

# **الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد**

(( دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة/ المنطقة الجنوبية ))

The proposed framework for the disclosure of the cost of quality  
in the Unified Accounting System

( Applied study at the General Company for the manufacture of fertilizer/South region )

\*\*\*\*\*

**جيليل إبراهيم صالح**

مدرس

الكلية التقنية الإدارية/البصرة

**د. ناظم حسن عبد السيد**

أستاذ مساعد

الكلية التقنية الإدارية/البصرة

**الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد ( دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة  
/المنطقة الجنوبية ) .**

**د. ناظم حسن عبد السيد**

**م. جليل ابراهيم صالح**

**الكلية التقنية الإدارية/ البصرة**

**المستخلص:**

تزايد الاهتمام بالجودة وأصبحت مثار اهتمام الإدارة والزبون وهدفاً استراتيجياً للشركات الصناعية ، أن الاهتمام بالجودة رافقه اهتمام بكلف الجودة ، وأصبح هدف الشركات تحسين الجودة وخفض الكلفة في آن واحد ، وبما أن الجودة والكلفة يشكلان جزءاً مهماً من المزايا التنافسية للشركة ، لذا أصبح على المحاسبة أن تؤدي دوراً مهماً في الإفصاح عن تكاليف الجودة ، فضلاً عن تكاليف الإنتاج في القوائم المالية . ويهدف البحث إلى عرض كلف الجودة بشكل مستقل عن كلف الإنتاج في إطار مقترح للإفصاح عن تلك التكاليف في النظام المحاسبي الموحد وبما تلبي حاجة الأطراف المستفيدة ، ويختتم الباحثان جهودهم بمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي يمكن أن تخدم الشركة ، فضلاً عن تطوير جانب الإفصاح من خلال إعادة صياغة النظام المحاسبي الموحد في هذا المجال .

**Abstract**

Growing interest in quality has become a matter of management attention, customer and strategic targets industrial companies , the attention to quality was accompanied by attention with the qualities costs , and became the target companies improve quality and reduced costs at the same time, and so the quality and cost are a part of important from competitive advantages for the company , so it has become accounting play a role important in the disclosure of the cost of quality, as well as all the production costs in the financial statements. The research aims to declare the quality cost in independently way from the production costs in the proposed framework for the disclosure of those costs in the Unified accounting system and including meet the needs of Beneficiaries Display , researchers concludes their best set of conclusions and recommendations that can serve the company, as well as the development side of disclosure during the reformulation of the Unified accounting system in this area .

## **المقدمة**

تواجه الشركات الصناعية العديد من التغيرات والتحديات ودعت هذه التحديات إلى ظهور مفاهيم في إدارة الشركات التي تسعى إلى تحقيق البقاء والاستمرار في عالم المنافسة وتعد الجودة من هذه المفاهيم وأنها إحدى المزايا التنافسية ، وأن الاهتمام بالتكاليف المتعلقة بالجودة أمراً " لأبد منه للشركات وخصوصاً" في ضوء المنافسة الشديدة في الأسواق العالمية وذلك لتخفيض التكاليف وزيادة العائد ، لذا أصبح قياس التكاليف المرتبطة بالجودة والإفصاح عنها بالقوائم المالية ضمن النظام المحاسبي الموحد أمراً " مهماً" للإدارة المالية والمستهلكين والمستثمرين والمخططين وغيرهم ، لأن ذلك يوفر الأساس السليم في اتخاذ القرارات الملائمة والخاصة بتحسين جودة المنتج أو الخدمة المقدمة ، وبالتالي أصبح على المحاسبة في الوقت الحاضر أن تتطلع بدور مهم في توفير البيانات المالية ذات العلاقة بالجودة من خلال تقديم نموذج مقترح للإفصاح عن الأنشطة ذات العلاقة بالجودة ليبي متطلبات الأطراف المستفيدة ، وتأسيساً على ما تقدم وحاجة الشركات الصناعية العراقية إلى استخدام الأساليب العلمية في مجال الإفصاح عن التكاليف بشكل عام وتكاليف الجودة بشكل خاص ، وتوظيف نتائج ذلك لخدمة الشركة وبيان دورها في مجال المحافظة على جودة المنتج من جانب ، وتعزيز القدرة التنافسية للشركة في الأسواق العراقية من جانب آخر ، مما دعا الباحثين إلى اختيار هذا الموضوع وتناول إبعاده النظرية والتطبيقية وبما يعزز قدرة الشركات الصناعية العراقية ، فضلاً عن تعزيز قدرة الاقتصاد العراقي.

## **المحور الأول - منهجية البحث والإطار النظري للدراسة :**

يتضمن هذا المحور فقرتين ، الأولى تتمثل بمنهجية البحث والدراسات السابقة ، والفقرة الثانية تتمثل بالإطار النظري للدراسة .

### **أولاً - منهجية البحث :**

تتمثل منهجية البحث في مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفرضيته .

### **أ - مشكلة البحث :**

تعد الجودة الميزة التنافسية الأساسية بالوحدات الاقتصادية ، وعلى الشركات الصناعية أن تهتم بالموارد المتاحة لها واستثمارها استثماراً " فاعلاً" بهدف تحقيق أعلى ربحية ممكنة ، فضلاً عن أهمية تكاليف الجودة في عملية اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية ، وهذا ما يمكن عكسه في النظام المحاسبي الموحد ، وبالتالي تتمثل مشكلة البحث في القصور الذي يعانيه النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً" في الشركات الصناعية بعدم الإفصاح عن تكاليف الجودة بقوائمها المالية .

### **ب - فرضية البحث :**

تعد الجودة وتكاليفها أداة ضرورية في نجاح الشركات أو فشلها ، ولما لها من دور فعال في خلق مركز تنافسي للشركات الصناعية ، لذا تتلخص فرضية البحث في تقديم إطار مقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد وبيان مدى اهتمام الشركات الصناعية في كلف الجودة من جانب ، والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للشركة من جانب آخر وبما يعزز القدرة التنافسية للشركات الصناعية .

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

### ج - أهمية البحث :

تتعلق أهمية هذا البحث من تحقيق الأتي :

- 1 - اعتماد ما يوفره النظام المحاسبي الموحد من معلومات ذات علاقة بالجودة .
- 2 - إمكان تقييم ما تبذله الشركات الصناعية في مجال جودة المنتجات .
- 3 - المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الموحد تعكس أداء الشركات في إنتاج منتجات ذات جودة عالية .

### د- هدف البحث :

تعد الجودة هي الأكثر أهمية من الأسبقيات التنافسية المتمثلة في ( الجودة - الكلفة - المرونة - التسليم - الخدمة ) ، وعليه يمكن تلخيص أهمية البحث من خلال تحقيق الأتي :

- 1 - فصل تكاليف الجودة بشكل مستقل عن كلف الإنتاج والإفصاح عنها ضمن الإطار المقترح .
- 2 - توفير معلومات مهمة لإداره الشركة في مجال الرقابة على كلف الجودة ، وبيان نقاط الضعف ومعالجتها .
- 3 - تعد أداة مهمة للإدارة يمكن من خلالها اتخاذ القرارات ذات العلاقة بالجودة وتكالييفها .

### ه- حدود البحث :

تتمثل حدود البحث بحدود مكانية وحدود زمنية وكما يلي :

- الحدود المكانية : تمثلت عينة البحث بالشركة العامة لصناعة الأسمدة/ المنطقة الجنوبية .
- الحدود الزمانية : تم اعتماد القوائم المالية للشركة عينة البحث لسنة 2014 .

### ثانياً - الدراسات السابقة :

#### 1 - دراسة ( عبد السيد ، 2005 ) ، الموسومة :

— ( ( علاقة واثر نتائج قياس وتحليل تكاليف الجودة في الأداء المالي ) )

تم إجراء هذه الدراسة في العراق، وكانت عينة الدراسة شركة بغداد للمشروبات الغازية ، وتهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على أهمية نتائج قياس وتحليل تكاليف الجودة وأثر ذلك في الأداء المالي الشامل من جهة ومقاييسه المتعددة من جهة أخرى ، والتي تسهم في تحسين الأداء المالي للشركة ومن ثم الأداء الاقتصادي العام للبلد .

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

التأكيد على الإدارة العليا للشركة بضرورة الاهتمام بالأساليب العلمية لمحاسبة التكاليف من حيث قياس وتحليل تكاليف الجودة وكيفية احتسابها وتوثيقها والاستفادة منها في تحسين الجودة والإنتاجية وخفض الكلفة وتحقيق رضا الزبائن .

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

## 2 - دراسة ( حمودة ، 2014 ) ، الموسومة :

— ( ( واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية ) )

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تكاليف الجودة في شركات صناعة الأغذية الفلسطينية في قطاع غزة ، من حيث مدى إدراك مدراء إنتاج ومحاسبي هذه الشركات بأهمية قياس تكاليف الجودة ، ومدى تطبيق أنظمة تكاليف الجودة ، ومدى اهتمامهم بأنواع ومسببات هذه التكاليف ، فضلاً عن توضيح المفاهيم المتعلقة بتكاليف الجودة وأهميتها ومسبباتها وتصنيفاتها والمعالجة المحاسبية لهذه التكاليف ، ومن أهم استنتاجات هذه الدراسة بأنه يوجد لدى إدارات الشركات الصناعية في قطاع غزة إدراك بمدى أهمية قياس تكاليف الجودة بنسبة **76.48 %** لجميع الأبعاد الأربعة مجتمعة ( تكاليف الوقاية **80.33 %** ، تكاليف التقييم **78.25 %** ، تكاليف الفشل الداخلي **70.94 %** ، الفشل الخارجي **75.39 %** ) . ومن أهم التوصيات التي قدمتها هذه الدراسة هي ضرورة اهتمام الشركات الصناعية الفلسطينية بسياسات تخفيض تكاليف الجودة من خلال زيادة استثمار الشركات الصناعية الفلسطينية في تكاليف وقاية وتقييم الجودة بشكل مناسب ، وذلك لتناسب العلاقة العكسية بين كل من تكاليف المطابقة ( الوقاية والتقييم ) وتكاليف عدم المطابقة ( الفشل الداخلي والخارجي ) .

