

إطار مقترح لانعكاسات التكامل بين إدارة الجودة الشاملة
وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف
بالمؤسسات التعليمية
إعداد

أ / هدى مسعد محمد حسن أبو العطا

٢٠٢٥م - ١٤٤٦هـ

مستخلص :

استهدفت الدراسة تقديم إطار مقترح لانعكاسات التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية على ترشيد التكاليف مع تقديم دراسة تطبيقية بالمؤسسات التعليمية، وقد تم استخلاص مجموعة من الدلالات النظرية بشأن انعكاسات التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف حيث فتحت هذه الدراسة المجال أمام المسؤولين ومديري المؤسسات التعليمية لمعرفة أهمية ترشيد الإنفاق على التعليم، وتحليل تقارير الجودة للمدارس محل الدراسة أكدت على أهمية انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية، كما تبين تحقيقها لمستوى أداء متميز في مجالي القدرة المؤسسية والفاعلية التعليمية، وهو ما يؤكد ترشيد التكاليف كنتيجة واقعية لتطبيق نظام الجودة بالمدارس المستهدفة. وكذلك تم تقديم أدلة تطبيقية لمحددات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية، وأكثرها أهمية من وجهة نظر عينة الدراسة، كما تم تحديد طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وأمكن التأكيد على مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية، ومنهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية لترشيد التكاليف.

القسم الأول : الاطار العام للدراسة

أولاً : المقدمة :

في سياق تزايد المنافسة الشديدة التي يشهدها قطاع الإنتاج في الوقت الراهن وتنوع أساليب الإنتاج والتقنيات المستخدمة، وأيضاً تسارع حركة التغيير بصورة غير مسبقة، مما وضع المؤسسات في حالة بحث وسعي دائم لضمان حصة سوقية مناسبة أو مكانة في السوق. وأصبحت هذه الصفة مرافقة لكل أنواع القطاعات، وأيضاً على كل مستوياتها. ونتيجة لذلك فقد ظهرت عدة مفاهيم مرافقة لهذه الأجواء التنافسية في السوق وهذه المفاهيم تشكل وسيلة للدخول والاستمرارية في عالم المنافسة بقوة وتمكن في تحقيق القدرة التنافسية يعني توفير التكاليف وتحسين الجودة والكفاءة والانتاجية على كل مستوياتها، ومع ذلك، يظل معيار الجودة هو الأساس ومحور الاهتمام الرئيسي (أحمد، ٢٠٢٢).

ومن ثم أصبح من المفاهيم الواجب على المؤسسات الحرص عليها تطبيق ممارسات إدارة الجودة الشاملة. فالجودة هي استراتيجية تنفذها كل مؤسسة لتحقيق الهدف التنظيمي، بالإضافة إلى اكتساب ميزة تنافسية في بيئة الأعمال، حيث يؤدي الاهتمام بإدارة الجودة إلى منتج نوعي مميز يصب في مصلحة الانتاج وزيادة المنتج لزيادة الطلب عليه نتيجة ثقة المستهلك، مما يعود بالفائدة على المؤسسة، وبالتالي سيقبل من الفاق، وسيؤدي إلى تحسين نوعية الانتاج وجودته، فممارسات إدارة الجودة الشاملة تمارس دوراً حيوياً في تطوير الممارسات الإدارية (عبدالرحمن، ٢٠١٨).

ومن الجدير بالذكر إن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لم تظهر دفعة واحدة في صورة إطار متكامل، وإنما ظهرت الأساليب التي تناولتها المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بصورة انفرادية، وفقاً لتسلسل زمني بدءاً مع نهاية العقد السادس من القرن الماضي بظهور أسلوب المحاسبة عن الأنشطة كأسلوب لضبط وترشيد التكاليف (عربوه، ٢٠١٩)، انتهاءً ببطاقة قياس الأداء المتوازن BSC وهي أداة من أدوات التخطيط الاستراتيجي، والتي بمجملها تصف استراتيجية المنشأة وتساعد على تزويد الإدارة بالتغذية العكسية لعملياتها الداخلية ومنتجاتها الخارجية من أجل التطوير المستمر للأداء والتكاليف ونتائج استراتيجيتها (عبدالوهاب، ٢٠٢٠).

ثانياً : مشكلة الدراسة :

نظراً لصعوبة قياس أداء المشروعات العامة أو المؤسسات الحكومية ولعل هذا يرجع إلى بعض الصعوبات التي ترتبط بطبيعة العمل الحكومي نفسه، حيث أن المنشآت الحكومية عامة والتعليمية خاصة تعاني من العديد من المشكلات المالية والمحاسبية. ونظراً لارتفاع تكاليف التعليم في ضوء تزايد الاهتمام بالجودة، والطلب المتزايد لدى جميع المجتمعات للحصول على المعارف والمهارات وحجم المتاح من الموارد المالية لدى المؤسسات التعليمية، زيادة الإنفاق في مجال التعليم بحكم ما تفرضه المنافسة الدولية للسعي الدؤوب للتميز، وتشير التقارير الدولية في هذا الصدد إلى أنه لا يمكن الجمع بين الزيادة في نسب الالتحاق بالتعليم مع المحافظة على مستوى عالٍ للجودة دون تبعات مالية باهظة ولذا ظهر اتجاه مشترك لدى دول العالم لإشراك المجتمع في تحمل قسط من تكاليف التعليم سواء في زيادة رسوم التدريس، أو بتمويل صناديق تدعم الطالب أو المؤسسات التعليمية، وذلك في إطار البحث عن موارد مالية إضافية خارج الموازنات الرسمية لمواجهة الطلب المتزايد على التعليم، ومع الضغط الكمي على التعليم يبرز حجم الموازنات المالية المخصصة للتعليم بالنسبة للنفقات العامة للدولة وصعوبة تخصيص موارد عامة إضافية للتعليم ومن هنا جاء البحث عن ترشيد النفقات المخصصة للتعليم لتفادي الهدر المالي والبحث عن موارد بديلة أو حلول تعليمية مبتكرة لتقليص المصروفات (الكحكي، ٢٠٢٠). **حيث تختلف مصادر التمويل والدعم للتعليم قبل الجامعي كالتالي:**

١ - مصادر داخلية:

وتتمثل في المصادر التالية:

- **التمويل الحكومي:** وترتبط هذه المخصصات ارتباطاً مباشراً بالدخل القومي للدولة من جهة ووبميزانية الحكومة من جهة أخرى، لذا تعتبر النسبة بين ميزانية التعليم وميزانية الحكومة والدخل القومي للدولة من المعايير التي يستدل بها على الجهد النسبي للدولة في التعليم، وتقسّم ميزانية التعليم إلى ثمانية أبواب وفقاً للتصنيف الاقتصادي للموازنة العامة للدولة والذي يقصد به تقسيم مصروفات الحكومة ومواردها وفقاً لنوع الانفاق والغرض منه مثل (دفع الأجور - شراء السلع - سداد القروض وغيرها)، حيث تم تقسيم ميزانية التعليم قبل الجامعي إلى ثمانية أبواب كالتالي: (الباب الأول : الأجور وتشمل الأجور والمكافآت

ومرتبات العاملين حيث يستحوذ هذا البند على الحصة الأكبر من الميزانية وصلت نسبته ٦٩,٥٩% في ميزانية عام ٢٠٢٣-٢٠٢٤، الباب الثاني : السلع والخدمات والتي تتمثل في الإيجارات والإنارة والكهرباء ونفقات الطباعة، الباب الثالث : فوائد القروض، الباب الرابع : الدعم والمنح والمزايا كدعم الاشتراكات الطلابية والتأمين الصحي للطلاب، الباب الخامس : مصروفات أخرى الرسوم والضرائب والاشتراكات، الباب السادس : الاستثمارات وتشمل المباني والأدوات المدرسية والمعامل، الباب السابع : حيازة الأصول المالية المحلية والأجنبية "مطروحا منه مساهمة الخزنة العامة في صندوق إعادة الهيكلة"، الباب الثامن : سداد القروض).

- **مصادر خاصة:** مثلما يدفعه الطلاب من رسوم ومصروفات دراسية سنوية، وتشمل نصيب التعليم من الهيئات غير الحكومية والأفراد ورجال الأعمال أو أولياء الأمور ويسميه البعض بالجهود الذاتية أو المشاركة المجتمعية.

٢- مصادر خارجية:

وتتمثل في ما تقدمه الدول والهيئات الدولية تتمثل في المساعدات المالية للتعليم مثل المنح والمعونات والقروض، مثل البنك الدولي والهيئات الدولية مثل هيئة كير وهيئة انقاذ الطفولة وغيرها من الهيئات الدولية (مجدي، ٢٠١٨، بتصرف من الباحثة). وعلى الرغم من تعدد مصادر التمويل إلا أنه توجد صعوبات تواجه هذا القطاع، والتي تتسبب في عديد من المشكلات المالية والمحاسبية التي تؤثر كذلك في كفاءة النظام التعليمي والتي منها:

* **الإخفاق في تحقيق التكافؤ في توزيع الموارد المالية:** مثل الإخفاق في تحقيق التكافؤ في الإنفاق التعليمي لصالح التعليم الثانوي بنوعيه العام والفني على حساب التعليم الابتدائي والإعدادي وكذلك الحضر على حساب الريف والبنين نسبة للبنات.

* **ارتفاع متوسط تكلفة الطالب:** لقد ترك التضخم المالي أثراً سلبياً على النفقات الحكومية الجارية في قطاع التعليم مما كان له انعكاس على الإنفاق الجاري وذلك بزيادة النفقات على كل تلميذ وصحب ذلك التزايد تزايد الإنفاق الجاري في الإدارة التعليمية ورواتب المعلمين وصيانة الأبنية التعليمية والتجهيزات المصاحبة لها.

* **قصور الإنفاق التعليمي عن تحقيق النتائج المرجوة منه:** وهذا يرجع إلى قصور معايير الجودة ومواكبة التعليم لمتغيرات العصر ومن ثم بُعد المخرجات التعليمية عن متطلبات سوق العمل عن متطلبات العمل، بجانب الافتقار للبعد التطبيقي للنظرية التعليمية وتدني مستويات الإشراف والمتابعة وضعف مستويات الضبط والتوجيه.

* **حاجة النظام التعليمي لترشيد الإنفاق:** وذلك بما لا يؤثر على النظام التعليمي سلباً على المستوى الكيفي، حيث يختلف التعليم عن الوحدات الإنتاجية الهادفة للربح من حيث النفقات الحكومية وذلك في كون التعليم يبدأ أولاً بتحديد النفقات المطلوبة ثم البحث عن مصادر تمويل هذه النفقات أما الوحدات الهادفة للربح فإنها تحدد الإيرادات المتوقعة ثم تحدد النفقات اللازمة.

- * عجز الموارد المالية وعدم كفاءتها لتلبية متطلبات إصلاح التعليم وتجويده: تحتاج مؤسسات التعليم قبل الجامعي موارد مالية عالية حتى تحقق أهدافها بكفاءة حيث تتزايد سنة بعد أخرى لنتمكن المؤسسة التعليمية من تطوير وصيانة المعامل والفصول بها ولا توجد الموارد المالية الكافية وذلك لضخامة الاستثمارات المالية التي رغم الزيادة الملحوظة في الإنفاق الحكومي إلا أنها لا تكفي للإصلاح الحقيقي للتعليم.
- * ضعف مشاركة القطاع الخاص والمجتمع المدني في استثمارات التعليم قبل الجامعي: وبالتالي فإن تمويل التعليم قبل الجامعي ما زال معتمداً على الموارد الحكومية بشكل أساسي عكس الدول المتقدمة (الكحكي، ٢٠٢٠).
- * تعدد وتعارض الأهداف والأولويات : عادة ما يوجد للمؤسسات أهداف متعددة في الوقت الذي يوجد فيه هدف محدد لكل منشأة خاصة. وبالتالي فإن تعدد الأهداف في الوحدة الحكومية يضيف إلى صعوبة قياس الأداء، وذلك بعدم إمكانية تحديد الوزن الذي يعطى لكل هدف من الأهداف المتعددة.
- * غياب التحديد الدقيق لمهام الكثير من الأجهزة الحكومية.
- * نظم التعيين والترقية، التي لا تعكس بشكل حقيقي الأوضاع في الدولة، غالباً ما تهتم بشكل مبالغ بالتعليم الرسمي ولا تهتم بجذب العاملين المؤهلين والأكفاء أو ترقيتهم، ما يمثل تكاليف مهدرة في النظام التعليمي.
- * غلبة الروتين في تسيير العمل الحكومي (السيد، ٢٠١٩).
- ومما سبق يتضح أنه لا بد من إعادة النظر في عملية الإنفاق المتبعة حالياً وللتكاليف بالمؤسسات التعليمية، وحيث أن المدرسة تعد الوحدة الأهم في النظام التعليمي والقاعدة الأساسية لمجمل تطبيقاته، إذ لا يتحقق النجاح للنظام التعليمي إلا بنجاح المدرسة في أداء مهمتها، وعلى ضوء ذلك فإن مشكلة الدراسة تكمن في الأسئلة التالية:

 - ١- ما هي محددات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية؟
 - ٢- ما هي طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية؟
 - ٣- ما هي مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية؟
 - ٤- ما هي منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية؟
 - ٥- إلى أي مدى يؤثر التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية؟

ثالثاً : عرض وتحليل الدراسات السابقة :

يمكن عرض وتحليل الدراسات السابقة، حسب ارتباطها بمتغيرات الدراسة كما يلي:

١ - الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع قياس الأداء المتوازن في القطاع الخدمي:

هدفت دراسة (خطاب، ٢٠١٧) إلى إبراز أهمية استخدام الأساليب الحديثة لقياس تكاليف الخدمة التعليمية بمؤسسات التعليم العالي بالمملكة العربية السعودية وكيفية إدارة الأداء بفعالية، نتيجة تزايد طلب سوق العمل علي نوعية وجودة مخرجات التعليم العالي وانتشار هيئات الاعتماد الأكاديمي للجودة وطنياً ودولياً، وهدفت الدراسة الى وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وبطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) لقياس تكاليف الخدمة التعليمية بالجامعات السعودية وقياس وإدارة الأداء بتلك الجامعات من أجل إدارة وتحسين وتطوير العملية التعليمية وتحقيق القدرة التنافسية والاعتمادات الأكاديمية للجودة بمؤسسات التعليم العالي. وخلصت الدراسة إلى أن نوعية المعلومات المستمدة من نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت والتي تمثل مزايا عديدة لهذا النظام عند تطبيقه بالجامعات السعودية، وكذلك نوعية المعلومات المستمدة من بطاقة القياس المتوازن للأداء والتي تمثل مزايا عديدة لهذه البطاقة والآثار الإيجابية للتكامل بينهما، كما توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) سيساعد المؤسسات التعليمية على حساب تكلفة الخدمة التعليمية بدقة أعلى، وأن بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) ستساعد المؤسسات التعليمية على قياس وإدارة الأداء بشكل أفضل، وأن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وبطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) سيساعد في إدارة وتحسين وتطوير العملية التعليمية وتحقيق القدرة التنافسية والاعتمادات الأكاديمية للجودة بمؤسسات التعليم العالي.

بينما سلطت دراسة (يوسف، ٢٠١٨) الضوء على الدور الذي تقوم به بطاقة الأداء المتوازن كأداة للتخطيط الاستراتيجي للنهوض بالمؤسسات والمشروعات، وقياس العلاقة الترابطية بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (البعد المالي – بعد العمليات – بعد النمو والتعلم، والأداء لقطاع النقل البري) وتقديم مقترحات لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في قطاع النقل البري في السودان. وتوصلت الدراسة إلى نوعين من النتائج وهما، نتائج عامة: منها عدم وجود تكامل لوحدة قطاع النقل البري، وعدم الاستغلال الأمثل للقطاع لحل مشاكل الاختناقات ؛ مما يؤكد أهمية التخطيط الاستراتيجي، وكذلك استغلال دراسات للبيئة الداخلية والخارجية على وجه الخصوص لتقليل الفاقد والاستفادة من الطاقات غير المستغلة. وكذلك نتائج خاصة: في بعض مؤسسات النقل البري توجد مؤشرات تدل على أن لديها تخطيط استراتيجي على المستوى العام، ويتم تحليله عن طريق بطاقة الأداء المتوازن، كذلك

توصلت الدراسة لمحدودية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحليل الأداء في معظم مؤسسات النقل البري في السودان.

وذكرت دراسة (Alomiri & Alroqy, 2019) أنه في السنوات الأخيرة، ادعى العديد من المؤلفين أن العديد من المؤسسات تتبنى مناهج جديدة لأنظمة الأداء والقياس الخاصة بها. وتُعد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) واحدة من أكثر المناهج استخدامًا على نطاق واسع مما يفتح آفاقًا جديدة في الأدبيات الأكاديمية والتجارية. لذلك، حيث درست الدراسة العوامل السياقية التي تؤثر على خصائص تصميم أنظمة الأداء باستخدام أداة استبيان بريدي وتفحص مدى معدل تبني بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في مؤسسات الخدمات في المملكة العربية السعودية. وأظهرت النتائج أن هناك بالفعل علاقة مهمة بين تبني بطاقة الأداء المتوازن (BSC) وكثافة البيئة التنافسية؛ والحجم؛ ومدى تطبيق مناهج إدارة الجودة الشاملة؛ ومدى استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية المبتكرة/الاستراتيجية. هذه العوامل التفسيرية المحتملة تعطي توجيهاً لمزيد من البحث.

أما دراسة (شريف، ٢٠١٩) فقد هدفت إلى قياس أثر أبعاد بطاقة الأداء المتوازن مع أبعاد المقاييس المرجعية وعلاقتها بأبعاد تحسين الأداء في المنظمات الصحية، وذلك من خلال دراسة مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والمتمثلة في (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات التشغيلية، بعد التعلم والنمو) والمقارنة المرجعية المتمثلة في (نقل المعرفة، التكيف) كمدخل لتحسين الأداء المتمثل في (تحسين كفاءة أداء الأطباء، تحسين كفاءة أداء هيئة التمريض، تحسين كفاءة الأداء الإداري والمالي) في المنظمات الصحية. حيث توصلت الدراسة إلى أنه لا تساعد الإجراءات المعمول بها على إحداث تكامل بين أعمال الإدارات المختلفة، كما اتضح وجود قصور في استخدام البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن بالمنظمات الصحية. كما اتضح وجود قصور في بعد العملاء حيث لا توفر قنوات اتصال لتلقى شكاوى العملاء، من خلال تقديم خدمة بطيئة ولا تساهم في تقديم معلومات سريعة عن الأداء في زمن يتميز بالتغير والتطوير المتسارع، فهي تركز فقط على الحاضر ولا تركز على كيفية التطوير في المستقبل، كما أنها لا تتسم بالموضوعية ولا تتسم بالدقة وبالتالي لا توفر معلومات تمكن متخذي القرار من تطوير المنظومة الصحية. كما اتضح وجود قصور في بعد العمليات الداخلية بالمنظمات الصحية حيث لا تتسم اللوائح الداخلية بالمرونة، حيث أن كثرة الخطوات المطلوبة لإنتاج العمل وإصدار القرارات، واتباع الإجراءات الورقية البطيئة يعيق سير العمل كما تبين أن تنمية مهارات وقدرات العنصر البشري تعتبر ركيزة أساسية في نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، حيث أن صقل المهارات كما تبين أن تنمية مهارات وقدرات العنصر البشري والكفاءات الموجودة لدى العاملين يعد مطلباً أساسياً لتحقيق التميز والأهداف التي تسعى المنظمات الصحية إلى تحقيقها.

وأما دراسة (الشمرى، ٢٠٢٠) فقد هدفت إلى تحديد أبعاد بطاقة تقويم الأداء المتوازن للأقسام العلمية بالجامعات السعودية، باستخدام أسلوب التحليل الهرمي في ترتيبها وفقاً لأهميتها النسبية. تحديد مؤشرات كل بعد من أبعاد بطاقة تقويم الأداء المتوازن للأقسام العلمية بالجامعات السعودية، باستخدام أسلوب التحليل الهرمي

في ترتيبها وفقاً لأهميتها النسبية. وخلصت إلى أنه تمثلت الأبعاد الرئيسة لبطاقة الأداء المتوازن للأقسام العلمية بالجامعات السعودية من خمسة أبعاد رتبت وفقاً لأهميتها باستخدام أسلوب التحليل الهرمي، كالتالي، بعد الإدارة الجامعية، بعد التدريس الجامعي، بعد البحث العلمي، بعد الإرشاد الأكاديمي والطلابي، بعد خدمة المجتمع . وتحددت أهم مؤشرات كل بعد من أبعاد بطاقة تقويم الأداء المتوازن للأقسام العلمية بالجامعات السعودية مرتبة حسب أهميتها النسبية باستخدام أسلوب التحليل الهرمي، والتغلب على مشكلة التحيز الشخصي في بناء أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وترتيب مؤشراتها من خلال تطبيق أسلوب التحليل الهرمي المبني على استخدام أساليب كمية موضوعية. ليس هناك أبعاد محددة لبطاقة الأداء المتوازن تطبق في جميع الظروف والمجالات وإنما تتحدد في ضوء طبيعة مجال التطبيق، والمتغيرات المؤثرة فيه.

