين في المساعدة في حل المشكلات، الأمر الذي قد يعزز من بعض السلوكيات التي تتعارض مع أهداف ممارسات الخلو من الفاقد، فتطبيق هذه الممارسات يتطلب تغييرات جوهرية في نظم التقرير عن التكلفة والانحرافات من حيث مضمون التقرير وأسلوب العرض ودورية التقارير، حيث يزداد التركيز على نظم الرقابة المرئية واستخدام الخرائط والرسومات لعرض المعلومات.
- تركز أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على المقاييس المالية والتي لا تساعد بشكل كبير في تحسين كفاءة وفعالية العمليات، فالتقارير التقليدية لا تركز على المقاييس غير المالية ولا ترتبط بالأهداف الاستراتيجية وأبعاد السوق والقيمة المدركة للعميل.
- نشأت أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في ظل قيام المنشأة على أساس الهيكل التنظيمي المبني على ثقافة من أعلى إلى أسفل، حيث المديرين هم أصحاب المعرفة والقرارات ومن المفترض أن العاملين يتصرفون ولا يفكرون، وهذا يتنافى مع أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها ممارسات الخلو من الفاقد والخاص بتمكين العاملين والنظر إليهم كاستثمار وعنصر أساسي في عمليات التحسين والتطوير المستمر. كما أن النظرة التقليدية للمنشأة على أنها أقسام أو وظائف قد يحفز مديري هذه الأقسام على التركيز فقط على إدارة تكاليف أقسامهم وإهمال النظرة الشاملة للمنشأة ككل، وهذا قد يؤدي إلى التعظيم الفرعي للمنافع ربما على حساب التعظيم الكلي لدالة منفعة المنشأة ككل.

فى ضوء ما سبق يمكن القول أن نظام المحاسبة الإدارية فى ظل متغيرات البيئة الحديثة بصفة عامة وزيادة توجه منشآت الأعمال نحو تطبيق استراتيجىة الخلو من الفاقد بصفة خاصة، يقتضى أن يصبح هدف توفير المعلومات الملائمة للمساعدة فى تعظيم القيمة المقدمة للعميل من أجل تحقيق ميزة تنافسية من أولويات الأهداف التى يجب أن يسعى إلى تحقيقها فنجاح النظام المحاسبى بشكل عام ونظام المحاسبة الإدارية بشكل خاص يعتمد بشكل أساسى على مدى قدرته على التكيف مع متغيرات بيئة الأعمال المحيطة، ومدى قدرته على احتواء التغيرات التى تحدث فى هذه البيئة وتوفير المعلومات الملائمة للتعامل مع هذه التغيرات ودعم تطبيق الاستراتيجية التى تبناها المنشأة.

3/1 أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد فى قطاع الخدمات

نظراً للانتقادات المتعددة لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، خاصة مع توجه كثير من المنشآت نحو تبنى التفكير المرن وتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، ومع وجود أدلة قوية نظرية وتطبيقية على قصور هذه الأساليب فى توفير المعلومات الملائمة لهذا التوجه المستحدث، وزيادة إدراك المنشآت التى تتبنى هذا التوجه أن هذه الأساليب باتت تشكل عقبة كبيرة تعوق نجاح تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، اتجهت جهود الباحثين نحو تطوير مجموعة من الأساليب والأدوات اللازمة لتوفير المعلومات الملائمة التى تدعم تطبيق هذه الممارسات والتغلب على مشاكل استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية فى المنشآت التى تتبنى تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد. وقد قدمت هذه الأساليب والأدوات فى الأدب المحاسبى تحت مظلة Lean Accounting بوصفها معنية بتوفير المعلومات الملائمة لدعم تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد والمساعدة فى تحقيق أهدافها (Maskell and Kennedy 2007).

ومنذ تسعينيات القرن المنصرم قدمت الدراسات السابقة أدلة كثيرة على نجاح تطبيق هذه الأساليب والأدوات وتحقيق أهدافها فى المنشآت الصناعية، وفى السنوات الأخيرة حاولت بعض الدراسات الحديثة تقديم أدلة على نجاح تطبيقها فى المنشآت الخدمية (Vignesh 2016, Panwar et al., 2018, Wnuk-Pal 2018, Almusawi, et al., 2019, Al-Doori 2021) فالضغوط التنافسية الحادة التى تواجه مختلف قطاعات الأعمال دفعت المنشآت نحو محاولات تطبيق هذه الأساليب لزيادة فعالية تخفيض التكاليف وتعظيم القيمة المقدمة للعميل، وفى هذا السياق أوضحت دراسة (Maskell and Kennedy 2007) أن أساليب المحاسبة الإدارية عن الخلو من الفاقد أو كما يطلق عليها البعض أساليب المحاسبة الإدارية المرنة تتضمن مجموعة من الأساليب الملائمة لدعم تطبيق استراتيجىة الخلو من الفاقد وتستههدف توفير المعلومات اللازمة لإدارة تدفق

القيمة ودعم مقاييس الأداء ونظم الرقابة المرئية ومبادرات التحسين المستمر. كما دعمت نتائج دراسة (Fullerton et al., 2013) وجود علاقة إيجابية مباشرة بين تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد وكل من نظام تكاليف تدفق القيمة، معلومات قياس الأداء المرئي، تمكين العاملين، تبسيط نظم التقارير الاستراتيجية. كما توصلت نتائج دراسة (Simpson and Greenfield 2017) إلى أن نظام تكاليف تدفق القيمة يعتبر النظام الأكثر فعالية لتتبع وتخفيض التكاليف في المنشآت التي تطبق ممارسات الخلو من الفاقد.

وللتعرف على أكثر أساليب المحاسبة الإدارية ملائمة للمنشآت التي تطبق استراتيجية الخلو من الفاقد قامت دراسة (Li, et al 2012) بإجراء مقارنات تفصيلية بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط ونظام تكاليف تدفق القيمة، وباستخدام أسلوب المحاكاة والطرق التجريبية أظهرت نتائج الدراسة أن نظام تكاليف تدفق القيمة يجمع بين المقاييس المالية والتشغيلية، ويدعم فعالية نقل وتوصيل المعلومات للمستويات الإدارية، وأكدت نتائج دراسة (Barros et al., 2012) أن استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة يساعد في توفير المعلومات الملائمة للتخطيط واتخاذ القرارات. كما يؤدي إلى تبسيط التقارير الإدارية وجعلها أكثر ملائمة لتنفيذ استراتيجية المنشأة ويدعم تمكين العاملين. كما أكدت دراسة (Abd-Aljaleel 2018) على فعالية أدوات المحاسبة الإدارية المرنة في توفير المعلومات الملائمة لتوجهات استراتيجية الخلو من الفاقد من خلال تركيزها على تتبع مجالات خفض التكلفة وتعظيم القيمة المقدمة للعميل ومساهمتها في الكشف الأنى عن الانحرافات ومن ثم تخفيض المخاطر قدر الإمكان، بجانب تمتعها بقدر عال من المرونة وإمكانية تكيفها مع التغيرات التي قد تحدث في أنشطة وعمليات المنشأة. كما استهدفت دراسة (Fullerton et al., 2013) التعرف على مستويات تنفيذ ممارسات الخلو من الفاقد ومستوى المعلومات المرتبطة بتطبيقها وذلك على عينة تتضمن (244) منشأة أمريكية، وقد أسفرت نتائج الدراسة عن أن (50%) من المنشآت التي تضمنتها العينة تطبق مبادئ الخلو من الفاقد، وأن (46%) من هذه المنشآت يستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المرنة لدعم تطبيق هذه الممارسات.

هذا ويشير الاستقراء التحليلي لأساليب وأدوات المحاسبة الإدارية الداعمة لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد إلى عدم وجود إطار موحد متفق عليه لهذه الأساليب والأدوات، بل تعددت الأطر المقترحة من قبل الباحثين لمجموعة الأساليب والأدوات التي تلائم المنشآت التي لتطبق هذه الممارسات، وتحقيقاً لأهداف البحث يركز الباحث على أسلوبى تكاليف تدفق القيمة Value Stream Costing، صندوق مقاييس الأداء لمسار القيمة Box Score وذلك إلى جانب كونهما

من الأكثر الأساليب استخداماً في الدراسات السابقة، يرى الباحث إمكانية اختبار تطبيقهما في المنشآت الخدمية في البيئة المصرية.

1/3/1 نظام تكاليف تدفق القيمة Value Stream costing

يكاد يكون هناك إتفاق في الأدبيات المحاسبية المهتمة بدراسة أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة للمنشآت التي تطبق استراتيجية الخلو من الفاقد، على أن نظام تكاليف تدفق القيمة يعتبر من أكثر الأساليب ملائمة لإدارة التكلفة في هذه المنشآت. ويعتمد نظام تكاليف تدفق القيمة على تنظيم المنشأة وفقاً لتدفقات القيمة، بحيث يختص كل مسار قيمة بكافة العمليات اللازمة لإتمام الخدمة أو مجموعة من الخدمات المتشابهة، حيث يبنى هذا النظام على أساس تخصيص التكاليف الفعلية للمنشأة على مسارات القيمة وليس وفقاً للمنتجات أو الخدمات أو الأقسام كما هو متبع في النظام التقليدي للتكاليف (Almusawi et al., 2019).

وفي إطار تطبيق هذا النظام ينظر إلى مسار القيمة بوصفه وحدة التكلفة أو موضوع القياس التكاليفي ومن ثم فإن تكلفة جميع الموارد المستخدمة بواسطة مسار القيمة تعتبر تكاليف مباشرة تحمل على هذا المسار أما تكاليف الموارد المستخدمة والتي لا تخص مسار قيمة معين وإنما تخدم المنشأة ككل فإنها تعتبر تكاليف غير مباشرة تعالج بقائمة الدخل كتكاليف مساندة لمسارات القيمة، (Silvi, et al, 2015, Maskell et al., 2017)

وقد صنف (Maskell et al., 2017) تكاليف نظام مسار تدفق إلى مجموعتين، تتضمن المجموعة الأولى التكاليف التي تحدث داخل مسار القيمة وتشمل تكلفة جميع المواد والمستلزمات المستخدمة بواسطة مسار القيمة، تكلفة العمالة الرئيسية أو المساعدة أو الداعمة لمسار قيمة معين، بجانب نصيب مسار القيمة من تكاليف العمالة المشتركة التي تخدم أكثر من مسار، تكاليف تشغيل الآلات والمعدات التي استفاد منها مسار القيمة بالإضافة إلى نصيب مسار القيمة من تكلفة المرافق والتسهيلات التي استفاد منها، كما تضم هذه المجموعة تكاليف العمليات التي يتم أدائها خارجياً out source والخاصة بمسار القيمة. أما المجموعة الثانية فتتضمن التكاليف التي تحدث خارج مسار القيمة وتشمل التكاليف التي تخدم المنشأة ككل مثل الموارد البشرية، الإدارة المالية وهذه التكاليف لا يتم تخصيصها على مسارات القيمة وإنما تعالج في قائمة الدخل.

ويعتمد التطبيق العملي لهذا النظام على إعداد قائمة تكاليف مسار تدفق القيمة بجانب قائمة دخل مسار تدفق القيمة وذلك عن فترات زمنية قصيرة تتراوح ما بين أسبوع إلى شهر، وعلى عكس نظم التكاليف التقليدية فإن هذا النظام يتسم بالبساطة والسهولة وتتجلى هذه البساطة في أن

جميع التكاليف التي يتم تحميلها على مسار القيمة تعتبر تكاليف فعلية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق العدالة في تقييم أداء مسارات القيمة، كما يعمل هذا النظام على تجنب معظم عمليات تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث يتم تجميع التكاليف بواسطة مسارات القيمة، ومن ثم فليست هناك حاجة إلى وجود عدد كبير من مراكز التكلفة، أي أن تطبيق هذا النظام يؤدي إلى تبسيط العمليات المحاسبية، تخفيض عدد مراكز التكاليف، تخفيض التفاصيل في تقارير الانحرافات وتقارير العمالة (Maskell et al., 2017). كما يترتب على قصر الفترة الزمنية التي تعد عنها المعلومات التكاليفية إلى اتصاف هذه المعلومات بالملائمة والحدثة مما يساعد على زيادة فعالية عمليات الرقابة واتخاذ القرارات المحسنة للأداء.

2/3/1 صندوق مقاييس الأداء لمسار القيمة Box Score

في ضوء الهدف من تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المرنة بغرض توفير معلومات آنية ملائمة لدعم تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد وتحقيق أهدافها بفعالية، ركزت الدراسات المهمة بهذه الأساليب على تصميم نظام مبسط لقياس وتقييم الأداء يعتمد على التركيز على أداء العمليات التي تمثل مصادر خلق القيمة وتوفر المعلومات الملائمة لتحفيز التحسين المستمر للأداء. وقد أطلق على هذا التصميم مصطلح Box score (Maskell et al 2017) يتضمن هذا الصندوق ملخص لنتائج أداء مسار القيمة بالتركيز على مقاييس الأداء التشغيلية والمالية ومقاييس طاقة الموارد، وتعرض هذه المقاييس في شكل يوضح مقاييس الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة مع بيان مقاييس الأداء المستهدفة، لإبراز اتجاهات التطور بتلك المقاييس. وفي هذا السياق صاغ بعض الباحثين العديد من المقاييس التي يتضمنها الصندوق، فعلى سبيل المثال: أشارت دراسة (Wnuk- Pel (2018 إلى مقاييس الأوقات المعيارية والتي توضح الزمن المعياري لكل عملية مقارنة بالزمن الفعلي، مقاييس توزيع وقت العمل Break Down of work time والتي توضح نسبة الوقت الذي يقضيه أعضاء كل فريق مقسم إلى أداء العمليات، والتعليم، والتحسين والتطوير، مقاييس عدد العمليات التي يتم أدائها كل يوم، مقاييس التحسينات والتي توضح عدد المقترحات المقدمة، وعدد التحسينات المنفذة، مدى الاستفادة من هذه التحسينات كمياً ومالياً، مقاييس رضا العاملين ودوافعهم للعمل وعلاقتهم بالرؤساء ومعدلات الدوران. أما (Maskell et al 2017) فقد صنف مقاييس الأداء إلى ثلاث مجموعات، تتضمن المجموعة الأولى مقاييس على مستوى المنشأة تستهدف مدى تحقيق الأهداف الرئيسية مثل مقاييس رضا العملاء، مقاييس معدلات نمو الأرباح، وتتضمن المجموعة الثانية مقاييس على مستوى مسار القيمة تفيد في التحسين المستمر لمسارات القيمة مثل مقاييس الأوقات المعيارية ومقاييس التحسينات المقترحة والمنفذة، أما المجموعة الثالثة فتتضمن مقاييس على مستوى الخلايا داخل كل مسار قيمة مثل مقاييس مدى نجاح الخلية في إنجاز الأعمال وفقاً لطلبات العملاء، مقاييس أداء الأعمال بدون أخطاء من أول مرة. ويلاحظ أن صندوق مقاييس

الأداء لمسار القيمة يركز على توفير مقاييس وقتية تتوافق مع تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد ولذا يزداد الاهتمام بالمقاييس غير المالية ومقاييس الأداء التشغيلي وزيادة رضا العميل.

يخلص الباحث مما سبق إلى أن تبنى التفكير المرن وتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد تطلب إعادة صياغة وتقييم دور المحاسبة الإدارية من أجل توفير المعلومات الملائمة لدعم تطبيق هذه الممارسات وتحقيق أهدافها بفعالية، ولذا فقد تم تطوير بعض الأساليب والأدوات التي تعكس التغيرات في بيئة الأعمال الناتجة عن تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد. وتركز على توفير معلومات مفهومة لجميع المستويات الإدارية لتحفيز التحسين المستمر والمساعدة في التخلص من الفاقد وزيادة فعالية أداء الوظيفة التخطيطية وقياس وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، مما يؤدي إلى تعظيم القيمة المقدمة للعميل ودعم القدرات التنافسية للمنشأة.

4/1 انعكاس تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة على مقاييس أداء المنشآت الخدمية:

على الرغم من محدودية تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة في قطاع الخدمات، إلا أن هناك بعض الدراسات التي حاولت استنتاج أثر تطبيق هذه الأساليب على مقاييس أداء المنشآت الخدمية، ففي الفحص الميداني الذي أجرته (Laganga 2011) تبين أن تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لها في المنشآت الخدمية أسفر عن تحسين قدرة هذه المنشآت على قبول عملاء جدد وتخفيض أوقات الانتظار، بجانب المساهمة في تحسين جودة الخدمات المقدمة. كما توصلت نتائج دراسة (Staats et al., 2011) التي أجريت على إحدى منشآت خدمات البرمجيات في الهند إلى أن تطبيق هذه الممارسات أسفر عن تحسين تدفق العمليات وتخفيض التكاليف، واستهدفت دراسة (Alhosban and Alsharari 2019) فحص مدى تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة على عناصر الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية، وقد توصلت الدراسة إلى أن إعادة هيكلة العمليات اعتماد على طلبات ورغبات العملاء واستخدام نظام تكاليف تدفق القيمة يساهم بشكل إيجابي في تخفيض التكاليف وتحسين القيمة المقدمة للعملاء. وتوصلت دراسة (Hadid 2019) والتي تم إجرائها على المنشآت الخدمية في المملكة المتحدة إلى أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة ساهم بشكل إيجابي في توفير المعلومات الملائمة التي تساعد في زيادة فعالية تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، وقد انعكس ذلك بشكل إيجابي على تحسين مؤشرات الأداء المالي لهذه المنشآت، كما توصلت الدراسة إلى أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة يرتبط بشكل إيجابي مع تبنى المنشأة استراتيجية زيادة التكلفة. وأكدت دراسة (Arora and Soral 2017) على أهمية دور أساليب المحاسبة الإدارية المرنة في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة من خلال دورها في تتبع وتخفيض تكاليف الموارد وتركيزها على مقاييس الأداء المرن التي تعكس الأداء التشغيلي والمقاييس غير

المالية بجانب دورها في دعم مبادرات التحسين المستمر، وقد أسفرت نتائج هذه الدراسة عن أن الثقافة التنظيمية تحفز العلاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة وبناء ميزة تنافسية مستدامة.