## 3 - دراسة ( ألفنه ، 2009 ) ، الموسومة : ذه

— ( ( قياس تكاليف الجودة البيئية باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ) )

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم نموذج مقترح لقياس تكاليف الجودة البيئية يعتمد على نظام التكاليف على أساس النشاط ( **ABC** ) ، فضلاً عن تحليل نظام التكلفة التقليدي بهدف تحديد أسباب المشكلات والقصور في تطبيق هذا النظام عند قياس تكاليف الجودة البيئية وبيان مدى انعكاس وأثار تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط لدعم قياس تكاليف الجودة البيئية ، ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن نظام محاسبة التكاليف التقليدي يعالج تكاليف الجودة البيئية ضمن بنود التكاليف وتم تحميلها على المنتجات على أسس غير سليمة وبذلك لا يمكن قياس تكاليف الجودة البيئية بطريقة سليمة ، ولذا لا بد من تطوير نظام التكاليف التقليدي بما يمكن من قياس تكاليف الجودة البيئية بطريقة سليمة ، أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيقوم بتحميل تكاليف الجودة البيئية على وفق مسببات حدوثها والتي ترتبط بالأنشطة البيئية كأساس لتفسير سلوك هذه التكاليف ويتم ربط الأنشطة البيئية بموارد الشركة بناء على استخدام هذه الأنشطة لتلك الموارد ، كما يتم ربط المنتجات بالأنشطة البيئية.

## 4 - دراسة ( ياسين ، 2010 ) الموسومة :

بـ (قياس تكاليف الجودة اعتماداً" على نظم التكاليف الحديثة وأثره في عملية اتخاذ القرار في المنشآت الصناعية) تم إجراء هذه الدراسة في الجمهورية العربية السورية ، وهدفت إلى قياس وتحليل تكاليف الجودة وتوضيح العلاقة بين نظم التكاليف المطبقة وقياس تكاليف الجودة للتعرف على مواطن الضعف والقوة في عملية قياس تكاليف الجودة من أجل بيان أهمية التقرير عن معلومات تكاليف الجودة في عملية اتخاذ القرارات ، فضلاً عن تقديم إطار مقترح للقياس والتقرير عن تكاليف الجودة يعتمد على عناصر المفهوم الحديث للجودة ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة استنتاجات أهمها :

- إن حصول المنشآت الصناعية في سورية على شهادات الجودة غير في شكل الأداء الظاهري وليس في جوهر وظيفة الجودة .

- هناك ضعف في ثقافة الجودة وغموض في المفهوم الحديث للجودة وغياب للتطبيقات المحاسبية والإدارية المتطورة في أداء أغلب المنشآت الصناعية في سورية الأمر الذي يشكل عائقاً أمام تطبيق برامج خاصة بتكاليف الجودة .

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

#### 5 - دراسة ( السالم ، 2001 ) الموسومة :

(( دور نظم المعلومات المحاسبية في قياس كلف الجودة ورقابتها وتأثيرها على كلف الإنتاج - دراسة على عينة من الشركات الصناعية ))

تهدف هذه الدراسة إلى زيادة قدرة الشركات الصناعية على إتباع الأسلوب المناسب لتقييم دور نظم المعلومات المحاسبية في مجال قياس ورقابة كلف نوعية المنتج ، والاستفادة من إدارات الإنتاج والمبيعات والتسويق والمالية في عملية التقييم في ضوء حصولها على المعلومات التي يقدمها النظام ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها :

- أن عدم تطبيق نظام كلفة يختص بحصر وقياس وتبويب كلف النوعية بمعزل عن تكاليف الإنتاج يؤدي إلى التأخير في الحصول على المعلومات المهمة والضرورية لتحديد كثير من الحقائق ذات الصلة بالتكاليف والإيرادات التي تسبب فقدان فرص ربحية محققة ، فضلا عن ضرورة احتساب كلف النوعية وكذلك عناصرها في كم من نشاط الإنتاج والتسويق والمبيعات .
- ومن أهم توصيات هذه الدراسة الأتي :
- ينبغي تعديل نظام الكلفة المطبق في الشركات الصناعية بشكل يتضمن وجودا لمحاسبة كلف النوعية مع التركيز على عناصرها المختلفة ، على ان يتوافق هذا التعديل مع ظروف الشركة وحاجة الإدارة إلى المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشأن عمليات تحسين نوعية منتجاتها .

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة :

أظهرت الدراسات السابقة ما يأتي :

- أ - تطرقت معظم الدراسات السابقة إلى العلاقة بين الجودة وتكاليفها .
- ب - ركزت الدراسات السابقة على الجودة وتكاليفها من جهة وتخفيض تكاليف الإنتاج بشكل عام .
- ج - حاولت الدراسة الحالية معالجة عدم الإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد من خلال فصل تكاليف الجودة بشكل مستقل عن كلف الإنتاج والإفصاح عنها في القوائم المالية .
- د - ركزت الدراسة الحالية على الجانب التطبيقي في الشركة العامة لصناعة الأسمدة/ المنطقة الجنوبية ، وهذا ما ينتج عنه إضافتان في كل من الجانب النظري والتطبيقي وبما يتلاءم مع حاجة الشركات الصناعية العراقية للاهتمام بالجودة وتكاليفها ، فضلا عن قدرة الشركة على منافسة المنتجات غير الوطنية في الأسواق العراقية.

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

## المحور الثاني - الإطار النظري للدراسة :

أولاً - مفهوم النظام المحاسبي الموحد :

إن الفكر المحاسبي ظل يستأثر الاهتمام من زاوية المنفعة لرجل الأعمال ، مما ولد الضرورة لاستحداث تشريعات محاسبية غايتها وحدة المفاهيم والإجراءات وتنظيمها بالشكل الذي يسهم في تنظيم العمل المحاسبي والاهتمام بالمستلزمات الأساسية للإغراض الاقتصادية ، وبذلك برزت فكرة النظام المحاسبي الموحد لدى الدول الرأسمالية والاشتراكية ، وعلى وفق متطلبات النظم الاقتصادية لهذه الدول وحاجاتها من أجل ما يلي ( الطحله ، 1997 ، ص 9 )

1 - توفير قاعدة واسعة من البيانات والمعلومات .

2 - المساعدة في عملية التحليل المالي .

3 - تثبيت الأساس في التقييم للمركز المالي .

4 - الحد من النهب الضريبي .

5 - المساهمة في دراسة وتقييم المشروعات بشكل دقيق .

ويعرف النظام المحاسبي الموحد بأنه (( نظام أو خطة تتمثل بمجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة وإعداد قوائم مالية وحسابات ختامية في إطار موحد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف والمعالجات الحسابية لخدمة أهداف معينة )) ، ومن أهم ما يهدف إليه النظام المحاسبي الموحد ما يأتي : ( ديوان الرقابة المالية ، 2012 ، ص 4 ) .

أ - توفير البيانات الأساسية والأدوات اللازمة للتخطيط والرقابة لإدارة الشركات والجهات الخارجية الأخرى .

ب - توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإغراض محاسبة التكاليف حتى يمكن من تحديد التكاليف بدقة وأجراء الرقابة عليها ، وترشيد قرارات تسعير المنتجات والخدمات ، وإمكان تقييم المخزون من الإنتاج التام وغير التام في نهاية كل فترة مالية وأعداد الموازنات التخطيطية اللازمة باستخدام التكاليف المحددة مقدماً" على أسس علمية صحيحة .

ج - تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتصنيفها ووضعها في شكل قواعد بيانات يتم تحديثها وبشكل مستمر .

ويرى ( شادي ، 2002 ، ص 12 ) أن أركان النظام المحاسبي الموحد تتمثل بالاتي :

أ - يوصف النظام المحاسبي الموحد بأنه ( نظام ) أو ( خطة ) لأنه يتمثل بمجموعة من الترتيبات .

ب - يوصف النظام المحاسبي الموحد بأنه ( محاسبي ) لأن هذه الترتيبات تتناول المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، فمن ناحية المحاسبة المالية يتناولها النظام من حيث الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية وكذلك الحسابات الختامية التي تم توحيدها على مستوى الشركات ، أما بالنسبة لمحاسبة التكاليف فقد تناولها النظام المحاسبي من حيث الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف وذلك كخطوة أولى لاستكشاف مدى إمكان توحيد أنظمة محاسبة التكاليف على مستوى القطاع النوعي ، فضلاً عن تناول النظام المحاسبي لأسس وقواعد الرقابة اللازمة للمحاسبة الإدارية .

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية).....

ج - يوصف النظام المحاسبي الموحد بأنه ( موحد ) لأنه يتناول مجالات التوحيد التالية :

- 1- توحيد الدليل المحاسبي .
- 2- توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبي .
- 3- توحيد الحسابات والقوائم الختامية وأسس إعدادها .
- 4- توحيد نماذج الموازنات التخطيطية وأسس إعدادها .
- 5- توحيد السنة المالية .

ويرى الباحثان أن النظام المحاسبي الموحد يعد تطورا " عمليا" و" علميا" ، إذ أنه يعد عمليا" للعمل المحاسبي لما يقوم به المحاسب ، و" علميا" في النظرية المحاسبية لما يجب أن يقوم به المحاسب خدمة للشركة .