وقد عملت دراسة (Boudlaie , et al. 2020) وهي دراسة تطبيقية قائمة على أصحاب المصلحة، على هدف تحديد الأهداف والخطوط العريضة لاستراتيجية إدارة الموارد البشرية مع نهج أصحاب المصلحة من منظور ثقافة المؤسسة على أساس بطاقة الأداء المتوازن، وأجرت الدراسة ٢١ مقابلة شبه منظمة مع أصحاب المصلحة في وحدة الموارد البشرية في هيئة المنطقة الحرة (Kish) وتوصلت الدراسة إلى رسم خريطة استراتيجية لوحدة الموارد البشرية في الهيئة، يمكن أن تقدم أهداف الأداء الخريطة الاستراتيجية مؤشرات الأداء الرئيسية للمؤسسات الأخرى بحيث تكون دليل لتحديد الأهداف التشغيلية وتنفيذ الاستراتيجية. ويمكن للهيئة وغيرها الاستفادة بنتائج هذا البحث لتطوير استراتيجية إدارة الموارد البشرية.

بينما هدفت دراسة (شعراوي، ٢٠٢٠) إلى التعرف على التكامل بين منهج سيجما ستة (Six Sigma) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وذلك من خلال التعرف على العلاقة بين منهج سيجما ستة (Six Sigma) وأبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) المتمثلة في (بعد العملاء، البعد المالي، بعد التعلم والنمو، بعد العمليات الداخلية، البعد الاجتماعي)، وتوضيح تأثير المتغيرات الضابطة (حجم المبيعات، العائد على الأصول، العائد على الاستثمار، التدفقات النقدية الحرة) على التكامل بين منهج سيجما ستة (Six Sigma) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) إضافة إلى التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيق التكامل ؛ حيث توصلت إلى أن المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية تطبق مدخل التكامل عبر تركيز المؤسسات على الاستفادة من المنافع المتولدة من التكامل بين منهج سيجما ستة Six Sigma وبطاقة الأداء المتوازن BSC ووجود أثر وعلاقة طردية بين منهج سيجما ستة Six Sigma وأبعاد بطاقة الأداء المتوازن BSC كما تبين وجود تأثير للمتغيرات الضابطة المتمثلة بحجم المبيعات، العائد على الأصول، والعائد على الاستثمار (على التكامل بين منهج سيجما ستة Six Sigma وبطاقة الأداء المتوازن BSC) وعدم وجود أثر لمتغير التدفقات النقدية الحرة (على التكامل بين المنهجين)، وكما أظهرت النتائج أن هناك صعوبات ومعوقات تواجه المؤسسات عند تطبيق التكامل بين منهج سيجما ستة Six Sigma وبطاقة الأداء المتوازن BSC والتي من أهمها ندرة الكوادر البشرية المدربة على تطبيق التكامل بين منهج سيجما

ستة Six Sigma وبطاقة الأداء المتوازن BSC وغياب دور الإدارة العليا ودعمها لتطبيق التكامل بين المنهجين.

بينما ركزت دراسة (المدهون، ٢٠٢١) على قياس أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن باستخدام بطاقة الاداء المتوازن بأبعادها الأربعة (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو)، في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية في البنوك، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وأساليب تحليل الانحدار. للحصول على البيانات الأولية لتحقيق هدف الدراسة حيث تم اعتماد استبانة، وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في جميع الموظفين في الإدارات العامة والإقليمية في البنوك التجارية في فلسطين. ويشغلون المراكز الوظيفية (مدير عام، مدير مالي، مراقب، رئيس قسم محاسبة)، بعدد ٤٧ استبانة. ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك أثر ايجابي لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) بشكل عام في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية في البنوك التجارية في فلسطين، حيث يعتبر بعد العملاء هو الأكثر تأثيراً في خفض تكاليف الخدمات المصرفية بنسبة (٣١,٧%) ثم بعد العمليات الداخلية بنسبة (١٨,٩%) يليه البعد المالي بنسبة (١٨,٥%) وأخيراً بعد التعلم والنمو بأقل تأثير (١٦,٢%). واستناداً للنتائج أوصى الباحث بضرورة اهتمام إدارات البنوك التجارية في فلسطين بشكل أكبر في توضيح أهمية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وهي من الأساليب الإدارية الحديثة في المحاسبة ودورها في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية، ووضع خطط تكاليف الخدمات باستخدام بطاقة الأداء المتوازن والاهتمام بجميع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لدورها في تخفيض تكاليف الخدمات المقدمة.

وفي هذا السياق استهدفت دراسة (خنيفر، ٢٠٢١) معرفة أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على مستوى المؤسسات الخدمية غير الهادفة للربح، وبالتالي قياس جودة وقيمة الخدمة حتى تحقق رضا العاملين، والعملاء، والمجتمع ككل. ويهدف هذا البحث إلى معرفة استخدام توازنفي تطوير وتحسين أداء المؤسسات العامة السعودية غير الهادفة للربح. ولتحقيق هدف الدراسة قامت الباحثة بتطوير استبيان لجمع البيانات الرئيسة لهذه الدراسة بناء من صدقها وثباتها من خلال عرضها على مجموعة من المتخصصين في المجال وتوزيعها على عينة استطلاعية من موظفي المؤسسات العامة السعودية حيث تم توزيع الاستبانة عشوائيا على عينة الدراسة قوامها (٣٠) محاسب و (٢٠٠) من منسوبي إدارات وأقسام المحاسبة في المؤسسات العامة السعودية غير الهادفة للربح بمدينة الرياض. ومن أهم نتائج الدراسة التأكيد على أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن حيث تكمن أهميتها في كونها تحسن وتعزز جوانب الأداء ؛ والاستراتيجية، وتخصيص الموارد، واتخاذ القرارات، والقدرة التنافسية. كما أشارت النتائج إلى وجود ضعف في التعاون الكافي بين إدارات المؤسسة وهو ما أثر على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات العامة السعودية غير الهادفة للربح وعدم اهتمام الإدارات العليا بإنفاق الموارد المالية الخاصة بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات العامة السعودية غير الهادفة للربح.

وحاولت دراسة (Ntshwene, Ssegawa & Rwelamila, 2022) تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية KPIs لخدمات مكاتب إدارة المشاريع في ٦ مؤسسات في بوتسوانا، واستخدمت الدراسة الاستبيان وحلقات النقاش الجماعية المركزة في ٦ مؤسسات مختارة كعينة عمدية كونها قائمة على المشاريع ولقربها من مدينة جابورون فضلاً عن استعداد الإدارة للمشاركة في الدراسة، وتألّفت حلقة النقاش من ثمانية مشاركين كحد أقصى امتثالاً لبروتوكول Covid-19، وقدمت المؤسسات الستة ٢٩ مشاركاً. وتوصلت الدراسة إلى نتيجة هي: أن ٥ مؤسسات ليست لديها أنظمة قياس رسمي وبالتالي لم يتم تحديد مؤشرات أداء رئيسية واستخدمت مؤسسة واحدة "لوحة القيادة" كأحد أشكال القياس على أساس بطاقة الأداء المتوازن لمكتب إدارة المشاريع تجاوزت الأربع مناهير.

٢ - الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الجودة الشاملة:

استهدفت دراسة (وادي، ٢٠١٦) قياس أثر استخدام التكلفة على أساس النشاط في زيادة جودة القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال، معرفة العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال، التعرف على مدى فعالية استخدام الربط بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة على جودة القرارات المالية والإدارية، التعرف على مدى مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في توفير معلومات ملائمة لمقارنة نتائج الأعمال. وأكدت نتائج الدراسة صحة الفرضيات منها: أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وفر معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية، أسلوب التكلفة المستهدفة ساعد في توفير المعلومات المفصلة لصانعي القرار باختيار بدائل التصنيع ومتطلبات السعر بشكل أفضل، إن التكامل بين أسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وفر معلومات تكاليفية أكثر دقة ساعدت إدارة المنشأة على تحسين عملية اتخاذ القرارات المالية والإدارية، بطاقة الأداء المتوازن ساعدت في تزويد المدراء بملخص تجميعي عن مقاييس الأداء وإمدادهم بمعلومات تفصيلية في حالة ظهور مؤشرات غير مرغوبة.

كما تطرقت دراسة (نصار، ٢٠١٨) إلى تحليل نظام إدارة الجودة الشاملة لتحقيق الأهداف التالية: عرض الإطار الفكري والفلسفي لمفهوم إدارة الجودة الشاملة باعتبارها أحد المداخل الإدارية الحديثة في مجال المنظمات الحكومية الخدمية، والتعرف على أهم الأبعاد التي تشكل جودة الخدمة من وجهة نظر العملاء، ووضع المقترحات والتوصيات التي قد تساهم في زيادة فاعلية تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة في قطاع الخدمات. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: إن تطبيق إدارة الجودة الشاملة أصبحت ضرورة في ظل المتغيرات المتلاحقة والتطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافة في مصر والعالم العربي، أمكن التوصل إلى مجموعة من النتائج تمثلت في وجود ضعف في المفاهيم الأساسية لإدارة الجودة الشاملة، كما أثبتت نتائج الدراسة ضعف في وعي الإدارة العليا والعاملين بمفهوم إدارة الجودة الشاملة وكأسلوب إداري معاصر مما أدى إلى الوضع الراهن، والذي سببه أيضاً وجود ثقافة تقليدية لدى الإدارة والعاملين لا يزال يسيطر عليها

البيروقراطية القائمة على احتكار السلطة، وعدم تفويض الآخرين وإصدار القرار بدون مشاركة المرؤوسين لهما، وعدم وجود خطة واضحة لتدريب العاملين على وسائل إدارة الجودة الشاملة، وعدم فعالية البرامج والدورات التدريبية للقيادات الإدارية والعاملين وكذلك أثبتت نتائج الدراسة توافر متطلبات إدارة الجودة والتحديث والتحسين التي تهدر بسبب كثرة المعوقات والصعوبات التي منها: غياب الشفافية والمساءلة وعدم وجود معايير لاختيار القيادات الإدارية مع ضعف عملية تشجيع المبدعين والمبتكرين ومقاومة الإدارة للتغيير والتحسين المستمر للأداء أدى ذلك إلى تدني مستوى الخدمات وذلك ناتج عن فجوة بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأدنى بما فيها الإدارة المباشرة.

بينما ركزت دراسة (سعد والغنيمات وعبدالمعبود، ٢٠١٩) على تقييم دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية في فنادق الخمس نجوم بمصر والأردن. وقد تكون مجتمع الدراسة على عينة ميسرة من فنادق الخمس نجوم وعددها (١٨) فندقاً منها (٩) في مدينة القاهرة و (٩) في مدينة عمان، واستخدمت الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات والمعلومات. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي، لجمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات، وقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية أبرزها (التكرارات والنسب المئوية، كا^٢، اختبار T، اختبار تحليل التباين الأحادي). **وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:** وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد إدارة الجودة الشاملة (التزام الإدارة العليا، التحسين المستمر، التركيز على العملاء، مشاركة العاملين) ومتغير الميزة التنافسية ماعدا متغير التحسين المستمر، في تحقيق الميزة التنافسية في فنادق الخمس نجوم بمصر والأردن. وفي ضوء النتائج قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات التي تهم قطاع الفنادق في كلا البلدين منها ضرورة استمرار الفنادق محل الدراسة في تطوير وتحسين مواصفات ومعايير الجودة الشاملة، وضرورة اعتماد تقييم أداء العاملين بالتحسين المستمر، ووجوب تدارك احتياجات ورغبات العملاء بصفة مستمرة، وضرورة المقارنة المرجعية للفنادق المستهدفة مع المنافسين والتي تساعد الفنادق على النمو والاستقرار في السوق. كما أوصت الدراسة بعمل مزيد من الأبحاث العلمية حول مسببات الميزة التنافسية في القطاع السياحي في أماكن أخرى لتغيير محدد المكان بالقاهرة وعمان فقط.

ورأت دراسة (King-Jang Yang, S. H. & C. C., 2020) أنه نظراً لمحدودية الموارد ونقص المعرفة والخبرة المتعلقة بإدارة الجودة، فإن شركات الخدمات لا تطبق سوى ممارسات قليلة جداً للجودة، مما يؤدي إلى فعالية محدودة للغاية. كما حاولت الدراسة تطوير إطار منهجي لإدارة الجودة مع العديد من الهياكل الهرمية لصناعات الخدمات. وكانت منهجية البحث هي استخدام أسلوب دلفي و AHP لدراسة أهمية وأولويات مراحل إدارة الجودة الخمس وأنشطة الممارسة التي تنطوي عليها، والتي تُعد دليلاً قيماً لصناعات الخدمات لتطبيق إدارة الجودة بنجاح. **وتوصلت النتائج إلى أنه وُجد أن شركات الخدمات تحتاج أولاً إلى ضمان الجودة في تجربة الخدمة، ثم يمكنها رفع مستويات التنفيذ إلى عملية التسليم ونظام الإدارة.** ومع ذلك، فإن الممارسات في مرحلة "الجودة الشاملة" هي القوى الأساسية لتطبيق ممارسات الجودة في المراحل الأولية.

بينما ذكرت دراسة (El kaseer, A. H. & S. 2022) أنه في الوقت الحاضر، تُعدّ القدرة على تقديم جودة ممتازة للعملاء أمراً أساسياً لاستمرارية المؤسسة وقدرتها التنافسية العالمية. وبشكل أساسي، يُعزز تقديم جودة ممتازة رضا العملاء ويعزز إنتاجية المؤسسات. ويُعدّ تطبيق مبادرات تحسين الجودة، مثل إدارة الجودة الشاملة (TQM)، إحدى الطرق التي تسعى بها المؤسسات لتقديم خدمات عالية الجودة للعملاء. الهدف: هدفت الدراسة إلى تقييم العوامل المؤثرة على تطبيق أنشطة إدارة الجودة الشاملة في مركز الأورام بجامعة المنصورة. حيث استُخدم تصميم بحث وصفي لإجراء هذه الدراسة على ٢٣٩ من أعضاء هيئة التمريض العاملين في مركز الأورام بجامعة المنصورة باستخدام أداة واحدة هي: استبيان أنشطة إدارة الجودة الشاملة. وتوصلت النتائج إلى أن أكثر من ثلثي أعضاء هيئة التمريض حصلوا على درجة موافقة متوسطة حول العوامل المؤثرة على تطبيق أنشطة إدارة الجودة الشاملة. وُجد أن الطريقة المستخدمة لقياس مؤشرات الجودة هي الأعلى وجاءت في المرتبة الأولى. بينما كانت الحوافز المالية والمعنوية هي الأدنى بشكل ملحوظ وجاءت في المرتبة الأخيرة. وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية عالية بين تصور الممرضات للنتيجة الإجمالية والعوامل المؤثرة على تطبيق أنشطة إدارة الجودة الشاملة. التوصية: ينبغي على مدير المستشفى تعزيز مرونة أنظمة الأجور والمكافآت لتعزيز رضا طاقم التمريض. ينبغي على مدير المستشفى توفير قنوات اتصال مفتوحة بين الإدارة العليا وطاقم التمريض، وتزويدهم بملاحظات حول التقدم.

٣- الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن :

هدفت دراسة (Tejaningrum, 2014) إلى تسليط الضوء على توظيف إدارة الجودة الشاملة بالتزامن مع إدارة الأداء على أساس بطاقة الأداء المتوازن. وكانت طرق التقييم المستخدمة هي دراسة الأدبيات لتحليل العناصر الرئيسية لإدارة الجودة الشاملة وإدارة الأداء المتزامن مع BSC اعتمدت على نتائج أظهرتها الدراسة، واستخلصت الدراسة أن ٨ عناصر أساسية في إدارة الأداء المعتمد على إدارة الجودة الشاملة مدمجة في BSC مع التوزيع على النحو التالي: منظور المستهلك بقدر عنصرين من (١) تركيز المستهلك و (٢) مدخل استراتيجي ومنهجي، علاوة على ذلك منظور الأعمال الداخلي، هناك ٣ عناصر من إدارة الجودة الشاملة (١) مركز العمليات، (٢) التحسين المستمر، (٣) صناعة القرار القائم على الحقائق، واعتمد منظور التعلم والنمو ٣ من عناصر إدارة الجودة الشاملة (١) إجمالي مشاركة الموظفين، (٢) الاتصالات، (٣) نظام متكامل ؛ بينما لم يتم توزيع المنظور المالي للعناصر الرئيسية لإدارة الجودة الشاملة لأنها تعتبر النتيجة وليست العملية. وبذلك تم التوصل إلى نتائج بأن تنفيذ إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة ستظهر أداءً متزامناً على الأربعة مناظير لبطاقة الأداء المتوازن.

بينما هدفت دراسة (أبو مارية، ٢٠١٨) إلى تحليل أبعاد تكاملية بطاقة الأداء المتوازن والمتمثلة في (بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، البعد المالي، بعد البيئة والمجتمع) وإدارة الجودة الشاملة والمتمثلة في (دعم والتزام الإدارة العليا بفلسفة الجودة،

التحسين المستمر في جودة العمليات والإجراءات والنظم الإدارية، التركيز على العاملين، التركيز على المستهلك، التخطيط الاستراتيجي للجودة) وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية من حيث (الحصة السوقية، الأرباح، حجم المبيعات، خفض التكاليف، التميز) في المؤسسات الصناعية في محافظة الخليل. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 05.0$) لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المعدلة (بعد العمليات الداخلية، بعد البيئة والمجتمع) بالتكامل مع عناصر إدارة الجودة الشاملة (دعم والتزام الإدارة العليا بفلسفة الجودة، التحسين المستمر في جودة العمليات والإجراءات والنظم الإدارية، التركيز على العاملين، التركيز على المستهلك، التخطيط الاستراتيجي للجودة) على تحقيق الميزة التنافسية والمتمثلة في: الحصة السوقية، حجم الأرباح، حجم المبيعات، تخفيض التكاليف، والتميز في المؤسسات الصناعية في محافظة الخليل. وكذلك عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 05.0$) حول تكاملية بطاقة الأداء المتوازن المعدلة وإدارة الجودة الشاملة وأثرها على تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية في محافظة الخليل تبعاً لمتغيرات (عدد العاملين في المؤسسة، وعمر المؤسسة عند جميع مجالات الدراسة - أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وأبعاد إدارة الجودة الشاملة - ما عدا مجال بعد العمليات الداخلية) ونوع القطاع الصناعي، وتوفر وحدة أو قسم خاص بالجودة عند جميع مجالات الدراسة - أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وأبعاد إدارة الجودة الشاملة - (مستويات الدلالة جميعها أكبر من 0.05) ما عدا مجالات: بعد البيئة والمجتمع، الدرجة الكلية لبطاقة الأداء المتوازن المعدلة، دعم والتزام الإدارة العليا بفلسفة الجودة، التحسين المستمر في جودة العمليات والإجراءات والنظم الإدارية، الدرجة الكلية لإدارة الجودة الشاملة، والحصول على شهادات في الجودة).

بينما سعت دراسة (Enache et al, 2021) لتسليط الضوء على تطبيق منهجية بطاقة الأداء المتوازن على مؤشرات الأداء الرئيسة ذات الصلة لتطوير الخدمات التعليمية الرومانية حيث اعتمدت الدراسة على قائمة الاستقصاء لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتقييم مؤشرات أداء عينة من ١٤٥ مؤسسة تعليمية من التعليم الثانوي من ٣ جهات نظر (القدرة المؤسسية، الفعالية التعليمية، وإدارة الجودة) و ٥ مؤشرات أداء لكل منظور بواقع ١٥ مؤشراً للأداء. وتوصلت الدراسة إلى أن نموذج بطاقة الأداء المتوازن يتيح إدارة فعالة من أجل تقديم أفضل قيمة لجميع أصحاب المصلحة التربويين. وأوصت الدراسة بتقييم الأداء المؤسسي بانتظام باستخدام منهجية بطاقة الأداء المتوازن المصممة خصيصاً للحالات المحددة للمؤسسات التعليمية الرومانية؛ ودمج أبعاد جديدة لبطاقة الأداء المتوازن لتكون قادرة على التقاط التغيرات في المجال التعليمي الروماني ديناميكياً؛ والبحث في تحليل التكوينات السببية للظروف التي يمكن أن تؤثر على أدائها.

وهدف دراسة (Vargün & Akbulut, 2020)، لدراسة تكامل التكلفة الاستراتيجية ونماذج إدارة الأداء مع نموذج بطاقة الأداء المتوازن، وتحديد ما إذا كان استخدام نموذج الأداء المتوازن مع نماذج إدارة التكلفة الاستراتيجية وأنظمة إدارة الأداء الأخرى سيكون فعالاً في القرارات الاستراتيجية لمديري الأعمال. واعتمدت الدراسة على البيانات المدرجة بالميزانية

وقائمة وتقارير الدخل ومجلس الإدارة وكذا المعايير المستهدفة فضلاً عن المقابلات الشخصية مع مديري الأعمال والموظفين بالجهة موضع الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق هذه الأساليب بطريقة متكاملة سيسمح بإزالة أوجه القصور الناتجة عن استخدام كل أسلوب منفرداً، ويزيد من تحسين الأداء، وأوصت الدراسة بتطبيق الأنظمة المذكورة في الجهة خلال فترة لا تقل عن ٣ سنوات ومقارنة القيم المستهدفة بالقيم الفعلية ومناقشة تحليل الانحرافات وتقديم الإدارة مقترحات بشأن ما يجب القيام به لتصحيح الأوضاع.