واعتمدت دراسة (Alsamadi et al, 2012) على إجراء دراسة مقارنة بين القطاعين الصناعي والخدمي للتوصل إلى مدى تأثير تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لها على مقاييس الأداء في كلا القطاعين، وقد وجدت الدراسة أن هناك علاقة إيجابية بين هذه الممارسات وأداء المنشآت في كلا القطاعين وأن درجة التأثير على الأداء متطابقة بين القطاعين. كما توصلت دراسة (Piercy and Rich, 2009) إلى أن تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة في قطاع الخدمات أسفر عن تحقيق تخفيض ملموس في تكاليف التشغيل وارتفاع جودة الخدمة المقدمة للعملاء. وأوضحت دراسة (Vignesh 2016) أن بعض المنشآت الخدمية التي تطبق ممارسات الخلو من الفاقد تعتمد في تحسين مؤشرات الأداء على اتباع نظام التحسين المعجل والذي يعتمد على احتساب نسبة العيوب وجدولة زمن دورة أداء الخدمة مع حجم العمل لمحاولة تقليص تراكم طلبات الخدمات وتخفيض أوقات الانتظار وتحقيق رضا العملاء.

واستهدفت دراسة (Almusawi et al, 2019) تحديد مدى مساهمة نظام تكاليف تدفق القيمة باعتباره أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد في تحسين مؤشرات الأداء المالي في قطاع الخدمات الصحية، وقد وجدت الدراسة أن المعلومات الناتجة عن استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة ساهمت بشكل كبير في المساعدة على تخفيض التكاليف وتحسين مؤشرات الأداء المالي، كما وجدت الدراسة أن تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة يعزز الميزة التنافسية للمنشأة من خلال استغلال إمكانيات تجنب الفاقد وتخفيض التكاليف في وضع أسعار تنافسية لخدماتها. كما توصلت دراسة (Hill 2000) والتي أجريت على (589) مستشفى تعمل في البيئة الأمريكية إلى أنه مع زيادة حدة المنافسة يزداد سعي المنشآت نحو تبني نظم فعالة لرقابة التكلفة من أجل احتواء هذه التكاليف وتخفيضها والمساعدة على البقاء والنمو في الأسواق التنافسية.

وفى هذا السياق أوضحت دراسة (Huilan 2017) أن المستشفيات التي تعمل في البيئة الأمريكية تتعرض لضغوط متزايدة، الأمر الذي يحتم عليها اتباع الاستراتيجيات التي تركز على احتواء التكلفة وتحسين الجودة ورفع الكفاءة، ووجدت الدراسة أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد تساعد في توفير المعلومات الملائمة لتقديم خدمات

صحية بجودة أعلى وتكلفة أقل ووقت استجابة أسرع. وفي نفس الاتجاه أكدت دراسة (Grabau 2012) أن تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لها يساعد مؤسسات الرعاية الصحية في استبعاد الفاقد في العمليات التشغيلية وتخفيض تكاليف الرعاية الصحية.

وعلى العكس من ذلك توصلت دراسة (Bhasin 2012) والتي أجريت على (68) منشأة صحية تعمل في المملكة المتحدة إلى عدم وجود تأثير معنوي لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لها على الأداء التشغيلي للمنشأة. وفي البيئة العربية وفي سياق قطاع الخدمات توصلت دراسة (Aldoori 2020) إلى أن تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد لها تأثير إيجابي معنوي على أداء البنوك التي تعمل في البيئة الأردنية.

في ضوء ما سبق يمكن القول أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد في قطاع الخدمات يوفر المعلومات الملائمة للإدارة للتعامل مع متغيرات بيئة الأعمال الحالية من خلال المساعدة في بناء مجموعة من مقاييس ومؤشرات الأداء على مستوى مسارات القيمة وعلى مستوى المنشأة ككل، الأمر الذي يزيد من فعالية اتخاذ القرارات ويدعم مبادرات التحسين المستمر للأداء.

5/1 تقييم أثر القدرة الإدارية في دعم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة في المنشآت الخدمية:

1/5/1 مضمون ومقاييس القدرة الإدارية:

يعتبر المديرون من المصادر الأساسية لخلق القيمة بالمنشأة من خلال انعكاس قراراتهم على كفاءة وفعالية استخدام الموارد، وتتفاوت أهمية دور المديرين في خلق القيمة باختلاف القدرة الإدارية التي يتمتع بها هؤلاء المديرين، وقد حظيت دراسات القدرة الإدارية باهتمام كثير من الباحثين في الآونة الأخيرة، لكونها أحد مصادر الميزة النسبية للمنشأة وأساس بناء ميزة تنافسية مستدامة، واعتمد الباحثون في تفسير التباين في الأداء بين منشآت الأعمال على وجهة النظر المعتمدة على الموارد Resource- Based View القائمة على اقتراض أساسى فحواه أن منشآت الأعمال غير متجانسة فيما يتعلق بالموارد المتاحة والمملوكة لها، وهذا التباين يساهم في تفسير استمرار الميزة التنافسية (Huilan 2017)، وفي ظل النظرة المعتمدة على الموارد تعتبر القدرة الإدارية مورد استراتيجي ذا قيمة، كما أنها تعد مصدر هام للميزة التنافسية تفسر الاختلافات في الأداء بين المنشآت (Volcomb et al., 2009, Chen et al., 2015).

وعلى الرغم من الاهتمام المتزايد بالقدرة الإدارية فى الآونة الأخيرة إلا أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين حول مضمون هذا المفهوم، وبصفة عامة تعكس القدرة الإدارية ما يتمتع به أفراد الإدارة العليا من معارف ومهارات وخبرات تساهم فى إضافة قيمة للمنشأة وتعزز موقفها التنافسى، فهى تعتبر بمثابة خبرة خاصة بالمنشأة والصناعة وأن وجودها يزيد من احتمالية توقع التغيرات فى البيئة الاقتصادية للمنشأة (Baik et al., 2011). وفى نطاق هذا البحث يركز الباحث على وصف القدرة الإدارية بأنها مدى قدرة الفريق الإدارى على إحداث تغييرات فى البيئة التشغيلية بما يساهم فى تحسين وتعظيم قيمة المنشأة.

وقد سلك الباحثون فى قياس القدرة الإدارية اتجاهين، اعتمد الاتجاه الأول على استخدام مؤشرات أو مقاييس بديلة للدلالة على تمتع الفريق الإدارى بالقدرة الإدارية، من هذه المؤشرات معدل الاستشهادات فى وسائل الإعلام media citation من خلال تتبع عدد المقالات التى تم إجرائها فى وسائل الإعلام مع الفريق الإدارى خلال آخر خمس سنوات أو من خلال عدد المقالات التى تشيد بأداء الفريق الإدارى، كما تتضمن المقاييس البديلة التى استخدمت للتعبير عن القدرة الإدارية، معدل العائد على الأصول المعدل بالصناعة، طول مدة التعاقد مع الفريق الإدارى، رد فعل السوق بعد تعيين الفريق الإدارى، معدل دوران الفريق الإدارى، ربحية المنشأة بعد ترك الفريق الإدارى المنشأة، المكافآت التى يحصل عليها الفريق الإدارى (محمد 2017، مشابط 2021).

أما الاتجاه الثانى فقد اعتمد على النموذج الذى استخدمت (Demerjian et al., 2012) والذى من خلاله يتم قياس القدرة الإدارية كمياً، ويقوم تطبيق هذا النموذج على تقدير الكفاءة الكلية للمنشأة داخل الصناعة باستخدام تحليل مغلف البيانات، Data envelopment analysis لقياس درجة كفاءة كل منشأة من خلال تعظيم الإيرادات فى ظل الموارد المتاحة لدى المنشأة، ونظراً لأن الكفاءة الكلية للمنشأة تتضمن عوامل تتعلق بكل من المنشأة والفريق الإدارى، فإن المرحلة الثانية فى تطبيق هذا النموذج تعتمد على استبعاد العوامل التى لا ترجع إلى كفاءة الفريق الإدارى، والتى حددها النموذج فى مجموعة العوامل التى تساعد المجهودات الإدارية مثل حجم المنشأة، الحصة السوقية، التدفقات النقدية الموجبة، عمر المنشأة، ومجموعة العوامل التى قد تعوق المجهودات الإدارية مثل تعدد القطاعات التشغيلية، العمليات التجارية الدولية، ومن ثم فإن الجزء المتبقى من الكفاءة الكلية بعد استبعاد العوامل السابقة يمثل كفاءة الفريق الإدارى (Huilan 2017). ويلاحظ أن هذا النموذج يعتمد على متغيرات وعوامل تم قياسها كمياً، الأمر الذى يعطى على هذا النموذج مزيد من الدقة والموضوعية عكس الحال بالنسبة للمؤشرات البديلة التى تعتبر مؤشرات غير مباشرة، وقد تتضمن عوامل ترجع لخصائص المنشأة أو خصائص الصناعة التى تنتمى إليها أو الخصائص السوقية والبيئية ومن ثم فإنها قد تفتقد كثير من الدقة والموضوعية.

2/5/1 انعكاسات القدرة الإدارية على نظم المنشأة وعملياتها

تعددت الزوايا التي تناولت من خلالها الأدبيات المحاسبية انعكاسات القدرة الإدارية على سياسات المنشأة وعملياتها. فقد توصلت دراسة (Han 2015) والتي أجريت على عينة قوامها (2172) منشأة مسجلة في سوق الأوراق المالية بالصين إلى وجود تأثير إيجابي معنوي للقدرة الإدارية على عمليات الرقابة الداخلية وتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات. وفحصت دراسة (Bhutta et al., 2021) مدى تأثير القدرة الإدارية على أداء المنشأة وذلك على عينة مكونة من (246) منشأة من المنشآت المسجلة في سوق الأوراق المالية في باكستان، وقد وجدت الدراسة أن هناك تأثير إيجابي معنوي للقدرة الإدارية على مقاييس الأداء سواء المعتمدة على الأرقام المحاسبية أو المعتمدة على البيانات السوقية.

كما توصلت دراسة (Baik et al., 2018) إلى أن ارتفاع القدرة الإدارية لمديرى المنشأة يحسن من بيئة المعلومات ويزيد من جودة التقارير المالية، وعلى نفس المنوال أجريت دراسة (عبد المجيد 2021) على عينة قوامها (129) منشأة مسجلة في سوق الأوراق المالية السعودية، وتوصلت الدراسة إلى أن ارتفاع القدرة الإدارية يؤثر بشكل إيجابي معنوي على جودة التقارير المالية، إلا أنه لا يوجد تأثير للقدرة الإدارية على بيئة المعلومات في المنشآت السعودية. ولخصت دراسة (محمد 2017) انعكاسات القدرة الإدارية في تأثيرها على الأداء المالى والتشغلي للمنشأة من خلال الاستغلال الكفاء للموارد، تأثيرها على السياسة المالية للمنشأة من خلال التعامل بكفاءة مع مصادر التمويل بجانب تأثيرها على زيادة كفاءة القرار الإستثمارى وتوصيل القيمة الحقيقية للمنشأة إلى المستثمرين، كما تناولت دراسة (Holcomb et al., 2009) القدرة الإدارية في إطار النظرة المعتمد على الموارد، ووجدت الدراسة أن ارتفاع القدرة الإدارية يؤثر بشكل إيجابي على إنتاجية الموارد.

وأكدت نتائج دراسة (Chemmanura et al., 2009) أن المنشآت التي ترتفع فيها القدرة الإدارية تحقق مستويات أداء تشغلي مرتفع على المدى الطويل، وفحصت دراسة (Huang and sun, 2017) العلاقة بين القدرة الإدارية وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية للتأثير على الأداء المستقبلي للمنشأة، وقد وجدت الدراسة أنه كلما ارتفعت القدرة الإدارية انخفضت الآثار السلبية لإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على الأداء المستقبلي للمنشأة. وقدمت دراسة (Andreo et al., 2013) الدليل على وجود تأثير إيجابي معنوي للقدرة الإدارية على الأداء المالى للمنشأة نتيجة الاستخدام الكفاء لموارد المنشأة وإدارة السياسات المالية للمنشأة بكفاءة عالية.

في ضوء ما سبق يمكن القول أن القدرة الإدارية تلعب دور كبير في إدارة عمليات المنشأة والتأثير على مجموعة واسعة من سياسات المنشآت وأنشطتها وفي الجزء التالي يحاول الباحث

توضيح مدى تأثير القدرة الإدارية في إحداث تغييرات في النظام المحاسبي من خلال دورها في دعم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة لتوفير المعلومات الملائمة لنجاح تطبيق إستراتيجية الخلو من الفاقد.

3/5/1 إطار توضيحي لدور القدرة الإدارية في دعم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة:

بين الباحث في الأجزاء السابقة أنه مع زيادة توجه منشآت الأعمال نحو تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، وفي ظل تعدد الانتقادات الموجهة لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وعجزها عن توفير المعلومات الملائمة لنجاح تطبيق هذه الممارسات وتحقيق أهدافها، ظهرت أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة بوصفها مجموعة من الأساليب ولدت لتتوافق مع تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد ودعمها في تحقيق أهدافها.

وقد قدمت عديد من الدراسات السابقة أدلة على أن عدم دعم وتأييد الإدارة العليا يعتبر من المعوقات الرئيسية لنجاح تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة، بل أن بعض الدراسات أوضحت أن السبب الرئيسي وراء فشل تطبيق هذه الأساليب يعود في المقام الأول لعدم دعم وتأييد الإدارة العليا (Feng and Manuel 2008)، ففي المسح الميداني الذي أجرته الجمعية الأمريكية للجودة على قطاع الرعاية الصحية أوضحت النتائج أن (59%) من هذه المنشآت لا تطبق ممارسات الخلو من الفاقد بسبب نقص الموارد، (41%) بسبب نقص المعلومات، (30%) بسبب عدم دعم وتأييد الإدارة العليا (Huilan 2017). وأوضحت نتائج دراسة (Laura 2010) والتي استهدفت الوقوف على معوقات تطبيق أساليب المحاسبة المرنة في المنشآت التي تعمل في المملكة المتحدة أن (42%) من المنشآت التي شملتها الدراسة أرجعت ذلك إلى ثقافة المنشأة، (51%) بسبب عدم القدرة على قياس العوائد من وراء تطبيق هذه الأساليب، (30%) بسبب اتجاهات محاسبية المنشأة والتمسك بتطبيق الأساليب التقليدية، (18%) بسبب اتجاهات الإدارة وعدم توفير الموارد اللازمة للتطبيق. كما كشفت نتائج دراسة (Al-balush et al., 2014) أن القيادة والثقافة التنظيمية ونظم الحوافز والمكافآت وقياس وتقييم الأداء تعد من المتغيرات الهامة لنجاح أو فشل تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد. كما استهدفت دراسة (Alshbiel and Eldolabeh 2020) قياس الأثر المحفز للثقافة التنظيمية على العلاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة، وقد أجريت الدراسة على (59) منشأة تعمل في البيئة الأردنية، وأسفرت نتائج الدراسة عن وجود تأثير معنوي للثقافة التنظيمية على دعم تطبيق هذه الأساليب وانعكاس ذلك على تحقيق ميزة تنافسية مستدامة. كما كشفت نتائج دراسة (Arora and carol 2017) أن عدم الفهم الكافي من قبل الإدارة العليا لأساليب المحاسبة الإدارية المرنة يعتبر من أكثر العقبات التي تواجه تطبيق هذه الأساليب. وأوضحت دراسة (Vignesh 2016) أن التطبيق الناجح

لممارسات الخلو من الفاقد فى قطاع الخدمات يتطلب وجود دعم وتأيد كاف من الإدارة العليا وتبنى إدارة التغيير والإيمان بمشاركة العاملين كما أظهرت نتائج دراسة (Wnuk-pel 2018) أن دعم وتأيد الإدارة العليا يفسر التباين فى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة بين منشآت الأعمال. وفى البيئة المصرية توصلت دراسة (على 2021) إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين دعم الإدارة العليا والتعاون بين الإدارة والعاملين وتحسين الأداء المؤسسى.

هذا ويرى الباحث أن الدور الذى يمكن أن تقدمه الإدارة فى دعم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة يعتمد على القدرة الإدارية التى يتمتع بها الفريق الإدارى للمنشأة، حيث يرى الباحث أن ارتفاع القدرة الإدارية يزيد من إدراك الإدارة لضرورة تكيف نظام المحاسبة الإدارية مع إستراتيجية المنشأة وسياساتها التشغيلية، وفى هذا السياق أكدت دراسة (Alves and Neto 2021) على ضرورة تكامل نظام المحاسبة الإدارية مع الإستراتيجية التى تتبناها المنشأة من أجل توفير المعلومات اللازمة لضمان استمرار نجاح هذه الإستراتيجية. فعندما تتبنى المنشأة مدخل التفكير المرن ويتم تطبيق إستراتيجية الخلو من الفاقد، فإن الأمر يتطلب إعادة هيكلة نظام المحاسبة الإدارية وتوجيه تركيز هذا النظام على أساليب الرقابة وتوفير المعلومات التى تحفز هذه التغييرات وتساعد فى إجراء التحسينات والعمل على خلق مؤشرات أداء جديدة تدعم عمليات التغيير. وفى هذا الإطار أوضحت دراسة (Panwar et al., 2018) أن المنشآت التى تسعى إلى تطبيق نظم محاسبة إدارية تدعم تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد يجب أن يكون لدى الفريق الإدارى إدراك بهذه الممارسات وانعكاساتها على مقاييس الأداء والتركيز على التحسين المستمر للعمليات المحاسبية والتشجيع على تطبيق ثقافة المشاركة.

