

استخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة  
تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية:  
نموذج محاسبي مقترح

دكتور

تهاني محمود عبده النشار  
أستاذ مساعد بقسم التكاليف  
ونظم المعلومات  
كلية التجارة - جامعة طنطا



المشاكل المختلفة والتخلص منها [Hilton, et al., 2000: 439]. قد يعتقد البعض أن الاهتمام بجودة الخدمة والاستمرار في تحسينها يؤدي إلى زيادة التكاليف، ولكن يمكن القول أن الاهتمام بتقديم خدمات ذات جودة عالية مع هدف التحسين المستمر يعني التخلص بشكل منتظم ومستمر من الفاقد في المواد، رأس المال، ومجهود وقت الأفراد، التي تتفق على أنشطة لا تضيف قيمة للخدمات التي يطلبها العميل، وبالتالي فإن أداء الخدمة بشكل سليم وبدون عيوب منذ البداية قد يمنع و/أو لا يضيف أي تكلفة للخدمة الموداة [Loewe, 1989: 41]. إن اتباع المنهج الملائم والصحيح لتصميم وإنتاج الخدمة المرغوبة من قبل العميل منذ البداية يساعد على تخفيض تكاليف تصحيح الأخطاء. ومن هنا يمكن القول أن، تقديم خدمات بجودة عالية High Quality يؤدي إلى زيادة الإنتاجية High Productivity، وهذا يؤدي إلى دورة زمنية منخفضة Low Cycle Time وزيادة كفاءة العمليات الداخلية Throughput Efficiency وزيادة الإيرادات الناتجة منها [Hilton, et al., 2000: 44]. يمكن تحقيق ذلك باتباع نظام ملائم لإدارة تكاليف الجودة Quality Cost Management يساعد على إدارة المنشأة بفعالية، على تحديد الفرص الاستراتيجية المتاحة، وأيضاً الحفاظ على الميزة التنافسية للمنشأة.

## ٢. مشكلة البحث

تواجه المنشأة الخدمية تحديات كثيرة، من أهمها الابتكار، التسويق، والجودة. حيث يمثل الابتكار Innovation كتحدي في الاكتشاف الناجح لأفكار مستحدثة لتقديم خدمات جديدة ترضي العملاء. إن الابتكارات والتصميمات لإيجاد طرق حديثة لتقديم خدمات متميزة للعملاء يمثل البؤرة الأساسية للحفاظ على الميزة التنافسية للمنشأة. وقد يمثل الابتكار أيضاً بالنسبة لمنشأة خدمية في التخلص من الخدمات غير الضرورية Unnecessary Services، أو من خلال تقديم خدمة أسرع من الباب للباب Door-to-Door Services [Jones A., 1995:13]. أما تسويق الخدمة Marketing Services، فيعد من أهم التحديات التي تواجه المنشآت الخدمية، حيث تقع عليها مسئولية مواجهة المنافسين الحاليين ومنافسي المستقبل، مما يتطلب ضرورة تسهيل حصول العميل على الخدمة بتبسيطها، وتحسين أداء الخدمة، وتسليمها في الوقت المناسب. وفي نفس الوقت يمثل العملاء مصدراً آخر للمنافسة، خاصة في ظل عالم يتسم بالتقدم السريع في عالم الاتصالات والمعرفة وصعوبة تحقيق رضاء العملاء، مما قد يتطلب الاعتماد على العملاء واعتبارهم مختبري الخدمة Service Testers في بيئتهم الخاصة للاستفادة بأرائهم في تطوير وتحديث الخدمات. والسبب الآخر في جعل وظيفة تسويق الخدمة يمثل تحدياً يتمثل في أن المنشآت الخدمية أصبحت تتعامل مع عملاء لهم طلبات مختلفة اختلافاً بيناً وتتصف بدرجة كبيرة من التعقيد مما يستلزم من إدارة المنشأة التوجه بالاحتياجات

كل عميل على حدة Personalization، حيث قد يشارك العميل في ابتكار Co-creator وتحديد مواصفات الخدمة المطلوبة وقد يساهم في تصميمها، بعد أن كان التوجه باحتياجات العملاء Customization عندما كان يفترض أن طلبات العملاء متجانسة Homogeneous مما قد يستلزم توفير قائمة من الخدمات ذات مواصفات معينة ويختار من بينها العملاء [Prahalad & Ramaswamy, 2000: 81-84]. إن وظيفة التسويق، بصفة عامة، تهتم بخدمات ما بعد البيع، بينما في المنشآت الخدمية فإن الهدف يتمثل في بذل كل الجهود للاحتفاظ بالعملاء الحاليين والحصول على عملاء جدد، مما يستلزم ضرورة الاهتمام بالعاملين وتدريبهم باتباع أفضل برامج للعناية بالعميل.

أما جودة الخدمات Quality of Services فتمثل أكثر التحديات صعوبة لمنشآت الخدمات، حيث تعني جودة الخدمة التركيز على رضا العملاء والاهتمام بمتابعة واستمرارية هذا الرضاء، خاصة أن عملاء تلك النوعية من المنشآت يطالبونها بالتحسين المستمر Continuous Improvement في جودة الخدمات التي يحصلون عليها حتى يمكنها تحقيق النجاح والاستمرار في السوق. إن ذلك يتطلب ضرورة مساهمة كل فرد في المنشأة في تحقيق وأداء خدمة بجودة عالية. كما قد يستلزم أن يكون لإدارة المنشأة القدرة على التأثير على توقعات العملاء، كما يجب أن تتوفر لديها المرونة الكافية لمواجهة التحولات السريعة والمستمرة في رغبات العملاء، مما دعى البعض إلى القول بضرورة التحول، عند ممرسة الرقابة على جودة الخدمة، من التركيز على لا عيوب أو أخطاء في الخدمة إلى لا عيوب في توقعات العملاء Zero defections of Customers Expectations وانطباعاتهم. مما يتطلب من المديرين التكيف لمقابلة كل تغير في توقعات العملاء لجودة الخدمة [Prahalad & Krishnan, 1999: 110]، والتركيز على برامج تدريب المتعاملين مع العملاء.

إن تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM يسمح لإدارة المنشآت الخدمية مواجهة التحديات السابقة، حيث تتوفر الاستجابة السريعة للتغيرات في الظروف السوقية، عن طريق الارتقاء بالخدمات المقدمة، وتقديمها بجودة عالية، وتحقيق قيمة، عن طريق التخلص من العمليات غير المفيدة Wasteful Processes في إنتاج وأداء الخدمة المطلوبة. إن اتباع فلسفة إدارة الجودة الشاملة يعد من أهم القضايا التي تواجه إدارة أي منشأة، وبصفة خاصة في قطاع الخدمات. حيث أن التركيز على جودة الخدمة نابع من أن تكاليف الجودة أصبحت تمثل عنصراً أساسياً (حوالي ١٥% إلى ٢٠% من إيرادات المبيعات) لعدد كبير من المنشآت مما قد يتسبب في إحداث خسائر كبيرة ملموسة [Horngren, et al., 1994: 794]. لقد ترتب على

ذلك ضرورة توفير مقاييس دقيقة لقياس تكاليف جودة الخدمة والرقابة عليها للمساعدة في تحديد واتباع برامج تحسين الجودة مما يؤدي لتخفيض تلك التكاليف وزيادة الإيرادات.

إن توفير مقاييس ملائمة لقياس تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية، يستلزم توفير معلومات تكاليفية ملائمة تساعد إدارة المنشأة على فهم العلاقات الأساسية بين العناصر المختلفة التي تتكون منها تكاليف الجودة الشاملة المرتبطة بالخدمات المطلوب تقديمها، [GodFrey & Pasemark, 1995:349]. إنه بالاعتماد على أسس نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (Activity-Based Costing (ABC، واتباع التوجهات الحديثة لنظام إدارة التكلفة Cost Management System والاستعانة بمفهوم سلسلة القيمة The Value Chain Concept، يمكن توفير هذه النوعية من المعلومات.

وبناءً على ذلك، فإن مشكلة البحث تتمثل في الإجابة على الأسئلة المنهجية الآتية:

- (١) ما مدى ملاءمة فلسفة إدارة الجودة الشاملة للتطبيق في المنشآت الخدمية وخاصة التي تقدم خدمات مهنية Professional Services مثل مكاتب المحاسبة والمراجعة لمساعدتها على مواجهة تحديات العصر عن طريق تحقيق ميزة تنافسية في السوق ؟
- (٢) ما هو المنهج المحاسبي الملائم لقياس ورقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية، ولتوفير معلومات ملائمة ودقيقة ووقتية تساعد إدارة المنشأة على تخطيط ، رقابة ، وتحسين وتخفيض تكاليف جودة الخدمة عن طريق تحديد أولويات التعويضات بين العناصر المختلفة المكونة لتكاليف الجودة ؟

### ٣. هدف البحث

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في اقتراح منهجاً محاسبياً لقياس ورقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية، باستخدام أسس نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، والاعتماد على التوجهات الحديثة لنظام إدارة التكلفة.

إن تحقيق الهدف الأساسي للبحث يستلزم اختبار وتحديد مدى ملاءمة مقومات فلسفة إدارة الجودة الشاملة للتطبيق في المنشآت الخدمية. سيتم تحقيق ذلك بالاعتماد على إطار نظري مقترح.

### ٤. أهمية البحث

حتى عام ١٩٨٩، كان الاعتقاد السائد بأن بذل أي مجهود محاسبي لقياس تكاليف جودة الخدمة والرقابة عليها هو مضيعة للوقت، ولكن مع زيادة ظروف المنافسة وإصرار عملاء المنشآت الخدمية بضرورة حصولهم على خدمات ذات جودة عالية ، أصبح الاهتمام بجودة

الخدمة مطلباً أساسياً لبقاء المنشأة واستمرارها أكثر من أنه مجرد سلاحاً لمواجهة المنافسة. مما دعى الكثير ومن أهمهم Turon & Taguchi إلى ضرورة أن تلعب النظم المحاسبية دوراً فعالاً في قياس تكاليف الجودة والرقابة عليها [Alder R., 1999:55]. حتى تتمكن إدارة المنشأة الخدمية من تقييم برامج الجودة وتحديد الأسلوب الأمثل للتعويض بين مجموعات تكاليف الجودة المختلفة.

بناءً على ذلك، اهتمت الباحثة بضرورة المساهمة في تحقيق هذا الدور، عن طريق تقديم نموذجاً محاسبياً مقترحاً لإدارة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية، وذلك عن طريق:

أولاً: اقتراح إطاراً نظرياً يوضح مقومات نجاح تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM في المنشآت الخدمية وبصفة خاصة "مكاتب المحاسبة والمراجعة"، حيث أن الاهتمام بتخطيط ورقابة وتحسين جودة الخدمة وإدارة تكلفتها يساعد المنشأة على تحقيق ما يمكن أن يطلق عليه "سلسلة ربحية الخدمة" The Service-Profit Chain، والقائمة على أساس أن تحقيق ربحية المنشأة يعتمد على ولاء العميل Client Loyalty، والذي يعد نتيجة مباشرة لرضاء العميل Client Satisfaction، وهذا يتحقق بالقيمة التي يحصل عليها العميل من جراء انفعاله بالخدمات Value of Services.

ثانياً: اقتراح منهجاً إجرائياً لقياس ورقابة تكاليف جودة الخدمة، وقد اعتمدت الباحثة في ذلك المنهج على نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC وعلى التوجهات الحديثة لنظام إدارة التكلفة Cost Management والاستفادة من مفهوم تحليل القيمة Value Analysis للأنشطة المختلفة المرتبطة بجودة الخدمة (مثل أنشطة المنع، الاكتشاف، والتصحيح) لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة للعميل للاستغناء عنها وما لأثر ذلك من تخفيض تكاليف الجودة.

إن المنهج المقترح يوفر معلومات على أساس النشاط Activity-Based Information وهذا يساعد على توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف جودة الخدمة عن طريق تصنيفها تبعاً للأنشطة المرتبطة بالجودة وتحديد مجتمعات التكلفة Cost Pools الخاصة بكل نشاط، إن هذا يوفر مقاييس ملائمة لتكاليف الجودة ويساعد على تحقيق هدف الرقابة عليها. أيضاً تتضح أهمية البحث من خلال اختبار الافتراضات التي يحتويها البند التالي مباشرة.