ثانيا - السمات الأساسية للنظام المحاسبي الموحد :

تتمثل السمات الأساسية للنظام المحاسبي الموحد بالآتي:( ديوان الرقابة المالية، 2011، ص7 )

1 - الشمولية : تتضمن الشمولية بالنظام المحاسبي الموحد بما يلي :

- أ - شموليته لمنشآت القطاع العام .
- ب - شموليته للنفقات الاستثمارية والتشغيلية كافة بغض النظر عن مصدر تمويلها .
- ج - تبويب الحسابات بصورة تخدم متطلبات الحسابات المالية التقليدية ومتطلبات الحسابات الكفوية والسعيرية والحسابات القومية وغيرها من البيانات اللازمة لأغراض الرقابة والتخطيط وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بمكونات القيمة المضافة .

2 - البساطة والمرونة في التطبيق :

- يهدف النظام المحاسبي الموحد إلى تخفيف العبء المحاسبي الملقى على عاتق الوحدات المستخدمة للنظام مع إبقاء إمكان تأمين البيانات كافة اللازمة لإغراض المحاسب القومي والرقابة والتخطيط وذلك عن طريق اللجوء إلى ما يلي :
- أ - اعتماد مصادر أخرى للمعلومات خارج النظام لتأمين بعض البيانات الإحصائية التي تحتاجها الجهات المختلفة وفي مقدمتها البيانات الخاصة بالرسوم الكمركية المدفوعة .
  - ب - إعداد كشوفات إحصائية ملحقه بالنظام لتغطية متطلبات المحاسب القومي والتخطيط واتخاذ القرارات .

ثالثا" - مفهوم وأهمية الجودة وأنواعها وتكاليفها :

أ - مفهوم وأهمية الجودة :

مفهوم الجودة Quality يعود إلى الكلمة اللاتينية Qualitas التي يقصد بها طبيعة الشخص أو الشيء ودرجة صلاحيته ، وكانت تعني قديما الدقة والإتقان . وتعد جودة المنتجات أو الخدمات احد العوامل الأساسية التي تسهم بنجاح أو فشل الشركات ، ولذلك تسعى الشركات إلى تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية تمكنها من تحقيق ميزة تنافسية تحقق الرضا لدى المستهلك ، ولغرض توضيح ماهية الجودة فقد اقترحت مفاهيم عديدة للجودة منها الملائمة للاستخدام ودرجة إشباع المنتج أو الخدمة لاحتياجات المستهلك ، درجة مطابقة المنتج لمواصفات التصميم الفنية والهندسية ، وعليه فإنه يمكن تقسيم الجودة إلى ما يلي ( Horngren , et.al , 2006 , p. 1221 )

أ- جودة التصميم : وهي كيفية مقابلة مواصفات المنتج أو الخدمة لاحتياجات ورغبات المستهلك وهي الجودة من وجهة نظر المستهلك .



الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

ب- جودة المطابقة : وتتضمن تصنيع المنتج على وفق المواصفات التصميم الفنية والهندسية وهي الجودة من وجهة نظر الشركة .

وقد عرفت الجودة على وفق وجهات متعددة ، إذ يرى ( Russell & Taylor , 2000, p. 28 ) أن الجودة هي حصيللة تكامل جودة ( التصميم ، المطابقة ، الأداء ) ، وأن التصميم ينبغي أن يصمم على وفق حاجات الزبائن ورغباتهم ووجهات نظرهم بل يفضل أن يكون الزبون مشاركاً فيه ، وجودة المطابقة تعني أن يكون المنتج الفعلي مطابقاً للتصميم ، والمطابقة لا تتحدد هنا بمستلزمات الرقابة وأساليبها فحسب وإنما تتعدى ذلك إلى مطابقة عملية الإنتاج والنشاطات الأخرى ذات الصلة بالجودة للمعايير المحددة والتدقيق للتأكد من توفير متطلبات الجودة ورقابة شاملة لعملياتها وإجراءاتها ، وجودة الأداء تؤكد استجابة المنتج في الميدان لاستخدامات الزبائن الفعلية ، ومن خلال معلومات الزبائن المرشحة عن الاستخدام يعدل التصميم ، وعليه يمكن تصوير الجودة بدوره متكاملة تبدأ من الزبون وتعود ثانية إلى الزبون نفسه .

فقد عرفت الجمعية الأمريكية لضبط الجودة ( ASQC ) الجودة بأنها (( المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة تلبية حاجات معينة ( Goetsch , & Stanley , 2007 , p.609 ) . ويرى ( Bowman , 2009 , p.447 ) أن الجودة هي (( تعبير عن مقدار الخسارة التي يمكن تفاديها والتي قد يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه )) .

أما أبعاد الجودة فعديدة ويمكن أن تحدد بالآتي : ( Everett & Ebert , 2006 , P.16 )

- 1 - الملائمة للاستعمال : وهي مدى جودة أداء المنتج او الخدمة للغرض المحدد له ، فالزبون يأخذ بالحسبان الخصائص الميكانيكية أو أي أبعاد أخرى له ملائمة له، للحكم على مدى ملاءمة المنتج له .
- 2- التعبير عن التميز : ويعني ما تحققه جودة السلعة او الخدمة للمستخدم من إحساس بالسعادة والفخر والمكانة وبالتالي التميز .
- 3 - القيمة : والتي تعني الكيفية التي سيؤدي بها المنتج او الخدمة الغرض المحدد له وبالسعر الذي يرغب فيه الزبائن.
- 4 - المطابقة للمواصفات : أي المدى الذي تتطابق أو يتفق فيه المنتج سواء أكان سلعة أم خدمة مع المواصفات التصميمية لأي منهما .

يرى ( المسعودي ، 2008 ، ص15 ) هناك وجهتا نظر اتجاه الجودة هما :

- 1 - الأولى : تشير إلى الجودة الداخلية : وتعني أن المنتج النهائي يحمل المواصفات والمقاييس والمؤشرات جميعها التي تضمنتها خطط الشركة ، بما في ذلك شكل وحجم ومثانة قوة المنتج .
  - 2 - الثانية : تنادي بالجودة الخارجية : وهي تعني أن يكون المنتج متوافقاً وملياً "للمطوحات والقيم التي يريها الزبون ، أي أن مستوى الجودة يتم تقريرها في ضوء وجهات نظر خارجية .
- ويشير ( Schiffauerova & Thomson , 2006 , P.22 ) إلى أن أهمية الجودة تكمن في الآتي :
- تعد بأنها أداة تحسين مستمر للجودة فهي تساعد على تحديد مناطق الفشل والإخفاق و مصادر حدوث العيوب باستخدام الأدوات الإحصائية.

- تؤدي الجودة الرديئة إلى زيادة أنواع معينة من التكاليف التي تتحملها الشركة ، خاصة تلك التكاليف المتعلقة بكل من ( الوحدات المعيبة من الإنتاج ، إعادة التصنيع ، الفحص والاختبار ، التعامل مع شكاوي العملاء و عدم رضا الزبائن ، تكاليف الخصم على المنتجات ذات الجودة الرديئة ) .

أما ( الخطيب ، 2008 ، ص24 ) فيرى أن أهمية الجودة تتمثل بما يلي :

- أ - تعزيز سمعة الشركة : تستمد الشركة سمعتها من خلال مستوى الجودة لمنتجاتها ، والتي تمكنها من المنافسة مع الشركات الأخرى العاملة في الصناعة أو القطاع نفسه الذي تنتمي إليه الشركة .

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

ب - القدرة على المنافسة العالمية : تكتسب الجودة أهمية كبيرة لأنها تساعد الشركات على بناء قدرة تنافسية والحصول على موطنٍ قدم في الأسواق العالمية .

ج - حماية المستهلك : عند تطبيق مستلزمات تحقيق الجودة يتم اعتماد مواصفات قياسية محددة تسهم في حماية المستهلك من الغش التجاري وتعزيز الثقة من منتجات الشركة .

د - زيادة الحصة السوقية للشركة : إن طرح منتجات ذات جودة عالية تسهم في اكتساب المزيد من الزبائن ، مما ينعكس إيجابياً في زيادة الحصة السوقية للشركة ، فضلاً عن إمكان الدخول إلى الأسواق الجديدة والذي بدوره يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية محلياً ودولياً .

ه - تخفيض الكلفة : إن زيادة الاهتمام بالجودة تؤدي إلى كسب المزيد من المستهلكين وزيادة الولاء لمنتجات الشركة ، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض الكلفة الثابتة للوحدة فضلاً عن زيادة الإنتاجية وتخفيض كلف فضلات الإنتاج وكذلك كلف الضمان مما يسهم بتخفيض الكلف المتغيرة للوحدة الواحدة .

وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحثان إن مفهوم الجودة ليس بالجديد في الحياة اليومية ولكن تختلف الجودة من منظور شخص لآخر ، وبالرغم من هذه الاختلافات فإن هناك عوامل مشتركة تؤدي إلى معنى واحد يخطر في ذهن الإنسان بمجرد التطرق إلى كلمة الجودة وهو بشكل مبسط الاستفادة من السلعة أو الخدمة بما يفوق أو على الأقل يعادل الثمن المدفوع مقابل الحصول على هذه السلعة أو الخدمة ، فضلاً عن ذلك يعرف الباحثان الجودة بأنها (( مجموعة من خواص المنتج تحدد مدى ملاءمة المنتج لكي يقوم بأداء الوظيفة المطلوبة منه ، كما يتوقع المستهلك ، ويضيف الباحثان أن المواصفات تعد المحدد الأساسي لجودة المنتج )) .