كما أوضحت دراسة (Maskell and Kennedy 2007) أن التغييرات الواجب إجراؤها فى النظام المحاسبى ليتوافق مع تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد تتعلق بالإبقاء على أساليب الرقابة المحاسبية التى تتبعها المنشأة، مع العمل على استبعاد الفاقد فى العمليات والأنشطة من خلال تبسيط العمليات المحاسبية وتخفيض عدد مراكز التكلفة وتخفيض التفاصيل فى تقارير العمالة وتقارير الإنحرافات واستبعاد التقارير غير الضرورية، وتغيير وحدة التحليل من خلال التحول من التحليل الفردى إلى التحليل الشمولى والتركيز على إدارة التكلفة عن طريق تتبع تدفق القيمة. وأكدت هذه الدراسة أن أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد يجب أن تدعم ثلاثة جوانب أساسية تتعلق بنظم الإدارة والرقابة المرئية وإدارة تدفق القيمة والتحسين المستمر. كما أوضحت دراسة (Alves and Nato 2021) أن تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد يتطلب من الإدارة ضرورة إعادة تشكيل دور المحاسب ليصبح شريك أساسى فى عمليات خلق القيمة والقضاء على أوجه الفاقد، كما يجب على الإدارة دعم دور المحاسبين فى إجراء التحليلات الاستراتيجية وليس قصر دورهم على تحليل المعاملات، والعمل على ضرورة دمج المحاسبين الإداريين مع

المتخصصين فى إدارة العمليات لزيادة فعالية تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد وتحسين مقاييس أداء المنشأة.

وفى سياق إبراز دور القدرة الإدارية فى دعم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة، (Baik et al., 2018, Bhutt et al., 2021, Almusawi et al., 2019) يستنتج الباحث من دراسات (Huilan 2017, Alves and Nato 2021, Chen et al., 2015, Baik et al., 2011) مجموعة العوامل والمتغيرات التى تعكس تقييم آثار دور القدرة الإدارية فى دعم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة:

- الإدارة العليا التى تتمتع بقدرات إدارية مرتفعة تكون داعمة للتغيير ومحفزة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة.
- الإدارة العليا الأكثر قدرة تمتلك المهارات اللازمة لخلق بيئة عمل تساعد على تهيئة وإعداد العاملين بالمنشأة على اختلاف مستوياتهم لفهم وقبول مبادئ ومفاهيم وممارسات الخلو من الفاقد وأساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لها، الأمر الذى يساهم بشكل كبير فى التزامهم والحصول على تعاونهم ويقلل من مقاومتهم التغيير. فالتطبيق الناجح لممارسات الخلو من الفاقد وأساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لها يعتمد بشكل أساسى على تهيئة بيئة العمل وثقافة المنشأة، وأن مسؤولية الإدارة العليا فى هذا الشأن تتبلور فى الإدارة الفعالة لفرق العمل، ومساعدة العاملين على التكيف مع النظم والأساليب الجديدة والتعامل بفعالية مع مقاومة العاملين التغيير.
- الإدارة العليا التى تتمتع بقدرات إدارية مرتفعة تكون أكثر سعياً نحو اكتساب مهارات جديدة وتنمية معارفها بشأن أدوات وممارسات الخلو من الفاقد وأساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لتطبيقها، الأمر الذى يمكنها من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة فى حالة ظهور مشاكل تعترض عملية التطبيق.
- الإدارة العليا الأكثر قدرة بما تمتلكه من مهارات إبداعية وقدرات تحليلية تكون أكثر استيعاباً للمعلومات اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة وصياغة السياسات اللازمة للتطبيق بكفاءة، بجانب قدرتها على التعامل مع الصعوبات التى تواجه المنشأة أثناء التنفيذ، فليديها فهماً أعمق لقيادة العاملين وإدارة فرق العمل المتعددة المهام بكفاءة.
- وجود إدارة عليا تتمتع بقدرات إدارية مرتفعة يزيد من درجة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح بالمنشأة، الأمر الذى يؤدي إلى انخفاض المخاطر وانخفاض تكلفة رأس المال، مما يجعل الاستثمار فى تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية

الداعمة لها تتم بشكل أسهل وأكثر كفاءة.

استناداً إلى ما سبق يرى الباحث أنه في سبيل السعى نحو خلق التزام بتطبيق أساليب المحاسبية الإدارية الداعمة لممارسات الخلو من الفاقد، تعمل الإدارة العليا الأكثر قدرة على توضيح الهدف من التطبيق وإبراز مزايا ومنافع التطبيق، وضع جداول زمنية لمراحل وخطوات التطبيق بمشاركة العاملين بالمنشأة، وضع خطة متوازنة لتمكين العاملين وتزويدهم بالمعلومات التي تمكنهم من المشاركة في اتخاذ القرارات وحل المشكلات والمساهمة الفعالة في عمليات التحسن المستمر، تخصيص الإمكانيات اللازمة للتطبيق من موارد مالية وبشرية، تحديد السلطات والمسئوليات والتنسيق الفعال بين الإدارات المختلفة داخل المنشأة، تصميم وتنفيذ نظام فعال لقياس وتقييم الأداء، وإدراكاً من الإدارة العليا الأكثر قدرة بأن نجاح تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة يعتمد على قدرات القائمين على التنفيذ، فإن الأمر يتطلب تحسين قدراتهم من خلال عملية تدريب شاملة تغطي الجانب المعرفي والتطبيق العملي، ويتم ذلك عن طريق وضع خطة للتعليم والتدريب تضمن أن يحصل المسئولين عن التنفيذ على المعارف اللازمة والكيفية التي تمكنهم من وضع تلك المعارف موضع التطبيق.

2- دراسة الحالة:

1/2 هدف الدراسة:

في ضوء تأكيد عديد من الدراسات على عدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية للمنشآت التي تتبنى تطبيق استراتيجيات الخلو من الفاقد، وضرورة تخلي هذه المنشآت عن هذه الأساليب التقليدية، والسعى نحو تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة. تستهدف دراسة الحالة محاولة اختبار ذلك في البيئة المصرية من خلال محاولة تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية المرنة في إحدى المنشآت الخدمية التي تعمل في مجال القطاع الصحي بجمهورية مصر العربية واستنتاج انعكاسات ذلك على مقاييس الأداء مع تقييم دور القدرة الإدارية في دعم تطبيق هذه الأساليب.

2/2 التعريف بالمنشأة محل الدراسة ومبررات اختيارها:

تم اختيار إحدى مستشفيات جامعة القاهرة والتي تعد واحدة من أكبر المستشفيات الحكومية التي تقدم الخدمات الطبية للأطفال بمصر، وقد تأسست هذه المستشفى بمنحة من الحكومة اليابانية قدرها (40) مليون دولار أمريكي في إطار التعاون بين وكالة التعاون الدولي اليابانية (Japan International Cooperation Agency) والحكومة المصرية لتكون هذه المستشفى مؤسسة رعاية طبية وتعليمية لطب الأطفال. وخلال الفترة ما بين 1986، 1988م دعمت وكالة التعاون

الدولى اليابانية عمليات توسعة المستشفى بتكلفة قدرها (29) مليون دولار أمريكي، كما دعمت الوكالة اليابانية عمليات تجديد واستعادة كفاءة المنشأة بأكملها وتحديث مرافقها لتناسب مع الإعداد المتزايدة للمرضى الوافدين من جميع أنحاء مصر وذلك خلال الفترة بين عامى 1995، 1996م بتكلفة قدرها (13) مليون دولار أمريكي، وفى ديسمبر 2015م وقعت الوكالة اليابانية إتفاقية مع الحكومة المصرية لتوفير منحة قدرة (1,56) مليارين يابانى للمساهمة فى إنشاء مبنى العيادات الخارجية الجديد بالمستشفى. وفى إطار التعاون الفنى أرسلت وكالة التعاون الدولى اليابانية (208) خبير يابانى للمستشفى فى الفترة مابين 1983، 2002م لتقديم الدعم الفنى وبرامج التدريب لتحسين قدرات العاملين بالمستشفى بأقسام الرعاية الطبية للأطفال والمعامل والعناية المركزة وأيضاً فى مجال تشغيل وصيانة المعدات الطبية.

وترجع مبررات الباحث لاختيار المستشفى موضوع دراسة الحالة إلى تنوع وتباين الخدمات الطبية والعلاجية التى تقدمها المستشفى، ومن ثم تعدد وتعقد العمليات والأنشطة والإجراءات التى يتطلبها تقديم هذه الخدمات، الأمر الذى يتطلب ضرورة اتباع الأساليب والفلسفات الإدارية والمحاسبية الحديثة للمساعدة فى زيادة فعالية تقديم هذه الخدمات، وتشير المقابلات المتعمقة التى أجراها الباحث مع بعض مديرى الوحدات المختلفة بالمستشفى إلى رغبة الإدارة العليا فى تطبيق ما هو مستحدث فى مجال النظم الإدارية ورقابة وتحسين الأداء، وتتبنى الإدارة العليا بعض المبادرات بغرض تحسين جودة الأداء من خلال زيادة التركيز على (5S) والتعاون مع وحدة ضمان الجودة بهدف تنظيم وترتيب بيئة العمل وأداء العمل بشكل منظم وبصورة أسرع، فضلاً عن سعى الإدارة إلى إرساء ثقافة التحسين المستمر والجودة الشاملة. وقد تجلى ذلك فى حصول المستشفى على شهادة الأيزو 9001 – 2015 من هيئة المواصفات والقياسات الفرنسية المعتمدة عالمياً فى أكثر من 150 دولة، ويعد هذا تأكيد على تطبيق المواصفات القياسية الدولية لنظم إدارة الجودة واتباع أنسب الطرق لتطبيق المعايير العلمية والتقنية، ولعل أهم مبررات اختيار هذه المستشفى استعداد الإدارة للتعاون مع الباحث وتسهيل مهمته فى الحصول على البيانات اللازمة لإتمام الدراسة وتحقيق الغرض منها. هذا وسوف يتم التطبيق باستخدام البيانات التى أمكن الحصول عليها عن عام 2019م. وفيما يلى بعض البيانات الإحصائية والتكاليفية عن المستشفى:

جدول (1/2)

بيانات إحصائية عن عام 2019

بيان	العاملين	الأطباء	التمريض	الأسرة	أيام الإقامة السريرية	حالات التردد على العيادات	المساحة (متر مربع)
إجمالي العدد	1098	607	635	323	87910	146974	24415

بيان	عمليات قلب و صدر وقسطرة	عمليات مسالك	عمليات مخ وأعصاب	عمليات عظام	عمليات جراحة	عمليات رمد	عمليات طوارئ
إجمالي العدد	1370	973	545	1286	1635	1872	4395

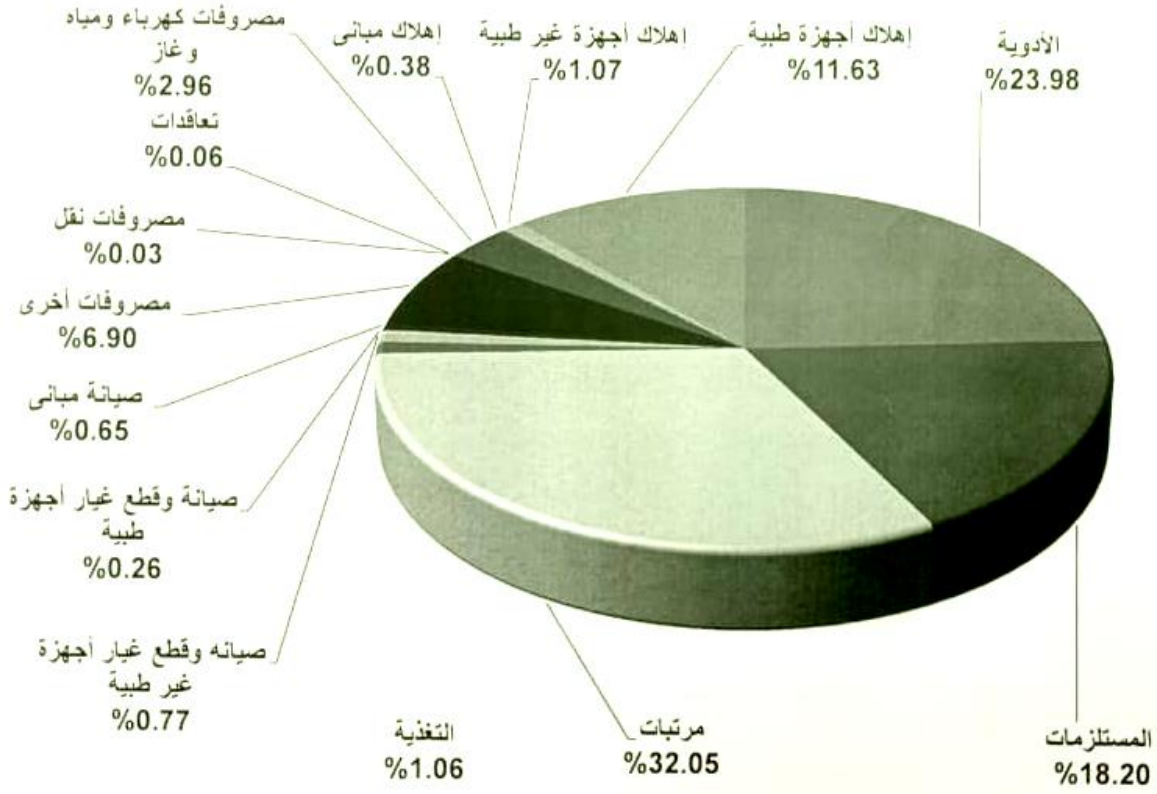
بيان	اشعة عادية	اشعة مقطعية	سونار	موجات صوتية	موجات فوق صوتية	رسم مخ	جلسات العلاج الطبيعي	التحاليل	ساعات الأوكسجين
إجمالي عدد الحالات	28187	6974	4680	6215	1786	1673	26655	762298	70306

جدول (2/2)

بيانات بإجمالي عناصر التكاليف (بالآلاف جنيهه)

عناصر التكلفة	الأجور والمرتببات	الأدوية	صيانة وقطع غيار أجهزة طبية	صيانة وقطع غيار أجهزة غير طبية	النقل والاتصالات	خدمات الكهرباء والمياه والغاز	مستلزمات طبية
القيمة	76565	57211	612	1849	65	7100	43226
عناصر التكلفة	أغذية	صيانة مباني	تعاقدات مع الغير	إهلاك أجهزة طبية	إهلاك أجهزة غير طبية	إهلاك مباني	أخرى
القيمة	2536	1550	144	27751	2551	916	16462

ويمكن التعبير عن نسب هيكل التكاليف بالمستشفى فى الشكل التالى:

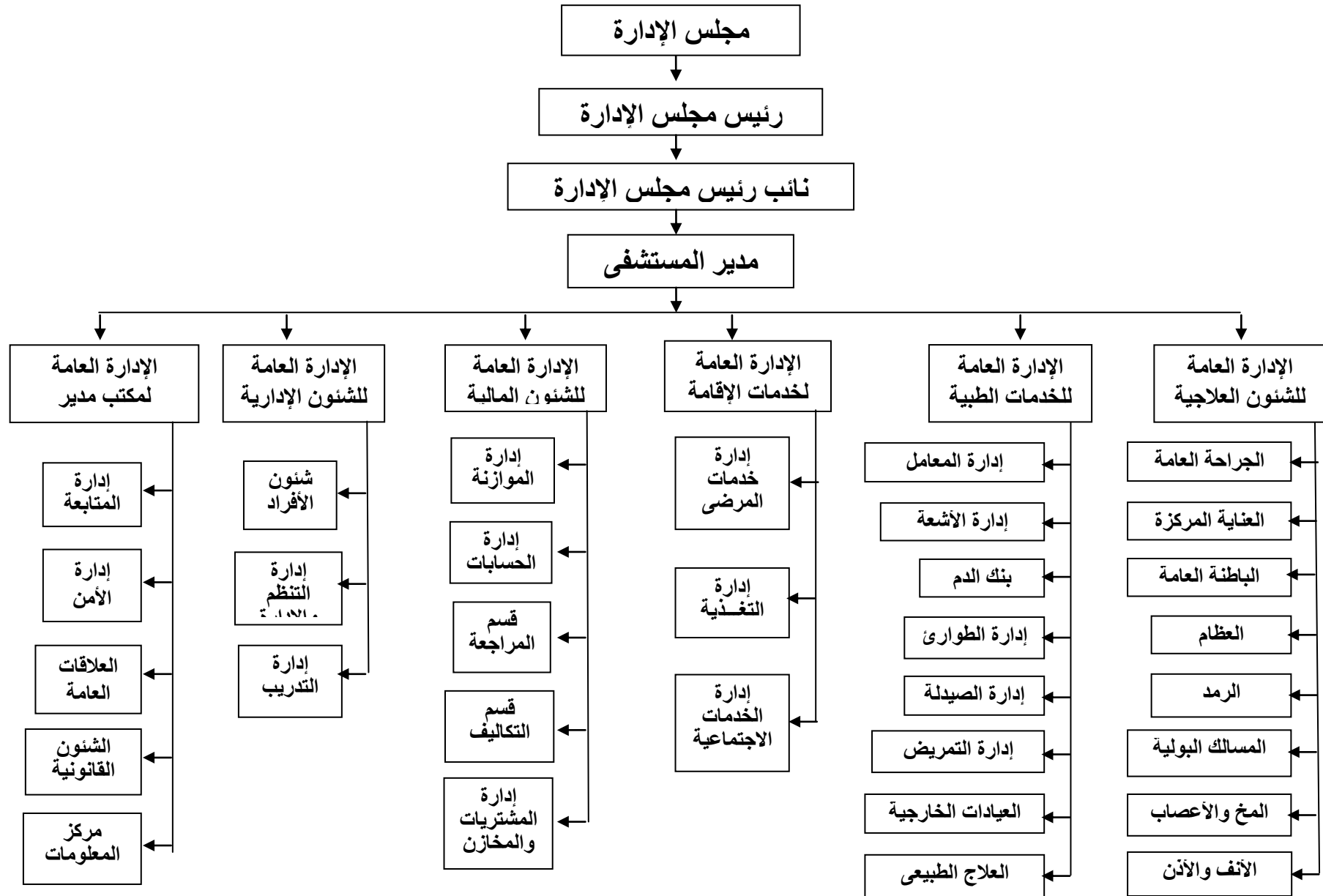


شكل (1/2)

(نسب هيكل التكاليف)

3/2 تقييم الوضع الحالى لنظام التكاليف بالمستشفى

يتم تنفيذ عمليات وأنشطة المستشفى وتقديم خدماتها المتعددة فى إطار الهيكل التنظيمى التقليدى الذى يفصل بوضوح بين الإدارات والأقسام العلاجية وإدارات وأقسام الخدمات الطبية الداعمة للخدمات العلاجية وإدارات وأقسام خدمات الإقامة بجانب الإدارات العامة للشئون المالية والإدارية والهندسية، ويوضح الشكل التالى تصور الهيكل التنظيمى المطبق فى المستشفى.