في حين سعت دراسة (صخي، ٢٠٢٢) إلى تحليل أثر التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وأسلوب الأداء على ترشيد التكاليف بالمستشفيات الحكومية الكويتية وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في المنشآت الصحية يمثل الاستراتيجية التي يجب أن تتبناها جميع المستشفيات العاملة ضمن القطاع الصحي في ظل الظروف المنافسة العالمية، وعدم قدرة نظم التكاليف الحالية المطبقة في جميع المستشفيات العاملة ضمن القطاع الصحي في ظل الظروف المنافسة العالمية، وعدم قدرة نظم التكاليف الحالية المطبقة في جميع المنشآت الصحية على توفير معلومات عن تكاليف الجودة الشاملة إنما يتم حساب بعض عناصر تكاليف الجودة الشاملة وإدراجها ضمن التكاليف التقليدية كما تم استخدام دالة احصائية معنوية لاختبار عينة واحدة تثبت التحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى منهم، وتم قبول الفرض القائل لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم حول التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن بالمستشفيات الحكومية في دولة الكويت وأوصت الدراسة إلى تركيز اهتمام المستشفيات على الأسلوب وتطبيقه بالشكل السليم لما له من نتائج إيجابية وأهمية كبيرة قد تنعكس على صحة أفراد المجتمع، والاهتمام بتكاليف المنع وتكاليف التقييم ووضع أولويات لتخفيض تكاليف الفشل وذلك لتلافي المشاكل في ضوء الخدمات الصحية المقدمة في المستشفى عينة البحث.

التعليق على الدراسات السابقة :

- ١- تناولت بعض الدراسات قياس الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة، وكان اختيار الباحثة لما تم التطرق إليه من الدراسات السابقة جميعها بناءً لما هو أقرب للموضوع محل الدراسة وإن كان هناك اختلاف فيما يتعلق بالجانب الميداني بينما يوجد هناك تقارب من حيث الجانب النظري لإدارة الجودة الشاملة ولبطاقات الأداء المتوازن كنموذج للقياس المحاسبي في مجمل الدراسات.
- ٢- ركزت معظم الدراسات على الرغبة في التمسك بمفهوم مدخل قياس الأداء المتوازن أو تطبيقه إن لم يكن موجوداً ومطبّقاً في المؤسسة لما يرون فيه من الحلول لكثير من المشاكل التي تعاني منها الكثير من المؤسسات في عملية التقييم، مثل (خطاب، ٢٠١٧ ؛ يوسف، ٢٠١٨ ؛ Boudlaie , et al. 2020 ؛ Alomiri & Alroqy, 2019 ؛ وخنيفر، ٢٠٢١) حيث يتيح نموذج الأداء المتوازن النظر إلى المنشأة من خلال ٤ مجالات هامة وهي (المالي والعلماء والعمليات الداخلية والتعلم والنمو) ورغم أهمية هذه المجالات إلا أن هناك جوانب أخرى لا تقل أهمية عنها منها منظور المجتمع

- والبيئة، تناولتها بعض الدراسات وأغفلتها أخرى رغم أهميتها المؤكدة. بينما أكدت بعض الدراسات على ضرورة تطبيق إدارة الجودة الشاملة مثل (المدهون، ٢٠٢١ ؛ شريف، ٢٠١٩ ؛ خنيفر، ٢٠٢١) إلا أنها لم تتطرق إلى التكامل بين النموذجين كإطار لتقييم ورفع مستوى الأداء أو لترشيد التكاليف.
- ٣- تناولت بعض الدراسات التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وبين إدارة الجودة الشاملة، كدراسة (أبو مارية، ٢٠١٨ ؛ Tejaningrum, 2014 ؛ Enache et al, 2021 ؛ Vargün & Akbulut, 2020 ؛ صخي، ٢٠٢٢) إلا أنها لم تجسد في البيئة المصرية ولم تتناول أبعاد الميزة التنافسية وترشيد التكلفة بشكل متعمق، أو لم تتطرق للتطبيق على القطاع التعليمي.
- ٤- اهتمت بعض الدراسات مثل (وادي، ٢٠١٦ ؛ Tejaningrum, 2014) بتناول مزايا تطبيق إدارة الجودة وكذلك أثر التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن لتعزيز الاستفادة في مجال تخفيض التكلفة. إلا أنها لم تقدم أسس وأطر منهجية بشأن هذا التكامل وآليات تطبيقه، ولم تطبق كذلك على المؤسسات التعليمية.
- ٥- ندرة الدراسات التي تطرقت لقياس الأثر المحاسبي لتكامل إدارة الجودة الشاملة والأداء المتوازن في قطاع التعليم المدرسي (الحكومي أو الخاص).
- ٦- تختلف المقاييس والأهداف الموضوعة لكل منشأة حسب الإستراتيجية المختارة، ولا توجد مقاييس معيارية تناسب كل المنشآت أو حتى الصناعة الواحدة ووفقاً لفلسفة القياس المتوازن فإن كل منشأة يجب أن تقرر أى العملاء تستهدف وأى العمليات الداخلية ستجذب العملاء والاحتفاظ بهم. كما أن هناك العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيق الجودة الشاملة أهمها: عدم توفر ميزانية خاصة للمدرسة، عدم كفاية المكتبة المدرسية، وجود مقاومة للتغيير والتردد في تطبيق الجودة، ضعف التأهيل والتدريب ومهارات التواصل، عدم استخدام التقنيات الحديثة في التدريس، عدم قدرة المقررات الدراسية على استيعاب متغيرات العصر وضعف ارتباطها بحاجات المجتمع، وقلة التركيز على التطبيقات العملية، وضعف مشاركة القطاع الخاص في برامج المدرسة، وضعف علاقة المدرسة بالمجتمع المحلي، ما يعني حاجة المؤسسة التعليمية لخريطة استراتيجية تؤكد الميزة التنافسية لها.
- ٧- لم تتطرق معظم الدراسات لترشيد التكاليف ؛ ومن ثم تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها تسعى إلى ترشيد التكاليف في القطاع التعليمي المؤسسي المصري الحكومي والخاص.
- وتأمل الباحثة في أن تكون نتائج هذه الدراسة مفيدة للمدارس في مصر عامة وبخاصة المدارس الحكومية والخاصة بمحافظة الشرقية، كما تأمل الباحثة أن تصل إلى نتائج يمكن من خلالها أن يكون هناك اتخاذ قرارات حاسمة حول تطبيق نموذج للقياس المحاسبي بقياس الأداء المتوازن بناء على مقاييس إدارة الجودة الشاملة، ومدى إمكانية تطبيقه في المدارس الحكومية والخاصة بمحافظة الشرقية، والآثار المحاسبية لتطبيقه، حيث أن الخروج بنتائج

إيجابية تكون دافع لتفعيل التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كمقترح لرفع مستوى الأداء وللقياس المحاسبي.

رابعاً: أهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في استخلاص إطار مقترح يعكس أثر التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية على ترشيد التكاليف وتقييم الأداء مع تقديم دراسة تطبيقية بالمؤسسات التعليمية، وذلك سعياً نحو تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- بيان محددات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.
- ٢- بيان طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- ٣- تحديد مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية.
- ٤- تحليل منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- ٥- قياس أثر التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.

خامساً : أهمية الدراسة :

يمكن عرض أهمية الدراسة من الجانب العلمي والعملية على النحو التالي:

أ- الأهمية العلمية :

- ١- تسليط الضوء على طبيعة وأهمية بطاقة القياس المتوازن Balanced Scorecard (BSC) لمواجهة القصور في أنظمة الرقابة المالية التقليدية، وبالتالي تسهم في إثراء المعرفة الإدارية والتنظيمية.
- ٢- تدعيم جهود البحث العلمي في مجال دراسة تفعيل الإدارة الاستراتيجية لأساليب المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات الملزمة لتدعيم القرارات الاستراتيجية بالمنشأة.
- ٣- تعزيز التكامل بين مدخلي إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن، لبحث معوقات الأداء لكلا المدخلين من الواقع العملي للمدارس وكذلك نواحي الدعم لكلا النموذجين.

ب- الأهمية العملية:

- ١- زيادة الاهتمام بشأن مدى إمكانية تطبيق بطاقة القياس المتوازن في المدارس المصرية.
- ٢- توفير نموذج تطبيقي لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن عن طريق أبعاد الجودة الشاملة، والتي تم اعتماد العديد من المدارس الحكومية والخاصة فيها لتقديم نموذج فريد وقوي لتحقيق أهداف الجودة وشروطها، عن طريق التكامل مع بطاقة الأداء المتوازن.
- ٣- تطبيق التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقات الأداء المتوازن في بيئة المدارس المصرية، ولعل اتخاذ المدارس المصرية مجالاً للتطبيق، يسهم في التغلب على بعض التحديات التي تواجه المدارس الحكومية ذاتها، وتواجه المدارس الأخرى في مصر بصفة عامة.

٤- محاولة سد الفجوة بين التطور العلمي للأساليب المحاسبية الإدارية وواقع تطبيقها وإبراز أهمية هذا الأسلوب في المؤسسات التعليمية ومعرفة فائدة استخدام البطاقة وتأثير محاورها فيها في حال استخدامها أو عدم استخدامها.

سادساً : فروض الدراسة : يمكن صياغة فروض الدراسة على النحو التالي :

١- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن محددات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.

٢- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

٣- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية.

٤- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

٥- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.

سابعاً : حدود ونطاق الدراسة : يمكن عرض حدود ونطاق الدراسة كما يلي :

١- **حدود مكانية :** اقتصرَت الدراسة على تحليل اتجاهات مفردات العينة، في بعض المدارس الحكومية والخاصة بمحافظة الشرقية نحو مدى معرفتها وقبولها لتطبيق قياس الأداء المتوازن، وعلى ذلك فإن هذه الدراسة ستركز وبشكل أساسي على توصيف وتقييم عناصر البيئة التنظيمية الداخلية للمدارس الحكومية والخاصة بمحافظة الشرقية في عملية تقييم الأداء المدرسي.

٢- **حدود منهجية :** اقتصرَت الدراسة على تحديد أثر تطبيق وانعكاسات التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة، كنموذج مقترح للقياس المحاسبي في بعض المدارس الحكومية والخاصة بمحافظة الشرقية محل الدراسة الميدانية كما تدركها مفردات عينة البحث، لتقويم الأداء المدرسي وترشيد التكاليف، دون التطرق إلى الابتكار والمرونة والوقت.

ثامناً : منهجية الدراسة:

في سبيل التعرف على مشكلة الدراسة، وسعيًا نحو تحقيق أهدافها، واختبار فروضها، اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، وذلك من خلال تحديد كل من (مجتمع الدراسة، عينة الدراسة، وحدة المعاينة، مصادر وأساليب جمع البيانات، متغيرات الدراسة، أدوات التحليل الإحصائي). وتشمل منهجية الدراسة كل من :

١- منهج الدراسة:

* **المنهج الاستقرائي:** وفقاً لهذا المنهج سوف يتم تحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية للمدارس الحكومية والخاصة محل الدراسة، بهدف تحديد طبيعة أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تستخدمها، واستخلاص إطار محاسبي مقترح يعكس تطبيق إدارة الجودة الشاملة من خلال بطاقة القياس المتوازن.

* **المنهج الاستنباطي:** تعتمد الدراسة على المنهج الاستنباطي للتعرف على ماهية والخلفية العلمية لإدارة الجودة الشاملة وبطاقة القياس المتوازن للأداء. ووفقاً لهذا المنهج سوف يتم مراجعة وتحليل الفكر المحاسبي الذي يركز عليه البحث وذلك من خلال الرجوع إلى الدوريات والمراجع والرسائل العلمية والدراسات ذات الصلة العربية والأجنبية.

٢- **مجتمع الدراسة:** اختارت الباحثة مجتمع الدراسة، فيما يتضمنه قطاع التعليم قبل الجامعي بمحافظة الشرقية من مدارس وترتيبهم في جداول بأرقام متسلسلة كلما أمكن ذلك، لأن ذلك يسهل في اختيار عينة ممثلة للمجتمع بشكل أفضل.

وضمن هذا السياق، قامت الباحثة بحصر المدارس بقطاع التعليم ما قبل الجامعي على مستوى محافظة الشرقية عام ٢٠٢٣م حيث كان عددها ٤٧٩٠ مدرسة.

٣- **عينة الدراسة :** اعتمدت الباحثة عند تحديد عينة الدراسة على المعاينة غير الاحتمالية، وقد تم اختيار عينة الدراسة من المدارس الحكومية في كافة الإدارات التعليمية بمحافظة الشرقية الحائزة على الجودة، والتي يبلغ عددها (٣٥٩) مدرسة موزعة على الإدارات التعليمية.

٤- مصادر وأساليب جمع البيانات:

يتم الاعتماد على المصادر الأولية، من خلال المقابلات الشخصية مع مديري المدارس والمعلمين وإدارة الجودة وإدارة الحسابات والمراقب المالي، وكذلك توزيع استبيان عليهم لأخذ آراءهم وتحليلها إحصائياً للحصول على نتائج الدراسة، وكذلك مجموعة السجلات والمستندات الخاصة بتكاليف الجودة.

٥- أدوات التحليل الإحصائي:

يتم عمل مقابلات شخصية مع المستقيين، كما يتم استخدام برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) عند تحليل البيانات. لأغراض هذا البحث، تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات التي وردت بقوائم الاستقصاء بعد تقييها، وتحقيق الأهداف الموضوعية في إطار هذه الدراسة، كما تم استخدام مستوى دلالة (٥%)، حيث أنه يعد مستوى مقبولاً في العلوم الاجتماعية بصفة عامة، يقابله مستوى ثقة يساوي (٩٥%)، لتفسير نتائج الدراسة التي تجريها الباحثة، كما يلي :

- أسلوب النسب المئوية والتكرارات، في حساب متوسطات اتجاهات مفردات عينة البحث نحو الأبعاد الخاصة بكل محور من محاور بطاقة قياس الأداء المتوازن والتي

سبق ذكرها من حيث درجة أهمية ودرجة توافر هذه الأبعاد بالمدارس محل الدراسة الميدانية.

- اختبار (ألفا كرونباخ)، لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
- معامل (ارتباط بيرسون)، لقياس صدق الفقرات.
- تحليل التباين، لتحديد الفروق في استجابات مفردات عينة البحث ومدى معنوية هذه الفروق ودلالاتها الإحصائية، عند مستوى المعنوية ٥%، ١% على التوالي بالمؤسسات التعليمية محل الدراسة الميدانية.
- تحليل الانحدار، (Regression Analysis).

القسم الثاني : الاطار النظري للدراسة:

أولاً : التعريف الإجرائي للجودة الشاملة:

وردت عدة تعريفات تحدد مفهوم إدارة الجودة الشاملة، على أن التعريف الأدق هو الذي يحدد مفهوم الكلمات الثلاثة التي يتكون منها المصطلح :

- الإدارة : ويقصد بها القيام بتطوير القدرات التنظيمية للقيادات الادارية لخلق حالة تضمن تحقيق التحسين المستمر لغرض المحافظة على مستوى عالي من الاداء.
- الجودة : وتعني تحقيق متطلبات العملاء في السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسة ... بل السعي الحثيث لتقديم مستويات جودة اعلى من توقعاتهم.
- الشاملة : ويقصد بها اشراك عناصر العمل كافة لغرض التعرف الدقيق على حاجات الزبائن في كافة مراحل العمل ولجميع العاملين وبذل أقصى الجهود الجماعية لتحقيق تلك الاهداف.
- إدارة الجودة الشاملة: يوضح الشكل التالي منهجية إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management بالمؤسسات.



شكل رقم (١) إدارة الجودة الشاملة

المصدر: (الخطيب، ٢٠١٨).

ولاسيما أن الجودة تعد استراتيجية تنفذها كل مؤسسة لتحقيق الهدف التنظيمي، بالإضافة إلى اكتساب ميزة تنافسية في بيئة الأعمال (Asu E., 2022).

وتعرف بأنها: مجموعة الخصائص والسمات التي يجب توافرها في المنتج أو الخدمة، المرتبطة بقدرتها على تلبية الاحتياجات المرئية أو المقنعة ؛ بحيث تجعله يقوم بوظيفته على أكمل وجه ويرضي المستهلك. (Heizer J, 2018)

وأخيراً تعرف بأنها النهج الإداري للمؤسسة الذي يركز على الجودة المبنية على مشاركة جميع الأعضاء (الأفراد في جميع الإدارات وفي جميع مستويات الهيكل التنظيمي) ويهدف إلى تحقيق النجاح في الأجل الطويل من خلال إرضاء الزبائن وتحقيق الفوائد لجميع أعضاء المؤسسة والمجتمع (Mukherjee, 2019).

ثانياً : مفهوم جودة الخدمة :

إن مصطلح الجودة يعد من المصطلحات الحديثة نوعاً ما في علم الإدارة والذي يشير إلى قدرة الخدمة على الوفاء بتوقعات العملاء أو تزيد عن توقعاتهم بغض النظر عن الاختلاف في التكلفة، أما الخدمة فقد عرفتها الجمعية الأمريكية للخدمات على أنها "مجموعة من النشاطات أو المنافع التي تعرض للبيع أو يتم عرضها على أنها ترتبط بسلعة معينة"، وفيما يتعلق بجودة الخدمة فلم يتفق الباحثون وعلماء الإدارة في تحديد تعريف خاص لجودة الخدمة فمنهم من عرفها بأنها عبارة عن مفهوم يعكس مدى ملائمة الخدمة بشكل فعلي لتوقعات الأشخاص المتقدمين للحصول على هذه الخدمة بمعنى أن تسليم الخدمة يعني المطابقة لمواصفات الخدمة المقدمة للتوقعات الخاصة لهذه المواصفات لذا فإن الذي يحكم على جودة الخدمة هو الطرف المستفيد منها بشكل فعلي (محمود، ٢٠٢٠).

كما عرفها كل من (Keiler & Kotler, 2021) جودة الخدمة بأنها "درجة تطابق الأداء الفعلي للخدمة مع توقعات الزبون لهذه الخدمة" (Kotler, 2021).

وترى الباحثة أن تحقيق الجودة بالقطاع التعليمي يهدف لإعداد طالب معاصر يوفر متطلبات المجتمع وسوق العمل وقادر على المنافسة في سوق العمل، وذلك من خلال منظومة تربوية ذات قيادة فعالة تعمل على إشراك العاملين في التخطيط والتنفيذ وتحسين الخدمة التعليمية.

ثالثاً : دور الجودة الشاملة في ترشيد التكاليف:

وتعتبر دراسة تكاليف الجودة من بين أهم الأفكار في إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management) وهي جزء هام وتكاملي لأي برنامج جودة في المنظمات والمؤسسات الإنتاجية.

ويمكن تعريف الرشادة بأنها الحكم الرشيد وهو مجموعة القواعد الطموحة الموجهة لإعانة ومساعدة المراجعين للالتزام بالمراجعة الكفاء للمؤسسة والتحكم الجيد في استغلال مواردها ويعرف ترشيد التكاليف كذلك بأنه عملية التحكم والتوجيه الجيد لموارد

ويعرف ترشيد التكاليف على أنه التحكم والتوجيه الجيد في موارد الوحدة الاقتصادية من أجل تقديم المنتجات بأقل الكلف من خلال رقابة الوحدة الاقتصادية على تكاليفها الاكتشاف الانحرافات وتعديلها، وأن مفهوم ترشيد التكاليف يختلف عن مفهوم تخفيض التكاليف إذ أن مفهوم تخفيض التكاليف يعني تقليل الموارد المستخدمة والتخلص من أي كلف يمكن الاستغناء عنها، في حين يعني مفهوم ترشيد الكلف الاستخدام الأمثل للموارد المتوفرة بهدف تقليل الهدر وزيادة الإنتاجية (سعد، ٢٠٢٠).

والخلاصة أن ترشيد التكاليف هو عملية استخدام الموارد داخل المؤسسة بأقل قدر ممكن بشكل مدروس دون التأثير على جودة المنتج سواء كان سلعة أو خدمة بحيث يحقق أعلى عائد ممكن للمؤسسة (كبار، ٢٠١٩).

وجدير بالذكر، أن هناك خطأ كبيراً بين مفهوم «ترشيد التكاليف» و«خفض التكاليف»، حيث يعبر المفهوم الأول عن القدرة على توظيف رأس المال بمنهجية ذكية تختصر على المؤسسة الكثير من المدفوعات وتضمن لها في الوقت ذاته تحقيق إنتاجية بجودة عالية، في حين أن المفهوم الثاني يشير إلى اتباع منهجية تخفيض المدفوعات بغض النظر عن الآثار المترتبة جرّاء ذلك، كما يحدث في بعض المؤسسات التي تقدم خدمات ومنتجات ذات جودة منخفضة، نتيجة اتباعها سياسة خفض أجور العاملين والاعتماد على مواد أولية رخيصة الثمن (القبيسي، ٢٠٢٢).

١ - تعريف تكاليف الجودة :

إن تكلفة الجودة مصطلح إداري يستخدم في المؤسسات الصناعية والخدمية على اختلاف أنواعها، يربط الأثر المالي لأنشطة الجودة بأهداف العمل، فربط الكمية النقدية لظرف معين يساعد الإدارة في تقدير أفضل الظروف الممكنة للعمل بسهولة ويسر، لذا يقع على عاتق الموارد البشرية استغلال الفائدة من هذه الظروف، وطرح برامج تدريبية تتضمن الكيفية التي يمكن من خلالها تخفيض الآثار السلبية لهذه الظروف.

ففي الخمسينات من القرن العشرين لاحظ Feigenbaum Armand في مؤسسة General Electric الفائدة العملية لإعداد التقارير الإدارية، والتي يجب أن تركز على تكاليف الجودة وأسبابها وأثارها. وخلال الفترة نفسها بدأ Juran Joseph بكتابة أهمية قياس الجودة في شروط الفهم الأفضل للإدارة العليا. هذه المفاهيم كانت الأساس في ظهور ما يسمى تكلفة برامج الجودة Costs of Quality Programs وأنه لا يوجد أسلوب واحد لجمع تكاليف الجودة وإعداد تقاريرها، لأن كل مؤسسة تعتمد على نظام محاسبي يجمع البيانات ويحللها بطريقة مختلفة عن الأخرى.

