

محاسبة تكاليف (المعضلية): محاسبة تكاليف النوعية/الجودة، مثالا*

د. صباح قدوري

مقدمة:

ان التطور والتقدم الفني والتكنولوجي والمعلوماتي، الذي يشهده عالمنا المعاصر في وسائل الإنتاج لشركات الكبرى ذات الانتاج الواسع والمتنوع، ينعكس اثره على نظم المعلومات المحاسبية، ومنها نظام محاسبة التكاليف، ليصبح جزءا من نظم المعلومات الاقتصادية، بمفهوم الكمي والضبط المعلوماتي Cybernetics (and Informatics)، وذلك لإنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية بشكل تقارير دورية، وتزويد المستويات الإدارية المختلفة بها، للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية، عبر تصميم نظم المعلومات والرقابة ومحاسبة المسؤولية والأساليب الكمية والاحصائية المستخدمة في توزيع وتخصيص التكاليف والتنبؤ بها، بهدف تسهيل عملية القياس النقدي لتكلفة الانتاج والرقابة على عناصرها، وفي عملية التخطيط أيضا. وقد ساعد ذلك على ظهور فرع متخصص لمحاسبة التكاليف، بما تسمى بمحاسبة (المعضلية)، و/أو محاسبة تكاليف الاجتماعية، ومنها محاسبة تكاليف النوعية، اي تكاليف الجودة، الذي أصبحت اليوم عنصرا مهما من عناصر الإنتاج في الوحدات الإنتاجية الصناعية، ما شجع اهتمام الوحدات الاقتصادية، على ضرورة تطبيق محاسبة تكاليف النوعية/الجودة، والمنافع المترتبة على ذلك.

تشمل محاسبة تكاليف النوعية على جميع التكاليف التي ترتبط بأنشطة النظام الاشرافي على تحسين الأداء النوعي للإنتاج، من خلال: تقليل الخسائر والوقاية من عيوب التصنيع او اكتشافها من قبل الزبائن، والتحسين المستمر للجودة. مما يتطلب الامر، بوجود إدارة محاسبة تكاليف الجودة، التي تقوم بمهمة التنسيق مع كل الوحدات الادارية المعنية في ممارسة أنشطة الجودة في الإنتاج والتوزيع والمستهلك. ويتم تبويب وتسجيل وتحليل وتفسير تفاصيل عناصر كلفة الجودة ضمن سجلات محاسبة التكاليف، وذلك لتوفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة للجودة، وحجم هذه التكلفة ونسبتها الى المبيعات، وأثرها على أرباح الوحدة الاقتصادية، والافصاح عنها ضمن مجموعة مخرجاتها من التقارير المالية للوحدة الاقتصادية، بهدف تحسين الجودة، وتخفيض الكلفة التي تساعد من قدرتها لمجابهة التنافس في تصريف انتاجها، وتلبية حاجات الزبائن بمنتجات ذات مستوى جودة عالية، بما تضمن حصتها السوقية وتحقيق الأرباح.

ان درجة تنظيم وتطبيق نظام محاسبة تكاليف النوعية، يكون قادرا على توفير بيانات دورية تحليلية دقيقة وصحيحة عن الجودة، تتطلب تكلفة مرتفعة في انشائها وتشغيلها، وجهدا كثيرا لمنع الإخفاقات والفشل في العمليات الإنتاجية، وأثرها على أرباح الوحدة الاقتصادية في المدى الطويل. وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه. ولكن تطبيقه هذا النظام ايضا يكون مقرونا بعوامل أخرى، منها: مدى إدراك الوحدة الاقتصادية بأهمية تكاليف الجودة، وجدوى تطبيق النظام، وتوفر الكوادر المؤهلة في

الجودة، والاهتمام بتخفيض تكاليف الجودة، واستخدام البرامج والموديلات الالكترونية في تطبيق نظام محاسبة التكاليف، والامكانيات الفنية والادارية والمالية، وغيرها.

نحاول من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على هذا الموضوع، باتباع منهج وصفي وتحليلي، لعملية قياس تكاليف جودة الإنتاج والرقابة على عناصرها والافصاح عنها ضمن مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، ووفق المحاور الآتية:

1. مفهوم تكاليف الجودة.
2. قياس تكاليف الجودة.
3. انتاج وافصاح البيانات عن تقارير تكاليف الجودة.
4. مزايا محاسبة تكاليف الجودة.

