

## استخدام أدوات المحاسبة الاستراتيجية لقياس فعالية تكاليف الجودة، إطار محاسبي مقترح

وليد الطيب عمر خالد

جامعة جازان – جازان- المملكة العربية السعودية

المخلص: استهدفت هذه الدراسة قياس فعالية تكلفة الجودة في المؤسسات الخدمية من خلال قائمة قياس مقترحة تعتمد على الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الاستراتيجية من خلال التكامل المهني بين مدخل إدارة الجودة الشاملة ومدخل القياس المتوازن للأداء من منظور كمي مقترح، حاول الباحث من خلال هذه الدراسة إضفاء الجانب المحاسبي على القياس المتوازن للأداء، ومعرفة ما إذا كان التكامل المقترح بين المدخلين يساهم في فعالية قياس التكاليف ويعمل على ترشيدها، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي وتوصل إلى أن النموذج يوفر إمكانية قياس تكلفة الجودة بصورة دقيقة ويساعد على تحسينها وفعاليتها وذلك بعد التطبيق التجريبي للنموذج في إحدى مؤسسات الخدمة الصحية، وقد أوصت الدراسة بأن نجاح النموذج المقترح يعتمد على التطبيق المستمر له، وذلك بتحديد المقاييس للنموذج والهدف من كل قياس، ومن ثم معرفة المحقق في كل عام ومعرفة أفضل النتائج العالمية لهذا المقياس حتى نصل للنتائج المثلى.

الكلمات المفتاحية: تكاليف الجودة – القياس المتوازن – الفاعلية – التكامل – نموذج مقترح.

**Abstract:** This study aimed to measure the effectiveness of the cost of quality in service organizations, through a list of measurement proposed depend on recent trends of accounting Strategic, through the integration methodology of the Total Quality Management and Accounting Measurement to balanced Scorecard for the measurement of the effectiveness of the cost of quality services, from the quantitative perspective proposal. Researcher try of this study give the accounting side on the measurement of balanced scorecard, in order to know whether the proposed integration of perspectives contributes to the cost-effective measure and is working on rationalization. The researcher used the descriptive analytical and inductive, and concluded that the proposed model provides the ability to measure accurately the cost of quality, and helps to improve the effectiveness of programs and after the experimental application of the model in a health service institutions , The study recommended that the success of the proposed model is based on the continued application him, and identifying standards for the form and the objective of each measure, and then find out the investigator in every year, and figure out the best global results for this measure until we get the optimal results.

**Keywords:** Quality costs- Measurement balanced- efficiency- integration- a proposed model.

### 1. المقدمة:

يشهد العالم متغيرات اقتصادية كبيرة وسريعة ومتلاحقة وفي ظل الانفتاح الاقتصادي والعولمة وتحرير الأسواق العالمية بفضل التقدم التقني التكنولوجي في بيئة منافسة حادة في إطار محدد حاكم وحاسم هو ندرة الموارد بصفة عامة، وبلغ الصراع أشده من أجل اكتساب ثقة العملاء من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة أقل، وفي ظل هذه المتغيرات يصبح من الضروري البحث عن الجزء الخفي من الموارد التي يمكن توفيرها، والمتمثلة في زيادة فعالية التكلفة والاستغلال الأمثل للموارد المخصصة لصناعة الجودة؛ وذلك في إطار تحقيق الجودة الشاملة التي أصبحت الحاكم الرئيسي في التحسين المستمر كهدف استراتيجي لكل المؤسسات في جميع الأنشطة الاقتصادية الحاكمة.

هذا وقد ساعد التحول الاقتصادي العالمي بالاهتمام بالجودة كمحور أساسي للمنافسة والمحافظة عليها وضرورة قياس تكلفة الجودة باعتبارها المحور الرئيسي في قياس درجة الجودة.

وفي ضوء ذلك يحاول الباحث تحديد إطار محاسبي لمؤشرات المحاسبة الاستراتيجية باستخدام مدخل القياس المتوازن للأداء الذي يعتمد على قياس الفاعلية وتقويم الأداء؛ من خلال الربط بين المقاييس المالية وغير المالية وإظفاء الجانب المحاسبي على استخدام نموذج قياس الأداء المتوازن ومتطلبات الجودة الشاملة كأسلوب فعال ومتكامل لقياس فعالية تكاليف الجودة.

#### مشكلة الدراسة:

لقد أصبحت مشكلة الجودة وقياس تكلفتها من المسلمات في المؤسسات الخدمية بصفة عامة، كما ارتبطت مشكلة الجودة باليات قياس تكلفتها بشكلٍ فعال، لذلك حاول الكثير من الباحثين والكتاب خلق مجموعة من وسائل القياس، وذلك من خلال تكامل القياسات المختلفه لخلق إطار قياس لتكلفة الجودة بصورة فاعلة، وعليه؛ يرى الباحث أنه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

1. هل يمكن اعتبار القياس المتوازن للأداء من مؤشرات المحاسبة الاستراتيجية؟
2. هل يسهم التكامل بين القياس المتوازن للأداء والجودة الشاملة في فاعلية قياس التكاليف؟
3. هل التكامل بين المدخلين ممكن حتى يتم الاعتماد عليه وتطويره والانتقال به من مرحلة الإطار المقترح إلى الإطار التطبيقي؟

4. هل يصلح النموذج المحاسبي المقترح للتطبيق في المؤسسات الخدمية؟

#### أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في:

1. إبراز الجانب الاستراتيجي للمحاسبة من خلال استخدام نماذج متكاملة مع بعضها؛ لتحقيق قياس الفاعلية لتكاليف الجودة.
2. إظهار الجانب المحاسبي للقياس المتوازن للأداء وربطه بالجودة الشاملة باعتبار أن الجودة أصبحت فلسفة وأسلوب حياة بالنسبة للمنشآت.
3. أما على الجانب التطبيقي؛ فتظهر الأهمية من خلال تطبيق قائمة قياس مقترحة لمخرجات المحاسبة الاستراتيجية لقياس فعالية تكلفة الجودة.

#### أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في:

1. دراسة مدى إمكانية استخدام مؤشرات المحاسبة الاستراتيجية لقياس فعالية تكلفة الجودة.
2. تشخيص مشكلة البحث وتحليلها والوصول إلى عدد من المقترحات والتوصيات.
3. صياغة نموذج محاسبي متكامل لقياس تكاليف الجودة من خلال قائمة قياس مقترحة.

#### الدراسات السابقة:

##### دراسة (Lowrance.S.and Sharma, U (2002):1

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام مدخل BSC، في قطاع التعليم الجامعي، حيث ركزت على الجمع بين هذا المدخل ومدخل ادارة الجودة الشاملة TQM بغرض زيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مؤسسات التعليم العالي؛ لتحقيق

<sup>1</sup>- Lawrence.S.and Sharma, U (2002) Modification of Education and Academic Labor Using the Balance Score Card in a University Setting. **Critical Perspectives On Accounting** Vol.13 ,PP 662-673

أهدافها الاستراتيجية، ومن ثم تطبيق مدخل BSC متضمناً المقاييس التي تعكس جودة الأداء، ثم يتم تحديد المخرجات التي تقيس فعالية الأداء المؤسسي داخل وحدات الجامعة.

ويرى الباحث أنّ هذه الدراسة حاولت استخدام القياس المتوازن مع مدخل الجودة الشاملة بشكل متوازن في قطاع خدمي؛ والمتمثل في قطاع التعليم العالي لتقييم الأداء من وجهة نظر إدارية فقط، بينما حاول الباحث في دراسته الحالية؛ تناول العلاقة بين المدخلين بشكل متناغم؛ لخلق علاقة تكاملية بين القياس المحاسبي المتوازن مع الجودة الشاملة لزيادة فعالية قياس تكاليف الجودة في القطاع الخدمي وهو القطاع الصحي.

