

## مدى اهتمام المؤسسات الطبية الخاصة بمحافظه حصرموت بتكاليف الجودة

( دراسة ميدانية )

د. سالم عبد الله صالح بن كليب\*

### الملخص:

استهدفت هذه الدراسة معرفة واقع تكاليف الجودة في المؤسسات الطبية العاملة في اليمن من حيث مدى إدراك أهمية محاسبة تكاليف الجودة من وجهة نظر مديري ومحاسبي هذه المستشفيات، وتوضيح المفاهيم المتعلقة بتكاليف الجودة وأهميتها ومسبباتها وتصنيفاتها، والمعالجة المحاسبية لهذه التكاليف، ومعرفة العلاقة بين محاسبة تكاليف الجودة ودورها في تحسين مستوى الخدمات في المؤسسات الطبية محل الدراسة. وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة تمثل أهمها في ما يأتي: يوجد إدراك لدى إدارات المستشفيات الخاصة اليمنية لأهمية قياس تكاليف الجودة الشاملة ومحاسبتها وأثرها في مستوى جودة الخدمات في مستشفياتهم ونسبة 73.2%، وكذلك تتوافر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق محاسبة تكاليف الجودة في المستشفيات المستهدفة بنسبة 70.2%، وتقوم إدارات المستشفيات محل الدراسة بتطبيق محاسبة تكلفة الجودة الشاملة بنسبة 73.8% لكن ليس على نحو علمي، وأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين تطبيق محاسبة تكاليف الجودة الشاملة تُعزى إلى مستوى جودة الخدمات في المستشفيات المستهدفة.

وقد خرجت الدراسة بتوصيات تمثل أهمها في ما يأتي: ضرورة زيادة الوعي والإدراك بأهمية قياس تكاليف الجودة الشاملة ومحاسبتها، من خلال ترسيخ تحول إيجابي وإجرائه نحو تبني متكامل لتطبيق مدخل الجودة الشاملة، وأن تسعى إدارات المستشفيات المستهدفة إلى عقد المزيد من الدورات وورش العمل عن الجودة الشاملة للعاملين لتوضيح أهميتها ومنافع تطبيقها، و ضرورة منح مزيدٍ من الصلاحيات لإدارات الأقسام المختصة في رفع تقارير قياس تكلفة الجودة من أجل مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة.

### المقدمة :

إن موضوع محاسبة تكاليف الجودة تُعد من الموضوعات التي تشكل تحديًا للباحثين لسببين: الأول، إنّ المكون الأهم والجوهري من تكاليف الجودة هي تكاليف مخفية، وهي بالضرورة غير قابلة للقياس الكمي. والتحدي الآخر، إنّ نتائج محاسبة تكاليف الجودة لا يمكن تلمسها بالأمد المنظور، فهي تكاليف ذات

\* أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم المالية والإدارية، جامعة الريان.

مضامين استراتيجية تؤثر بالمركز التنافسي للمنظمات وفي قدرتها على النمو والازدهار وتحقيق المزايا الاستراتيجية". (الفضل، وغدير ، 2012، ص: 2).

وإن المتابع لوضع القطاع الصحي في اليمن يلاحظ أنه في تزايد للطلب على الخدمات الصحية لعوامل متعددة، أهمها الحرب الدائرة وآثارها، والتزايد المتسارع في عدد السكان، وتزايد حوادث الطرق، ونسب التلوث، وانتشار الأوبئة، وغيرها..، ويظهر التزايد على المستشفيات الخاصة أكثر من مستشفيات القطاع العام لوجود بعض الميزات التنافسية التي يبحث عنها المريض، مثل توفر الكادر الإحصائي، ووجود الأجهزة المتطورة الحديثة إلى حد ما، الأمر الذي يجعل تلك المستشفيات الخاصة أمام مسؤولية مهنية وإنسانية في توفير جودة الخدمات الصحية وتحسينها بأسعار مناسبة، وسد الفراغ الذي صنعه الضغط الشديد للظروف السائدة على النظام الصحي للدولة، كقلة الموارد والتمويل، وقلة الكادر الطبي، وذلك بسبب الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها البلاد.

#### مشكلة وأسئلة الدراسة:

بالنسبة لمعرفة نسبة تكاليف الجودة في قطاع الخدمات الطبية لا توجد هناك دراسات وأبحاث (حسب معرفة الباحث) تبين نسبة تكاليف الجودة من إجمالي التكاليف، الأمر الذي يجعل إدارة تلك المؤسسات أمام تحدٍ كبير، والمتمثل في عدم معرفة نسبة هذه التكاليف للجودة داخل مؤسساتهم الطبية، ومن خلال الاطلاع على بعض المهام والأهداف التي تسعى المؤسسات الطبية في اليمن إلى تحقيقها محل الدراسة، يتضح أنها لم تتضمن أي بند يشير إلى الاهتمام بتكاليف الجودة ومحاولة تخفيضها.

ويمكن لنا بناءً لما تقدم أن نقوم بصياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي :

#### ما واقع تكاليف الجودة في المؤسسات الطبية العاملة في اليمن ؟

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيس أربعة أسئلة فرعية هي :

- 1- ما مدى إدراك إدارة المؤسسات الطبية في اليمن بأهمية محاسبة تكاليف الجودة ؟
- 2- هل تتوفر لدى المؤسسات الطبية في اليمن البنية الأساسية والإمكانات اللازمة في قياس تكاليف الجودة على خدماتها للمرضى ؟
- 3- ما مدى تطبيق تكاليف الجودة من قبل إدارة المؤسسات الطبية في اليمن ؟
- 4- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة تكاليف الجودة و مستوى الخدمات الطبية؟

**أهمية الدراسة وأسباب اختيار الموضوع :**

توجد العديد من الدراسات التي تناولت مفهوم محاسبة تكاليف الجودة وتطبيقها وأهميتها وذلك في بيئة الأعمال التجارية والصناعية، ولم تعطِ هذه الدراسات قدرًا من الاهتمام بتطبيقها على بيئة الخدمات الطبية؛ كونها تشكل أهمية كبيرة ومباشرة بحياة البشر ومحور التنمية والتطور وهو (الإنسان)، وتنبع أهمية هذه الدراسة من كونها محاولة يسعى من خلالها الباحث إلى استكشاف واقع تكاليف الجودة للمؤسسات الطبية، ومحاولة تحسين البيئة المحاسبية للمؤسسات الطبية في اليمن وتطويرها؛ كونها تعتبر مؤسسات ناشئة في السوق، والتعرف عما إذا كانت هناك معوقات تحول دون إدراك أهمية تكاليف الجودة وتطبيقها في هذه المستشفيات .

من هنا فإن النتائج التي ستكشف عنها الدراسة ومن ثم التوصيات والمقترحات التي ستبنى على تلك النتائج ستخدم جميع الفئات ذات العلاقة بتلك المؤسسات الطبية سواءً مالكين أو إدارة أو عملاء.

**أهداف الدراسة:**

يهدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى جانب تحقيق الهدف الرئيس وهو: معرفة واقع تكاليف الجودة في المؤسسات الطبية العاملة في اليمن إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1- معرفة واقع تكاليف الجودة في المؤسسات الطبية العاملة في اليمن من حيث مدى إدراك أهمية محاسبة الجودة وتكاليفها من وجهة نظر مدراء ومحاسبي هذه المستشفيات.

2- توضيح المفاهيم المتعلقة بتكاليف الجودة وأهميتها ومسبباتها وتصنيفاتها، والمعالجة المحاسبية لهذه التكاليف.

3- معرفة العلاقة بين محاسبة تكاليف الجودة و دورها في تحسين مستوى الخدمات في المؤسسات الطبية محل الدراسة.

4- تقديم التوصيات والمقترحات لإدارة المؤسسة بأهمية قياس تكاليف جودة خدماتها الطبية، وفوائد خفضها، وتأثيرها على الأداء المالي للمؤسسة الطبية.

**فرضيات الدراسة:**

بقصد الإجابة عن أسئلة مشكلة الدراسة المطروحة ، ستقوم هذه الدراسة على الفرضيات الآتية :

**1- الفرضية الأولى : H1**

تدرك إدارة المؤسسات الطبية في اليمن أهمية محاسبة تكاليف الجودة .

## 2- الفرضية الثانية : H2

تتوفر لدى المؤسسات الطبية في اليمن البنية الأساسية والإمكانات اللازمة في قياس تكاليف الجودة على خدماتها للمرضى.

## 3- الفرضية الثالثة : H3

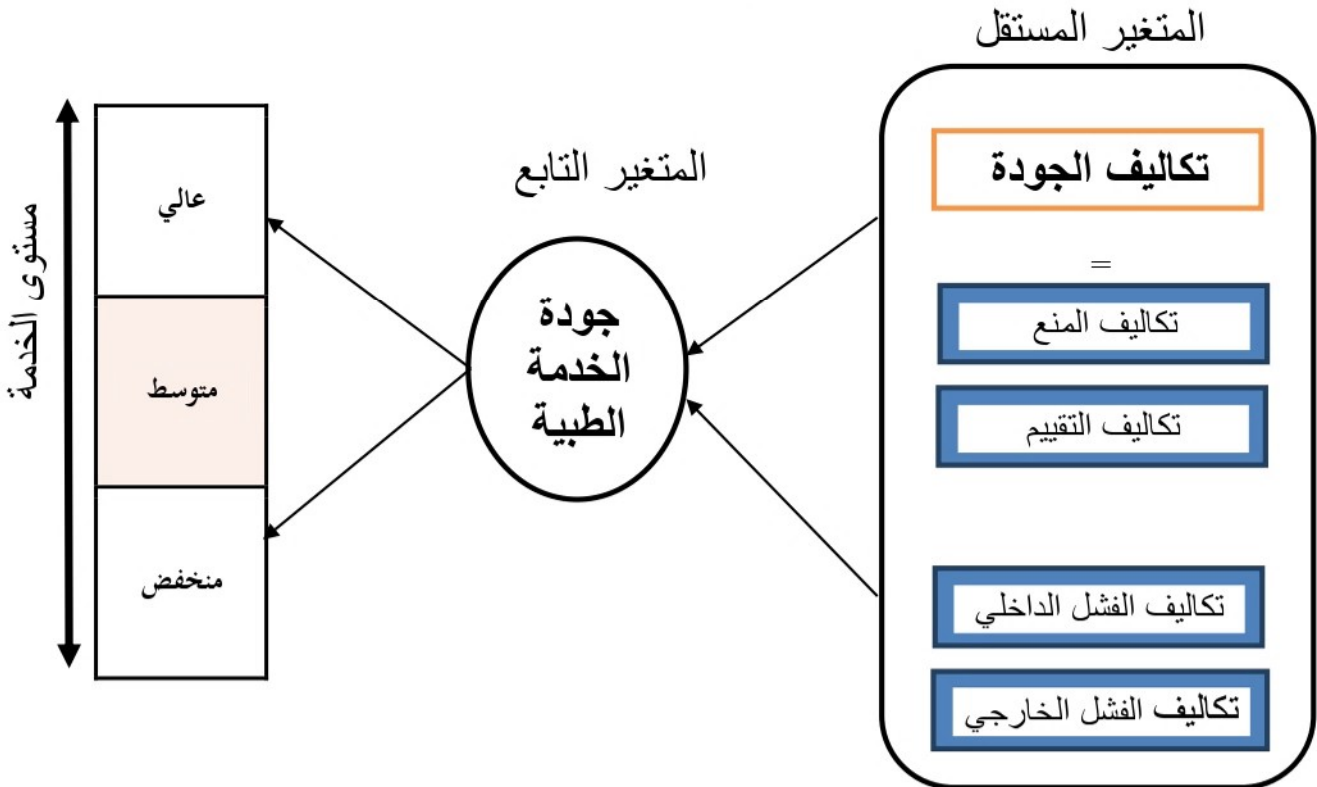
تقوم إدارات المؤسسات الطبية في اليمن بتطبيق محاسبة تكاليف الجودة .

## 4- الفرضية الرابعة : H4

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة تكاليف الجودة في المؤسسات الطبية اليمنية وجودة الخدمات الطبية.

الشكل المعرفي للدراسة :

## نموذج متغيرات الدراسة



شكل رقم 1 يوضح النموذج المعرفي للدراسة وعلاقة المتغير التابع بالمتغير المستقل.

المصدر: من إعداد الباحث.

**حدود الدراسة:**

لقد انحصرت هذه الدراسة في الحدود الآتية :

**الحدود المكانية :** حيث تم عمل إجراءات الدراسة الميدانية على مجموعة من المستشفيات الخاصة في محافظة حضرموت كعينة من مجتمع البحث، والذي يشمل المستشفيات الخاصة في اليمن؛ وذلك كونها الأنسب والأقرب لتحقيق أهداف الدراسة، وتحقيق فرضياته الرئيسة من وجهة نظر الباحث .