## ٥. افتراضات البحث

تتمثل الافتراضات الأساسية للبحث "والتي سيتم دراستها واختبارها نظرياً" في:

- ١- الافتراض الأول: صعوبة تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM في المنشآت الخدمية لعدم توفر متطلبات ومقومات نجاحها في تلك النوعية من المنشآت .
- ٢- الافتراض الثاني: أن تقديم خدمات ذات جودة عالية يكلف المنشأة أموالاً طائلة مما يؤثر على ربحيتها بالنقص وزيادة تكاليفها وبصفة خاصة تكاليف الجودة.
- ٣- الافتراض الثالث: عدم ملاءمة المنهج المستخدم في المنشآت الصناعية لإدارة تكاليف الجودة Quality Cost Management Approach للتطبيق في المنشآت الخدمية .

## ٦. منهج البحث

في محاولة للإجابة على الأسئلة البحثية الناتجة عن مشكلة البحث، ولتحقيق هدف البحث، استخدمت الباحثة المنهج العياري The Normative Approach، عن طريق اقتراح نموذجاً محاسبياً يهدف إلى:

- ١- تحديد متطلبات تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM ومقومات نجاحها، واختبار مدى ملاءمتها للتطبيق في المنشآت الخدمية، وذلك باتباع إطاراً نظرياً مقترحاً.
- ٢- اقتراح منهجاً إجرائياً لبيان كيفية قياس ورقابة تكاليف جودة الخدمة التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة باعتبارها نشاطاً خدمياً مهنيّاً.

كما قامت الباحثة بإجراء دراسة تطبيقية للتعرف على الوضع السائد لجودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية ولاختبار أفضلية النموذج المقترح وافتراضات البحث.

## ٧. تنظيم البحث

إنه لتحقيق هدف البحث وللإجابة على الأسئلة البحثية، فإن أهم الموضوعات التي يهتم بها البحث تتمثل في:

- ١- مقومات نجاح تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة في المنشآت الخدمية: إطار نظري مقترح.
- ٢- إدارة تكاليف جودة الخدمة، وذلك بالتعرض لخطوات المنهج المحاسبي المقترح لقياس ورقابة جودة الخدمة.
- ٣- الدراسة التطبيقية، نتائج البحث، والتوصيات.

## ٨. مقومات نجاح تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM في المنشآت الخدمية: إطار

### نظري مقترح .

يهتم هذا البند باختبار الافتراض الأول والإجابة على السؤال البحثي الأولي والمتمثل في "تحديد مدى ملاءمة فلسفة إدارة الجودة الشاملة للتطبيق في المنشآت الخدمية وبصفة خاصة المنشآت المهنية مثل مكاتب المحاسبة والمراجعة، باعتبارها نوعية النشاط الذي يركز عليها البحث". إن تحقيق ذلك يستلزم تحديد وتعريف ملائم لمفهوم الخدمات وجودتها، وتحديد المعايير الملائمة للحكم على جودة الخدمة مع التركيز على جودة خدمة عملية المراجعة والمعايير التي تحكمها، ثم الانتهاء بتطبيق المفاهيم الأساسية لإدارة الجودة الشاملة في تلك النوعية من المنشآت.

### ٨-١. مفهوم الخدمة The Service Concept

الخدمات هي الأعمال و/أو الأنشطة التي يتم القيام بها لتحقيق مصلحة للعملاء، كالخدمات الطبية، الخدمات التأمينية، الخدمات المحاسبية، أو هي الأنشطة التي يقوم بها العملاء بالاعتماد على واستخدام مخرجات وإمكانات المنشأة الخدمية [كتأجير سيارة] وتختلف الخدمات عن المنتجات في الخصائص الأساسية الآتية:

\* أن الخدمة غير ملموسة Intangible، فهي عبارة عن حزمة من المنافع غير الملموسة Package of Service Benefits [النشر، ١٩٩٦: ٧]. بمعنى أن مشتري الخدمات لا يستطيع أن يرى الخدمة، ولا أن يحسها أو يتذوقها قبل أن يحصل عليها ويحقق قيمة من جراء الانتفاع بها. [Hansen & Mowen, 1996:42]

\* أن الخدمة غير قابلة للتخزين Perhability، بمعنى صعوبة تخزين الخدمات لحين طلب الانتفاع بها، ولذا فإن توفر عرض الخدمة الآن مع عدم وجود طلب عليها، لا يعني إمكانية تخزينها لفترات انتعاش الطلب، كتوفر خدمة الغرف في المستشفيات أو الفنادق ولا يوجد مرضى أو عملاء.

\* أن الخدمة غير قابلة للفصل Inseparability، بمعنى ضرورة الاتصال المباشر بين منتج (مقدم) الخدمة ومشتري (طالب) تلك الخدمة عند إتمام عملية التبادل.

\* أن الخدمة موجهة بالعملاء People-oriented، بمعنى أن هناك تمايزاً واختلافاً كبيراً في متطلبات واحتياجات كل عميل عن الآخر، ولهذا فإنها تحتاج لفترات زمنية طويلة للاتصال بالعملاء، وتعتمد اعتماداً كبيراً على خدمة وتشغيل المكتب الأمامي Front office process، [Williamson, O. 1996]. أن هذه الخاصية تتلاءم مع المنشآت/المكاتب التي تقدم خدمات



مهنية Professional Services كالمشآت التي تقدم الاستشارات الإدارية، المكاتب الهندسية، المكاتب التي تقدم استشارات ونصائح محاسبية Accountings Advice.

وطالما أن اهتمام هذا البحث منصب على تلك النوعية الأخيرة من المنشآت المهنية ، فإنه يمكن تحديد بعض الخدمات التي تقدمها لعملائها فيما يلي :

- خدمات محاسبية Accounting Services كإعداد دفاتر اليومية ودفتر الأستاذ العام، الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية، ومراجعة القوائم المالية.
  - خدمات استشارية Advisory Services، كالقيام بدراسات لتطوير أسلوب العمل في منشأة العمل، تقديم توصيات لمساعدة العميل في اتخاذ القرارات الملائمة، نصائح إعداد الموازنات. [Taylor & Glezen, 1996: 42]
  - خدمات ضريبية Tax services، إعداد ومراجعة التقارير الضريبية، التخطيط لسداد الضريبة.
- بناءً على ما سبق يمكن تعريف الخدمة على أنها "أداء" Performance، يجب قياسه وتوجيهه حتى يمكن لإدارة المنشأة الخدمية أن تقدمه بجودة عالية لتحقيق رضا العملاء والذي يمكن قياسه بالعلاقة بين توقعات العملاء وانطباعاتهم Customers expectations and perceptions. [Matzaid A., 1995:25]

## ٢-٨. مقاييس جودة الخدمة Service Quality Measures

يمكن القول أن درجة جودة الخدمة تتحدد عن طريق مقارنة ماذا يتوقع العميل أو يرغب فيه بما هم مهتم للحصول عليه، وبالتالي تعرف جودة الخدمة بارتباطها بالخدمة المراد تقديمها Service-Based Quality، في ظل هذا المفهوم، فإن جودة الخدمة تعبر عن الأداء المستهدف القابل للقياس، بمعنى ارتباط الجودة بخاصية معينة تتصف بها الخدمة، مثل طول فترة الانتفاع بالخدمة Durability، وحصول العميل على قيمة و/أو ميزة من جراء استخدامه لهذه الخدمة User-Based Quality. [Booden k., 1997:2]

إن جودة الخدمة تعني تطابقها مع المتطلبات، ولهذا قدم Gronroos عام ١٩٨٤، إطاراً نظرياً لتعريف جودة الخدمة، قائماً على أساس مفهوم فجوة الخدمة The service Gap Concept ، أي الفرق عند مقارنة توقعات العملاء وانطباعاتهم في جودة الخدمة التي قدمت إليهم ، ولكن قام Parasuraman وآخرين بتطوير هذا الإطار ، وأطلق على النموذج المقترح "SERVQUAL" لقياس انطباعات العملاء Consumers Perceptions بالنسبة لجودة الخدمة. في محاولة لقياس فجوة جودة الخدمة، توصلوا إلى تحديد خصائص معينة للحكم على جودة الخدمة منها أن تكون الخدمة ملموسة Tangibility، صلاحية الخدمة Reliability، استجابة

الخدمة لاحتياجات العملاء [Anderson E., 1995:50]، والتي بتوفرها تتحقق جودة الخدمة. أما مقياس SERVPERF فإنه يستخدم القياس المباشر لمستوى الجودة المدرك من وجهة نظر العميل. [جاد، ١٩٩٨: ٩]

تقليدياً ، فإن تحقيق جودة مرتفعة يعتمد ، ببساطة ، على ضرورة التطابق مع خصائص معينة Conformance to Specifications ، ولكن هذا لا يتلاءم مع متطلبات فلسفة إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM) والتي تستلزم رضا العميل Customer Satisfaction. إن رضا العميل طالب الخدمة يتطلب توفير أبعاد خاصة تعتمد على الإجابة عن الأسئلة الآتية والتي تشير إلى جودة الخدمة من وجهة نظر العملاء:

- ١- ماذا يتوقع العميل عند طلب الانتفاع بخدمة ما؟ أي تمتع الخدمة بميزة خاصة The Specification
- ٢- هل الخدمة المؤداة تتماشى مع توقعات العميل؟ The Conformance
- ٣- هل ستستمر الخدمة بنفس مستوى الأداء والصلاحية طوال فترة الانتفاع بها؟ The Reliability
- ٤- ما هي القيمة التي يجب سداها للحصول على خدمة متميزة؟ The Value
- ٥- متى يمكن الحصول على الخدمة؟ The Delivery

بالرغم أنه من الصعب التوصل إلى مقياس نمطي يقيس جودة الخدمة وأيضاً توفير مقياس موحد لرقابة جودة الخدمة [السيد والغيص، ١٩٩٥: ١٣٦٣]، إلا أن الإجابة على هذه الأسئلة تمثل معايير الجودة من وجهة نظر العملاء، بينما يجب أن تتوفر أيضاً معايير عامة للحكم على جودة الخدمة من أهمها: [بتصرف والاعتماد على:

[Choppin J., 1995: 47, and Hansen & Mowen, 1997: 908]

- تقديم خدمة ملموسة Tangibility ، بمعنى خدمة ملموسة بالنسبة للعميل طالب الخدمة تتمثل في توفير المعدات والإمكانات الملائمة والضرورية لأداء الخدمة، وأيضاً ظهور المسؤولين عن الخدمة أمام العملاء وإقامة علاقات طيبة معهم.
- صلاحية الخدمة Reliability، بمعنى الفترة الزمنية التي يمكن أن ينتفع خلالها العميل بالخدمة لقيامها بوظيفتها Fitness التي طلبت من أجلها ويمكن الاعتماد عليها Dependability في تحقيق احتياجات العميل لأنه تم تقديمها بالصورة التي تم الوعد بها The promised Service.
- درجة الاستجابة Responsiveness، أي الرغبة في مساعدة العملاء والاستجابة الفورية لطلباتهم بتقديم خدمة عاجلة Prompt service صالحة ومتناسقة Consistent طوال فترة الانتفاع بها.

- الضمان Assurance، ضمان تقديم الخدمة المرغوبة عن طريق توفير فريق من العاملين ذو خبرة ومدرب تدريباً خاصاً لتقديم الخدمة المطلوبة، وضرورة اهتمامهم وقدرتهم على كسب ثقة العملاء، والوفاء بالوعود المقدمة.
- أسلوب أداء الخدمة Aesthetics، الاهتمام بطريقة تقديم وأداء الخدمة وتعريف العميل بكافة التسهيلات المتاحة ووسائل الاتصال بالمسؤولين في المنشأة، وإظهار المنافع الأخرى للخدمة، وإجراء التجارب أمام العميل.
- التعاطف مع العميل Empathy، أي الاهتمام بكل عميل على حده Individualized Attention ليُشعر وكأنه العميل الوحيد الذي يتعامل مع المنشأة.

