جامعة الزقازيق



كلية التجارة

المؤتمر العلمى السنوى الأول
٢٦ - ٢٧ ابريل ١٩٩٧

متطلبات الاتجاهات المستقبلية للإصلاح الاقتصادى فى مصر

(٩)

التكامل بين الوظيفة المحاسبية وادارة الجودة الشاملة ضرورة لمتطلبات الإصلاح الاقتصادى المصرى فى المرحلة القادمة

د. أحمد محمد صلاح عطية
مدرس المحاسبة
كلية التجارة - جامعة الزقازيق

التكامل بين الوظيفة المحاسبية وإدارة الجودة الشاملة
ضرورة لمتطلبات الإصلاح الاقتصادى المصرى فى المرحلة القادمة

مشكلة البحث :

احتلت قضية الجودة أهمية خاصة فى الآونة الأخيرة على الصعيدين العالمى والمحلى، حيث نتج عن النظام العالمى الجديد اتجاه تام نحو سيطرة حرية التجارة بين كافة مناطق العالم خاصة بعد توقيع معظم دول العالم - ومن بينها مصر - على اتفاقيات منظمة التجارة العالمية المعروفة باسم (الجات) ومن هنا فقد أصبح لزاماً على جميع المنظمات أن توظف كافة إمكانياتها لإيجاد سلع وخدمات ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة تجعلها فى موقف تنافسى متميز، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال الأخذ بفلسفة الجودة الشاملة التى تركز على جودة المنتجات والمنظمة ككل. إلا أن واقع الحال ينبئ عن تخلف غالبية المنظمات المصرية عن اللحاق بسباق الجودة على الرغم من أهمية ذلك لمؤازرة ودعم برنامج الإصلاح الاقتصادى الذى قطع شوطه الأول بنجاح ، ويحتاج إلى المزيد من المساندة ونحن على أبواب تطبيق اتفاقيات تحرير التجارة العالمية (٥١:٦) .

تقوم فلسفة الجودة الشاملة على فكرة أساسية مؤداها التركيز على احتياجات العملاء داخل المنظمة وخارجها ، وعلى اعتبار كل وظيفة - داخل المنظمة - موردة لخدمة تتلقاها وظيفة أخرى، وبالتالى فتحقيق الجودة للمنظمة ككل تعنى جودة كل وظيفة من وظائف تلك المنظمة . وايضاً تعتمد فلسفة الجودة الشاملة على البحث الدءوب عن الفرص المتاحة لإدخال تحسينات مستمرة على الوظائف المختلفة بالمنظمة وإن كان التطبيق العملى يؤكد أن تركيز إدارة الجودة الشاملة غالباً ما ينصب على الوظائف الإنتاجية ذات الصلة المباشرة بالمستهلك النهائى دون الاهتمام بالوظائف الخدمية المعاونة ، مما يعنى أن تبقى الوظيفة المحاسبية خارج دائرة الاهتمام (١٠٦:٢٣) يضاف إلى ذلك ، وجود مشكلة تكمن فى عدم وجود دليل أو مرشد لكيفية تحقيق التكامل بين تطبيقات الجودة الشاملة وتطبيقات المحاسبة ، ويعد ذلك فى حد ذاته سبباً لعدم إحراز تقدم ملموس فى هذا المجال (x:٢٣) .

من ناحية أخرى، يمكن القول أنه بالرغم من الاهتمام الكبير بقضية الجودة ، فإن المبادئ التى قامت عليها المحاسبة لم تشهد أى تطوير ملموس منذ ظهورها فى أواخر القرن الخامس عشر حتى وقتنا الحالى. وإن كان هناك ثمة تطوير فهو ينحصر فى زيادة المقدرة على معالجة البيانات المحاسبية باستخدام شبكات الحاسبات الآلية مما يمكن معه القول أن الوضع المحاسبى الآن يتلخص فى «استخدام مبادئ محاسبية قديمة من خلال تقنيات حديثة لجمع وتداول البيانات المحاسبية » (١٠٦:٢٣) ، وقد ترتب على ذلك الوضع توافر الانطباع بأن منتجات الوظيفة المحاسبية لاتفى بالاحتياجات المتزايدة لمستخدميها والدليل على ذلك أن الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة تعطى نتائج لاتتفق وواقع العمليات التشغيلية داخل

عنابر الإنتاج (١٠٩:٢٣) . كما عزت إحدى الدراسات جانباً من أسباب الجودة الضعيفة للعديد من المنظمات الصناعية الأمريكية إلى اعتماد تلك المنظمات المستمر على نظم المحاسبة الإدارية التقليدية التى تفشل فى توفير بيانات مناسبة لحل المشكلات الإدارية ، ومقاييس مناسبة للأداء، ونظم فعالة للحوافز (١٦ :١) . فالمشكلة إذن تتبلور فى نظرة متشككة للوظيفة المحاسبية من قبل مستخدمى المعلومات المحاسبية ، يقابلها تجاهل لفرص ادخال تحسينات عليها من قبل القائمين على إدارة الجودة الشاملة مما يعد مدعاة لضرورة إعادة صياغة العلاقة بين كل من الوظيفة المحاسبية ، ومفاهيم الجودة الشاملة بشكل يخلق نوع من التكامل فيما بينهما، وهو ما يعنى إمكان توفير منتج محاسبى ذو جودة عالية عن طريق تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة ، وفى نفس الوقت استخدام الوظيفة المحاسبية فى الإسهام الفعال فى جهود إدارة الجودة الشاملة للمنظمة ككل باعتبارها أقدر من يملك مقومات قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها.

أهمية البحث :

لم يبق على عام ٢٠٠٥ سوى ثمانى سنوات يتم بعدها بدأ تطبيق قرارات منظمة التجارة العالمية (الجات) لتزول الحواجز أمام الأسواق ، ويتحول العالم إلى سوق مفتوحة تتنافس فيها السلع وجهاً لوجه ، والفوز فيها محسوم للسلعة الأكثر جودة والأقل سعراً فى ظل انحسار تام للحماية الحكومية سواء للمنظمات أو للمستهلكين.

ونحن على أعتاب هذا التحول الهام ، لامناص أمام المنظمات المصرية من تطبيق إدارة الجودة الشاملة باعتبارها الوسيلة الفعالة لاختراق الأسواق العالمية وتحقيق قوة تنافسية كبيرة خاصة فى ظل الجهود الجادة لإقرار مراحل الإصلاح الاقتصادى.

وإدارة الجودة الشاملة ، كما سبق القول ، هى فلسفة تسود كافة وظائف المنظمة الإنتاجية منها والخدمية . والوظيفة المحاسبية باعتبارها إحدى الوظائف المؤثرة فى كل ماعداها من الوظائف الأخرى، يتعين عليها تحمل مسئولياتها تجاه تيسير تطبيق هذا النظام بصفتها الفاعل الأساسى لقياس تكلفة الجودة وتطبيقاتها. وفى الوقت نفسه ، فهى كوظيفة ينبغى أن تخضع - مثل غيرها من الوظائف الأخرى - لتطبيق جهود الشاملة عليها بما يضمن إيجاد فرص متعددة لتحسين منتجاتها وعملياتها.

إن أهمية هذا البحث تنبع من تركيزها على صياغة علاقة تكاملية فعالة بين كل من الوظيفة المحاسبية ، ومفاهيم إدارة الجودة الشاملة فى ظل ظروف تخلف معظم المنظمات المصرية عن تطبيق تلك المفاهيم أو حتى الاقتناع الكامل بها (٧ : جـ) بالرغم من تحديات المنافسة الشرسة التى تنتظرها ببدء تطبيق اتفاقيات الجات عام ٢٠٠٥م.

أهداف البحث :

يهدف الباحث - من خلال هذا البحث - إلى محاولة لفت الأنظار إلى موقف الوظيفة

المحاسبية داخل منظماتنا من مفاهيم إدارة الجودة الشاملة وتطبيقاتها، وذلك عن طريق التركيز على العلاقة التكاملية بين كليهما والتى تنصرف إلى :

أولاً: كيفية إسهام الوظيفة المحاسبية داخل المنظمة فى جهود إدارة الجودة الشاملة عن طريق قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها.

ثانياً: كيفية تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة على الوظيفة المحاسبية بما يسهم فى توفير منتج محاسبى ذو جودة عالية بتكلفة أقل.

فروض البحث :

تنطوى مشكلة هذا البحث على دراسة وصفية تحليلية لموقف الوظيفة المحاسبية تجاه مفاهيم إدارة الجودة الشاملة ، وهى لذلك يمكن إتمامها دون الحاجة لفروض يتم اختبارها، ورغم ذلك تثار عدة تساؤلات متعلقة بأهداف البحث تتكفل الدراسة بإيجاد حلول لها ، وهى:

- ماهى تكاليف الجودة ؟ وماهى مشاكل قياسها ؟ وكيف تفى الوظيفة المحاسبية بمسئولياتها تجاه قياس تلك التكاليف والتقرير عنها ؟
- ما المفاهيم الأساسية لإدارة الجودة الشاملة ؟ ومامدى إمكانيات تطبيقها على الوظيفة المحاسبية بحيث تصبح جزءاً من إدارة الجودة الشاملة للمنظمة ككل ؟
- كيف يمكن تلبية احتياجات مستخدمى المعلومات المحاسبية داخل وخارج المنظمة بشكل يتفق ومعايير الجودة الشاملة ؟ وما أهمية ذلك ؟
- ما الوسائل التى يتعين استخدامها لتحقيق ما سبق ؟

خطة البحث :

لتحقيق أهداف البحث تشتمل خطة الدراسة على قسمين رئيسيين هما :

القسم الأول : ويتناول نبذة عن كيفية استخدام الوظيفة المحاسبية فى الإسهام الفعال فى جهود إدارة الجودة الشاملة حيث يتعرض الباحث لمفهوم تكاليف الجودة ، وتصنيفاتها المختلفة ، وأهمية المعلومات الخاصة بها ، ثم تحليل لسلوكها ، وأخيراً مسئوليات الوظيفة المحاسبية تجاه قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها كأحد المراحل الأساسية لتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة .

القسم الثانى: ويتناول كيفية تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة على الوظيفة المحاسبية ، حيث يتم التعرض لتنظيم إدارة الجودة الشاملة ، وفرق تحسين جودة الوظيفة المحاسبية ، والتدريب على الجودة الشاملة ، ثم فرص التحسينات المحتملة فى الوظيفة المحاسبية .

القسم الأول
استخدام الوظيفة المحاسبية بمنتجاتها وعملياتها
فى الإسهام الفعال فى جهود إدارة الجودة الشاملة

عند بداية تطبيق جهود إدارة الجودة الشاملة على أى منظمة تكون هناك خطوة أساسية يتعين إنجازها بادئ ذى بدء ألا وهى قياس «تكاليف الجودة» وبطبيعة الحال يقع على عاتق الوظيفة المحاسبية مسئولية إتمام هذه المهمة بالرغم مما تتعرض له من انتقادات .

وقد كانت دراسة تكاليف العمليات المرتبطة بالجودة وفحص تأثير تلك التكاليف على الموقف التنافسى للمنظمات الصناعية والخدمية مجالاً للعديد من الأبحاث والمناقشات التى تبنى الجانب الأعظم منها وتولى نشرها كل من المجمع الوطنى للمحاسبين The National Association of Accountants (NAA) وجمعية رقابة الجودة الأمريكية[1] The American Society for Quality Control (ASQC) .

وفى كل الأحوال يثير موضوع « تكاليف الجودة » عدداً من القضايا الأساسية التى يتعين الإلمام بها حتى يمكن الإحاطة بكيفية إسهام الوظيفة المحاسبية بدور فعال فى جهود إدارة الجودة الشاملة ، وهذه القضايا هى :

- مفهوم تكاليف الجودة .
- أهمية المعلومات الخاصة بتكاليف الجودة .
- تحليل سلوك تكاليف الجودة .
- مسئوليات المحاسب الإدارى تجاه «تكاليف الجودة ».

وفيما يلى استعراض موجز لكل من هذه القضايا :

أولاً: مفهوم «تكاليف الجودة » :

يرى بسترفيلد أن تكاليف الجودة هى «تلك التكاليف المصاحبة لعدم تحقق جودة المنتج أو الخدمة طبقاً للمواصفات المحددة بواسطة المنظمة وعقودها مع العملاء والمجتمع» (٤:٤٩٤) وهو ما يصفه Juran بتكلفة الجودة السعيئة Poor Quality كما هو الحال فى تكاليف الإنتاج المعيب وعمليات إعادة التشغيل (١٧ : ٥٠) .

---

(١) من أبرز هذه الدراسات على الإطلاق : دراسة Morse وآخرين الصادرة عن المجمع الوطني للمحاسبين عام ١٩٨٧ والخاصة بقياس وتخطيط ورقابة تكاليف الجودة (انظر : ١٩) وكذا دراسة Atkinson الصادرة عن نفس المجتمع عام ١٩٩١ والخاصة بالربط بين تكاليف الجودة والتحسينات المستمرة (انظر : ١١).

ويورد عبدالمحسن تعريفاً مبسطاً لتكاليف الجودة بأنها «جميع التكاليف التى تتحملها المنظمة من أجل ضمان تقديم المنتجات أو الخدمات إلى عملائها بأعلى مستوى ممكن من الجودة ، وبشكل يتلاءم مع متطلباتهم واحتياجاتهم» (٨٢:٨) .

ويرى Atkinson أن تكاليف الجودة هى «الفرق بين التكلفة الفعلية للمنتج أو الخدمة ، وبين ما يتكلفة نفس المنتج أو الخدمة إذا ما كان الأداء كاملاً بنسبة ١٠٠٪ ، أى أداء خالٍ من العيوب ، خالٍ من الأخطاء» (٦:١١) .

وتصنف تكاليف الجودة تصنيفات عديدة : فيرى البعض[١] تصنيفها إلى فئتين رئيسيتين هما :

١- تكاليف التزام الجودة :

وهى تلك التكاليف اللازمة لتطبيق والحفاظ على النظام الذى يضمن منع حدوث الأخطاء فى كافة مجالات عمل المنظمة بما يضمن إنتاج منتجات أو خدمات على درجة عالية من الجودة مثل :

- تكاليف تدريب العاملين على أداء أعمالهم بصورة صحيحة .
- تكاليف فحص الآلات والمعدات للتأكد من كفاءتها ، وكذا فحص المنتجات أو الخدمات فى مختلف مراحل إنتاجها بهدف التحقق من صلاحيتها وجودتها.
- تكاليف صيانة الآلات والمعدات والتجهيزات بصورة مستمرة .
- تكاليف تخطيط سير كافة العمليات فى المنظمة بشكل يضمن تحقيق الجودة المطلوبة.

وتبلغ نسبة تلك التكاليف فى معظم الشركات الأمريكية بما يوازى ٣٪ إلى ٤٪ من جملة المبيعات (٢٠ : ٣٦) ، ويمكن إعادة تصنفيها إلى نوعين هما تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم.

٢- تكاليف عدم التزام الجودة :

وهى تلك التكاليف التى يتم تحملها نتيجة أداء العمل بصورة خاطئة. ومن أمثلتها تكاليف عدم القيام بالأعمال بشكل صحيح من المرة الأولى ، وهى ما يعرف بتكاليف الفشل فى الوفاء بالمتطلبات والمواصفات المطلوبة . ويقدر البعض (٣١:٢٠) هذه التكاليف بحوالى ٢٠٪ من جملة مبيعات المنظمات الأمريكية ، كما يمكن إعادة تصنيفها إلى تكاليف الفشل الداخلى، وتكاليف الفشل الخارجى.

ويصنف Atkinson تكاليف الجودة إلى أربعة أقسام على النحو التالى (٦:١١) :

---

(١) انظر على سبيل المثال (٢٠ : ٣٣) ، (٨ . ٨٣) .

١- تكاليف الوقاية Prevention Costs :

وهى تلك التكاليف المتعلقة بالوقاية من العيوب والفشل فى المنتجات أو الخدمات ، ومن أمثلتها : تكاليف مراجعة التصميمات ، والصيانة ، ورقابة الجودة الإحصائية ، وتدريب العاملين .

٢- تكاليف التقييم Appraisal Costs :

وهى تكاليف فحص أو قياس أو تقييم المنتجات أو الخدمات فى مختلف مراحل إنتاجها للتأكد من مطابقتها لمواصفات الجودة ومتطلبات الأداء مثل تكاليف الفحص الفنى ، ومراجعات الجودة ، وإعداد العينات واختبارها.

٣- تكاليف الفشل الداخلى Internal Failure Costs :

وهى تلك التكاليف التى يتم تحملها نتيجة اكتشاف عيوب أو أخطاء فى المنتجات أو الخدمات ، وذلك قبل شحنها أو تسليمها للعملاء. ومن أمثلتها : تكاليف الإنتاج المعيب وعمليات إعادة التصنيع ، تكاليف أزمنة التوقف عن الإنتاج ، تكاليف إعادة الفحص والاختبار.

٤- تكاليف الفشل الخارجى External Failure Costs :

وهى التكاليف التى تستنفذ نتيجة اكتشاف عيوب أو أخطاء فى المنتجات أو الخدمات بعد شحنها أو تسليمها للعملاء ، ومن أمثلتها : خسارة الانطباع السيىء للعميل وانخفاض حجم طلبياته فى المستقبل، تكاليف الضمان والجزاءات ، وتكاليف إعادة التصنيع بعد شكوى العميل.

ويصنف بعض الكتاب (١٢٠:٢) : تكاليف الجودة إلى : تكاليف «ظاهرة» مثل تكاليف الخردة ، وإعادة التصنيع ، وتكاليف الضمان ، والصيانة الوقائية ، والفحص ، ومراجعة الجودة . وتكاليف «خفية» مثل : الوقت الضائع فى إنتاج سلع وخدمات رديئة الجودة ، وزيادة تكاليف المخزون ، وانخفاض مستوى الطاقة ، ومشاكل التسليم والاستلام ، بالإضافة إلى تكاليف الفرصة الضائعة بالنسبة للمبيعات المفقودة بسبب الانطباع السيىء لدى العميل نتيجة حصوله على منتجات أو خدمات رديئة الجودة .

من العرض السابق يتضح تعدد مفاهيم تكلفة الجودة وعناصر قياسها بشكل يجعل من الصعب على المحاسبين الإداريين تحديد أرقامها بالقدر الواجب من الدقة ، إلا أنه بالرغم من ذلك فإن بيئة الجودة الشاملة الجديدة سترغم المنظمة على اللجوء لبعض التقديرات لتكلفة الجودة وسيتطلب ذلك بالتأكيد أن تضطلع الوظيفة المحاسبية بعبء إنتاج تلك التقديرات.

