

التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC كمدخل مقترح لترشيد التكاليف وتحقيق التنمية المستدامة بالمستشفيات الحكومية الكويتية – دراسة تطبيقية.

إعداد

الباحثة/ أبرار محمد جابر صخي

إشراف

د/ علاء الدين عبد العزيز فهمي عمر
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة كلية
التجارة – جامعة مدينة السادات

أ.د/ شريف محمد علي
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة بكلية التجارة
ونائب رئيس الجامعة لشئون التعليم والطلاب –
جامعة مدينة السادات

مستخلص

هدفت الدراسة التعرف على طبيعة ومحددات تطبيق منهج إدارة الجودة الشاملة بالمستشفيات الحكومية الكويتية. والتعرف على طبيعة ومحددات تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC بالمستشفيات الحكومية الكويتية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية إن المستشفى التي تتجح في تحليل المسببات الإستراتيجية لتكلفة تستطيع إدراك وفهم متغيرات هامة تؤثر في اتخاذ العديد من القرارات الإستراتيجية الهامة في الإتجاه الصحيح الذي يساعد على تدعيم القدرات التنافسية للمستشفى وهو مالا يتحقق باستخدام أي من التحليلات التقليدية للتكلفة. إن الوفاء بمتطلبات TQM يحتم على المستشفى إشباع حاجات ورغبات المرضى وزيادة ولائهم للمستشفى وتحسين العلاقات معهم حيث أن مدخل TQM يتطلب التوجه للعميل ونموذج قياس الأداء المتوازن (BSC) أداة فعالة لتحقيق هذا الهدف وذلك بتخصيص بعداً للعميل. وأوصت الدراسة تطبيق النموذج المقترح لاستخدام نموذج القياس المتوازن للأداء لتفعيل الرقابة على تكاليف الجودة في ظل تطبيق فلسفة الجودة الشاملة. التوسع في تطبيق دوائر الجودة لأنه أحد الأشكال الهامة للإدارة بالمشاركة وهي تعمل على تقوية وتدعيم فرصة المستشفى في تعظيم درجة إستفادتها من مواردها البشرية في كافة مستوياتها وجميع تخصصاتها.

الكلمات الافتتاحية: إدارة الجودة الشاملة – بطاقة الأداء المتوازن- المستشفيات الحكومية الكويتية – تكاليف الجودة.

Abstract

The study aimed to identify the nature and determinants of applying the total quality management approach in Kuwaiti government hospitals. And to identify the nature and determinants of applying the BSC Balanced Score Card method in Kuwaiti government hospitals, and the study reached the following results that the hospital that succeeds in analyzing the strategic causes of cost can realize and understand

important variables that affect the taking of many important strategic decisions in the right direction that helps to strengthen competitiveness to the hospital, which is not achieved using any of the traditional cost analyses. That Fulfilling the requirements of TQM requires the hospital to satisfy the needs and desires of patients, increase their loyalty to the hospital and improve relations with them, as the TQM approach requires orientation to the client and the Balanced Performance Measurement Model (BSC) is an effective tool to achieve this goal by allocating a dimension to the client. The study recommended the application of the proposed model to use the balanced performance measurement model to activate the control over quality costs in light of the application of the philosophy of total quality. Expanding the application of quality circles because it is one of the important forms of participatory management and it works to strengthen and support the hospital's opportunity to maximize the degree of utilization of its human resources at all levels and all specialties.

Key Words: Total Quality Management - Balanced Score Card - Kuwaiti Governmental Hospitals - Quality Costs.

١ - مفاهيم الدراسة.

تتمثل المفاهيم الرئيسية لهذه الدراسة في:

١/١ - إدارة الجودة الشاملة.

يعتبر منهج إدارة الجودة الشاملة أحد الأساليب والتقنيات الإدارية الحديثة وقد عرفها معهد المقياس البريطاني بأنها: " فلسفة إدارية تشمل كافة أنشطة المنظمة التي من خلالها يتم تحقيق احتياجات وتوقعات العميل والمجتمع، وتحقيق أهداف المنظمة بأكفاً الطرق وأقلها تكلفة عن طريق الاستخدام الأمثل لطاقت جميع العاملين بدافع مستمر للتطوير. وحال تطبيق المنظمة لفلسفة الجودة الشاملة لا بد من الأخذ بعين الاعتبار المراحل الخاصة بتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المنظمات، وتحديد كل مرحلة بدقة وعناية شديدة وعدم الانتقال من مرحلة إلى مرحلة أخرى إلا بعد التأكد من تنفيذ المرحلة السابقة على أكمل وجه وتحقيق أهدافها.

ويمكن قياس مدى تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة من خلال تتبع المراحل المختلفة من خلال قائمة الاستبيان.

٢/١ - أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

يعتبر أسلوب بطاقة الأداء المتوازن أحد الأساليب والتقنيات الإدارية الحديثة التي من خلالها تستطيع المنظمة تحقيق الأداء المتميز وقد عرف (Garrison) أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على أنه أداة تتكون من مجموعة متكاملة من مؤشرات الأداء، تمكن الوحدة الاقتصادية من ترجمة استراتيجيتها إلى أربع مجموعات من مقياس الأداء المتعلقة بالأمور المالية، والعملاء، والعمليات الداخلية، والنمو والتطوير من أجل تحقيق أهدافها الاستراتيجية. ويتم قياس مدى تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن من خلال الأبعاد الرئيسية التي تحقق التوازن بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل وكذلك بين الأهداف المالية والأهداف غير المالية.

القسم الأول: الإطار العام للدراسة مقدمة.

تعتبر إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن Balanced Score Card أحد الأساليب والتقنيات الإدارية الحديثة التي ساهمت في ضبط أداء المنظمات. حيث يوفر منهج إدارة الجودة الشاملة مجموعة من المبادئ الأساسية التي يجب أن تعتمد عليها المنظمة عند البدء في تقديم خدماتها المختلفة ومن بين أهم هذه المبادئ: الوعي بمفهوم وثقافة الجودة، التخطيط الاستراتيجي، التركيز على العميل، مشاركة العاملين، دعم الإدارة، اعتماد نموذج العملية أساساً للأعمال، الإدارة بالحقائق، التحسين المستمر، إدارة النظم، التعاون و فرق العمل، القياس والتحليل، منع وقوع الأخطاء، تحفيز العاملين، وتدريب العاملين^(٤٢). كما يعتبر أسلوب بطاقة الأداء المتوازن أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة استراتيجيات المنشأة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، حيث يوجد جميع المقاييس التي تستخدمها المنشأة.^(٤٣)

مشكلة الدراسة.

في ظل التطورات المستمرة في بيئة الإنتاج الحديثة، ونظراً للضغوط التي تقع على منشآت الأعمال سواء العالمية أو المحلية، أصبح لا بد لها أن تواجه هذه التغيرات والتحديات، سواء خارجياً والتمثلة في زيادة حدة المنافسة على المستويين المحلي والعالمي، وسعى الشركات إلى إرضاء العملاء بتقديم خدمة منافس وتميز عن باقي الخدمات من حيث الجودة والسعر، أو تحديداً داخلياً يتمثل في التعامل ومواجهة المشاكل والعقبات التي تواجه أعضاء الإدارة العليا في عدم وجود مقاييس دقيقة وكاملة تزودهم بصورة واضحة عن الأداء الكلي للمنظمة.

وقد بات من الضروري للمنظمات لتتمكن من البقاء والاستمرارية، حيث أصبحت المنظمات تتميز جميعاً بنسق مشترك قائم على احترام العملاء، لأن العميل لم يعد مجرد متلق للسلعة أو الخدمة، ولا يتحقق ذلك إلا بتقديم خدمة ذات جودة عالية وسعر ملائم ووقت مناسب، مما استدعى الحاجة للإرتقاء والتفكير في تحديث الأساليب الإدارية، عن طريق تبني العديد من المداخل والأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية والتي لاقت قبولا عام واستخدمت كأساس لتدعيم القدرة التنافسية والوصول إلى الأداء المتكامل في عملياتها ومنها، بطاقة الأداء المتوازن المعدلة (BSC)، ونظام إدارة الجودة الشاملة (TQM).

وقد قامت الباحثة بعمل عدد من المقابلات الشخصية مع عينة بسيطة من المسؤولين في المستشفيات الحكومية الكويتية^(٤٤)، حيث قامت الباحثة بإعداد قائمة أسئلة مبسطة موجهة إلى نحو عشرون من المسؤولين في المستشفيات الحكومية الكويتية لاكتشاف الظواهر الدالة على وجود المشكلة، وقد توصلت إلى أن الطلب على الخدمات الصحية قد ارتفع بشكل كبير نتيجة للنمو السكاني كما أن هذه الخدمات التي تقدمها المستشفيات الحكومية شهدت ارتفاع متزايد لتكاليف تقديم هذه الخدمات. بالإضافة إلى وجود هدر كبير وإسراف متزايد من جانب جميع فئات العاملين في التكاليف الأمر الذي يندرج بحدوث أزمة في قطاع المستشفيات الحكومية في المستقبل نتيجة تزايد العبء المالي على الدولة.

٤٢ - محمد بن عبد العزيز الراشد ، إدارة الجودة الشاملة : دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة الملك فهد الوطنية ، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية ، المملكة العربية السعودية : المجلد ١٧ ، العدد ٢ ، يونيو - نوفمبر ٢٠١١ ، ص ١٤ - ١٧ .

٤٣ - د. محمد إبراهيم، إدارة الجودة من المنظور الإداري : مدخل إداري متكامل ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٩ ، ص ١٤٠ - ١٤١ .
٣- أنظر الملحق رقم (١)، ص ١٢٧ .

لذا تسعى الباحثة الى استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة لمساعدة المستشفيات على التعامل مع المتغيرات البيئية المتسارعة التي تؤثر في كثير من الأحيان على عمل المستشفيات، خصوصا فيما يتعلق بارتفاع تكاليف وأجور الأطباء والممرضين والعمالة، وارتفاع تكلفة المواد والمهام الطبية. وبصورة أكثر تحليلاً فإن مشكلة الدراسة تكمن في التساؤلات التالية:

١. ما هي طبيعة الأساليب المستخدمة في قياس التكاليف بالمستشفيات الحكومية الكويتية؟
٢. ما هي طبيعة ومحددات تطبيق منهج إدارة الجودة الشاملة بالمستشفيات الحكومية الكويتية؟
٣. ما هي طبيعة ومحددات تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بالمستشفيات الحكومية الكويتية؟
٤. ما هي متطلبات تحقيق التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن؟

الدراسات السابقة

تم تقسيم الدراسات السابقة إلى نوعين من الدراسات وذلك على النحو التالي :

أ. الدراسات باللغة العربية

ومن اهم هذه الدراسات مايلي :

١- دراسة (المرشد، ٢٠٢١) (٤٥)

هدفت الدراسة تقديم صورة لواقع البيئة التنظيمية في الوزارات من كافة الجوانب، والتعرف على الإمكانيات المتاحة فيها لتطبيق إدارة الجودة الشاملة على أسس ومركبات مبنية على روح التعاون بين العاملين. توصلت الدراسة توجد علاقة واضحة بين مشاركة العاملين والرضا الوظيفي الذي يؤدي إلى رفع مستوى أداء العاملين في وارتكم، تقوم تقوم الإدارة العليا بدور فعال في ترضي وتوعية المرؤوسين في مجال الجودة الشاملة.

٢- دراسة (ياسين، ٢٠٢١) (٤٦)

هدفت الدراسة للبحث لمعرفة أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين جودة التدقيق الداخلي للمصارف العراقية الأهلية، بطاقة الأداء المتوازن أنموذجاً. توصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة لتحسين جودة التدقيق الداخلي في المصارف الأهلية يوجد أثر إيجابي بدلالة معنوية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن على كفاءة علم فريق التدقيق الداخلي في المصارف.

٣- دراسة (جبران، ٢٠٢٠) (٤٧)

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تحسين الأداء. توصلت الدراسة إلى وجود تأني رمعيو ذو دلالة إحصائية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تحسين الأداء في المنظمات الصحية الليبية، لا تساعد الإجراءات المعمول بها في المنظمات الصحية الليبية على إحداث تكامل بين أعمال

^{٤٥} - المرشد، عفاف مرشد ، مدى تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة ضمن وزارات دولة الكويت، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مج (٤٣)، ع (٢)، ٢٠٢١، ص ٣١٤.

^{٤٦} - ياسين، عمار طه، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين جودة التدقيق الداخلي للمصارف العراقية الأهلية، بطاقة الأداء المتوازن أنموذجاً، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة اقتصاديات الأعمال، ع (١)، ٢٠٢١، ص ٢١٥.

^{٤٧} - جبران، محمد رمضان، تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كمدخل لتحسين أداء المنظمات الصحية، دراسة ميدانية، مج (١١)، ع (٤)، ٢٠٢٠، ص ١٠١٨.

الإدارات المختلفة، كما اتضح وجود قصور في إستخدام لبطاقة الأداء المتوازن بالمنظمات الصحية الليبية بمنطقة مصراته.

٤- دراسة (السواح، ٢٠٢٠) (٤٨)

هدفت الدراسة إلى بيان الأثر والعائد من تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات ودورها في زيادة كفاءة وفعالية أداء تكنولوجيا المعلومات بالبنوك التجارية من خلال استخدام مقياس الأداء المتوازن لتكنولوجيا المعلومات لقياس وتقييم أداء تكنولوجيا المعلومات ومدى اتساقها مع الأهداف المؤسسية للبنوك والتعرف على الإنحرافات والعمل على تصحيحها لتحقيق الدور الريادي لتلك البنوك. توصلت الدراسة إلى قبول الفرض العديم الأول لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء عينات الدراسة للبنوك الثلاثة على مناطق تركيز حوكمة تكنولوجيا المعلومات بالبنوك التجارية، وقبول الفرض العديم الثاني لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء عينات الدراسة للبنوك الثلاثة على ضرورة توافر مجموعة من الخصائص لمقياس الأداء المتوازن في ظل تطبيق آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات بالبنوك التجارية.

٥- دراسة (حسين، ٢٠١٩) (٤٩)

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر متطلبات إدارة الجودة الشاملة للبيئة في التنمية المستدامة في شركة اتصالات الكويت من وجهة نظر القيادات الإدارية في الشركة. توصلت الدراسة وجود علاقة ارتباط وأثر معنوية بين متغيري البحث في الشركة المبحوثة. تحقق وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين متطلبات إدارة الجودة الشاملة البيئية متمعة والتنمية المستدامة في شركة اتصالات الكويت قيد البحث، تحقق وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين كل مطلب من متطلبات إدارة الجودة الشاملة البيئية وبعد التنمية المستدامة في شركة اتصالات الكويت قد البحث.

٦- دراسة (سعد، ٢٠١٧) (٥٠)

هدفت الدراسة إلى دراسة دور تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تحسين جودة الخدمات الصحية. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة الجودة الشاملة وأبعاد جودة الخدمات الصحية. وجود تأثير ذو دلالة معنوية لأبعاد الجودة الشاملة على أبعاد جودة الخدمات الصحية.

٧- دراسة (السبيعي، ٢٠١٦) (٥١)

تهدف الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق أبعاد إدارة الجودة الشاملة، وقياس أثر تطبيق تلك الأبعاد، على أداء المستشفيات الحكومية العاملة في مدينة الرياض. وهدفت إلى تحديد الفروق الإحصائية في مدى تطبيق تلك العناصر وقياس أثر ذلك التطبيق على أداء تلك المستشفيات وفقاً للعوامل الديموغرافية. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق أبعاد إدارة الجودة الشاملة في المستشفيات الحكومية محل الدراسة يتم بدرجة متوسطة، وقد جاء ترتيب مبادئ إدارة الجودة الشاملة على النحو التالي: ١- التركيز على العميل، ٢- التركيز

٤٨ - السواح، نادر شعبان، أثر تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات على بطاقة الأداء المتوازن لتعزيز الريادة والنمو في البنوك المصرية، دراسة ميدانية، ٢٠٢٠.