وليس هناك وسائل وإجراءات موحدة لما هو مقصود بتكاليف الجودة، وماذا يجب أن تتضمن تكاليف الجودة Cost Quality التي تعرف على أنها: " النفقة المصروفة من قبل المنتج، أو المحددة من قبل المستعمل مع السلعة أو الخدمة إن التكاليف المتعلقة بالجودة ليست فقط تكلفة ضمان الجودة وتوكيدها والمعاينة والرقابة والاختبار وتكلفة الخردة والقطع، وإنما تنشأ هذه التكاليف عن مدى نطاق الأنشطة وهي تتطلب عدداً من الأنشطة في المؤسسة، جميعها تؤثر في جودة السلعة أو الخدمة (الصرن، ٢٠٢١).

ووفقاً لـ Feigenbaum فإن تكاليف الجودة هي تلك التكاليف التي يتم صرفها لتحقيق نوعية جيدة للسلعة أو الخدمة، ومن ثم تحقيق رضا الزبون. هذا إلى جانب التكاليف الضائعة في حال فشل جودة السلعة أو الخدمة في تحقيق رضا الزبون. لذا فإن تكلفة الجودة تمثل الفرق بين سعر المطابقة Conformance وعدم المطابقة Nonconformance . (Oakland, 2014).

كما يتفق معظم الكتاب الذين تناولوا مفهوم تكاليف الجودة على أنها "تلك التكاليف التي يتم إنفاقها للتأكد من تحقيق معايير الجودة المطلوبة، وتجنب عدم مقابلة الإنتاج الفعلي للمواصفات المحددة لتحقيق مستوى الجودة المطلوبة في المنتج أو الخدمة، ومن ثم تحقيق رضا العملاء، وأيضاً تشمل تكلفة الخدمات المؤداة للعملاء بعد إتمام عملية البيع" (سعد الدين، ٢٠٢٢).

كما ارتبط مفهوم الجودة بتكاليفها منذ أن مثلت الجودة الرديئة استخدام غير أمثل للموارد والطاقات فضلاً عن اليد العاملة والوقت، وترتب عليها تكاليف مرتفعة انعكست بآثار كبيرة عن الارتفاع في تكاليف الإنتاج والتكاليف الكلية للمؤسسة، نتيجة للتأثيرات السلبية المترتبة على تكاليف الجودة وضرورة تجنبها عن طريق التخلص من الجودة الرديئة (الزعيبي، ٢٠٢٢).

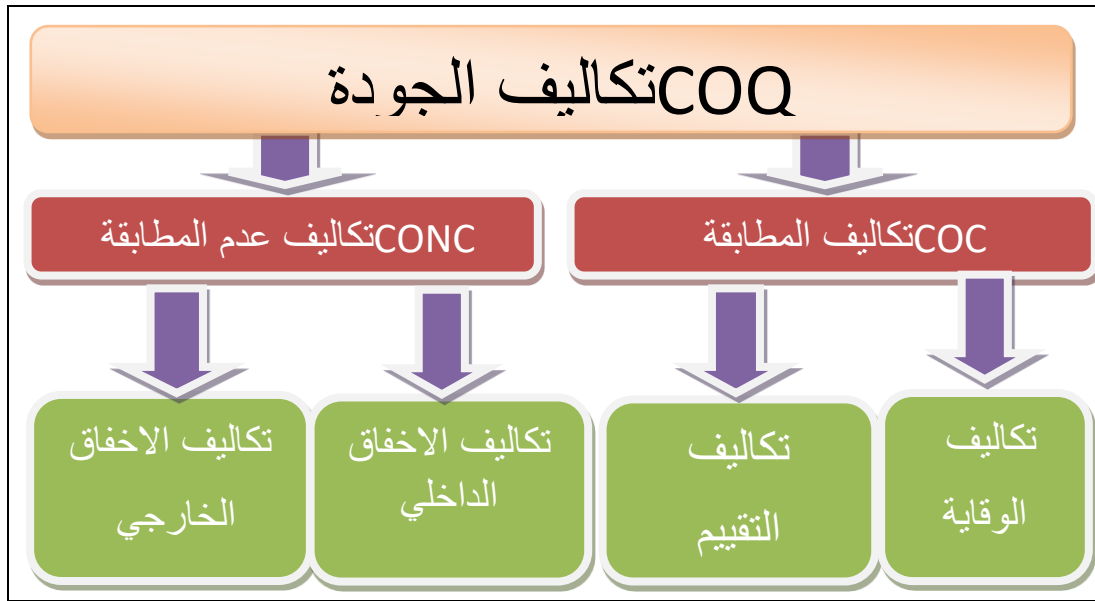
كما تعرف بأنها تلك الأعمال التي تبنتها الوحدة الاقتصادية، وتهدف إلى أن يكون المنتج الأقل تكلفة ضمن شريحة السوق ومن ثم تمكين التنافس على أساس انخفاض أسعار البيع من منافسيها" (Drury, 2018).

٢ - قياس تكاليف الجودة : Measuring of Quality Cost

إن قياس الجودة ليس مهمة سهلة، فإن كان من السهل قياس جودة المنتج في القطاع الصناعي والانتاجي، فإن هناك صعوبة في قياس جودة المنتج في القطاع الخدمي، فالجودة لا يعبر عنها بالأبعاد الكمية، وإنما تأخذ أيضاً الجانب النوعي، وعلى الرغم من التطور المحاسبي وتقدمه إلا أنه ما زال يعاني من القصور وعدم الاكتمال لجميع جوانبه، ولعل من أهم نواحي القصور وعدم تقديمه لإجابات وافية لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسب ومن أهمها كيفية قياس تكلفة الجودة. لذا تعد تكاليف الجودة أحد الاتجاهات المحاسبية الحديثة التي ينصب الاهتمام عليها في الوقت الحاضر، وأن مفهوم تكاليف الجودة تطور حتى أصبح يشكل جانباً مهماً وأحد المؤشرات الرئيسية في التأثير في تكاليف الإنتاج مما ينعكس على مستويات الربحية وقدرة المؤسسات في مواجهة الظروف الطارئة (الصرن، ٢٠٢١).

وتدل تكلفة الجودة بشكل خاص على التكاليف المترافقة أو التي يمكن من خلالها تجنب الجودة الرديئة (Russell, 2011).

ويمثل قياس تكاليف الجودة جانباً مهماً ورئيسياً في القياس المحاسبي وعليه يتم توخي الدقة في اختيار أي أساس يسبب الاختلافات بين المؤسسات فالأسس المختارة لإحداها قد تختلف عن تلك التي يتم اختيارها للآخرى وأكثر الأسس شيوعاً في الاستخدام المحاسبي هي كما حددها أساس العمل ويتضمن تكاليف العمل المباشرة ساعات العمل المعيارية أو الفعلية وإن ساعات العمل المعيارية هي الأفضل لتجاوزها حالات الضياع كونها تمثل أداء مخطط (الزعيبي، ٢٠٢٢)، ويلخص الشكل التالي تكاليف الجودة:



شكل رقم (٢) تكاليف الجودة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (سعد الدين، ٢٠٢٢).
كما أشارت العديد من الدراسات التي تضمنها الفكر المحاسبي إلى أهمية المحاسبة عن تكاليف الجودة، خاصة للمؤسسة التي ترغب بالتميز على المستوى العالمي، وقد أكد معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي IMA في دراسة له أن المؤسسات التي تهتم بإدارة تكلفة الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المؤسسات (الزعيبي، ٢٠٢٢).

٣- العلاقة بين أنواع تكاليف الجودة:

تخضع العلاقة بين عناصر تكاليف الجودة لقانون (١:١٠:١٠٠) : فإنفاق ١ جنيه على تكاليف الوقاية سوف يوفر ١٠ جنيهات على تكاليف التقييم و ١٠٠ جنيه على تكاليف الاخفاق (الداخلي والخارجي) (مصطفى، ٢٠١٩).

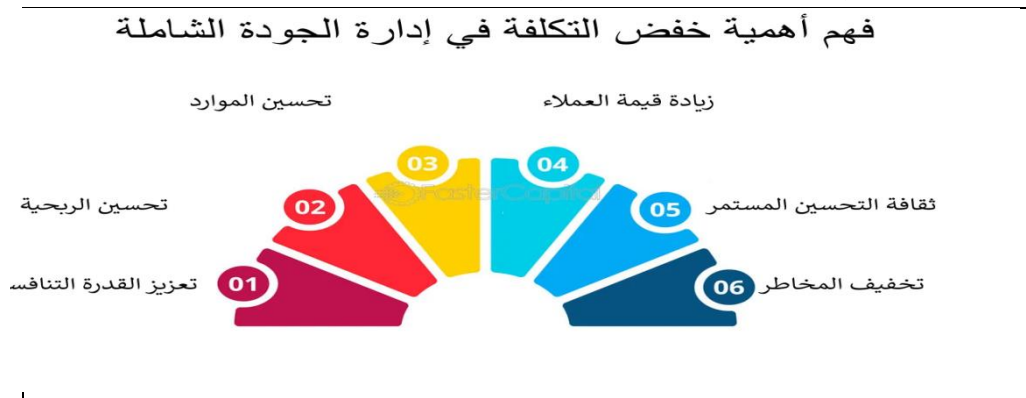
٤- التقرير عن تكاليف الجودة :

من الضروري العمل على توفير البيانات اللازمة لقياس تكاليف الجودة والتقرير عنها من خلال النظام المحاسبي وأياً كان الأسلوب المتبع لذلك فإنه يوفر المعلومات الملائمة لإعداد تقرير تكلفة الجودة الذي يقدم لإدارة المنشأة دورياً وقد يعد هذا التقرير عن أى فترة زمنية أو لوجه تكلفة معين ومن المفروض أن يتم التعبير عن هذه المعلومات فى صورة نسبة من المبيعات أو من جملة تكاليف الإنتاج وذلك بغرض توفير مقاييس للمقارنة بين الفترات المختلفة (سعد الدين، ٢٠٢٢).

٥- علاقة الجودة الشاملة بترشيد التكاليف:

كما أن تحقيق هدف ترشيد التكاليف باستخدام أسلوب التحسين المستمر، الذي هو من أهم مبادئ إدارة الجودة الشاملة، يتم من خلال استبعاد الأنشطة عديمة القيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك، وتقليل التالف مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الاقتراحات التي يقدمها العاملون بهدف ترشيد التكاليف (السحيري، ٢٠١٨).

- وترجع أهمية خفض التكاليف عن طريق إدارة الجودة الشاملة نظراً لتحقيقها النقاط التالية:
- ١/٥- تعزيز القدرة التنافسية: فمن خلال خفض التكاليف، تقدم المؤسسة منتجاتها أو خدماتها بأسعار أكثر تنافسية، ولا تؤدي هذه القدرة التنافسية المتزايدة إلى زيادة الإيرادات فحسب، بل تؤدي أيضاً إلى تعزيز مكانة المؤسسة في الصناعة.
 - ٢/٥- تحسين الربحية: من خلال التخلص من النفقات غير الضرورية وتحسين العمليات.
 - ٣/٥- تحسين الموارد: من خلال القضاء على الممارسات المرفقة وتبسيط العمليات، يمكن للمؤسسات تحقيق الاستخدام الأكثر كفاءة لمواردها، مما يؤدي إلى تقليل هدر المواد وخفض التكاليف في نهاية المطاف.
 - ٤/٥- زيادة قيمة العملاء: إن تخفيض التكلفة في إدارة الجودة الشاملة يمكن المؤسسات من تقديم قيمة أكبر لعملائها. مما يؤدي إلى زيادة رضا العملاء، مما يوفر للعملاء قيمة أفضل مقابل أموالهم.
 - ٥/٥- ثقافة التحسين المستمر: إن تخفيض التكلفة ليس جهداً لمرة واحدة بل هو عملية مستمرة. تؤكد إدارة الجودة الشاملة على أهمية التحسين المستمر، مما يضمن استمرار جهود خفض التكاليف بمرور الوقت. ومن خلال تعزيز ثقافة التحسين المستمر، يمكن للمؤسسات تحديد أوجه القصور والقضاء عليها باستمرار، مما يؤدي إلى فوائد خفض التكاليف على المدى الطويل.
 - ٦/٥- تخفيف المخاطر: يساعد خفض التكلفة في إدارة الجودة الشاملة أيضاً المؤسسات على تخفيف المخاطر المرتبطة بالظروف الاقتصادية غير المؤكدة. ومن خلال خفض التكاليف، تصبح المؤسسات مجهزة بشكل أفضل لمواجهة فترات الركود الاقتصادي أو تقلبات السوق (الجوشي، ٢٠١٩).
- ويخلص الشكل التالي أهمية خفض التكلفة في إدارة الجودة.



شكل رقم (٣) أهمية خفض التكلفة في إدارة الجودة الشاملة.

المصدر: الجوشي، ٢٠١٩.

رابعاً : بطاقة الأداء المتوازن :

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن BSC كثمرة للدراسات وجهود علماء وباحثين في مجال الإدارة والأعمال بالتزامن مع تطور الفكر الإداري الحديث ومفهوم الجودة الشاملة لتؤدي دورها الذي صممت لأجله وهو تقويم الأداء الاستراتيجي الشامل للوحدة الاقتصادية ليس فقط باستعمال المقاييس المالية فحسب كما في النظم التقليدية لتقويم الأداء بل تتعداه لتشمل المقاييس غير المالية أيضاً (بيج، ٢٠٢١).

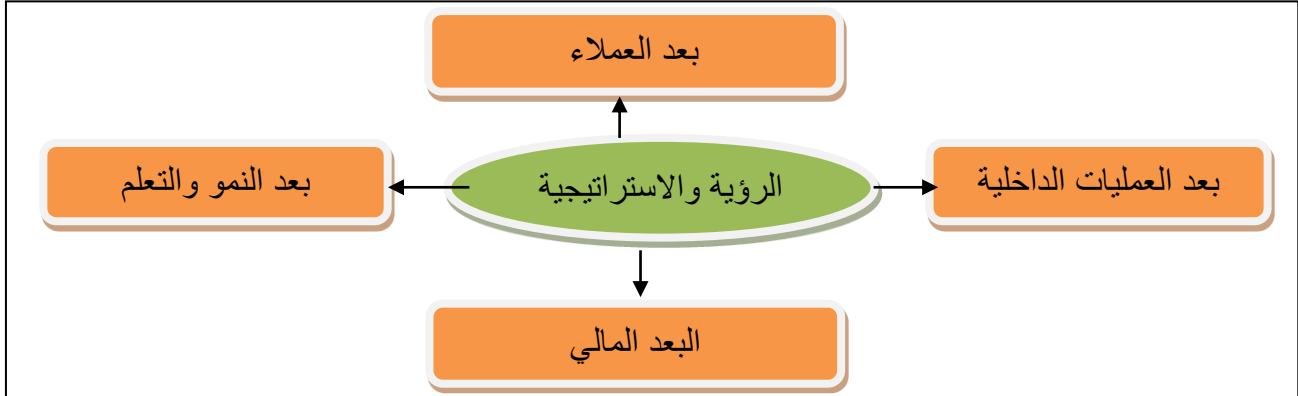
١ - مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

هناك العديد من التعريفات الخاصة بطاقة الأداء المتوازن فقد ركز كل تعريف على بعض الجوانب والحدود والخصائص المميزة لهذه البطاقة، وعلى الرغم من وجود العديد من هذه التعريفات إلا أنها مرتبطة بعامل مشترك أساسي، وهي أن مصدرها نابع من المفهوم الذي قدمه كلا من (Kaplan & Norton, 1992) لبطاقة الأداء المتوازن على أنها "نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي، يتم بموجبه ترجمة استراتيجية تنظيم الأعمال إلى أهداف استراتيجية (Strategic Objectives) ومقاييس (Measures) وقيم مستهدفة (Targets) وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة. (Kaplan, 1992) (Initiatives) وقد تم تطوير بطاقة الأداء المتوازن (Scorecard Balanced (BSC كنتيجة لدراسة قام بها David Kaplan & Robert Norton حول موضوع قياس الأداء في المؤسسات، توصل نورتن وكابلان إلى أن أنظمة المنظمات التقليدية من ناحية تعكس الماضي دون التعامل مع العوامل المؤثرة ذات الصلة بالنجاح في المستقبل، ومن ناحية أخرى فهي تقتصر في الغالب على المنظور المالي للمؤسسة، وبالتالي يتم تجاهل العوامل المؤثرة الأخرى ذات الأهمية الحاسمة بافتراض أن المتغيرات غير المالية ليس لها نفس القدر من الأهمية لنجاح أي مؤسسة مثلها مثل المتغيرات المالية (Wall, 2003). لذا ينظر إلى بطاقة الأداء المتوازن على أنها أداة متكاملة تقوم على أساس تكامل المعلومات المالية وغير المالية التي تركز على اعتبارات الأداء الاستراتيجي للمؤسسة (أبو الغيط، ٢٠٢٢).

وتعرف بأنها نظام إداري يهدف إلى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها واستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة، وذلك من خلال الإعتماد على بطاقة الأداء المتوازن، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية (Kaplan, 1992).

وعرفها (Ozmantar and Gedikcoglu, 2016) بأنها "مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية حيث تعتبر أول أداة لتقييم الأداء تهتم بترجمة استراتيجية المؤسسات إلى أهداف محددة ومعايير مستهدفة، ومبادرات التحسن المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة، فهي أداة للإدارة الإستراتيجية تقوم على ترجمة الاستراتيجية الخاصة بالمؤسسة ورسالتها إلى مقاييس أداء دقيقة تقدم إطار عمل لنظام الإدارة والقياس الاستراتيجي" (Ozmantar, 2016). وعرفها البعض بأنها نظام (القياس المتوازن للأداء)

الذي يقوم على ترجمة الرؤية المستقبلية واستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة مترابطة ومتناسقة من الأهداف ومقاييس للأداء تغطي أربعة جوانب (مناظير perspectives) أساسية تقود وتوجه عمليات التنفيذ وهي: جانب العميل، وجانب العمليات الداخلية، وجانب التعلم والتحسين، وجانب الابتكار والنمو" (عبد الوهاب وآخرون، ٢٠٢٠)، كما في الشكل التالي:



شكل رقم (٤)، أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (النموذج التقليدي)

Source : Robert Kaplan & David Norton, 1998.

ويقوم القياس المتوازن للأداء على فرض رئيسي وهو توافر علاقات سببية بين هذه الجوانب الأربعة، فلا شك أن التحسين في المقاييس التشغيلية الخاصة بإرضاء العملاء والتقدير والابتكار وزيادة جودة العمليات الداخلية سينعكس بالضرورة على تحسن ملحوظ في المقاييس المالية الخاصة بالجانب المالي الخاصة بكيفية إرانا الملاك مثل صافي الربح والعائد على الاستثمار وأسعار الأسهم (أبو مارية، ٢٠١٨).

٢ - أهمية ومميزات أسلوب قياس الأداء المتوازن:

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن في أنها تمتد الإدارة بصورة شاملة من عمليات المؤسسة وكذلك تمكن المؤسسة من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة وتعمل على تسهيل وتحسين طريقة تدفق المعلومات وتوصيل وفهم أهداف العمل لكل مستويات المؤسسة، كذلك تحسّن النظم التقليدية للرقابة والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية والأكثر نوعية، وأيضاً تساعد على الأداء الفعال للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين على أساس الأداء (فراج، ٢٠٢٠).

٣ - علاقة بطاقة الأداء المتوازن بترشيد التكاليف:

إن عملية ترشيد التكاليف هدف تسعى إليه البطاقة في كل أبعادها من خلال تقليل الهدر في الموارد وكذلك تقليص التكاليف، وتقديم المنتجات بدرجة عالية من الجودة، والتركيز على العملية الإنتاجية وابتكار المنتجات وتطويرها وفقاً لرغبات العملاء مع المحافظة على جودة المنتج وتكاليفه المخفضة والتوقيت الملائم للتسليم.

ويعمل هذا الأسلوب على ترشيد التكاليف من خلال بحثه عن المستويات المرتفعة من الجودة، والتي تؤدي إلى انخفاض التكاليف والتخلص من الانتاج المعيب والذي بلا شك

سوف يكلف المنشأة تكاليف إضافية، لهذا فإن أسلوب TQM هو جوهر عملية الترشيح التي تؤدي لخفض التكاليف دون المساس بجودة المنتج والتحسين المستمر وترشيح التكاليف (السحيري، ٢٠١٨).

وهنا تبرز أهمية استخدام أساليب حديثة ومتطورة تساعد في إيجاد الطرق الملائمة لإدارة التكلفة، وتمكن إدارة المؤسسة من الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة، وهو الهدف الذي تحققه بطاقة الأداء المتوازن (Bentes, 2016)).

لذا فإن لبطاقة الأداء المتوازن دور هام في زيادة كفاءة إدارة التكلفة حيث تعمل كالتالي:

١/٣ - بطاقة الأداء المتوازن كنظام للإدارة الاستراتيجية: حيث تنطلق من رؤية المؤسسة والقيام بترجمة الرؤية الاستراتيجية لها إلى أهداف حيث تعمل BSC على اتساق رؤية المنشأة بكافة عمليات المؤسسة.

٢/٣ - عمليات بطاقة الأداء المتوازن الأساسية لإدارة الاستراتيجية: تعتبر BSC أداة لقياس الأداء الاستراتيجي وتقويمه، كما أنها تساعد المديرين على القيام بأربع عمليات إدارية جديدة، كالتالي:

● العملية الأولى: هي توضيح وترجمة الرؤية (حيث تهدف الى تطوير وفهم رسالة المنشأة، وبالتالي ترجمتها إلى أهداف محددة ثم تعتمد على استخدام مجالات القوة ومزايا المؤسسة لمقابلة تلك الأهداف).