وفى ضوء هذا الهيكل التنظيمى يلاحظ ما يلى:

- يفصل الهيكل التنظيمى بين الأقسام العلاجية وأقسام الخدمات الطبية والأقسام الأخرى المتعلقة بالشئون المالية والإدارية والهندسية، الأمر الذى يمكن معه تتبع عناصر التكاليف بهذه الإدارات والأقسام بشكل دقيق.
 - وجود توصيف وظيفى للوظائف التى يتضمنها الهيكل التنظيمى، كما أن عدد العاملين بكل وظيفة محدد بوضوح، فضلاً عن التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات.
 - وجود دورات مستندية ودليل حسابات بشكل يمكن معه تتبع وتجميع التكاليف بشكل جيد.
 - وجود كوادر بشرية طبية وفنية وإدارية ومالية من ذوى الخبرات والمهارات المتميزة قادرة على تبنى الأفكار والأساليب الحديثة ووضعها موضع التطبيق الفعال.
- ومن الناحية المحاسبية تطبق المستشفى النظام التقليدى فى حساب التكلفة ويعتمد تطبيق هذا النظام على ثلاث خطوات أساسية يمكن للباحث توضيح هذه الخطوات بشكل تفصيلى على النحو التالى:

جدول (3/2)

(تحديد التكلفة وفقا للنظام التقليدي)

خطوة 1: تحديد تكاليف الأقسام العلاجية والخدمات الطبية والإدارية والمالية والهندسية

الأقسام العلاجية												بيان
الاجمالي	العلاج باجر	الرعاية المركزة	الطوارئ	الباطنة	العظام	المخ والاعصاب	المسالك	الرمد	القلب والصدر	الجراحة العامه	العيادات الخارجية	
9252800	398750	3580000	2023000	1240000	63250	91800	104250	73750	358000	446500	873500	أجور ومرتببات
11982500	92500	2658000	1110000	2140000	16500	26200	17500	12400	122400	117000	5670000	أدوية
40300	1600	8500	7000	6200	4200	1400	1800	1600	1200	2800	4000	صيانة و قطع غيار أجهزة طبية
21650	650	5600	1800	3100	1400	1900	750	850	750	1650	3200	صيانة و قطع غيار أجهزة غير طبية
4858350	79750	2745000	1205000	312000	44500	67700	45500	15400	134000	147500	62000	مستلزمات طبية
654900	27500	206000	56000	246500	11250	21000	1150	19500	26500	39500	-	تكاليف التغذية
2925550	1800	1872000	649500	64000	2600	6200	3250	2400	27600	32200	264000	إهلاك أجهزة طبية
207500	7100	65800	26500	58000	2300	4800	2900	1300	10600	15000	13200	إهلاك أجهزة غير طبية
193150	3600	128000	6500	19500	1500	2100	1700	1250	4800	8200	16000	إهلاك مباني
5548000	225750	2063500	417700	1704300	88300	155600	84100	130350	222150	303650	152100	تكاليف أخرى
35684700	839000	13332400	5503000	5793600	235800	378700	262900	258800	908000	1114500	7058000	الاجمالي

أقسام الخدمات الطبية										بيان
الإجمالي	خدمات الإقامة	الاكسجين	العلاج الطبيعي	العمليات	التمريض	الأشعة	المعامل	التعقيم	الصيدلانية	
6464750	436750	17000	526250	2240000	560000	802000	925000	155250	802500	أجور ومرتبات
2212000	-	-	-	668000	-	31000	1513000	-	-	أدوية
145750	-	-	-	121250	-	21000	3500	-	-	صيانة وقطع غيار أجهزة طبية
59340	54000	-	-	3340	-	-	2000	-	-	صيانة وقطع غيار أجهزة غير طبية
36000	36000	-	-	-	-	--	-	-	-	تعاقبات مع الغير
2830800	-	15500	4600	2450000	-	151200	209500	-	-	مستلزمات طبية
1528000	-	39000	98500	32000	24000	486500	497000	351000	-	إهلاك أجهزة طبية
59295	8300	-	5000	2800	450	18750	19000	-	5000	إهلاك أجهزة غير طبية
66400	5600	2000	6000	23500	3000	12500	9800	1000	3000	إهلاك مباني
634035	52150	16700	57950	223710	28750	120750	94600	8170	31250	تكاليف أخرى
14036370	592800	90200	698300	5764600	616200	1643700	3273400	515420	841750	الإجمالي

الأقسام الإدارية والمالية والهندسية							بيان
الإجمالي	شئون وخدمات أطباء	السجلات الطبية	الإدارة الهندسية	المخازن	المالية والمحاسبية	الإدارية	
3692450	179250	157200	358000	72750	325250	2600000	أجور ومرتببات
40305	705	-	39600	-	-	-	صيانة وقطع غيار أجهزة ومعدات
347500	92000	177000	27500	4500	10000	36500	إهلاك أجهزة ومعدات
56600	31000	5000	6000	4000	5000	5600	إهلاك مباني
534455	291670	44915	57625	40730	46365	53160	تكاليف أخرى
4671320	594632	384115	488725	121980	386615	2695260	الإجمالي

خطوة 2: تخصيص إجمالي تكاليف الأقسام الإدارية والمالية والهندسية علي الأقسام العلاجية وأقسام الخدمات الطبية وفقا لإجمالي تكلفة كل قسم إلي مجموع تكاليف هذه الأقسام

الأقسام العلاجية												بيان
الإجمالي	العلاج باجر	الرعاية المركزة	الطوارئ	الباطنة	العظام	المخ والأعصاب	المسالك	الرمد	القلب والصدر	الجراحة العامة	العيادات الخارجية	
35684700	839000	13332400	5503000	5793600	235800	378700	262900	258800	908000	1114500	7058000	إجمالي تكاليف القسم
3352598	78826	1252579	517009	544311	22155	35581	24702	24316	85309	104709	663106	يضاف نصيب القسم من إجمالي تكلفة الأقسام الإدارية والمالية والهندسية
39037298	917826	14584979	6020009	6337911	257955	414281	287602	283116	993309	1219209	7721106	المجموع

أقسام الخدمات الطبية										بيان
الاجمالي	خدمات الإقامة	الاكسجين	العلاج الطبيعي	العمليات	التمريض	الاشعة	المعامل	التعقيم	الصيدلية	
14036370	592800	90200	698300	5764600	616200	1643700	3273400	515420	841750	إجمالي تكاليف القسم
1318729	55695	8474	65607	541584	57894	154427	307538	48425	79084	يضاف نصيب القسم من إجمالي تكلفة الأقسام الإدارية والمالية والهندسية
15355099	648495	98674	763907	6306184	674094	1798127	3580938	563845	920834	المجموع

خطوة 3: تخصيص مجموع تكاليف اقسام الخدمات الطبية علي الأقسام العلاجية وفقا لمجموع تكلفة كل قسم (بعد خطوة 2) الي مجموع تكاليف هذه الأقسام

الأقسام العلاجية											بيان	
الاجمالي	العلاج باجر	الرعاية المركزة	الطوارئ	الباطنة	العظام	المخ والاعصاب	المسالك	الرمد	القلب والصدر	الجراحة العامة	العيادات الخارجية	
39037298	917826	14584979	6020009	6337911	257955	414281	287602	283116	993309	1219209	7721106	المجموع
15355099	361023	5736918	2367936	2492981	101465	162955	113127	111362	390712	479569	3037053	يضاف نصيب القسم من مجموع تكاليف أقسام الخدمات الطبية
54392397	2278849	20321897	8387945	8830892	359420	577236	400729	394478	1384021	1698778	10758159	اجمالي التكاليف

ويلاحظ على نظام التكاليف الحالي المطبق بالمستشفى ما يلي:

- تم تقسيم المستشفى إلى ثلاث مجموعات من مراكز التكاليف تتضمن المجموعة الأولى المراكز الرئيسية وتشمل جميع المراكز العلاجية بالمستشفى وتضم العيادات الخارجية والطوارئ بجانب الأقسام الداخلية بالمستشفى كما تتضمن المجموعة الثانية مراكز الخدمات الطبية والتي تقدم خدماتها بشكل أساسي لمساعدة المراكز العلاجية في أداء وظائفها وتتضمن هذه المجموعة كل من مراكز الصيدلانية والمعامل والأشعة والتعقيم والتمريض والعمليات والعلاج الطبيعي والأكسجين بجانب خدمات الإقامة. أما المجموعة الثالثة فتتضمن الأقسام العامة الإدارية والمالية والهندسية بجانب المخازن والسجلات الطبية وشئون وخدمات الأطباء.
- يلاحظ أن إجمالي تكاليف المراكز العلاجية يشكل (65,6%) من إجمالي تكاليف مراكز المستشفى كما يشكل إجمالي تكاليف مراكز الخدمات الطبية ما يعادل (25,8%) أما المراكز العامة فتشكل (8,6%) من إجمالي التكاليف.
- على الرغم من سهولة ووضوح طريقة تخصيص التكاليف المتبعة في ظل هذا الوضع إلا أنها تتضمن الكثير من أوجه القصور ففي ظل هذه الطريقة يتم جمع إجمالي تكاليف مراكز الخدمات الإدارية والمالية والهندسية والمخازن والسجلات الطبية وشئون وخدمات الأطباء في مجمع تكلفة واحدة (4671327 جنيه) ويتم تخصيص هذا المبلغ على جميع الأقسام العلاجية وأقسام الخدمات الطبية على أساس مجموع تكلفة كل مركز منها إلى إجمالي تكاليف هذه المراكز، وفي هذا افتراض أن هذه المراكز تقدم خدماتها إلى جميع المراكز العلاجية ومراكز الخدمات الطبية على الرغم من أن الواقع قد يبدو غير ذلك، فعلى سبيل المثال قسم شئون وخدمات الأطباء لا يقدم خدماته إلى مراكز الأكسجين أو مراكز التعقيم أو خدمات الإقامة للمرضى، بالإضافة إلى ذلك يتم تخصيص مجموع تكاليف هذه المراكز على أساس محرك تكلفة وحيد غير ملائم تماماً وهو تكلفة كل قسم من الأقسام العلاجية والخدمات الطبية إلى مجموع تكاليف هذه الأقسام.
- وفي الخطوة التالية تم اتباع نفس الأساس غير الملائم وهو تجميع تكاليف أقسام الخدمات الطبية (14036370 جنيه) مضافاً إليها نصيب هذه الأقسام من تكاليف الأقسام الإدارية والهندسية والمالية والمخازن والسجلات الطبية وشئون الأطباء وقدره (1318729 جنيه) ويتم تخصيص مجموع هذه التكاليف على أقسام الخدمات العلاجية وفقاً لمجموع تكاليف كل قسم إلى إجمالي تكاليف هذه الأقسام دون أي اعتبار لاستخدام معدلات تحميل ملائمة لتخصيص تكاليف الأقسام الطبية على الأقسام العلاجية.
- نتيجة إتباع هذا النظام الحصول على مخرجات غير دقيقة بشأن تكلفة الخدمات العلاجية، ومن ثم الاعتماد على هذه المخرجات يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير دقيقة.

وفى اتجاه محاولة الباحث توضيح أوجه القصور المتعددة التى تواجه نظام التكاليف الحالى المطبق بالمستشفى واقترح إمكانية استخدام نظام تكاليف أكثر ملائمة، قام الباحث بإجراء مقابلات موسعة مع المدير المالى ومدير إدارة التكاليف ومدير إدارة الجودة لإيضاح إمكانية استخدام أساليب إدارة التكلفة الملائمة لممارسات الخلو من الفاقد.

4/2 تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة:

تؤدى أوجه القصور التى تواجه نظام التكاليف المطبق بالمنشأة وعدم قدرته على تقديم المعلومات الملائمة للإدارة إلى ضرورة البحث عن نظام تكاليف يمكن من خلاله التغلب على هذا القصور، وقد تم تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المرنة لمحاولة التغلب على عيوب ومشاكل تطبيق النظام التقليدى، خاصة عند تطبيق استراتيجيات الخلو من الفاقد وتبنى الممارسات اللازمة لنجاح تطبيقها.

هذا ويمكن للباحث وضع تصور لمراحل وخطوات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة فى المستشفى موضوع دراسة الحالة، يعتمد هذا التصور على المراحل والخطوات التالية:

أ- إعداد خرائط القيمة لمسارات القيمة الرئيسية بالمستشفى لوصف مراحل وخطوات أداء العمليات والأنشطة وكيفية تدفق القيمة خلال هذه المراحل.

ب- إحلال نظام تكلفة مسار تدفق القيمة محل النظام التقليدى المطبق بالمستشفى من خلال تحليل تكاليف مسارات تدفق القيمة الرئيسية لتحديد مجالات حدوث التكلفة ومجالات خلق القيمة وتحديد المحركات الرئيسية للتكلفة والأداء.

ج- بناء مجموعة من مقاييس الأداء على مستوى مسارات القيمة وعلى مستوى المنشأة ككل.

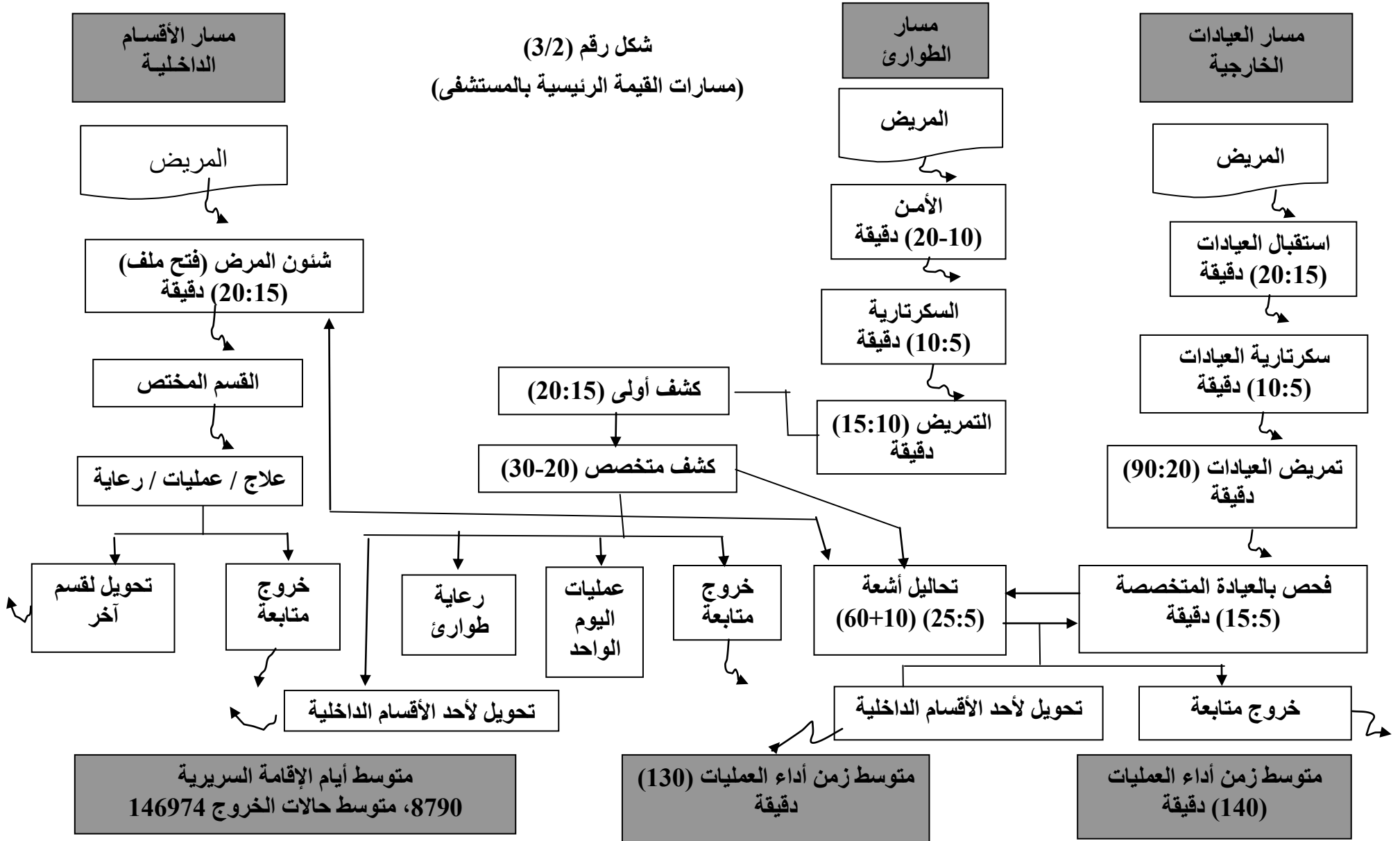
د- وضع مبادرات للتحسين والتطوير المستمر للأنشطة والعمليات من خلال استخدام صندوق مقاييس الأداء لمسارات القيمة.