٤٩ - حسين، مريم أحمد، دراسة استطلاعية لأراء المدراء في شركة اتصالات الكويت لتعزيز التنمية المستدامة في ضوء مفهوم إدارة الجودة الشاملة للبيئة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة السادة، ٢٠١٩.

٥٠ - هشام مختار فوزي سعد، دور تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تحسين جودة الخدمات الصحية في مستشفيات هيئة التأمين الصحي: دراسة تطبيقية في مستشفيات التأمين الصحي بمدينة المنصورة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٧.

٥١ - فلاح بن فرج السبيعي أثر تبني أبعاد إدارة الجودة الشاملة على تحسين أداء المستشفيات الحكومية العاملة في مدينة الرياض السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد ٤٠، العدد ٣، ٢٠١٦.

على تحسين العمليات، ٣- التركيز على الحاجات الإدارية والتكنولوجية، ٤- مبدأ التركيز على تلبية احتياجات العاملين. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إحصائي قوي لتطبيق أبعاد إدارة الجودة على متغيرات قياس الأداء منفردة وهي: رضا المجتمع، رضا العملاء، ورضا المنظمة. أخيراً تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مدى إدراك العينة لتطبيق أبعاد الجودة الشاملة، وكذلك في أثر تطبيق تلك المبادئ على أداء المستشفيات الحكومية محل الدراسة باختلاف المؤهل العلمي، والمستوى الوظيفي، ومدة الخدمة. وفي ضوء النتائج.

٨- دراسة (محمد، ٢٠١٥) (٥٢)

هدفت الدراسة تسليط الضوء على فلسفة إدارة الجودة الشاملة وأثرها على تحقيق الميزة التنافسية ٢- قياس مدى إدراك الوسط الصحي في المستشفيات الخاصة بمبادئ إدارة الجودة الشاملة. تشخيص أهم المعوقات التي تقف حائلاً بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المستشفيات الخاصة. توصلت الدراسة إلى توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة وتحقيق الميزة التنافسية، كذلك وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين (التحسن المستمر - تمكين العاملين وتخطيط الاستراتيجي للجودة) وبين تحقيق الميزة التنافسية. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين (التزام الإدارة العليا بالجودة ونمط القيادة الإدارية) وبين تحقيق الميزة التنافسية. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على تحقيق الميزة التنافسية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (الجنس - العمر - التحصيل).

ب- الدراسات باللغة الانجليزية

ومن اهم هذه الدراسات مايلي :

١- دراسة (Dimitropoulo et al., 2017) (٥٣)

هدفت الدراسة محاولة تطبيق الأداء المتوازن في منظمات غير هادفة للربح وتقديم الدعم للعديد من المديرين العاملين بشأن تنفيذ إدارة الأداء وتحسين الآليات القائمة. توصلت الدراسة إلى أنه من خلال تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن تكنت المنظمة الرياضية محل الدراسة من إبقاء المصروفات في حدود قيود الميزانية وزيادة الإيرادات بالنسبة للسنوات المالية ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤ وتمكن المنظمة من تحقيق مستويات مرتفعة من رضا العاملين عن الخدمات الرياضية وتحسين العمليات الداخلية.

٢- دراسة (Bayat and Adejoka , 2014) (٥٤)

هدفت الدراسة تحديد التكامل بين تطوير أداء الإدارة جنباً إلى جنب مع بطاقة الأداء المتوازن بالمستشفيات . توصلت الدراسة ضرورة تقييم أداء العاملين في الرعاية الصحية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة للتقييم. أن قياس أداء الموظفين ومكافئهم في مؤسسات الرعاية الصحية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن يحقق نتائج أفضل من حيث زيادة الرضا بين العاملين فيما يتعلق بنتائج تقييم الأداء ومساعدة الإدارة على وضع نظام مناسب للحوافز والمكافآت .

٥٢ - خليل عظة محمد ، قياس أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الميزة التنافسية في المستشفيات الخاصة الأردنية ، مجلة العلوم التجارية ، عدد ٢ ، الجزء ٢ ، ٢٠١٥ .

53 - Dimitropoulos, Panagiotis, Ioannis kosmas, and Ioannis Douvis. Implementating the balanced scorecard in a local government sport organization evidence from Greece. International Journal of Productivity and Performance Management Vol. 66, No. (3), 2017, p. 111-132.

54 - A. Adejoka, and M. Bayat , "Evaluation of performance management and development systems with balanced scorecard as a performance appraisal tool at Mthatha general hospital" - Eastern Cape Province. 1 (7), 2014, 7- 24.

٣- دراسة (Turner , 2011) (٥٥)

هدفت الدراسة متابعة الأفراد الذين يغادرون مجتمعاتهم المحلية والعبارة للحدود الوطنية . البحث عن الرعاية الطبية في الوقت المناسب بأسعار معقولة وجودة عالية في دول مثل الهند ، ماليزيا ، سنغافورة ، تايلاند ، والفلبين. توصلت الدراسة إلى وجود العديد من المخاطر المرتبطة بالجودة الشاملة لخدمات الرعاية الصحية. بيان دور هيئات الاعتماد المساعدة على ضمان وكالات السياحة الطبية تلبية معقولة ومعايير حكيمة من الناحية العلمية. يمكن استخدام السلطات التشريعية والاعتماد وآليات التنظيم وفرض الرقابة للمعايير الخاصة بالاعتماد الصحي لفرض هذه المعايير على الشركات المحلية لترتيب الإجراءات الطبية في مرافق الرعاية الصحية الدولية، يساهم تحسين الجودة والتحسين المستمر في زيادة جودة الرعاية الصحية وتعزيزها

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة يتضح للباحثة ما يلي:

- ١- ركزت بعض الدراسات على إدارة الجودة الشاملة بشكل منفرد وأثرها تقويم الأداء أو التنمية المستدامة وغيرها من المتغيرات الأخرى.
- ٢- ركزت دراسات أخرى على بطاقة الأداء المتوازن بشكل منفرد وأثرها على قياس وتقويم الأداء، وتحقيق أو ترشيد التكاليف، وغيرها من المتغيرات الأخرى.

أهداف الدراسة.

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- ١- التعرف على طبيعة الأساليب المستخدمة في قياس التكاليف بالمستشفيات الحكومية الكويتية.
- ٢- التعرف على طبيعة ومحددات تطبيق منهج إدارة الجودة الشاملة بالمستشفيات الحكومية الكويتية.
- ٣- التعرف على طبيعة ومحددات تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC بالمستشفيات الحكومية الكويتية.

أهمية الدراسة.

تنقسم أهمية الدراسة إلى أهمية علمية وعملية؛ كما يلي:

الأهمية العلمية.

تتمثل أهمية هذه الدراسة على المستوى العلمي فيما يلي :

- ١- إلقاء مزيد من الضوء على منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC كأحد أهم المناهج الإدارية الحديثة.
- ٢- محاولة سد العجز في الدراسات المتعلقة بمنهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC وكيفية الاستفادة منهما في تحقيق، ترشيد التكاليف في المستشفيات الحكومية.
- ٣- إتاحة المجال أمام الباحثين لدراسة بعض الجوانب الأخرى المتعلقة بكلٍ من إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC.

الأهمية العملية.

تتمثل الأهمية على مستوى المجتمع في تقديم نموذجاً يساعد المستشفيات الحكومية على زيادة قدرتها على ترشيد التكاليف ومن ثم ممارسة دورها الاجتماعي بشكل أفضل والذي يتمثل في:

⁵⁵ -Turner LG “Quality in health care and globalization of health services: accreditation and regulatory oversight of medical tourism companies”. International Journal of Health Care. 2011.

- ١- دعم المجتمع ومساندته من كافة النواحي من خلال الإسهام الفعال في البناء التنموي والمشاركة في الارتقاء بواقع المجتمع من خلال برامج تحسين الصحة العامة.
 - ٢- تعظيم العائد على المنتفعين من الخدمات الصحية.
 - ٣- استمرارية تقديم خدمات الرعاية الصحية لكل أفراد المجتمع.
 - ٤- المساهمة في القضاء على الأمراض ومسبباتها.
 - ٥- المساهمة في تحقيق الرفاهية والبناء الصحي السليم للمجتمع.
- الأهمية على مستوى المستشفيات الحكومية.**

- تتمثل أهمية هذه الدراسة على مستوى المستشفيات الحكومية فيما يلي :
- ١- زيادة الثقة في المستشفيات الحكومية من قبل المراجعين والعاملين على حد سواء.
 - ٢- مساعدة المسؤولين في المستشفيات الحكومية على تحقيق تطبيق منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن، بشكل يساهم في زيادة فعالية هذا القطاع.

فروض الدراسة.

- ١- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC بالمستشفيات الحكومية بدولة الكويت.
- ٢- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن ترشيد التكاليف بالمستشفيات الحكومية الكويتية.
- ٣- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين تطبيق منهج إدارة الجودة الشاملة وبين ترشيد التكاليف للمستشفيات الحكومية الكويتية.
- ٤- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن BSC وبين ترشيد التكاليف للمستشفيات الحكومية الكويتية.

منهج الدراسة:

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم قائمة استقصاء لتخدم أهداف الدراسة المحددة سلفاً، وسيتم استيفاء هذه القائمة من وحدات المعاينة المحددة. وقد تمثلت متغيرات الدراسة في:

- ١- المتغيرات المستقلة وتتمثل: التكامل بين مدخل إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن.
- ٢- المتغير التابع ويتمثل في ترشيد التكاليف.

وقد حصلت الباحثة على بيانات الدراسة من خلال الطرق التالية :

- ١- الدراسة الاستطلاعية و قد هدفت إلى معرفة المشكلات الخاصة بالمستشفيات الحكومية بدولة الكويت، من خلال مقابلة مجموعة من العاملين بالمستشفيات الحكومية والخبراء بالقطاع الصحي للتعرف على وجهة نظرهم فيما يتعلق بالمشكلات والمخاطر التي تتعرض لها المستشفيات الحكومية وذلك لتحديد طريقة الاستفادة من هذه الدراسة في حل هذه المشكلات من خلال تقديم نموذج مقترح للتكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن يساهم في ترشيد التكاليف في هذه المستشفيات بما يضمن حل جزء كبير من هذه المشكلات التي تتعرض لها .
- ٢- الدراسة النظرية: هدفت إلى تكوين الإطار النظري للدراسة، عن طريق تجميع المادة العلمية المتعلقة بمتغيرات الدراسة (المتغيرات المستقلة، المتغيرات الوسيطة والمتغير التابع)، وذلك من المصادر الثانوية التالية:
- الكتب العربية، والأجنبية.
- الدوريات، النشرات، المقالات العلمية، المطبوعات، المؤتمرات، والندوات .

- الأبحاث والرسائل العلمية المنشورة ، وغير المنشورة.

3- الدراسة التطبيقية: هدفت إلى جمع البيانات الأولية، والتي من خلالها أمكن اختبار الفروض والتأكد من مدى صحتها، وذلك من خلال المقارنة بين تكاليف المستشفيات الحكومية قبل وبعد تطبيق التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن.

حدود الدراسة.

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

تغطي الدراسة الفترة من سنة ٢٠١٧م إلى سنة ٢٠٢١م (٥ سنوات)

القسم الثاني: الإطار النظري للدراسة

مفهوم الجودة الشاملة:

أن مدخل الجودة الشاملة يمثل مدخل متكامل ومجموعة من الممارسات التي تركز على التحسين المستمر، والعمل بمبدأ الفريق، ومشاركة العاملين، وإدارة العمليات والمقاييس المرجعية.

كما أن مدخل الجودة الشاملة بمثابة طريقة لأداء الأعمال ويهدف إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة من خلال التحسين المستمر لجودة منتجاتها وخدماتها والعاملين والعمليات والبيئة المحيطة.

ومدخل الجودة الشاملة يعبر عن ثقافة تنظيمية تقوم على التحسين المستمر لجميع مجالات العمل في المنشأة وبمشاركة جميع الأفراد.

أنه يمكن القول إن مدخل الجودة الشاملة بمثابة موافقة المنشأة على بناء هيكل عمل موثق في فعاليته وإجراءات تقنية وإدارية متكاملة لتوجيه وتنسيق الإجراءات للعاملين والآلات والمعلومات للمنشأة ووضعها في الأفضل والأكثر عملية تطوير لضمان رضا العملاء لمستوى الجودة وللتكاليف الاقتصادية للجودة^(٥٦).

وعلى الرغم من هذه الاختلاف حول تعريف مدخل الجودة الشاملة فإنه يلاحظ أن هذا المفهوم يعبر عن فلسفة وثقافة تنظيمية تسعى إلى التحسين المستمر في جميع أوجه أنشطة المنشأة تبدأ من اقتناء المواد الخام أو الحصول عليها إلى خدمة العملاء بعد البيع. وهذا يمكن إنجازها من خلال مشاركة جميع الأفراد في جميع المستويات والوظائف في المنشأة. ويوجد العديد من المفاهيم التي تتضمنها الجودة من أجل الربحية، وأداء العمل بطريقة صحيحة من أول مرة، ومشاركة جميع الأفراد، والعمل بمبدأ الفريق، والتحسين المستمر للعمليات على مستوى المنشأة، والتركيز على العميل، وتحقيق رضا العاملين، إن مدخل الجودة الشاملة مثار اهتمام الكثير من الباحثين والمتخصصين، وتم التعبير عنه بمصطلحات عديدة، منها الرقابة النوعية الشاملة.

وترى الباحثة أن مدخل الجودة الشاملة، فلسفة تتبناها المنشأة التي تريد أن تحافظ على حصتها السوقية وزيادة أرباحها، وكذلك المحافظة على عملائها من خلال مستوى جودة مرتفع وتكاليف منخفضة من خلال التحسين المستمر على مستوى المنشأة وتحقيق مبدأ العيوب الصفرية خلال مرحلة الانتاج وبعد مرحلة الانتاج وبمشاركة جميع العاملين. وهكذا يركز مدخل الجودة الشاملة بصفة أساسية على ثلاثة مبادئ أساسية الأول: التركيز على العميل، والثاني: التحسين المستمر، والثالث العمل الجماعي.

(56)Kim, D. Y., Kumar, V., & Kumar, U. Relationship between quality management practices and innovation. Journal of Operations Management, 30 (4), 2012, 295-315.

لا يوجد تعريف واحد متفق عليه بشأن مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وذلك كغيره من المفاهيم الإدارية، وذلك لتعدد وجهات النظر لمفهوم الجودة ذاته والذي يختلف، سواء من وجهة نظر المنتج، أو من وجهة نظر العملية المطلوب أداؤها، أو من وجهة نظر السوق إلا أنه يمكن تناول أمثلة على هذه التعريفات في كل من مجال الخدمات بشكل عام ومجال التعليم الجامعي بشكل خاص، ففي مجال الخدمات، عرف Frazer (1992)⁽⁵⁷⁾ إدارة الجودة الشاملة بأنها: مجموعة من خصائص المنتج أو الخدمة المتعلقة بالتسويق والهندسة والتصنيع والصيانة، والتي يمكن من خلالها إشباع حاجات ورغبات العميل، كما يرى كل من Pandi, et al.,⁽⁵⁸⁾ (2009), Shulan, et al., (2010)⁽⁵⁹⁾ إدارة الجودة الشاملة بأنها: منهج إداري يسعى إلى البحث عن المصادر التي تمكن من القيام بالتحسين المستمر لإمداد العملاء بمنتجات وخدمات على درجة عالية من الجودة في حين يرى Blankmur, (2004)⁽⁶⁰⁾ أن إدارة الجودة الشاملة هي إحدى النظريات الإدارية التي تهدف إلى تقديم الخدمات بما يحقق رضا المستفيدين منها بصورة كاملة.