● العملية الثانية: وهي الاتصال والربط (حيث تضع كل وحدة تنظيمية مقاييس فرعية خاصة بأدائها، كجزء من خطوة الاتصال والربط والتي تعني توصيل الاستراتيجية الخاصة بالمنشأة الى الوحدات التنظيمية فيها بشرط تحقيق التوافق والاتساق مع الأهداف العامة للمؤسسة).

● العملية الثالثة: وهي تخطيط العمل (حيث تستخدمها المؤسسة في تحقيق الربط بين الخطط الاستراتيجية والموازنات، وبالتالي تأكيد دعم الموازنات للاستراتيجيات من خلال تحديد الأهداف التي في ضوئها يتم تحديد أساس توزيع الموارد، حيث تركز إدارة المؤسسة على تقييم النتائج المحققة في أبعاد BSC ما يعني أن BSC تربط بين موازنات المؤسسة وأهدافها الاستراتيجية).

● العملية الرابعة: وهي التغذية العكسية والتعلم (والتي تعمل على تقييم ما إذا كانت المؤسسة أو أقسامها أو العاملين بها قد قاموا بتنفيذ الأهداف المالية المخططة لهم أم لا، لذلك تعمل BSC على تعديل استراتيجيتها لتناسب مع الظروف المتغيرة، فيما يسمى "الحلقة المزدوجة للتعليم"، والتي تسمح بإحداث تغييرات في أفكار وآراء الأفراد فيما يتعلق بعلاقة السبب والآخر، وأن العمليات السابقة هي نقاط حرجية للغاية من أجل التنفيذ الناجح لاستراتيجية المؤسسة ولن تحقق النتيجة المرجوة بدون آلية التغذية العكسية والتعلم.

وبالتالي فإنها تؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة وبالتالي تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة كالتالي:

- إن BSC تعتبر أداة مساعدة لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، من خلال مساهمتها في توفير وتدفق المعلومات وتوصيل وفهم الأهداف الاستراتيجية لكل مستويات المؤسسة.
- أن BSC من خلال أبعادها الخمسة تدعم خطة إدارة التكلفة في المؤسسة في جميع مراحلها مما يؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة (فراج، ٢٠٢٠).
- وتشير النتائج إلى أن BSC بشكل عام يؤثر اعتمادها بشكل إيجابي على أداء المؤسسة، كما يتحسن الأداء بشكل ملحوظ عندما يتم تضمين المؤشرات التي ترتبط بالأهداف الاستراتيجية في بطاقة الأداء المتوازن بشكل صريح ومتعمد (Tabesh, 2023).
- ولما كان التكامل بين تقنيات إدارة التكلفة واضحاً فإن أثر ذلك التكامل على المؤسسات أوضح متمثلاً بالأهداف المشتركة بين تلك التقنيات أو المكملة لبعضها أو الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والتي تتحقق من خلال أهداف تلك التقنيات والمتفقة مع أهداف إدارة التكلفة.

وبذلك فإن التقنيتين BSC و TQM تتكاملان من حيث آلية التنفيذ باعتبار BSC أحد التقنيات الحديثة و TQM هي أحد مقومات BSC. وكذلك فإن التقنيتين تترابطان في تحقيق الأهداف، كهدف تخفيض التكاليف من خلال إلغاء المخزون وتخفيض تكاليفه وكذلك في أهداف تحقيق جودة المنتج من خلال TQM في كافة مراحل العمل الإنتاجي. ولذلك فإن انعكاسات تكامل وترابط هذه التقنيات يصب في خدمة المؤسسات لأن أهداف تلك التقنيات نابعة من أهداف إدارة التكلفة والمتمثلة بنفس الوقت أهم أهداف المؤسسات والساعية إلى تحقيقها (سرور، ٢٠٢٣).

ومن العرض السابق ترى الباحثة أن هذا النجاح الذي تدعمه وتوفره بطاقة الأداء المتوازن والذي يدعم المساءلة والتحسين المستمر للأداء يتناغم مع تحقيق الجودة ويرتد على ترشيد التكاليف بالترشيد والتخفيض وهو ما يعني وجود علاقة ايجابية بين تطبيق كلاً من BSC و TQM وترشيد التكاليف.

خامساً : التكامل بين مدخل إدارة الجودة الشاملة TQM وبطاقة الأداء المتوازن BSC:

تهدف الدراسة الحالية إلى تحليل تكاملية بطاقة الأداء المتوازن والمتمثلة في (محور العملاء، محور العمليات الداخلية، محور التعلم والنمو، المحور المالي، محور البيئة والمجتمع) وإدارة الجودة الشاملة والمتمثلة في مجالين رئيسيين هما: القدرة المؤسسية والفاعلية التعليمية، ويشتمل كل منهما على عدد من المعايير حيث تضمنت القدرة المؤسسية على (٥) معايير وهي: (رؤية المؤسسة ورسالتها - القيادة والحوكمة - المشاركة المجتمعية - الموارد البشرية والمادية - توكيد الجودة والمساءلة).

وقد اشتملت الفاعلية التعليمية على (٤) معايير هي: (المعلم - المتعلم - المنهج المدرسي - المناخ التربوي). ويتضمن كل معيار على مجموعة من المؤشرات والممارسات التي

يمكن قياسها لتحقيق معايير الجودة، وفق (وثيقة معايير ضمان الجودة والاعتماد، ٢٠١١)، وأثر هذا التكامل على تخفيض تكاليف جودة التعليم قبل الجامعي. كما أن هناك ارتباط بين عناصر إدارة الجودة الشاملة وجلب التحسينات الكبيرة في الجودة والإنتاجية والقدرة التنافسية والعائد المالي، ومن بين أسباب ضعف نتائج إدارة الجودة الشاملة هو ضعف ارتباط الجودة بالأدوات الإستراتيجية الأخرى، وأن التطبيق الناجح لإدارة الجودة الشاملة في السياق التنظيمي يمكن أن يعزز بشكل كبير عند دمجها بالإطار الاستراتيجي وإدارة الأداء مثل بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، مما يؤدي إلى نجاح برامج إدارة الجودة الشاملة (E. A., 2022).

إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن هو متابعة طبيعية لتطبيق إدارة الجودة الشاملة عندما ينظر إليها كمبادرة إستراتيجية، فهي نظام يوفر المعلومات لدعم واتخاذ القرارات وتقييم الإستراتيجية. وأن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن يمكن أن يسهم في فعالية برامج إدارة الجودة الشاملة، فنظام بطاقة الأداء المتوازن يدمج مجموعة واسعة من مؤشرات الأداء المالية وغير المالية التي يمكن أن تزود المديرين بإشارات مستمرة عن عملهم لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، والمؤسسات التي تطبق إدارة الجودة الشاملة لابد أن تنفذ بطاقة الأداء المتوازن لتحديد مؤشرات أداء متعددة الأبعاد، مثل مكافأة وتحفيز الموظفين لتحقيق النتائج المرجوة، وكذلك لتوفير التغذية الراجعة للتحسين المستمر من خلال تمكين الموظفين للمساهمة فيه (سعد الدين، ٢٠١٣).

وتتشارك بطاقة الأداء المتوازن BSC ونظام إدارة الجودة الشاملة TQM في تحسين الاتصالات في المؤسسة، بحيث تصل رسالتها وأهدافها إلى الموظفين والعملاء لتحقيق الهدف النهائي للمؤسسة والذي يتمثل في "أفضل منتج، بأقل تكلفة، في الوقت المناسب". وتتشارك أيضاً في تخفيض التكاليف وتحسين الخدمات في المؤسسة، لأنها تعتمد على بيانات كمية للتحسين وتخفيض التكاليف، فالإدارة تركز على أهمية إدارة النظام وليس الناس، فهي بحاجة إلى تحليل للعمليات وتحسين جودة المنتجات والخدمات مع خفض التكاليف وهو ما تشترك فيه بطاقة الأداء المتوازن ونظام إدارة الجودة الشاملة، وهما بحاجة لدعم الإدارة العليا لأنها عملية ترتبط بالأجل الطويل (أبوماريه، ٢٠١٨).

وذلك نظراً لأهمية ترشيد تكاليف الجودة في كل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة، وتلك الوظائف ما هي إلا تعبير عن المحاور المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن، هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى فهناك علاقات متداخلة إلى حد كبير بين مكونات نشاط الجودة؛ فقد يرتبط تحقيق الجودة بوظيفة ما من وظائف سلسلة القيمة بتحقيق الجودة بوظيفة أخرى من وظائف السلسلة. لذلك، يجب أخذ هذه العلاقات في الحسبان عند المفاضلة بين أولويات تحسين الجودة، ويمكن أخذ تلك العلاقات في الاعتبار من خلال استخدام عملية التحليل الشبكي، حيث تتناول تلك العملية صنع القرارات متعددة المعايير مع الأخذ في الاعتبار العوامل المتداخلة.

وحيث أن المشكلة الأساسية في المحاسبة عن تكاليف الجودة هي أن مقاييس الجودة ليست كلها مقاييس مالية فهناك مقاييس أخرى غير مالية لذلك تم استخدام بطاقة الأداء المتوازن

للمساعدة في قياس التكاليف، وتعد المقاييس غير المالية على قدر كبير من الأهمية مثلها في ذلك مثل المقاييس المالية، الأمر الذي يقتضي ضرورة أخذها في الحسبان عند المفاضلة بين بدائل تحسين الجودة وترشيد تكاليف الجودة (البسطويسي، ٢٠١٩). إن أي منشأة إذا أرادت أن تدعم قدراتها التنافسية للبقاء، فلا تستطيع أن تتجاهل حاجتها إلى قياس تكلفة الجودة ويستخدم أساليب الرقابة على تكلفة الجودة الشاملة حتى تتمكن من تحقيق متطلبات العملاء في الجودة وبأقل تكلفة إجمالية ممكنة على مستوى المنشأة ككل. ولن يحده هذا كله إلا بتطبيق المنشأة نظام لتقويم الأداء من منظور إستراتيجي يدفع سلوك كل العاملين في جميع المستويات الإدارية تجاه التحسين المستمر في مجالات عوامل النجاح الهامة KSFs وذلك لتجنب مشكلة إختلاف الاستراتيجيات المطبقة في قمة الإدارة العليا عن الإستراتيجية المطبقة بالفعل من خلال القرارات والأفعال في المستويات الإدارية الأدنى (مستوى الرقابة الإدارية، مستوى الرقابة التشغيلية).

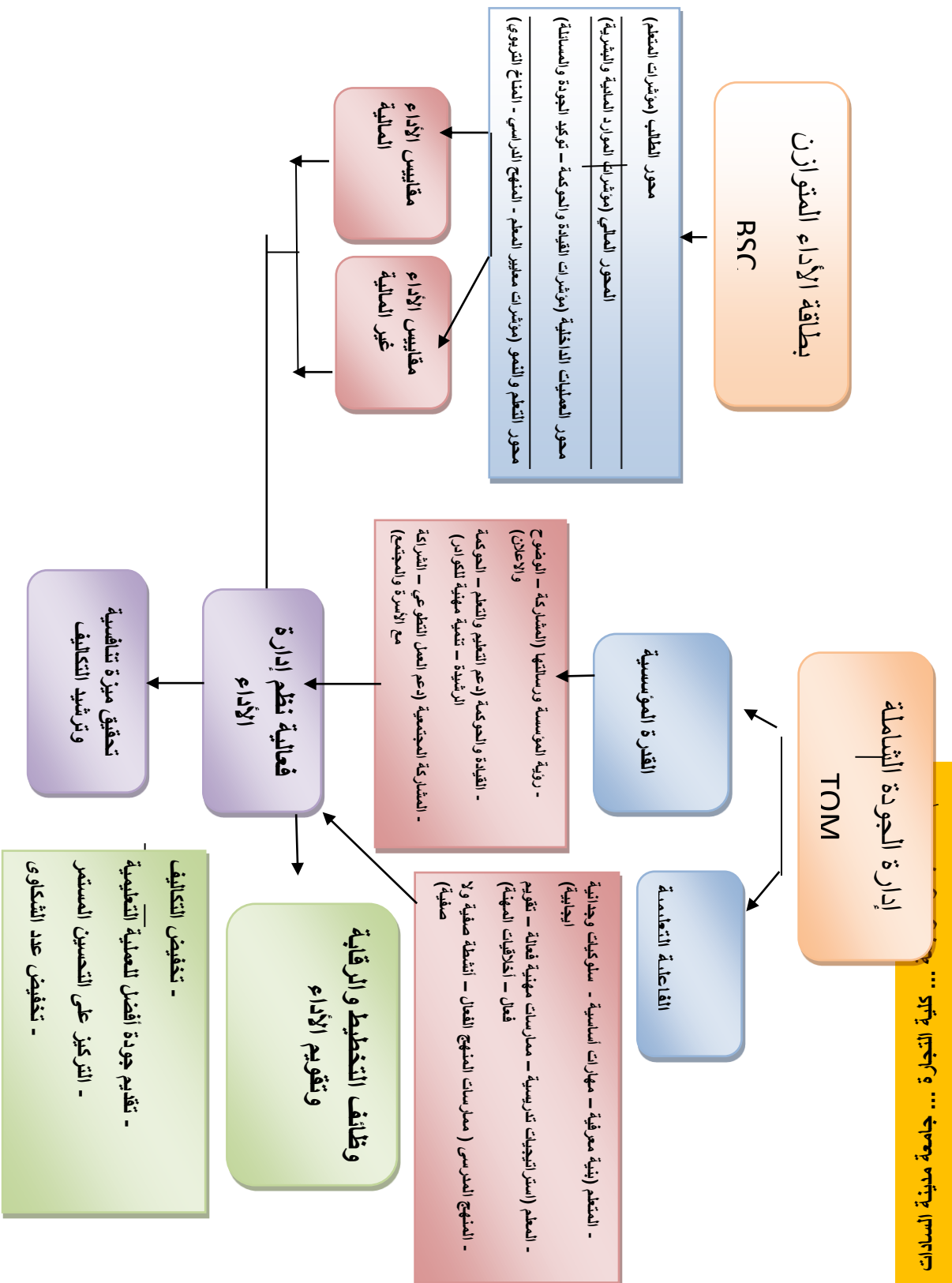
وفي مجال المنشآت الخدمية على وجه الخصوص، نجد أن التحدي الأعظم الذي يواجهها هو جودة الخدمة التي تعنى التركيب على رضا العملاء ومتابعة واستمرارية هذا الرضا، وبالتالي فإن تطبيق مدخل الجودة الشاملة TQM يسهل لإدارة المنشآت الخدمية مواجهة هذه التحديات، فلا تساعد على تحسين مستويات الجودة بل إن تطبيقها يمكن من تحقيق التميز حيث يوفر لها الإستجابة السريعة للتغيرات في الظروف السوقية وذلك بالإرتقاء بالخدمات وتقديرها بالجودة التي تغطي القيمة المفترضة للعملاء مع مراعاة تحسين تكلفة Cost Improvement، تحقيق هذه الجودة.

ويتطلب التطبيق السليم لمدخل TQM تغيير نظم تقويم الأداء التقليدية التي تدفع العاملين في المنشأة إلى سلوك لا يؤدي إلى التحسين المستمر في مجالات عوامل النجاح الهامة، كما أن عيوب نظم تقويم الأداء التقليدية تناولتها العديد من الكتابات في الفكر المحاسبي مما دفع Kaplan & Norton إلى تقديم بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) Scorecard للتغلب على عيوب الأنظمة التقليدية لتقويم الأداء، ويتكون من أربعة أبعاد تمثل بناء تدريجي لتحقيق الأهداف الإستراتيجية.

وتعتبر بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) من أكثر نماذج قياس الأداء من منظور إستراتيجي إنتشاراً في الممارسة العملية حيث أن إستخدام المنشأة لهذا النموذج يساعدها في تحقيق الرقابة على تكاليف الجودة الشاملة (TQC) Total Quality Control. ويعتبر مدخل إدارة الجودة الشاملة من أهم مداخل الإدارة المشتقة من السوق التي ظهرت للتكيفات مع التغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة، ويتمثل التوجه الإداري لفلسفة مدخل إدارة الجودة الشاملة (TQM) في أن جميع العمليات في المنشأة تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تغطية توقعات العملاء بالنسبة للجودة (سعد الدين، ٢٠٢٢).

ومن العرض السابق والذي يؤكد أهمية دور إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية وتقويم الأداء ما يعد بالنتائج الإيجابية على ترشيد التكاليف بالمؤسسة، ترى الباحثة اقتراح النموذج التالي للتكامل لتطبيق إدارة الجودة الشاملة عن طريق بطاقة الأداء المتوازن والذي يتضمن تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن بمحاورها الخمسة بعد تعديل

ومن العرض السابق يمكن بناء مقومات الإطار المقترح في الشكل التالي:



إطار مقترح لانعكاسات التكامل بين إدارة الجودة الشاملة.....

أ / هدى مسعد محمد حسن أبو العطا

محور العملاء ليكون محور الطالب وكذلك تعديل محور المجتمع ليكون محور المجتمع والبيئة، كما يوضحه الشكل التالي:

على ترشيد التكاليف BSC و TOM شكل رقم (٥) انعكاسات التكامل بين

القسم الثالث : الدراسة التطبيقية

يستهدف هذا القسم تقديم دراسة تطبيقية بالمدارس المصرية، بهدف استخلاص إطار مقترح للتكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كمرتكز لترشيد التكاليف، ويتناول هذا القسم كلاً من:

أولاً : عينة الدراسة :

اشتملت عينة الدراسة على (المدارس الحكومية في محافظة الشرقية الحائزة على الجودة) بكافة الإدارات التعليمية، والتي تم حصرها في (٣٥٩) مدرسة، وفقاً لإحصاء عام ٢٠٢٣ - ٢٠٢٤ (المصدر، الهيئة القومية لجودة التعليم والاعتماد)، حيث تم حصر عدد مديري المدارس والمعلمين والإداريين بما في ذلك مسؤولي الجودة بالمدارس والإدارات التعليمية في هذه المدارس ومن هنا، قامت الباحثة بتحديد الحجم الأمثل للعينة عن طريق معادلة كيرجسي ومورجان Kergcie & Morgan، وتتمثل عينة الدراسة في مجموعة المفردات المختارة عشوائياً من مجتمع الدراسة. والجدول التالي يمثل المدارس الحاصلة على الجودة بمحافظة الشرقية حتى ديسمبر ٢٠٢٣، وحجم العينة الموزعة عليها.

جدول رقم (١)

حجم العينة من المدارس الحاصلة على الجودة

م	نوعية التعليم	عدد المدارس	حجم العينة
١	مرحلة رياض الأطفال	٢١٢	٥٠
٢	مرحلة التعليم الابتدائي	١٠١	١١٠
٣	مرحلة التعليم الإعدادي	٣٥	١٠٠
٤	مرحلة التعليم الثانوي العام	١٠	١٠٠
٥	مرحلة التعليم الثانوي الفني	١	٢٠
	المجموع	٣٥٩	٣٨٠

المصدر: الهيئة القومية لضمان الجودة والاعتماد. <https://naqaee.gov.eg/ar>

ثانياً : توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الاسمية:

قامت الباحثة بوصف البيانات التي تم الحصول عليها من قائمة الاستقصاء الموجه للعاملين بـ (الإدارة العليا، إدارة الجودة، إدارة الحسابات (مالية - تكاليف - موازنة)، المراقب المالي)، وذلك من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية موضع الاهتمام بقائمة الاستقصاء (سنوات الخبرة أقل من ٥ سنوات، من ٥ سنوات : ١٠ سنوات، من ١٠ سنوات : ١٥ سنة، أكثر من ١٥ سنة).

ويوضح الجدول رقم (٥) توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الشخصية:

جدول رقم (٢)

توزيع مفردات الدراسة وفقاً للمتغيرات الشخصية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
الوظيفة	الإدارة العليا	٢٢٠	%٦٢	%٦٢
	إدارة الجودة	٧٦	%٢١.٤	%٨٣.٤
	إدارة الحسابات	٤٥	%١٢.٧	%٩٦.١
	المراقب المالي	١٤	%٣.٩	%١٠٠
	الإجمالي	٣٥٥	%١٠٠	%١٠٠
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٨	%٢.٣	%٢.٣
	من ٥ سنوات وحتى ١٠ سنوات	٢٠	%٥.٦	%٧.٩
	من ١٠ سنوات وحتى ١٥ سنة	٦٥	%١٨.٣	%٢٦.٢
	أكثر من ١٥ سنة	٢٦٢	%٧٣.٨	%١٠٠
	الإجمالي	٣٥٥	%١٠٠	%١٠٠

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

حيث تم تصنيف المستقصى منهم وفق متغيرين رئيسيين هما الوظيفة وسنوات الخبرة، حيث ضم متغير الوظيفة الفئات الأربعة الرئيسية (فئة الإدارة العليا وضمت مديري المدارس والوكلاء والمعلمين، فئة إدارة الجودة وتضمنت مسئولي واعضاء أقسام الجودة بالمدارس والإدارات التعليمية، فئة إدارة الحسابات وتضمنت مسئولي وموظفي إدارة الحسابات في الإدارات التعليمية المختلفة بمحافظة الشرقية، وأخيراً فئة المراقب المالي وتضم المراقب المالي والموظفين التابعين له بالإدارات التعليمية)، أما المتغير الثاني وهو سنوات الخبرة فتتنوع ابتداءً من ٥ سنوات وصولاً لأكثر من ١٥ سنة كما هو مبين بالجدول السابق.