دراسة (Hoque.Z.,2003):<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى إقامة علاقة متكاملة ومترابطة بين إدارة الجودة الشاملة TQM ومدخل القياس المتوازن للأداء BSC، وذلك لتحسين الأداء وتطوير العمل وأساليب التقييم والقياس مستخدماً الأبعاد المالية وغير المالية من خلال مناظير مدخل القياس المتوازن للأداء. وتعتبر هذه الدراسة من أهم الدراسات التي تناولت الربط بين المدخلين. ويرى الباحث أنه وعلى الرغم من الإسهامات القيمة التي أضفتها الدراسة- والمتعلقة بالتكامل والربط بين TQM ومدخل BSC والتي تناولت العلاقة بينهما- لكنها عملت فقط على وضع إطار عام نظري للربط المنهجي بين المدخلين، وقد استفاد الباحث من هذه الدراسة في بناء القائمة المقترحة للقياس؛ من خلال الربط المنهجي والتطبيقي لشكل العلاقة المتكاملة بين المنهجين، كما لم تتطرق الدراسة إلى تناول هذه العلاقة التكاملية في قياس تكاليف الجودة بشكل مباشر، وهذا ما سيتناوله الباحث في هذه الدراسة.

دراسة؛ محمد عبد الفتاح إبراهيم وأسامة سعيد عبد الصادق 2006م:<sup>3</sup>

هدفت الدراسة إلى قياس مدى إمكانية تحقيق التكامل المنهجي بين مدخلي القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة؛ بهدف قياس فعالية التكاليف بمؤسسات التعليم العالي. وقد توصلت الدراسة إلى أنّ هناك ارتباط وثيق في إطار التكامل المنهجي بين المدخلين من خلال عدة علاقات تهدف لتخفيض التكاليف الكلية للجودة ووضعها عند المستوى المستهدف، كما توصلت إلى أنه يمكن تحقيق هذه الفعالية وتطويرها من خلال الدراسات المستمرة لها.

ويرى الباحث أنّ هناك تشابهاً بين الدراسة الحالية وتلك من حيث المتغيرات وشكل العلاقة والمجال العام للتطبيق، وقد اعتمد الباحث على هذه الدراسة في بناء الإطار النظري لدراسته، غير أنّ استخدم الباحثين في دراستهما التحليل الإحصائي في تحليل بيانات الدراسة؛ والمجمعة من خلال الاستبانة، بينما يتناول الباحث في دراسته وضع هذه العلاقة في إطار قياس محاسبي؛ على افتراض أنّ القياس المتوازن أحد مؤشرات المحاسبة الاستراتيجية وذلك من خلال بناء هذه العلاقة في قائمة قياس مقترحة لقياس فعالية تكاليف الجودة والأداء الفعلي بالاعتماد على البيانات الفعلية للسنوات محل الدراسة، وتقييم الإطار المقترح، في القطاع الصحي.

دراسة مصطفى حامد سالم الحكيم (2007)<sup>4</sup>

هدفت الدراسة إلى زيادة المحتوى الإعلامي للتقارير والقوائم المالية المنشورة من خلال إضافة قائمة إضافية لمجموعة القوائم المالية المنشورة، معتمدة على أحد أهم الاتجاهات الحديثة في القياس المحاسبي للجودة الشاملة بشكل متوازن، وقد توصلت الدراسة إلى أنّ النماذج التقليدية للقياس المحاسبي غير كافية لتحديد المستوى السليم لنشاط

<sup>2</sup>- Hoque.Z.,(2003) **Total Quality Management and The Balance Score Card Approach: A Critical Analysis Of Their Potential Relationship and Directions For Research** , **Critical Perspectives On Accounting** Vol,14 , PP 559-611.

<sup>3</sup>- محمود عبد الفتاح إبراهيم وأسامة سعيد عبد الصادق، مدخل القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس فعالية التكاليف من منظور الجودة الشاملة بالتطبيق على مؤسسات التعليم العالي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (30) العدد (1) 2006

<sup>4</sup>- مصطفى حامد سالم الحكيم، دور القياس المحاسبي للجودة الشاملة في زيادة المحتوى الاعلامي للتقارير والقوائم المالية المنشورة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007م.

المنشآت، وذلك نتيجة للزيادة المستمر في المتغيرات الجديدة المؤثرة على بيئة الأعمال، والتي أدخلت على المقاييس المالية العديد من المقاييس الكمية للأداء.

ويرى الباحث أنّ هذه الدراسة سعت إلى استخدام مدخل القياس المتوازن للأداء لزيادة جودة الإفصاح عن المعلومات المالية، وقد اتبع الباحث نهج هذه الدراسة في بناء قائمته المقترحة، لكن اختلف عنها في تناول القياس المحاسبي المتوازن للأداء كمدخل محاسبي كأحد أدوات المحاسبة الاستراتيجية، وسعى لخلق علاقة ارتباط بين هذا المدخل ومدخل الجودة الشاملة، وذلك لقياس فعالية تكاليف الجودة في القطاع الخدمي من خلال قائمة قياس محاسبي مقترحة.

أزهار مراد عوجه 2010م:5

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة في الشركة محل الدراسة، من خلال تحليل أدائها على وفق منظورات بطاقة الأداء المتوازن. واعتمدت الدراسة على أساليب التحليل المالي بالاستفادة من بيانات ووثائق الشركة والتحليل الإحصائي منها؛ لتصميم قائمة فحص (إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وإدارة الجودة الشاملة، والعلاقة بينهما). وتوصلت الدراسة إلى أنّ هذه العلاقة تعد أسلوباً نوعياً يساعد في تكوين العلاقة بشكل فعال بعد التطوير.

ويرى الباحث أنّ الدراسة ركزت على العلاقة بين القياس المتوازن وبين إدارة الجودة الشاملة من حيث المبادئ العامة للقيمة المستدامة للمنظمة ومن زاوية نظر إدارية بحتة، وقد استفاد الباحث منها في بناء منهجية العلاقة والترابط بين المدخلين، لكن دراستنا الحالية تعتمد على خلق العلاقة بين المدخلين، من زاوية نظر مالية ومحاسبية؛ لتسهم في القياس المحاسبي وتقيس فعالية تكاليف الجودة في القطاع الخدمي من خلال إطار محاسبي مقترح.

## 2. قياس فعالية التكلفة:

اشتقت مقاييس ومؤشرات الأداء تاريخياً من معلومات محاسبة التكاليف، والتي غالباً ما كانت تستند على مبادئ قديمة وعشوائية، هذه المقاييس والمؤشرات التقليدية لا تشجع كثيراً على تبني منهج إدارة الجودة الشاملة بل إنّها في بعض الحالات تحول دون التحسين المستمر؛ لأنها لا تستطيع وضع خريطة طريق واضحة للأداء، فالمنظمات التي تسعى للنجاح في المدى الطويل عليها البدء في قياس الأداء بمقترحات التحسين التي بيدها، وتبني مقاييس فعلية للتكلفة. يعتبر قياس سير الأداء مهماً في خمس جوانب رئيسية، ونستعرض منها جانبين ذوي صلة بموضوع الدراسة، وهما:<sup>6</sup>

### 1- الفعالية Effectiveness:

يمكن تعريف الفعالية بأنها نسبة المخرجات الحقيقية إلى نسبة المخرجات المتوقعة. كما أنّ مقاييس الفعالية يجب أنّ تعكس إلى أي مدى؛ يمكن المنظمة أو من يملكون القرار أن يحققوا النتائج المرغوبة، أي ينجزون الأشياء الصحيحة.

وتتضمن مقاييس الفعالية:

1. الجودة: مثل ترتيب المنتج أو مستوى الخدمة.
2. الكمية: الأطنان، الدفعة، فرق العمل التي تم تنظيمها، الحسابات التي تمت معالجتها.
3. التوقيت: سرعة الاستجابة، فترة السماح للمنتج، زمن دورة العمل.

<sup>5</sup> - أزهار مراد عوجه، العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة وأثرها في القيمة المستدامة للمنظمة، دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية لإنتاج المشروبات الغازية الكوفة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الكوفة، 2010م.

<sup>6</sup> - وليد الطيب عمر، فاعلية قياس تكاليف جودة الخدمات الصحية بتطبيق نموذج القياس المحاسبي المتوازن للأداء بالتأمين الصحي رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزعيم الأزهري، 2007م.