٣-٨. معايير جودة عملية المراجعة التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة  
 إن مكاتب المحاسبة والمراجعة باعتبارها أحد أعمدة صناعة الخدمات المهنية Professional Service Organization، مثلها في ذلك مثل المنشآت القانونية، الاستشارات الهندسية والإدارية، تواجه منافسة متزايدة ومستمرة نتيجة تميز خدماتها بالخصوصية العالية Highly Specialized. ولكي تواجه المنافسة وتحقق نمو في ربحيتها فإنها في حاجة لولاء عملائها Client Loyalty وهذا يتوقف أساساً على مدى رضا العميل طويل الأجل Long-term Client Satisfaction، والذي يمكن أن يتحقق عن طريق إقامة والاحتفاظ بعلاقات قوية مع العملاء وتقديم خدمات تضيف قيمة لهم Adds value [Church, et al., 1995:29]. وهذا يتطلب تقديم خدمة المحاسبة والمراجعة بجودة عالية. إن جودة الأداء المهني لخدمة المحاسبة والمراجعة، قد يعبر عنها بقدرة المراجع على تقديم دليل ملائم على جودة ودقة التقارير التي يتقدم بها، إن ذلك يساعد على تخفيض العيوب والأخطاء وعدم دقة بنود القوائم المالية Misstatement [Schwartz R., 1997: 387]. كما قد يعبر عنها باحتمالات الأخطاء Errors التي يمكن أن يكتشفها المراجع ويقدم عنها تقريراً مرفقاً بدلاً قوياً على عدم دقة النظام المحاسبي الذي يتبعه العميل [Deis & Girou, 1992: 479].

كما يمكن تعريف جودة عملية المراجعة Audit Quality بأنها مستوى الضمانات Level of assurances التي يمكن أن يقدمها المراجع باحتمال عدم وجود أخطاء و/أو إخفاء و/أو عدم دقة بنود القوائم المالية، وكلما زادت مستويات تلك الضمانات، فإن ذلك دليلاً على تقديم خدمات وأداء مهني للمراجعة بجودة عالية، وهذا يجنب أو يخفض الفشل في أداء الخدمة [Palmrose, 1998:56]. أما المؤلفات المهنية فقد قامت بتعريف "جودة عملية المراجعة" في شكل المخاطر التي تنتج من عملية المراجعة Audit Risk، نتيجة عدم الاهتمام بالجودة. وذكرت أنه كلما زادت جودة عملية المراجعة انعكس ذلك في تخفيض تلك المخاطر والتي

يمكن تعريفها بفشل المراجع نتيجة " لعدم المعرفة " Unknowing Fail في تقديم وتعديل رأيه عن القوائم المالية التي بها أخطاء أو حذف بعض البنود بها. ويمكن القول أنه يمكن تخفيض مخاطر المراجعة باتباع معايير الجودة السابق ذكرها.

وتتفق الباحثة مع الرأي، في أن مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، مثلها مثل مهنة ممارسة الطب والقانون، يجب أن تخضع لنظم وقواعد تعمل من خلالها عن طريق تحديد معايير تضمن جودة خدمة المراجعة وأداء المراجع. إن هذا يعد تأكيداً للمنتفعين بهذه الخدمة بضرورة الثقة في القائمين بأدائها. ويجب التأكد من أن معايير عملية المراجعة يمكن اعتبارها مقياساً معيارياً A Benchmark لجودة خدمة المراجعة The Quality of Audit. [Gray & Manson, 2000: 79]

إن من أهم معايير عملية المراجعة والمقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Auditing Standards والتي تم وضعها بواسطة "AICPA" لضمان جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة، قائمة على أساس وضع نظام لرقابة جودة عملية المراجعة Audit Quality Control. إن الرقابة على جودة خدمة المراجعة تعني، تحديد ووصف الإجراءات التي يجب اتباعها للتأكد من أن مخرجات الأداء المهني والمتمثلة في الآراء والتقارير التي يقدمها المراجع بعد إجراء عملية المراجعة The Audit Opinion إنما هي متمشية وملائمة للمعايير الموضوعية.

قد تعتمد معايير جودة الأداء المهني للمراجعة على النظم والقواعد التي يحددها ويضعها القائمين بمهنة المحاسبة والمراجعة حيث لديهم القوة والقدرة على تحديد الأسلوب الذي يزاولون به المهنة Self-Regulation، مع مراعاة أن يتم ذلك في ضوء النظم والقواعد (المعايير العامة) التي تحددها المنظمات المسؤولة عن مراقبة تلك المهنة وأيضاً في ضوء قوانين وتشريعات كل دولة. ترى الباحثة أن أهم تلك المعايير العامة لضمان جودة الأداء المهني للمراجعة، "المعايير المهنية Professional Standards"، يمكن توضيحها فيما يلي:

- ضرورة تمتع المراجع/فريق العمل بالاستقلالية Independence، الاستقامة Integrity، والموضوعية [هلال، ١٩٩٩: ١١٠]، أي الرغبة والاهتمام بإعداد الدليل على أخطاء النظام المحاسبي المتبع، حل المشاكل المتعارضة التي تواجه أداء مراجعة جيدة وسليمة وذلك عن طريق التوفيق بين متطلبات العملاء والمعايير المهنية. مع القدرة على المحافظة على اتباع المعايير المهنية حتى عند مواجهة أي ضغوط تناقسية [Deis & Giroux, 1992: 478]. وأيضاً عدم التحيز لعميل بذاته، إنه بدون هذا المعيار لا تكون هناك عملية مراجعة سليمة.

- ضرورة بذل العناية المهنية Professional Care ومراعاة السلوك المهني عند القيام بأداء خدمة المراجعة وإعداد التقارير، وهذا يتطلب تقديم برامج تدريبية مستمرة لزيادة معرفة ومهارة المسؤولين عن الأداء المهني والتعامل مع العملاء لمساعدتهم على أداء الخدمة بشكل سليم [Gray & Manson, 2000: 38]
- الاعتماد على فريق العمل تبعاً للمستوى التعليمي ودرجة المهارة والتطور المهني والقدرات الفنية لمواجهة أي صعاب، وتخصيص الأعمال تبعاً للمهارة والخبرة، ومراعاة الأداء المشترك Engagement performance والتعاون على جميع المستويات التنظيمية لتحقيق جودة المراجعة المطلوبة.
- رفض التعامل مع و/أو الاحتفاظ بالعملاء الذين يفتقدون الأمانة والإخلاص كإدارة التي لها تاريخ في تقديم قوائم مالية غير دقيقة Misstating Financial statements، أو تهمل اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، أو الارتباط بأداء أعمال غير قانونية. [Taylor & Glezen, 1997: 26]
- التأكد من خلال التوجيه والرقابة أن جميع الإجراءات المطلوبة لرقابة جودة الأداء المهني للمراجعة تطبق بفعالية (أساليب إعداد المستندات). كما يجب أداء الخدمة بجودة عالية تتمشى مع المعايير المهنية الداخلية والعامة التي تتبناها المنشأة، وذلك لتجنب مخاطر الفشل في أداء الخدمة وتجنب المسؤولية القانونية.

[Kadous K., 2000: 328]

كما ترى الباحثة ضرورة مراعاة معايير خاصة تضمن رضا وولاء العملاء للمكتب الذي يقدم الخدمة تتطابق مع توقعاته وانطباعاته، من أهمها شعور العميل بجودة الخدمة المقدمة إليه، عندما تساعده على حل المشاكل الحالية التي تواجهه و/أو قد تزيد من قدرته على تحقيق أهدافه التي طلب من أجلها الخدمة. بمعنى تقديم خدمات تضيف قيمة Value-added services للعميل بجانب الخدمات الأساسية كالمراجعة الفنية والخدمات المحاسبية المختلفة [Church, et al., 1995: 30]. ضرورة شعور العميل بصلاحيته الخدمة المقدمة إليه طوال فترة انتقاعه بها، وأن تتمشى المبالغ التي يسدها مع القيمة التي يحصل عليها، وحصوله على الخدمة فور طلبه لها، وأخيراً الانطباع الجيد عن فريق العمل الذي يتعامل معه معتمداً على مستوى الأمانة والالتزام والقدرة على العمل والابتكار لأداء خدمة جيدة تحقق له ميزة تنافسية في الوقت المناسب.

كما يجب على المهتمين والقائمين بمهنة المحاسبة والمراجعة، ضرورة الاهتمام بتحسين جودة الأداء المهني باستمرار مع مراعاة القوانين والإرشادات الأساسية المنظمة للأداء المهني لعملية المراجعة Auditing Guidance and Enforcement [Elder R., 1997: 71]. لما لتأثير

ذلك على سمعة المهنة والمكاتب التي تباشرها، وذلك باستمرارية توفير برامج تدريب والاعتماد على الأساليب الحديثة وإضافة معايير مهنية جديدة متى تطلب ذلك.

٤-٨. تطبيق المفاهيم الأساسية لإدارة الجودة الشاملة TQM في المنشآت الخدمية  
يجب على إدارة المنشأة الخدمية اتباع المفاهيم الأساسية التالية، حتى يمكنها الاستفادة من مميزات تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة.

#### ٨-٤-١. التركيز على العميل Focus on the client

إن أهم سمات برنامج الجودة الشاملة TQM هو التركيز على العميل ومتطلباته، حيث أن تقديم خدمة رديئة و/أو ذات جودة ضعيفة تعني انسحابه من التعامل مع المنشأة والانتفاع بخدمات المنافسين. إن ذلك يستلزم تطوير المنهج التقليدي للتسويق القائم على أساس (Four Ps) (Product "Goods and Services", Price, Place, and Promotion). واتباع منهجاً حديثاً للتسويق يصلح بصفة خاصة في قطاع الخدمات ويطلق عليه "التسويق التفاعلي" Interactive Marketing [Bank, J, 2000: 20]. باعتبار أن فلسفة تسويق الخدمات يجب أن تكون قائمة على أساس التفاعل مع العملاء وإقامة علاقات طيبة معهم وذلك بتقديم خدمات بجودة مرتفعة، والتي يمكن الحكم عليها بقياس الفجوة بين توقعات العملاء من الخدمة المطلوبة وانطباعاتهم عن الأداء الفعلي لها. وبناءً على ذلك فإنه يجب التركيز على عميل الخدمة واعتباره:

- ١- أهم عنصر بالنسبة للمنشأة ويمثل عاملاً أساسياً في وجودها واستمرارها.
- ٢- أن المنشأة تعتمد على وجود العميل والتعامل معها وليس العكس.
- ٣- أن رضا العميل والاحتفاظ به هو الغرض الأساسي للمنشأة.
- ٤- أن للعملاء احتياجات ورغبات ومتطلبات يجب الوفاء بها بواسطة المنشأة.
- ٥- بدون العملاء سوف تغلق المنشأة أبوابها وتخرج من السوق.

قد يستلزم ذلك تصميم برنامج للعناية بالعميل A Customer Care Program، يساعد على تحسين العلاقات مع العميل، عن طريق تطوير الإمكانيات المتاحة بالموقع لراحة العملاء، معاملة طيبة للعملاء أقرب للصدقة منها أنه طالب خدمة من المنشأة. بأن يتم التعامل مع العميل باعتباره شريكاً Patener في المنشأة وأنه امتداداً للثقافة التنظيمية وبما يتماشى مع نظم القيم ومعتقدات إدارة المنشأة. إن ذلك يتطلب توجيه موارد الابتكار والإبداع وجميع القدرات لتحقيق ميزة تنافسية Competitive Advantage للعملاء.