ثالثاً : اختبار الثبات/ الصدق Reliability في المقاييس المستخدمة بأداة الدراسة:

اعتمدت الباحثة على استخدام أسلوب معامل الارتباط ألفا Alpha Correlation Coefficient باعتباره أكثر أساليب الاعتمادية Reliability، والذي يستخدم للتأكد من اتساق متغيرات الدراسة مع بعضها البعض، من خلال ارتباط المتغيرات داخل المجموعة الواحدة، وارتباط كافة المتغيرات ببعضها البعض، وذلك بالاعتماد على اختبار ألفا للاعتمادية والثقة Alpha Test، ومن المتعارف عليه إحصائياً أن معامل صلاحية الاختبار يجب ألا تقل عن ٠,٦ (سعد، ٢٠٢٣). ويوضح الجدول التالي نتائج ألفا كرونباخ Cronbach-Alpha:

جدول رقم (٣)

نتائج اختبار الثبات والصدق (Cronbach's Alpha) لمتغيرات الدراسة

كود المتغيرات	متغيرات البحث	عدد العبارات	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق الذاتي
X1-X12	بشأن مؤشرات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية	١٢	٠.٩٣٥	٠,٩٦٧
X13-X26	بشأن طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.	١٤	٠.٩٣٧	٠,٩٦٨
X27-X67	بشأن تحديد مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية.	٤١	٠.٩٧٩	٠,٩٨٩
X68-X79	بشأن تحديد منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.	١٢	٠.٩٣٣	٠,٩٦٦
X80-X87	بشأن انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.	٨	٠.٩٢٠	٠,٩٢٠
--	إجمالي متغيرات البحث.	٨٧	٠.٩٨٣	٠,٩٩١

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول السابق أن درجة الاعتمادية الإجمالية بين متغيرات الدراسة بلغت ٩٨.٣%، وهي درجة إحصائية جيدة جداً حيث تعكس اتساق متغيرات الدراسة بالشكل الذي يؤيد الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء.

رابعاً : نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

تتناول الدراسة في هذا الجزء تحليل عينة الدراسة بشأن انعكاسات التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف في المؤسسات التعليمية، ومزايا تطبيق الإطار على ترشيد التكاليف، وتلخص الباحثة نتائج الدراسة الوصفية فيما يلي:

١- نتائج التحليل الوصفي لمؤشرات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية:

في سبيل تحديد مؤشرات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية، قامت الباحثة بدراسة وتحليل عينة الدراسة لتحديد الأهمية النسبية لكل منها، من خلال الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول التالي رقم (٤):

جدول رقم (٤)

نتائج التحليل الوصفي لمؤشرات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية

المتغير	رمز	مؤشرات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
X1		يسهم توافر قاعدة بيانات متكاملة بشأن الأداء الاستراتيجي في ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.	٤,٥٦	٠,٥٨٦	٦
X2		يساعد الاستغلال الأمثل للموارد والامكانيات المتاحة (بشرية - مادية - تكنولوجية) في ترشيد التكاليف.	٤,٦٦	٠,٥٤٧	١
X3		يساعد تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم القدرة التنافسية بالمؤسسات التعليمية.	٤,٥٢	٠,٦٦١	١١
X4		يجب استغلال الموارد والامكانيات المتاحة بآليات فعالة تمكن من ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.	٤,٦٥	٠,٥٦٣	٢
X5		تحتاج المؤسسات التعليمية لنظام محاسبي للتعامل مع المنح والمساعدات بما يضمن كفاءة استخدامها.	٤,٦٣	٠,٥٨٩	٥
X6		يجب استثمار المنح النقدية وفق غرض منحها (تشغيلي - استثماري - تمويلي)، ودورها في تطوير العملية التعليمية.	٤,٥٨	٠,٦٢٥	١٠
X7		ضرورة توفير آلية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات التعليمية المصرية.	٤,٥٢	٠,٧٠٢	١٢
X8		يؤدي تعزيز مبادئ الشفافية والمصادقية والافصاح في المؤسسات التعليمية إلى ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.	٤,٦٥	٠,٥٨٠	٣
X9		توفير مرونة في بنود الانفاق لموارد المؤسسة التعليمية يكفل ترشيد التكاليف وتحسين الأداء.	٤,٦١	٠,٦٠٨	٨
X10		يسهم توفير معلومات عن سبب عدم الالتزام بالقواعد والقوانين في تعزيز محاسبة المسؤولية وبالتالي الحفاظ على المال العام وترشيد التكاليف.	٤,٦٣	٠,٦٢٦	٩
X11		ينبغي أن يتوفر في المؤسسة التعليمية نظام معلومات عن تكاليف الخدمات التعليمية.	٤,٦٢	٠,٦٠١	٧
X12		أن يتم الاستغلال الأمثل لكافة أصول المؤسسة بهدف رفع القدرة الانتاجية للمؤسسة وزيادة مواردها.	٤,٦١	٠,٥٨٣	٤
		الاجمالي	٤,٥٩	٠,٥٦٦	—

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح للباحثة من خلال الجدول السابق إرتفاع الأهمية النسبية لكافة العبارات المتعلقة بتحديد مؤشرات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية، وذلك بمتوسط حسابي كلي (٤,٥٩) وانحراف معياري كلي (٠,٥٦٦)، على المستوى الإجمالي فيما برزت الأهمية النسبية وأن هناك موافقة إجمالية بنسبة (٩١,٨%) من المستقصي منهم حول كافة العبارات السابقة،



وعلى المستوى التفصيلي تبين أن أهم المؤشرات في المرتبة الأولى هي المؤشر "يساعد الاستغلال الأمثل للموارد والامكانيات المتاحة (بشرية - مادية - تكنولوجية) في ترشيد التكاليف" وذلك بمتوسط حسابي (٤,٦٦)، وانحراف معياري (٠,٥٤٧)، وفي المرتبة الثانية جاء المؤشر "يجب استغلال الموارد والامكانيات المتاحة بآليات فعالة تمكن من ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية" وذلك بمتوسط حسابي (٤,٦٥)، وانحراف معياري (٠,٥٦٣)، وجاء في المرتبة الأخيرة المؤشر "ضرورة توفير آلية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات التعليمية المصرية" وذلك بمتوسط حسابي (٤,٥٢)، وانحراف معياري (٠,٧٠٢).

٢- طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

قامت الباحثة بدراسة وتحليل عينة الدراسة لتحديد الأهمية النسبية لكل منها، من خلال الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول التالي رقم (٥):

جدول رقم (٥)

نتائج التحليل الوصفي بشأن طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

رمز المتغير	طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.	المتوسط الحسابي	المعيار الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
X13	يجب أن تتبنى الإدارة فكر جودة الأداء داخل المؤسسة التعليمية، بهدف ترشيد التكاليف وتحسين الأداء.	٤,٦٦	٠,٥٥٥	١
X14	ينبغي أن تسعى المؤسسة التعليمية إلى تضيق نسبة الانحراف (الخلل) في أداء المؤسسات التعليمية.	٤,٦١	٠,٦٠٧	٨
X15	يجب أن توفر إدارة المؤسسة التعليمية بيئة مشجعة للالتزام بمعايير الجودة والتميز.	٤,٦٢	٠,٥٧٢	٥
X16	ينبغي أن يكون لدى إدارة المؤسسة التعليمية الاستعداد التام لاستخدام أساليب حديثة لضبط الجودة.	٤,٦٣	٠,٥٦٨	٤
X17	ضرورة أن تتوفر لدى المؤسسة التعليمية الامكانيات المادية والبشرية اللازمة لتطبيق برامج الجودة.	٤,٦٤	٠,٥٥٨	٢
X18	يجب أن تدعم إدارة المؤسسة التعليمية وحدة الجودة ومتابعة أداؤها والاستفادة من النتائج والتوصيات التي تقدمها.	٤,٥٨	٠,٦٠٧	١١
X19	تعتمد المؤسسة التعليمية على أساليب القياس والتقويم (مثلاً قائمة معايير التقييم وتتبع تكلفة ضمان الجودة) لتحسين الأداء الكلي	٤,٦٢	٠,٥٦٢	٣



إطار مقترح لانعكاسات التكامل بين إدارة الجودة الشاملة.....

أ / هدى مسعد محمد حسن أبو العطا

			للمؤسسة.	
٦	٠,٥٧٥	٤,٦٣	X20	يجب أن تدعم المؤسسة التعليمية فلسفة التحسين المستمر في العمل لأنه جزء هام من الجودة.
١٠	٠,٦٠٩	٤,٦٠	X21	يجب أن تحرص إدارة المؤسسة التعليمية على معرفة اقتراحات "الطلاب وأولياء الأمور والمجتمع" للاستفادة منها في تحسين جودة العملية التعليمية.
٧	٠,٦٠٦	٤,٦١	X22	يجب أن تحرص إدارة المؤسسة التعليمية على تدريب رؤساء الأقسام من خلال تشكيل فريق عمل لضمان عملية التحسين المستمر.
١٢	٠,٦١١	٤,٥٨	X23	توفير إدارة المؤسسة التعليمية لقاعدة بيانات متكاملة لخدمة تطبيق برامج الجودة.
٩	٠,٦٠٨	٤,٦١	X24	تقدير إدارة المؤسسة التعليمية لكل العاملين كجزء لا يتجزأ من مجموعة تحسين الجودة.
١٣	٠,٦٤٥	٤,٥٧	X25	توفير إدارة المؤسسة التعليمية لحوافز مالية ومعنوية للعاملين المشاركين في تنفيذ برامج الجودة.
١٤	٠,٧٠٧	٤,٥١	X26	ربط وزارة التربية والتعليم والتعليم الفني مكافآت وترقيات الإدارة العليا للمؤسسة التعليمية بنجاح برامج الجودة.
—	٠,٥٥٠	٤,٦٣	الاجمالي	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

حيث ترى الباحثة من خلال الجدول السابق ارتفاع الأهمية النسبية لكافة العبارات المتعلقة بطبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وذلك بمتوسط حسابي كلي (٤,٦٣) وانحراف معياري كلي (٠,٥٥٠) على المستوى الإجمالي، فيما برزت الأهمية النسبية لطبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، بدرجة أهمية بلغت (٩٢,٦%)، وعلى المستوى التفصيلي، فقد جاء في المرتبة الأولى المؤشر "يجب أن تتبنى الإدارة فكر جودة الأداء داخل المؤسسة التعليمية، بهدف ترشيد التكاليف وتحسين الأداء"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,٦٦) وانحراف معياري (٠,٥٥٥)، كما جاء في المرتبة الثانية المؤشر "ضرورة أن تتوفر لدى المؤسسة التعليمية الامكانيات المادية والبشرية اللازمة لتطبيق برامج الجودة"، وذلك وذلك بمتوسط حسابي (٤,٦٤) وانحراف معياري (٠,٥٥٨)، في حين جاء

في المرتبة الاخيرة المؤشر "ربط وزارة التربية والتعليم والتعليم الفني مكافآت وترقيات الإدارة العليا للمؤسسة التعليمية بنجاح برامج الجودة"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,٥١) وانحراف معياري (٠,٧٠٧).

٣- مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية.

قامت الباحثة بدراسة وتحليل عينة الدراسة لتحديد الأهمية النسبية لكل منها، من خلال الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول التالي رقم (٦) :

جدول رقم (٦)

نتائج التحليل الوصفي بشأن تحديد مقومات تفعيل

أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية.

رمز المتغير	مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية.	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
X27	تدريب العاملين على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يقلل من تكلفة الخدمات المقدمة.	٤,٥٣	٠,٦٣٠	٢
X28	ينبغي تخصيص مبلغ من الموازنة السنوية للتأهيل والتدريب بما يقلل من تكلفة الخدمات.	٤,٥٠	٠,٦٤٨	٧
X29	يتم تحديث البيانات المالية بشكل دائم لتوفير صورة كاملة عن الوضع المالي في المؤسسة التعليمية.	٤,٥٥	٠,٦٤٦	٣
X30	يجب مراعاة العوامل المالية عند وضع أهداف المؤسسة التعليمية بشأن تطبيق منظومة الجودة الشاملة.	٤,٥٢	٠,٦٦١	٨
X31	يجب استغلال الموارد والامكانيات المتاحة بآليات تمكن من تحقيق عوائد فوق المستوى المألوف.	٤,٥٥	٠,٦٥٥	٦
X32	ينبغي أن تسعى المؤسسة التعليمية إلى زيادة حصة العملاء الحاليين من إجمالي الدخل.	٤,٤٦	٠,٧١٤	١٩
X323	يجب أن تسعى إدارة المؤسسة التعليمية إلى زيادة إجمالي الأصول والحفاظ عليها.	٤,٥١	٠,٦٤٨	٥
X34	توفر المؤسسة التعليمية الخدمة التعليمية للطلاب بجودة عالية وبمواصفات تلبي احتياجات الطلاب.	٤,٥٥	٠,٦٢٠	١
X35	ضرورة توافر آليات فعالة للطلاب وأولياء الأمور لتقديم الشكاوى والمقترحات ومتابعتها.	٤,٤٩	٠,٦٧٤	١٠
X36	يجب أن توفر المؤسسة التعليمية الخدمة التعليمية للطلاب بمستوى يلبي احتياجات سوق العمل.	٤,٤٣	٠,٦٩٩	١٧
X37	ينبغي أن تراعي المؤسسة التعليمية متطلبات وحاجات الطلاب المتجددة باستمرار.	٤,٤٣	٠,٦٧٩	١١
X38	يجب أن تعمل المؤسسة التعليمية على متابعة الطلاب فيما بعد تقديم الخدمة التعليمية.	٤,٣٨	٠,٧٣٦	٢٦

إطار مقترح لانعكاسات التكامل بين إدارة الجودة الشاملة.....

أ / هدى مسعد محمد حسن أبو العطا

٢٨	٠,٧٥٣	٤,٣٣	ضرورة أن تقوم المؤسسة التعليمية بإجراء استقصاء لقياس مستوى رضا الطلاب.	X39
٢٧	٠,٧٤٨	٤,٣٨	يوجد بالمؤسسة التعليمية قسم خاص بمتابعة الشكاوى وطرح الحلول المناسبة لها.	X40
٣٤	٠,٧٩٣	٤,٣٥	تقوم المؤسسة بدراسة دورية للسوق للتعرف على احتياجات ورغبات سوق العمل.	X41
٢٥	٠,٧٢٧	٤,٣٥	هناك دورات تدريبية متقدمة في المؤسسة تعمل على تنمية مهارات العاملين باستمرار.	X42
٣١	٠,٧٦٢	٤,٣٢	تعمل المؤسسة على التطوير والتحسين المستمر وذلك بتعزيز قيم الابتكار والابداع لدى الموظفين للقيام بذلك.	X43
٩	٠,٦٥٠	٤,٤٤	تعمل المؤسسة على خلق روح العمل الجماعي في أداء المؤسسة وتطبيق حلقات الجودة.	X44
٢٢	٠,٧١٣	٤,٣٦	تعمل المؤسسة على ابتكار طرق تعليمية جديدة مطلوبة للبيئة التنافسية الجديدة.	X45
٢٤	٠,٧١٢	٤,٣٥	تعتمد إدارة المؤسسة على الأساليب الإحصائية لقياس ومراقبة مستويات الأداء.	X46
٢٣	٠,٧١٣	٤,٣٦	تضع المؤسسة العديد من المؤشرات المالية وغير المالية لقياس الأداء وفق معايير واضحة.	X47
٤	٠,٦٣٠	٤,٣٩	يوجد لدى المؤسسة التعليمية مقاييس أداء لكافة الأقسام العاملة بها.	X48
١٣	٠,٦٧٧	٤,٣٦	تعتمد المؤسسة التعليمية على أساليب متعددة في الحصول على المعلومات التي تساعد في تقييم الأداء.	X49
١٦	٠,٦٩١	٤,٤٠	تعمل إدارة المؤسسة على التعليمية على توفير نظام لتبادل المعلومات وتدققها بين الأقسام المختلفة لرفع مستوى الأداء الاستراتيجي.	X50
١٢	٠,٦٧٢	٤,٣٨	تهتم المؤسسة بتنفيذ إجراءات العمل الداخلية بسلاسة ومرونة لخدمة كافة الأطراف ذوي العلاقة.	X51
١٨	٠,٦٩٣	٤,٣٣	يركز محور العمليات الداخلية على تميز المؤسسة وتحقيق القيمة التي يتوقعها الطلاب وأولياء الأمور بكفاءة وفاعلية.	X52
٢١	٠,٧٠٤	٤,٣٦	يتمتع الموظفون بالقدرة على الابتكار للحلول وتطوير الأداء.	X53
١٥	٠,٦٧٩	٤,٣٤	تعمل المؤسسة على استثمار قدرات العاملين والطاقات الكامنة لهم.	X54
٣٢	٠,٧٧٠	٤,٣٢	تعمل المؤسسة على إشراك الموظفين في اتخاذ القرارات الإدارية.	X55
١٤	٠,٦٨٠	٤,٣٦	تعمل المؤسسة على تطوير أنظمة العمل الإدارية واستخدام تقنية المعلومات.	X56
٢٠	٠,٦٩٤	٤,٣٢	تحلل المؤسسة عمليات التشغيل الداخلية لتحديد مدى مساهمة كل منها في إضافة قيمة للمنتج.	X57

قسم المحاسبة والمراجعة ... كلية التجارة ... جامعة مدينة السادات

33	٠,٧٦٠	٤,٢٤	تفتح المؤسسة التعليمية المكتبة والملاعب لخدمة المجتمع المحيط بها.	X58
37	٠,٨٠٩	٤,١٩	تسهم المؤسسة في خلق فرص عمل والمساهمة في حل مشكلة البطالة.	X59
29	٠,٧٥٠	٤,٢٩	تسهم المؤسسة في المحافظة على البيئة وتحقيق التنمية المستدامة.	X60
30	٠,٧٥١	٤,٢٨	تتبنى المؤسسة دوراً اجتماعياً فاعلاً في خدمة المجتمع المحلي.	X61
38	٠,٨١٠	٤,١٨	تتلقى المؤسسة التعليمية دعماً من الجمعيات الخيرية والمجتمع المدني لدعم العملية التعليمية .	X62
36	٠,٧٧٩	٤,٢٤	تعد حماية البيئة من أهم مرتكزات قيم الإدارة وثقافة المؤسسة بشكل عام.	X63
35	٠,٧٨٥	٤,٢٨	لدى المؤسسة خطة للطوارئ في حال حدوث كوارث بيئية.	X64
39	٠,٨٢٩	٤,٢٣	تعمل المؤسسة على تصميم وتنفيذ برامج التعليم البيئي لتوعية العاملين.	X65
40	٠,٨٢٦	٤,١٩	تعمل المؤسسة على ربط الأداء البيئي برسالة المؤسسة.	X66
41	٠,٨٨٣	٤,١٨	رصد الظواهر الاجتماعية لتقديم الرؤى لكيفية تصويبها.	X67
—	٠,٦٣٦	٤,٣٥	الاجمالي	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

حيث ترى الباحثة من خلال الجدول السابق ارتفاع الأهمية النسبية لكافة العبارات المتعلقة بطبيعة ومحددات تحديد مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية، وذلك بمتوسط حسابي كلي (٤,٣٥) وانحراف معياري كلي (٠,٦٣٦) على المستوى الإجمالي، فيما برزت الأهمية النسبية لطبيعة ومحددات مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية، بدرجة أهمية نسبية بلغت (٨٧%). وعلى المستوى التفصيلي، فقد جاء في المرتبة الأولى المؤشر "توفر المؤسسة التعليمية الخدمة التعليمية للطلاب بجودة عالية وبمواصفات تلبي احتياجات الطلاب"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,٥٥) وانحراف معياري (٠,٦٢٠)، كما جاء في المرتبة الثانية المؤشر "تدريب العاملين على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يقلل من تكلفة الخدمات المقدمة"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,٥٣) وانحراف معياري (٠,٦٣٠)، في حين جاء في المرتبة الأخيرة المؤشر "رصد الظواهر الاجتماعية لتقديم الرؤى لكيفية تصويبها"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,١٨) وانحراف معياري (٠,٨٨٣).