## 2- الكفاءة Efficiency:

يمكن تعريف الكفاءة بأنها نسبة الموارد المستخدمة فعلياً إلى نسبة الموارد المخططة للاستخدام. والكفاءة هي أحد مقاييس أداء نظام إدارة العملية في جانب المدخلات، حيث إنه من الممكن استخدام الموارد بكفاءة، بينما تكون المنظمة غير فعالة وبالتالي فإن تحسين كفاءة الأداء يجب ربطها ببعض أهداف المخرجات.

ونظراً لأن الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، يتم تقديمها بغض النظر عن المردود المادي؛ لما تتحمله الدولة من تكلفة، بالإضافة إلى صعوبة قياس العائد الاجتماعي المتوقع لهذه التكلفة، فإن متخذ القرار يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة التكلفة إذا تمكن من قياس العائد الاجتماعي للخدمات، أما إذا لم يتمكن من قياس العائد الاجتماعي المتوقع فإنه يعتمد على فاعلية التكلفة.

وتتحقق كفاءة التكلفة للخدمة عندما يتم تقديمها بأدنى تكلفة ممكنة في ظل الجودة المستهدفة، بينما تتحقق فعالية التكلفة للخدمة عندما يتم تقديمها بالجودة التي تساعد على تحقيق الأهداف المخططة لها والأهداف المتوقعة للمستفيدين منها. كما يمكن قياس كفاءة الخدمات بصورة عامة من خلال ربط المدخلات والمخرجات من الخدمة، كما يمكن قياس فعالية الخدمات من خلال الربط بين المخرجات والهدف الرئيسي من تقديم تلك الخدمات.<sup>7</sup>

**مناهج قياس فعالية التكلفة:**

أشار عدد من الباحثين إلى بعض المناهج التي تسعى إلى قياس الفعالية، والتي نتناول منها:<sup>8</sup>

- **المنهج الأول: منهج عدم الفاعلية:** يفترض هذا المنهج أنّ الفعالية غير قابلة للقياس وأن قياسها غير ضروري، ومن أمثلة ذلك اتخاذ معدل تكلفة معينة مقياساً لفعالية تقديم الخدمة، في حين أنه قد يرجع ارتفاع تكلفة الأنشطة الخدمية إلى أسباب أخرى دون أنّ يكون لذلك مردود إيجابي على فعالية الخدمات، ومن هذه الأسباب:

1. عدم كفاءة أحد أو بعض أو كل الخطط والسياسات الخاصة بالمؤسسة أو التجهيزات أو القائمين بالعملية الخدمية أو القائمين على عملية التقييم.
2. عدم الالتزام بتحقيق أو المحافظة على الخطط والسياسات الصحية أو التجهيزات والتقنيات المستخدمة أو الكفاءات الشخصية أو تطبيق القوانين واللوائح المنظمة للعملية الخدمية.
3. عدم الاتصال بالمستفيدين من الخدمات أو سوق العمل أو القائمين بالعملية الخدمية.
4. ويرى الباحث أنه قد لا تتوفر علاقة مباشرة بين فعالية الخدمة ومعدل التكلفة للوحدة، وبناء عليه يفترض هذا المنهج أنّ قياس الفعالية غير ضروري وغير مجدٍ، لذا لا جدوى من الربط بين الفعالية والتكلفة.

- **المنهج الثاني: منهج النشاط أو عبء العمل:** يعتمد هذا المنهج على منتجات يمكن ملاحظتها بسهولة، ومن أمثلة ذلك: عدد المرضى المترددين على المرافق الصحية أو عدد المرضى لكل طبيب أو العبء المهني لكل طبيب. ويرى الباحث أنّ هذا المنهج غير كافي لبيان مدى فعالية تكلفة الخدمة الصحية وذلك للآتي:

1. هذا المنهج لا يوضح الأثر المترتب على الفعالية عند زيادة أو نقص المرضى.
2. تكلفة النشاط أو العبء قد تكون ناتجة من أنشطة أخرى لا تضيف شيئاً إلى فعالية الخدمة.

<sup>7</sup> - محمود عبد الفتاح إبراهيم ود. اسامة سعيد عبد الصادق ، مرجع سبق ذكره. ص 66.

<sup>8</sup> - سمير أبو الفتوح صالح، إطار مقترح لتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة في قطاع الخدمات الصحية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة المنصورة، 1993م، عدد (2)، ص 12.

• المنهج الثالث: منهج الوحدة الشائعة المتجانسة:

يتطلب هذا المنهج ترجمة آثار كل برنامج في قطاع الخدمات إلى وحدات متجانسة، من أمثلة ذلك قياس القيمة الحالية لتكاليف الخدمات الصحية والمنافع في ظل تحليل التكلفة/المنفعة، على أن يتم ترجمة ذلك في صورة نقدية سواء كانت قيمتها الحالية أو قيمتها المتوقعة مستقبلاً.

ويرى الباحث أن هذا المنهج لا يصلح لقياس الفعالية وذلك كما جاء في انتقاده لهذا المنهج، فقد أفاد بعض الباحثين أنه كان من الممكن قياس تكلفة أنشطة الخدمات إلا أنه من الصعب قياس المنافع المتمثلة في العائد الاجتماعي منها في شكل نقدي، وأنه من الصعب إعتداد التجانس في عملية القياس لأن هناك عوامل لا يمكن قياسها بصورة نقدية. وعليه فالمناهج المذكورة أعلاه والمستخدمه في عملية قياس الفعالية لتكلفة الخدمة يصعب الاعتماد عليها في عملية قياس الفعالية، ولذا فلا بد من الاعتماد على مقاييس حديثة تساعد على قياس الفعالية لتكلفة الخدمة في ظل فلسفة الجودة الشاملة.

وتأسيساً على ما سبق يقترح الباحث استخدام مؤشرات المحاسبة الإستراتيجية وذلك من خلال استخدام مدخل القياس المتوازن للأداء بعد إطفاء الجانب المحاسبي عليه لقياس فعالية تكلفة جودة الخدمة الصحية، وذلك لعدة أسباب وهي:<sup>9</sup>

1. يتميز مدخل القياس المتوازن عن مداخل قياس فعالية التكلفة في أنه يركز على الجوانب الكيفية؛ كالقدرة على التعلم والنمو والإبداع وفي نفس الوقت لا يهمل الجوانب الكمية والمالية.
2. يهتم مدخل القياس المتوازن للأداء بتتبع مسببات الأداء ولا يتعامل فقط من نتائج الأداء.
3. لديه القدرة على التكامل المنهجي مع العديد من المداخل العلمية الأخرى.
4. قابلية هذا المدخل للتطور وفق المتطلبات العلمية، حيث يمكن إضافة مقاييس وأهداف جديدة تتناسب مع هذه المتطلبات.
5. يعكس هذا المدخل جميع وجهات النظر من مقدمي الخدمة والعملاء المستفيدين منها، وهو ما يعكس تكامل وجهات النظر داخل هذا المدخل.
6. إن البعد الاستراتيجي الذي أضفاه الأدب المحاسبي لهذا المدخل، يجعل الأهداف والمقاييس الخاصة بفعالية التكاليف من منظور الجودة الشاملة نابع من صياغة وتحديد الرسالة والرؤية والاستراتيجية والخطط والاستراتيجية لبرامج الخدمات، ليلي هذا المدخل متطلبات الفكر الاستراتيجي في قطاع الخدمات.

3. مؤشرات المحاسبة الاستراتيجية:

قامت ACCA بإصدار تقرير بعنوان Strategic Accounting المحاسبة الاستراتيجية، ويشير التقرير إلى تغير منهج القياس المحاسبي التقليدي إلى ما يسمى القياس المحاسبي الاستراتيجي، فالقياس المحاسبي الاستراتيجي كما أوضحته الورقة يدل على الإدارة الجيدة للموارد، فقد صارت المنشآت اليوم أكثر بكثير من مجرد الاستثمار النقدي، ولذلك؛ ففي ظل مفهوم القياس المحاسبي المتوازن يتم استبدال الاستثمار النقدي بالاستثمار الفكري، وهذا لا يعني أن المقاييس النقدية صارت أقل أهمية بل يفترض أن يتم السعي لإيجاد توازن لهذه الناحية أيضاً.<sup>10</sup>

<sup>9</sup>- وليد الطيب عمر خالد، القياس المحاسبي المتوازن للأداء، مدخل متكامل، الخرطوم، مطبعة جي تاون، ط1، 2015م ص 126.