**الحدود الزمانية :** شملت الفترة من شهر فبراير 2018م وحتى نهاية شهر ديسمبر 2018م .

**الحدود الموضوعية :** وقد اقتصرت هذه الدراسة على دراسة موضوع واقع تطبيق محاسبة تكاليف الجودة وأثرها على مستوى الخدمات الطبية المقدمة وذلك من خلال دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة في محافظة حضرموت .

**منهج الدراسة:** إن الباحث يسعى إلى دراسة واقع قياس تكاليف الجودة وأثرها على مستوى الخدمات في المستشفيات الخاصة اليمنية، وهذا يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، ومن ثم الرجوع إلى الوثائق المختلفة، كالكُتب، والمجلات العلمية، وغيرها من المراجع التي يثبت صدقها لبناء مرجعيات ومنطلقات معرفية في تكوين الإطار النظري للبحث، لتشكيل قاعدة علمية لتحليل متغيرات الدراسة، وكذا تم إجراء المسح الميداني لكافة أفراد العينة المراد بحثها، والتحليل الموضوعي للبيانات من الاستبانات الموزعة من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، واختبار الفرضيات، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع البحث.

**طرق جمع البيانات:**

اعتمد الباحث في جمعه للبيانات على نوعين من البيانات :

**1- البيانات الأولية:**

وذلك بالبحث في الجانب الميداني عن طريق توزيع استبانات لدراسة بعض مفردات البحث، وحصر المعلومات وجمعها، و**ثم** بعد ذلك تم تفرغ البيانات وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS (Statistical Package For Social Science)، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التي تناسب الموضوع بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة تدعم موضوع البحث.

**2- البيانات الثانوية:**

لقد عمدَ الباحث بمراجعة الكتب والدوريات العلمية والمنشورات المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدراسة واقع تكاليف الجودة وأثرها على مستوى خدمات المستشفيات الخاصة في اليمن، واطلع الباحث على المراجع التي ارتآها لتسهم في إثراء الدراسة بصورة علمية، وقد هدف الباحث من خلال

الرجوع إلى المصادر الثانوية إلى التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة البحوث، وكذا التعرف على آخر الكتابات والأفكار ووجهات النظر المتعلقة بموضوع الدراسة.

#### مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة جميع المستشفيات الخاصة التي تعمل داخل الجمهورية اليمنية، حيث لا توجد تقارير إحصائية دقيقة عن عددها، وذلك بسبب وجود النزاعات المسلحة والحرب الدائرة في البلاد.

#### عينة الدراسة:

أما عينة الدراسة فقد شملت المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة حضرموت والتي شملت العينة على المديرين التنفيذيين والمدراء الماليين والمحاسبين والعاملين الذين يرتبط عملهم ارتباطاً مباشراً بالإدارة المالية، كأقسام التحصيل، والتأمين الصحي للمؤسسات والجهات المختلفة، وبلغ عددهم (55) فرداً، وقد تم توزيع الاستبانات المخصصة لتحقيق أهداف الدراسة والبالغ عددها (55) استبانة، وتم استرجاع ما مجمله (46) استبانة من إجمالي الاستبانات التي تم توزيعها، وتم استبعاد الاستبانات التي لم تتوفر فيها الشروط المطلوبة مع مقتضيات التحليل الإحصائي وعددها (3) استبانات، بحيث أصبح حجم العينة المتبقي والصالح للتحليل الإحصائي (43) استبانة.

#### أداة الدراسة:

لقد اعتمد الباحث على أداة الاستبيان لتحقيق أهداف البحث، وتم تقسيمها على قسمين :

**القسم الأول:** يتكون من البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة في إطار المتغيرات الديموغرافية، وهي (الجنس، والعمر، والوظيفة، وسنوات الخبرة، والمؤهل العلمي، والدورات)، ويتكون هذا القسم من 7 فقرات.

**القسم الثاني:** يتضمن هذا القسم البيانات التي تتعلق بتكاليف الجودة ومستوى الخدمة وهو المتغير المستقل، وتم تقسيمه على أربعة محاور كما يأتي :

#### المحور الأول:

وقد تناول هذا المحور مدى إدراك أهمية قياس تكاليف الجودة بأقسامها الأربعة، وكانت عدد فقرات هذا المحور 15 فقرة .

#### المحور الثاني:

يتضمن هذا المحور مدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لقياس تكاليف الجودة، وكان عدد فقرات المحور 13 فقرة .

**المحور الثالث:**

وتناول هذا المحور مدى تطبيق نظم محاسبة تكاليف الجودة داخل المستشفيات عينة الدراسة، وكان عدد فقرات هذا المحور 10 فقرات.

**المحور الرابع:**

وتضمن هذا المحور قياس علاقة تكاليف الجودة الشاملة (المتغير المستقل) بمستوى تحسين الخدمة في المستشفيات (المتغير التابع)، و قد شمل المحور على 9 فقرات .  
وقد تم استخدام مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي في الإجابة وقياس استجابة الباحثين لفقرات الاستبانة.

**الدراسات السابقة:****أولاً: الدراسات باللغة العربية:****1-دراسة(زعر، 2012):**

لقد هدفت الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على دور مدخل الانحرافات المعيارية الستة (Six Sigma) في ترشيد تكاليف الجودة في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، ولإنجاز ذلك الهدف قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية، مستخدماً أداة الاستبانة وتوزيعها لعدد (36) شخصاً، اعتمدت منها 31 استبانة بنسبة 86% وذلك لغايات التحليل.

وبينت نتائج الدراسة وأظهرت أن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تمتلك المتطلبات الرئيسة لتطبيق مدخل Six Sigma بشكل متفاوت، وأنه في حال تطبيق مدخل Six Sigma فإنه يساهم في تحسين جودة الخدمات وفي ترشيد تكاليف الجودة.

وقدم الباحث مجموعة من التوصيات والاقتراحات، منها: ضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم إدارة الجودة الشاملة، وضرورة تبني مدخل (Six Sigma) القائم على خطوات منهجية واضحة من قبل شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين.

**2-دراسة(محروس، 2013):**

هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية استخدام نموذج قياس الأداء المتوازن (BSC) كأداة لتدعيم فعالية الرقابة على تكاليف الجودة الشاملة في المنشآت الخدمية التي تطبق فلسفة الجودة الشاملة . واقتصرت الدراسة التطبيقية على الشركة المصرية للاتصالات في مناطق كفر الشيخ وكفر الدوّار ودمنهور -دراسة حالة-. واعتمد

البحث على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي للوصول من الجزئيات إلى الكليات معتمداً على ثلاث مراحل: أولها الظاهرة، ثانيها وضع الفروض، وثالثها اختبار الفروض .

وكانت أهم النتائج: أن أهم المبادئ والأسس في تطبيق TQM هي: دعم الإدارة العليا، التوجه للعميل، العمل الجماعي كفريق متكامل، وتدريب العاملين وتحفيزهم. وأهم أبعاد نموذج قياس الأداء المتوازن تأثيراً في الرقابة على تكاليف الجودة حسب ترتيبها: بُعد التعلم، بُعد العمليات الداخلية، والبُعد المالي.

وأوصت الدراسة بتطبيق النموذج المقترح لاستخدام نموذج القياس المتوازن للأداء لتفعيل الرقابة على تكاليف الجودة في ظل تطبيق فلسفة الجودة الشاملة، وربطه بنظام الحوافز والمكافآت، والتوسع في تطبيق دوائر الجودة؛ كونها إحدى أدوات المشاركة للإدارة في تقوية فرص تعظيم الاستفادة من الموارد البشرية وتدعيمها، وكذلك تبني مفهوم أفضل أداء تنافسي لرفع قدرة الشركة التنافسية، وأيضاً توصي الدراسة إدارة الشركات بالنجاح في تحليل المسببات الاستراتيجية للتكلفة حتى تستطيع إدراك المتغيرات المؤثرة في القرارات الاستراتيجية وفهمها.

### 3-دراسة ( كاظم، وعبدالوهاب، 2013):

هدفت الدراسة إلى بيان أثر العلاقة بين التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تكوين الميزة التنافسية للشركات الصناعية العراقية عينة البحث، وهي (الشركة العامة للصناعات النسيجية- حلة -، والشركة العامة للصناعات الصوفية -الكاظمية-)، والشركة العامة للصناعات القطنية- الكاظمية-). وأفادت الدراسة أن النظام المحاسبي قادر على قياس سلوك عناصر تكاليف الأداء البيئي للمنظمة وتحليله وفق إدارة الجودة البيئية الشاملة (TQEM)، وتحديد تكلفة المنتجات بصورة صحيحة، وهذا ما يميزها عن غيرها من المنظمات بمنتجات ذي جودة عالية وتكلفة أقل، ومن ثم المحافظة على موقفها التنافسي.

وتوصلت الدراسة أن المحاسبة البيئية تُمكن الشركة من تقدير كلف الإنتاج على نحو أفضل، وأنه توجد علاقة بين التكاليف البيئية وتكاليف الجودة؛ فزيادة الأخيرة نتيجة عدم مطابقة الجودة البيئية على أساس رغبات الزبون طردياً يؤدي لزيادة التكاليف والأسعار وعكسياً لقلة المبيعات والعكس صحيح.

وأوصى الباحثان ضرورة نشر الوعي عن الجودة بين الإدارة والعاملين بصورة عامة والجودة البيئية بصورة خاصة، وتحديد مشاكل البيئة الملوثة وكيفية تلافيها، وكذلك السعي لتطبيق المحاسبة البيئية في الشركات الثلاث من خلال إيجاد قسم ملحق بقسم الحسابات يهتم بتحديد التكاليف البيئية وحصرها، وبالتالي قياسها بشكل دقيق، ومهمة القسم توفير معلومات لعملية اتخاذ القرارات وخاصة المتعلقة منها بالبيئة، و أيضاً ضرورة تطبيق



معايير الأيزو الخاصة بالجودة البيئية، وهي (ISO14000,14001,14020,14040,14060) لتحسين نظام الإدارة البيئية والحد من التلوث.

#### 4-دراسة (سرور، وعمر، 2013):

هدف الباحثان إلى إمكانية تحديد تكاليف الجودة الكلية وقياسها والافصاح عنها بتقارير منفصلة، وإمكانية التوصل إلى مؤشرات ومقاييس جديدة للأداء تتناسب مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للشركات. وتمثلت فرضية البحث بالتساؤل الآتي: هل يمكن استعمال مؤشرات تكاليف الجودة الكلية ومقاييسها (المالية وغير المالية) في تقييم الأداء الاستراتيجي من خلال بطاقة العلامات المتوازنة بمناظيرها الستة للوحدات الاقتصادية ضمن بيئة التصنيع العراقية؟ .

وأظهرت النتائج أن لتكاليف الجودة الكلية أهمية كبيرة في تقييم الأداء الاستراتيجي من خلال توفيرها مجموعة المقاييس المالية وغير المالية. وتمثل تكاليف المنع والتقييم وال فشل الداخلي والفشل الخارجي مقاييس مالية للأداء، وغالبًا ما تكون مرتبطة بأهداف المنظمة قصيرة الأجل، بالإضافة الى أنها تمثل مقاييس غير مالية، مثل رضا العملاء، وجودة العمليات الداخلية، ومع كل هذا إمكانية استعمال تكاليف الجودة واعتمادها كليًا من خلال إعداد بطاقة العلامات المتوازنة بمناظيرها الستة (المالي، العمليات الداخلية، البيئة المجتمعية، الزبون، التعلم والنمو، المخاطر)؛ وذلك كون هذه المقاييس مرتبطة بأهداف كل منظور من المناظير الستة بالاعتماد على المقاييس المالية وغير المالية .

وأوصت الدراسة الشركات باستعمال المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة لتقييم الأداء المتكامل والسليم بين الأهداف القصيرة والبعيدة المدى ضمن الأداء الاستراتيجي، وكذلك الاهتمام بكلف الجودة واحتسابها، والإفصاح عنها بتقارير منفصلة، وربطها بطاقة العلامات المتوازنة بمناظيرها الستة.

#### 5-دراسة (شليبي، وصفاء الدين، 2014):

تناولت الدراسة هدف تصميم نموذج حاسوبي لتحليل تكاليف الجودة يكشف العلاقة الإيجابية بين الخفض للتكاليف وتحسين الجودة.

واعتمد البحث في تحديد المشكلة منهجية الدراسة التي تنظم طريقة حل المشكلة التساؤل الآتي: (هل يمكن بناء نموذج كمي يحمل على الحاسوب لتحليل تكاليف الجودة؟ وهل يمكن أن يساعد النموذج في التعرف على تحسين الجودة وخفض الكلفة في آنٍ واحد؟).