#### ٨-٤-٢. تقديم الخدمة السليمة منذ البداية Right First Time

بمعنى تقديم الخدمة الممتازة بدون عيوب Zero Defects منذ لحظة تقديمها للعميل والانتفاع بها. وهذا يتأتى عن طريق التركيز على أنشطة المنع Prevention. والمنع معناها

ضمان الجودة الشاملة للخدمة المقدمة، من خلال أداء مخطط ومنظم ومعتمد على نظام مستندات جيد ومراجعة جيدة لكل نشاط وأداء مرتبط بالخدمة . إن الهدف من تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM في المنشآت الخدمية، هي مساعدتها على منع حدوث أي عيوب أو أخطاء في حلقة الأداء للمنشأة ككل، وتجنب أداء خدمة بجودة منخفضة وذلك من خلال تصميم جيد للخدمة، هيكله العمليات والتشغيل، والاعتماد على أفراد مدربين جيداً. إن هذا يتطلب توفير معايير لمستويات الجودة المقبولة (AQLS) Acceptable Quality Levels حتى يمكن تقديم خدمات خالية من الأخطاء/العيوب [Loewe D.,1989:39].Error-Free of Services

#### ٨-٤-٣. دراسة وقياس أفضل أداء منافس لخدمة المنشأة Benchmarking

إن مقارنة أداء المنشأة لخدماتها بأداء المنشآت الأخرى في السوق التنافسي يعد انعكاساً قوياً وجيداً لإدارة الجودة الشاملة TQM. إن معيارية الأداء التنافسي Competitive benchmarking تمثل العملية الإدارية المستمرة لتحديد أداء المنافسين وأداء المنشأة ذاتها واستخدام تلك النتائج والمعرفة في تصميم خطة لتحقيق الأفضلية Superiority في سوق الخدمات [Bank J., 2000: 42]. أي تقديم وأداء خدمة بجودة أفضل من أفضل منافس في السوق وهذا يتطلب تعريف متطلبات العمل بدقة، وضع أهداف رئيسية وفرعية ملائمة، تطوير مقاييس الإنتاجية، تطوير الهيكل الإداري والثقافة الإدارية، وتدريب الأفراد على جميع المستويات التنظيمية للمنشأة.

#### ٨-٤-٤. التعاون والتكامل بين فريق العمل Synergy in Teamwork

في ظل منهج إدارة الجودة الشاملة TQM، لا بد من اشتراك كل فرد على جميع المستويات التنظيمية في تحقيق جودة الخدمة والعمل على تخفيض تكاليف الجودة لأدنى حد. إن تطبيق منهج TQM يتطلب تشجيع مجموعة العمل على الإدارة الذاتية وتحمل المسؤولية والمحاسبة الشخصية Personal Accountability عن جودة العمل الذي يؤديه وذلك بقياس جودة مخرجاتهم مقابل المعايير الموضوعية، كما يتطلب ضرورة تفويض السلطة، المساندة من قبل الإدارة العليا، التدريب والتوجيه [Thorne & Smith, 2000: 26]. وهذا يتطلب تبادل المعرفة بين جميع أفراد الهيئة الإدارية على اختلاف مراكزهم ووظائفهم، والاعتماد على بعضهم البعض A Synergetic Partnership لتحقيق إدارة فعالة، والبحث بفعالية عن معلومات التغذية العكسية Feedback للحكم على مدى تحقيقهم للأداء المطلوب منهم. وهذا يستلزم تركيز برامج التدريب على الاهتمام بكيفية تحقيق جودة أداء العمل، تغيير السلوك ودرجة الاهتمام والاستجابة.

إن فريق العمل يعد الدعامة الأساسية والأولى في استمرار تحسين جودة الخدمات، ولذلك لابد من تقييم الأداء قبل تقديم المكافآت والترقيات، حيث تعد المنشآت الخدمية في حاجة أكثر من المنشآت الصناعية للربط بين مستويات جودة أداء الخدمات وتقييم أداء المسؤولين عنها سواء على مستوى الإدارة العليا و/أو على مستوى فريق العمل [Troy&Schein,1995 P. 47]

#### ٨-٤-٥. القيادة Leadership

إن هدف القيادة في ظل برامج إدارة الجودة الشاملة TQM، هو أن يكون للمديرين على جميع المستويات الإدارية دوراً أمثلاً وفعالاً في تحقيق الجودة الشاملة، بتأثيرهم على جميع الأفراد والعاملين بالقيادة الحكيمة وتقديم الأدوات والأجهزة الملائمة للعمل، وبالمشاركة الجدية بالمعرفة وخلق مجتمع الجودة الشاملة [رزق، ١٩٩٤: ٢٩٦]، والاعتماد على نظام تغذية استرجاعية إداري Management Feedback كامل لتحديد دور كل فرد في المنشأة في كيفية تحقيق الجودة للمساعدة في زيادة وتحسين مساهماتهم في نمو المنشأة. أيضاً يجب أن تهدف القيادة إلى تفويض السلطات للعاملين والاشتراك في برامج التحسين المستمر، مما يساعد على اكتسابهم المهارات والمعرفة، تطوير العمل الذي يقدمونه بالاختيار بين البدائل واتخاذ القرارات والقدرة على الابتكار والاختراع. كما يجب على الإدارة تطوير نظام الحوافز والمكافآت بالاعتماد على الاعتراف بالسلوك الإيجابي Positive Behavior للعاملين بدلاً من الاعتراض على السلبيات، كما يجب تقديم الحوافز بحضور جميع الأفراد والعاملين لتعظيم أثر ذلك وزيادة فعاليته عليهم.

إن مستقبل المنشآت الخدمية يتوقف على توفير قيادة حكيمة قادرة على الموازنة بين الفرص التكنولوجية المتاحة، وبين مواجهة المنافسة والتحديات مع الاعتماد على فريق عمل ذو مهارة عالية، واتباع نظم قيادية قائمة على أساس المنافسة، الثقة، والولاء [Thorne & Smith, 2000:22]. أي أن هناك حاجة إلى قائد تحولي Transformational Leader وليس مجرد قائد تقليدي. [إبراهيم، ٢٠٠٠: ٤٣]

#### ٨-٤-٦. قياس رضا العملاء Clients Satisfaction Measure

يمثل رضا العميل عنصراً هاماً في برامج تحقيق الجودة الشاملة في المنشآت الخدمية، مثلها مثل المنشآت الصناعية. حيث أكدت دراسات الباحثين والمهتمين بالنشاط التسويقي أن ولاء العملاء يعتمد بشكل أساسي على الرضا العام الذي يشعر به المستهلك [المسيد، ١٩٩٩: ٢٠٤]. وقد يشمل برنامج تحقيق الرضا الكلي للعملاء أداء خدمة تتمشى مع توقعات العملاء، تقديم خدمة بدون عيوب أو أخطاء منذ اللحظة الأولى، تقديم الخدمة في الوقت المحدد لها، وأيضاً ضمان عدم حدوث أي مشاكل من الخدمة [إن أخطاء أو عيوب في القوائم المالية التي



تمت مراجعتها، قد لا يحمل العميل خسائر فقط ولكن قد يؤدي في بعض الأحيان إلى إفلاس العميل، أو قد تسبب مشاكل مع الحكومة أو مع عملاء آخرين].

ويمكن القول أنه بالرغم من صعوبة قياس رضا عملاء المنشآت الخدمية، إلا أن هناك بعض المقاييس المالية Financial Measures والمقاييس غير المالية لرضا العميل Non Financial Measures of Customer Satisfaction. من أمثلة النوع الأول من المقاييس، التكاليف الناتجة من المداولة لتحقيق التزامات العميل، إشباع العيوب بالخدمات، بثابت أنشطته العسر الخارجي، فنقص المساهمة المفقودة. أما المقاييس غير المالية فيسأل في عدد شكاوى العملاء، رفض العميل قبول الخدمة المقدمة، أو عدم تكرار طلبه لخدمة، قدرة المنشأة على تسليم الخدمة في الوقت المحدد لذلك. [Horngren, et al., 1994: 804]

إن قياس رضا العميل يساعد في تحديد معدلات الاحتفاظ بالعميل Retention Rates، بمعنى أنه كلما زاد رضا العملاء عن الخدمات التي يحصلون عليها، زاد ولاؤهم للمنشأة مع عدم الرغبة في الانتقال للتعامل مع المنافسين و/ أو التوقف عن طلب الخدمات التي تقدمها المنشأة [6: Ittner & Larcker, 1998]. إن توفير مثل تلك المقاييس قد يساعد في تحديد الإيرادات المستقبلية للمنشأة، كما قد يساعد في تحديد المبيعات المفقودة أيضاً.

وتقترح الباحثة استخدام نموذج تحليل سلاسل ماركوف Markov Chain Analysis لتوفير مقياساً ملائماً لمدى رضا العملاء عن جودة الخدمات التي تقدمها المنشأة وذلك عن طريق تتبع التغيرات التي قد تحدث في عدد العملاء الحاليين والذين تحتفظ بهم المنشأة وعدد العملاء الذين تفقدون المنشأة لصالح منافسيها، وعدد العملاء الجدد الذين يمكن أن تجذبهم المنشأة من المنافسين وذلك من خلال دراسة مصفوفة الانتقال الاحتمالية The transition Matrix، على النحو التالي:

المنشأة	المنافسين
المنشأة	ح <sub>11</sub>
المنافسين	ح <sub>21</sub>

حيث تمثل: ح<sub>11</sub>: نسبة احتفاظ المنشأة بالعملاء الحاليين.

ح<sub>21</sub>: نسبة العملاء الذين تفقدون المنشأة لصالح منافسيها.

ح<sub>12</sub>: نسبة العملاء الذين تجذبهم المنشأة من منافسيها.

ح<sub>22</sub>: نسبة احتفاظ المنافسين بعملائهم.

ويكون المعيار الأساسي لقياس مستوى رضا ودرجة ولاء العملاء للمنشأة تعتمد على المقارنة بين ح ١١ مع ح ٢٢، إن هذا يساعد على تقييم الأداء التنافسي Competitive Performance للمنشأة في البيئة المحيطة.

#### ٩. إدارة تكاليف جودة الخدمة: منهج محاسبي مقترح

تمثل الجودة العنصر الأساسي لموضوع إدارة التكلفة Cost-Management، باعتبار أن إدارة الجودة Quality Management تساعد إدارة المنشأة على تخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، وهذا يستلزم الاهتمام بإدارة تكلفة الجودة ويعد روبرت كابلان من أوائل الباحثين المحاسبين الذين أدركوا أهمية إدارة تكاليف الجودة. [Albright & Roth, 1995: 365]. إن إدارة التكلفة تعني قياس، رقابة، وتخفيض التكاليف ولتحقيق ذلك، سوف تنتهج الباحثة أسس نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC في ضوء التوجهات الحديثة لنظم إدارة التكلفة Cost Management ومفهوم سلسلة القيم Value Chain.

#### ٩-١. قياس تكاليف جودة الخدمة

إن أول خطوة لقياس تكاليف جودة الخدمة، يستلزم تحديد الأنشطة المرتبطة بجودة الخدمة وذلك بتابع مفهوم تحليل القيمة Value Analysis. إن تحليل الأنشطة المرتبطة بجودة الخدمة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة للعميل طالب أداء الخدمة، ثم تحديد مجموعات التكاليف ومسبباتها المرتبطة بأنشطة جودة الخدمة، تحديد تكلفة الوحدة بالنسبة لكل مسبب تكلفة، تحديد تكلفة كل نشاط، يعد المنهج الإجمالي الملائم لقياس إجمالي تكاليف جميع الأنشطة المرتبطة بالجودة كما يتضح من التالي:

أولاً: تحديد الأنشطة المرتبطة بجودة الخدمة Service Quality-linked Activities وتمثل الأنشطة التي يجب القيام بها لتقديم خدمات ذات جودة عالية للعملاء على أن يتم تصنيف هذه الأنشطة على النحو التالي:

[١] أنشطة رقابية Control Activities. وهي الأنشطة التي يجب القيام بها لتقديم خدمة ذات جودة عالية والرقابة عليها، وتتكون من:

١. أنشطة مانعة Prevention Activities، وتمثل الأنشطة الرئيسية للأنشطة الرقابية مهمتها منع تقديم خدمات بجودة منخفضة، أي تبحث في منع حدوث عيوب / أخطاء في الخدمة المنتجة ولذا يطلق عليها أنشطة مانعة Prevention Activities، ومن أمثلتها:

- أنشطة التعامل مع أفضل الموردين لضمان الحصول على مواد ومستلزمات إنتاج تساعد على تقديم الخدمة بجودة عالية.

