



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا والبحث العلمي
كلية الدراسات التجارية

إطار محاسبي لقياس تكلفة الجودة الشاملة في قطاع
الخدمات الصحية في ليبيا

**Accounting Framework to Measure the Total Quality
Cost in the Health Services Sector in Libya**

رسالة مقدمة للاستيفاء الكلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة الإدارية والتكاليف

إعداد الطالب

عماد الحسين أحمدوده إبراهيم

إشراف الدكتور

معتز ميرغني سيد أحمد

1437 هـ - 2015 م

المقدمة

تتضمن على الآتي:
أولاً: الإطار المنهجي للبحث.
ثانياً: الدراسات السابقة.

أولاً: الإطار المنهجي للبحث

تمهيد:

في القرن الحادي والعشرين ، يعتبر التغيير هو السمة الوحيدة الثابتة، مما يترتب عليه اتجاه كافة المنشآت بمختلف أنواعها نحو الإبداع والتحسين المستمر في الأداء، لتتمكن من مواجهة التحديات المتغيرة على الدوام، وانتهاز الفرص متعددة الأوجه. فالتغيير ظاهرة طبيعية تقتضي تحول تلك المنشآت من وضع قائم إلى وضع آخر مستهدف، قد يضمن لها البقاء والاستمرارية في بيئة شديدة التنافس ومعقدة. وبعكس ذلك فإن الرضا بما هو قائم يعتبر خسارة تنافسية .

يعتبر قطاع الصحة احد أهم القطاعات التي تمثل عصب الحياة في ليبيا ويشكل نسيج مهم في علاقة المواطن بالدولة، كما أنه يهدف إلى تقديم خدمات صحية مختلفة إلى المجتمع والأفراد باستخدام أفضل التقنيات والكوادر اللازمة لتوفير خدمات ذات جودة عالية من خلال تطوير سياسة صحية شاملة تصب في التطور الشامل للخدمات الصحية في ليبيا.

يرجع الاهتمام بقضية التحسين المستمر للجودة والتكلفة إلى ما تشهده بيئة الأعمال الحالية من تغيرات متلاحقة في المجالات الاقتصادية والسياسية والتكنولوجية والبيئية والاجتماعية والتي تتمثل أبرزها في الاتجاه العالمي نحو تحرير التجارة وظهور التكتلات الاقتصادية والمنظمات الدولية للتوحيد القياسي فضلا عن التطور في التقنية الصناعية والمعلوماتية والاتجاه نحو الاهتمام بحماية المستهلك والحفاظ على البيئة الأمر الذي أدى إلى زيادة حدة المنافسة العالمية وأصبح نجاح واستمرار أي منشأة مرهون بقدرتها على التحسين المستمر للجودة والتخفيض المستمر للتكلفة، وبذلك لم يعد الفكر العالمي ينظر إلى الجودة على أنها أسلوب اختبار وفحص نهائي بل أصبحت جزءا ملتحما بجميع الأنشطة الإدارية والإنتاجية والخدمية بداية من تصميم المنتج حتى بيعه، وأصبح ينظر إلى الفشل في الجودة على أنه فشل المنتج أو الخدمة في تحقيق متطلبات الجودة والتكلفة⁽¹⁾.

بالتالي تعتبر قضية تحليل وقياس تكاليف الجودة الشاملة من القضايا الجدلية التي تشغل اهتمام كثير من الشركات في ظل المتغيرات الحديثة لبيئة منظمات الأعمال، وحتى تتمكن هذه المنشآت من إدارة عناصر الجودة مروراً بالمنافسة في السوق المحلية والخارجية بالتالي أصبح هدف تحسين جودة المنتج لإرضاء العملاء وهدف تخفيض تكاليف الجودة من أهم الاستراتيجيات الحديثة التي تلجأ إليها المنشآت لمواجهة تلك المنافسة، الأمر الذي حدى بالباحث لاختيار هذه الموضوع مواكبة لهذا التطور.

(1) هيام محمد صلاح عبد الفتاح، دور التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة بالجودة الشاملة، (القاهرة: جامعة الأزهر فرع

البنات، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003م)، ص6.

مشكلة البحث:

أصبحت الجودة وقياس تكاليفها من الاهتمامات الأساسية لجميع المنشآت الخدمية التي ترغب في الاستمرارية وتحقيق النجاح في ظل المنافسة الحادة، تأسيساً لما سبق قام الباحث بصياغة مشكلة البحث في صورة التساؤلات الآتية:

1. ما هو تأثير تطور مناهج إدارة الجودة الشاملة على قياس تكاليف الجودة؟
2. إلى أي مدى تساهم أنظمة التكاليف التقليدية بالقطاعات الخدمية في توفر معلومات دقيقة وذات منفعة لاتخاذ القرارات.
3. هل تهتم الإدارات المختلفة في القطاع الصحي الليبي بقياس تكاليف الجودة الشاملة.
4. هل توافر النموذج المحاسبي لقياس تكاليف الجودة في مستشفى بني وليد العام في ليبيا يساهم في رقابة العناصر الرئيسية لتكاليف الجودة الشاملة.

أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث إلى مجموعة من الاعتبارات العلمية والعملية ممثلة في:

1. أهمية القطاع الصحي عموماً والقطاع الصحي في ليبيا باعتباره من القطاعات المهمة التي تقدم خدمات ترتبط بحياة الإنسان بالتالي أهمية الجودة لهذا القطاع وقياس تكاليفها والمحافظة عليها.
2. أهمية قياس تكاليف الجودة الشاملة والإفصاح عنها لأن ذلك يؤثر على تكلفة الإنتاج عموماً ودرجة تحقيق الرضى لدى العميل والمستهلك للسلعة أو الخدمة المنتجة من قبل المنشأة.
3. ازدياد درجة المنافسة التي صاحبت المحافظة على المستوى التنافسي والاستمرار في برامج الجودة التي تفيد المنشآت في تحقيق أهدافها باعتبار أن الجودة أصبحت فلسفة وأسلوب حياة بالنسبة للمنشآت.
4. إن نتائج الدراسة التطبيقية التي سيقوم بإجرائها الباحث على قطاع الخدمات الصحية في ليبيا يمكن أن تصبح منهج علمي وعملي لإدارات المنشآت العاملة في القطاع الصحي لتساهم في اتخاذ القرارات.

أهداف البحث:

الهدف الرئيسي لهذا البحث هو صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة في قطاع الخدمات الصحية في ليبيا، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

1. صياغة إطار مفاهيمي متكامل لمفهوم تكاليف الجودة الشاملة من حيث المفهوم والأهمية.
2. دراسة وتحليل تكاليف الجودة الشاملة ومناهج قياسها وتبويباتها المختلفة.
3. التعرف على مدى مساهمة أنظمة التكاليف التقليدية بالقطاعات الخدمية في توفر معلومات دقيقة وذات منفعة لاتخاذ القرارات.
4. دراسة وتحليل مدى إمكانية توافر نموذج محاسبي لقياس تكاليف الجودة في مستشفى بني وليد العام

في ليبيا يساهم في رقابة العناصر الرئيسية لتكاليف الجودة الشاملة.

5. القيام بدراسة تطبيقية على قطاع الخدمات الصحية في ليبيا (مستشفى بني وليد) للوقوف على مدى أثار قياس تكاليف الجودة على تحسين برامج الجودة الشاملة المطبقة في هذا القطاع.

فرضيات البحث:

قام الباحث بصياغة الفرضيات التالية:

1. الفرضية الاولى: توافر النموذج المحاسبي لقياس تكاليف الجودة في مستشفى بني وليد العام في ليبيا يساهم في رقابة العناصر الرئيسية لتكاليف الجودة الشاملة.
2. الفرضية الثانية: لا تهتم الإدارات المختلفة في القطاع الصحي الليبي بقياس تكاليف الجودة الشاملة.

مناهج البحث:

استخدم البحث مجموعة من مناهج البحث العلمي بقصد تحقيق الأهداف التي قام عليها هذا البحث، وتمثلت هذه المناهج في:

1. المنهج الاستنباطي: للتعرف على طبيعة مشكلة هذا البحث وصياغة فروض البحث.
2. المنهج التاريخي: لاستعراض الدراسات السابقة وتحديد الإطار الفكري والعلمي في مجال هذه الدراسة.
3. المنهج الاستقرائي: لاختبار فروض البحث.
4. المنهج الوصفي والتحليلي: تم استخدامه من خلال التطبيقية.

حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في:

1. الحدود المكانية: مستشفى بني وليد العام العامل ضمن المستشفيات العامة في قطاع الخدمات الطبية داخل حدود مدينة طرابلس.
2. الحدود الزمانية: تمثلها حدود سنة 2013-2014م.

هيكـل البـحث:

قسم البحث إلى مقدمة، وأربع فصول بالإضافة إلى الخاتمة التي تضم النتائج والتوصيات والمراجع والملاحق الآتية: المقدمة: تشتمل على الإطار المنهجي، والدراسات السابقة. تناول الفصل الأول: الجودة الشاملة، حيث خصص المبحث الأول: لمفهوم وأهمية ومبادئ الجودة الشاملة، بينما خصص المبحث الثاني لمفهوم وأهمية وتصنيفات جودة الخدمات الصحية. تناول الفصل الثاني: تكاليف الجودة الشاملة، خصص المبحث الأول: لمفهوم وأهمية وأنواع تكاليف الجودة الشاملة، وخصص المبحث الثاني: لقياس تكاليف الجودة الشاملة. تناول الفصل الثالث: تكاليف جودة الخدمات الصحية، خصص المبحث الأول: لتكاليف الخدمات في المنظمات الصحية، وخصص المبحث الثاني: لقياس تكاليف جودة الخدمات الصحية. أخيراً تناول الفصل الرابع: النموذج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة، خصص المبحث الأول: لنبذة تعريفية عن قطاع الخدمات الصحية في ليبيا، وخصص المبحث الثاني: النموذج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة، بينما خصص المبحث الثالث: للدراسة التطبيقية، وختم البحث بخاتمة اشتملت على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

لغرض أدبيات البحث كان لأبد للباحث من الوقوف على الدراسات السابقة باعتبار أنها تمثل حجر الزاوية للبحث ومن ثم الانطلاق منها إلى جوانب مختلفة تكون ذات مغذى لتحقيق هذه الأهداف.

دراسة: هيام محمد صلاح عبد الفتاح، 2003م⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة بالجودة الشاملة. تمثلت مشكلة الدراسة في أن القطاع الصناعي المصري يواجه مجموعة من المشاكل والتحديات تعوق تقدمه وتشكك في قدرته على المنافسة داخلياً وخارجياً، ومن أهمها انخفاض مستوى الجودة مع ارتفاع التكلفة.

تكمن أهمية الدراسة في أن التخفيض المستمر لتكاليف أداء جميع الأنشطة مع التحسين المستمر لجودة الأداء ضرورة تتطلبها أجديات المنافسة العالمية الأمر الذى يتطلب ضرورة تطوير نظم المعلومات المحاسبية في هذا الصدد بما يدعم الأثر بين الجودة والتكلفة والربحية. هدفت الدراسة لدراسة إمكانية الاعتماد على نظام محاسبي فرعي لتكاليف الجودة الشاملة بما يؤدي إلى تحقيق الجودة الشاملة، وخفض التكلفة.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي لدراسة الأدب المحاسبي والإداري من دراسات وممارسات ناجحة لاستخدام تكاليف الجودة الشاملة كأداة إدارية للتحسين المستمر للجودة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، اقتناع الشركات محل الدراسة التي لديها نظام تكاليف الجودة الشاملة، إن التحسين المستمر للجودة والتخفيض المستمر لتكاليف الفشل لا يستدعي بالضرورة الزيادة المستمرة لتكاليف المنع مما يدعم ويشجع هذه الشركات إلى المضي قدماً تجاه التحسين المستمر للجودة من خلال كفاءة إدارة التكلفة والاستخدام الاستراتيجي لها.

أوصت الدراسة بضرورة مواكبة فكر الإدارة للفكر الإداري تجاه الإفصاح عن بيانات تكاليف الجودة الشاملة بالحسابات المنشورة لدعم درجة اعتمادية الجودة وتشجيع تحسينها، ضرورة الاهتمام بقياس تكاليف الجودة الشاملة مع الاهتمام باستخدام ادوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

ركزت هذه الدراسة على تناول دور التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة بالجودة الشاملة من خلال دراسة إمكانية الاعتماد على نظام محاسبي فرعي لتكاليف الجودة الشاملة بما يؤدي إلى تحقيق الجودة الشاملة، وخفض التكلفة. بينما تركز الدراسة الحالية على صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في دولة ليبيا.

(1) هيام محمد صلاح عبد الفتاح، دور التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة بالجودة الشاملة، (القاهرة: جامعة الأزهر فرع البنات، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003م).

دراسة: mukhopadhyay (2004م)⁽¹⁾

ركزت هذه الدراسة على أهمية تقدير وقياس تكاليف الجودة في إحدى الشركات الهندية لصناعة الغزل والنسيج وذلك بهدف خفض تكلفة عدم المطابقة، وقد أكدت الدراسة على أنه في ظل المنافسة العالمية الحالية يتعين على المنشآت أن تحاول تقوية وتدعيم مركزها التنافسي عن طريق خفض تكلفة عدم المطابقة والذي يؤدي إلى ارتفاع معدل دوران كمية المبيعات ويسهل من ليس فقط استمرارية وبقاء المنشأة ولكن يزيد أيضا من قدرتها على النمو والتوسع.

أكدت نتائج الدراسة حدوث خفض ذو دلالة على مدى ثلاث سنوات في تكاليف الفشل، بالإضافة إلى حدوث ارتفاع في معدل دوران المبيعات وكذلك انخفاض في عدد ساعات أعطال الماكينات بسبب الصيانة المانعة من ثم زيادة قدرة الشركة على تنفيذ جدول تسليم المنتجات للعملاء.

ركزت هذه الدراسة على قياس تكاليف الجودة بهدف خفض تكلفة عدم المطابقة، بينما تركز الدراسة الحالية على صياغة نموذج محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي بليبيا.

دراسة: حسن شلقامي محمود، 2005م⁽²⁾

تناولت الدراسة نموذج مقترح لتطوير القياس والرقابة المحاسبية على تكاليف الجودة لزيادة فعالية نظم الإدارة الاستراتيجية.

تمثلت مشكلة الدراسة في تطوير القياس والرقابة المحاسبية على تكاليف الجودة وذلك من خلال تقديم نموذج يتلافى أوجه القصور في تلك الدراسات سواء من حيث حصر عناصر تكاليف الجودة، وتحديد البيانات اللازمة لقياسها، وتحديد وتصميم المستندات اللازمة لتجميع تلك البيانات.

تكمن أهمية الدراسة في سعيها لتطوير القياس والرقابة المحاسبية على تكاليف الجودة. هدفت الدراسة للوصول إلى نموذج لقياس ورقابة تكاليف الجودة يعتمد على اقتراح نموذج لقياس تكاليف الجودة، وتجميع وتشغيل البيانات اللازمة لقياس تكاليف الجودة، دراسة مقومات وعناصر رقابة تكاليف الجودة، تصميم تقارير تكاليف الجودة، استخدام معلومات تقارير تكاليف الجودة في تحسين الجودة وممارساتها.

قامت الدراسة على دراسة نظرية بجانب دراسة ميدانية، ومن ثم قامت الدراسة بدراسة تطبيقية على إحدى المنشآت الصناعية لتحديد مناطق القوة والضعف فيما يتعلق بمراحل قياس تكاليف الجودة. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، يعبر نظام الجودة عن مجموعة من النظم الفرعية

(1) mukhopadhyay, A., Estimation of Cost of Quality in an Indian Textile Industry for Reducing Cost of Non-Conformance, Total Quality Management, Vol.15, No.2, march 2004, pp229-234.

(2) حسن شلقامي محمود، نموذج مقترح لتطوير القياس والرقابة المحاسبية على تكاليف الجودة لزيادة فعالية نظم الإدارة الاستراتيجية - دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2005م).

التي تتفاعل مع بعضها، ويؤدي كل منها مهمة أو مهام معينة لتحقيق هدف أو أهداف معينة بما يؤدي إلى تحقيق أهداف نظام الجودة، تنفيذ الرقابة على تكاليف الجودة في زيادة فعالية الإدارة الاستراتيجية وذلك في مرحلة وضع مؤشرات الأداء والتي يجب أن تقارن بمؤشرات المنشأة الرائدة، وكذلك في مرحلة ضبط مسببات التكلفة حيث يفيد ذلك في زيادة إمكانية تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة.

أوصت الدراسة بضرورة أن تتبنى الإدارة العليا في الشركات محل الدراسة التطبيقية للبحث فلسفة تقوم على وجود نظام تكاليف الجودة وتدعيمه من خلال توفير الدعم المادي والبشري اللازمين لإقامة وتشغيل هذا النظام، يجب امداد محاسبي التكاليف بالشركات محل الدراسة التطبيقية بالمعلومات اللازمة عن كيفية قياس تكاليف الجودة.

ركزت هذه الدراسة على تناول نموذج مقترح لتطوير القياس والرقابة المحاسبية على تكاليف الجودة لزيادة فعالية نظم الإدارة الاستراتيجية من خلال اقتراح نموذج لقياس تكاليف الجودة، وتجميع وتشغيل البيانات اللازمة لقياس تكاليف الجودة. بينما تركز الدراسة الحالية على صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في دولة ليبيا.

دراسة: أم روية أحمد محمد بشير، 2006م⁽¹⁾

تناولت الدراسة قياس تكاليف الجودة في القطاع الصناعي.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تحديد تكاليف الجودة وقياسها وتحليلها والرقابة عليها والذي يمثل أهمية قصوى للمنشأة، من أجل تحسين فرص الربحية بها وتحسين موقفها التنافسي في السوق العالمية، وأن عناصر تكاليف الجودة الثلاثة من منع وتقويم وفشل ترتبط محاسبياً ببعضها البعض، حيث من الأفضل التوصل لأسلوب لقياس هذه التكاليف باعتبار أنها تمثل جانباً مهماً من تكاليف الجودة، حيث إن تخصيص عناصر تكاليف الجودة مازال يعتمد على التقدير الشخصي من قبل القائمين على تحليل بيانات عناصر تكاليف الجودة، فالمشكلة الرئيسية التي تواجه المنشآت في القطاع الصناعي السوداني هي كيفية تحديد وقياس تكاليف الجودة.

تكمن أهمية الدراسة من خلال أن التغييرات الاقتصادية التي يشهدها العالم في الوقت الحالي تفرض على المنشآت تغيير أساليبها ووسائلها التقليدية وتطبيق مفاهيم حديثة لكي تتمكن من تحسين مستوى الإنتاجية والجودة والوصول لأهدافها بكفاءة وفاعلية.

هدفت الدراسة لتوضيح مفاهيم الجودة ومبادئها وبيان مفهوم تكاليف الجودة وطرق قياسها.

اتبعت الدراسة عدة مناهج ممثلة في المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، والمنهج التاريخي،

(1) أم روية احمد محمد بشير، قياس تكاليف الجودة في القطاع الصناعي، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات

العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).

والمنهج الوصفي التحليلي للدراسة التطبيقية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، إن التطبيق السليم لنظام الجودة يمكن المنشأة من تحقيق العديد من الفوائد أهمها تخفيض التكاليف وزيادة معدلات الإنتاج، إن اهتمام المنشأة بالجودة وتحسينها يخفض التكلفة نتيجة لخفض العيوب والهدر ويحسن الانتاجية نتيجة لتحسين العمليات فيها.

أوصت الدراسة، يجب تجنب الجودة الرديئة من خلال التصميم الجيد للمنتج والتخطيط الفعال للعمليات والتدريب الكافي للعاملين، ضرورة التحكم في نسبة كل نوع من أنواع تكاليف الجودة حتى تصل المنشأة إلى أفضل مستوى جودة بأقل تكاليف ممكنة.

ركزت هذه الدراسة على قياس تكاليف الجودة في القطاع الصناعي من خلال توضيح مفاهيم الجودة ومبادئها وأساسياتها، وبيان مفهوم تكاليف الجودة وعناصرها وطرق قياسها. بينما تركز الدراسة الحالية على صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في ليبيا.

دراسة: نور الدين صالح عبيد، 2007م⁽¹⁾

تناولت الدراسة نموذج محاسبي لقياس تكاليف جودة المنتجات في حالة اختلاف المواصفات القياسية ودرجة حساسية المنتج.

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على عدة تساؤلات منها، هل تؤثر تكاليف الجودة على تكلفة المنتجات الصناعية بصورة كبيرة؟، هل هناك نماذج تساعد على قياس تكاليف الجودة في حالة عدم تماثل الخسارة واختلاف درجة الحساسية؟، هل تؤثر اختلاف المواصفات ودرجة الحساسية على تحديد تكلفة جودة المنتجات الصناعية؟.

هدفت الدراسة إلى عرض وتحليل عناصر تكاليف جودة المنتجات التي تؤثر على هيكل نظام تكاليف المنشأة، عرض نماذج في القياس الكمي التي تساعد في قياس وتحديد تكلفة جودة المنتجات في حالة اختلاف درجة الحساسية للمنتجات.

تكمن أهمية الدراسة في عدة جوانب من أهمها، زيادة الحاجة إلى قياس وتحديد تكاليف جودة المنتجات، أصبحت جودة المنتجات ميزة تنافسية في ظل ظروف العولمة والسوق المفتوحة.

اتبعت الدراسة عدة مناهج ممثلة في المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، والمنهج التاريخي، والمنهج الوصفي التحليلي للدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، هناك أثر كبير على تكلفة المنتجات الصناعية عند أخذ تكلفة جودة المنتجات في الحسبان، تكاليف الجودة لا تبدأ مع بداية الإنتاج بل قبله ويظهر ذلك تكاليف

(1) نور الدين صالح عبيد، نموذج محاسبي لقياس تكاليف جودة المنتجات في حالة اختلاف المواصفات القياسية ودرجة حساسية المنتج، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2007م).

الدراسات والبحوث والتطوير وأيضاً تستمر مع الإنتاج وبعد الإنتاج واستلام العميل للمنتج تكون مستمرة ويظهر ذلك في تكاليف مابعد البيع (تكاليف الضمان).

أوصت الدراسة بضرورة تطوير نظم التكاليف التقليدية لعكس بنود تكاليف الجودة الصريحة والمستترة وذلك بالاستعانة بمدخل التكلفة على أساس النشاط، ضرورة ربط تكاليف جودة المنتجات بالنظام المحاسبي العام.

ركزت هذه الدراسة على صياغة نموذج محاسبي لقياس تكاليف جودة المنتجات في حالة اختلاف المواصفات القياسية ودرجة حساسية المنتج من خلال عرض وتحليل عناصر تكاليف جودة المنتجات التي تؤثر على هيكل نظام تكاليف المنشأة، عرض نماذج في القياس الكمي التي تساعد في قياس وتحديد تكلفة جودة المنتجات في حالة اختلاف درجة الحساسية للمنتجات. بينما ركزت الدراسة الحالية على قياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في ليبيا من خلال إطار محاسبي.

دراسة: عبد المنعم أحمد محمد عبدالله، 2008م⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، وعدم الموضوعية والدقة في النتائج التي تفضى لها الطرق التقليدية المستخدمة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات في بيئة التصنيع الحديثة.

تمثلت مشكلة الدراسة في إن قصور النظم التقليدية المستخدمة لقياس تكلفة إنتاج السكر أدت إلى ارتفاع تكلفة إنتاج هذا القطاع مقارنة مع السوق العالمية.

هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة إنتاج السكر في السودان.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، لاتمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة لاعتمادها على حجم الإنتاج في تخصيص التكلفة غير المباشرة، يساعد استخدام النظم الحديثة في تحميل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة دقيقة لاستخدامها مجموعة من وجهات التكلفة لتحميل التكاليف على الوحدات المنتجة.

أوصت الدراسة بضرورة استخدام نظم التكاليف الحديثة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة في صناعة السكر، ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط لتخصيص التكاليف على مراكز التكلفة.

ركزت هذه الدراسة على تقديم نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، من خلال بناء نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة إنتاج

(1) عبد المنعم أحمد محمد عبد الله، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، (الخرطوم: جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2008م).

السكر في السودان. بينما ركزت الدراسة الحالية على صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في دولة ليبيا.

دراسة: فتح الاله محمد أحمد محمد، 2009م⁽¹⁾

تناولت الدراسة استخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية بالتركيز على قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم.

تلخصت مشكلة الدراسة في أن انظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم مع إدارة الجودة الشاملة، مما يعني ضرورة استخدام أساليب التكاليف الحديثة في قياس تكاليف الجودة الشاملة بصورة أكثر دقة ويسهم في تقويم أداء المنشآت الصناعية مع الاهتمام باستخدام المقاييس غير المالية.

هدفت الدراسة الى توضيح أثر استخدام النظم التقليدية للتكاليف على قياس تكاليف الجودة الشاملة في ظل بيئة التصنيع المتقدمة، وبيان مدى ملائمة الأساليب الحديثة للتكلفة في قياس تكاليف الجودة الشاملة والتعرف على أثر المقاييس غير المالية وقياس تكاليف الجودة المستترة على القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تستخدم المنشآت الصناعية السودانية في قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم أنظمة التكاليف التقليدية مما لا يمكن من القياس الدقيق لتكاليف الجودة الشاملة، استخدام اساليب التكاليف الحديثة يؤدي إلى قياس دقيق لتكاليف الجودة الشاملة.

أوصت الدراسة بضرورة أن تعمل المنشآت الصناعية السودانية على إجراء تعديلات رئيسية في طرق قياس وإدارة التكلفة المستخدمة حالياً، وضرورة تطوير نظم المعلومات المحاسبية لعكس تكاليف الجودة المستترة والاهتمام باستخدام المقاييس غير المالية لأهميتها في كثير من القرارات الإدارية.

ركزت هذه الدراسة على استخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية بالتركيز على قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم، من خلال توضيح أثر استخدام النظم التقليدية للتكاليف على قياس تكاليف الجودة الشاملة في ظل بيئة التصنيع المتقدمة. بينما ركزت الدراسة الحالية على صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في ليبيا.

دراسة: رقية محمد أحمد عيسى، 2009م⁽²⁾

تناولت الدراسة تكاليف الجودة وأثرها على قرارات التسعير في القطاع الصناعي في السودان من

(1) فتح الاله محمد أحمد محمد، استخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م).

(2) رقية محمد أحمد عيسى، تكاليف الجودة وأثرها على قرارات التسعير في القطاع الصناعي في السودان، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

خلال دراسة حالة شركة السكر السودانية المحدودة.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تحديد تكاليف الجودة وطرق قياسها وتحليلها والرقابة عليها يواجه بعدة صعوبات منها، إن قياس تكاليف الجودة مازال يعتمد على التقدير الشخصي من قبل القائمين على الجودة، عدم وجود أساس سليم ومعايير لقياس الدور الفعلي للجودة وأثرها على قرارات التسعير، أن تحديد وقياس تكلفة الإنتاج في ظل نظام الجودة من أهم الأدوات التي تعين الإدارة على التخطيط والتسعير والرقابة واتخاذ القرار.

تكمن أهمية الدراسة في أن تحديد تكاليف الجودة وقياسها وتحليلها وأثرها على قرارات التسعير يمثل أهمية قصوى للمنشأة لأجل تحسين فرص الربحية بها وتحسين موقعها التنافسي في السوق العالمية. هدفت الدراسة إلى توضيح مفاهيم الجودة وأسسها ومبادئها وتطوراتها، مع بيان مفهوم تكاليف الجودة وعناصرها وأهميتها، وتوضيح أثر تكاليف الجودة على قرارات التسعير. أتبعَت الدراسة عدة مناهج ممثلة في المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي والمنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تكاليف جودة الإنتاج لها تأثير كبير على تكاليف الإنتاج وقرارات التسعير، تطبيق مفهوم الجودة يؤدي إلى زيادة الإنتاج ورفع الأسعار. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، على المنشآت السودانية تطبيق نظام الجودة ومراعاة تكاليف الجودة عند اتخاذ قرار التسعير والمحافظة عليه، يجب على المنشآت المحافظة على الجودة لأنها تعمل على زيادة الطلب للسلع والخدمات في السوق الداخلية والعالمية. ركزت هذه الدراسة على تناول تكاليف الجودة وأثرها على قرارات التسعير في القطاع الصناعي في السودان مع دراسة حالة لشركة السكر السودانية المحدودة، من خلال توضيح مفاهيم الجودة وأسسها ومبادئها وتطوراتها، وبيان مفهوم تكاليف الجودة وعناصرها وأهميتها، وتوضيح أثر تكاليف الجودة على قرارات التسعير. بينما ركزت الدراسة الحالية على صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في ليبيا.

دراسة: تهاانياالزوينمحمود، 2009م⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر تكاليف الجودة الشاملة في اتخاذ القرارات الاستثمارية في المنشآت الصناعية. تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظام التكاليف الحالي المستخدم في الشركات الصناعية السودانية لا يضع اهتماماً لتكاليف الجودة الشاملة والتي أصبحت لها دور فعال وأساسي في تحقيق الجودة، مما يؤثر

(1) تهاانياالزوين محمود، أثر تكاليف الجودة الشاملة في اتخاذ القرارات الاستثمارية في المنشآت الصناعية - دراسة تحليلية تطبيقية، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

على التكاليف الفعلية للإنتاج.

هدفت الدراسة لبيان الطريقة المحاسبية السليمة في قياس تكاليف الجودة الشاملة، وتوضيح أثر تكاليف الجودة على نظريات تحميل التكاليف.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن التطبيق السليم لنظام الجودة يمكن المنشأة من تحقيق العديد من الفوائد أهمها تحقيق التكاليف وزيادة معدلات الإنتاج، الإنفاق على الأنشطة المتعلقة بتكلفة الجودة الشاملة يؤدي إلى زيادة الإنتاجية والربحية.

أوصت الدراسة، بأنه يجب تجنب الجودة الرديئة من خلال التصميم الجيد للمنتج والتخطيط الفعال للعمليات والتدريب الكافي، يجب على إدارة الشركة توعية المحاسبين بأهمية عناصر تكاليف الجودة الشاملة وضرورة إبرازها بشكل منفصل عن بقية التكاليف الأخرى عند إعداد تقارير التكاليف.

ركزت هذه الدراسة على دراسة أثر تكاليف الجودة الشاملة في اتخاذ القرارات الاستثمارية في المنشآت الصناعية، من خلال بيان الطريقة المحاسبية السليمة في قياس تكاليف الجودة الشاملة، وتوضيح أثر تكاليف الجودة على نظريات تحميل التكاليف. بينما تركز الدراسة الحالية على صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في ليبيا.

دراسة: يحيى عمر إبراهيم الأهدل، 2009م⁽¹⁾

تناولت الدراسة نموذج محاسبي مقترح لاستخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقييم أداء المنشآت الصناعية.

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى تأثير تكاليف الجودة الشاملة على المبيعات وتقييم الأداء نظراً لأن ذلك يمثل أهمية قصوى للمنشآت الصناعية من أجل تحسين فرص الربحية بها وتحسين موقفها التنافسي في السوق المحلي والخارجي.

هدفت الدراسة إلى تقديم نموذج مقترح لكيفية تحديد وقياس وتحليل وتبويب تكاليف الجودة الشاملة، وبيان طبيعة علاقة الارتباط بين بنود تكاليف الجودة الشاملة بعضها البعض، وبيان طبيعة علاقة الارتباط بين بنود تكاليف الجودة الشاملة والمبيعات.

أتبعت الدراسة عدة مناهج ممثلة في المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي والمنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يترتب على تطبيق منهج إدارة الجودة الشاملة تغيير جوهري في تكاليف الجودة سواء على المستوى الجزئي أم الاجمالي، يؤدي تطبيق نظم التكاليف الحديثة إلى تغيير

(1) يحيى عمر إبراهيم الأهدل، نموذج محاسبي مقترح لاستخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقييم أداء المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م).

جوهري في تحديد وقياس كلفة الوحدة المنتجة وتقويم الأداء.

أوصت الدراسة بضرورة أن تعمل المنشآت الصناعية على دراسة اتجاه تكاليف الجودة على المستوى التفصيلي والاجمالي لأن ذلك يؤدي إلى تخفيض التكاليف لأقل ما يمكن، وأن ترفع المنشآت الصناعية من درجة الاهتمام والعناية بتكاليف المنع نظراً لتأثيرها الكبير على زيادة المبيعات. ركزت هذه الدراسة على تقديم نموذج محاسبي مقترح لاستخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية، من خلال بيان طبيعة علاقة الارتباط بين بنود تكاليف الجودة الشاملة بعضها البعض. بينما تركز الدراسة الحالية على صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في ليبيا.

دراسة: شيماء شعبان متولي دسوقي، 2010م⁽¹⁾

تناولت الدراسة قياس تكاليف الجودة الشاملة بالاعتماد على نظام التكلفة على أساس النشاط لأغراض إدارة وخفض لتكلفة.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظام التكاليف المطبق هو نظام تقليدي لا يأخذ في الحسبان العلاقة السببية بين الأنشطة والموارد من ناحية والمنتج والأنشطة من ناحية أخرى ومن ثم فهناك حاجة ملحة لتطوير هذا النظام، كما أنه لا يقيس عناصر تكاليف الجودة الشاملة بطريقة صحيحة رغم أهميتها وتأثيرها على التكلفة الكلية للشركة.

تكمن أهمية الدراسة من الاسهامات العلمية التي تقدمها في مجال تحديد وتحليل وقياس تكاليف الجودة الشاملة والتوصيف الشامل للأنشطة المؤداة والعمل على تزويد الكتابات العلمية التطبيقية. هدفت الدراسة إلى قياس تكاليف الجودة الشاملة بالاعتماد على نظام التكاليف على أساس النشاط وذلك لأغراض إدارة وخفض التكلفة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تعدد مفاهيم الجودة فلم يعد تعريف الجودة حالياً هو مجرد مطابقة المنتج للموصفات كما كان سائداً في السابق بل أصبح الآن يركز على تحقيق احتياجات ومتطلبات العملاء وتقليل التكلفة، إن تطبيق الجودة الشاملة في المنشآت المصرية يمثل الاستراتيجية التي يجب أن تتبناها منظمات الأعمال في ظل ظروف المنافسة العالمية.

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق الجودة الشاملة في المنشآت المصرية حيث أنها تمثل الاستراتيجية التي يجب أن تطبق في ظل ظروف المنافسة العالمية وذلك عن طريق تحقيق المنتج لاحتياجات ومتطلبات العملاء على أفضل صورة وبأقل تكلفة ممكنة، ضرورة قياس عناصر تكاليف

(1) شيماء شعبان متولي دسوقي، قياس تكاليف الجودة الشاملة بالاعتماد على نظام التكلفة على أساس النشاط لأغراض إدارة وخفض لتكلفة - دراسة حالة، (الإسماعلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعلية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

الجودة الشاملة بشقيها الظاهرة والمستترة واستخدام نموذجين لقياس عناصر تكاليف الجودة الشاملة وذلك لأن لكل نموذج انتقادات فلا يوجد نموذج واحد يستطيع أن يقيس عناصر تكاليف الجودة الظاهرة والمستترة معاً ومن هذا المنطلق يوصي بتطبيق نموذجي صفر عيوب لقياس عناصر تكاليف الجودة الظاهرة أو نموذج دالة خسارة الجودة لقياس عناصر تكاليف الجودة المستترة.

ركزت هذه الدراسة على قياس تكاليف الجودة الشاملة بالاعتماد على نظام التكلفة على أساس النشاط لأغراض إدارة وخفض التكلفة. بينما ركزت الدراسة الحالية على صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في ليبيا.

دراسة: د. الهادي آدم محمد إبراهيم، 2010م (1)

تناولت الدراسة إطار محاسبي مقترح لقياس تكاليف الجودة في إطار معايير الجودة الشاملة. تمثلت مشكلة الدراسة في تحليل العلاقة بين جودة المنتج ومدى المحافظة على البيئة والموارد الطبيعية المتاحة مع كيفية قياس الجودة وتكاليفها في ظل فلسفة ومنهج إدارة الجودة الشاملة. هدفت الدراسة إلى دراسة الإطار النظري للجودة وتطويرها مع عرض تكاليف الجودة ومناهج قياسها وتبويبها بجانب صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، إن المناهج التقليدية لقياس وتبويب تكاليف الجودة لا تهتم بتكلفة جودة البيئة، يوفر النموذج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة إمكانية قياس تكلفة الجودة بصورة دقيقة والمساعدة على برامج التحسين المستمر للجودة.

أوصت الدراسة بعدت توصيات منها، عند قياس تكلفة الجودة لأبد من الفصل بين تكاليف المنع وتكاليف التقويم حتى يتم التعرف على حجم كل منها واتخاذ القرارات المناسبة بإدارة التكلفة، يجب على المنشآت تبني منهج محدد وخطط واضحة بشأن إدراك تكاليف الجودة الشاملة والإفصاح عنها.

تناولت الدراسة إطار محاسبي مقترح لقياس تكاليف الجودة في إطار معايير الجودة الشاملة، من خلال دراسة الإطار النظري للجودة وتطويرها مع عرض تكاليف الجودة ومناهج قياسها وتبويبها. بينما يتناول الباحث صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في ليبيا.

دراسة: علاء محمد البتوني، 2010م (2)

تناولت الدراسة بالدراسة والتحليل مقارنة للعلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة وحجم المنشأة

(1) د. الهادي أحمد محمد إبراهيم، إطار محاسبي مقترح لقياس تكاليف الجودة في إطار معايير الجودة الشاملة، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، 2010م).

(2) علاء محمد البتوني، دراسة تحليلية مقارنة للعلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة وحجم المنشأة في طبيعة الأعمال الصناعية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، المجلد (46)، العدد الثاني، 2009م).

في طبيعة الأعمال الصناعية المصرية.

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات، ما هي نفقات العناصر الرئيسية لتكاليف الجودة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟، هل هنالك اختلافات معنوية في العلاقة التبادلية لعناصر تكاليف الجودة الكلية؟، وما هي المشاكل التي يواجهها خبراء الجودة عند تغير حجم تكلفة الجودة؟.

تكمن أهمية الدراسة في أهمية تكاليف الجودة كنسبة هامة من التكاليف التي تتحملها المنشآت الصناعية وكيف يمكن لهذه المنشآت ترشيد هذه التكاليف بما يساعد على تحسين الربحية ورضا العملاء. هدفت الدراسة إلى مقارنة العلاقة التبادلية لعناصر تكاليف الجودة تكاليف (المنع والتقييم والفشل الداخلي والخارجي) بين المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم في بيئة الأعمال الصناعية المصرية.

اعتمدت الدراسة على قائمة الاستقصاء كوسيلة للبحث، وبرنامج الجداول الإلكترونية في ترميز وتحليل البيانات، والجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يواجه خبراء الجودة العاملين بالقطاع الصناعي مشكلة عند تطبيقهم برامج تكاليف الجودة من أهمها المشاكل المرتبطة بالبعد الثقافي، تساعد نتائج هذا النوع من الدراسات رجال الصناعة وخبراء الجودة في قياس نجاح برنامج تكاليف الجودة، كما تساعد المنشآت الصناعية في وضع نظام لتطبيق تكاليف الجودة.

أوصت الدراسة بضرورة دراسة العوامل التي تؤثر على تكاليف الفشل الداخلي والخارجي بغرض ترشيد تكاليف الجودة مع ربط ترشيد تكاليف الجودة باستخدام مدخل تكاليف الأنشطة، دراسة العوامل التي يمكن استخدامها لمقاييس نجاح برامج تكاليف الجودة وتقييم هذا النجاح من خلال استخدام مداخل القياس والتقييم متعددة المعايير.

ركزت الدراسة الحالية على دراسة وتحليل مقارن للعلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة وحجم المنشأة في طبيعة الأعمال الصناعية، من خلال مقارنة العلاقة التبادلية لعناصر تكاليف الجودة تكاليف المنع والتقييم والفشل الداخلي والخارجي بين المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم وكبيرة الحجم في بيئة الأعمال الصناعية المصرية. بالرغم من اختلاف بيئة التطبيق إلا أن الدراسة الحالية تحاول صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في ليبيا.

دراسة: محمد مختار السمانى البشير، 2011م⁽¹⁾

تناولت الدراسة نموذج مقترح لاستخدام نظام تكاليف الجودة الشاملة في تقييم أداء المنشآت. تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظم التكاليف التقليدية لا تمكن من قياس تكلفة الإنتاج بصورة سليمة

(1) محمد مختار السمانى البشير، نموذج مقترح لاستخدام نظام تكاليف الجودة الشاملة في تقييم أداء المنشآت الصناعية السودانية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م).

علاوة على أنها لا تساعد في توفير معلومات تمكن من تقويم الأداء بطريقة موضوعية، بالإضافة إلى مشكلة تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر استخدام نظم التكاليف التقليدية على قياس تكاليف الجودة الشاملة في ظل بيئة التصنيع الحديثة وبيان مدى ملائمة النظم الحديثة للتكاليف في قياس تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تستخدم المنشآت الصناعية السودانية نظم التكاليف التقليدية مما لا يمكنها من القياس الدقيق لتكاليف الجودة الشاملة، استخدام المنشآت الصناعية لنظم التكاليف الحديثة يساعدها في القياس الدقيق لتكاليف الجودة الشاملة.

أوصت الدراسة المنشآت الصناعية السودانية بالاهتمام بقياس وتحليل تكاليف الجودة حتى تتمكن من تحقيق ميزه تنافسية تضمن لها البقاء والاستمرار، حث المحاسبين الإداريين ومحاسبى التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية بضرورة التعديل والتطوير لنماذج تكاليف الجودة الشاملة.

ركزت هذه الدراسة على تناول بالدراسة والتحليل نموذج مقترح لاستخدام نظام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية حيث تعتبر هذه الدراسة ذات أهمية لموضوع البحث الحالي بقيامها بمناقشة نظم تكاليف التقليدية التي لا تتناسب مع تكاليف الجودة الشاملة. وتختلف عنها الدراسة الحالية من خلال محاولتها القيام بصياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في دولة ليبيا.

دراسة: نشوى أحمد الجندي، 2011م⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر الاستثمار في التدريب الإلكتروني على تكاليف الجودة الشاملة. تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل الرئيس: ما هو أثر الاستثمار في التدريب الإلكتروني على تكاليف الجودة الشاملة في المؤسسات التعليمية والذي ينعكس مردوده على إجمالي التكاليف التي تتحملها هذه المؤسسات.

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر الاستثمار في التدريب على تخفيض تكاليف الجودة الشاملة بالتطبيق على المؤسسات التعليمية بمصر.

اتبعت الدراسة المنهج النظري والمنهج الميداني من خلال دراسة ميدانية على المؤسسات التعليمية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يعتبر التدريب الإلكتروني منظومة فعالة تتجه إلى معاونة

(1) د. نشوى أحمد الجندي، أثر الاستثمار في التدريب الإلكتروني على تكاليف الجودة الشاملة، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الثامن، 2011م).

الأفراد على زيادة معدلات أدائهم وتحسين خبراتهم مع التغلب على عوائق التباعد الزمني والمكاني بين المديرين والمتدربين، تناولت الدراسات السابقة تكاليف الجودة الشاملة من جوانب متعددة، إلا أن الباحثة رأت أن هذه الدراسات لم تتعرض لأحد أهم أنشطة المنع التي تعمل على التحسين المستمر ودمج التقنيات الحديثة في أداء العمل، وهو التدريب الإلكتروني وماله من تأثير على تخفيض تكاليف الجودة.

أوصت الدراسة ببذل الطاقات والإمكانات المادية والبشرية في سبيل تحقيق الجودة الشاملة بمستوى المنتجات المحلية لمنافسة المنتجات العالمية، العمل على توجيه نظر الإدارة في المنشآت، باختلاف أنواعها، إلى أهمية دور العنصر البشري في تخطيط ومتابعة وتنفيذ برامج التحسين المستمر، ودعم جهودها في توفير المناخ الفردي والجماعي للمساهمة في هذه التحسينات.

ركزت هذه الدراسة على تناول أثر الاستثمار في التدريب الإلكتروني على تكاليف الجودة الشاملة، حيث تعتبر هذه الدراسة ذات أهمية لموضوع البحث بقيامها بدراسة وتحليل تكاليف الجودة الشاملة من جوانب متعددة، من خلال تعرضها لأحد أهم أنشطة المنع التي تعمل على التحسين المستمر ودمج التقنيات الحديثة في أداء العمل، وهو التدريب الإلكتروني وماله من تأثير على تخفيض تكاليف الجودة. وتختلف عنها الدراسة الحالية من كونها تحاول صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في الدولة الليبية.

دراسة:lingham(2011م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر زيادة الاستثمار في تكاليف المنع على انخفاض تكاليف الجودة. اوضحت الدراسة أن استثمار قدرة 15% في أنشطة المنع في منشأة ما أدى إلى تخفيض تكاليف الفشل بنسبة 35% في نفس العام. ونسبة تقارب 55% في العام الذي يليه.

توصلت الدراسة إلى أن النظام الجيد لتكاليف الجودة والذي يعكس كفاءة وفعالية أنشطة الجودة بالمنشأة، هو الذي يعتمد على الكثير من تكاليف المنع والقليل من تكاليف التقييم، كذلك فإن النظام الجيد لتكاليف الجودة هو الذي تقترب فيه تكاليف الفشل الداخلي والخارجي من الصفر أو تساويه حيث يدل هذا على فعالية أنشطة المنع وأداء الأعمال بطريقة صحيحة من المرة الأولى كما يدل على نجاح المنشأة في تحقيق متطلبات ورغبات عملائها.

ركزت هذه الدراسة على تخفيض تكاليف الجودة من خلال زيادة الاستثمار في تكاليف المنع. وترکز الدراسة الحالية على تقديم نموذج لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي بليبيا.

(1) lingham,l., Total Quality Management, All Experts,2011,pp1-5. Availably at: <http://en.allexperts.com>.

دراسة: ايمن عمر علي الباقر، وفتح الرحمن الحسن منصور، 2013م⁽¹⁾

تناولت الدراسة محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الدقة في تحديد وقياس تكلفة الخدمات الطبية في مستشفى الرباط الجامعي في السودان.

تكمن أهمية الدراسة في كون الدراسة احد أولى محاولات دراسة أثر محاسبة التكاليف على قياس تكلفة الخدمات الطبية في مستشفى الرباط الجامعي ومن كون أن الدراسات السابقة لم تتناول قياس تكاليف الخدمات الطبية في هذا المستشفى.

هدفت الدراسة إلى دراسة محاسبة التكاليف وطرقها في قياس تكلفة الخدمات الطبية، ودراسة مدى قدرة إمكانية نظام محاسبة التكاليف التقليدي في قياس تكلفة الخدمات الطبية، وايضا اقتراح الحلول لمعالجة مشاكل قياس تكلفة الخدمات الطبية.

اعتمدت الدراسة على المناهج التالية: المنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي، والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية، نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة.

أوصت الدراسة إدارة مستشفى الرباط الجامعي بتطبيق نظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن من قياس تكلفة الخدمات الطبية بدقة، الاستفادة من أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات الطبية بمستشفى الرباط الجامعي.

ركزت هذه الدراسة على تناول محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية، حيث تعتبر هذه الدراسة ذات أهمية لموضوع البحث بقيامها بمحاولة دراسة أثر محاسبة التكاليف على قياس تكلفة الخدمات الطبية. وتختلف عنها الدراسة الحالية من خلال محاولتها دراسته صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في الدولة الليبية.

دراسة: ميمحمد محمود عبدالعظيم، 2014م⁽²⁾

تناولت الدراسة مدخل القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس فعالية تكاليف الجودة الشاملة بالتعليم العالي.

(1) ايمن عمر علي الباقر، وفتح الرحمن الحسن منصور ، محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية - دراسة حالة مستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم، (الخرطوم: عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، 2013م).

(2) مي محمد محمود عبدالعظيم، مدخل القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس فعالية تكاليف الجودة الشاملة بالتعليم العالي: دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م).

تمثلت مشكلة الدراسة في اختبار مدى امكان تطبيق مدخل القياس المتوازن للأداء بمنشآت التعليم العالي بمصر، ومدى توافر المتطلبات الأساسية التي تساعد على تحديد تكاليف الجودة الشاملة وقياس فعاليتها واقتراح إطار يساعد على قياس فعالية تكاليف الجودة الشاملة.

هدفت الدراسة إلى محاولة تقييم وتحسين الأداء من خلال استخدام مدخل لقياس المتوازن للأداء لقياس فعالية تكاليف الجودة بالتعليم العالي بمصر.

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي بجانب الاعتماد على قائمة استقصاء واستخدمت الدراسة المقاييس الإحصائية الوصفية لقياس قوة العلاقة بين متغيرات الدراسة واتجاهاتها.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، تتوافر متطلبات تطبيق مدخل القياس المتوازن للأداء بمنشآت التعليم العالمي بمصر بشكل عام ومن ثم يمكن تطبيقه بأي جامعة حكومية بمصر، تتوافر متطلبات قياس فعالية تكاليف الجودة الشاملة بمنشآت التعليم العالي بمصر ومن ثم يمكن قياس فعالية تكاليف الجودة الشاملة بأي جامعة حكومية بمصر.

أوصت بتطبيق مدخل الجودة الشاملة بالتعليم الأساسي، مع ضرورة أن تضع كل كلية معايير محددة لقبول الطلاب بها ضماناً لاستيعابهم ما يدرس لهم مما يؤدي إلى جودة خريجها، مع ضرورة الاهتمام بالعمل الجماعي والاهتمام بتحقيق الرضاء الوظيفي للعاملين.

ركزت هذه الدراسة على تناول مدخل القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس فعالية تكاليف الجودة الشاملة بالتعليم العالي، من خلال محاولة تقييم وتحسين الأداء من خلال استخدام مدخل لقياس المتوازن للأداء لقياس فعالية تكاليف الجودة الشاملة بالتعليم العالي بمصر. وتركز الدراسة الحالية على صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في دولة ليبيا.

دراسة: حنان صحبت عبدالله، ومروة حسين علوان، 2015م⁽¹⁾

تناولت الدراسة تكاملاً إعادة هندسة العمليات وتكاليف الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اعتماد الوحدات الاقتصادية العراقية على استعمال التقنيات المحاسبية والإدارية الحديثة بشكل فعال خصوصاً فيما يتعلق بجودة المنتج وتطويره، الأمر الذي ينعكس سلباً على أداء الوحدة الاقتصادية ومركزها التنافسي.

تكمن أهمية الدراسة في أهمية تعزيز القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية لما تواجهه من ظروف منافسة شديدة الأمر الذي يتطلب استعمال أساليب حديثة، تكاليف الجودة وإعادة هندسة العمليات.

هدفت الدراسة إلى تعزيز المرتكزات النظرية لتكاليف الجودة وإعادة هندسة العمليات وبيان أهميتها

(1) حنان صحبت عبدالله، ومروة حسين علوان، تكامل إعادة هندسة العمليات وتكاليف الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية،

(العراق: جامعة واسط، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد السابع عشر، 2015م).

في تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية مع بيان أهمية استعمال تكاليف الجودة وإعادة هندسة العمليات في تحسين الوضع التنافسي للوحدات الاقتصادية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، حازت الجودة على درجة كبيرة من الاهتمام من قبل مختلف الوحدات الاقتصادية وذلك لكونها وظيفة دفاعية لبقاء الوحدات الاقتصادية في سوق المنافسة، إن الوحدة الاقتصادية التي تتم إعادة هندسة عملياتها الصناعية والإدارية هي الوحدات التي تعاني من ارتفاع تكاليف التصنيع أو التي تريد أن تمتاز أكثر وتستولى على سوق المنافسة وذلك من أجل تخفيض تكاليف التصنيع للمنتجات وكذلك تحسين جودة منتجاتها للحصول على وضع تنافسي أفضل في السوق.

أوصت الدراسة بالزام الشركة بضرورة الاهتمام بتكاليف الجودة سواء أكانت ظاهرة أم مخفية والعمل على قياسها والإفصاح عنها بتقارير منفصلة، ضرورة زج العاملين بدرات تدريبية داخل وخارج البلد للتعرف على مفهوم الجودة لأن ذلك يعد نشاطاً وقائياً ويساعد على تخفيض كلف الجودة.

ركزت هذه الدراسة على تناول تكامل إعادة هندسة العمليات وتكاليف الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية. من خلال محاولة تقييم وتحسين الأداء من خلال تعزيز المرتكزات النظرية لتكاليف الجودة وإعادة هندسة العمليات وبيان أهميتها في تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية مع بيان أهمية استعمال تكاليف الجودة وإعادة هندسة العمليات في تحسين الوضع التنافسي للوحدات الاقتصادية. وتختلف عنها الدراسة الحالية من خلال صياغة إطار محاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة في القطاع الصحي في الدولة الليبية.

الفصل الأول

الجودة الشاملة

تناول الباحث من خلال هذا الفصل الجودة الشاملة من خلال تناول مفهوم وأهمية ومبادئ الجودة الشاملة، وكذلك تناول مفهوم وأهمية جودة الخدمات الصحية، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية ومبادئ الجودة الشاملة.

المبحث الثاني: مفهوم وأهمية وتصنيفات جودة الخدمات الصحية.

المبحث الأول

مفهوم وأهمية ومبادئ الجودة الشاملة

اهتمت الجودة كل الحضارات والمدن القديمة والحديثة حيث كانت ولا زالت تعني بالنسبة لها الدقة والأتقان والتميز، فقد انعكس هذا المفهوم في آثار هذه الحضارات مثل الأهرامات عند قدماء المصريين، وحضارات الإنكا والازتيكا في أمريكا الجنوبية، حدائق بابل المعلقة في بلاد الرافدين، الأديرة والكنائس في الحضارة المسيحية، المساجد والقصور والقباب في الحضارة الإسلامية، سور الصين العظيم عند الحضارة الصينية، وبرج إيفل في فرنسا كمثال للحضارة الغربية المعاصرة (1).

ولاً : مفهوم الجودة

يحتل مفهوم الجودة أهمية خاصة في يومنا هذا نظراً للمتغيرات البيئية وظهور الكتل الاقتصادية على المستوى العالمي، وظهور المنافسة العالمية الشديدة بين الدول والشركات على المستوى الدولي والاقليمي والمحلي، هذا أدى إلى ضرورة التركيز على الجودة سواء ما يتعلق بالسلع والخدمات وما يرغبه الزبون وتلبية حاجاته ومتطلباته والاستجابة لهذه الحاجات والرغبات المتزايدة، وبما تفرضه التحديات كما ونوعاً، ولذلك لأبد من التركيز على الجودة (2).

لأهمية المفهوم يستعرض الباحث التعريفات المختلفة التي تناولته كآلاتي:

يرجع مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية *Qualitas* يقصد بها طبيعة الشخص أو الشيء ودرجة صلاحيته (3). مع أن جميع الناس يتفقون على الاهتمام بجودة الخدمات والمنتجات إلا أنه لا يوجد اتفاق بينهم على تعريف الجودة، فهي مثل الحرية والعدل، مفهوم يصعب تحديدهتماماً، كما أنه لا يوجد اتفاق على كيفية قياسها، وسبب ذلك هو أن الجودة لا توجد بمعزل عن سياق استعمالها، والاحكام حولها تختلف حسب منظور الشخص الذي يطلب منه الحكم عليها وحسب الغرض من إصدار الحكم، هذا فضلاً عن أن للجودة مركبات كثيرة تكون مستواها ودرجة جودتها، ومع ذلك فلأبد من تحديد مفهوم الجودة، إذ بدون ذلك يصعب الحصول عليها أو تقييمها (4).

(1)اروي عبد الحميد محمد نور، إدارة الجودة الشاملة، المفهوم - الأدوات والوسائل - وايزو 9000 وايزو 14000، (الخرطوم: د. ن، 2008م)، ص3.

(2) أمال كمال حسن البرزجي، ونوفل عبد الرضا علوان، نحو تطبيق مبادئ الجودة الشاملة للنهوض بالمؤسسات التعليمية السياحية، (عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2012م)، ص394.

(3) د. محمد عبدالقادر، وآخرون، أثر تطبيق الجودة الشاملة في الوصول إلى الميزة التنافسية في المنظمات الخدمية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، 2010م)، ص172.

(4) أ.د. سوسن شاكر مجيد، ود. محمد عواد الزيادات، إدارة الجودة الشاملة - تطبيقات في الصناعة والتعليم، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2007م)، ص15.

عرفت الجودة بأنها: استراتيجية عمل أساسية تسهم في تقديم منتجات ترضى وبشكل كبير الزبائن في الداخل والخارج، من خلال تلبية توقعاتهم الضمنية والصريحة⁽¹⁾. وعرفت الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (ASQC) والمنظمة الأوروبية لضبط الجودة (EOQC) بأنها: المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة⁽²⁾. كما عرفت بأنها: الشعور بالتميز والمكانة الرفيعة⁽³⁾.

كما تم تعريفها على أنها: الدرجة العالية من النوعية أو القيمة والخواص والخصائص الكلية التي يحملها المنتج/ الخدمة، وقابليته لتحقيق الاحتياجات والعرض، أو المطابقة للغرض والصلاحية للغرض⁽⁴⁾. عرفها أحد الكتاب بأنها: احتياجات الزبون وليست احتياجات المصممين ولا احتياجات رجال التسويق، ولا احتياجات الإدارة العامة، فهي تستند إلى الخبرة الفعلية للزبون مع المنتج أو الخدمة، ونقيس مقدار مقابلة المنتج لمتطلبات الزبون، وإنما هدف متحرك في سوق المنافسة. إذ حدد جودة المنتج أو الخدمة بوصفها المزيج الكلي لخصائص المنتج أو الخدمة السوقية والهندسية والصناعية، والصيانة في أثناء استعمال المنتج أو الخدمة التي تلبى توقعات الزبون⁽⁵⁾ نظراً لاقتران مفهوم الجودة في الأدبيات والدراسات الحديثة برؤية وحكم وتوقعات المستفيدين من المنتج أو الخدمة المقدمة، لذا ارتبطت معظم تعاريف مفهوم الجودة بعملية قياس أو اختبار التقديرات التقييمية أو القيمة للمستفيدين عن مدى صلاحية وفاعلية المنتج أو الخدمة المقدمة، ووفقاً لذلك تعرف الجودة بأنها: القدرة الدائمة على تقديم (إنتاج أو خدمة معينة) تتناسب مع احتياجات المستفيدين من حيث سلامة ومتانة وقابلية المنتج للاستخدام⁽⁶⁾.

أورد أحد الكتاب أن هناك تعريفات لمعنى كلمة الجودة حسب استخداماتها والجهة التي تعبر عنها، والتعريفات التالية الأكثر شيوعاً واستخداماً، فالجودة تعني⁽⁷⁾:

1. مجموعة المواصفات والخصائص لمنتج أو خدمة والتي تولد القدرة على إشباع الحاجات.

(1) د. قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة في الخدمات - مفاهيم وعمليات وتطبيقات، (عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، 2006م)، ص 25.