1/4/2 إعداد خرائط تدفق القيمة لمسارات القيمة الرئيسية بالمستشفى:

يبدأ تطبيق نظام تكلفة مسار تدفق القيمة بوضع تصور تفصيلى لخريطة تدفق القيمة لمسارات القيمة الرئيسية بالمنشأة، وفى ضوء البيانات التى تم تجميعها من خلال المقابلات الشخصية وتحليل المستندات والتقارير المتاحة، بجانب الملاحظة المباشرة لكيفية أداء الأنشطة والعمليات، أمكن للباحث الوقوف على تصور تفصيلى واضح لكافة العمليات التشغيلية والوظائف الرئيسية والمساعدة المرتبطة بها، بجانب تحديد المدخلات اللازمة لهذه العمليات وتحديد الزمن التقريبي اللازم لأداء كل منها.

وفى ضوء تجميع الخدمات المتشابهة يرى الباحث أن خريطة تدفق القيمة لمسارات القيمة الرئيسية بالمستشفى تتضمن ثلاث مسارات قيمة رئيسية وهى مسار القيمة للعيادات الخارجية، مسار القيمة لخدمات الطوارئ ومسار القيمة للأقسام الداخلية بالمستشفى. ويمكن توضيح ذلك فى الشكل التالى:

شكل رقم (3/2)
(مسارات القيمة الرئيسية بالمستشفى)



يوضح الشكل السابق أن تدفق القيمة لمسار العيادات الخارجية بالمستشفى، والذي يبين آلية تدفق العمليات والمعلومات بوضعها الراهن تشير إلى وجود بعض أوجه القصور التي تمثل مصادر للفاقد يجب أن تسعى الإدارة إلى التخلص منها من أجل تعزيز القيمة المقدمة للعميل. كما يلاحظ أن نقطة الاختناق الرئيسية تتمثل في طول وقت الانتظار اللازم للدخول لإجراء الفحص في العيادة الطبية المتخصصة، فقد يصل هذا الوقت في بعض العيادات لأكثر من ساعة ونصف، وهذا يمثل فاقد رئيسي يجب تدنيته ومحاولة التخلص منه، كما أن هناك مصادر أخرى للفاقد تتمثل في تنقلات وحركات غير ضرورية بجانب وقت الانتظار المطلوب لإجراء الأشعة والتحليل المطلوبة. ويرى الباحث ضرورة معالجة أوجه القصور وتدنية مصادر الفاقد إلى أدنى حد ممكن، خاصة وأن تعدد مصادر الفاقد في مسار القيمة للعيادات الخارجية يؤدي إلى انخفاض كفاءة أداء الخدمة بهذا المسار.

وبالنسبة لمسار الطوارئ يلاحظ أن هناك نشاط غير مضيف للقيمة في هذا المسار وهو نشاط الأمن، ولكنه يعتبر نشاط ضروري من الناحية الإجرائية، ومن ثم تنصب الجهود في هذا النشاط على تدنية الوقت اللازم له إلى أقل حد ممكن، بجانب ذلك تتمثل مصادر الفاقد من أوقات الانتظار قبل أداء النشاط فضلاً عن عدم وجود أسرة غير مشغولة في بعض الأوقات خاصة في رعاية الطوارئ، وينعكس وجود مصادر فاقد في هذا المسار على حدوث انخفاض نسبي في كفاءة أداء الخدمة.

كما يلاحظ بالنسبة لمسار الأقسام الداخلية أن مصادر الفاقد في هذا المسار تتمثل في زيادة أوقات الانتظار في عمليتي فتح الملف واستلام الملف، كما أن تحليل عدم أيام الإقامة السريرية وعدد حالات الخروج قد يكشف عن مصادر فاقد تتعلق بمدة إقامة أطول من اللازم ومن ثم زيادة استهلاك الموارد وارتفاع التكاليف، والعكس مدة إقامة أقل من اللازم مما ينعكس على جودة أداء الخدمة المقدمة، وقد يتطلب الأمر إعادة دورة الفحص والعلاج والإقامة وبالتالي زيادة كبيرة أخرى في الموارد وارتفاع التكاليف، بجانب ذلك قد يتعلق الفاقد بوجود أسرة غير مشغولة في بعض الأقسام، وعدم وجود أسرة لاستيعاب المرضى في أقسام أخرى.

في ضوء التصور التفصيلي لخرائط تدفق القيمة الحالية لمسارات القيمة الرئيسية بالمستشفى ووضوح مصادر وأوجه الفاقد التي يتضمنها كل مسار منها، يبرز دور القدرة الإدارية في محاولة التغلب على هذا الفاقد وتدنيته إلى أدنى حد ممكن سعياً وراء تعظيم القيمة المقدمة للعميل، وفي المستشفى موضوع دراسة الحالة تبين للباحث أن الإدارة العليا بالمستشفى تتبنى بعض المبادرات لتحقيق ذلك من خلال عقد العديد من الدورات التدريبية المتخصصة بهدف تحسين مهارات هيئة التمريض والفنيين والإداريين، كما تتجه الإدارة نحو توزيع الكتيبات والإرشادات على جميع العاملين بالمستشفى بهدف التشجيع على تطوير وتنفيذ مبادرات التحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة، وإدراكاً من الإدارة بأن زمن أداء العمليات يختلف بشكل كبير مما يؤدي إلى عدم توازن

الطاقات ونشأة نقاط اختناق وبطء معدلات التدفق عبر مسارات القيمة، تخطط الإدارة لإجراء تعديلات فى محطات العمل وإضافة محطات جديدة وإعادة تخطيط المساحات لتقليل التنقلات والحركات غير الضرورية والتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة مثل استحداث معامل تحاليل فرعية، فتح منافذ إضافية للاستقبال وسكرتارية العيادات من أجل استكمال الإجراءات الإدارية وتخفيض أوقات الانتظار وفى هذا الإطار اقترح البحث على إدارة المستشفى ما يلى:

- زيادة فعالية استثمار الموارد البشرية وتطبيق مفهوم فرق العمل متعددة المهام من خلال التدريب وإعادة التأهيل لتنمية قدراتهم وتنويع مهاراتهم للقيام بأنشطة وعمليات فى اختصاصات تحتاجها المستشفى.
- ضرورة إعادة النظر فى نظم الحوافز والمكافآت وبناء نظام يعتمد على مدى كفاءة الأداء.
- ضرورة فتح قنوات اتصال فعالة بين الإدارة ومواردها البشرية للاستفادة من آرائهم ومقترحاتهم بشأن معالجة المشاكل ورفع كفاءة الأداء، وفى هذا السياق قد يكون من المناسب استخدام حلقات الجودة اليابانية.
- إعادة النظر فى خطط صيانة الأجهزة الطبية ذات الاستخدام المستمر، بجانب صيانة الأجهزة والمعدات الدقيقة ذات القيمة العالية ودراسة بدائل أداء هذا العمل داخلياً أم عن طريق مصادر خارجية أعلى كفاءة نظراً لأهمية ذلك فى رفع كفاءة أداء الخدمة وتخفيض التكاليف.

2/4/2 تطبيق نظام تكلفة مسار تدفق القيمة:

يعتبر نظام تكلفة مسار تدفق القيمة أحد أساليب المحاسبة الإدارية المرنة التى قدمت الدراسات السابقة أدلة على نجاح تطبيقها خاصة فى المنشآت التى تتبنى تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، وذلك لسهولة تطبيقه وبعده عن العمليات الإجراءات المعقدة التى تتطلبها نظم التكاليف الأخرى، بجانب دوره الفعال فى توفير معلومات أكثر ملائمة للإدارة ويتم إعداد قائمة تكاليف مسار تدفق القيمة من خلال إعداد جدول يتضمن مجموعة من الأعمدة والصفوف، تتضمن الصفوف العمليات والأنشطة التى تتم داخل المسار، أما الأعمدة فتتضمن عناصر التكاليف التى تمت بالفعل داخل مسار القيمة، ومن ثم يتم إيجاد إجمالى تكاليف المسار فى ضوء العمليات والأنشطة التى تم انجازها (Maskell et al, 2017).

وفى سياق محاولة تطبيق نظام تكلفة مسار تدفق القيمة بالمستشفى موضوع دراسة الحالة تم الاعتماد على البيانات والمعلومات المستقاه من إدارات وأقسام المستشفى المتعددة منها إدارة التكاليف، الإدارة المالية، إدارة الإحصاء والسجلات الطبية، إدارة شئون العاملين، إدارة الاستحقاقات، إدارة الحسابات والموازنة وحدة العلاج الإقتصادى، وبالاسترشاد بأراء محاسبى ومدير التكاليف بالمستشفى تم استخدام البيانات والمعلومات المتاحة لإعداد قائمة تكاليف مسارات القيمة، وتوضح الجداول التالية إليه إعداد هذه القوائم.

جدول (4/2)

قائمة تكاليف مسار تدفق القيمة لمسار العيادات الخارجية عن الثلاثة شهور الأولى من عام 2019م

الإجمالي	ت أخرى	ت التسهيلات	ت العلاج الطبيعي	ت الأشعة	ت المعامل	ت الأجهزة والمعدات	الأدوية والمستلزمات الطبية	الأجور والمرتبات	عناصر التكاليف الأنشطة والعمليات
33600								33600	استقبال العيادات
15600								15600	سكرتارية العيادات
132800								132800	تمرير العيادات
691500								691500	فحص بالعيادة المتخصصة:
602354				602354					- أشعة
514993					514993				- تحاليل
6115107							6115107		- علاج
390230			390230						- علاج طبيعى
35506	35506								- خدمات التعقيم
284400						284400			- الأجهزة والمعدات
113258		113258							- التسهيلات
8929348	35506	113258	390230	602354	514993	284400	6115107	873500	الإجمالي

جدول (5/2)

قائمة تكاليف مسار تدفق القيمة لمسار الطوارئ عن الثلاثة شهور الأولى من عام 2019م

الإجمالي	ت أخرى	ت التسهيلات	ت الإقامة	ت العلاج الطبيعي	ت المعامل	ت الأشعة	ت العمليات	ت الأجهزة والمعدات	الأدوية والمستلزمات الطبية	الأجور والمرتبات	عناصر التكاليف الأنشطة والعمليات
40800										40800	سـكرتارية
178400										178400	الطوارئ
382800										382800	تمريض
1421000										1421000	الطوارئ
379497						379497					فحص أولى
855535					855535						فحص
4452				4452							متخصص:
1872500							1782500				- أشعة
2390000									2390000		- تحاليل
200338	21400										- علاج طبيعى
61675			200338								- عمليات
350000	61675										- علاج
684800	350000							684800			- أكسجين
49392		49392									- إقامة
											- خدمات

											التعقيم - الأجهزة والمعدات - التسهيلات
8892589	433075	49392	200338	4452	855535	379497	1782500	684800	2390000	2023000	الإجمالي

جدول (6/2)

3/2/4/2 قائمة تكاليف مسار تدفق القيمة لمسار الأقسام الداخلية عن الثلاثة شهور الأولى من عام 2019م

عناصر التكاليف الأنشطة والعمليات	الأجور والمرتبات	الأدوية والمستلزمات الطبية	ت الأجهزة والمعدات	ت العمليات	ت الأشعة	ت المعامل	ت العلاج الطبيعي	ت الإقامة	ت التسهيلات	ت أخرى	الإجمالي
شئون المرضى	36800										36800
تمرير الأقسام	1854000										1854000
القسم المختص:	4465500										4465500
- أشعة					550099						550099
- تحاليل						1815472					1815472
- علاج طبيعى							250878				250878
- عمليات											3644900
- علاج											9243343
- أكسجين											53100
- تمرير وإقامة								1291342			1291342
- خدمات التعقيم											427906
- أخرى											3598247
- الأجهزة											2225800
والمعدات											745875
- التسهيلات											745875
الإجمالي	6356300	9243343	2225800	3644900	550099	1815472	250878	959953	745875	4079303	30202018

فى ضوء ما سبق يمكن للباحث إعداد قائمة تكاليف المستشفى على النحو التالى:

جدول (7/2)

5/2/4/2 قائمة التكاليف لمسارات القيمة الثلاث عن الثلاثة شهور الأولى من عام 2019م

الإجمالى	الأقسام الداخلية	الطوارئ	العيادات الخارجية	بيان
				تكاليف المسار:
9252800	6356300	2023000	876500	الأجور والمرتببات
17748450	9243343	2390000	6115107	الأدوية والمستلزمات الطبية
3195000	2225800	684800	284400	ت الأجهزة والمعدات
5517400	3644900	1872500	-	ت العمليات
318600	1815472	855535	514993	ت المعامل
1531950	550099	379497	602354	ت الأشعة
644850	250178	4452	390220	ت العلاج الطبيعى
1509317	1291342	200338	17637	ت التمريض والإقامة
908525	745875	49392	113258	ت التسهيلات
4530247	4079303	433075	89269	ت أخرى
49023945	30202018	8892589	8929348	الإجمالى
5368452	-	-	-	ت المساندة
54392397				الإجمالى

وعند إعداد قائمة تكاليف مسار القيمة لمسارات القيمة الثلاث الرئيسية بالمستشفى، تم تخصيص التكاليف على مسارات القيمة بوصفها موضوعات القياس التكاليفي، حيث يعتبر مسار القيمة هو وحدة التكلفة ومن ثم تم معالجة تكاليف جميع الموارد المستخدمة بواسطة مسار القيمة باعتبارها تكاليف مباشرة على المسار، بمعنى اعتبار كافة عناصر التكاليف التي تقع داخل مسار القيمة تكاليف مباشرة، وقد تم حصر كافة عناصر التكاليف التي تخص مسار قيمة معين والتي تتمثل في الأجور والمرتبات والأدوية والمستلزمات الطبية والعمليات بجانب تكاليف الأجهزة والمعدات، كما تم تخصيص تكاليف الموارد المشتركة (مثل الأشعة والمعامل، العلاج الطبيعي) على مسارات القيمة بالقدر المستخدم وليس بالقدر المتاح، وذلك على أساس أنسب محرك تكلفة ملائم لكل منها، ويوضح الجدول رقم (8/2) محركات التكلفة التي اعتمد عليها الباحث في تخصيص الموارد المشتركة على مسارات القيم الثلاث.

أما بالنسبة لعناصر التكاليف التي تقع خارج مسار القيمة مثل تكاليف الأقسام العامة الإدارية والمالية والهندسية والمخازن والسجلات الطبية، فقد تم معالجتها كتكاليف مساندة ولم تحمل على مسارات القيمة وإنما تم معالجتها بصورة منفصلة وإضافتها إلى إجمالي التكاليف بالمستشفى، وجدير بالذكر أن تكلفة التسهيلات الموضحة في قائمة التكاليف تتضمن تكاليف الكهرباء والمياه والغاز والاتصالات وإهلاك المباني، وقد تم تحميلها على مسارات القيمة بنسبة المساحة الفعلية لكل مسار حيث تم إيجاد إجمالي هذه التكاليف والذي يبلغ (1605650) جنيهاً وقسمتها إلى إجمالي المساحة (24415) متر مربع فبلغت تكلفة المتر المربع الواحد (65,768) جنيهاً. ومن ثم فقد تم تحميل مسارات القيمة بمبلغ (908525) جنيهاً فقط أما باقى تكلفة التسهيلات فقد أضيفت مع التكاليف المساندة. كما تجدر الإشارة إلى أن تكاليف التمريض والإقامة تتضمن تكاليف التغذية والمطبخ والمغسلة بجانب تكاليف التمريض، وقد تم حصر تكاليف التغذية بكل مسار أما تكاليف المطبخ فوزعت حسب تكاليف التغذية، كما تم تخصيص تكاليف المغسلة حسب عدد الأسرة وتكاليف التمريض حسب عدد التمريض كما تتضمن التكاليف الأخرى كافة عناصر التكاليف التي لا تتضمنها البنود السابقة بجانب تكاليف التعقيم والتي تم تخصيصها حسب عدد القطع التي يتم تعقيمها كما تتضمن تكاليف الأكسجين والتي تم تخصيصها حسب ساعات الأكسجين.