- أنشطة تصميم الخدمات لضمان إنتاجها بدون عيوب أو أخطاء.
- أنشطة تدريب العاملين لضمان جودة الخدمة المؤداة وتحسينها.
- أنشطة قياس قدرات وتقييم العاملين لتحقيق وأداء خدمات بمستوى الجودة المطلوبة وتشجيعهم وحفزهم على التحسين .
- أنشطة تحسين وتقييم العمليات والأداء التشغيلي للتخلص من مسببات العيوب في الخدمة المنتجة.

وتصنف أنشطة المنع هذه بأنها أنشطة الجودة التي تضيف قيمة Value-Added Quality Activities وأكثر الأنشطة محققة لرقابة الجودة. ومن ضمن الأنشطة الرقابية أيضاً، الأنشطة المساعدة متمثلة في أنشطة التقييم والفحص.

ب. أنشطة الاكتشاف **Detection Activities**، ومهمتها تقييم وفحص **Appraisal and Inspection** خصائص وحدات الخدمات المنتجة لاكتشاف مدى تمشيها مع توقعات العملاء وما إذا كانت جودتها منخفضة **Poor Quality may Exist** أم لا. وتتضمن أنشطة فحص المواد والمستلزمات والآلات وعمليات التشغيل اللازمة لإنتاج الخدمة بخصائص محددة، فحص واختبار خصائص الخدمة المنتجة واختبار وتقييم أسلوب الأداء في ظل الظروف المتاحة لدى العملاء أو حتى في مواقع العملاء واكتشاف أي عيوب / أخطاء. إنه تبعاً ل فلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM، فإن تلك النوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للعمل ويجب تجنبها بقدر الإمكان والتركيز على الأنشطة المانعة وخاصة أنشطة التصميم الأمثل للخدمات التي تقابل توقعات العملاء. إن الأنشطة الرقابية تتم بناء على رغبة وتبعاً لإرادة إدارة المنشأة ولهذا تعد من قبل الأنشطة التطوعية **Voluntary Activities**.

[٢] **أنشطة الفشل Failure Activities** ، وتمثل الأنشطة التي يجب القيام بها نتيجة الفشل في الرقابة على الجودة **Failure to Control Quality**، وبالتالي يجب تصحيح العيوب/ الأخطاء في الخدمة المنتجة بسبب ضعف جودتها **Poor Quality Does Exist**، وتتكون من:

أ - **أنشطة الفشل الداخلي Internal Failure Activities**، وهي الأنشطة اللازمة لتصحيح عيوب/أخطاء الخدمات المنتجة التي تم اكتشافها قبل تسليمها وتقديمها للعملاء، ومن أمثلتها أنشطة إعادة التشغيل **Rework**، وإعادة الفحص والتقييم، وإعادة اختبار **Retest** الخدمة، اكتشاف التأخير في تقديم وتسليم الخدمة بسبب الاختناقات

والقيود على الموارد المتاحة ومحاولة معالجة هذا، إن مثل تلك الأنشطة لا تضيف قيمة للعميل ولكنها مكلفة.

ب- أنشطة الفشل الخارجي External Failure Activities، وتمثل الأنشطة اللازمة لتصحيح عيوب / أخطاء الخدمات المنتجة التي تم اكتشافها بعد تسليم / أداء الخدمة للعميل، ومن أمثلتها أنشطة إصلاح الأخطاء ، إحلال خدمات أخرى ذات جودة مقابل تلك المعيبة، الاستجابة والرد على شكاوى العملاء، الأنشطة المختلفة اللازمة لمساعدة الأنشطة التسويقية في تحسين سمعة المنشأة الناتجة من ضعف جودة الخدمة (أنشطة التدريب، والمراجعة).

ثانياً : تحديد مجتمعات التكلفة Cost Pools، التي ينظمها كل نشاط مرتبط بجودة الخدمة. وتمثل الخطوة الثانية لقياس تكاليف جودة الخدمة. حيث تهتم تلك الخطوة بتجميع وتوفير المعلومات اللازمة عن جميع بنود التكاليف المرتبطة بأنشطة الجودة، لتحديد وتتبع وتخصيص تلك التكاليف على الأنشطة التي تسببت في حدوثها. وتمثل تكاليف الجودة Costs of Quality، تكاليف أنشطة رقابة الجودة [والتي يمكن اعتبارها مؤشرات قائدة Lead Indicators لمشاكل الجودة متوقعة الحدوث]، وتكاليف أنشطة تصحيح الفشل في رقابة الجودة [والتي يمكن اعتبارها من أهم المؤشرات القائدة لانخفاض مبيعات الخدمات في المستقبل]. ومن هنا، فإن الاهتمام بأنشطة رقابة الجودة يساعد على تخفيض إجمالي تكاليف الجودة [Hilton, et al., 2000: 451]. وبناء على ذلك، فإنه يجب تصنيف تكاليف جودة الخدمات تبعاً لأنشطة الجودة كما يلي:

[1] تكاليف التتابق Costs of Conformance، وتمثل التكاليف التي تتحملها المنشأة بهدف تقديم خدمات تتطابق مع المواصفات التي يرغبها العملاء [Bank, J., 2000: 120]، وتتكون من:

أ - تكاليف المنع Costs of Prevention، وتمثل تكاليف الأنشطة اللازمة لتجنب أو منع إنتاج خدمات بجودة منخفضة، أي لا تتطابق مع المواصفات المحددة والتي تقابل احتياجات العملاء [Hanson & Mowm, 1997: 911]. إن تكاليف منع إنتاج خدمات معيبة يتم من خلال تحمل تكاليف لتصميم أفضل للخدمات والعمليات اللازمة لإنتاجها ، تكاليف جودة الإنتاج، تكاليف برامج التدريب لأداء خدمات بجودة عالية، سواء كانت برامج تدريب داخلية أو خارجية، تكاليف الترقيات والحوافز، تكاليف تخطيط الجودة والتقرير عنها، بمعنى آخر فهي تكاليف أنشطة إنتاج خدمة تحقق معايير الجودة الموضوع [Kremin L., 1986: 333]. وبالنسبة لمنشآت

الخدمات المهنية وخاصة مكاتب المحاسبة والمراجعة، فإن تكاليف منع أداء خدمة المحاسبة والمراجعة بجودة منخفضة تتمثل في تكاليف إعداد وتدريب المحاسبين والمراجعين وتحديث معلوماتهم، تكاليف شراء أجهزة الكمبيوتر أو تحديثها واتباع الأساليب الحديثة في الأداء المهني، تكاليف إجراء بعض الاستثمارات مع مكاتب أخرى أو فرق عمل تتمتع بسمعة طيبة ودوي حنرة وكفاءة لتجنب فشل عملية المراجعة لنوعية خاصة من العملاء، تكاليف شراء برامج حسابية لتدريبهم على أداء المهني بجودة مرتفعة لتخفيض فشل عمليات المراجعة والحفاظ على سمعة المكتب. إذا فهي تكاليف لمنع أداء خدمه غير مرضية Unsatisfactory Services للعملاء وما لهذا من تأثير سيئ على مبيعات المنشأة في المستقبل وعلى سمعتها.

ب- تكاليف التقييم / الاكتشاف Appraisal / Detection Costs وتمثل التكاليف التي ترغب إدارة المنشأة في إنفاقها لتنتج وتقدم خدمات تتطابق مع معايير الجودة Quality Standards [Bank J., 2000:120]، أي تمثل تكاليف الأنشطة اللازمة لجعل الخدمة تتطابق مع احتياجات ومتطلبات العملاء. وأيضاً تمثل تكاليف أنشطة الكشف عن العيوب / الأخطاء التي لم يمكن تجنبها كتكاليف الفحص والاختبار، ودراسات خاصة لمشاكل الجودة [Ponemon L., 1990:120]. وتتمثل في تكاليف أنشطة فحص المواد والمستلزمات المطلوبة لإنتاج الخدمة المرغوبة، تكاليف أنشطة تجربة وفحص الخدمة المنتجة بشكلها النهائي، التكاليف العامة المختلفة [مثل تكاليف فحص مخرجات الأداء المهني لفرق المراجعة كخلو التقرير من الشطب والحذف، دقة المعلومات التي يحتويها التقرير، أسلوب الكتابة وشكل التقرير، خلو التقرير من أي أخطاء قد تضر بسمعة منشأة العميل أو قد تؤدي لخسائر فادحة أو حتى للإفلاس، أي أنشطة تجنب مخاطر فشل عملية المراجعة]. إن تكاليف أنشطة المنع والاكتشاف تعد تكاليف تطوعية Voluntary Costs لأن إدارة المنشأة ترغب في تحملها بإرادتها لضمان تقديم خدمات ذات جودة عالية تتطابق مع الخصائص المحددة وتتمشى مع متطلبات، مواصفات، واحتياجات العملاء. [Edmonds, et al., 1995:355]

[٢] تكاليف عدم التطابق Costs of Non-Conformance وتمثل التكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة عدم تطابق الخدمات المنتجة Non Conforming Services مع الخصائص المحددة مسبقاً [Horngren, et al., 1994: 769] ولا تقابل معايير الجودة وقد يطلق عليها تكاليف

التصحيح Correction Costs ، وتمثل التكاليف اللازمة لتصحيح وحدات الخدمات المعيبة، وتنقسم بدورها إلى عنصرين:

أ) تكاليف الفشل الداخلي Costs of Internal Failure، وتمثل تكاليف تصحيح عيوب/ أخطاء بالخدمات المنتجة وجعلها تقابل معايير الجودة المحددة وذلك قبل تسليم أو أداء الخدمات للعملاء الخارجيين، ومن أمثلتها تكاليف التعديل في تصميم الخدمة، تكاليف إعادة التقييم وإعادة الفحص Reinspection، تكاليف إعادة التشغيل وإعادة الاختبار، إعادة جدولة تقديم الخدمة. [مثل اكتشاف وتصحيح أخطاء في القوائم المالية التي تم إعدادها أو مراجعتها بواسطة فريق العمل، اكتشاف وتصحيح أخطاء في تقارير المراجعة التي تم إعدادها، تصحيح أخطاء عملية الترحيل والتسجيل في الحسابات والسجلات، اكتشاف وتصحيح أخطاء تحديد الكود الملائم Coding Errors، كل هذا قبل تقديم مخرجات الخدمة (التقارير) للعميل الخارجي]. إن من أمثلة تكاليف الفشل الداخلي أيضاً الخسائر الناتجة من تعطل العمل Loss Due to Work Interruption [Edinonds, et al., 1995: 355] فائض المساهمة المفقود نتيجة اكتشاف أخطاء بالخدمة قبل تقديمها للعميل وصعوبة تصحيحها في الوقت الحالي لتقديمها في الميعاد المحدد، أن مثل تلك النوعية من التكاليف قد يصعب التقرير عنها في تقارير الجودة التي يقدمها النظام المحاسبي المتبع حالياً [Horngren, et al., 1994: 96]

ب) تكاليف الفشل الخارجي Costs of External Failure، وتمثل تكاليف عدم الرضاء عن الجودة Costs of Unsatisfactory خارج المنشأة [Ponemon L., 1990: 44]. وتمثل تكاليف تصحيح العيوب/الأخطاء بالخدمة نتيجة ضعف الجودة والتي تم اكتشافها بواسطة العميل الخارجي. وقد تكون تلك التكاليف ملموسة Tangible Costs نتيجة شكاوي العملاء وتحديد مجالات الخطأ لتصحيحها، القيام بأنشطة للمراجعة ورعاية الأداء، أو غير ملموسة Intangible Costs كانسحاب العملاء من التعامل مع المنشأة والذهاب للمنافسين [Kremin, 1986: 333]. ومن أمثلتها تكاليف ضمان الخدمة، إجراء تعديلات بالفاتورة لإرضاء العميل، تقديم خدمات أخرى بديلة، تكاليف رفض العميل الانسحاب بالخدمة. [تكاليف انتقال فريق العمل من خدمة واحدة وحصل الأخطاء في مواقع العملاء، تكاليف التأمين Insurance Costs لمواجهة أخطاء فشل عملية المراجعة، ومطالبات العملاء بتعويض، التكاليف القضائية و التكاليف الأخرى المرتبطة بها Litigation-Related Costs كالرسوم القانونية وتكاليف الهيئة المسنولة عن إعداد القضايا والدفاع]. إن معظم تلك النوعية من التكاليف

تمثل تكاليف عدم رضا العميل وبالتالي هي تكاليف تتحملها المنشأة نتيجة رفض العميل الانتفاع بالخدمة، وفي بعض الأحيان إلغاء طلبه لبعض الخدمات الأخرى.