٤- تحديد منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

قامت الباحثة بدراسة وتحليل عينة الدراسة لتحديد الأهمية النسبية لكل منها، من خلال الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول التالي رقم (٧):

جدول رقم (٧)

نتائج التحليل الوصفي بشأن منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

الاهمية النسبية	المتوسط	المتغير	رمز المتغير	تحديد منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
١١	٤,٤٣	٠,٥٩٠	X68	تساعد منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في انخفاض عدد الشكاوى من العملاء
١	٤,٥٦	٠,٥٧١	X69	يساعد التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في معالجة أسباب المشاكل فور اكتشافها مما يسهم في تعزيز التحسين المستمر.
٢	٤,٥٣	٠,٥٦٨	X70	يحقق التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن ميزة تنافسية على المدى البعيد للمؤسسة التعليمية.
١٠	٤,٤٩	٠,٥٨٩	X71	يسهم التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في توفير الكوادر البشرية المدربة على مفاهيم وآليات تطبيق فعالة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
٨	٤,٥٤	٠,٥٨٨	X72	يزيد دعم الإدارة العليا للتكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن منهجي من فرص نجاح المنهجية ويحقق رؤية ورسالة المؤسسة التعليمية على المدى البعيد.
٣	٤,٥٥	٠,٥٧٢	X73	يؤدي التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن الى النجاح في الربط بين المستويين التشغيلي والاستراتيجي.
٤	٤,٥٣	٠,٥٧٤	X74	يؤدي التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن لنشر ثقافة الجودة والاهتمام بترسيخها بين العاملين على مختلف أدوارهم ومستوياتهم التنظيمية.
١٢	٤,٥٢	٠,٦٠٣	X75	يسهم التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في تركيز المؤسسة على رضا العملاء جنباً إلى جنب مع رضا العاملين
٦	٤,٥٠	٠,٥٧٤	X76	يسهم التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في إدراك المؤسسة التعليمية لحقيقة أنها المسؤولة عن جودة العملية التعليمية

٥	٠,٥٦٩	٤,٤٨	ينتج عن التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن تأييد إدارة المؤسسة التعليمية لمبدأ تفويض الصلاحيات وتدفق المعلومات بين الأقسام المختلفة كآلية لعلاقة السبب والنتيجة لبطاقة الأداء المتوازن وكنتيجة لتحقيق الجودة.	X77
٧	٠,٥٧٩	٤,٥١	أن يكون لدى الإدارة العليا في المؤسسة أهداف واضحة ومرنة من أجل رفع مستوى جودة منتجاتها.	X78
٩	٠,٥٨٩	٤,٥٠	يوفر التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة خطط للجودة تتضمن معايير واضحة تساعد المسئول على المرونة في اختيار البدائل.	X79
—	٠,٥٤٩	٤,٥٠	الاجمالي	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ومن خلال الجدول السابق ترى الباحثة ارتفاع الأهمية النسبية لكافة العبارات المتعلقة بطبيعة ومحددات منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية ، وذلك بمتوسط حسابي كلي (٤,٥٠) وانحراف معياري كلي (٠,٥٤٩) على المستوى الإجمالي، فيما برزت الأهمية النسبية لطبيعة ومحددات تحديد منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية بدرجة أهمية بلغت (٩٠%). وعلى المستوى التفصيلي، فقد جاء في المرتبة الأولى المؤشر " يساعد التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في معالجة أسباب المشاكل فور اكتشافها مما يسهم في تعزيز التحسين المستمر"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,٥٦) وانحراف معياري (٠,٥٧١)، كما جاء في المرتبة الثانية " يحقق التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن ميزة تنافسية على المدى البعيد للمؤسسة التعليمية"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,٥٣) وانحراف معياري (٠,٥٦٨)، في حين جاء في المرتبة الأخيرة المؤشر "يسهم التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في تركيز المؤسسة على رضا العملاء جنباً إلى جنب مع رضا العاملين"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,٥٢) وانحراف معياري (٠,٦٠٣).

٥- انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.

قامت الباحثة بدراسة وتحليل عينة الدراسة لتحديد الأهمية النسبية لكل منها، من خلال الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول التالي رقم (٨):

جدول رقم (٨)

نتائج التحليل الوصفي لانعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.

الرمز المتغير	انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.	الدرجة	النسبة	الأهمية
X80	يسهم التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في تخفيض التكاليف وتحسين الأداء.	٤,٥٢	٠,٥٨٤	٦
X81	يساعد التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في استبعاد الأنشطة غير المضييفة للقيمة وتخفيض معدل الوقت في الأداء وبالتالي ترشيد التكاليف.	٤,٥٣	٠,٥٨٣	٥
X82	يؤدي التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن الى زيادة قدرات المؤسسات التعليمية والمجتمع في المحافظة على البيئة وبالتالي ترشيد التكاليف على المستوى القومي.	٤,٤٩	٠,٦٣٥	٧
X83	يؤدي التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن لزيادة الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وبالتالي ترشيد التكاليف.	٤,٥١	٠,٥٦٩	٢
X84	يؤدي التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن لزيادة الرقابة على الأداء وبالتالي تطبيق محاسبة المسؤولية مما يقلل من الأخطاء ويوفر في الموارد.	٤,٥٦	٠,٥٧٦	٤
X85	تعتبر التكاليف المالية والمادية اللازمة لتطبيق التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن أقل من عائداتها.	٤,٤٥	٠,٦٧٢	٨
X86	يمثل التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن مدخلاً لتطوير شامل لكافة مراحل العمل بالمؤسسات التعليمية.	٤,٥٤	٠,٥٧٣	٣
X87	يضمن التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن اتخاذ الإجراءات التصحيحية حال حدوث الأخطاء.	٤,٥٦	٠,٥٥٦	١
	الإجمالي	٤,٥٠	٠,٥٥٩	—

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ومن خلال الجدول السابق ترى الباحثة ارتفاع الأهمية النسبية لكافة العبارات المتعلقة بطبيعة ومحددات انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية، وذلك بمتوسط حسابي كلي (٤,٥٠) وانحراف معياري كلي (٠,٥٥٩) على المستوى الإجمالي، فيما برزت الأهمية النسبية لطبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، بدرجة أهمية بلغت

(٩٠%). وعلى المستوى التفصيلي، فقد جاء في المرتبة الاولى المؤشر "يضمن التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن اتخاذ الإجراءات التصحيحية حال حدوث الأخطاء"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,٥٦) وانحراف معياري (٠,٥٥٦)، كما جاء في المرتبة الثانية المؤشر "يؤدي التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن لزيادة الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وبالتالي ترشيد التكاليف"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,٥١) وانحراف معياري (٠,٥٦٩)، في حين جاء في المرتبة الاخيرة المؤشر "تعتبر التكاليف المالية والمادية اللازمة لتطبيق التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن أقل من عائداتها"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,٤٥) وانحراف معياري (٠,٦٧٢).

خامساً : نتائج اختبارات الفروض البحثية:

تستعرض الباحثة في هذا الجزء عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة بهدف اختبار مدى صحة فروض الدراسة، وذلك على النحو التالي:

١- ملخص نتائج الفروض باستخدام تحليل التباين في اتجاه واحد One Way ANOVA:

يمكن تلخيص هذه النتائج كالتالي:

١/١- نتائج تحليل التباين في اتجاه واحد One Way ANOVA لاختبار الفروق والاختلافات لمحاوير الدراسة طبقاً للوظيفة :

ويلخص الجدول التالي نتائج تحليل التباين في اتجاه واحد One Way ANOVA لاختبار الفروق والاختلافات لمحاوير الدراسة طبقاً للوظيفة كالتالي:

جدول رقم (٩)

نتائج اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد One Way ANOVA لاختبار الفروق والاختلافات لمحاوير الدراسة طبقاً للوظيفة

محور الدراسة	العدد	الوسط الحسابي للاستجابات	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	قيمة F المحسوبة	القيمة الاحتمالية P-value
مؤشرات لترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية	١٤	٤,٥٠	٠,٥١٩	٠,١٣٩	١,٦٢٠	٠,١٨٤
	٤٥	٤,٤٩	٠,٦٢٦	٠,٠٩٣		
	٧٦	٤,٥٣	٠,٦٦٣	٠,٠٧٦		
	٢٢٠	٤,٥٦	٠,٥١٦	٠,٠٣٥		
	٣٥٥	٤,٥٩	٠,٥٦٦	٠,٠٣٠		
طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة	١٤	٤,٥٠	٠,٥١٩	٠,١٣٩	١,٥٢٠	٠,٢٠٩
	٤٥	٤,٤٩	٠,٦٢٦	٠,٠٩٣		
	٧٦	٤,٦٨	٠,٦١٦	٠,٠٧١		
	٢٢٠	٤,٦٤	٠,٥٠٩	٠,٠٣٤		
	٣٥٥	٤,٦٣	٠,٥٥٠	٠,٠٢٩		
مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء	١٤	٤,١٤	٠,٦٦٣	٠,١٧٧	٨,٣٠٩	٠,٠٠٠
	٤٥	٤,٠٢	٠,٨٣٩	٠,١٢٥		
	٧٦	٤,٢٥	٠,٦٩٥	٠,٠٨٠		

		٠,٠٣٦	٠,٥٢٧	٤,٤٧	٢٢٠	إدارة عليا	المتوازن
		٠,٠٣٤	٠,٦٣٦	٤,٣٥	٣٥٥	الإجمالي	بالمؤسسات التعليمية
		٠,١٧٣	٠,٦٤٦	٤,٥٧	١٤	المراقب المالي	منهجية
		٠,٠٩٤	٠,٦٣٣	٤,٣١	٤٥	إدارة الحسابات	التكامل بين
		٠,٠٦١	٠,٥٢٨	٤,٤٦	٧٦	إدارة الجودة	إدارة
		٠,٠٣٥	٠,٥٢٥	٤,٥٥	٢٢٠	إدارة عليا	الجودة
		٠,٠٢٩	٠,٥٤٩	٤,٥٠	٣٥٥	الإجمالي	الشاملة
٠,٠٦٠	٢,٦٢٨						وبطاقة الأداء المتوازن
		٠,١٧٤	٠,٦٥٠	٤,٥٠	١٤	المراقب المالي	انعكاسات
		٠,٠٩٧	٠,٦٥٠	٤,٣٨	٤٥	إدارة الحسابات	تكامل منهج
		٠,٠٦٤	٠,٥٥٤	٤,٥١	٧٦	إدارة الجودة	إدارة
		٠,٠٣٦	٠,٥٣٦	٤,٥٣	٢٢٠	إدارة عليا	الجودة
							الشاملة
							وبطاقة الأداء المتوازن
٠,٤٤٣	٠,٨٩٧	٠,٠٣٠	٠,٥٥٩	٤,٥٠	٣٥٥	الإجمالي	على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية

المصدر: من إعداد الباحثة من نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول السابق فيما يتعلق بالفروض الإحصائية التالي:

- لا توجد فروق أو اختلافات معنوية لمؤشرات لترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية حيث بلغ متوسط المراقب المالي (٤,٥٠) ، إدارة الحسابات (٤,٤٩) ، إدارة الجودة (٤,٥٣) إدارة عليا (٤,٥٦) حيث أن القيمة الاحتمالية $p\text{-value} > 0.05$ ، ما يعني رفض الفرض الأول توجد فروق أو اختلافات معنوية لمؤشرات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية لآراء المستقصى منهم من حيث الوظيفة.
- لا توجد فروق أو اختلافات معنوية لطبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة حيث بلغ متوسط المراقب المالي (٤,٥٠) ، إدارة الحسابات (٤,٤٩) ، إدارة الجودة (٤,٦٨) إدارة عليا (٤,٦٤) حيث أن القيمة الاحتمالية $p\text{-value} > 0.05$ ، ما يعني رفض الفرض الثاني توجد فروق أو اختلافات معنوية لطبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة لآراء المستقصى منهم من حيث الوظيفة.
- توجد فروق أو اختلافات معنوية لمقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية حيث بلغ متوسط المراقب المالي (٤,١٤) ، إدارة الحسابات (٤,٠٢) ، إدارة الجودة (٤,٢٥) إدارة عليا (٤,٤٧) حيث أن القيمة الاحتمالية $p\text{-value} < 0.05$ ، ما يعني قبول الفرض الثالث توجد فروق أو اختلافات

معنوية لمقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية لآراء المستقصى منهم من حيث الوظيفة.

• لا توجد فروق أو اختلافات معنوية لمنهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن حيث بلغ متوسط المراقب المالي (٤,٥٧) ، إدارة الحسابات (٤,٣١) ، إدارة الجودة (٤,٤٦) إدارة عليا (٤,٥٥) حيث أن القيمة الاحتمالية (p-value > 0.05)، ما يعني رفض الفرض الرابع توجد فروق أو اختلافات معنوية لمنهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن لآراء المستقصى منهم من حيث الوظيفة.

• لا توجد فروق أو اختلافات معنوية لانعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية حيث بلغ متوسط المراقب المالي (٤,٥٠) ، إدارة الحسابات (٤,٣٨) ، إدارة الجودة (٤,٥١) إدارة عليا (٤,٥٣) حيث أن القيمة الاحتمالية (p-value > 0.05)، ما يعني رفض الفرض الخامس والذي ينص على يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية لآراء المستقصى منهم من حيث الوظيفة.

٢/١- اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد One Way ANOVA لدراسة الفروق والاختلافات طبقاً لسنوات الخبرة ونتائجها الجدول التالي:

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد One Way ANOVA لاختبار الفروق والاختلافات لمحاور الدراسة طبقاً لسنوات الخبرة

القيمة الاحتمالية P-value	قيمة F المحسوبة	الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	محور الدراسة
٠,٠٠٠	١٠,٠٧٦	٠,١٨٩	٠,٥٣٥	٤,٥٠	٨	أقل من ٥ سنوات
		٠,١٥٢	٠,٦٨١	٤,٤٠	٢٠	من ٥ سنوات وحتى ١٠ سنوات
		٠,٠٦٥	٠,٥٢٢	٤,٢٩	٦٥	من ١٠ سنوات وحتى ١٥ سنة
		٠,٠٣٣	٠,٥٤١	٤,٦٩	٢٦٢	أكثر من ١٥ سنة
		٠,٠٣٠	٠,٥٦٦	٤,٥٩	٣٥٥	الإجمالي
٠,٠٠٠	١١,٢٥١	٠,١٨٣	٠,٥١٨	٤,٦٣	٨	أقل من ٥ سنوات
		٠,١٣٥	٠,٦٠٥	٤,٤٥	٢٠	من ٥ سنوات وحتى ١٠ سنوات
		٠,٠٦٢	٠,٤٩٨	٤,٣١	٦٥	من ١٠ سنوات وحتى ١٥ سنة
		٠,٠٣٣	٠,٥٢٩	٤,٧٢	٢٦٢	أكثر من ١٥ سنة
		٠,٠٢٩	٠,٥٥٠	٤,٦٣	٣٥٥	الإجمالي
٠,٠٥٨	٢,٥٢٠	٠,١٨٩	٠,٥٣٥	٤,٥٠	٨	أقل من ٥ سنوات
		٠,١٦٤	٠,٧٣٣	٤,٣٠	٢٠	من ٥ سنوات وحتى ١٠ سنوات

		٠,٠٦٤	٠,٥١٧	٤,١٧	٦٥	من ١٠ سنوات وحتى ١٥ سنة	
		٠,٠٤٠	٠,٦٥٢	٤,٤٠	٢٦٢	أكثر من ١٥ سنة	
		٠,٠٣٤	٠,٦٣٦	٤,٣٥	٣٥٥	الإجمالي	
٠,٠٠٥	٤,٣٣٢	٠,١٨٩	٠,٥٣٥	٤,٥٠	٨	أقل من ٥ سنوات	منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن
		٠,١٢٨	٠,٥٧١	٤,٣٠	٢٠	من ٥ سنوات وحتى ١٠ سنوات	
		٠,٠٦٢	٠,٥٠٣	٤,٣٢	٦٥	من ١٠ سنوات وحتى ١٥ سنة	
		٠,٠٣٤	٠,٥٤٩	٤,٥٦	٢٦٢	أكثر من ١٥ سنة	
		٠,٠٢٩	٠,٥٤٩	٤,٥٠	٣٥٥	الإجمالي	
٠,٠٠٦	٤,٢٢٦	٠,١٨٣	٠,٥١٨	٤,٣٨	٨	أقل من 5 سنوات	انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية
		٠,١٦٠	٠,٧١٦	٤,٢٥	٢٠	من 5 سنوات وحتى 10 سنوات	
		٠,٠٦٤	٠,٥١٣	٤,٣٥	٦٥	من 10 سنوات وحتى 15 سنة	
		٠,٠٣٤	٠,٥٤٨	٤,٥٦	٢٦٢	أكثر من 15 سنة	
		٠,٠٣٠	٠,٥٥٩	٤,٥٠	٣٥٥	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الباحثة من نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول السابق فيما يتعلق بالفروض الإحصائية :

- قبول الفرض الأول توجد فروق أو اختلافات معنوية لمؤشرات لترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية لآراء المستقصى منهم من حيث سنوات الخبرة، حيث بلغ متوسط المراقب المالي (٤,٥٠)، إدارة الحسابات (٤,٤٠)، إدارة الجودة (٤,٢٩)، إدارة عليا (٤,٦٩)، وحيث أن القيمة الاحتمالية ($p\text{-value} < 0.05$).
- قبول الفرض الثاني توجد فروق أو اختلافات معنوية لطبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة لآراء المستقصى منهم من حيث سنوات الخبرة، حيث بلغ متوسط المراقب المالي (٤,٦٣)، إدارة الحسابات (٤,٤٥)، إدارة الجودة (٤,٣١) إدارة عليا (٤,٧٢) حيث أن القيمة الاحتمالية ($p\text{-value} < 0.05$).
- رفض الفرض الثالث توجد فروق أو اختلافات معنوية لمقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية لآراء المستقصى منهم من حيث سنوات الخبرة، حيث بلغ متوسط المراقب المالي (٤,٥٠)، إدارة الحسابات (٤,٣٠)، إدارة الجودة (٤,١٧) إدارة عليا (٤,٤٠) حيث أن القيمة الاحتمالية $p\text{-value} > 0.05$.
- قبول الفرض الرابع توجد فروق أو اختلافات معنوية لمنهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن لآراء المستقصى منهم من حيث سنوات الخبرة، حيث بلغ متوسط المراقب المالي (٤,٥٠)، إدارة الحسابات (٤,٣٠)، إدارة الجودة (٤,٣٢) إدارة عليا (٤,٥٦) حيث أن القيمة الاحتمالية $p\text{-value} < 0.05$.
- قبول الفرض الخامس والذي ينص على يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات

التعليمية لآراء المستقصى منهم من حيث سنوات الخبرة، حيث بلغ متوسط المراقب المالي (٤,٣٨)، إدارة الحسابات (٤,٢٥)، إدارة الجودة (٤,٣٥) إدارة عليا (٤,٥٦) حيث أن القيمة الاحتمالية ($p\text{-value} < 0.05$).

٢- تحليل الارتباط لمتغيرات الدراسة:

تم حساب معامل الارتباط البسيط (سبيرمان) بين متغيرات الدراسة، وذلك للتعرف على قوة واتجاه ومعنوية العلاقة بين متغيرات الدراسة، فكلما اقتربت قيمة معامل الارتباط من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على قوة الارتباط بين المتغيرين، وتدل الإشارة الموجبة على أن العلاقة طردية بينما تدل الإشارة السالبة على أن العلاقة عكسية. ويوضح الجدول رقم (١٢) مصفوفة معاملات الارتباط بين أبعاد الدراسة

جدول رقم (١١)

مصفوفة معاملات الارتباط بين أبعاد الدراسة

أبعاد الدراسة	مؤشرات لترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية	طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة	مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية	منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن	انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية
مؤشرات لترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية	١				
طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة	**٠.٦٤٩	١			
مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية	**٠.٤٩٧	**٠.٤٩٨	١		
منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن	**٠.٤٥٧	**٠.٤٣٢	**٠.٤٨٢	١	
انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية	**٠.٤٦٩	**٠.٤٢٦	**٠.٤٠٨	**٠.٧١٩	١

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي .

** تشير إلى أن معامل الارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠,٠١ .

ويتضح من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين أبعاد الدراسة، وتراوحت معاملات الارتباط بين ٠,٤٠٨ ، ٠,٧١٩ وجميعها دالة إحصائية عند مستوى معنوية

٠.٠١ ، وبالتالي يمكن قبول الفرض الذي ينص على (يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية).

٣- نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية:
قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد وذلك بغرض التحقق من أثر انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية (متغير مستقل) على ترشيد التكاليف بالمؤسسات (متغير تابع):

جدول رقم (١٢)

نموذج الانحدار الخطي المتعدد لتأثير انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية

المتغيرات	معامل الانحدار غير المعياري B	معامل الانحدار المعياري Beta	قيمة " T " المحسوبة T test	القيمة الاحتمالية P-value	الدلالة الإحصائية	قيمة VIF
ثابت الدالة	٠,٦٥٦	-	٣,٣٥٥	٠,٠٠١	----	----
طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة	٠,٥٦٥	٠,٥٤٩	١٢,٣٥٢	٠,٠٠٠	معنوي	١,٥٨١
مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية	٠,١٦٩	٠,١٩٠	٤,١٨٣	٠,٠٠٠	معنوي	١,٦٥٣
منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن	٠,١٣١	٠,١٢٧	٢,٩٧٧	٠,٠٠٣	معنوي	١,٤٤٧
■ المؤشرات العامة للنموذج:						
معامل الارتباط المتعدد R						٠,٧٥٠
معامل التحديد R ²						٠,٥٦٢
قيمة F المحسوبة						١٤٩,٩٨٧
درجات الحرية						
✓ القيمة الاحتمالية P-value						٠,٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.
يتضح للباحثة من الجدول السابق ما يلي:

- تم التحقق من جودة توفيق النموذج من خلال معامل التحديد R^2 Coefficient Of (Determination) (٠,٥٦٢) وهو ما يشير إلى أنه يمكن تفسير (٥٧%) من التغير الذي يحدث في المتغير التابع على أنه يرجع إلى المتغيرات المستقلة.
- كما بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) (٠,٧٥٠) ، وتشير تلك النتائج لمعنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (٠,٠٥ %) ، ويعنى ذلك وجود علاقة طردية قوية بين انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن (متغير مستقل) على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية (متغير تابع).
- ولقياس أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع تم استخدام أسلوب تحليل الإنحدار المتعدد، وتبين وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم لانعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن (متغير مستقل) على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية (متغير تابع). حيث بلغت قيمة المعنوية $p\text{-value} < 0.05$ ، ٠,٠٠٣.
- ومن ثم يمكن قبول الفرض الذي ينص على (يوجد أثر ذو دلالة معنوية لانعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن (متغير مستقل) على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية (متغير تابع)).

القسم الرابع

النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

أولاً : نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة إلى مجموعة من الدلالات النظرية والنتائج التي تتعلق بكل من الدراسة التطبيقية ودراسة وتحليل القوائم المالية وتقارير الجودة للمدارس المستهدفة على النحو التالي:

١ - الدلالات النظرية :

يمكن استخلاص مجموعة من الدلالات النظرية بشأن انعكاسات التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف كالتالي:

١/١ - فتحت هذه الدراسة المجال أمام المسؤولين ومديري المؤسسات التعليمية لمعرفة أهمية ترشيد الإنفاق على التعليم.