(2) أمال كمال حسن البرزنجي، ونوفل عبد الرضا علوان، مرجع سابق، ص 395.

(3) د. أنتظار أحمد الشمري، ود. خالد بن حمدان، متطلبات إدارة الجودة ومكانيات تطبيقها في كليات الإدارة والاقتصاد - رؤية مستقبلية، (عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2012م)، ص 498.

(4) جمال عبد الحميد عبد العزيز، مدخل مقترح لترشيد تكاليف الجودة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن وعملية التحليل الشبكي الضبابي، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد الثاني، 2012م)، ص 310.

(5) حميد علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة واستراتيجياتها، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 23.

(6) د. محمد بن عبد الله البكر، أسس ومعايير توظيف نظام الجودة الشاملة في البحوث الإدارية، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الثالث للبحوث الإدارية والنشر، الفترة من 14 - 15 مايو 2003م)، ص 44.

(7) أمال كمال حسن البرزنجي، ونوفل عبد الرضا علوان، مرجع سابق، ص 395.

2. هي خصائص المنتج أو الخدمة المصممة لتلبي احتياجات معينة تبعاً لشروط محددة.
 3. هي الملائمة للاستخدام.
 4. هي المطابقة للمتطلبات.
 5. هي درجة تطابق خصائص وسمات المنتج أو الخدمة مع المتطلبات الموضوعية لذلك المنتج متضمناً المسؤولية، الصيانة، وسلامة الاستخدام.
 6. هي درجة ملائمة المنتج أو الخدمة للاستخدامات المحددة.
- نظراً لسعي العديد من الشركات والمؤسسات في الوقت الراهن نحو طلب التسجيل للحصول على شهادة المواصفة الدولية للجودة، مما أضفى على هذه المواصفة صفة الإلزام الدولي لهذا نجد أن بعض المؤسسات والشركات تشترط على مثيلاتها الأخرى المتعاملة معها الحصول على شهادة المواصفات الدولية للجودة. وتجدر الإشارة إلى أن المواصفة الدولية الأيزو (ISO) 9000 International Standards Organization تعد أحد المقاييس الدولية التي يؤخذ بها لتأكيد نظام الجودة لدى نطاق واسع من المؤسسات والشركات العالمية، لذلك اعتبر الحصول على هذه المواصفة الخطوة الرئيسية الأولى نحو تحقيق نظام الجودة الكلية. لذا نجد أن الكثير من الشركات والمؤسسات الدولية تجد نفسها ملزمة بالأخذ أو بتطبيق عناصر المواصفة الدولية إذا ما أرادت أن تتخذ لنفسها مكاناً منافساً في السوق الدولية وتحافظ على استمرارية ذلك⁽¹⁾.

من تعدد التعاريف التي تناولت الجودة ، يمكن النظر إليها من عدة مداخل وهي⁽²⁾:

1. مدخل التفضيل: Degree of Superlative

فالجودة تعني لمعظم الناس التفضيل، لذلك تعد سيارة مرسيدس، هي سيارة الجودة، وكذلك ساعة رولكس فهي ساعة الجودة. وفي المثالين السابقين تعد الجودة مرادف للرفاهية والتميز وهذه من الصعب قياسها وفي ظل الأمثلة السابقة تعد جودة المنتجات متاحة للقادرين على الدفع.

2. مدخل المطابقة للاستعمال: Fitness for use

تعرف الجودة بأنها: الموائمة للاستعمال، وذلك لأهمية الجودة في التصميم والإنتاجية، من حيث المستلزمات الضرورية للعمل بما يحقق الأمان للعاملين عند إنجاز أعمالهم، بالإضافة إلى مشاركة الزبون في وضع متطلبات جودة السلع والخدمات التي يحصل عليها أو (وضع مواصفاتها وفقاً للمتطلبات العلمية وتوقعاته إذا كان غير قادر عن التعبير عنها)، ويحقق موائمة السلع للاستعمال الذي يقصده. بهذا

(1)د. أحمد محمد الشامي، إدارة الجودة الشاملة: المفهوم والتطبيق في الجمهورية اليمنية، (مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، المجلد(21) العدد الواحد والسبعون، 1999م)، ص52.

(2) أ.د. محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسساتية، (الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العربي الثالث إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسساتية، الفترة من 15-17 مارس 2009م)، ص.ص4-5.

الصدد يكون السعر، وموعد التسليم في الموعد المحدد، وسهولة الصيانة وحصول المصنع على الأجزاء التي تدخل في صناعة السلع أو تقديم الخدمة، عناصر مهمة تؤثر على الزبون في اختياره منتجاً أو خدمة محددة.

3. مدخل المطابقة مع المتطلبات: Conformity with the Requirements

إن تحقيق الجودة يتم إذا كان المنتج أو الخدمة يشبع كل المتطلبات المحددة من قبل الزبائن سواء حددت في عقد الشراء أو حددت بموجب المواصفات المعلنة والمحددة أو حددت بموجب قانون أو غير ذلك. وضمن نظام الجودة في المنظمات فإن المتطلبات تحدد من خلال الوثائق. فإذا تضمن العقد بين المجهز والزبون مطابقة ووثائق نظام الجودة، فإن متطلبات النظام تصبح هي متطلبات الزبون.

4. مدخل التركيز على الزبون: Customer Focus

بفضل التطورات التي شهدتها أنظمة الإنتاج والتطور التكنولوجي الذي دخل إلى ميادين الحياة كافة. فقد انعكست آثارها على أذواق المستهلكين بشكل واضح، مما أدى إلى أن يصبح تعريف الجودة مجموعة الخصائص الشمولية في السلع والخدمات المؤثرة في تلبية حاجات الزبون الظاهرية والضمنية. إن هذا المدخل يركز على ضرورة الاهتمام بالمتطلبات الظاهرية التي يرغب الزبون في ملاحظتها في السلع والخدمات، فضلاً عن تلمسه للمنافع المتحققة من استخدام هذه السلع بما يلبي حاجاته الضمنية. وهذا التعريف الذي اعتمده المنظمة الدولية للقياس بموجب المواصفة 2000ISO 9000م.

بعد أن تناول الباحث المفاهيم المختلفة للجودة يستنتج الآتي:

- اقترا مفهوم الجودة برؤية وحكم وتوقعات المستفيدين من المنتج أو الخدمة المقدمة، لذا ارتبطت معظم تعاريف مفهوم الجودة بعملية قياس أو اختبار التقديرات التقييمية أو القيمة للمستفيدين عن مدى صلاحية وفاعلية المنتج أو الخدمة المقدمة.
 - إن ما تقدم من تعريفات يشير إلى مفهوم النسبية في النظر إلى الجودة من خلال الجهات المستفيدة منها، بحيث شكلت بمجموعاتها انتقالات من مفهوم جودة المنتج (سلعة أو خدمة) إلى جودة المنظمة ومن ثم جودة المجتمع ككل.
 - يتطلب من الشركات أن تضع أهدافها بتصميم الجودة وتكاليف الحصول على المستوى المعين لهذه الجودة بناءً على الاختلاف الواضح في تعريف الجودة مما يعنى ضرورة أن تقوم الشركة بتصميم الجودة بالشكل الذي يجعل الفرق موجباً بين القيمة والكلفة بحده الأقصى.
- يرى الباحث أن الجودة هي الثورة الشاملة المواكبة للتغيرات في بيئة الاعمال الحديثة الأمر الذي يتطلب من منظمات الأعمال عموماً والمنظمات الصحية بما يخدم (توجهات البحث الحالي) تبنيها والعمل على ترسيخ مفهومها لمواكبة المنافسة الحادة في بيئة الأعمال.

ثانياً: تطور مفهوم الجودة

ظهرت الجودة بداية القرن العشرين، ومرت بمراحل تطور مهمة بدأ من سنة 1911م في الولايات المتحدة الأمريكية عن طريق رائد الإدارة تاييلور بدراسته المعروفه الوقت والحركة. كان تأثير الحرب العالمية الثانية سلبياً على الولايات المتحدة وإيجابياً على اليابان بسبب الحاجات الملحة ومواجهة جدولة الإنتاج خلال الحرب، حيث ركزت شركات الولايات المتحدة على توقيت التجهيز دون النظر إلى عامل الجودة وظهر تأثير ذلك عند إنتهاء الحرب، في حين كانت الشركات اليابانية توجه قوتها نحو الصناعات غير الحربية عند انتهاء الحرب الكونية، حيث كانت تشير عبارة (صنع في اليابان) كمرادف إلى ضعف الجودة لسلعها، عند ذلك بدأ التفكير الجدي بتحسين سلعها بإضافة عناصر الجودة المطلوبة لتحسين نوعية السلع المنتجة والمصدرة للخارج، مما أثر ذلك على قدرة السلع الأمريكية لمنافسة السلع اليابانية في العالم حيث بدأت اليابان بتعلم أساليب الجودة المتبعة في الشركات العالمية بأرسال الفرق إلى الشركات العالمية ودراسة الحالات المطلوب علاجها مع استدعاء خبراء في هذا المجال لتدريب الإدارة المعنية⁽¹⁾.

تطور مفهوم الجودة اصطلاحاً بالتوافق مع تطور أساليب تطبيق الجودة في مؤسسات الأعمال منذ الثورة الصناعية وحتى بداية القرن الواحد والعشرين، حيث بدأت الجودة على أنها مواصفات المنتج النهائي، لذلك كانت وسيلة تحقيق الجودة في تلك الفترة هي التفتيش في نهاية العملية الإنتاجية، وفي المرحلة الثانية ظهر ضبط الجودة والذي يهتم بالتفتيش خلال العملية الإنتاجية، إلى المرحلة الثالثة ببناء نظام متكامل يحقق توكيد الجودة، إلى المرحلة الرابعة بظهور الجودة الشاملة، كنظام إداري في اليابان يستفيد من قدرات العاملين الفكرية، بالإضافة للجسدية، وأخيراً في المرحلة الخامسة ظهر امتياز الأعمال في العالم الغربي ليصبح الأسلوب الافضل والسائد لتحقيق الجودة⁽²⁾.

يمكن تقسيم هذه المراحل الخمسة لاتجاهين أساسيين: تدور حولها اغلب تعريفات الجودة التي تختص بمؤسسات الأعمال، وهما الاتجاه الذي لايهتم بالمتعاملين، والذي يشمل تعريفات الجودة في المراحل الثلاث الأولى، وهي التفتيش وضبط الجودة، وتوكيد الجودة، والاتجاه الجديد، والذي يهتم بالمتعاملين والذي يشمل تعريفات الجودة خلال المرحلتين الاخيرتين، وهما الجودة الشاملة وامتياز الاعمال⁽³⁾ وذلك كالآتي:

1. الاتجاه الأول: تعريفات لا تهتم بالمتعاملين، فهي تهتم بالمميزات التي تتوفر في المنتج (سلعة أو

(1) هاشم إبراهيم حسن، أثر تطبيق معايير الجودة الشاملة على ربحية المجهزين، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التاسع والثمانون، 2011م)، ص127.

(2) أدجي باديرو، الدليل الصناعي إلى أيزو 9000 - ترجمة: فؤاد هلال، مراجعة محسن عاطف، (القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع/ ط2، 1999م)، ص9.

(3) المرجع السابق، ص8.

خدمة) أو تتوفر في العمل الذي ينتجه، وهذا الاتجاه لا يأخذ رأي المتعاملين في المنتج بصورة مباشرة، ولكن يأتي اعتماداً على رأي المؤسسة في المنتج، وهي كما أوضحها احد الكتاب، إن تنتج المؤسسة السلعة التي تراها مناسبة، وليس كما يراها المستهلك النهائي، وبالتالي فنظام الجودة هنا هو الهيكل التنظيمي لتطبيق تأكيد الجودة من داخل المؤسسة، والذي يظهر في مرحلة ضبط الجودة، ومرحلة تؤكد الجودة.

2. **الاتجاه الثاني:** من أهم التعريفات في هذه المجموعة تعريف المنظمة الدولية للمواصفات (الايزو) حسب المواصفة ISO 9000 بانها: جميع المميزات والخواص للمنتج، أو الخدمة التي تظهر إمكانياته لتلبية الاحتياجات المنصوص عليها، ويظهر هذا التعريف النقص في توضيح أهمية المتعاملين، وكذلك التعريف بأنها شمول المميزات والخواص للمنتج أو الخدمة والتي تعتمد على إمكانياته لتحقيق الرغبات المنصوص عليها أو التي تشملها.

إن هذين التعريفين يركزان على الجودة التقليدية، والتي تعتمد على خصائص المنتج فقط دون مراعاة احتياجات المشتري النهائي للسلعة أو الخدمة، وهي المرحلة التي تسبق تطبيق الجودة الشاملة والتي تشمل بالإضافة لتأكيد الجودة الذي بينهما التعريفات العديد من المبادئ الجديدة.

تعتبر الجودة الشاملة من الفلسفات الحديثة نسبياً ففي نهاية عقد الثمانينيات بدأت تتبلور أدوات ومفاهيم وفلسفة الجودة معاً تحت مسمى الجودة الشاملة، ولقد بدأ استخدام مصطلح الجودة الشاملة في الكتابات العربية مع بداية عقد التسعينيات من القرن المنصرم نتيجة لظهور العديد من المتغيرات الدولية التي شملت شيوع استخدام المصطلح وضرورة لفت انتباه جميع المؤسسات إلى أهمية ضرورة اعتناق فلسفة الجودة الشاملة⁽¹⁾.

إن مفهوم إدارة الجودة الشاملة ظهر في منتصف الثمانينيات حيث طور الأمريكيون إدارة الجودة الاستراتيجية لتصبح إدارة الجودة الشاملة وسيلة دفاعية ضد غزو الصناعة اليابانية لأسواقهم⁽²⁾. يرى الباحث أن إدارة الجودة الشاملة أسلوب للإدارة الحديثة يلتزم بتقديم قيمة لكل العملاء من خلال إيجاد بيئة يتم فيها تحسين تطوير مستمر لمهارات الأفراد ونظم العمل ودعم العمل الجماعي. وقد مر هذا المصطلح بعدة مراحل تطور تختلف حسب اختلاف رؤية كل من ينظر إليها من منظوره الخاص.

(1) فتحي سرحان، إدارة الجودة الشاملة - الاتجاهات العالمية والإدارية الحديثة، (القاهرة: مكتبة الشريف ماس للنشر والتوزيع، 2012م)، ص10.

(2) حسين محمد حسين، نموذج مقترح لتفعيل استراتيجيات اتخاذ القرارات للارتقاء بجودة الخدمة التعليمية - بالتطبيق على الجامعات الحكومية والخاصة بجمهورية مصر العربية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010م)، ص98.

ثالثاً: مفهوم الجودة الشاملة

تعددت وتباينت التعريفات التي أوردها الكتاب والباحثون المهتمون بموضوع الجودة الشاملة ومن الصعب أن نجد تعريفاً بسيطاً يصفها ويعرفها تعريفاً جامعاً مانعاً بسبب تعدد جوانبها واتجاهاتها المختلفة، بالتالي سوف يتعرض الباحث لهذه التعريفات كالاتي:

حظيت الجودة الشاملة بجانب كبير من هذا الاهتمام، إلى الحد الذي دعي المفكرين والمهتمين في المجال الاكاديمي التعليمي إلى اطلاق تسمية (عصر الجودة) على هذا العصر، باعتبار الجودة احدى الركائز الأساسية لنموذج الإدارة الجيدة الجديدة الذي خلق لمسايرة التغيرات الدولية والمحلية، ومحاولة التكيف معها⁽¹⁾.

عرف المعهد الفيدرالي الأمريكي للجودة الجودة الشاملة بأنها: القيام بالعمل الصحيح ومن أول مرة مع مراعاة الاعتماد على التقييم لتحسين الأداء، وهي منهج تنظيمي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل أوالمستثمر، واستخدام الأساليب الكمية من اجل تحسين العمليات والخدمات للأشطة، أما الجمعية الأميركية للجودة فقد عرفتها بأنها: السمات والخصائص الكلية للسلعة أو الخدمة التي تطابق قدرتها على الوفاء بالمطلوب أو الحاجات الضمنية. وقد عرفها أحد الباحثين بأنها: حالة الوحدة عندما تصل فيها جميع الأنشطة لجميع الوظائف مصممة ومنفذة من أجل تحقيق متطلبات المتعامل الخارجي مع تخفيض الوقت الداخلي والتكاليف وتحسين مناخ العمل⁽²⁾. وعرفت إدارة الجودة الشاملة (T.Q.M) بأنها عبارة عن: ثورة إدارية جديدة وتطوير فكري شامل وثقافة تنظيمية جديدة، جميع هذه المفاهيم تسعى إلى تطويرالمستمر في العمليات، ويمكن أن تعرف إدارة الجودة الشاملة على أنها: مدخل شاملمعني أنه يشمل كل القطاعات ومستويات ووظائف المنظمة بهدف التحسين المستمر فيالقدرة التنافسية للكفاءة والمرونة للمنظمة كلها ويعتمد على التخطيط، التنظيم وتحليل كل نشاط في المنظمة ويقوم على فرق العمل لتحسين الجودة باستمراروليس العمل المتقطع⁽³⁾. وعرفت كذلك من خلال ثلاثة مناهج عامة في تعريف مفهوم إدارة الجودة الشاملة، المنهج الأول يركز على الزبون (أي الاهتمام بتحسين مستوى أداء الخدمة

(1) د.م. ستار بدر سدخان المالكي، وصبيحة فاضل جواد، المدخل المنظومي لإدارة الجودة الشاملة للتعليم الهندسي في جامعات الوطن العربي، (الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول جودة الجامعات ومتطلبات الترخيص والاعتماد، الفترة من 23-26 أبريل 2006م)، ص88.

(2) د. دريد كامل آل شبيب، الأسس والاتجاهات الحديثة لإدارة الموارد المالية والجودة الشاملة، (عمان - المملكة الأردنية الهاشمية: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول إدامة التميز والتنافسية في مؤسسات القطاع العام والخاص، الفترة من 12 - 14 أبريل 2008م)، ص5.

(3) د.د. صالح عليمات، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي، (الرباط- المملكة المغربية: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول الجامعات العربية: التحديات والأفاق المستقبلية، الفترة من 9 - 13 ديسمبر 2007م)، ص6.

المقدمة للزبائن من خلال العمل على تطوير وتدريب العاملين، أما المنهج الثاني فيركز على الموظفين (العاملين)، حيث يهتم بتحسين وتطوير مساهمات جميع الموظفين لزيادة فعالية المؤسسة، بينما يركز المنهج الثالث على العقد (اتفاقية الخدمة) ويسعى للتوافق مع المواصفات المتفق عليها عند نقاط رئيسية قابلة للقياس (1).

إن التعريف الشامل للجودة الشاملة هي الجودة في كل شيء، وكل إنجاز يتحقق بأحسن الطرق والسبل، وبحيث لا يوجد عنصر منتج لا يساهم بشكل جيد في تحقيق الأهداف والنتائج المنتظرة (2). كما تعرف الجودة الشاملة بأنها: فلسفة إدارية تشمل كافة نشاطات المنظمة التي من خلالها يتم تحقيق احتياجات وتوقعات العميل والمجتمع، وتحقيق أهداف المنظمة كذلك بأكفأ الطرق وقلها تكلفة عن طريق الاستخدام الأمثل لطاقت جميع العاملين بدافع مستمر للتطوير (3).

تعد إدارة الجودة الشاملة أحد الأساليب الإدارية الحديثة في الإدارة، والتي تهدف إلى تطوير الأداء في المنظمات من أجل تحسين جودة الخدمة. وتمثل إدارة الجودة الشاملة أسلوباً يتميز بالشمولية، حيث أنها تشمل كل جزء من أجزاء المنظمة، وقد بدأ القطاع الحكومي في التسعينات بتطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة بغية تطوير أداء القطاع الحكومي الذي يعاني الكثير من السلبيات في الأداء سواءً من خلال تطبيق معايير الأيزو أو بتطبيق معايير الجودة التي تتضمنها بعض نماذج الجودة. وتوجد أربعة أسباب لأهمية جودة الخدمة هي (4):

1. نمو مجال الخدمة أكثر من أي وقت مضى.

2. ازدياد المنافسة حيث توفر جودة الخدمة المزايا التنافسية لآلاف المنظمات.

3. الفهم الأكبر للعملاء.

4. المدلول الاقتصادي لجودة خدمة العميل.

يعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة، وبدأت بتطبيقها العديد من المنظمات العالمية لتحسين وتطوير نوعية خدماتها وإنتاجها، والمساعدة في مواجهة التحديات الشديدة، وكسب رضا الجمهور. وأصبح مفهوم إدارة الجودة في الوقت الحالي أسلوباً إدارياً مهماً في مجال الإدارات

(1) د. عبد المحسن النعساني، نموذج مقترح لتطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي، (حلب - الجمهورية العربية السورية: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العلمي لتطوير أداء كليات الإدارة والتجارة في الجامعات العربية، الفترة من 13-11 مارس (آذار) 2003م)، ص.ص 210-211.

(2) د. أحمد محمد المصري، الجودة الشاملة مخرج الكفاية الإنتاجية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 2010م)، ص 11.

(3) أ.د. أبو النجا محمد العمرى، الجودة الشاملة في المنشآت الصحية، (الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول إدارة الجودة وورش عمل الأدلة الإجرائية لشهادات المطابقة للمواصفات الدولية، الفترة من 18-22 فبراير 2007م)، ص 2.

(4) علي أحمد ثان بن عبود، إدارة الجودة الشاملة مدخل متكامل لتطوير الأداء بالدوائر المحلية بحكومة دبي، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2003م)، ص 50.

والمنظمات الحديثة من خلال ما حققه هذا النمط الجديد من نجاحات في الإدارة⁽¹⁾. تعرف إدارة الجودة الشاملة بأنها: مدخل إداري حديث يهدف إلى تحقيق التحسين والتطوير المستمر في جودة المنتج أو الخدمة من خلال تعاون وتضافر جهود كل من الإدارة والعاملين لأداء الأعمال والأنشطة داخل المنظمة أو الجهاز الإداري بشكل صحيح ومن المرة الأولى مع التركيز الدائم على العميل (المستفيد) لتحقيق رغباته وتوقعاته من خلال إشراكه في تصميم المنتج أو الخدمة⁽²⁾. عرفها معهد المقييس البريطاني بأنها فلسفة إدارية تشمل كافة نشاطات المنظمة التي من خلالها يتم تحقيق احتياجات وتوقعات العميل والمجتمع. وتحقيق أهداف المنظمة كذلك بأكفأ الطرق وقلها تكلفة عن طريق الاستخدام الأمثل لطاقت جميع العاملين بدافع مستمر للتطوير⁽³⁾.

إذا رغبتنا في ترجمة مفهوم إدارة الجودة الشاملة بالأسلوب العام سوف نجد أن مفهوم الكلمات الثلاثة كالآتي⁽⁴⁾:

1. الإدارة: هي نشاط إنساني منظم يهدف إلى تحقيق أهداف إنتاجية أو اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية من خلال تجميع وتوجيه الموارد المادية والبشرية المتاحة وتنمية موارد جديدة ووضعها موضع الاستغلال المثمر. كما يمكن تعريفها بأنها: عملية مستمرة تهدف إلى تحقيق نتائج محددة باستخدام الموارد المتاحة بأعلى درجة من الكفاءة وذلك في ظل ظروف موضوعية قائمة أو محتملة، وهي لازمة لكل نشاط أياً كان نوعه.
2. الجودة: اتفق الكثيرون على أن الجودة تعني (النوعية الجيدة) أو (الخامة الأصلية) فهي تتعلق بمنظور العميل وتوقعاته بمقارنة الأداء الفعلي للمنتج أو الخدمة مع التوقعات المرجوة من هذا المنتج أو الخدمة وبالتالي يمكن الحكم من خلال منظور العميل بجودة أو رداءة ذلك المنتج أو الخدمة. فإذا كان المنتج أو الخدمة تحقق توقعات العميل فإنه يمكن تحقيق مضمون الجودة⁽⁵⁾.
3. الشاملة: أي أنها تتضمن مبدأ البحث عن الجودة في كل مظهر من مظاهر العمل، ابتداء من

(1) د. موسي اللوزي، إدارة الجودة الشاملة، (شرم الشيخ: مصر، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الخامس في الإدارة والابداع والتجديد، الفترة من 27-29 نوفمبر 2004م)، ص369.

(2) عبداللطيف بن صالح النعيم، دراسة تحليله لموقف طلاب الجامعات السعودية من تطبيق إدارة الجودة الشاملة، (مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الاداري، العدد(90)، 2002م)، ص19.

(3) د. محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة - مفاهيم وتطبيقات، (عمان: دار وائل للنشر / ط5، 2010م)، ص22.

(4) د. م. فاروق فرحات، أسس اختيار وتطوير القيادات المبدعة من خلال معايير إدارة الجودة الشاملة، (دمشق - سورية: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر السنوي العام الرابع في الإدارة القيادة الإبداعية لتطوير وتنمية المؤسسات في الوطن العربي، الفترة من 13-16 أكتوبر 2003م)، ص 328.

(5) م. أشرف صلاح الدين إبراهيم، صناعة المعلومات وإدارة الجودة الشاملة، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة إدارة ومراقبة الجودة وتكنولوجيا المعلومات، الفترة من 18-22 يونيو 2006م)، ص.ص4-5.

التعرف على احتياجات المستفيد، وانتهاء بتقييم إذا ما كان المستفيد راضياً عن الخدمات أو المنتجات المقدمة له أم غير راض.

مفهوم إدارة الجودة الشاملة هي ثقافة، فسلوك، فممارسة وتطبيق، وتبعاً لذلك فإنه من الضروري النظر إليها (أي إدارة الجودة الشاملة) على أنها نظام جديد محسن ومطور للإدارة يتسم بالديمومة وطول المدى. ومن المعلوم أن هذه النظرة لا يمكن أن تحدث ما لم تكن هناك قناعة راسخة من الإدارة العليا بأهميتها ودورها من أجل تفعيل ممارسات الجودة تفعيلاً يكتب له النجاح والبقاء.

يتضمن أسلوب إدارة الجودة الشاملة مجموعة من العناصر والمبادئ الواجب التقيد والالتزام بها لتحقيق النجاح في تطبيق هذا المفهوم، والأهداف التي يسعى هذا الأسلوب الإداري إلى تحقيقها والمتمثلة في تحسين الأداء الإداري، وتحقيق الرضا لدى الجمهور عن الخدمات أو الإنتاج. والعناصر الأساسية لإدارة الجودة الشاملة هي⁽¹⁾:

1. تعهد والتزام الإدارة العليا بمبدأ تحسين إدارة الجودة، أي ضرورة اهتمام الإدارة العليا بالعمل علن تحسين نوعية وجودة الخدمات المقدمة أو السلع المنتجة، وكذلك ضرورة إدراك الإدارة العليا والعاملين بها لما سوف تحققه عملية تطبيق إدارة الجودة من حيث الترشيد وزيادة الأرباح وتوفير الدعم للمنظمة الإدارية ومن ثم دعم الإدارة واستمرارية نجاحها. إن تبني الإدارة العليا وحماسها لمفهوم إدارة الجودة الشاملة ودعم تطبيق هذا المبدأ وتحديث وتطوير متطلبات التطبيق يعتبر حجر الأساس في نجاح المنظمة، ونجاح الأفراد، ونجاح تطبيق مفهوم إدارة الجودة.

2. وضع الخطط بصورة مستمرة لتحسين مستوى الخدمة: لا تقل أهمية التخطيط عن أهمية أي من وظائف الإدارة الأخرى، إذ يمثل التخطيط الناجح بقاء واستمرارية التنظيمات من خلال عمليات التنبؤ المدروس والمنظم للمستقبل، ووضع التقديرات والاحتمالات بناءً على أسس علمية، وتحديد البرامج المراد إنجازها بما يتماشى مع قدرات التنظيم واتخاذ القرارات الرشيدة. ومن ثم لأبد من التخطيط المستمر لتحسين جودة ونوعية الخدمات المقدمة بشكل يساعد الإدارة على تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، والعمل على وصول الإدارة إلى أهدافها وفقاً للأسس العلمية، إلى جانب الاهتمام بجمهور الخدمة: إن رضا الجمهور هو الهدف الأساسي لأي منظمة سواءً من حيث تقديم خدمات عامة كما في القطاع العام أم إنتاج سلع كما في القطاع الخاص، وهذا دليل على أن نجاح التنظيمات الإدارية يعتمد على مدى قناعة وإدراك تلك المنظمات لأهمية تقديم الخدمات بكفاءة وفعالية عالية⁽²⁾.

(1) موسى اللوزي، مرجع سابق، 371.

(2) م. أشرف صلاح الدين إبراهيم، مرجع سابق، ص5.

3. تدريب العاملين على إدارة الجودة الشاملة: يتطلب نجاح إدارة الجودة الشاملة الاهتمام بتزويد الأفراد العاملين بالمهارات والقدرات اللازمة لتطبيقها ونجاحها، وذلك من خلال العمل على تدريب هؤلاء الأفراد العاملين عن طريق توفير برامج تدريبية مؤهلة قادرة على إيصال المعلومات والمهارات بصورة إيجابية تنعكس على أداء الأفراد وقدراتهم فعملية تدريب العاملين يجب أن تستند إلى أسس علمية قادرة على تحسين مستوى الأداء للأفراد. وللتدريب مكانة مهمة في إنجاز عملية تطبيق إدارة الجودة حيث يساعد على تحقيق الأهداف التالية (1):
- أ. تزويد الأفراد بمعلومات متجددة عن طبيعة الأعمال والأساليب.
- ب. إعطاء الأفراد الفرص الكافية لتطبيق هذه المعلومات والمهارات.
4. مشاركة الأفراد العاملين في عمليات اتخاذ القرارات: ينظر للمشاركة على أنها عملية تفاعل الأفراد عقلياً ووجدانياً مع جماعات العمل في التنظيم وبطريقة تمكن هؤلاء من تعبئة الجهود والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف التنظيمية، وتحظى عملية المشاركة من قبل الأفراد العاملين في عمليات اتخاذ القرارات بأهمية كبيرة خاصة في الوقت الحالي نظراً لمساهمتها الكبيرة في تحقيق الأهداف، فالأفراد العاملون لهم تأثير كبير على سير العملية الإنتاجية، فهم الأكثر دراية بمشكلات العمل، والأكثر معرفة في إيجاد الحلول. وقرار المشاركة هو الأقرب لواقع الحال في المنظمة الإدارية، لأنه قرار يتم تصنيعه بشكل جماعي ونتيجة للمناقشات وتبادل الآراء ومن ثم تكون له القدرة على إيجاد الحلول المثالية للمشكلات التنظيمية أو الإدارية.
5. تشكيل فرق العمل: يعتبر تشكيل فرق العمل داخل التنظيمات الإدارية الحديثة أحد متطلبات تطبيق إدارة الجودة بغرض دراسة المشكلات وإيجاد الحلول باستخدام ما يعرف بفريق العمل، فإدارة الجودة الشاملة تتطلب من الإدارة ضرورة العمل على تكوين فريق عمل من أفراد تتوافر لديهم المهارات والقدرات اللازمة لمعالجة المشكلات لتحسين نوعية وجودة الخدمات والسلع المنتجة.
6. تحديد معايير قياس الجودة: هناك معايير يتم بموجبها قياس جودة ونوعية الخدمة المقدمة، وهذه المعايير هي من أسس ومقومات نجاح إدارة الجودة. ويجب على الأفراد العاملين الالتزام بها حتى يتم ضمان أداء العاملين بشكل أفضل وبالتالي تقديم خدمات ذات جودة عالية ترضي أذواق ورغبات الجمهور. وتتضمن بعض المعايير مراعاة الدقة والتنظيم والوقت في حالة تقديم الخدمات، والعمل على ضرورة توفير المعلومات ومعالجة المشكلات الإدارية والصعوبات التي تواجه الجمهور أثناء الحصول على الخدمة. ولكي يتم وضع معايير دقيقة في إدارة الجودة يجب توافر شرطين أساسيين هما:

(1) المرجع السابق، ص5.

أ. ضرورة التمييز بين المهام القابلة للقياس والمهام غير القابلة للقياس.

ب. وضع معالجة مختلفة للمهام التي تتطلب عملاً أكثر تعقيداً وذلك من خلال المؤثرات التي تنتج من عملية تحليل المهام.

7. مكافأة العاملين: يتطلب تطبيق إدارة الجودة إعطاء الأفراد حوافز تساعد على إشباع حاجاتهم وتدفعهم لبذل قصارى جهدهم لتحقيق أهداف التنظيم، فأنظمة الحوافز وما يتبعها تعتبر وسائل فعالة لتطوير أداء العاملين وزيادة إنتاجيتهم وتحسين نوعيتها. وللحوافز صور متعددة مثل المكافآت المادية، والترفيه، والاعتراف، أو العمل على تخصيص نسب حصصيه من الأسهم لبعض الأفراد المميزين في حالة تطبيق إدارة الجودة في الشركات الخاصة، أما في تنظيمات القطاع العام فإن الحوافز المادية والمعنوية ومشاركة الأفراد في اتخاذ القرار تعتبر جميعها أدوات تحفيز فعالة. أضف الى ذلك أن إعطاء العاملين بعض الامتيازات مثل الضمان الاجتماعي، وصندوق التقاعد، والتأمين الصحي وغير ذلك يؤثر على شخصية الأفراد وسلوكياتهم الوظيفية الأمر الذي يدفعهم للاجتهاد وتحسين الأداء وتحقيق أهداف التنظيم.

أورد أحد الباحثين عدة مفاهيم للجودة الشاملة كالآتي⁽¹⁾:

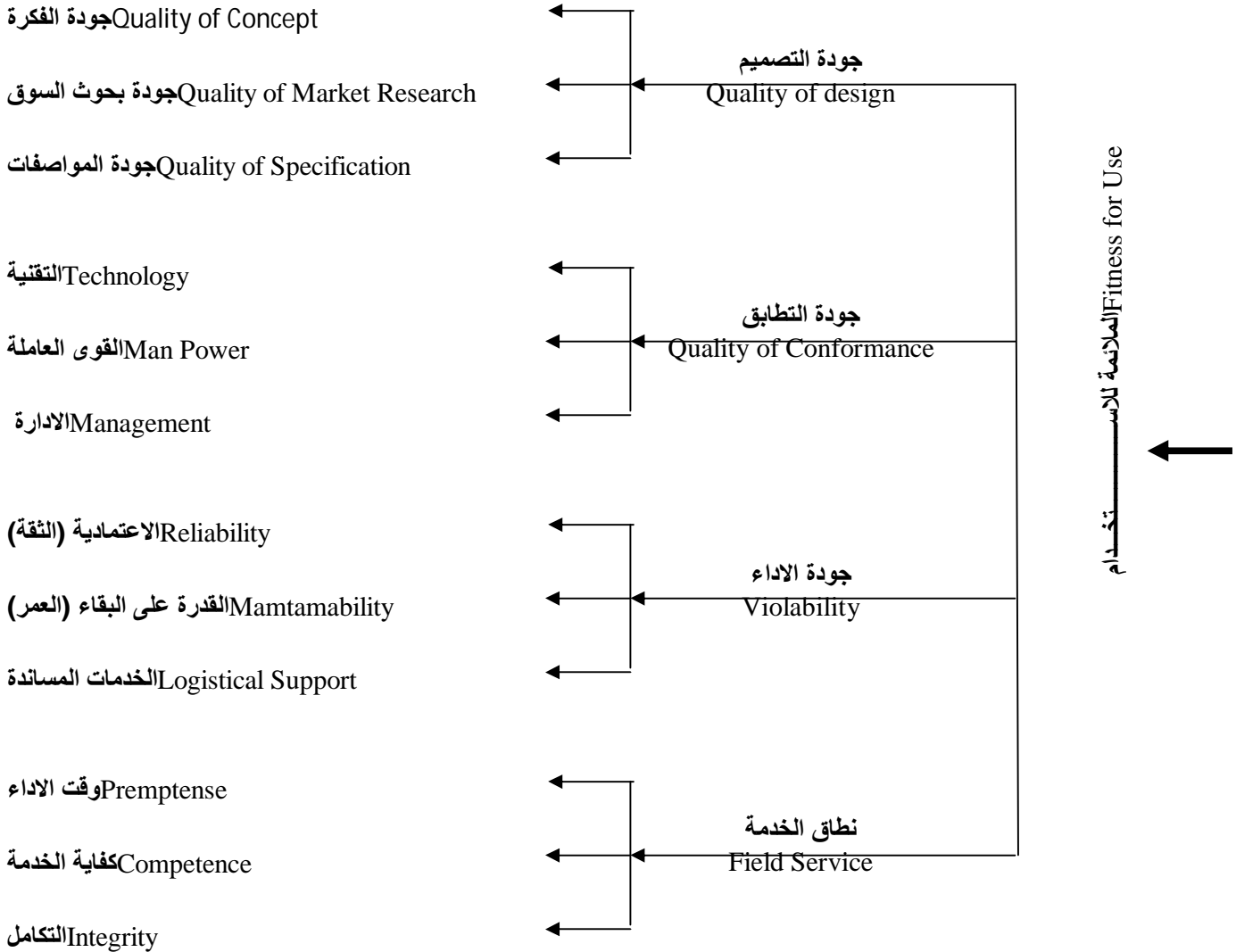
1. من منظور المطابقة للمواصفات: عرفت TQM بأنها الفلسفة الإدارية الشاملة وتشكيلة من الأدوات والطرق المستخدمة لتحقيق هذه الفلسفة، وعرفت كذلك على أنها فلسفة صممت لتغيير الثقافة التنظيمية بما يجعل الشركة سريعة في استجابتها ومرنة في تعاملها وتكثف جهدها بالتركيز على الزبون مما يشيع في الشركة مناخ صحي وبيئة تساهم بزيادة مشاركة العاملين في التخطيط والتنفيذ والتحسين المستمر لمواجهة احتياجات الزبائن، أن TQM تشير إلى التأكيد على الجودة التي تشمل كل الشركة من المجهز إلى الزبون.

2. من منظور والملائمة للاستخدام من وجهة نظر المنتج، تعرف TQM من منطلق الاهتمام برضا الزبون، بأنها ثقافة تنادي بالالتزام الكلي برضا وإقناع الزبون من خلال قيام المنتج أو الشركة بالتحسين والابتكار المستمرين في جميع مجالات العمل، وعرفت TQM بأنها المجموعة الواسعة لعمليات الإدارة التي صممت لتركز كل الشركة وكل مستخدميها على تجهيز المنتجات أو الخدمات بأفضل عمل ممكن لإرضاء الزبون، ويمكن توضيح مفهوم الجودة على أساس المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام من وجهة نظر المنتج بالشكل رقم (1/1/1) كالآتي:

(1)م. د. برزين شيخ محمد، ود. رياض حمزة البكري، مفهومي المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام وأثره على جودة المنتج ورضا الزبون، (الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العربي الثالث إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسساتية، الفترة من 15-17 مارس 2009م)، ص3.

الشكل (1/1/1)

مفهوم الجودة على أساس المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام من وجهة نظر المنتج



المصدر: م. د. برزين شيخ محمد، و د. رياض حمزة البكري، مفهومي المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام أثره على جودة المنتج ورضا الزبون، (الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العربي الثالث ادارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية، الفترة من 15-17 مارس 2009م)، ص4.

يتبين من خلال الشكل (1/1/1) أن للجودة الشاملة اتجاهين في التعريف أولهما التعريف من منظور المطابقة للمواصفات، وتشمل كل من (جودة التصميم، وجودة التطابق، وجودة الأداء)، أما من منظور الملائمة للاستخدام من وجهة نظر المنتج، وتشمل كل من (وقت الأداء، كفاية الخدمة، التكامل).
بالتالي تمر عملية تطبيق الجودة الشاملة بخمس مراحل أساسية هي⁽¹⁾:

(1) د. سعاد حسن خضر، تقييم دور المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة، (القاهرة: أكاديمية السادات، مركز البحوث والمعلومات، مجلة البحوث الإدارية، العدد الرابع، 2002م)، ص52.

1. **مرحلة اقتناع وتبني الإدارة لفلسفة الجودة الشاملة:** فيها يتم وضع تخطيط استراتيجي شامل وتحدد الرؤى المستقبلية للمنظمة ويصدر خلال هذه المرحلة قرار بالالتزام بتوفير الموارد اللازمة للتنفيذ.

2. **مرحلة التخطيط:** فيها يتم وضع الخطط التفصيلية للتنفيذ، ويحدد الهيكل الدائم والموارد اللازمة للتطبيق، ويتم اختيار منسق مسئول عن ربط الأنشطة، ثم يلي ذلك تدريب المجلس الاستشاري والمنسق على مبادئ ومتطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

3. **مرحلة التقييم:** تشمل مرحلة التقييم على أربع خطوات وهي:

أ. التقييم الذاتي: تهدف للوصول لاتفاق عام بين العاملين والمديرين حول مجالات التحسين.

ب. التقييم التنظيمي: يهدف إلى توفير أداة ضرورية لفهم المنظمة وجميع العاملين فيها، وتعتمد على المقابلات الشخصية وإجراء الدراسات والبحوث الميدانية.

ج. **المسح الشامل:** يهدف إلى التعرف على مدى رضا العملاء، وعلى ما يقترحوه من مجالات التطوير خلال اللقاءات عمل أو بالاتصالات التليفونية وغيرها.

د. **التغذية العكسية:** تهدف إلى التعرف على ردود افعال المشاركين في الدورات التدريبية من العاملين وآرائهم في إمكانية تحسين الأداء ومجالاته.

4. **مرحلة التنفيذ:** تبدأ باختيار من سيعهد اليهم بمهمة التنفيذ ويتم تدريبهم على وسائل تنفيذ إدارة الجودة الشاملة.

5. **تبادل ونشر الخبرات:** في هذه المرحلة يتم استثمار الخبرات والنجاحات التي تم تحقيقها من تطبيق إدارة الجودة الشاملة، حيث تدعى جميع الإدارات والأقسام للمشاركة في عمليات التحسين وتوضيح النوايا.

الجودة الشاملة هي نهج تستخدمه المنظمات لخدمة مصالحها المتغيرة دائماً من احتياجات العملاء، وتوليد الأرباح لأصحاب المصلحة فيها. حيث نجد أن عدد متزايد من المنظمات تستخدم ادارة الجودة الشاملة لتحقيق ميزة تنافسية، وتحسين أداء الشركات التجارية، وزيادة نمو الأعمال التجارية. ادارة الجودة الشاملة هي مجموعة من المبادئ التوجيهية والممارسات، فضلاً عن الفلسفة، والتي تحدد ليس فقط الجودة ولكن أيضاً نوعية الإدارة. إن العديد من الدراسات أكدت وجود علاقة ايجابية بين الأخذ بالجودة الشاملة وتحسين الأداء، وبالتالي فإن الشركات المنفذة تنفيذاً فعالاً للجودة الشاملة تتفوق على الشركات غير المطبقة للجودة الشاملة⁽¹⁾.

(1) محمد الزوايده، وعمر البشير، دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أهداف الجودة الشاملة، (عمان: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول ادامة التميز والتنافسية في مؤسسات القطاع العام والخاص، الفترة من 12-14 ابريل 2008م)، ص2.

رابعاً: أهمية الجودة الشاملة

هنالك العديد من الفوائد التي تعود على المنظمات من وراء تطبيق تبني مفهوم الجودة الشاملة يتعرض لها الباحث كآآتي:

1. نتيجة للتغيرات السريعة والتطورات المتعاقبة، زاد اهتمام المؤسسات بتلبية رغبات المستهلكين والحرص على رضاهم إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوك المستهلك، بل أصبحت الجودة هي الاهتمام الأول له والقيمة التي يسعى للحصول عليها، هذا ما أوجب على المؤسسات التي ترغب في البقاء في المنافسة أن تصنع منتجات ذات جودة عالية⁽¹⁾.

2. تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى تحقيق الفوائد التالية⁽²⁾:

أ. تحسين نوعية الخدمات والسلع المنتجة.

ب. رفع مستوى الأداء.

ج. تخفيض تكاليف التشغيل.

د. العمل على تحسين وتطوير إجراءات وأساليب العمل.

هـ. زيادة ولاء العاملين للمنظمة.

3. يرى احد الباحثين أن هناك العديد من الشركات العالمية قد أثبتت تميزاً واضحاً في نتائجها من خلال تطبيقها لمفهوم الجودة الشاملة، وحققت نتائج مشجعة في هذا المجال، ولقد تم رصد أهم الفوائد المتحققة من تجارب تلك الشركات والتي تتلخص في⁽³⁾:

أ. انخفاض شكاوى العملاء من عدم جودة السلعة والخدمة المقدمة إليهم.

ب. انخفاض التكاليف المتعلقة بالجودة.

ج. انخفاض شكاوى العاملين وانخفاض نسب الحوادث في العمل.

د. تخفيض عيوب الإنتاج والخدمات وتحقيق الجودة وزيادة إرضاء العملاء.

هـ. زيادة الفاعلية، وتخفيض المخزون، والأخطاء، وتخفيض تأخير التسليم أو موعد تقديم الخدمة.

و. تحسين الاتصال والتعاون بين وحدات المنظمة.

ز. تحسين العلاقات الإنسانية ورفع الروح المعنوية.

ح. زيادة الابتكارات والتحسين المستمر.

4. يؤكد العديد من الباحثين بأن للجودة الشاملة أهمية كبيرة وأثر فعال في أداء المنظمات وزيادة

(1) هشام حريز، وبوشمال عبدالرحمن، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2014م)، ص123.

(2) د. موسي اللوزي، مرجع سابق، ص375.

(3) علي أحمد ثان بن عيود، مرجع سابق، صص85-86.

- العملية الإنتاجية (منتجات وخدمات)، وزيادة في الربحية والحصول على حصة سوقية أعلى والاحتفاظ بالعمل من خلال التوجه نحو التركيز على المستفيد والتحسين المستمر وتقديم ما يحتاجه العميل ويلبي رغباته وتوقعاته، لذا حققت الكثير من المنظمات التي طبقت إدارة الجودة الشاملة الكثير من المزايا مثل زيادة الإنتاجية وزيادة العملاء وتقليل التكاليف وزيادة المبيعات⁽¹⁾.
5. لقد أصبحت الجودة عقيدة مثل الدين تقريباً لها قساوستها ومعلميها الروحانيين ويتمثل هؤلاء الآباء الروحانيين في أدوارد ديمينج Edwards Deming وجوزيف جوران Josph Juran وArmand Feigenbaum وفليب كروسي Philip Crosby⁽²⁾.
6. على الرغم من عدم اتفاق العلماء والباحثين حول مفهوم الجودة، إلا أن هناك اتفاقاً بينهم حول أهميتها ودورها الفعال في تحقيق ميزة تنافسية في السوق، وأصبحت المؤسسات ونتيجة للمتغيرات البيئية منها والدولية عاجزة عن البقاء والاستمرار دون تبنيها لاستراتيجية واضحة وفعالة في مجال الجودة سواء تعلق الأمر بجودة منتجاتها أو جودة نظام إدارتها، وأن غياب الجودة يؤدي إلى ظهور المنتج المعيب وكثرة شكاوى الزبائن وعدم رضاهم، والتأخير في تسليم الطلبات وعدم قدرة المؤسسة على التكيف مع طلبات السوق⁽³⁾.
7. أصبحت الجودة أكثر القضايا إلحاحاً أمام كل مؤسسة كي تتجح في إنتاج سلع أو تقديم خدمات تلبي احتياجات الناس وتوقعاتهم بأسعار مناسبة وقادرة على المنافسة، وهذا بدوره يتطلب إنتاج سلع بمواصفات قياسية عالية، تستطيع منافسة السلع المنتجة في أي دولة من دول العالم⁽⁴⁾.
8. تعمل الجودة الشاملة على زيادة القدرة التنافسية التي تحققها جودة الخدمات، حيث أن منتجات المشروعات ذات الجودة الأعلى تلح لها قدرة تنافسية أكبر مقارنةً بمنتجات المشروعات ذات الجودة الأدنى، وبالذات في ظل حدة المنافسة القائمة بين مشروعات الأعمال⁽⁵⁾.
9. أوضح أحد الكتاب أنه يمكن توضيح أهمية الجودة من ناحيتين⁽⁶⁾:

- (1) د. فيصل محمود الشاورة، وعبدالعزیز مرزوق المطيري، أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على الإنتاجية - مبادئ جائزة الملك فهد للجودة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد (76)، 2010م)، ص 611.
- (2) د. لعل بوكميش محمد الشريف، إدارة الجودة الشاملة ايزو 9000، (عمان: دار اليازة للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 54-55.
- (3) د. سيد محمد جاد الرب، الاتجاهات الحديثة في إدارة المنظمات الصحية، (الإسماعيلية: د.ن، 2008م)، ص 306-308.
- (4) حنان عبد المنعم مصطفى حسن، مشكلة تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية وكيفية علاجها من خلال جودة المحاسبة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، عدد خاص/ج2، 2014م)، ص 686.
- (5) أ. د. دوعي عبد الرحيم الحنيطي، التسويق الزراعي، (عمان: دار جليس الكتاب، 2012م)، ص 205-206.
- (6) د. مفيدة يحيوي، وآخرون، المفاهيم الحديثة للإدارة والإنتاج والعمليات، (عمان: دار نبلاء ناشرون وموزعون، ودار أسامة للنشر والتوزيع، 2014م)، ص 230.

أ. أهمية الجودة بالنسبة للزبون: لقد أدت التغيرات السريعة والتطورات المتعاقبة لمحيط المؤسسة إلى زيادة اهتمامها برغبات الزبائن، جمع المعلومات عن خصائصهم، احتياجاتهم والعمل على تلبية هذه الرغبات للحصول على رضائهم. فلم يعد السعر هو العامل المحرك لسلوك الزبائن، بل ظهرت جوانب أخرى أهتم بها الزبون مثل: الثقة في جودة المنتجات، ابتكار أنواع جديدة من المنتجات والتنوع فيها، وأصبحت المؤسسات مهتدة بترك السوق إذا لم تستطع مواجهة تلك التغيرات.

ب. أهمية الجودة بالنسبة للمؤسسة: تتمثل أهمية الجودة للمؤسسة في جانبين:

i. جانب التخفيض والتمثل في: انخفاض التكاليف ومعدل دوران العمل، تقليص الأخطاء وتقليل العيوب والفاقد.

ii. جانب التعظيم والتمثل في: زيادة الحصة السوقية والربحية، وتحسين سمعة المؤسسة، الرفع من المسؤولية القانونية للمؤسسة وزيادة المنافسة العالمية.

يرى الباحث تعد إدارة الجودة الشاملة أحد المفاهيم والأساليب الإدارية الحديثة التي تهدف إلى تطوير الأداء في المنظمات من أجل تحسين جودة الخدمة، حيث تمثل إدارة الجودة أسلوباً يتميز بالشمولية حيث أنها تشمل كل جزء من أجزاء المنظمة وتستند إلى أفكار ومبادئ ينبغي على المنظمات الاجتماعية التي تنشأ تحقيق التميز في الأداء وتحقيق رضا المتعاملين أو ما يفوق توقعاتهم أن تتبنى تلك المبادئ فإدارة الجودة الشاملة في الوقت الحاضر تعد أهم عوامل النجاح للمؤسسات أو المنظمات، لأن هدفها النهائي هو التحسين المستمر وجوده الخدمات وتوفيرها من خلال التجديد والابتكار.

بالتالي يخلص الباحث إلى أن فوائد الجودة الشاملة على سبيل المثال - واقعية وليست مستهدفة

- تؤكد مدى أهمية مدخل الجودة الشاملة في تحسين الإنتاجية والجودة وتدعيم المركز التنافسي للشركة.

خامساً: مقومات نظام الجودة الشاملة

هي الأسس والقواعد التي يجب إتباعها لتحقيق مستوى الجودة المناسب في المنتجات سواء كانت سلع أو خدمات، وبما يكفل الالتزام وعدم الخروج على مستويات الجودة المطلوبة، ويمكن للباحث عرض هذه المقومات كالتالي:

1. من حيث مواصفات المنتج النهائي:

تتمثل مقومات الجودة الشاملة من حيث مواصفات المنتج النهائي في الآتي⁽¹⁾:

(1) د. مصطفى راشد مصطفى العبادي، دور مراقب الحسابات في مراجعة الجودة الشاملة في ضوء المواصفات القياسية الدولية أيزو (9000) وتحديات المستقبل - إطار مقترح، (بنها: جامعة الزقازيق، كلية التجارة بينها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، 1997م)، ص 527.

- أ. يجب تحديد المواصفات القياسية للمنتج النهائي من حيث الشكل، الوزن، الحجم، المقاييس، بحيث تناسب المجالات المختلفة لاستخدام المنتج وتؤمن سلامة استخدامه.
- ب. تحديد المواصفات الدقيقة للمواد المستخدمة في المنتج بشكل مباشر أو غير مباشر.
- ج. تحديد خطوات وطرق الإنتاج بشكل دقيق ومفصل في كافة مراحل إنتاج المنتج .
- د. تحديد الخصائص والصفات الواجب توافرها في القائمين بالعمل في مختلف مراحل المنتج، منذ التصميم وحتى خدمة ما بعد البيع، من حيث التأهيل والتدريب العملي والمهارات والصفات الشخصية.
2. التحديد الواضح لطرق وأساليب القياس الواجب إتباعها لاختبار المنتج، ونوعية الأجهزة والمعدات والأدوات الواجب استخدامها والأساليب الواجب اتباعها للتأكد من ضبط تلك الأجهزة والمعدات.
3. وضوح خطوط السلطة والمسئولية فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة بالمنشأة.
4. توفر نظام سليم لإدارة المراجعات الذاتية (الداخلية) للجودة، وتحديد نطاق عملها، وعلاقتها بكافة المستويات الادارية والتنظيمية بالمنشأة.
5. قام أحد الباحثين بتقسيم مفهوم الجودة إلى خمسة مداخل رئيسية هي⁽¹⁾:
- أ. المدخل المبني على أساس التفوق: يقصد بذلك أنه رغم أن العميل يمكن أن يميز بين الجودة العالية والجودة الرديئة، إلا أنه ليس هناك تعريف محدد للجودة، كما أنه من الصعب تعريف جودة المنتج أو الخدمة قبل أن يراها العميل أو المستفيد.
- ب. المدخل المبني على أساس المنتج: يحدد هذه المدخل بعض الصفات أو الخصائص التي يمكن قياسها لتوضيح مستوى الجودة العالية، فالجودة يمكن تحديدها في تصميم المنتج، وهو ما اصطلح على تسميته بجودة التصميم تمثل في بعض الخصائص المعنية الملموسة وغير الملموسة في التصميم.
- ج. المدخل المبني على أساس المستخدم: يعد هذا المدخل من أهم المداخل التي تحدد مفهوم الجودة، حيث يعتمد تعريف الجودة على رضا العميل عن المنتج، وإلى أي مدى يلبي هذا المنتج رغبات العميل واحتياجاته وتوقعاته، وبالتالي فإن هذا المدخل يركز على جودة الاستخدام الفعلي بواسطة العميل وهو ما اصطلح على تسميته بجودة الأداء والتي ترتبط بشكل مباشر بقدرة المنتج على القيام بالوظيفة المتوقعة منه وهو ما اصطلح على تسميته بدرجة الاعتمادية وكذلك إمكانية الصيانة والاصلاح للمنتج عند الحاجة إلى ذلك.

(1) د. بهاء الدين محمد منصور، نموذج مقترح لقياس تكاليف الجودة الكلية في بيئة التصنيع المتقدمة- دراسة نظرية وتطبيقية، (سوهاج: جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة بسوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد(14) العدد الأول، 2000م)، ص.ص 66-65.

د. المدخل المبني على أساس التصنيع: تعني الجودة من منظور مدخل التصنيع مطابقة المنتج للمعايير والمواصفات المحددة مسبقاً بحيث يتم إنتاجه بطريقة صحيحة من البداية، ولذلك فإن العميل سيكون راضي عندما تكون مكونات المنتج مطابقة للمواصفات الموضوعية، وفي حالة عدم المطابقة فإن ذلك سيعكس نوعاً من الخلل والانحراف في المنتج، وبالتالي سيؤثر سلباً على مستوى رضا العميل.

هـ. المدخل المبني على أساس القيمة: يركز هذا المدخل على أساس الربط بين مفهوم الجودة والأسعار، بحيث تعرف الجودة بأنها: درجة التفوق بأقل الأسعار وكذلك مدى مراقبة الانحرافات بأقل التكاليف، وبالتالي يتحتم على المنشأة أن تضع تصميم الجودة بالشكل الذي يجعل الفرق يوفر أداءه معينة بسعر مقبول أو المنتج الذي يحقق المواصفات المطلوبة بتكلفة معقولة.

6. لتحقيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة ينبغي تبني سبعة عناصر هي (1):

أ. الاستراتيجية: تعني الرؤية الكلية التي تحكم فكر وعمل وأهداف فريق العمل في إطار المنظومة.

ب. الهيكلية: استخدام التشكيلات الإدارية المناسبة لتحقيق الاستراتيجية بما يتضمنه ذلك من إعادة تغيير الأنماط السائدة في العلاقات والعمل.

ج. النظم: لكي تؤدي الأعمال بصورة صحيحة ويتم ذلك بالمرونة والابتكار.

د. العاملون: هم أهم عنصر في تحقيق الجودة الشاملة بتأكيد أسلوب الرقابة الذاتية بالأثرء الوظيفي والإدارة بالأهداف.

هـ. المهارات: أي ضرورة استثمار كل المهارات الحالية والكامنة لدى الأفراد في منظومة العمل وتشجيع الابتكار والتطور فيها للتغيير المستمر إلى الأفضل.

و. النمط : ويعني نمط القيادة الذي يقود إدارة الجودة في النظام.

ز. القيم المشتركة : هي نظم القيم السائدة التي يجب أن تؤمن بمفهوم الجودة الشاملة في ثقافة تنظيمية يتفق عليها، وتكون بمثابة معايير وقائية من أي انحراف عن الأهداف.

يرى الباحث تشكل العناصر الثلاثة الأولى البنية الأساسية للجودة الشاملة أما العناصر الأربعة

الأخيرة فتتعلق بفريق العمل الذي يحقق التطور في الجودة بالمرونة في العمل بتشجيع من القيادة التي تقود التغيير والابتكار.

(1) أ. كفاح داوود علي، الحلقات المفقودة في منهج إدارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي، (حلب - الجمهورية العربية

السورية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العربي لتطوير أداء كليات الإدارة والتجارة في الجامعات العربية، الفترة من 11-13

مارس 2003م)، ص 17.