ثانياً: أهمية المعلومات الخاصة بتكاليف الجودة :

يمكن القول أن الوظيفة المحاسبية تكتسب أهمية متميزة فى بيئة الجودة الشاملة نتيجة اضطلاعها بمسئولية توفير المعلومات الخاصة بتكاليف الجودة ، وهى معلومات على قدر كبير من الأهمية للاسباب التالية :

١- أن تكاليف الجودة تعد ركناً أساسياً فى إدارة الجودة الشاملة ، بمعنى أن إدارة المنظمة تتطلع لمعرفة كم تتكلف الجودة ، وهى فى هذا المجال تهتم بمعرفة السعر الذى يتعين عليها دفعه نظير تطبيق برنامج للجودة ، والسعر الذى يمكن أن تدفعه فى حالة تطبيق برنامج أكثر صرامة للجودة . وحتى بعد تطبيق برنامج للجودة فإنها تحتاج إلى تقييم مستمر لتكاليف الجودة من أجل ضبط ومراقبة البرنامج (٥ : ١٠٦) .

٢- تمثل تكاليف الجودة جزءاً لايستهان به من إجمالى الموارد المتاحة للمنظمة ، وبالتالى فإن تحديدها والعمل على تخفيضها إنما ينعكس إيجابياً على نتائج أعمال المنظمة . ومن ناحية أخرى، تتزايد حاجة الإدارة للمعلومات الخاصة بتكاليف الجودة لاستخدامها فى إدارة تلك التكاليف بشكل يدعم الاستراتيجية التنافسية للمنظمة (١١ :٦) .

٣- تتحمل الإدارة تكاليف الجودة فى سبيل تحسين جودة منتجاتها أو خدماتها ، واكتساب رضاء العملاء، وتعزيز الأرباح . وبالتالى يكتسب توفير المعلومات الخاصة بتكاليف الجودة أولاً بأول أهمية خاصة للإدارة للإحاطة بأى مؤشرات لخروجها عن الأهداف المحددة فى حالة تجاوز حجم تلك التكاليف حدود معينة .

٤- تعد المعلومات المتعلقة بقياس وتحليل تكاليف الجودة هامة جداً فى بيئة الجودة الشاملة ، حيث تساعد الإدارة فى بيان المناطق التى يتعين البدء بتحسينها ، وكذا تيسير عملية التركيز فى حل المشكلات المتعلقة بجودة المنتجات أو الخدمات . كما تستخدم المعلومات أيضاً فى إعادة تخصيص موارد المنظمة بما يحقق تأثير إيجابى على الجودة ، وبالتالى على انطباعات العملاء عن منتجات المنظمة أو خدماتها (١١:٨) .

ثالثاً: تحليل سلوك تكاليف الجودة :

ظهرت عدة نماذج لتحليل سلوك تكاليف الجودة ، تم فيها استعراض حركة تكاليف كل من الوقاية والتقييم والفشل بنوعيه فى علاقتها بنسبة الالتزام بمواصفات الجودة . وتعد نماذج

كل من Juran و Taguchi من أبرز أمثلة تلك النماذج والتى لن يتسع المقام للباحث لتناولها فى هذه الدراسة ، وبالرغم من ذلك فإنه يمكن استقراء بعض الخصائص التى تحكم سلوك تكاليف الجودة على النحو التالى :

١- سلوك تكاليف التقييم :

طبقاً للنظرة التقليدية ، تتزايد تكاليف التقييم بصورة مستمرة مع الزيادة فى نسبة الالتزام بمواصفات الجودة ، بمعنى أنه كلما زاد اهتمام النظام الإنتاجى بتحقيق مستوى التزام مرتفع بمواصفات الجودة ، كلما كان ذلك دافعاً لإنفاق المزيد على أجهزة الفحص الفنى ومراجعات الجودة وتطويرها وتدريب العاملين عيلها والعكس صحيح فى حالة عدم اهتمام النظام الإنتاجى بذلك . إلا أنه ترتب على التطورات التكنولوجية فى العقد الأخير تغيير فى النظرة لسلوك تكاليف التقييم بشكل جعلها غير حساسة لمستوى الالتزام بالمواصفات المحددة . فقد نتج عن التطورات الحديثة فى مجال تكنولوجيا المقاييس الأتوماتيكية أن اتجهت معظم المنظمات صوب ما يسمى «بنظم التقييم أو القياس المتوافق» In-line Appraisal or Measurement Systems، والتى أدت إلى زيادة إمكانيات قياس المكونات بطريقة أكثر موضوعية ، وفى ظل ظروف أكثر تعقيداً ، وتحت معدلات دوران عالية ، ومن هنا فقد أصبحت تكاليف التقييم ثابتة نسبياً وهو مايخالف النظرة التقليدية (٢٢:١٣) .

٢- سلوك تكاليف الوقاية :

يترتب على زيادة تكاليف الأنشطة الوقائية عموماً تناقص فى تكاليف الفشل مما يترتب عليه بالضرورة تناقص التكاليف الإجمالية للإنتاج . وقد نجحت الشركات اليابانية فى ابتكار نظم لاكتشاف العيوب والأخطاء بسرعة وكذا لتتبع أى مشكلة بحيث يتم حلها من جذورها، وبمجرد اكتشاف أسباب المشكلة تتخذ الإجراءات الكفيلة بعدم تكرارها مرة ثانية . وقد ترتب على استخدام هذا الأسلوب المنظم لحل المشكلات تحقيق وفورات هائلة فى شكل خفض تكاليف الإنتاج المعيب، وإعادة التصنيع ، والضمان (٢٢:٥٧) .

٣- سلوك تكاليف الفشل :

ترتبط تكاليف الفشل الداخلى والخارجى عكسياً مع كل من تكاليف الوقاية والتقييم، كما ترتبط عكسياً أيضاً مع مستوى الالتزام بمواصفات الجودة .

ويسهل على نظم التكاليف الموجودة حالياً بالمنظمات قياس تكاليف الفشل الداخلى والتقرير عنها، أما بالنسبة لتكاليف الفشل الخارجى فيمكن قياس بعض عناصر التكاليف كالضمان ومرتجعات المبيعات، وفى نفس الوقت هناك عناصر تكاليف أخرى يصعب قياسها

منها تكاليف الفقد الناتج عن التأثير على فكر المستهلك نتيجة الجودة الضعيفة ، وهو مايدخل فى نطاق «التكاليف الخفية».

رابعاً: مسئوليات الوظيفة المحاسبية تجاه قياس «تكاليف الجودة» والتقرير عنها كأحد المراحل الأساسية لتطبيق إدارة الجودة الشاملة :

من العرض السابق، يتبين للوهلة الأولى تعدد التأثيرات على سلوك عناصر تكاليف الجودة نتيجة التطورات التكنولوجية المستمرة فى المجالات الفنية (كالقياس) أو المجالات الإدارية (كطرق حل المشكلات) . فى الوقت نفسه تتعدد المفاهيم التى تقوم عليها نماذج تحليل تكاليف الجودة ، إذ يستهدف نموذج **Juran** – على سبيل المثال – خفض التكلفة ، بينما يستهدف نموذج **Taguchi** خفض درجة الانحراف عن المواصفات. من ناحية ثالثة ، تتنوع المعلومات المطلوبة لنظام تكاليف الجودة بشكل خاص حيث يتسع نطاقها لتشمل معلومات غير مالية بالإضافة إلى المعلومات المالية كما هو الحال بالنسبة لعدد ساعات تشغيل الآلات، وتصميمات المنتجات أو العمليات، ومواصفات الخامات والمكونات. ويزيد ما سبق من ضخامة المسئوليات الملقاة على عاتق الوظيفة المحاسبية تجاه قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها والتى تعد إحدى المراحل الهامة فى أى تطبيق لإدارة الجودة الشاملة . وعلى المستوى التفصيلى ، تتفرع تلك المسئوليات لتشمل ضرورة البحث عن حلول للعديد من المشكلات التى تواجه التطبيق العملى لنظم التكاليف فى بيئة الجودة الشاملة .

أول تلك المشكلات هى ما يتعلق بعناصر تكاليف الجودة «المدفونة» ضمن عناصر تكاليف الوظائف الإنتاجية المختلفة كالمواد أو الأجور أو التكاليف الصناعية المباشرة أو غير المباشرة . فعلى سبيل المثال يتم تحميل تكاليف الإنتاج المعيب وإعادة التصنيع –وهى من تكاليف الفشل الداخلى – على حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة بحيث يعاد تخصيصها بعد ذلك على كل الأوامر الإنتاجية ، أو يتم تحميلها مباشرة على حساب الأمر الإنتاجى نفسه ، أو على حساب الأرباح والخسائر (١ : ٢٢٤-٢٢٨) . المشكلة هنا أن تكاليف الجودة – بطبيعتها الخاصة – تقتضى ضرورة «انتزاع» عناصرها «المدفونة» بالشكل السابق، وفصلها ، ثم التقرير عنها باعتبارها «تكاليف مباشرة» بحيث يسهل على الإدارة بعد ذلك تجميعها وحسابها ومتابعتها واتخاذ ما يتعلق بشأنها من قرارات.

وقياساً على ماسبق، يتعين على نظام التكاليف التقرير عن المرتجعات والمسموحات وأى خصومات فى السعر تمت بسبب الفشل المرتبط بالجودة الضعيفة ، وتلك التى تمت لأسباب أخرى كعوامل المنافسة مثلاً . وعليه بالتالى الفصل بين كليهما بحيث يتم التمييز بين تكاليف الجودة وتكاليف الوظائف الإنتاجية الأخرى.

ويرى الباحث أن تخصيص حساب مستقل لكل عنصر من عناصر تكاليف الجودة ضمن مجموعة حسابات الأمر الإنتاجى أو المرحلة أو المنتج قد يكون كفيلاً بإيجاد حل لهذه المشكلة .