وسلك البحث خطة بناء النموذج الذي يحقق الاستجابة للهدف الرئيس (خفض الكلفة من خلال تحسين الجودة)، من (4) خطوات متتابعة ومتكاملة، هي: (تكاليف الجودة المكونات والعلاقة، استعراض بعض النماذج الكمية لتحليل تكاليف الجودة، النموذج المقترح الهيكل والمتطلبات، صياغة النموذج وآلية تشغيله وتحميله حاسوبياً).

وتضمنت نتائج البحث اعتماد النموذج على ثلاثة أصناف من التكاليف (الحالية، والمستقبلية، وغير المنظورة)، ومعيار خفض في التكاليف الإجمالية للجودة مقابل الزيادة في تكاليف التحسين، وكشف النموذج جوانب الضعف والقوة في شركات الدراسة بما يساعد على ربط نتائج المعالجة بالتحسين المستمر.

#### 6-دراسة(إبراهيم، 2015):

هدفت الدراسة التي أجريت على مستشفى بني وليد العام في طرابلس ليبيا - دراسة حالة- إلى إمكانية صياغة إطار مفاهيمي متكامل لمفهوم تكاليف الجودة الشاملة من حيث المفهوم والأهمية، ومعرفة مدى توفير أنظمة تكاليف الجودة الشاملة بقطاع الخدمات من توفير معلومات دقيقة وذات منفعة للإدارة من خلال دراسة تكاليف الجودة وتحليلها ومناهج قياسها وتبويبها، ومدى إمكانية توفر نموذج محاسبي لقياس تكاليف الجودة في مستشفى بني وليد العام يساهم في الرقابة لعناصر تكاليف الجودة الشاملة.

واستخدم البحث مجموعة من المناهج للبحث العلمي بقصد تحقيق الأهداف، منها: المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وصياغة الفروض، والمنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة وعرض الإطار الفكري، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفروض، والمنهج الوصفي التحليلي لعمل الدراسة التطبيقية.

وخلصت نتائج الدراسة إلى أن نظم التكاليف الحالية في جميع المنشآت الصحية الليبية تقوم بتوفير معلومات تتسم بالدقة والمنفعة عن تكاليف الجودة الشاملة، وأن هناك عوامل مؤثرة يجب السيطرة عليها تؤثر في ارتفاع هذه التكاليف، بالإضافة إلى وجود تحديات تنظيمية تتعلق بقطاع الخدمات الصحية في عدم درايتهم الكافية بطبيعة العمليات التشغيلية والتنظيمية خاصة فيما يتعلق بالخدمات.

وأوصت الدراسة بضرورة تحقيق الاندماج الكامل لفلسفة إدارة الجودة الشاملة للمنشآت الصحية، وبذل جميع الطاقات في سبيل تحقيقها للارتقاء بمستوى الخدمات الصحية، وكذلك دعم الإدارة العليا لتبني فلسفة الجودة الشاملة، وإلزام جميع المستشفيات العاملة بدولة ليبيا بضرورة الاهتمام بتكاليف الجودة سواء كانت ظاهرة أو مخفية، والعمل على قياسها بتقارير منفصلة، والتقييم المستمر لجوانب الضعف للمنشأة الصحية.

**7-دراسة (سرور، و عبدالمجيد، 2015):**

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية كلف الجودة بتقويم الأداء الجامعي، وكذلك إبراز المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة الشاملة، وكذلك تحديد محاور الجودة بالتعليم العالي.

وتركزت مشكلة البحث الرئيسة في قلة الاهتمام بتحديد تكاليف الجودة الشاملة بالتعليم العالي لصعوبة تحديد عناصر تكاليف الجودة في الوحدات الخدمية وما لها من دور في تقويم الأداء الجامعي. وتبين أهمية البحث ضرورة وضع معايير لتقييم جودة العملية التعليمية بمدخلاتها ومخرجاتها كافة؛ للتمكن من تكوين صورة واضحة عن واقع الجودة، وسبل تطورها وتحسينها من أجل استمرار المؤسسة التعليمية وبقائها في عصر المنافسة، وتحقيق الأداء المتميز.

وأظهرت النتائج أن توفر المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة الشاملة ووجودها يساعد في تقويم الأداء مما يُمكن المؤسسة الجامعية من تحسين الأداء الكلي لها .

وأوصت الدراسة بضرورة تقويم أداء المؤسسة الجامعية باستعمال المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة الشاملة والتي تعد أداة مهمة لقياس الأداء الكلية للمؤسسة الجامعية.

**8-دراسة (الموسوي، 2016):**

هدف البحث إلى دراسة تكاليف الجودة الخفية وتحليلها، بغية التوصل إلى نموذج مقترح للاعتراف والمحاسبة عنها وفق المعايير الدولية للمحاسبة، وبما يتوافق مع متطلبات البيئة الاقتصادية العراقية.

وتمثلت مشكلة البحث في تساؤلات مطروحة، منها: ما طبيعة دراسة تكاليف الجودة الخفية وأهميتها بالنسبة للوحدات الاقتصادية؟ وأيضاً ما إمكانية تقديم نموذج مقترح للاعتراف والمحاسبة عن تكاليف الجودة الخفية على وفق المعايير الدولية للمحاسبة يكون قابلاً للتطبيق في البيئة الاقتصادية العراقية؟

واكتسب البحث أهميته من أهمية محاسبة تكاليف الجودة الظاهرة والخفية ودور المعلومات المتعلقة بها إلى اتخاذ قرارات سليمة تساعد على بقاء المنظمة واستمرارها وقدرتها على المنافسة لأجلٍ طويل.

وكانت أهم نتائج الدراسة هو الاعتراف بتكاليف الجودة الخفية ليعطي صورة واضحة لإدارة الوحدة الاقتصادية عن مقدار تكاليف الجودة الخفية التي تتحملها، ويمكن اقتراح نموذج محاسبي للاعتراف والمحاسبة عنها وفق المعايير الدولية للمحاسبة ويكون قابلاً للتطبيق في الشركة عينة البحث.

## ثانياً : الدراسات الأجنبية:

## 1- دراسة (Rasamanie &amp; Kanapathy, 2011):

حاولت الدراسة مستكشفة الصعوبات التي صادفت وتصادف الشركات في ماليزيا وذلك عن طريق مسح ميداني بأسئلة تتعلق بالعوائق التي واجهت في تطبيق COQ، بالإضافة إلى المنافع التي حصلت عليها بعد تطبيقها لـ COQ .

وكشفت نتائج الدراسة بأن المنظمات الوحيدة الـ 33 أو (39.3%) منظمة من مجتمع الدراسة هي المنظمات الوحيدة التي طبقت نظام COQ. وأشارت النتائج بأن هناك قلة تعاون بين الأقسام داخل المنظمة، وكذلك صعوبة الحصول على البيانات هما كانا التحديين الأكثر للذين واجها هذه المنظمات، لكن في الوقت نفسه استفادت منظمات الدراسة من مميزات النظام من خلال حصولها على منتجات/خدمات ذات جودة عالية كانت محل رضا عملائها.

## 2- دراسة (Thomasson &amp; Wallin, 2013):

هدفت الدراسة إلى تطوير وتحسين مستمر عبر إيجاد إطار مفاهيمي لقياس تكاليف الجودة الرديئة COPQ ومراقبته في عمليات الإنتاج للشركة الصناعية في السويد محل الدراسة. وخلصت نتائج البحث إلى عدم وجود تأكيد في تحديد كلف الجودة الرديئة في عينة البحث، كذلك تقارير التكاليف الموجودة في الشركة لا تعكس بصورة حقيقية تكاليف الجودة المخفية أو المستترة وبصورة معبرة.

## 3- دراسة (Sailaja &amp; Viswanadhan, 2015):

هدفت الدراسة إلى قياس كلف الجودة الخفية المباشرة وغير المباشرة وتحديدتها في كل أنشطة المنظمة محل الدراسة وتحليلها، وتحديد كل عناصرها المخفية في كل النشاطات الوظيفية في كل المستويات الإدارية، ومدى تأثيرها على وضع المنظمة المالي وذلك عن طريق مسح ميداني تطبيقي يستهدف الشركات الصناعية في الهند . وخلصت الدراسة إلى حقيقة ظهور عناصر كلف الجودة المخفية أو المستترة ثلاثة أضعاف من عناصر تكاليف الجودة المباشرة في التصنيع، وكان من الممكن تخفيضها أو التغلب عليها بواسطة التبع الصحيح لها والبحث عن جذور أسبابها..

## 4- دراسة (Neyestani &amp; Juanzon, 2017):

لقد هدفت الدراسة إلى زيادة كفاءة المنظمات لإنجاز أهدافها، مثل رضا الزبون، والسعي الى تخفيض المشكلات في الإنتاج والتكاليف، مثل العيوب، وعدم تطابق المواصفات للمنتج، وإخفاء العوادم، والتأخير في

الوقت بواسطة تقليل كلف الجودة، وذلك باستخدام المنهج الوصفي الاستقرائي في شركات الفلبين الصناعية في مجال البناء.

وكشفت الدراسة عن إمكانية أن تقوم الشركات بتحقيق رغبات الزبائن من خلال تخفيض التكاليف النوعية (المنع والتقييم) للمشاريع الإنشائية والسيطرة عليها، وأكدت الدراسة وجهة النظر التي تشير إلى تخفيض كلف الجودة الكلية على مدى الوقت من خلال زيادة كلف المنع والتقييم.

وبينت النتائج أن أغلب الشركات محل البحث تبنت نظام الجودة ISO 9001 كإدارة تسويقية تكون بمثابة دعاية لها في السوق، بدلاً من أن تستخدمها بشكل فعال لحل المشاكل التي تواجهها في الإنتاج أو الأداء التنظيمي وفي الحد من تزايد كلف الفشل الداخلي والخارجي ولتخفيضها في مستوى أمثل.

### الإطار النظري للدراسة:-

#### تكاليف الجودة: Costs of Quality (COQ)

يؤدي نظام التكاليف وظيفة مهمة من خلال توفير البيانات والمعلومات اللازمة والملائمة للاستخدام الداخلي، وبالشكل الذي يساعد الإدارة على أداء وظائفها بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية .

وقد قُدِّرت التكاليف الكلية للجودة COQ من قِبَل (Kent) ما بين 5%-15% من المبيعات للشركات في بريطانيا، ومن قِبَل (Crosby) بحوالي 20%-35% من المبيعات لشركات الخدمات والتصنيع في الولايات المتحدة الأمريكية، و من قِبَل (Feigenbaum) نحو 10% من العائدات أو الإيرادات. ( Sower&Quarles, 2007: 122).

وفي ضوء ما سبق، أشار Juran & Godfery أثناء دراسته لتكاليف الجودة في الخمسينيات من القرن العشرين من قبل بعض الأقسام للموظفين داخل الشركات، أن هناك نقاطاً مهمة عدة في ما يخص تكاليف الجودة قبل البدء في عرض التعريفات جدير بذكرها، هي:

- ظهرت تكاليف الجودة أكبر مما هو عليه في التقارير المحاسبية لأكثر الشركات، وكانت قيمة هذه التكاليف ما بين 10% - 30% من إجمالي قيمة المبيعات، أو ما بين 25-40% من تكاليف التشغيل، وكانت من هذه التكاليف مرئية والبعض الآخر منها مخفية.
  - معظم هذه الكلف كانت نتيجة النوعية الرديئة في ظل غياب المعايير ، كان من الممكن تجنبها .
  - لم تكن هناك مسؤولية واضحة لدى إدارة تلك الشركات للعمل على تجنب تكاليف الجودة الرديئة .
- ( Juran & Godfery , 1999, p:251 ) .

ومما سبق يجعلنا نؤكد أهمية دراسة تكاليف الجودة موضع اهتمام وتحليل وقياس جاد، ويلزم توفير البيانات والمعلومات اللازمة والملائمة للاستخدام الداخلي عن هذه التكاليف وبما يجعل إدارة هذه المنظمات تؤدي دورها بأفضل قدر من الكفاءة والفعالية في تحقيق الربح و الحصول على ميزة تنافسية .

### مفهوم تكاليف الجودة: Costs of Quality Concept

تُعبّر تكاليف الجودة كما يراها Hansen & Mowen "عن الفرق بين تكلفة المنتج الفعلية، وتكلفة المنتج المنخفضة التي يمكن أن تحدث إذا لم يكن هناك إمكانية لحدوث خدمات غير مطابقة، وفشل المنتجات، ووحدات معيبة في التصنيع". (Hansen & Mowen,2003: 442) وأشار (Arenas) إلى تعريف تكاليف الجودة بأنها: تلك التكاليف المرتبطة بمنع (أو التكاليف التي تنشأ كنتيجة ) إنتاج منخفض الجودة. (Arenas,2014: 28). أو هي " عدم مطابقة المنتج للمواصفات، وببساطة يمكن القول بأنها تكاليف تديني أو (ضعف) مستوى جودة المنتج أو الخدمة". (دودين، 2012: 161). ويعرفها كُُلُّ من الدرادكة والشبلي (2002: 71) بأنها: التكاليف المطلوب تحملها لإنتاج السلع والخدمات بمستوى الجودة المحدد لها.