ب- مفهوم تكاليف الجودة وأنواعها :

يعد Juran أول من اقترح تكاليف الجودة في كتابه ( تحكم الجودة ) وعرفها على (( إنها التكاليف الناشئة عن ضعف الجودة )) ، وعرفها Horngren على أنها (( التكاليف التي تحدث لمنع الجودة الرديئة ، أو هي التكاليف التي تحدث لأن الجودة الرديئة قد حدثت )) ( Horngren , 2000 , P.677 ) . كما عرفت بأنها (( إنها جميع التكاليف التي تم أنفاقها في أي شركة لضمان تقديم المنتج أو السلعة أو الخدمة إلى الزبائن متطابقة مع احتياجاته )) ( Ross , 2005 , P.6 ) . ويشير كل من ( Dale & Plunkett, 1995, p.16 ) بأن تكاليف الجودة هي (( التكاليف التي تحدث في تصميم نظم إدارة الجودة وتنفيذها وتشغيلها وصيانتها ، فضلاً عن كلفة الموارد التي تتزامن مع برامج التحسين المستمر وتكاليف النظام وتكاليف فشل المنتج أو الخدمة وتكاليف النشاطات التي لا تضيف قيمة )) . وكذلك تعرف تكاليف الجودة بأنها (( إجمالي التكاليف التي تتحملها الشركة لضمان تقديم المنتج بمواصفات ومتطلبات تتلاءم مع رغبة العميل )) ( Kaplan,1998,562 ) .

ويرى ( Jablonski,2010, p.10 ) لا بد من حصر تكاليف الجودة وتجميعها وفصلها عن عناصر التكاليف الأخرى التي تتحملها الشركة ( التكاليف الإنتاجية والتسويقية والإدارية حتى يسهل تحليلها والتحكم فيها ) وتقسيم تكاليف الجودة إلى ما يلي :

1 - تكاليف الوقاية أو المنع : وهي تلك التكاليف التي تتضمن التكاليف كافة التي تتحملها الشركة لغرض منع حدوث عيوب في المنتج وألا يكون هناك إنتاج غير مطابق للمواصفات المحددة مسبقاً من أول مرة ، وتعد تكاليف المنع أهم أنواع تكاليف الجودة لأنها مرتبطة باكتشاف الأخطاء قبل وقوعها ، إذ كلما زادت استثمارات الشركة في مراحل قبل الإنتاج في صورة تكاليف لمنع حدوث الأخطاء فإن ذلك يؤثر بالإيجاب في عناصر تكاليف الجودة ، ومن أمثلة تكاليف المنع (( تكاليف التخطيط وتحسين الجودة ، وتكاليف مراجعة تصميم المنتج بشكل مستمر للقضاء على احتمال حدوث الأخطاء ، وتكاليف مراجعة المنتجات الجديدة ، وتكاليف الحصول على بيانات الجودة وتحليلها ، وتكاليف التقرير عن الجودة ، وتكاليف البحث عن احتياجات المستهلكين ، وتكاليف مراجعات وفحوصات الميدان ، وتكاليف برامج التدريب والتعليم الخاصة بالجودة ، وتكاليف مراجعات الموردين ، وتكاليف مراجعة فاعلية نظم الجودة، وتكاليف هندسة الجودة ، وتكاليف مشروعات تحسين الجودة ، وتكاليف

عمليات الرقابة وطرائق التطوير والتنفيذ، ورقابة العمليات الإحصائية، وتكاليف رقابة العمليات المنفذة لتجنب حدوث العيوب، وتكاليف الإشراف على أنشطة الجودة، وتكاليف تخطيط الجودة لأي نشاط (( .

2 - تكاليف الفحص والتقييم : يشتمل هذا النوع من التكاليف على تكاليف الأنشطة كافة المرتبطة بعمليات الفحص والاختبار لتقييم الوحدات التي تخرج من العمليات ( المخرجات ) والتحقق من مطابقتها المتبعة وتوافقها لمتطلبات الجودة وتمثل هذه التكاليف بكل من (( تكاليف فحص المواد الواردة ، واستهلاك آلات الفحص والاختبار، وتكاليف تشغيل آلات وأدوات القياس ، وتكاليف خدمات المصنع في مجال التفتيش ، وتكاليف صيانة آلات الإنتاج المستخدمة في رقابة الجودة ، وتكاليف الإشراف على أنشطة التقييم ، وتكاليف الفحص الميداني قبل التسليم النهائي للمنتج ، وتكلفة الفحص في أثناء التشغيل ، وتكاليف الفحص العملي ، وتكاليف فحص واختبار المنتج النهائي التام ، وتكاليف تدقيق أوامر البيع ، وتكاليف اختبارات الصلاحية ، وعمليات رقابة الإنذار والإرشاد )) .

3 - تكاليف الفشل : تضمن تكاليف الفشل جميع التكاليف اللازمة لتقويم وتصحيح واستبدال المنتج المعيب نتيجة عدم النجاح في إنتاج المنتجات طبقاً لمعايير الجودة المحددة مسبقاً ، وتعد تكاليف الفشل تكاليف ناشئة عن قصور أنشطة رقابة الجودة في تحقيق مستوى الجودة المستهدف ، وتنقسم تكاليف الفشل إلى مجموعتين هي :

- تكاليف الفشل الداخلي : فتكاليف الفشل الداخلي تتضمن التكاليف كافة التي تتحملها الشركة نتيجة الفشل المكتشف قبل تسليم المنتج للزبون من وقت تسلم مستلزمات الإنتاج من الموردين وقبل تسليم المنتجات للزبائن ، ومن أمثلة تكاليف الفشل الداخلي هي (( تكاليف إعادة التشغيل ، وتكاليف البيانات المعاد إدخالها بسبب أخطاء المدخلات ، وتكاليف إعادة فحص الإصلاحات وإعادة التشغيل ، تكاليف تخفيض الدرجة بسبب العيوب ، وتكلفة الوقت الضائع بسبب مشكلات الجودة )) .

- تكاليف الفشل الخارجي : هذه التكاليف تتضمن التكاليف كافة التي تتحملها الشركة لتصحيح عيوب الجودة بعد تسليم المنتج للزبون ، ومن أمثلة هذه التكاليف هي (( التعويضات والضمانات والمسموحات التي تمنح للزبائن ، والتضحيات المترتبة على إصلاح الوحدات المعادة من الزبائن ، والتضحيات المترتبة على فقد الشركة لجزء من حصتها في السوق ، تكاليف المطالبة بالفحص والتشغيل، وتكاليف الاستجابة لمطالب الزبائن ، والعائد المفقود من تكاليف التشغيل ، وتكاليف الضمانات ، وتكلفة فرصة المبيعات المفقودة نتيجة رداءة الجودة ، وتكاليف المسموحات الناشئة عن رداءة الجودة ، وتكاليف فحص شكاوى المستهلكين في أثناء فترة الضمان ، وتكاليف القضايا الخاصة بضمانات المنتج )) ( Atkinson , 2004 , P.196 ) .

4 - تكاليف الجودة المستترة ( الخفية ) : هي تكاليف الجودة المتدنية التي ينتج عنها خيبة أمل وعدم رضا لدى الزبائن ، وهذا ما ينعكس في تراجع حصة الشركة في السوق وفي تكوين سمعة سيئة لدى الزبائن مما يؤدي إلى نشوء تكاليف فرص ضائعة ، والمبيعات المفقودة المحتملة ، وتكلفة إعادة التصميم بسبب الجودة الرديئة ، وتكلفة تغيير عمليات التصنيع لعدم موافقته لتلبية متطلبات الجودة ، وتكلفة تغييرات البرامج بسبب الجودة الرديئة ، وتكلفة إنتاج التصنيع الإضافي من المنتجات المعيبة ، وتكلفة المنتج الرديء الذي لم يبلغ عنه ، ومثل هذه التكاليف المستترة يصعب تقديرها والتقرير عنها ( Park, 2003, p.125 ) .

ويرى الباحثان أن تكاليف الجودة مصطلح مختصر للتعبير عن جميع التكاليف التي تتحملها الشركة لتحقيق مستوى الجودة المطلوبة في المنتج أو الخدمة ، وأن أهمية هذه التكاليف متأنية من خلال أن الجودة تعد أداة ضرورية في نجاح الشركات أو فشلها ، ولما لها من دور في إيجاد مركز تنافسي للشركة في السوق ، ويمكن أن نوضح أهمية الجودة من خلال كل من ( كسب ثقة الزبون للحصول على حصة سوقية أعلى ، ولاء العاملين ، وتخفيض التكاليف ) .

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

#### ج - قياس تكاليف الجودة :

تختلف عملية قياس تكاليف الجودة بسبب اختلاف النظم المحاسبية الكفوية المطبقة في الشركة ، وعليه تقع على عاتق محاسب الكلفة المسؤولية الكبرى من خلال وضع وتصميم نظام خاص ودقيق لقياس هذه التكاليف ، بعد معرفة الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الإدارة ، كما يتطلب تحديد البدائل الملائمة للقياس واختيار أساليب جمع المعلومات .