[٣] تكاليف أخرى مرتبطة بجودة الخدمة، من أمثلتها: تكاليف القيام بأنشطة تفوق المتطلبات *Costs of Exceeding Requirement*، تكاليف الفرص المفقودة (المضاعة) *Costs of Lost Opportunities* والتكاليف غير المرئية *Hidden Costs*، وأيضاً تكاليف الضمان *Assurance Costs*. يمثل النوع الأول منها، تلك التكاليف الناتجة من تقديم خدمات غير ضرورية أو غير مفيدة للعملاء، كإعداد نسخ إضافية من التقارير، القيام بمجهودات تفصيلية، إجراء مكالمات مع العملاء بدون داعي [Bank J., 2000: 120] [كإعداد تقارير مراجعة للعميل تحتوي تفاصيل دقيقة وتحليلية لا تحتاجها إدارة المنشأة، تقديم أكثر من تقرير يحتوي على نفس المعلومات ولكن بطرق مختلفة، أو يحتوي على معلومات غير واضحة أو ليس لها قيمة ولا تؤثر على مستوى رضا العميل، إرسال تقارير لأفراد لا يستخدمونها].

أما تكاليف الفرص المفقودة، فإنها تعد أكثر أنواع تكاليف الجودة صعوبة في تحديدها وقياسها، حيث تمثل الإيرادات المفقودة نتيجة فقد العملاء الحاليين والمحتملين، فقد النمو التجاري *The lost of Business* نتيجة الفشل في تقديم خدمات تقابل مستويات ومعايير الجودة المطلوبة. وبمعنى آخر فإنها تمثل تكاليف الفرصة البديلة *Opportunity Costs* التي قد يصعب قياسها مما يجعل إدارة المنشأة لا توليها الانتباه الكافي، مما قد يؤثر تأثيراً شديداً على الميزة التنافسية للمنشأة [أيضاً تتعرض مكاتب المحاسبة والمراجعة لتلك النوعية من التكاليف وتترك أثراً سلباً على سمعة المكتب، إن هذا يعد دافعاً قوياً لتدنية الفشل في أداء الخدمة المهنية لأدنى حد ممكن للاحتفاظ بسمعة جيدة للمكتب]. بينما التكاليف غير المرئية *Hidden Services Costs*، ومن أمثلتها تكاليف سفر فريق العمل لموقع العميل (كانت تعالج باعتبارها تكاليف الموارد البشرية) وتكاليف تدهور سمعة المنشأة وتكاليف خسارة المجتمع لعدم الرضا نتيجة إنتاج خدمات تختلف عن الأهداف الموضوعية، وقد حاول بعض المهتمين بقياس مثل تلك التكاليف أهمها دالة تاجوش لقياس

الخسائر الناتجة من ضعف الجودة *Taguchis Quality loss Function*.

[Albright and Roth, 1995: 370]

أما تكاليف الضمان، فهي مستحدثة وبصفة خاصة في قطاع الخدمات، وفي بعض الأحيان ينظر لها على أنها بديلة لتكاليف التقييم والفشل الداخلي لصعوبة قياسها في المنشآت الخدمية، وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة لضمان الجودة *Quality Assurance*

وتتفق لتحديد مواطن ضعف جودة الخدمة وضمان تصحيحها لحظة اكتشافها، وذلك نتيجة التغيرات في توقعات وانطباعات العملاء.

### ثالثاً : تحديد مسببات تكاليف الجودة Quality Cost Drivers

بمعنى تحديد أسس تتبع وتخصيص تكاليف جميع الأنشطة المرتبطة بالجودة على الخدمات التي استقادت من تلك الأنشطة. لتحقيق هذا لابد من بحث وتحديد العلاقة بين " مسببات الجودة" Quality Drivers، وهذه مرتبطة أكثر ما ترتبط بأنشطة منع إنتاج خدمات معيبة أو تحتوي على أخطاء " مثل أنشطة تدريب العاملين، فحص المواد الأولية والمستلزمات اللازمة لإنتاج الخدمة. وبين مسببات تكاليف الجودة Quality Cost Drivers وهي تمثل أنواع الأنشطة الأخرى المرتبطة بجودة الخدمة. كمثال على ذلك، فإنه يمكن استخدام عدد الساعات اللازمة لفحص التقارير تحت التشغيل و/ أو التقارير النهائية، كمسبب لنشاط فحص تقارير عملية المراجعة. تكمن صعوبة تحديد مسببات أنشطة الجودة ومسببات تكاليف هذه الأنشطة في ضرورة أن تتمشى المسببات مع نوع كل نشاط وأن تتحدد بدقة لتكون ملائمة وكافية لتخصيص تكاليف الجودة على موضوعات القياس التكاليفي للجودة، كما يجب أن تكون قائمة على أسس منطقية كلما أمكن ذلك، دون الأسس الحكمية. [النشر، 1996: 20]

### رابعاً : قياس إجمالي تكاليف الجودة Total Costs of Quality

يستلزم تحقيق تلك الخطوة، تحديد تكلفة الوحدة لكل مسبب نشاط جودة ولكل مسبب تكلفة مرتبط بنشاط الجودة، ثم تحديد تكلفة كل نشاط تم القيام به لإنتاج وتقديم خدمة بالجودة المطلوبة، وهو ناتج ضرب [مسبب التكلفة × عدد الوحدات التي استقادت من النشاط × تكلفة الوحدة]، مثال ذلك :

[عدد ساعات فحص التقارير النهائية لعملية المراجعة × عدد التقارير التي تم فحصها × تكلفة الساعة]

وهكذا يتم تكرار هذه الخطوة بالنسبة لجميع أنشطة الجودة المختلفة التي ساهمت في إنتاج وتقديم خدمة تطابق الخصائص المحددة وتحقق معايير الجودة. وبإضافة تكاليف جميع تلك الأنشطة على مستوى المنشأة ككل، أي أنشطة سلسلة القيمة All Value Chain Activities، فإنها تمثل إجمالي تكاليف الجودة الشاملة للخدمات التي تقدمها المنشأة .

### ٢-٩. رقابة تكاليف جودة الخدمة Service Quality Cost Control

يعد مفهوم رقابة تكاليف الجودة أحد المفاهيم الأساسية لفلسفة رقابة الجودة الشاملة Total Quality Control. طالما أن الهدف الأساسي من المحاسبة عن تكاليف الجودة Quality Cost Accounting هو توفير معلومات لتسهيل عملية اتخاذ القرارات الإدارية فإن تحليل تكاليف الجودة والرقابة عليها يهدف إلى تقييم فعالية برنامج الرقابة على الجودة [Ponemon L., 1990: 47]، وأيضاً يهدف إلى تخفيض تكاليف الجودة وهذا يستلزم ضرورة التحسين المستمر في جودة الخدمات التي يطلبها العملاء. أيضاً فإن تحليل سلوك كل مجموعة من تكاليف الجودة يساعد الإدارة على التمييز بين الانحرافات في تكاليف الجودة الناتجة من التغيرات في مخرجات خطوط الخدمة، والانحرافات التي قد تنتج من التغيرات في وحدات الخدمة المعيبة



التي تم إنتاجها وبناءً على ذلك فإنه يمكن تحليل سلوك تكاليف الجودة في ارتباطها بعدد وحدات الخدمة المعيبة فيما يلي :

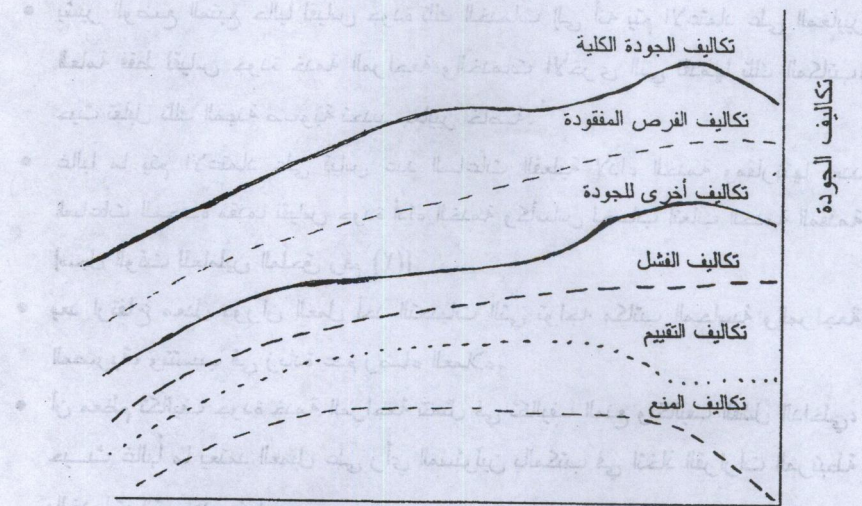
١- تكاليف جودة متغيرة Variable Quality Costs، مثل تكاليف إعادة التشغيل Rework، والتكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة شكاوي العملاء، بمعنى آخر فإن معظم تكاليف التصحيح (الفشل الداخلي والخارجي) تتغير مع التغيرات في عدد الوحدات المعيبة من الخدمة المنتجة، في حالة ثبات تكلفة التصحيح لكل وحدة خدمة معيبة.

٢- تكاليف جودة شبه متغيرة Semi-Variable Quality Costs، وتمثل تكاليف الجودة التي تتغير مع التغيرات في عدد وحدات الخدمات المعيبة التي تم إنتاجها مع عدم ثبات تكلفة التصحيح لكل وحدة خدمة معيبة (مثل تكاليف الضمان Warranty Costs).

٣- تكاليف جودة شبه ثابتة Semi-Fixed Quality Costs، وتمثل التكاليف التي تستمر ثابتة خلال مدى ملائم معين ثم تبدأ في الارتفاع في علاقتها بوحدات الخدمات المعيبة التي تم إنتاجها. إن معظم تكاليف الاكتشاف (الفحص والاختبار) يمكن أن تكون تكاليف شبه ثابتة.

٤- تكاليف جودة ثابتة Fixed Quality Costs، وتمثل التكاليف التي تتحملها المنشأة بصرف النظر عن وحدات الخدمات المعيبة التي تم إنتاجها، مثل تكاليف المنع (تكاليف التصميم، وتكاليف التدريب).

على كل حال، فإن الباحثة تقترح نموذجاً لسلوك تكاليف الجودة في ارتباطها بمرور الزمن وتحسين جودة الخدمة يتضح من الرسم التالي:



الزمن / الاستمرار في تحسين الجودة

يتضح من الشكل السابق أن إجمالي تكاليف الجودة ستخف مع مرور الزمن ومع الاستمرار في تحسين الجودة، أن أي زيادة في تكاليف أنشطة المنع سيؤدي إلى تخفيض تكاليف أنشطة الاكتشاف (التقييم) وتكاليف أنشطة التصحيح (الفشل بنوعيه)، حيث يمكن

القول أن تكاليف المنع سترتفع في الفترة القصيرة نتيجة الاستثمار في عمليات التخطيط والتصميم والتدريب ولكنها ستخف مع مرور الزمن والاستمرار في تحسين جودة الخدمة. أما تكاليف الاكتشاف والتقييم فإنها ستخف مع مرور الزمن ومع تحسين الجودة حيث ستصبح تكاليف الفحص واختبار أداء الآخرين والقضاء على أسباب تأخير تسليم الخدمة. غير ضرورية. أما بالنسبة لتكاليف أنشطة الفشل الداخلي والخارجي والنوعية الأخرى من تكاليف الجودة وأهمها تكاليف الفرص المفقودة، فإنها ستخف مع مرور الزمن وتحسين الجودة وعندما تبدأ أنشطة المنع تأثيرها على إنتاج خدمة بجودة عالية.

