

الاعتراف بتكاليف الجودة الخفية على وفق المعايير الدولية للمحاسبة The Recognition of Hidden quality Costs in Accordance with International Accounting Standards

الباحث

الأستاذ

صادق ظاهر فرحان الزبيدي¹

الدكتور عباس نوار كحيط الموسوي

قسم المحاسبة/كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة واسط

المستخلص

جرت في العقدين الأخيرين من الزمن محاولات عدة لدراسة وتقدير تكاليف الجودة الخفية (المستترة)² لما تمثله هذه التكاليف من أهمية بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي قد تفوق أهمية تكاليف الجودة الظاهرة، وقد أسفرت هذه الدراسات عن تقديم بعض النماذج والطرائق المقترحة التي يمكن اعتمادها في تقدير تلك التكاليف بعدها خسائر محتملة قد تتعرض لها الوحدات الاقتصادية تكون ناتجة عن ظهور مشكلات جودة المنتجات أو الخدمات، إلا أن مسألة الاعتراف بهذه الخسائر المحتملة وقياسها والافصاح عنها في الكشوفات المالية مازالت غير مطبقة رغم إشارة المعايير الدولية للمحاسبة إلى امكانية الاعتراف بها والتحاسب عنها، الأمر الذي يتطلب من الوحدات الاقتصادية وضع أنموذج للاعتراف بها والمحاسبة عنها على وفق هذه المعايير، لذا فإن البحث يهدف أساساً إلى دراسة وتحليل تكاليف الجودة الخفية، بغية التوصل إلى أنموذج مقترح للاعتراف والمحاسبة عنها على وفق المعايير الدولية للمحاسبة وبما يتوافق مع متطلبات التطبيق في البيئة الاقتصادية العراقية، إذ تم اختيار شركة الصناعات الخفيفة عينة للبحث، وبعد دراسة وتحليل الواقع الاقتصادي والمالي للشركة تم التوصل إلى مجموعة استنتاجات أهمها: الاعتراف بتكاليف الجودة الخفية يعطي صورة واضحة لإدارة الوحدة الاقتصادية عن مقدار تكاليف الجودة الخفية التي تتحملها، ويمكن اقتراح أنموذج محاسبي للاعتراف والمحاسبة عن تكاليف الجودة الخفية على وفق المعايير الدولية للمحاسبة، ويكون قابل للتطبيق في الشركة عينة البحث.

Abstract

At the last two decades occurs many attempts to study and assessment the hidden quality costs for what represents that costs for business firms ,which is may surpasses apparent costs. That studies lead to introduce some proposed methods and models that that can be adopted in estimating those costs, considering it as a potential losses that business firms may face it, causes by productions and services quality problems . But the recognition , measuring and disclosure of this potential losses in the financial statements is still in minority. Notwithstanding , the (IAS) Internal Accounting Standards affirmation the possibility of recognition. That's why ,the business firms have to set a model to do that , according to the (IAS) Internal Accounting Standards. This paper basically aims to study and analysis of the hidden quality costs ,to get to proposal model for that, and conform with Iraqi economic environment .

Then choose the light industries company as a sample for searching , after studying and analyzing the economic and financial reality of the company reached to the group's conclusions including : the recognition of hidden quality costs gives a clear form of the management of the economic unit of the amount of hidden quality costs generated by, and can propose a model accounting for the recognition of accounting for the hidden quality costs accordance with international accounting standards, can be applicable in the company's research sample.

¹ البحث جزء مستل من رسالة الماجستير للباحث.

² تعددت المسميات لها فتسمى (تكاليف الجودة الخفية, وتكاليف الجودة المستترة, وتكاليف الجودة غير الظاهرة, وتكاليف الجودة غير المرئية, وتكاليف الجودة غير الملموسة), ولغرض توحيد المصطلحات في البحث تم اعتماد تسمية (تكاليف الجودة الخفية).