ويرى ( Feigenbaum , 1991 , P.110 ) أن تكاليف الجودة تمثل محل القياس وتقديرات التكاليف بالنقد ، وأنها تمثل المقياس المناسب ووحدة القياس المميزة ، وأن عملية قياس التكاليف تعد من العناصر المهمة في النظام المحاسبي لأنها تظهر أهمية أكبر عند المقارنة مع تكاليف ( العمل ، الهندسة ، والبيع ) ، وتستخدم نتائج موازنة تكاليف الجودة في عملية صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي وهي من المحددات المهمة لأعمال الشركة . وهناك مدخلان في عملية القياس هما المدخل التقليدي والمدخل الحديث نحاول باختصار توضيح هذين المدخلين : ( السامرائي ، 1998 ، ص 31 )

#### - المدخل التقليدي ( الكلاسيكي ) :

يركز هذا المدخل على تقليل الانحراف بين التكاليف المخططة والتكاليف الفعلية ، وتوفير البيانات الرقابية الدقيقة للإدارات العليا عن التكاليف والانحرافات والأرباح ويقتضي هذا المدخل إنشاء مركز أو أكثر للسيطرة على جودة الإنتاج تحمل عليها تكاليف جودة الإنتاج ، وذلك بهدف تحديد نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف الجودة ولا بد من إتباع النقاط الآتية لتحديد نصيب الوحدة :

- 1 - حصر تكاليف جودة الإنتاج من واقع المستندات الأصلية ، وتبويبها وتحميلها مباشرة على مراكز تكلفة الرقابة على الجودة .
- 2 - تحديد نصيب مركز تكلفة جودة الإنتاج من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية الأخرى .
- 3 - استخراج تكلفة وحدة الخدمة التي تؤديها إدارة الرقابة على الجودة وذلك بتقسيمها على عدد وحدات الخدمات التي تنتجها .
- 4 - توزيع تكاليف مراكز جودة الإنتاج على المراكز الإنتاجية على أساس سبب التكلفة .
- 5 - استخراج نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف الرقابة على جودة الإنتاج أو معدل تحميل تكاليف جودة الإنتاج . ويشير ( السيد ، 1995 ، ص 183 ) أن هذا المدخل يؤكد على أن تكاليف الفشل ( الداخلي والخارجي ) ستخفض كلما ارتفعت كلف الوقاية والتقييم ، ولكنها سوف تصل إلى حد معين لا تكون هناك عوائد لكلف التقييم والوقاية المصروفة لأنها سوف تكون أكبر من العوائد التي سوف تجنيها الشركة من هذه الكلف بسبب كثرة عدد الفاحصين وارتفاع أجورهم .

#### - المدخل الحديث :

تركز نظم التكاليف الحديثة على استعمال مدخل التكلفة على أساس الأنشطة ، والذي يعد أهم نظم التكاليف الداعمة للسياسات الإنتاجية وبرامج التحسين المستمر ، وهو يتناسب مع نظرية إدارة الجودة الشاملة لأنه يشجع الإدارة على تحليل الأنشطة ، وتحديد قيمتها للزبون من خلال ما يوفره من المعلومات المالية ومقاييس الأداء التي تتبع اثر الأنشطة المهمة في المنظمة للمنتج أو الخدمة النهائية باستعمال مدخل التكلفة على أساس الأنشطة ، ويمكن تحقيق المنافع المالية الناتجة عن تبسيط عمليات تصميم وإنتاج المنتج أو التقليل من أنظمة الفحص والاختبار وإقامة نظام سيطرة يركز على الأنشطة بدلا من التركيز على حجم أو معايير الأجزاء ( Atkinson , 2000 P.15 ) . وقد حدد Horngren مجموعة من الخطوات التي يتم من خلالها قياس تكاليف الجودة باستعمال هذا المدخل وتمثل هذه الخطوات بما يلي : ( Horngren , 2003 , P.798 )

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

- 1 - تحديد الأنشطة المرتبطة بالجودة وتجميعها ، وتتضمن هذه الأنشطة سلسلة القيمة لكل وظائف الشركة .
- 2 - تحديد موجه الكلفة أو مسببات التكلفة ( Cost Drive ) لكل نشاط من الأنشطة المرتبطة بالجودة على حده
- 3 - تحديد معدل تحميل لكل نشاط .
- 4 - احتساب تكاليف كل نشاط من الأنشطة المرتبطة بالجودة .
- 5 - تحديد إجمالي التكاليف عن طريق تجميع تكاليف كل الأنشطة المرتبطة بالجودة على وفق سلسلة القيمة لكل وظائف الشركة .

د - الإفصاح عن تكاليف الجودة :

أصبحت القوائم المالية لا ينظر إليها بأنها أهداف تسعى الوحدة المحاسبية إلى تحقيقها بمجرد إعدادها ، وإنما لمساعدة بعض الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة ، فضلا" عن ذلك فإن القوائم المالية تعد عنصر مراقبة على نشاط الشركة من قبل المالكين وخصوصا" في الشركات المساهمة ، مما استوجب أن تكون البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية واضحة وكافية ومفهومة لكل الأطراف التي تسعى للاستفادة منها .

وبرى ( خشارمة ، 2003 ، ص96 ) أن الإفصاح هو تلك (( المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية ، بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ، ويشمل الإفصاح عن أية معلومات تاريخية أو مستقبلية تصرح عنها الإدارة وتتضمنها التقارير المالية )) . ويشير ( الحواتمة ، 2010 ، ص18 ) إن الإفصاح المحاسبي هو (( إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية ، وهذه المعلومات تظهر بالقوائم المالية والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل )) .

أما ( وادي ، 2006 ، ص75 ) فقد أوضح بأن الإفصاح يعبر عنه بالآتي :

- 1 - هو الأداة التي تفسر القوائم المالية وتوضح عما يحتويه .
- 2 - هو المدخل الأخلاقي لمهنتي المحاسبة والتدقيق .
- 3 - هو أحد أركان القوائم المالية .

وقد حدد ( جليل ، 2009 ، ص18 ) أنواع الإفصاح بالآتي :

- 1- الإفصاح الكافي : يتضمن هذا الإفصاح عرضا" للحد الأدنى والمطلوب من البيانات والمعلومات المالية .
- 2- الإفصاح الكامل : يتضمن هذا الإفصاح عرضا" للمعلومات الملائمة " كافة .
- 3- الإفصاح الإلزامي : يتضمن هذا الإفصاح عرضا" للحد الأدنى للمعلومات التي نص عليها القانون .
- 4- الإفصاح العادل : هو عرض للمعلومات بشكل يضمن المساواة في توصيل المعلومات للمستفيدين من القوائم المالية .

5- الإفصاح الإعلامي : هو عرض إضافي للمعلومات من أجل زيادة المعرفة لمستخدمي القوائم المالية .

ويضيف ( جليل ) بأن قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها أصبح أمرا" مهما" للشركة ، لأنه يوفر الأساس السليم في عملية اتخاذ القرارات الملائمة ويساعد على زيادة فعالية تخصيص الموارد الاقتصادية ، وبالتالي يساعد على تحقيق نمو اقتصادي ايجابي سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أم على المستوى القومي ككل .

ويرى الباحثان أن الهدف الرئيس من الإفصاح المحاسبي هو إشباع حاجات مستخدمي القوائم والتقارير المحاسبية من البيانات والمعلومات المحاسبية ، وبالتالي فإن سلوك هؤلاء المستخدمين سيتأثر بكمية هذه البيانات والمعلومات التي تم الإفصاح عنها ونوعيتها ، ويعرف الباحثان الإفصاح بأنه (( استخدام الوسائل والأساليب الفنية المختلفة بهدف تقديم كمية من البيانات والمعلومات المحاسبية الكافية لمستخدمي القوائم المالية والتي تمكنها من اتخاذ قراراتها المختلفة تدعيما" لأداء وظيفة الإعلام المحاسبي )) .

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة بالمنطقة الجنوبية) .....

**ه - أنموذج الإفصاح المقترح :**

يتمثل الإفصاح المقترح بثلاث قوائم مالية وكالاتي :

- 1 - أنموذج الإفصاح عن تكاليف الجودة في مراكز التكاليف .
- 2 - كشف العمليات الجارية - الجودة .
- 3 - كشف الميزانية العمومية الاقتصادية - الجودة .

أنموذج الإفصاح عن تكاليف الجودة في مراكز التكاليف عن السنة المنهية في 12/31 من السنة

مركز التكاليف	أنواع التكاليف	أنواع تكاليف الجودة															
		تكاليف التشغيل الخارجي		تكاليف الإنتاج الداخلي				تكاليف الرقابة									
		تكاليف جارية	تكاليف قسمة	تكاليف جارية	تكاليف قسمة	تكاليف جارية	تكاليف قسمة	تكاليف جارية	تكاليف قسمة	تكاليف جارية	تكاليف قسمة						
مركز الإنتاج																<ul style="list-style-type: none"> <li>- شراء الموردين للجودة</li> <li>- إضافات القسمة للجودة</li> <li>- تكاليف الرقابة مرحلة</li> <li>- رواتب وأجور العاملين في مجال الجودة</li> <li>- المستلزمات السلعية للجودة</li> <li>- المستلزمات الضمنية للجودة</li> <li>- قطع المعدات وأجود الجودة</li> <li>- تكاليف جيرة أخرى</li> </ul>	
المجموع																	
مركز الخدمات الإنتاج																	<ul style="list-style-type: none"> <li>- شراء الموردين للجودة</li> <li>- إضافات القسمة للجودة</li> <li>- تكاليف الرقابة مرحلة</li> <li>- رواتب وأجور العاملين في مجال الجودة</li> <li>- المستلزمات السلعية للجودة</li> <li>- المستلزمات الضمنية للجودة</li> <li>- قطع المعدات وأجود الجودة</li> <li>- تكاليف جيرة أخرى</li> </ul>
المجموع																	
مركز الخدمات الصورية																	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكاليف الرقابة مرحلة</li> <li>- رواتب وأجور العاملين في مجال الجودة</li> <li>- المستلزمات السلعية للجودة</li> <li>- المستلزمات الضمنية للجودة</li> <li>- قطع المعدات وأجود الجودة</li> <li>- تكاليف جيرة أخرى</li> </ul>
المجموع																	
مركز الخدمات الإدارية																	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إضافات قسمة</li> <li>- رواتب وأجور العاملين في مجال الجودة</li> <li>- المستلزمات السلعية للجودة</li> <li>- المستلزمات الضمنية للجودة</li> <li>- قطع المعدات وأجود الجودة</li> <li>- تكاليف جيرة أخرى</li> </ul>
المجموع																	