ومن وجهة نظر Jafari & Rodchua (2013: 3) أن تكاليف الجودة تعني: مجموع كُلف التوافق Costs Conformance وكُلف عدم التوافق Non- Conformance Costs مع المعايير، حيث يشمل حدوث النوع الأول لمنع الجودة الرديئة Poor of Quality، بينما يحدث النوع الثاني عدم التوافق عند فشل المنتج أو الخدمة وذلك بسبب الجودة الرديئة.

### عناصر تكاليف الجودة : Costs of Quality Elements

في بداية العام 1960م صَنَّفَ الكاتب Feigenbaum تكاليف الجودة عمومًا على أربعة تقسيمات وأصناف، وأيده على ذلك العالم جوران Juran، كما يؤكد ذلك بابكر (2006: 20) وهي: (تكاليف الوقاية أو المنع، تكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي). أما العالم كروسبي Crosby، فقد شمل هذه التصنيفات في قسمين رئيسيين هما (مجيد، والزيادات، 2007: 101) :

1- تكاليف المواءمة (المطابقة): والتي تتضمن كل التكاليف لضمان أن المنتجات تنتج بلا عيوب،

وتشمل :

أ- تكاليف الوقاية Prevention Costs .

ب- تكاليف التقييم Appraisal Costs.

## 2- تكاليف عدم المواءمة (المطابقة): والتي تتضمن كل التكاليف الحاصلة بسبب وجود عيوب في

الجودة تحدث في المرة الأولى من الإنتاج :

- أ- تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs .
- ب- تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs .

وفي كل التصنيفات هناك اتفاق على أن هناك أربعة أنواع لتكاليف الجودة حسب تقسيمات الجمعية

الأمريكية للجودة ASQ ( Sower,et.al.,2007,122 ) :

**أولاً: تكاليف الوقاية أو المنع Prevention Costs:** وهي التكاليف الخاصة بتخطيط نظام الجودة وتنفيذه

وصيانته، الذي يؤمن المطابقة للجودة المطلوبة و بمستويات اقتصادية. و أمثلتها :

- وضع نظم الجودة وتطويرها .
- هندسة الجودة.
- التدريب على الجودة في العمل من الموظفين .
- أنشطة الرقابة الإحصائية .
- المراجعة العكسية لفعالية نظم الجودة. ( Juran & Godfery,1999:256 ) .

**ثانياً: تكاليف التقييم Appraisal Costs:** وهي التكاليف المتعلقة بتحديد درجة التطابق مع متطلبات

الجودة. ومن أمثلتها :

- تكلفة فحص دقة المدخلات والعمليات والمخرجات.
- تكلفة تفتيش بيانات الاختبار وتجهيزها.
- التحقيق في مشاكل الجودة وتقديم تقارير بذلك.
- إجراء استطلاع العملاء في تدقيق الجودة. ( Juran & Godfery,1999:256 ) .

**ثالثاً: تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs:** وهي التكاليف المتحققة نتيجة فشل المنتجات

أو الخدمات أو المواد في تلبية احتياجات الجودة قبل نقل ملكيتها الى المستهلك. "أو هي الكلف المرتبطة لتلبية

حاجات ظاهرة أو ضمنية للزبون والمتضمنة خسائر عملية قابلة للتجنب. ( Juran & Godfery, 1999,

p:253). وحدد جودة ( 2012 : 167 - 168 ) أمثلة لها منها :

- وجود العادم أو الخردة بسبب عدم القيام بإصلاحها بطريقة عادية.
- إعادة العمل لإعادة تصليح المنتج المعيب.
- إعادة الفحص وتشغيل البيانات .
- تكلفة تحليل الفشل و عيوب الإنتاج لتجنبه مستقبلاً .

**رابعاً: تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs:** التكاليف الناتجة عن فشل المنتجات في تلبية متطلبات الجودة بعد نقل ملكيتها إلى المستهلك. "أو الكلف المرتبطة بوجود معيب في المنتج بعد استلامه من الزبون وتكون هذه الكلف في الغالب مخفية ومن أمثلتها (Juran & Godfery , 1999, p:255):

- الخصومات للعميل .
- العقوبات القانونية بسبب رداءة الصنع.
- خسائر المبيعات الناتجة عن سوء السمعة في السوق.
- الخسائر في الدخل لوجود العادم "

ويرى البعض أنواعاً أخرى من تكاليف الجودة، هي :

#### - كلف الجودة المستترة أو الخفية Hidden Quality of Costs :

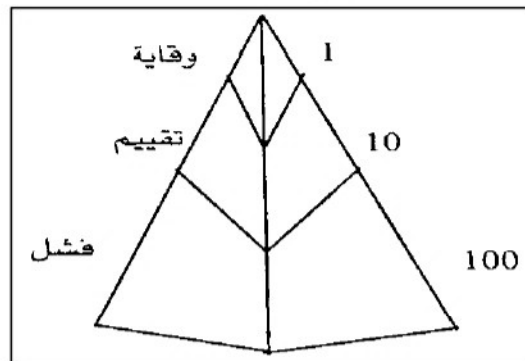
بالإضافة إلى أنواع تكاليف الجودة الظاهرة أو المعروفة فإن هناك أنواعاً لتكلفة الجودة غير ظاهرة تسمى تكاليف الجودة المستترة أو المخفية، وتسمى التكاليف غير المنظورة، وتشكل أثراً كبيراً على الأرباح على المدى البعيد وهي التكاليف المتمثلة فيما تفتقده المنشأة من أرباح نتيجة فقدان العملاء الحاليين، وكذلك الآثار السلبية نتيجة فقدانها عملاء محتملين وهذه التكاليف يصعب قياسها.

#### - كلف الجودة الرديئة Poor Quality of Costs :

يمثل هذا النوع من الكلفة في تكاليف الإخفاق أو عدم التطابق، وتشير تكاليف الإخفاق إلى الفرق ما بين التكاليف الحقيقية لإنتاج السلعة أو إرسال الخدمة وبين التكاليف في ظل عدم انعدام أية إخفاقات، وتشكل هذه التكاليف أعلى تكاليف تتعلق بتحقيق الجودة في الشركات، وقد بلغت 70% - 90% من تكاليف الجودة الكلية. (إبراهيم، 2015: 80).

وعلى ضوء ما سبق، فإن إجمالي تكاليف الجودة السابقة الذكر بمختلف مكوناتها والمتعلقة بالجودة كبير جداً، وهذا يؤدي إلى أن يصبح إجمالي التكاليف مرتفعاً جداً ما لم تعط الإدارة الاهتمام الكافي لهذا الأمر، ويستوجب عليها توفير معلومات دقيقة وشاملة لكل هذه التكاليف، حيث لم تعد تكاليف الجودة خاصة بالإنتاج فقط بل تعدى ذلك لتشمل جميع الأنشطة في المنشأة، إن العلاقة بين هذه التكاليف تنعكس على قانون "1 : 10 : 100" والذي يظهر في الشكل (4-2)، فإنفاق ريال واحد على تكاليف الوقاية سوف يوفر 10 ريالات على تكاليف التقييم و 100 ريال على تكاليف الفشل .

الشكل 2 يوضح قاعدة 1 : 10 : 100



المصدر: ( البكري، 2002 : 25 ).

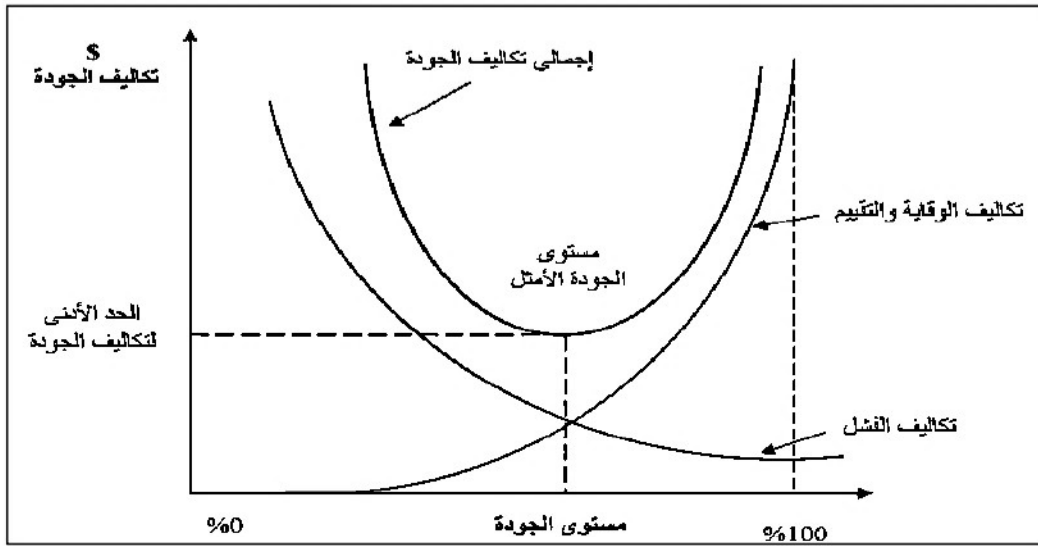


ولتوضيح العلاقة بشكل أكبر بين مكونات تكاليف الجودة الأربعة ( الوقاية ، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) توجد وجهتا نظر لسلوك تكاليف الجودة:

#### - وجهة النظر التقليدية لتكاليف الجودة :

والتي تفترض بأن تكاليف الفشل الداخلي والخارجي تنخفض بمقدار الزيادة في تكاليف الوقاية والتقييم، كما تفترض بأن المستوى الأمثل للجودة يحدث عندما تصل تكاليف الجودة إلى الحد الأدنى، كما يبين ذلك الشكل رقم 3 بافتراض استحالة مستوى العيوب في التصنيع إلى مستوى الصفر. (حمودة، 2014: 36).

شكل رقم 3 يوضح النظرة التقليدية لتكاليف الجودة



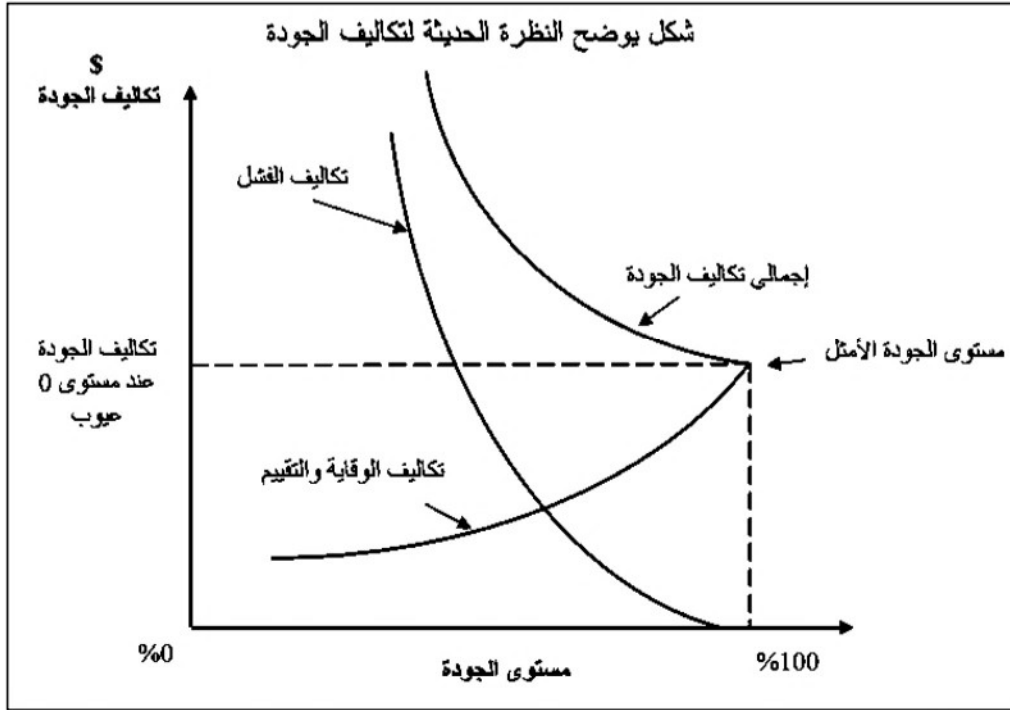
المصدر: (حمودة، 2014: 36).

ويبين الشكل السابق وجود علاقة عكسية بين منحنى تكاليف المطابقة (الوقاية والتقييم) ومنحنى تكاليف عدم المطابقة (الفشل الداخلي والخارجي)، وأن الحد الأدنى لمنحنى إجمالي تكاليف الجودة يمثل نقطة تقاطع منحنى تكاليف المطابقة مع منحنى تكاليف عدم المطابقة .