مشكلة ثانية تواجه نظام التكاليف فى بيئة الجودة الشاملة ، هى تلك المتعلقة بقضية «القياس» . وكما سبق ذكره ، فإنه يسهل قياس بعض عناصر تكاليف الجودة بأنواعها المختلفة، وذلك بطريقة مباشرة ، فى حين يصعب قياس جانب لابأس به من عناصر تلك التكاليف التى تعد «خفية» ومن أبرز أمثلتها خسارة المبيعات المفقودة نتيجة إحجام المستهلكين عن الشراء بسبب عدم رضائهم عن المنتج أو الخدمة . وفى هذا المجال يقدر الخبراء معدل الخسارة فى إجمالى المبيعات الناتج عن الجودة الضعيفة بما يوازى ٢٠٪ ورغم ذلك فإن ما يتم التقرير عنه من هذه الخسارة ينحصر فى التكاليف الظاهرة فقط دون التكاليف الخفية التى يتم تجاهلها تماماً لصعوبة قياسها (٣٦:٢٠) ، وهو ما يستدعى تدخل المحاسب «بالتقدير» لعناصر التكاليف الخفية وإضافتها لجملة تكاليف الجودة الظاهرة . ويتطلب التقدير فى هذه الحالة ضرورة الاستعانة بمصدر هام للمعلومات المفيدة فى هذا المجال ، وهو «قسم التسويق» الذى يمكنه توفير معلومات مستقبلية «عما يجب أن يكون عليه الوضع» . وبالرغم من صعوبة التقدير فى هذه الحالة إلا أن بيئة الجودة الشاملة سترغم المنظمات على الاستعانة بتلك التقديرات للقياس الدقيق لتكلفة الجودة ، ولامناص أمام الوظيفة المحاسبية من قبول هذا التحدى بإنتاج هذه التقديرات بطريقة أو بأخرى.

مشكلة ثالثة تواجه الوظيفة المحاسبية فى بيئة الجودة الشاملة ، وهى أن معظم نظم الرقابة التكاليفية فى المشروعات الصناعية لازالت تعطى معظم تركيزها على رقابة التكاليف فى الأجل القصير داخل الأقسام المختلفة – مثل خفض معدلات مخلفات التشغيل وعمليات إعادة التصنيع – على الرغم من أن إشباع احتياجات العملاء أصبحت لها الأولوية فى ظل بيئة الجودة الشاملة مما يوجب ضرورة التركيز على رقابة عناصر التكاليف فى الأجل الطويل.

إن إيجاد حلول لتلك المشكلات يعد إحدى المسئوليات الملقاة على عاتق الوظيفة المحاسبية خاصة وأن الأمر يتطلب إعادة النظر فى العديد من المفاهيم التى يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف التقليدى والتى أصبحت لاتتلاءم ومفاهيم الجودة الشاملة ، بالإضافة إلى التطورات التكنولوجية الهائلة وزيادة المنافسة على أساس التكلفة مما يتطلب تصميم نظام لتكاليف الجودة يضمن تحقيق أعلى جودة بأقل تكلفة . وتتضمن استراتيجية هذا النظام لتحقيق ذلك الهدف أربع وسائل أساسية هى (٣٦:٢٠) .

١- الهجوم المباشر على مناطق تكاليف عدم الالتزام بمواصفات الجودة ، ومحاولة الوصول بها إلى نقطة الصفر.

٢- خفض تكاليف التقييم حسب ما تسفر عنه النتائج المحققة .

٣- التقييم المستمر للأنشطة الوقائية مع إمكانية ادخال تعديلات عليها أولاً بأول.

٤- استمرار الانفاق على الأنشطة الوقائية لضمان انجاز التحسينات المستهدفة[١].

من ناحية أخرى، يراعى فى تصميم النظام أن يسهل للمحاسب مهمة تجميع أو تقدير عناصر تكاليف الجودة بشكل سليم . كما يجب على نظام التقرير داخل النظام أن يسهل من مهمة الإدارة فى إقرار ومتابعة جهود الجودة الشاملة داخل المنظمة ، من ذلك على سبيل المثال أن يتضمن نظام التقرير استخدام كافة التبويبات لتكاليف الجودة فى بيان التأثير المالى لجهود خفض تكاليف الجودة أو الانحرافات وبالأخص فى مناطق : تصميم المنتجات أو العمليات ، وأعمال الصيانة، والخامات أو المكونات المستلمة من الموردين والتى تتركز فيها معظم مشكلات الجودة .

ولاشك أن تحقيق ما سبق يتطلب استعانة قسم المحاسبة داخل المنظمة بخبراء أو ممثلين عن الأقسام الأخرى بحيث يتكون فريق عمل يتكون من محاسبى التكاليف بالإضافة إلى ممثلين لكل من مصممى العمليات أو المنتجات ، ومهندسى الإنتاج ، والموردين ، والإدارة العليا.

أخيراً ، فإن حساب تكاليف الجودة والتقرير عنها، تعد فرصة مواتية للوظيفة المحاسبية - بالتعاون مع الأقسام الأخرى داخل المنظمة - كى تثبت جدارتها باللحاق بجهود الجودة الشاملة ، وأن تصبح جزءاً لايتجزأ من الوظائف الأساسية بأى منظمة .

(١) يري البعض أنه أمام كل ٨ سنتات تنفق علي أنشطة الوقاية . توفر المنظمة دولاراً كاملاً في تكاليف الفشل الداخلي (١٣، ٢٥).

القسم الثانى
تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة على الوظيفة المحاسبية

يمكن تعريف إدارة الجودة الشاملة بأنها «فلسفة إدارية تهدف إلى تحقيق التميز فى جودة أداء المنشأة ككل من خلال الوفاء باحتياجات العملاء والعاملين » (١٢٠:٨) . ومفهوم إدارة الجودة الشاملة طبقاً للتعريف السابق يتسع ليشمل عدداً من مفاهيم الجودة التى كانت سائدة من قبل حيث تمثل الإدارة الشاملة للجودة استراتيجية ممتازة لتحقيق وضع تنافسى أفضل وأهم أساليبه وأدواته فى ذلك هو تنمية المهارات والمعرفة لجميع مستويات الإدارة والعاملين ، كما أنها تركز دائماً على إجراء تحسين مستمر فى الجودة ، وتنظر نظرة بعيدة المدى إلى رغبات المستهلك والتغيرات والتطورات التى تطرأ عليها (٧:٣) .

ويمكن حصر الأفكار الأساسية التى تمثل مضمون مفهوم إدارة الجودة الشاملة فى الآتى : (٥٣:٩، ٥٤) .

١- التميز القائم على اعتماد المنظمات بشكل أساسى على رغبات العملاء ، وذلك عن طريق قيام تلك المنظمات بشكل منظم ودائم بادخال البيانات المرتدة من العملاء بشكل متكامل فى عمليات التخطيط والإنتاج والتوزيع للسلع أو الخدمات المقدمة .

٢- التركيز على المعنى الواسع للجودة والذى يشمل الخصائص المادية ممكنة القياس للسلع والخدمات التى تقدمها المنظمة بالإضافة إلى انطباعات العملاء عن تلك السلع والخدمات.

٣- وجود قيادة فعالة تمثل المثل الطيب الصادق يعد شرطاً أساسياً لإمكانية حدوث التغيير فى المنظمات.

٤- التطبيق العملى لفكرة التعاون والمشاركة من خلال العمل الجماعى Teamwork فى اتخاذ القرارات مع ضرورة منح العاملين سلطة وصلاحيات أكبر خاصة فى الأدوار المتعلقة ببعض القرارات الخاصة بتصميم الوظائف التى يقومون بها أو بالسياسات التنظيمية ذات التأثير عليهم.

٥- الاهتمام بتدريب الأفراد، وتقدير جهودهم ، فالتعليم يعد أحد الأعمدة الأساسية لعملية التحسين والتطوير.

٦- أن يكون محور اهتمام المنظمة هو تحقيق نوع من التحسين والتطوير الدائم Improvement Continuous كنتيجة للتركيز على الجودة وذلك فى كافة الوظائف داخل المنظمة ، وليس فقط فى مراحل تصنيع المنتج .

والوظيفة المحاسبية باعتبارها إحدى الوظائف الأساسية داخل المنظمة تعد فى أمس الحاجة لتطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة عليها بصفتها وظيفة خدمية (وليست إنتاجية) لم تنل الاهتمام الكافى من قبل مفاهيم الجودة التى كانت سائدة قبل هذا المفهوم. وتطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة على الوظيفة المحاسبية يعنى ببساطة توفير بعض الإمكانيات والوسائل التى تمكن من تحسين وتطوير طرق أداء الأعمال والمهام داخل قسم المحاسبة بشكل يفى باحتياجات مستخدمى المنتجات المحاسبية .

وقبل الشروع فى تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الوظيفة المحاسبية بالمفهوم السابق يتعين التأكد من الوفاء ببعض أساسيات مفهوم الجودة الشاملة السابق الإشارة إليها وذلك على النحو التالى :

١- اختيار قيادة فعالة لإدارة الجودة الشاملة بقسم المحاسبة تتوافر فيه كافة مقومات ومواصفات القيادة الناجحة .

٢- توفير برامج تدريبية للعاملين بقسم المحاسبة على طرق إدارة الجودة الشاملة وأغراضها وكذا على البدائل الحديثة لنظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

٣- تكوين فرق عمل من أقسام المنظمة المختلفة ، ومن داخل قسم المحاسبة نفسه للبحث عن فرص التحسين والتطوير فى المنتجات المحاسبية المختلفة .