أولاً: مفهوم تكاليف الجودة

هناك اراء وتعريف عديدة عن مفهوم الجودة، منها، بانها عبارة عن التكاليف اللازمة لتحسين نوعية الانتاج، وتخفيض الكلف الناتجة عن الخسارة او العيوب، وجميع الكلف المرتبطة بالنظام الاشرافي على تحسين الجودة [1].

كما عرفت الجودة بانها مجموعة الكلف التي تؤثر على المزايا وخصائص السلعة او الخدمة قابلة على تلبية حاجات معينة للزبائن [2].

كذلك تعتبر الجودة انعكاسا للمنفعة المتحققة لكل من: المنتج، المستهلك، والمجتمع. بالنسبة للأول، يعني مدى تلبية ومطابقة التصميم لرغبات المستهلك، اما الثاني فيعني الجودة كقيمة تحقق له الغرض المقصود وبالتكلفة المقبولة، اما الثالث، فان المنافع المتحققة من الأول والثاني ستعود بالمنفعة على المجتمع [3].

أما مفهوم الجودة بالنسبة للمنتوج، فهو يشمل: جودة التصميم

Quality of Design وجودة المطابقة **Conformance Quality**

يقاس الأول على مدى مطابقة مواصفات السلعة او الخدمة لمتطلبات ورغبات المستهلك، اما الثاني، فيتضمن تصنيع المنتج وفقا لمواصفات الهندسية والصناعية [4].

تحدث تكاليف الجودة، اما لمنع حدوث الجودة المنخفضة، و/أو نتيجة اجراء تحسين الجودة على الإنتاج.

ويمكن تصنيف تكاليف الجودة، كما يلي: [5].

1. تكاليف النشاط الوقائي:

- تكاليف مخططة لتحسين جودة الإنتاج؛

- تكاليف شراء جودة المستلزمات السلعية والخدمية من مصادر تجهيزها؛
- تكاليف اشراف ورقابة الجودة؛
- تكاليف خاصة بمعدات الرقابة؛
- تكاليف تدريب الدورات الخاصة بالجودة؛
- تكاليف برامج التحفيز والاعلانات عن الجودة؛
- تكاليف الاختبار للمنتجات المماثلة؛
- تكاليف ناتجة عن مجالات الاستخدام؛
- تكاليف وقاية اخرى.

2. تكاليف تقييم الجودة :

- تكاليف تقييم المجهزين؛
- تكاليف تقييم جودة المواد الأولية؛
- تكاليف جودة البضاعة المنتجة؛
- تكاليف استخدام أدوات ومعدات التحكم؛
- تكاليف تجارب واختبارات المختبرية؛
- تكاليف حصول على علامات الجودة، التي تؤمن معيار الإنتاج؛
- تكاليف تقييم أخرى.

3. تكاليف الخسارة والعيوب:

أ. الداخلي

- غير مصلح؛
- تكاليف التصليح.

ب. الخارجي

- غير مصلح؛
- تكلفة شكاوى الضامين؛
- تكلفة تصليح الضامين داخل البلد.
- تكلفة تصليح الضامين خارج البلد.

ثانيا: قياس تكاليف الجودة

بغية تطبيق نظام محاسبة تكاليف النوعية، لابد من اعداد الدليل المحاسبي للكلفة (خارطة الحسابات) بتفاصيل بنود التكاليف المذكورة انفا في المحور الاول، وتسجيلها بشكل تحليلي عن طريق المستندات الخاصة بذلك والرقابة عليها من المنبع، ومقارنتها ومطابقتها بالتسجيلات الاجمالية التي يتم تسجيلها في

المحاسبة المالية، وذلك لوجود العلاقة المتينة التي تربط بين محاسبة المالية والتكاليف، حتى تكون محاسبة تكاليف مصدرا لا نتاج البيانات عن الجودة. يمكن ان يتم التسجيل بشكل احصائي و/أو استخدام القيود أيضا في معالجة وتحليل بنود هذه التكاليف، وخاصة في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة.

ويتم قياس تكلفة الجودة، وفق صياغة المعادلة التالية: [6].

التكلفة الكلية للجودة = تكلفة الوقاية + تكلفة التقييم + تكلفة الخسارة والعيوب، والاخيرة، تتضمن (تكلفة الداخل والخارج والمفقود).