<sup>10</sup>-Graham Morgan, Strategic accounting , part 1 01 Aug 1999  
www.acca.org.uk/publications/studentaccountant/32472

كما أنّ النظرية المحاسبية هي أول من تحدثت عن التوازن عند نشأة المحاسبة المالية والتي قامت عند اكتشاف نظرية القيد المزدوج والتي تساعد على تقسيم أعمال المنشأة بشكل متوازن بين المدين والدائن، ثم تطور الفكر المحاسبي ليشمل الميزانية العمومية والتي يظهر فيها التوازن؛ الذي يدل على صحة تسجيل وتبويب وترصيد العمليات المحاسبية.<sup>11</sup> ويرى الباحث أنه ومن خلال الاطلاع على ما تناولته الأدبيات في التوازن المحاسبي ونظريات وطرق التوازن المستخدمة، فإنّ القياس المحاسبي المتوازن للأداء يعد من الأدوات المهمة للمحاسبة الاستراتيجية، وبالتالي يمكن تعريف القياس المحاسبي المتوازن " أنه عبارة عن تكامل مجموعة من مقاييس الأداء المالية لتحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية للمنشأة تعمل بشكل متناغم لتقيس الأداء الكلي للمنشأة بشكل متوازن يمكن من تحقيق الهدف الأساسي وهو تعظيم العائد ويحقق الهدف الاستراتيجي في منظومة الرقابة الفعالة للمنشأة ومقارنة أدائها مع المنشآت الأخرى ذات الأداء الأجود والأفضل في المجال "

#### 4. الأساس العلمي لمدخل القياس المحاسبي المتوازن للأداء:

اهتم الأدب المحاسبي منذ فترة بعيدة بتقويم الأداء وتوفير البيانات والمعلومات والمقاييس التي تكشف عن حقيقة الأداء لدعم متخذي القرار برصيد معرفي يجعلهم قادرين على اتخاذ القرارات المناسبة عند تقويم أداء العاملين أو العمليات أو الأنشطة أو الموارد واستخداماتها.

وقد اهتمت البحوث المحاسبية بمقاييس الأداء غير المالية وركزت على ثلاثة أبعاد وهي الملاءمة، والقدرة على التنبؤ، وإنجازات الإدارة ومكافأتهما، فمن ناحية الملاءمة أكدت معظم البحوث على ملائمة مقاييس الأداء غير المالية على التنبؤ بالأداء المالي والقيمة المتوقعة للأسهم، فضلا عن العلاقات التبادلية بين المقاييس المالية وغير المالية.<sup>12</sup> كما أنّ المقاييس المالية التي استخدمت بكفاءة وفعالية في الماضي أصبحت قاصرة حاليا عن ذلك، خاصة في ظل بيئة تعتمد على التقنيات الحديثة في الإنتاج والاتصالات وغيرها، الأمر الذي يتطلب ضرورة وجود مقاييس غير مالية لقياس الأداء في الأجل الطويل والتركيز على محركات الأداء وليس على مجرد النتائج المالية فحسب، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية. ولقد كانت الطبيعة التاريخية لمقاييس الأداء المالية هي أهم الانتقادات الموجهة إلى مقاييس الأداء في الآونة الأخيرة، حيث إنها تعكس تصرفات المنظمة في الماضي بينما لا تعكس أداءها في المستقبل.<sup>13</sup>

ويرى الباحث أنّ أنظمة القياس التي تعتمد على النتائج المالية فقط تعد قاصرة وتدل على قصر النظام المحاسبي المستخدم للقياس، ذلك لعجزه عن الإفصاح عن المعلومات غير المالية والتي- في كثير من الأحيان- تكون مكملة للمعلومات المالية خاصة في مجال قياس الأداء حيث إنّ المقاييس المالية غير كافية لعملية التقويم. وتأسيساً على ما سبق يمكن تلخيص الأساس العلمي الذي يستند عليه مدخل القياس المحاسبي المتوازن في:

1. التوجه نحو الاهتمام بكل من الرسالة، والرؤية، والاستراتيجية للمنظمة وربطها بأهداف وخطط وحدات أعمالهم
2. زيادة الأهمية النسبية للمقاييس غير المالية حيث تتكامل مع المقاييس المالية لتعبر عن الأداء.
3. أثبتت العديد من الدراسات ضرورة إحداث نوع من التكامل بين هذا المدخل والأساليب العلمية الأخرى كالجودة الشاملة والقياس المرجعي أو مدخل تطريف البيانات لتعظيم الاستفادة من منهجية مدخل القياس المحاسبي المتوازن في القياس والتقويم.

<sup>11</sup> - مصطفى حامد سالم الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص 44.

<sup>12</sup> - محمود عبد الفتاح ابراهيم ود. اسامة سعيد عبد الصادق ، مرجع سبق ذكره ص 497.

<sup>13</sup> - Hoque.Z.& James ,w., **Linking Balance Scorecard Measures to Size & Market Factors: Impact on Organizational Performance.** Journal of Management Accounting Research.2000 ,Vol.12 , P-562.

4. إن كل مجال من مجالات التطبيق له من السمات التي يجب مراعاتها عند اختيار وتطبيق وتفسير المقاييس التي تعبر عن مدى جودة الأداء وتؤكد على أنّ اختلاف مجالات التطبيق يؤدي إلى اختلاف طريقة التطبيق من دولة لأخرى.
5. زيادة الأهمية النسبية للمقاييس غير المالية داخل المنظومة التي تدعم متخذ القرار حيال قياس وتفسير وتقويم الأداء.

#### 5. التكامل بين مدخل القياس المتوازن وإدارة الجودة الشاملة لبناء قائمة القياس المقترحة:

يحاول الباحث من خلال هذا المحور توضيح مدى إمكانية تحقيق التكامل بين القياس المتوازن للأداء كمدخل محاسبي استراتيجي مع الجودة الشاملة لتحقيق فعالية قياس التكلفة كإطار مقترح، من خلال المحاور التالية:

#### العلاقة بين مدخل إدارة الجودة وإمكانات مدخل القياس المحاسبي المتوازن:<sup>14</sup>

يسمح مدخل القياس المحاسبي المتوازن للأداء بما يتمتع به من مرونة بالتكامل مع العديد من المداخل والأساليب العلمية، وذلك لزيادة فعالية هذه المداخل. ولعل من أهم الأساليب الحديث التي يمكن أن يتكامل معها هذا المدخل هو مدخل إدارة الجودة الشاملة. وهناك عدد من الأبعاد التي تلتقي فيها إدارة الجودة الشاملة والقياس المحاسبي المتوازن، لكن الباحث يسلك في درسته منحى آخر؛ حيث يسعى لاستخدام الجوانب المحاسبية التي يتمتع بها القياس المتوازن لقياس تكلفة الجودة في المؤسسات الخدمية الصحية في إطار محاسبي استراتيجي، وذلك من خلال إقترح قائمة توفر الآثار المالية في قائمة القياس المتبناه، وعليه يرى أنه يمكن استكشاف العلاقة بين عناصر التكاليف للجودة والمدخل المتوازن وذلك من خلال العلاقة المقترحة بين مدخل القياس المتوازن وتكاليف الجودة فيما بينهم والتي تتمثل في الشكل (1)،

يتبين أنّ هناك العديد من العلاقات التي تحكم شكل التكامل بين القياس المحاسبي المتوازن وبين عناصر الجودة الشاملة ويمكن بيانها كما يلي:

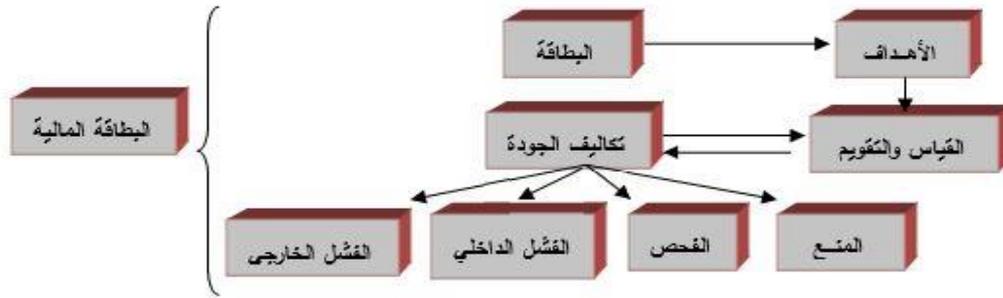
العلاقة الأولى: علاقة القياس والتقويم:



#### الشكل (1): التكامل بين القياس المحاسبي المتوازن للأداء وتكاليف الجودة الشاملة

تبرز هذه العلاقة من خلال حصر تكاليف الجودة الشاملة في أربعة مراحل؛ بتقسيماتها المختلفة من تكاليف المطابقة والتي تشمل تكاليف المنع وتكاليف الفحص، كذلك تكاليف عدم المطابقة والتي تشمل تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي، وتحت كل مرحلة يتم حصر التكاليف التي تعبر عنها البطاقة المالية أو البعد المالي.