مراحل تطبيق الجودة الشاملة على الوظيفة المحاسبية :

إن تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة على أى منظمة بنجاح إنما يتطلب الإلمام بطبيعة الهيكل التنظيمى مع إمكانية ادخال تعديلات عليه ، وتكوين فرق للجودة تكون مهمتها تحديد احتياجات العملاء والبحث عن المناطق المناسبة لادخال تحسينات مستمرة على المنتجات بهدف إشباع تلك الاحتياجات ، وأيضاً الاستعانة بمجموعة من البرامج التدريبية المؤهلة للعاملين للتعايش مع بيئة الجودة الشاملة (١٨:٢٠٨-٢١٤) .

وبتطبيق ما سبق على مستوى الوظيفة المحاسبية يمكن القول أن مراحل تطبيق الجودة الشاملة تتمثل فى أربعة مراحل أساسية هى :

- تنظيم إدارة الجودة الشاملة للوظيفة المحاسبية .
- تكوين فرق تحسين الجودة للوظيفة المحاسبية .
- التدريب على الجودة الشاملة .
- تقصى فرص التحسينات المحتملة فى الوظيفة المحاسبية .

وفيما يلى استعراض مبسط لكل منها :

أولاً: تنظيم إدارة الجودة الشاملة للوظيفة المحاسبية :

يثور فى البداية تساؤلان ، أولاهما عن طبيعة النمط التنظيمى لإدارة الجودة الشاملة وثانيهما حول تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الهيكل التنظيمى للمنظمة عموماً وللوظيفة المحاسبية على وجه الخصوص.

فى بداية تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بالمنظمة يتعين إصدار دليل أو كتيب للجودة يعد مرجعاً للسياسات والطرق والإجراءات وكل ما يتعلق بأمور الجودة الشاملة داخل المنظمة ، وكذا توصيفاً لكافة الأقسام والأفراد والوظائف ذوى العلاقة المباشرة بأنشطة الجودة . ومن ضمن محتويات هذا الدليل أو الكتيب هو وصف لتنظيم إدارة الجودة الشاملة يتم فيه :

أ- وصف الهيكل التنظيمى العام للمنظمة .

ب- وصف التنظيم التفصيلى للإدارات والأقسام التى تهتم مباشرة بأنشطة الجودة (بما فيها تنظيم الجودة) وعلاقة هذه الإدارات والأقسام بالإدارات والأقسام الأخرى.

إن وصف التنظيم التفصيلى لإدارة الجودة الشاملة يعد أمراً هاماً بسبب الانتشار الموسع لأنظمة الجودة داخل المنظمة مما يتطلب وجود هيكل تنظيمى موثق يوضح خطوط السلطة والمسئولية بوضوح وبدون لبس (٥٢:١٠) .

ويقود ذلك إلى الإجابة عن التساؤل الثانى عن تأثير إدارة الجودة الشاملة على الهيكل التنظيمى للمنظمة عموما وللوظيفة المحاسبية خصوصا ، إذ أن إدارة الجودة الشاملة لاتلغى الهيكل التنظيمى القائم بالمنظمة بل هى تدعمه بإعطائه شرعية جديدة عن طريق حسن توظيف مهارات وخبرات العاملين بالمنظمة بعد التعرف على إمكانياتهم الحقيقية . وتنصرف هذه الحقيقة إلى كافة الأقسام أو الوظائف داخل المنظمة ومن بينها الوظيفة المحاسبية التى قد يتم تنظيمها على أساس المنتج (محاسبة مصروفات ، محاسبة أجور ، تقارير مالية ... إلخ) أو على أساس الوظيفة أو العملية (ادخال بيانات ، إعداد تقارير، التحليلات الخاصة .. إلخ) ، أو على أساس العميل (محاسبة تسويق ، محاسبة إنتاج ،محاسبة مشتريات ... إلخ) . وبذلك فإن إدارة الجودة الشاملة فى سعيها نحو جعل الوظيفة المحاسبية فى وضع أفضل من حيث الجودة والكفاءة ، إنها لاتحل محل الهيكل التنظيمى القائم وإنما تحافظ عليه وتدعمه بهدف

- الاحتفاظ بالهيكل المألوف يوفر الموثوقية ويشيع الإحساس بالأمان لدى العاملين بالإضافة إلى أن فلسفة الجودة الشاملة تعطى معظم تركيزها للفكر الإدارى وليس للنمط التنظيمى

* ضمان تحقيق إدارة الجودة الشاملة لأهدافها من خلال الاستفادة بالنظام القائم فى الحصول على البيانات اللازمة ، وفى تنفيذ إجراءات الجودة
* توفير أساس للمقارنة بين النتائج المحققة فى ظل بيئة الجودة الشاملة بالتطبيق على النظام القائم .

غير أن هناك استثناء من هذه القاعدة فى حالة قيام إدارة الجودة الشاملة بإعادة تنظيم الوظيفة المحاسبية بهدف إيجاد حلول لمواقف أو مشكلات بعينها ، وبذلك فإن إعادة التنظيم فى هذه الحالة لن تخرج عن كونها وسائل لتحسين وتطوير المنتجات والعمليات المحاسبية .

ثانياً: تكوين فرق تحسين الجودة للوظيفة المحاسبية :

إن إيجاد فرص لتحسين وتطوير الوظيفة المحاسبية إنما هى محصلة لقيام فرق تحسين الجودة بحصر كافة مشكلات الجودة الخاصة بالمنتجات المحاسبية ثم العمل على تحليلها تمهيداً لإيجاد حلول لها تعد بمثابة تحسين للجودة .

ويمكن تصنيف فرق تحسين الجودة عموماً إلى قسمين تحت مسميين مختلفين بحيث يمثل كل قسم منهما مرحلة من مراحل عملها ، وهما : حلقات الجودة ، وفرق العمل.

وحلقات الجودة عبارة عن برنامج يعكس فلسفة الإدارة فى تحسين الإنتاجية من خلال الفرد، حيث تكون مهمتها هى خلق البيئة المناسبة التى تساعد العامل على أداء وظيفته بشكل أفضل (٨ : ٩٠) وبمقتضاها يتقابل مجموعة من الأفراد (من ٢ إلى ١٢ عضواً) يتم اختيارهم بطريقة اختيارية – وبالنسبة للوظيفة المحاسبية يتحتم وجود خبرة متشابهة بالمنتجات المحاسبية – لمدة ساعة أسبوعياً فى وقت العمل بالمنظمة لتحديد المشكلات التى تواجه العمل بموقع العمل الذى ينتمون إليه – قسم المحاسبة مثلاً – وتحليلها ثم اقتراح الحلول المحاسبية وتقديمها للإدارة مع تطبيقها كلما سمحت الظروف بذلك (٨ : ١٠ – ٩٤)

غير أنه ، نظراً لأن المشكلات المحاسبية عادة ما تكون وثيقة الصلة بكافة الوظائف والأنشطة الأخرى فى المنظمة ، وبالتالى فإن هناك احتمال لنقص البيانات المتوافرة أمام حلقات الجودة فيما يختص بالأقسام الأخرى. أيضاً قد تكون الحلول المقترحة من قبل حلقة الجودة لها تأثير سلبى على قطاعات أخرى بطريقة أو بأخرى، من هنا تظهر الحاجة إلى تجنيد فرق عمل لمباشرة تحسينات الجودة بالمنظمة ، وهى تضم ممثلين من كافة الأقسام ذات العلاقة بالوظيفة المحاسبية أو منتجاتها . وبذلك يمكن القول أن حلقات الجودة للوظيفة المحاسبية مثلاً تركز إهتمامها على تحديد مشكلات الجودة الخاصة بأداء مهام تلك الوظيفة ، ثم تقوم بتحليل كل مشكلة من تلك المشكلات إلى مكوناتها الأولية وأسبابها الأصلية اعتماداً على قدر مناسب من

المعلومات. وفى هذه المرحلة يتم تكوين فرق عمل تسهم فى تجميع كافة العناصر الأخرى المؤثرة فى المشكلة والتى تتعلق بمناطق أو قطاعات وظيفية أخرى بخلاف قسم المحاسبة .

على سبيل المثال بفرض أنه تم تخصيص حلقة الجودة للوظيفة المحاسبية لمناقشة مشكلة متحصلات قواتير البيع من العملاء، وبتحليل هذه المشكلة تم إثارة ثلاث قضايا متعلقة بهذه المشكلة هى :

* قضية عدم كفاية الملفات لتخزين العديد من بيانات الفواتير.
* قضية صعوبة الولوج إلى حسابات عميل معين أثناء عرض البيانات الخاصة بعميل آخر.
* قضية شكوى بعض العملاء من صعوبة سداد قيمة الفواتير المرسلة إليهم بسبب صعوبة تشغيلها الكترونيا لنقص بعض البيانات الأساسية اللازمة للتشغيل.

فى هذه الحالة تقوم الحلقة بتكوين ثلاثة فرق عمل ، يكلف كل فريق منها ببحث وجمع المعلومات الكافية لكل قضية من تلك القضايا الثلاثة على أن تقدم تقاريرها لمناقشتها فى جلسة قادمة للحلقة لاقتراح الحلول المناسبة .

من هذا المنطلق يمكن القول بأن حلقات الجودة وفرق العمل هى إحدى الوسائل الفعالة لمشاركة العاملين داخل المنظمة فى تحمل مسئولية تحسين الجودة سواء فيما يتعلق بالأعمال المسندة إليهم أو ببيئة العمل ككل، كما تركز هذه الفرق على النتائج طويلة الأجل ليتم تحسين الإنتاجية من خلال العمل المستمر من جانب العاملين وارتباطهم الدائم بالمنظمات التى يعملون بها (٨:٩٠) .