يتم تحميل هذه التكاليف على أنشطة الجودة التي تزاولها الوحدات الإنتاجية، ويمكن تقسيمها على ثلاث مراحل، كلاتي:
[7].

1. المنتج:

- نوع الجودة المطلوبة؛
- تكلفة الجودة؛
- تكلفة بحوث الإنتاجية.

2. التوزيع:

- جودة السوق؛
- تكلفة ضمان تسويق المنتج؛
- تكلفة بحوث التوزيع.

3. المستهلك:

- جودة المستهلك؛
- تكلفة المستهلك؛
- تكلفة بحوث المستهلك.

بغية اجراء القياس المحاسبي للتكاليف الجودة، لابد من تسجيل جميع تفاصيل عناصر كلفة الجودة المشار اليها انفا، وتحميل المراحل الثلاث المشار اليها في أعلاه بهذه التكاليف، تحت اسم نشاط/ مركز تكاليف الجودة لكل من هذه المراحل، بحيث تسهل عملية قياسها نقدا والرقابة عليها، وإنتاج البيانات والمعلومات التي تساعد على عملية التخطيط وترشيد القرارات الإدارية.

وعلى ضوء ذلك يمكن تتبع المعالجة المحاسبية، كالاتي:

1. من ح/ تكلفة جودة المنتج
من ح/ تكلفة جودة التوزيع
من ح/ تكلفة جودة المستهلك
الى ح/ النقد، البنك، الدائنون
دفع تكاليف الجودة، نقدا او بنك او على الحساب.

2. من ح/ تكلفة الجودة
الى ح/ موارد الجودة
أطفاء قسط الاستهلاك السنوي لموارد الجودة (المعدات والآلات) المستخدمة في المراحل الثلاث.

3. من ح / نشاط مركز تكاليف الجودة
الى ح/ تكلفة جودة المنتج
ح/ تكلفة جودة التوزيع
ح/ تكلفة جودة المستهلك
ح/ تكلفة الجودة
تحميل نشاط/مركز الجودة بالتكاليف

4. من ح/ كلفة الإنتاج للسلعة او الخدمة المنتجة
الى ح/ مركز تكاليف الجودة
تحميل تكاليف الإنتاج بتكاليف الجودة

5. ويغلق في نهاية السنة المالية، حساب كلفة الإنتاج في حساب المتاجرة، والرصيد الناتج من هذا الحساب ينقل الى حساب الأرباح والخسائر. وبذلك تضاف تكاليف الجودة الى تكلفة المنتج للحصول على الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي.

ثالثا: انتاج وافصاح البيانات عن تقارير تكاليف الجودة

تقوم إدارة محاسبة تكاليف الجودة بالتنسيق مع الوحدات الادارية التي تمارس أنشطة الجودة (إدارة الجودة الشاملة)، بإعداد قوائم المالية عن تكاليف الجودة، التي تتضمن مفردات عناصرها من: تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم، تكاليف الخسارة والعيوب الداخلي والخارجي، في مراحلها الثلاث: المنتج، التوزيع، المستهلك، ويتم الإفصاح عنها بشكل تقارير دورية. وهناك تكاليف أخرى، مثل هامش المساهمة الضائع بسبب انخفاض جودة الإنتاج و/أو هامش المساهمة الناتج عن انخفاض المبيعات وحصة السوق والاسعار، لا تتم عادة الإفصاح عنها. وتكمن جودة هذه المعلومات في دور محاسبة الجودة في اتخاذ إجراءات تفسير وتتبع وقياس هذه التكاليف ومسبباتها، وتبسيط الضوء على تحليلها وضمها الى اجمالي

تكاليف الانتاج عند تحديد نتيجة النشاط، وإمداد الجهات الادارية المختلفة بالمعلومات، وذلك للمساعدة في رسم السياسات واتخاذ القرارات، وتحسين الإداء، وتحديد السعر، واعتبارها من أحد مخرجات نظم المعلومات المحاسبية الهامة.

[8].