أما في مجال التعليما لمحاسبي، فيرى Houng & Louise (2016)⁽⁶¹⁾ إن إدارة الجودة الشاملة هي " تطبيق لمفاهيم الجودة على مستوى الجامعة ككل من خلال التزام الإدارة واهتمامها بجميع أوجه الخدمات ذات الأهمية للعميل، كذلك يشير Colleen (1999)⁽⁶²⁾ إلى أن إدارة الجودة الشاملة هي: فلسفة تركز على أربعة مبادئ أساسية ممثلة بـ: التركيز المكثف على رضا الطالب، وضع مقاييس دقيقة للأنشطة، إجراء تحسينات مستمرة على المنتجات والعمليات، قيادة فعالة للأفراد، كما يعرف (الشهاري، ٢٠٠٦)⁽⁶³⁾ إدارة الجودة الشاملة بأنها: فلسفة متكاملة تطبق في جميع فروع الجامعة ومستوياتها ليوفر للأفراد وفرق العمل الفرصة لإرضاء الطلاب والمستفيدين من التعليم والبحوث العلمية.

ويرى كل من مصطفى (٢٠١٥)⁽⁶⁴⁾ و Watty (2010)⁽⁶⁵⁾ أن إدارة الجودة الشاملة تعد فلسفة إدارية شاملة تعتمد على مجموعة من المعايير والمؤشرات التي يجب توافرها في جميع عناصر ومكونات الإدارة الجامعية بهدف تطويرها ورفع مستوى أدائها عن طريق استغلال مواردها المادية والبشرية الاستغلال الأمثل لتحقيق أهداف الجامعة وخدمة جميع المستفيدين منها وتلبية رغباتهم وتوقعاتهم.

- (57) Frazer, M. Quality Assurance in Higher Education, Proceedihngs of an International Conference Hong Kong, Washington, London, 9-13, 1992.
- (58) Pandi, A. P., Rao, U.S., & Jeyathilagar, D, A study on integrated total quality management practices in technical isntitutions – students, prespective, International Journal of Educational Administration 1 (1) , 2009, p. 17-30.
- (59) Shulan, L., & Chen W. Necessity of Accounting Professional Judgment Training in Higher Education and Approaches to it www.ssrn.com, 2010.
- (60) Blankmur, D. Issues in higher education quality assurance. Journal of Public Adminstration, (2), 2004, 105-116.
- (61) Huong T, P, & Louise S. Perceptions of Higher education quality at three university in Vietnam, Quality Assurance in Education, 24 (3) , 2016, 369-393.
- (62) Colleen, L. Managing quality and Standards, Buckingham, Philadelphia. Open University Press, 1999.
- (63) الشهاري، شرف أحمد، الجودة الشاملة في إدارة الجامعة بين النظرية والتطبيق، مجلة التربية، الحرين، السنة السادسة، العدد (١٧)، ٢٠٠٦.
- (64) مصطفى محمد محمد، تطوير إدارة التعليم الجامعي بليبيا في ضوء معايير الجودة اشاملة، دراسة حالة في جامعة بنغازي قسم أصول التربية، رسالة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث التربوية، ٢٠١٥.
- (65) Watty, K., Jackson, M., & Yu, X. Students approaches to assessment in accounting education: The unique student perspective. Accounting Education: an international Journal 19 (3), 2010, 219-234.

مقومات تحقيق الجودة الشاملة:

أن مقومات تحقيق الجودة الشاملة تتمثل فيما يلي: (٦٦).

نظام الإنتاج الفوري:

نشأ هذا النظام في شركة Toyota وبعد أن ثبت نجاحه في المنشآت اليابانية تم تطبيقه في المنشآت الأمريكية مثل (IBM, General Motors and General Electric) ويقوم نظام الإنتاج الفوري على أساس على نظام السحب وليس نظام الدفع، ويعني نظام السحب أن كل مرحلة تنتج ما تحتاجه المرحلة التالية لها، بحيث يسحب الإنتاج بواسطة المرحلة المستخدمة له في الوقت المحدد، وهو بذلك يختلف عن نظم الإنتاج التقليدية التي تعتمد على نظام الدفع، فكل مرحلة تقوم بدفع مخرجاتها إلى المرحلة التي تليها (٦٧).

وهذا يعني أنه طبقاً لنظام الدفع من الممكن أن يتعرض المخزون المتراكم إلى التلف مما يؤدي إلى زيادة التكلفة أو أن يتسبب في إنتاج منتجات ذات جودة منخفضة، وهذا يتعارض مع مدخل الجودة الشاملة. ولكي يتم تطبيق نظام الإنتاج الفوري لتحقيق أهداف مدخل الجودة الشاملة، فلا بد أن يتمتع نظام الإنتاج الفوري بعدة مقومات، هي:

الترتيب الداخلي للتسهيلات الانتاجية: وهو يعني أن كل العمليات اللازمة لإنتاج جزء معين يتم وضع هذه العمليات داخل مجموعة واحدة، وهو ما يطلق عليه تكنولوجيا المجموعات، حيث يؤدي استخدامها إلى زيادة الإنتاج وتخفيض وقت الانتظار وتخفيض مخزون الإنتاج تحت التشغيل إلى أدنى حد ممكن، ومحاولة القضاء على الانتاج المعيب ومخلفات الإنتاج، وهذا يعني تنفيذ الأعمال بشكل صحيح من المرة الأولى، وهذا أحد أهداف مدخل الجودة الشاملة، تخفيض وقت التجهيز: أي تخفيض الوقت اللازم لإدخال تعديلات أو تغييرات على الآلة على خط إنتاج ما، وتعدد مهام العاملين، تعدد مهارات العامل فهو يستطيع تجهيز الآلات للتشغيل وكذلك تشغيلها وصيانتها وإجراء الإصلاحات، واستخدام برامج الصيانة الوقائية، وإقامة علاقات عمل قوية مع المورد والعمل: لتحقيق تسلم المواد في الوقت المناسب لاحتياجات الإنتاج وتسليم المنتجات في الوقت المتوقع عليه، وتركيز على عدد محدود من الموردين بعقود طويلة الأجل مما يحقق مزايا تخفيض العادم والمعاد لتشغيله والتعرف على أسباب التسليم وتخفيض الوقت اللازم لإعادة ضبط الآلات وتخفيض تلف الإنتاج وبالتالي تعظيم ناتج العمليات، ولقد أظهرت المنشآت التي استخدمت نظام JIT لمدة خمس سنوات زيادة في متوسط إنتاجية العمالة قدرها ٣٠٪، وانخفاض في حجم المخزون ٦٠٪، و ٩٠٪ انخفاض في نسبة الإنتاج المعيب، و ١٥٪ انخفاض في المساحات المطلوبة للمصنع (٦٨).

حلقات الجودة:

هي ورش عمل أو تدريب، وظهرت حلقات الجودة في اليابان، ويركز هذا النظام على تكوين مجموعة عمل تتكون من عاملين يقومون بنفس العمل أو يشتركون في عمل واحد وذلك بصفة دورية وذلك لتحديد وتحليل مشكلات الجودة والإنتاج وتحسين الأداء

(66)Corak, K. Organizing for Quality in planning for higher Education Higher Education Review, USA. 12 (4), 2013, 64-78.

(67)Bhuiyan N. & Bagel, A. An overview of continuous improvement: from the past to the present Management Decision, 43 (5) 2005, 761-771.

(68)Cochrane, C. Assessing the quality of higher education in the United Kingdom: Librarianship and information management at a case – study Education for Information management as a case – study. Education for information 22, (3) 2004, 163-185.

ويدير الحلقة مشرف الحلقة الذي يقوم بتدريب العاملين على أساليب حل المشكلات ومنها (الأساليب الإحصائية، وأسلوب العمل الجماعي) ومهمة الحلقة تتخلص في تحديد المشكلات والعمل على دراستها وإقترح الحلول المناسبة.

تؤدي حلقات الجودة إلى خلق جو عمل حيوي للعاملين وارتباطهم الدائم بيئة العمل، وهذا يؤدي إلى تعاونهم مع الإدارة في بناء سمعة المنشآت من حيث ضمان تنفيذ الجودة والمحافظة عليها ومحاولة تحسين الجودة.

وفي ضوء تحليل الشكل السابق، ترى الباحثة أن حلقات الجودة تؤدي لرفع الروح المعنوية للعاملين، والتشجيع على الابتكار والتجديد، وتخفيض التكاليف فهي نظام فعال لتحقيق مدخل الجودة الشاملة حيث إنها تحقق فكرة العمل بروح الفريق مما يؤدي إلى زيادة ولائهم مما يترتب عليه تحسين الإنتاجية وبالتالي تحسين الجودة وهذا ينعكس أثره على المنشأة في صورة زيادة أرباحها وحصتها السوقية.

تكاليف الجودة الشاملة:

ويمكن تقسيم تكاليف الجودة إلى أربع مجموعات وهي على النحو التالي⁽⁶⁹⁾:
المجموعة الأولى، تكاليف المنع والوقاية، المجموعة الثانية، تكاليف التقويم والفحص، المجموعة الثالثة، تكاليف الفشل الداخلي المجموعة الرابعة، تكاليف الفشل الخارجي.

المجموعة الأولى: تكاليف المنع والوقاية:

هي جميع التكاليف التي تتحملها المنشأة من أجل منع الفحص، أو منع عدم مطابقة المنتجات للمواصفات أو الحد منها، وكذلك منع العيوب أو الحد منها، مثل تكاليف تخطيط الجودة، ومراجعة المنتجات الجديدة، وتكاليف تصميم وتطوير برامج تحسين الجودة والتدريب على تطبيقها، وتكاليف هندسة الجودة، وتكاليف تحسين جودة المواد الخام، وتكاليف معدات قياس ورقابة الجودة وتكاليف مراقبة العمليات الإحصائية، تكاليف تجميع وتحليل بيانات الجودة تكاليف المنع والوقاية تمثل استثمارات في أنشطة تهدف إلى منع حدوث تكاليف الفشل، ولهذا يجب العناية والاهتمام بهذا النوع من التكاليف لما لها من تأثير قوي وفعال على تكاليف الجودة، وكذلك التخطيط الجيد لها.

المجموعة الثانية: تكاليف التقويم والفحص:

هي تكاليف تحقيق متطلبات الجودة، وتشمل تكاليف الاختبار والفحص للموارد الواردة والسلع تحت التصنيع والسلع تامة الصنع بخلاف إهلاك معدات الفحص، وتكاليف مراجعة برامج الجودة وفحصها وتصميم المنتجات، سواء تمت أنشطة الفحص والتقويم داخل المنشأة أو خارجها، وتعتبر دراسة وفحص وتحليل تكاليف التقويم والفحص عملية غاية في الأهمية، وذلك لارتباطها بتكاليف المنع وكذلك تكاليف الفشل بنوعية الداخلي والخارجي، فعلى ضوء نتائج التقويم والفحص تقترح التعديلات والتحسينات اللازمة في برامج المنع، وتتأثر تكاليف الفشل

(69)Zeng, J. Phan, C.A. & Matsui, Y, The impact of hard and soft quality management on quality and innovation performance: An empirical study, Intonation, Journal of Production Economics, 162, 2015, p. 216-226,

بمعنى إذا كانت نتائج التقويم والفحص جيدة فهذا يعني انخفاض في تكاليف الفشل والعكس بالعكس^(٧٠).

المجموعة الثالثة: تكاليف الفشل الداخلي (تكلفة العيوب والأخطاء الداخلية):

هي جميع التكاليف والتضحيات التي تتحملها المنشأة نتيجة فشل الأنشطة المختلفة في أداء وظائفها وفقاً لبرامج الجودة المخططة، وهي تمثل التكاليف التي تنشأ داخل المنشأة مثل تكاليف إعادة الفحص في حالة اكتشاف وحدات غير مطابقة للمواصفات أو بها عيوب وقبل شحنها للعميل، وتكاليف إعادة الاختبار، وتكاليف الخردة، وتكاليف الإصلاح وإعادة التشغيل.

المجموعة الرابعة: تكاليف الفشل الخارجي (تكلفة العيوب والأخطاء الخارجية):

هي التكاليف التي تنشأ بعد تسليم المنتجات للعميل وذلك بسبب عدم مطابقتها للمواصفات أو بها عيوب، مثل تكاليف الإصلاح والاستبدال خلال فترة الضمان، والمنتج المرتد، ومسموحات المبيعات، وسحب المنتج، والمبيعات الضائعة بسبب أن المنتج ردى مما يؤثر على سمعة المنشأة وبالتالي تتأثر حصتها السوقية وأرباحها^(٧١).

يطلق على كل من تكاليف المنع والتقويم تكاليف المطابقة، وكذلك تكاليف الجودة المرتفعة أو الإيجابية، أما تكاليف الفشل الداخلي والخارجي فيطلق عليها تكاليف عدم المطابقة، وكذلك يطلق عليها تكاليف الجودة الفقيرة (السيئة) أو السلبية.

ويقصد بتكاليف المطابقة: تكاليف عمل الأشياء بطريقة صحيحة من أول مرة ولذلك فهي تعرف بتكلفة الجودة المرتفعة، أما تكاليف عدم المطابقة فهي التكاليف التي تحدث نتيجة أن الأشياء لا تتم بشكل صحيح من المرة الأولى، ولذلك فهي تكاليف الجودة السيئة أو الفقيرة.

هناك علاقة عكسية بين تكاليف المنع والتقويم وبين تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، فإنفاق المزيد من تكاليف المنع يؤدي إلى تقليل تكاليف الفشل الداخلي والخارجي والعكس صحيح، والعلاقة بين تكاليف المنع ومستوى الجودة علاقة طردية، فكلما زادت تكاليف المنع زاد مستوى الجودة والعكس بالعكس.

وترتبط تكاليف الجودة بدورة حياة المنتج بداية من مرحلة ما قبل الانتاج (مرحلة البحوث والتطوير) إلى مرحلة ما بعد البيع، وأن مرحلة التصميم تمثل أهمية قصوى وذلك لأن ٨٠٪ من مشكلات الجودة ترجع إلى هذه المرحلة، وأن تكاليف المنع تلعب دوراً فعالاً في مجموع التكاليف حيث إنها إذا حققت الغرض منها فإن مجموعات التكاليف سوف تصبح أقل ما يمكن، فكل دولار في تكاليف المنع تحقق وفورات تقدر بعشرة دولارات في تكاليف الفشل الداخلي ومائة دولار في تكاليف الفشل الخارجي.

(٧٠) محمد بن عبد العزيز الراشد، إدارة الجودة الشاملة: دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة الملك فهد

الوطنية، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية: المجلد ١٧، العدد ٢، يونيو - نوفمبر ٢٠١١،

ص ١٤ - ١٧.

(71) Bon, A, T, & Mustefa, E. M., Impact of total quality management on innovation in service organizations Literature review and new conceptual framework procedia Engineering, 53, 2013, 516-529

مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

تعددت التعريفات التي تناولت بطاقة الأداء المتوازن نظراً لأن كل تعريف على بعض الجوانب والأبعاد والخصائص المميزة لهذا المقياس وقد تناول الباحث أهم هذه التعريفات كما يلي:

عرف Kaplan and Norton, 1992^(٧٢) بطاقة الأداء المتوازن بأنها " مجموعة من المقاييس التي تقدم للإدارة العليا صورة واضحة وشاملة وسريعة للوحدة الاقتصادية باعتباره نظاماً شاملاً لقياس الأداء من منظور استراتيجي يتم بموجب ترجمة استراتيجية تنظيم الأعمال إلى أهداف استراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة.

كما عرف Lipe, and Steven, 2000^(٧٣) بطاقة الأداء المتوازن من زاوية المؤشرات التي يقوم عليها بأنه " مجموعة متكاملة من مؤشرات الأداء الأساسية والتابعة التي يتم تصميمها بصفة خاصة لتسليط الأضواء على استراتيجية تنظيم الأعمال وتشير المؤشرات الأساسية إلى مسببات القيمة في المدى الزمني طويل الأجل في حين تشير المؤشرات إلى مقاييس التغذية العكسية المتعلقة بالأداء المالي.