سادساً: مبادئ الجودة الشاملة

إن تطبيق مفهوم الجودة يستلزم بعض المتطلبات والمبادئ، ذلك أن عملية التطبيق لأبد أن تكون مخططة، وكما يجب توفير البنية التحتية اللازمة لنجاحها وفي هذا المجال يمكن للباحث استعراض المبادئ الأساسية للجودة الشاملة كالآتي:

1. التخطيط الاستراتيجي:

إن بداية سعى المنظمات إلى تطبيق الجودة الشاملة والتخطيط الاستراتيجي لها يبدأ بقرار استراتيجي، إذ يركز على الجودة التي تركز رؤية ورسالة المنظمة على تحقيقها بأعلى الدرجات لأنها الوسيلة الكفؤة التي تتمكن المنظمة من خلالها التنافس وإحراز ميزة تنافسية في الأسواق العالمية⁽¹⁾.
إن وضع خطة شاملة تعتمد رؤيا ورسالة وأهداف واسعة سيمكن من صياغة الاستراتيجية، ومن ثم تسهل وضع السياسات والبرامج في ضوء تحليل معمق للبيئة الداخلية والخارجية باعتماد تحليل نقاط القوة والضعف في البيئة الداخلية والفرص والمخاطر في البيئة الخارجية لغرض وضع الخطط الشاملة لدعم الميزة التنافسية⁽²⁾.

2. الإسناد والدعم:

تذهب أهمية إسناد الإدارة العليا إلى ابعده من مجرد تخصيص الموارد اللازمة، إذ تضع كل منظمة مجموعة أسبقيات، فإذا كانت الإدارة العليا للمنظمة غير قادرة على إظهار التزامها الطويل بدعم البرنامج فلن تتجح في تنفيذ الجودة الشاملة.
تتحقق وحدة مجهودات لكل العاملين في المنظمة من خلال التزام الإدارة العليا وتعهدها باعتبار الجودة هدف المنظمة بعيد المدى⁽³⁾.
من أجل تطبيق إدارة الجودة الشاملة في أي منظمة قدم أحد الباحثين الخطوات التالية التي يجب أن يتبناها المدير التنفيذي المسئول عن برنامج الجودة الشاملة⁽⁴⁾:
أ. تكوين هيئة الجودة الشاملة.

(1) بسام منيب الطائي، وسراء وعد الله قاسم، الأثر التتابعي لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة والتغيير التنظيمي في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة استطلاعية في كلية الحداثة الجامعية، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد الخامس، العدد العاشر، 2013م)، ص252.

(2) لولوة محمد الكبيسي، أثر إدارة الجودة الشاملة في رياض الأطفال بدولة قطر، (قطر: الجامعة البريطانية العربية بدولة قطر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص15.

(3) د. مسلم علاوي شلبي، إمكانية تطبيق الجودة الشاملة في المنظمة الصناعية العراقية، (البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، المجلد الأول، العدد الثاني، 2006م)، ص29.

(4) أسامة مصطفى الغباري، تقييم نظم الحوافز في ظل إدارة الجودة الشاملة- دراسة مقارنة على جهاز القطاع الطبي في مستشفيات التأمين الصحي بالقاهرة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)، ص78.

- ب. تأسيس أهداف المنظمة في الجودة وجعلها جزء من خطة العمل.
- ج. تقديم رؤية لبرنامج التدريب الذي سيشمل كل المستويات الإدارية في المنظمة لإدارة الجودة.
- د. تأسيس أدوات لقياس نتائج الجودة .
- هـ. مراجعة نتائج القياس مع أهداف الجودة وعلى فترات منتظمة.
- و. تقديم المكافأة والتقدير على الأداء العالي في الجودة.
- ز. مراجعة نظام المكافأة للاستجابة مع التغيرات المحققة في مستويات الجودة العالمية.
3. التركيز على الزبون:

الزبون هو الموجه في إدارة الجودة الشاملة، وهنا لا تقتصر الكلمة على الزبون الخارجي الذي يحدد جودة المنتج، بل تمتد الكلمة للزبون للداخلي الذي يساعد في تحديد جودة الأفراد والعمليات وبيئة العمل، لكونهم الأطراف الذين يقومون بإنتاج المنتج، ويشكل اهتمام الإدارة العليا بالزبون الداخلي بوصفه الفرد الذي يعتمد على مخرجات العاملين الآخرين في الأقسام الأخرى في المنظمة ضرورة من ضروريات عمل الجودة الشاملة، لأن عدم الاهتمام بالزبون وإغفال الإدارة العليا له وعدم وصول التغذية العكسية له عن العمليات ونتائج الأعمال التي يقوم بها سيشكل عوائق كبيرة تقف أمام تحقيق رضاه.

لذلك تسعى الجودة الشاملة دوماً إلى تحقيق رضا الزبون وضمان ولائه للمنظمة، وليس هذا وحسب وإنما محاولة المنظمة التعرف على متطلباته وتوقعاته المستقبلية والعمل على تلبيتها حتى لا يكون مصير المنظمة الفشل⁽¹⁾.

يعتبر رضا العميل احد العناصر الأساسية في ادارة الجودة الشاملة، لذلك فان منهج ادارة الجودة الشاملة يؤكد على الرضا الكامل للعميل، ومن هذا المنطلق نجد أن التركيز على العميل إنما يستهدف كسب الولاء المطلق للعميل حيث اشار البعض⁽²⁾ إلى تأثير ادراك العميل لجودة الخدمة على درجة الولاء لها متمثل في تشجيع الآخرين على التعامل مع مقدم الخدمة، ونقل اخبار ايجابية عن مقدم الخدمة للآخرين، وأن ادراك العميل لجودة الخدمة يؤثر في عدم استعداده للتحويل إلى احد المنافسين والذي ينعكس في اعتباره أن مقدم الخدمة الاختيار الأول في السوق، ونيته لزيادة التعامل⁽³⁾ مع مقدم الخدمة في

(1) محمد بن عبدالعزيز الراشد، إدارة الجودة الشاملة دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة فهد الوطنية، (الرياض: مجلة مكتبة فهد الوطنية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، 2011م)، ص14.

(2) اسامة مصطفى الغباري، مرجع سابق، ص76.

(3) د. عمرو حسن خير الدين، تأثير ادراك العميل لجودة الخدمة على درجة الولاء، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، 2003م)، ص38.

السنوات القليلة القادمة، ومن ثم فالمبدأ الأساسي في الجودة الشاملة إنما يستهدف دائماً وأولاً الرضا الكامل للعميل.

4. التحسين المستمر:

يقصد بأسلوب التحسين المستمر مجموعة الاجراءات التي تتبعها المنشأة بهدف تحسين الأداء الإنتاجي والتكفي أثناء مرحلة الإنتاج، والتي تهدف أساساً إلى المساهمة في خفض تكلفة المنتج وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة⁽¹⁾. ترتب على النجاح الذي حققته العديد من الشركات اليابانية خاصة شركات صناعة السيارات في الأسواق العالمية خلال العقود الأخيرة تحقيق طفرة نوعية في الاقتصاد الياباني بتوظيف حزمة من المفاهيم والآليات يقع على رأسها آلية التحسين المستمر، ودورها في جدولة وتصميم المنتجات بطريقة أدت إلى تحسين وزيادة كفاءة العمليات الإنتاجية من ناحية وخفض تكاليف المنتجات من ناحية أخرى⁽²⁾.

يشمل التحسين المستمر كلا من التحسين الإضافي والتحسين المعرفي الإبداعي الجديد بوصفها جزء من العمليات اليومية ولجميع وحدات العمل في المنظمة، أن التحسين المستمر في ظل إدارة الجودة الشاملة يتجلى في قدرة التنظيم على تصميم وتطبيق نظام إبداعي يحقق باستمرار رضا تام للزبون، من خلال السعي المتواصل للوصول إلى الأداء الأمثل من خلال تحقيق الآتي:

أ. تعزيز القيمة للزبون من خلال تقديم منتجات جديدة .

ب. تقليل الأخطاء، والوحدات المعيبة، والضياع.

ج. تحسين استجابة المنظمة.

د. تحسين الإنتاجية والفاعلية في استخدام جميع الموارد.

بالتالي يمكن أن يتحقق التحسين المستمر ليس فقط بواسطة تقديم منتجات افضل، بل أن تكون المنظمة أكثر استجابة، كما يعتبر التحسين المستمر للجودة هو أن نأتي بالجديد والأحسن بشكل دائم ومستمر ولا يقف عند حد معين ويشمل العمليات الإدارية والفنية كافة المنظمات⁽³⁾.

5. التدريب والتطوير:

ينظر إلى التدريب والتطوير المستمر على أنه وسيلة لتنمية إمكانات الأفراد كل ضمن وظيفته بما

(1) محمد محمد منصور، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، عدد 2006م)، ص 29.

(2) د. عطا الله وارد خليل، استخدام نظام التحسين المستمر لدعم إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران العربية السورية- دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث- المجلد الأول، 2011م)، ص 233.

(3) د. مسلم علاوي شلبي، مرجع سابق، ص 29.

يحقّق الإنجاز الأمثل، والتدريب يحتل أهمية متميزة لأنه سلسلة من الأنشطة المنظمة المصممة لتعزيز معرفة الأفراد بما يتصل بوظائفهم ومهاراتهم وفهم تحفيزهم. والإدارة تشجع أفرادها وترفع من مهاراتهم التقنية وتزيد من خبراتهم التخصصية باستمرار ونتيجة لذلك الأفراد يتفوقون في أداء وظائفهم، فالتدريب والتطوير يرفع من مستوى قابليتهم على أداء تلك الوظائف. إن البرامج التدريبية تسهم في تزويد العاملين بالمعلومات والمهارات وفق أسس علمية تتعكس إيجاباً على أداء العاملين وقدرتهم (1).

6. المشاركة وتفويض الصلاحية:

يقصد بالمشاركة وتفويض الصلاحية للعاملين تفعيل دورهم بطريقة تشعرهم بالأهمية وتحقيق الاستفادة الفعلية من إمكاناتهم والمشاركة المقصودة هنا هي المشاركة الجوهرية لا الشكلية، إذ يفترض أن تحقق المشاركة أمرين: الأول تزيد من إمكانية تصميم خطة أفضل، والثاني تحسن من كفاءة صنع القرارات من خلال مشاركة العقول المفكرة التي تعد العقول القريبة من مشاكل العمل وليس جميع العاملين في المنظمة (2).

تتطلب إدارة الجودة الشاملة التزام العاملين من ضمن العناصر اللازمة لنجاحها كنظام إداري، فإنه من المنطقي السعي أولاً نحو إشراك العاملين في جميع المستويات الإدارية، وبكافة العمليات الإدارية إلى جانب مهامهم الأساسية وذلك لضمان التزامهم اليومي والمستمر بأهداف الجودة التي سيشركون في تخطيطها وتنفيذها ومراقبتها وهذا يعني وجود أفراد في المنظمة قادرين على المشاركة في اتخاذ القرارات التي تتصل بأعمالهم أولاً، وفيما يتصل بهذا الشأن يحدد أحد الباحثين أربعة عناصر تؤثر على التزام العاملين بالمشاركة وهي (3):

- أ. وضوح الهدف من الاداء.
- ب. الغاء الأعمال الفردية.
- ج. علنية النتائج.
- د. اختيار الأعمال بحرية.

هنا يقع على عاتق المنظمة تطوير النظام الرسمي، والعلاقات الرسمية وتوسيع مشاركة ومكافأة جميع العاملين في المنظمة.

(1) بسام منيب الطائي، وإسراء وعد الله قاسم، مرجع سابق، ص 254.

(2) عمار بن عيشي، إمكانية تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الجزائرية - دراسة حالة جامعة بسكرة، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح بورقله، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة الباحث، العدد الرابع عشر، 2014م)، ص 399.

(3) أسامة مصطفى الغباري، مرجع سابق، ص 77.

7. اتخاذ القرارات على أساس الحقائق:

يمثل مبدأ اتخاذ القرارات على أساس الحقائق أحد المكونات التي تركز عليها الجودة الشاملة، ويتطلب تطبيقه الاعتماد على تقنيات وموارد تهيئه القنوات اللازمة لتمكين الأفراد وإيصال ما يمتلكونه من معلومات إلى حيث يجب أن تصل هذه المعلومات لتحقيق الجودة⁽¹⁾.

تشكل المعلومات أساساً مهماً في فلسفة الجودة الشاملة، فتوافرها للإدارات العليا بمختلف أنواعها سيعكس مدى إمكانية هذه المنظمات من تطبيق الجودة الشاملة، أن أهمية المعلومات تتبلور في توافر البيانات المهمة للمنظمة، كالمعلومات المالية التي توضح للإدارات العليا الموارد المالية التي تحتاج إليها المنظمة فيما إذا طبقت الجودة الشاملة وما هي الاستثمارات المطلوبة لتبني هذه الفلسفة بالشكل الذي سيؤثر في درجة الالتزام التي ستبديها الإدارات العليا نحو اتخاذ قرار التطبيق لهذه الفلسفة.

إن طبيعة العمل الجديد تتطلب توافر المعلومات الضرورية لمختلف العاملين بما يوسع آفاقهم وتطلعاتهم على وفق المهام الجديدة التي ألقتهما الجودة الشاملة على عاتقهم. فالمنهج العلمي الصحيح الذي تسير عليه الجودة الشاملة في حل المشاكل يكون ذا فائدة كبيرة لها لأنه يمثل إمكانية إجراء التحسينات اللاحقة للعملية وللجودة بعد توافر المعلومات اللازمة لإنجاز هذه التحسينات وبمشاركة العاملين كافة بما يجعل نشاط المنظمة فعالاً ومؤثراً .

يرى الباحث تتعرض الوحدات بمختلف أنشطتها وقطاعاتها إلى ضغوط متزايدة بهدف تحسين نوعية الأنشطة وخفض التكاليف والحصول على أكبر عائد ممكن وبدرجة مخاطر محسوبة لمواجهة تحديات البيئة الخارجية والمنافسة وتعد بناء القدرات الذاتية وتطويرها إحدى الوسائل الهامة لاستقرار عمل الوحدات وارتفاع عوائدها ويدخل ضمن أهم السبل والوسائل للوصول إلى هذا الهدف هو إدارة الموارد المالية على وفق أسس واتجاهات حديثة تنطلق من مفاهيم الجودة الشاملة في الحصول على الأدوات والخدمات المالية المبتكرة مستفيدين من التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات والتقانة الحديثة، وهذا يؤدي إلى تغيير الطرق والأساليب في إدارة الاصول الاستثمارية بأدواتها ومجالاتها المختلفة من خلال إدخال مفاهيم حديثة ذات أهداف شمولية.

(1) د. على أحمد بن عبود، تطبيق إدارة الجودة الشاملة ونماذج الجودة والتميز وأثر ذلك على قياس الأداء الحكومي، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، الفترة من 15-17 مارس 2004م)، ص9.

المبحث الثاني

مفهوم وأهمية وتصنيفات جودة الخدمات الصحية

أولاً : مفهوم الخدمات الصحية

1. مفهوم الصحة:

يمكن تعريف المنظمة الصحية باعتبارها المركز المختص بتقديم الخدمة الصحية، وبأنها مجموعة من التخصصات والمهن الطبية وغير الطبية والخدمات والأدوية والمواد التي تنظم بنمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين والمرتبين وإشباع حاجاتهم، ومن ثم استمرار المنظمة بالنمو، فالخدمات الصحية تعتمد على وسائل وتقنيات صالحة عملياً وعلمياً وسليمة ومقبولة اجتماعياً وميسرة لكل استخدامات الأفراد في أي مجتمع كان، من خلال مشاركة الأفراد بشكل تام وبتكاليف منخفضة نسبياً يمكن للمجتمع والبلد توفيرها في كل مرحلة من مراحل التطوير بالاعتماد على تحديد الاحتياجات الصحية للمستفيدين بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة منها. وقد تنشأ الاحتياجات عن متطلبات اجتماعية أو عن مرض محتمل أو الرغبة في أن يكون المستفيد بالفعل معافى من أي مرض محتمل والاحتياجات وتقسم إلى⁽¹⁾:

أ. احتياجات تنشأ من المتطلبات الاجتماعية وتشمل أشياء مثل: الكشف لأغراض (التوظيف) التعيين، والكشف الطبي الذي يسبق الزواج ومتطلبات تحصين ضد المرض كإجراء الكشف السنوي بصورة دورية للوقاية، وإجراء الفحص السنوي للاطمئنان على عدم التعرض لمخاطر بعض الأمراض كالسرطان وضغط الدم والسكر، وغيرها من الأمراض المزمنة.

ب. احتياجات تنشأ بسبب ملاحظة الفرد أعراض المرض والتأكد منه ويحاول المريض زيارة الطبيب لأجراء الفحص والتشخيص الدقيق ووصف العلاج حتى ولو كان المريض متيقناً من أسباب مرضه فإنه لا يتردد في الالتجاء إلى طبيبه للاستفادة من المعرفة الصحية.

يستعرض الباحث المفاهيم التي أوردها الكتاب والباحثين للصحة كآلاتي:

اشتد الجدل حول تعريف الصحة في السنوات الأخيرة، بعدما كان شائعاً بين المشتغلين في المجال الطبي بأن الصحة تعني: غياب المرض الظاهر وخلو الإنسان من العجز والعلل، إلا أن المختصين في مجال الصحة، اعتبروا هذا التعريف إهدار لمعنى الصحة ويجعل دورها سلبي لمجرد أنه علاج للمرض⁽²⁾.

(1) آلاء نبيل عبدالرازق، استخدام تقانة المعلومات من أجل ضمان جودة الخدمة الصحية - دراسة حالة في عينة من مستشفيات مدينة بغداد، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التسعون، 2011م)، ص 287.

(2) عبدالحى محمود حسن صالح، الصحة العامة بين البعدين الاجتماعي والثقافي، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2003م)، ص 17.

وعرفت الصحة بأنها: حالة التوازن النسبي لوظائف الجسم، وأن حالة التوازن تنتج من تكيف الجسم مع العوامل الضارة التي يتعرض لها، وأن تكيف الجسم عملية إيجابية تقوم بها قوى الجسم للمحافظة على توازنه⁽¹⁾. وعرفت منظمة الصحة العالمية (W.H.O) بأنها: السلامة الجسدية التامة والعقلية والصحة الاجتماعية⁽²⁾.

فيما يتعلق بتعريف الصحة نجد أنه توجد صعوبة في تحديد تعريف شامل للصحة نظراً لتعدد أبعادها، ولذلك لا يمكن تعريفها بدقة طبقاً للتعرف الكلاسيكي بأنها (مجرد الخلو من الأمراض) وباعتبار أن الصحة نقيض المرض: لأنه تعريف قاصر لا يفسر المعنى المقصود من مصطلح الصحة وأبعادها المختلفة، ولذا وضعت منظمة الصحة العالمية في دستورها الذي صدر عام 1946م تعريفاً أكثر إيجابيه يقضى بأن: الصحة هي حالة من اكتمال السلامة بدنياً وعقلياً واجتماعياً، لا مجرد انعدام المرض أو العجز. ولقد اضيف بعد ذلك لهذا التعريف معنى مهم هو القدرة على التمتع بحياة منتجة اجتماعياً واقتصادياً. وقد اعتبر كثير من المفكرين أن هذا التعريف أعطي فكرة مثالية عن الصحة لا يمكن تحقيقها، ولأنه هدف أكثر منه تعريفاً. إلا أن الغرض من هذا التعريف هو تحقيق أعلى مستوى من المعيشة لجميع شرائح السكان، وقد جرت محاولات عديدة لمحاولة قياس الصحة بطريقة كمية أسفرت عن بعض الحلول في هذا المجال، إلا أنه لأزالت عملية القياسات الخاصة بالجوانب الجسمانية والعقلية للصحة تقاس بمؤشرات نقيض للصحة، أي مؤشرات المرض والوفاة⁽³⁾.

يعد قطاع الصحة في أي دولة من أهم القطاعات فتطويره والاهتمام به من الأمور التي لا تحتمل أن يغفل عنها من أجل الحصول على خدمات جيدة باقل تكلفة⁽⁴⁾.

بعد أن تناول الباحث المفاهيم المختلفة للصحة يستنتج أن الصحة حق أساسي لجميع الأفراد والشعوب، باعتبار القطاع الصحي من أهم القطاعات الخدمية، لذلك نجد تزايد عدد المؤسسات الصحية العامة والخاصة في ليبيا والتي تعمل جاهدة على تطوير خدماتها بحيث تلبي حاجات ورغبات العملاء، من خلال الاهتمام بالجودة الشاملة التي أصبحت مطلب أساسي لتحقيق التميز المؤسسي، بما ينعكس على تطوير الخدمات وبما ينعكس على جودة الخدمات المقدمة إليهم.

(1) أيمن مزاهرة، الصحة والسلامة العامة، (عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، 2000م)، ص13.

(2) نظام موسى سويدان، وعبدالمجيد البروراري، إدارة التسويق في المنظمات غير الربحية، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2008م)، ص233.

(3) د. طلال بن عايد الأحمد، التنظيم في المنظمات الصحية، (الرياض: مركز البحوث معهد الإدارة العامة، 2011م)، ص. 91-92.

(4) فراس محمد الرواشدة وزياد محمد الصمادي، تقييم مستوى الخدمات الصحية من وجهة نظر المستفيدين من التأمين الصحي في الأردن، (عمان: الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المجلة الأردنية، المجلد السادس، العدد الرابع، 2010م)، ص477.

2. مفهوم الخدمة الصحية:

عرفت الخدمة الصحية بأنها: شيء يمكن أن يقدم إلى السوق لتحقيق إرضاء الحاجات ومنتزعة الأشياء الطبية، والخدمات والأفراد، والمكان، والتنظيم والافكار⁽¹⁾.

الخدمة بشكل عام تعني: أي فعل أو أداء يمكن أن يقدمه طرف ما إلى طرف آخر يكون جوهره غير ملموس ولا ينتج عنه أي تملك وإنتاجية، وعليه فإن الخدمة الطبية المقدمة في المستشفى لا تخرج عن مضمون هذا التعريف والتي يكون جوهرها غير ملموس ولا تمتلك، ولكن يمكن استخدام أدوات وأجهزة ومعدات مختلفة لتقديم الخدمة للمريض ومن ثم شفاؤه. وقد تستغرق فترة زمنية بسيطة أو طويلة⁽²⁾.

الخدمات الطبية هي: الرعاية التي تقدم للمريض أو السليم في أول نقطة لقاء بينه وبين الهيئة الطبية التي تتوافر بها العلاجات البسيطة وإجراءات الوقاية من الأمراض⁽³⁾.

تعرف الخدمات الطبية من خلال النظام الذي يعنى بتوفير وتقديم كل سبل ووسائل العلاج وإجراء الجراحات اللازمة للمرضى وذلك وفقاً للأصول والقواعد الطبية الفنية، فضلاً عن متابعة حالات المرضى والتنسيق بين كافة الأقسام العلاجية المختلفة بالمستشفى (باطنية - حوادث - جراحة - مسالك - عظام - أطفال)، بغية تحقيق أفضل رعاية طبية ممكنة⁽⁴⁾.

إن مفهوم الخدمة الصحية ينبع أساساً من المفهوم العام للخدمات، وهي لا تبتعد عن مضامين التعاريف السابقة للخدمة، إلا أنه يمكن تقسيم الخدمة الصحية إلى قسمين رئيسيين⁽⁵⁾:

أ. الخدمة الصحية العلاجية: تشمل على الخدمات الصحية المرتبطة بصحة الفرد بصورة مباشرة، والتي تشمل خدمات التشخيص وخدمات العلاج، سواء تم ذلك بالعلاج الدوائي المباشر داخل المنزل أو تم من خلال خدمات صحية مساندة تحتاج رعاية سريرية داخل المراكز الصحية، أو تم ذلك بالتدخل الجراحي التقليدي أو المعاصر.

يهدف هذا النوع من الخدمات لتخليص الفرد من مرض أصابه أو تخفيف معاناتهم الآم المرض.

ب. الخدمة الصحية الوقائية: وهي الخدمات الصحية المرتبطة بصحة المجتمع أو ما يمكن أن نطلق عليه بالخدمات الصحية البيئية، حيث ترتبط تلك الخدمات بالحماية من الأمراض المعدية والأوبئة

(1) د. صلاح محمد ذياب، قياس أبعاد جودة الخدمات الطبية المقدمة في المستشفيات الحكومية الأردنية من منظور المرضى والموظفين، (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرين، العدد الأول، 2012م)، ص73.

(2) المرجع السابق، ص71.

(3) ايمن عمر علي الباقر، ود. فتح الرحمن الحسن منصور، مرجع سابق، ص107.

(4) أ. د. أحمد محمد غنيم، إدارة المستشفيات - رؤية معاصرة، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2006م)، ص25.

(5) د. فريد كورنيل، وآخرون، تسويق الخدمات الصحية، (عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2010م)، ص.ص85-

والحماية من التدهور الصحي الناتج عن سلوك الأفراد والمشروعات التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة، ويرتبط هذا النوع من الخدمات الصحية بصحة الفرد بصورة غير مباشرة.

تعتبر الخدمات الصحية شكلاً من أشكال الخدمات، وأحد مدخلات إنتاج الصحة، فقد عرفت بأنها: العلاج المقدم للمرضى سواء كان تشخيصاً أو إرشاداً أو تدخلاً طبياً، ينتج عنه رضا وانتفاع من قبل المرضى وبما يؤول لأن يكون بحالة صحية أفضل. هذا التعريف يشير في مضمونه إلى أن الخدمة الصحية تتضمن ثلاثة عناصر رئيسية هي: الصفة المميزة للخدمة، المنافع المرجوة من الخدمة، والخدمات المساندة (1).

تعرف الخدمة في المستشفى على أنها: العلاج المقدم للمريض سواء كان تشخيصاً أو إرشاداً أو تدخلاً طبياً ينتج عنه رضا أو قبول وانتفاع من قبل المرضى. وهذا التعريف يمكن أن يشير في مضمونه إلى ثلاثة أبعاد للخدمة المقدمة في المستشفى وهي (2):

أ. الصفة المميزة للخدمة: ترتبط أساساً بجوهر الخدمة الصحية المقدمة ذاتها والتي تتكون من عدة إجراءات مختلفة تشخيصية وعلاجية.

ب. المنافع المرجوة من الخدمة: تتمثل بالعناصر المختلفة التي يحصل عليها المريض أو غيره من المراجعين للمستشفى لمقابلة احتياجاتهم الصحية، والتي يطلق عليها في بعض الحالات بحزمة الرضا المتحقق للزبون والمتضمنة الإدراك الحقيقي لكفاءة العمل المؤدى بشكله الملموس وغير الملموس وما يؤدي إلى شعوره بالاطمئنان لذلك العمل المؤدى.

ج. الخدمات المساندة: تتمثل بكافة العناصر المضافة التي يقدمها المستشفى إلى جوهر الخدمة الصحية المقدمة للمرضى، وتتضمن نظام حجز المواعيد، الاستقبال للمرضى، خدمات الاتصال التليفونية، والتنسيق مع المستشفيات الأخرى والمنظمات الاجتماعية الإنسانية وغيرها.

يمكن تعريف الخدمة الصحية بكونها مجموعة من الوظائف التي تعمل على إشباع الحاجات البشرية المرتبطة بالبقاء والاستمرار بشكل مباشر، وترتبط بالوظائف الأخرى للمجتمع كالوظيفة الاقتصادية، والتعليمية والاجتماعية وغيرها بشكل مباشر بحيث تعطي للمستفيد (المريض) القدرة على التكيف البيئي عن طريق توفير الدعم لقدراته البيئية والحسية والنفسية، بما يمكنه من تحقيق الأداء المطلوب (1). وبهذا

(1) الهام يحيوي، ويلي بوحديد، تقييم جودة الخدمات الصحية ومستوى رضا الزبائن عنها: دراسة ميدانية في المؤسسات الاستشفائية الخاصة بباتنة، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة الباحث، العدد الرابع عشر، 2014م)، ص 331.

(2) صفاء محمد هادي وآخرون، قياس وتقييم جودة الخدمات الصحية - دراسة تطبيقية في مستشفى الفيحاء العام، (البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، المجلد (5)، العدد العاشر، 2013م)، ص.ص 12-13.

(1) آلاء نبيل عبدالرازق، مرجع سابق، ص 287.

المفهوم تصبح الخدمة الصحية وتحقيقها الفاعلية في أدائها هدفاً مرغوباً يسعى المجتمع من خلاله إلى تحقيق بناء قوى للفرد الذي يستطيع أن يتحمل تبعات الأداء مهما كانت أبوابه أو درجات ضغوطه على الفرد .

وعرفها أحد الباحثين أنها: جميع النشاطات والعمليات التي تحقق الرضا والقبول لدى المستفيد (المريض) مقابل ثمن دون أن يتضمن تقديمها أي خطأ وهذا التعريف يبرز أهمية الجودة في تقديم الخدمة الصحية⁽²⁾.

يؤكد أحد الباحثين أن جودة الخدمة الصحية تمثل إحدى تطبيقات جودة الخدمة، ويرتكز مفهوم جودة الخدمة الصحية على المستفيد النهائي (المريض) من حيث رضائه عن الخدمة وعن المستشفى أو أي مؤسسة صحية أخرى والتي تقدم هذه الخدمة، وعليه فإن جودة الخدمة الصحية تمثل الالتزام من قبل إدارة المستشفى بإشباع حاجات ورغبات المريض. ويمكن تعريف جودة الخدمة الصحية على أنها⁽³⁾:

أ. تلك الأنشطة والحاجات التي تقدمها الإدارة (المستشفى) إلى العميل (المريض)، والتي تكون بطبيعتها غير ملموسة.

ب. هي أيضاً عبارة عن درجة التطابق بين المواصفات من جهة نظر المستهلك (المريض) وليس من جهة نظر الإدارة في منظمة الخدمة الصحية.

كما ينظر إلى جودة الخدمة الصحية على تحقيق رضاء وولاء المريض من خلال تقديم خدمة متميزة تشبع حاجاته ورغباته.

يرى الباحث أن مفهوم الخدمة الصحية ينبع أساساً من المفهوم العام للخدمات، وهي لا تبعد عن مضامين المفاهيم العامة التي تتناول الخدمات.

يمكن تصنف الخدمات استناداً إلى مجموعة من المؤشرات وأن هذا التصنيف ينطبق على الخدمات الصحية وذلك على النحو التالي⁽⁴⁾:

أ. من حيث الاعتمادية: إن الخدمات الصحية تتنوع استناداً إلى اعتمادها على السلع الملموسة مثل (التحاليل المخبرية، الأشعة، الجراحية) وخدمات يعتمد تقديمها على العنصر البشري مثل العلاج النفسي، وتشخيص المرض، تحديد نوع العلاج.

(2) تشارلز فيليبس، اقتصاديات الصحة والرعاية الصحية والتأمين الصحي - المسار الأمريكي - ترجمة جلال البناء، (الإسكندرية: المكتب العربي الحديث، 2012م)، ص 11.

(3) أ.د. ثابت عبدالرحمن إدريس وآخرون، دور نظم المعلومات الإدارية في تحسين جودة الخدمات الصحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الحكومية بمحافظة إب اليمنية، (المنوفية: جامعة المنوفية، كلية التجارة، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، العدد الثالث والرابع، 2011م)، ص. ص 18-19.

(4) ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي الاجتماعي، (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 99.

ب. من حيث حضور كل من المستفيد من الخدمات الصحية ومقدمها مثل العمليات الجراحية، الفحص السريري، سحب الدم.

ج. من حيث نوع الحاجة: فقد تكون الخدمات تشعب حاجة فردية مثل الفحص الشخصي في عيادة الطبيب أو الحاجة إلى حزمة من المنافع مثل الرقود في المستشفى حيث تقدم خدمات الإطعام، والعناية، الفحص الصباحي، لجميع الراقدين في المنظمة الصحية.

د. من حيث أهداف مقدمي الخدمات الصحية: حيث يختلف مقدمو الخدمات الصحية في أهدافهم (الربحية وغير الربحية) من حيث المؤسسات الصحة (خاصة وعامة)، أو من حيث البرامج التسويقية الخاصة بمنظمة صحية خاصة والتي تختلف عن تلك البرامج التي تطبقها منظمة صحية عامة.

هـ. إن الخدمة الصحية تتطلب في الغالب السرعة في أداؤها، كما أن الطلب على الخدمة الصحية يتسم بأنه بالنسبة للجمهور غير قابل للتأجيل، وينظر المستفيد إلى الخدمة الصحية على أنها وسيلة وليست هدفاً عدا القلة من الذين يجدون نوعاً من الإشباع بالاهتمام بهم طبيياً كما أن هناك ظاهرة عدم تماثل المؤسسات التي تقوم بتسويق الخدمة الصحية، فالوسائل المستخدمة تختلف باختلاف هذه الشركات وبالتالي تتباين في النوع والمدى والتأثير والفعالية والجودة والسعر، وعلى العموم تعتبر مراعاة الجودة فيها عنصراً حاكماً أساسياً لتسويقها للزبائن لضمان نمو حصة المؤسسة. ويعتبر إنتاج الخدمة الصحية أقل ضرراً، كما أنها تستخدم وسائل للترويج ذات طابع منوع بسبب التخصص النوعي لهيئات تسويق الخدمات، وعلاوة على ذلك غالبية الاتجاه في منظمات تقديم الخدمة الصحية يكون نحو أن تكون مؤسسات لا تستهدف تحقيق الربح⁽¹⁾.

و. قسمها أحد الباحثين إلى نوعين هما⁽²⁾:

i. الخدمات الوقائية: هي الخدمات التي تقدم للحافظ على صحة الإنسان ووقائته من المرض.

ii. الخدمات العلاجية: هي الخدمات التي تقدم للتخلص من المرض بعد حدوثه، من خلال

فحص المريض وتشخيص مرضه والحاقه بأحدى المستشفيات العلاجية لتقديم الدواء والغذاء الملائمين لحالته، فضلاً عن حسن معاملته لمساعدته على استعادة صحته.

(1) سحر أحمد كرجي العزاوي، ورائد سلمان، الابتكار التسويقي وعلاقته بجودة الخدمة الصحية في القطاع الحكومي - دراسة في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والسبعون، 2009م)، ص. ص 131-132.

(2) د. طاهر حسن، إدارة التوريد والتخزين بالاستناد إلى محددات الطلب على الخدمات الصحية: دراسة ميدانية في مستشفيات القطاع العام والخاص في مدينة دمشق، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الاقتصاد والقانون، مجلة جامعة دمشق للاقتصاد والقانون، المجلد 27، العدد الثالث، 2011م)، ص55.

يتطلب النجاح في هذين النوعين من الخدمات تعاون مثمر بين المريض والمعالج، وهذا لا يمكن الحصول عليه من دون توافر حماس وقناعة لدى المريض تجاه المستشفى والطبيب.

يرى الباحث أن الصحة لا تقدر بثمن وأن المستفيد من الخدمات الصحية سواء كان مواطناً (مريض محتمل)، أو كان شخص يعاني من مشكلة حقيقية (مرض حقيقي) يعد مصدر أساسي للمعلومات للحكم على مستوى جودة الخدمات الصحية المقدمة.

يخلص الباحث إلى أن القطاع الصحي يمثل أهمية كبرى في حياة الشعوب والأفراد بشكل عام. إذ تتبع أهميته في كون الصحة حق أساسي لجميع الأفراد والشعوب، حيث أصبح القطاع الصحي من أهم القطاعات الخدمية وركناً أساسياً من أركان الاقتصاد الوطني في العديد من الدول سواء المتطورة أو النامية، بالتالي لأبد من أن يشهد هذا القطاع تطوراً على جميع المستويات ليرضي حاجات الأفراد ولتقديم خدمات صحية ذات جودة عالية يرضى عنها العملاء.

ثانياً: أهمية الخدمات الصحية

يعد العنصر البشري الثروة الحقيقية والمحور الأساسي للإنتاج في مواقع العمل المختلفة، فالأجهزة والادوات الضخمة، مهما بلغت درجة تطورها وتعقدتها ستبقى غير مفيدة ولا تعمل إذا لم تجد العقل البشري الذي يحركها ويوظفها ويصونها، وبما أن العقل البشري على هذه الدرجة الكبيرة من الأهمية، فانه من العدل والإنصاف أن تتوافر له ظروف العمل الآمنة الكفيلة بتحقيق الدرجة المناسبة في أدائه عن العمل⁽¹⁾.

ذكر الله في كتابه العزيز كثيراً من المبادئ والقواعد القرآنية التي تعتنى بالمحافظة على النفس البشرية والحث على وقايتها وهذه الآيات تعتبر منطلق لعلم الوقاية والسلامة في مجالات العمل الذي نسمع عنه اليوم وسمعنا به من قبل، وورد في قوله تعالى: ﴿جِئْتُمْ لَكُمْ وَجْهًا﴾ الآية (195). وجاء في سورة النساء، قوله تعالى: ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ حَقَّ تَقَاتِهِ لَعَلَّكُمْ تُفْلِحُونَ﴾ الآية (71). كما جاء في سورة النساء قوله تعالى: ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ حَقَّ تَقَاتِهِ لَعَلَّكُمْ تُفْلِحُونَ﴾ الآية (29). كما حث الله عباده المؤمنين على وقاية أنفسهم قائلاً: ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ حَقَّ تَقَاتِهِ لَعَلَّكُمْ تُفْلِحُونَ﴾ الآية (6).

من هنا زاد الاهتمام بالسلامة المهنية وسنت القوانين والتشريعات وانهضت المؤتمرات المحلية والدولية المتلاحقة الهادفة لحماية الإنسان، بالتالي تتمثل أهمية الخدمات الصحية في الآتي:

(1) د. وسيم إسماعيل الهابيل، وعلاء محمد حسن عائش، تقييم مدى فعالية إجراءات السلامة والصحة المهنية في المختبرات العلمية من وجهة نظر العاملين - دراسة ميدانية على العاملين في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، 2012م)، ص 84.

1. بادرت معظم المنظمات الصحية بتطبيق برامج الجودة من أجل تحسين وتطوير مستوى الأداء فيها الأمر الذي سوف يساهم ويساعدها في الحفاظ على سمعتها من خلال اهتمامها بجودة الرعاية والخدمات الصحية. كما أن تطبيق نظام إدارة الجودة في المنظمات الصحية من شأنه مساعدتها في التعرف على الموارد المهدرة من الوقت مروراً بالطاقات والقدرات الذهنية المتمثلة في الموارد البشرية بالإضافة إلى الموارد المادية ومن ثم العمل على التخلص منها وفي نفس الوقت يعد نظام إدارة الجودة نظام تحفيزي حيث أنه يتيح الفرصة للعاملين بالتعرف على إمكانياتهم ومنحهم صلاحيات وفق هذه الإمكانيات ويحثهم أيضاً على التفوق والإبداع⁽¹⁾.
2. تتزايد أهمية الرعاية الصحية حول العالم بسبب تأثيرها الكبير على الموارد الاقتصادية والبشرية المتاحة للمجتمع، وبالتالي تظهر أهمية توجيه الموارد المستخدمة في قطاع الصحة بشكل كفاء وفعال نحو تحسين جودة الخدمات الصحية⁽²⁾.
3. تعد الجودة في الخدمة الصحية مؤشراً مهماً في قياس مستوى الرضا المحقق لدى المريض عن الخدمة المقدمة له من قبل المستشفى⁽³⁾.
4. هدفت جميع دول العالم إلى تحقيق مستوى متقدم من الصحة للمواطنين الذين يعيشون في تلك الدول ولتحقيق ذلك الهدف عقدت الندوات والمؤتمرات والتي كان من أهمها مؤتمر المآتا عام 1978م، وركز هذا المؤتمر على أن الرعاية الصحية الأولية أمر ضروري باعتبارها المحور الرئيسي للنظام الصحي، وجزء لا يتجزأ من التنمية الاجتماعية والاقتصادية وتحتاج الرعاية الصحية إلى عملية إدارية ناجحة من أجل تحقيق أقصى ما يمكن من الصحة للمواطنين وبما يتناسب مع الموارد الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في تلك الدولة، ويجب أن تشترك القطاعات المختلفة في العملية الإدارية للقطاع الصحي⁽⁴⁾.
5. إن أهمية الخدمات الصحية تتبع من احتياج المجتمع لهذه الخدمات، لذلك نجد المجتمعات المتطورة تكون في هم دائم عن مدى توفر الخدمات الطبية التي يحتاجها كل فرد في هذا

(1) أ.د. نزار عبدالمجيد البروراي، ود. لحسن عبدالله باشيوة، إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة - مفاهيم وأسس وتطبيقات، (عمان: دار الوراق للنشر والتوزيع، 2011م)، ص. 568-569.

(2) أحمد عثمان رشوان خليف، نحو إطار محاسبي متكامل لقياس أداء المستشفيات المصرية بغرض تحسين جودة الخدمات الصحية: وجهة نظر المحاسبين، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الرابع، 2010م)، ص. 51.

(3) علاء الدين أبو نقطة، أثر البيئة التنافسية على استراتيجية المزيج التسويقي في تقديم الخدمات الطبية، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2000م)، ص. 65.

(4) د. صلاح محمود زياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة - منظور شامل، (عمان: دار الفكر العربي ناشرون وموزعون، 2009م)، ص. 31.

المجتمع، والسعى أيضاً لمعرفة ماهي الخدمات الطبية المفقودة وكيفية توفيرها، والتنبؤ بالخدمات الطبية التي سوف يحتاج إليها في المستقبل والعمل على توفير الكوادر الطبية من (أطباء، ممرضين، ومهن طبية مساعدة)، ويمكن ذلك من التنبؤ بالطرق العلمية الصحيحة والبرامج التي تحقق ذلك التنبؤ، أيضاً توفير المصادر المادية التي يستطيع من خلالها توفير الاجهزة والمعدات الطبية، كل ذلك نسبة لأهمية الخدمات الطبية في حياة الفرد والمجتمع ككل⁽¹⁾.

6. تعد الصحة للجميع من المطالب الأساسية والضرورية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها، وهي حق من حقوق الإنسان بغض النظر عن الجنس، أو الطبقة الاجتماعية أو الموقف الاقتصادي أو السياسي، فالمكونات الصحية الأساسية للرعاية هي حق للجميع تقتضيها العدالة والمساواة، ورغم ذلك نجد الكثير من دول العالم المتقدمة منها والنامية بدأت بالتراجع عن التزامها بتزويد رعاية صحية بمستويات تقنية عالية لمواطنيها، وخاصة في الدول النامية، والتي ما زالت تستخدم طرقاً علاجية قديمة تركت منذ سنين في الدول المتقدمة، ومع ذلك نجد أن بعض الدول ما زالت تسعى جادة لتقديم أفضل خدمة صحية لمواطنيها بالرغم من شح الموارد⁽²⁾.

7. زاد الاهتمام بالقطاع الصحي خصوصاً بعد محاولة بعض علماء الاقتصاد في الولايات المتحدة الأمريكية مع مطلع الستينات من القرن العشرين، العمل على إدخال النشاط الصحي في تحليلهم الاقتصادي، فنتج عن ذلك بروز فرع جديد من فروع العلوم الاقتصادية يجمع بين مفهومي الاقتصاد والصحة وهو اقتصاد الصحة، الذي امتد انتشاره إلى باقي الدول الأوروبية، ونتيجة لهذا تطور دور المؤسسة الصحية، من مجرد مكان لإيواء المرضى إلى اعتبارها كمؤسسة اقتصادية تقدم خدمات صحية لمجموعة من الزبائن هم المرضى.

8. يعتبر القطاع الصحي من بين أهم القطاعات الاستراتيجية المساعدة على دفع عجلة التنمية لاقتصاديات بلدانها، حيث تولي الدول أهمية كبيرة لهذا القطاع باعتبار الناتج النهائي له والمتمثل في الصحة كسلعة استثمارية تساعد اليد العاملة على مواصلة الإنتاج، ومن ثم تحقيق الازدهار من خلال التأثير في الإنتاج القومي⁽³⁾.

9. يمكن توضيح دور الخدمات الصحية في التنمية من خلال تحقيق هدفها في الحفاظ على صحة الفرد والاسرة، وتحسين الصحة العامة والاهتمام بالجوانب البيئية على النحو التالي⁽¹⁾:

(1) أيمن عمر علي الباقر، ود. فتح الرحمن الحسن منصور، مرجع سابق، ص107.

(2) د. فراس الرواشدة، د. محمد الصمادي، محددات تضخم الخدمة الصحية - دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد التاسع والستون - الجزء الثاني، 2007م)، ص431.

(3) الهام يحيايوي، وليلى بو حديد، مرجع سابق، ص331.

(1) د. طلال بن عايد الأحمد، مرجع سابق، ص. ص91-92.

أ. صحة الفرد والأسرة: تعتبر رفاهية الإنسان هي الهدف الأساسي لأي تخطيط اقتصادي واجتماعي في أي مجتمع، ولذلك فإن الهدف من التخطيط الصحي هو تحسين وتطوير وتوجيه المزيد من مختلف أشكال الرعاية الصحية للفرد، وتعتبر صحة الفرد جزءاً لا يتجزأ من صحة الأسرة باعتبار الأسرة وحدة متكاملة وذلك للأسباب التالية:

i. الأسرة بنياتها ووظائفها تؤثر على نمط الصحة والمرض للفرد والمجتمع معاً، لأن الأسرة هي الوحدة الأساسية للمجتمع.

ii. تمثل الأسرة وحدة متكاملة في مجال الاعتماد على النفس في مواجهة المرض والوقاية منه. إذ أن الجزء الأكبر من الجهود الصحية يتم داخل الأسرة قبل الاتصال بأي مؤسسة صحية أو طبيب خاص.

iii. تؤثر الحالة الصحية للأسرة على نظام الأسرة وعملها واتجاهاتها كما تؤثر على نوعية الحياة فيها.

ب. تحسين الصحة العامة والاهتمام بالجوانب البيئية: تهتم مختلف قطاعات الخدمات الصحية بوضع برامج تخطيطية ووقائية لحماية البيئة من التلوث والمخاطر الصناعية وخاصة في المناطق الصناعية المزدحمة، والساحلية والريفية. كما يعتبر توفير المياه الصالحة للشرب والوسائل السليمة للتخلص من الفضلات بجميع أنواعها، مع توفر المسكن الصحي الملائم، من العوامل الأساسية التي تساعد على الارتقاء بصحة البيئة وتحسين الصحة العامة.

10. مع نمو حجم المنافسة بين المؤسسات الاستشفائية من جهة، وتزايد وعي واهتمام الزبون (المريض) بالحصول على الخدمات الصحية التي تلبى حاجاته وتحقق رغباته من جهة أخرى، ظهرت تحديات أمام هذه المؤسسات تمثلت في كيفية الحفاظ على رضا المريض، والتي اعتبرت الدافع وراء الاهتمام بجودة خدماتها والتميز في خدمة زبائنها⁽²⁾.

11. واجهت المنظمات الصحية تحديات وضغوطات مختلفة من الداخل ومن الخارج خلال العقود الأخيرة من القرن الماضي من أهمها⁽³⁾:

أ. ارتفاع تكاليف المعدات والأجهزة الطبية.

ب. طرح فكرة التخصص الدقيق في الممارسات الطبية المختلفة رغم قلة المتخصصين.

ج. زيادة الطلب على مختلف أنواع الخدمات الصحية الحديثة ورافق هذه الزيادة زيادة من نوع آخر في الاهتمام بتلبية احتياجات وتوقعات العملاء.

(2) الهام يحيوي، وليلى بو حديد، مرجع سابق، ص 331.

(3) أ.د. نزار عبدالمجيد البرواري، ود. لحسن عبدالله باشيو، مرجع سابق، ص.ص 567-568.

د. زيادة قوة التنافس بين المنظمات الصحية المتشابهة.

12. إن الاهتمام بالموضوع الصحي في السنوات القليلة الماضية قد زاد وبشكل كبير وذلك للعديد من الأسباب ومنها ما يلي (1):

أ. إن الصحة الجيدة تمثل الطرف المثالي لتمتع الناس بحياتهم.

ب. إن الصحة تعتبر الموضوع الوحيد الذي يهتم به كل الناس.

ج. إن الخدمات الصحية من أكبر واعقد الصناعات حالياً بسبب:

i. ارتفاع تكاليفها، وازدياد ربحيتها.

ii. كثرة أعداد العاملين في القطاع الصحي.

iii. تنوع المهن والوظائف العاملة في القطاع الصحي.

iv. كثرة المحتاجين للخدمات الصحية.

د. إن موضوع الصحة يستهلك نسبة كبيرة من الموارد والطاقات المتوفرة لدى الدولة.

هـ. احتياج الخدمات الطبية لأرقى وأثمن وأعقد أنواع التكنولوجيا.

للخدمات الصحية أهمية كبيرة على مختلف جوانب الحياة وعلى مسيرة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ولها انعكاسات إيجابية سواء نُظر إليها من الناحية الإنسانية أو من الناحية الإنتاجية، فالخدمات الصحية الجيدة تؤدي إلى زيادة إنتاجية الأفراد العاملين، وذلك بسبب استمراريتهم في المواظبة على الدوام من دون عوائق تتعلق بالأمراض وقلة النشاط، وعلى العكس فأن سوء الخدمات الصحية له انعكاسات سلبية على الفرد وعلى المجتمع. الأمر الذي يؤدي إلى القضاء على هذه السلبيات أن وجدت من خلال مراقبة الأداء الصحي ومحاولة إصلاح الخلل لأن القضاء على مثل هذه السلبيات يعد عملية هامة ذات مردودية عالية على التنمية(2).

إن الاهتمام بجودة الخدمات تكافئ أو قد تفوق الاهتمام بجودة السلع في الكثير من بلدان العالم ولاسيما المتقدمة منها ، لكن جودة الخدمة الصحية قد حظيت باهتمام أكبر عن غيرها من الخدمات نظراً لتعلق الأمر بصحة وحياة الإنسان الذي هو قيمة عليا على الأرض(3).

(1) د. صلاح محمود نياض، مرجع سابق، ص32.

(2) د. عبد الهادي الرفاعي، وآخرون، دراسة تحليلية لتطور مؤشرات الخدمات الصحية في سورية ودورها في التنمية، (دمشق: جامعة تشرين، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد(28) العدد الأول، 2006م)، ص16.

(3) د. أكرم أحمد الطويل وآخرون، إمكانية إقامة أبعاد جودة الخدمات الصحية دراسة في مجموعة مختارة من المستشفيات في محافظة نينوى، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم والإدارية والاقتصادية، المجلد(23)، العدد الثاني، 2013م)، ص3.

يرى الباحث أنه بالرغم من الأهمية الكبيرة للخدمات الصحية إلا أنها تعاني الكثير من الصعوبات من كونها تدرج تحت قطاع الخدمات الصحية، ويصبح هناك حاجة ماسة للاهتمام بهذا القطاع مما ينعكس على جودة الخدمات التي يؤديها. ويتزايد الطلب على الخدمات الصحية لعوامل متعددة أهمها الحروب وآثارها، والزيادة في عدد السكان وتزايد حوادث الطرق ونسب التلوث، والحوادث الصناعية. اتفاقاً مع ذلك يظهر التحدي أمام إدارة المستشفى والعاملين فيها في أن تقدم خدمات صحية بجودة مميزة، إذ تعد جودة الخدمات الصحية عنصر هام للغاية في مجال إدارة المستشفيات حيث ترتبط بأهم جانب من جوانب حياة الإنسان وهي صحته.

ثالثاً: مفهوم جودة الخدمة

لقد تعددت وتباينت التعريفات التي أوردت لموضوع جودة الخدمة، فظهرت العديد من التعريفات لها، كل تعريف ينظر إليها من منظور معين، وسوف نعرض عدداً من التعريفات التي وردت كما يلي:

ينظر معهد المقاييس القومي الأمريكي والجمعية الأمريكية للسيطرة النوعية إلى جودة الخدمة على إنها مجموع الخصائص والصفات التي تمتاز بها السلعة أو الخدمة التي تجعلها تفي بالاحتياجات المطلوبة⁽¹⁾. كما يعرف المكتب القومي للتنمية الاقتصادية في بريطانيا الجودة على أنها مجموعة العوامل أو الخصائص التي يجب أن تتوفر في منتج أو خدمة معينة بهدف الوفاء بمتطلبات السوق. وضع أحد الباحثين مدخلين لتعريف الجودة في الخدمات أحدهما: داخلي يعتمد على تقدير الجودة من وجهة نظر الإدارة اعتماداً على مدى الالتزام بالموصفات والمقاييس المعتمدة ويمكن أن يتم التأكد من ذلك من خلال الفحوص المخبرية والمعاينة النظرية والعملية، حيث يتبين من خلال ذلك أي انحرافات عن المواصفات المعتمدة، أما المدخل الخارجي: أي الحكم على جودة الخدمة من وجهة نظر الزبائن (متلقي الخدمة) وذلك اعتماداً على مدى قدرة المنظمة على تقديم منتجات (سلع أو خدمات) تفي بحاجات ورغبات الزبائن مقارنة بما تقدمه المنظمات المنافسة من سلع وخدمات تؤدي إلى إشباع نفس الحاجات والرغبات⁽²⁾.

وعرفت من وجهة نظر أحد الباحثين بأنها: تطابق الخدمة الفعلية مع الخدمة المتوقعة من وجهة نظر العميل⁽³⁾. توجد آراء عديدة وتتعدد التعاريف حول معنى ومفهوم جودة الخدمة، ولكن تجدر الإشارة

(1) د. محمود عبد العال مشعال، قياس جودة الخدمات التأمينية لشركات التأمين التعاوني في السوق السعودي، (سوهاج: جامعة

سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد السابع والعشرون، العدد الثاني، 2013م)، ص 390

(2) د. حمد راشد الغدير، تقييم العملاء لمستوى جودة الخدمات المقدمة من مكاتب السياحة والسفر الجوي ومدى رضاهم عن الخدمات المقدمة من هذه المكاتب - دراسة ميدانية في منطقة عمان الكبرى، (بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول - المجلد الأول، 2011م)، ص 351.

(3) هيام عبدالرحمن الموسى، أثر جودة الخدمة الإلكترونية على الولاء الإلكتروني للعملاء بالتطبيق على الخطوط الجوية السعودية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، المجلد الأول، 2012م)، ص 320.

هنا إلى بعض النواحي التي يجب أخذها في الاعتبار عند التعرض لموضوع جودة الخدمة وهي (1):

1. في اللحظة التي يقدم فيها العميل على التعامل مع مؤسسة خدمية لنا أن نتوقع أنه يوجد لديه حاجات يرغب في إشباعها كما أنه يوجد لديه توقعات يأمل في أن ترقى الخدمة إلى مستواها.
2. ولاء العميل للخدمة عملية موقفية وعابرة بطبيعتها وبمجرد أن ينخفض مستوى الخدمة عن مستوى التوقعات يتخذ العميل قراره الفوري بالتحول إلى مؤسسة خدمية أخرى لإشباع حاجاته وتحقيق توقعاته.

3. الخدمة في الأساس تفضيل لاحتياجات وتوقعات العميل وليس خط إنتاج نمطي.

يمكن تحقيق التميز في الخدمة في أي مؤسسة من خلال التركيز على التالي (2):

1. اعتبار العميل واحتياجاته وتوقعاته من أولويات المؤسسة الاستراتيجية.
2. اعتماد خدمة العميل والتميز في خدمته من قبل جميع العاملين، كأسلوب عمل روتيني يومي.
3. غرس ثقافة الجودة في محيط العمل، والتي تركز على:
 - أ. القوة الحسنة للقياديين، والرقابة الذاتية.
 - ب. التحسين المستمر، وتطوير أسلوب العمل الجماعي عن طريق فرق العمل وحلقات الجودة.
 - ج. تحسين الاتصالات وتبني الشفافية.

تعود دراسة جودة الخدمات إلى عام 1987م من خلال دراسات ساسير Sasser ويرجعها آخرون إلى ابحاث اندرسون Anderson وزملائه في العام 1976م (3).

في حين يرجع البعض دراسة تسويق وجودة الخدمات إلى اوساط الستينيات بالتحديد إلى أبحاث رازميل Rathmell عام (4) 1966م.

تعرف جودة الخدمات على أنه حكم شامل أو موقف يتعلق ويتوقف على نجاح الخدمة، في حين أن الرضا يتعلق بطريقة معينة من التعامل (5).

(1) عمرو حسن خير الدين، مرجع سابق، ص12.

(2) د. أحمد النواصرة، الاتصال والتسويق، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2009م)، ص.ص 208-209.

(3) Bexley, J., (2005) Service Quality: An empirical Study of Expectation Versus Perceptions in the Delivery of Financial Services in Community Banks, Unpublished Phd Thesis, University of Stirling, Uk. P56.

(4) Karatepe ,M.O., Yavas, U., Babakus, E., (2005) "Measuring Service Quality of Banks: Scale Development and Validation", Journal of Retailing and Consumer Services, Vol.12, No.5, P373.

(5) مصطفى وليد نور الله، فجوة جودة الخدمة في مصارف القطاع الخاص في محافظة اللاذقية السورية، (الجزائر: جامعة قاصدي مرياح بورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة الباحث، العدد الرابع عشر، 2014م)، ص359.

وتعرف جودة الخدمة بأنها: جملة الخصائص التي يجب أن تتوفر في الخدمة بهدف الوفاء بمتطلبات العميل⁽¹⁾. وتعرف بأنها : تقديم خدمة أفضل من توقعات العميل⁽²⁾.

يرى الباحث تركيز معظم تعريفات جودة الخدمة على الاتجاه المرتبط بإشباع احتياجات المستهلك، فجودة الخدمة هي شيء غير ملموس بشكل يرضي المستهلك ويضيف له قيمة. ولعل تحليل مفهوم الجودة وأبعادها يعطي تصور مؤكد بأنها لا تمثل هدفاً ينتهي بنقطة الوصول إليه أو طفرة تسعى المنشأة إلى تحقيقها أو أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها، حيث أن السمات الأساسية للجودة تتمثل في الاستمرار في العطاء والسعي المتواصل نحو التطوير، فالجودة تتسم بأنها غير محددة التوقيت، وليس لها حدود.

رابعاً: أبعاد جودة الخدمات

تمتلك الخدمات عموماً أبعاداً متعددة ترتبط أساساً بالجودة يمكن من خلالها تحديد قدرة إشباعها لحاجة العميل، ولقد حددها خبراء الجودة في الأبعاد التالية⁽³⁾:

1. المساواة: تعني حصول العميل على نصيب عادل وقسط متساوي من العناية وفق احتياجاته.
2. الفاعلية: هي تحقيق الفائدة المرجوة من العناية سواء على مستوى العميل أو على مستوى المجتمع⁽⁴⁾.
3. الملائمة: تعني ملائمة الخدمة للغرض الذي تقدم من أجله من حيث أسلوب وإجراءات ومكان تقديمها ومدى توافقها مع احتياجات العميل.
4. سهولة الحصول عليها: يقصد بها أن الخدمات التي تقدم للعميل يجب إلا تكون مقيدة بحدود زمنية أو مكانية معينة، كما اشار إليها أحد الباحثين بأنها سهولة حصول العميل على الخدمة بتوفير المنظمة للخدمة له في الوقت والمكان المناسبين⁽⁵⁾.
5. القبول: يعني أن الخدمة المقدمة في المنظمة يجب أن تحظى بقبول العملاء وذويهم، ومقدمي الخدمة أنفسهم من افراد المجتمع بشكل عام.
6. الكفاءة: تعني التوازن في تخصيص الموارد المتاحة بين الخدمات المقدمة للعملاء المستفيدين

(1) أحمد بن عشاوي، إدارة الجودة الشاملة - الأسس النظرية والتطبيقية والتنظيمية في المؤسسات السلعية والخدمية، (عمان: دار الخامة للنشر والتوزيع، 2013م)، ص25.