أنموذج الإفصاح عن تكاليف الجودة في مراكز التكاليف عن السنة المنهية في 12/31 من السنة

كشف العمليات الجارية - الجودة للسنة المنهية في 31 / 12 / من السنة

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	المبالغ بالدينار
		<u>الإيرادات الجارية</u>	
13	45 – 41	إيرادات النشاط الجاري	
	461-462	فوائد دائنة وإيجارات الأراضي	
		<u>المصروفات الجارية</u>	
10	31	الرواتب والأجور	
11	32	المستلزمات السلعية	
12	33	المستلزمات الخدمية	
1	37	الاندثارات	
		مجموع المصاريف	
		فائض العمليات الجارية ( المرحلة الأولى )	
		فائض العمليات الجارية (منقول من المرحلة الأولى )	
		تضاف الإيرادات التحويلية والإيرادات الأخرى	
14	48	الإيرادات التحويلية	
14	49	الإيرادات الأخرى	
		مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى	
		تنزل المصروفات التحويلية والأخرى الاقتصادية	
14	38	المصروفات التحويلية	
14	39	المصروفات الأخرى	
		مجموع المصروفات التحويلية والأخرى	
		فائض العمليات الجارية الخاصة بالنشاط الاقتصادي من المرحلة الثانية	
		تنزل المصروفات الجارية للجودة	
	31	الرواتب والأجور	
	32	المستلزمات السلعية	
	33	المستلزمات الخدمية	
	37	الاندثارات	
		مجموع المصروفات الجارية للجودة	
		فائض العمليات الجارية الاقتصادية – الجودة – المرحلة الأولى	
	39-38	تنزل مجموع المصروفات التحويلية والأخرى ذات العلاقة بالجودة	
		المصروفات التحويلية	
		المصروفات الأخرى	
		الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية	

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

كشف الميزانية العمومية الاقتصادية - الجودة كما في 31 / 12 / من السنة

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ بالدينار
	الموجودات الثابتة	
11	الموجودات الثابتة الاقتصادية ( بالقيمة الدفترية )	
118	النفقات الايرادية المؤجلة الاقتصادية	
12	مشروعات تحت التنفيذ	
141	قروض ممنوحة طويلة الأجل	
	مجموع الموجودات الثابتة الاقتصادية	
	الموجودات المتداولة الاقتصادية	
13	المخزون ( بالكلفة )	
138	أعتمادات مستنديه لشراء المواد	
16	المديون	
18	النقود	
	مجموع الموجودات المتداولة الاقتصادية	
	مجموع الموجودات الاقتصادية	
11	الموجودات الثابتة ذات العلاقة بالجودة بالكلفة	
118	النفقات الايرادية المؤجلة	
12	مشروعات تحت التنفيذ للجودة	
	مجموع الموجودات الثابتة ذات العلاقة بالجودة بالكلفة	
	الموجودات المتداولة ذات العلاقة بالجودة	
13	المخزون من المواد	
138	أعتمادات مستنديه لشراء الموجودات	
	مجموع الموجودات المتداولة ذات العلاقة بالجودة	
	مجموع الموجودات ذات العلاقة بالجودة	
	مجموع الموجودات الاقتصادية - الجودة	
	مصادر التمويل	
	مصادر التمويل طويلة الأجل	
21	رأس المال	
22	الاحتياطيات	
241	قروض مستلمة طويلة الأجل	
	مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل	
	مصادر التمويل قصيرة الأجل	
26	الدائون	
	مجموع مصادر التمويل	

**المحور الثالث - الدراسة التطبيقية :**



الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

يتناول هذا المحور نبذة تعريفية عن الشركة عينة البحث ( الشركة العامة لصناعة الأسمدة/المنطقة الجنوبية ) وتوضيح الجانب التطبيقي للإطار المقترح .

#### **أولاً: : نبذة تعريفية عن الشركة العامة لصناعة الأسمدة/المنطقة الجنوبية :**

صدر عقد تأسيس الشركة باسم الشركة العامة لصناعة الأسمدة الكيماوية في البصرة بتاريخ 1969/11/12 وبرأس مال قدره ( 12 ) مليون دينار ، وفي بداية عام 1971 تم تشغيل وحدات المصنع وتقرر توسيع طاقات المعمل الأول بإنشاء مصنع ثان لإنتاج سماد اليوريا وبالموقع نفسه ( أبي الخصيب ) وبرأس مال يقدر بـ 22 مليون دينار وبالطاقات التصميمية اليومية الآتية :  
1300 طن / يوم من سماد اليوريا.  
800 طن / يوم من الامونيا.

وفي أيلول لعام 1975 تم توقيع عقد مع شركة متسوبيشي اليابانية لإنشاء مصنعين عملاقين لإنتاج سماد اليوريا وبكلفة (192) مليون دينار وبموقع خور الزبير وبطاقة إنتاجية إجمالية للمصنعين 3200 طناً /يوم من سماد اليوريا و2000 طن / يوم من الامونيا ، وفي عام 1979 نفسه تم دمج المنشأتين (أبي الخصيب / خور الزبير) بمنشأة واحدة سميت المنشأة العامة لصناعة الأسمدة في البصرة . وفي عام 1988 تم دمج المنشأة الشمالية مع الجنوبية باسم المنشأة العامة لصناعة الأسمدة / المنطقة الجنوبية ، وفي عام 1997 تم تأسيس الشركة باسم الشركة العامة لصناعة الأسمدة / المنطقة الجنوبية وحسب قانون الشركات ذي الرقم 22 لسنة 1997 برأس مال قدره 320364000 دينار فقط ثلاثمائة وعشرون مليون وثلاثمائة وأربعة وستون ألف دينار. ونظراً للتطور الحاصل في نشاطات الشركة تم زيادة رأس مال الشركة إلى 820364000 دينار فقط ثمانمائة وعشرين مليون وثلاثمائة وأربعة وستين ألف دينار بموجب كتاب وزارة التجارة دائرة الشركات ذي الرقم م. ش 2240 في 1999/10/20.

#### **ثانياً - - الأنموذج المقترح للإفصاح والجانب التطبيقي :**

تم وضع الأنموذج المقترح للإفصاح المحاسبي عن تكاليف الجودة في الشركة العامة لصناعة الأسمدة /المنطقة الجنوبية بشكل ينسجم مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد الواجب الاستخدام في الشركات كافة ، وبهذا الخصوص لا بد من الإشارة إلى ما يأتي :

- بعد أن تم الاطلاع على طبيعة التكاليف المتحققة في قسم الجودة في الشركة عينة البحث ، سيتم تصنيف هذه التكاليف بما ينسجم وطبيعة نظام التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد ، وذلك بتبويب هذه التكاليف حسب مراكز التكاليف الواردة في النظام المحاسبي وهي : مركز الإنتاج ( 5 ) ، مركز خدمات الإنتاج ( 6 ) ، مركز الخدمات التسويقية ( 7 ) ، مركز الخدمات الإدارية ( 8 ) ، ولكي يحقق الأنموذج المقترح درجة كافية من الشمول بالتكاليف كافة التي تتحملها الشركة من أجل إنتاج منتجات ذات جودة عالية ، فقد تم تقسيم هذه التكاليف إلى تكاليف رأسمالية وتكاليف جارية ، ومن شأن هذا التقسيم أن يلبي احتياجات الإفصاح لكلا النوعين من التكاليف وذلك من خلال أظهار التكاليف الرأسمالية في قائمة الميزانية العمومية ، في حين يتم أظهار التكاليف الجارية ضمن كشف العمليات الجارية ، عادة ما يراعى في الخطوات الأولى لتطبيق أي نموذج أو فكرة جديدة أن يتصف التطبيق بالسهولة والوضوح مبتعداً قدر الإمكان عن التعقيد ، وهذا ما أخذ به الباحثين بنظر الاعتبار عند وضع الأنموذج المقترح وتطبيقه في واحدة من الشركات التي تتصف بطبيعة أنشطتها بأنها ذات

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

تكاليف جودة مهمة ، وتناول الأنموذج المقترح تكاليف الجودة متمثلة بتكاليف الوقاية ، تكاليف الرقابة ، تكاليف الفشل الداخلي ، وتكاليف الفشل الخارجي وكما يلي .

1 - أنموذج الإفصاح المقترح للتكاليف حسب علاقتها بمراكز التكاليف :

يتضمن هذا الأنموذج تبويبا" لتكاليف الجودة إلى تكاليف جودة رأسمالية وأخرى تكاليف جودة جارية كما هي متحققة في مراكز التكاليف المشار إليها ، فضلاً عن بيان المبالغ التي تم رصدها لكل بند من بنود هذه التكاليف والمبالغ المصروفة خلال السنة من قبل الشركة على جودة المنتجات ، كما هي موضحة في شكل ( 1 ) إ نمودج الإفصاح المقترح لتكاليف الجودة الآتي.