كما عرفه Gerhard, et al., 2003^(٧٤) بأنه مدخل لقياس الأصول غير المادية حيث يتم تعريف وقياس هذه الأصول بواسطة مقاييس استراتيجية غير المالية، ومن ثم يعد هذا المدخل بمثابة نظاماً متوازياً لقياس الأداء يمكن من تحقيق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، وبين المقاييس الداخلية والخارجية وبين المقاييس طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

ويرى عبد الحميد، ٢٠١٣^(٧٥) في توصيفه لبطاقة الأداء المتوازن بأنه " يساعد على الربط بين الاستراتيجيات وأهداف المنشأة بدلالة مجموعة من المؤشرات القادرة على الحكم فيها فيما إذا كانت هذه الاستراتيجيات تتحقق بشكل صحيح من عدمه، كما يساعد على تقييم الاستراتيجيات بدلالة هذه المؤشرات.

كما عرفها كواشبي، ٢٠١٤^(٧٦)، بأنها نظام إداري متكامل يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولى للمنشأة لتبع ترجمة رؤيتها الإستراتيجية ضمن مجموعة مترابطة من مؤشرات الأداء التي لا تستخدم على المستوى التشغيلي فحسب ولكن أيضاً لتحقيق الترابط والاتصال بين المستوى التشغيلي والاستراتيجي.

(72) Kaplan, R. S. and D.P. Norton. The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance, Harvard Business Review, Vol. 1. NO. 70, 1992, p. 73.

(73) Lipe, Marlys Gascho. And Steven E. Salteno. The balanced scorecard Judgmental Effects of common and unique performance measure the Accounting Review, Vol. 75, No. 3, 2000, p. 285.

(74) Gerhard, Juergen Bischof, and Thomas Pfeiffer. A descrotive anlysis on the implementation of Balanced scorecards in German. Speaking Countries, Management accounting research, Vol. 14, No. 4, 2003, P. 367.

(75) عبد الحميد محمود ، تقييم أداء وحدات الإدارة المحلية باستخدام مقاييس الأداء المتوازن في ظل نظام التكلفة على أساس الأنشطة، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٤، ٢٠١٣، ص ٤٦٨.

(76) كواشي مراد، أشكالية تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام، دراسة تطبيقية على مؤسسة الأسمنت لعين الكبرى ، الجزائر، المجلة العربية للمحاسبة، مجلد ٧، العدد ١، ٢٠١٤، ص ٧٧.

وعرفه المحارفي، ٢٠١٤^(٧٧) بأنه " إطار متكامل لقياس الأداء الاستراتيجي يتكون من المقاييس المالية وغير المالية والتي تتلائم مع أهداف وإستراتيجية المنشأة وكذلك مع أهداف واستراتيجيات الوحدات الفرعية في المنشأة وترتبط هذه المقاييس ببعضها البعض بعلاقة السبب والنتيجة.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث القول أن نموذج بطاقة الأداء المتوازن هو أسلوب منهجي يجمع بين تشكيكه متوازنة من المؤشرات المالية وغير المالية بهدف التقييم الشامل للأداء وفقاً لرؤية وإستراتيجية المنشأة ويسعى إلى تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح المختلفة ذوي الصلة بالمنشأة عن طريق صياغة مجموعة من المؤشرات المختلفة (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والابتكار).

خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

يتسم مقياس الأداء المتوازن بمجموعة من الخصائص المميزة والمتمثلة في تعدد الأبعاد، التوازن، الدافعية، استهداف أفضل أداء على مستوى منشآت الأعمال الفائزة، استيعاب أوجه الصراع بين معايير الأداء، وعدم إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار، وفيما يلي عرض لهذه الخصائص التي تنقسم إلى قسمين على النحو التالي:

١. الخصائص المشتقة من منهجية المدخل في القياس والتقويم: وتتمثل هذه

الخصائص فيما يلي:

أ- خاصية تعدد الأبعاد المنظورات:

تسمح خاصية تعدد الأبعاد أو تعدد المنظورات لبطاقة الأداء المتوازن بالنظر إلى منشآت الأعمال من لتسجيل نتائج ومحركات الأداء سواء كان ذلك على مستوى المنشأة ككل أو إحدى وحداتها.

ب- خاصية التوازن:

تعمل بطاقة الأداء المتوازن على تحقيق التوازن بين الجوانب سواء على مستوى مناظير التقويم وأهداف كل منظور، أو على مستوى المقاييس داخل كل بطاقة وتحت كل هدف ويقصد بخاصية التوازن هي التقديم المتوازن لكل من المقاييس المالية والمقاييس التشغيلية، ما أن خاصية التوازن التي يتسم بها مقياس الأداء تنبع من الآتي^(٧٨):

- التوازن بين الأبعاد المنظورات الأربعة التي يقوم عليها المقياس.
- التوازن بين حاجات أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال وهم المستثمرون والعملاء والعاملين والمجتمع.
- التوازن بين الأهداف التكتيكية قصيرة المدى والأهداف الإستراتيجية طويلة المدى.
- التوازن بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية التشغيلية، ويستتبعها التوازن بين المؤشرات المستقبلية الأساسية والمؤشرات التاريخية التابعة.
- التوازن بين الأداء الداخلي والأداء الخارجي.

ج- خاصية العلاقات السببية (السبب/ النتيجة):

تعد هذه الخاصية من أهم مواصفات نموذج قياس الأداء المتوازن حيث أنه يقوم على فرض رئيسي هو وجود علاقات سببية بين الأبعاد الأربعة ويعتبر تحديدها عاملاً هاماً عند اختبار مقاييس الأداء ويمكن تمثيل ذلك وفقاً للتسلسل الآتي:

(٧٧) المحارفي عبد الرحمن أحمد، بطاقة الأداء المتوازن لتطوير وتحسين نظم تقييم الأداء بالتطبيق على صناعة البتروكيماويات السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد ٢، الجزء الأول، ٢٠١٤، ص ٢٠٤.

(٧٨) سعد الدين أحمد عارف، القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة الفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٠١٣، ص ٨٣-٨٦.

خاصية العلاقات السببية: (السبب/ النتيجة):

تعد هذه الخاصية من أهم مواصفات نموذج قياس الأداء المتوازن حيث أنه يقوم على فرض رئيسي هو وجود علاقات سببية بين الأبعاد الأربعة ويعتبر تحديدها عاملاً هاماً عند اختيار مقاييس الأداء ويمكن تمثيل ذلك وفقاً للتسلسل الآتي^(٧٩):

إن مقاييس الابتكار والتعلم هي مسببات لحدوث المقاييس الخاصة بالعمليات التشغيلية الداخلية والتي بدورها تؤدي إلى حدوث المقاييس المتعلقة بالعملاء والمستهلكين والتي تؤدي في النهاية إلى المقاييس المالية.
خاصية الشمول:

يجمع هذا المدخل بين شمولية التقويم على مستوى البطاقات والاتجاه نحو دراسة التفاصيل من خلال المقاييس التحليلية لمختلف جوانب المنشأة من خلال مؤشرات أداء رأسية ومؤشرات أداء أفقية.

خاصية التركيز:

تقدم بطاقة الأداء المتوازن عدد محدود من المقاييس التي تكون كافية للتركيز على النقاط الهامة، حيث يتم الانتقال من القياس الجزئي إلى القياس والتقويم الشامل المبني على رسالة ورؤية واستراتيجية المنشأة.

الخصائص المشتقة من منهجية تطبيق المدخل: وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

أ. هرمية التطبيق:

يوجد داخل بطاقة مجموعة من الأهداف يتم قياسها باستخدام مجموعة من المقاييس منها ما يتعلق بالعمليات والأداء التشغيلي وهي مقاييس للأداء ويطلق عليها المؤشرات الرائدة أو الفريدة، أما البعض الآخر فهو ما يتعلق بمقاييس النتائج ويطلق عليها المؤشرات اللاحقة للأداء.

ب. خاصية الدافعية/ التحفيز:

لشق خاصية الدافعية لبطاقة الأداء المتوازن من خلال ما يتميز به النظام التقليدي لقياس الأداء من تحيز رقابي، حيث أن بطاقة الأداء المتوازن تقوم على فرض تبني العاملون لسلوكيات معينة يرونها ضرورية للوصول إلى الأهداف المحددة من خلال الرؤية والاستراتيجية التي تحدد النتائج النهائية ومن هنا فإن بطاقة الأداء المتوازن تمثل عامل تحفيزي للعاملين لأداء أقصى جهد لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

ج. خاصية التفاعل:

يتيح مدخل بطاقة الأداء المتوازن حدوث التفاعل بين أطراف عملية التقويم وهم متخذي القرار والذين يقومون بتحديد القيم المستهدفة لكل مقياس، القائمون على عملية التقويم الذين يقومون بتحليل نتائج التطبيق وتفسيرها وتحديد المسؤوليات وتقديمها لمتخذ القرار.

د. خاصية استهداف أفضل أداء على مستوى منشآت الأعمال القائدة:

تظهر خاصية استهداف أفضل أداء على مستوى منشآت الأعمال الفائزة لبطاقة الأداء المتوازن من خلال ربط عناصر الأبعاد الأربعة المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن بمعايير أفضل أداء وذلك بطريقتين مختلفتين الطريقة الأولى: من خلال إيجاد فن إنشاء معايير أداء تتساوى أو تقترب من تلك المعايير التي تعكس أفضل أداء وتحديد فجوة الأداء ومحاكاة أفضل الممارسات العملية التي تساعد على غلق هذه الفجوة أما الطريقة الثانية فقد حددت من خلال التغذية العكسية لمعايير أفضل أداء.

(٧٩) إبراهيم أكرم محمد، نحو نموذج عام للاستخدام قياس الأداء المتوازن في المنظمات العامة، مجلة الفكر المحاسبية كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الخامس، ٢٠١٢، ص ٢٥٩.

كما تتضح خاصية البعد الاستراتيجي لمدخل قياس الأداء المتوازن فيما يلي^(٨٠):

- العلاقات السببية: حيث أن كل مقياس يتم اختياره في مدخل قياس الأداء المتوازن يكون جزء في سلسلة علاقة السببية والتي تعبر عن استراتيجية المنشأة الفريدة.
- محركات الأداء: تعتبر محركات الأداء مؤشرات أداء تعبر عن المستقبل وتركز على المقاييس غير المالية كما تعتمد على أن تكون فريدة لأنها تعكس وتوضح الاختلاف في استراتيجية المنشأة.
- ترجمة الأهداف الإستراتيجية: إلى مقاييس ترتبط بالمؤشرات المالية ومؤشرات الأداء.

أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

تتكون بطاقة الأداء المتوازن من أربعة أبعاد أو منظورات مختلفة تعمل بشكل مترابط لقياس وتقييم الأداء وذلك على النحو التالي^(٨١):

١- المنظور المالي:

يعكس المنظور المالي مقاييس الأداء طويلة الأجل، ويهدف إلى قياس مدى مساهمة استراتيجية المنشأة في تحسين ربحيتها والقيمة السوقية لأسهمها وتختلف المقاييس المالية باختلاف المراحل التي تمر بها المنشأة ويمكن تخيص ذلك في ثلاث مراحل أساسية هي:

- أ. مرحلة النمو.
- ب. مرحلة الاستقرار.
- ت. مرحلة النضج.

ويعبر البعد المالي في مدخل قياس الأداء المتوازن عن مصادر التمويل اللازمة لتلبية احتياجات الفئات المختلفة، والتي تمثل مصدر الموارد بالنسبة للمنشآت وتشمل ثمن بيع المنتج أو رسوم الخدمة التي تقدمها المنشأة للعملاء^(٨٢).

ويعبر أيضا عن الربحية والسيولة والعائدات التي حققها المنتج والإيرادات لكل موظف هامش المساهمة ومستوى المديونية والعائد على الاستثمار تكلفة الوحدة والتقليل من التكاليف وتعظيم الأرباح، والمخزن والأرباح الإجمالية وتكاليف التشغيل.

٢- منظور العملاء:

ويهدف هذا المنظور إلى قياس قدرة المنشأة على الوفاء بحاجات العملاء بصورة تدعم المركز التنافسي للمنشأة ويركز هذا المنظور على الأهداف التي يمثل إنجازها تحقيقا للأهداف الاستراتيجية للمنشأة والتي تدور حول اكتساب عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين،

ومن أهم مؤشرات بعد العملاء المؤشرات التالية:

- أ. درجة رضا العملاء عن المركز التنافسي.
- ب. قوة الروابط والعلاقات مع العملاء.
- ت. مطابقة الخدمات والمنتجات للمواصفات القياسية.

^(٨٠) نرمين محمد الكفراوي، تطبيق مدخل التقييم المتوازن للأداء BSC بقطاع الفنادق بمصر دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠١٠.

(81) Kaplan, Robert and David Norton, Linking the balanced scorecard to strategy, California Management review, 39-1, 2000, p. 56.

(82) شعبان خالد عيد الفتاح، نموذج محاسبي مقترح لاستخدام مقاييس الاداء المتوازن لأغراض اعادة هيكله الوحدات الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١١، ص ٨٤.

ث. معدل تراكم طلبات العملاء.

ونظرا لاهتمام هذا المنظور بالأساليب التي تخلق القيمة للعملاء وبالتالي فإن هذا المنظور يقوم بتوجيه منظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والتطوير لنيل رضا العملاء، وبذلك يعتبر هذا المنظور هو محور القياس المتوازن للاداء، وقد أخذ أسلوب بطاقة الاداء المتوازن أهمية هذا المنظور على محمل من الجد واعتبره أحد أهم مكونات قياس الأداء المصرفي^(٨٣).

٣- منظور العمليات الداخلية:

يعتبر هذا المنظور الأساس في تحقيق قيمة العملاء وحملة الأسهم ويتطلب هذا المنظور تحديد العمليات المطلوبة لتحقيق الأهداف المالية وإرضاء العملاء فيجب على المنشأة أن تتفوق في منظور العمليات الداخلية، فالبرغم من أهمية مقاييس الأداء المعتمدة على العملاء إلا أنه يجب أن يتم ترجمتها في مقاييس العمليات الداخلية، وتتكون العمليات الداخلية من ابتكار أو تجديد العمليات التشغيلية، عمليات خدمة ما بعد البيع تقييم مصادر القوة والضعف في العمليات الداخلية بالمنشأة تقييم مجالات التحسن والتطوير في العمليات كيفية ترشيد التكاليف العمليات المحورية ومدى قدرتها على الوفاء بمتطلبات العملاء ومميزاتها التنافسية.

ومن أهم مؤشرات بعد العمليات الداخلية المؤشرات التالية:

١. زمن دورة التشغيل.
٢. معدل جودة الخدمات.
٣. نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية.
٤. عدد مرات إعادة هندسة العمليات.
٥. مدى تطبيق اشتراطات الجودة الشاملة.

٤- منظور التعلم والنمو:

يعتبر هذا المنظور الأساس في الاستمرار والمنافسة، فالمنافسة العالمية تتطلب أن تتميز المنشآت عن غيرها ببعض المزايا، وهذا لا يتم إلا من خلال الإبداع والتطوير في كافة النواحي سواء فيما يتصل بمنظور العمليات الداخلية وكل ما يندرج تحت هذا من تطوير قدرات العاملين لدى المنشأة وتنمية مهاراتهم لتحقيق الاستخدام الأمثل.

كما يعبر عن الأسس التي يجب أن تتبنائها المنشأة لخلق النمو والتحسينات المطلوبة لخلق وإضافة قيمة لدى العملاء والمساهمين في الأجل الطويل^(٨٤).

ومن أهم المؤشرات الخاصة ببعث التعلم والنمو المؤشرات التالية^(٨٥):

- ١- عدد الدورات التدريبية للعاملين في السنة.
- ٢- مدى تبني قواعد جديدة للعمل.
- ٣- المستوى التكنولوجي المستخدم.
- ٤- نسبة تنفيذ اقتراحات العاملين.
- ٥- نسبة الخدمات الجديدة إلى إجمالي الخدمات.