جدول (8/2)

" محركات التكلفة للموارد المشتركة "

بيان	محرك التكلفة	مسار العيادات الخارجية	مسار الطوارئ	مسار الأقسام الداخلية
المعامل	عدد التحاليل	30805	51175	108595
الأشعة	عدد الحالات	4703	2963	4295
العلاج الطبيعي	عدد الجلسات	4032	46	2585
الأكسجين	عدد ساعات الأكسجين	-	5049	12528
التعقيم	عدد القطع	32760	113068	784528
المطبخ	ت. التغذية	-	56000	598900
المغسلة	عدد الأسرة	-	26	297
التسهيلات	المساحة م ²	1722	751	11341

هذا ويلاحظ أن نظام تكاليف تدفق القيمة يتسم بسهولة التطبيق، حيث يتم تجميع التكلفة على مستوى مسارات القيمة ككل في شكل ملخص يوضح عناصر التكاليف المحملة على المسار دون الحاجة إلى تتبع عناصر التكاليف بشكل تفصيلي على مراكز التكاليف، حيث لا يتطلب هذا النظام الحاجة إلى عمليات تخصيص التكاليف الإضافية على مستوى المنشأة، نظراً لعدم إمكانية الرقابة عليها وإدارتها من قبل مسؤولي مسارات القيمة (Maskell et al, 2017) فالتركيز ينصب على إدارة وتخفيض التكاليف المحملة على مسار القيمة، وتخطيط وتنفيذ مبادرات التحسين المستمر في ضوء دراسة وتحليل مقاييس الأداء والسعي نحو التخلص من الفاقد، هذا فضلاً عن أن المعلومات الناتجة عن تطبيق بهذا النظام تكون معلومات سهلة الفهم من قبل جميع الأفراد العاملين داخل المسار.

3/4/2 مقاييس ومؤشرات الأداء لمسارات القيمة:

في ضوء ما أسفرت عنه نتائج تشغيل البيانات في ظل تطبيق نظام التكاليف التقليدي وما استتبعه من محاولة إعادة صياغة البيانات وتطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة، يمكن بيان انعكاسات تطبيق كلا النظامين على بعض مقاييس ومؤشرات الأداء بالمستشفى، خاصة المتعلقة بالتكلفة والجودة والوقت وذلك على النحو التالي:

1/3/4/2 متوسط تكلفة المريض:

أوضحت دراسة (Maskell et al., 2017) أنه في إطار تطبيق نظام تكلفة مسار تدفق

القيمة يمكن إيجاد متوسط تكلفة الوحدة الواحدة من خلال قسمة إجمالي التكلفة الكلية لمسار القيمة خلال فترة معينة على عدد الوحدات، حيث يتم استخدام هذه الطريقة في حالة الخدمات المتشابهة التي تستهلك نفس الموارد تقريباً، الأمر الذي يعنى اقتراب متوسط تكلفة الوحدة من تكلفة الوحدة الفردية.

ويستهدف حساب مؤشر متوسط تكلفة المريض السعى نحو محاولات تخفيض هذه التكلفة من خلال مبادرات التحسين المستمر بما لا يؤثر على جودة الخدمة المقدمة، وفي المستشفى موضوع دراسة الحالة يتم إيجاد هذا المؤشر لكل مسار بقسمة إجمالي تكاليف المسار على إجمالي عدد المرضى ويوضح الجدول التالي مقارنة متوسط تكلفة المريض في ظل تطبيق نظام التكاليف التقليدي مقارنة بنظام تكلفة مسار تدفق القيمة.

جدول (9/2)

(متوسط تكلفة المريض)

متوسط تكلفة المريض			بيان
الأقسام الداخلية	الطوارئ	العيادات الخارجية	
35246239 7358 = / 4790	8387945 5825 = / 1440	10758159 358.13 = / 32786	النظام التقليدي
30202018 6305.22 = / 4790	8892589 6175.4 = / 1440	8929348 272.25 = / 32786	نظام تكلفة مسار تدفق القيمة

ويرجع اختلاف متوسط تكلفة المريض في كلا النظامين بشكل كبير إلى طريقة معالجة التكاليف المساندة التي تحدث خارج مسارات القيمة ويخدم المستشفى ككل، ففي ظل النظام التقليدي تم تحميل هذه التكاليف على المسارات، عكس الحال عند تطبيق نظام تكلفة مسار تدفق القيمة فلم يتم تحميل هذه التكاليف على المسار وإنما يتم تجميعها في وعاء منفصل، كما يرجع هذا الاختلاف أيضاً إلى طريقة معالجة تكاليف الموارد المشتركة، ففي ظل النظام التقليدي تم تخصيص هذه الموارد وفقاً لنسب التكاليف (12,77% : 15,42% : 64,81%) الأمر الذي أدى إلى الانخفاض النسبي لإجمالي تكاليف الطوارئ، أما في ظل نظام تكلفة مسار تدفق القيمة فقد تم تخصيص الموارد المشتركة وفقاً للقيمة المستخدم منها وفي ضوء أنسب محرك تكلفة ملائم لكل مورد. يضاف إلى ذلك أنه في ظل تطبيق نظام تكلفة مسار تدفق القيمة يمكن إجراء تحليل أعمق لمتوسط تكلفة المريض عن طريق إيجاد متوسط تكلفة المريض لكل بند من بنود التكاليف المحملة على المسار ومن ثم توسيع قاعدة التحليل والتعرف على المجالات التي يمكن من خلالها تخفيض التكاليف، في حين يصعب إجراء هذا التحليل في ظل تطبيق النظام التقليدي وتخصيص التكاليف حسب الأقسام، هذا ويشير انخفاض متوسط تكلفة الوحدة إلى وجود تحسينات في العمليات داخل مسار القيمة، كما يعد هذا المتوسط مؤشر على مدى جودة العمليات داخل المسار، ومن ثم التعرف على مدى

التحسينات المطلوبة لهذه العمليات (Maskell et al., 2017).

2/3/4/2 متوسط تكلفة المريض / يوم:

يؤثر اختلاف إجمالي التكاليف خلال الفترة باختلاف نظامي التكاليف على متوسط التكلفة اليومية لكل يوم إقامة للمريض، حيث يتم حساب متوسط تكلفة المريض / يوم عن طريق قسمة إجمالي التكاليف خلال الفترة على إجمالي أيام الإقامة خلال نفس الفترة، ويوضح الجدول التالي اختلاف متوسط تكلفة المريض / يوم باختلاف نظام التكاليف المستخدم:

جدول (10/2)

متوسط تكلفة المريض / يوم		بيان
الأقسام الداخلية	الطوارئ	
35246293 1574.5 = / 22386	8387945 1004.3 = / 8352	النظام التقليدي
30202018 1349.1 = / 22386	8892589 1064.3 = / 8352	نظام تكلفة مسار تدفق القيمة

وترجع أهمية هذا المؤشر إلى أن بعض المستشفيات قد تلجأ إلى تخفيض التكاليف من خلال تخفيض مدة الإقامة، إلا أنه في قطاع الخدمات وخاصة خدمات الرعاية الصحية فإن المفاضلة بين بعدى التكلفة والجودة يزيد المشكلة تعقيداً، لذا فمن الناحية العملية تبنت عديد من المستشفيات مدخل الخلو من الفاقد بهدف رفع الكفاءة التشغيلية وتخفيض التكاليف دون التضحية بالجودة (Huilien 2017).

3/3/4/2 متوسط أيام الإقامة:

في ضوء معرفة إجمالي أيام الإقامة وإجمالي عدد المرضى، يمكن إيجاد مؤشر متوسط أيام الإقامة، والذي يعبر عن الفترة التي يقضيها المريض بالمستشفى لتلقى الخدمة العلاجية، ويعتبر هذا المؤشر من المؤشرات الكمية الهامة التي تعكس كفاءة عمليات التشغيل ومدى كفاءة استغلال الموارد. وفي المستشفى موضوع دراسة الحالة يبلغ متوسط أيام الإقامة في مسار الطوارئ (5,8) يوم (8352 ÷ 1440) كما يبلغ متوسط أيام الإقامة في مسار الأقسام الداخلية (2,7) يوم (22386 ÷ 4790). كما يمكن التوصل لمتوسط أيام الإقامة من خلال قسمة متوسط تكلفة المريض على متوسط تكلفة المريض / يوم، ففي مسار الطوارئ يمكن إيجاد متوسط أيام الإقامة عن طريق (6175,40 ÷ 1064,70) كما يمكن التوصل لمتوسط أيام الإقامة لمسار الأقسام الداخلية عن طريق (6305,22 ÷ 1345,10).

4/3/4/2 كفاءة أداء الخدمة:

في ضوء خرائط تدفق القيمة لمسارات القيمة الرئيسية الثلاث بالمستشفى، يمكن تحديد كفاءة أداء الخدمة لكل مسار تمهيداً لضرورة اتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لرفع كفاءة الأداء. ففي

مسار العيادات الخارجية وفي ضوء ملاحظات الباحث لإجراءات أداء الأنشطة والعمليات تبين أن متوسط زمن أداء العمليات يبلغ (140) دقيقة / مريض في حين يتمثل وقت إضافة القيمة (31) دقيقة دونها الباحث بالملاحظة (الاستقبال 3 دقيقة) سكرتارية العيادات (4) دقيقة، فخص بالعيادات التخصصية (5) دقيقة، أشعة (15) دقيقة، تحاليل (5) دقيقة، وبالتالي فإن وقت عدم إضافة القيمة يصل إلى (109) دقيقة / مريض. ومن ثم فإن كفاءة أداء الخدمة في مسار العيادات الخارجية تبلغ (22,14%) وفي هذا السياق تظهر أهمية دور القدرة الإدارية وضرورة اتخاذ القرارات ومتابعة الإجراءات سالفة الذكر لتخفيض أوقات عدم إضافة القيمة والعمل على رفع كفاءة الأداء.

وفي مسار الطوارئ يبلغ مستوى كفاءة أداء الخدمة (40,77%)، حيث تشير خريطة تدفق القيمة لهذا المسار إلى أن متوسط زمن أداء العمليات (130) دقيقة / مريض، في حين يمثل وقت إضافة القيمة (53) دقيقة (الأمن (10) دقيقة، السكرتارية (4) دقيقة، التمريض (4) دقيقة، الكشف الأولى (10) دقيقة، الكشف المتخصص (10) دقيقة، الأشعة (10) دقيقة، التحاليل (5) دقيقة)، ومن ثم فإن وقت عدم إضافة القيمة في هذا المسار يصل إلى (77) دقيقة / مريض، الأمر الذي يتطلب ضرورة اتخاذ القرارات والإجراءات الكفيلة بتدنية هذا الوقت إلى أقل حد ممكن.

أما في مسار الأقسام الداخلية فيمكن قياس كفاءة أداء الخدمة من خلال دراسة وتحليل معدل دوران السرير، ويشير هذا المعدل إلى عدد المرضى الذين تم علاجهم على نفس السرير خلال فترة زمنية معينة، ويبين هذا المؤشر مدى كفاءة استغلال الأسرة المتاحة في تقديم الخدمات العلاجية، وكلما ارتفع هذا المعدل دل ذلك على كفاءة دورة التشغيل واستغلال الأسرة المتاحة. ويمكن حساب هذا المعدل عن طريق قسمة عدد حالات الخروج خلال فترة معينة على إجمالي عدد الأسرة (عبد القادر 2018) وبالرجوع إلى إدارة الإحصاء والسجلات الطبية تبين أن متوسط عدد حالات الخروج في الشهر يبلغ (1724) حالة كما يبلغ عدد الأسرة المتاحة لدى الأقسام الداخلية (297) سرير، ومن ثم فإن معدل دورات السرير يصل إلى (5,8) مرة (297 ÷ 1724) وجدير بالملاحظة أن هناك علاقة عكسية بين معدل دوران السرير ومتوسط أيام الإقامة السريرية فزيادة هذا المعدل يدل على انخفاض أيام الإقامة ومن ثم انخفاض التكلفة مع ضرورة أخذ اعتبارات جودة أداء الخدمة في الاعتبار.

هذا ولتعظيم الاستفادة من تطبيق الأساليب المحاسبية الداعمة لممارسات الخلو من الفاقد يمكن عرض هذه المؤشرات والمقاييس في إطار استخدام صندوق مقاييس الأداء لمسارات القيمة (Box score) بشكل يبرز مؤشرات ومعدلات الأداء للفترة الحالية مقارنة بالفترة الماضية مع تحديد الوضع المستهدف مستقبلاً وذلك بهدف توجيه العاملين في مسارات القيمة نحو تحقيق أهداف المنشأة وبيان مدى نجاحهم في استبعاد الفاقد.

5/2 تقييم الدور المحفز للقدرية الإدارية في دعم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة لممارسات الخلو من الفاقد:

يهدف هذا الجزء إلى محاولة التعرف على الدور الذي يمكن أن تقدمه القدرة الإدارية في تحفيز تطبيق الأساليب المحاسبية الداعمة لممارسات الخلو من الفاقد، في صياغة أخرى محاولة الوصول إلى إجابة بشأن التساؤل التالي: إلى أي مدى تسعى إدارة المستشفى نحو تحفيز تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام الأساليب المحاسبية الداعمة لهذه الممارسات.

ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة على أسلوب الاستقصاء، ولذا فقد تم تصميم قائمة استقصاء أعدت خصيصاً لهذا الغرض، وتضمنت هذه القائمة ثلاث محاور أساسية، حاول الباحث من خلال المحور الأول قياس مدى سعي إدارة المستشفى نحو تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، في حين يقيس المحور الثاني مدى سعي إدارة المستشفى نحو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لتطبيق هذه الممارسات، أما المحور الثالث فيتعلق بقياس مدى انعكاس تطبيق هذه الأساليب على أداء المنشأة وعملياتها. وتتمثل وحدة المعاينة في محاسبي التكاليف والحسابات العامة والمراجعين الداخليين وبعض موظفي الجودة والشؤون الإدارية والهندسية والأقسام العلاجية والخدمات الطبية بالمستشفى. وقد بلغ عدد المشاركين (31) وهو يمثل الحد الأدنى للمفردات اللازمة لتشغيل برنامج Smart pls، حيث أوضح (Hair et al., 2014) أن الحد الأدنى لتشغيل هذا البرنامج يتحدد في ضوء عدد العلاقات بين المتغيرات المستقلة والتابعة مضروباً في عشرة. وقد تم صياغة أسئلة الاستقصاء في ضوء استخدام مقياس ليكرت الخماسي وذلك لضمان اتساق الأسئلة وتسهيل إجابة المشاركين عليها.

1/5/2 أساليب تحليل البيانات:

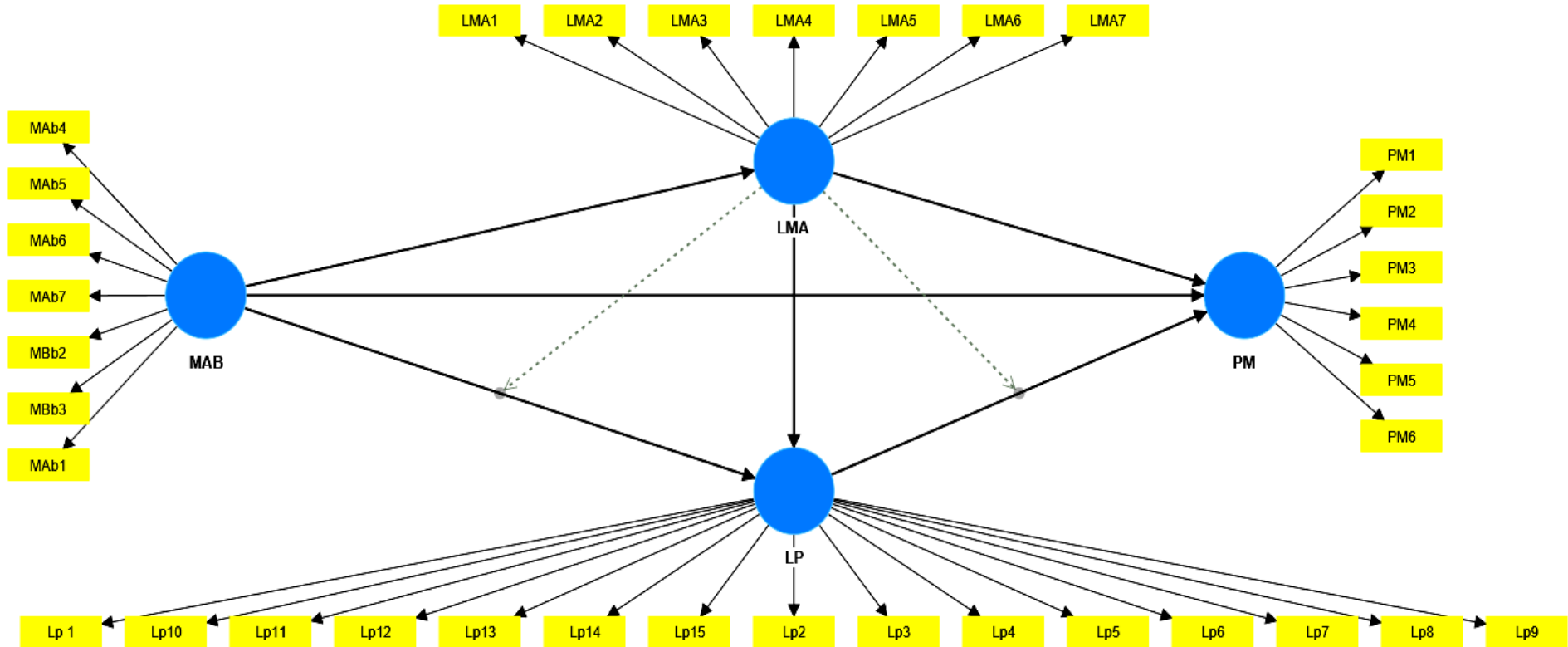
اعتمد الباحث بصفة أساسية على استخدام نموذج المعادلات الهيكلية Structure Equation Modeling (SEM) من خلال برنامج Smart pls، الأمر الذي يتطلب ضرورة تفرغ البيانات وترميزها وفقاً للمقاييس والمؤشرات المستخدمة للتعبير عن المتغيرات، وذلك لتسهيل عملية إجراء تشغيل البيانات وتوضيح النتائج، ويوضح الجدول التالي الاختصارات الاستدلالية للمتغيرات ومؤشرات قياسها.