المبحث الأول: المقدمة ومنهجية البحث

تواجه الوحدات الاقتصادية في العراق مشكلات عدة، من أبرزها عدم قدرتها على المنافسة لأنها لا تزال تعتمد على الانظمة المحاسبية التقليدية التي لا تُظهر تكاليف الجودة الخفية التي تتحملها هذه الوحدات، إذ أشار العديد من الباحثين إلى أنَّ تكاليف الجودة الخفية تشكل نسبةً عاليةً من إجمالي تكاليف الجودة، ما يجعلها ذات أهمية كبيرة للوحدات الاقتصادية التي تبحث عن التميز في مجال عملها من خلال انتاج المنتجات بجودة عالية وتكلفة منخفضة، والتوسع في حصتها السوقية من خلال زيادة مبيعاتها نتيجة رضا زبائنهم واكتساب زبائن جدد. وتعدُّ منهجية البحث أساس البحث العلمي السليم، إذ تنتضح من خلالها المشكلة التي دعَّت الباحث إلى أن يضع هدفاً لإيجاد حلول علمية لها، والفرضيات المسبقة للحلول المطروحة فضلاً عن توضيح أهمية البحث ومنهجه وأساليب الدراسة العملية، عليه فإن منهجية البحث تمثلت بالآتي:

أولاً: مشكلة البحث:

جرت في العقدين الأخيرين من الزمن محاولات عدة لدراسة وتقدير تكاليف الجودة الخفية لما تمثله هذه التكاليف من أهمية بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي قد تفوق أهمية تكاليف الجودة الظاهرة، وقد أسفرت هذه الدراسات عن تقديم بعض النماذج والطرائق المقترحة التي يمكن اعتمادها في تقدير تلك التكاليف بعدها خسائر محتملة قد تتعرض لها الوحدات الاقتصادية تكون ناتجة عن ظهور مشكلات جودة المنتجات أو الخدمات، إلا أن مسألة الاعتراف بهذه الخسائر المحتملة وقياسها والافصاح عنها في الكشوفات المالية مازالت غير مطبقة رغم إشارة المعايير الدولية للمحاسبة إلى إمكانية الاعتراف بها والتحاسب عنها، الأمر الذي يتطلب من الوحدات الاقتصادية وضع أنموذج للاعتراف بها والمحاسبة عنها على وفق هذه المعايير، وفي ضوء ما تقدم من مشكلة البحث يمكن طرح التساؤلات الآتية:

1. ما طبيعة وأهمية دراسة تكاليف الجودة الخفية بالنسبة للوحدات الاقتصادية؟
2. ما إمكانية تقديم أنموذج مقترح للاعتراف والمحاسبة عن تكاليف الجودة الخفية على وفق المعايير الدولية للمحاسبة يكون قابلاً للتطبيق في البيئة الاقتصادية العراقية؟

ثانياً: هدف البحث:

في ضوء مشكلة البحث والتساؤلات المطروحة فإنه يهدف أساساً إلى دراسة وتحليل تكاليف الجودة الخفية، بغية التوصل إلى أنموذج مقترح للاعتراف والمحاسبة عنها على وفق المعايير الدولية للمحاسبة وبما يتوافق مع متطلبات التطبيق في البيئة الاقتصادية العراقية.

ثالثاً: أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته من أهمية تكاليف الجودة للوحدات الاقتصادية، وسعيها المستمر للحصول على المعلومات التي تؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة تساعد على بقائها واستمرارها وقدرتها على المنافسة في الأجل الطويل، إذ ظهر الاهتمام باحتساب تكاليف الجودة بسبب الضغوط العالمية من أجل تحسين جودة المنتج ورقابة تكاليف الجودة، وإذا كان من الممكن رقابة التكاليف الظاهرة من قبل الوحدة الاقتصادية فإن هناك قدراً آخر من التكاليف غير الظاهرة لا يمكن قياسها من خلال النظام المحاسبي التقليدي والتي تتركز بدرجة كبيرة في التكاليف الخفية وهي الأكثر أهمية للقرارات الإدارية، وإن الاعتراف بالتكاليف الخفية في الكشوفات المالية يضيف عليها موثوقية أكثر ويجعلها ملائمة للاستعمال من قبل مستعملي هذه الكشوفات سواء أكانوا المستعملون الداخليون أو الخارجيون.