(2) أحمد بن عشاوي، قياس ابعاد جودة الخدمات من وجهة نظر العملاء - دراسة ميدانية لخدمات الهاتف النقال المقدمة من طرف المؤسسات الثلاث: موبليس، جيزي، وأوريدو بمدينة ورقلة جنوب الجزائر، مرجع سابق، ص383.

(3) علي السلمي، الإدارة المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص88.

(4) محمد عبدالعزيز، ومخير الطعامة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2003م)، ص188.

(5) هيام عبدالرحمن الموسى، مرجع سابق، ص320.

- منها دون أن تطغى خدمة أو عميل على الآخرين⁽¹⁾ كما تعني أيضاً امتلاك موظفي الخدمة للقدرات والمهارات والمعرفة اللازمة لأداء الخدمة للعملاء بالشكل المناسب.
7. الاستجابة: هي المساعدة الحقيقية في تقديم الخدمة إلى الزبون (العميل)، وتعني رغبة موظفي الخدمة لتقديم الخدمة للعملاء والاستجابة لطلباتهم وحل مشاكلهم بصورة سريعة⁽²⁾.
8. التأكيد: هي السمات التي يتسم بها العاملين من معرفة وقدرة وثقة في تقديم الخدمة إلى الزبون (المريض).
9. الكياسة: هي درجة الرعاية والاهتمام الشخصي التي تساعد على إرضاء الزبائن وإشباع رغباتهم. كما تعني تعامل موظفي الخدمة مع العملاء بأدب واحترام وصدقة مع الاهتمام بمشاعرهم.
10. الملموسية: تتمثل بالقدرات والتسهيلات المادية والتجهيزات والأفراد ومعدات الاتصال.
11. المعولية: وهي القدرة على الأداء في إنجاز ما تم تحديده مسبقاً وبشكل دقيق.
- مما سبق يستنتج الباحث أن العناصر السابقة يمكن من خلالها الحكم على جودة الخدمات التي تقدمها المنظمات كما أنها بمجموعها تمثل أهم العناصر التي تستند إليها فلسفة الجودة.
- يرى الباحث أن على منظمات الأعمال ضرورة الالتزام بالمعايير الخاصة بالجودة عند تقديم الخدمات، باعتبارها من أهم العوامل التي تؤثر على الأداء الفعلي وعلى النتائج المتوقعة من الخدمات من حيث الكفاءة والاستمرارية والرقابة عليها، مع إيجاد علاقة بين المقدمين للخدمات والعملاء من خلال تقديم المساعدة الحقيقية والتسهيلات المادية اللازمة.

خامساً: مفهوم جودة الخدمة الصحية

تلعب جودة الخدمة الصحية دوراً مهماً في تصميم منتج الخدمة وتسويقه، حيث إنها ذات أهمية لكل من مقدمي الخدمات والمستفيدين، وبالنسبة للمستشفيات فإن جودة الخدمات الطبية المقدمة لمراجعتها تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة الأداء لهذه المنظمات، ورغم ارتفاع تكلفة الجودة (تحقيق الجودة)، فإن تحقيقها بشكل مستمر والرقابة عليها يضمن نجاح المنظمة الصحية على المدى الطويل. وإذا كان البعض يرى أن الجودة العالية تحتاج إلى وقت أكثر، تكاليف أكبر، مهارات متنوعة، مستلزمات طبية أفضل، إدارة فعالة، إلا أن الجودة العالية يمكن أن تؤدي في النهاية إلى تخفيض التكاليف وهذا يمكن حسابه إذا ما تم شرح الخسائر التي تتحملها المستشفى من جراء أداء أقل جودة⁽³⁾.

(1) أ.د. عادل طالب سالم المعاضيدي، أهمية نظام المعلومات وتأثيره على جودة الخدمات الصحية، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة

كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالثون، 2012م)، ص.ص 123-124.

(2) هيام عبدالرحمن الموسى، مرجع سابق، ص.320.

(3) أ.د. نزار عبدالمجيد البرواري، ود. لحسن عبدالله باشيو، مرجع سابق، ص.569.

هناك العديد من المفاهيم التي أوردتها الكتاب والباحثين للجودة في الخدمات الصحية يستعرضها الباحث كالاتي:

بالنسبة للجودة في الخدمات الصحية فقد عرفت بأنها: مجموعة الخدمات التي لا تتضمن جوهر الخدمة الفعلية فقط بل تشتمل ايضاً على مدى اقتناع المريض بالكادر الطبي والتمريض⁽¹⁾.

يعد مفهوم الجودة من احداث المفاهيم الإدارية التي تقوم على مجموعة من الافكار والمبادئ التي يمكن لأي إدارة أن تتبناها من أجل تحقيق افضل أداء ممكن، وأن إدارة الجودة هي أسلوب القيادة والتشغيل للمنظمة من أجل التحسين المستمر للأداء على الأمد الطويل، من خلال التركيز على متطلبات وتوقعات المرضى، ويمثل مفهوم الجودة: العملية التي يتم من خلالها تبني المنظمة مبادئ وابعاد الجودة، باعتبارها جزءاً من الأهداف الاستراتيجية للمنظمة، وأن يتم تطبيق هذه المبادئ في كل نواحي الأنشطة والعمليات ومحاولة ارضاء حاجات الزبائن عن طريق عمل الاشياء بطرق صحيحة⁽²⁾.

تعرف جودة الخدمة الصحية بأنها: درجة الالتزام بالمعايير المعاصرة المعترف بها على وجه العموم للممارسة الجيدة والنتائج المتوقعة لخدمة محددة أو إجراء تشخيص أو مشكلة طبية⁽³⁾.

جودة الخدمة الصحية عرفتها الهيئة الأمريكية المشتركة لاعتماد المنظمات الصحية باسمها المختصر (جاكو) The Joint Commission on Accreditation Hospitals: (تأكيد للتعريف السابق أعلاه) بأنها درجة الالتزام بالمعايير المعاصرة المعترف بها على وجه العموم للممارسة الجيدة والنتائج المتوقعة لخدمة محددة أو إجراء تشخيص أو مشكلة طبية⁽⁴⁾.

عرف أحد الباحثين الجودة في الخدمات الصحية بأنها: تطبيق العلوم التقنية الطبية بالأسلوب الذي يزيد من فائدتها للصحة العامة بدون أي زيادة في احتمال مخاطر نتيجة لهذا التطبيق، أي إن مستوى الجودة يعتمد على المدى المطلوب للموازنة بين المخاطر والفوائد⁽⁵⁾.

بالنسبة لتعريف الجودة في الخدمات الصحية تعد عملية في غاية الصعوبة والتعقيد، لأن العديد

(1) د. صالح عمرو الجريري، قياس جودة الخدمات الصحية - دراسة ميدانية لآراء عينة من الزبائن المتعاملين مع المستشفيات الخاصة في مدينة عدن، (عدن: جامعة عدن، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الرابع، 2009م)، ص52.

(2) وفاء علي سلطان، أبعاد جودة الخدمات الصحية من وجهة نظر المستفيدين - دراسة تطبيقية في مجموعة من المستشفيات الأهلية في محافظة البصرة، (البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، المجلد الخامس، العدد العاشر، 2013م)، ص83.

(3) د. وليد يوسف الصالح، إدارة المستشفيات والرعاية الصحية والطبية، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2011م)، ص50.

(4) حنان عبدالرحيم الأحمد، التحسين المستمر للجودة المفهوم وكيفية التطبيق في المنظمات الصحية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد (40)، العدد الثالث، 2000م)، ص142.

(5) د. صالح عمرو الجريري، مرجع سابق، ص52.

من واجه الخدمات الصحية غير واضحة المعالم لبعض الأطراف بها، وبالتالي فإن محاولة تعريف الجودة ستعكس وجهة نظر الشخص أو الجهة القائمة بها، إذ ينظر إليها من منظور كل من (1):

1. المريض: على أنها ما يوفره المستشفى من معالجة تتسم بالعطف والاحترام.
2. الطبيب (المهنيين الصحيين): وضع المعارف والعلوم الأكثر تقدماً والمهارات الطبية في خدمة المرضى، وفيما إذ تم اختيار الإجراءات الطبية وغير الطبية الصحيحة وتم عملها بشكل صحيح.
3. المالكون: الحصول على أحسن العاملين وأفضل التسهيلات لتقديم الخدمة.
4. إدارة المستشفى: تعني الاستعمال الكفؤ للموارد بما يعظم الإنتاجية ويلبي حاجات العملاء من غير هدر وضمن الحدود والتوجيهات المقدره من الإدارة العليا.

عرفت الجودة في الخدمات الطبية بأنها: مستوى الإدراك المتحقق من نتائج الأداء عن الخدمة الصحية قياساً بما كان في مرحلة سابقة، وفي هذا التعريف إشارة واضحة إلى أن الجودة مرتبطة بعامل الزمن من حيث التطور والتقدم لما هو أفضل بالنسبة للخدمات الطبية المقدمة في مدة معينة بما تم تقديمه في السابق (2).

هي ذلك الأسلوب الذي يتم من خلاله تقديم خدمات طبية ذات صيغ تفاعلية عالية بين موفر الخدمة الصحية (الأطباء والمتخصصين) ومتلقيها (الزبون) باستخدام برامج علاجية وأجهزة حديثة وبالاعتماد على مقاييس ومعايير عالمية للوصول إلى أفضل خدمة وبأنسب الرسوم، استعداداً لتحقيق إشباع كامل لرغبات الزبائن وتوقعاتهم (3).

هنالك عدة عوامل تؤثر في جودة الخدمات الصحية وتتمثل هذه العناصر في:

1. تحليل توقعات المريض: تحتاج المستشفيات إلى فهم اتجاهات المرضى عند تصميمهم للخدمة الصحية بحيث يكون هذا التصميم متفوقاً على توقعات المريض لأنها الطريقة الوحيدة التي تمكنهم من تحقيق جودة عالية للخدمة المقدمة. ويمكن للمرضى أن يحققوا ادراكاتهم للخدمة المقدمة من خلال التمييز بين المستويات المختلفة للنوعية وهي (4):

أ. الجودة المتوقعة: هي الدرجة من الجودة التي يتوقع المريض وجودها.

ب. الجودة المدركة: هي تصور المريض لجودة الخدمات الصحية المقدمة له.

(1) ثامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2005م)، ص 198.

(2) المرجع السابق، ص 199.

(3) هاني فاضل الشاوي، تأثير نموذج إدارة العلاقة مع الزبون في تحسين جودة الأداء الصحي - دراسة استطلاعية في مستشفيات البصرة، (البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، المجلد الثالث، العدد السادس، 2010م)، ص 97.

(4) ثامر البكري، مرجع سابق، ص 87.

ج. الجودة القياسية: هي المستوى من الخدمة المقدمة التي تتطابق مع المواصفات المحددة للخدمة.
د. الجودة الفعلية: هي تلك الدرجة من الجودة التي اعتاد المستشفى تقديمها للمرضى.
2. تحديد جودة الخدمات: عندما يفهم المستشفى حاجات المرضى فإنه يجب أن يضع التوصيف المناسب للمساعدة في ضمان تحقيق ذلك المستوى المطلوب من الجودة في الخدمة الصحية.
خدمة لأهداف الدراسة الحالية نجد أن فلسفة الجودة الشاملة تلعب أهمية بالغة في القطاع الصحي حيث جودة الرعاية الصحية في المستشفيات تعني التعرف على مدى تطابق الخدمة مع احتياجات المرضى ولكي يتحقق ذلك التطابق فلا يكفي أن يتم تطوير أداء الأفراد ولكن يجب التأكد من أن واجبات العاملين قد صممت لتطابق توقعات المرضى⁽¹⁾.

يرى الباحث أجمالاً يمكن الملاحظة من التعريفات الواردة أن الصفة السائدة في كل المفاهيم بأن الجودة هي مدى تطابق الخدمة مع احتياجات المستفيد منها وتوقعاته. بمعنى آخر أن الجودة تعتمد بصورة أساسية على تقييم الأفراد المستفيدين ومدى توافقها وانسجامها مع توقعاتهم.

سادساً: قياس جودة الخدمات الصحية

يمثل قياس جودة الخدمة أداة رئيسية في أي نظام لإدارة جودة الخدمة، وتعتبر قياس جودة الخدمة أساساً لتحديد الوضع الراهن للمنظمة وكذلك اتجاهها وتحديد ما إذا كانت خطة معينة قادرة على تحريك المنظمة في الاتجاه الصحيح، يأتي بعدها إخضاع تلك الأداة للتقييم على أساس معايير الموثوقية والجدارة والثبات⁽²⁾.

بعد أن تطور المنظمة نظام القياس، فإنه يجب جمع المعلومات ذات الصلة دورياً لبناء ثقة المستخدم، وللحكم على حساسية البيانات لكل من التغيرات الداخلية والخارجية.
يؤكد أحد الكتاب على أن موضوع جودة الخدمة الصحية أصبح من المواضيع الأساسية في تسويق خدمات الرعاية الصحية، كما أن هذا الموضوع هو محل الاهتمام والتركيز من قبل إدارات المستشفيات، والمستفيدين من خدمات الرعاية الصحية، والأطباء، والجهات الممولة لهذه الخدمات حيث تركز هذه الأطراف المتعددة على موضوع جودة الخدمة الصحية لتحقيق أهدافها ومصالحها، إذ أن الخلل والأخطاء في جودة الرعاية الصحية غير مقبول وتتعدى آثاره الضرر المادي إلى الضرر الجسدي والنفسي ولأبد من التطلع إلى ممارسة صحية خالية من العيوب⁽³⁾.

(1) وفاء عبدالسميع عمارة سعود، مدى تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مستشفيات القطاع العام والخاص: دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة حلوان، مجلة الدراسات والبحوث العلمية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، العدد الثاني - الجزء الأول، 2011م)، ص 185.

(2) د. رمضان عبدالعظيم جاد، مقياس مقترح للاستخدام في برامج تحسين جودة الخدمة - دراسة تطبيقية في البنوك التجارية بمحافظة الغربية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، 1998م)، ص 7.

(3) فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، (عمان: دار إثراء للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 384.

جودة الخدمة الصحية أسلوب لدراسة عمليات تقديم خدمات الرعاية الصحية وتحسينها باستمرار بما يلبي احتياجات المرضى وغيرهم، وأضاف نفس الكاتب بأنها: انجاز أعمال من قبل أفراد عاملين ذوي مهارات عالية كرسو أنفسهم ومهاراتهم لتقديم خدمة ذات جودة عالية لمرضاهم (1).
ويؤكد أحد الكتاب كذلك بأن جودة الخدمة الصحية تعني تقديم خدمات صحية أكثر أماناً وأسهل منال وأكثر إقناعاً لمقدميها وأكثر أرضاً للمستفيدين منها بحيث تتولد في المجتمع نظرة إيجابية عن الرعاية الصحية المقدمة(2).

تتكون نظم قياس جودة الخدمة من البرامج التي تمد المسؤولين بمعلومات استرجاعية عن نمط الخدمة المؤدة وعلى الرغم من الصعوبات التي قابلت قياس جودة الخدمة لاحتوائها على عناصر شخصية، إلى أنه تمت محاولات لقياس تلك العناصر يتناولها الباحث كالاتي:

1. نموذج الفجوة:

ينسب إلى Parasuraman، ويقيس جودة الخدمة اعتماداً على قياس إدراك العميل للفرق بين الجودة المتوقعة، والجودة المدركة لأداء الخدمة، ومن ثم تحديد درجة رضا العميل عن جودة الخدمة، حيث تكون الجودة مرضية إذا كانت الفجوة تساوي صفراً، أما إذا كانت درجة الجودة المدركة لأداء الخدمة أكثر من درجة الجودة المتوقعة، فإن جودة الخدمة تحقق درجة عالية من الرضا والعكس صحيح، وتم تصنيف جودة الخدمة في هذا النموذج إلى عناصر هي (3): الاعتمادية، سرعة الاستجابة، المهارات، السهولة في تقديم الخدمة، مجاملة العملاء، الاتصالات، المصداقية، الأمان، فهم أفضل للعملاء، الجوانب المادية الملموسة، وفي دراسة لاحقة لنفس الباحث تمكن من دمج هذه العناصر العشرة في خمسة عناصر هي: الجوانب الملموسة، الاعتمادية، الاستجابة، الأمان، التعاطف.

أن التعميق بدراسة مفهوم الجودة في الخدمات قاد إلى إعطاءها تسمية جديدة تمثل اندماج ما بين الخدمة Service والجودة QUALITY وتسمى SERVQUAL وهي عبارة عن مقياس متعدد الأبعاد لقياس الجودة حيث يتكون من خمسة أبعاد هي (الملموسية والاعتمادية والاستجابة والأمان والتعاطف) ويقوم هذا المقياس على أساس معرفة الفجوة بين ما يدركه الزبون عن الخدمة وما يتوقعه(4).

(1) خالد سعد سعيد، الجودة الشاملة: تطبيقات على القطاع الصحي، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2002م)، ص116.

(2) محمد أديب العسالي، واقع ومتطلبات تطوير الواقع الصحي، (دمشق: المؤتمر الوطني للبحث العلمي والتطوير الثقافي، 2006م)، ص11.

(3) أ. د. وفقى السيد الأمام، وآخرون، استخدام متغيرات أسلوب سيجما ستة كمدخل لتحسين جودة الخدمة الصحية - دراسة مقارنة بين المستشفيات الجامعية والخاصة بمحافظة القاهرة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، 2010م)، ص218.

(4) ثامر البكري، مرجع سابق، ص93.

إلا أن هناك المدخل الأكثر شيوعاً في قياس جودة الخدمة والذي يعتمد على حكم المستهلكين المستفيدين من الخدمة، أي إن (الجودة = الأداء) ويطلق عليه Servperf (كما يأتي لاحقاً)، حيث يتم من خلال هذا المقياس استقصاء آراء المستفيدين من الخدمة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي الممتد بين اتفق بشدة لغاية لا اتفق بشدة، وذلك لتحديد نسبة تأثير كل بعد إلى إجمالي وقيمة جودة الخدمة⁽¹⁾.

2. **نموذج الأداء الفعلي: Servperf** ينسب إلى كرونين وتيلور ويعتمد هذا النموذج على نفس الأبعاد الخمس الرئيسية والفرعية التي يعتمد عليها نموذج الفجوة، إلا أنه يقيس الجودة من خلال الأداء الفعلي فقط ويستبعد جانب التوقعات، نظراً لعدم وضوحها وصعوبة قياسها. يعتبر هذا المقياس أبسط في التطبيق حسب رأي كرونين وتيلور، حيث أنه يركز على الأداء الفعلي للخدمة المقدمة، باعتبار أن جودة الخدمة يمكن الحكم عليها بشكل مباشر من خلال اتجاهات العملاء، كما أن هذا النموذج يقيس التباين في جودة الخدمة أكثر من نموذج الفجوة⁽²⁾.

3. **نموذج شمال أوربا: ينسب إلى Gronross** ويوضح ثلاث أبعاد لجودة الخدمة (الفنية، الوظيفية، الصورة الذهنية).

4. **النموذج الثلاثي الأبعاد: ينسب هذا النموذج إلى Rust** ويرى إن جودة الخدمة تتحد في ثلاث أبعاد تتمثل:

أ. أداء الخدمة: ويمثل هذا البعد الجودة الفنية.

ب. تسليم الخدمة: ويمثل هذا البعد الجودة الوظيفية.

ج. بيئة الخدمة: يمثل هذا البعد كافة الإمكانيات المادية الملموسة.

5. **النموذج التدريجي (الهرمي): ينسب إلى Brady & Cronin** يحتوي على ثلاث أبعاد أساسية هي: جودة التفاعل، وجودة البيئة المادية للخدمة، وجودة المخرجات. ومن ثم طُور هذا النموذج وتم إضافة متغير جودة التصميم كمتغير أساسي لجودة الخدمة بدلاً من كونه متغير فرعي لجودة البيئة المادية ليصبح النموذج محتوي على أربعة أبعاد رئيسية⁽¹⁾.

6. **نموذج Magal:**

ينسب إلى Landrum & Prybtok يشمل على ثلاث أبعاد لجودة الخدمة هي: كفاءة مقدمي

الخدمة، جودة المعلومات المقدمة للعملاء، الاكتفاء الذاتي للعملاء.

بعد أن خلص الباحث من تناول النماذج المختلفة لقياس جودة الخدمة الصحية يرى أن مقياس الفجوة والأداء الفعلي هي الأكثر انتشاراً في قياس جودة الخدمة بصفة عامة باعتبارها مقاييس عالمية.

(1) أ.د. فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2014م)، ص.ص 396-397.

(2) أ.د. وفقى السيد الأمام، وآخرون، مرجع سابق، ص 218.

(3) د. رمضان عبدالعظيم جاد، مرجع سابق، ص 7.

الفصل الثاني

تكاليف الجودة الشاملة

تناول الباحث في هذا الفصل تكاليف الجودة الشاملة من خلال تناول مفهوم وأهمية وأنواع تكاليف الجودة الشاملة، وكذلك تناول القياس المحاسبي لتكاليف الجودة الشاملة، من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأنواع تكاليف الجودة الشاملة.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي لتكاليف الجودة الشاملة.

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأنواع تكاليف الجودة الشاملة

إن الاهتمام بإدارة الجودة الشاملة ينبغي أن يرافقه اهتمام مماثل بكلفها. إذ أصبحت تشكل نسبة لا بأس بها قياساً بإيرادات المنظمات لذا حاول الباحث في هذا المبحث التعرف على مفهوم كلف الجودة وعناصر كلف الجودة. وقد احتلت تكاليف الجودة الشاملة أهمية خاصة بين أساليب وأدوات تحقيق الجودة الشاملة، حيث تمثل هذه التكاليف المحرك المالي لنظام إدارة الجودة الشاملة نحو تحقيق التحسين المستمر للجودة والتكلفة، حيث أنه من أهم أهداف هذا النظام تخفيض تكاليف الجودة الشاملة إلى النصف ثم تخفيضها مرة أخرى إلى النصف ثم مرة أخرى عبر الزمن. كما أن تخفيض هذه التكاليف يعد من أهم أهداف معايير الجودة العالمية⁽¹⁾ ISO.

أولاً : مفهوم تكلفة الجودة الشاملة

يقوم نظام إدارة الجودة الشاملة بحساب وتقليل التكاليف المتعلقة بالجودة، حيث نجد أن تكاليف الجودة الشاملة يمكن أن تمثل نسبة كبيرة من التكاليف الكلية التي تتحملها المنشأة، لكن الإزالة التامة لتكاليف الجودة ليس ممكناً، ولا حتى مطلوب لأن تقليل أحد تكاليف الجودة من الممكن أن يؤدي إلى زيادة عنصر آخر⁽²⁾.

تعرف المواصفات البريطانية BS6143 كلف الجودة بأنها: كلفة ضمان الجودة بالإضافة إلى الخسارة الناتجة عن عدم الوصول إلى مستوى الجودة المرغوب فيه⁽³⁾.

وعرفت بأنها التكلفة من أجل تأكيد ضمان الجودة، بالإضافة إلى الفقدان والخسارة الخاصة عند عدم انجاز الحصول على الجودة، وهي جميع التكاليف التي تتعرض لمسمى الجودة أو في أداء الأنشطة المتعلقة بإنجاز الجودة⁽⁴⁾.

يقصد بتكلفة الجودة مجموع التكلفة لأداء الأعمال بشكل صحيح ووفق المعايير المحددة مضافاً إليها تكلفة تصحيح الأخطاء عند وقوعها وتكلفة إعادة الأعمال عند أداؤها بشكل غير صحيح، تكلفة تصحيح الأخطاء عند وقوعها أو إعادة الأعمال التي لم تتم بشكل سليم يطلق عليها التكلفة السلبية،

(1) أحمد محمد الشامي، المعايير الدولية لأنظمة الجودة وإدارتها الأيزو 9000، (صنعاء: جامعة صنعاء، كلية التجارة والاقتصاد، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، العددان الثالث والرابع عشر، سبتمبر مارس 2000م)، ص 99.

(2) د. صلاح الدين عبدالمنعم مبارك، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية- مدخل إدارة التكلفة، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2013م)، ص 246.

(3) د. ميسر إبراهيم أحمد الجبوري، إدارة الجودة - جوانب وتجارب واقعية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 2010م)، ص 92.

(4) نزار عبد المجيد البراوري وآخرون، إدارة الجودة، (عمان: دارالوراق للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 428.

أو تكلفة عدم التقيد بمعايير الأداء أو تكلفة الجودة الرديئة، أو تكلفة فشل الرقابة، أما التكلفة الناتجة عن السعي لضمان أن الاعمال تتم بشكل صحيح من المرة الأولى فيطلق عليها التكلفة الايجابية أو تكلفة الوقاية، أو تكلفة التقيد بمعايير الأداء (POC) أو تكلفة الرقابة Cost of Control ومجموع التكلفة السلبية والتكلفة الايجابية هو ما يعرف بتكلفة الجودة (1).

يشير مفهوم كلف الجودة إلى معانٍ متعددة ويرجع ذلك إلى تعدد وجهات نظر دارسي هذا المفهوم ولا يصل ذلك حتماً إلى التقاطع، فهي مجموع كلف تحقيق أو إدامة مستوى محدد من جودة المنتجات من ضمنها كلف الفشل في تحقيق ذلك المستوى وتعرف بأنها: مجموع المصاريف الخاصة بالعمل الخاطيء فهي كلف السكراب وإعادة الإنتاج وخدمات ما بعد البيع، والتحذيرات والجزاءات فضلاً عن كلف الفحص والاختبار التي تكبدها المنظمة عند ظهور وحدات غير مطابقة (2).

يمكن تعريف تكاليف الجودة على أنها: التكاليف المتعلقة بمنع إنتاج المنتجات المعيبة أو اكتشاف وتصحيح المنتجات المعيبة. إن تصنيع أي منتج يحصل على رضا العميل ليس كافياً للحكم على كفاءة الإدارة، بل يجب الأخذ بعين الاعتبار موضوع تكلفة هذا المنتج وكما أن هنالك تكاليف التقييم أو الإنتاج أو المبيعات أو الصيانة، هنالك أيضاً تكاليف الجودة والتي يمكن كذلك قياسها وتحليلها والتحكم فيها من خلال التخطيط السليم والمراقبة الفعالة (3).

عرفت بأنها: الكلف التي تستهدف منع إنتاج منتجات رديئة أو منخفضة الجودة (4).

إن كلف الجودة تشير إلى كل من كلف ومنافع الجودة، وتعرف بأنها: مجموعة الكلف التي يتم إنفاقها في الشركة لضمان تقديم المنتج أو الخدمة إلى الزبون حسب متطلباته ورغباته (5).

وعرفت بأنها: التكاليف المطلوب تحملها لإنتاج السلع والخدمات بمستوى الجودة المحدد (6).

بعد التحديد الواضح لمفهوم الجودة لقياس كلف الجودة وتبويبها وتوثيقها، ومن ثم فإن الشركات التي لا تمتلك مدخلاً قياسياً كمياً لتقييم هذا النوع من الكلف ستواجه ضعفاً في آلية الاتصالات مرده عدم قدرة أقسام حسابات الكلفة على تحديد عناصر هذه الكلف ومن ثم عدم استطاعة الإدارة اعتمادها أداة

(1) عبد الله بن موسى الخلف، ثلوث التميز: تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، دورية الإدارة العامة، رقم المجلد (37) العدد الأول، مايو 1997م)، ص 128.

(2) د. علي شتا، دراسات في المحاسبة الإدارية - الجزء الأول، (القاهرة: مكتبة الفيروز، 2010م)، ص 178.

(3) جبار ياسين، ضبط الجودة بالتحكم في العمليات الإنتاجية في منظمات الأعمال الصناعية، (الجزائر: جامعة محمد خيضر، بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، نوفمبر 2010م)، ص 93.

(4) Horngren, Charles T., Sunden, Gary L., and Stratton, William O., Cost Accounting A Managerial Emphasis, 11th .Ed. Uas, Pearson, Education, Inc. 2006. p.661.

(5) أ.د. محمد عبد الوهاب العزاوي، مرجع سابق، ص 9.

(6) د. علاء فرج الطاهر، إدارة المواد والجودة الشاملة، (عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 142.

للسيطرة والرقابة على تلك الفعاليات، مما يشير إلى أهمية قياس وتبويب كلف الجودة فضلاً عن الاعتبارات التالية (1):

1. التوافق مع النظرة المعاصرة للجودة والتي تجاوزت المطابقة مع المواصفة باتجاه تحقيق عمليات ومنتجات وخدمات وإجراءات وأنشطة وأهداف فاعلية الكلفة.
 2. توجيه عناية الإدارة نحو تحديد حجم مشكلات الجودة (بغض النظر عن أماكن حدوثها)، وباتجاه الإيعاز لتخصيص الموارد المادية والبشرية لعلاجها.
 3. إعداد مجال ملائم لإدارة السيطرة على الجودة في اختيار التقنيات الأكثر ربحية (الأقل كلفة) من خلال المقارنات بين طرق الفحص ومعداته والموارد البديلة المستخدمة في الفحوصات.
 4. يتيح توثيق كلف الجودة مجالاً واسعاً ومتابعة سلوكية هذه الكلف والتحضير لتجاوز الأخطاء المستقبلية والاستعداد لإجراءات التصحيح (كمثال استخدام مخطط باريتو).
 5. تساعد تقارير كلف الجودة في تجنب حدوث التداخل في المقاييس المحاسبية ومقاييس كلف الإنتاج ضمن وظائف أقسام المحاسبة والكلفة.
 6. تعتمد مقاييس كلف الجودة بوصفها مؤشرات تقويمية لمستوى جودة الأداء وتستخدم مقارنات زمنية ومكانية ولاسيما إذا ظهرت مقترنة بمؤشرات مثل (حجم المبيعات، القيمة المضافة، الربح الحدي).
 7. تعد كلف الجودة أحد المقاييس المعتمدة في تحديد مدى نجاح برامج إدارة الجودة الشاملة واستمراريتها.
 8. إن توثيق وقياس كلف الجودة يعد الأساس المحوري للقيام ببرامج تحسين الجودة بوصفه مؤشراً لمدى نجاح تلك البرامج.
- يرى الباحث أن الجودة تحتل إدارةً وأهدافاً موقعاً مهماً في توجهات وأنشطة المنشآت المختلفة ويرجع تزايد الاهتمام بالجودة إلى التغيرات السريعة والمتنوعة في البيئة الاقتصادية العالمية، والتحول التكنولوجية المتلاحقة وقصر دورة حياة المنتج وشدة المنافسة وظاهرة العولمة وتعدد الحصص في السوق الواحدة وأصبح من الصعب أن تثبت المنشآت أقدامها في السوق ما لم تقدم مستوى مقبول من الجودة فضلاً عن تمتعها بمزايا تنافسية أخرى.
- بالتالي يعرف الباحث تكاليف الجودة بأنها التكاليف التي تحدث بسبب منع انخفاض الجودة بسبب عدم مطابقة المنتجات لمعايير الجودة الموضوعية من قبل الجهات المهتمة بالجودة. ومن منظور آخر هي: التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية من أجل المحافظة على مكانتها في السوق، وذلك من خلال إنتاج منتج عالي الجودة.

(1) د. ميسر إبراهيم أحمد الجبوري، مرجع سابق، ص 92.

ثانياً: التطور التاريخي لمفهوم تكاليف الجودة

ظهر مصطلح تكاليف الجودة لأول مرة عام 1951 على يد الأمريكي جوران Juran، حيث أشار في الطبعة الأولى من كتابه Quality Control – Hand Book إلى تكاليف الجودة بمفهوم أنها: ذهب في المنجم Gold in the Mine، حيث يرى أن التكاليف المترتبة على وجود عيوب بالمنتج تعد ذهباً بالمنجم إذا ما بذلت الجهود للبحث والتنقيب وانتشال هذه العيوب من المنتج، حيث أن ذلك سيمثل منبعاً للأرباح. ومفهوم تكاليف الجودة على أنها ذهب بالمنجم يلفت الانتباه إلى أهمية تقييم التكاليف التي قد تختفي إذا ما اختفت كل العيوب⁽¹⁾.

بصفة عامة يمكن حصر التطور في مفهوم تكاليف الجودة في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الخمسة وأربعين عاماً الماضية في ثلاثة مجالات⁽²⁾:

1. المجال الأول: رقابة الجودة

كانت بدايته في الخمسينيات من خلال مؤلفات رقابة الجودة، حيث كتب " جوران " فصلاً كاملاً عن تكاليف الجودة في كتابه الذي تم نشره في عام 1951م، وكتب كاتب آخر " ماسر " مقالة بعنوان " مدير الجودة وتكاليف الجودة " وذلك في عام 1957م ، أما " فيجنوم " فقد ضمن كتابه بعنوان " رقابة الجودة الكلية " فصلاً كاملاً عن تكاليف الجودة، هذا الاتجاه من بعض الكتاب حدد الأسس الخاصة بمقاييس تكاليف الجودة، ووضعوا المبادئ العلمية لتصنيف التكاليف إلى مجموعات المنع والتقييم والفشل، واستمر الأشخاص العاملون في مجال الجودة في تقديم وصقل مفاهيم تكاليف الجودة . نشرت لجنة " تكاليف الجودة " في العام (1990) تقريراً بعنوان " مبادئ تكاليف الجودة " ليوفر الأساس حول مفاهيم تكلفة الجودة لهؤلاء الأشخاص الذين يقومون بتطوير وتنفيذ أنظمة خاصة لتكاليف الجودة، وقد القت اللجنة الضوء حول الحدود المشتركة بين تكاليف الجودة من ناحية وبين المحاسبة بصفة عامة من ناحية أخرى.

2. المجال الثاني: يرتبط بمتطلبات وزارة الدفاع الأمريكي

منذ عام 1960 وحتى الوقت الحاضر تفيد النشرات الصادرة بتفسير مفاهيم تكاليف الجودة عند التعامل مع الموردين ومقاولي الباطن، حيث تلزم هؤلاء بالاحتفاظ ببيانات تكاليف الجودة وتبويبها الوظيفي وأن يمكنوا المراقبين الحكوميين من الاطلاع والفحص بغرض الحكم على فاعلية المحاسبة عن تكاليف الجودة.

(1) هيام محمد صلاح عبد الفتاح، مرجع سابق، ص94.

(2) د. فتحي رزق السوافيري، الإطار الفكري والعلمي للمحاسبة عن تكاليف الجودة، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني 1995م)، ص.ص 16-17.

3. المجال الثالث: الخاص بالمحاسبة

هو خاص بالمحاسبة حيث تزامن توقيت تقديم مفاهيم تكاليف الجودة في المؤلفات المحاسبية مع تناول موضوع إدارة التكاليف، كما وأن معظم المؤلفات الخاصة بتكاليف الجودة قد نشرت ضمن موضوعات المحاسبة الإدارية وإدارة التكاليف، فعلى سبيل المثال في عام 1987م نشر المعهد القومي للمحاسبين دراسة بعنوان (قياس وتخطيط ورقابة تكاليف الجودة)، ذلك بهدف تزويد المحاسبين بمعرفة عن تكاليف الجودة من حيث قياسها وكيفية تخطيطها والرقابة عليها، وقد تضمنت الدراسة ملخصاً عن خبرة وأسباب نجاح بعض الشركات المختارة في هذا المجال، واتضح من فحص هذه الدراسة أن القائمين عليها قاموا بفحص أنظمة تكاليف الجودة لأربعة تنظيمات وأتضح لهم أن المحاسبين قد قيدوا دورهم المتوقع في تلك الأنظمة التكلفة.

اتبع المعهد القومي للمحاسبين (NAA) تلك الدراسة بدراسة أخرى وإنما أمتد نطاقها لتشمل التنظيمات الصناعية والخدمية، وفحص القائمون على الدراسة تأثير عملية إعداد التقارير عن تكاليف الجودة على كل من هيكل التنظيم وثقافة الشركة وإدارة التكلفة التقليدية ووظائف رقابة الجودة، وقد خلص القائمون إلى أن عمية إعداد تقارير تكاليف الجودة قد تطورت من كونها أداة لتخفيض التكاليف إلى كونها فلسفة صناعية وخدمية تدعم سياسة التحسين المستمر وصولاً للمستوى المرغوب من الربحية والمنافسة. توالى بعد ذلك المقالات المنشورة التي تتعامل مع تكاليف الجودة بصورة منتظمة في المجالات العلمية، حيث أوضحت كيفية قياس التنظيمات لتكاليف الجودة ودور المحاسبين في قياسها وإعداد التقارير عنها وبصفة خاصة كلما زادت نسبة تكاليف الجودة إلى التكاليف الكلية والتي بلغت في التنظيمات الصناعية الأمريكية حوالي 30%.

في المملكة المتحدة، فقد أصدر معهد المعايير البريطاني تقريراً بعنوان: (مرشد لتحديد واستخدام التكاليف المرتبطة بالجودة)، حيث أنصب اهتمام التقرير حول كيفية تشغيل نظام محاسبي لتكاليف الجودة أكثر من اهتمامه بقياس التكاليف المرتبطة بالجودة ذاتها، فعلى سبيل المثال، بلغت نسبة تكاليف الجودة الخاصة بوظيفة المنع 2% فقط من إجمالي تكاليف الجودة، يندرج في نطاقها ثمانية أنشطة، بينما تكاليف الجودة الناتجة عن الفشل الداخلي والتي تصل إلى 63% من تكاليف الجودة الكلية، يندرج في نطاقها سبعة أنشطة فقط (1).

كما أصدر معهد المعايير البريطاني تقريراً ثانياً على مرحلتين 1990م، 1991م بعنوان: (المرشد في اقتصاديات الجودة) حيث تم التوسع في تطبيق محاسبة تكاليف الجودة على المشروعات غير

(1) المرجع سابق، ص.ص 17-18.

الصناعية، شركات الطيران والنقل والتخزين والبنوك والمستشفيات، بالإضافة إلى امتداد عملية التطبيق على المشروعات العامة بجانب تلك المملوكة للقطاع الخاص.

تمثل تكلفة الجودة أحد القضايا الهامة التي شغلت مسئولى الإنتاج والتسويق، منذ فترة بعيدة إلا أنها لم تستحوذ على الاهتمام المباشر للباحثين والممارسين في حقل المحاسبة إلا منذ ما يقارب من عقدين من الزمن. ويرجع فضل السبق في ظهور مفهوم تكلفة الجودة إلى المهندسين الصناعيين وليس للمحاسبين وهو مادفع (Johnson & Kaplan) إلى انتقاد المحاسبين الإداريين لنقص اهتمامهم بصناعة القرارات الاستراتيجية⁽¹⁾.

ظهرت أولى المحاولات المحاسبية لتتبع وقياس والتقارير عن الآثار المالية للأنشطة الهادفة لتحقيق الجودة في كتابات Feigenbaum 1956، حاول بعدها العديد من الكتاب منهم juran 1974، Porter & Rayner 1997 Plunkette & Dale 1987 Lundvall 1974، تقسيم التكاليف المرتبطة بالجودة إلى مجموعتين، تكاليف توافق Cost of Nonconformance مثل تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، ويرى Gravin 1988 أن هذا التقسيم نبع من المعاني المختلفة التي استخدمت للدلالة على لفظ Quality والتي حصرها في ثمانية معاني هي:

1. الدلالة على الأداء Performance.
 2. خصائص أو سمات المنتج Product Features.
 3. القبول Reliability.
 4. المطابقة للموصفات Conformance To Specification.
 5. المتانة Durability.
 6. صلاحية المنتج Serviceability.
 7. جمال المنتج Product Aesthetics.
 8. تميز المنتج بعلامة تحدهد ليتعرف عليه المستهلك كالاسم التجاري أو العلامة التجارية. تلك المعاني الثمانية تشير إلى منتج عالي الجودة وتحليلها يمكن تقسيمها إلى مجموعتين⁽¹⁾:
- أ. المجموعة الأولى: (1-4)، تشير إلى التوافق الجوهرى بين مواصفات المنتج واحتياجات وتفضيلات العملاء، وهو ما يطلق عليه جودة التصميم.
- ب. المجموعة الثانية: (5-8)، تشير إلى مطابقة المواصفات الفعلية للمنتج مع المواصفات المحددة من قبل مهندسي التصميم، وهو ما يطلق عليه جودة التوافق.

(1) د. محمود يوسف الكاشف، إطار مقترح لتحسين جودة حوكمة الشركات، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد (32) العدد الثاني، 2008م)، ص.ص 86-87.

(2) المرجع سابق، ص 87.

يستمد مدخل تكلفة الجودة مبررات وجوده من مساهمتها في تحقيق زيادات متتالية في قيمة المنشأة سواء على المدى القصير أو الطويل كالآتي⁽¹⁾:

1. نتيجة التكامل بين جهود المهندسين والمحاسبين الإداريين، ورجال التسويق خلال مرحلة تطوير المنتج، ومروراً بعملية التصميم بجوانبها المختلفة للإنتاج ثم البيع وخدمات ما بعد البيع .
2. نتيجة عملية التحسين المستمر للجودة، وهو ما شجع الباحثين والممارسين على تطوير جهودهم للوصول لأعلى درجة من الجودة بأقل تكلفة ممكنة.

ثالثاً: أنواع تكاليف الجودة الشاملة

يعبر مصطلح تكلفة الجودة عن جميع التكاليف التي تتحملها المنظمة لتحقيق مستوى الجودة المطلوب في منتجاتها، هنالك من يصنف تكاليف الجودة إلى مجموعتين هما تكاليف تأكيد الجودة وتكاليف الفشل وهناك من يصنفها إلى أربعة أصناف هي تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي، في جميع التصنيفات السابقة يوجد هنالك اتفاق على الأنواع الأربعة الأخيرة سواء تم دمجها في مجموعتين أو ثلاث⁽²⁾، والأنواع الأربع يتناولها الباحث كالآتي:

1. تكاليف الوقاية Prevention Costs :

تسمى أيضاً تكاليف المنع وهي التكاليف التي تدفع لتحويل دون وصول المنتجات رديئة الجودة للمستهلك⁽³⁾. أي كافة التكاليف التي تتحملها الشركة لمنع حدوث عيوب في المنتج، وألا يكون هناك إنتاج غير مطابق للمواصفات، وهي من أهم أنواع التكاليف، حيث أنها تكشف الأخطاء قبل وقوعها. إن كلف المنع تحلل الأسبقية مقارنة بكلف الجودة الأخرى إذ تؤكد بأن زيادة كلف المنع يؤدي إلى تحسين مستوى الجودة، وبالتالي تخفيض كلف الفشل مما يؤدي إلى المساعدة في تخفيض إجمالي كلف الجودة.

عرفت بأنها: الكلف التي تستهدف منع إنتاج المنتجات غير المطابقة للمواصفات⁽³⁾.

وعرفت بأنها التكاليف التي يتم صرفها لتلافي الأخطاء قبل حدوثها⁽⁴⁾.

تتضمن تكاليف الوقاية ما يلي⁽⁵⁾:

(1) المرجع السابق، ص 87.

(2) أروي عبد الحميد محمد نور، مرجع سابق، ص.ص 44-45.

(3) محمد عبدالعال النعيمي، ورتب خليل وصويص، سيجما ستة لتحقيق الدقة في إدارة الجودة - مفاهيم وتطبيقات، (عمان: دار أسراء للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 37.

(3) سونيا محمد البكري، إدارة الانتاج والعمليات - مدخل النظم، (الإسكندرية: الدار الجامعة للنشر، 2006م)، ص 293.

(4) د. علاء فرج الطاهر، مرجع سابق، ص 142.

(5) Davis mark M & heineke Janelle (2003), Managing services (using technology to create value), mc graw -hill, inc, usam. P303.

- أ. تكاليف تخطيط وتحسين الجودة وهي تكاليف تطوير وتنفيذ برامج الجودة.
- ب. تكاليف مراجعة تصميم المنتج للقضاء على احتمالات حدوث خطأ.
- ج. تكاليف الحصول على بيانات الجودة والتقارير عن الجودة.
- د. تكاليف البحث عن احتياجات المستهلكين وتكاليف برامج التدريب والتعليم الخاصة بالجودة.
- هـ. تكاليف مراجعة الموردين وتكاليف هندسة الجودة.
- و. تكاليف مراجعات وفحوصات الميدان وتكاليف مراجعة فاعلية نظم الجودة.
- ز. تكاليف مراجعة المنتجات الجديدة وتكاليف مشروعات تحسين الجودة.

بالإضافة إلى تكاليف زيادة تلبية احتياجات العملاء إضافة إلى تكاليف الفرص البديلة لتأمين المطابقة للجودة المطلوبة بمستويات اقتصادية معقولة، تمثل تكلفة عدم الجودة ما بين 20 إلى 30% من قيمة المبيعات في المنظمات الصناعية ويمكن أن تصل إيرادات المنظمة في قطاع الصناعة إلى 40% من تكاليف التشغيل وحوالي 50% من حجم الإيرادات في قطاع الخدمات (1).

2. تكاليف التقييم Appraisal Costs

هناك من يطلق عليها تكاليف التخمين أو التثمين وهي كل تكاليف الأنشطة المرتبطة بعمليات الفحص والاختبار لتقييم الوحدات (المخرجات) وأنها مطابقة لمواصفات الجودة، وبما أن الوحدات هي خلاصة العمليات، وهي مصممة بصورة تحقق السمات الأساسية للجودة، فإن الشركة تستغنى عن كثير من تكاليف الفحص (2).

عرفت بأنها: الكلف التي تستهدف اكتشاف وحدات الإنتاج غير المطابقة للمواصفات، كما تعرف بأنها الكلف التي تستهدف فرض مستوى الجودة الذي تم تحقيقه من قبل النظام المشغل ويساعد التقييم الإدارة في تحديد مشاكل الجودة (3).

وعرفت بأنها: التكاليف المطلوبة للتأكد من أن المواد والمنتجات تتفق مع معايير أداء الجودة كتكاليف فحص المواد الخام وتكاليف الفحص النهائي للمنتجات لتحديد الوحدات غير المطابقة للمواصفات قبل طرح المنتجات بالأسواق (4).

(1) أ. د. مهدي صالح السامرائي، إدارة الجودة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، (عمان: دار جرير للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 332.

(2) محمد عبدالعال النعيمي، ورتب خليل وصويص، مرجع سابق، ص 38.

(3) د. جمال عبدالحميد عبدالعزيز علي، مدخل مقترح لترشيد تكاليف الجودة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن وعملية التحليل الشبكي الضبابي، (بناها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد الثاني، العدد الثاني، 2012م)، ص 220.

(4) منى صبح محمد إبراهيم، مدخل مقترح لترشيد التكاليف بهدف زيادة فعالية القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الحديثة، (بورسعيد: جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببورسعيد، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2004م)، ص 141.

وعرفها أحد الكتاب بأنها: تكاليف إجراء اختبار على الجودة في المراحل المختلفة من عملية الإنتاج مثل: التفقيش على المواد الخام الموردة، والمخزون الغير كامل الصنع، وعلى المنتجات المصنعة قبل شحنها للعملاء⁽¹⁾.

وتعرف كذلك بأنها الكلف المرتبطة بتقدير حالة المنتجات والمواد والخدمات⁽²⁾.

ويؤكد أحد الكتاب بأنها: التكاليف الخاصة بتحديد درجة المطابقة مع متطلبات الجودة⁽³⁾.
تتضمن تكاليف الفحص والتقييم ما يلي⁽⁴⁾:

أ. تكاليف فحص المواد الواردة.

ب. استهلاك آلات الفحص والاختبار وتكاليف تشغيل الآت وأدوات القياس.

ج. تكاليف خدمات المصنع وتكاليف صيانة الآلات.

د. تكاليف الفحص قبل تسليم المنتج وتكاليف الاشراف على أنشطة التقييم.

هـ. تكاليف الفحص المعملية وتكاليف فحص واختبار المنتج.

و. تكاليف مراجعة أوامر البيع.

ز. تكاليف اختبارات الصلاحية وتكاليف عمليات رقابة الإنذار والإرشاد.

كما يمكن أن تتضمن كلف اختبار وفحص المواد المشتراة، و كلف اختبارات القبول المخبرية، و كلف معدات وأجهزة الفحص فضلاً عن كلف تحليل واعداد تقارير الفحص والاختبار.

3. تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure:

هي تلك التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تتحملها الشركة لتصحيح مشاكل عيوب الجودة قبل تسليم المنتجات للعملاء، وقد تتلشى هذه التكاليف إذا لم يظهر في المنتج عيوب قبل تسليمه للعملاء⁽⁵⁾.
هي تلك التكاليف الناتجة عن فشل المنتجات أو المكونات أو المواد في تلبية احتياجات الجودة قبل تسليمها للمستهلك⁽⁶⁾.

(1) د. صلاح الدين عبدالمنعم مبارك، مرجع سابق، ص 247.

(2) م. د. برزين شيخ محمد، ود. رياض حمزة البكري، مرجع سابق، ص 7.

(3) المرجع السابق، ص 7.

(4) علي علي حمودة، مدى توافر متطلباتمدخل سيجما ستة والدور المتوقع منه في تخفيض تكاليف الجودة في الشركات الصناعية، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م)، ص 31.

(5) د. حسني عابدين محمد عابدين، أثر استخدام مدخل سيجما ستة في تخفيض تكاليف الجودة وتحسين أداء الشركات الفلسطينية- دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد (28) العدد الثالث- الجزء الأول، 2014م)، ص 312.

(6) د. مجدي محمد البحيري، نموذج مقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة، (عدن: جامعة حضر موت للعلوم والتكنولوجيا، كلية العلوم التطبيقية، مجلة العلوم التطبيقية، عدد مايو 2005م)، ص 102.

عرفها أحد الباحثين بأنها: التكاليف الناجمة عن عيوب في الإنتاج قبل شحنه للعملاء، أو قبل طرحه بالأسواق، وقبل اقتناء العملاء لتلك المنتجات المعيبة⁽¹⁾.

كما عرفت بأنها: تكلفة الأخطاء هي من أنواع التكلفة السلبية تتمثل في تكاليف تصحيح الأخطاء والعيوب، إعادة بعض الأعمال، عدم كفاءة الأنظمة، الطاقة الضائعة، وعدم الاستخدام الأمثل للموارد⁽²⁾. أظهرت الدراسات بأن كلف الجودة تشكل بين 10%-20% من إيرادات المبيعات وهي كلف مشتركة وان 65% من هذه الكلف تنشأ من كلف الفشل التي تصنف إلى كلف فشل داخلي و كلف فشل خارجي وتظهر كلف الفشل الداخلي في الشركة بسبب عدم التطابق أو العيوب في أي مرحلة من العملية الإنتاجية وتحدث هذه الكلف قبل ارسال أو تسليم المنتجات إلى الزبون، وتعرف كلف الفشل الداخلي بأنها: كلف الاخفاق المرتبطة بالأخطاء التي تتعلق بالعمليات الداخلية⁽³⁾.

تتضمن تكاليف الفشل الداخلي ما يلي⁽⁴⁾:

أ. تكاليف إعادة التشغيل.

ب. تكلفة الوقت الضائع.

ج. تكاليف الخامات المهذرة (تكلفة الفاقد).

د. تكلفة صيانة الأعطال.

هـ. تكلفة تخزين المواد الخام العادم.

و. تكاليف بيع منتجات الدرجة الثانية.

تتكون كلف الفشل الداخلي من عدد من المكونات هي كلف إعادة الصنع Rework Costs والسكراب (الخردة) Scrap و كلف فشل العملية Process Failure Costs والضاياع Wastes و كلف انخفاض درجة جودة المنتج.

4. تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs:

تعرف تكاليف الفشل الخارجي بأنها: التكاليف الناجمة عن شكاوي المستهلكين عن جودة المنتج، فهي تشمل كل التكاليف المشمولة بسببمنتج أو خدمة معيبة أو مشكوك في أنها معيبة بعد تسليمها للعميل ولا تحقق رغباته وتتمثل تكاليف الفشل الخارجي في: فحص الاحتجاج على خدمة العميل أو المستفيد،

(1) د. جبر إبراهيم الداور، وحسن عيسى أبو حمام، مرجع سابق، ص 62.

(2) د. شاكر جار الله الخشالي، إدارة الجودة الشاملة في البنوك التجارية الأردنية -دراسة تحليلية مقارنة في البنك العربي وبنك الاسكان للتجارة والتمويل، (مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، العدد 106، سبتمبر، 2006م)، ص 76.

(3) د. الهادي آدم محمد إبراهيم، مرجع سابق، ص 251.

(4) علي علي حمودة، مرجع سابق، ص 32.

السلع المعادة، مطالبات الضمان، تكاليف المسؤولية القانونية، الغرامات، المبيعات المفقودة بسبب مشاكل الجودة⁽¹⁾.

وتعرف بأنها: التكاليف الناجمة عن فشل المنتجات في تلبية متطلبات الجودة بعد تسليمها للمستهلك⁽²⁾.

هي الكلف المتحققة عند استلام الزبون للمنتج المعاب وتتضمن كلفة المردودات وعمل الضمان والمطالبات/ الدعاوى القانونية بشأن المنتج والكلفة الفرضيه للمبيعات المفقودة من آثار السمعة⁽³⁾.

كما تعرف بأنها: الاخطاء التي يكتشفها الزبون بعد الشراء ويبلغ عنها وينتج عنها ارجاع المنتج أو رفض الخدمة. تتمثل في تصحيح الاخطاء الناتجة عن فترة مابعد تقديم السلعة أو الخدمة للمستهلكين⁽⁴⁾.

يؤكد أحد الباحثين بأنها: تكاليف الأنشطة التي تتحملها المنشأة لتصحيح عيوب الجودة بعد تسليم المنتجات للعملاء⁽⁵⁾.

من أمثلة تكاليف الفشل الخارجي:

أ. تكاليف التعويضات والضمانات والمسموحات التي تمنح للعملاء.

ب. تكاليف إصلاح الوحدات المرجعة من قبل العملاء.

ج. تكاليف المسموحات الناتجة عن سوء الجودة.

د. تكاليف فحص شكاوي المستهلكين أثناء فترة الضمان.

بالإضافة إلى ذلك تتكون كلف الفشل الخارجي من كلف خدمات مابعد البيع وكلف مصاريف الضمان وكلف فقدان المبيعات وكلف المسؤولية القانونية عن المنتج أو الناجمة من التسويات والاجراءات القانونية.

إن مهمة إدارة الجودة الشاملة هو التقليل من التكلفة السلبية وذلك عن طريق زيادة الاهتمام والاستثمار في التكلفة الإيجابية، وكلما كانت التكلفة السلبية تشير إلى مستويات متدنية فذلك يدل على ارتفاع مستويات الجودة للمنظمة، وتسعى إدارة المنظمة عن طريق تطبيقها للجودة الشاملة لأن تكون التكلفة السلبية مساوية إلى الصفر أو بنسبة (1%) من الميزانية التشغيلية كحد أعلى، وذلك للحصول على

(1) د. محمد أحمد المنيوتي، ضبط الجودة في المنشأة الصناعية - دراسة حالة لتقويم الجودة باستخدام خرائط الإحصائية، (مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، العدد 106، سبتمبر، 2006م)، ص21.

(2) جبار ياسين، مرجع سابق، ص.ص93-94.

(3) صلاح مهدي الحديثي عمر علي الدوري، المستوى الملانم لتكاليف منع النوعية الرديئة، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثالث، 2002م)، ص215.

(4) شاكر جار الله الخشالي، إدارة الجودة الشاملة في البنوك التجارية الاردنية، (عمان - الأردن: جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المؤتمر العلمي الثاني الجودة الشاملة في ظل ادارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، الفترة من 26-27 ابريل 2006م)، ص6.

(5) فليت بدروس، استخدام مدخل الانحرافات الستة المعيارية لترشيد التكاليف في صناعة الدواء بجمهورية مصر العربية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م)، ص54.

الفوائد من وراء تطبيقها ومن أهمها كسب عملاء جدد، زيادة القدرة التنافسية، وكسب ولاء العملاء الحاليين، علماً بأن هذه الفوائد يكون تأثيرها غير مباشر، كما أنه يستغرق عدة سنوات وصولاً إلى إنجاز الأعمال بشكل صحيح من المرة الأولى.

إن تكاليف فشل المنتج هي التكاليف الناتجة عن المعيب، بسبب فشل المنتج في إشباع احتياجات المستهلكين، ومتطلبات السوق بسبب عدم المطابقة للمواصفات المحددة وتشمل هذه التكاليف⁽¹⁾:

أ. تكاليف إصلاح عيوب المنتج.

ب. تكاليف التلف.

ج. تكاليف استبدال المنتج المعيب بوحدات سليمة.

د. تكاليف بيع المنتج بسعر أقل كإنتاج معيب.

يمكن احتساب تكاليف الجودة من خلال المعادلة التالية:

إجمالي تكاليف الجودة = كلف السيطرة + كلفة فشل المنتج.

هناك أنواع أخرى لتكاليف الجودة الشاملة تتمثل في مايلي:

1. تكلفة الجودة المستترة:

بالإضافة إلى أنواع تكاليف الجودة الظاهرة أو المعروفة فإن هناك، أنواعاً لتكلفة الجودة غير ظاهرة تسمى تكاليف الجودة المستترة، أو المخفية.

تسمى التكاليف غير المنظورة، وتشكل أثراً كبيراً على الأرباح على المدى البعيد وهي التكاليف المتمثلة في ما تفقده المنشأة من أرباح نتيجة فقدان العملاء الحاليين، وكذلك الآثار السلبية نتيجة فقدانها عملاء محتملين، وهذه التكاليف يصعب قياسها⁽²⁾.

قد تعود تكاليف الجودة المستترة إلى عدم كفاءة الأنظمة، مثل الآلات الضائعة أو الزائدة عن الحاجة، تقطع جداول الإنتاج، تخزين المواد الفائضة عن الحاجة، عدم الاستخدام الأمثل للمواد وتوفير الآت أو أفراد كاحتياطي، كل هذه التكاليف الزائدة ترجع إلى عدم كفاءة الأنظمة الموضوعية ما يؤدي إلى عدم وصول الإدارة إلى الاستخدام الأمثل للموارد. ويمكن تخفيض أو إزالة هذه التكاليف من خلال استخدام بعض الوسائل مثل الأساليب الإحصائية لضبط العمليات Statistical Process Control وSQC وأي وسائل غيرها.

(1) د. سمير عزيز عبادي، د. عثمان زيد الكيلاني، تخطيط ومراقبة العمليات الإنتاجية، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات، 2013م)، ص 88.

(2) د. حسني عابدين محمد عابدين، مرجع سابق، ص 312.

يؤكد احد الباحثين على كبر حجم تكاليف الجودة الأمر الذي يجب معه التعرف عليها بغرض تخطيطها وهذا يستدعي من المحاسبين والمديرين تفهم واستيعاب مفاهيم التكلفة حيث أن التكلفة المسجلة في الدفاتر تمثل جزء فقط من تكاليف الجودة بالمنشأة، وتتمثل تلك التكاليف في إجهام المستهلك عن شراء المنتجات الرديئة التي لا تتطبق مواصفاتها الفعلية مع مواصفاتها المخططة. ويمثل هذا النوع من التكاليف المستترة للجودة نسبة عالية من تكاليف الجودة. ولهذا فإنه يجب على المديرين إدراج تلك التكاليف ضمن تكاليف المشروعات الاستثمارية بغرض تحسين الجودة بها⁽¹⁾.