جدول (11/2)

مؤشرات القياس	الاختصار	المتغير
MAB1 : MAB7	MAB	القدرة الإدارية
LP8: LP22	LP	ممارسات الخلو من الفاقد
LMA23:LMA29	LMA	أساليب المحاسبة الإدارية المرنة
PM30 : PM35	PM	أداء المنشأة

1/1/5/2 بناء النموذج القياسي:

يوضح الشكل التالي (4/2) المسارات المعيارية للعلاقات بين المتغيرات متضمناً جميع المؤشرات المعبرة عن كل متغير.



شكل (4/2)

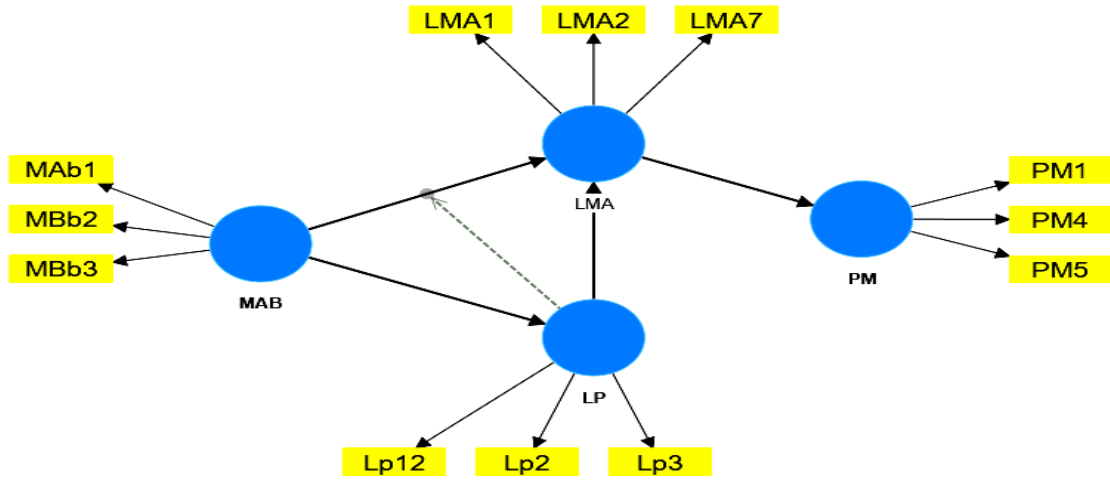
(المسارات المعيارية للنموذج القياسي)

يتضح من الشكل السابق وجود متغير مستقل يتمثل في القدرة الإدارية (MAB) ومتغيرين تابعين يتمثلان في تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد (LP)، واستخدام الأساليب المحاسبية المرنة الداعمة لتطبيق هذه الممارسات (LMA)، كما أن هذين المتغيرين يعتبران متغيرات مستقلة تؤثر في أداء المستشفى (PM) بوصفه متغير تابع.

2/1/5/2 تقييم النموذج

ويتم هذا التقييم من خلال تقييم الصلاحية التقاربية Convergent Validity بهدف التعرف على مدى ارتباط كل متغير بمؤشرات قياسه، والتي يستدل عليها من خلال دراسة متوسط التباين المستخلص (Average Variance Extracted (AVE)، حيث يجب ألا يقل هذا المتوسط عن (0.5) لكل مؤشر أو متغير على حده، ويتم حذف بنود القياس التي يقل معامل تحميلها عن (0.5) وإعادة تشغيل النموذج لتحسينه بعد كل مرة يتم الحذف فيها (Hair et al., 2014)

وقد قام الباحث بحذف المؤشرات التي يقل معامل تحميلها عن (0.5) وتم إعادة تشغيل النموذج بعد كل مرة يتم الحذف فيها، ويوضح الشكل التالي النموذج المعدل والذي يكون فيه معاملات تحميل المؤشرات على المتغيرات الخاصة بها تزيد عن (0.5)، مما يدل على أن هذه المؤشرات تفسر نسبة تزيد عن (50%) من المتغيرات المراد قياسها.



شكل (5/2)

(المسارات المعيارية للنموذج المعدل)

ويعرض الجدول التالي الإحصاءات الوصفية للمتغيرات التي تجاوزت معاملات تحميل مؤشرات قيمتها (0.6)، وكما تشير البيانات الموضحة في الجدول فقد تراوحت قيمة معامل كرونباخ ألفا (CA) بين (0.677)، (0.887)، كما تراوحت قيمة معاملات الاعتمادية المركب (CR) بين (0.707، 0.930)، مما يدل على وجود توافق أو اتساق داخلي بين بنود متغيرات الدراسة واتصاف مقاييس المتغيرات بالثبات النسبي. كما توضح نتائج الإحصاء الوصفي وجود تجانس نسبي لإجابات المشاركين وعدم تشتتها حيث تراوحت قيمة الوسط الحسابي بين (3.290، 3.452)

وتقاربت قيمة الإنحراف المعياري وبلغت أدنى قيمة (0.615) بالنسبة لأداء المستشفى وأعلى قيمة (0.908) بالنسبة للقدرة الإدارية. الأمر الذي يدل على محدودية الاختلافات بين المشاركين حول المؤشرات المستخدمة في قياس المتغيرات.

جدول (12/2)

(التحليل العاملي والإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة)

Construct	CA	CR	Variance Explained	Factor Loadings	Mean	Std.Dev
MAB	0.887	0.930	0.817		3.43	.908
MAB1				0.927	3.452	1.028
MAB2				0.948	3.387	1.054
MAB3				0.832	3.452	0.925
LP	0.824	0.895	0.741		3.398	0.767
LP2				0.756	3.29	0.973
LP3				0.919	3.258	0.893
LP12				0.897	3.645	0.798
LMA	0.686	0.707	0.824		3.43	0.657
LMA1				0.804	3.419	0.848
LMA2				0.716	3.419	0.620
LMA7				0.819	3.452	1.028
PM	0.677	0.823	0.609		3.387	0.615
PM1				0.770	3.387	0.803
PM4				0.739	3.419	0.765
PM5				0.829	3.355	0.798

واستكمالاً لإجراءات تقييم النموذج تم إيجاد الاتساق الداخلي للمتغيرات، كما تم تقييم الصلاحية التمييزية Discriminant Validity بين المتغيرات.

ويعرض جدول (13/2) الاتساق الداخلي للمتغيرات باستخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين كل مؤشر وإجمالي الدرجة الكلية لجميع المؤشرات المعبرة عن المتغير، حيث يلاحظ أن كل مؤشر يكون له أكبر معامل ارتباط مع المتغير الذي ينتمي إليه مما يدل على وجود اتساق داخلي للمتغيرات.

جدول (13/2)

الاتساق الداخلى للمتغيرات

	LMA	LP	MAB	PM
LMA1	0.804	0.432	0.322	0.362
LMA2	0.716	0.378	0.188	0.350
LMA7	0.819	0.266	0.152	0.701
Lp12	0.213	0.756	0.494	0.029
Lp2	0.459	0.919	0.625	0.222
Lp3	0.432	0.897	0.604	0.002
MAB1	0.279	0.669	0.927	0.143
MAB2	0.244	0.632	0.948	0.230
MAB3	0.211	0.501	0.832	0.387
PM1	0.515	0.033	0.146	0.770
PM4	0.498	0.270	0.360	0.739
PM5	0.463	-0.038	0.111	0.829

أما تقييم الصلاحية التمييزية فقد تم من خلال استخدام مصفوفة Fornell-Larcker Criterion والتي توضح أن صلاحية تباين المتغير يجب أن تكون أكبر من مربع الارتباطات الخاصة بهذا المتغير مع المتغيرات الأخرى، ويعرض جدول (14/2) هذه المصفوفة والتي يتأكد من خلالها صلاحية التمايز بين المتغيرات.

جدول (14/2)

Fornell-Larcker criterion

	LMA	LP	MAB	PM
LMA	0.781			
LP	0.444	0.861		
MAB	0.273	0.671	0.904	
PM	0.633	0.116	0.266	0.780

في ضوء ما سبق يمكن القول أن النموذج المعدل يعتبر ذو صلاحية ويمكن الاعتماد عليه في قياس العلاقات بين المتغيرات.

3/1/5/2 قياس العلاقات المباشرة بين المتغيرات

يعرض جدول (15/2) المسارات المعيارية ومستوى المعنوية للعلاقات المباشرة بين المتغيرات، حيث يلاحظ وجود تأثير إيجابي معنوي لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة على زيادة الاهتمام بالمقاييس التي تظهر الفاقد في الأشعة والعمليات والمقاييس التي تستهدف التعرف على مدى رضا المرضى عن الخدمات المقدمة بجانب زيادة فعالية تقييم الأداء وذلك عند

مستوى معنوية (0.1) كما يلاحظ وجود تأثير إيجابي معنوي بين تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، والتوجيه نحو تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لهذه الممارسات عند مستوى معنوية (5%). كما يوجد تأثير إيجابي معنوي للقدرة الإدارية على تحفيز تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد بالمستشفى عند مستوى معنوية (1%)، كما تحفز القدرة الإدارية العلاقة بين تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام الأساليب المحاسبية الداعمة لهذه الممارسات بمستوى معنوية (5%).

جدول (15/2)

(قياس العلاقات المباشرة بين المتغيرات)

	Coef	P-values
LMA -> PM	0.633***	0.000
LP -> LMA	0.473**	0.050
MAB -> LMA	-0.018	0.939
MAB -> LP	0.671***	0.000
LP x MAB-> LMA	0.494**	0.041
*** p-value<0.01, ** p-value<0.05, * p-value<0.1		

4/1/5/2 قياس العلاقات غير المباشرة بين المتغيرات

يوضح جدول (16/2) وجود تأثير غير مباشر طردى معنوي عند مستوى معنوية (10%) لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لها على العلاقة بين القدرة الإدارية وزيادة فعالية مقاييس الأداء بالمستشفى. كما يوجد تأثير غير مباشر طردى معنوي عند مستوى معنوية (5%) لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لممارسات الخلو من الفاقد على العلاقة بين تطبيق هذه الممارسات وزيادة فعالية مقاييس الأداء بالمستشفى. كما يوجد تأثير غير مباشر طردى معنوي عند مستوى معنوية (10%) لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد على العلاقة بين القدرة الإدارية واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لهذه الممارسات في حين يلاحظ عدم معنوية العلاقات غير المباشرة الأخرى بين المتغيرات.

جدول (16/2)

(قياس العلاقات غير المباشرة بين المتغيرات)

	Coef	P-values
MAB -> LP -> LMA -> PM	0.201*	0.096
LP -> LMA -> PM	0.300**	0.048
MAB -> LP -> LMA	0.318*	0.050
LP x MAB -> LMA -> PM	0.031	0.798
MAB-> LMA -> PM	-0.011	0.941
*** p-value<0.01, ** p-value<0.05, * p-value<0.1		

5/1/5/2 قياس العلاقات الكلية بين المتغيرات

يلاحظ من النتائج الموضحة في جدول (17/2) وجود تأثير طردى كلى لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لممارسات الخلو من الفاقد على مقاييس أداء المستشفى وذلك عند مستوى معنوية (5%)، كما توضح النتائج وجود تأثير طردى كلى عند مستوى معنوية (5%) لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد والتوجه نحو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لهذه الممارسات. وأيضاً يوجد تأثير طردى كلى عند مستوى معنوية (5%) لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد على زيادة فعالية أداء المستشفى. كما تؤثر القدرة الإدارية طردياً على كل من استخدام اساليب المحاسبة الإدارية المرنة وتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد وذلك عند مستوى معنوية (10%)، (1%) على التوالي، كما أن التفاعل بين القدرة الإدارية وتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد يؤثر طردياً على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة وذلك عند مستوى معنوية (5%).

جدول (17/2)

(قياس العلاقات الكلية بين المتغيرات)

	Coef	P-values
LMA -> PM	0.633**	0.000
LP -> LMA	0.473**	0.050
LP -> PM	0.300**	0.048
MAB -> LMA	0.362*	0.046
MAB -> LP	0.671***	0.000
MAB -> PM	0.190	0.183
LP x MAB -> LMA	0.494**	0.041
LP x MAB -> PM	0.031	0.798
*** p-value<0.01, ** p-value<0.05, * p-value<0.1		

2- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

يعرض الباحث في الجزء التالي أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة النظرية ودراسة الحالة، بجانب عرض التوصيات والدراسات لبحوث مستقبلية.

1/3 النتائج

- مع التطورات الكبيرة التي شهدتها قطاع الخدمات فى الآونة الأخيرة، شرعت كثير من المنشآت الخدمية فى تطبيق استراتيجيات الخلو من الفاقد من أجل تعزيز كفاءتها وتقديم خدمات عالية الجودة بتكلفة منخفضة، خاصة مع وجود أدلة قوية على نجاح تطبيق هذه الاستراتيجيات فى القطاع الصناعى، وكما تشير الأدبيات المتعلقة بهذا المجال فإن ممارسات الخلو من الفاقد تعتبر من أبرز الممارسات التي تم تكييفها وتطويرها وتطبيقها بنجاح فى سياق قطاع الخدمات.

- يوجد مجموعة من العوامل التي شكلت الدوافع نحو تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد في قطاع الخدمات، فمع زيادة حدة الضغوط التنافسية تسعى المنشآت الخدمية إلى ضرورة احتواء التكلفة وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء، كما أن تعقد الخدمة بسبب تضمنها عدد كبير من المكونات بجانب صعوبة التنبؤ بنتائجها يزيد من حاجة المنشآت الخدمية إلى تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد بوصفها توفر منهجية منتظمة تخفف من مستويات التعقيد من خلال وضع تصور عام لجميع الأنشطة والإجراءات والعمليات وتحديد مصادر الفاقد ومحاولة التخلص منه، يضاف إلى ذلك أن المنشآت التي تتوسع في عمليات التعاقد الخارجي تكون أكثر سعياً نحو تطبيق هذه الإستراتيجية لزيادة كفاءة استغلال الموارد وزيادة التركيز على الأنشطة الرئيسية وتحقيق مزيد من تخفيض التكاليف.

- تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد يتطلب تغييراً ليس فقط في أنظمة العمليات ولكن يتطلب أيضاً ضرورة تغيير أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية، حيث يجب أن تتوافق أنظمة وعمليات المنشأة مع ما فرضته هذه الممارسات من تغييرات في بيئة عمل المنشأة. وفي هذا السياق أكدت عديد من الدراسات على عدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية للمنشآت التي تتبنى تطبيق استراتيجية الخلو من الفاقد، وأن هذه الأساليب باتت تشكل عقبة كبيرة تعوق نجاح تطبيق هذه الاستراتيجية، ومن ثم يجب على هذه المنشآت ضرورة التخلي عن هذه الأساليب التقليدية والتوجه نحو تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة.

- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة الداعمة لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد في قطاع الخدمات يوفر المعلومات الملائمة للإدارة للتعامل مع متغيرات بيئة الأعمال الحالية من خلال المساعدة في بناء مجموعة من مقاييس ومؤشرات الأداء على مستوى مسارات القيمة وعلى مستوى المنشأة ككل، الأمر الذي يزيد من فعالية اتخاذ القرارات ويدعم مبادرات التحسين المستمر للأداء.

- أن عدم دعم وتأييد الإدارة العليا يعتبر من المعوقات الرئيسية لنجاح تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة، فوجود إدارة عليا تتمتع بقدرات إدارية مرتفعة تكون داعمة للتغيير ومحفزة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة.

- اعتمد تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة في المستشفى موضوع دراسة الحالة على إعداد خريطة تدفق القيمة لمسارات القيمة الرئيسية بالمستشفى لوصف مراحل وخطوات أداء الأنشطة والعمليات وكيفية تدفق القيمة خلال هذه المراحل، ثم احلال نظام تكلفة مسار تدفق القيمة محل النظام التقليدي المطبق بالمستشفى من خلال تتبع تكاليف مسارات القيمة الرئيسية وتخصيص التكاليف على مسارات القيمة بوصفها موضوعات القياس التكاليفي، ومن ثم فقد تم معالجة تكاليف جميع الموارد المستخدمة بواسطة مسار القيمة باعتبارها تكاليف مباشرة

- على المسار كما تم تخصيص الموارد المشتركة على مسارات القيمة بالقدر المستخدم وليس بالقدر المتاح وذلك على أساس انسب محرك تكلفة ملائمة لكل منها.
- كشفت نتائج تطبيق نظام تكلفة مسار تدفق القيمة بوصفه أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية المرنة عن وجود اختلافات كبيرة في مخرجات هذا النظام مقارنة بنظام التكاليف التقليدي المطبق في المستشفى، وقد انعكست هذه المخرجات على مقاييس أداء المستشفى.
- أظهرت نتائج دراسة الحالة وجود تأثير مباشر طردى معنوى بين تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد والتوجه نحو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لهذه الممارسات، كما يوجد تأثير مباشر طردى معنوى للقدرة الإدارية على تحفيز تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، كما تحفز القدرة الإدارية العلاقة بين تطبيق ممارسات الخلو من الفاقد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لهذه الممارسات.
- يؤثر التفاعل بين القدرة الإدارية وتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المرنة، ومن ناحية أخرى يوجد تأثير غير مباشر طردى معنوى لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد على العلاقة بين القدرة الإدارية واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لهذه الممارسات، كما اظهرت النتائج وجود تأثير طردى كلى لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لممارسات الخلو من الفاقد على زيادة الاهتمام بالمقاييس التي تظهر الفاقد من الأنشطة والعمليات والمقاييس التي تستهدف التعرف على مدى رضا المرضى عن الخدمات المقدمة بجانب زيادة فعالية تقييم الأداء.