(٨٣) صالح رضا إبراهيم، أثر استخدام المقياس المتوازن للأداء في تطوير الأداء المالي الاستراتيجي للبنوك التجارية المصرية في ظل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، ٢٠١١، ص ١٤٩-١٥٠.

(٨٤) عائشة مصطفى المنياوي، استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن في تفعيل نظم الإدارة البيئية بمنظمات الأعمال الصناعية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد ٣، ٢٠١٢، ص ٣٦١-٣٦٢.

(٨٥) سمرة ياسر محمد، إطار مقترح لتقييم أداء الإدارة الضريبية في مصر باستخدام قياس الأداء المتوازن، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد ٢، ٢٠١١، ص ٣٩٩.

٥- منظور الاستدامة البيئية:

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن والتي تعتبر بمثابة أداة استراتيجية تربط الأداء المالي وغير المالي برسالة المنظمة، وبذلك كانت الطريقة أو الأسلوب الذي يعالج مشكلة النظرة الجزئية وعدم الربط بين برامج المنظمة واستراتيجيتها إذ أن المقاييس المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن تستخدم للتعبير عن استراتيجية المنظمة والربط بين استراتيجياتها المختلفة، والمواءمة بين المبادرات على مستوى الفرد والمنظمة والأقسام من أجل تحقيق الهدف العام للمنظمة، فبطاقة الأداء تعتبر بمثابة نظام يعمل على تعزيز عملية الاتصال وإمداد المعلومات وزيادة قدرة التعلم، فهي عبارة عن نظام يحتوي على مجموعة من المقاييس المستمدة من استراتيجية ورؤية المنشأة^(٨٦).

وعلى ضوء ما سبق يؤدي دمج المؤشرات البيئية في بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق الترابط بينها وبين رسالة المنظمة ككل بالإضافة إلى إمكانية تنفيذها وتطبيقها في جميع وحدات وأقسام المنظمة من خلال تحقق استراتيجية متكاملة للتنمية المستدامة^(٨٧).

ويمكن أن يوفر البعد الخامس مزيداً من الوضوح، ويتألف هذا البعد من بعد اجتماعي ومؤشرات الأداء البيئي، ويبرز أهمية المسؤولية الاجتماعية والبيئية والاقتصادية كهدف للمنظمة ومع ذلك، فإن المنظمات تحدد الاستدامة بشكل مختلف عن بعضها البعض، ولذلك فإن نظام المؤشر الذي تم إعداده لقياس الاستدامة يختلف من منظمة إلى منظمة لأن أنظمة المؤشرات سوف تستند على استراتيجية وأهداف المنظمة ذات الصلة، وسوف تعتمد أوزان أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على أهداف وثقافة كل منظمة. ولا توجد قواعد حول عدد المؤشرات التي ينبغي أن يتضمنها كل بعد، ولكن كثرة المؤشرات يمكن أن تؤدي إلى تشتيت الانتباه وتدفع الاهتمام بعيداً عن الاستراتيجية الرئيسية، يجب توضع الإدارة الاستراتيجية للمنظمة مقاييس معينة لتحقيق أهداف الاستدامة^(٨٨).

أجيال بطاقة الأداء المتوازن^(٨٩):

بدأ استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الأداء، وسرعان ما تم استخدامها كأداة للإدارة الاستراتيجية، وفي الأونة الأخيرة تطور استخدامها كأداة لإدارة الأداء الإستراتيجي أو الرقابة الإستراتيجية، وهكذا مرت بطاقة الأداء المتوازن بثلاث مراحل أو أجيال على النحو الآتي:

الجيل الأول: أداة لتقييم الأداء:

يطلق الجيل الأول على بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الأداء، وظهر هذا الجيل عام ١٩٩٢ نتيجة القصور في المقاييس المالية، ويتكون الجيل من أربعة جوانب (الجانب المالي،

(86) Al – mawali, H. H. Zainuddin, Y., and Ali N. N. K, Balanceed corcard (BSC) usage and financial performance of branches in Jourdaian banking industry, World Academ of Science, Engineering and Technlogy, 42, 2010

(87) Al – Naijar, S. M, and Kalaf, K. H, Designing a balanced Scorecard to measure a bank's performance: A case study international journal of business administration, 3 (4), 2012.

(88) Anca Ichim, Does the BSC improve performance A review of the empirical literature Author: Adaptation of the Balanced Scorecard: Case Study in a Fuel Distribution Company Blaced Scoreard Institute, 2012.

(89) محمد محمود زكي، تكامل مبادئ الحوكمة وبطاقة الأداء المتوازن بهدف تفعيل أداء منشآت الأعمال، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٤، ٢٠١٥.

والعملاء وعمليات التشغيل الداخلي، والنمو والتعلم ويتم استخدام المؤشرات المالية كمؤشرات تابعة واستخدام المؤشرات غير المالية كمؤشرات قائدة أو استرشادية^(٩٠).

وتراوحت المقاييس المستخدمة لقياس الأداء ما بين ١٥-٢٥ مقياسا وتقوم بطاقة الأداء المتوازن على فرض أساسي وهو وجود علاقة السبب والنتيجة بين الجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن ويتم اختيار المقاييس بموافقة الإدارة العليا مما يوضح أهمية المعلومات الاستراتيجية ودعم الإدارة العليا لتوصيل هذه المعلومات التي تتدفق من وإلى بطاقة الأداء المتوازن.

الجيل الثاني: أداة للأداء الاستراتيجي:

يطلق الجيل الثاني على بطاقة الأداء المتوازن للأداء الإستراتيجية، ظهر هذا الجيل عام ١٩٩٦ نتيجة أوجه القصور في الجيل الأول وفقا للنموذج الذي قدمه كل من Kaplan & Norton حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات ولكن يقوم هذا الجيل على أساس تحديد العلاقة بين الأهداف الاستراتيجية وربطها بالجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن من ناحية، وبين الأداء المالي للمنشأة من ناحية أخرى^(٩١).

وتم وصف الروابط بين الأهداف الاستراتيجية من خلال نماذج الربط الإستراتيجي والتي أطلق عليها فيما بعد الخرائط الاستراتيجية.

يتطلب استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة للإدارة الاستراتيجية وجود أربع عمليات إدارية، حيث يتم ربط الأهداف الاستراتيجية بالأهداف الإدارية، والتخطيط المالي للمنشأة، والتغذية العكسية والتعلم. العمليات الأربع الأساسية، الأولى: ترجمة رؤية المنشأة واستراتيجيتها، الثانية: الاتصال بمعنى توصيل الرؤية والاستراتيجية إلى مختلف الإدارات الثالثة: تخطيط الأعمال التي يتحقق رؤية المنشأة الرابعة التغذية العكسية حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط^(٩٢).

يتطلب استخدام بطاقة الأداء المتوازن للأداء الإستراتيجية تصميم نظم للحاسب الآلي لإعداد التقارير لتدعيم نظام معلومات إدارة الأداء الإستراتيجي، ويتم ربط نظام الحاسب الآلي أيضا بمسارات التدفق للمعلومات، سواء من أعلى لأسفل مثل المعلومات المتعلقة بالأهداف الإستراتيجية والنواتج المرغوبة والقيم المستهدفة، أو من أسفل لأعلى مثل البيانات المتعلقة بالقياس والتقارير اليومية وعمليات الاستبانة واستطلاع الرأي وهو الأمر الذي يساعد على التشخيص السريع للمشكلات والتدخلات المتلاحقة لعلاج المشكلات المستحدثة عند التطبيق^(٩٣).

٩٠ - طلال الزيابي ، إدارة الجودة الإستراتيجية باستخدام بطاقات الأداء المتوازن ، الكلية التقنية بمكة المكرمة، المملكة العربية السعودية ، ٢٠١١ .

٩١ - أزهار مراد عوجه ، العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة وأثرها في القيمة المستدامة للمنظمة دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية لإنتاج المشروبات الغازية ، الكوفة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠١٠ .

(٩٢) داليدا محمد، قياس مدى تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء في المؤسسة الخدمية، دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، م٥٣، ع١، ج١ .

(٩٣) محمود إبراهيم السجاعي، التكامل بين حوكمة تكنولوجيا المعلومات وبطاقة القياس المتوازن لتقويم الأداء الإستراتيجي للمنظمة، دراسة تطبيقية على المصارف العراقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، م٣٨، ع١، ٢٠١٦ .

الجيل الثالث: أداة لإدارة الأداء الإستراتيجي:

يطلق الجيل الثالث على بطاقة الأداء المتوازن كأداة لإدارة الأداء الإستراتيجي وصف البطاقة على أنها أداة لإدارة الأداء الإستراتيجي، ووصفت على أنها مدخل للإدارة المستقبلية للإستراتيجية ووصفت على أنها أداة للرقابة الإستراتيجية.

تم تصميم بطاقة الأداء المتوازن بخصائص جديدة وذلك لتحسين الأداء وتطوير السياسة الإستراتيجية وتمثل فيما يلي^(٩٤):

- ١- استخدام قائمة الغايات والتي تمثل وصفا مكتوبا يعكس وضع المنشأة المستهدفة في تاريخ مستقبلي محدد، بفرض أن الأهداف الإستراتيجية التي تتبناها الإدارة سوف تحققها بنجاح.
- ٢- التركيز على نماذج الربط الإستراتيجي ثنائية الجوانب حيث يتم دمج الجوانب الأربعة التي تتضمنها بطاقة الأداء المتوازن في جانبين فقط: الجانب الأول يتضمن جانب النواتج والذي يضم الجانب المالي وجانب العملاء. والجانب الثاني يتضمن جانب النشاط الذي يضم كلا من جانب عمليات التشغيل الداخلي وجانب النمو والتعلم.
- ٣- تكوين قسم الإدارة المستقبلية للإستراتيجية: الهدف من تكوين هذا القسم أو الإدارة أو اللجنة يتمثل في السعي إلى احتواء أو منع فجوة القصور في الأداء الإستراتيجي للمنشأة الناتجة عن عدم توافر الخصائص النوعية الإستراتيجية في تكوين أعضاء مجلس الإدارة.

تقوم بطاقة الأداء المتوازن كأداة لإدارة الأداء الاستراتيجي على ثلاثة أبعاد أساسية اعتبرها ضرورية لمقابلة هذا التطور الهائل في المعرفة والتكنولوجيا. هذه الأبعاد هي وصف الإستراتيجية، وقياس الإستراتيجية وإدارة الإستراتيجية^(٩٥).

الجيل الأول يمثل أداة لتقييم الأداء الإستراتيجي وكذلك أداة رقابية، أما الجيل الثاني فهو يمثل أيضا أداة لتقييم الأداء الإستراتيجي وارتبطت جوانبه الرقابية مع ما يسميه الرقابة الإستراتيجية بشكل أكبر من ارتباطه بالرقابة الإدارية. الجيل الثالث يتضمن بطاقة الأداء المتوازن كأداة للأداء الإستراتيجي بجانب تقييم الأداء الإستراتيجي والرقابة الإستراتيجية^(٩٦).

المكونات الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن من الجيل الثالث كما يلي^(٩٧):

- **بيان الهدف:** من أجل إتخاذ قرارات عقلانية عن الشاط التنظيمي وتحديد أهداف تلك الأنشطة، وينبغي أن تضع المنظمة فكرة واضحة عن ما تحاول المنظمة تحقيقه ويصف بيان الهدف بشكل مثالي في بعض التفاصيل، كيف

94 - A. Adejoka, and M. Bayat , "Evaluation of performance management and development systems with balanced scorecard as a performance appraisal tool at Mthatha general hospital" - Eastern Cape Province. 1 (7) , 2014 , 7- 24.

(٩٥) محمد خليفة عبد الحميد، أثر استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء عند دعم آليات الحوكمة في الجهاز المصرفي المصري: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، بالإسماعيلية، المجلد ٩، العدد ١، ٢٠١٨.

96- Reshitaj & Tikhonova , The managerial Views on the use if Balanced Scorecard in Kristiansand, Master theses , Kristiansand University , 2013.

(97) Cukut, Relationship of Organizational Culutre and BSC use in U.S.A Banks. Case study on three banks in United states of America, 2013.

ستبدو المنظمة في المستقبل وفي كثير من الحالات يتم بناء هذه الممارسة على الخطط والوثائق الموجودة، وينذر من الناحية العملية العصور علو وثيقة موجوة مسباق والتي توفر الوضوح والتأكد اللازمين لخدمة هذا الغرض بشكل كامل ضمن المنظمة.

● **الأهداف الإستراتيجية:** يتم بيان الهدف صورة واضحة ومشاركة للمنظمة في مرحلة ما في المستقبل، ولكنه لا يوفر التركيز المناسب للاهتمام الإداري بين الحين والآخر، وما يجب القيام به وتحقيقه على المدى المتوسط للمنظمة للوصول للهدف في الوقت المحدد المتفق عليه في صورة الأهداف أو الأولوياتمن خلال تمثيل الأهداف المحددة على استراتيجية نموذج الربط ويتم تشجيع فريق التصميم لتطبيق التفكير في النظم لتحديد العلاقات بين السبب والنتيجة بين الأهداف المختارة، أي ما الذي يتعين علينا القيام به لتحقيق النتائج التي نتوقعها؟ ويساعد هذا النهج أيضا على ضمان أن الأهداف المختارة هي دعم متبادل وتمثل التفكير المشترك من تصور الفريق رفيع المستوى لنموذج الأعمال التجارية.

● **نموذج الربط الاستراتيجي وأبعاده:** تنتشر الأهداف الاستراتيجية المختارة عبر أربعة أبعاد ويتضمن للبعدين المنخفضين أهدافا تتعلق بأهم الأنشطة من حيث العمليات التجارية، ودورة الوقت والانتاجية وما إلى ذلك كما تتضمن العمليات الداخلية وما يجب أن يحدث لاستدامة هذه العمليات وتطويرها، وتطوير المنتجات والعمليات (التعلم والنمو) والبعدين العالين أهداف متعلقة بالنتائج المرجوة من الأنشطة التي يضطلع بها أي كيف ترغب لأصحاب المصلحة الخارجيين مثل الجمهور العام، الوكالات الشريكة والمنظمات أراكنا وكيف سيؤدي ذلك في نهاية المطاف إلى ترجمته إلى نتائج مالية وقيمة اقتصادية مالية.

● **الإجراءات والمبادرات:** بمجرد تحديد الأهداف يمكن تحديد الإجراءات وبنائها بهدف دعم قدرة الإدارة على مراقبة تقدم المنظمة نحو تحقيق أهدافها وتعتبر المبادرات مشاريع خاصة بتاريخ بداية وتاريخ إنتهاء محددين ويتم تعيينها إلى أهداف استراتيجية لإعطاء مؤشر من المشاريع أو الإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف.

ويتميز هذا الجيل من بطاقة الأداء المتوازن بما يأتي^(٩٨):

- البطاسة وقلة التعقيد من الجيل الأول.
- وضوح العلاقة السببية الموجودة بين أبعادها أفضل مما هو موجود في الجيل الثاني.
- يبين الاتجاه بوضوح ليساعد الأفراد في الوصول إلى الرؤية المنشودة.

الجيل الرابع من بطاقة الأداء المتوازن:

يعتبر هذا الجيل الأخير لمراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن حيث تم تطوير عددا من التحسينات، من خلال التركيز على السلوكيات وليس على التدابير بمعنى آخر أن يكون التركيز على التعلم، وعدم التركيز على السيطرة، حيث أن هذه الأمور تكاد تكون مغلقة في هذا الجيل لبطاقة الأداء المتوازن.

(98) Lakshmi Narayanamma and Sudhir, Babu, and Ch Jayasankaraprasad, Page Balnaced Scorecard and its Iterations, IOSR JOrunal of Business and Mangement, 18, (12), 2016.