يجب اعداد هذه التقارير وفقا لمبدأ الشفافية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، تكون: موثوقة، وقابلة للفهم، وملائمة لمتخذ القرار، ومرتبطة بهدف المراد تنفيذه، والافصاح عنها لجهات مختلفة داخلية وخارجية للاستفادة منها لأغراض ترشيد القرارات من قبل مستخدميها، وتقيم اداء الجودة. وبهذا الصدد يمكن الاسترشاد بالمعرفة المهنية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال، وذلك لاعتماد على جودة المعلومات بدلا من الكمية. كما ممكن الاستعانة بالوسائل الالكترونية في اعداد المعلومات. وإذا أحسن تصميم أنظمتها، وتوجهت الى قناة الاتصال المناسب، وتحديد خطوط تسييرها بوضوح، فسوف يؤدي الى تكامل في عملية المراقبة والتقييم وتكامل أيضا في المعلومات.

رابعاً: مزايا محاسبة تكاليف النوعية/ الجودة

تشير الأبحاث والدراسات المحاسبية، وكذلك تجارب وخبرات المؤسسات الصناعية، على تزايد الاهتمام بمحاسبة تكاليف الجودة، نتيجة لتعاظم تكاليفها التي أصبحت تلعب دورا في التأثير على ربحية الوحدة الاقتصادية، وقدرتها على المنافسة في السوق وزيادة المبيعات، من خلال تخفيض التكلفة، وتقديم سعر ملائم، والاهتمام المتزايد من المستهلك بالجودة، وترشيد القرارات الادارية عبر انتاج البيانات والمعلومات عن عناصر تكلفة الجودة، والتحسين المستمر للمنتجات، من خلال إدارة محاسبة تكاليف الجودة، ورفع وعي العاملين بأهمية تكاليف الجودة. فعليه ان تطبيق نظام تكاليف الجودة في الوحدة الاقتصادية، له من الأهمية والمزايا على كل من المنتج والمستهلك والمجتمع، وكالاتي:

- تقديم منتجات ذات تصميم وجودة عالية، وبأسعار ملائمة، مما تساعد على مواجهة المنافسة في السوق؛
- تحقيق عائد مناسب، يضمن الاستمرار وتطوير الإنتاج؛
- احتساب تكاليف الجودة بالطريقة الدقيقة والصحيحة، تساعد على تقليل التالف وإعادة العمل، وبالتالي تقليل الكلفة وزيادة الإيرادات؛
- تطوير المنتجات والخدمات حسب رغبة العملاء، من خلال تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات الذي يساعد على تقليل شكاوى المستفيدين من هذه الخدمات؛
- ترشيد القرارات وتخفيض تكاليف الجودة، وقياس الاداء بفاعلية، من خلال اعداد الموازنات والقياس السليم لتكاليف الجودة، والرقابة والتقييم؛
- تطوير وتشغيل الإدارة الشاملة للجودة؛
- بناء قاعدة بيانات عن أنشطة الجودة، مما يسهل على عملية حفظها وتداولها وافصاحها.
- نشر ثقافة الجودة للعاملين والمستهلكين وفي المجتمع؛

- إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية المتنافسة على أساس سليم؛
- وجود معلومات صحيحة ودقيقة وشفافة عن تكاليف الجودة، ينعكس أثره بشكل إيجابي على قرارات التعامل مع الوحدة الاقتصادية؛
- المشاركة في المسؤولية الاجتماعية، عن طريق وضع أهداف لتنمية جودة الإنتاج، ورفع معنويات العاملين وزيادة إنتاجيتهم؛
- اتباع المقاييس والمواصفات المحلية والعالمية في الجودة؛
- سهولة حصول الوحدات الاقتصادية على قروض طويلة الاجل بفوائد مناسبة من المؤسسات والبنوك الائتمانية.
- زيادة تعاون مع الباحثين في مجال محاسبة التكاليف والأبحاث والدراسات العلمية، لما لها من المنافع تعود للشركات الصناعية، والمستهلك وعلى المجتمع بشكل العام.

ختاماً، تقوم تكاليف الجودة على مجموعة من المفاهيم والمبادئ، التي ممكن لأي إدارة إنتاجية او خدمية تتبناها، وذلك من أجل تحقيق أفضل أداء ممكن، ومواجهة شدة المنافسة المحلية والعالمية في السوق.

ان تطبيق الوحدات الإنتاجية او الخدمية للأنظمة التي تهتم بالجودة، تهدف بشكل اساس الى تلبية احتياجات ورغبات الزبائن والاحتفاظ بهم، وكسب ثقة زبائن جدد، وذلك لزيادة الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية، وتحقيق ميزة تنافسية، وخفض التكاليف، وبالتالي الى زيادة أرباحها. تنشأ تكاليف الجودة في كل مراحل النشاط الإنتاجي: التصنيع، للحصول على جودة التصميم، بما يتوافق مع توقعات وسلوك المستهلك، وجودة المطابقة، طبقاً لمواصفات التصميم الهندسية والصناعية، والتوزيع لضمان تسويق المنتج والحفاظ على الحصة السوقية، والمستهلك، لتقديم أحسن الخدمات، من الشكاوى وتعويض الضامين.