كما أن هنالك بعض تكاليف أنشطة الجودة تحمل على أنشطة أخرى، فلا تظهر ضمن تكاليف الجودة الظاهرة، مثل التكاليف الخاصة بالتعديلات المتعلقة بالإنتاج والهندسة، وعلى الرغم من أن هذه التكاليف تعتبر مستترة إلا أن لها وزنها وقد تفوق في كثير من الأحيان تكاليف الجودة الظاهرة وتزيد عنها في أحيان أخرى⁽²⁾.

إن المنهج التقليدي لقياس تكاليف رقابة الجودة يهتم بقياس تكاليف الجودة الصريحة الناتجة عن وجود وحدات رديئة في الإنتاج متجاهلاً قياس تكاليف الجودة المستترة الواقعة داخل مواصفات المنتج المخططة، وبعض التكاليف المستترة للجودة لجميع الوحدات التي خارج حدود مواصفات المنتج⁽³⁾.

إن كافة عناصر التكاليف الصريحة السابقة للجودة يمكن قياسها واحتسابها وتسجيلها بالدفاتر والمستندات، وبالتالي يمكن فحصها دورياً وتحليلها وتقييمها وتتبعها لأغراض قياس وتقييم الأداء، وبخلاف تلك العناصر الظاهرة توجد تكاليف أخرى خفية للجودة تسمى التكاليف الضمنية وتتمثل بصفة أساسية في الربح المفقود مستقبلاً سواء بسبب تكلفة الفرصة البديلة للمبيعات المفقودة في المستقبل نتيجة لتأثير سمعة منتجات الشركة أو نتيجة الانخفاض في أسعار تلك المنتجات لضعف مستوى الجودة وبطبيعة الحال يصعب قياس وتسجيل تلك التكاليف الضمنية للجودة.

2. كلفة الجودة الرديئة:

يتمثل هذا النوع من الكلفة في تكاليف الإخفاق أو عدم التطابق، وتشير تكاليف الإخفاق إلى الفرق ما بين التكاليف الحقيقية لإنتاج السلعة أو إرسال الخدمة وبين التكاليف في ظل عدم وجود أية إخفاقات، وتشكل هذه التكاليف أعلى تكاليف تتعلق بتحقيق الجودة في الشركات وقد بلغت 70-90 % من تكاليف

(1)Simpson,J.,B.,And Muthler D.,L., "Quality Costs: Facilitating the Quality Lnitave ",Journal of Cost Management , Spring 1994.P.25.

(2) د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 2009م)، ص.ص 441-442.

(3) محمد كمال الدين محمد عبدالرحمن، تخطيط تكاليف الجودة في ظل المعايير الدولية - دراسة نظرية تطبيقية على شركات الأدوية، (القاهرة: جامعة الأزهر : كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة)، 2003م، ص.3.

الجودة الكلية، يمكن تصنيف تكاليف الجودة الرديئة إلى (1):

أ. **تكاليف الإخفاق الداخلية:** تتكشف هذه التكاليف قبل إرسالها إلى المستهلك ومن الأمثلة على تكاليف الإخفاق الداخلية:

i. تكاليف المنتجات الرديئة: يجب التخلص منها بما في ذلك العمل والمواد والتكاليف غير المباشرة.

ii. كلفة إعادة العمل: تكاليف إصلاح المنتجات أو تعديلها للتوافق مع مواصفات الجودة.

iii. تكاليف إخفاق العملية: تكاليف تحديد لماذا تؤدي عملية الإنتاج لمنتجات رديئة الجودة.

iv. تكاليف إيقاف العملية: تكاليف إيقاف العملية الإنتاجية لإصلاح المشكلة.

v. تكاليف تخفيض سعر المنتجات.

vi. تكاليف الخصومات التي تقدم على سعر المنتجات رديئة الجودة، يتم بيعها بأسعار أقل.

ب. **تكاليف الإخفاق الخارجي:** تتم نتيجة استلام للمنتج بجودة قليلة، ومن الأمثلة على تكاليف الإخفاق الخارجي ما يلي:

i. التكاليف الناجمة عن شكاوى المستهلك.

ii. تكاليف استكشاف والاستجابة لشكاوى المستهلك الناجمة عن الجودة الرديئة للمنتج.

iii. تكاليف المنتجات المستردة: تكاليف معالجة واستبدال المنتجات رديئة الجودة التي أرجعها المستهلك.

iv. تكاليف دعاوى الضمان: التكاليف المتعلقة بالضمانات على المنتجات.

v. تكاليف مسؤولية المنتج: تكاليف المقاضاة الناجمة عن المسئولة عن المنتجات وإيذاء الزبائن.

vi. تكاليف خسارة المبيعات: التكاليف الناجمة عن عدم رضا الزبائن عن جودة المنتج الرديئة.

بناء على التحولات في الفكر الإداري لمفهوم الجودة حدث تطور كبير في فكر إدارة الشركات تجاه الجودة واقتناعها بحتمية تحسينها. وقد ساعد على هذا التطور ابتكار مدخل مالي للجودة يبرر الحاجة إلى هذا الاتجاه وهو ما يطلق عليه تكاليف الجودة الذي يوفر مقياساً مالياً شاملاً لأداء الجودة في الشركة ككل، ويهدف هذا المدخل إلى قياس تكاليف الجودة المتمثلة في كل من تكاليف الالتزام بمعايير ومواصفات الجودة (2).

(1) أ.د. محمد عبد العال النعيمي، وآخرون، مرجع سابق، ص. 74-76.

(2) د. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2013م)، ص. 146.

تعتبر محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة التي شهدت في الآونة الأخيرة العديد من التطورات والاهتمام من قبل الباحثين والمستخدمين لهذا الفرع من الفروع المحاسبية، فبعد أن كانت محاسبة التكاليف تستخدم بشكل أساسي من قبل الشركات والمنشآت الصناعية، أصبحت اليوم تستخدم في مختلف القطاعات الخدمية⁽¹⁾.

يرى الباحث تعدد الأسس لتبويب تكاليف الجودة الشاملة، وترجع أهمية تعدد هذه الأسس لتبويب تكاليف الجودة إلى ضرورة توفير بيانات ذات دلالة متنوعة، باعتبار أن التبويب يمثل الخطوة الأولى لتحليل هذه البيانات، وذلك يتم من خلال التركيز على تكاليف الوقاية والتقييم التي تمنع من إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات المحددة، ومن ثم فإن تكاليف الفشل الداخلي والخارجي تكون بالحد الأدنى وبالنتيجة فإن تكاليف الجودة تكون أقل ما يمكن، وهذا ينعكس على تكلفة المنتج التي يتحملها الزبون فتصل إلى الزبائن منتجات عالية الجودة بأقل الأسعار مما يتسبب في رضا الزبائن على منتجات المنشأة، مما يزيد من مبيعاتها الحالية فتتمكن المنشأة من تحقيق أرباح معقولة مع المحافظة على مكانتها في السوق مما يحسن من وضعها التنافسي.

يخلص الباحث إلى أنه ونتيجة للتطور السريع أهتمت الإدارات بتوفير نظام محاسبي بغرض توفير معلومات ذو دقة عالية، لتحقيق مستوى عال لنظام المعلومات لديها لتساعدها في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، كما استمرت في البحث عن وسائل وطرق توفر لها معلومات أكثر دقة، لتساعدها في صنع القرار وتحقيق أهدافها المنشودة.

(1) فتحي عبدالعزيز محمد التواتي، استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط لترشيد تكلفة إنتاج المياه بالتطبيق على مشروع النهر الصناعي العظيم، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م)، ص3.

المبحث الثاني

القياس المحاسبي لتكاليف الجودة الشاملة

لم يوجد في الأدب المحاسبي ثمة دليل على أن هناك تطوراً جوهرياً في القياس المحاسبي للتكاليف حتى الثمانينيات من القرن الماضي، فكانت المنشآت خلال العقود الثلاثة الأولى منه لا تجد أكثر من متوسط تكلفة الوحدة بقسمة إجمالي تكلفة المنتج على عدد الوحدات المنتجة مقياساً لتحقيق هدف حساب تكلفة المخزون، ثم بإضافة هامش ربح مرغوب إلى ذلك المتوسط للوصول إلى سعر بيع الوحدة المنتجة ولم تكن هناك حاجة إضافية في سوق يتسم بالاستقرار تام⁽¹⁾.

أولاً: قياس التكلفة

قبل أن يتناول الباحث قياس تكاليف الجودة الشاملة كان لأبد من التعرض لكل من القياس من منظور محاسبي والتكلفة باعتبارهما يكملان الإطار المفاهيمي لقياس تكلفة الجودة الشاملة، وذلك كالآتي:

1. مفهوم القياس المحاسبي:

عرف القياس بأنه قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة⁽²⁾.

وعرف بأنه تقدير الأشياء والمستويات تقديراً كميّاً عن طريق استخدام وحدات رقمية مقننة⁽³⁾.

كما عرف بأنه: تحديد القيم النقدية للأشياء أو الأحداث المتعلقة بالوحدة الاقتصادية والقيم النقدية للعناصر التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويتضمن القياس أيضاً تحديد وتبويب المعلومات الغير الكمية والإفصاح عنها في القوائم المالية⁽⁴⁾.

القياس المحاسبي يعتمد على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية للقوائم المالية، وتشتمل مفاهيم القياس المحاسبي على الآتي⁽⁵⁾:

(1) خالد حسين صالح الحوالي، دراسة تحليلية لمداخل قياس التكلفة في ظل البيئة الصناعية الحديثة، (الإسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد الرابع، ملحق العدد الأول، 2013م)، ص56.

(2) د. محمد مطر، نظرية المحاسبة، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2010م)، ص143.

(3) د. سمر محمد عمر السقاف، ود. عبير فتحى الخولي، التخطيط نحو التطوير القياس والتقييم - منار التطوير، (شرم الشيخ: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول حول استشراف مستقبل التعليم، الفترة من 17-21 ابريل 2005م)، ص3.

(4) د. زكريا فريد عبد الفتاح، دراسات في نظرية المحاسبة، (القاهرة: د. ن، 2013م)، ص72.

(5) د. محمد إبراهيم عبد الحميد، القياس المحاسبي وقيمة المنشأة، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في تعظيم قيمة المؤسسات وورش عمل المدخل المحاسبي لترشيد قرارات الاستثمار والتمويل، الفترة من 6-10 مايو 2007م)، ص3.

أ. مفهوم المحافظة على رأس المال الواجب استخدامه كأساس لقياس الدخل ويترتب على ذلك تحديد تغيرات المركز المالي التي تمثل أجزاء دخل المنشأة، وتم تعريف مفاهيم القياس المحاسبي على أساس أن الدخل لا ينتج إلا بعد المحافظة على رأس المال النقدي.

ب. عناصر القوائم المالية الجديرة بالقياس، ويترتب على هذا المدخل تحديد أساس القياس المحاسبي التي تعتمد على طبيعة الأصل أو الالتزام موضوع القياس وعلاقته المباشرة أو غير المباشرة بالتدفقات النقدية للمنشأة.

القياس المحاسبي عبارة عن عملية تحديد أرقام للظواهر الاقتصادية المتعلقة بالماضي أو الحاضر أو المستقبل والمتعلقة بوحدة محاسبة معينة بالاعتماد على مشاهدات وقواعد معينة⁽¹⁾.

يرى الباحث أن القياس المحاسبي ارتبط بالمحاسبة منذ نشأتها، وأصبح عنصراً من عناصر عمليات المحاسبة الأساسية ولا يمكن تحقيق الأهداف المحاسبية بدونه.

2. مفهوم التكلفة:

إن مفهوم التكلفة تطور مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين وأصبح معنى كلفة يعطي معناً عاماً يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه.

عرفت التكلفة بأنها تضحية مقابل الحصول على خدمة أو سلعة أو أصل أو منفعة⁽²⁾.

وعرفت بأنها: أي تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية، يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، وأن لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية⁽³⁾.

أورد أحد الكتاب أن المفهوم الحديث للتكلفة يشير إلى أنها: مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة إلى الحصول على المنفعة. حيث أن التكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة، أما إذا لم يقابلها إيرادات سميت خسارة. إذن الخسارة هي أيضاً كلفة بالرغم من عدم الحصول على منفعة⁽⁴⁾.

بالتالي لأبد للباحث من التعرض لتقسيمات التكلفة طبقاً للمنافع والخدمات التي تترتب عليها إلى:

أ. تكلفة إيراديه: هي التي تؤدي إلى الحصول على منافع تستنفذ خلال فترة محاسبية مثل الأجور.

(1) د. قاسم نايف علوان المحياوي، ونجدة ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة: المفاهيم - القياس - التطبيق، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008م)، ص. ص 24-25.

(2) د. ممدوح عبد الحميد، قراءات في المحاسبة والتكاليف - الجزء الأول، (القاهرة: د. ن، د.ت)، ص 21.

(3) د. غسان فلاح المطارنة، محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر، 2006م)، ص 15.

(4) د. محمود علي الجبالي، ود. قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص 9.

ب. تكلفة إيراده مؤجلة: هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد اقتصادية قد تبقى بالمنشأة لأكثر من فترة محاسبية مثل تكلفة الاستحواذ على الموارد الأولية.

ج. تكلفة رأسمالية: هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد اقتصادية طويلة الأجل وتتمثل في الحصول على الأصول الثابتة أو زيادة طاقتها الإنتاجية.

أما عند الربط بين التكلفة والاسترداد فتقسم إلى:

أ. تكلفة مستنفذة: هي التي ترتبط بتحقيق الإيراد خلال الفترة التي تم فيها استنفاد التكلفة.

ب. تكلفة غير مستنفذة: تعبر عن منافع اقتصادية تنتقل إلى الفترات التالية، وتعتبر ضمن أصول المشروع وممتلكاته.

أما عندما ترتبط التكلفة بعنصر الزمن فتقسم إلى:

أ. تكلفة المنتج: هي تكاليف العناصر التي تلتصق بوحدات السلعة المنتجة أو الخدمة وتسترد عند بيع السلعة أو الخدمة.

ب. تكلفة زمنية: هي التي لا ترتبط بوحدات السلعة أو الخدمة لاستخراج تكلفة نشاط معين وإنما تعتبر ذات علاقة بعنصر الزمن.

يرى الباحث أن التكلفة تضحية اختيارية بشي ذو قيمة اقتصادية، وتعنى التضحية التنازل عن الشيء أو فقدته أو إضاعته، ويلزم أن يكون الشيء المضحى به ذو قيمة اقتصادية من وجهة نظر القائم بالتضحية والمستفيد منها في نفس الوقت. ولأغراض البحث الحالي لأبد أن تكون التضحية (التكلفة) قابلة للقياس في صورة كمية وأن تكون ضرورية للحصول على الإيراد.

لأن نظام المحاسبة عن التكلفة هو الأداة أو الطريقة المحاسبية اللازمة لتوفير المعلومات التكلفة التي تفيد في مجال قياس تكلفة الإنتاج وايضاً في مجال الرقابة على التكاليف. فأى طريقة مرتبة تضمن توفير المعلومات التكلفة لخدمة أغراض محاسبة التكاليف يمكن اعتبارها نظام للمحاسبة عن التكلفة. بالتالي يمكن تعريف نظام المحاسبة عن التكلفة بأنه النظام الذي يستخدم لتسجيل وتحليل وتلخيص البيانات التكلفة لتحويلها إلى معلومات تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات، وتكون صورة هذه المعلومات كالآتي⁽¹⁾:

أ. معلومات يتم التقرير عنها إلى أطراف خارجية كالمساهمين، الدائنين، الحكومة، والمجتمع عن طريق إعداد قوائم الدخل وقوائم المركز المالي.

ب. معلومات تقدم في تقارير خاصة إلى إدارة المنشأة.

(1) أ. د. سعيد محمود الهلباوي، وأ. د. تهناني محمود النشار، دراسات في أنظمة التكاليف الفعلية، (طنطا، د. ن، 2011م)، ص 10.

عند تصميم نظام للتكاليف لأبد من مراعاة الاعتبارات التالية حتى يكون النظم ملائماً لطبيعة نشاط المنشأة وحجمها وظروفها الخاصة، ومن هذه الاعتبارات ما يلي⁽¹⁾:

أ. تحديد طبيعة ونوعية الوحدات المنتجة المراد قياس تكلفتها، ما إذا كانت متجانسة، أو غير متجانسة، لاختلاف الطريقة التي تتبع في تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج في كل حالة.

ب. الهيكل التنظيمي الذي يختلف من منشأة إلى أخرى.

ج. تحديد الأهداف المطلوبة والتي من أجلها يصمم نظام التكاليف.

د. تحديد الفترة المطلوبة والتي تغطيها معلومات التكاليف، (شهرية، اسبوعية، أو ربع أو نصف سنوية).

ثانياً: قياس تكاليف الجودة الشاملة

إن إنتاج معلومات تكلفة تتسم بالدقة والمنفعة لايزال تحدياً لمصممي أنظمة التكاليف ليس فقط بسبب التحديات التقنية التي تؤدي إلى وجود الأخطاء الفنية ولكنهم أيضاً يواجهون تحديات تنظيمية تتعلق بعدم درايتهم الكافية بطبيعة العمليات التنظيمية والتشغيلية، خاصة فيما يتعلق بقطاع الخدمات مثل الخدمات الطبية حيث أن تصميم الخدمة وتنفيذها في هذه القطاعات الخدمية هي عمليات لا يمكن فصلها عن بعضها البعض⁽²⁾.

تتنوع المعلومات المطلوبة لنظام تكاليف الجودة حيث تشمل معلومات مالية مثل خصومات الأسعار التي تمنح بسبب الفشل، الجودة الرديئة، ومصروفات الإصلاح خلال فترة الضمان، مطالبات العملاء وغيرها، بالإضافة إلى معلومات غير مالية مثل عدد ساعات تشغيل الآلات وتصميمات المنتجات وعمليات التشغيل وغيرها مما يزيد من صعوبة الوظيفة المحاسبية ومسئوليتها عن قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها سواء في تقارير مالية منفصلة أو داخل القوائم المالية المنشورة وداخل قوائم المحاسبة عن التكلفة⁽³⁾.

تعتبر تكلفة الجودة أداة لقياس التكلفة المصاحبة لتطبيق أو عدم تطبيق جودة المنتج/ الخدمة وفقاً للمواصفات المحددة من المنشأة وعقودها مع العملاء والمجتمع. يعد Kaplan من أوائل الكتاب الذين تناولوا في كتاباتهم الجودة الشاملة وأشار إلى ضرورة قياسها من حيث التكلفة، وأصبح واضحاً أن التحدي الذي يواجه المحاسبين والنظم المحاسبية في ظل التطور السريع لاستراتيجيات التصنيع الحديثة

(1) د. سماسم كامل موسى، ود. أشرف صالح سليمان، محاسبة التكاليف، (القاهرة: دن، 2012م)، ص 19.

(2) د. عبير محمود محمد عبدالحليم، تطوير منفعة معلومات التكلفة في التنظيمات الخدمية - دراسة حالة على المستشفى الوطني بمنطقة الرياض المملكة العربية السعودية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول، 2013م)، ص 404.

(3) د. إيمان محمد سعد الدين، دراسة اختبارية لتحديد العلاقة بين تكلفة الجودة وشهادة الجودة بالتطبيق على البيئة المصرية، (بني سويف: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2006م)، ص 735.

يتمثل في ضرورة وجود مقاييس لتكاليف الجودة، ويعتبر وجود نظام لتكاليف الجودة مطباً أساسياً لإدارة وظيفة الجودة لما يقدمه من معلومات للكشف عن قرب الخطر المتعلق بمشاكل الجودة، ونظراً لأن عناصر تكاليف الجودة مرتبطة مع بعضها البعض حيث أن أي انخفاض في عنصر قد يؤدي إلى انقضاء تدريجي للعناصر الأخرى، لذلك لأبد من وجود نظام محاسبي للجودة يعمل على قياسها وتبويبها وتحليلها واعداد التقارير عنها، لأن وجود مثل هذا النظام يساعد على الآتي (1):

1. توفير معلومات عن حجم وتكاليف الجودة.
 2. التعرف على مكان وتوقيت الإجراءات المصححة للوحدات المعيبة وبالتالي المساعدة في اتخاذ بعض القرارات مثل استخدام مادة أولية جديدة، أو التغيير أو التعديل في تصميم المنتج.
 3. تسهيل مهمة إعداد تقارير تكاليف الجودة بصورة موضوعية ودقيقة وبعيدة عن التحيز.
- تساعد البيانات المتعلقة بتكاليف الجودة في تحقيق الربط بين الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية وبين التحسين المستمر لجودة المنتج ويتحقق ذلك من خلال قاعدة بيانات تكاليف الجودة والتي تتضمن كافة التكاليف الناتجة عن الفشل الداخلي والخارجي للمنشأة والعميل، وكذلك تلك التكاليف المتعلقة بمنع الفشل الذي يحدث ويؤثر على العميل (2).
- يهدف قياس الجودة إلى تحديد التكاليف التي تنفقها المنشآت حالياً في سبيل الجودة ومحاولة تخفيض هذا الرقم تخفيضاً كبيراً من خلال الاستخدام الحكيم لأقسام تكاليف الجودة، ويعتبر القياس المحاسبي للتكلفة المحور الأساسي الذي تركز عليه المعلومات التي تنتجها أنظمة التكاليف لمستخدميها في العديد من القرارات الإدارية، بحيث تتوقف مقاليد تلك المعلومات وقيمتها الاستخدامية على مدى دقة وعدالة القياس. وتعتبر قضية القياس وما يرتبط بها من أهم القضايا التي تستحوذ على اهتمام الفكر المحاسبي والإداري، خاصة في ظل متطلبات البيئة الصناعية الحديثة، ويحظى قياس تكلفة الجودة في الفترة الأخيرة بالاهتمام المتزايد من الوحدات الصناعية، كما يترتب عليها من زيادة في تكاليف الإنتاج، ومن ثم زيادة تكاليف الجودة بالنسبة إلى قيمة المبيعات، بحيث تتراوح ما بين 5% - 25% من المبيعات، لذا فإن قياس تلك التكلفة ينظر إليه على أساس أنه قياس لأداء المنشأة من خلال العمليات التي يتم بها تصنيع المنتج، أو أداء الخدمة ومعرفة ما إذا كانت هذه المنشأة تستطيع المنافسة بقوة في سوق تنسم بالمنافسة الحادة من حيث متطلبات الجودة (3).

(1) د. حمدى شحده زعرب، مرجع سابق، ص 339.

(2) سماسم كامل موسى إبراهيم جادو، أسلوب مقترح لقياس تكاليف الجودة باستخدام منهج إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2004م)، ص 317.

(3) أميرة عبد الرحمن مكي، إطار علمي لتحليل تكلفة الجودة لنظامي التكلفة على أساس النشاط ABC والإنتاج في الوقت المحدد، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010م)، ص 83.

إن قياس تكلفة الجودة يواجه اختلاف في وجهات النظر، فمن جانب يعتقد البعض أن قياس وتحليل تكلفة الجودة هو مضيعة للوقت، فالوقت المنقضي في عدد حساب ماذا يكون الأمر بسبب أداء الأشياء بطريقة خطأ، سيكون من الأفضل كثيراً لو انفق هذا الوقت على أداء الأشياء بطريقة صحيحة من أول مرة، وعلى الجانب الآخر يعتقد البعض أن التكلفة الكمية لمنحنى الجودة تتشكل حرفياً، وبالتالي فإن تحليل وقياس تكلفة الجودة المنتظم والمستمر يكون حاسماً إذا كانت الإدارة تقضي أن الشركة تعمل في الجزء المسطح نسبياً من منحنى تكلفة الجودة، وفي ضوء ما سبق فإن قياس تكاليف الجودة يوفر مقياساً ملائماً للجودة يمكن أن يساهم في تحقيق المزايا التالية⁽¹⁾:

1. تعتبر تكاليف الجودة أحد البنود الهامة للتكاليف، ومن ثم فإنه يمكن التنبؤ بها وقياسها وتحليلها والتقارير عنها كما الحال بالنسبة لأنواع الأخرى من التكاليف مما يساهم في تحديد الغرض المحتمل لخفض التكلفة.
2. إن تكاليف الجودة أحد بنود الإنتاج على وجه الخصوص، نجد أنه يترتب على ارتفاعها في بعض الصناعات مثل صناعة السيارات ارتفاع تكاليف السيارات في السوق مما يؤدي إلى التأثير على القدرة التنافسية لتلك الصناعة الأمر الذي يتطلب ضرورة قياسها والتقارير عنها حتى يتسنى راقبتها ومحاولة تخفيضها إلى الحد الذي يمكن الصناعة من تحسن المركز التنافسي في السوق.
3. حيث أن تكاليف الجودة تعتبر أحد عناصر التكاليف والتي تمثل نسبة كبيرة في بعض الحالات، لذلك فإن العمل على ترشيد تكاليف الجودة يؤدي إلى تخفيض التكاليف الكلية مما يؤدي إلى زيادة الربحية للمنشأة، ويتطلب ضرورة قياسها حتى يمكن راقبتها ومحاولة تخفيضها إلى الحد الذي يمكن من تحسين المركز التنافسي للمنشأة.
4. إن قياس تكاليف الجودة يساهم في تخفيضها من خلال راقبتها، مما يؤدي إلى خفض احتمالات وصول منتجات غير صالحة للعملاء ويزيد من تحقيق رغباتهم واحتياجاتهم، مما يؤدي إلى الحصول على عملاء جدد من السوق وتوسيع المساحة التسويقية للمنتجات.
5. إن قياس تكاليف الجودة سوف يؤدي إلى التحديد الدقيق لاستراتيجية الجودة الخاصة بالمنشأة.
6. يعتبر عنصر الجودة أحد عناصر المزيج التسويقي الهامة للمنتجات والتي تؤثر على قيمة مبيعات المنشأة.
7. تعتبر تكاليف الجودة المقياس الحقيقي لجهود الإدارة في تحقيق الجودة بالتوازن بين عوامل الجودة والتكاليف المرتبطة بها.

(1) مصطفى نبيل علي، نموذج كمي لقياس تكلفة الجودة الشاملة لمواكبة تحرير التجارة ودعم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، 1999م)، ص 480.

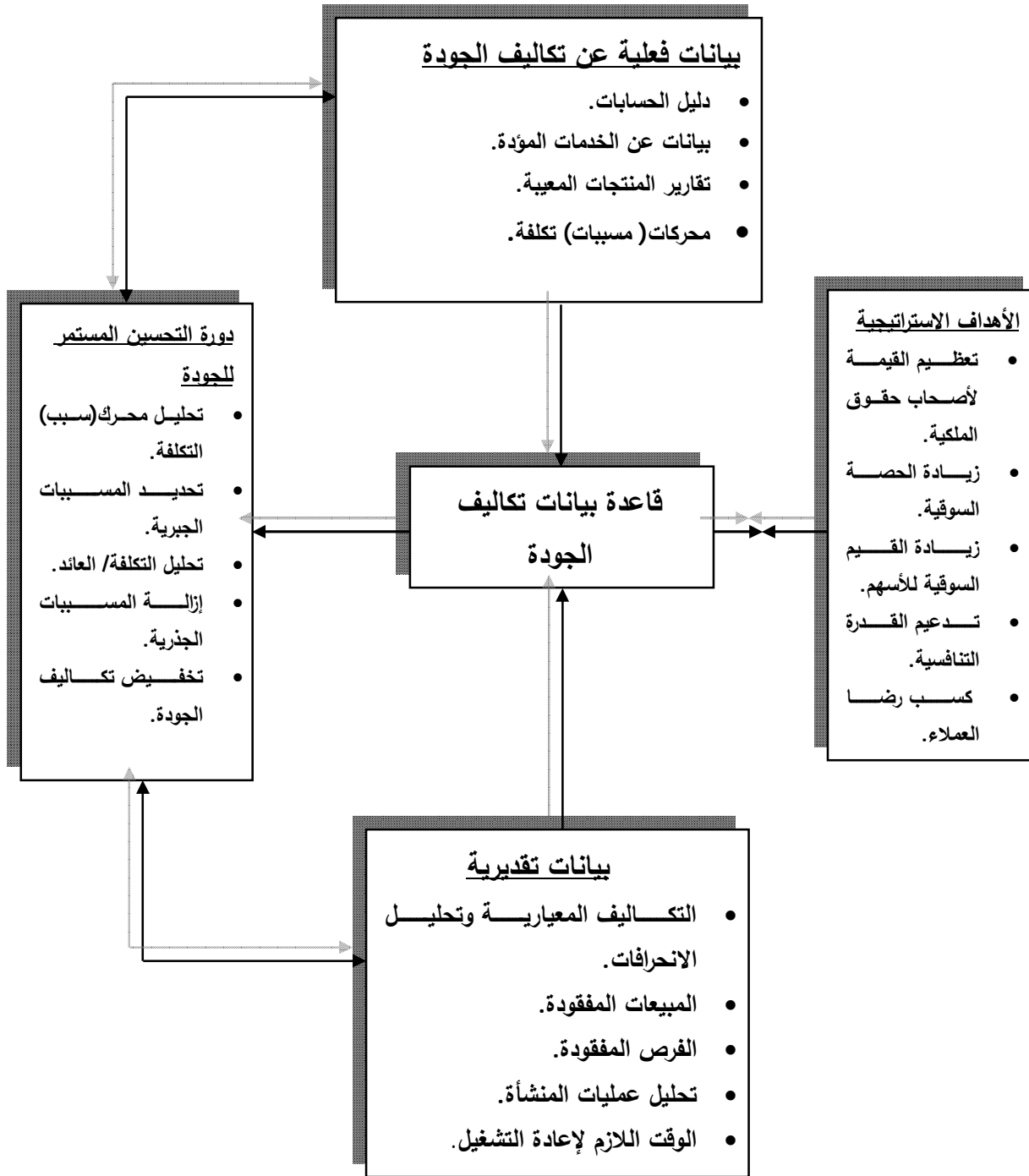
8. تعتبر تكاليف الجودة مرشداً رئيسياً لإعداد برامج (تخطيط الجودة) نظراً لاعتبار أنها من المحددات الرئيسية لمستوى الجودة.

تعد تكاليف الجودة أحد البنود المهمة في عناصر التكاليف في العديد من المنشآت بسبب كبر حجمها في العديد من الصناعات، لذلك فإن قياس تكاليف الجودة يساعد في تحديد الجودة والعوامل المسببة لها، مما يتطلب انتباه الإدارة إليها وإيجاد الحلول المناسبة، إلا أن الأكثر أهمية في قياس تكاليف الجودة هو أن تكاليف النسب في العديد من المنشآت مرتفعة عن بنود تكاليف الجودة الأخرى، وذلك في إشارة إلى وجود مشاكل في الجودة لم تتضح إلا بعد تسليم المنتج لمستهلك⁽¹⁾.

قد تكون قاعدة مدخلات بيانات تكاليف الجودة فعلية يتم الحصول عليها من نظام محاسبة التكاليف الفعلية (تكاليف الفحص والضمان والصيانة وبيانات محركات الأنشطة وتقارير المنتجات المعيبة وشكاوي العملاء) أو بيانات تقديرية يمكن الحصول عليها من نظام التكاليف المعيارية (تقارير الخردة في الإنتاج) وأخرى تتعلق بتأثير فقد المبيعات وفقد نصيب الوحدة الاقتصادية في السوق نتيجة عدم رضا العملاء، علاوة على الوقت المستنفذ المقدر للعمالة والمنتفذ في إعادة تشغيل الوحدات المعيبة وتقارير الاختناقات والاعطال أثناء التشغيل، إلا أنه قد توجد صعوبة في تقدير النوع الأخير من المدخلات نتيجة عدم توافر بيانات فعلية. ويمكن بيان العلاقة بين الأهداف الاستراتيجية والتحسين المستمر للجودة من خلال قاعدة بيانات تكاليف الجودة من خلال الشكل رقم (1/2/2) كما يلي:

(1) د. الهادي آدم محمد إبراهيم، مرجع سابق، ص 249.

الشكل رقم (1/2/2)
قاعدة بيانات تكاليف الجودة



المصدر: سماسم كامل موسى إبراهيم جادو، أسلوب مقترح لقياس تكاليف الجودة باستخدام منهج إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2004م)، ص318.

يتبنى نظام الرقابة على الجودة الشاملة مفهوم اوسع واشمل، حيث لم يعد الاهتمام بجودة المنتج النهائي فحسب بل تبني فلسفة مؤداها الاهتمام بجودة النظم المطبقة بالمنشأة وجودة عملياتها الداخلية

بالإضافة إلى جودة المنتج النهائي، وينبع من تطبيق هذا النظام العديد من المعلومات التي يكون لها تأثير كبير في حل مشاكل المنظمة، ومن أهم هذه المعلومات⁽¹⁾:

1. معلومات عن معايير الجودة العالمية (ISO 9000) لمقارنتها بجودة نظم وعمليات المنشأة ومنتجاتها النهائية.
2. معلومات عن تكاليف الجودة، من تكاليف منع وتقييم وفشل داخلي وفشل خارجي.
3. معلومات تحليلية عن تكاليف الجودة لمعرفة أوجه الصرف على نوع من أنواع تكاليف الجودة الذي يؤدي إلى وفر أكبر في نوع آخر من تكاليف جودة.
4. معلومات عن نسبة تكاليف الفشل الخارجي إلى نسبة إجمالي تكاليف الجودة، مثل عدد شكاوى العملاء وعدد نسبة المردودات من العملاء. للعمل على تصحيح أوجه الصرف. وهذه المعلومات تدعم المنظمة في اتجاهين:

1. **الاتجاه الأول:** زيادة الاهتمام بمعايير الجودة العالمية أصبح مطلب رئيسي تسعى إليه كل الشركات من خلال محاولة الحصول على شهادة الايزو 9000، ولا مفر من ذلك وعلى إدارة الشركة أن تهتم بجودة النظم والعمليات والمنتج النهائي من خلال تطبيقها لنظام الرقابة على الجودة الشاملة.

2. **الاتجاه الثاني:** المعلومات المستمدة من تحليل تكاليف الجودة ستساعد في كيفية خفض التكاليف من خلال تقليل الفاقد والتالف والمعيب وتكاليف اصلاحات ما بعد البيع مما سيكون له أثر على زيادة ربحية حملة الأسهم، وتحقيق مصالح أطراف أخرى كرضاء المستهلكين بحصولهم على منتج ذو جودة عالية، ورضاء العاملين الذين سيكون عندهم احساس بأنهم مشاركون في الجودة، وأطراف أخرى.

مما سبق يرى الباحث أن العوامل المؤثرة في ارتفاع تكاليف الجودة تحتاج إلى دراسة متأنية لمحاولة السيطرة عليها حتى تتمكن المنشأة من تحسين خدمة العملاء من أجل ذلك ينبغي الاهتمام بقياس وتحديد تكاليف الجودة. وعليه فإنه بالرغم من اشتداد حدة المنافسة إلا أنه يمكن للمنظمات المحافظة على مركزها التنافسي وحصتها السوقية من خلال تقديم منتجات أو أداء خدمات تحقق وتلبي حاجات ورغبات الزبائن. إذ ينبغي أن تمتاز هذه المنتجات أو الخدمات بالملاءمة لاستخدامات الزبائن وتلتقي مع توقعاتهم وبالتالي ستمكن الشركة من المحافظة على زبائنها وضمأن ولائهم.

(1) د. محمد شحاته خطاب خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات إطار مقترح - دراسة نظرية وميدانية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد الثاني، العدد الثاني، 2010م)، ص 678.

ثالثاً: مداخل قياس تكاليف الجودة

هناك العديد من المداخل التي يمكن من خلالها قياس تكاليف الجودة ويمكن للباحث أن يتناولها

كما يلي:

1. المدخل الكمي:

يتأسس على الرقابة الاحصائية على جودة تنفيذ العمليات والمخرجات، ثم حصر نتائج الرقابة وترجمتها إلى قيم نقدية، ويطبق على عمليات التصنيع التجريبية التي تتألف من مجموعة من المراكز حيث يتم إجراء فحص عينات كل مركز خلال عمليات التصنيع مع القيام بفحص كامل للمنتج التام في المركز الأخير، ويلاحظ في هذا المدخل⁽¹⁾:

أ. صلاحيته للتطبيق على صناعات ذات طبيعة خاصة، وهي الصناعات التحويلية.

ب. التركيز على تكاليف التقييم وال فشل فقط وهي جزء من تكاليف الجودة.

2. المدخل التصوري:

ينظر هذا المدخل إلى تكاليف المنع والتقييم والفشل كتكاليف مباشرة، أما التكاليف الناشئة عن عدم رضا العميل، أو انخفاض سمعة المنشأة في السوق فيعتبرها تكاليف غير مباشرة ويتم تطبيقها على مرحلتين:

أ. تحديد المتغيرات المؤثرة في تكاليف الجودة والعلاقات بينها وتوضيح ذلك في شكل تخطيطي يوضح تكاليف الجودة.

ب. تحويل هذا الهيكل إلى رسم بياني معرف بشكل جيد يوضح العلاقة بين المدخلات والمخرجات وفقاً لخصائص كلاً منها.

يساعد الشكل التوضيحي على سهولة فهم القائمة على إدارة الجودة وماهية نظام تكاليف الجودة، كما يوفر الرسم البياني إطاراً فعالاً لصيانة وتعديل نظام تكلفة الجودة، ومع ذلك يمكن القول أن هذا المدخل ركز على عمليات الرقابة وتحسين الأداء أكثر من تركيزه على عمليات القياس.

3. مدخل النشاط:

يربط مدخل النشاط بين عناصر تكاليف الجودة والأنشطة المسؤولة عن إحداثها، ويعتمد هذا المدخل على تبويب عناصر التكاليف وفقاً لأنشطة جودة التكاليف منع وتقييم وفشل، وبالرغم من كثرة الحاجات التي تناولت تبويب تكاليف الجودة وفق للأنشطة، وأهمية المعلومات المتولدة عنها، إلا إنه نادراً ما تم مناقشة كيفية تنفيذ عملية القياس والاجراءات الواجبة الاتباع في هذا الصدد.

(1) محمد يوسف المكاشفي، التكلفة وفق النشاط كمدخل لقياس تكاليف الجودة وتوفير المعلومات للملاءمة لأغراض

الرقابة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الرابع، 1997م)، ص 8.

ومن بين الذين اهتموا بموضوع قياس تكلفة الجودة ديل وبلنكيت حيث حاولا وضع بعض الارشادات التي تتعلق بكيفية تجمع عناصر التكاليف الجودة وطريقة القياس ومستوى التفضيل، كما القيا الضوء على مصادر الحصول على البيانات ومن يجب عليهم القيام بعملية القياس⁽¹⁾.

على الرغم من وجود بعض عناصر تكاليف الجودة في ظل النظم المحاسبية التقليدية مثل تكلفة التخريد أو إعادة التصنيع، إلا أن الجزء الأكبر من تكاليف الجودة يحتاج إلى جهد كبير لقياسها وبصفة خاصة تكاليف الفشل الخارجي غير الملموسة الناشئة عن انخفاض المبيعات بسبب عدم رضا العميل.

4. مدخل العملية:

نظراً لتركيز مدخل النشاط على الربط بين تكاليف الجودة والأنشطة المتسببة في إحداثها في حين يتطلب تحقيق الجودة الشاملة ضرورة التركيز على العملية لحصر فرص التحسين الممكنة، إضافة إلى أداء أي نشاط جيد يؤدي إلى تحقيق الجودة، لذا ظهرت الكثير من الآراء التي تنادي بضرورة الانتقال من التركيز على الأنشطة إلى التركيز على العمليات، وهو ما يعني الاتجاه إلى تبويب التكاليف من منظور العملية إلى تكاليف توافق وعدم توافق، بما يمكن من حصر الأنشطة المضيقة للقيمة وغير المضيقة للقيمة داخل العملية، لتوفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة على تقادي الأنشطة غير المضيقة للقيمة والقضاء على الفاقد والتالف والضياع في الأنشطة المضيقة للقيمة، بما يؤدي إلى ضبط التكلفة من ناحية، وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بإجراء تحسين مستمر في العمليات لتحقيق الجودة المنشودة من ناحية أخرى، وهو ما بادته هيئة المعايير البريطانية عند تقييمها للقائمة⁽²⁾.

يتميز مدخل العملية بسهولة القياس والمتابعة بالمقارنة بالنماذج الأخرى حيث يتطلب قياس التكاليف المرتبطة بكل عملية في وضعها القياسي، والأداء الأفضل لجميع مكونات العمليات من خلال حساب أقل تكلفة للعمليات لتحقيق أفضل النتائج ومن ثم مقارنة التكلفة الحقيقية للعمليات من خلال المتابعة المستمرة للتكلفة والتصرف عند الحدوث⁽²⁾.

تمثل موجبات التكلفة العوامل المحددة للجهد المبذول والموارد المستهلكة في انجاز النشاط ومن ثم توضيح التغير في برنامج التكلفة مثل نسبة المعاب، والتي تمثل العامل المحدد للجهد المبذول في نشاط إعادة التصنيع أو صيانة المنتج بعد البيع نتيجة عيوب الصناعة، حيث أن جودة الأداء والوحدات المستلمة تؤثر في الموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة.

يرى الباحث تمثل هذه المداخل أسس علمية تعارف عليها الباحث والكتاب لقياس تكاليف الجودة، بالتالي تعرض لها الباحث وفقاً لما أتفق عليه هؤلاء الباحث والكتاب لنماذج تكاليف الجودة.

(1) المرجع السابق، ص 12.

(2) نزار عبدالمجيد البراوي، الحسن عبدالله باشوية، مرجع سابق، ص 448.

رابعاً: نماذج سلوك تكاليف الجودة

منذ استخدام مصطلح كلف الجودة لأول مرة من قبل رائد الجودة Joseph Juran عام 1951م إلى الوقت الحاضر تبلور نموذجان للمستوى الأمثل لكلف الجودة هما النموذج التقليدي والنموذج المعاصر ويوضحهما الباحث كالآتي:

1. النموذج التقليدي للمستوى الأمثل لكلف الجودة:

يعرف هذا النموذج باسم نموذج مستوى التوافق الاقتصادي Economic Conformance Level أو نموذج Juran وتم تصنيف كلف الجودة وفق هذا النموذج إلى مجموعتين: كلف التوافق (الوقاية والتقييم) و كلف عدم التوافق (الفشل الداخلي والخارجي)⁽¹⁾.

إذ يفترض هذا النموذج أنه عند تحسين الجودة فإن كلف التوافق تزداد ولكن كلف عدم التوافق تتخفض وان كلف الجودة الكلية تنتج من اضافة كلف التوافق الى كلف عدم التوافق. أي أن بزيادة كلف الوقاية والتقييم من خلال زيادة الجهود في أنشطة الوقاية والتقييم فان كلف الفشل الداخلي والخارجي تتخفض من خلال تقليل الوحدات غير المطابقة للمواصفات، وأن ادنى مستوى لكلف الجودة الكلية يكون عند النقطة التي تتساوى فيها الكلف الحدية للمنع والتقييم مع الكلف الحدية للفشل الداخلي والخارجي. إذ عند هذه النقطة يتحقق المستوى الأمثل لكلف الجودة، ومن ثم عند هذه النقطة أيضاً يتحقق مستوى الجودة المثالي، مما يعني أن المنتجات تحقق مستوى التوافق الاقتصادي الأمثل للجودة عند مستوى توافق أقل من 100% ولن يصل إلى مستوى معيب صفري، ويلاحظ على هذا النموذج أنه يحتفظ بنسبة مقبولة للجودة الرديئة وتسمى بالمستوى المقبول للجودة وهو مستوى لا يمكن التخلص منه إلا أنه بالحقيقة يشكل كلف إضافية فضلاً عن كلف تحسين الجودة⁽²⁾.

يسمى أيضاً بمدخل العائد على الجودة أو الجودة المثلى، تقوم فلسفة هذا المدخل على ايجاد المستوى الأمثل لجودة المنتج بإجراء موازنة بين التكاليف المنفقة على أنشطة المنتج والتقييم من جهة، والتكاليف المنفقة على أنشطة الفشل في ضبط الجودة من جهة أخرى⁽³⁾.

تعرف تكاليف الجودة وفقاً لهذا النموذج على أنها التكاليف المتحققة نتيجة لإمكانية وجود جودة رديئة أو نتيجة لوجود جودة رديئة بالفعل. وتشير الجودة في هذا التعريف إلى التوافق مع مواصفات تصميم المنتج.

ويوضح الشكل رقم (2/2/2) النموذج التقليدي للمستوى الأمثل لكلف الجودة كالآتي:

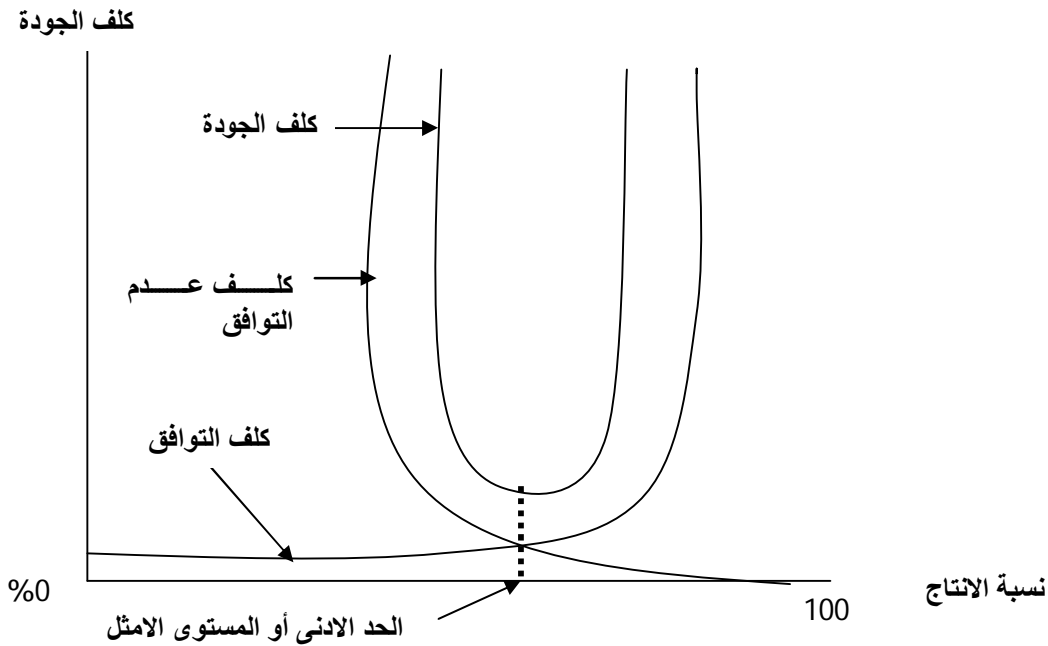
(1) د. برزين شيخ محمد، ود. رياض حمزة البكري، مرجع سابق، ص 8.

(2) حسن، بشرى عبد الوهاب، كلف الجودة افكار جديدة لمفهوم قديم، (عمان: جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المؤتمر العلمي الثاني، الجودة الشاملة في ظل ادارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، 26-27 إبريل 2006م)، ص 45.

(3) حيدر أحمد المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 61.

الشكل (2/2/2)

النموذج التقليدي لكلف الجودة الشاملة (نموذج جوران)



المصدر: م. د. برزين شيخ محمد، و د. رياض حمزة البكري، مفهومي المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام وأثره على جودة المنتج ورضا الزبون، (الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العربي الثالث ادارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية، الفترة من 15-17 مارس 2009م)، ص4.

هناك مجموعة من الانتقادات لهذا المدخل منها⁽¹⁾:

أ. أنه يفترض أن التكلفة معروفة وقابلة للقياس، إلا أن الحصول على تكلفة دقيقة للجودة ليس بسيطاً، وعليه فإن وضع فقرات حقيقية في عناصر تكاليف الجودة الخاصة بالمنع والتقييم والفشل أمراً صعباً أو غير دقيق.

ب. إن تكاليف الفشل في المدخل التقليدي غالباً ما تقدر خطأ بأقل من اللازم، ومن الممارسة تبين أن الفشل غالباً ما يتضمن تكاليف إعادة العمل للوحدات المعيبة، وإعادة خدمة للزبائن، وتكاليف الأجزاء التالفة وخسائر الشهرة أو حتى تكاليف الضمان، ومع ذلك فإن أكثر التكاليف أهمية تلك المرتبطة بالعراقيل التي تسبب الأخطاء، فالتكاليف الحقيقية لعدم تحقيق الجودة ينبغي أن تتضمن جميع الوقت الضائع من الإدارة في تنظيم إعادة العمل والتصحيح، وكذلك حساب الخسارة الناتجة عن تضاؤل وتآكل أجزاء العملية التشغيلية.

ج. يشير المدخل التقليدي ضمناً إلى أن تكاليف الوقاية حتماً ستكون مرتفعة ويفترض بأن هناك مستوى أعلى من الجودة يتحقق بزيادة الفحص.

(1) محفوظ أحمد جودة، مرجع سابق، ص 171.

د. المدخل التقليدي بقبوله التسوية يقلل من دافعية مدراء العمليات والعاملين في مواجهة التحديات لإيجاد طرق لتحسين الجودة.

2. نموذج صفر عيوب:

لعل من أهم عيوب نموذج مستوى التوافق الاقتصادي تجاهل التكاليف المستترة للجودة للوحدات المنتجة التي تقع مواصفاتها الفعلية داخل الحدود المقبولة لمواصفات الجودة. طبقاً لنموذج المعاصر (صفر عيوب)، فعندما يتم حصر وحساب كافة أنواع تكاليف الجودة (الظاهرة- المستترة) يتحدد المستوى الأمثل للجودة عند مستوى صفر عيوب. يقوم نموذج صفر عيوب على أساس استمرارية المنشأة في عمليات التحسين المستمر في الجودة مع مرور الزمن نتيجة لخبرة المنشأة⁽¹⁾. وما يترتب عليها من زيادة كفاءة وفعالية أنشطة رقابة الجودة، ومع هذه الجهود يمكن أن تصل تكاليف الفشل إلى صفر. في البيئة الصناعية المتقدمة حيث تسود المنافسة الشديدة بين المنظمات العالمية وتمثل الجودة عنصر المنافسة المهم فعند هذه المنظمات يكون النموذج التقليدي غير ملائم ما يضطر هذه المنظمات لتكريس رأسمالها نحو تقليل اعداد الوحدات المعيبة وبنفس الوقت تقليل كلفها للجودة حيث تتحول إلى طريقة الوصول إلى إدارة كلفة الجودة إذ بموجب هذا النموذج يتحقق التوزيع أو المستوى الأمثل لكلف الجودة عند ما يتم إنتاج المعيب الصفري⁽²⁾.

3. نموذج دالة خسارة الجودة (نموذج تاجوشي)

يعتبر نموذج تاجوشي تطوراً للنموذج الاقتصادي، وقد اقترح تاجوشي استخدام نموذج دالة خسارة الجودة لتقدير تكلفتها المستترة لأيانحراف أو تغيير أو تباين في القيمة الفعلية المحققة عن القيمة المعيارية القياسية المحددة مسبقاً لكل خاصية من خصائص المنتج⁽³⁾.

يعود الفضل في بلورة افكار النموذج المعاصر الى خبير الجودة الياباني Genchi Taguchi وتختلف وجهة النظر المعاصرة للمستوى الامثل لجودة المنتج عن المنظور التقليدي في المعيب الصفري وهو معيار أداء يتطلب منتجات وخدمات تنتج وتسلم طبقاً للمتطلبات وهو يعكس فلسفة سيطرة الجودة الشاملة ولقد وصلت بعض المنظمات اليابانية إلى تحقيق هذا المعيار. وجهة النظر المعاصرة تأخذ بنظر الاعتبار كلا من الكلف المنظورة وغير المنظورة للجودة وأن أي انحراف في المواصفات المستهدفة للمنتج ينتج عنه زيادة في كلف الجودة.

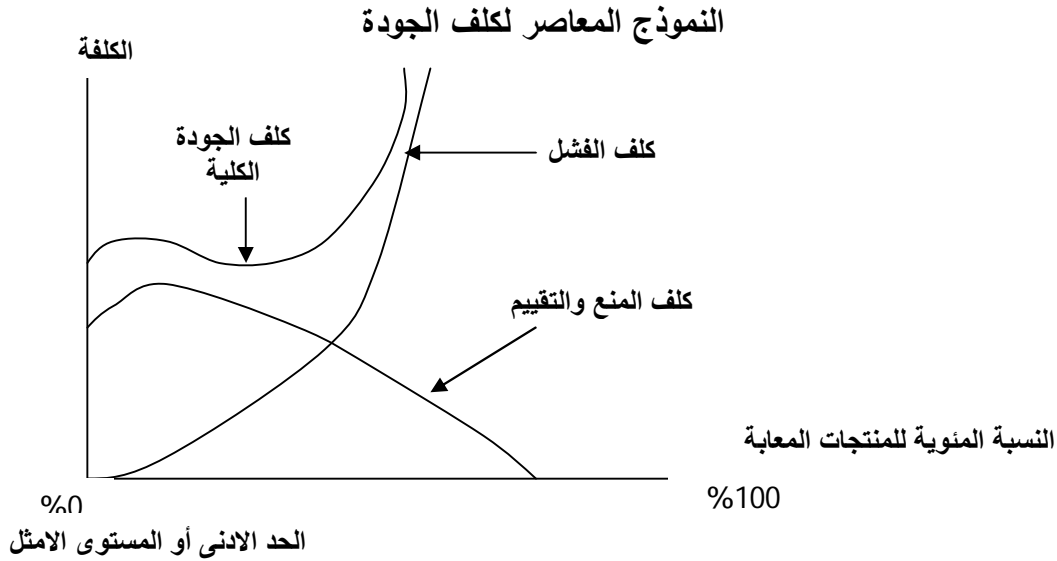
يمكن توضيح دالة خسارة الجودة (نموذج تاجوشي) من خلال الشكل (3/2/2) كالاتي:

(1) د. علاء محمد البتانوني، مرجع سابق، ص10.

(2) م. د. برزين شيخ محمد، ود. رياض حمزة البكري، مرجع سابق، ص9.

(3) د. علاء محمد البتانوني، مرجع سابق، ص10.

الشكل (3/2/2)



المصدر: سونيا محمد البكري، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل النظم، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000م)، ص 304.
 إن الفلسفة الجديدة لتاجوشي قد غيرت المنطق في قياس خسارة الجودة من احتساب قيمة المنتجات غير المطابقة للمواصفات التي لا يمكن شحنها للزبون إلى قياس الخسارة بفكر تكاليفي أوسع وهو الخسارة للمجتمع وحدد إمكانية قياسها من خلال ربطها بمواصفات المنتجات القابلة للقياس الكمي⁽¹⁾.
 بعد تطبيق منهجية إدارة الجودة الشاملة، وجدت المنظمات بأن تحقيق الجودة يكون من دون تكاليف إضافية، إذ أن من المبادئ الأساسية في تطبيق الجودة الشاملة أداء العمل الصحيح من المرة الأولى أو ما يسمى بالعيوب الصفرية⁽²⁾.

انعكس تأثير فلسفة إدارة الجودة الشاملة عن طريق المعيب الصفرية، والذي يمثل معيار أداء يتطلب إنتاج وتسليم منتجات وخدمات مطابقة للمواصفات تلبي احتياجات ومتطلبات الزبون، إن النظر لجودة المنتج المثالية تختلف من وجهة النظر التقليدية في أنها تأخذ في كتنسب كلاً من التكاليف الظاهرة والمخفية للجودة، فأى انحراف عن خصائص المنتج المستهدفة ينتج عنه حدوث زيادة في تكاليف الجودة.
 يرى الباحث أن النجاح في تطبيق نماذج تكاليف الجودة مرتبط بالنجاح في حساب خسارة الجودة والتي توضح تكاليف الجودة غير الظاهرة والمترتبة عن ضعف الجودة وهذا يتطلب من إدارة المنشأة ضرورة تحديدها بصورة دقيقة ومن ثم قياسها.

(1) مثنى فالح الزبيدي، وخالص حسن الناصر، استخدام أنموذج تاجوشي في تقدير التكاليف الخفية للابتعاد عن مواصفات الجودة المستهدفة بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرفادين، العدد (94) المجلد (31)، 2009م)، ص 222.

خامساً: نماذج تصنيف تكاليف الجودة

هنالك عدة نماذج لتصنيف تكاليف الجودة منها على سبيل المثال مايلي (1):

1. نموذج فيجنباوم لتكاليف الجودة: Feigenbaum Costs

يتكون نموذج فيجنباوم لتكاليف الجودة من الآتي:

أ. **تكاليف الوقاية:** تضمن تكاليف الوقاية تكاليف تصميم وصيانة نظام إدارة الجودة الشاملة وهي التكاليف المتعلقة بمرحلة التخطيط تتحملها المنظمة قبل بداية التشغيل الفعلي وتشتمل على الآتي:

i. **تكاليف احتياجات المنتج، الأفراد والخدمات:** هي تلك التكاليف الخاصة بتحديد الاحتياجات والمواصفات الخاصة بالمواد المطلوب شراؤها، العمليات، الخدمات والمنتجات النهائية.

ii. **تكاليف تخطيط الجودة:** تشمل تكاليف وضع خطط الجودة، التشغيل، الإنتاج، الاعتمادية إشراف وضبط العملية إضافة للخطط الأخرى مثل التجارب والمحاولات السابقة للإنتاج اللازمة لتحقيق أهداف الجودة.

iii. **تكاليف تأكيد الجودة:** هي تمثل تلك التكاليف الخاصة بتأسيس وصيانة نظام الجودة.

iv. **تكاليف معدات الفحص:** تتضمن تكاليف تصميم وشراء معدات الفحص.

v. **تكاليف التدريب:** هي تكاليف إعداد وتطوير برامج تدريب العاملين بالمنظمة لرفع قدراتهم والمحافظة عليها.

vi. **تكاليف أخرى:** مثل تكاليف التوريد، والشحن، والأنشطة المكتبية المرتبطة بالجودة وغيرها.

ب. **تكاليف التقييم:** تكاليف التقييم هي التكاليف المتعلقة بتقويم المنتج، والتأكد من مدى مطابقته للمواصفات المطلوبة من العميل، ومن أهم الأمثلة على تكاليف التقييم:

i. **فحص المواد الداخلية:** فحص المواد والآلات والمعدات المشتراة والتي تعتبر من مدخلات عملية الإنتاج وذلك بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة.

ii. **فحص العمليات:** فحص العمليات أو الأنشطة الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات وتشمل هذه التكلفة فحص العمليات في كافة مراحل العملية الإنتاجية.

iii. **فحص المنتجات:** فحص المنتجات بعد الإنتهاء من عملية التصنيع وقبل القيام ببيعها إلى العميل بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات.

(1) د. عصام الدين محمد متولي، د. صلاح على أحمد، مراجعة الجودة ودورها في بناء الاستراتيجية التنافسية للمنتجات العربية، (أم درمان: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، مجلة العلوم الإدارية للبحوث العلمية في إدارة الأعمال والإدارة العامة والمحاسبة، العدد الأول، 2006م)، ص.ص 102-105.