رابعاً: فرضية البحث:

يستند البحث إلى فرضية أساسية، مفادها الآتي: (إمكانية اقتراح أنموذج محاسبي للاعتراف والمحاسبة عن تكاليف الجودة الخفية في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة).

خامساً: مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث بشركة الصناعات الخفيفة، إذ تقوم هذه الشركة بصناعة المدافئ والطباخت، والثلاجات والمجمدات بأحجام مختلفة، وتحمل علامة عشتار على جميع منتجاتها، وتعدُّ من أوائل الشركات العراقية في انتاج الصناعات الخفيفة، تولدت منها العديد من شركات القطاع المختلط في العراق.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل تكاليف الجودة الخفية ونماذج القياس المقترحة لتقديرها

في هذا المبحث سيتم التعرف على تكاليف الجودة الخفية التي لا يمكن ملاحظتها بالسجلات المحاسبية مما يتطلب الأمر قياسها والاعتراف بها، فضلاً عن دراسة وتحليل نماذج القياس المقترحة لتقديرها من قبل كتاب وباحثين مختلفين.

أولاً: مفهوم وطبيعة تكاليف الجودة الخفية:

أشار العديد من الباحثين إلى أن تكاليف الجودة الخفية تشكل نسبة عالية من إجمالي تكاليف الجودة، وهذا ما يجعلها ذات أهمية كبيرة للوحدات الاقتصادية التي تبحث عن التميز في مجال عملها من خلال إنتاج المنتجات بجودة عالية وتكلفة منخفضة، والتوسع في حصتها السوقية من خلال زيادة مبيعاتها نتيجة رضا زبائنها واكتساب زبائن جدد، يرى (Omachonu & Ross) أن التكاليف الظاهرة تمثل نسبة 10% من إجمالي تكاليف الفشل الخارجي وإن 90% هي تكاليف خفية وذلك من خلال عرضهم لأنموذج جبل الجليد، وإن النسبة 10% تمثل بنود مثل الخردة، وإعادة التصنيع، والفحص، ومردودات تحت الضمان، وتكاليف ضمان الجودة، والعديد من الوحدات الاقتصادية تعتقد بأنها عندما تقوم بقياس التكاليف الظاهرة تكون قد احتسبت إجمالي تكاليف الجودة (Omachonu & Ross, 2005: 210)، أما (Brekke) فقد أشار إلى أن تكاليف الفشل الخارجي تشمل على تكاليف ظاهرة نسبتها قليلة ويمكن قياسها بسهولة، وتكاليف خفية يصعب احتسابها وتشكل نسبة كبيرة من تكاليف الفشل الخارجي (Brekke, 2007: 13)، ويرى (Giakatis et al.) أنه رغم الصعوبة التي ينطوي عليها قياس تكاليف الجودة الخفية، إلا أنه من الضروري أن تكون الوحدة الاقتصادية على علم ليس فقط من وجودها، ولكن أيضاً لأهميتها (Giakatis et al, 2001: 186)، ومن خلال دراسة قام بها (Sailaja et al.) على مجموعة من الوحدات الاقتصادية، وجدوا أن تكاليف الجودة الخفية أكثر من ثلاثة أضعاف تكاليف الجودة الأخرى، وإن معظم تكاليف الجودة الخفية يمكن تخفيضها أو القضاء عليها عن طريق تتبعها بشكل صحيح ومعرفة الأسباب الجذرية لحدوثها، ولتتبع هذه التكاليف يجب عدم الاعتماد على البيانات التي تقدمها أنظمة المحاسبة التقليدية، لعدم كفايتها في تتبع وتقييم تكاليف الجودة الكلية (Sailaja et al, 2015: 23). وقد وردت تعاريف عدة لتكاليف الجودة الخفية من قبل بعض الكتاب والباحثين يمكن توضيحها في الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1)