#### - وجهة النظر الحديثة لتكاليف الجودة :

أما وجهة النظر الحديثة فتتمثل في أن مستوى الجودة الأمثل يتحقق عند مستوى صفر من العيوب Zero Defects، حيث إن التكاليف الكلية تكون عند أقل مستوى لها عند مستوى صفر من العيوب، ويحدث هذا عندما تزداد تكاليف عدم المطابقة (الفشل الداخلي والخارجي) بنسبة ازدياد المنتجات المعيبة، أما تكاليف المطابقة (الوقاية والتقييم) فتزداد بشكل طفيف في البدء، ثم تنخفض بنسبة انخفاض العيوب إلى ما يقرب الصفر. (جاسم، 2008: 32). ويوضح ذلك الشكل رقم 4.

شكل رقم 4 يوضح النظرة الحديثة لتكاليف الجودة.



#### أهمية قياس تكاليف الجودة: Costs of Quality Significances

على ضوء ما سبق، فإن تكاليف الجودة تحتل أهمية كبيرة من خلال الآتي:

- 1- أن بيانات الجودة تكون متوفرة بسهولة أكثر وذلك بسبب وجود بيئة جيدة من فرق العمل الخاصة بجمع البيانات وتحليلها. (Rasamanie & Kanapathy, 2011: 244).
- 2- إن الجودة مرتبطة بالأداء المالي من خلال توضيح علاقة الجودة بتكلفة المنتج أو الخدمة؛ إذ إن الجودة العالية تؤدي إلى تخفيض التكاليف، وبالتالي إلى تحسين الأداء المالي بالاعتماد على المقاييس المالية في تخفيض كلف الفشل وتحسين الإنتاجية.
- 3- توفر تكاليف الجودة الشاملة معلومات ورؤية واضحة عن واقع التنفيذ الفعلي عن تنفيذ إجراءات معالجة الجودة والتعرف على الحلول.
- 4- ينظر إلى الجودة بأنها عنصر مهم في ارتباط الجودة بالاستراتيجية العامة للوحدة الاقتصادية وربطها مع أهدافه القصيرة الأجل والطويلة الأجل.
- 5- أنها تؤدي إلى متابعة تكاليف الجودة لكل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة، والتعرف على نقاط القوة والضعف في كل نشاط من الأنشطة. (سرور، و عبدالمجيد، 2015 : 217).

6- يؤدي الاهتمام بقياس الجودة إلى تحقيق ميزة تنافسية، وهو ما أكده معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي IMA في دراسة له أن المنظمات التي تهتم بإدارة تكلفة الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المنظمات. (الحديثي، 2010 : 30).

عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها:

#### اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولموجروف - سمرنوف) (1-Sample K-S)

من أجل اختبار البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، فقد تم استخدام اختبار كولموجروف - سمرنوف ويعد الاختبار ضروريًا في حالة اختبار الفرضيات؛ لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيًا. ويوضح جدول رقم 1 نتائج الاختبار؛ حيث إن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 ( $\text{sig.} > 0.05$ )، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية بكل ثقة.

#### جدول رقم 1

#### اختبار التوزيع الطبيعي (1-sample Kolmogorov-Smirnov)

| القيمة الاحتمالية | قيمة Z | عدد الفقرات | المحور   |
|-------------------|--------|-------------|--|
| 0.169             | 1.111  | 15          | المحور الأول: مدى إدراك أهمية قياس تكاليف الجودة.            |
| 0.191             | 1.083  | 13          | المحور الثاني: مدى توفر البنية الأساسية لقياس تكاليف الجودة. |
| 0.501             | 0.827  | 10          | المحور الثالث: مدى تطبيق محاسبة تكاليف الجودة.               |
| 0.100             | 1.224  | 9           | المحور الرابع: علاقة تكاليف الجودة بمستوى الخدمة.            |
| 0.335             | 0.944  | 47          | جميع المحاور   |

عرض وتحليل فقرات استبانة الدراسة:

- بيانات عامة:

- توزيع أفراد العينة بحسب نوع الجنس : يتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم 2 يوضح توزيع عينة الدراسة بحسب متغير الجنس

| النسبة المئوية | التكرار   | نوع الجنس      |
|----------------|-----------|----------------|
| 97.7%          | 42        | ذكر            |
| 2.3%           | 1         | أنثى           |
| <b>100.0%</b>  | <b>43</b> | <b>المجموع</b> |

- توزيع أفراد العينة بحسب الفئة العمرية : يتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم 3 يوضح توزيع عينة الدراسة بحسب متغير العمر

| النسبة المئوية | التكرار   | الفئة العمرية  |
|----------------|-----------|----------------|
| 27.9%          | 12        | اقل من 30 سنة  |
| 60.5%          | 26        | من 30-40 سنة   |
| 11.6%          | 5         | من 41-50 سنة   |
| <b>100.0%</b>  | <b>43</b> | <b>المجموع</b> |

- توزيع أفراد العينة بحسب المؤهل العلمي : يتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم 4 يوضح توزيع عينة الدراسة بحسب متغير المؤهل العلمي

| النسبة المئوية | التكرار   | نوع المؤهل     |
|----------------|-----------|----------------|
| 2.3%           | 1         | دبلوم متوسط    |
| 83.7%          | 36        | بكالوريوس      |
| 9.3%           | 4         | ماجستير        |
| 4.7%           | 2         | دكتوراه        |
| <b>100.0%</b>  | <b>43</b> | <b>المجموع</b> |

- توزيع أفراد العينة بحسب التخصص: يتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم 5 يوضح توزيع عينة الدراسة بحسب متغير التخصص

| النسبة المئوية | التكرار | نوع التخصص  |
|----------------|---------|-------------|
| 67.4%          | 29      | محاسبه      |
| 9.3%           | 4       | إدارة أعمال |

| النسبة المئوية | التكرار   | نوع التخصص         |
|----------------|-----------|--------------------|
| 2.3%           | 1         | اقتصاد             |
| 4.7%           | 2         | علوم مالية ومصرفية |
| 16.3%          | 7         | غير ذلك            |
| <b>100.0%</b>  | <b>43</b> | <b>المجموع</b>     |

- توزيع أفراد العينة بحسب سنوات الخبرة :

يتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم 6 يوضح توزيع عينة الدراسة بحسب متغير الخبرة

| النسبة المئوية | التكرار   | عدد سنوات الخبرة |
|----------------|-----------|------------------|
| 39.5%          | 17        | أقل من 5 سنوات   |
| 37.2%          | 16        | من 5-10 سنوات    |
| 9.3%           | 4         | من 11-15 سنوات   |
| 14.0%          | 6         | من 15 سنة فأكثر  |
| <b>100.0%</b>  | <b>43</b> | <b>المجموع</b>   |

- توزيع أفراد العينة بحسب عدد دورات الجودة :

يتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم 7 يوضح توزيع عينة الدراسة بحسب متغير دورات الجودة

| النسبة المئوية | التكرار   | عدد الدورات التي حصلت عليها في مجال الجودة |
|----------------|-----------|--|
| 53.5%          | 23        | 1-5 دورات                                  |
| 2.3%           | 1         | 6-10 دورات                                 |
| 2.3%           | 1         | أكثر من 10 دورات                           |
| 41.9%          | 18        | لا يوجد                                    |
| <b>100.0%</b>  | <b>43</b> | <b>المجموع</b>                             |

- توزيع أفراد العينة بحسب عدد دورات المحاسبة الإدارية والتكاليف: يتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم 8 يوضح توزيع عينة الدراسة بحسب متغير دورات المحاسبة والتكاليف

| النسبة المئوية | التكرار | عدد الدورات    |
|----------------|---------|----------------|
| 51.2%          | 22      | من 1- 5 دوره   |
| 2.3%           | 1       | من 6- 10 دورات |
| 46.5%          | 20      | لا يوجد        |
| 100.0%         | 43      | المجموع        |

- توزيع أفراد العينة بحسب المركز الوظيفي:

يتضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم 9 يوضح توزيع أفراد العينة بحسب متغير الوظيفة

| النسبة المئوية | التكرار | الوظيفة    |
|----------------|---------|------------|
| 18.6           | 8       | مدير ادارة |
| 16.3           | 7       | رئيس قسم   |
| 44.2           | 19      | محاسب      |
| 20.9           | 9       | غير ذلك    |
| 100.0          | 43      | المجموع    |

وأخيراً وبعد تفحص النتائج السابقة المتعلقة بالعوامل الديموغرافية لعينة الدراسة يمكن الاستنتاج بأن تلك النتائج في مجملها توفر مؤشراً يمكن الاعتماد عليه بشأن أهلية أفراد العينة للإجابة عن الأسئلة المطروحة في الاستبانة، ومن ثم الاعتماد على إجاباتهم أساساً لاستخلاص النتائج المستهدفة من الدراسة.

اختبار الفرضيات :

- بيانات تكاليف الجودة :

للإجابة عن أسئلة الدراسة وغرض تحليلها، فقد تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة ( One Sample- T test) وحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا الوزن النسبي لكل فقرة وذلك لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من

قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.96، أو أن القيمة الاحتمالية (sig.) أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.96، أو أن القيمة الاحتمالية sig. أكبر من 0.05 أو الوزن النسبي أقل من 60%، وتكون آراء أفراد العينة في الفقرة متوسطة إذا كانت القيمة الاحتمالية لها أكبر من 0.05 .

### الفرضية الأولى :

#### "تدرك إدارة المستشفيات الخاصة اليمينية مدى أهمية قياس ومحاسبة تكاليف الجودة"

ولغرض التحليل، تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة وحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة، وبين الجدول رقم 10 النتائج لآراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول (مدى إدراك الإدارة لأهمية قياس تكاليف الجودة) وبينت النتائج أن أعلى فقرة حسب الوزن النسبي والمتوسط الحسابي هي: في الفقرة "1" حيث بلغ الوزن النسبي "82.4%"، والمتوسط الحسابي يساوي "4.12"، وقيمة t المحسوبة تساوي "10.019" وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي "1.96"، وبلغت القيمة الاحتمالية "0.000"، وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه (يوجد إدراك لدى إدارة المستشفيات الخاصة في اليمن بتحسين جودة الخدمات المقدمة في منشآتهم الطبية)، وعلى الرغم من أن هذه الفقرة تعتبر من البديهيات والمسلمات لدى إدارة كل مستشفى تسعى لتحسين سمعتها في السوق، لكن وجب علينا القيام بقياس هذه الفقرة كونها تعتبر الخطوة الأولى في تبنى وتطبيق قياس تكاليف الجودة لدى الإدارات المستهدفة.

كما بينت نتائج الجدول رقم 10 أقل فقرة في المحور حسب الوزن النسبي وهي :

في الفقرة "6" بلغ الوزن النسبي "64.2%"، وقيمة t المحسوبة "1.000" وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي "1.96"، والمتوسط الحسابي يساوي "3.21"، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.323" وهي أكبر بالطبع من "a=0.05"، وهذا يدل على أن (عقد دورات تدريبية للعاملين في مجال قياس تكاليف الجودة وتطبيقاتها) يتم بدرجة متوسطة، وما يؤكد ذلك توزيع أفراد العينة السابق حسب حصولهم على التدريب في مجال الجودة، حيث إن ما نسبته "41.9%" من أفراد العينة لم يحصلوا على دورات في مجال الجودة.

ويرى الباحث أن سبب انخفاض مؤشر هذه الفقرة يعود إلى ضعف الاهتمام بعنصر التدريب وتأهيل العاملين من قبل إدارة الجهات المعنية، وكذلك قلة وجود المراكز المتخصصة في مجال الجودة لتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم، بل يقتصر الأمر في تدريب الموظفين على اكتساب الخبرة من خلال العمل فقط، وبالتالي فإن المستشفيات الخاصة لا تتحمل أية تكاليف تنفقها في سبيل تدريب العاملين لديها وتحسين خبراتهم.

وبصفة عامة لنتائج جدول المحور الأول، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات (مدى إدراك الإدارة لأهمية قياس ومحاسبة تكاليف الجودة) يساوي "3.66"، والوزن النسبي يساوي "73.2%"، وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط الذي يساوي "60%"، وأن قيمة t المحسوبة تساوي "4.606" وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي "1.96"، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من "0.05"، والانحراف المعياري يساوي "0.626"، مما يدل على أنه يوجد إدراك لدى إدارات المستشفيات الخاصة اليمنية لأهمية قياس ومحاسبة تكاليف الجودة الشاملة بدرجة كبيرة وذلك عند مستوى دلالة إحصائية  $a=0.05$  وبناءً عليه يتم قبول الفرضية الأولى "تدرك إدارات المستشفيات الخاصة في اليمن لأهمية قياس تكاليف الجودة الشاملة ومحاسبتها".