ثالثاً : التدريب على الجودة الشاملة :

يعد التدريب أحد أساسيات تطبيق إدارة الجودة الشاملة ، وهو برنامج مستمر يرتبط بالتغيرات التكنولوجية والبيئة التى تعمل فى ظلها المنظمات (١٥:٩٦) ويكتسب تدريب العاملين بالوظيفة المحاسبية أهمية خاصة عما عداها من الوظائف الأخرى نظراً لكون المنتجات المحاسبية تخضع فى الحكم على منفعيتها للنظرة الشخصية من قبل كل مستخدم أو عميل، ومن هنا تبرز أهمية التدريب على كيفية اكتشاف المجالات ذات القيمة فى عيون المستخدمين ثم التركيز عليها فى رحلة البحث عن فرص التحسينات فى المنتجات المحاسبية . من ناحية أخرى ، تبرز هناك حاجة ضرورية لتدريب العاملين فى الوظائف الأخرى بالمنظمة - بخلاف الوظيفة المحاسبية - على كيفية التعامل مع المنتجات المحاسبية وفهم ما تحتويه من بيانات ومعلومات بما يرفع من جودة وإنتاجية هذه المنتجات ودرجة قبولها طرف هؤلاء العملاء.

وبذلك يمكن القول أن برامج التدريب على الجودة ستنقسم إلى فئتين هما : برامج تدريب المحاسبين على وسائل الجودة الشاملة ، وبرامج تدريب غير المحاسبين على أساسيات المحاسبة ، وهو مانتعرض له بالإجمال فيما يلى :

أ – برامج تدريب المحاسبين على وسائل الجودة الشاملة :

وتتنوع تلك البرامج لتشتمل ثلاث مراحل متدرجة على النحو التالى (٢٣ : ١٣١-١٣٢) :

١- برامج لتوعية المحاسبين بأهمية الجودة الشاملة ، ومفاهيمها الأساسية ، وأيضاً تدريبهم على المهارات الأساسية المؤهلة لإدارة الجودة بنجاح وفاعلية . ويستخدم فى هذا النوع من التدريب أسلوب السيمانارات وغيرها من الوسائل التعليمية الأخرى مع ضرورة الاستعانة بكافة وسائل الإيضاح السمعية كالكاسيتات ، والبصرية كشرائط الفيديو، والمطبوعة كالكتيبات المصورة .

٢- برامج للتدريب على أساليب إدارة الجودة الشاملة ، وهى مرحلة تالية لمرحلة التوعية بمبادئ الجودة الشاملة وتطبيقاتها التى تمت فى المرحلة الأولى، وعادة ما تكون هذه المرحلة متزامنة مع تكوين حلقات الجودة لذا يمكن تكوين حلقات جودة لدراسة مجموعة الوسائل المناسبة التى يمكن باستخدامها التغلب على عقبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة فى الوظيفة المحاسبية .

٣- برامج للتدريب على مهارات تطبيق أساليب الجودة الشاملة، وفيها يتم التركيز على اختبار الأساليب التى أقرتها حلقات الجودة فى المرحلة السابقة للتأكد من واقعيتها وصلاحيتها للتطبيق داخل الوظيفة المحاسبية . وفى هذه النقطة يقوم خبراء التدريب – سواء من خارج أو داخل المنظمة – بالتدريب والإشراف على تطبيق حلقات الجودة أو فرق العمل للأساليب المختارة من خلال حالات عملية تطبيقية .

إن التركيز على مسألة التعلم من خلال العمل والممارسة الفعلية هى أفضل وسيلة للإلمام بأساليب إدارة الجودة ، وكذا لاكتساب مهارات تطبيقها .

ب- برامج تدريب غير المحاسبين على أساسيات المحاسبة :

فى بيئة الجودة الشاملة يتحمل كل فرد مسئولياته عن عمله المنوط به . ووظيفة الإدارة هى توفير الأدوات اللازمة لكل عامل كى يمارس مسئولياته . أحد هذه الأدوات الضرورية للممارسة الفعالة للمسئوليات هى توفير المقدرة على فهم وتفسير المعلومات والتحليلات الواردة

بالتقارير المحاسبية (١٢ : ١٠-١١) . وتنبثق أهمية هذه الحقيقة من شكوى مديرى الأقسام الإنتاجية من أن التقارير المحاسبية لاتعكس بصدق أنشطة أقسامهم ، ويدللون على ذلك بأن عمليات تخصيص التكاليف المباشرة تتم بصورة عشوائية لاتعبر عن السلوك الفعلى للتكاليف داخل خطوط الإنتاج[١].

وبغض النظر عن صحة أو عدم صحة هذا الانطباع إلا انه فى النهاية يتعارض والاستخدام الفعال للمعلومات المتاحة .

إحدى وسائل التغلب على هذا المأزق هو الاستعانة بتنظيم إدارة الجودة الشاملة فى تمثيل الأقسام الإنتاجية بأعضاء فى حلقات جودة وفرق عمل الوظيفة المحاسبية . وفى نفس الوقت تمثيل الوظيفة المحاسبية بممثلين عنها فى عضوية حلقات جودة وفرق عمل الأقسام الإنتاجية . بالإضافة إلى ذلك يتعين تطبيق برنامج تدريبى خاص بأساسيات المحاسبة على العاملين بالمنظمة من غير المحاسبين باعتباره جزءاً من تدريب المهارات الوظيفية الأساسية اللازمة لتأهيلهم . ويتم تطبيق هذا البرنامج من خلال حلقات الجودة وذلك بعد إتمام مرحلة برامج التوعية بمبادئ الجودة ودراسة أساليبها . أما فيما يتعلق بمضمون ذلك البرنامج فإنه يشمل على سبيل المثال لا الحصر :

* التعريف ببعض المفاهيم والمبادئ والمصطلحات المحاسبية الشائعة الاستخدام.
* التدريب على تحليلات التكلفة - الحجم - الربح بما تشمله من مفاهيم هامة كالتكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ، والعلاقات السببية فيما بينها وبين حجم النشاط والأرباح.
* التدريب على الطرق الشائعة لتخصيص التكاليف غير المباشرة ومزايا وعيوب كل منها .
* التدريب على تحليلات رأس المال المستثمر وما يرتبط به من مفاهيم هامة مثل التدفق النقدى ، ومعدل العائد الداخلى ، وغيرها.

رابعاً: تقصى فرص التحسينات المحتملة فى الوظيفة المحاسبية :

كما سبق ذكره ، تقوم فلسفة إدارة الجودة الشاملة على إدخال تحسينات مستمرة على المنتج أو الخدمة بصورة تحقق رضاء العملاء الكامل. وفيما يتعلق بالوظيفة المحاسبية فإن مسألة التعرف على مناطق التحسينات المختلفة يحتاج بداية التعرف على رغبات واحتياجات

(١) لمزيد من التفاصيل حول الانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية يمكن الرجوع إلي (٢٤: ٤٤١-٤٧١).

العملاء ذوى الصلة بالمنتجات أو العمليات المحاسبية . وهنا يثور تساؤل بديهى حول طبيعة عملاء الوظيفة المحاسبية والإجابة أن عميل الوظيفة المحاسبية هو كل من يستخدم بيان أو تقرير أو ملف الكترونى معد من قبل قسم المحاسبة . وقد يكون العميل من داخل المنظمة كالإدارة العليا، ومديرى الأقسام ، والمشرفون ، والعمال أو من خارج المنظمة كالمستهلكين ، والهيئات والجهات الحكومية ، والبنوك ، وغيرها ، كذلك قد يكون العميل مباشراً أى يتلقى الخدمة بنفسه لتحقيق أغراضه الذاتية كما هو الحال فى الإدارة العليا فى طلبها لتقارير أو تحليلات محاسبية لأغراض اتخاذ قرارات معينة ، وقد يكون غير مباشر أى يخضع لتأثيرات إيجابية أو سلبية بالرغم من عدم تعامله بصفة مباشرة مع المنتج أو الخدمة كما هو الحال فى الحسابات المهتمة بحماية شئون البيئة من التلوث الناتج عن عمليات المنظمة (٢١:٢١-٢٤) .

والتعرف على احتياجات هؤلاء العملاء يساعد إدارة الجودة الشاملة فى وضع يدها على مناطق التحسينات الممكنة فى العمليات أو المنتجات المحاسبية ، ويتم ذلك من خلال دراسة أشبه «ببحوث السوق» يتم فيها استقصاء الآراء ، والاستماع لتساؤلات وتعليقات العملاء، أو بالسؤال مباشرة عن احتياجاتهم ويمكن أن يستخدم فى ذلك العديد من الأدوات مثل أسلوب دلفاي أو أسلوب المسح أو المعاينة ، أو حلقات الجودة وفرق العمل (١٥:١٢٦) وتعد الأداة الأخيرة هى أهم تلك الأدوات على الإطلاق ويتم فيها مشاركة ممثلين عن هؤلاء العملاء فى حلقات الجودة وفرق العمل للوظيفة المحاسبية بهدف التعرف على رغباتهم واحتياجاتهم حيث يحقق ذلك مزايا عديدة منها :

* بإمكان هؤلاء العملاء التعبير الصادق عن احتياجاتهم ورغباتهم الحقيقية فيما يتعلق بالمنتجات المحاسبية .
* يمكن أيضاً التعرف مقدماً على قيمة أى تغيير مزمع إدخاله على المنتجات أو العمليات المحاسبية فى عيون العملاء وإعادة تقييم جدوى هذا التغيير فى ضوء ردود أفعال هؤلاء العملاء.