تعاريف تكاليف الجودة الخفية على وفق آراء عدد من الكتاب والباحثين

ت	اسم الكاتب أو الباحث	تعريف تكاليف الجودة الخفية
1	Yaun	التكاليف التي تحدث بعد بيع منتجات رديئة إلى الزبائن لا تلبي احتياجاتهم وتوقعاتهم، وتعد من تكاليف الفشل الخارجي، وتؤثر بشكل كبير على الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية (Yaun, 2002: 13).
2	Hansen & Mowen	تكاليف الفرصة نتيجة الجودة الرديئة، لا يتم الاعتراف بها في السجلات المحاسبية، رغم أنها تشكل نسبة عالية من تكاليف الفشل الخارجي (Hansen & Mowen, 2007: 671).
3	Yang	تكاليف التعامل مع مشكلات الجودة المنخفضة التي تتجاوز تكاليف الجودة الظاهرة من الأنشطة (Yang, 2008: 178).
4	Hilton	التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية عندما تكون منتجاتها ذات جودة منخفضة مما يؤثر على رضا الزبائن، ومن ثم يؤدي إلى تخفيض المبيعات والحصة السوقية (Hilton, 2011: 519).
5	Russell & Taylor	تكاليف يصعب قياسها في نظم المحاسبة التقليدية تتحملها الوحدة الاقتصادية نتيجة الجودة المنخفضة، وتعد من تكاليف الفشل الخارجي، يجب تقديرها من قبل الإدارة (Russell & Taylor, 2011: 85).

إن التمييز بين تكاليف الجودة الظاهرة وتكاليف الجودة الخفية ليس واضحاً دائماً، فكل وحدة اقتصادية يجب أن تتخذ قرارها بشأن كل عنصر من عناصر التكاليف على وفق البيانات المتاحة لها، ووجود إجراءات القياس الموضوعية (Manuel et al., 2008: 750)، كما يرى (Yuan) أن تكاليف الجودة الخفية لها تأثير كبير على الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية، لأن الزبائن عند استلامهم منتجات ذات جودة منخفضة لا تلبي احتياجاتهم وتوقعاتهم، ذلك يؤدي إلى عدم رضاهم عن الوحدة الاقتصادية ومنتجاتها ومن ثم يؤثر سلباً على المبيعات (Yuan, 2002: 13)، بينما يرى (Horngren et al.) أن تكاليف الفرصة لا يتم تسجيلها في نظم

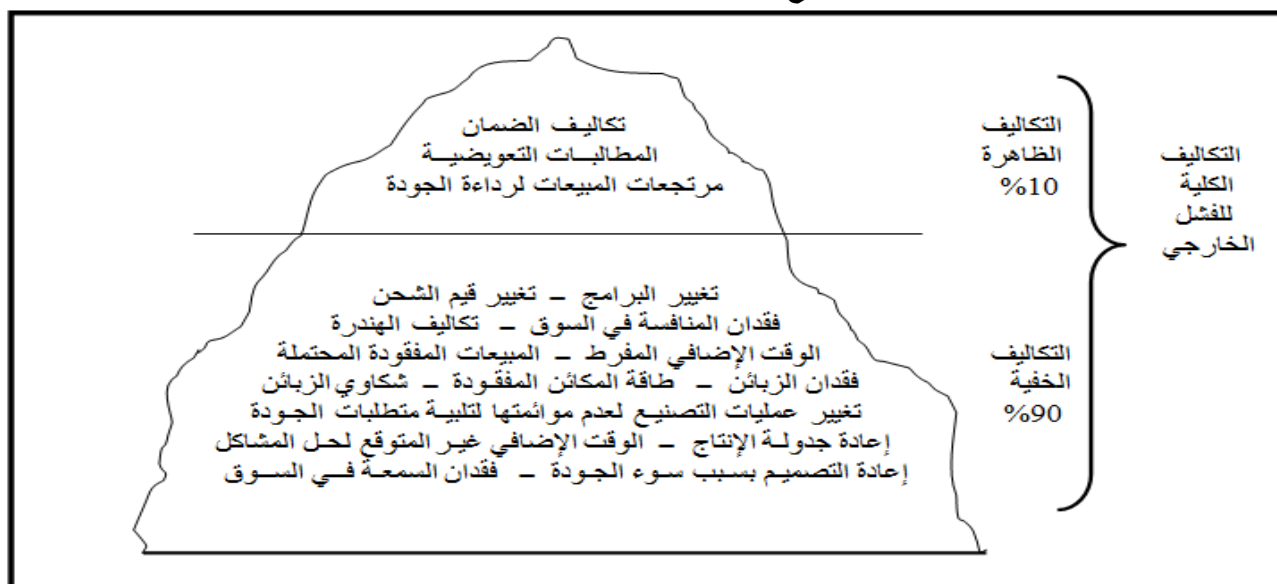
المحاسبة المالية رغم أنها عناصر هامة من تكاليف الجودة وتشتمل على هامش المساهمة المفقود أو الدخل الضائع نتيجة فقدان المبيعات وفقدان الإنتاج وانخفاض الأسعار نتيجة الجودة المنخفضة للمنتجات التي يتم تسليمها إلى الزبائن، وهذه التكاليف تُعد من تكاليف الجودة الخفية (Horngren et al., 2012: 697)، وإن الوحدات الاقتصادية التي تعمل على تقدير تكاليف الجودة الخفية بإمكانها الحصول على ميزة تنافسية في الأسواق الحديثة، ومن أهم شروط النظام الفاعل لمحاسبة تكاليف الجودة هو تحديد كافة عناصر تكاليف الجودة (Snieska et al., 2013: 176).