وقد تميز هذا الجيل بما يلي⁽⁹⁹⁾:

- (1) يبدأ نموذج التعلم عن الاستراتيجية كما تم تنفيذها ويفترض أن البيئة غير مؤكدة وتحتوي على مخاطر واقتراضات.
- (2) تدعم الاستراتيجية وإتخاذ القرارات خلال بيئة عم التأكد والتعبير.
- (3) يتضم بعداً خارجياً يشتمل على الآثار الاجتماعية والبيئية دون الإضرار بالسبب والتأثير في النموذج عبر أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الأصلية، بسبب الإدراك بأن هذه هي نتيجة لأنشطة المنظمة وسلوكها، ويضاف الأثر البيئي كبعد خارجي إلى جانب البعد المالي، حيث يمكن إضافة التأثير الاجتماعي على بعد العميل ويمثل ذلك التأثير الأوسع على المجتمع أكثر ما يمثل العميل.
- (4) يستخدم مؤشرات التنبؤ الخارجية المستمدة من المستقبل والخريطة الاستراتيجية الملموسة خريطة تتضمن مؤشرات التنبؤ الخارجية وأن يكون المديرين على صلة بالبيئة التي يجري فيها تنفيذ إستراتيجيتهم بحيث لدى إستعراضهم للإستراتيجية مع خريطة الإستراتيجية، يدركون أيضاً احتمالية بيئتهم للتغيير.

القسم الثالث: الدراسة التطبيقية

مجتمع وعينة الدراسة:

ونظراً لصعوبة حصر مجتمع الدراسة فقد تم استخدام العينة المتاحة أو الميسرة لاختيار أفراد عينة الدراسة ولتحديد حجم العينة المناسبة تم استخدام عينة عشوائية بسيطة من بعض المستشفيات الحكومية الكويتية.

ونظراً لتعذر استخدام أسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات الخاصة بالدراسة وذلك نظراً لاعتبارات الوقت والجهد والتكلفة، فقد اعتمدت الباحثة على أسلوب العينة باستخدام العينة العشوائية البسيطة.

1 - المتغيرات المستقلة

(أ) إدارة الجودة الشاملة:

جدول رقم (1)

الاتساق الداخلي لمعاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية لإجمالي بعد " إدارة الجودة الشاملة " باستخدام معامل ارتباط (بيرسون)

معامل الارتباط (r)	العبارات
*.0,586	1- يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساهم في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية ووضع الخطط والسياسات العامة.
**0,688	2- يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية.
**0,743	3- يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد على تقييم الأداء.
**0,649	4- يعمل نظام محاسبة التكاليف على تقييم المخزون بشكل دقيق.
*.0,592	5- يستعمل نظام محاسبة التكاليف في تحديد أسعار الخدمة الصحية.
**0,666	6- يصنف نظام محاسبة التكاليف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة.

(99) Leena Chowdhury and Shaha Saju, Balanced score Card for Performance Measurement in Bangladeshi Banks: A Case study on a Private Commerical Bank, the Cost and Mangement, 44, (3), 2016.

معامل الارتباط (r)	العبارات
*.090	٧- يصنف نظام محاسبة التكاليف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة.
**0,761	٨- يحدد نظام محاسبة التكاليف تكاليف مختلف المراحل التي تمر بها الخدمة الصحية.
*.092	٩- يسمح نظام محاسبة التكاليف بتحديد تكاليف معيارية بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية.
**0,701	١٠- يوفر نظام محاسبة التكاليف تقارير عن انحرافات التكاليف الفعلية عن المعيارية وأسبابها.
**0,625	١١- لدى المستشفى (أو يمكن أن تتبني) خطة واضحة ومحددة الأهداف فيما يخص الجودة.
**0,817	١٢- يجب أن تعمل المستشفى على تحسين جودة الخدمة الصحية بصفة مستمرة وتخفيض تكاليفها لإرضاء المرضى.
**0,614	١٣- يجب تخفيض فترة انتظار المرضى والاستجابة له بسرعة.
*.071	١٤- لدى الإدارة قابلية لإشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء والعمل بروح الفريق.
**0,836	١٥- يجب إجراء عمليات تفتيش ورقابة على الخدمات الصحية بصفة مستمرة لضمان الجودة.
**0,614	١٦- يجب أنك يكون توفير نظام لتدريب وتحفيز العاملين ليصبحوا متعددي المهارات.
**0,794	١٧- لديكم إمكانيات لتطوير التكنولوجيا الحديثة بهدف تحسين جودة الخدمات.

** تشير إلى معنوية عند مستوى 0,01

* تشير إلى معنوية عند مستوى 0,05

تشير نتائج الجدول السابق إلى ما يلي:

- صلاحية جميع البنود على مستوى إجمالي بعد (إدارة الجودة الشاملة)، حيث جاءت معاملات الاتساق الداخلي بمعنوية عند مستوى (0,05)، وقد تراوحت هذه المعاملات بين (0,571 إلى 0,836) الأمر الذي يعكس قوة قيم المعاملات ومدى اقترابها من الواحد الصحيح مما يعكس العلاقة بين الأبعاد المختلفة ومدى تمثيلها لمتغير " إدارة الجودة الشاملة " ، وهذا ما ينعكس بشكل كبير على درجة مصداقية هذه المتغيرات.

(ب) أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

جدول رقم (٢)

الاتساق الداخلي لمعاملات الارتباط بين كل بين كل بعد وإجمالي الدرجة الكلية لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن " باستخدام معامل ارتباط (بيرسون) "

معامل الارتباط (r)	العبارات
**0,760	١- البعد المالي
*.093	٢- بعد المرضى
**0,684	٣- بعد العمليات الداخلية
**0,845	٤- بعد النمو والتعليم
**0,641	٥- بعد البيئة والمجتمع

** دالة عند مستوى معنوية أقل من 0,01

*تشير الى معنوية عند مستوى ٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- صلاحية جميع البنود على مستوى إجمالي بعد (أبعاد بطاقة الأداء المتوازن)، حيث جاءت معاملات الاتساق الداخلي بمعنوية عند مستوى (٠,٠٥)، وقد تراوحت هذه المعاملات بين (٠,٥٩٣ إلى ٠,٨٤٥)، الأمر الذي يعكس قوة قيم المعاملات ومدى اقترابها من الواحد الصحيح مما يعكس العلاقة بين الأبعاد المختلفة ومدى تمثيلها لمتغيرات " أبعاد بطاقة الأداء المتوازن"، وهذا ما ينعكس بشكل كبير على درجة مصداقية هذه المتغيرات.

٢- المتغير التابع: ترشيد التكاليف:

جدول رقم (٣)

الاتساق الداخلي لمعاملات الارتباط بين كل بعد وإجمالي الدرجة الكلية لأبعاد المتغير التابع " ترشيد التكاليف " باستخدام معامل ارتباط (بيرسون)"

معامل الارتباط (r)	العبارات
**٠,٦٣٠	١-يعمل مدخل القياس المتوازن للأداء على تحديد التكاليف التي لا تضيف قيمة وهي التكاليف التي يمكن تجنبها دون التأثير على جودة المنتج.
**٠,٧٥٦	٢-يهتم مدخل القياس المتوازن بالوقت الضائع والوحدات المعيبة من ضمن قواعد العملية الإنتاجية التي يجب إلغاؤها.
**٠,٦٧٦	٣-يساهم مدخل القياس المتوازن للأداء في تخفيض التكاليف للوصول إلى سعر تنافسي.
**٠,٧٩٩	٤-يهتم مدخل القياس المتوازن للأداء بالتكاليف الكلية للمنتج ضمن سلسلة القيمة.
**٠,٦٨٢	٥-يوفر مدخل القياس المتوازن للأداء فهم الفجوة ما بين مستويات الانجاز الفعلية والمتوقعة مع ضرورة ضمان اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
**٠,٦٦٤	٦-يحدد مدخل القياس التوازن للأداء عناصر التكلفة التي توفر للزبون ميزة تنافسية ومنفعة إضافية من منظور تكلفة المنتج.
**٠,٧٨١	٧-يساعد مدخل القياس المتوازن للأداء على دراسة عناصر التكاليف في مرحلة مبكرة من مراحل دورة حياة المنتج.
*٠,٥٧٧	٨-يعمل مدخل القياس المتوازن للأداء على التوظيف الصحيح للموارد المتاحة.
**٠,٨١٥	٩-يساهم مدخل القياس المتوازن للأداء في القضاء على كافة أشكال الفاقد وعدم السماح بأي هدر أو راكد.
**٠,٧٩١	١٠-يعمل مدخل القياس المتوازن على المساهمة في رفع الطاقة الإنتاجية والتشغيلية لعناصر الإنتاج بشكل ملموس وتوظيف الموارد داخل المستشفى
**٠,٧٣١	١١-يساعد مدخل القياس المتوازن للأداء على التكامل بين الأدوات الإستراتيجية للتكلفة بتوفير المعلومات اللازمة لتطبيقه بكفاءة وفاعلية
**٠,٦١٣	١٢-وجود إجراءات معينة لتحسين العمليات الداخلية وحسب الأولويات يعد مقاييس مدخل القياس المتوازن لهدف التميز والتفوق في العمليات الداخلية
**٠,٧٢٥	١٣-تساعد الأدوات الإستراتيجية للتكلفة على إنشاء وتشغيل نظام فعال لتكاليف الجودة الشاملة.
*٠,٥٤١	١٤-تطبيق مدخل القياس المتوازن وسيلة للتنبؤ بالأداء المستقبلي وتعقب الروابط السببية ما بين الأداء والسلوك الفعلي.

معامل الارتباط (r)	العبارات
**٠,٧٣٧	١٥- يوفر المدخل القياس المتوازن للأداء معلومات تكاليف الجودة الشاملة لجميع العاملين لرؤيتها وتتبع التحسين المستمر فيها.
**٠,٧٧٠	١٦- الإفصاح عن تكاليف الجودة الشاملة بالحسابات المنشورة لدعم الثقة في جودة المستشفى وتشجيع التحسين المستمر لها.
*٠,٥٤٨	١٧- تطبيق تقنيات ونظم المعلومات الحديثة لخدمة العملاء يمثل أحد مقاييس مدخل القياس المتوازن للأداء بهدف تطوير مهارات العاملين وتحقيق وتعزيز ثقافة الجودة الشاملة.
**٠,٦٦٥	١٨- يساعد مدخل القياس المتوازن للأداء إدارة المستشفى في بناء إستراتيجية سليمة تؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.
**٠,٦٤٨	١٩- يعمل مدخل القياس المتوازن للأداء على تحقيق متطلبات العميل والمحافظة عليه.
**٠,٧٥٦	٢٠- يعمل مدخل القياس المتوازن كخارطة طريق توضح للمديرين في الشركة كيفية إدارة المستشفى بتوفير القياسات والمؤشرات المالية وغير المالية التي يحتاجون إليها في قيادة هذه الشركة.
**٠,٨٦٦	٢١- يساهم مدخل القياس المتوازن في زيادة المركز المالي للمستشفى من خل تخفيض التكاليف.
**٠,٦٣٧	٢٢- يساهم تطبيق مدخل القياس المتوازن في تطوير البنية التنظيمية الفعالة.
*٠,٥٧٦	٢٣- يوفر مدخل القياس المتوازن للأداء نقلة نوعية في مجال قياس وتحسين وتطوير إدارة الأداء في المستشفى.

** دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠١

*تشير الى معنوية عند مستوى ٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- يمكن تتبع معاملات الارتباط بين إجمالي الدرجة الكلية لكل بعد وإجمالي الأبعاد التي تنتمي إليه، حيث يعكس العمود الأول الأبعاد الفرعية، والعمود الثاني معاملات ارتباط كل بعد بإجمالي الأبعاد المتعلقة بها.
- ان علاقة معاملات الارتباط لكل بعد بالدرجة الكلية لإجمالي الأبعاد المنتمية اليه دالة عند مستوى معنوية (٠,٠١) فأقل . وتراوحت معاملات الارتباط بين (٠,٥٤١ ، ٠,٨٦٦) مما يدل على ان جميع الأبعاد صادقة ومرتبطة مع أداة الدراسة، الأمر الذي يبين صدق أداة الدراسة وصلاحيتها للتطبيق الميداني.

اختبارات الفروض

من خلال المشكلة البحثية وأهداف الدراسة " إطار مقترح للتكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأبعاد بطاقة الأداء المتوازن بهدف تحسين الأداء في المستشفيات الحكومية الكويتية" قامت الباحثة باستخدام " معامل ارتباط بيرسون والانحدار البسيط والمتعدد لإختبار فروض الدراسة كما يلي:

- ١- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC بالمستشفيات الحكومية بدولة الكويت.
- ٢- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن ترشيد التكاليف بالمستشفيات الحكومية الكويتية.
- ٣- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين تطبيق منهج إدارة الجودة الشاملة وبين ترشيد التكاليف للمستشفيات الحكومية الكويتية.

٤- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن BSC وبين ترشيد التكاليف للمستشفيات الحكومية الكويتية.

-وفيما يلي إثبات الفرضيات البحثية:

الفرض الأول:

لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC بالمستشفيات الحكومية بدولة الكويت.
الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T-Test لعينة واحدة تثبت التحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى منهم حول (التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC بالمستشفيات الحكومية بدولة الكويت).

جدول رقم (٤)

يوضح التحقق من مدى اتجاه الآراء نحو التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC بالمستشفيات الحكومية بدولة الكويت

باستخدام اختبارات عينة واحدة One Sample Test (اختبار المتوسط عن قيمة ٣)

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العدد	درجات الحرية	قيمة ت	القرار	
						الدلالة	مستوى المعنوية
جودة المعلومات المحاسبية في ضوء معايير IFRS	٤,٢٢	٠,٤٠	١٤٥	١٤٤	٣٦,٥٥٩	**٠,٠١	دالة

** دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠١

من الجدول السابق يتضح:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم في عينة الدراسة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٣٦,٥٥٩)، بمتوسط حسابي (٤,٢٢) وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، بمعنى وجود اتجاه إيجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة واتفقهم في الآراء على (التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC).

إثبات الفرض:

- تم قبول الفرض القائل لا توجد إختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم حول التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC بالمستشفيات الحكومية بدولة الكويت.

الفرض الثاني:

لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن ترشيد التكاليف بالمستشفيات الحكومية الكويتية.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T-Test لعينة واحدة تثبت التحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى منهم حول (ترشيد التكاليف بالمستشفيات الحكومية الكويتية).

ءءول رقم (٥)

بوضء الاءءق من مءى اءءاه الآراء ءوء ارشءءء الكاءفف بالمسءشففاء الءكومفة الكوفءفة باسءءءام اءءبارء عفةة واءءة One Sample Test (اءءبار المءوسء عن قفةة ٣)

المءور	المءوسء الءسابف	الاءءراف المءعارف	الءءء	ءرءاء الءرفة	قفةةء	القرار	
						مءسوء المءعوءفة	ءاللة
ءوءة المءعوءاء المءاسبفة فف ضوء مءابفر IFRS	٣,٩٩	٠,٤٥	١٤٥	١٤٤	٢٦,٦٤٨	**٠,٠١	ءاللة

**ءاللة عنء مءسوء مءعوءفة اقل من ٠,٠١

من الءءول السابق فءضء:

- لا ءوءء فروء ءاء ءاللة إءصاءفة بفن مءوسوء آراء المسءقصف منهم فف عفةة ءرأسفة والمءوسء الطبعف للقفمة المءابءة (٣) وءلك باسءءءام مءوسء عفةة واءءة ءفء بلءء قفةة "ء" (٢٦,٦٤٨)، بمءوسء ءسابف (٣,٩٩)، وءءا اكبر من المءوسء الطبعف الءف اءءبرء قفةة المءوسء على أساسه عنء مءسوء مءعوءفة اقل من (٠,٠٥)، بمعنى ءوءء اءءاه إءجابف لآراء المسءقصف منهم بالمواقفة واءفاقهم فف الآراء على (ءرشفءء الكاءفف بالمسءشففاء الءكومفة الكوفءفة).

اءفاء الفرض:

- ءم قبول الفرض الفائل لا ءوءء إءءلافاء ءاء ءاللة مءعوءفة بفن آراء المسءقصف منهم ءول ءرشفءء الكاءفف بالمسءشففاء الءكومفة الكوفءفة.