ج. تكاليف الفشل الداخلية:

يقصد بها تلك التكاليف المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعدم مطابقة المواصفات المطلوبة من أول مرة، ويتم اكتشافها أثناء العمليات الإنتاجية وقبل وصول المنتج إلى العميل ومن أمثلتها⁽¹⁾:

- i. **العامد/الخردة:** تكاليف العمالة والمواد التي تحمل على المنتجات التي بها عيوب والتي يتم أصلحها بطريقة عادية.
- ii. **إعادة العمل:** التكاليف المتعلقة بالمواد والعمالة والمصاريف الأخرى التي تدفع في سبيل إصلاح المنتجات المعيبة.
- iii. **إعادة الفحص:** تكاليف إعادة فحص المنتجات التي تم إعادة العمل عليها وتشمل تكاليف تشغيل معدات وأجهزة الفحص بالإضافة إلى تكلفة الوقت المقضي على هذا الفحص.
- iv. **تحليل الفشل:** المقصود بذلك هو تكاليف تحليل أسباب الفشل الداخلي لأجل تجنب هذه الأسباب مستقبلاً والقضاء على أي معوقات تصاحبها.

د. تكاليف الفشل الخارجية:

تشمل تكاليف الفشل الخارجية (التكاليف المتعلقة باكتشاف العيوب)، وذلك بعد تسلم المنتجات إلى العملاء ومن أمثلتها:

- i. **شكاوى العملاء:** إن استلام الشكاوي أو الاستماع إليها والتحقيق فيها وحلها يحتاج إلى وقت وجهد ويتم التركيز هنا على شكاوى العملاء بسبب تدني مستوى الجودة عن الحد المطلوب.
- ii. **الكفالة:** تشمل تكلفة استبدال أو إصلاح المنتجات المباعة إلى العملاء أثناء الفترة التي تغطيها الكفالة.
- iii. **المردودات:** معالجة وإصلاح العيوب في المنتجات المباعة التي قام العملاء بإرجاعها إلى المنظمة بسبب وجود عيوب في التصميم أو التشغيل.
- iv. **فقدان السمعة:** حتى لو قامت المنظمة باستبدال المنتج المعيب أو بإصلاحه وإرجاعه إلى العميل، إلا أن المنظمة بلاشك أنها ستفقد جزء من مصداقيتها وسمعتها بين العملاء وكذلك بين الموزعين .

إن الفشل الداخلي أو الخارجي له أثار سلبية كبيرة على زيادة تكاليف المنظمة وعلى كفاءة الإدارة فهذين النوعين من تكاليف الجودة الرديئة يؤديان لسوء استخدام موارد المنظمة وفقدان الثقة بين المنظمة والعملاء بالإضافة إلى إمكانية تعرض المنظمة إلى دفع غرامات نتيجة لتأخيرها في تسليم المنتجات.

(1) د. مهدي صالح السامرائي، مرجع سابق، ص332.

2. نموذج العملية لتكاليف الجودة Operation Costs Model Quality

يعتمد هذا النموذج لتحديد التكلفة لعملية ما، على تحديد العناصر الأساسية للتكاليف وتصنيفها إلى تكاليف مطابقة أو تكاليف عدم مطابقة للمواصفات يتم تحديد تكاليف الجودة وفقاً لهذا النموذجياتبع الخطوات الأربع التالية:

أ. **الخطوة الأولى:** تبدأ المرحلة الأولى بتكوين فريق تحسين العملية لإعداد نموذج تكلفة العملية وجمع البيانات .

ب. **الخطوة الثانية:** يتم فيها تعريف العمليات المراد تحديد تكاليف جودتها.

ج. **الخطوة الثالثة:** فيها يتم تجزئة العملية إلى الأنشطة المكونة لها وتحديد التكاليف المرتبطة بكل نشاط منها على حده، مثل الأفراد، المعدات والمواد أو البيئة.

د. **الخطوة الرابعة:** فيها يتم تصنيف تكاليف الجودة إلى تكاليف مطابقة أو عدم مطابقة وربما تكون التكاليف التي قد تم تجميعها عبارة عن تكاليف حقيقية مصدرها التقارير المالية أو تكاليف تم جمعها واستخراجها من البيانات الأساسية.

يؤكد احد الباحثين أن تكاليف الجودة هي جميع عناصر التكاليف المرتبطة بالأنشطة الضرورية لتقديم المنتجات بالجودة التي يحددها المنتجون وفقاً لطلبات العملاء خلال دورة حياة المنتج، وبصفة عامة يتم تقسيم تكاليف الجودة إلى قسمين (1):

1. **تكاليف التوافق:** وتتضمن نوعين هما : تكاليف المنع وتكاليف التقييم.

2. **تكاليف عدم التوافق:** وتتضمن تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي.

إن استخدام اسلوب المحاسبة عن تكاليف الجودة بالتكامل مع أدوات ونظم وبرامج تكنولوجيا المعلومات والمعرفة سوف يساعد على إعداد التقرير المحاسبي عن تكاليف الجودة باعتباره جزءاً لا يتجزأ من الهيكل المتكامل للتقارير المحاسبية الداخلية في المنظمة، وبالتالي يوفر مقياساً ملائماً للجودة يمكن أن يساهم في تحقيق العديد من المزايا، مثل توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها في تقييم التعديلات اللازمة خلال دورة حياة المنتج لتحقيق مستوى الجودة المطلوب بأقل تكلفة ممكنة .

أنه يمكن تبويب أنشطة الجودة من حيث عائد النشاط والقيمة المضافة إلى أنشطة جودة مضيئة للقيمة وهيتلك الأنشطة التي تزيد من مستوى جودة المنتج أو تسهم بفعالية في تحقيق مستويات الجودة المستهدفة فهي تمثل أنشطة لا يمكن الاستغناء عنها في تحقيق متطلبات الجودة أما أنشطة الجودة غير

(1) د. مصطفى نبيل الشامي، نموذج كمي لقياس تكلفة الجودة الشاملة لمواكبة تحرير التجارة ودعم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة بينها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول 1999م)، ص.ص 480-482.

المضيفة للقيمة فهي تلك الأنشطة التي يمكن تجنبها دون أن يكون لذلك تأثير على مستويات الجودة أو قيمة المنتج من وجهة نظر المستهلك .

بالتالي يتضح أثر مفهوم تكاليف الجودة في قياس التكلفة إذا أخذنا في الاعتبار أن تكاليف الجودة يتم حصرها وتحميلها على المنتجات لمعدل تحميل تحدده الشركة يتفق مع مسبب التكلفة، وبالتالي فإن زيادة تكاليف الجودة سوف يترتب عليها زيادة في تكلفة وحدة المنتج ومع زيادة في قيمة المنتج إذا كانت الزيادة في تكاليف الأنشطة التي تصيف قيمة⁽¹⁾.

يؤكد أحد الباحثين أن هناك العديد من المتطلبات التي تحتاجها عملية قياس تكاليف الجودة الشاملة من منظور الوحدات الصحية، والتي تتمثل في⁽²⁾:

1. وحدة ضمان الجودة: توفير وحدة لضمان الجودة في الهيكل التنظيمي للمنشأة، بعد تحديد واضح لسلطاتها ومسئولياتها.

2. الكوادر البشرية المؤهلة: توفير الكوادر البشرية المؤهلة والكافية للوحدة وأيضاً الوسائل المتنوعة لممارسة أنشطتها.

3. دورية التقييم: القيام بعملية التقييم بصفة دورية وتشارك جميع الأطراف المعنية فيه وفي مناقشة نتائجه.

4. نظام إداري داخلي للجودة: توفير نظام داخلي متكامل لإدارة الجودة بالمنشأة يضع مؤشرات موضوعية ويستخدم أساليب متنوعة للتقييم المستمر .

5. المؤشرات والمعايير: تحتاج عملية التقييم إلى مؤشرات ومقاييس تساعد في الحكم على أداء الأنشطة المختلفة.

6. دراسة نتائج التقييم: أي الدراسة المستمرة لنتائج تقييم الجودة بالمنشأة الصحية، لذلك يجب أن تعمل وحدة ضمان الجودة على دراسة أسباب القصور في حال وجود قصور .

7. الخطط التنفيذية: وضع خطط تنفيذية لتطوير وتعزيز الفعالية الصحية.

يؤكد احد الباحثين أن عملية تحديد مسؤولية قياس تكاليف الجودة تتطلب حصر متطلبات ذلك القياس، وتتمثل متطلبات قياس تكاليف الجودة في الآتي⁽³⁾:

1. تحديد الأنشطة التي ترتبط بالجودة سواء كانت تتعلق بدراسة السوق لتحديد المواصفات التي

(1) أ.د. مكرم عبد المسيح باسيلي، وآخرون، تطوير نظم التكاليف في بيئة الإنتاج الحديثة، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد (33) العدد الثاني، 2011م)، ص.ص 439-440.

(2) مي محمد محمود عبدالعظيم، مرجع سابق، ص.ص 24-25.

(3) حسن شلقامي محمود، مرجع سابق، ص. ص 17-18.

التي يرغب المستهلك توافرها في المنتج ورأيه في المواصفات الحالية، والمواصفات التي يقترح اضافتها، والأنشطة اللازمة لتحقيق جودة التصميم، أو أذ كانت تلك الأنشطة يتم تنفيذها نتيجة للفشل في تحقيق المواصفات المطلوبة، أو لمعالجة الوحدات المعيبة، ويعتبر ذلك مسؤولية كل من: قسم بحوث السوق، وقسم الإنتاج، وقسم رقابة الجودة، بالإضافة للقسم الفني أو الإدارة الهندسية.

2. تحديد عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة لتنفيذ الأنشطة السابقة ويعتبر هذا مسؤولية محاسب التكاليف.

3. تحديد الخسائر التي تتحملها المنشأة في حالة انخفاض مستوى الجودة (جودة التصميم وجودة المطابقة)، مع مراعاة أن تلك الخسائر لا تقتصر على الخسائر الملموسة مثل صافي خسارة بيع الوحدات المعيبة كخرقة، وتكاليف إصلاح العيوب، وإنما تتضمن أيضاً الخسائر الضمنية مثل انخفاض شهرة المنشأة وحصتها السوقية لانخفاض مستوى جودة منتجاتها، ويعتبر ذلك مسؤولية كل من: محاسب التكاليف، قسم الإنتاج، وقسم المبيعات.

4. تحديد عناصر التكاليف التي ترتبط بالأنشطة والخسائر التي تم تحديدها في البند السابق، ويعتبر محاسب التكاليف مسئولاً عن ذلك.

5. تحديد البيانات اللازمة لقياس عناصر التكاليف والخسائر المحددة في البنود السابقة، وتحديد مصادر الحصول على هذه البيانات.

6. تجميع البيانات التي تحديدها في البند السابق (مسئولية مشتركة بين محاسب التكاليف وبين اقسام المشروع).

7. وضع المعادلات لقياس عناصر تكاليف الجودة سواء كانت ملموسة أو ضمنية (مسئولية محاسب التكاليف).

8. تحديد الأشكال المختلفة للتقرير عن تكاليف الجودة (مسئولية محاسب التكاليف).

9. إجراء التحليلات اللازمة لتكاليف الجودة (مسئولية محاسب التكاليف)، حيث يعتبر مسئولاً عن استخدام أساليب التحليل المناسبة.

يرى الباحث إن العوامل والمؤثرات الحديثة التي أثرت على منشآت الأعمال أظهرت الحاجة إلى نظام جديد للتكاليف يوفر طريقة ملائمة لقياس تكاليف الخدمات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي استنفذت في إنتاجها، مع إمكانية الحصول على المعلومات لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة، بالإضافة إلى توفير أساليب رقابية جديدة تستخدم في الحفاظ على موارد المنظمة والرقابة عليها.

الفصل الثالث

تكاليف جودة الخدمات الصحية

تناول الباحث في هذا الفصل تكاليف جودة الخدمات الصحية، من خلال تناول تكاليف الخدمات الصحية من حيث المفهوم والأهمية، وكذلك تناول قياس تكاليف جودة الخدمات الصحية، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: تكاليف الخدمات في المنظمات الصحية.

المبحث الثاني: قياس تكاليف جودة الخدمات الصحية.

المبحث الأول

تكاليف الخدمات في المنظمات الصحية

أولاً : مفهوم الخدمات

اختلفت وجهات النظر بين الكتاب والباحثين في تحديد مفهوم الخدمة بسبب وجود خدمات ترتبط بشكل كامل أو جزئي مع السلع المادية مثل (إيجار العقارات والخدمات الفندقية)، بينما تعتبر خدمات أخرى مكملة لعملية تسويق السلع المباعة مثل (الصيانة)، وهناك خدمات أخرى تقدم مباشرة دون اشتراط ارتباطها بسلعة ما مثل (الخدمات الصحية والتأمين)، هذه المزايا المتعددة أخضعت مفهوم الخدمة لتفسيرات عديدة من عدة جهات نظر، يتناولها الباحث كالاتي:

عرفت الخدمة بأنها نشاط أو منفعة غير ملموسة لا ينتج عن الحصول عليها تملك أي شيء، وقد يرتبط إنتاجها بسلعة غير ملموسة⁽¹⁾.

وعرفت الخدمات بأنها: منتجات غير ملموسة يتم التعامل بها في أسواق معينة لإشباع رغبات واحتياجات المستهلكين والعملاء وتحقيق المنافع التي يطلبونها⁽²⁾.

كما عرفت بأنها: مجموعة الأنشطة والتصرفات التي تستهدف تحقيق رضا العملاء عن معاملاتهم مع المؤسسة وتنمية ولائهم لها⁽³⁾.

وعرفت الخدمة كذلك على أنها: النشاطات القابلة للتحديد، وغير الملموسة التي تشمل الهدف الرئيس لعملية معينة تهدف لتحقيق حالة الاشباع لحاجات الزبائن⁽⁴⁾.

وعرفها أحد الكتاب بأنها: الأعمال والعمليات والأداء لما يريده الزبون، أو هي منتج غير ملموس يقدم المنافع للمستفيد نتيجة لاستخدام جهد بشري أو آلي⁽⁵⁾.

وتعرض لها أحد الكتاب بأنها عبارة عن تصرفات أو أنشطة تقدم من طرف إلى طرف آخر، وهذه الأنشطة تعتبر غير ملموسة، ولا يترتب عليها نقل ملكية أي شيء⁽⁶⁾.

(1) أ. د. هناء عبدالحليم سعيد، إدارة التسويق، (القاهرة: د. ن، 1993م)، ص 273.

(2) محمد غنيم، التسويق والتجارة الإلكترونية، (المنصورة: المكتبة العصرية، 2009م)، ص 21.

(3) د. جمال محمد المرسي، ود. مصطفى محمود أبو بكر، دليل فن خدمة العملاء ومهارات البيع - مدخلك لتحقيق ميزه تنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)، ص 23.

(4) عمار يوسف ضجر، أثر الأنشطة التسويقية في جودة الخدمات المصرفية من وجهة نظر الزبون - دراسة استطلاعية في عينة من المصارف التجارية الحكومية في البصرة، (البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، المجلد الرابع، العدد السابع، 2011م)، ص 61.

(5) د. محمد عبد الخالق، الإدارة المالية والمصرفية، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 21.

(6) وصفي عبدالرحمن أحمد النعسة، التسويق المصرفي، (عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2013م)، ص 126.

وعرفت أيضاً بأنها: نشاط أو منفعة يستطيع أي طرف تقديمها لطرف آخر ومن المهم أنها غير ملموسة⁽¹⁾. تتكون الخدمة من ثلاثة عناصر غاية في الأهمية وهي⁽²⁾:

أ. المكون البشري: يشمل جميع العاملين الذين لهم اتصال مباشر بالعملاء طالبي الخدمة.

ب. المكونات المادية: تشمل النواحي المادية للملموسة وتوافر إجراءات الأمن وايضاً التكنولوجيا والمعدات المستخدمة.

ج. العمليات: تشمل تدفق وتتابع العمليات التي تؤدي بها الخدمة، وخطوات أداء كل عملية من العمليات وأيضاً تفاعل العنصر البشري مع التكنولوجيا من أجل أداء العمليات.

تعرض لها أحد الباحثين بأنها: أعمال وإنجازات غير ملموسة تنتج من قبل المرافق الخدمية، وتعتبر الأنشطة الاقتصادية التي مخرجها ليست منتجات فيزيائية⁽³⁾.

عرفها محمد توفيق ماضي بأنها: نشاط أو سلسلة من الأنشطة التي إلى حد ما ذات طبيعة غير ملموسة وغير عادية⁽⁴⁾.

تم تعريفها على أنها: نشاط يؤدي لإشباع حاجة أو حاجات معينة لدى العميل⁽⁵⁾.

تتميز الخدمة كمنتج بعدة صفات وخصائص تميزها عن السلعة، وتتمثل هذه الخصائص أساساً في الآتي⁽⁶⁾:

أ. الجانب الغير ملموس للخدمة: تتميز النظم الخاصة بإنتاج وتقديم الخدمة بأن أنشطتها تؤدي دون أن يكون لها كيان مادي ملموس.

ب. سيطرة الجانب الإنساني على نظم إنتاج وتقديم الخدمة، من خلال تفاعل وانطباعات مقدم الخدمة وكذلك المستفيد منها على حد سواء.

ج. تزامن إنتاج وتقديم الخدمة مع الأثر الذي يصيب العميل: أي أن العميل لا يتأثر بالخدمة مع بداية تقديمها ويزداد ذلك مع مرور وقت تلقي هذه الخدمة.

(1) د. زاهر عبدالرحيم عاطف، تسويق الخدمات، (عمان: دار الولاية للنشر والتوزيع، 2012م)، ص53.

(2) د. محمد فؤاد محمد محمد حسان، قياس جودة الخدمات في شركات التأمين بالتطبيق علي شركات القطاع العام، (المنوفية: جامعة المنوفية، كلية التجارة، مجلة آفاق جديدة، العدد الثالث، 1997م)، ص81.

(3) عمار يوسف ضجر، مرجع سابق، ص61.

(4) محمد توفيق ماضي، تطبيقات إدارة الجودة الشاملة في المنظمات الخدمية، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مجلة الإدارة، العدد 358، 2002م)، ص13.

(5) أحمد السيد مصطفى، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1999م)، ص28.

(6) أحمد بن عشاوي، قياس أبعاد جودة الخدمات من وجهة نظر العملاء- دراسة ميدانية لخدمات الهاتف النقال المقدمة من طرف المؤسسات الثلاث: موبليس، جيزي، وأوريدو بمدينة ورقلة جنوب الجزائر، (الجزائر: جامعة قاصدي مرياح ورقلة، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، مجلة الباحث، العدد الرابع عشر، 2014م)، ص383.

د. الخدمات لا تخزن: أي لا يمكن تخزينها قبل بيعها على خلاف السلع.

هـ. عدم تماثل مستويات أداء الخدمة: أي أنها لا تتسم بخاصية النمطية.

يتبين للباحث من خلال تناوله للتعريفات المختلفة للخدمة أنها تتفق في أن الخدمة متنوعة حيث أنها غير قابلة للمعايير ومتغيرة بشكل كبير، كما أنه غير ملموسة، وأخيراً عدم التملك حيث أن الخدمة كونها تستهلك مباشرة فهي غير ملموسة. يخلص الباحث إلى أن هناك إشارات واضحة للفصل بين الخدمات (المنافع) التي تعرض للبيع مباشرة، وتلك التي ترتبط بسلعة ما، مع التأكيد على تميز الخدمة بكونها غير ملموسة وبشكل منفصل عن السلع التي يمكن أن ترافقها.

ثانياً: نظام التكاليف في المنظمات الصحية

غني عن البيان أن للمنظمات الصحية دور بارز وفعال في أهم وأخطر المجالات، وهو مجال الحفاظ والنهوض بالصحة العامة، وجدير بالذكر أن لهذا الدور انعكاس مباشر على معدلات التنمية المطلوبة على المستوى القومي، حيث أن هذه المنظمات تؤثر في البيئة التي تعمل فيها، ويتأثر نشاط المنظمات الصحية بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، ويوجد تباين في هذه المنظمات بالنسبة لمصادر التمويل، وأساليب وفترة استرداد الأموال وطريقة محاسبة الأطباء والمرضى، ولقد حدث تطور ملموس في أنشطة المنظمات الصحية، حيث أنه بجانب قيامها بالرعاية الصحية للمرضى تسعى للوقاية من الإصابة بالمرض، فيتم تقديم الخدمات الطبية الشاملة بشقيها العلاجي والوقائي، للنهوض بالرعاية الصحية والمحافظة على الصحة أعلى وأثمن ما في الوجود، كما تسعى هذه المنظمات لتطوير الأداء للكادر الطبي ودعم البحوث المتعلقة بالعلوم الطبية والمحافظة على الصحة⁽¹⁾.

تلعب المنظمات الصحية دوراً هاماً في مجال الحفاظ على الصحة، ويتأثر نشاط هذه المنظمات بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة نظراً لتأثيره مباشرة على معدلات التنمية المستهدفة على المستوى القومي. حيث تعتبر المنظمة الصحية مجموعة من التخصصات والمهارات والمهن الطبية وغير الطبية، ومجموعة من الخدمات والأدوية والمواد. تنظم في نمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين والمرقبين⁽²⁾.

تعتبر المستشفيات جزءاً هاماً في البنية التحتية في جميع دول العالم نظراً للدور الإنساني الذي تلعبه من حيث تقديم خدمات الرعاية الصحية لجميع فئات المجتمع، كما يعتبر القطاع الصحي مصدراً داعماً للاقتصاد الوطني. وأن الخدمة الصحية التي تقدمها المستشفيات تحتاج إلى كم كبير من البيانات

(1) د. محمود عوض الله أبو محمود، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC في المنظمات الصحية كأداة لترشيد القرارات الإدارية، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الأول، 2007م)، ص 261.

(2) د. خالد فتحى جابر، التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن لتحسين أداء المستشفيات المصرية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الأول، 2013م)، ص. ص 636-937.

والمعلومات، سواء المتعلقة بالرعاية الصحية أو غيرها، وعادة ما تكون هذه البيانات في شكل قواعد بيانات منفصلة غير متكاملة⁽¹⁾.

لعل أهم ما يميز المستشفيات عن غيرها من قطاعات الخدمات هو تقديمها للعديد من الخدمات المترابطة التي ترتبط بالمنشأة ككل مما يزيد من التكاليف غير المباشرة لهذا النوع من المنشأة الخدمية. عرفت منظمة الصحة العالمية المستشفى بأنها: مؤسسة تكفل للمريض الداخل مأوى يتلقى فيه الرعاية الطبية والتمريض، كما عرفت الهيئة الأمريكية للمستشفيات (AHA) American Hospital Association المستشفى بأنها: مؤسسة بها جهاز طبي منظم واسرة، وما يكفل الراحة والتسهيلات، وخدمات طبية دائمة تتمثل في خدمات الأطباء وخدمات التمريض، وذلك للقيام بعملية التشخيص والعلاج للمرضى. وتم تعريف المنظمة الصحية بأنها: عبارة عن مجموعة من التخصصات والمهارات والمهن الطبية وغير الطبية، ومجموعة من الخدمات والأدوية والمواد تنظم في نمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين والمرقبين وإشباع حاجاتهم⁽²⁾.

وعرفت منظمة الصحة العالمية المستشفى بأنها: مؤسسة تكفل للمريض مأوى يتلقى فيه الرعاية الطبية والتمريض⁽³⁾.

يهدف نظام محاسبة تكاليف المستشفيات إلى⁽⁴⁾:

1. تحديد التكلفة للوحدة.
 2. تحديد التكاليف لاتخاذ القرارات.
 3. المقارنة فيما بين المستهلك.
 4. تجميع وتحليل التكلفة بهدف الرقابة على التكلفة.
- وتنقسم عمليات المستشفيات إلى عدد من مراكز التكلفة لاتخاذ القرارات، وللمقارنة فيما بين المشروعات، وللرقابة على التكلفة تنقسم المستشفى إلى:
1. قسم المرضى الخارجيين.
 2. مراكز التحاليل.
 3. النظافة.
 4. حجرة العمليات.

(1) د. خالد فتحي جابر، مرجع سابق، ص 937.

(2) د. فريد راغب محمد النجار، إدارة الأعمال في المنظمات الصحية والطبية، (الإسكندرية: دن، 1984م)، ص 149.

(3) جنيف: سويسرا، منظمة الصحة العالمية، إدارة المستشفيات- سلسلة التقارير الطبية رقم 395، منظمة الصحة العالمية 1980م، ص 76.

(4) أ.د. ثناء علي قباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2013م)، ص.ص 113-114.

5. الغسيل.

6. المطبخ.

من الضروري تجميع التكاليف من كل مراكز تكلفة على حده، والتأكد من أن التكلفة للوحدة من المخرجات قد تحددت في ضوء مراكز التكلفة، وعلى ذلك فقد يكون لمختلف مراكز التكلفة وحدات تكلفة مختلفة لقياس وحدات تكلفة مختلفة لقياس المخرجات.

يعتمد اختيار وحدة التكلفة المناسبة على الوفاء باحتياجات الإدارة التي تتطلب معلومات كاملة، للتأكد من التكلفة للوحدة، واتخاذ القرارات ورقابة التكاليف.

تتضمن قائمة التكاليف في المنظمات الصحية جميع عناصر تكاليف الخدمات العلاجية التي تحملتها المنظمة أو قسم معين خلال فترة زمنية معينة وهي بصدد تقديم الخدمات الصحية سواء أكانت هذه العناصر تمثل تكاليف مباشرة أو تكاليف غير مباشرة، كما تتضمن تكلفة الخدمات العلاجية التي مازالت تحت العلاج (أول الفترة وآخر الفترة)، بحيث توضح القائمة في النهاية تكلفة الخدمات العلاجية التي تم علاجها خلال الفترة، وغني عن البيان فإن هنالك فرق بين المنشأة الصناعية وبين المنظمة الصحية التي لا تحتفظ لديها في آخر الفترة بالحالات التي تم علاجها، إذ أنه من المعروف أن المريض أو متلقي الخدمة الصحية يخرج من المستشفى من خلال الشفاء أو إنتهاء تقديم خدمة طبية له.

يرى الباحث إن المبادئ والاصول العلمية التي تحكم محاسبة التكاليف لا تختلف من نشاط لآخر، كما لا تختلف الأهداف العامة لها، وأن اختلفت الانظمة والطرق والاجراءات أو تفاصيل الاغراض والادوار المطلوبة منها حسب حاجة كل نشاط وأهدافه وظروف العمل به.

ثالثاً: مفهوم تكاليف الخدمات

كان لأبد أن تبادر المنشآت غير المطبقة لنظم التكاليف إلى تطبيق النظم الملائمة لظروف تشغيلها ونشاطها، ويجب أن تكون الإدارة على قناعة بأن تلك النظم كانت ملائمة لظروفها وتمت مراعاة اقتصاديات التطبيق فسوف تخدم تلك المنشآت سواء في المنافسة أو تحديد الأسعار أو في زيادة أرباحها⁽¹⁾.

يسعى نظام التكاليف إلى خدمة مجموعة متنوعة من الأهداف، ولا يخفى على الكثيرين أن هذه الأهداف تعددت وتطورت بصورة طبيعية مع تقدم ونمو المنشآت وكبر حجمها من ناحية، ومع التطورات التكنولوجية من ناحية أخرى ولمسايرة احتياجات ومتطلبات الإدارة من ناحية ثالثة⁽²⁾.

(1) صلاح بسيوني عيد، نظم التكاليف في الدول النامية بين التطوير الفكري والتطبيق العلمي - دراسة ميدانية، (القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف، العدد الأول/ الثالث، 2001م)، ص 97.

(2) إبراهيم أحمد الصعيدي، محاسبة التكاليف مدخل النظم، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1995م)، ص 44.

أصبح قطاع الخدمات، صناعة هامة ومؤثرة على الاقتصاد القومي، ويسهم في رفع مستوى المعيشة لما يتميز به من التنوع، حيث تتباين شركاته من حيث الحجم، فهناك الشركات العملاقة، والشركات المحلية المملوكة من قبل أشخاص في مجالات خدمية عديدة مثل: الطيران، البنوك، التأمين والسياحة، والمستشفيات، ولأن القطاع الخدمي أيضا يستوعب إعداد كبيرة من القوى العاملة لأنه يعتمد على الأفراد في تأدية الخدمة⁽¹⁾.

نمت صناعة الخدمات لأسباب عديدة منها⁽²⁾:

1. يعمل في صناعة الخدمات حوالي النصف من مجموع القوى العاملة على مستوى العالم، والثلاث أرباع في الدول المتقدمة.
 2. زيادة أعداد تشكيلات السلع التي تحتاج إلى خدمات متخصصة قبل وأثناء استعمالها.
 3. التغيرات في بيئة منشآت الأعمال وكذلك المستهلك النهائي.
 4. زيادة أوقات الفراغ وتنامي معدلات الرفاهية خصوصاً في المجتمعات المتقدمة.
- إن المنشآت الخدمية تحتاج إلى إقتناء نظم تكلفة تتفق مع ظروفها وبيئتها، بحيث تتمكن من تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة⁽³⁾.

تكاليف الخدمات، هي تكلفة خدمات وأعمال محددة، مثل الصيانة والكانتين وغيرها وقد يطلق عليها مراكز خدمات أو أقسام أو وظائف، وتشتمل محاسبة تكاليف الخدمات على طرق تحديد تكلفة الخدمات، وفي نهاية الفترة يتم حصر تكاليف التشغيل، ثم قسمة هذه التكاليف على كمية الخدمات التي تم تقديمها خلال الفترة لتحديد التكلفة للخدمة الواحدة⁽⁴⁾.

تشير كلمة (خدمات) إلى الخدمات التي تقدمها المشروعات، وإلى مشروعات أخرى خارج المشروع مثل شؤون الأفراد والصيانة، ومراكز البيع في المدارس (الكانتين) والمستشفيات، والتزويد بالمياه، ونقل البضائع، ونقل المسافرين، والمؤسسات التعليمية، ومكاتب المحاسبة، وشركات الكهرباء وقسم خدمات الكمبيوتر والفنادق، وصيانة الطرق، وشركات المياه. أما في المنشأة الإنتاجية التي تنتج خدمة مثل المنظمات الصحية، فإن قائمة التكاليف توضح التكلفة الطبية للخدمات العلاجية (الحالات التي تستفيد من

(1) منى محمد إبراهيم، تقييم استخدام الأساليب الصناعية في الشركات السياحية- دراسة ميدانية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، 2002م)، ص319.

(2) بشير عباس العلق، وحديد عبد النبي الطائي، تسويق الخدمات- مدخل استراتيجي وظيفي تطبيقي، (عمان: دار العقل للنشر والتوزيع، 1999م)، ص 55.

(3) فاطمة عبد الخالق مغازي، انعكاسات استراتيجية الإدارة على أسس تحميل التكلفة غير المباشرة- دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2001م)، ص24.

(4) أ.د. ثناء علي قباني، مرجع سابق، ص98.

الخدمات الصحية) التي عولجت داخل المنظمة الصحية ككل أو داخل قسم من أقسامها (جراحة أو باطنية أو غيرها) حيث أن القائمة قد تعد على مستوى القسم الواحد، وقد تعد على مستوى المنظمة الصحية (المستشفى ككل)⁽¹⁾.

يطلق على تكاليف الخدمات مصطلح التكاليف التشغيلية، ونظراً لأن شركات تقديم الخدمات تقدم خدمات كثيرة ومتنوعة فأنها تحتاج إلى معالجات محاسبة تكاليف مختلفة⁽²⁾.

فيما يلي تعريفات وصفات أنواع المنشآت الخدمية حسب دراسة أحد الباحثين كالاتي⁽³⁾:

1. **الخدمات المهنية:** تتصف الخدمات المهنية بأن الإتصال المباشر بين المستهلكين والموظفين عالي جداً ، حيث أن المستهلكين يقضون وقتاً طويلاً لإكمال اجراءات الخدمة إضافة إلى أن نمط الخدمة يتفاوت بين المستهلكين حيث يمكن تقديم الخدمة حسب حاجة كل مستهلك على حده. كما يتميز الموظفون الأماميين بحرية التصرف التامة عند تقديم الخدمات. أما من ناحية الخدمات المقدمة فإنها تعتمد على الموظفين وليس على الأجهزة والمعدات.

2. **الخدمات الكبيرة:** تتميز الوحدات الإدارية ذات الخدمات الكبيرة بإجراءات عديدة للمستهلكين وبتواصل محدود مع الموظفين إضافة إلى أن نمط الخدمة موحد تقريباً للجميع. أما بالنسبة للخدمات المقدمة فهي تعتمد غالباً على الأجهزة والمعدات ويتركز العمل على الموظفين الخلفيين وحرية التصرف لدى الموظفين الأماميين محدودة .

3. **الخدمات التجارية:** تتميز الخدمات التجارية بمستويات مختلفة من اتصال العملاء بالموظفين وحجم العملاء وحرية التصرف لدى الموظفين ونمط الخدمة هي جميعاً تضع الخدمات التجارية وسطاً بين الخدمات المهنية والخدمات الكبيرة، كما أن المساهمة في تقديم الخدمات إلى المستهلكين تكون وسطاً بين الموظفين الأماميين والخلفيين، والموظفين والأجهزة والمعدات والمنتجات والخدمات.

يؤكد أحد الكتاب يستخدم نظام تكاليف الخدمات كل من المشروعات الخدمية والأقسام التي تقدم خدمات لأقسام أخرى بنفس المشروع⁽⁴⁾:

1. المشروعات الخدمية التي تقدم خدمات إلى الغير بهدف تحقيق الربح مثل : الفنادق وشركات

(1) د. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية - تأصيل عملي تطبيق عملي، (المنصورة: المكتبة العصرية، 2008م)، ص. ص 158-159.

(2) أ.د. ثناء علي قباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)، ص 131.

(3) سحر إبراهيم محمد فلاتة، المحاسبة الإدارية في المنشآت الخدمية: دراسة استكشافية لنظم قياس الأداء في المستشفيات الخاصة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، 2012م)، ص. ص 103-104.

(4) أ.د. ثناء علي قباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 133.

الكهرباء ومشروعات النقل والمشروعات التعليمية ومشروعات الخبرة الإدارية ومشروعات المحاسبة ومشروعات البواخر والطائرات.

2. الخدمات الداخلية: تقوم بعض الاقسام بالمشروعات بتقديم خدمات إلى الأقسام الأخرى بنفس المشروع. ومن أمثلة ذلك: المستشفيات وقسم الكمبيوتر بالشركات والكنائين بالمدارس، وقيم النقل بالمشروعات حيث يقوم بتقديم خدمة نقل العاملين بالمشروع.

يرى الباحث أن تكاليف الخدمات هي تكلفة خدمات وأعمال محددة مثل الصيانة وغيرها. وقد يطلق عليها مراكز خدمات أو اقسام أو وظائف وتشمل محاسبة تكاليف الخدمات على طرق تحديد تكلفة الخدمات. وفي نهاية الفترة يتم حصر تكاليف التشغيل ثم قسمة هذه التكاليف على كمية الخدمات التي تم تقديمها خلال الفترة لتحديد التكلفة للخدمة الواحدة.

المبحث الثاني

قياس تكاليف جودة الخدمات الصحية

أولاً : تكاليف الخدمات الصحية

تعتمد خصائص المنشآت الخدمية على الموارد البشرية في المقام الأول لإنتاج الخدمات ولا شك أن ذلك يؤثر على عدم تجانس في إنتاج الخدمات، حيث أن أداء الموظف للخدمة لا يتم في زمن ثابت بل يتغير زمن أدائه لنفس الخدمة من وقت لآخر، لغياب الآلات التي تساعد على تنميط الأداء إلى درجة كبيرة. وهذا يساهم في صعوبة تحديد وحدات قياس نمطية لأغراض الرقابة، وبالتالي يصعب وجود علاقة ثابتة بين المدخلات والمخرجات مما يؤدي إلى عدم إمكانية إعداد المعايير الدقيقة التخطيطية، إضافة إلى أن الانحراف في كفاءة الموظفين وطاقة العمل يصعب تحديده وفصله عن العوامل الأخرى التي تسبب الانحراف في كفاءة العمل وهذا يساهم في صعوبة تقويم أداء الموظفين⁽¹⁾.

إن بعض الخدمات تتطلب تفاعلاً كبيراً بين الموظفين والمستهلكين وهذا يخلق بيئة عدم التأكد من حيث تحديد وقت إنجاز الخدمة إضافة إلى صعوبة الملاءمة بين العرض والطلب ففي بعض الأوقات يكون الطلب على الخدمة عال جداً وفي أوقات أخرى يكون منخفض جداً، ويصعب توقع ذلك كما أنه لا يمكن معالجة مشكلة التقلبات في الطلب على الخدمة بالتخزين كما هو الحال في المنشآت الصناعية، والذي يزيد الأمر تعقيداً هو سلوك المستهلكين وهم بطبيعة الحال يشاركون في إنتاج الخدمة ولهم احتياجاتهم الخاصة والمختلفة، الأمر الذي يجعل عملية التخطيط في وضع عدم التأكد مما يؤدي إلى عدم الاعتماد في بعض الأحيان على الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط ومن خصائص المنشآت الخدمية أيضاً أن معظم مخرجاتها منتج غير ملموس والذي يجعل عددها أو قياسها أو فحصها والتحقق منها قبل تقديمها للمستهلك أمر صعب جداً، وهذا يعني أن هناك حاجة إلى مقاييس لمخرجات الأنشطة الخدمية، خلافاً للمقاييس التقليدية المستخدمة في الأنشطة الصناعية والتي كانت تعتمد على المقاييس المالية بالدرجة الأولى.

تؤكد إحدى الباحثات أن استخدام أنظمة التكاليف في القطاع الخدمي خاصة في مجال المستشفيات والخدمات الطبية لا يزال محدود، بالإضافة إلى تشتت الاهتمامات البحثية حول استخدام المحاسبة بشكل عام في قطاع الخدمات الطبية⁽²⁾.

تتميز الخدمات الطبية، شأنها في ذلك شأن كافة أنواع الخدمات، بالعديد من الخصائص أهمها: أنها شيء غير ملموس لا يمكن نقله أو تخزينه، ويصعب تسعيره، ولا تتم إلا بتواجد طالب الخدمة أو

(1) سحر إبراهيم محمد فلاته، مرجع سابق، ص 100.

(2) د. عبير محمود محمد عبدالحليم، مرجع سابق، ص 407.

متلقيها ومقدم الخدمة، ولا يتم طلبها إلا عند الحاجة إليها بعكس السلع المادية ويسعى العملاء إلى الحصول على أعلى مستوى من أداء الخدمة عند طلبها وبأقل تكلفة ممكنة.

إن طبيعة الخدمات التي تقدمها منظمات الخدمات تختلف عن تلك التي تقدمها المنظمات المنتجة للسلع الملموسة نظراً لإمكانية تحديد معايير ومواصفات نمطية معيارية من حيث الوزن والحجم والتركيب والخصائص الفنية بما يؤدي إلى سهولة قياس جودة هذه السلع قبل تقديمها للمستهلك والتأكد من انطباق معايير الجودة المطلوبة من خلال إدارة رقابة وضبط الجودة، أما في الخدمات فإن الأمر قد يكون أكثر صعوبة نظراً لما تتمتع به هذه الخدمات من خصائص متعددة كعدم الملموسية وصعوبة التخزين والنقل والتلازم والتباين في مستوى الجودة اعتماداً على وقت ومكان وكيفية تقديم الخدمة الأمر الذي جعل إمكانية تطبيق المفاهيم الإدارية والتسويقية والجودة الشاملة في مجال الخدمات والتأكد من جودة الخدمة قبل تقديمها للمستهلك أمراً صعباً⁽¹⁾.

إن أي منظمة خدمية تمارس عدداً لا بأس به من الأنشطة يؤهلها لإنتاج مجموعة من الخدمات ذات الطلب على تلك الأنشطة وتعتبر المعلومات بمثابة العمود الفقري للعمل الإداري في أي منشأة سواء كانت عامة أو خاصة، صناعية أو خدمية وذلك لكونها تمثل القاعدة الأساسية والرئيسية في اتخاذ القرارات التنظيمية، أن مدى فعالية نظم المعلومات وبخاصة نظم معلومات التكاليف في الوحدات الخدمية يقاس من حيث قدرتها على التفاعل مع المتغيرات البيئية الحديثة بما تتطوي عليه من سرعة الاستجابة لرغبات المستفيدين من الخدمة ومستوى كل من التكلفة والجودة التي يمكن أن تحققها هذه الوحدات في ضوء ما يتوافر عليها من معلومات عن البيئة الداخلية والخارجية، أن أحد الباحثين يعتقد أن طبيعة نشاط وحدات تقديم الخدمات الصحية تخلق بعض الصعوبات عند استخدام محاسبة التكاليف كالاتي⁽²⁾:

1. يتصف نشاط الخدمة الصحية بأنه نشاط ينتج مخرجات متنوعة ومتباينة ويصعب قياسها مادياً مما يستلزم ضرورة القيام ببعض الإجراءات والدراسات التي يمكن من خلالها إحداث توافق بين مفاهيم وأساليب محاسبة التكاليف وطبيعة نشاط وحدة تقديم الخدمات الصحية.
2. صعوبة برمجة أنشطة العمل بوحدة نشاط الخدمة الصحية من الناحية الكمية والنوعية طبقاً لمعدلات مقررته محددة وذلك لصعوبة تحديد وتوقع عدد العملاء المرتقبين وطبيعة الخدمة المطلوب أداها لهم ولذلك فإن إحدى الصعوبات التي تؤثر على تطبيق محاسبة التكاليف في ذلك النشاط هي عدم توافر معايير دقيقة.

(1) د. حمد راشد الغدير، مرجع سابق، ص 350.

(2) د. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، 2006م)، ص 121.

3. نشاط الخدمات عموماً يتصف بتزامن إنتاج النشاط مع استهلاكه وهو ما يشير إلى عدم وجود خدمات تحت التشغيل، كما إن النشاط الخدمي يتصف دوماً (دون غيره من الأنشطة الأخرى) بوجود مخزون غير ملموس.

يعتقد أحد الباحثين لتجنب تأثير طبيعة وحدات تقديم الصحية على نظام معلومات التكاليف يمكن ذلك من خلال استغلال أداة من أدوات منهج إدارة التكلفة، تمكن من قياس وموائمة طبيعة أنشطة وحدات الخدمات الصحية وهو استخدام نظام المحاسبة عن تكاليف الأنشطة Activity Based Cost حيث يتم تقسيم وحدة الخدمات الصحية إلى عدة أنشطة على سبيل المثال نشاط المبيعات، محرك التكلفة له عدد العقود الموقعة مع عملاء جدد، وكذلك نشاط متابعة شكاوى العملاء من الخدمة خلال اليوم وهكذا يمكن تحديد تكلفة كل نشاط على حده، ومن ثم إمكانية تحديد تكلفة النشاط في وحدة الخدمة الصحية، ومن ثم يواكب نظام معلومات التكاليف في وحدات الخدمات الصحية متطلبات الأبعاد التنافسية التي أصبحت تفرضها اقتصاديات السوق الحر، لاسيما في ظل تغير النظرة إلى المستفيد النهائي على أنه هو الذي يدير الوحدة الخدمية⁽¹⁾.

إن الحصول على التكاليف الدقيقة المتعلقة بتقديم خدمة معينة يعد ذا أهمية بالغة لإعطاء السعر العادل لكل من المنشأة الخدمية التي تقدم الخدمة، والعميل الذي يتلقى تلك الخدمة في ظل المنافسة الشديدة بين المنشآت الخدمية المختلفة، وبالمقابل فإن عدم تحديد تكاليف تقديم الخدمة بدقة سوف يؤدي إلى تحديد سعر غير عادل سواء للمنشأة الخدمية أو العميل، وهذا قد يؤدي إلى عدم قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح المنشودة أو إلى عدم اقبال العميل على تلقي الخدمة من تلك المنشأة والتحول إلى منشأة منافسة تؤدي الخدمة نفسها بسعر أقل⁽²⁾. وتجدر الإشارة إلى أن كثيراً من المنشآت الخدمية التي تستعمل الأسلوب التقليدي في استخراج بيانات التكاليف المتعلقة بخدماتها قد تلجأ إلى توزيع التكاليف غير المباشرة لتلك الخدمات أما بالتساوي أو باستعمال معدل موحد يتم احتسابه بناء على خبرات المؤسسة السابقة، ويضرب هذا المعدل بعدد وحدات محرك التكلفة وهو الذي يرتبط بتغير التكلفة ويكون مسبباً لها. هناك وسائل عدة نستطيع من خلالها تحسين بيانات التكاليف للحصول على بيانات دقيقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات تسعير عالية ومن هذه الوسائل:

1. تحسين تقدير التكاليف من خلال الزيادة في تتبع التكاليف المباشرة بزيادة عدد مجموعاتها.
2. تحسين تقدير التكاليف ومن خلال زيادة عدد مجموعات التكاليف المباشرة وزيادة عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة، والعمل على تحديد محركات التكاليف ما أمكن.

(1) المرجع السابق، ص.ص 121-122.

(2) د. أحمد الظاهر، ود. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، 2009م)، ص.213.

وأشار احد الكتاب إلى أن من أهم خصائص نظام تكاليف الخدمات ما يلي⁽¹⁾:

1. يتم تبويب التكاليف إلى متغير وثابت، وتتأثر التكاليف المتغيرة بكمية الخدمات المقدمة.
2. يتم قيد التكاليف دورياً .
3. تحتاج الخدمة إلى مراحل متعددة حتى يتم الإنتهاء منها.
4. لا توجد صعوبة في تقييم العمل تحت التشغيل، حيث أن تقييمه أسهل بكثير من صناعات أخرى.
5. صعوبة التقدير الدقيق للتكلفة وذلك لأن الحاجة إلى الخدمة غير ثابت، ولكنه يتغير من وقت لآخر.

ثانياً: قياس تكلفة الخدمات الصحية

ينظر أحد الباحثين إلى عملية قياس الأداء بأنه عملية وصف الكفاءة والفاعلية للتصرف الذي تقوم به المنشأة. فمصطلح الكفاءة يشير إلى مدى قدرة المنشأة على تلبية رغبات العملاء بأقل قدر ممكن من الموارد المتاحة لديها، ومصطلح الفاعلية يشير إلى مدى يتم فيه تحقيق متطلبات العملاء بغض النظر عن استخدام الموارد المتاحة⁽²⁾.

أشار احد الباحثين إلى أنه من الملاحظ أن المعلومات المستمدة من أنظمة التكاليف المطبقة حالياً في الوحدات الاقتصادية تخدم اعداد التقارير المالية، ولا تستطيع تلبية العديد من احتياجات المديرين لتحقيق وظيفتي الرقابة واتخاذ القرار. وقد اكدت الدراسة التي قام بها معهد المحاسبين الإداريين في الولايات المتحدة الأمريكية (IMA) institute of management accountants على هذا المعنى، عندما اشارت إلى أن 98% من المديرين يعتقدون بأن البيانات المقدمة لهم من أنظمتهم التكلفة مضللة، كما أن 77% منهم غير راضيين عن تلك الأنظمة⁽³⁾.

أكدت إحدى الدراسات على هذا المعنى حين افادت بان مؤشرات تقييم الأداء التقليدية غير فعالة لأغراض الرقابة، بسبب التأخير في تقديمها، والاعتماد على المؤشرات المالية فقط، واتجاهها من اعلى إلى اسفل، إلى جانب أن التركيز فيها يتم على مهام التحسين المحدود والرقابة الفردية والتمسك بالمعايير

(1) أ.د. ثناء علي قباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص. 132-133.

(2) إبراهيم عاشور موسى عبدالمقصود، استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط لتطوير أساليب قياس وتقييم الأداء في البنوك التجارية في ظل بيئة الاعمال الحديثة- دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م)، ص3.

(3) د. رندا مرسي كيوان، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة - حالة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد الثاني، العدد الأول، 2013م)، ص1113.

التاريخية. أما الجانب الآخر لهذه المشكلة فيتمثل في عدم وجود نظام تكاليفي جيد يمكن الاعتماد عليه في تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لدعم القرار، حيث تستخدم غالبية الشركات أنظمة المحاسبة المالية على أنها أنظمة تكاليف، والنتيجة تشابه التقارير المقدمة من هذه الأنظمة مع التقارير المالية، وفي النهاية تكون الإدارة هي الطرف الخاسر⁽¹⁾.

يمكن إظهار أوجه القصور في نظم التكاليف التقليدية من خلال العديد من الاعتبارات، وذلك على النحو التالي⁽²⁾:

1. عدم ملائمة البيانات المستمدة من نظرية التكاليف الاجمالية بسبب الأخطاء الناجمة عن معدلات استغلال الطاقة، والتخصيص التقديري للتكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.
 2. عدم فعالية البيانات المستمدة من نظرية التكاليف الحدية - أن وجدت - بسبب سوء اختيار مسبب التكلفة المناسب، وأخيراً عدم قدرة هذه النظم على تقديم معلومات مفيدة عن تخصيص التكاليف على المنتجات والعملاء.
- يرى الباحث أن التطور التكنولوجي الحادث في مجال تقديم الخدمات عموماً والخدمات الصحية على وجه الخصوص يتطلب معلومات أكثر تفصيلاً ومخصصة بدرجة كبيرة عن تلك التي توفرها النظم التقليدية الحالية لمحاسبة التكاليف.

وكما هو معروف يتكون هيكل تكلفة المنتجات من التكاليف المباشر المتمثلة في الخامات والاجور المباشرة، إلى جانب مجموعة عناصر التكاليف غير المباشرة، ولا توجد مشكلة في تحميل التكاليف المباشرة على المنتجات، إنما تكمن المشكلة في تحديد نصيب الوحدات المنتجة من عناصر التكاليف غير المباشرة، وقد اعتادت نظم التكاليف التقليدية على استخدام حجم الإنتاج كمسبب تكلفة فردي وحيد لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة مما يحدث تناقضاً واضحاً في حساب تكلفة المنتجات، حيث تستحوذ الدفعات الإنتاجية كبيرة العدد وبسيطة التركيب على النصيب الأكبر من التكاليف غير المباشرة، أما الدفعات صغيرة العدد ومعقدة التركيب فتحمل بالنصيب الأقل من التكاليف.

إن نظام محاسبة التكاليف التقليدي هو العدو الأول للإنتاجية لأنه يستخدم معدلات لقياس كفاءة الأداء الداخلي وقياس انحرافات الحجم مما يشجع على تراكم المخزون، كما أنه ركز على تخفيض التكاليف داخلها مما يؤثر على استراتيجية التحسين المستمر، كما ظهرت العديد من الظواهر التي تدل على زيادة عدم التلاؤم بين نظم التكاليف وبيئة التصنيع الحالية بسبب التقدم الهائل في تكنولوجيا التصنيع وتكنولوجيا المعلومات مما جعل نظام التكاليف التقليدي محل نقد، ومن أهم هذه الظواهر التركيز بصورة مبالغ فيها

(1) المرجع السابق، ص 1114.

(2) المرجع السابق، ص 1114.

على عنصر الأجر كأساس لتخفيض التكاليف رغم انخفاض نسبة الأجر المباشرة في هيكل التكاليف واصبحت النسبة الأكبر في البيئة الحالية للتصنيع هي التكاليف الاضافية، كما أن استناد أسس التخصيص إلى حجم الإنتاج كمسبب وحيد لكافة عناصر التكاليف يفترض أن جميع الأنشطة ترتبط بوحدة المنتج وهذا الافتراض يواجه مشكلة أساسية في حالة تعدد المنتجات التي تتطلب اقداراً متفاوتة من مخرجات هذه الأنشطة وحسب مواصفات الوحدة من كل منتج من هذه المنتجات (1).

إن جودة الخدمة تقاس بمدى تلبية الخدمة لتوقعات الزبون فعالية الخدمات تقدم أثناء وجود الزبون، وهذا يعني أن إدراك الجودة يتأثر فقط بعملية تقديم الخدمة إليهم (2).

يرى احد الباحثين أن أسباب الزيادة في الانفاق الحكومي على القطاع الصحي ترجع إلى زيادة طلب أفراد المجتمع على الخدمات الصحية المتعددة والمتنوعة، والتطور السريع في مختلف مجالات التنمية الطبية وما واكبه من ظهور معدات طبية واجهزة ومستلزمات معملية باهظة التكاليف، واكتشاف أنواع جديدة من الامراض لم تكن معروفة من قبل وما تستلزمه مواجهتها من ابحاث وتجارب ذات تكلفة باهظة للوصول إلى انسب الطرق لعلاجها، وارتفاع متوسط الاعمار، وارتفاع معدلات التضخم العام في اسعار مستلزمات إنتاج الأجهزة والمعدات الطبية والخدمات اللازمة لتصنيع الأدوية، وقد أدى ذلك إلى ارتفاع تكلفة الحصول على الخدمات الصحية بمعدلات سريعة ومتلاحقة لتنعكس على قطاع عريض من الافراد على اختلاف مستويات دخلهم (3).

تتميز التكلفة بأنها: مفهوم مبسط يسهل فهمه، ولا يختلف هذا المفهوم من دولة إلى اخرى. إلا أن هذا لا يعني أن التكلفة يكون مضمونها واحداً في جميع الحالات، ويتحدد مضمون التكلفة وأسس قياسها في ضوء الغرض من قياسها (4).

يعتبر هدف قياس وتحديد تكلفة الإنتاج والخدمات بمثابة الهدف التاريخي لنظام معلومات محاسبة التكاليف ويتم هذا القياس في اطار نظام قياس يلائم طبيعة العمليات والأنشطة والمنتجات والخدمات. ويتطلب تحقيق هدف قياس وتحديد تكلفة الإنتاج تتبع التكلفة إلى كل من اقسام ومراكز ومراحل وانشطة

(1) د. محمد شحاته خطاب خطاب، تحسين جودة المعلومات التكلفة بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء - دراسة حالة، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2013م)، ص51.

(2) نزار عبدالمجيد البراوي، الحسن عبدالله باشيوة، مرجع سابق، ص426.

(3) محمد نبيل علام، اطار مقترح لقياس وترشيد تكاليف خدمات الرعاية الصحية في قطاع المستشفيات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 1995م)، ص1734.

(4) د. ناصر نورالدين عبداللطيف، أنظمة محاسبة التكاليف لأغراض القياس - التخطيط - تقييم الأداء، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2014م)، ص33.

وعمليات الإنتاج كما يتطلب أيضاً تتبع التكلفة إلى كافة المنتجات والخدمات التي تقوم الوحدة الاقتصادية بإنتاجها (1).

إن محاسبة التكاليف قابلة للتطبيق في كل الأنشطة سواء كانت صناعية أم غير صناعية، فالمبدأ العام أن لكل نشاط تكاليفه، وحيثما توجد تكلفة، فإن هناك إمكانية لتطبيق مبادئ وأساليب محاسبة التكاليف لقياس تكلفة النشاط ورقابتها، فالحاجة لقياس التكلفة ورقابتها ليست مقصورة على الأنشطة الصناعية فحسب، فهناك كثير من الأنشطة الخدمية التي تؤديها الوحدات الخدمية والتنظيمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، تحتاج إلى قياس تكاليفها وتحقيق الرقابة عليها (2).

إن من أهم التحديات التي تواجه محاسبة التكاليف في السنوات الأخيرة صعوبة قياس ورقابة أداء منشآت الخدمات وعدم توفر المعلومات الكافية واللازمة لقياس وتقويم الأداء المالي والتشغيلي لتلك المنشآت، وتواجه منشأة الخدمات العديد من التحديات من أهمها تقديم الخدمة بسعر معقول بما يتماشى مع رغبات واحتياجات العملاء (3).

يتمثل هذا التحدي في الحصول على التكاليف الدقيقة المتعلقة بتقديم خدمة معينة، وبعد ذلك إذا أهمية بالغة لإعطاء السعر العادل لكل من منشآت الخدمات التي تتوافر على تقديم الخدمة والعميل الذي يتلقا الخدمة في ظل المنافسة الشديدة بين منشآت الخدمات، وبالمقابل فإن عدم تحديد تكاليف تقديم الخدمة بدقة سوف يقود إلى تحديد سعر غير عادل سواء لمنشآت الخدمات أو العميل، وهذا قد يؤدي إلى عدم قدرة تلك المنشآت على تحقيق الأرباح المنشودة أو عدم إقبال العميل على تلقي الخدمة من تلك المنشآت، وكذلك التحول إلى منشآت أخرى منافسة تؤدي الخدمة نفسها بسعر أقل.

وعلى الرغم من أنه لا يوجد اختلافات من الناحية الاقتصادية بين الوحدات الخدمية والمنشآت الصناعية، فكلاهما يقوم بعملية إنتاج المنتجات (سلع وخدمات) إلا أنه من وجهة النظر العلمية، فإن الوحدات الخدمية تواجهها العديد من المشاكل المتعلقة بقياس تكلفة الخدمات الخدمية (4).

أن معظم المنشآت الصناعية تنتج منتجاً قياسياً ملموساً، سهل التحديد ومميزاً، مما يسهل قياس التكلفة باستخدام نظم تحديد التكلفة التقليدية، أما الوحدات الخدمية فالأمر مختلف، فهي تؤدي عادة

(1) د. ناصر نور الدين عبداللطيف، محاسبة التكاليف في قطاع النقل البحري، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008م)، ص36.

(2) د. السيد عبدالمقصود ديبان، د. صلاح الدين عبدالمنعم مبارك، نظم محاسبة التكاليف لأغراض القياس - صناعات المراحل والمقاولات والبتروك والخدمات والعلميات والإنتاج الفوري، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2012م)، ص. ص 265-266.

(3) محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد - دراسة تطبيقية، (طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م)، ص48.

(4) د. السيد عبدالمقصود ديبان، د. صلاح الدين عبدالمنعم مبارك، مرجع سابق، ص266.

خدمات غير متجانسة، فالخدمة قد تختلف من فترة لأخرى ومن موطن لآخر، والتغيرات قد تكون طفيفة جداً، وقد تكون غير متجانسة تماماً.

تتميز المشروعات الخدمية من منظور التكاليف بالعديد من الخصائص أهمها⁽¹⁾:

1. صعوبة تحديد وحدة التكلفة حيث تقدم المشروعات الخدمية العديد من الخدمات فهي تتنوع من خدمات النقل والخدمات العامة والخدمات المهنية مما يؤدي إلى صعوبة تحديد وحدة التكلفة لها.
2. التركيز على كثافة العمالة. حيث تحتاج هذه المشروعات إلى عمالة كثيفة لإتمام العمل، وتزداد تكلفة العمالة بشكل واضح عن أي تكلفة أخرى.
3. عدم امكانية تخزين الخدمات.
4. عدم امكانية تخزين المدخلات الأساسية حيث أن أهم المدخلات هي العمالة.
5. إنتاج منتجات معنوية حيث أن المشروعات الخدمية لا تنتج منتجات ملموسة ولكنها تنتج خدمات مقدمة للغير.