<sup>14</sup> - محمود عبد الفتاح إبراهيم ود. اسامة سعيد عبد الصادق، مرجع سبق ذكره، ص 509.



الشكل (2): علاقة القياس والتقييم

يتبين من الشكل (2): أنّ الرابط الرئيسي الذي يحكم هذه العلاقة يتمثل في البطاقة المالية فهو أساس عملية القياس والتقييم وذلك من خلال أنّ لكل بطاقة هدف تسعى إلى تحقيقه، ولتحقيق هذا الهدف يجب قياسه، ولقياسه يجب تحديد تكلفته وعند تصنيف هذه التكلفة، فهي لا تخرج عن تكاليف الجودة الشاملة وتقسيماتها من مطابقة وعدم مطابقة للجودة الشاملة في مراحلها الأربعة، والتي يتم حصرها والتعبير عنها في البطاقة المالية، كما في الشكل.

#### 1- العلاقة الثانية: علاقة التحسين المستمر والإدارة الاستراتيجية لتكاليف الجودة الشاملة:

إن الوصول إلى الجودة ليس هدفاً محددًا يتم تحقيقه مرة واحدة وإنما هي رحلة مستمرة ينبغي أن تخضع للمراجعة والتقييم لتطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة والذي ينعكس أداؤه على تحسين أداء المنظمة، لذلك لا بد من إيمان إدارة المنظمة بأن مفهوم إدارة الجودة الشاملة هو عملية مستمرة لا تنتهي بمرحلة معينة إنما هي مستمرة ومرتبطة ببقاء المنظمة واستراتيجيتها التي تؤكد أنّ استخدام القياس المحاسبي المتوازن يحسن من احتمالات نجاح برامج التحسين المستمر وإدارة الجودة.<sup>15</sup>

#### 2- العلاقة الثالثة: الإدارة الاستراتيجية لتكاليف الجودة الشاملة:

في ضوء التطورات العلمية حول الهدف الاستراتيجي من تطبيق مدخل القياس المحاسبي المتوازن للأداء فإن قياسات هذا المدخل تعطي مؤشرات مفيدة في عملية تحليل الأداء وتعكس استراتيجية المؤسسة ومدى نجاحها في توفير معلومات دقيقة من المدخلات للحصول على مخرجات تساعد على تحقيق الهدف من تطبيق ذلك المدخل.<sup>16</sup>

ويشير الشكل رقم (1) إلى أنّ بناء العلاقتين السابقتين يجب أن يكون على أساس رؤية واستراتيجية المنشأة داخل البطاقات والأهداف والمقاييس المستخدمة في مدخل القياس المحاسبي المتوازن للأداء، وكذلك فيما يتعلق بتكاليف الجودة الشاملة وفي إطار يحكمه التفكير الاستراتيجي.<sup>17</sup>

ويرى الباحث أنّ العلاقة الثالثة تعمل على ربط العلاقتين الأولى والثانية بالإدارة الاستراتيجية من خلال أنه لا ينبغي إنشاء علاقة تكاملية بين مدخل القياس المتوازن والجودة الشاملة إلا على أساس الرؤية الاستراتيجية للمنشأة ورسالتها والتي تحقق الهدف الاستراتيجي المتمثل في العلاقتين السابق ذكرهما.

<sup>15</sup> - بشري عبد الحمزة عباس، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء، دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (10)، العدد (3)، 2008م، ص 115.

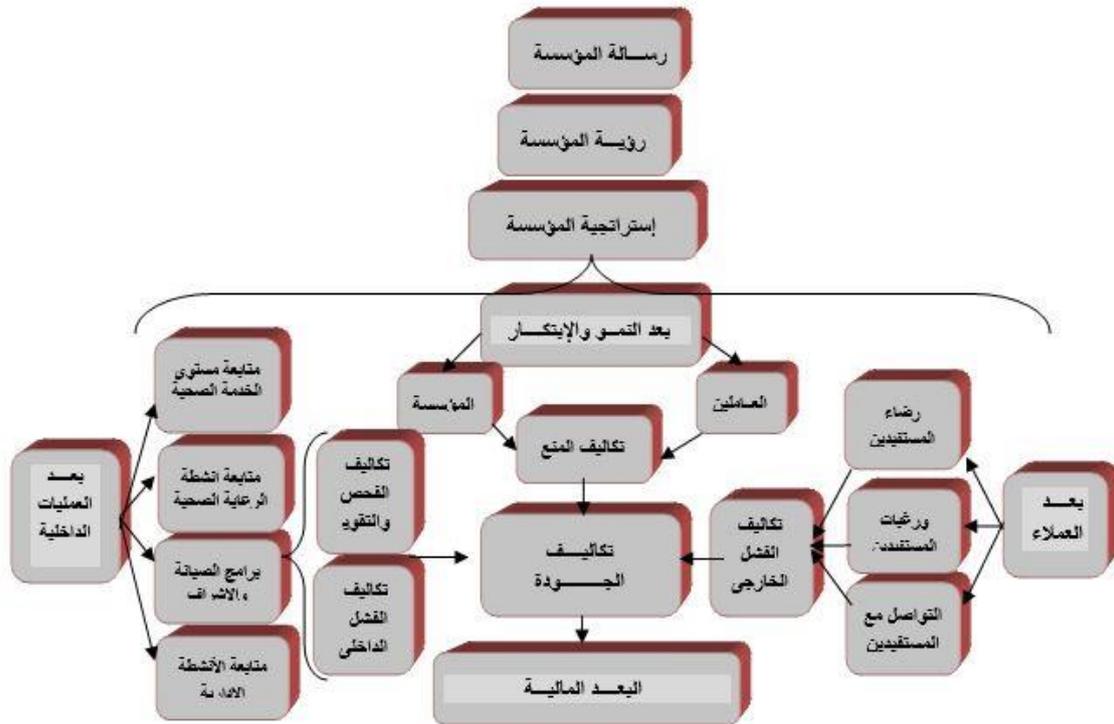
<sup>16</sup> - Ahn, H., (2001), Applying The Balanced Report, Long Concept: An Experience Report, Long Range Planning. Vol. 34, P445 Kaplan. & Norton, The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in The New Business environment. Harvard Business School Press, 2001, PP 89-90.

<sup>17</sup> - محمود عبد الفتاح ابراهيم ود. اسامة سعيد عبد الصادق مرجع سبق ذكره، ص 510.

## 6. هيكل النموذج المقترح:

ولبيان أهمية هذا الترابط في العلاقة التكاملية بين القياس المحاسبي المتوازن للأداء وتكاليف الجودة الشاملة، يحاول الباحث توضيح أهمية وفاعلية تكاليف الجودة الشاملة من منظور متكامل في الفقرة التالية. والشكل التالي (3) يمثل نموذجاً للتكامل بين القياس المتوازن للأداء وتكاليف الجودة الشاملة كمدخل محاسبي مقترح؛ حيث يتبين أنّ هناك الكثير من العلاقات التي تحكم أشكال الارتباط بين القياس المحاسبي المتوازن وإدارة الجودة، لكن رأى الباحث ولأغراض هذا الدراسة أنّ يركز على العلاقات الأشمل والتي حصرها في العلاقات الثلاث التي تم ذكرها.