الفرض الءالء:

لا بوءءء ءاءفر ءوء ءاللة مءعوءفة بفن ءطبفق مءهء إءارة الءوءة الشاملة وبعن ءرشفءء الكاءفف للمسءشففاء الءكومفة الكوفءفة

ءالفل الاءءار الءطف البسفء Simple Linear regression لقفاس ءاءفر آبعاء ءطبفق إءارة الءوءة الشاملة على ءرشفءء الكاءفف.

ءءول رقم (٦)

مءوءء الاءءار الءطف البسفء لءءءء مءعوءفة بعء ءطبفق إءارة الءوءة الشاملة على ءرشفءء الكاءفف

مءامل الءءءءء R ²	قفمة "ف" F. test		قفمة "ء" t. test		المءملاء المقءرة β_i	المءءفر المءسءقل
	مءسوء المءعوءفة	القفمة	مءسوء المءعوءفة	القفمة		
٤٧%	**٠,٠١	١٢٦,٨١٣	**٠,٠١	٣,٩٣٧	١,٠٤٠	الءءء الءابء
			**٠,٠١	١١,٢٦١	٠,٦٨٦	إءمالف بعء ءطبفق إءارة الءوءة الشاملة

**ءاللة عنء مءسوء مءعوءفة اقل من (٠,٠١).

ءاللة عنء مءسوء مءعوءفة اقل من (٠,٠٥).

١ – معامل التحديد (R^2)

نجد أن المتغير المستقل إجمالي بعد (تطبيق إدارة الجودة الشاملة) يفسر (٤٧٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (ترشيد التكاليف). وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

٢ – اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (بعد تطبيق إدارة الجودة الشاملة)، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (ترشيد التكاليف)، حيث بلغت قيمة "ت" (١١,٢٦١) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٣ – اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (١٢٦,٨١٣) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١)، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على بعد (ترشيد التكاليف).

٤ – معادلة النموذج:

$$\text{بعد ترشيد التكاليف} = ١,٠٤٠ + ٠,٦٨٦ \text{ بعد تطبيق إدارة الجودة الشاملة}$$

ومن نموذج العلاقة الإحصائية السابق، يمكن التنبؤ ببعده (ترشيد التكاليف)، من خلال قياس بعد تطبيق إدارة الجودة الشاملة، وتطبيق ذلك النموذج، وهو يدل على أن:
- كل زيادة في درجة (تطبيق إدارة الجودة الشاملة)، قدرها (٠,٦٨٦) تؤدي إلى زيادة ترشيد التكاليف بمقدار واحد صحيح.

- مما من خلال نموذج الانحدار السابق فنجد ان معامل التحديد (R^2)، يفسر نسبة مقبولة بلغت (٤٧٪)، ويعتبر هذا التأثير معنوي.

إثبات الفرض:

- نقبل الفرض الإحصائي القائل بوجود تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وبين ترشيد التكاليف للمستشفيات الحكومية الكويتية.

الفرض الرابع:

لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن BSC وبين ترشيد التكاليف للمستشفيات الحكومية الكويتية.

تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear regression لقياس تأثير بعد تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف.

جدول رقم (٧)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية بعد تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف

معامل التحديد R^2	قيمة "ف" F. test		قيمة "ت" t. test		المعلمة المقدرة β_i	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٤٣,٤٪	**٠,٠١	١٠٩,٨١٦	**٠,٠١	٣,٩١٣	١,٠٩١	الجزء الثابت إجمالي بعد تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن
			**٠,٠١	١٠,٤٧٩	٠,٦٥٩	

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

*دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥).

١ – معامل التحديد (R^2)

نجد أن المتغير المستقل (إجمالي بعد تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن) يفسر (٤٣,٤٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (ترشيد التكاليف). وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

٢ – اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن) ، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (ترشيد التكاليف)، حيث بلغت قيمة "ت" (١٠,٤٧٩) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٣ – اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل ، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (١٠٩,٨١٦) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١) ، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على بعد (ترشيد التكاليف).

٤ – معادلة النموذج:

$$\text{بعد ترشيد التكاليف} = ٠,٦٥٩ + ١,٠٩١ \text{ بعد تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن}$$

ومن نموذج العلاقة الانحداريه السابق ، يمكن التنبؤ ببع (ترشيد التكاليف)، من خلال قياس بعد تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وتطبيق ذلك النموذج ، وهو يدل على أن:

-كل زيادة في درجة (تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن)، قدرها (٠,٦٥٩) تؤدي إلى زيادة بعد ترشيد التكاليف بمقدار واحد صحيح.

-مما من خلال نموذج الانحدار السابق فنجد ان معامل التحديد (R^2)، يفسر نسبة مقبولة بلغت (٤٣,٤٪)، ويعتبر هذا التأثير معنوي.

إثبات الفرض:

- نقبل الفرض الإحصائي القائل بوجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن BSC وبين ترشيد التكاليف للمستشفيات الحكومية الكويتية.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج النظرية:

يمكن للباحثة عرض أهم نتائج الدراسة كما يلي:

- ١- تعد جودة الخدمات أكثر التحديات صعوبة للمستشفيات الحكومية حيث أنها تعني التركيز على رضا المرضى والاهتمام بمتابعة واستمرارية هذا الرضاء حتى تحقق المستشفيات ولاء العميل.
- ٢- إن رضا المرضى من أهم أولويات المستشفيات في ظل المنافسة الشديدة في بيئة الأعمال حيث يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية وبالتالي تحقيق عائد مرضي يمكنهم من شراء التكنولوجيات العالية التي تؤدي إلى مزيد من الجودة في الخدمة المقدمة للعملاء مع سرعة الاستجابة لطلباتهم كميًا ونوعيًا. كما أن العائد المرضي يمكنهم من توفير مرتبات ومكافآت وحوافز مرضية للعاملين مما يدفعهم إلى مزيد من الابتكار والإبداع والعمل الدؤوب لخدمة منشأتهم وإرضاء عملائها للوصول إلى المزيد من نجاح المستشفى التي يشعرون بالولاء والانتماء لها.
- ٣- إن المستشفى التي تنجح في تحليل المسببات الإستراتيجية لتكلفة تستطيع إدراك وفهم متغيرات هامة تؤثر في اتخاذ العديد من القرارات الإستراتيجية الهامة في الإتجاه الصحيح الذي يساعد على تدعيم القدرات التناسية للمستشفى وهو مالا يتحقق باستخدام أي من التحليلات التقليدية للتكلفة.
- ٤- إن الوفاء بمتطلبات TQM يحتم على المستشفى إشباع حاجات ورغبات المرضى وزيادة ولائهم للمستشفى وتحسين العلاقات معهم حيث أن مدخل TQM يتطلب التوجه للعميل ونموذج قياس الأداء المتوازن (BSC) أداة فعالة لتحقيق هذا الهدف وذلك بتخصيص بعداً للعميل.
- ٥- إن رقابة الجودة الشاملة هي أحد الأهداف التي لا تهم المرضى بصورة مباشرة في الأجل القصير ولكنها تهم الملاك والموظفين بشكل مباشر في الأجلين القصير والطويل حيث أن النجاح في تحقيق هذا الهدف يساعد على تدعيم الموقف التنافسي للمستشفى في الأجل الطويل وهو الهدف الرئيسي الذي يسعى إليه الموظفين وكذلك فإنه يحقق مصالح العميل بصورة غير مباشرة في الأجل الطويل.

ثانياً: النتائج الميدانية:

١. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم في عينة الدراسة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٣٦,٥٥٩)، بمتوسط حسابي (٤,٢٢) وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، بمعنى وجود اتجاه إيجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة واتفقهم في الآراء على (التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC).
٢. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي آراء المستقصى منهم في عينة الدراسة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٢٦,٦٤٨)، بمتوسط حسابي (٣,٩٩)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، بمعنى وجود اتجاه إيجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة واتفقهم في الآراء على (ترشيد التكاليف بالمستشفيات الحكومية الكويتية).
٣. كل زيادة في درجة (تطبيق إدارة الجودة الشاملة)، قدرها (٠,٦٨٦) تؤدي إلى زيادة ترشيد التكاليف بمقدار واحد صحيح.
٤. باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن) ، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (ترشيد التكاليف)، حيث بلغت قيمة "ت" (١٠,٤٧٩) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

ثالثاً: التوصيات:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها توصي الباحثة بما يلي:

- ١- تطبيق النموذج المقترح لاستخدام نموذج القياس المتوازن للأداء لتفعيل الرقابة على تكاليف الجودة في ظل تطبيق فلسفة الجودة الشاملة.
- ٢- ربط نموذج قياس الأداء المتوازن بنظام المكافآت والحوافز ونظام محاسبة المسؤولية على أساس مدى تحقيق الموظفين لميزة تنافسية.
- ٣- أهمية تسلسل الإطار المقترح وما يتعلق به من إجراءات لكافة المستويات الإدارية وهذا يعني إلمام العاملين بالمهام التي يمكنهم المساهمة بها لتحقيق أهداف المؤسسات الإستراتيجية.
- ٤- التوسع في تطبيق دوائر الجودة لأنه أحد الأشكال الهامة للإدارة بالمشاركة وهي تعمل على تقوية وتدعيم فرصة المستشفى في تعظيم درجة إستفادتها من مواردها البشرية في كافة مستوياتها وجميع تخصصاتها.
- ٥- يجب على إدارة المستشفى أن تتجح في تحليل المسببات الإستراتيجية للتكلفة حتى تستطيع إدراك وفهم المتغيرات الهامة التي تؤثر في إتخاذها للعديد من القرارات الإستراتيجية الهامة في الإتجاه الصحيح مما يساعدها على تدعيم قدراتها التنافسية.
- ٦- الإستثمار في برامج التدريب الإداري لتنمية مهارات الموظفين وزيادة معارفهم وفهمهم للأنظمة الجديدة التي تطبقها المؤسسات الحكومية مما يؤدي إلى الإحتفاظ بهم وزيادة ولائهم فتحديث الموارد البشرية لا يقل أهمية وتأثيراً على تحقيق التفوق التنافسي عن التحديث التكنولوجي.

المراجع

١. إبراهيم أكرم محمد، نحو نموذج عام الاستخدام قياس الأداء المتوازن في المنظمات العامة، مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الخامس، ٢٠١٢، ص ٢٥٩.
٢. أزهار مراد عوجه ، العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة وأثرها في القيمة المستدامة للمنظمة دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية لإنتاج المشروبات الغازية ، الكوفة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠١٠ .
٣. جبران، محمد رمضان، تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كمدخل لتحسين أداء المنظمات الصحية، دراسة ميدانية، مج (١١)، ع (٤)، ٢٠٢٠، ص ١٠١٨.
٤. حسين، مريم أحمد، دراسة استطلاعية لأراء المدراء في شركة اتصالات الكويت لتعزيز التنمية المستدامة في ضوء مفهوم إدارة الجودة الشاملة للبيئة، معهد الدراسات والبحوث البيئية ، جامعة السادة، ٢٠١٩ .
٥. خليل عقلة محمد ، قياس أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الميزة التنافسية في المؤسسات الخاصة الأردنية ، مجلة العلوم التجارية ، عدد ٢ ، الجزء ٢ ، ٢٠١٥ .
٦. داليدا محمد، قياس مدى تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء في المؤسسات الخدمية، دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، م ٥٣، ع ١٤، ج ١.
٧. سعد الدين أحمد عارف، القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة الفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٠١٣، ص ٨٣-٨٦.
٨. سمرة ياسر محمد، إطار مقترح لتقييم أداء الإدارة الضريبية في مصر باستخدام قياس الأداء المتوازن، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد ٢، ٢٠١١، ص ٣٩٩.
٩. السواح، نادر شعبان، أثر تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات على بطاقة الأداء المتوازن لتعزيز الريادة والنمو في البنوك المصرية، دراسة ميدانية، ٢٠٢٠.
١٠. شعبان خالد عبد الفتاح، نموذج محاسبي مقترح لاستخدام مقاييس الاداء المتوازن لأغراض اعادة هيكلة الوحدات الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١١، ص ٨٤.

١١. الشهاري، شرف أحمد، الجودة الشاملة في إدارة الجامعة بين النظرية والتطبيق، مجلة التربية، الحرين، السنة السادسة، العدد (١٧)، ٢٠٠٦.
١٢. صالح رضا إبراهيم، أثر استخدام المقياس المتوازن للأداء في تطوير الأداء المالي الاستراتيجي للبنوك التجارية المصرية في ظل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، ٢٠١١، ص ١٤٩-١٥٠.
١٣. طلال الذيابي، إدارة الجودة الإستراتيجية باستخدام بطاقات الأداء المتوازن، الكلية التقنية بمكة المكرمة، المملكة العربية السعودية، ٢٠١١.
١٤. عائشة مصطفى المنياوي، استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن في تفعيل نظم الإدارة البيئية بمنظمات الأعمال الصناعية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد ٣، ٢٠١٢، ص ٣٦١-٣٦٢.
١٥. عبد الحميد محمود، تقييم أداء وحدات الإدارة المحلية باستخدام مقاييس الأداء المتوازن في ظل نظام التكلفة على أساس الأنشطة، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٤، ٢٠١٣، ص ٤٦٨.
١٦. فلاح بن فرج السبيعي أثر تبني أبعاد إدارة الجودة الشاملة على تحسين أداء المستشفيات الحكومية العاملة في مدينة الرياض السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد ٤٠، العدد ٣، ٢٠١٦.
١٧. كواشي مراد، أشكالية تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام، دراسة تطبيقية على مؤسسة الأسمنت لعين الكبرى، الجزائر، المجلة العربية للمحاسبة، مجلد ٧، العدد ١، ٢٠١٤، ص ٧٧.
١٨. المحارفي عبد الرحمن أحمد، بطاقة الأداء المتوازن لتطوير وتحسين نظم تقييم الأداء بالتطبيق على صناعة البتروكيماويات السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد ٢، الجزء الأول، ٢٠١٤، ص ٢٠٤.
١٩. محمد إبراهيم، إدارة الجودة من المنظور الإداري : مدخل إداري متكامل ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٩ ، ص ١٤٠ - ١٤١ .
٢٠. محمد بن عبد العزيز الراشد ، إدارة الجودة الشاملة : دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة الملك فهد الوطنية ، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية ، المملكة العربية السعودية : المجلد ١٧ ، العدد ٢ ، يونيو - نوفمبر ٢٠١١ ، ص ١٤ - ١٧ .
٢١. محمد بن عبد العزيز الراشد، إدارة الجودة الشاملة: دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة الملك فهد الوطنية، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية: المجلد ١٧، العدد ٢، يونيو - نوفمبر ٢٠١١، ص ١٤ - ١٧.
٢٢. محمد خليفة عبد الحميد، أثر استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء على دعم آليات الحوكمة في الجهاز المصرفي المصري: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، بالاسماعلية، المجلد ٩، العدد ١، ٢٠١٨.
٢٣. محمد محمود زكي، تكامل مبادئ الحوكمة وبطاقة الأداء المتوازن بهدف تفعيل أداء منشآت الأعمال، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع ١٤، ٢٠١٥.
٢٤. محمود إبراهيم السجاعي، التكامل بين حوكمة تكنولوجيا المعلومات وبطاقة القياس المتوازن لتقويم الأداء الاستراتيجي للمنظمة، دراسة تطبيقية على المصارف العراقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، م ٣٨، ع ١٤، ٢٠١٦.
٢٥. المرشد، عفاف مرشد، مدى تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة ضمن وزارات دولة الكويت، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مج (٤٣)، ع (٢)، ٢٠٢١، ص ٣١٤.