تسعى إدارة كل وحدة اقتصادية إلى الاقتصاد في استخدام الموارد، بغية تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بنفس الموارد المتاحة، أو تحقيق هدف ما بأقل موارد ممكنة، حتى يستخدم الوفرة في اغراض اخرى ولكن نظام المحاسبة المالية المطبقة في المنظمات الصحية لا يوفر البيانات التي تحتاج اليها الإدارة سواء في مجال قياس تكلفة الخدمة الصحية أو اتخاذ القرارات الخاصة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، حيث أن المحاسبة المالية وفشلها في مقابلة احتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات التحليلية التي تحتاج اليها لقياس تكلفة تقديم الخدمة، والتخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، تطلب ضرورة تقديم نظام محاسبة التكاليف البيانات والمعلومات التحليلية التي تحتاج اليها إدارة الوحدة في مجال قياس وتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة وترشيد اتخاذ القرارات الإدارية⁽²⁾.

ظهر نظام محاسبة التكاليف في بادئ الامر في الأنشطة الصناعية ذات الإنتاج المادي الملموس لتحقيق أكبر قدر من الأرباح ولحل كثير من مشاكل تنوع الإنتاج واستعمال الآلات، ثم ظهرت الحاجة إلى استخدام محاسبة التكاليف بعد ذلك في كثير من الأنشطة الخدمية وذلك لتلافي القصور في نظام المحاسبة المالية، حيث أن القاعدة العامة هي أن لكل نشاط تكاليفه وما دامت توجد تكلفة فأن هناك امكانية لتطبيق أساليب ومبادئ محاسبة التكاليف لقياس تكلفة النشاط وترشيد عملية اتخاذ القرارات،

(1) أ.د. ثناء علي قباني، مرجع سابق، ص132.

(2) حازم علي حنفي أبو حمدة، استخدام أسلوب محاسبة تكلفة النشاط لدعم قياس تكاليف البطاقات البلاستيكية في البنوك التجارية - دراسة نظرية تطبيقية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م)، ص4.

ولتحقيق ذلك تقوم محاسبة التكاليف على مجموعة من الأسس والمفاهيم العامة التي لا تختلف باختلاف النشاط التي تطبق فيه⁽¹⁾.

أشار أحد الباحثين إلى أن عدم ملاءمة الاستمرار في استخدام نظام التكاليف التقليدي في بيئة المنشآت الصحية، وعدم دقة البيانات الناتجة عنه للعديد من الأسباب والتي قد تتمثل في⁽²⁾:

1. تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة / والمدعمة باستخدام أسس تخصيص حكيم تستند إلى عنصر الحجم مثل عدد المرضى باعتباره هو السبب التكاملي الوحيد لحدوث كافة عناصر التكاليف المختلفة، وهذا لا يمثل الواقع الفعلي لبيئة الخدمات الصحية.

2. يشوب تطبيق نظم محاسبة المسؤولية العديد من أوجه القصور نتيجة تحميل بعض أقسام المستشفى بتكلفة تفوق القدر الفعلي لكل قسم وبالرغم من أن مسببات حدوث معظم عناصر تلك التكاليف ترجع لأقسام أخرى، مما يترتب عليه تحميل تلك الأقسام بعناصر تكلفية لم تتسبب بها وفرض جزاءات عليها.

3. تتسم القرارات التي تتخذها المستشفى بناءً على المعلومات الناتجة عن هذا النظام التقليدي بأنها غير سليمة وقد يترتب عليها ظهور مشكلات المثلية الجزئية في اتخاذ القرارات ومن أمثلتها تخفيض أو استبعاد أداء بعض الخدمات الأساسية الملائمة نتيجة اعتمادها على تلك البيانات.

4. عدم مراعاة درجة تنوع وتباين طبيعة الخدمات الصحية المطلوبة لكل مريض والذي ترتب عليه تحميل بعض المرضى بتكلفة تفوق القدر الواجب تحميله فعلاً، بالرغم من أن طلب تلك الخدمات على الأنشطة المدعمة أقل.

5. صعوبة الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة نظراً لعدم توافر معلومات تفصيلية عن كافة مستويات الأنشطة المختلفة التي يتم أدائها للوفاء بمتطلبات كل مريض.

6. فشل هذا النظام التكاملي بأن يعكس العلاقات التشابكية بين الأنشطة المختلفة عبر أقسام المستشفى نظراً لاستناده إلى التبويب الوظيفي لأقسام المستشفى عند تحليل عناصر التكاليف.

7. استناد نظم التكاليف التقليدية على تخصيص وتحميل عناصر التكاليف الإضافية على الخدمات المختلفة المقدمة بدلاً من تتبع عناصر تلك التكاليف على الخدمات التي تتسبب في حدوثها.

8. تزايد عناصر التكاليف الإضافية بالمقارنة بإجمالي عناصر تكاليف المستشفى بمعدل أسرع ومتزايد بالمقارنة بعناصر التكاليف المباشرة، مما يجعل التكاليف الإضافية نسبتها أعلى عند

(1) وفاء أحمد يوسف، محاسبة التكاليف كأداة لقياس تكلفة خدمات الصيانة - دراسة تطبيقية في مراكز خدمة شركة النصر

لصناعة السيارات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 1988م)، ص5.

(2) ميرفت نعيم نجيب عيسى، مدخل الرقابة على مسببات التكلفة لرفع كفاءة استخدام الموارد في مجال الخدمات الطبية - دراسة

تطبيقية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م)، ص.ص5-6.

تحديد تكلفة أداء الخدمات وهذا لا يعكسه النظام التكاليفي التقليدي ويترتب عليه حدوث تشوه في تحديد تكلفة أداء الخدمة.

9. تأثير بعض مبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في تحديد تكلفة أداء الخدمات المقدمة في ظل استخدام نظام التكاليف التقليدي، مما يجعلها لا تتوافق مع أغراض تحديد تكلفة أداء الخدمة الصحية بهدف المساعدة في عمليات التنبؤ والتخطيط.

10. تحميل بعض عناصر تكاليف أداء الأنشطة التسويقية والإدارية العامة بقدر أكبر على بعض الخدمات المتقدمة دون غيرها بالرغم من أن منافع أداء تلك الأنشطة قد تمتد إلى العديد من الخدمات التي تقدمها المنشأة، حيث يفشل النظام التقليدي في تتبع عناصر تلك التكاليف وما يترتب على ذلك من وجود أخطاء في تحديد ربحية الخدمات المقدمة بدقة بوجه عام.

11. فشل نظم التكاليف التقليدية في تحقيق التوافق الأمثل بين الإجراءات (الطبية والفنية) وبين البيانات المالية قد يرجع إلى⁽¹⁾:

أ. تسجيل عناصر التكاليف المرتبطة بأداء كافة أنواع المهام المختلفة بصورة تجميعية وبدون محاولة تحديد وتخصيص قيم لكل عنصر من العناصر التي تتضمنها كل مهمة / عملية يتم أداؤها بمنشآت الخدمات الصحية.

ب. أدت زيادة درجة تعقيد المهام التي يتم أداؤها إلى عدم قدرة تلك النظم التكاليفية التقليدية في الوصول إلى تحديد قيمة تقابل كل مهمة أو عملية يتم أداؤها.

ج. تقتصر قدرة نظام التكاليف التقليدي في أن يعكس الخصائص الملموسة للمهمة (العملية) والقابلة للقياس والتعبير عنها مالياً، بينما يفشل هذا النظام في تضمين الخصائص غير الملموسة المصاحبة لطبيعة أداء كل مهمة (عملية) وعم القدرة على التعبير عنها كمياً. ويترتب عليه استحالة الوصول إلى تقدير دقيق لتكلفة أداء تلك العمليات والمهام، وأيضاً في الرقابة على جودة الخدمات الطبية المقدمة.

حيث يعد تضمين تلك الخصائص غير الملموسة من أهم المتطلبات الأساسية لتحقيق أغراض الرقابة على خصائص العمليات/المهام الطبية بنوعيتها. عليه يقترح الباحث استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في قياس تكاليف الجودة الشاملة في المنظمات الصحية كالاتي:

تقوم الفكرة الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط على أساس أن الأنشطة⁽²⁾ الخاصة بالعمليات هي التي تسبب التكاليف باستهلاك الموارد المتاحة بالمنشأة والمنتجات هي التي تحدث التكلفة

(1) د. عصام علي فرج بدر، مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في المنشآت الصناعية المصرية - دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد السادس، يناير، 2010م)، ص. ص 492-493.

(2) د. أحمد فرغلي محمد حسن، أصول محاسبة التكاليف، (القاهرة: جامعة القاهرة: كلية التجارة، 2002م)، ص 52.

باستهلاكها لهذه الأنشطة حسب احتياجاتها لها. ويمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط على أنه نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.

في أنظمة المحاسبة التقليدية تقاس تكاليف الجودة عن طريق جمع البيانات للأغراض التنظيمية، وليس عن طريق فقرات تكاليف الجودة، ولذلك فإن قياس تكاليف الجودة يتطلب تحليلات إضافية تجدها بعض المنظمات مكلفة جداً⁽¹⁾. وتجرى عملية قياس تكاليف الجودة بموجب أنظمة المحاسبة التقليدية على وفق الخطوات الآتية:

1. تشكيل فريق عمل مدرب لحساب تكاليف الجودة وتكاليف الأعمال التصحيحية، يجتمع هذا الفريق بحلقة عمل لشرح تكاليف الجودة الخاصة بالمنشأة، ويجري تقييم شامل لنفقات جودة التصنيع والخدمات ويحدد المسؤوليات.
2. تحديد تكاليف الجودة وتصنيفها، وتنظيم نموذج لتكاليف الجودة خاص بالمنشأة.
3. عقد اجتماع مراجعة لفريق العمل تجرى به مقارنة نتائج تكاليف الجودة وتحليلها وتقديمها في تقارير واضحة تبين مناطق الخلل وإصدار التوصيات بشأنها.
4. تكرار العملية ومقارنة النتائج.

يعتبر أسلوب التكاليف على أساس النشاط من أحدث وأفضل الأساليب التي تستخدم في القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة. إذ فيه يتم الاستعانة بمسببات أو موجبات التكلفة لكل نشاط على حدة، ومن ثم يتم تحمل الإنتاج بتكاليف الأنشطة وفقاً لمسببات التكلفة لذلك سيتم اعتماد هذا الأسلوب في تحديد التكاليف للأنشطة التي تمثلها سلسلة القيمة والمرتبطة بالجودة.

يؤدي استخدام نظام محاسبة التكاليف الذي يعتمد على المعدل الوحيد للتحميل إلى التحديد غير الدقيق للتكاليف لأنه قد لا ترتبط بهذا العمل كثير من بنود التكاليف، هذا بالإضافة إلى أن معدل التحميل الوحيد لا يراعي التباين في حالات المرضى ودرجة خطورة المرض، وبجانب ذلك فإن نظام محاسبة التكاليف الذي يعتمد على معدل التحميل الوحيد لا يواكب التطورات الحديثة وتعدد مسببات التكاليف، وتباين نسبة استفادة الخدمات المؤدة من مختلف الأنشطة بالمنظمات الصحية، ولقد واجه المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف انتقادات كثيرة، دفعت بالعديد من المنشآت الأعمال إلى التحويل لمدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط القائم على تحديد وتحليل الأنشطة ومسببات التكلفة فهو مدخل يتشابه في بعض أوجه مع

(1) د. حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص. ص 72-73.

المدخل التقليدي في قياس التكلفة ويختلف عنه في أخرى، وتقضي الضرورة بيان تأثير هذه المسببات على التكاليف ويجب استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط وذلك لتحديد تكاليف الخدمات المؤدة في المنظمات الصحية حيث يتم مراعاة كثير من الأمور، كتحديد مختلف الأنشطة بهذه المنظمات مثل⁽¹⁾: مركز النشاط المرتبط بالتشخيص، ومركز النشاط المرتبط بالعلاج الطبيعي، ومركز النشاط المرتبط بالتنفس الصناعي، وبالإضافة أن نظام (ABC) يراعي مختلف الأنشطة فإنه يهتم أيضاً بتحديد التكاليف المرتبطة بكل نشاط وبيانه مسببات التكاليف.

يؤدي استخدام هذا النظام في المنظمات الصحية لتحقيق كثير من المزايا منها:

1. تحقيق مستوى أكبر من الدقة في تحديد تكاليف الخدمات المؤدة في المنظمات الصحية بالمقارنة بالنظام الذي يعتمد على المعدل الوحيد لتحميل وذلك نتيجة استخدام أكثر من معدل للتحميل، حيث يتم تحديد هذه المعدلات على ضوء الحالات المختلفة للمرضى ودرجة خطورة المرض هذا بالإضافة إلى أنه يتم مراعاة التباين والتفاوت النسبي في التكاليف والوقت والجهد المتعلق برعاية المرضى، حيث أن هناك مرضى الحالات الحرجة ومرضى العمليات الصغرى وحالات التوليد القيصرية، ومن معدلات التحميل التي يتم تحديدها لحساب التكاليف في المنظمات الصحية عند استخدام نظام (ABC) ما يلي: معدل التحميل لكل عامل يسبب التكاليف مثل: مركز النشاط المرتبط بالتشخيص ومركز النشاط المرتبط بمتابعة دقات القلب والعلاج بالتنفس الصناعي وفي مركز نشاط تغير الدم وفي مركز نشاط العزل الوقائي وفي مركز نشاط العناية المركزة. جدير بالملاحظة أن هذه الأمور تؤدي إلى الدقة في تحديد تكاليف الخدمات المؤدة في المنظمات الصحية وينعكس هذا على اتخاذ القرارات الرشيدة للنهوض بالصحة العامة.
2. يؤدي استخدام نظام ABC إلى بيان التكاليف المرتبطة بالأنشطة المختلفة وتحديد العديد من مجتمعات التكلفة وتوزيع التكاليف الإضافية على الخدمات المؤدة، على ضوء ما يستخدم من الأنشطة، ويؤدي إلى توفير كثير من المعلومات الدقيقة الأمر الذي يكون له تأثير ايجابي على نتائج نشاط المنظمات الصحية.
3. يساعد نظام (ABC) على التتبع الدقيق للتكاليف، وسهولة معالجة العديد من بنود التكاليف الإضافية حيث أن كثير من هذه البنود يمكن تحديدها مباشرة على أنشطة معينة كما أنه يتم توفير كثير من المعلومات عن مختلف الأنشطة وبيان الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة مما يساعد على الوقوف على الطاقة المستغلة وغير المستغلة وتحسين الأداء بالمنظمات الصحية.

(1) د. محمود عوض الله أبو محمود، استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط في المنظمات الصحية كأداة لترشيد القرارات الإدارية، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الأول، 2007م)، ص. 266-267.

4. يساعد استخدام نظام (ABC) على تحقيق الرقابة عند المنبع على التكاليف، ولقد تبين أن هذا النظام يساهم بشكل فعال في الرقابة على التكاليف، وجدير بالإشارة أن اختلاف في قياس انحرافات التكاليف في ظل النظام التقليدي عن المتبع في حالة استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط فالنظام الأول لا يوفر إفصاحاً جيداً لنتائج انحرافات التكاليف غير المباشرة. غير أنه نظام (ABC) أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل وفحص (1) انحرافات التكاليف وينعكس هذا على ترشيد القرارات وجدير بالملاحظة أنه ينظر المهتمون بإدارة المستشفيات بحرص إلى موضوع إدارة المواد "خشية التأثير على كفاءة أداء الخدمات داخل المستشفى"، فتحقيق الكفاية في المستشفيات وإدارتها لا يكون على حساب ضغط المصروفات إلى أقل حد ممكن، بشكل يؤثر على مستوى الرعاية المحققة للمرضى المصابين (2).

أما المنظمات التي تستعمل تقنيتي محاسبة الكلفة على أساس النشاط (ABC) وإدارة الكلفة على أساس النشاط ABM، فإنها تمتلك المعلومات الضرورية لتصنيف معلومات تكاليف الجودة على أساس الأنشطة، ولذلك فهي تقوم بتصنيف الأنشطة على أساس فقرات تكاليف الجودة الأربع السابق وصفها، وهذا يتطلب من محكمي ومحلي إدارة الكلفة العمل بشكل دائم مع أفراد الإنتاج لوضع هذه التصنيفات، إذ تصنف بيانات كلفة الأنشطة بشكل مبسط بواسطة تصنيفات كلف الجودة الناتجة عن مقاييس كلف الجودة، فبدون معلومات نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ستجد المنشأة إن تحضير مقاييس كلف الجودة عملية صعبة.

تحدد المنشأة تكاليف الجودة لمنتجاتها عن طريق تبني الخطوات السبعة لمدخل الكلفة على أساس النشاط (ABC) وهي (3):

1. الخطوة الأولى: تحديد المنتج المراد احتساب تكاليف جودته.
2. الخطوة الثانية: تحديد كلف جودة المنتج المباشرة.
3. الخطوة الثالثة: اختيار أساس التوزيع لتخصيص التكاليف الجودة غير المباشرة على المنتج.
4. الخطوة الرابعة: تحديد تكاليف الجودة غير المباشرة المرتبطة بكل أساس توزيع للكلفة.
5. الخطوة الخامسة: يحتسب معدل الوحدة لكل أساس توزيع كلفة مستعمل لتوزيع تكاليف الجودة غير المباشرة على المنتج.
6. الخطوة السادسة: احتساب التكاليف غير المباشرة للجودة الموزعة على المنتج.

(1) د. ممدوح هاشم مراد، دور محاسبة التكاليف على أساس النشاط في إدارة التكلفة بمنشآت التقنية المتقدمة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة ببنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، 1999م)، ص 206.

(2) د. زهير حنفي علي، مبادئ إدارة المواد بالمستشفيات، تطوير إدارات الشراء والتخزين، (القاهرة: د. ن، 1999م)، ص 5.

(3) د. حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 73.

7. الخطوة السابعة: تحسب التكاليف الكلية للجودة بجميع تكاليف الجودة المباشرة وغير المباشرة المخصصة للمنتج.

توجد مقومات معينة لنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في المنظمات الصحية يجب أن تؤخذ في الاعتبار⁽¹⁾ عند التطبيق العملي وتتلخص هذه المقومات في الآتي:

1. تحديد الأنشطة بشكل دقيق، مع بيان الأنشطة التي يكون لها تأثير واضح على تكاليف المنظمات الصحية.

2. تجميع الأنشطة المرتبطة في مجموعات متجانسة، وبيانه أوعية التكاليف، وتحديد التكاليف المرتبطة بمختلف الأنشطة.

3. التحديد الدقيق لمسببات التكاليف بكل نشاط في المنظمات الصحية.

4. تحديد معدلات التكاليف الإضافية وذلك على ضوء استفادة هذه الخدمات من مختلف الأنشطة في المنظمات الصحية.

تمارس المنظمات⁽²⁾ الصحية أنشطة معينة، وذلك لأداء مختلف الخدمات بهذه المنظمات مثل خدمات التشخيص والعلاج والإقامة والتغذية للمرضى، ويتم تحديد الأنشطة على ضوء الأعمال المختلفة داخل المنظمات الصحية، ويمكن تصنيف أنشطة المستشفيات وتجميعها في نوعين⁽³⁾: يتمثل النوع الأول في الأنشطة الأساسية وهي: المتعلقة بتقديم الخدمات الطبية للمستفيدين، وهذا النوع من الأنشطة يسهم في تحقيق أهداف المستشفى العامة بطريقة مباشرة ومن أمثلتها نشاط التشخيص والعلاج للمرضى، ويتمثل النوع الثاني من الأنشطة في: الأنشطة المساعدة وهي المتعلقة بتسهيل تقديم الخدمة الطبية والعمل على تطويرها ويسهم هذا النوع في تحقيق أهداف المستشفى بطريقة غير مباشرة، ويعكس التحديد الدقيق للأنشطة الأعمال الخاصة بالمنظمة، كما يساعد تحديد الأنشطة على التتبع الدقيق للتكاليف.

بناء على ذلك تصبح المنافسة هي المحدد الرئيسي لمركز أي منظمة في السوق، ويصبح على إدارة هذه المنظمات أن تعمل اخذة في اعتبارها قوى المنافسة الحالية والمتوقعة، بحيث يتوافر للمنظمة ميزة تنافسية أكبر تجعلها أكثر قدرة من المنافسين على إرضاء المستهلك (طالب الخدمة العلاجية)، ومن هنا فإن المؤشر الحقيقي للميزات التنافسية هو رضا المستفيد من الخدمة العلاجية، ويتحقق رضاه بالحصول على الخدمة التي تحقق مصلحته في ظل الجودة العالية والسعر المناسب، ويؤكد احد الباحثين

(1)Michael W. Naher, Williarn N. Lanen, Madhav V. Rajan Fundamentals of Cost Accounting, Mc. Graw- Hill. International Edition 2006, Pp 240 – 244.

(2) د. محمود عوض الله أبو محمود، مرجع سابق، ص 267.

(3) د. حسان محمد نذير خرساني، إدارة المستشفيات، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 1990م)، ص. ص 112 – 113.

أن جودة الخدمة تحكمها مواصفات دولية تمثل معايير تستهدف الوفاء باحتياجات معينة للمستفيد منها،
أما انخفاض السعر فيتأثر بمعادلة الربحية واحد اطرافها عنصر التكلفة⁽¹⁾.

يرأى أحد الباحثين أن المنظمات الخدمية في حاجة إلى أن يكون لديها نظم معلومات تكلفية قادرة
على توفير البيانات اللازمة لتمكينها من فرض الرقابة الفعالة على تكلفة العمليات الإنتاجية والتشغيل
الاقتصادي للموارد المتاحة وتحديد أسعار الخدمات بطريقة تمكنها من مواجهة المنافسة، وأن عدم وجود
مثل هذه النظم سوف يؤدي إلى عدم إمكانية توفير البيانات الكافية بخصوص تكلفة الخدمة في الوقت
المناسب مما لا يمكن معه إجراء التحليلات اللازمة لعناصر التكاليف والوصول إلى تكلفة المنتجات أو
الخدمات التي تقدمها هذه المنشآت مما يترتب عليه تضليل متخذي القرارات التي تعتمد على البيانات
التكلفية كقرارات التسعير وغيرها من القرارات⁽²⁾.

يرى الباحث حتى تتمكن المنظمات الصحية من خفض تكلفتها دون التضحية بجودة خدماتها العلاجية،
واكتساب ميزة تنافسية متقدمة، ينبغي عليها الاخذ بأساليب التكنولوجيا الحديثة في تسيير أعمالها،
وتطويرها باستمرار كهدف استراتيجي، وأن تتبنى بعض المداخل أو الأنظمة التي تمكنها من القضاء على
نواحي الاسراف والضياع في جميع الأنشطة العلاجية، مع التحسين المستمر لكيفية أداء العمليات
المختلفة اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة بأعلى كفاءة محكمة حتى يمكنها الصمود في مواجهة المنافسة العالية
من حولها.

(1) د. السعيد محمد شعيب، استخدام نماذج مواصفات الجودة في مناطق خفض التكلفة ضرورة حتمية لاتفاقية منظمة التجارة
العالمية (W. T. O)، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة بينها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، 1995م)
، ص173.

(2) تامر إبراهيم رمضان السيد، مرجع سابق، ص18.

الفصل الرابع

النموذج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة

تناول الباحث من خلال هذا الفصل النموذج المحاسبي المقترح للبحث، من خلال تناول نبذة تعريفية عن كل من قطاع الخدمات الصحية في ليبيا، ومستشفى بني وليد العام بليبيا، وكذلك تناول النموذج المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة، بالإضافة إلى الدراسة التطبيقية على مستشفى بني وليد العام بليبيا، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن قطاع الخدمات الصحية بليبيا.

المبحث الثاني: النموذج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة.

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن قطاع الخدمات الصحية بليبيا

قام الباحث بتقسيم النبذة التعريفية عن قطاع الخدمات الصحية بليبيا إلى قسمين، بحيث يحتوى القسم الأول على تطور قطاع الخدمات الصحية بليبيا، بينما تناول القسم الثاني، النبذة التعريفية عن مستشفى بني وليد العام بليبيا على النحو التالي:

أولاً: تطور قطاع الخدمات الصحية بليبيا

1. الموقع الجغرافي لدولة ليبيا:

تقع ليبيا في الوسط الشمالي من قارة أفريقيا بين خطي عرض (18-33) شمالاً وخط طول (9-25) شرقاً وتشرف على البحر الأبيض المتوسط من الشمال بساحل طوله 1900 كيلو متر، ويحدها من الشرق جمهوريتي مصر العربية والسودان، ومن الجنوب جمهوريتي تشاد والنيجر، ومن الغرب جمهوريتي تونس والجزائر⁽¹⁾.

2. عدد وخصائص السكان:

يقدر عدد سكان ليبيا (5.922.000) خلال العام 2012م^(*)، ووفقاً لمعدل الزيادة السنوية المتوقعة بناءً على النتائج النهائية لتعداد العام للسكان الذي تم خلال العام 2006م بأن عدد سكان ليبيا لسنة 2012م على النحو التالي والموضح في الجدول أدناه:

الجدول (1/1/4)

العدد التقديري للسكان الليبيين للعام 2012م

الفئة	العدد
الذكور	3.002.000
الإناث	2.920.000
الإجمالي	5.922.000

المصدر: ليبيا: الحكومة الليبية المؤقتة - مصلحة الإحصاء والتعداد - التقرير الإحصائي السنوي 2012م، ص 7.

(1) ليبيا: الحكومة الليبية المؤقتة - وزارة الصحة - التقرير الإحصائي السنوي 2012م، ص 5.

(*) نسبة للأوضاع الأمنية الصعبة التي تعيشها ليبيا حالياً لم يتمكن الباحث إلا من الحصول على البيانات من خلال الدليل الإحصائي للعام 2012م فقط علماً بأنه متاح حالياً بصورة رسمية.

من أهم المؤشرات السكانية:

- أ. بلغ عدد الأسر في ليبيا الليبيين وغير الليبيين (981.190) أسرة منها (886.978) أسرة ليبية، والأسر الغير ليبية (94.212).
 - ب. بلغت نسبة زيادة السكان بين تعداد 1995م وتعداد 2006م (16%) .
 - ج. بلغ متوسط حجم الأسرة الليبية (5.9) فرداً للأسرة الواحدة.
 - د. بلغت نسبة الزيادة المطلقة في عدد الليبيين 1.8% من مجموع السكان الليبيين.
 - هـ. تبلغ الكثافة السكانية (3.3) فرد لكل كيلو متر مربع واحد.
 - و. إن عدد سكان ليبيا يتضاعف كل 30 سنة.
 - ز. معدل صافي الزيادة السنوية (20.8) لكل 1000 من السكان.
2. توزيع الأسر الليبية حسب مكان الإقامة:

الجدول (2/1/4)

توزيع عدد الأسر الليبية حسب مكان الإقامة

م	المنطقة	عدد الأسر الليبية حسب مكان الإقامة
1	البطنان	25327
2	درنة	30319
3	الجبل الأخضر	36447
4	المرج	30882
5	بنغازي	100943
6	الواحات	5543
7	الكفرة	5306
8	سرت	18266
9	الجفرة	7175
10	مصراته	84764
11	المرقب	80018
12	طرابلس	176235
13	الجفارة	82548

56335	الزاوية	14
57466	زواره	15
58171	الجبل الغربي	16
18041	نالوت	17
17583	سبها	18
14314	وادي الشاطئ	19
13586	مرزق	20
12021	وأدي الحياة	21
3864	غات	22
20654	اجدابيا	23
955.808	المجموع	

المصدر: المصدر: ليبيا: الحكومة الليبية المؤقتة - مصلحة الإحصاء والتعداد - التقرير الإحصائي السنوي 2012م، ص7.

يتبين للباحث من الجدول (2/1/4) توزيع عدد الأسر الليبية حسب مكان الإقامة، حيث تتساوى وتتقارب نسب توزيع الأسر حسب المناطق الجغرافية في ليبيا.

3. المستشفيات وتوزيعها الجغرافي في ليبيا:

أ. المستشفيات العاملة وعدد الاسرة بها حسب المناطق:

الجدول (3/1/4)

عدد المستشفيات بليبيا حسب نوعها

م	المنطقة	تخصيصه	مركزية	عامة	القروية	المجموع	عدد الاسرة
1	البطنان	0	0	1	2	3	540
2	درنة	0	1	0	2	3	632
3	الجبل الأخضر	1	1	0	2	4	752
4	المرج	0	0	1	3	4	615
5	بنغازي	10	3	0	2	15	3645
6	الواحات	0	0	1	0	1	60
7	اجدابيا	0	1	0	1	2	342

180	2	1	1	0	0	الكفرة	8
283	2	1	0	1	0	سرت	9
196	2	1	1	0	0	الجفرة	10
1360	6	1	1	2	2	مصراثة	11
864	6	3	2	1	0	المرقب	12
6497	15	0	1	4	10	طرابلس	13
402	2	0	0	0	2	الجفارة	14
616	2	0	1	1	0	الزاوية	15
843	5	0	3	1	1	زواره	16
1110	9	6	2	1	0	الجبل الغربي	17
552	5	3	2	0	0	نالوت	18
540	2	1	0	1	0	سبها	19
240	3	2	1	0	0	وادي الشاطئ	20
180	2	1	1	0	0	مرزق	21
120	1	0	1	0	0	وادي الحياة	22
120	1	0	1	0	0	غات	23
20.689	97	32	21	18	26	المجموع	

المصدر: ليبيا: الحكومة الليبية المؤقتة - مصلحة الإحصاء والتعداد- التقرير الإحصائي السنوي 2012م، ص 42.

يتبين للباحث من خلال الجدول رقم (3/1/4) التناوب في توزيع المستشفيات حسب المناطق الجغرافية وأن عدد المستشفيات في كل منطقة يتوقف على عدد الأسر التي تقطن هذه المنطقة، مما يدل على الجهود الكبيرة التي بذلت من أجل الاهتمام بتقديم الخدمات الصحية لكل المواطنين في ليبيا.

ب. متوسط عدد المستشفيات لكل أسرة في ليبيا:

يوضح الجدول أدناه متوسط عدد المستشفيات لكل أسرة في ليبيا كما يلي:

الجدول (4/1/4)

متوسط عدد المستشفيات لكل أسرة في ليبيا

م	المنطقة	عدد المستشفيات	عدد الأسر	متوسط المستشفيات لكل أسرة
1	البطنان	3	540	مستشفى لكل 180 أسرة
2	درنة	3	632	مستشفى لكل 211 أسرة
3	الجبل الأخضر	4	752	مستشفى لكل 188 أسرة
4	المرج	4	615	مستشفى لكل 154 أسرة
5	بنغازي	15	3645	مستشفى لكل 243 أسرة
6	الواحات	1	60	مستشفى لكل 60 أسرة
7	اجدايبا	2	342	مستشفى لكل 171 أسرة
8	الكفرة	2	180	مستشفى لكل 90 أسرة
9	سرت	2	283	مستشفى لكل 142 أسرة
10	الجفرة	2	196	مستشفى لكل 98 أسرة
11	مصراته	6	1360	مستشفى لكل 227 أسرة
12	المرقب	6	864	مستشفى لكل 144 أسرة
13	طرابلس	15	6497	مستشفى لكل 433 أسرة
14	الجفارة	2	402	مستشفى لكل 201 أسرة
15	الزاوية	2	616	مستشفى لكل 308 أسرة
16	زواره	5	843	مستشفى لكل 169 أسرة
17	الجبل الغربي	9	1110	مستشفى لكل 123 أسرة
18	نالوت	5	552	مستشفى لكل 110 أسرة
19	سبها	2	540	مستشفى لكل 270 أسرة
20	وادي الشاطئ	3	240	مستشفى لكل 80 أسرة
21	مرزق	2	180	مستشفى لكل 90 أسرة
22	وادي الحياة	1	120	مستشفى لكل 120 أسرة
23	غات	1	120	مستشفى لكل 120 أسرة
	المجموع	97	20.689	مستشفى لكل 213 أسرة

المصدر: إعداد الباحث بناءً على التقرير الإحصائي السنوي 2012م، ص 42 .

4. عدد الأجهزة الطبية بأقسام التصوير الطبي بالمستشفيات والمراكز الطبية للعام 2012م:

الجدول (5/1/4)

عدد الأجهزة الطبية بأقسام التصوير الطبي بالمستشفيات والمراكز الطبية

المستشفيات	أشعة تشخيصية X- RAY	تصوير مقطعي CT-SCAN	رنين مغناطيسي M.R.I
97	203	41	20

المصدر: ليبيا: الحكومة الليبية المؤقتة - مصلحة الإحصاء والتعداد - التقرير الإحصائي السنوي 2012م، ص42.

يرى الباحث أن تنمية قطاع الصحة بليبيا حظي بأولية متميزة لما لهذا القطاع من أهمية بالغة في حياة المواطن الذي يعتبر الرفح من مستواه الصحي والمعيشي هدفاً من أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي وضعتها الدولة من أولويات اهتماماتها. وقد انعكست المنجزات الكمية والنوعية على الحالة الصحية العامة حيث تم تأمين خدمات الرعاية الصحية الأولية لكل مواطن كما تم وضع برنامج وطني لمكافحة الأمراض السارية والمعدية مكنت هذه البرامج من تحقيق تقدم نوعي في المستوى الصحي للمواطن.

ثانياً: نبذة تعريفية عن مستشفى بني وليد العام بليبيا

1. النشأة والتأسيس: تم افتتاح مستشفى بني وليد العام في العام 1987م، وهو يتبع جغرافياً لمدينة مصراته⁽¹⁾.

2. التقسيم الوظيفي:

يتكون مستشفى بني وليد من عدة أقسام كالآتي:

أ. قسم الأطفال:

i. عدد الاسرة: 33 سرير .

ii. عدد الدكاترة: واحد ذكر مصري - 8 إناث.

iii. عدد الدكاترة المتعاونين ذكور: 8.

iv. عدد التمريض: 4 إناث.

ب. قسم الرجال:

i. عدد الاسرة: 19 سرير .

ii. عدد التمريض ذكور: 1 - إناث 2 فترة المساء.

iii. عدد التمريض ذكور: 2 أجاناب فترة الليل.

(1) ليبيا: وزارة الصحة - مستشفى بني وليد العام، 3-9-2015م.

ج. قسم العمليات:

i. عدد التمريض : 1 اجنبي - إناث 1 أجنبي.

ii. ذكور: 4 تخدير - إناث = 1 تخدير.

iii. ذكور = 0 - إناث = 5 عمليات.

د. صالة الولادة:

i. عدد الدكاترة : 2 ذكور مغتربين - إناث 6 ليبيات.

ii. عدد الدكاترة المتعاونين: 6 ذكور (عدد 2 مغتربين) إناث 1 ليبية.

iii. عدد التمريض: ذكور 0 - إناث 3 (عدد 2 أجنب).

هـ. الملاحق: الصيدلية:

عدد فني صيدلية : ذكور 1 (اجنبي) - إناث 19.

و. قسم الباطنية نساء:

i. عدد الاسرة: 24 سرير.

ii. عدد الدكاترة: 6 ذكور (عدد 2 مغتربين) - إناث 6 (عدد 2 أجنب).

iii. عدد التمريض: 10.

ز. قسم الأشعة:

عدد التمريض فني أشعة = 17 فني.

ح. قسم الكلى:

i. عدد الاسرة: 15 سرير.

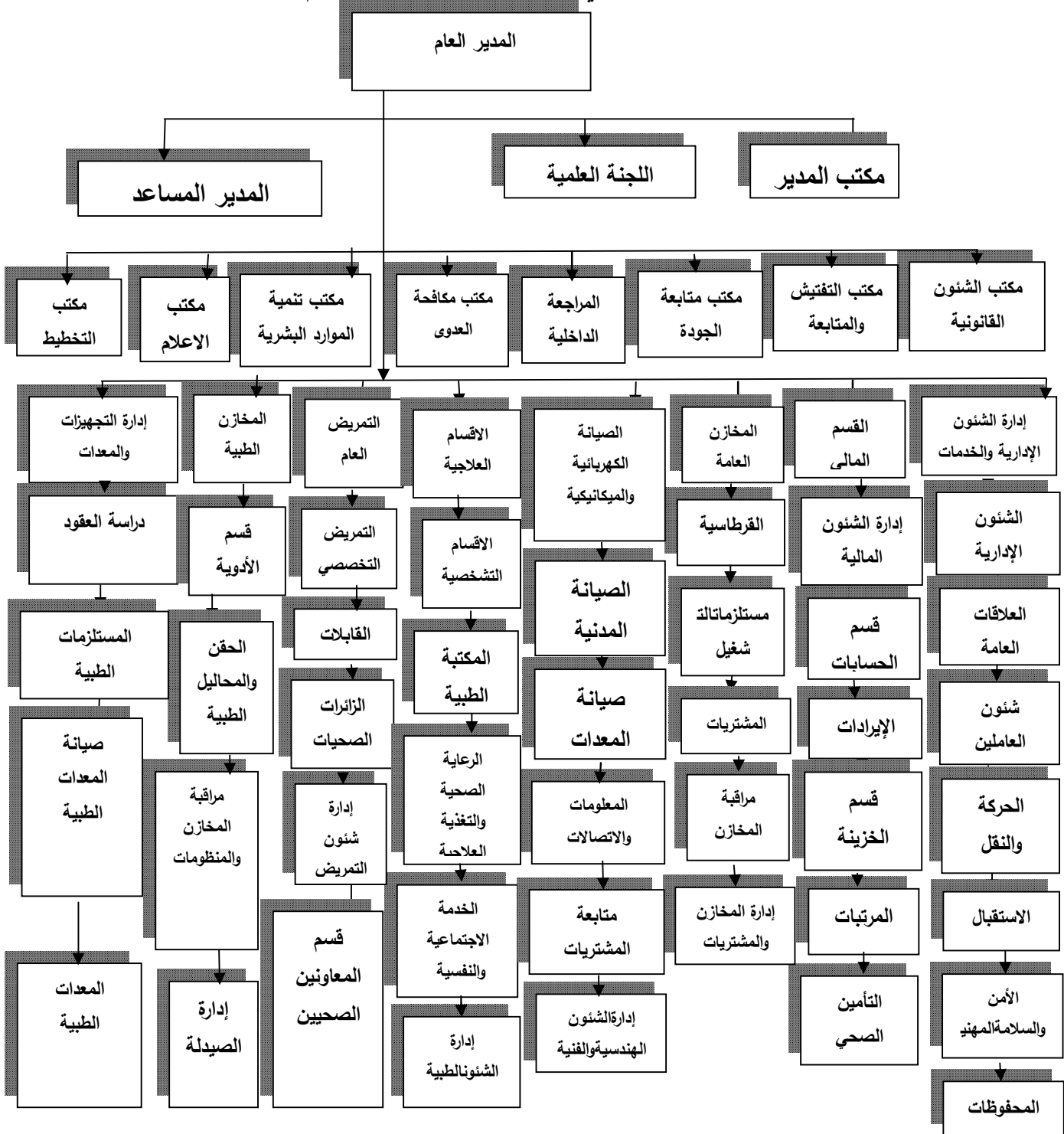
ii. عدد الدكاترة: 1 ليبي + 1 مصري.

iii. عدد التمريض: ذكور 1 ليبي + 1 أجنبي - 2 إناث ليبي + 1 اجنبي.

3. الهيكل التنظيمي لمستشفى بني وليد العام:

الشكل رقم (1/1/4)

الهيكل التنظيمي لمستشفى بنى الوليد العام



المصدر: ليبيا: الحكومة الليبية الانتقالية- وزارة الصحة القرار رقم (244) المؤرخ بتاريخ 20-3-2012م - اعتماد الهيكل التنظيمي للمرافق الصحية، ص3.

المبحث الثاني

النموذج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة

كان الاعتقاد السائد في الماضي أن هدف تحقيق المستوى الأمثل للجودة يعتبر هدفاً صعب تحقيقه لأنه يكون مكلفاً للغاية على اعتبار أن تحسين الجودة يستلزم بالضرورة زيادة التكاليف، وبالرغم من ذلك أثبتت الدراسات التطبيقية في الوقت الحاضر خطأ هذا الفكر التقليدي وتبين أن العكس هو الصحيح حيث يساعد تحسين مستوى الجودة على رفع وزيادة الأرباح وتخفيض التكاليف والحفاظ على سمعة الشركات بسبب عدم التأخير في التسليم نظراً لعدم إصلاح العيوب أو لعدم إرسال وحدات معيبة للعملاء.

يرى أحد الباحثين أنه قد ظهرت العديد من الأبحاث والدراسات المحاسبية المتعلقة بقياس تكاليف الجودة، إلا أن هذه الدراسات قد لا تتناول وضع إطار محاسبي لتكاليف الجودة الشاملة من وجهة نظر شمولية، وما زال تطبيق هذا الإطار من الناحية العلمية في أضيق الحدود⁽¹⁾.

سوف يقوم الباحث من خلال هذه المبحث باستعراض النماذج التي قدمها الفكر المحاسبي لقياس تكاليف الجودة الشاملة، ومن ثم محاولة تقديم الإطار للمحاسبة عن تكاليف الجودة الشاملة بناء على هذه النماذج، قد يتفق أو يختلف مع بعض ما جاء في الأبحاث والدراسات العلمية المنشورة⁽²⁾.

أولاً: المفهوم الشامل لسلوك تكاليف الجودة الشاملة

اتفقت معظم الدراسات التي استعرضها الباحث على أن تقديم نموذج محاسبي لقياس تكاليف الجودة يبدأ بتحديد المفهوم الشامل لسلوك تكاليف الجودة الشاملة كالاتي:

يتضح من الدراسات والبحوث العلمية اختلاف وجهات النظر في تحديد مفهوم الجودة، وبالرغم من ذلك يمكن أن يشتمل المفهوم الشامل للجودة على الأركان الأساسية الآتية:

1. **جودة التصميم:** يقصد بها أن المواصفات الفنية للمنتج، قد لاقت قبول وتوقعات العملاء، يجب على الشركات الصناعية أن تهتم بتنفيذ مقترحات مهندس الإنتاج بهدف تخفيض التكاليف مع تحسين جودة المنتج وهذا يتطلب دراسة مستمرة للسوق لمعرفة ما هو جديد في التصميمات وتحقيق رغبات العملاء مستقبلاً⁽³⁾.

(1) شوقي السيد فودة، نحو إطار محاسبي لتحليل وقياس تكاليف الجودة الشاملة وأثر ذلك على تقييم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية - دراسة نظرية تطبيقية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، 2009م)، ص 6.

(2) يراجع في ذلك كل من دراسة:

• د. الهادي آدم محمد إبراهيم، مرجع سابق، ص 262-267.

• شوقي السيد فودة، مرجع سابق، ص 27-28.

(3) أ. د. خضير كاظم حمود، وروان منير الشيخ، إدارة الجودة في المنظمات المتميزة، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2010م)،

ص 23.

2. **جودة المطابقة:** يقصد بها درجة تحقيق المنتج لمواصفاته الفنية المحددة وتعتبر جودة المطابقة المقياس الوحيد لتعريف الجودة من الناحية العملية، كما أنها الأساس في تحديد المنتجات المعيبة ويطبق هذا المقياس عن طريق تحديد قيمة مستهدفة لموصفة الجودة المطلوبة، مع تحديد فترة الثقة للتفاوت عن هذه القيمة⁽¹⁾.

تعرف الجودة بأنها الموائمة للاستعمال، وذلك لأهمية الجودة في التصميم والإنتاجية، من حيث المستلزمات الضرورية للعمل بما يحقق الأمان للعاملين عند إنجاز أعمالهم، بالإضافة إلى مشاركة الزبون في وضع متطلبات جودة السلع والخدمات التي يحصل عليها أو (وضع مواصفاتها وفقاً للمتطلبات العلمية وتوقعاته إذا كان غير قادر عن التعبير عنها)، ويحقق موائمة السلع للاستعمال الذي يقصده⁽²⁾.

3. **جودة خدمة المستهلك:** يقصد بها مقدرة المنشأة على أداء أعمالها الخدمية المختلفة بشكل صحيح من أول مرة، سواء كان المستفيد من أداء الخدمة المستهلك الداخلي أو الخارجي. ومن هنا فهي تشمل جودة أنشطة مراكز الخدمات الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية⁽³⁾.

4. **جودة البيئة:** يقصد بها حسن إدارة أفضل للمواد الطبيعية التي تستخدمها الشركات في مزاولتها، ومنع حدوث أضرار بيئية نتيجة لهذا الاستخدام مثل: التلوث - الضوضاء - والأضرار الأخرى التي قد تصيب العاملين، بالتالي ضرورة أن يتضمن مفهوم الجودة الشاملة على جودة البيئة، فلا يمكن إنتاج منتج بالمواصفات الفنية المستهدفة بدون الأخذ في الاعتبار الأضرار التي يمكن أن تحدث للعاملين بالشركة أو البيئة الخارجية المحيطة بها⁽⁴⁾.

يؤكد أحد الباحثين أن منهج إدارة الجودة الشاملة قد تأخر في الاهتمام بهذا الجانب المهم في الجودة ويرجع السبب في ذلك إلى تأخر إصدار معيار البيئة الدولي (14001) والتي صدر في العام 1994م⁽⁵⁾.

يرى أحد الباحثين أن معظم الكتابات تتفق على أنه ليس من مصلحة لأي شركة تحديد مفهوم مطلق ووحيد للتعبير عن الجودة، بل يجب على كل منشأة أن تحدد مفهوم جودة محدد لكل مرحلة من مراحل حياة المنتج ولكل نشاط من أنشطتها بدءاً من مرحلة البحوث والتطوير وانتهاء بمرحلة استخدام

(1) محمد الزايدة، د. عمر البشير، مرجع سابق، ص 4.

(2) أ.د. محمد عبد الوهاب العزاوي، مرجع سابق، ص 4.

(3) د. محمد عبدالله عبدالمقصود حسان، العلاقة بين رضا العميل وجودة الخدمة ودافعية وتمكين العاملين من وجهة نظر العميل - دراسة تطبيقية على قسم التقنية الإدارية بالكلية التقنية بحائل، (سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثامن والعشرون، العدد الأول، 2014م)، ص 418.

(4) مجدي محمد محمد البحيري، المحاسبة عن تكاليف الجودة مدخل مقترح لتقييم الاداء واتخاذ القرارات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2002م)، ص 146.

(5) المرجع السابق، ص 146.

المنتج والتخلص منه، ثم الأنشطة المتعلقة بتطويره مرة أخرى، وذلك في إطار المفهوم الأساسي الذي تتبناه المنشأة. فمثلاً الجودة في مرحلة تطوير المنتج قد تعني تطوير المنتج ليحقق بصورة أفضل احتياجات جديدة للمستهلك أو تبنى عناصر جديدة للجودة في إطار المحددات البيئية والأخلاقية للمجتمع الذي ينتج ويستهلك فيه المنتج⁽¹⁾.

وأكد نفس الباحث أنه لتحقيق الجودة القوية فإنه يجب على أي منشأة أن تحدد مفهوم شامل للجودة يتم الاتفاق عليه وفقاً لطبيعة المنتج (سلعة أو خدمة)، والشريحة السوقية المستهدفة ومكانياتها المتاحة، ثم تقوم بعد ذلك بتفتيت هذا المفهوم الشامل إلى مفهوم خاص لكل نشاط أو وظيفة بحيث يخدم مفهوم الجودة لكل نشاط المفهوم الرئيسي ويتحققه وتتحقق حلقة في سلسلة تحقيق الجودة القوية أو الشاملة.

يشير أحد الباحثين إلى اختلاف وجهات النظر عند استعراض مفهوم الجودة، بالتالي تم تأييد مفهوم الجودة الذي يتفق مع منهج إدارة الجودة الشاملة، مع مراعاة إضافة مفهوم جودة البيئة⁽²⁾. وخلص إلى إلا يقتصر فقط على ما جاء في الأبحاث والدراسات من جودة (تصميم، ومطابقة) بل يجب أن يمتد ليشمل أيضاً جودة خدمة المستهلك وخاصة الداخلي وجودة البيئة المحيطة.

يرى الباحث أن المفهوم الشامل لتكاليف الجودة يمكن التعبير عنه من خلال أربعة أبعاد للجودة وهي جودة التصميم وجودة المطابقة وجودة البيئة وجودة المستهلك. ومما سبق يتضح لدى الباحث بأن لا يقتصر مفهوم الجودة الشاملة على ما جاء في الأبحاث والدراسات العلمية السابقة من جودة التصميم، جودة المطابقة، وإنما يمتد ليشمل أيضاً جودة خدمة المستهلك الخارجي والداخلي، وجودة البيئة المحيطة.

ثانياً: التبويب المحاسبي المقترح لتكاليف الجودة الشاملة

قدمت الدراسات والبحوث السابقة العلمية المحاسبية نموذجين لتبويب تكاليف الجودة الشاملة

كالآتي:

1. النموذج الأول : يتمثل في تقسيم (تبويب) تكاليف الجودة إلى تكاليف المنع والتقييم والفسل، ويتناسب هذا التبويب مع الأنشطة الصناعية، إلا أنه في ضوء المفهوم الحديث لتبويب المنشآت، فإنه لا توجد منشأة يمكن القول عنها صناعية بحته أو خدمية بحته، فكل منشأة تتضمن المجالين من الأنشطة معاً ولكن بدرجات متفاوتة. وفي ظل ضرورة اشتغال مفهوم الجودة الشاملة على كل من جودة التصميم وجودة المطابقة، وجودة خدمة العميل (المستهلك)، وجودة البيئة المحيطة.

(1) هيام محمد صلاح عبدالفتاح، مرجع سابق، ص 19.

(2) المرجع السابق، ص 19.

2. **النموذج الثاني:** يتمثل في تبويب تكاليف الجودة طبقاً لتكلفة العملية والذي يقسم تكاليف كل عملية (نشاط) إلى مجموعتين هما:

أ. **تكاليف المطابقة:** والتي تشمل تكاليف أنشطة المنع والتقييم التي تضيف قيمة لجودة تشغيل العملية (النشاط).

ب. **تكاليف عدم المطابقة:** والتي تشمل تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة لجودة تشغيل العملية (النشاط).

ورأى أحد الباحثين إن الأمر يستلزم ضرورة تعديل النموذجين بما يتناسب مع مفهوم الجودة الشاملة. لذلك اقترح نفس الباحث أن يكون تبويب تكاليف الجودة الشاملة، من منطلق حصول المنشأة على شهادات الجودة العالمية المعروفة بالأيزو (9000، 14000) في النحو التالي⁽¹⁾:

1. تكاليف أنشطة جودة التصميم: تحتوي على التكاليف المنع، التقييم، الفشل (الداخلي والخارجي).
2. تكاليف أنشطة جودة المطابقة: تحتوي على تكاليف المنع، التقييم، الفشل (الداخلي والخارجي).
3. تكاليف أنشطة جودة خدمة العميل (المستهلك): تحتوي على تكاليف المنع، التقييم، الفشل (الداخلي والخارجي).

4. تكاليف أنشطة جودة البيئة: تحتوي على تكاليف المنع، التقييم، الفشل (الداخلي والخارجي).

وأيد نفس الباحث هذا التبويب المقترح لعناصر تكاليف الجودة الشاملة من خلال الجدول رقم (1/2/4) التالي:

(1)الهادي آدم محمد إبراهيم، مرجع سابق، ص264.

الجدول (1/2/4)

التبويب المقترح لعناصر تكاليف الجودة الشاملة

كلي	جزئي	البند
***	*	1. عناصر تكلفة جودة التصميم: <ul style="list-style-type: none"> • تكلفة جودة المنع. • تكلفة جودة التقييم. • تكلفة الفشل الداخلي. • تكلفة الفشل الخارجي.
***	*	2. عناصر تكلفة جودة المطابقة: <ul style="list-style-type: none"> • تكلفة جودة المنع. • تكلفة جودة التقييم. • تكلفة الفشل الداخلي. • تكلفة الفشل الخارجي.
***	*	3. عناصر تكلفة جودة خدمة المستهلك: <ul style="list-style-type: none"> • تكلفة جودة المنع. • تكلفة جودة التقييم. • تكلفة الفشل الداخلي. • تكلفة الفشل الخارجي.
***	*	4. عناصر تكلفة جودة البيئة: <ul style="list-style-type: none"> • تكلفة جودة المنع. • تكلفة جودة التقييم.
****	-	إجمالي تكلفة الجودة الشاملة للمنشأة

المصدر: د. الهادي آدم محمد إبراهيم، إطار محاسبي مقترح لقياس تكاليف الجودة في إطار معايير الجودة الشاملة، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، 2010م)، ص 264.

يخلص الباحث من وراء هذا التبويب المقترح لتكاليف الجودة الشاملة مايلي:

1. يتصف هذا التبويب بالسهولة والوضوح نظراً لأنه التبويب الشائع للاستخدام في الفكر الإداري والمحاسبي لتكاليف الجودة (تكاليف المنع والتقييم والفشل).
2. احتوى التبويب السابق لنموذج (تكلفة العملية) حيث أن تكلفة المنع والتقييم، تعادل تكلفة

المطابقة، بينما تكلفة الفشل الداخلي والخارجي تعادل تكلفة عدم التطابق.

3. يتلاءم هذا التبويب مع كافة أنواع المنشآت الصناعية أو الخدمية الحاصلة على شهادات الأيزو (9001، 1400)، كما يتناسب مع مفاهيم الجودة الشاملة.

إن التبويب الظاهر في الشكل أعلاه لعناصر تكاليف الجودة الشاملة قد تضمن التبويب المتعارف عليه تكاليف الجودة وهي: المنع والتقييم والفشل الداخلي والخارجي ولكنه تميز بإدراج تكاليف الجودة البيئية في ضوء المعايير الدولية البيئية مع مراعاة عدم إدخال تكاليف الفشل الداخلي البيئي بافتراض أن المنشأة قد حصلت على شهادة الجودة البيئية. يترتب على ذلك أن الاضرار البيئية التي تنتج عن عملياتها ستكون في حدود الاضرار المسموح بها دولياً⁽¹⁾.

ثالثاً: النموذج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة

عند تحديد النموذج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة لأبد أن يركز هذا النموذج المقترح على عاملين هما:

أ. تناسب النموذج المحاسبي مع المفهوم الشامل للجودة.

ب. تناسب النموذج المحاسبي مع التبويب المقترح لتكاليف الجودة الشاملة.

من هنا يمكن عرض التبويب المقترح لتكاليف الجودة الشاملة على النحو التالي:

1. **تكاليف ظاهرة (فعلية) :** وهي التي تعتبر عن مقدار التوضيحية التي حدثت فعلاً وتشمل على

تكاليف أنشطة المنع، أنشطة التقييم الفشل الداخلي والخارجي طبقاً لمفهوم الجودة الشاملة.

2. **تكاليف خفية (مستترة) :** وتحتوي على نوعين من التكاليف: تكاليف فعلية محسوبة هي

التكاليف الناتجة عن توقف النشاط بسبب مشاكل في الجودة، تكاليف الأنشطة التي لا تضيف

قيمة للمنشأة، تكاليف اقتصادية محسوبة: هي التكاليف التي ترتبط بتكاليف الفشل الداخلي

والخارجي طبقاً لمفهوم تكلفة الفرصة البديلة.

يوضح الشكل التالي المنهج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة كالاتي:

(1) د. الهادي أم محمد إبراهيم، مرجع سابق، ص 265.

الجدول (2/2/4)

المنهج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة

نوع التكلفة	التبويب طبقاً لأنشطة الجودة الشاملة	إجمالي التكلفة
1. تكاليف ظاهرة (فعلية)	<p>أ. <u>تكاليف أنشطة جودة التصميم</u> : تكاليف المنع والتقييم والفشل بنوعيه.</p> <p>ب. <u>تكاليف أنشطة جودة المطابقة</u> : تكاليف المنع والتقييم والفشل بنوعيه</p> <p>ج. <u>تكاليف أنشطة جودة خدمة العميل</u> : تكاليف المنع والتقييم والفشل بنوعيه</p> <p>د. <u>تكاليف أنشطة جودة البيئة المحيطة</u> : تكاليف المنع والتقييم والفشل بنوعيه</p>	xx xx xx xx
2. تكاليف خفية (مستترة)	<p>أ. تكاليف فعلية محسوبة</p> <p>ب. تكاليف اقتصادية محسوبة طبقاً لمفهوم تكلفة الفرصة البديلة</p> <p>إجمالي تكاليف الجودة الشاملة الكلية</p>	xx xx xx

المصدر: إعداد الباحث، 2015م.

يتضح للباحث لكي يتم تنفيذ منهج القياس المقترح لتكاليف الجودة الشاملة، فإن الأمر يستلزم ضرورة توافر مايلي:

1. تحديد مفهوم الحدث موضوع القياس.
2. تحديد عناصر تكاليف الحدث موضوع القياس.
3. تحديد قواعد القياس (الإجراءات والأساليب التي تتبع القيمة التكلفة لكل عنصر من عناصر تكلفة الجودة).

مما تقدم نستنتج ومن خلال عرض النموذج المقترح أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على: توافر النموذج المحاسبي لقياس تكاليف الجودة في مستشفى بني وليد العام في ليبيا يساهم في رقابة العناصر الرئيسية لتكاليف الجودة الشاملة، يعتبر فرض صحيح وبالتالي فإن الباحث توصل بعد الانتهاء من اختبار الفرض الأول إلى أن الرقابة على العناصر الرئيسية لتكاليف الجودة الشاملة يتأثر بتوافر النموذج المحاسبي لقياس تكاليف الجودة.

المبحث الثالث

الدراسة التطبيقية

اعتمد مستشفى بني وليد العام على الأساليب المحاسبية التقليدية في تحديد التكاليف بأنواعها ولا توجد في سجلات المستشفى أي إشارة أو تصنيف لعناصر تكاليف الجودة الشاملة، وإنما وجدت ضمن المصاريف المختلفة التي تصرف لأداء النشاط ضمن مستوى الأداء المطلوب، وقام الباحث بدراسة وتحليل القوائم المالية للمستشفى للفترة من 2013-2014م وهي التي تحصل عليها الباحث بعد صعوبة، وتحدد تكلفة الجودة الشاملة وتصنيفها حسب أنواعها وبيان نسبة كل صنف إلى تكلفة الجودة وبيان أثر ذلك في نشاط المستشفى.

أولاً: تكاليف المنع

1. تحديد تكاليف المنع من البيانات الواردة في القوائم المالية لمستشفى بني وليد العام:

جدول رقم (1/3/4)

مكونات تكاليف المنع بمستشفى بني وليد العام بليبيا للفترة من 2013-2014م

التفاصيل	2013	2014م
كف التدريب	60.000	90.000
السفر والإيفاد	105.000	50.000
اشتراك الإنترنت	-	5000
دعاية وإعلان	2000	5000
المجموع	167.000	150000

المصدر: إعداد الباحث، من الميزانية العمومية لمستشفى بني وليد العام، 2013-2014م.

يتضح من الجدول رقم (1/3/4) الآتي:

أ. زيادة الاهتمام بتدريب العاملين في المستشفى وقد كانت (60 ألف دينار) في العام 2013م وزادت فأصبحت (90 ألف دينار) في العام 2014م وهذا مؤشر جيد . وعكس الحال بالنسبة لتكاليف السفر والإيفاد فقد كانت (105 ألف دينار) في العام 2013م وأصبحت (50 ألف دينار) في العام 2014م.

ب. تكاليف الدعاية والإعلان فقد كانت (2 ألف دينار) في العام 2013م وزادت فأصبحت (5

إلف دينار) في العام 2014م.