### جدول رقم 10

يوضح تحليل فقرات المحور الأول لفقرات الاستبانة (مدى إدراك أهمية قياس تكاليف الجودة)

| م | الفقرات   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة T | القيمة الاحتمالية |
|---|---|-----------------|-------------------|--------------|--------|-------------------|
| 1 | يوجد إدراك لدى الإدارة بتحسين جودة الخدمات المقدمة في هذه المنشأة الطبية .  | 4.12            | 0.731             | 82.4         | 10.019 | 0.000             |
| 2 | وجود رؤية واضحة مكتوبة تتضمن أهداف تكاليف الجودة.                           | 3.35            | 0.948             | 67.0         | 2.412  | 0.020             |
| 3 | تحتم الإدارة لترشيد التكاليف وخاصة التي يتم إنفاقها على ضمان جودة الخدمة.   | 3.84            | 0.871             | 76.8         | 6.303  | 0.000             |
| 4 | يتم قياس تكلفة الخدمة الطبية الجديدة بدقة تامة.                             | 3.86            | 1.037             | 77.2         | 5.441  | 0.000             |
| 5 | يؤخذ في عين الاعتبار قياس تكاليف استخدام معدات و الفحص والاختبار وأدواتها . | 3.86            | 0.966             | 77.2         | 5.843  | 0.000             |
| 6 | يتم عقد دورات تدريبية للعاملين في مجال قياس وتطبيق تكاليف الجودة.           | 3.21            | 1.372             | 64.2         | 1.000  | 0.323             |



| م  | الفقرات   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة T | القيمة الاحتمالية |
|----|---|-----------------|-------------------|--------------|--------|-------------------|
| 7  | يتم اتخاذ القرارات لقياس تكاليف الجودة بناءً على تحليل جيد .                        | 3.53            | 0.909             | 70.6         | 3.859  | 0.000             |
| 8  | يتم استخدام عمليات الرقابة والإحصاء في قياس تكاليف الجودة لاكتشاف الخدمة المعيبة.   | 3.67            | 0.993             | 73.4         | 4.452  | 0.000             |
| 9  | يتم وضع معايير محددة من قبل المنشأة لتصنيف الخدمة جيدة أو معيبة .                   | 3.53            | 0.960             | 70.6         | 3.654  | 0.001             |
| 10 | يتم قياس تكاليف اختبار وتجريب الخدمة قبل تقديمها للعميل .                           | 3.51            | 0.985             | 70.2         | 3.406  | 0.001             |
| 11 | يتم حساب تكلفة مراجعة نظام الجودة في المنشأة، لضمان استمرارية ضبط الجودة بشكل دقيق. | 3.35            | 0.948             | 67.0         | 2.412  | 0.020             |
| 12 | تسعى الإدارة إلى توفير أحدث المعدات والأجهزة والبرامج التي تحقق جودة الخدمة.        | 4.05            | 0.925             | 81.0         | 7.422  | 0.000             |
| 13 | يتم تخصيص موازنة في مجال تطوير وتحسين جودة الخدمة .                                 | 3.56            | 1.119             | 71.2         | 3.270  | 0.002             |
| 14 | يعتبر رضا العملاء عن جودة الخدمة هدف أساس لدى الإدارة.                              | 4.02            | 0.938             | 80.4         | 7.151  | 0.000             |
| 15 | تقوم الإدارة بطلب الاستشارة من الخبراء لإجراء تحليل التكاليف المرتفعة .             | 3.37            | 1.001             | 67.4         | 2.439  | 0.019             |
|    | جميع الفقرات  | 3.66            | 0.626             | 73.2         | 4.606  | 0.000             |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة إحصائية "0.05"، ودرجة حرية "42" تساوي "1.96".

## الفرضية الثانية:

"مدى توافر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لقياس تكاليف الجودة":

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة وحساب المتوسط الحسابي والوزن النسبي، والنتائج المبينة في جدول رقم 11 والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (مدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لقياس تكلفة الجودة)، وتبين النتائج أن أعلى فقرة حسب الوزن النسبي هي :  
في الفقرة "12" بلغ الوزن النسبي "75.8%"، والمتوسط الحسابي "3.79" وهو أكبر من درجة الموافقة المتوسطة وهي "3"، وقيمة t المحسوبة تساوي "4.526" وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي "1.96"، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه " يتم رفع تقارير مفصلة لتكلفة الجودة إلى الإدارة للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات ".

ويرى الباحث أن ارتفاع مؤشر الفقرة "12" لوجود رقابة ومتابعة من إدارة المستشفيات للمستويات الإدارية المختلفة، وذلك لغرض رفع تقارير مفصلة تبين البيانات والمعلومات الضرورية عن تكاليف الجودة، إذ تسهم التقارير بعمل مهم في إعداد المعايير وتقييم الأداء والتقصي في أسباب الانحرافات ومحاولة التغلب عليها، وهذا يعطي صورة عامة عن مدى إدراك إدارة المستشفيات لأهمية رفع التقارير المفصلة للاستفادة منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

وبين الجدول رقم 11 أقل فقرة حسب الوزن النسبي والمتوسط الحسابي هي :  
في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "62.8%"، والمتوسط الحسابي "3.14" وقيمة t المحسوبة "0.882" وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي "1.96"، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.383" وهي أكبر من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد صلاحية تامة للقسم المختص لتقديم بيانات قياس تكاليف الجودة إلى إدارة المنشأة" وذلك بصورة متوسطة، ويرى الباحث أن سبب انخفاض مؤشر هذه الفقرة يعود إلى ضعف التوجه لدى إدارة المستشفيات في منح الصلاحيات وإعطاء التفويض للأقسام المختصة في تقديم بيانات قياس تكاليف الجودة وعرضها ومدى الاستفادة منها في مجال اتخاذ القرارات المهمة للإدارة.

وبصفة عامة لنتائج جدول المحور الثاني، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات (مدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لقياس تكاليف الجودة) يساوي "3.51"، وهو أكبر من القيمة المتوسطة وهي "3"، والوزن النسبي يساوي "70.2%"، وهو أعلى من الوزن النسبي المتوسط الذي يساوي "60%"، وأن قيمة t المحسوبة تساوي "3.268"، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي "1.96"، والقيمة

الاحتمالية تساوي "0.000"، وهي أقل من "0.05"، والانحراف المعياري يساوي "0.725"، مما يدل على أنه "تتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لدى إدارات المستشفيات الخاصة في اليمن وذلك لقياس ومحاسبة تكاليف الجودة الشاملة" بدرجة كبيرة وذلك عند مستوى دلالة إحصائية  $a=0.05$ . وبناءً عليه يتم قبول الفرضية الثانية "تتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لمحاسبة وقياس تكاليف الجودة لدى إدارات المستشفيات اليمنية الخاصة".

## جدول رقم 11

يوضح تحليل فقرات المحور الثاني (مدى توافر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لقياس تكاليف الجودة):

| م  | الفقرات  | الحسابي المتوسط | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة T | الاحتمالية القيمة |
|----|--|-----------------|-------------------|--------------|--------|-------------------|
| 1  | يوجد قسم أو دائرة في الهيكل التنظيمي تتولى مهام ضبط ومتابعة تكاليف الجودة .            | 3.47            | 1.260             | 69.4         | 2.420  | 0.020             |
| 2  | يوجد نظام معلومات دقيق لمعرفة و قياس تكاليف الجودة للخدمة .                            | 3.40            | 1.072             | 68.0         | 2.418  | 0.020             |
| 3  | يتم الاعتماد على الوثائق المستندية في تحديد موضوعية البيانات لتكاليف الجودة .          | 3.40            | 0.979             | 68.0         | 2.647  | 0.011             |
| 4  | يوجد صلاحية تامة للقسم المختص لتقديم بيانات قياس تكاليف الجودة إلى إدارة المنشأة .     | 3.14            | 1.037             | 62.8         | 0.882  | 0.383             |
| 5  | يوجد الأفراد ذوو المؤهل أو الخبرة في مجال قياس تكلفة الجودة .                          | 3.37            | 1.092             | 67.4         | 2.235  | 0.031             |
| 6  | يتم توفير الإمكانيات الحاسوبية والإلكترونية للتوسع في مجال قياس وتحليل تكاليف الجودة . | 3.58            | 1.006             | 71.6         | 3.792  | 0.000             |
| 7  | توجد مجموعة مستنديه ومحاسبية تكون أساسًا لنقل البيانات لقياس تكلفة الجودة .            | 3.77            | 0.868             | 75.4         | 5.795  | 0.000             |
| 8  | يتم تسجيل العمليات المحاسبية وتبويبها وتحليلها في مجال قياس وتكاليف الجودة وتطبيقها .  | 3.51            | 0.935             | 70.2         | 3.587  | 0.001             |
| 9  | يتم وضع أسس معيارية محددة تتصف بالثبات في تطبيق وقياس تكلفة جودة الخدمة .              | 3.33            | 0.944             | 66.6         | 2.261  | 0.029             |
| 10 | يوجد دليل رقمي للخدمات بالمستشفى ليسهل تبويب تكاليف الجودة وسهولة الرجوع لها .         | 3.70            | 0.964             | 74.0         | 4.743  | 0.000             |

| م  | الفقرات   | الحسابي المتوسط | المعياري الانحراف | الوزن النسبي | قيمة T | القيمة الاحتمالية |
|----|---|-----------------|-------------------|--------------|--------|-------------------|
| 11 | تقوم الإدارة بالرقابة والاختبار لجودة الخدمة في ميدان العمل.                            | 3.51            | 1.055             | 70.2         | 3.180  | 0.003             |
| 12 | يتم رفع تقارير مفصلة لتكلفة الجودة إلى الإدارة للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات . | 3.79            | 1.146             | 75.8         | 4.526  | 0.000             |
| 13 | يتم تقسيم العاملين وفق قدراتهم ومهاراتهم وذلك لتجنب إهدار الوقت وزيادة التكاليف .       | 3.72            | 1.182             | 74.4         | 4.000  | 0.000             |
|    | جميع الفقرات  | 3.51            | 0.725             | 70.2         | 3.268  | 0.000             |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة إحصائية "0.05"، ودرجة حرية "42" تساوي "1.96".

الفرضية الثالثة :

"مدى تطبيق نظم قياس ومحاسبة تكاليف الجودة داخل المستشفى " :

بعد استخدام اختبار T للعينة الواحدة وحساب المتوسط الحسابي والوزن النسبي، والنتائج المبينة في جدول رقم 12 والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (مدى تطبيق نظم محاسبة وقياس تكلفة الجودة)، أظهرت النتائج أن أعلى فقرة حسب الوزن النسبي هي :

الفقرة رقم "7" حيث بلغ الوزن النسبي "87.4%"، والمتوسط الحسابي "4.37" وهو أكبر من درجة الموافقة المتوسطة وهي "3"، وقيمة t المحسوبة "11.891" وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي "1.96"، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يؤكد على أنه "يتم السعي لتوفير أحدث المعدات والأجهزة المختلفة بهدف تحسين جودة الخدمات وتطويرها من قبل إدارة المستشفيات المستهدفة".

ويرى الباحث أن ارتفاع مؤشر الفقرة "7" يعود إلى كونها من البديهيات التي تسعى كل إدارة مستشفى كهدف لتحقيقه، من خلال توفير الأجهزة والمعدات الحديثة التي تساعد في تحسين جودة الخدمة المقدمة في المستشفى، وهو ما يتطلبه التسارع الكبير من خلال التقدم العلمي والتكنولوجي في مجال الطب الذي يحتم على إدارة هذه المستشفيات مواكبة هذا التطور، والتي ستقوم المعدات والأجهزة الحديثة في تحسين جودة الخدمة و دقة النتائج .

وكما يبين الجدول رقم 12 أقل فقرة حسب الوزن النسبي والمتوسط الحسابي هي :

في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "66.0%"، والمتوسط الحسابي "3.30" وقيمة t المحسوبة "1.764" وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي "1.96"، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.085" وهي أكبر من "0.05"، مما يدل على أنه "يتم عقد ورش عمل للعاملين داخل مستشفياتهم لتطوير نظم محاسبة تكلفة الجودة وقياسها والتغلب على المشكلات" وذلك بصورة متوسطة.

ويرى الباحث أن سبب انخفاض مؤشر هذه الفقرة رقم "5" يعود إلى ضعف اهتمام إدارة المستشفيات محل الدراسة وحاجتها إلى عقد ورش عمل داخل المستشفيات محل الدراسة وذلك لمناقشة نظم محاسبة وقياس تكاليف الجودة وتقييمها وتطويرها، حيث يعد هذا الإجراء من الإجراءات المهمة في عملية التغذية العكسية "Feedback"؛ بهدف تقييم الأداء وتطوير الجوانب السليمة، وعرض المشكلات والعوائق التي تواجه الإدارة، ومحاولة التغلب عليها من خلال تقديم المقترحات والآراء، وإشراك العاملين في ذلك.