٢٦. مصطفى محمد محمد، تطوير إدارة التعليم الجامعي بليبيا في ضوء معايير الجودة الشاملة، دراسة حالة في جامعة بنغازي قسم أصول التربية، رسالة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث التربوية، ٢٠١٥.
٢٧. نزمين محمد الكفراوي، تطبيق مدخل التقييم المتوازن للأداء BSC بقطاع الفنادق بمصر دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠١٠.
٢٨. هشام مختار فوزي سعد، دور تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تحسين جودة الخدمات الصحية في مستشفيات هيئة التأمين الصحي : دراسة تطبيقية في مستشفيات التأمين الصحي بمدينة المنصورة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ٢٠١٧.
٢٩. ياسين، عمار طه، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين جودة التدقيق الداخلي للمصارف العراقية الأهلية، بطاقة الأداء المتوازن أنموذجا، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة اقتصاديات الأعمال، ع (١)، ٢٠٢١، ص ٢١٥.
30. Adejoka, and M. Bayat , "Evaluation of performance management and development systems with balanced scorecard as a performance appraisal tool at Mthatha general hospital" - Eastern Cape Province. 1 (7), 2014, 7- 24.
31. Dimitropoulos, Panagiotis, Ioannis kosmas, and Ioannis Douvis. Imkplementating the balanced scorecard in a local government sport organization evidence from Greece. International Journal of Productivity and Performance Management Vol. 66, No. (3), 2017, p. 111-132.
32. Turner LG "Quality in health care and globalization of health services: accreditation and regulatory oversight of medical tourism companies". International Journal of Health Care. 2011.
33. Kim, D. Y., Kumar, V., & Kumar, U. Relationship between quality management practices and innovation. Journal of Operations Management, 30 (4), 2012, 295-315.
34. Frazer, M. Quality Assurance in Higher Education, Proceedihngs of an International Conference Houg Kong, Washington, London, 9-13, 1992.
35. Pandi, A. P., Rao, U.S., & Jeyathilagar, D, A study on integrated total quality management practices in technical isntitutions – students, prespective, International Journal of Educational Administration 1 (1) , 2009, p. 17-30.
36. Shulan, L., & Chen W. Necessity of Accounting Professional Judgment Training in Higher Education and Approaches to it www.ssrn.com, 2010.
37. Blankmur, D. Issues in higher education quality assurance. Journal of Public Adminstration, (2), 2004, 105-116.
38. Huong T, P, & Louise S. Perceptions of Higher education quality at three university in Vietnam, Quality Assurance in Education, 24 (3) , 2016, 369-393.
39. Colleen, L. Managing quality and Standards, Buckingham, Philadelphia. Open University Press, 1999.
40. Watty, K., Jackson, M., & Yu, X. Students approaches to assessment in accounting education: The unique student perspective. Accounting Education: an international Journal 19 (3), 2010, 219-234.

41. Corak, K. Organizing for Quality in planning for higher Education Higher Education Review, USA. 12 (4), 2013, 64-78.
42. Bhuiyan N. & Bagel, A. An overview of continuous improvement: from the past to the present Management Decision, 43 (5) 2005, 761-771.
43. Cochrane, C. Assessing the quality of higher education in the United Kingdom: Librarianship and information management at a case – study Education for Information management as a case – study. Education for information 22, (3) 2004, 163-185.
44. Zeng, J. Phan, C.A. & Matsui, Y, The impact of hard and soft quality management on quality and innovation performance: An empirical study, Intonation, Journal of Production Economics, 162, 2015, p. 216-226,
45. Bon, A, T, & Mustefa, E. M., Impact of total quality management on innovation in service organizations Literature review and new conceptual framework procedia Engineering, 53, 2013, 516-529
46. Kaplan, R. S. and D.P. Norton. The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance, Harvard Business Review, Vol. 1. NO. 70, 1992, p. 73.
47. Lipe, Marlys Gascho. And Steven E. Salteno. The balanced scorecard Judgmental Effects of common and unique performance measure the Accounting Review, Vol. 75, No. 3, 2000, p. 285.
48. Gerhard, Juergen Bischof, and Thomas Pfeiffer. A descriptive analysis on the implementation of Balanced scorecards in German. Speaking Countries, Management accounting research, Vol. 14, No. 4, 2003, P. 367.
49. Kaplan, Robert and David Norton, Linking the balanced scorecard to strategy, California Management review, 39-1, 2000, p. 56.
50. Al – mawali, H. H. Zainuddin, Y., and Ali N. N. K, Balanced scorecard (BSC) usage and financial performance of branches in Jordanian banking industry, World Academy of Science, Engineering and Technology, 42, 2010
51. Al – Najjar, S. M, and Kalaf, K. H, Designing a balanced Scorecard to measure a bank's performance: A case study international journal of business administration, 3 (4), 2012.
52. Anca Ichim, Does the BSC improve performance A review of the empirical literature Author: Adaptation of the Balanced Scorecard: Case Study in a Fuel Distribution Company Blaced Scorecard Institute, 2012.
53. A. Adejoka, and M. Bayat , "**Evaluation of performance management and development systems** with balanced scorecard as a performance appraisal tool at Mthatha general hospital" - Eastern Cape Province. 1 (7) , 2014 , 7- 24.
54. Reshitaj & Tikhonova , The managerial Views on the use of Balanced Scorecard in Kristiansand, Master theses , Kristiansand University , 2013.



-
55. Cukut, Relationship of Organizational Culutre and BSC use in U.S.A Banks. Case study on three banks in United states of America, 2013.
 56. Lakshmi Narayanamma and Sudhir, Babu, and Ch Jayasankaraprasad, Page Balnaced Scorecard and its Iterations, IOSR JOrunal of Business and Mangement, 18, (12), 2016.
 57. Leena Chowdhury and Shaha Saju, Balanced score Card for Performance Measurement in Bangladeshi Banks: A Case study on a Private Commerical Bank, the Cost and Mangement, 44, (3), 2016.

الاستبيان

السيد/ الفاضل.. السيدة/ الفاضلة

تقوم الباحثة بإجراء دراسة علمية بعنوان التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن BSC كمدخل مقترح لترشيد التكاليف للمستشفيات الحكومية الكويتية (دراسة تطبيقية) وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية (تخصص المحاسبة)

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تناولت بعض محاور الدراسة، لذا تأمل الباحثة تعاونكم من خلال التكرم بالإجابة على جميع عباراتها بدقة وموضوعية، مما يساعد في الوصول إلى نتائج سليمة تحقق الأهداف المرجوة من الدراسة على المستويين: النظري (موضوع الدراسة)، والعملية (مجتمع الدراسة). علماً بأن جميع البيانات الواردة سيتم التعامل معها بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

مع خالص الاحترام والتقدير،،

الباحثة،،

البيانات الشخصية:

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة.

١- العمر:

- ٣٠ سنة فأقل () ٣١ - ٤٠ سنة () ٤١ - ٥٠ سنة ()
٥١ - ٦٠ سنة () أكثر من ٦٠ سنة ()

٢- المؤهل العلمي:

- بكالوريوس () دبلوم عالي () ماجستير ()
دكتوراه () أخرى ()

٣- التخصص العلمي:

- محاسبة () إدارة أعمال () اقتصاد ()

٤- المسمى الوظيفي:

- محاسب تكاليف () رئيس حسابات () مراجع خارجي ()
مدير مالي () مدير المستشفى () مدير إدارة ()
نواب رؤساء أقسام () أخرى ()

٥- سنوات الخبرة:

- أقل من ٥ سنوات () ٥ وأقل من ١٠ سنوات () مراجع خارجي ()
١٥ وأقل من ٢٠ سنة () ٢٠ عاماً فأكثر ()

عبارات الاستبيان
الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام مستوى المؤشر المعبر عن رأيك.
المحور الأول: إدارة الجودة الشاملة

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساهم في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية ووضع الخطط والسياسات العامة.					
٢	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية.					
٣	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد على تقييم الأداء.					
٤	يعمل نظام محاسبة التكاليف على تقييم المخزون بشكل دقيق.					
٥	يستعمل نظام محاسبة التكاليف في تحديد أسعار الخدمة الصحية.					
٦	يصنف نظام محاسبة التكاليف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة.					
٧	يصنف نظام محاسبة التكاليف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة.					
٨	يحدد نظام محاسبة التكاليف تكاليف مختلف المراحل التي تمر بها الخدمة الصحية.					
٩	يسمح نظام محاسبة التكاليف بتحديد تكاليف معيارية بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية.					
١٠	يوفر نظام محاسبة التكاليف تقارير عن انحرافات التكاليف الفعلية عن المعيارية وأسبابها.					
١١	لدى المستشفى (أو يمكن أن تتبنى) خطة واضحة ومحددة الأهداف فيما يخص الجودة.					
١٢	يجب أن تعمل المستشفى على تحسين جودة الخدمة الصحية بصفة مستمرة وتخفيض تكاليفها لإرضاء المرضى.					
١٣	يجب تخفيض فترة انتظار المرضى والاستجابة له بسرعة.					
١٤	لدى الإدارة قابلية لإشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء والعمل بروح الفريق.					
١٥	يجب إجراء عمليات تفتيش ورقابة على الخدمات الصحية بصفة مستمرة لضمان الجودة.					
١٦	يجب أنك يكون توفير نظام لتدريب وتحفيز العاملين ليصبحوا متعددي المهارات.					
١٧	لديكم إمكانيات لتطوير التكنولوجيا الحديثة بهدف تحسين جودة الخدمات.					

المحور الثاني: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
أ- البعد المالي						
١	يجب أن يتوافر المستشفى برنامج لتقييم أدائها المالي وفق بطاقة الأداء المتوازن					

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
٢	يجب أن تسعى إدارة المستشفى إلى الحفاظ على حصتها السوقية من العملاء وزيادة الربحية من خلال التحسين المستمر في جودة الخدمات					
٣	يجب أن المستشفى نظام إدارة المعرفة بهدف دعم وتحسين سياسة توزيع الأرباح.					
٤	يجب أن المستشفى باستخدام نظام المعلومات والبيانات المالية بهدف تحسين عملية التحليل المالي الكمي.					
٥	يجب أن في المستشفى سيولة كافية تمكنه من مواجهة السحوبات المفاجئة للعملاء.					
ب- بعد المرضى						
٦	يجب أن المستشفى بمعالجة الشكاوي المقدمة من بعض المرضى بسرعة وبدون تأخير					
٧	يجب أن المستشفى بقياس رضا المرضى من خلال التكنولوجيا الحديثة.					
٨	يجب أن تطبق المستشفى معايير الشفافية في التعامل مع المرضى مما يعكس مصداقية عالية.					
ج- بعد العمليات الداخلية						
٨	يجب أن تلتزم المستشفى بتطبيق نظام معلومات إستراتيجي بهدف تحقيق أهدافها المالية.					
٩	يجب أن تلتزم المستشفى بتقديم جميع الخدمات في الوقت المحدد للمرضى.					
١٠	يجب أن تعمل المستشفى على تطوير العمليات والإجراءات لتتلاءم واحتياجات العاملين وبالتالي سرعة انجاز الخدمات.					
د- بعد النمو والتعليم						
١١	يجب أن تلتزم المستشفى بالتحسين المستمر لقدرات العاملين مما ينعكس وبشكل إيجابي على أدائه المالي.					
١٢	يجب أن إشراك جميع العاملين في المستشفى في عملية صنع مختلف القرارات المالية الإستراتيجية.					
١٣	يجب أن توفر المستشفى الدعم النقدي فيما يخص حضور الندوات والمؤتمرات العالمية.					
١٤	يجب أن تلتزم المستشفى بتخصيص مبالغ دورية لغايات البحوث والتطوير في مجال العمل الصحي.					
هـ- بعد البيئة والمجتمع						
١٥	يجب أن تلتزم المستشفى بتقديم خدمات صحية ذات توجه بيئي ومجتمعي.					
١٦	يجب أن تساهم المستشفى وبشكل مستمر بدعم وتمويل المشاريع الصغيرة التي تخدم المجتمع.					
١٧	يجب أن تلتزم المستشفى وبشكل مستمر في تحسين مستوى الخدمات الصحية والثقافة المقدمة للعاملين.					

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١٨	يجب أن تلتزم المستشفى بخدمة المجتمع من خلال منح خدمات صحية مجانية.					

المحور الثالث: التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن لترشيد التكاليف

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	يعمل مدخل القياس المتوازن للأداء على تحديد التكاليف التي لا تضئف قيمة وهي التكاليف التي يمكن تجنبها دون التأثير على جودة المنتج.					
٢	يهتم مدخل القياس المتوازن بالوقت الضائع والوحدات المعيبة من ضمن قواعد العملية الإنتاجية التي يجب إلغاؤها.					
٣	يساهم مدخل القياس المتوازن للأداء في تخفيض التكاليف للوصول إلى سعر تنافسي.					
٤	يهتم مدخل القياس المتوازن للأداء بالتكاليف الكلية للمنتج ضمن سلسلة القيمة.					
٥	يوفر مدخل القياس المتوازن للأداء فهم الفجوة ما بين مستويات الانجاز الفعلية والمتوقعة مع ضرورة ضمان اتخاذ الإجراءات التصحيحية.					
٦	يحدد مدخل القياس المتوازن للأداء عناصر التكلفة التي توفر للزبون ميزة تنافسية ومنفعة إضافية من منظور تكلفة المنتج.					
٧	يساعد مدخل القياس المتوازن للأداء على دراسة عناصر التكاليف في مرحلة مبكرة من مراحل دورة حياة المنتج.					
٨	يعمل مدخل القياس المتوازن للأداء على التوظيف الصحيح للموارد المتاحة.					
٩	يساهم مدخل القياس المتوازن للأداء في القضاء على كافة أشكال الفاقد وعدم السماح بأي هدر أو راكم.					
١٠	يعمل مدخل القياس المتوازن على المساهمة في رفع الطاقة الإنتاجية والتشغيلية لعناصر الإنتاج بشكل ملموس وتوظيف الموارد داخل المستشفى.					
١١	يساعد مدخل القياس المتوازن للأداء على التكامل بين الأدوات الإستراتيجية للتكلفة بتوفير المعلومات اللازمة لتطبيقه بكفاءة وفعالية.					
١٢	وجود إجراءات معينة لتحسين العمليات الداخلية وحسب الأولويات يعد مقاييس مدخل القياس المتوازن لهدف التميز والتفوق في العمليات الداخلية.					
١٣	تساعد الأدوات الإستراتيجية للتكلفة على إنشاء وتشغيل نظام فعال لتكاليف الجودة الشاملة.					
١٤	تطبيق مدخل القياس المتوازن وسيلة للتنبؤ بالأداء المستقبلي وتعقب الروابط السببية ما بين الأداء والسلوك الفعلي.					
١٥	يوفر المدخل القياس المتوازن للأداء معلومات تكاليف الجودة الشاملة لجميع العاملين لرؤيتها وتنبع التحسين المستمر فيها.					

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١٦	الإفصاح عن تكاليف الجودة الشاملة بالحسابات المنشورة لدعم الثقة في جودة المستشفى وتشجيع التحسين المستمر لها.					
١٧	تطبيق تقنيات ونظم المعلومات الحديثة لخدمة العملاء يمثل أحد مقاييس مدخل القياس المتوازن للأداء بهدف تطوير مهارات العاملين وتحقيق وتعزيز ثقافة الجودة الشاملة.					
١٨	يساعد مدخل القياس المتوازن للأداء إدارة المستشفى في بناء إستراتيجية سليمة تؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.					
١٩	يعمل مدخل القياس المتوازن للأداء على تحقيق متطلبات العميل والمحافظة عليه.					
٢٠	يعمل مدخل القياس المتوازن كخارطة طريق توضح للمديرين في الشركة كيفية إدارة المستشفى بتوفير القياسات والمؤشرات المالية وغير المالية التي يحتاجون إليها في قيادة هذه الشركة.					
٢١	يساهم مدخل القياس المتوازن في زيادة المركز المالي للمستشفى من خل تخفيض التكاليف.					
٢٢	يساهم تطبيق مدخل القياس المتوازن في تطوير البنية التنظيمية الفعالة.					
٢٣	يوفر مدخل القياس المتوازن للأداء نقلة نوعية في مجال قياس وتحسين وتطوير إدارة الأداء في المستشفى.					