#### ١٠. الدراسة التطبيقية

لتحقيق أغراض الدراسة التطبيقية، والمتمثلة في التعرف على الوضع السائد لجودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وفي محاولة لتطوير نظم جودة الخدمات بتلك المكاتب وتخفيض تكاليف أداء تلك الخدمات، اعتمدت الباحثة في أسلوب جمع البيانات على اللقاءات الشخصية لتوضيح الغرض من الدراسة، وللإجابة على أسئلة قائمة الاستفسار [الملحق رقم (١)]. ولكن لعدم تعاون المسؤولين عن مكاتب المحاسبة والمراجعة التي اتصلت بهم الباحثة وقامت بعمل لقاءات معهم، وعدم موافقتهم على توفير البيانات الملائمة لإجراء هذه الدراسة لم تتمكن الباحثة من تطبيق النموذج المحاسبي المقترح لقياس تكاليف جودة الخدمة. وقد تمثلت نتائج الدراسة التطبيقية فيما يلي:

- يشير الوضع المتبع حالياً لقياس جودة تلك الخدمات إلى أنه يتم الاعتماد على المعايير العامة فقط لقياس جودة خدمة المراجعة والخدمات الأخرى التي تقدمها تلك المكاتب، حيث تقابل تلك المهنة صعوبة تحديد معايير خاصة.
- غالباً ما يتم الاعتماد على قياس عدد الساعات الفعلية لأداء الخدمة ومقارنتها بعدد الساعات المحددة مقدماً لقياس جودة أداء الخدمة وكأساس لحساب أتعاب الخدمة المقدمة [سجل الوقت للعاملين الملحق رقم (٢)]
- يعد ارتفاع معدل دوران العمل أحد التحديات التي تواجه مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وتتسبب في زيادة عدم رضا العملاء.
- أن معظم تكاليف جودة خدمة المراجعة تتمثل في تكاليف المنع وتكاليف الفشل الداخلي، حيث غالباً ما يعتمد العميل على رأي المسؤولين بالمكتب في اتخاذ القرارات المرتبطة بالخدمات التي يقدمونها.
- هناك حاجة ملحة لتغيير قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر للحفاظ على كيان المهنة الآن بصفة عامة وعند تطبيق اتفاقية الجات بصفة خاصة.

## ١١. نتائج البحث والتوصيات. لقد توصلت الباحثة للنتائج التالية:

• أن الإجابة على السؤال البحثي الأول أثبتت عدم صحة الافتراض الأول. حيث أكد الإطار النظري المقترح على إمكانية توافر مقومات تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM في المنشآت الخدمية. وخاصة التي تقدم خدمات مهنية مثل مكاتب المحاسبة والمراجعة، بنجاح.

• كما أثبتت الإجابة على السؤال البحثي الثاني، عدم صحة الافتراض الثاني والثالث، حيث أثبت المنهج الإجمالي للنموذج المحاسبي المقترح ملائمة أسس نظام إدارة تكاليف الجودة Quality Cost Management للاستخدام في مجال قياس ورقابة تكاليف جودة الخدمات التي تقدمها المنشآت الخدمية لعملائها. وذلك عن طريق تصنيف الأنشطة المرتبطة بجودة الخدمة إلى أنشطة تصنيف قيمة متمثلة في "أنشطة المنع"، وأنشطة قد لا تضيف قيمة للعميل متمثلة في "أنشطة التقييم والفشل" والتي تعتبر أنشطة تواقفية Contingent Activities. وتحديد المسببات الملائمة لحدوث تلك الأنشطة أمكن تتبع وتخصيص تكاليف الجودة عليها، وهذا يساعد على دقة قياس ورقابة تلك النوعية من التكاليف. إن تخفيض تكاليف جودة الخدمة يمكن أن يتم عن طريق تخفيض تكاليف تلك النوعية من الأنشطة التي تضيف قيمة مع التحسين المستمر للجودة خلال الفترة الزمنية المعينة وبالتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملاء.

وبناءً على ذلك، فإن من أهم توصيات البحث، ضرورة تحقيق الاندماج الكامل لفلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM في استراتيجية المنشآت الخدمية وأن تستمد هذه الاستراتيجية من المهمة الأساسية لها. وأيضاً توصي الباحثة، إدارات المنشآت الخدمية بضرورة الاستفادة من معلومات التغذية العكسية لكل عميل على حدة Individualized Feedback Information، للمساعدة في نجاح سياسة رضاء وولاء العملاء، للاحتفاظ بالعملاء الحاليين واجتذاب عملاء جدد في المستقبل.

وأخيراً، يمكن القول أن مكاتب المحاسبة المراجعة المصرية تواجه الكثير من التحديات ومن أهمها الآثار الناتجة عن تطبيق اتفاقية الجات، مما يتطلب من المسؤولين عنها، ضرورة تقديم خدماتها بجودة مرتفعة، واستحداث خدمات متميزة عن تلك التي يقدمها المنافسين، مما يستلزم ضرورة تطوير فرق العمل وتدريبهم لإكسابهم مهارة التعامل مع جميع أنواع أنشطة الأعمال، مع ضرورة زيادة المعرفة والدراية الكاملة بالبيئة المحيطة بمنشأة العميل.

" الحمد لله رب العالمين "

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- (١) إبراهيم، يحيى (٢٠٠٠)، "إدارة الجودة الشاملة بالبنوك"، برنامج التنمية الإدارية للوظائف القيادية بالبنوك، البنك المركزي المصري، المعهد المصرفي.
- (٢) السيد، إسماعيل و الغيص، منى (١٩٩٥)، "جودة الخدمة الفندقية ودرجة رضا العملاء عنها، دراسة تطبيقية على فنادق الدرجة الأولى بدولة الكويت"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ١٣٦٣-١٤٠١.
- (٣) \_\_\_\_\_، (١٩٩٨)، "تأثير الرضا، والعلاقات الشخصية، وتكلفة التحول على مفهوم الولاء في مجال الخدمات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد السادس والثلاثون، العدد الأول، ص ١٩١-٢٦٨.
- (٤) النشار، تهنى (١٩٩٦)، "استخدام محاسبة تكاليف النشاط في البنوك التجارية في مصر"، بحث مقدم إلى اللجنة العلمية الدائمة للمحاسبة والمراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ١٩٩٦.
- (٥) جاد، رمضان (١٩٩٨)، "مقياس مقترح للاستخدام في برامج تحسين جودة الخدمة: دراسة تطبيقية في البنوك التجارية بمحافظة الغربية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ١-٤٤.
- (٦) عبد الله، أحمد (١٩٩٥)، "دور القيادات الإدارية في تطبيق أسلوب الجودة الشاملة (تطبيق على المؤسسة العلاجية بالقاهرة)"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ١٢٠٧-١٢٦٠.
- (٧) رزق، حليم (١٩٩٤)، "تحو استراتيجية تطوير جودة الخدمات في المستشفيات"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة: السنة الرابعة، العدد التاسع، ص ٢٧٩-٣٠٢.
- (٨) هلال، سمير (١٩٩٩)، أصول مراجعة الحسابات، [طنطا: مطبعة جامعة طنطا]

- Adler, R. (1999), *Management Accounting Making It World Class*, [Boston: Butterworth Heinemann].
- Albright, Thomas L. and Harold P. Roth, (1992). "The Measurement of Quality Costs: An Alternative Paradigm, In: *Reading in Management Accounting*, Edited by: Ibrahim M. Aly, [Dubuque, Iowa, Kendall/Hunt Publishing Company], PP. 365-375.
- Anderson, E. (1995), "High Tech V. High Touch: A Case Study of TQM Implementation in Higher Education," *Managing Service Quality*, Vol. 5, No. 1, PP. 48-56.
- Bank, J. (2000). *The Essence of Total Quality Management*, Second Edition, [England, London: Pearson Education].
- Broetzmann, S., Kemp, J., Rossano, M., and Maraha, J. (1995), "Customer Satisfaction-Lip Service or Management Tool?" *Managing Service Quality*, Vol. 5. No. 2, PP. 13-18.
- Church, A., Javitch, M., and Burke, W. (1995), "Enhancing Professional Service Quality: Feedback is the way to go," *Managing Service Quality*, Vol.5. No.3, PP. 29-33.
- Deis, D. Jr. and Giroux, G. (1992), "Determinants of Audit Quality in the Public Sector," *The Accounting Review*, (July), Vol. 67, No. 3, PP. 462-469.
- Dowson, P. (1995), "troubles With TQM Pirelli Cables Austrolia Limited," *Managing Service Quality*, Vol.5, No.6. PP.18-20.
- Edmonds, Thomas P., Bor-Yi Tsay, and Wen-Wei Lin, (1989), "Analyzing Quality Costs", *Management Accounting*, (November), PP. 25-29.
- Elder, R. (1997), "A Comment on "Audit Quality" in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors," *Accounting Horizons*, (March) Vol.11. No.1, PP.67-71.
- Fargher, Neil and Dale Morse, (1998) "Quality Costs: Planning the Trade-Off between Prevention and Appraisal Activities, " *Journal of Cost Management*, (Jan.-Feb.), Vol. 12. No. 1, PP. 14-22.
- Gering, Michael, (1999), "Activity Based Costing and the Customer, " *Management Accounting*, (April), PP. 26-27.
- Ghobadian, A. & Jerry, A. (1995), "How Alitalia Improves Services Quality Through Quality Function Deployment. " *Managing Service Quality*, Vol.5. No.1, PP. 25-30.
- Godfrey, J. and William R. Pasewark, (1988), "Controlling Quality Costs," In: *Reading in Management Accounting*, Edited by: Ibrahim M. Aly, [Dubuque, Iowa, Kendall: Hunt Publishing Company], PP. 345-349.
- Gray, I. and Manson, S. (2000). *The Audit Process Principles: Practice & Cases*, Second Edition. [United Kingdom: Business Press, Thomson Learning].

- Harte, H.G. and B. G. Dale, (1995), "Total Quality Management in Professional Services: an Examination. Part 1." *Managing Service Quality*, Vol.5, No. 4, PP. 38-43.
- Harte, H. G. and B. G. Dale. (1995), "Improving Quality in Professional Service Organizations; A Review of the Key Issues, *Managing Service Quality*, Vol. 5, No.3, PP. 34-44.
- Hansen, D. and Mowen M. (1997), *Cost Management*. Second Edition, [Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing].
- Hilton, R., Maher. M., and Selto, F. (2000), *Cost Accounting: Strategies For Business Decisions*. [New York: The McGraw-Hill Companies].
- Hope, Jeremy, (1998), "Customers: Strategic, Loyal and Profitable?" *Management Accounting*, (October). PP.20-22.
- Hornigren, C., Foster, G. and Datar. S. (1994), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, [Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall].
- Ittner, C. and Larcker D. (1998), "Are Non-Financial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction," *Journal of Accounting Research*. Vol. 36, Supplement 1998. PP. 1-35.
- Jones, A. (1995). "TNT-Providing Customers With Solution to Their Problems." *Managing Service Quality*, Vol.5, No.6. PP.13-17.
- Kadous, K. (2000), "The Effects of Audit Quality and consequence severity on Juror Evaluation of Auditor responsibility for plaintiff losses," *The Accounting Review*, (July), Vol. 75. No. 3., PP. 327-341.
- Kremin, I. (1986), "Improving the Quality of Banking. Services." *National Productivity Review*. (Autumn), PP. 325-337.
- Loewe. (1989). "Quality Management at Weyerhoeuser, " *Management Accounting*, (August), PP. 36-41.
- Matzaid, A. (1995). "Measuring and Monitoring Service Quality at Malaysia Airlines," *Managing Service Quality*, Vol. 5, No. 1. PP. 25-27.
- Palmrose, Zoe-Vonna. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality," *The Accounting Review*, (January), PP. 55-73.
- Ponemon, I.. (1990). "Accounting For Quality Costs," *Journal of Cost Management*, (Fall). Vol. 4, No. 3, PP. 44-48.
- Prahalad. C. and Krishnan.M. (1999), "The New Meaning of Quality in the Information Age," *Havard Business Review*, (Sept/Oct). PP.109-118.
- Prahalad. C. and Ramaswamy,V. (2000). "Co-Opting Customer Competences," *Havard Business Review*, (Jan/Feb), PP. 81-87.
- Schroeder. Mary S., Solomon T., and Vickrey D., (1986), "Audit Quality: The perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 5, No. 2, (Spring). PP. 86-93.
- Schwartz, R. (1997), "Legal Regimes, Audit Quality and Investment." *The Accounting Review*, (July), PP. 385-406.