٢/١ - بتحليل التقارير الدورية للجودة بالمؤسسات التعليمية الحاصلة على الجودة تبين تحقيق الأهداف القومية للتعليم وارتفاع مردودها التكاليفي على المستوى القومي، كذلك تحقيق نسبة رضا أعلى من العاملين والمتعلمين وهو منظور أثبت مردوده الإيجابي في ترشيد التكاليف، ما يجعل المؤسسة التعليمية ترشد في التكاليف على مستوى الوحدة ذات نفسها وترشد في التكاليف على المستوى القومي إجمالاً، وهو ما يؤكد صحة فروض الدراسة بشأن انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.

٣/١ - بتحليل التقارير الدورية للجودة ببعض المدارس المستهدفة تبين ترشيد التكاليف كنتيجة تطبيقية لتطبيق الجودة بالمدارس المستهدفة.

٢- نتائج الدراسة الميدانية:

حيث تم استخلاص النتائج التالية:

١/٢- قبول الفرض الأول توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لآراء المستقصى منهم بشأن محددات ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية من حيث الوظيفة، بينما تم رفضه طبقاً لآراء المستقصى منهم من حيث سنوات الخبرة.

٢/٢- رفض الفرض الثاني توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لآراء المستقصى منهم بشأن طبيعة ومحددات إدارة الجودة الشاملة كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية من حيث الوظيفة، بينما تم قبول الفرض لآراء المستقصى منهم من حيث سنوات الخبرة.

٣/٢- قبول الفرض الثالث توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لآراء المستقصى منهم بشأن مقومات تفعيل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات التعليمية من حيث الوظيفة، بينما تم رفض الفرض وفقاً لآراء المستقصى منهم من حيث سنوات الخبرة.

٤/٢- رفض الفرض الرابع توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لآراء المستقصى منهم بشأن منهجية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية من حيث الوظيفة، بينما تم قبول الفرض طبقاً لآراء المستقصى منهم من حيث سنوات الخبرة.

٥/٢- رفض الفرض الخامس توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية لآراء المستقصى منهم بشأن انعكاسات تكامل منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية من حيث الوظيفة، بينما تم قبول الفرض من حيث سنوات الخبرة.

ويمكن للباحثة تفسير النتائج بأن سنوات الخبرة عامل هام ومؤثر في تفكير وأولوية العمل للمستقصى منهم حيث تقاربت الآراء وفق سنوات الخبرة بينما تباينت الآراء وفق الوظيفة، وربما يرجع ذلك لاختلاف المعايير والمنظور من حيث الوظيفة وسنوات الخبرة للتراكم الخبراتي الخاص بالوظيفة وطبيعتها ففي منظور المراقب المالي أو مراقب الحسابات على سبيل المثال يكون التركيز على النواحي المالية والتكاليفية، بينما يركز المستقصى منهم من حيث سنوات الخبرة على منظورات أخرى تكون أكثر تأثيراً في مستوى الأداء وترشيد التكاليف من وجهة نظرهم، كما يمكن تفسير ذلك بأنه كلما زادت سنوات الخبرة في التعليم كلما زادت كفاءتهم وقدراتهم على ترشيد التكاليف، ولذا يجب على وزارة التربية والتعليم والتعليم الفني أن تقوم بالتخطيط المسبق لكيفية استخدام التمويل المتاح لديها لكي تستطيع أن تخطط لأهدافها عامةً على ضوء الموارد المتاحة والأهداف المحددة للتعليم.

٦/٢- بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد $R(0,750)$ ، وتشير تلك النتائج لمعنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية $(0,05\%)$ ، ويعني ذلك وجود علاقة طردية قوية بين تطبيق إطار التكامل لمنهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية، ومن ثم يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتطبيق إطار التكامل

لمنهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن على ترشيد التكاليف بالمؤسسات التعليمية.

٧/٢- بتحليل قوائم الدخل الخاصة بالمدارس المستهدفة تبين تحقيق المدارس لصافي أرباح خلال الفترة المستهدفة مع انخفاض في مستوى المصاريف والإنفاق بشكل عام، وهو ما يؤكد ترشيد التكاليف نتيجة لتطبيق الجودة بالمدارس المستهدفة.

ثانياً : توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج التي تم استخلاصها من الدراسة النظرية والتطبيقية يمكن للباحثة تقديم مجموعة من توصيات الدراسة على النحو التالي:

أ- توصيات بشأن الآليات المقترحة لترشيد الإنفاق في قطاع التعليم بمصر:

- ضرورة زيادة صلاحيات مديري المؤسسات التعليمية في إدارة الموارد المالية.
- تأهيل المدارس إلي وحدات إدارية منتجة، كإنشاء معرض دائم لعرض منتجات المدرسة، أو فتح مركزاً للتدريب على الكمبيوتر، أو توفير خدمات الطباعة وكتابة الرسائل والأبحاث العلمية.
- تدريب المديرين والقيادات بالإدارات والمديريات التعليمية على ترشيد التكاليف ورفع مستوى الأداء، مع التدريب الشامل للعاملين بالإدارات التعليمية والنوعيات التعليمية على ترشيد التكاليف.
- ترشيد الإنفاق العام، وإعادة النظر في الهيكل الإداري للمؤسسات التعليمية ودوره في معالجه عجز الموازنة العامة والتأكيد على ضرورة الأخذ باقتصاديات التعليم وتمويله وترشيد الإنفاق عليه لمواجهة التحديات المعاصرة.
- إنشاء إدارة متخصصة لعملية التخطيط للموارد المالية واقتصاديات التعليم وترشيد التكاليف، مع دمج إدارة قياس وتقويم الاداء بها، إنشاء إدارة عامة لاقتصاديات التعليم تتبع وزارة التربية والتعليم.
- ضرورة الاستعانة بالدراسات والمؤسسات ذوي الخبرة والاختصاص في مجال ترشيد التكاليف بوجه عام، والمؤسسات التعليمية بوجه خاص.
- الحد من الهدر بكافة أنواعه وأشكاله المختلفة، وتخفيض التكاليف، وزيادة الاستثمار الأمثل للإمكانيات المادية والطاقات البشرية المتاحة.

ب- توصيات موجهة لوزارة التربية والتعليم والتعليم الفني المصرية:

- استخدام مخرجات إطار التكامل لمنهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن في ترشيد التكاليف في المؤسسات التعليمية.
- توفير تدريبات للعاملين بالقطاع الحكومي عامةً وللمؤسسات التعليمية خاصةً على بطاقة الأداء المتوازن لأهميتها العلمية في قياس وتطوير الأداء والرقابة على المال العام.
- دعم القيم التنظيمية بالتوجه الاستراتيجي، والذي يمكن تحقيقه من خلال تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن.

- زيادة التركيز على النواحي المالية وغير المالية معاً كتوجه عام للتطوير وترشيد التكاليف.

ج- توصيات موجهة للمؤسسات التعليمية:

- تبني المؤسسات التعليمية الخاصة للإطار لكون التطبيق بها أكثر مرونة خاصة في ترشيد التكاليف المستهدفة، نظراً لمرونة اتخاذ القرارات بها نسبةً إلى المؤسسات التعليمية الحكومية.
- اعتماد الجودة كثقافة عامة في جميع المؤسسات التعليمية سواء المتقدمة منها للإعتماد أو غير المتقدمة للإعتماد.

د- توصيات عامة لمجتمع البحث العلمي:

- استكمال البحث العلمي في قطاع التربية والتعليم لترشيد التكلفة وتحسين مستوى الأداء المؤسسي.
- اقتراح أطر جديدة للتكامل تتناسب وطبيعة التعليم بنوعياته عامة والتعليم الفني خاصة، وخاصةً أنه صدر قرار بإنشاء إدارة الجودة للتعليم الفني، وتقترح الباحثة الدراسة الحالية للتطبيق بالتعليم الفني بحيث يتم فيها زيادة منظور سوق العمل كركن أصيل في توجه التعليم الفني.
- تطوير إجراءات الرقابة المالية بالمؤسسات التعليمية على إطار التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات الحكومية عامة والتعليمية خاصة.

ثالثاً : الدراسات المستقبلية:

- ١- دور استخدام نظم الذكاء الاصطناعي في تحقيق إدارة الجودة الشاملة كمرتكز لترشيد التكاليف بالبنوك التجارية.
- ٢- نموذج مقترح لإدارة تكاليف الجودة الشاملة باستخدام النظم الرقمية : دراسة تطبيقية بمؤسسات التعليم العالي.
- ٣- محددات القياس وآليات الإفصاح المحاسبي عن أبعاد إدارة الجودة الشاملة بالمؤسسات الصناعية.

مراجع الدراسة

أولاً : المراجع باللغة العربية :

- أبرار محمد جابر صخي. (٢٠٢٢). التكامل بين منهج إدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن bsc كمدخل مقترح لترشيد التكاليف وتحقيق التنمية المستدامة بالمستشفيات الحكومية الكويتية "دراسة تطبيقية". المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، مارس، ٥٨٧-٦٢٧.
- ابراهيم الغنيمات واشرف عبد المعبود وهشام سعد. (٢٠١٩). دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة مقارنة بين فنادق الخمس نجوم بمصر والأردن. المجلة الدولية للتراث والسياحة والضيافة، كلية السياحة والفنادق، جامعة الفيوم، المجلد ١٣، سبتمبر، العدد ٢، ٤٤-٦٥.
- أسماء محمود الكحكي. (٢٠٢٠). رؤية مقترحة لتمويل التعليم قبل الجامعي في مصر. مجلة كلية التربية، قسم أصول التربية، كلية التربية، جامعة دمياط، العدد ٧٥، ٢٧٣-٢٩٦.
- أمل إبراهيم أحمد وادي. (٢٠١٦). فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرخدامات الإدارية لمنظمات الأعمال (دراسة ميدانية تطبيقية على منشآت الصناعة التحويلية)، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه.
- أميمة رزق علي الجيوشي. (٢٠١٩). دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية. مجلة البحوث المالية والتجارية، المعهد العالي للحاسب الآلي وإدارة الأعمال، قسم المحاسبة، ٥٣ - ٧٤.
- ايوب محمود. (٢٠٢٠). أثر جودة الخدمة في تحقيق ولاء الزبون دراسة تطبيقية على عينة من مشتركى شركة ايرث لينك لخدمات الانترنت في محافظة اربيل، المجلة العربية للنشر العلمي، كلية إدارة الأعمال، جامعة زاخو، جمهورية العراق، اقليم كردستان، ٢ نيسان، العدد الثامن عشر، ٧٠ - ٩٢.
- تيسير جواد كاظم علي بيج. (٢٠٢١). تفعيل الإطار الرقابي لإدارة مخاطر المشروع عن طريق التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن دراسة تطبيقية في شركة الكندي لإنتاج اللقاحات والأدوية البيطرية. كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة كربلاء، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة.
- ثورة عزات أبو مارية. (٢٠١٨). تكاملية بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في محافظة الخليل. كلية الدراسات العليا، قسم إدارة أعمال، جامعة الخليل، رسالة ماجستير.
- حسام مصطفى. (٢١ اغسطس، ٢٠١٩). تكاليف الجودة-Quality Costs. تاريخ الاسترداد ٦ مايو، ٢٠٢٣، من <https://www.linkedin.com/pulse/>
- حسين بلادجوز ومحاد عربوه. (يناير، ٢٠١٩). المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الاعمال الحديثة. إصدارات جامعة الدول العربية.
- خالد بن أحمد معيوف الشمري. (٢٠٢٠). تقييم الأداء الإستراتيجي في جامعة شقراء باستخدام بطاقات الأداء المتوازن (BSC) من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس فيها.

مجلة التربية، كلية التربية، جامعة الأزهر، العدد: (١٨٧)، الجزء (الخامس)، يوليو، ١٩٨-١٦٥.

خالد محمد المدهون. (٢٠٢١). أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تخفيض تكاليف الخدمات المصرفية "دراسة تطبيقية على البنوك التجارية في فلسطين". مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة فلسطين، المجلد الخامس، العدد الثامن عشر، سبتمبر، ٨٨-١٠٨.

خليفة مسعود أحمد ومحمد عبد العزيز خليفة وصالح حسن سالم والهادي محمد السحيري. (٢٠١٨). إطار محاسبي مقترح لترشيد تكاليف التنمية المستدامة دراسة مقارنة بين مصانع الاسمنت ومصانع الطوب الأحمر العاملين بليبيا. مجلة العلوم البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، المجلد الرابع والأربعون، الجزء الثاني، ديسمبر، ٤٦٣-٤٩٠.

غادة بنت خالد بن عبد الرحمن بن خنifer. (٢٠٢١). استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير وتحسين أداء المؤسسات العامة السعودية غير الهادفة للربح دراسة ميدانية. المجلة العربية للإدارة، كلية التجارة قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، مج ٤١، عدد ١، ٨١-٩٨.

رعد حسن الصرن. (٢٠٢١). إدارة الجودة والبيئة. دمشق، سوريا، جامعة الشام الخاصة. ريهام محمد حواش ونيفين جلال عيد ومروة على عبد الوهاب. (٢٠٢٠). نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن في إدارة الأداء الاستراتيجي : دراسة حالة مصر للطيران، مجلة كلية السياحة والفنادق، كلية السياحة والفنادق، جامعة مدينة السادات، المجلد الرابع، العدد (٢/١)، يونيو، ٩٥-١١٨.

سمير الخطيب. (٢٠١٨، ١١/ ٨). إدارة الجودة الشاملة. تاريخ الاسترداد ٨/ ٨، ٢٠٢٣، من المرجع الالكتروني للمعلوماتية:

<https://almerja.com/reading.php?idm=107261>

شيماء شريف عبد اللطيف شريف. (٢٠١٩). تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والمقاييس المرجعية كمدخل لتحسين الأداء في المنظمات الصحية. مجلة جنوب الوادي للأبحاث البيئية، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، المجلد ٢، العدد ١، مايو، ١٥-٣٢.

طارق صلاح سليمان البسطويسى. (٢٠١٩). استخدام بطاقة الأداء المتوازن وعملية التحليل الشبكي في ترشيد تكاليف الجودة: دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٣، العدد ١، ٥٣٧-٥٥٥.

كلثوم كبار. (٢٠١٩). أثر ترشيد التكاليف على المردودية المالية دراسة حالة المديرية العامة لشركة كهرباء وطاقتات متجددة بغرداية للفترة من ٢٠١٣ الى ٢٠١٧. كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرداية، رسالة ماجستير.

لينا محمد يوسف الزعبي. (٢٠٢٢). أثر استخدام تكاليف الجودة في تحسين كفاءة الأداء. المجلة العربية للنشر العلمي، قسم المحاسبة بلدية الرمثا، الإصدار الخامس، العدد الخمسون، ٣٩٤-٤٠٤.

محمد القيسي. (١٠ أكتوبر، ٢٠٢٢). ترشيد التكاليف. تم الاسترداد من موقع الخليج بتاريخ

<https://www.alkhaleej.ae/2022/3/15>

محمد شحاته خطاب. (٢٠١٧). التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة القياس المتوازن للأداء لقياس تكاليف وإدارة أداء الخدمة التعليمية: دراسة

- ميدانية بالجامعات السعودية. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة قسم المحاسبة، جامعة طنطا، العدد ١، ١٠٢-٥٧.
- محمد عبدالله محمد يوسف. (٢٠١٨). الدور الوسيط لبطاقة الأداء المتوازن في العلاقة بين التخطيط الاستراتيجي والأداء في شركات الطيران بالسودان. كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، رسالة دكتوراه.
- محمد كمال أبو عجوه وخالد حسين أحمد. (٢٠٢٢). المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية ومحاسبة الهيئات غير الهادفة للربح. كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- معالي عباس الشريف عبدالرحمن. (٢٠١٨). إدارة الجودة الشاملة الموجهة وأثرها على الأداء المؤسسي - الدور المعدل للثقافة التنظيمية (دراسة على عينة من المصانع العاملة بولاية الخرطوم). كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال.
- منال جبار سرور. (٢٠٢٣). أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية ودورها بتخفيض التكاليف وتحسين الجودة. كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة بغداد، العراق.
- منال حامد فراج. (٢٠٢٠). أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية). مجلة الشروق للعلوم التجارية، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، العدد الثاني عشر، يونيو، ٦٦-١٩.
- منير فؤاد أحمد نصار. (٢٠١٨). متطلبات تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة وتحسين الأداء. مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد ١٩، الجزء الثاني، ٢٢٤-٢٤١.
- مي جمال عباس السيد. (٢٠١٩). تطوير الأداء المؤسسي بمدارس الحلقة الثانية من التعليم الأساسي في ضوء المحاسبة التعليمية. كلية البنات للآداب والعلوم التربوية، جامعة عين شمس، رسالة ماجستير.
- نسرین صالح محمد صلاح الدين. (يوليه، ٢٠١٦). تقييم جودة الخدمات الجامعية باستخدام نموذج الأداء الفعلي (SERVPERF): دراسة حالة. مجلة البحث العلمي في التربية، كلية التربية، جامعة عين شمس، المجلد ١٧، العدد ٤، ٥٥-١٠٠.
- نيفين عبد القادر حال وأحمد عارف سعد الدين. (٢٠٢٢). أثر استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء على زيادة فاعلية تحقيق الرقابة على تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية في ظل تطبيق فلسفة الجودة الشاملة دراسة ميدانية. مجلة النيل للعلوم التجارية والقانونية و نظم المعلومات، معهد النيل العالي للعلوم التجارية وتكنولوجيا الحاسب بالمنصورة، المجلد ٢، العدد ٤، أغسطس.
- هشام عبدالعاطي عبدالمنصف عبدالسلام. (٢٠٢٢). دراسة تحليلية لتطور أساليب المحاسبة الإدارية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال في ظل بيئة التصنيع التقليدية وبيئة التصنيع الحديثة. مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة قسم المحاسبة، جامعة القاهرة، العدد ١، ٨١-١٠٦.
- هويدا محمود ابوالغيط. (٢٠٢٢). بطاقة الأداء المتوازن كمدخل لتحسين أداء المنظمات العامة - شركة مياه الشرب بالإسكندرية نموذجاً. مجلة كلية السياسة والاقتصاد، كلية السياسة والاقتصاد، جامعة القاهرة، المجلد السادس عشر، العدد الخامس عشر، يوليو، ١٣٨-١٢٢.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- Alomiri, M. & Alroqy, F. (2019). "Factors Influencing the Adoption of Balanced Scorecard in the Saudi Arabia Services Sector", Alexandria Journal of Accounting Research, January, Vol. 3, (1):1-46.
- Asu E., (2022). Total Quality Management and Organizational Success. International Journal of Academic and Applied Research, vol. 6, 143-149.
- Bentes, A. c. (2016). Multidimensional assessment of organizational performance: integrating BSC and AHP . Journal of business research, vol. 65 , no.12.
- Boudlaie, H., et al. (2020). "Designing a human resource scorecard: An empirical stakeholder-z based study", Journal of Entrepreneurship, Management and Innovation, Vol. 16, Issue (4): 113-147.
- Drury, C. (2018). Management and Cost Accounting. United Kingdom: Annabel Ainscow, 10th edition.
- E., A. (2022). Total Quality Management and Organizational Success . International Journal of Academic and Applied Research, vol. 6, 143-149.
- El kaseer, A. H. & S. (2022). Factors Affecting Application of Total Quality Management Activities at Oncology Center Mansoura University,. Mansoura Nursing Journal (MNJ) Vol. 9. No. 2, 223-235.
- Enache, S. &. (2021). Tracking Key Performance Indicators within Educational Institutions: The Balanced Scorecard Approach. Annals of Dunarea de Jos, University of Galati Fascicle I, Economics, and Applied Informatics 27(1), 1-11.
- Kaplan, R. & Norton, D., (1992). The balanced Scorecard – Measures that drive - performance . Harvard Business Review, (1), 70-79 .
- Kaplan ,R.,& Norton, D., (1993)," Putting The Balance Score card To Work" , Harvard Business Review , 71 (5) (Sept / Oct), pp: 134-142
- Kaplan, R.,& Norton, D., (2004),"Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets", Harvard Business Review, Feb,: pp 113-131.
- King-Jang Yang, S.-H. C.-C. (2020). Establishment and applications of quality management system for service industries.



- International Journal of Financial, Accounting, and Management, V. 1, Issue 4, June,, 199-207.
- Kotler, P. & Keller, K. L. (2021). Marketing Management. (16th edition). Shanghai: Shanghai People's Publishing House.
- Mukherjee, S. P. (2019). Quality: Domains and Dimensions. Springer Nature Singapore Pte Ltd.
- Oakland, J. S. (2014). Total Quality Management and Operational Excellence: text and cases. (4th ed.), Routledge, London & New York.
- Ozmantar, Z. a. (2016). Design Principles for the development - of balanced scorecard, . International Journal of Educational Management, 30(5):622-634.
- Russell, R. S. (2011). Operations Management : creating value along the supply chain. (7th ed). John Wiley & Sons, Inc.
- Tabesh, A. T. (2023). Thirty years with the balanced scorecard : What we have learned. Business Horizons, Volume 66, Issue 1, January–February , Pages 123-132.
- Tejaningrum, A. (2014). , TQM in Perspective the Balanced Score Card. International Journal of Humanities and Management Sciences (IJHMS) Volume 2, Issue 4.
- Wall, A. (2003,). The future of the balanced scorecard, An Interview with professor Dr. Roberts. Kaplan, . Measuring Business Excellence, Vol. (1), , 30-35