يلاحظ أن بنود الاستخدامات ( تكاليف الجودة ) والمتمثلة بتكاليف الوقاية ، تكاليف الرقابة ، تكاليف الفشل الداخلي ، وتكاليف الفشل الخارجي قد وردت على المستوى الثنائي كما في الرواتب والأجور والمستلزمات السلعية والخدمية ، وبالإمكان أعداد كشوفات تفصيلية ملحقه بالأنموذج للوقوف على أنواع هذه الاستخدامات وذلك على المستوى الثلاثي أو الرباعي ، إذ أن أدراج الاستخدامات بهذه التفاصيل من شأنه أن يجعل الأنموذج مطولاً وغير واضح ، في الحقيقة أن الأنموذج قد تناول الجانب المهم من بنود الاستخدامات للجودة التي يمكن أن تتحقق في مراكز الكلفة وقد أعطى مرونة لما يمكن أن يتحقق من تكاليف جودة ضمن فقرة تكاليف الجودة الأخرى ، وبعد تثبيت تكاليف الجودة ( تكاليف الوقاية ، تكاليف الرقابة ، تكاليف الفشل الداخلي ، وتكاليف الفشل الخارجي ) وتحديد مجموع المبالغ التي أنفقتها الشركة ( عينة البحث ) من أجل الحصول على منتجات ذات جودة عالية ، يتم تبويب هذه التكاليف إلى تكاليف رأسمالية للجودة وأخرى تكاليف جارية للجودة ، وسيتم عرض بيانات الأنموذج في قائمتين ماليتين رئيسيتين هما كشف العمليات الجارية وكشف الميزانية العمومية وذلك استكمالاً لجوانب الإفصاح لتكاليف الجودة ضمن القوائم المالية التي يتضمنها النظام المحاسبي الموحد .

## 2 - كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الجودة :

يمثل هذا الكشف الحساب الختامي الرئيس بموجب النظام المحاسبي الموحد ، وعليه فإن النتيجة النهائية للكشف تمثل فائض "عجز" العمليات الجارية ، وأن تضمين كلف الجودة ضمن كشف العمليات الجارية يعني بالمقابل أعداد كشف يحتوي كلاً من التكاليف الجارية التشغيلية التي تتحملها الشركة نتيجة لممارستها لنشاطها الاقتصادي ، فضلاً عن التكاليف الجارية ذات العلاقة بالجودة التي تتحملها في سبيل المحافظة على منتجات ذات جودة عالية ، وتشمل تكاليف الجودة الرواتب والأجور المدفوعة للعاملين في مجال الجودة وكلف المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية والاندثارات الخاصة بالموجودات الثابتة المختلفة المستخدمة في مراكز الكلف وصولاً إلى النتيجة النهائية لكشف العمليات الجارية الذي يعبر عن فائض "عجز" العمليات الجارية الاقتصادية، وكما هي موضحة في الشكل الآتي.

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

شكل ( 2 )

الشركة العامة لصناعة الأسمدة / المنطقة الجنوبية

كشف العمليات الجارية - الجودة للسنة المنتهية في 31 / 12 / 2014

المبالغ بالدينار	التفاصيل	رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف
	<u>الإيرادات الجارية</u>		
103163595604	إيرادات النشاط الجاري	45-41	13
8276703	فوائد دائنة وإيجارات الأراضي	461-462	
	<u>المصروفات الجارية</u>		
48550085843	الرواتب والأجور	31	10
32516208845	المستلزمات السلعية	32	11
5017096929	المستلزمات الخدمية	33	12
3782642301	الاندثارات	37	1
89866033918	مجموع المصاريف		
13305838389	فائض العمليات الجارية ( المرحلة الأولى )		
13305838389	فائض العمليات الجارية (منقول من المرحلة الأولى )		
	تضاف الإيرادات التحويلية والإيرادات الأخرى		
106529641	الإيرادات التحويلية	48	14
207142723	الإيرادات الأخرى	49	14
313672364	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى		
	تنزل المصروفات التحويلية والأخرى الاقتصادية		
	المصروفات التحويلية	38	14
636869103	المصروفات الأخرى	39	14
636869103	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى		
12982641650	فائض العمليات الجارية الخاصة بالنشاط الاقتصادي من المرحلة الثانية		
	تنزل المصروفات الجارية للجودة		
14664400000	الرواتب والأجور	31	
9855100000	المستلزمات السلعية	32	
1604504200	المستلزمات الخدمية	33	
1134900000	الاندثارات	37	
27258904200	مجموع المصروفات الجارية للجودة		
75912968107	فائض العمليات الجارية الاقتصادية - الجودة - المرحلة الأولى		
	تنزل مجموع المصروفات التحويلية والأخرى ذات العلاقة بالجودة	39-38	
	المصروفات التحويلية		
950000	المصروفات الأخرى		
75912018107	الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية		

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

### 3 - كشف الميزانية العمومية الاقتصادية - الجودة :

يتم أعداد هذا الكشف بالاستناد إلى الفصل بين الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة التي تستخدمها الشركة ( عينة البحث ) في عملياتها الإنتاجية عن تلك التي تستخدمها من أجل إنتاج منتجات ذات جودة عالية ، وذلك بعد أخذ بيانات أنموذج الإفصاح عن تكاليف الجودة الواردة في الشكل رقم ( 1 ) بنظر الاعتبار وخاصة فيما يتعلق بشراء الموجودات الثابتة ، ويبين الشكل أدناه رقم ( 3 ) أنموذج كشف الميزانية العمومية الاقتصادية - للجودة للشركة عينة البحث وذلك بعد أن تم فصلها بالشكل الذي يتلاءم مع الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة ، فضلاً عن أخذ الإضافات الرأسمالية بنظر الاعتبار والتي تنوي الشركة استحداثها في قسم الجودة.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن الباحثين قد قاما بفصل بيانات الحسابات الختامية للشركة المذكورة عينة البحث للسنة 2014 بما ينسجم مع متطلبات أعداد الإطار المقترح للإفصاح وذلك بسبب عدم قيام الشركة بفصل التكاليف الخاصة بالأنشطة الاقتصادية عن تلك التكاليف التي أنفقت لإنتاج منتجات ذات جودة عالية .

#### شكل ( 3 )

#### الشركة العامة لصناعة الأسمدة / المنطقة الجنوبية كشف الميزانية العمومية الاقتصادية - الجودة كما في 31 / 12 / 2014

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبالغ بالدينار
	الموجودات الثابتة	
11	الموجودات الثابتة الاقتصادية ( بالقيمة الدفترية )	54698532140
118	النفقات الإرادية المؤجلة الاقتصادية	3126497307
12	مشروعات تحت التنفيذ	2770111070
141	قروض ممنوحة طويلة الأجل	75000000
	مجموع الموجودات الثابتة الاقتصادية	60670140517
	الموجودات المتداولة الاقتصادية	
13	المخزون ( بالكلفة )	29527678491
138	اعتمادات مستنديه لشراء المواد	2664640790
16	المدينون	33379481480
18	النقود	63654683163
	مجموع الموجودات المتداولة الاقتصادية	129226483924
	مجموع الموجودات الاقتصادية	189896624441
11	الموجودات الثابتة ذات العلاقة بالجودة بالكلفة	2282239445
118	النفقات الإرادية المؤجلة	
12	مشروعات تحت التنفيذ للجودة	648000000
	مجموع الموجودات الثابتة ذات العلاقة بالجودة بالكلفة	2930239445
	الموجودات المتداولة ذات العلاقة بالجودة	
13	المخزون من المواد	139229857
138	اعتمادات مستنديه لشراء الموجودات	361400000
	مجموع الموجودات المتداولة ذات العلاقة بالجودة	500629857

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية).....

3430869302	مجموع الموجودات ذات العلاقة بالجودة	
193327493743	مجموع الموجودات الاقتصادية	
	مصادر التمويل	
	مصادر التمويل طويلة الأجل	
820364000	رأس المال	21
142668493439	الاحتياطيات	22
521742000	قروض مستلمة طويلة الأجل	241
144010599439	مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل	
	مصادر التمويل قصيرة الأجل	
49316894304	الدائون	26
193327493743	مجموع مصادر التمويل	

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة

فضلاً عن كل ما تقدم يوضح الباحثان أن تقديم إطار مقترح للإفصاح عن الجودة وتكاليها في النظام المحاسبي الموحد سوف يساعد إدارة الشركة على مقارنة تكاليف الجودة الجيدة ( الوقاية ، والرقابة ) بتكاليف الجودة الرديئة ( الفشل الداخلي والفشل الخارجي ) وملاحظة الفرق إن كان إيجابياً أو سلبياً ، والبحث عن الأسباب وإعادة توزيع تكاليف الجودة في ضوء ذلك الاستعراض وبيان نقاط القوة والضعف التي يمكن اكتشافها من خلال الإفصاح عن الجودة وتكاليها ، والذي بدوره يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للشركة وتعزيز قدرة الشركة التنافسية على المستوى المحلي والخارجي ، وهذا يشير إلى صحة فرضية البحث التي مفادها (( تقديم إطار مقترح للإفصاح عن الجودة وتكاليها في النظام المحاسبي الموحد لبيان مدى اهتمام الشركات الصناعية في الجودة وتكاليها من جانب ، والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للشركة من جانب آخر وبما يعزز القدرة التنافسية للشركات الصناعية )) .