الشكل (3): التكامل بين مدخلي القياس المحاسبي المتوازن وتكاليف الجودة:



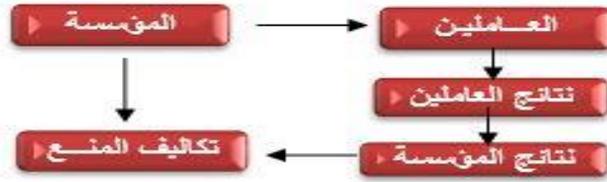
يظهر الشكل رقم (3) العلاقة التفصيلية بين أبعاد القياس المتوازن ومدخل إدارة الجودة الشاملة من خلال عناصر تكاليف الجودة، فالشكل يوضح الارتباط بين كل بعد وما يوازي هذا البعد من تكلفة للجودة، كما يظهر الشكل مدى ارتباط جميع هذه الأبعاد وتكاليفها المختلفة تحت البعد المالي فجميع هذه العلاقات تنطوي تحت المنظور المالي محققة صيغ العلاقة المقترحة بأوجهها الثلاث والمتمثلة في العلاقة الأولى: علاقة القياس والتقييم، العلاقة الثانية علاقة التحسين المستمر والإدارة الاستراتيجية لتكاليف الجودة الشاملة، العلاقة الثالثة الإدارة الاستراتيجية لتكاليف الجودة. كما يوضح الشكل (3) البناء الهيكلي للنموذج المتكامل المقترح ويتضح من الشكل أنّ البناء الهيكلي يعتمد على تقسيم النموذج إلى أربعة مجموعات قياس متكاملة رئيسية ولثمانية مجموعات فرعية، وتستهدف كل مجموعة واحد أو أكثر من المستفيدين من أداء المنشأة.

ويوضح الشكل التقسيمات الرئيسية للمجموعات على النحو التالي:

### 1- مجموعة مقاييس التعلم والنمو والتطور والابتكار:

توضح مدى قدرة المؤسسة على تحقيق النمو والتطور والتأهيل من خلال القدرة التدريبية لديها لتحقيق الرضا للعامل، كما توضح أيضا التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل ذلك من تكاليف جودة التدريب، والتي يتم اعتبارها تكاليف منع. وسيقوم الباحث بشرح هذه المجموعة ومكوناتها كما هو بينها الشكل رقم (4) على النحو التالي:

الشكل رقم (4): مجموعة مقاييس التعلم والنمو والتطور



نظرة المؤسسة:

تتعلق هذه المقاييس بالمؤسسة وما تفعله من أجل تحقيق رضا العاملين، وتشمل ثلاثة مجموعات فرعية يمكن قياسها؛ وتمثل في:

1. نظرة العاملين: تتعلق هذه المقاييس بنظرة العاملين للمنشأة التي يعملون بها والنتائج التي تعبر عن رضا العاملين، وتشمل أربعة جوانب يمكن قياسها تتمثل في المزايا المالية التي تقدمها المنشأة للعاملين، التدريب، الترقيات، الجوائز التحفيزية.
2. نتائج العاملين: وهي المقاييس التي تستخدمها المنشأة من أجل مراقبة وفهم وتوقع أداء العاملين بها، والعمل على تحسينه، وتشمل جانبين يفترض قياسهما: الرضا، الإنجازات.<sup>18</sup>
3. نتائج المؤسسة: تقيس حجم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق رضا العامل والتكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق متطلبات الجودة من تكاليف ويتم تصنيفها تكاليف المنع لتحقيق الجودة، والتي تتمثل في (تكاليف البرامج التدريبية، تكلفة المراجعة والتقييم، تكاليف تحديد مدخلات التدريب...)

## 2- مجموعة مقاييس العمليات الداخلية والأداء الفني:

وهي مجموعة من المقاييس التي تقيس أداء المؤسسة من الداخل في كيفية إدارتها لعملياتها بكافة مراحلها، وذلك لتحقيق التقويم والرقابة، وقياس ما تتحمله المؤسسة من تكاليف في سبيل تحقيق متطلبات الجودة، ويمكن تصنيف تكاليف العمليات الداخلية من ضمن تكاليف الفحص والتقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتحتوي هذه المجموعة على:

الشكل (5) مجموعة مقاييس العمليات الداخلية والأداء الفني



<sup>18</sup>- مصطفي حامد سالم الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص 133.

1. الموارد والمرافق: تقيس هذه المجموعة قدرة المنشأة على تخطيط وتنظيم مواردها الداخلية بغية الدعم لسياساتها واستراتيجيتها، والتكاليف التي تتحملها والتي تعتبر تكاليف فحص وتقويم.
2. إدارة العمليات: تقيس هذه المجموعة الأسلوب الذي تنتهجه المنشأة لإدارة وتحسين عملياتها وصولاً إلى رضا العميل وكافة الأطراف المعنية، والتي التكاليف التي تتحملها تعتبر تكاليف فشل داخلي.
3. نتائج المؤسسة: هي مجموعة المقاييس ومؤشرات الأداء التي توضح مقدرة المنشأة على إدارة عملياتها الداخلية وتوضح التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تحقيق أهداف هذه المجموعة، كما يتم تصنيف هذه التكاليف حسب تصنيف عناصر تكاليف الجودة.

### 3- مجموعة مقاييس نظرة العملاء:

هي مجموعة المقاييس التي تقيس نتائج المنشأة للأطراف الخارجية، ويوضح الشكل رقم (6) المجموعتين الفرعيتين للقياس في هذه المجموعة، وسيقوم الباحث بشرح المجموعتين الفرعيتين والنقاط المكونة لها على النحو التالي:

أ- مقاييس نظرة العميل ( المؤمن لهم ): تعنى هذه المجموعة بقياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق رغبات ومتطلبات الزبائن للسلع أو الخدمات يقدمونها.

ب- نتائج المجتمع: وتعنى هذه المجموعة بما تحققه المنشأة للمجتمع على جميع المستويات حسب نطاق نشاطها، مع الأخذ بعين الاعتبار الأثر الأكبر والمترب على نشاط المنشأة على مستوى مجتمع واسع، وتحتوي هذه المجموعة على عدد من النقاط التي يفترض قياسها على النحو التالي: مشاركة المجتمع، مدى قبول المؤسسة للمجتمع.

الشكل رقم (6): مجموعة مقاييس نظرة العملاء:



### 3- مجموعة مقاييس نتائج الأعمال الرئيسية:

تهدف هذه المجموعة إلى قياس إنجازات المنشأة الحالية مقارنة بأدائها حسب الخطة، ويمثل ذلك النتائج الرئيسية التي ترغب المنشأة في تحقيقها وصولاً للنجاحات المستمرة سواء على الصعيد المالي أو التشغيلي، وتمثل هذه المقاييس النتائج الرئيسية التي تخطط لها المنشأة، والتي تتوقف على غايات المنشأة وأهدافها وتشمل النقاط المتعلقة بالنتائج المالية والنتائج غير المالية.

## 7. القياس في النموذج المقترح:

يقوم القياس للنموذج بالاعتماد على مجموعة من المقاييس المبنية على هيكل العلاقة التكاملية بين مدخل القياس المتوازن وتكلفة الجودة، ومن خلال الرؤيا الاستراتيجية للمنشأة معتمدا على مناظير القياس المتوازن، والشكل (3) السابق يوضح نمط العلاقة، الترابط بين أبعاد القياس المتكاملة، ويتأسس القياس من خلال النقاط التالية:

### أ- إفتراضات النموذج المقترح:

لتطبيق النموذج المقترح كان لابد من التعرف على افتراضات النموذج، وهذه الافتراضات تساعد على تطبيق هذا النموذج في المؤسسات، تتمثل هذه الإفتراضات في:

1. إن أي نظام مهما كانت جودته لا يمكن أن يحقق أهدافه إلا في ظل بيئة صالحة ومهيأة لتطبيقه، وهو مادعى الباحث للأخذ بمفهوم جودة بيئة العمل.
2. إن النموذج المقترح للقياس المحاسبي المتوازن للأداء يمكن تطبيقه على كل المنشآت سواء طبقت الجودة الشاملة أم لم تطبق.
3. إن النموذج المقترح للقياس المحاسبي المتوازن للأداء هو نموذج عام يمكن تطبيقه على كل المؤسسات في كل القطاعات الاقتصادية.
4. لا توجد مقاييس ثابتة لهذا النموذج، ولكنها تختلف من منشأة إلى أخرى، ومن قطاع اقتصادي لآخر، لذلك على كل منشأة أو قطاع اقتصادي أن يصمم ويبني مجموعة من المقاييس التي يحتاجها لتحقيق أهدافه.<sup>19</sup>
5. هناك العديد من المقاييس يتم من خلالها تقييم أداء المنشآت على حسب التخصص لكل مجموعة من المنشآت.
6. يعتمد النموذج المقترح على الخطة الاستراتيجية للمنشأة ورؤيتها في المستقبل، لتحقيق الرؤيا الاستراتيجية للمنشأة.
7. يقوم النموذج على أساس أن القياس يتم للمنشأة كلها ككتلة واحدة وليس حسب مراكز المسؤولية أو السلطة فيها، ويعتمد على مدى تحقيق العمليات التي قامت بها المنشأة أو تقوم بها للأهداف المتوقعة منها.
8. يقوم النموذج على بناء العلاقة السببية بين الأسباب والنتائج وأسباب النتائج والعلاقة بين المجموعات والأبعاد.
9. النموذج المقترح للقياس المحاسبي المتوازن لديه القدرة على التكامل من مدخل الجودة الشاملة لقياس وتقييم الأداء.
10. النموذج المتكامل بين الجودة والقياس المحاسبي المتوازن هو نموذج شامل لقياس تكلفة الخدمات بصورة عامة.
11. يقوم النموذج على التعبير عن كل المقاييس من ناحية محاسبية.

### ب- قائمة النموذج المقترح:

يقوم العرض في القائمة المقترحة على مجموعة من فروض النموذج، وطبقاً لها يتم قياس تكلفة الجودة في الخدمات الصحية عن أداء المنشأة لكل مجموعة، وهذه القائمة تصف المعلومات الناتجة عن القياس المحاسبي المتوازن فهي

<sup>19</sup>- مصطفى حامد سالم الحكيم، المرجع السابق، ص 119.

تقيس وتعرض أداء المنشأة بشكل متوازن ومكونة كما ذكرنا من أربع مجموعات تعبر عن النتائج التي توصلت لها الدراسة، وهذه القائمة تتمثل في:

جدول (1): قائمة القياس المحاسبي المتوازن لتكلفة جودة الخدمات الصحية المقترحة

المقاييس	الوزن	المقارن	الهدف	المحقق
المجموعة الأولى: النمو والتطور				
أولاً مقاييس نظرة العاملين				
المقاييس.....	.....	.....	.....	
ثانياً: مقاييس نتائج العاملين				
المقاييس.....	.....	.....	.....	
ثالثاً: مقاييس نتائج المؤسسة				
المقاييس.....	.....	.....	.....	
المجموعة الثانية: العمليات الداخلية والأداء الفني				
أولاً: مقاييس الموارد				
المقاييس.....	.....	.....	.....	
ثانياً: مقاييس العمليات				
المقاييس.....	.....	.....	.....	
ثالثاً: مقاييس نتائج المؤسسة				
المقاييس.....	.....	.....	.....	
المجموعة الثالثة: مجموعة نظرة العملاء				
أولاً: مقاييس نظرة العميل ( المؤمن له )				
المقاييس.....	.....	.....	.....	
ثانياً: نتائج المجتمع				
المقاييس.....	.....	.....	.....	
مجموعة المقاييس الرئيسية:				
أولاً: المقاييس غير المالية				
المقاييس.....	.....	.....	.....	
ثانياً المقاييس المالية				
المقاييس.....	.....	.....	.....	

ويمكن توضيح أعمدة القياس المحاسبي المتوازن كما يلي:

2- المقاييس:

وهي المقاييس المراد استخدامها للتحقق من أنّ المنشأة تقيس أداءها بشكل متوازن، عند تحديد مقاييس الأداء هذه هناك ثلاثة أسئلة مهمة:

أ- ما السمات الرئيسية للمنشأة ما الذي يفترض أنّ تقاس؟

ب- ما المقياس الملائم للأداء لكل سمة رئيسية للمنشأة؟

- ج- ما هي الأهداف المناسبة - الأداء القياسي - لكل مقياس الأداء؟
- 3- الوزن: تعطى المحاور الأربعة أو زان تختلف باختلاف أهميتها في تحقيق الاستراتيجية، ومن الممكن أن تكون الأوزان متساوية بالنسبة للمحاور ولكن من المنطقي أن تختلف الأهمية النسبية للمحاور باختلاف المنظمات والأهداف، ويجب أن يتم تحديد الأوزان بشكلٍ منطقي واعتماداً على الخبرة.
- 4- المقارن: وهي النسبة الأفضل للمقاييس في الصناعة المعنية، وتتم بمقارنة النتيجة المحققة والهدف بما حققته أفضل المنشآت المنافسة أو بمتوسط نسبة المقياس للصناعة
- 5- الهدف: وهو الغاية التي تريد المنشأة تحقيقها في فترة محددة من الزمن، وتقيس كل مجموعة فرعية لعدد من الأهداف (نسبة أو كمية أو أي وحدة قياس).
- 6- المحقق: وهو يوضح النتيجة التي حققتها المنشأة بالفعل في سعيها لتحقيق الأهداف الخاصة بكل مجموعة. نموذج للقائمة القياس المقترحة والتي تم تطبيقها بشكلٍ تجريبي لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالسودان.
- جدول رقم (2): قائمة القياس المحاسبي المتوازن لتكلفة جودة الخدمات الصحية المقترحة

المقاييس	المقارن	الوزن	الهدف	المحقق
المجموعة الأولى: النمو والتطور				
أولاً: مقاييس نظرة العاملين				
متوسط عدد ساعات التدريب لكل موظف ساعة/موظف				
نسبة المشاركة في البرامج التدريبية				
نسبة ترقيات العاملين				
ثانياً: مقاييس نتائج العاملين				
نسبة دوران العاملين خلال العام				
نسبة غياب العاملين				
نسبة العمالة المؤقتة إلى عدد العاملين				
ثالثاً: مقاييس نتائج المؤسسة				
تكلفة البرامج التدريبية لكل دارس				
متوسط تكلفة تطوير وتحسين برامج الجودة				
المجموعة الثانية: العمليات الداخلية والأداء الفني				
أولاً: مقاييس الموارد والمرافق				
متوسط معدل الزيادة في المرافق الصحية				
نسبة المرافق الصحية المباشرة إلى عدد المرافق				
ثانياً: مقاييس العمليات				
عدد البطاقات المستخرجة إلى عدد المشتركين				
المترددین على الخدمة إلى عدد البطاقات المستخرجة				
نسبة عدد المشتركين إلى عدد المرافق الصحية				
عدد التردد على مرافق الخدمة الصحية المباشرة				
ثالثاً: مقاييس نتائج المؤسسة				

				نسبة المتحصل إلى الربط المقدرة
				نسبة الصرف على التأهيل والتنمية
				تكلفة الخدمات الصحية إلى إجمالي المترددين
				المجموعة الثالثة: مجموعة نظرة العملاء
				أولاً: مقاييس نظرة العميل ( المؤمن له )
				نسبة معدل الزيادة في المشتركين الجدد
				نسبة الشكاوي إلى عدد المشتركين
				نسبة المشتركين إلى عدد المرافق الصحية
				تكلفة الخدمة الصحية إلى عدد المشتركين
				ثانياً: نتائج المجتمع
				عدد المرافق الصحية المباشرة
				عدد المرافق الصحية غير المباشرة
				متوسط معدل تردد المشتركين على الخدمات الصحية
				عدد المشتركين إلى عدد السكان
				مجموعة مقاييس نتائج الأعمال الرئيسية
				أولاً: المقاييس غير المالية
				نسبة التغطية التأمينية الجغرافية
				نسبة المشتركين في الصندوق إلى أنظمة التأمين الأخرى
				ترتيب الصندوق بين أنظمة التأمين الصحي الأخرى
				ثانياً: المقاييس المالية
				إجمالي تكلفة الخدمة الصحية
				نسبة إجمالي تكلفة الخدمات الصيدلانية إلى الخدمات الصحية
				نسبة إجمالي تكلفة الخدمات الإدارية إلى جملة المصروفات
				نسبة إجمالي تكلفة الخدمات التأهيل والتنمية
				نسبة الزيادة في تكلفة الخدمات الصحية
				نسبة تكلفة الخدمات الصحية إلى المصروفات
				نسبة الصرف من جملة المتحصل