[9].

يمكن القول، بان عملية التحسين المستمر للجودة، تساعد على تحقيق التكامل بين الرقابة على جودة التصنيع، وتسليم منتج ذي جودة عالية للمستهلك. والحالة هذه، تقتضي الاهتمام بزيادة الاستثمارات في سياسات تخفيض تكاليف وقاية وتقييم الجودة، وذلك لوجود العلاقة العكسية بين كل من تكاليف المطابقة (الوقاية والتقييم)، وتكاليف عدم المطابقة (فشل الداخلي والخارجي).

وبالرغم من أهمية تطبيق نظام محاسبة تكاليف الجودة، الا ان هناك قلة في الدراسات التطبيقية في مجال تكاليف الجودة في المؤسسات الصناعية العراقية، بسبب ان نظام محاسبة التكاليف المطبق في العراق، لم يتطور الى مستوى ليصبح نظاماً لإنتاج المعلومات الاقتصادية اللازمة لعملية اتخاذ القرارات على المستويات الادارية المختلفة، وليساهم في عملية قياس عناصر الكلفة والرقابة عليها بشكل دقيق وسليم، وفي عملية التخطيط، ولم يتضمن معالجة تسجيلات وتحليل البيانات في الأنشطة الاجتماعية، ومنها تكاليف الجودة، لذا أرى ضرورة الاعتناء بهذه المسألة، من خلال: نشر ثقافة الجودة لدى المؤسسات الإنتاجية والخدمية، وبين عاملها، والمستهلك

والمجتمع بصورة عامة، وتطوير نظام محاسبة التكاليف المعمول بها حالياً، والاستفادة من معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال، وزيادة مشاركة المختصين والباحثين والمنظمات المهنية ، في وضع الأسس النظرية وفق مبادئ المحاسبية الملائمة بذلك [1].

المصادر:

- 1.S .Sojak, Termin "koszty Jakości" w literaturze ekonomicznej, Zeszyty 1. Teoretyczne. Rady Naukowej SKwP, tom.V, Warszawa 1981, s.66 (باللغة البولندية).
2. Malcom, Smith, "Management Accounting for Total Quality Management" Management Accounting, Vol.68.6, June 1990, pp. 44-48
3. عبد الحميد محمد نور، أروى "إدارة الجودة الشاملة"، الخرطوم، مطابع السودان للعملة 2008 ص ص 5-6.
4. هورنجرن، تشارلز، وآخرون " محاسبة التكاليف: مدخل إداري" الجزء الثاني"، تعريب، أحمد حامد حجاج، الرياض، دار المريخ للنشر، 1996، ص 1222.
5. wytycz w sprawie rachunku kosztów jakości, praca zbiorowe pod kierunkiem A.Fedaka, M.P.M. Ośrodek Badania i Kontroli Jakości Wyrobów Przemysłu Maszynowego, Warszawa 1980. S. 5. (باللغة البولندية)
6. حجاج، احمد حامد، وباسيلي، مكرم عبدالمسيح، المحاسبة الادارية، مدخل معاصر: التخطيط - الرقابة - اتخاذ القرارات، (الطبعة الثالثة) ، المنصورة: المكتبة العصرية، 2001، ص 83.
7. S. Sojak, "Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym" , maszynopis, Toruń 1981, s. 168-188. (باللغة البولندية)
8. الدرادكة، مأمون، وآخرون، إدارة الجودة الشاملة، دار صفاء للنشر والتوزيع، (الطبعة الأولى)، عمان: الأردن 2001 ص 15.
9. حجاج، أحمد محمد حامد، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الثاني، ط ١ الرياض، دار المريخ 1996، ص 1223.

10. قدوري صباح، محاسبة تكاليف (المعضلية): محاسبة حماية البيئة انمودجا، مجلة الثقافة الجديدة، العدد 419 - 420 اذار 2021، ص 143.

* ورقة بحثية منشورة في مجلة (الثقافة الجديدة)، العدد 424 - 425، أيلول/ 2021