2/3 التوصيات

- في ضوء ما توصلت إليه الدراسة النظرية ودراسة الحالة يوصى الباحث بما يلي:
- نشر ثقافة التفكير المرن بين قطاعات النشاط الاقتصادي وتوجيه اهتمام منشآت الأعمال نحو تبنى ممارسات الخلو من الفاقد ومحاولة الاستفادة من إيجابيات تطبيقها والمزايا العديدة التي تحققها.
- التوسع في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لتطبيق ممارسات الخلو من الفاقد، خاصة تلك الأساليب التي اثبتت التجارب العملية نجاح تطبيقها، فالتطورات في بيئة الأعمال تستلزم وجود تغيير وتطور مماثل في أنظمة المحاسبة الإدارية حتى تتلائم مع ما يحدث من تغييرات متلاحقة في هذه البيئة.
- إبراز دور القدرة الإدارية في خلق بيئة عمل تساعد على تهيئة وإعداد العاملين على اختلاف مستوياتهم لفهم وقبول مبادئ ومفاهيم ممارسات الخلو من الفاقد وأساليب المحاسبة الإدارية الداعمة لها.
- وضع نظام فعال يتم من خلاله منح حوافز متعددة للمنشآت التي تحرز تقدم ملموس في مجال

تطبيق الأساليب والفلسفات الإدارية والمحاسبية الحديثة على غرار ما هو متبع في الدول المتقدمة.

- العمل على تطوير وإعادة تأهيل المحاسبين خاصة محاسبى التكاليف، وتزويدهم بمفاهيم ومتغيرات البيئة الحديثة والأساليب والفلسفات الإدارية والمحاسبية الحديثة التي برز استخدامها للتعامل مع هذه المتغيرات.

3/3 مجالات البحث المقترحة

يوصى الباحث بإجراء بحوث إضافية حول الموضوعات التالية:

- دراسة محددات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة في القطاع الخدمي مقارنة بالقطاع الصناعي.
- دراسة أثر اختلاف العوامل البيئية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة وكذلك التغيرات التنظيمية المطلوبة لتطبيقها.
- دراسة مدى امكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المرنة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة في بيئة الأعمال المصرية ومدى انعكاساتها على دعم القدرة التنافسية لهذه المنشآت.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- إبراهيم، عزة على فرج، (2020)، الأهمية الاقتصادية لقطاع الخدمات بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ص 521-567.
- الربيعي، محمد سمير، (2018)، تطبيق بعض تقنيات التصنيع الرشيق لتخفيض الكلف والضياع وتحسين أداء العمليات الإنتاجية – بحث تطبيقي في شركة ارو العامة للصناعات الكهربائية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، ص ص 224-259.
- الصغير، محمد السيد محمد، (2016)، التكامل بين منهجية ستة سيكما ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة لدعم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد: دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج (20)، ع (4)، ص ص 653-711.
- العشرى، محمد رجب محمد، (2021)، منهج الترشيد ودوره في تقليل الفاقد في تكاليف الخدمة، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد (22)، العدد الثاني، ص ص 612-631.
- العشرى، محمد رجب محمد، (2021)، خرائط تدفق القيمة كأداة لترشيد تكاليف الخدمات الملاحية بهيئة قناة السويس، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد (22)، العدد الثاني، ص ص 579-611.
- رشوان، أحمد عبد العال، (2021)، أثر ممارسات التصنيع الخالي من الفاقد على أداء المنظمة: دراسة تطبيقية على قطاع صناعات الأجهزة المنزلية والهندسية في مصر، مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، مجلد (55)، العدد الأول، ص ص 55-80.
- زغلول، جودة عبد الرؤف، (2008)، إطار مقترح لاختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، المجلة العلمية للإدارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مج (2)، م (2)، ص ص 30-89.
- عبد القادر، علاء نجيب، (2018)، المقاييس المرجعية كمدخل لإدارة التكلفة في قطاع الخدمات الصحية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة – جامعة القاهرة.
- عبد اللطيف، محمد يسن، (2016)، أثر استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في قياس العوائد التشغيلية والمالية عند تفعيل مبادرات استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد، دراسة حالة، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص 242-312.
- عبد المجيد، حميدة محمد، (2021)، قياس أثر القدرة الإدارية على جودة الإيضاح المحاسبي في الشركات السعودية، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (25)، ع (1)، ص ص 41-1.
- عثمان، عبد الرحمن عثمان، (2020)، إمكانية تطبيق الإدارة المرئية في المعهد التكنولوجي العالي بمطروح وعلاقتها بالتحسين المستمر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة – جامعة قناة السويس، العدد الرابع، ص ص 501-542.
- محمد، سمر جلال عبد العظيم، (2019)، التكامل بين نظامي تكلفة مسار تدفق القيمة والمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط بهدف تحسين جودة قياس التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، رسالة

ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- مشابط، نعمة حرب، (2021)، أثر كفاءة حوكمة الشركات على العلاقة بين القدرة الإدارية وأتعب المراجعة – دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد الخامس، العدد الأول، ص ص 1-73.
- مصطفى، أحمد محمود حفى، (2016)، إطار مقترح للمحاسبة الإدارية الانسيابية دراسة نظرية تطبيقية على القطاع الصناعى فى مصر، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد الرابع، العدد الثانى، ص ص 155-204.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Al-Bolushi, S., Sohal, A; Singh, P., Al Hojri, A., Al Forsi, Y., and Al Abri, R., (2014), Readiness Factors for Lean Implementation in healthcare settings. A literature review, Journal of Health Organization and Management, 28(2), 135-153.
- Al-Doori, J. A., (2020), the impact of lean practices on operational performance in The Banking sector: an empirical investigation, International Journal of Services and Operations Management, 37(1), 22-39.
- Al-dulemi, K., and Shehadeh, M., (2019), Role of Lean Accounting in Reduction Production Costing in Jordanian Manufacturing Corp, International Journal of Accounting Research, 4(1), 36-49.
- Alhasban, A., and Alsharari, M., (2019), The effect of lean Accounting on the effectiveness of internal control in Jordanian Industrial companies, International Journal of Business and Economics Research, 8 (3), 142-149.
- Almusawi, E., Almogtome, A., and Shaker, A., (2019), Impact of Lean Accounting Information on the Financial performance of the Health care institutions: A case study, Journal of Engineering and Applied Sciences, 14(2), 589-599.
- Al-Samadi, M., Al-mani, A., and Jerisat, R, (2012), A Comparative analysis of lean practices and performance in the UK manufacturing and service sector firms, Total Quality Management and Business Excellence, 23(4), 381-396.
- Alshbiel, S., and Elbdalabeh, A., (2020), The Mediating effect of organizational culture on the relationship between the lean accounting and sustainable competitive in Jordan, International Journal of Scientific & Technology Research, 9 (2), 2901-2916.
- Alves, R., and Neto, J., (2021), Lean Accounting: A structured Literature Review, TQM Journal, Available at:

<https://www.emerald.com/insight/1754-2731.htm>

- Andreou, C., Ehrlich, D, and Louca C., (2013), Managerial Ability and firm performance, Evidence from the Global Financial crisis, <https://www.researchgate.net/publication/31508985>.
- Arora, V., and Soral, G., (2017), Conceptual Issues in Lean Accounting: A review, *Journal of Accounting Research and Auditing practices*, 16 (3), 54-63.
- Ashlstrom, P., and Karlsson, C., (1996), change processes Towards Lean production: The Role of the Management accounting system, *international Journal of Operations and Production Management*, 16 (11), 42-56.
- Baik, B., Brockman, P., Forber, D, and Lee, S. (2018), Managerial Ability and thbe Quality of Firm's information Environment, *Journal of Accounting, Auditing & France*, 33(4), 506-527.
- Baik, B., Farber, D., and Lee, S., (2011), CEO ability and management earnings forecasts, *Contemporary Accounting Research*, 28 (5), 1645-1668.
- Bhasin, S., (2012), prominent obstacles to lean, *international Journal of Productivity and performance management*, 61 (4), 403-425.
- Bhatta, A., Shikh, M., Manir, A., Naz, A., and Saif, I., (2021), Managerial Ability and firm performance: Evidence from emerging market, *Cogent Business and Management*, 8, 1-22.
- Cadez, S., and Guilding, C., (2008), An explanatory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting, *Accounting Organizations and Society*, 33- 836-863.
- Chavez, R., Gimenez, C., Fynes, B., Wiengarten F., and Yu, W., (2013), Internal Lean Practices and operation performance: The Contingency perspective of industry clockspeed, *International Journal of Operations and Production Management*, 33 (5), 564- 588.
- Chemmanur, J., Paeglis, L., and Simonyan, K, (2009), Management Quality, Fiancial and investment Policies and asymmetric information, *Journal of Financial and Quantitative analysis*, 44, 1045-1079.
- Chen, J., Podalski, J., and Veeraraghavan, M., (2015), Does managerial ability facilitate corporate innovative success?, *Journal of Empirical Finance*, 34, 313-326.
- Chiarini, A., (2012), Lean production: Mistakes and limitations of accounting systems inside the SME sector, *Journal of Manufacturing*

Technology Management, 23 (5), 681-700.

- Collatto, D., Souza, M., Nascimento, A., and Lacerda, D., (2016), Interactions, convergences and interrelationships between lean accounting and strategic cost management: A study in the lean production context, Available at: <http://dx.doi.org/10.1590/0104-530x1279-15>.
- Feng, Q., and Manuel, C.M., (2008), Under the knife: A national survey of six Sigma programs in US healthcare organization, International Journal of Healthcare Quality Assurance, 21 (6), 535-547.
- Fullerton, R., Kennedy, F. and Widener S., (2013), Management Accounting and control practices in a lean manufacturing environment, Accounting Organization and Society, 38 (1), 50-71.
- Graban, M., (2012), Will Healty care professional accept the lean concept of standardized work ?, Retrieved from: <http://www.qualitydigest.com/inside/quality-insider-article/wil-healthcare-professionals-accept-lean-concept.html>, # on January 30, 2016.
- Hadid, W., (2019), Lean Service business strategy and ABC and Their impact on firm Performance, Production Planning and Control, 30 (14), 1203-1217.
- Hair, J., Hult, G., Ringle, C., and Sarstek, M, (2014), Aprimer on partical Least Square, Structural Equation Modeling (pls-SEM), Second Edition, Sage Publications, Los Angeles.
- Han, L., (2015), Managerial Ability and internal control quality: Evidence from china, International Journal of Financial Research, 2 (6), 54-66.
- Harrison, M., Paez, K., Carman, K., Smeeding L., Devers, K., and Garfinkel, S., (2016), Effects of Organizational Context on lean implementation in five hospital systems, Health Care Management Review, 41 (2), 127-144.
- Henri, F., (2006), Management control systems and strategy: A Resource- Based perspective, Accounting, Organization and Society, 31 (6), 529-558.
- Hill, N., (2000), Adoption of costing systems in US hospitals: An event history analysis, 1980-1990, Journal of Accounting and public policy, 19 (1), 41-74.
- Hofer, C., Eroglu, C., and Hofer, R., A., (2012), The Effect of lean

production on financial performance: The Mediating Role of inventory leanness, *International Journal of Production Economics*, 13 (2), 242-253.

- Holcomb, T., Holmes, R., and Gennelly, B., (2009), Making the most of what you have: Managerial Ability as a source of resources value creation, *Strategic Management Journal*, 30 (5), 457-485.
- Huang, X., and Sun, L., (2017), Managerial Ability and Real Earnings Management, *Advances in Accounting*, 39, 91-104.
- Huilan, Z., (2017), Three Studies on lean implementation in U.S. Hospitals, Doctoral dissertation, the university of toledo.
- Jaiganesh, V., and Sudhahar, J., (2013), Sketching out the hidden lean management principles in pharmaceutical, *International Journal of Scientific and Research Publications*, 3 (2), 1-12.
- Kennedy, F., and Widener, S., (2008), A control Framework. Insights from evidence on lean accounting: *Management Accounting Research*, 19, 301-323.
- Kennedy, M., and Fiss, P., (2009), Institutionalization, framing and diffusion: the logic of TOM Adoption and implementation decisions among US Hospitals, *Academy of Management Journal*, 52 (5), 897-918.
- Laganga, L. (2011), Lean Service Operation: Reflections and New directions for capacity expansion in outpatient clinics, *Journal of Operations Management* 29(5), 422-433.
- Laura, C., (2010), Lean Accounting: A new global approach, Available at: <https://www.researchgate.net/publication/227465553>.
- Lee, J. E., (2015), Managerial Ability and the effectiveness of internal control over financial Reporting, *Journal of Applied Business Research*, 31 (5), 1781-1788.
- Li, X., Sawhney, R., Arendi, E., and Ramasamy, K., (2012), A comparative analysis of Management accounting system impacts on lean implementation, *International Journal of Technology Management*, 57 (1-2-3), 33-48.
- Lyons, A., Videmour, C., Jain, K., and Sutherland, M., (2013), Developing and understanding of Lean Thinking in process industries, *Production Planning and Control*, 24 (6), 475-494.
- Maskell, B. H., and Kennedy, F. A., (2007), Why do we need lean accounting and How Does it work ? *Journal of Corporate Accounting*

and Finance, 18, (3), 59-73.

- Maskell, B. H., Baggaley, B., and Grasso, L., (2017), Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean enterprise, Productivity Press, New York.
- Maskell, B., (2000), Lean Accounting for Lean Manufacturers, Manufacturing Engineering, 125, (12), December 2000.
- Mathur, A., Mittal, M., Dangayach, G., (2012) Improving productivity in Indian SMCs, Production Planning and Control, 23 (10-11), 754-768.
- Nawanir, G., Teang, L., and Othman, N., (2013), Impact of lean practices on operations performance and business performance: Some evidence from Indonesian manufacturing companies, Journal of Manufacturing Technology Management, 21 (7), 1019-1050.
- Ogar, K., Samia d, M., and Sha, Y., (2017), Value creation with lean Accounting, Master Program in Accounting and Finance, Lund University.
- Panwar, A, Join, R., Rahore, A., and Nerol, B. (2018), The impact of lean practices on operational performance – an empirical Investigate of Indian Process induistives. Production Plan and Control, 2, (2), 158-169.
- Pedersen, E., and Huniche, M., (2011), Determinants of lean success and failure in the Danish Public Sector: A negotiated order perspective, International Journal of Public Sector Management, 24 (5), 403-420.
- Piercy, N., and Rich, N., (2009b). Lean Transformation in pure service environment: case of call service, International Journal of Operation and Production Management 29(1), 54-76.
- Poksinska, B., Swart ling, D., and Drotz, E., (2013). The daily work of lean leaders-lessons from manufacturing and healthcare, Total Quality Management and Business Excellence, 24 (7-8), 886-898.
- Poongo Thai, S., and Arul, R., (2011), Total quality management: The path for continuous quantity enhancement in pharmaceutical sector, Asian Journal of Biochemical and Pharmaceutical Research, 1 (2), 321-328.
- Rajendran, S., and Anantharoman, N., (2001), Conceptual Model for Total quality Management in Service organization, Total Quality Management in Service organization, Total Quality Management, 12(3), 342-358.
- Randor, Z., Holweg, M., and Waring, J., (2012) Lean in health care: the unfilled promise ?, Social Science & Medicin, 74 (3), 364-374.

- Rao, M., and Barger stock, A., (2013), Do lean implementation initiatives have adequate accounting support ? the debate of duality, Management Accounting Quarterly, 14 (4), 12-21.
- Saats, R., Brunner, D. and Upton, M., (2011), Lean Principles, Learning and Knowledge work: Evidence from a software services provider, Journal of Operations Management, 29(5), 376-390.
- Shah, R., and ward, P.T., (2003), Lean manufacturing: Context, practices bundles, and performance, Journal of Operation Management, 21 (2), 129-149.
- Shank, K., and Covindorajan, V. (1993), Strategic Cost Management: The new Tool for competitive Advantage, The Free Press, New York.
- Silvi. R., Bortolini, M., and Visani, F., (2015), Management Accounting in a lean Environment, <https://www.researchgato.ne/publication/271372348>.
- Simpson, L., and Greenfield, A., (2012), Providing cost accounting support for lean initiatives, Review of Business Research 12 (5), 30.
- Tran, P., and Vo., H., (2020), Human Capital efficiency and firm performance Across sectors in an emerging market, Cogent Business and Management, 7 (1), 145.
- Vignesh, V., Suresh, M., and Aramvalarthan (2016), Lean in Service Industries: A Literature Review, Available at: doi:10.1088/1757-899X/149/ 1/012008.
- Wnuk-pel, T., (2018), Management Accounting Practices in Support of lean management strategy in service organizations, Engineering Economics, 29 (5), 559-570.
- Yang, M., Hang, P., and Modi, S., (2011), Impact of lean manufacturing and environmental management on business performance: An empirical study of manufacturing firms, International Journal of Production Economics, 129 (2), 251-261.