وبطبيعة الحال يمكن لحلقات الجودة أو فرق العمل جمع البيانات اللازمة باستخدام أسلوب الاستقصاءات أو غيرها من الأدوات المشابهة .

وفيما يلى استعراض لأهم عملاء الوظيفة المحاسبية وكيفية الولوج إلى احتياجاتهم من الوظيفة المحاسبية :

أ- عملاء الوظيفة المحاسبية من داخل المنظمة :

١- الإدارة العليا :

تعد الإدارة العليا من ضمن العملاء المؤثرين بالنسبة للوظيفة المحاسبية ، وبالتالى فإن

نجاح جهود إدارة الجودة الشاملة فى إقناع الإدارة العليا بما تضمه من مديرى الأقسام المختلفة بأن منتجات المحاسبة يمكن أن تسهم بصورة حيوية فى نجاحهم وبالتالى فى نجاح المنظمة ككل ، يعد إنجازاً عظيماً.

فى معظم تطبيقات الجودة الشاملة يكون أحد مديرى الأقسام رئيساً لحلقة الجودة ، وبالتالى يمكن من خلال ممثلى الوظيفة المحاسبية داخل الحلقة التأكيد على دعم مصداقية الوظيفة المحاسبية من خلال إثارة العديد من القضايا المحاسبية الهامة ، وبيان تأثيراتها على الوظائف الأخرى بالمنظمة .

عموماً فإن إشباع حاجات الإدارة العليا يتطلب من الوظيفة المحاسبية ضرورة توفيرها لتحليلات فورية ومناسبة ، ولتقارير دورية مختصرة وسهلة القراءة حيث تعتمد الإدارة على تلك التحليلات والتقارير فى اتخاذ العديد من أشكال القرارات طويلة وقصيرة الأجل (١٤:٣-٥) غير أنه لمعرفة أى من تلك المنتجات ذات قيمة أكبر، وأيها فى حاجة لإدخال تحسينات عليه يتعين قيام حلقة الجودة بقسم المحاسبة بإعداد استقصاء محدد يرفق بالتقارير نفسها وذلك بالاستعانة بفريق عمل مخصص لهذا الغرض على النحو الموضح فى المثال التالى (٢٣:١٤٠-١٤١) .

قائمة استقصاء لتحسين جودة قائمة دخل الشركة

لتحسين منفعية منتجاتنا لكم ، عملاؤنا الكرام ، نرجو معاونتنا فى معرفة كيفية إعداد قائمة الدخل المرفقة بطريقة أكثر جودة وإنتاجية بالنسبة لكم . ولتبسيط الأمر عليكم فلقد أعددنا بعض الأسئلة نرجو الإجابة عليها بعد قراءتكم المتأنية لقائمة الدخل.

نشكركم مقدماً لمعاونتكم مع دعوة بالتوفيق فى تحسين وتطوير الأداء فى شركتنا العظيمة.

سطر رقم (١)

هل تفضلون أيضاً بيان معدلات الأسعار التى حسبت المبيعات على أساسها ؟

سطر رقم (٥)

هل تفضلون بيان عدد ساعات العمل المباشر بالإضافة لتكلفة العمل المباشر ؟

سطر رقم (٦)

هى تفضلون بيان التكلفة المباشرة للوحدة قبل إضافة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة ؟

سطر رقم (١١) ، (١٢)

هل تفضلون بيان تفاصيل التكاليف التسويقية والإدارية داخل نفس القائمة ؟

من فضلك أيضاً ، أعط درجة لهذه القائمة من صفر إلى ٥ حسب الخصائص الموضحة (حيث صفر : ضعيف جداً ، ١ : ضعيف ، ٢ مقبول ، ٣ جيد ، ٤ جيد جداً ، ٥ ممتاز) .

الخاصية	الدرجة
الملاءمة	
القابلية للفهم	
الاكتمال	
الوضوح	

من فضلك ، أضف أى تعليقات أخرى ترونها فى ظهر قائمة الاستقصاء ، ثم أعدها لنا على العنوان الموضح ، وشكراً مرة ثانية لمعاونتكم القيمة .

قائمة الدخل عن شهر يوليو

السطر	بيـــــان			القيمة بالجنيهات	عدد الوحدات	جنيه/وحدة
١	المبيعات			٢١٣٨٠٠٠	١٦٣٨	١٣٠٥
	تكلفة المبيعات					
٢	مخزون اول الفترة		١٣٥٠٠٠		٢٠١	٦٧٢
٣	**وحدات تامة الصنع**					
٤	مواد مباشرة	٥٨٥٠٠٠				
٥	عمل مباشر	٣٠٢٠٠٠				
٦	تكاليف إنتاجية غير مباشرة	٢١٢٠٠٠				
٧	إجمالى تكلفة الوحدات تامة الصنع		١٠٩٩٠٠٠		١٦٧٥	٦٥٦
٨	وحدات تامة متاحة للبيع		١٢٣٤٠٠٠		١٨٧٦	٦٥٨
٩	يخصم : مخزون اخر المدة		(١٤٧٣١٩)			
				١٠٨٦٦٨١	(٢٢٤)	٦٥٨
١٠	مجمل الربح			١٠٥١٣١٩	١٦٥٢	٦٣٦
١١	تكاليف البيع والتسويق			١٥٦٠٠٠		٩٤
١٢	التكاليف الإدارية والعامة			٥٤٠٠٠٠		٣٢٧
١٣	صافى الربح قبل الضرائب			٣٥٥٣١٩		٢١٦

وبعد الانتهاء من مرحلة جمع بيانات «بحث السوق» يكون أمام حلقة جودة الوظيفة المحاسبية دراسة كل منتج على حدة من جميع جوانبه تمهيداً للوصول لسبل تحسين المنتج بشكل يحقق رضاء العميل أو المستهلك .

٢- المشرفـــون :

عادة ما يكون المشرفون مسئولين مسئولية مباشرة عن أعمال يتم إنجازها بواسطة

آخرين، لذا فإن مركزهم الوظيفى يعد فى غاية الأهمية حيث ينظر إليهم بوصفهم موردين وفى نفس الوقت عملاء للمعلومات المحاسبية ومن هنا تأخذ مشاركتهم فى تحسين المنتجات المحاسبية أهمية خاصة . فى هذا المجال، يتم الاستعانة بواحد أو أكثر من المشرفين ضمن حلقة جودة قسم المحاسبة وذلك كممثلين عن هذه الطبقة من العملاء، على أن يتم اختيارهم بعناية شديدة بحيث تتوافر فيهم صفات المقدرة على العطاء، والإسهام الإيجابى ، وممن يستحوزون على حب أقرانهم .

ويترتب على مشاركة المشرفين فى حلقات الجودة للوظيفة المحاسبية أثرين هامين هما :

* المساعدة فى زيادة قيمة وفاعلية المنتجات المحاسبية.
* اكتساب رضائهم عن المنتجات المحاسبية .

ونظراً لكون المشرفين يعدوا من أهم موردى البيانات التكاليفية الخاصة بالأداء التشغيلى على مستوى خطوط وعنابر الإنتاج لذا يتعين مشاركة محاسبين من قسم المحاسبة فى حلقات الجودة الخاصة بتلك الأقسام بغية إثارة الانتباه لأهمية تلك البيانات التكاليفية لجودة المنتجات المحاسبية النهائية ، ومحاولة إيجاد فرص لإدخال تحسينات عليها.

٣- العمـــال :

فيما يتعلق بقطاع العمال، يتعين على قسم المحاسبة أن يكتسب رضائهم فيما يتعلق بكافة احتياجاتهم منه وبالأخص المرتبات والأجور والمزايا العينية والحوافز وتكاليف الأجازات والنقل. من ناحية أخرى يتوق الموظف أو العامل لمعرفة نتائج تقارير الأداء الخاصة بالقسم الذى يعمل فيه وتأثير ذلك على دخله ، ومن هنا يتعين على قسم المحاسبة محاولة تحسين مستوى تلك التقارير بالشكل الذى يرضى فضول واهتمام مستخدميها.

ب- عملاء الوظيفة المحاسبية من خارج المنظمة :

١- المستهلكين أو عملاء المنظمة :

يستطيع المستهلكون الإسهام فى ادخال تحسينات على المنتجات أو العمليات المحاسبية بطريقة غير مباشرة حيث يمكن التعرف على رغباتهم واحتياجاتهم من خلال قسم التسويق الذى يتولى بدوره القيام ببحوث السوق للتعرف على رغبات واحتياجات عملاء المنظمة ككل. وبالمزج بين البيانات المحاسبية والبيانات التسويقية يمكن الوصول إلى منتجات محاسبية أكثر قيمة ومنفعة للمستهلك ، ومما يساعد على النجاح فى ذلك تضمين فرق عمل قسم المحاسبة ممثلين عن هؤلاء العملاء للتعرف المباشر على انطباعاتهم عن المنتجات المحاسبية وطرق زيادة منفعيتها بالنسبة لهم.

٢- الأجهزة والهيئات الحكومية وشبه الحكومية :

تتعدد الهيئات والأجهزة الحكومية وشبه الحكومية التى تتعامل مع المنتجات المحاسبية للمنظمة بطريقة أو بأخرى كهيئة سوق المال، والبورصة ، والجهاز المركزى للمحاسبات وغيرها. ولاشك أن مشاركة ممثلين عن تلك الجهات فى فرق الجودة الخاصة بقسم المحاسبة سيضيف انجازات هامة وملموسة على طريق تحسين وتطوير المنتجات والعمليات المحاسبية لسبب جوهرى هو أن تلك الجهات تعد ممثلة للمجتمع بكافة طوائفه ، وبالتالى تكون مشاركتها ذات قيمة لكونها تعبر عما يحقق مصالح الشعب ككل. على أنه فى حالة تعذر اشراك ممثلين لتلك الجهات فى حلقات الجودة أو فرق العمل يتعين إجراء مناقشات مفتوحة معهم إما بصورة مباشرة أو باستخدام أسلوب قوائم الاستقصاء أو غيرها.