ج. تكاليف التكنولوجيا والمتمثلة في استخدام الإنترنت زادت بعد أن كانت (صفر) في العام 2013م. أصبحت (5 إلف دينار) في العام 2014م، وهذا مؤشر جيد يشير إلى زيادة اقتناء التكنولوجيا والموجودات المتطورة وبشكل مستمر.

2. معدلات التغير في تكاليف المنع لمستشفى بني وليد للفترة المحددة:

جدول رقم (2/3/4)

معدلات التغير في تكاليف المنع للفترة من 2013-2014م (المبالغ بالدينار الليبي)

السنة	الكلف بالدينار	معدلات النمو % (مقارنة بسنة الأساس)
2013	167.000	-
2014	150000	89 %

المصدر: إعداد الباحث، من الميزانية العمومية لمستشفى بني وليد العام، 2013-2014م.

الجدول (2/3/4) يعكس بوضوح معدلات النمو في كلف المنع للعامين 2013-2014م قد أوضح الجدول أن تكلفة 2013م كانت (167 إلف دينار) ونقصت حتى صارت (150 إلف دينار) وذلك يعكس بوضوح الظروف التي تعيشها ليبيا حالياً حيث قل الاهتمام بالتدريب وتطوير الأجهزة المستخدمة لتحسين مستوى جودة الخدمة الصحية نسبة لقلّة التمويل وعدم توافر السيولة نتيجة للأوضاع الاقتصادية الصعبة. بالتالي فإن نسبة النمو في تكاليف المنع بلغت 89%.

ثانياً: تكاليف التقييم

1. تحديد تكاليف التقييم من البيانات الواردة في القوائم المالية لمستشفى بني وليد للفترة المحددة: تتمثل كلف التقييم في مستشفى بني وليد بكلف صيانة المباني والأجهزة، أدوية ومعدات طبية، نفقات السلع الرأسمالية، لغرض تقديم الخدمات الطبية للمرضى بأعلى جودة كما هو موضح في الجدول التالي كالاتي:

جدول رقم (3/3/4)

مكونات كلف التقييم في مستشفى بني وليد العام بليبيا (المبالغ بالدينار الليبي)

التفاصيل	2013	2014م
صيانة المباني والأجهزة	110.000	120.000
أدوية ومعدات طبية	370.000	470.000
نفقات السلع الرأسمالية	-	3.900.000
المجموع	480.000	4.490.000

المصدر: إعداد الباحث، من الميزانية العمومية لمستشفى بني وليد العام، 2013-2014م.

يتضح من الجدول اعلاه أن تكلفة صيانة المباني والأجهزة كانت (110 ألف دينار) في سنة 2013م وزادت إلى (120 ألف دينار)، وكذلك الحال لتكاليف الأدوية والمعدات الطبية فقد كانت (370 ألف دينار) في سنة 2013م وزادت إلى (470 ألف دينار)، بينما لم يكن هناك تكاليف لنفقات السلع الرأسمالية في سنة 2013م، وبلغت (3.900 دينار) في سنة 2014م.

2. معدلات التغير في تكاليف التقييم لمستشفى بني وليد العام للفترة المحددة:

يظهر الجدول رقم (4/3/4) معدلات التغيير في كلف التقييم خلال فترة البحث كآلاتي:

جدول رقم (4/3/4)

معدلات التغيير في تكاليف التقييم في مستشفى بني وليد العام بليبيا للفترة من 2013-2014م

السنة	الكلف بالدينار	معدلات النمو % (مقارنة بسنة الأساس)
2013	480.000	-
2014	4.490.000	935 %

المصدر: إعداد الباحث، من الميزانية العمومية لمستشفى بني وليد العام، 2013-2014م.

يظهر الجدول (4/3/4) الارتفاع الواضح في كلف التقييم الناتجة عن ارتفاع صيانة المباني والأجهزة وتكلفة الأدوية ومعدات طبية ونفقات السلع الرأسمالية، المختلفة للارتفاع بمستوى الخدمات الطبية المقدمة وعليه فقد بلغت نسبة النمو (935%) مقارنة بسنة الأساس 2013م.

ثالثاً: تكاليف الفشل الداخلي:

1. تحديد تكاليف الفشل الداخلي من البيانات الواردة في القوائم المالية لمستشفى بني وليد للفترة المحددة:

تتمثل كلف التقييم في مستشفى بني وليد في تكاليف القوى العاملة وتكاليف القرطاسية وتكلفة الاتصالات وتكاليف نفقات السلع الاستهلاكية، واهيراً رسوم المنافع العامة، لغرض تحقيق الاستقرار مما ينعكس على تقديم الخدمات الطبية للمرضى بأعلى جودة كما هو موضح في الجدول كالتالي:

جدول رقم (5/3/4)

مكونات كلف الفشل الداخلي في مستشفى بني وليد العام بليبيا (المبالغ بالدينار الليبي)

التفاصيل	2013	2014م
نفقات القوى العاملة	6.535.000	6.896.300
عقود النظافة	400.000	400.000
القرطاسية	70.000	100.000
الاتصالات	20.000	24.000
نفقات السلع الاستهلاكية	735.000	785.000
رسوم المنافع العامة	100.000	110.000
المجموع	7.860.000	8.315.000

المصدر: إعداد الباحث، من الميزانية العمومية لمستشفى بني وليد العام، 2013-2014م.

من الجدول (5/3/4) يتضح أن كافة كلف الفشل الداخلي قد تزايدت عن سنة الأساس، فقد كانت تكاليف القوى العاملة (6.535) دينار في سنة 2013م واصبحت (6.896) دينار في سنة 2014م. وكذلك الحال لتكاليف القرطاسية فقد كانت (70 ألف دينار) سنة 2013م واصبحت (100 ألف دينار) في سنة 2014م. وأيضاً تكلفة الاتصالات فقد كانت (20 ألف دينار) في سنة 2013م واصبحت (24 ألف دينار) في سنة 2014م. وايضاً الحال بالنسبة لنفقات السلع الاستهلاكية فقد كانت (735 ألف دينار) في سنة 2013م واصبحت (785 ألف دينار) في سنة 2014م. واهيراً رسوم المنافع العامة فقد كانت (100 ألف دينار) في سنة 2013م. واصبحت (110 ألف دينار) في سنة 2014م.

2. معدلات التغيير في تكاليف الفشل الداخلي لمستشفى بني وليد للفترة المحددة:

يظهر الجدول رقم (6/3/4) معدلات التغيير في كلف التغيير خلال فترة البحث كالتالي:

جدول رقم (6/3/4)

معدلات التغيير في تكاليف الفشل الداخلي في مستشفى بني وليد العام بليبيا للفترة من 2013-2014م

السنة	الكلف بالدينار	معدلات النمو % (مقارنة بسنة الأساس)
2013	7.860.000	-
2014	8.315.000	105 %

المصدر: إعداد الباحث، من الميزانية العمومية لمستشفى بني وليد العام، 2013-2014م.

يظهر الجدول (6/3/4) الارتفاع الواضح في كلف الفشل الداخلي الناتجة عن ارتفاع تكاليف القوى العاملة، عقود النظافة والقرطاسية والاتصالات ونفقات السلع الاستهلاكية ورسوم المنافع العامة المختلفة للارتقاء بمستوى الخدمات الطبية المقدمة وعليه فقد بلغت نسبة النمو (105%) مقارنة بسنة الأساس 2013م.

رابعاً: تكاليف الفشل الخارجي

1. تحديد تكاليف الفشل الخارجي من البيانات الواردة في القوائم المالية لمستشفى بني وليد للفترة المحددة: تتمثل كلف الفشل الخارجي في مستشفى بني وليد في تكاليف مكافآت واستشارات وتكاليف التعويضات والغرامات وتكلفة عمولات المصرف وتكاليف الايجارات، واخيراً التامين، لغرض تحقيق الاستقرار مما ينعكس على تقديم الخدمات الطبية للمرضى بأعلى جودة، الذي يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (7/3/4)

مكونات كلف الفشل الخارجي في مستشفى بني وليد العام بليبيا (المبالغ بالدينار الليبي)

التفاصيل	2013	2014م
مكافآت واستشارات	15.000	30.000
التعويضات والغرامات	815.000	953.900
عمولات المصرف	-	1500
الايجارات	20.000	55.000
التامين	1000	1000
المجموع	851.000	1.040.400

المصدر: إعداد الباحث، من الميزانية العمومية لمستشفى بني وليد العام، 2013-2014م.

من الجدول (5/3/4) يتضح أن كافة كلف الفشل الخارجي قد تزايدت عن سنة الأساس، فقد كانت تكاليف المكافآت والاستشارات (15 إلف دينار) في سنة 2013م واصبحت (30 إلف دينار) في سنة 2014م. وكذلك الحال لتكاليف عمولات المصرف فقد كانت (صفر) سنة 2013م واصبحت (15 إلف دينار) في سنة 2014م. وأيضاً تكلفة الايجارات فقد كانت (20 إلف دينار) في سنة 2013م واصبحت (55 إلف دينار) في سنة 2014م. مع ثبات تكلفة التأمين في حالها فقد كانت (إلف دينار) في سنة 2013م واصبحت (إلف دينار) في سنة 2014م.

2. معدلات التغيير في تكاليف الفشل الخارجي لمستشفى بني وليد للفترة المحددة:

جدول رقم (8/3/4)

معدلات التغيير في تكاليف الفشل الخارجي في مستشفى بني وليد العام بليبيا للفترة من 2013-2014م

السنة	الكلف بالدينار	معدلات النمو (%) (مقارنة بسنة الأساس)
2013	851.000	-
2014	1.040.400	127 %

المصدر: إعداد الباحث، من الميزانية العمومية لمستشفى بني وليد العام، 2013-2014م.

يظهر الجدول (8/3/4) الارتفاع الواضح في كلف الفشل الخارجي الناتجة عن ارتفاع تكاليف مكافآت واستشارات، وتكاليف عمولات المصرف، تكلفة الايجارات، وبعد بحث أسباب الزيادة تبين أن المستشفى يسعى إلى التطوير من خلال تكاليف الاستشارات، كما يحرص المستشفى على دفع التعويضات للزبائن للمحافظة على سمعته وعليه فقد بلغت نسبة النمو (127%) مقارنة بسنة الأساس 2013م.

خامساً: تكاليف الجودة الشاملة مصنفة حسب عناصرها

جدول رقم (9/3/4)

عناصر تكاليف الجودة الشاملة لعامي 2013-2014م (المبالغ بالدينار الليبي)

السنة	تكلفة المنع	تكلفة التقييم	تكلفة الفشل الداخلي	تكلفة الفشل الخارجي	التكلفة الكلية
2013	167.000	480.000	7.860.000	851.000	9.358.000
2014	150.000	4.490.000	8.315.000	1.040.400	13.995.400

المصدر: إعداد الباحث، من الميزانية العمومية لمستشفى بني وليد العام، 2013-2014م.

الجدول (9/3/4) يظهر بـشمل تفصيلي عناصر تكاليف الجودة الشاملة ومدى التغيير لكل عنصر من عناصر كلفة الجودة.

جدول رقم (10/3/4)

معدلات التغيير في مستوى تكاليف الجودة الشاملة في مستشفى بني وليد للعامين 2013-2014م

السنة	الكلف بالدينار	معدلات النمو % (مقارنة بسنة الأساس)
2013	9.358.000	-
2014	13.995.400	% 149

المصدر: إعداد الباحث، من الميزانية العمومية لمستشفى بني وليد العام، 2013-2014م.

يظهر الجدول أعلاه (10/3/4) أن إجمالي تكاليف الجودة الشاملة ازدادت إلى (13.995.400) دينار قياساً بسنة الأساس فقد بلغت (9.358) دينار. وهذه الزيادة تعزى إلى عدة أسباب من أهمها الاهتمام بتدريب العاملين وسفر المنتسبين، زيادة مصاريف القرطاسية والاتصالات والوقود.

مما تقدم نستنتج ومن خلال نتائج التحليل أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت: لا تهتم الإدارات المختلفة في القطاع الصحي الليبي بتحليل تكاليف الجودة الشاملة. يعتبر فرض صحيح وبالتالي فإن الباحث توصل بعد الانتهاء من اختبار الفرض الثاني: إلى أنتحليل تكاليف الجودة الشاملة يتأثر باهتمام الإدارة بقياس وتحليل تكاليف الجودة الشاملة.

الخاتمة

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج

بعد الدراسة النظرية والميدانية خلص الباحث للنتائج التالية:

1. تطبيق الجودة الشاملة في المنشآت الصحية بليبيا يمثل الاستراتيجية التي يجب أن تتبناها جميع المستشفيات العاملة ضمن القطاع الصحي بليبيا في ظل ظروف المنافسة العالمية.
2. عدم قدرة نظم التكاليف الحالية المطبقة في جميع المنشآت الصحية الليبية على توفير معلومات عن تكاليف الجودة الشاملة، إنما يتم حساب بعض عناصر تكاليف الجودة الشاملة وإدراجها ضمن التكاليف التقليدية.
3. يعتبر نظام تكاليف الجودة أهم النظم الفرعية المكونة لنظام الجودة والذي يتفاعل مع باقي النظم الفرعية داخل النظام، وذلك من خلال إمدادهم بالبيانات التي يحتاجون إليها في أداء مهامهم وتحقيق أهدافهم ولمدادهم بالمعلومات التي تساعدهم في أداء وظائفهم.
4. المعلومات المستمدة من تحليل تكاليف الجودة تساعد في كيفية خفض التكاليف من خلال تقليل الفاقد والتالف والمعيب وتكاليف اصلاحات ما بعد البيع مما سيكون له أثر عظيم في تحقيق مصالح جميع الأطراف التي لها علاقة مع المنشأة.
5. إن العوامل المؤثرة في ارتفاع تكاليف الجودة تحتاج إلى دراسة متأنية لمحاولة السيطرة عليها حتى تتمكن المنشأة من تحسين خدمة العملاء من أجل ذلك ينبغي الاهتمام بقياس وتحديد تكاليف الجودة.
6. إنتاج معلومات تكلفة تتسم بالدقة والمنفعة لا يزال تحدياً لمصممي أنظمة التكاليف، ليس فقط بسبب التحديات التقنية التي تؤدي إلى وجود الأخطاء الفنية ولكنهم أيضاً يواجهون تحديات تنظيمية تتعلق بعدم درايتهم الكافية بطبيعة العمليات التنظيمية والتشغيلية، خاصة فيما يتعلق بقطاع الخدمات مثل الخدمات الطبية حيث أن تصميم الخدمة وتنفيذها في هذه القطاعات الخدمية هي عمليات لا يمكن فصلها عن بعضها البعض.
7. تعدد الأسس لتبويب تكاليف الجودة الشاملة، وترجع أهمية تعدد هذه الأسس لتبويب تكاليف الجودة إلى ضرورة توفير بيانات ذات دلالة متنوعة، باعتبار أن التبويب يمثل الخطوة الأولى لتحليل هذه البيانات.

ثانياً: التوصيات

خلص الباحث إلى التوصيات التالية:

1. ضرورة تحقيق الاندماج الكامل لفلسفة إدارة الجودة الشاملة في استراتيجية المنشآت الصحية وأن تستمد هذه الاستراتيجية من المهمة الأساسية لها، مع بذل الطاقات والإمكانات المادية والبشرية في سبيل تحقيق الجودة الشاملة والارتقاء بمستوى الخدمات في القطاع الصحي لمنافسة الخدمات العالمية.
2. إن تدعم الإدارة العليا بالمنشأة الصحية برنامج تكاليف الجودة الشاملة بحيث يساعد تنفيذ هذا البرنامج في تحقيق الجودة وتوافق المنتجات والخدمات وتحسين الأداء الاقتصادي.
3. إلزام جميع المستشفيات العاملة ضمن القطاع الصحي بدولة ليبيا بضرورة الاهتمام بتكاليف الجودة سواء كانت تكاليف ظاهرة أم مخفية والعمل على قياسها والإفصاح عنها بتقارير منفصلة.
4. ضرورة استخدام النموذج المقترح في تقدير تكاليف الجودة المستترة في القطاع الصحي بليبيا لتحقيق الكفاءة في إدارة تكاليف الجودة.
5. التقييم المستمر لأداء المنشأة الصحية والعمل على إصلاح جوانب الضعف بشكل سريع ودراسة أسبابه.
6. ضرورة قياس عناصر تكاليف الجودة الشاملة بشقيها الظاهرة والمستترة واستخدام نموذجين لقياس عناصر تكاليف الجودة الشاملة، فلا يوجد نموذج واحد يقيسها بشقيها، بالتالي ضرورة استخدام نموذج صفر عيوب لقياس عناصر تكاليف الجودة الظاهرة، أو نموذج دالة خسارة الجودة لقياس عناصر تكاليف الجودة المستترة.
7. ضرورة أن تتبنى الإدارة العليا في مستشفى بني وليد العام بليبيا فلسفة تقوم على وجود نظام تكاليف الجودة، وتدعيمه من خلال توفير الدعم المادي والبشري اللازمين لإقامة وتشغيل هذا النظام.
8. زيادة الاهتمام بمعايير الجودة العالمية أصبح مطلب رئيسي تسعى إليه كل المنشآت من خلال محاولة الحصول على شهادة الايزو 9000، ولا مفر من ذلك. على إدارة المنشأة أن تهتم بجودة النظم والعمليات والمنتج النهائي من خلال تطبيقها لنظام الرقابة على الجودة الشاملة.
9. توصيات لبحوث مستقبلية:
 - أ. دراسة أثر تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية على تخفيض تكاليف الجودة الشاملة في مختلف القطاعات الحكومية.
 - ب. استخدام أسلوب القياس المرجعي في إدارة تكاليف الجودة الشاملة.

المصادر والمراجع

المصادر المراجع

القرآن الكريم

أولاً : المراجع العربية

(أ) الكتب:

- (1) الأحمدى، طلال بن عايد (2011)، التنظيم في المنظمات الصحية، الرياض: مركز البحوث معهد الإدارة العامة.
- (2) باديرو، أدجي (1999)، الدليل الصناعي إلى أيزو 9000 ترجمة: فؤاد هلال، مراجعة محسن عاطف، القاهرة : دار الفجر للنشر والتوزيع / ط2.
- (3) البرزجي، أمال كمال حسن (2012)، ونوفل عبد الرضا علوان، نحو تطبيق مبادئ الجودة الشاملة للنهوض بالمؤسسات التعليمية السياحية، عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.
- (4) البكري، ثامر ياسر (2005)، تسويق الخدمات الصحية، عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع.
- (5) البكري، سونيا محمد (2006)، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل النظم، الإسكندرية: الدار الجامعة للنشر.
- (6) جاد الرب، سيد محمد (2008)، الاتجاهات الحديثة في إدارة المنظمات الصحية، الإسماعيلية: دن.
- (7) الجبالي، محمود علي، والسامرائي، قصي (2000)، محاسبة التكاليف، عمان: دار وائل للنشر.
- (8) الجبوري، ميسر إبراهيم أحمد (2010)، إدارة الجودة جوانب وتجارب واقعية، الرياض: معهد الإدارة العامة.
- (9) جودة، محفوظ أحمد (2010)، إدارة الجودة الشاملة - مفاهيم وتطبيقات، عمان: دار وائل للنشر / ط5.
- (10) حريز، هشام، وعبدالرحمن، بوشمال (2014)، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية.
- (11) حسن، أحمد فرغلي محمد (2002)، أصول محاسبة التكاليف، القاهرة: جامعة القاهرة: كلية التجارة.
- (12) حسين، أحمد حسين علي (2013)، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- (13) حمود، خضير كاظم، والشيخ، روان منير (2010)، إدارة الجودة في المنظمات المتميزة، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- (14) الحنيطي، دوخي عبدالرحيم (2012)، التسويق الزراعي، عمان: دار جليس الكتاب.
- (15) خرستاني، حسان محمد نذير (1990)، إدارة المستشفيات، الرياض: معهد الإدارة العامة.
- (16) دبيان، السيد عبدالمقصود، د. مبارك، صلاح الدين عبدالممنع (2012)، نظم محاسبة التكاليف لأغراض القياس - صناعات المراحل والمقاولات والبتترول والخدمات والعمليات والإنتاج الفوري، الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية.
- (17) ذياب، صلاح محمود (2009)، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة - منظور شامل، عمان: دار الفكر العربي ناشرون وموزعون.

- (18) السامرائي، مهدي صالح (2007)، إدارة الجودة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، عمان: دار جرير للنشر والتوزيع.
- (19) السجاعي، محمود محمود (2008)، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية - تأصيل عملي تطبيق عملي، المنصورة: المكتبة العصرية.
- (20) سرحان، فتحي (2012)، إدارة الجودة الشاملة - الاتجاهات العالمية والإدارية الحديثة، القاهرة: مكتبة الشريف ماس للنشر والتوزيع.
- (21) سعيد، خالد سعد (2002)، الجودة الشاملة: تطبيقات على القطاع الصحي، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- (22) سعيد، هناء عبدالحليم (1993)، إدارة التسويق، القاهرة: د. ن.
- (23) السلمي، علي (2005)، الإدارة المعاصرة، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- (24) سماسم كامل موسى، ود. أشرف صالح سليمان (2012)، محاسبة التكاليف، القاهرة: د. ن.
- (25) سويدان، نظام موسى، والبرواري، عبدالمجيد (2008)، إدارة التسويق في المنظمات غير الربحية، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- (26) شتا، علي، (2010)، دراسات في المحاسبة الإدارية - الجزء الأول، القاهرة: مكتبة الفيروز.
- (27) الشريف، لعللي بوكميش محمد (2011)، إدارة الجودة الشاملة ايزو 9000، عمان: دار الولاية للنشر والتوزيع.
- (28) الشمري، أنتظار أحمد، ود. حمدان، خالد (2012)، متطلبات إدارة الجودة ولمكانيات تطبيقها في كليات الإدارة والاقتصاد رؤية مستقبلية، عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.
- (29) صالح، عبدالحى محمود حسن (2003)، الصحة العامة بين البعدين الاجتماعي والثقافي، الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية.
- (30) الصالح، وليد يوسف (2011)، إدارة المستشفيات والرعاية الصحية والطبية، عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
- (31) الصعيدي، إبراهيم أحمد، (1995)، محاسبة التكاليف مدخل النظم، القاهرة: مكتبة عين شمس.
- (32) الطاهر، علاء فرج (2010)، إدارة المواد والجودة الشاملة، عمان: دار الولاية للنشر والتوزيع.
- (33) الطاهر، أحمد، ود. أبو نصار، محمد (2009)، المحاسبة الإدارية، القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة.
- (34) عاطف، زاهر عبدالرحيم (2012)، تسويق الخدمات، عمان: دار الولاية للنشر والتوزيع.
- (35) عبادي، سمير عزيز، د. الكيلاني، عثمان زيد (2013)، تخطيط ومراقبة العمليات الإنتاجية، القاهرة: الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات.
- (36) عبد الفتاح، زكريا فريد (2013)، دراسات في نظرية المحاسبة، القاهرة: د. ن.

- (37) عبد اللطيف، ناصر نور الدين(2009)، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- (38) عبدالحميد، ممدوح (د.ت)، **قراءات في المحاسبة والتكاليف - الجزء الأول**، القاهرة: د. ن.
- (39) عبدالخالق، محمد(2010)، **الإدارة المالية والمصرفية**، عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
- (40) عبدالعزيز، محمد، والطعامنة، مخيمر(2003)، **الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات**، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- (41) عبداللطيف، ناصر نور الدين(2008)، **محاسبة التكاليف في قطاع النقل البحري**، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- (42) عبداللطيف، نزار عبد المجيد البراوري وآخرون(2011)، **إدارة الجودة**، عمان: دارالوراق للنشر والتوزيع.
- (43) عبداللطيف، نزار عبدالمجيد البراري، وعبدالله الشيوه(2011)، **إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة - مفاهيم وأسس وتطبيقات**، عمان: دارالوراق للنشر والتوزيع.
- (44) عطية، أحمد صلاح (2006)، **محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية**، الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة.
- (45) العلاق، بشير عباس، الطائي، وحميد عبد النبي (1999)، **تسويق الخدمات - مدخل استراتيجي وظيفي تطبيقي**، عمان: دار العقل للنشر والتوزيع.
- (46) علي، زهير حنفي (1999)، **مبادئ إدارة المواد بالمستشفيات**، تطوير إدارات الشراء والتخزين، القاهرة: د. ن.
- (47) عيشاوي، أحمد (2013)، **إدارة الجودة الشاملة - الأسس النظرية والتطبيقية والتنظيمية في المؤسسات السلعية والخدمية**، عمان: دار الخامة للنشر والتوزيع.
- (48) غنيم، أحمد محمد(2006)، **إدارة المستشفيات - رؤية معاصرة**، المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
- (49) غنيم، محمد (2009)، **التسويق والتجارة الإلكترونية**، المنصورة: المكتبة العصرية.
- (50) فيليبس، تشارلز(2012)، **اقتصاديات الصحة والرعاية الصحية والتأمين الصحي - المسار الأمريكي - ترجمة جلال البناء**، الإسكندرية: المكتب العربي الحديث.
- (51) قباني، ثناء علي(2013)، **دراسات في نظم محاسبة التكاليف**، الرياض: دار المريخ للنشر.
- (52) _____(2009)، **دراسات في نظم محاسبة التكاليف**، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- (53) كورتل، فريد، وآخرون(2010)، **تسويق الخدمات الصحية**، عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.
- (54) مبارك، صلاح الدين عبدالمنعم (2013)، **محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة**، الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية.
- (55) مجيد، سوسن شاكر، ود. الزيادات، محمد عواد (2007)، **إدارة الجودة الشاملة - تطبيقات في الصناعة والتعليم**، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- (56) المحياوي، قاسم نايف علوان، والزياني، نجية ميلاد (2008)، **ضريبة القيمة المضافة: المفاهيم- القياس - التطبيق**، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

- (57) المحياوي، قاسم نايف علوان (2006)، إدارة الجودة في الخدمات - مفاهيم وعمليات وتطبيقات، عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع.
- (58) المرسي، جمال محمد، ود. أبوبكر، مصطفى محمود (2009)، دليل فن خدمة العملاء ومهارات البيع - مدخلك لتحقيق ميزه تنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- (59) مزاهرة، أيمن (2000)، الصحة والسلامة العامة، عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع.
- (60) المسعودي، حيدر أحمد (2010)، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- (61) المصري، أحمد محمد (2010)، الجودة الشاملة مخرج الكفاية الإنتاجية، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
- (62) مصطفى، أحمد السيد (1999)، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- (63) المطارنة، غسان فلاح (2006)، محاسبة التكاليف، عمان: دار وائل للنشر / ط2.
- (64) مطر، محمد (2010)، نظرية المحاسبة، القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
- (65) مهدي صالح السامرائي (2007)، إدارة الجودة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، عمان: دار جرير للنشر والتوزيع.
- (66) ناصر نورالدين، أنظمة محاسبة التكاليف لأغراض القياس - التخطيط - تقييم الأداء، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- (67) النجار، فريد راغب محمد (1984)، إدارة الأعمال في المنظمات الصحية والطبية، الإسكندرية: د. ن.
- (68) نصيرات، فريد توفيق (2008)، إدارة المستشفيات، عمان: دار إثراء للنشر والتوزيع.
- (69) نصيرات، فريد توفيق (2014)، إدارة المستشفيات، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- (70) النعسة، وصفي عبدالرحمن أحمد (2011)، التسويق المصرفي، عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.
- (71) النعيمي، محمد عبدالعال، وصويص، ورتب خليل (2008)، سيجما ستة لتحقيق الدقة في إدارة الجودة - مفاهيم وتطبيقات، عمان: دار أسراء للنشر والتوزيع.
- (72) النواعرة، أحمد (2009)، الاتصال والتسويق، عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
- (73) نور، اروي عبد الحميد محمد (2008)، إدارة الجودة الشاملة، المفهوم - الأدوات والوسائل - وايزو 9000 وايزو 14000، الخرطوم: د. ن.
- (74) الهلباوي، سعيد محمود، والشار، تهاني محمود (2011)، دراسات في أنظمة التكاليف الفعلية، طنطا، د. ن.
- (75) يحيوي، مفيدة، وآخرون (2014)، المفاهيم الحديثة للإدارة والإنتاج والعمليات، عمان: دار نبلاء ناشرون وموزعون، ودار أسامة للنشر والتوزيع.
- (76) يوسف، ردينة عثمان (2008)، التسويق الصحي الاجتماعي، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.

(ب) الدوريات العلمية:

- (1) إبراهيم، الهادي أحمد محمد(2010)، إطار محاسبي مقترح لقياس تكاليف الجودة في إطار معايير الجودة الشاملة، القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول.
- (2) إبراهيم، منى محمد(2002)، تقييم استخدام الأساليب الصناعية في الشركات السياحية- دراسة ميدانية، الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول.
- (3) أبو محمود، محمود عوض الله (2007)، استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط في المنظمات الصحية كأداة لترشيد القرارات الإدارية، القاهرة: جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الأول.
- (4) الأحمدى، حنان عبدالرحيم (2000)، التحسين المستمر للجودة المفهوم وكيفية التطبيق في المنظمات الصحية، الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد (40) العدد الثالث.
- (5) إدريس، ثابت عبدالرحمن وآخرون(2011)، دور نظم المعلومات الإدارية في تحسين جودة الخدمات الصحية: دراسة تطبيقه على المستشفيات الحكومية بمحافظة إب اليمنية، المنوفية: جامعة المنوفية، كلية التجارة، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، العدد الثالث والرابع.
- (6) الأمام، وفقى السيد (2010)، وآخرون، استخدام متغيرات أسلوب سيجما ستة كمدخل لتحسين جودة الخدمة الصحية- دراسة مقارنة بين المستشفيات الجامعية والخاصة بمحافظة القاهرة، المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول.
- (7) باسيلي، مكرم عبد المسيح (2011)، وآخرون، تطوير نظم التكاليف في بيئة الإنتاج الحديثة، المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد (33) العدد الثاني.
- (8) الباقر، أيمن عمر علي، ومنصور، فتح الرحمن الحسن(2013)، محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية - دراسة حالة مستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم، الخرطوم: عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني.
- (9) البنتوني، علاء محمد (2009)، دراسة تحليلية مقارنة للعلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة وحجم المنشأة في طبيعة الأعمال الصناعية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، المجلد (46)، العدد الثاني.
- (10) البحيري، مجدي محمد (2005)، نموذج مقترح لقياس تكاليف الجودة الشاملة، عدن: جامعة حضر موت للعلوم والتكنولوجيا، كلية العلوم التطبيقية، مجلة العلوم التطبيقية، عدد مايو .
- (11) بدر، عصام علي فرج(2010)، مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في المنشآت الصناعية المصرية- دراسة تطبيقية، القاهرة: جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد السادس.
- (12) بسام منيب الطائي، وإسراء وعد الله قاسم(2013)، الأثر التتابعي لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة والتغيير التنظيمي في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة استطلاعية في كلية الحداثة الجامعية، بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد الخامس، العدد العاشر.

- (13) جابر، خالد فتحي(2013)، التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن لتحسين أداء المستشفيات المصرية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الأول.
- (14) جاد، رمضان عبدالعظيم(1998)، مقياس مقترح للاستخدام في برامج تحسين جودة الخدمة - دراسة تطبيقية في البنوك التجارية بمحافظة الغربية، طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني.
- (15) جادو، سماسم كامل موسى إبراهيم(2004)، أسلوب مقترح لقياس تكاليف الجودة باستخدام منهج إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني.
- (16) الجريبي، صالح عمرو (2009)، قياس جودة الخدمات الصحية - دراسة ميدانية لآراء عينة من الزبائن المتعاملين مع المستشفيات الخاصة في مدينة عدن، عدن: جامعة عدن، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الرابع.
- (17) جمال عبدالحاميد عبدالعزيز علي(2012)، مدخل مقترح لترشيد تكاليف الجودة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن وعملية التحليل الشبكي الضبابي، بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد الثاني، العدد الثاني.
- (18) الجندي، نشوى أحمد (2011)، أثر الاستثمار في التدريب الإلكتروني على تكاليف الجودة الشاملة، القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الثامن.
- (19) حسان، محمد عبدالله عبدالمقصود(2014)، العلاقة بين رضا العميل وجودة الخدمة ودافعية وتمكين العاملين وجهة نظر العميل - دراسة تطبيقية على قسم التقنية الإدارية بالكلية التقنية بحائل، سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثامن والعشرون، العدد الأول.
- (20) حسان، محمد فؤاد محمد محمد (1997)، قياس جودة الخدمات في شركات التأمين بالتطبيق على شركات القطاع العام، المنوفية: جامعة المنوفية، كلية التجارة، مجلة آفاق جديدة، العدد الثالث.
- (21) حسن، حنان عبدالمنعم مصطفى(2014)، مشكلة تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية وكيفية علاجها من خلال جودة المحاسبة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، عدد خاص - الجزء الثاني.
- (22) حسن، طاهر(2011)، إدارة التوريد والتخزين بالاستناد إلى محددات الطلب على الخدمات الصحية: دراسة ميدانية في مستشفيات القطاع العام والخاص في مدينة دمشق، دمشق: جامعة دمشق، كلية الاقتصاد والقانون، مجلة جامعة دمشق للاقتصاد والقانون، المجلد 27، العدد الثالث.
- (23) حسن، هاشم إبراهيم(2011)، أثر تطبيق معايير الجودة الشاملة على ربحية المجهزين، بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التاسع والثمانون.

- (24) الحوالي، خالد حسين صالح (2013)، دراسة تحليلية لمداخل قياس التكلفة في ظل البيئة الصناعية الحديثة، الإسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد الرابع، ملحق العدد الأول.
- (25) الخشالي، شاكر جار الله (2006)، إدارة الجودة الشاملة في البنوك التجارية الأردنية - دراسة تحليلية مقارنة في البنك العربي وبنك الاسكان للتجارة والتمويل، مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، العدد 106.
- (26) خضر، سعاد حسن (2002)، تقييم دور المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة، القاهرة: أكاديمية السادات، مركز البحوث والمعلومات، مجلة البحوث الإدارية، العدد الرابع.
- (27) خطاب، محمد شحاته خطاب (2013)، تحسين جودة المعلومات التكلفة بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء - دراسة حالة، طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد الثاني، العدد الثالث.
- (28) _____ (2010)، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية، طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد الثاني، العدد الثاني.
- (29) الخلف، عبد الله بن موسى (1997)، ثالث التميز: تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية، الرياض: معهد الإدارة العامة، دورية الإدارة العامة، رقم المجلد (37) العدد الأول.
- (30) خليف، أحمد عثمان رشوان (2010)، نحو إطار محاسبي متكامل لقياس أداء المستشفيات المصرية بغرض تحسين جودة الخدمات الصحية: وجهة نظر المحاسبين، المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الرابع.
- (31) خليل، عطا الله وارد (2011)، استخدام نظام التحسين المستمر لدعم إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران العربية السورية - دراسة ميدانية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث - المجلد الأول.
- (32) خير الدين، عمرو حسن (2003)، تأثير ادراك العميل لجودة الخدمة على درجة الولاء، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع.
- (33) الدوري، صلاح مهدي الحديثي عمر علي (2002)، المستوى الملائم لتكاليف منع النوعية الرديئة، بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثالث.
- (34) ذياب، صلاح محمد (2010)، قياس أبعاد جودة الخدمات الطبية المقدمة في المستشفيات الحكومية الأردنية من منظور المرضى والموظفين، غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرين، العدد الأول.
- (35) الراشد، محمد بن عبدالعزيز (2011)، إدارة الجودة الشاملة دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة فهد الوطنية، الرياض: مجلة مكتبة فهد الوطنية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني.

(36) الرفاعي، عبد الهادي، وأخرون(2006)، دراسة تحليلية لتطور مؤشرات الخدمات الصحية في سورية ودورها في التنمية، دمشق: جامعة تشرين، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد (28) العدد الأول.

(37) الرواشدة، فراس، والصمادي محمد (2010)، تقييم مستوى الخدمات الصحية من وجهة نظر المستفيدين من التأمين الصحي في الأردن، عمان: الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد السادس، العدد الرابع.

(38) الرواشدة، فراس، والصمادي محمد(2007)، محددات تضخم الخدمة الصحية - دراسة ميدانية، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد التاسع والستون، الجزء الثاني.

(39) الزبيدي، مثنى فالح، والناصر، خالص حسن (2009)، استخدام أنموذج تاجوشي في تقدير التكاليف الخفية للابتعاد عن مواصفات الجودة المستهدفة بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل، الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد(94) المجلد(31).

(40) سعد الدين، إيمان محمد (2006)، دراسة اختبارية لتحديد العلاقة بين تكلفة الجودة وشهادة الجودة بالتطبيق على البيئة المصرية، بني سويف: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول.

(41) سعود، وفاء عبدالسميع عمارة(2011) ، مدى تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مستشفيات القطاع العام والخاص: دراسة ميدانية، القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، العدد الثاني - الجزء الأول.

(42) سلطان، وفاء علي (2013)، أبعاد جودة الخدمات الصحية من وجهة نظر المستفيدين - دراسة تطبيقية في مجموعة من المستشفيات الأهلية في محافظة البصرة، البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، المجلد الخامس، العدد العاشر.

(43) السوافيري، فتحي رزق(1995)، الإطار الفكري والعلمي للمحاسبة عن تكاليف الجودة، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني.

(44) الشامي، أحمد محمد (1999)، إدارة الجودة الشاملة: المفهوم والتطبيق في الجمهورية اليمنية، مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، المجلد(21) العدد الواحد والسبعون.

(45) _____(2000)، المعايير الدولية لأنظمة الجودة وإدارتها الأيزو 9000، صنعاء: جامعة صنعاء، كلية التجارة والاقتصاد، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، العددان الثالث عشر والرابع.

(46) الشامي، مصطفى نبيل(1999)، نموذج كمي لقياس تكلفة الجودة الشاملة لمواكبة تحرير التجارة ودعم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة، الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة ببنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول.

(47) الشاوي، هاني فاضل(2010) ، تأثير أنموذج إدارة العلاقة مع الزبون في تحسين جودة الأداء الصحي - دراسة استطلاعية في مستشفيات البصرة، البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، المجلد الثالث، العدد السادس.

- (48) شعيب، السعيد محمد (1995)، استخدام نماذج مواصفات الجودة في مناطق خفض التكلفة ضرورة حتمية لاتفاقية منظمة التجارة العالمية (W. T. O)، الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة بينها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول.
- (49) شلبي، مسلم علاوي (2006)، إمكانية تطبيق الجودة الشاملة في المنظمة الصناعية العراقية، البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، المجلد الأول، العدد الثاني.
- (50) الشاورة، فيصل محمود، والمطيري، عبدالعزيز مرزوق (2010)، أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة على الإنتاجية- مبادئ جائزة الملك فهد للجودة، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد (76).
- (51) ضجر، عمار يوسف (2011)، أثر الأنشطة التسويقية في جودة الخدمات المصرفية من وجهة نظر الزبون-دراسة استطلاعية في عينة من المصارف التجارية الحكومية في البصرة، البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، المجلد الرابع، العدد السابع.
- (52) الطويل، أكرم أحمد وآخرون (2013)، إمكانية إقامة أبعاد جودة الخدمات الصحية دراسة في مجموعة مختارة من المستشفيات في محافظة نينوى، الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم والإدارية والاقتصادية، المجلد (23)، العدد الثاني.
- (53) عابدين، حسني عابدين محمد (2014)، أثر استخدام مدخل سيجما ستة في تخفيض تكاليف الجودة وتحسين أداء الشركات الفلسطينية- دراسة ميدانية، القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد (28) العدد الثالث - الجزء الأول.
- (54) العبادي، مصطفى راشد مصطفى (1997)، دور مراقب الحسابات في مراجعة الجودة الشاملة في ضوء المواصفات القياسية الدولية أيزو (9000) وتحديات المستقبل- إطار مقترح، بنها: جامعة الزقازيق، كلية التجارة بينها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني.
- (55) عبد العزيز، جمال عبد الحميد (2012)، مدخل مقترح لترشيد تكاليف الجودة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن وعملية التحليل الشبكي الصناعي، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد الثاني.
- (56) عبدالحليم، عبير محمود محمد (2013)، تطوير منفعة معلومات التكلفة في التنظيمات الخدمية - دراسة حالة على المستشفى الوطني بمنطقة الرياض المملكة العربية السعودية، المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول.
- (57) عبدالرازق، آلاء نبيل (2011)، استخدام تقانة المعلومات من أجل ضمان جودة الخدمة الصحية - دراسة حالة في عينة من مستشفيات مدينة بغداد، بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد (90).
- (58) عبدالقادر، محمد (2010)، وآخرون، أثر تطبيق الجودة الشاملة في الوصول إلى الميزة التنافسية في المنظمات الخدمية، المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول.

- (59) عبدالله، حنان صحبت، وعلوان، مروة حسين (2015)، تكامل إعادة هندسة العمليات وتكاليف الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية، العراق: جامعة واسط، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد السابع عشر.
- (60) العزاوي، سحر أحمد كرجي، وسلمان، رائد (2009)، الابتكار التسويقي وعلاقته بجودة الخدمة الصحية في القطاع الحكومي - دراسة في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية، بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والسبعون.
- (61) علام، محمد نبيل (1995)، اطار مقترح لقياس وترشيد تكاليف خدمات الرعاية الصحية في قطاع المستشفيات، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارية، العدد الثاني.
- (62) علي، مصطفى نبيل (1999)، نموذج كمي لقياس تكلفة الجودة الشاملة لمواكبة تحرير التجارة ودعم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة، الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول.
- (63) عمرو خير الدين (2002)، تأثير ادراك العميل لجودة الخدمة على درجة الولاء، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. العدد الأول.
- (64) عيد، صلاح بسيوني (2001)، نظم التكاليف في الدول النامية بين التطوير الفكري والتطبيق العلمي- دراسة ميدانية، القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف، العدد الأول/ الثالث.
- (65) عيشاوي، أحمد (2014)، قياس ابعاد جودة الخدمات من وجهة نظر العملاء- دراسة ميدانية لخدمات الهاتف النقال المقدمة من طرف المؤسسات الثلاث: موبليس، جيزي، وأوريدو بمدينة ورقلة جنوب الجزائر، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح ورقلة، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، مجلة الباحث، العدد الرابع عشر.
- (66) عيشي، عمار (2014)، إمكانية تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الجزائرية - دراسة حالة جامعة بسكرة، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح بورقله، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة الباحث، العدد الرابع عشر.
- (67) الغدير، حمد راشد (2011)، تقييم العملاء لمستوى جودة الخدمات المقدمة من مكاتب السياحة والسفر الجوي ومدى رضاهم عن الخدمات المقدمة من هذه المكاتب - دراسة ميدانية في منطقة عمان الكبرى، بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول- المجلد الأول.
- (68) فلاته، سحر إبراهيم محمد (2012)، المحاسبة الإدارية في المنشآت الخدمية: دراسة استكشافية لنظم قياس الأداء في المستشفيات الخاصة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني.
- (69) فودة، شوقي السيد (2009)، نحو إطار محاسبي لتحليل وقياس تكاليف الجودة الشاملة وأثر ذلك على تقييم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية- دراسة نظرية تطبيقية، طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول.
- (70) الكاشف، محمود يوسف (2008)، إطار مقترح لتحسين جودة حوكمة الشركات، المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد (32) العدد الثاني.

- (71) كيوان، رندا مرسى(2013)، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة - حالة تطبيقية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد الثاني، العدد الأول.
- (72) ماضي، محمد توفيق(2002)، تطبيقات إدارة الجودة الشاملة في المنظمات الخدمية، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مجلة الإدارة، العدد 358.
- (73) متولي، عصام الدين محمد، أحمد، صلاح علي(2006)، مراجعة الجودة ودورها في بناء الاستراتيجية التنافسية للمنتجات العربية، أم درمان: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، مجلة العلوم الإدارية للبحوث العلمية في إدارة الأعمال والإدارة العامة والمحاسبة، العدد الأول.
- (74) المتبوتى، محمد أحمد(2006)، ضبط الجودة في المنشأة الصناعية - دراسة حالة لتقويم الجودة باستخدام خرائط الإحصائية، مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، العدد 106.
- (75) مراد، ممدوح هاشم (1999)، دور محاسبة التكاليف على اساس النشاط في إدارة التكلفة بمنشآت التقنية المتقدمة، الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة بينها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني.
- (76) مشعال، محمود عبد العال(2013)، قياس جودة الخدمات التأمينية لشركات التأمين التعاوني في السوق السعودي، سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد السابع والعشرون، العدد الثاني.
- (77) المعاضيدي، عادل طالب سالم (2012)، أهمية نظام المعلومات وتأثيره على جودة الخدمات الصحية، بغداد: جامعة بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثلاثون.
- (78) المكاشفي، محمد يوسف(1997)، التكلفة وفق النشاط كمدخل لقياس تكاليف الجودة وتوفير المعلومات للملاءمة لأغراض الرقابة، المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الرابع.
- (79) منصور، بهاء الدين محمد (2000)، نموذج مقترح لقياس تكاليف الجودة الكلية في بيئة التصنيع المتقدمة - دراسة نظرية وتطبيقية، سوهاج: جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة بسوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد(14) العدد الأول.
- (80) منصور، محمد محمد(2006) ، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للدراسات التجارية.
- (81) موسى، هيام عبدالرحمن(2012)، أثر جودة الخدمة الإلكترونية على الولاء الإلكتروني للعملاء - بالتطبيق على الخطوط الجوية السعودية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، المجلد الأول.
- (82) النعيم، عبداللطيف بن صالح(2002)، دراسة تحليله لموقف طلاب الجامعات السعودية من تطبيق إدارة الجودة الشاملة، مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، العدد(90).
- (83) نور الله، مصطفى وليد (2014)، فجوة جودة الخدمة في مصارف القطاع الخاص في محافظة اللاذقية سورية، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة الباحث، العدد الرابع عشر.

(84) الهابيل، وسيم إسماعيل، وعائش، علاء محمد حسن (2012)، تقييم مدى فعالية إجراءات السلامة والصحة المهنية في المختبرات العلمية من وجهة نظر العاملين - دراسة ميدانية على العاملين في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، غزة: الجامعة الإسلامية مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني.

(85) هادي، صفاء محمد وأخرون(2013)، قياس وتقييم جودة الخدمات الصحية - دراسة تطبيقية في مستشفى الفيحاء العام، البصرة: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، المجلد (5)، العدد العاشر، 2013م.

(86) ياسين، جبار (2010)، ضبط الجودة بالتحكم في العمليات الإنتاجية في منظمات الأعمال الصناعية، الجزائر: جامعة محمد خيضر، بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية.

(87) يحياوي، الهام، وبوحديد، ليلي (2014)، تقييم جودة الخدمات الصحية ومستوى رضا الزبائن عنها: دراسة ميدانية في المؤسسات الاستشفائية الخاصة بباتنة، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة الباحث، العدد الرابع عشر.

(ج) الرسائل العلمية:

(1) إبراهيم، منى صبح محمد(2004)، مدخل مقترح لترشيد التكاليف بهدف زيادة فعالية القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الحديثة، بورسعيد: جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببورسعيد، رسالة دكتوراه غير منشورة.

(2) أبو حمدة، حازم علي حنفي (2008)، استخدام أسلوب محاسبة تكلفة النشاط لدعم قياس تكاليف البطاقات البلاستيكية في البنوك التجارية - دراسة نظرية تطبيقية، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة وادارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة.

(3) أبو نقطة، علاء الدين (2008)، أثر البيئة التنافسية على استراتيجية المزيج التسويقي في تقديم الخدمات الطبية، بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة.

(4) الأهدل، يحيى عمر إبراهيم (2009)، نموذج محاسبي مقترح لاستخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة.

(5) البحيري، مجدي محمد محمد (2002)، المحاسبة عن تكاليف الجودة مدخل مقترح لتقييم الاداء واتخاذ القرارات، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة.

(6) بدروس، فليت (2010)، استخدام مدخل الانحرافات الستة المعيارية لترشيد تكاليف في صناعة الدواء بجمهورية مصر العربية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.

(7) بشير، أم روبة احمد محمد (2006)، قياس تكاليف الجودة في القطاع الصناعي، الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة.

(8) البشير، محمد مختار السمانى (2011)، نموذج مقترح لاستخدام نظام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة.

- (9) التواتي، فتحي عبدالعزيز محمد (2013)، استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط لترشيد تكلفة إنتاج المياه بالتطبيق على مشروع النهر الصناعي العظيم، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (10) حسين، حسين محمد (2010)، نموذج مقترح لتفعيل استراتيجيات اتخاذ القرارات للارتقاء بجودة الخدمة التعليمية - بالتطبيق على الجامعات الحكومية والخاصة بجمهورية مصر العربية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- (11) حمودة، علي علي (2013)، مدى توافر متطلباتمدخل سيجما ستة والدور المتوقع منه في تخفيض تكاليف الجودة في الشركات الصناعية، غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (12) دسوقي، شيماء شعبان متولي (2009)، قياس تكاليف الجودة الشاملة بالاعتماد على نظام التكلفة على أساس النشاط لأغراض إدارة وخفض لتكلفة- دراسة حالة، الإسماعلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعلية، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (13) الدنف، محمد عمر محمد (2013)، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد- دراسة تطبيقية، طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (14) عبد الفتاح، هيام محمد صلاح (2003)، دور التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة بالجودة الشاملة، القاهرة: جامعة الأزهر فرع البنات، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (15) عبد الله، عبد المنعم أحمد محمد (2008)، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، الخرطوم: جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- (16) عبدالرحمن، محمد كمال الدين محمد (2003)، تخطيط تكاليف الجودة في ظل المعايير الدولية - دراسة نظرية تطبيقية على شركات الأدوية، القاهرة: جامعة الأزهر: كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- (17) عبدالعظيم، مي محمد محمود (2014)، مدخل القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس فعالية تكاليف الجودة الشاملة بالتعليم العالي: دراسة ميدانية، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (18) عبدالمقصود، إبراهيم عاشور موسى (2012)، استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط لتطوير أساليب قياس وتقييم الأداء في البنوك التجارية في ظل بيئة الاعمال الحديثة- دراسة تطبيقية، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (19) عبود، علي أحمد ثان (2003)، إدارة الجودة الشاملة مدخل متكامل لتطوير الأداء بالدوائر المحلية بحكومة دبي، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- (20) عبيد، نور الدين صالح (2007)، نموذج محاسبي لقياس تكاليف جودة المنتجات في حالة اختلاف المواصفات القياسية ودرجة حساسية المنتج، الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- (21) عيسى، رقية محمد أحمد (2009)، تكاليف الجودة وأثرها على قرارات التسعير في القطاع الصناعي في السودان، الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة.

- (22) عيسى، ميرفت نعيم نجيب (2010)، مدخل الرقابة على مسببات التكلفة لرفع كفاءة استخدام الموارد في مجال الخدمات الطبية- دراسة تطبيقية، طنطا: دامة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (23) الغباري، أسامة مصطفى(2007)، تقييم نظم الحوافز في ظل ادارة الجودة الشاملة- دراسة مقارنة على جهاز القطاع الطبي في مستشفيات التامين الصحي بالقاهرة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (24) الكبيسي، لولوة محمد(2011)، أثر إدارة الجودة الشاملة في رياض الأطفال بدولة قطر، قطر: الجامعة البريطانية العربية بدولة قطر، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (25) محمد، فتح الاله محمد أحمد (2009)، استخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم أداء المنشآت الصناعية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- (26) محمود، تهاني الزين(2009)، أثر تكاليف الجودة الشاملة في اتخاذ القرارات الاستثمارية في المنشآت الصناعية- دراسة تحليلية تطبيقية، الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (27) محمود، حسن شلقامي (2005)، نموذج مقترح لتطوير القياس والرقابة المحاسبية على تكاليف الجودة لزيادة فعالية نظم الإدارة الاستراتيجية - دراسة تطبيقية، القاهرة: جامعة القاهرة كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- (28) مغازي، فاطمة عبدالخالق(2001)، انعكاسات استراتيجية الإدارة على أسس تحميل التكلفة غير المباشرة- دراسة ميدانية، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (29) مكي، أميرة عبد الرحمن(2010)، إطار علمي لتحميل تكلفة الجودة لنظامي التكلفة على أساس النشاط ABC والإنتاج في الوقت المحدد، الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- (30) يوسف، وفاء أحمد (1988)، محاسبة لتكاليف كأداة لقياس تكلفة خدمات الصيانة - دراسة تطبيقية في مراكز خدمة شركة النصر لصناعة السيارات، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة.

(د) المؤتمرات والندوات:

- (1) إبراهيم، أشرف صلاح الدين(2006)، صناعة المعلومات وإدارة الجودة الشاملة، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة إدارة ومراقبة الجودة ودور تكنولوجيا المعلومات.
- (2) آل شبيب، دريد كامل(2008)، الأسس والاتجاهات الحديثة لإدارة الموارد المالية والجودة الشاملة، عمان الأردن: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول لإدماة التميز والتنافسية مؤسسات القطاع العام والخاص.
- (3) البكر، محمد بن عبد الله (2003)، أسس ومعايير توظيف نظام الجودة الشاملة في البحوث الإدارية، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الثالث للبحوث الإدارية والنشر.
- (4) الخشالي، شاكرا جار الله (2006)، إدارة الجودة الشاملة في البنوك التجارية الاردنية، عمان- الأردن: جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المؤتمر العلمي الثاني الجودة الشاملة في ظل ادارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات.
- (5) الزوايدة، محمد، والبشير، عمر(2008)، دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أهداف الجودة الشاملة، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول لإدماة التميز والتنافسية في مؤسسات القطاع العام والخاص.

- (6) السقاف، سمر محمد عمر، والخولي، عبير فتحي(2005)، **التخطيط نحو التطوير القياس والتقويم: منار التطوير**، شرم الشيخ: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول حول استشراف مستقبل التعليم.
- (7) عبد الحميد، محمد إبراهيم(2007)، **القياس المحاسبي وقيمة المنشأة**، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ملنقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في تعظيم قيمة المؤسسات ورشة عمل المدخل المحاسبي لترشيد قرارات الاستثمار والتمويل.
- (8) عبد الوهاب، حسن، بشرى (2006)، **كلف الجودة افكار جديدة لمفهوم قديم**، عمان: جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المؤتمر العلمي الثاني، الجودة الشاملة في ظل ادارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات.
- (9) عبود، على أحمد(2004)، **تطبيق إدارة الجودة الشاملة ونماذج الجودة والتميز وأثر ذلك على قياس الأداء الحكومي**، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي.
- (10) العزاوي، محمد عبد الوهاب(2009)، **إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية،الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملنقى العربي الثالث إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية.**
- (11) العسالي، محمد أديب (2006)، **واقع ومتطلبات تطوير الواقع الصحي**، دمشق: المؤتمر الوطني للبحث العلمي والتطوير الثقافي.
- (12) علي، كفاح داؤود(2003)، **الحلقات المفقودة في منهج إدارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي**، حلب - الجمهورية العربية السورية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملنقى العربي لتطوير أداء كليات الإدارة والتجارة في الجامعات العربية.
- (13) عليجات، صالح(2007)، **إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي**، الرباط: المملكة المغربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول الجامعات العربية: التحديات والآفاق المستقبلية.
- (14) العمرى، أبو النجا محمد(2007)، **الجودة الشاملة في المنشآت الصحية**، الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول إدارة الجودة وورشه عمل الأدلة الإجرائية لشهادات المطابقة للمواصفات الدولية.
- (15) فرحات، فاروق(2003)، **أسس اختيار وتطوير القيادات المبدعة من خلال معايير إدارة الجودة الشاملة**، دمشق: سورية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر السنوي العام الرابع في الإدارة القيادة الابداعية لتطوير وتنمية المؤسسات في الوطن العربي.
- (16) اللوزي، موسى(2004)، **إدارة الجودة الشاملة**، شرم الشيخ: مصر، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الخامس في الإدارة الابداع والتجديد.
- (17) المالكي، ستار بدر سدخان، وصبيحة فاضل جواد(2006)، **المدخل المنظومي لإدارة الجودة الشاملة للتعليم الهندسي في جامعات الوطن العربي، الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول جودة الجامعات ومتطلبات الترخيص والاعتماد.**
- (18) محمد الزوايده، عمر البشير(2008)، **دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أهداف الجودة الشاملة**، عمان: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول ادامت التميز والتنافسية في مؤسسات القطاع العام والخاص.
- (19) محمد عبد الوهاب العزاوي(2009م)، **إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية، الشارقة: المنظمة**

العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العربي الثالث إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسساتية.

(20) محمد، برزين شيخ، والبكري، رياض حمزة (2009)، مفهومي المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام وأثره على جودة المنتج ورضا الزبون، الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العربي الثالث إدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسساتية.

(21) النعساني، عبد المحسن (2003)، نموذج مقترح لتطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي، حلب - الجمهورية العربية السورية: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العلمي لتطوير أداء كليات الإدارة والتجارة في الجامعات العربية.

(هـ) التقارير:

(1) جنيف: سويسرا، منظمة الصحة العالمية، إدارة المستشفيات - سلسلة التقارير الطبية رقم 395 منظمة الصحة العالمية 1980م.

(2) ليبيا: الحكومة الليبية المؤقتة - وزارة الصحة - التقرير الإحصائي السنوي 2012م.

(3) ليبيا: وزارة الصحة - مستشفى بني وليد العام، 3-9-2015م.

ثانياً: المراجع الأجنبية

(A) Books:

(1) Bexley, J., (2005) Service Quality: An empirical Study of Expectation Versus Perceptions in the Delivery of Financial Services in Community Banks, Unpublished Phd Thesis, University of Stirling, UK.

(2) Davis mark M & heineke Janelle (2003), Managing services(using technology to create value), mc graw -hill, inc, usam.

(3) Horngren, Charles T., Sunden, Gary L., and Stratton, William O., (2006) Cost Accounting A Managerial Emphasis, 11th .Ed. Uas, Pearson, Education, Inc.

(4) Michael W. Naher, Williarn N. Lanen, Madhav V. (2006) Rajan Fundamentals of Cost Accounting, Mc. Graw- Hill. International Edition .

(B) PERIODICALS:

(1) Karatepe, M.O., Yavas, U., Babakus, E., "Measuring Service Quality of Banks: Scale Development and Validation", Journal of Retailing and Consumer Services, Vol.12, No.5. 2005.

(2) Ingham, I., Total Quality Management, All Experts, 2011.

(3) Mukhopadhyay, A., Estimation of Cost of Quality in an Indian Textile Industry for Reducing Cost of Non-Conformance, Total Quality Management, Vol.15, No.2, march 2004.

(4) Simpson, J., B., And Muthler D., L., "Quality Costs: Facilitating the Quality Initiative", Journal Of Cost Management, Spring 1994.

الملاحق