- Smith, Malcolm, (1990), "Management Accounting For Total Quality Management." *Management Accounting*, (June), PP. 44-46.
- Steeple, M. (1995). "The Quality Mirror: Reflecting on Improvement, *Managing Service Quality*, Vol. 5, No. 1, PP. 38-43.
- Taylor, D and Glezen, G. (1997), *Auditing: An Assertions Approach*, Seventh Edition, [New York: John Wiley & sons Inc.]
- Thorne, K. and Smith, M. (2000), "Competitive Advantage In World Class Organizations: A View of new Millennium, *Management Accounting*. (March) Vol. 78, No.3, PP. 22-26.
- Troy.K. and Schein L. (1995). "The quality Culture: Manufacturing Versus Services," *Managing Service Quality*. Vol.5, No.3, PP.45-47.
- Woods, Michael D. (1995) "How We Changed our Accounting," In; *Reading in Management Accounting*, Edited by: Ibrahim M. Aly, [Dubuque, Iowa, Kendall/ Hunt Publishing Company]. PP. 350-353.

## ملحقى البحث

### ملحق رقم (١):

ويشتمل على مجموعة الأسئلة التي تناولتها الباحثة واهتمت بإلقائها أثناء اللقاءات الشخصية أو الاتصالات التليفونية أو إرسالها بالفاكس إلى من يرغب في هذا (ص ٣٢ : ٣٤).

### ملحق رقم (٢):

ويشتمل على بعض المستندات التي حصلت عليها الباحثة من بعض المكاتب التي تزاوَل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، والتي تستخدم في تقييم أداء العاملين، والحكم على مدى جودة الخدمة التي يؤديها فريق العمل (ص ٣٥ : ٤١).



## الملحق رقم (١)

### قائمة الاستفسار

إلى السادة الأفاضل/ رئيس مكتب المحاسبة والمراجعة ورئيس فريق العمل

تحية طيبة وبعد

إن الهدف من قائمة الاستفسار هو محاولة توفير معايير لقياس وتطوير جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وأيضاً المساعدة في تخفيض تكاليف جودة هذه الخدمات مع تقديمها بجودة عالية عن طريق اتباع واستخدام أسس النظام المحاسبي لإدارة تكاليف الجودة .

أرجو التأكد من أن جميع الإجابات ستكون سرية جداً ولن تستخدم في أي أغراض أخرى غير إثبات مصداقية البحث العلمي . ونأمل أن يساعد هذا البحث في توفير معايير جودة وتخفيض تكاليف الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية وتطويرها لمواجهة المنافسة وتحديات المرحلة المقبلة، فإنه لا يسعني إلا أن أتقدم لسيادتكم جميعاً بجزيل الشكر عن حسن تعاونكم.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

دكتورة

تهانى محمود النشار

١- ملحوظة : البيانات (٥/١) اختيارية

١ - الاسم :

٢ - الوظيفة :

٣ - السن :

٤ - تاريخ شغل الوظيفة :

٥ - عنوان وتليفون العمل :

٦ - المدينة التي يقع بها المكتب :

٢- ما هي نوعية الخدمات التي يقدمها المكتب ؟

٣- ما هو معيار تقسيم العاملين لفرق عمل

\* نشاط العميل

\* طبيعة الخدمة

٤- في رأيك ما هي متطلبات (توقعات) العميل من تعامله مع المكتب،

أ - خدمات ممتازة

ب- في الوقت المناسب

ج- السعر المناسب

د - متطلبات أخرى مثل :

٥- ما هي الخصائص الواجب توافرها في الخدمات التي يقدمها المكتب ؟

-----  
-----

٦- هل "دائماً" ما يحدث توافق بين الخصائص الواجب توافرها في الخدمة المقدمة وبين متطلبات العميل أم لا، أرجو التوضيح بأمثلة .

-----  
-----

٧- مدى الاستمرارية في تقديم ما يتوقعه العملاء من خدمات .

-----  
-----

٨- هل عادة ما تحدث عيوب/أخطاء في الخدمات المقدمة للعملاء، أمثلة لذلك .

\* هل غالباً ما يتم اكتشاف تلك الأخطاء قبل الاتصال بالعميل/بعد الاتصال به وإعلامه بأداء الخدمة المطلوبة.

-----  
-----

\* مدى قدرة فريق العمل على تدارك هذه الأخطاء وإعادة تصحيحها أم اللجوء إلى استشارات خارجية للوفاء بهذا الغرض

-----  
-----

٩- هل هناك محاولات من المكتب لقياس مدى رضا العملاء عن الخدمات المقدمة .

\* ما هي الأساليب المتبعة لقياس هذا الرضاء:  
سؤال العملاء مباشرة، استمرار تعامل العميل مع المكتب، أساليب أخرى

-----  
-----

١٠- هل يتم تقديم برامج تدريبية لفرق العمل

أ) لتطوير أداء الخدمة  
ب) لتحقيق جودة عالية للخدمة المقدمة  
ج) لتطوير أداء الفريق بصفة عامة

١١- هل هناك دراسة للسوق لتحديد أداء المكاتب المنافسة؟  
\* كيف ذلك، ومن المسئول عن القيام بهذه الدراسة، ومن يتحمل تكاليفها؟

---

\* ما هي أنواع المنافسة التي تواجه المكتب؟

---

\* هل يحقق المكتب ميزة تنافسية في السوق الذي يعمل فيه؟

---

١٢- ما هي الأساليب المتبعة حالياً في تحديد أسعار الخدمات المختلفة؟

وهل يتم تحديدها على أساس:

أ) نوعية العملاء

ب) نوعية الخدمات

ج) المتبع في السوق

١٣- في رأيك، هل يتم اتباع مبادئ فلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM عند مباشرة المكتب لنشاطه/فرق العمل لنشاطها؟

---

١٤- هل معدل دوران العمل مرتفع بالنسبة لمعدلات السوق؟

• ما هي الأسباب، وهل ذلك يؤثر على جودة الخدمات المقدمة؟

---

• وهل يؤثر ذلك على مستوى رضا العميل؟

---

١٥- كيف يتم الحكم على كفاءة وفعالية أداء فريق العمل؟

---

---

---

## الملحق رقم (٢) دليل استخدام سجل الوقت للماملين

دليل استخدام سجل الوقت للماملين

يجب مراعاة الدقة في ملئ البيانات ، على النحو التالي:

- ١- رقم الموظف : وهو الرقم الكودي الخاص بالمهنة لكل موظف.
- ٢- رقم المجموعة : يذكر رقم المجموعة التابع لها الموظف.
- ٣- اسم الموظف : يكتب الإسم بالكامل وذلك للتأكد من صحة رقم الموظف.
- ٤- رقم العميل : يكتب رقم العميل كما هو مبين في قائمة أسماء العملاء المبلغة لكل مجموعة من إدارة الحاسب الآلي.
- ٥- إسم العميل : يذكر إسم العميل للتأكد من صحة رقم العميل.
- ٦- نوع الخدمة : يذكر كود نوع الخدمة كما هو مبين بسجل الوقت.
- ٧- رقم امر الخدمة : وهو رقم امر شغل العملية Job Order.
- ٨- يكتب عدد الساعات المستغرقة يومياً حسب كل نوع خدمة لكل عميل على حدة. وفي حالة «خدمات اخرى (A10)» يجب ذكر تفصيل هذه الخدمة.
- ٩- يتم تجميع عدد الساعات انقياً وراسياً.
- ١٠- يملأ هذا السجل إلى المدير المسئول في صباح يوم الاحد من كل اسبوع للتاخير عليه وإعتماده اسبوعياً.
- ١١- يرسل هذا السجل إلى الشريك المسئول اليوم السادس عشر من كل شهر عن الفترة الأولى، واليوم الاول من الشهر التالي عن الفترة الثانية لإعتماده.
- ١٢- بعد اعتماد الشريك المسئول يرسل سجل الوقت لجميع الماملين بالمجموعة إلى شئون الماملين بها لا يجاوز اسبوعاً من تاريخ إنتهاء فترة النموذج.

شماره الزامات

شماره: .....

نام شرکت: .....

نام مصرف: .....

بسط اوقات الحاضرين  
ع. ق. ت. ش. ر. ۱ / ۱

ردیف	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	شماره	توضیحات	تاریخ	مجموع ساعات	ملاحظات
A01																16	برایه			
A02																31	شبهات			
A03																20	تعمیرات			
A04																28	تعمیرات			
A05																27	تعمیرات			
A06																26	تعمیرات			
A07																25	تعمیرات			
A08																24	تعمیرات			
A09																23	تعمیرات			
A10																22	تعمیرات			
C01																21	تعمیرات			
C02																20	تعمیرات			
C03																19	تعمیرات			
C04																18	تعمیرات			
E01																17	تعمیرات			
E02																16	تعمیرات			
E03																	تعمیرات			

تاریخ تهیه

شماره حساب

تاریخ دریافت

التقرير السنوي

مايو سنة ١٩٨٨

بيانات الموظف

- ..... : الاسم
- ..... : تاريخ الميلاد
- ..... : المؤهلات
- ..... : تاريخ التمتين
- ..... : الخبرة السابقة (ان وجدت):
- .....
- .....
- ..... : الفئة الحالية
- ..... : المرتب الحالي
- ..... : تاريخ آخر ترقية

التقديرات

الدرجات	المحتوى
درجة ١٠٠	متمايز من ٩٠ الى ١٠٠
درجة ٩٠	جيد من ٧٠ الى اقل من ٩٠
درجة ٧٠	متوسط من ٦٠ الى اقل من ٧٠
درجة ٦٠	دون المتوسط اقل من ٦٠

الفئة المقترحة : (طبقا لتقدير مدير المراجعة واعتماد الشريك

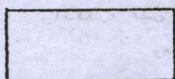
(المستول)

مراجع مستقل - مراجع مساعد - مراجع -  
مراجع اول - نائب مدير مراجعة .



الدرجة المحددة	الدرجة	عناصر التقدير	ما قبله	Yo
.....				
<b>العلاقات الشخصية (10)</b>				
.....	٢	1 - طاعة الرؤساء ومدى تحمله للمسئولية		
.....	٢	2 - نجاحه في اكتساب ثقة واحترام الآخرين		
.....	٢	3 - درجة تعاونه مع رؤسائه ومرؤسيه		
.....	٢	4 - حسن السلوك مع الزملاء والرؤساء		
<b>المواظبة (15)</b>				
.....	٥	1 - احترام مواعيد الحضور		
.....	٢	2 - قلة الاجازات العارضة والتبليغ عنها		
.....	٢	3 - في الوقت المناسب		
.....	٢	4 - حسن اختيار وقت الاجازات		
.....	٢	5 - التواجد في مكان العمل وقضاء الوقت في العمل		
.....	٢	6 - الاستجابة للعمل في غير المواعيد الرسمية		

مستوى الكفاءة



مدير المراجعة اعتماد القرية الممثل



التقرير السنوي

لمديري المراجعة ونوابهم

مايو سنة ١٩٩٠

الدرجة المحددة للمنصر	الدرجة	عناصر التقدير
١٥		(١) القدرات الفنية
١٠		(٢) العلاقات مع العملاء
١٠		(٣) الإلمام بالقوانين والقرارات والتعليمات ودرجة التعمق في البحث
٢٠		(٤) إتقان اللغات الأجنبية
١٠		(٥) الشخصية وحسن المظهر
		(٦) قوة الإحتمال والتيقظ والدقة في العمل
		(٧) القدرة على إتخاذ القرارات وحل المشاكل
		(٨) القدرة على كتابة التقارير وسلامة صياغتها
		(٩) درجة المعرفة بالحاسب الآلي
		(١٠) قدرته على إنهاء الاعمال في المواعيد المقررة

١٠٠