## 8. الخلاصة والتوصيات:

تناولت الدراسة مدخل القياس المتوازن للأداء لقياس فعالية تكلفة الجودة كمدخل محاسبي مقترح للتطبيق على المؤسسات الخدمية، وقد استخدم الباحث في هذه الدراسة قائمة قياس مقترحة بقية التطبيق عليها، وبعد حصر وتطبيق النموذج بشكل تجريبي على إحدى المؤسسات الصحية توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية:

أن معظم الدراسات ذات الصلة ركزت على تناول علاقة استخدام القياس المتوازن للأداء لقياس بإدارة الجودة الشاملة، لكن الباحث حاول من خلال هذه الدراسة تناول القياس المتوازن للأداء كمؤشر محاسبي استراتيجي متكاملًا مع تكاليف الجودة، من خلال قائمة مقترحة لقياس فعالية هذه التكاليف، وقد قام الباحث بتجربة القائمة المقترحة في أحد المؤسسات الخدمية في القطاع الصحي بالسودان. وقد أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية نجاحاً كبيراً في المؤسسة الصحية، وذلك لأن أغلب الخدمات التي تقدم ليست ذات عائد ربحي أو استثماري، وهذا يتطلب ضرورة استغلال الموارد بكفاءة وفعالية لتحقيق أعلى جودة وأقل تكلفة، كما وفر النموذج إمكانية قياس تكلفة الجودة بصورة دقيقة تساعد على برامج تحسين الجودة وتحقيق الاستراتيجيات، واتضح أن النموذج يعد نظاماً متكاملًا لتقييم الأداء لأنه يتكون من مجموعة من المقاييس التي توضح مستوى تنفيذ أنشطة المنظمة وتعمل على ربطها باستراتيجيتها. كما أتاح للمنظمة الاستفادة من الموارد البشرية وأداء العاملين ورضائهم، وفهم تطلعات ورغبات العملاء وتحقيق غاياتهم، والاستفادة من الموارد المالية وتوجيهها بشكل سليم وفق ما هو مخطط له. كما عمل النموذج المقترح على تقييم الأداء الكلي للمنظمة عن طريق قياس أبعاد النظام بصورة إجمالية، ويتم ذلك عن طريق القياس الجزئي لمجالات الأداء الرئيسية، كما أن هذا النموذج المقترح قابل للتطبيق في كل المنشآت بمختلف أنشطتها، لكن يجب مراعاة طبيعة كل مؤسسة على حده وكل نشاط حسب توجهه، تم تطبيق هذا النموذج والقائمة المقترحة على أحد المؤسسات الصحية الكبيرة، وقد أثبت نجاحه بشكل كبير.

#### التوصيات:

يوصي الباحث أنه ولتطبيق هذا النموذج يجب أن تتبنى إدارة المؤسسات الخدمية مفاهيم الإدارة الاستراتيجية لأنه لا يمكن تطبيق هذا النموذج بدون تطبيق مفاهيم الإدارة الاستراتيجية والمحاسبة الاستراتيجية، كما أن نجاح النموذج المقترح يعتمد على التطبيق المستمر له، وذلك بتحديد المقاييس للنموذج والهدف من كل قياس، كما يوصي الباحث بضرورة تفعيل معايير وأدوات الجودة الشاملة في المؤسسات الخدمية والتمكين من ثقافة القياس المحاسبي المتوازن وتفعيلها في الأنظمة المحاسبية، وأن يفسح المجال لتطبيق مثل هذه القوائم التي تهدف إلى القياس المحاسبي لمخرجات النظام المالي في هذه المؤسسات ولتقوية أنظمة الرقابة الداخلية لها، والتي في كثير من الأحيان لا تكثر للجوانب المالية بحجة أنها مؤسسات غير ربحية، مع ضرورة توفير قاعدة بيانات كاملة لكل الأنشطة التكاليفية حتى يتم تقييمها ودراستها بشكل محاسبي متوازن، كما يوصي الباحث بضرورة إخضاع هذه القائمة المقترحة لمزيد من الدراسات التطبيقية والتحليلية في منشآت مختلفة مع مراعاة طبيعة كل مؤسسة على حده؛ حتى نصل للشكل الأمثل لهذه القائمة حتى يتم التقييم الشامل لها مع تحديثها المستمر، لأن هذه القائمة تعطي نتائج أكثر فاعلية من قياس مخرجات الجودة الشاملة بشكل منفصل، والتي أثبتت الدراسة إمكانية استيعاب هذه القائمة لكل المتغيرات الجديدة في المجال المحاسبي.

#### الشكر والاعتراف

أقدم بجزيل الشكر لكل من ساهم معي في أخراج هذه الورقة وخص شكري إلى اساتذتي الاجلاء الذين قاموا باجازة هذه النموذج المقترح للبحث التجريبي وهم: أ.د. بابكر إبراهيم الصديق- استاذ المحاسبة - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. أ.د. كمال أحمد يوسف - استاذ المحاسبة - جامعة النيلين. د. مصطفى حامد سالم الحكيم- استاذ المحاسبة - جامعة الزعيم الازهري. د. محمد رمضان- استاذ المحاسبة - جامعة الزعيم الازهري. والشكر أجزلة لإدارة المجلة العربية لنشر الأبحاث في أفراد مساحة لطرحة هذه الورقة.

## قائمة المراجع والمصادر:

### أولاً: المراجع العربية:

1. أزهار مراد عوجه، العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة وأثرها في القيمة المستدامة للمنظمة، دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية لإنتاج المشروبات الغازية الكوفة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الكوفة، 2010م.
2. بشرى عبد الحمزة عباس، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء، دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (10)، العدد (3)، 2008م.
3. د.محمود عبد الفتاح ابراهيم ود.اسامة سعيد عبد الصادق، مدخل القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس فعالية التكاليف من منظور الجودة الشاملة بالتطبيق على مؤسسات التعليم العالي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (30) العدد (1) 2006
4. سمير أبو الفتوح صالح، إطار مقترح لتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة في قطاع الخدمات الصحية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1993م، عدد (2).
5. مصطفى حامد سالم الحكيم، دور القياس المحاسبي للجودة الشاملة في زيادة المحتوى الاعلامي للتقارير والقوائم المالية المنشورة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007م
6. وليد الطيب عمر، القياس المحاسبي المتوازن للأداء، مدخل متكامل، الخرطوم، مطبعة جي تاون، ط 2015، 1م.
7. وليد الطيب عمر، فاعلية قياس تكاليف جودة الخدمات الصحية بتطبيق نموذج القياس المحاسبي المتوازن للأداء بالتأمين الصحي رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزعيم الأزهرى، 2007م.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

8. Ahn,H.,(2001), **Applying The Balanced Report, Long Concept:An Experience Report** , Long Range Planning. Vol. 34,P445 Kaplan.& Norton, The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in The New Business environment. Harvard Business School Press , 2001.
  9. Graham Morgan, **Strategic accounting** , part 1 01 Aug 1999.
  10. Hoque.Z , **Total Quality Management and The Balance Score Card Approach: A Critical Analysis Of Their Potential Relationship and Directions For Research** , **Critical Perspectives On Accounting** Vol,14 , 2003.
  11. Hoque.Z.& James ,w., **Linking Balance Scorecard Measures to Size & Market Factors: Impact on Organizational Performance**. Journal of Management Accounting Research. ,Vol.12 , 2000.
- Lawrence.S.and Sharma, U Modification of Education and Academic Labor Using the Balance Score Card in a University Setting.**Critical Perspectives On Accounting** Vol.13 ,2002  
[www.acca.org.uk/publications/studentaccountant/32472](http://www.acca.org.uk/publications/studentaccountant/32472)