## **الاستنتاجات والتوصيات**

### **أولاً - الاستنتاجات :**

- 1 - يعد النظام المحاسبي الموحد مصدراً مهماً للمعلومات ، ليس فقط لإدارة الشركة فحسب ، وإنما للعديد من الأطراف المستفيدة .
- 2 - الدليل المحاسبي في النظام المحاسبي الموحد يعد إحدى الركائز الأساسية ، ومكونات هذا الدليل تعد حداً أدنى لما يجب أن تلتزم به الشركات المطالبة بتطبيق هذا النظام ، فالدليل المحاسبي يتضمن حصراً شاملاً لجميع الحسابات التي يمكن أن توجد في الشركات نتيجة مزاوله النشاط .
- 3 - لم يأخذ تطبيق نظام محاسبة الجودة وتكاليفها والإفصاح عنها في الشركات الصناعية الاهتمام الكافي ، فضلاً عن عدم توفير البيانات ذات العلاقة بكلف الجودة هو ناتج من نقص الخبرات الكفوءة في هذا المجال .
- 4 - لا يزال الإفصاح المحاسبي عن المعلومات في مرحله الأولى متعثراً" بكم من المشكلات تأتي في مقدمتها عدم توفير البيانات المالية والفنية الخاصة بتكاليف الجودة .
- 5- يمكن أن يوفر الإفصاح الملائم لمعلومات الجودة قاعدة للبيانات من شأنها أن تضيء شيئاً من الشرعية على وجود الشركة في مجال إذعانها للتشريعات والقوانين الحكومية ذات العلاقة بالجودة ، فضلاً عن بيان الدور الإيجابي للشركة في مجال الأبحاث والدراسات للجودة.
- 6 - تعد الشركة عينة البحث حساباتها الختامية بموجب النظام المحاسبي الموحد وهذا يعني عدم أخذ التكاليف والالتزامات الخاصة بالجودة بنظر الاعتبار ، فلا يوجد تحديد وقياس وإفصاح لتكاليف الجودة ، وهذا من شأنه أن يؤثر سلباً في كفاءة طريقة تخصيص التكاليف .
- 7 - يواجه المحاسبين بعض الصعوبات في مجال محاسبة الجودة منها عدم الاسترشاد بالمعايير ذات العلاقة بمحاسبة الجودة في مجال عمل الجودة ، فضلاً عن صعوبة فرز وتخصيص التكاليف الرأسمالية والتشغيلية بين ما هو اقتصادي وما هو متعلق بالجودة

### **ثانياً - التوصيات :**

لقد حدد الباحثان عدداً من التوصيات وكالاتي :

- 1 - لا بد من تطوير النظام المحاسبي الموحد بشكل يلائم المستجدات الحديثة ومنها متطلبات محاسبة الجودة وذلك من خلال إعادة النظر بالدليل المحاسبي والحسابات الختامية والقوائم المالية لكي تتضمن الحسابات الملائمة مثل التكاليف والالتزامات الخاصة بالجودة ، فضلاً عن الموجودات ذات العلاقة بالجودة .
- 2 - ينبغي لإدارة الشركة الأخذ بالنموذج المقترح للإفصاح عن معلومات الجودة لما لهذا الأمر من أهمية في مجال التخطيط والرقابة لإنتاج منتجات ذات جودة عالية .
- 3 - ينبغي على الشركة إدراج تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد لتمكنه من تزويد إدارة الشركة بالمعلومات والبيانات التي تساعد في الرقابة على مجالات الإنفاق على الجودة .
- 4 - كما يوصي الباحثان بالتأكيد على ضرورة اهتمام إدارة الشركة بأساليب علمية لمحاسبة الجودة والإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالجودة من خلال أعداد دورات خاصة للكوادر المحاسبية في هذا المجال .
- 5 - الاهتمام بقسم الجودة في الشركة بشكل خاص ورفده بالكادر المحاسبي الملم بشؤون الجودة وتكاليفها ، فضلاً عن دعمه مالياً ومعنوياً" لكي يواكب آخر التطورات في مجال إنتاج منتجات ذات جودة عالية .

## المصادر :

تمثلت المصادر بمصادر عربية ومصادر أجنبية وكما يلي :

أولاً - المصادر العربية :

- 1 - ألفنه ، أحمد سعد عبد العزيز . (( قياس تكاليف الجودة البيئية باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط )) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بنها - كلية التجارة - قسم المحاسبة ، 2006 .
- 2 - جليل ، كمال مصطفى . (( الإفصاح والقياس المحاسبي للسندات والقروض وإجراءات التدقيق )) ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، 2009 .
- 3 - حمودة ، خالد سامي . (( واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية )) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية - غزة ، كلية التجارة ، 2014 .
- 4 - الحواتمة ، عمر محمد مسلم . (( قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي )) ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2010 .
- 5 - خشارمة ، حسين علي . (( مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن - معيار المحاسبة الدولي رقم 30 )) ، مجلة النجاح للأبحاث - المجلد السابع عشر ، العدد الأول ، فلسطين ، 2003 .
- 6 - الخطيب ، سمير كامل . (( إدارة الجودة الشاملة والايزو \_ مدخل معاصر )) ، مطبعة جعفر العصامي ، بغداد ، 2008 .
- 7- ديوان الرقابة المالية ، (( النظام المحاسبي الموحد )) ، الطبعة الثانية ، 2011 .
- 8 - ديوان الرقابة المالية . (( النظام المحاسبي الموحد للبلديات )) ، الطبعة الأولى ، 2012 .
- 9 - السالم ، مناضل عبد الجبار عبد الرزاق . (( دور نظم المعلومات المحاسبية في قياس كلف الجودة ورقابتها وتأثيرها على كلف الإنتاج - دراسة على عينة من الشركات الصناعية )) ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة البصرة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2001 .
- 10 - السيد ، إسماعيل محمد . (( الإدارة الإستراتيجية : مفاهيم ومجالات تطبيقية )) ، المكتب العربي ، جمهورية مصر العربية ، الإسكندرية ، 1995 .
- 11 - شادي ، علي محروس . (( النظام المحاسبي الموحد - تأصيل علمي وتطبيق عملي )) جمهورية مصر العربية ، القاهرة ، 2002 .
- 12 - القاضي ، حسين . (( الموازنة النقدية في النظام المحاسبي الموحد - الواقع والآفاق )) ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد 17 ، العدد الأول ، سنة 2001 .
- 13 - المسعودي ، حيدر علي جراد . (( إمكانية تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية لإدارة التكاليف وأثرها في تعزيز الميزة التنافسية - دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف )) ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2008 .
- 14- وادي ، مدحت عبد الله . (( أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية - دراسة تحليلية وتطبيقية )) ، مجلة العربي للمحاسبة ، المجلد السادس ، العدد الأول ، 2006 .
- 15- وريا ، برهان أحمد و محمود ، غازي عثمان . (( إمكانية تطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق بالمصارف العراقية في ضوء معايير المحاسبة الدولية )) ، كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ، تنمية الرافدين ، العدد 95 ، مجلد 31 ، سنة 2009 .
- 16- عبد السيد ناظم حسن . (( علاقة نتائج قياس وتحليل تكاليف الجودة وأثرها في الأداء المالي ، دراسة ميدانية في شركة بغداد للمشروبات الغازية )) أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة البصرة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2005 .
- 17- ياسين ، أيام ميكائيل . (( قياس تكاليف الجودة اعتماداً على نظم التكاليف الحديثة وأثره على عملية اتخاذ القرار في المنشآت الصناعية )) ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة تشرين ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، 2010 .

الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة/المنطقة الجنوبية) .....

## ثانياً - المصادر الأجنبية :

- 1 - Atkinson A. Anthony . (( Management accounting )) , 4th Ed , prentice \_Hall International Inc, 2004
- 2 - Atkinson , Michael. (( Greating Culture Change : The key to Successful To Tal Quality Management )) , IFS publications , USA , 2000.
- 3- Bowman . Michael s , (( Applied Economic Analysis for Technologists, Engineers and Managers )) , rentice – Hall , New jersey , USA . 2009 .
- 4- Dale,B,G and Plunkett,J,J. (( Quality cost )) , 2nd edition , Chapman and Hall ,London , 1995 .
- 5 - Everett, Adam, E. and Ebert, Roland, J. (( Production and Operation management's. Models and behaviors )) , Prentice-hall, 5the ed New Jersey, 2006 .
- 6 - Feigenbaum. A.V, (( total Quality Control )) , 4<sup>th</sup>-ed, McGraw , Hill, Inc , 1991.
- 7 - Goetsch, David & Stanley , Davis , (( Introduction to total Quality M Anagement for production )) , 2ed , New Jersey , prentice – hill , USA , 2007
- 8 - Horngren. T. charles , Foster. G, Dater. S. (( Cost Accounting : A Management Emphasis )) , 10 th ed , prentice Hall Inc , USA , 2003 .
- 9 - Horngren. T. charles , Foster. G, Dater. S . (( Cost Accounting : A Management Emphasis )) , 10 th ed , prentice Hall Inc , USA , 2000 .
- 10 - Horngren. T. charles , Foster. G, Dater. S, (( A cost Accounting, A Managerial emphasis )) , 9<sup>th</sup>-ed, prentice Hall international Inc. 2006
- 11- Jablonski , J, O . (( Implementing Total Quality Management An Overview, Pfeiffer and Company )) , California , 2010 .
- 12- Kaplan Robert S. & Atkinson Antony A. (( Advanced Management Accounting )) , 3th ed, prentis hall, new jersey, USA , 1998 .
- 13 - Park , H. (( Six sigma for quality and productivity promotion - Asian productivity organization )) , Hirakawacho, Tokyo, Japan , 2003.
- 14- Russell , Robertas. and Taylor ,Bernard . (( operation management – multimedia Verson )) prentice - Hall Inc,2000.
- 15 - Ross , Joel . E . (( Total Quality Management )) , 2ed , Florida , press publishing , USA , 2005 .
- 16- Schiffauerova, Andrea, and Thomson, Vince . (( A Review of Research on Cost of Quality Models and Best Practices )) , International Journal of Quality and Reliability Management, Volume 23, Number 4, 2006.