وبصفة عامة لنتائج جدول المحور الثالث، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات (مدى تطبيق الإدارة لمحاسبة وقياس نظم تكاليف الجودة) يساوي "3.69"، وهو أكبر من القيمة المتوسطة وهي "3"، والوزن النسبي يساوي "73.8%" وهو أعلى من الوزن النسبي المتوسط الذي يساوي "60%"، وأن قيمة t المحسوبة تساوي "4.909" وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي "1.96"، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000"، وهي أقل من "0.05"، والانحراف المعياري يساوي "0.640"، مما يدل على أنه يتم "تطبيق قياس ومحاسبة نظم تكاليف الجودة الشاملة من قبل إدارات المستشفيات الخاصة في اليمن" بدرجة كبيرة وذلك عند مستوى دلالة إحصائية  $a=0.05$

وبناءً عليه يتم قبول الفرضية الثالثة "تقوم إدارات المستشفيات الخاصة اليمنية بتطبيق محاسبة نظم تكاليف الجودة الشاملة".

## جدول رقم 12

يوضح تحليل فقرات المحور الثالث (مدى تطبيق نظم محاسبة تكاليف الجودة)

| م | الفقرات  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة T | القيمة الاحتمالية |
|---|--|-----------------|-------------------|--------------|--------|-------------------|
| 1 | يتم قياس تكلفة عملية اختبار ورقابة الجودة للخدمات المقدمة بدقة . | 3.51            | 1.032             | 70.2         | 3.250  | 0.002             |
| 2 | يجب حساب التكاليف أو الخسائر الناتجة عن عدم المطابقة للجودة .    | 3.65            | 0.973             | 73.0         | 4.388  | 0.000             |

| م  | الفقرات   | الحسابي المتوسط | المعياري الانحراف | الوزن النسبي | قيمة T | القيمة الاحتمالية |
|----|---|-----------------|-------------------|--------------|--------|-------------------|
| 3  | يتم عمل مراجعة نظام الجودة في المنشأة بانتظام.  | 3.53            | 0.984             | 70.6         | 3.563  | 0.001             |
| 4  | هدف الإدارة هو إرضاء المرضى الذين يطلبون الخدمة في المستشفى .                                       | 3.95            | 1.154             | 79.0         | 5.419  | 0.000             |
| 5  | يتم عقد ورش عمل للعاملين داخل مستشفياتهم لتطوير نظم محاسبة وقياس تكلفة الجودة والتغلب على المشكلات. | 3.30            | 1.124             | 66.0         | 1.764  | 0.085             |
| 6  | يتم قياس فروق انخفاض أو زيادة الإيرادات مقارنة بالفترات الماضية .                                   | 3.95            | 0.844             | 79.0         | 7.409  | 0.000             |
| 7  | توفير أحدث المعدات والأجهزة يؤدي لتحسين جودة الخدمات وتطويرها.                                      | 4.37            | 0.757             | 87.4         | 11.891 | 0.000             |
| 8  | يوجد موازنة تخصص في مجال تطوير جودة الخدمة وتحسينها.  | 3.37            | 1.024             | 67.4         | 2.383  | 0.022             |
| 9  | قبل اتخاذ القرار يتم الرجوع إلى نظام تكاليف الجودة للتحليل بشكل جيد.                                | 3.49            | 1.142             | 69.8         | 2.805  | 0.008             |
| 10 | تعمل الإدارة على تقليل الخدمات المعيبة ذات الجودة الأقل   | 3.79            | 0.833             | 75.8         | 6.227  | 0.000             |
|    | جميع الفقرات  | 3.69            | 0.640             | 73.8         | 4.909  | 0.000             |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة إحصائية "0.05"، ودرجة حرية "42" تساوي "1.96".

الفرضية الرابعة:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات أفراد العينة عند مستوى دلالة معنوية"

"a=0.05" بين تطبيق محاسبة تكاليف الجودة في المؤسسات الطبية اليمنية وجودة الخدمات الطبية":

اختبار معامل الارتباط لبيرسون Pearson 's Correlation:

من خلال النظر إلى جدول رقم 13 الذي يوضح درجات علاقة الارتباط ومدى التنبؤ المحتمل بين

تكاليف الجودة الشاملة ومستوى جودة الخدمة، وذلك بصورة بُعدية منفردة، وبصورة كُلية مجتمعة، حيث

جاءت النسب لمعامل الارتباط متوسطة، وتدلل على مدى العلاقة القوية بين المتغير التابع والمتغير المستقل

حيث بلغت النسبة "0.459" مجتمعة للأبعاد عند مستوى دلالة إحصائية "a=0.05"، وبلغت أعلى نسبة علاقة على الصعيد المنفرد للبعد الثالث حيث بلغت "0.531" لعلاقة تطبيق إدارات المستشفيات الخاصة لمحاسبة تكاليف الجودة مع مستوى جودة الخدمة في المستشفى، وجاءت أدنى نسبة علاقة على صعيد البعد المنفرد الثاني بنسبة "0.381" لعلاقة توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لمحاسبة تكلفة الجودة الشاملة مع مستوى جودة الخدمة في المستشفيات.

ويُستدل من هذه النتائج السابقة على أنّ لمحاسبة نظم تكاليف الجودة الشاملة وتطبيقها دورًا فاعلاً ومؤثرًا في مستوى جودة الخدمات، ويرتبط معها بعلاقة اتجاه إيجابية ذات أثر متميز، على أساس بُعدي منفرد، أو على أساس كُلي مُجتمع.

### جدول رقم 13

يبين معاملات الارتباط لبيرسون Pearson's Correlation لتقييم العلاقة بين المتغير المستقل (تكاليف الجودة) كلاً وبأبعاده، وبين المتغير التابع (مستوى الخدمة) كلاً وبأبعاده:

| القيمة الاحتمالية | معامل الارتباط | المتغير المستقل  | البعد المستقل |
|-------------------|----------------|--|---------------|
| *0.002            | 0.465          | إدراك أهمية تطبيق محاسبة تكاليف الجودة الشاملة بالمستشفى.                    | البعد الأول   |
| *0.012            | 0.381          | توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق محاسبة تكاليف الجودة الشاملة. | البعد الثاني  |
| *0.000            | 0.531          | تطبيق إدارات المستشفيات الخاصة محاسبة تكاليف الجودة الشاملة.                 | البعد الثالث  |
| *0.000            | 0.459          | المتغير الكلي المستقل (تكاليف الجودة)  |               |

\* ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (a=0.05).

### اختبار تحليل التباين الأحادي (one - away ANOVA) :

وبعد استخدام اختبار تحليل التباين (one - away ANOVA) لاختبار الفروق بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة - واختبار في ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في حالة وجود أكثر من عينتين مستقلتين - حول (علاقة تكاليف الجودة بمستوى جودة تحسين الخدمات المقدمة في المستشفيات الخاصة في اليمن)، أظهرت النتائج في جدول رقم 14 المبينة كما يأتي :

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الأول "مدى إدراك أهمية قياس تكاليف الجودة" تساوي "2.298" وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي "2.84"، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي "0.033"، وهي

أقل من مستوى معنوية "0.05"، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابات أفراد عينة البحث حول مدى إدراك أهمية قياس ومحاسبة تكاليف الجودة تُعزى إلى مستوى جودة الخدمة عند مستوى دلالة معنوية "0.05".

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الثاني "مدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لقياس محاسبة تكلفة الجودة" تساوي "3.306" وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي "2.84"، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي "0.005" وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حول مدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لمحاسبة تكاليف الجودة الشاملة تُعزى إلى مستوى جودة الخدمات داخل المستشفيات عند مستوى دلالة "0.05".

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الثالث "تطبيق محاسبة وقياس تكاليف الجودة" تساوي "3.330"، وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي "2.84" وكما أن القيمة الاحتمالية للمحور تساوي "0.004" وهي أقل من قيمة الدلالة "0.05"، مما يدل على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق تكاليف الجودة وقياسها داخل المستشفى تُعزى إلى مستوى جودة الخدمة، وذلك عند مستوى دلالة "0.05".

#### جدول رقم 14

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات إجابات العينة حول تطبيق محاسبة تكاليف الجودة و جودة الخدمات بالمستشفيات:

| البيان   | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | القيمة الاحتمالية sig. |
|--|----------------|----------------|-------------|----------------|--------|------------------------|
| المحور الأول: مدى إدراك أهمية قياس تكاليف الجودة           | بين المجموعات  | 9.181          | 22          | 0.417          | 2.298  | 0.033                  |
|  | داخل المجموعات | 3.632          | 20          | 0.182          |        |                        |
|  | المجموع        | 12.813         | 42          |                |        |                        |
| المحور الثاني: مدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة | بين المجموعات  | 10.252         | 23          | 0.446          | 3.306  | 0.005                  |
|  | داخل المجموعات | 2.561          | 19          | 0.135          |        |                        |



|       |       |       |    |        |                |   |
|-------|-------|-------|----|--------|----------------|---|
|       |       |       | 42 | 12.813 | المجموع        | لمحاسبة تكاليف الجودة:                            |
| 0.004 | 3.330 | 0.469 | 21 | 9.854  | بين المجموعات  | المحور الثالث: مدى تطبيق<br>محاسبة تكاليف الجودة: |
|       |       | 0.141 | 21 | 2.959  | داخل المجموعات |   |
|       |       |       | 42 | 12.813 | المجموع        |   |

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "42,3" ومستوى دلالة معنوية "0.05" تساوي "2.84".

#### تحليل اختبار الانحدار الخطي المتعدد Stepwise Multiple Linear Regression:

ولغرض التنبؤ بقيم المتغير التابع وهو (مستوى جودة الخدمة) من خلال تأثير تكاليف الجودة الشاملة بأبعاده الثلاثة وهو (المتغير المستقل) في المستشفيات الخاصة في اليمن، حيث تم اختبار الأثر لتكاليف الجودة على مستوى الخدمة المقدمة والمبينة في جدول رقم 15، وذلك لتقييم العلاقة بين المتغيرات المستقلة (تكلفة الجودة) من حيث علاقتها بالمتغير التابع (مستوى جودة الخدمة).

#### جدول رقم 15

اختبار الانحدار المتعدد التدريجي (Stepwise Multiple Regression) لقياس أثر تكاليف الجودة على مستوى جودة الخدمات بالمستشفيات الخاصة اليمنية:

| معاملات الانحدار |       |       |                 | درجات الحرية | Sig. (f) | F      | R <sup>2</sup> معامل التحديد | R الارتباط | المتغير التابع    |
|------------------|-------|-------|-----------------|--------------|----------|--------|------------------------------|------------|-------------------|
| *Sig.            | T     | B     | المتغير المستقل |              |          |        |                              |            |                   |
| 0.002            | 3.363 | 6.151 | البعد الأول     | 42           | 0.002    | 11.308 | 0.216                        | 0.465      | مستوى جودة الخدمة |
| 0.012            | 2.642 | 0.291 | البعد الثاني    | 42           | 0.012    | 6.983  | 0.146                        | 0.381      |                   |
| 0.000            | 4.012 | 0.458 | البعد الثالث    | 42           | 0.000    | 16.093 | 0.264                        | 0.531      |                   |
| 0.000            | 3.339 | 2.300 | المجموع         | 42           | 0.000    | 11.461 | 0.208                        | 0.459      | المجموع           |

\*ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (a=0.05).

يوضح الجدول رقم 15 تأثير تكاليف الجودة على مستوى جودة الخدمة في المستشفيات اليمينية الخاصة، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية لإدراك أهمية محاسبة وقياس تكاليف الجودة على مستوى خدمات المستشفيات محل الدراسة، إذ بلغ مستوى الدلالة الإحصائية "0.002" وهي أقل من مستوى الدلالة "0.05"، وبلغ معامل الارتباط "R" يساوي "0.465" وهو يدل على وجود علاقة طردية عند مستوى دلالة "a=0.05"، أما معامل التحديد " $R^2$ " فقد بلغ "0.216".

وأظهرت النتائج وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتكاليف الجودة على مستوى جودة الخدمة في المستشفيات المستهدفة، حيث بلغ مستوى الدلالة "0.012" وهي أقل من مستوى الدلالة "0.05" وتدل على وجود دلالة إحصائية عند مستوى "0.05"، وبلغ معامل الارتباط "R" يساوي "0.381" ويدل على علاقة طردية عند مستوى دلالة "a=0.05"، أما معامل التحديد " $R^2$ " فقد بلغ "0.146".

وأظهرت النتائج وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتكاليف الجودة على مستوى جودة الخدمة في المستشفيات المستهدفة، حيث بلغ مستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من مستوى الدلالة "0.05" وتدل على وجود دلالة إحصائية عند مستوى "0.05"، وبلغ معامل الارتباط "R" يساوي "0.531" ويدل على علاقة طردية عند مستوى دلالة "a=0.05"، أما معامل التحديد " $R^2$ " فقد بلغ "0.246".