٣- المستثمرون والمقرضون والموردون :

وهى فئات من مستخدمى المنتجات المحاسبية تدخل ضمن تصنيف «المستخدمين الممولين» حيث يقوم كل منهم بتمويل المنظمة إما بشراء الأسهم أو السندات ، أو بالإقراض طويل أو قصير الأجل، أو بيع مستلزمات إنتاجية أو خدمية بالأجل. ونظراً لأهمية الدور الذى تلعبه هذه المجموعة فى توفير الدعم المالى اللازم لقيام المنظمات بنشاطها على الوجه الأكمل، وضمان استمرارها فيه لذا يتعين الحرص على ضمان مشاركة ممثلين عنها فى حلقات جودة أو فرق عمل الوظيفة المحاسبية للتعرف على احتياجاتهم وملاحظاتهم على المنتجات المحاسبية الخاصة بالمنظمة ، وإن تعذرت مشاركتهم ، فلا مناص من استقصاء آرائهم بطريقة أو بأخرى.

تعرض الباحث فى الجزء السابق لطبيعة عملاء الوظيفة المحاسبية وكيفية الولوج إلى احتياجاتهم فيما يتعلق بالمنتجات والعمليات المحاسبية بحيث يمكنهم الحصول على منتجات ذات جودة عالية ، وتسلم إليهم فى التوقيت المناسب والمطلوب. إلا أن ذلك - من ناحية أخرى - يتطلب من «موردى البيانات المحاسبية» تحمل مسئولياتهم تجاه تزويد الوظيفة المحاسبية باحتياجاتها من مدخلات جيدة وفى التوقيت المطلوب أيضاً ، يعنى ذلك أنه على موردى البيانات المحاسبية لقسم المحاسبة مراعاة اعتبارى :

* الدقـــة : بمعنى أن البيانات المـ ولة يجب أن تعكس بصدق الأحداث الفعلية داخل كافة وظائف المنظمة .
* التوقيت : بمعنى إنتاج البيانات فى الوقت المطلوب ، حيث أن تأخير البيانات يؤدى إلى إخراج منتجات قد تكون جيدة ورغم ذلك تكون قليلة المنفعة .

وكما هو الحال بالنسبة لعملاء الوظيفة المحاسبية ، قد يكون موردى البيانات من داخل المنظمة ، كما هو الحال فى (الأقسام الإنتاجية ، وقسم شئون العاملين) وقد يكونوا من خارجها

(مثل الموردين) ، وفى كل الأحوال، فإن مشاركة ممثلين لهذه الفئات فى حلقات جودة المحاسبة أو العكس مشاركة المحاسبين فى حلقات الجودة لتلك الأقسام من شأنه تيسير مهمة إثارة كافة القضايا المتعلقة بدقة وتوقيت البيانات المحاسبية واقتراح سبل التحسين فيها وإمكانيات إحداث تغييرات من عدمه . ولاشك أن تعميم نظام التشغيل الالكترونى للبيانات على مستوى المنظمة بوظائفها المختلفة يسهم إلى حد كبير فى حل مشكلة دقة البيانات المحاسبية وسرعتها ، وبذلك تنصرف مناقشات فرق الجودة إلى تناول مسائل تتجاوز تلك المرحلة بكثير مثل هل تشغيل البيانات يتم بطاقته القصوى أم لا وأسباب ذلك .

خلاصة البحث :

لقد كان الهدف الأساسى من هذا البحث هو دراسة مشكلة كيفية تحقيق التكامل بين الوظيفة المحاسبية وبين جهود إدارة الجودة الشاملة داخل المنظمات ، وذلك باعتبار أن هذا التكامل يعد ضرورة لمتطلبات الإصلاح الاقتصادى المصرى فى السنوات القليلة الباقية على وضع اتفاقيات الجات موضع التطبيق خلال عام ٢٠٠٥ والتى لامناص أمام المنظمات المصرية - إنتاجية وخدمية - من تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة على كافة وظائفها حتى يمكنها تحسين موقفها التنافسى داخل أسواق العالم المفتوحة . ولقد تطلب تحقيق ذلك الهدف ما يلى :

أ- بيان كيفية استخدام الوظيفة المحاسبية - بما تملكه من عمليات ومنتجات - فى الإسهام الحيوى والفعال فى جهود المنظمة لإدارة الجودة الشاملة . وقد تتطلب ذلك بالضرورة الإحاطة بالقضايا التالية :

١- المفاهيم المتباينة لتكاليف الجودة وتصنيفاتها المختلفة .

٢- أهمية المعلومات التى توفرها الوظيفة المحاسبية عن تكاليف الجودة .

٣- استعراض مختصر لتحليل سلوك تكاليف الجودة .

٤- بيان مسئوليات الوظيفة المحاسبية تجاه مسألة قياس «تكاليف الجودة» والتقرير عنها، باعتبارها إحدى المراحل الأساسية لتطبيق «إدارة الجودة الشاملة».

ب- بيان كيفية تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة على الوظيفة المحاسبية . وقد تطلب ذلك الإلمام بالمفاهيم الأساسية لإدارة الجودة الشاملة وبيان مدى انطباقها على الوظيفة المحاسبية ، ثم استعراض مراحل تطبيقها على الوظيفة المحاسبية والتى تشمل :

١- تنظيم إدارة الجودة الشاملة للوظيفة المحاسبية .

٢- تكوين فرق تحسين الجودة للوظيفة المحاسبية .

٣- التدريب على الجودة الشاملة .

٤- تقصى فرص التحسينات المحتملة فى الوظيفة المحاسبية .

وفيما يلى ملخص لنتائج البحث :

أ- يعد قياس « تكاليف الجودة » والتقرير عنها واحدة من المراحل الهامة الأولى فى أى تطبيق لإدارة الجودة الشاملة ، وهى فرصة هائلة للوظيفة المحاسبية كى تثبت جدارتها باللحاق بجهود إدارة الجودة الشاملة عن كفاءة واقتدار بما يكفل لها الرد البليغ على النظرات المتشككة فى سلامتها ومصداقيتها

ب- تتعدد المشكلات التى تواجه الوظيفة المحاسبية فى تحملها لمسئولية قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها، والتى يتعين عليها البحث عن حلول مناسبة لها. ومن هذه المشكلات : مشكلة عناصر تكاليف الجودة «المدفونة» ضمن عناصر تكاليف الوظائف الإنتاجية المختلفة ، ومشكلة قياس عناصر تكاليف الجودة «الخفية» ، ومشكلة تركيز معظم نظم الرقابة التكاليفية على رقابة التكاليف فى الأجل القصير.

جـ- تتطلب بيئة أعمال الجودة الشاملة ضرورة إعادة النظر فى العديد من المفاهيم التى يقوم عليها نظم محاسبة التكاليف التقليدية والتى أصبحت لاتتناسب ومفاهيم الجودة الشاملة بالإضافة إلى التطورات التكنولوجية الهائلة وزيادة المنافسة على أساس التكلفة . من ناحية ثانية ، يتطلب الأمر تصميم نظام لتكاليف الجودة يضمن تحقيق أعلى جودة بأقل تكلفة .

د - يعد التدريب جزءاً ضرورياً فى تطبيقات الجودة الشاملة كى يصبح العاملون فى كافة الوظائف بالمنظمة لديهم أساس موحد من المعرفة يسهل عليهم عملية قراءة وتفسير وفهم المعلومات المحاسبية ودلالاتها المالية . وبالنسبة للمديرين يقوم التدريب بتأهيلهم لمهارة تمييز المعلومات المحاسبية ذات العلاقة بالأحداث التى تقع فى نطاق سيطرتهم ، والتى تتأثر بالتالى بالخيارات الإدارية التى تواجههم لاتخاذ القرار المناسب. أما بالنسبة للمحاسبين فإن التدريب يصقل مهاراتهم الأساسية فى القيام بأعباء مسئولياتهم والسعى نحو التحسين المستمر فيها.

هـ- تعد المشاركة المتبادلة فى فرق الجودة (حلقات الجودة وفرق العمل) جزءاً لايتجزأ من فلسفة الجودة الشاملة ، وهى أداة للوظيفة المحاسبية كى تتعرف على احتياجات عملائها وملاحظاتهم بشأن العمليات والمنتجات المحاسبية مما ييسر مهمة إيجاد فرص لإدخال تحسينات مستمرة عليها. أيضاً تعد المشاركة وسيلة هامة لتحقيق فهم أعمق وأكثر واقعية للمنتجات المحاسبية ، وبث الثقة والمصداقية فى المعلومات المحاسبية خاصة فى حالة إثارة ومناقشة المعلومات الواردة بالتقارير المحاسبية مع العاملين لإزالة مناطق اللغط أو سوء الفهم فيها.

و - يجب أن يكون «التركيز على المستهلك» هو المنطلق الأساسى لإدخال أى تحسينات على العمليات والمنتجات المحاسبية . فالمعلومات المحاسبية المعدة داخل مكان مقفول لمقابلة احتياجات مشتقة من افتراضات نظرية لم يعد لها وجود فى عالم الجودة الشاملة ، بعكس الحال للمعلومات المحاسبية المنتجة بمشاركة المستخدمين ، والتى تفى باحتياجاتهم وتطلعاتهم.