وكما يتبين من الجدول أعلاه رقم 15، أن قيمة معامل الارتباط (R) تمثل ما يمكن تفسيره على المتغير التابع (مستوى جودة الخدمة) بوجود علاقة طردية بين تطبيق محاسبة تكاليف الجودة الشاملة وبين مستوى جودة الخدمة بالمستشفيات المستهدفة والذي يساوي "0.459"، ومن خلال قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) الذي يساوي (0.208) والذي يبين أن تطبيق محاسبة تكاليف الجودة يفسر ما نسبته (20.8%) من التباين الحاصل في متغير مستوى جودة الخدمة. ونظرًا لأن (قيمة t تساوي = 3.339 ومستوى دلالة تساوي = 0.000) فإنه تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة " بوجود أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق محاسبة تكاليف الجودة الشاملة وقياسها في مستوى جودة الخدمة بالمستشفيات محل الدراسة.

## الاستنتاجات والتوصيات:

## أ- الاستنتاجات:

من خلال الاعتماد على ما تقدم من تحليل وتفسير نظري وعملي لنتائج الدراسة توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المهمة تمثلت فيما يأتي:

(1) تبين من خلال النتائج أن هناك وعيًا واضحًا لدى إدارات المستشفيات الخاصة في اليمن وإدراكهم لأهمية قياس ومحاسبة تكاليف الجودة الشاملة وأثرها على مستوى جودة الخدمات في مستشفياتهم وبنسبة 73.2%، ويشير هذا إلى وعي متخذي القرار بأهمية الجودة كأسلوب إداري حديث يتم دمجها في الأعمال الفنية والإدارية والمالية لمواجهة حدة المنافسة وتقديم مستوى خدمة أفضل للعميل.

(2) تُبين النتائج أن إدارات المستشفيات محل الدراسة تعقد دورات للعاملين في مجال الجودة بدرجة متوسطة، وهذا يدل على ضعف عنصر التدريب والتأهيل للموظفين، وكذلك قلة وجود المراكز المتخصصة في مجال الجودة، وما يؤكد ذلك توزيع أفراد العينة السابق حسب حصولهم على التدريب في مجال الجودة، حيث أن ما نسبته "41.9%" من أفراد العينة لم يحصلوا على دورات في مجال الجودة.

(3) تتوافر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق محاسبة تكلفة الجودة الشاملة داخل مستشفيات الدراسة بنسبة 70.2%، وتبين أنه يتم رفع تقارير مفصلة عن الجودة من الأقسام المختصة للإدارة العليا؛ وذلك للاستفادة منها في اتخاذ القرارات وذلك بنسبة 75.8%، وهذا يعطي مؤشرًا جيدًا على مدى متابعة الإدارة في تطبيق الجودة داخل المستشفيات، ولكن تبين أيضًا ضعف منح الصلاحية الكاملة لإدارات الأقسام المختصة لرفع تقارير بيانات قياس تكاليف الجودة إلى إدارة المستشفى بنسبة 62.8%. وكذلك ضعف عقد ورش عمل لتطوير نظم الجودة بنسبة 66%.

(4) اتضح من النتائج بأن إدارات المستشفيات الخاصة اليمنية محل الدراسة تقوم بتطبيق محاسبة نظم تكاليف الجودة الشاملة وبنسبة 73.8%، ويرى الباحث أن مستشفيات الدراسة تقوم بتطبيق نظم محاسبة الجودة لكن ليس على نحو علمي، كما أنه لا يتم إجراء تحولات إيجابية باتجاه تبني مدخل نظام تكاليف الجودة الشاملة حاليًا، ودلت نتائج الدراسة على وجود مجموعة من العوائق التي لا تساعد على تطبيق هذا المدخل، منها:

- عدم توفر الاختصاصات الطبية اللازمة كافة.

- عدم توفر التجهيزات الطبية الحديثة بصورة متكاملة.
- عدم توافر البرامج التدريبية الخاصة في نشر ثقافة الجودة الشاملة في الخدمات الطبية والإدارية في المستشفيات.

### ب- التوصيات:

في ضوء النتائج للدراسة التي تم التوصل لها، قام الباحث بعمل عدد من التوصيات، والتي يأمل أن تفيد متخذي القرار من أصحاب المستشفيات الخاصة في اليمن، والمتعلقة بموضوع تطبيق تكاليف الجودة وأثرها في مستوى جودة الخدمات، هذه التوصيات هي :

(1) زيادة الوعي والإدراك بأهمية قياس ومحاسبة تكاليف الجودة الشاملة، وأن تسعى الإدارات العليا بالمستشفيات نحو تبني مدخل إدارة الجودة الشاملة وترسيخه، الذي يتضمن محاسبة تكاليف الجودة كثقافة وتطبيق، لما يعود على المستشفيات نفسها بتحقيق جودة الخدمات والعمليات الداخلية، وتحسين الأداء، وتدعيم مقدرتها التنافسية.

(2) سعي الإدارة العليا إلى عقد مزيد من الدورات وورش العمل للعاملين والكادر الطبي فيما يتعلق بمفاهيم وآليات تطبيق مدخل تكاليف الجودة الشاملة، من خلال تحديد الاحتياجات التدريبية وحسن تخطيط عملية التدريب والتأهيل، ومتابعة تطبيق نظام تكاليف الجودة وتقييمه، وقياس نتائج هذه العمليات ككل، وتأثيرها على مستوى جودة الخدمات في المستشفى، وتوثيقها في حال كانت إيجابية الأثر لاعتمادها وتعميمها.

(3) على إدارة المستشفيات محل البحث منح المزيد من الصلاحيات الكاملة لإدارات الأقسام المختصة لرفع تقارير بيانات قياس تكاليف الجودة إلى إدارة المستشفى، حيث تبين من خلال النتائج أن هناك ضعفاً كبيراً في إعطاء الصلاحيات والتفويض في تنفيذ المهام، وضرورة إشراك جميع العاملين في عمليات اتخاذ القرارات بما يعزز لديهم الثقة والاعتماد عليهم.

(4) على الإدارة العليا للمستشفيات محاولة التغلب على العوائق التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة تكلفة الجودة الشاملة، وعليها بإجراء تحول إيجابي نحو تبني نظم الجودة الحديثة وتطبيقها، بدءاً من استحداث وحدة اعتماد الجودة داخل المستشفى ومتابعتها، ومروراً بتوفير الكادر الطبي المتخصص والمؤهل، وتوفير أحدث الأجهزة والمعدات الطبية التي تسهم في جودة النتائج ودقتها، وانتهاءً بالتدريب والمتابعة والتقييم لكل العمليات الداخلية الخاصة بتحقيق الجودة الشاملة.

## قائمة المصادر والمراجع:

## أولاً: المراجع العربية

1. إبراهيم، عماد الحسين أحموده، (2015)، إطار محاسبي لقياس تكلفة الجودة الشاملة في قطاع الخدمات الصحية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
2. بابكر، مبارك عثمان، (2006)، المدخل لإدارة الجودة الشاملة، ط1، دار غريب للنشر والتوزيع.
3. البكري، سونيا محمد، (2004)، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
4. جودة، محفوظ، (2012)، إدارة الجودة الشاملة: مفاهيم وتطبيقات، ط 6، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
5. الخديشي، شرى كريم، (2010)، دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية- دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.
6. حمودة، خالد سامي، (2014)، واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية - دراسة تطبيقية- رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
7. الدراذكة، مأمون، والشلي، طارق، (2002)، الجودة في المنظمات الحديثة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن.
8. دودين، أحمد يوسف، (2012)، إدارة الجودة الشاملة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن.
9. زعرب، حمدي شحادة، (2012)، استخدام مدخل الانحرافات المعيارية الستة لترشيد تكاليف الجودة في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين «دراسة ميدانية»، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 2، فلسطين، غزة، ص ص: 331-360.
10. سرور، منال جبار، و صبيحة ، صالح عمر، (2013)، استعمال تكاليف الجودة في تقويم الأداء الاستراتيجي، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 32، جامعة بغداد، ص ص: 102-130.
11. سرور، منال جبار، و عبدالمجيد، غادة طارق، (2015)، دور كلف الجودة بتقويم الأداء الجامعي - دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 38، العدد (103)، ص ص: 215-230، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.
12. شلي، مسلم علاوي، وصفاء الدين، علاء، (2014)، تصميم نموذج كمي لتحليل تكاليف الجودة (الميكال، المتطلبات، التشغيل)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 2، ص ص: 6-20، العراق.
13. الفضل، مؤيد محمد علي، وغدير، إنعام محسن، (2012)، تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية-دراسة تحليلية-، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة 8، العدد 3، ص ص: 231-252، جامعة الكوفة، العراق.
14. كاظم، هدى جبار، و التميمي، صباح عبدالوهاب، (2013)، تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية، مجلة التقني، المجلد 26، العدد 4، ص ص: 52-83. العراق.
15. مجيد، سوسن شاكر، والزيادات، محمد عواد، (2007)، إدارة الجودة الشاملة تطبيقات في الصناعة والتعليم، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن.

16. محروس، أحمد عارف، (2013)، القياس المتوازن في ظل مدخل إدارة الجودة الشاملة لتخفيض كلف الجودة في المنشآت الخدمية- دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، مصر.
17. الموسوي، عباس نوار كحيط، و الزيدي، صادق ظاهر،(2016)، الاعتراف بتكاليف الجودة الخفية على وفق المعايير الدولية للمحاسبة، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية ، العدد 23، جامعة واسط، العراق.

### ثانياً: المراجع الإنجليزية

1. Arenas , Patricia Duarte , (2014) , **Quality costs analysis in the service sector: an empirical study of the Colombian banking system**, A thesis not published in Concordia Institute for Information Systems Engineering, Concordia University, Canada.
2. Behnam Neyestani, and Joseph Berlin P. Juanzon,(2017), Impact of ISO 9001 Standard on the Quality Cost of Construction Projects in the Philippines, **A paper Presented in Manila International Conference on “Trends in Engineering and Technology” (MTET-17) Jan. 23-24, 2017 Manila**, Philippine.
3. Hansen, Don R. , Mowen, Maryanne M. , (2003), **Management Accounting**, 6<sup>th</sup> edition, South- Western Press, USA.
4. Jafaria , Amirhosein, and Rodchua , Suhansa , (2013), Survey research on quality costs and problems in the construction environment, **Journal Total Quality Management** , University of New Mexico, USA.
5. Juran, Joseph, and Godfrey, A. Blanton.,(1999) **Juran’s quality handbook**, McGraw-Hill, New York.
6. Rasamanie, Murugan, Kanagi Kanapathy,(2011), The Implementation of Cost of Quality (COQ) Reporting System in Malaysian Manufacturing Companies : Difficulties Encountered and Benefits Acquired, **International Journal of Business and Social Science** , Vol. 2 No. 6; Malaysia.
7. Sailaja A., P. C. Basak and G. Viswanadhan,(2015), HIDDEN COSTS OF QUALITY: MEASUREMENT & ANALYSIS, **International Journal of Managing Value and Supply Chains (IJMVSC) Vol. 6, No. 2, June ,pp:13-25**, India.
8. Sower , Victor E. , Quarles, Ross, (2007), Cost of quality usage and its relationship to quality system maturity, **International Journal of Quality & Reliability Management** ,Vol. 24 ,No. 2, 2007, pp. 21-140.
9. Thomasson, Marcus , Wallin &, Johanna,(2013), **Cost of Poor Quality : definition and development of a process- based Framework** , Chalmers University of Technology, Sweden.

## **The Extent of Interest of The Private Medical Institutions in Hadhramout Governorate With The Quality Costs (A Field Study)**

### **Abstract:**

The aim of this study is to clarify the reality of quality cost in the private medical institutions operating in Yemen in terms of the importance of quality cost accounting from the managers' viewpoint and accountants of these hospitals. It is to clarify the concepts related to the quality cost and its importance, causes, classification and calculation of these costs, and to know the relationship between quality cost accounting and its role in improving the level of services in the medical institutions under study.

The study concludes with the following results: There is a realization in Yemeni private hospital departments of the importance of measuring and the total quality costs accounting and their impact on the quality services in their hospitals by 73.2%. In addition, the necessary infrastructure and abilities to apply quality costs accounting for the targeted hospitals are 70.2%. The studied hospitals departments have applied the total quality costs accounting by 73.8%, but not scientifically There is a statistically significant relationship at the level of significance of 0.05 between the application of total quality cost accounting due to the quality of service in the targeted hospitals.

The study has come out with several recommendations the most important of which are the following: Managements of Yemeni Private Hospitals need to raise more awareness of importance of measuring and accounting of quality costs through establishing positive opinion to apply quality costs systems. The targeted hospitals departments should seek to implement more training courses and workshops about the total quality to raise employee's awareness of the importance of measuring quality costs and its benefits. They must give more validities to the specialist departments to give quality cost measurement reports to help management make appropriate decisions.