لتكاليف الجودة الخفية وزنها وأهميتها من بين إجمالي تكاليف الجودة، إذ تشكل نسبة كبيرة منها، الأمر الذي دفع بالوحدات الاقتصادية لتوسيع وجهة نظرهم من جودة المنتج إلى الرضا التام للزبون كمقياس أساس للجودة، وإن فكرة نموذج جبل الجليد (Iceberg) يوضح أن تكاليف الجودة الخفية تصل إلى 90% من تكاليف الفشل الخارجي أما النسبة المتبقية وهي نسبة 10% فهي التكاليف الظاهرة للفشل الخارجي التي يمكن تحديدها وقياسها (Omachonu & Ross, 2005: 209).

ويمكن توضيح نموذج جبل الجليد من خلال الشكل رقم (1):

الشكل رقم (1)

نموذج جبل الجليد لتكاليف الجودة الخفية



المصدر: (عيشوني, 2005: 14); (المسعودي, 2008: 44) (Campanella, 1999: 7); (Brekke, 2007: 13); (Omachonu & Ross, 2005: 210).

إذ يتضح من الشكل رقم (1) أن تكاليف الفشل الخارجي تتكون من تكاليف ظاهرة تشكل نسبة 10% وتكاليف خفية تشكل نسبة 90%, أي أن تكاليف الجودة الخفية هي جزءاً من تكاليف الفشل الخارجي، وعند العمل على تخفيض هذه التكاليف (تدوير جبل الجليد) فلا بد من البدء من القمة، أي تخفيض تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة ومن ثم يتم تخفيض التكاليف الخفية تدريجياً، وإن كل عنصر من عناصر تكاليف الجودة الخفية يؤثر بشكل كبير على إجمالي تكاليف الجودة، ويؤدي دوراً كبيراً في تحسين هامش الربح للوحدة الاقتصادية، وفي التطبيق العملي عند تحليل عناصر التكلفة يجب أن لا يستغرق ذلك وقتاً طويلاً، لأنه يصبح غير مجدٍ في عملية تحديد الأولويات لعناصر تكاليف الجودة الخفية، وإن تحليل عناصر تكاليف الجودة يكون غير فاعل إلا إذا يتم قياس تكاليف الجودة الخفية، بما في ذلك تكاليف الفرصة التي تمثل ميزة مالية من الممكن أن تتحقق للوحدة الاقتصادية إذا تم تنفيذ كل نشاط دون عيوب (Sailaja et al, 2015: 501)، والعقبة الرئيسة لإيجاد وتنفيذ عملية احتساب تكاليف الجودة الخفية تتمثل بعدم وجود تعريف واضح متفق عليه من قبل الباحثين لما ينبغي أن تتضمنه أو كم ينبغي أن يخصص لهذه التكاليف، لذلك تواجه الوحدات الاقتصادية صعوبة في تحديدها مما يؤدي إلى صعوبة إدارتها بفاعلية (المسعودي, 2008: 44)، ومن أمثلة تكاليف الجودة الخفية الآتي:

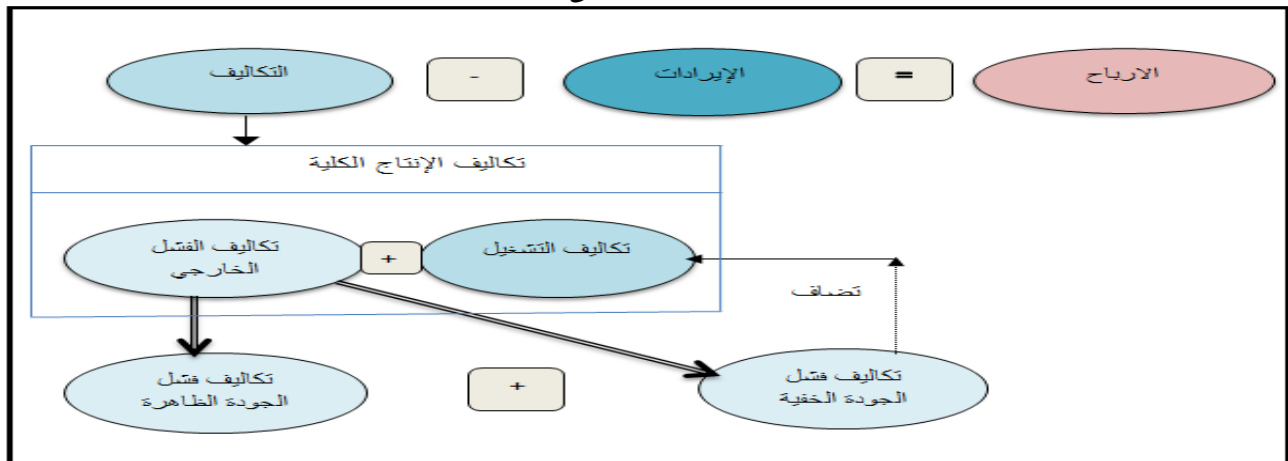
1- المبيعات المفقودة المحتملة: المبيعات التي تفقدها الوحدة الاقتصادية نتيجة الجودة المنخفضة لمنتجاتها.

¹ إن هذه النسبة ليست ثابتة دائماً قد تزداد أو تنخفض حسب طريقة حساب تكاليف الجودة الخفية التي يتم اعتمادها في الوحدة الاقتصادية، لكن أغلب الكتاب والباحثين افترض هذه النسبة.

- 2- إعادة التصميم بسبب الجودة المنخفضة: هي تكاليف إعادة تصميم المنتجات والخدمات لأنها لا تلبي احتياجات وتوقعات الزبائن.
 - 3- فقدان الزبائن: هي تحول الزبائن إلى اقتناء منتج آخر أو تحولهم إلى شراء منتجات وحدة اقتصادية أخرى.
 - 4- تغيير البرامج: هي تكاليف تغيير برامج الجودة، بسبب تدمير الزبائن من جودة منتجات الوحدة الاقتصادية.
 - 5- فقدان المنافسة في السوق: تكاليف فقدان الوحدة الاقتصادية لحصتها السوقية، بسبب الجودة المنخفضة.
 - 6- مشكلات التسليم: عند تسليم المنتجات والخدمات في الأوقات غير المحددة لها، يتسبب بتكاليف تتحملها الوحدة الاقتصادية نتيجة لذلك.
 - 7- الوقت الذي تقضيه الإدارة لحل مشكلات الجودة: عندما تكون جودة المنتجات والخدمات منخفضة، تتسبب بمشكلات للإدارة تستغرق وقتاً وجهداً لحلها، ويترتب على ذلك تكاليف الوقت والجهد المبذول.
 - 8- العمليات الفائضة التي تتضمن تغطية التغيير وانتاج منتج مقبول: عندما لا يلي المنتج احتياجات وتوقعات الزبائن تعمل الوحدة الاقتصادية على تغيير في المنتج بأجراء عمليات اضافية عليه ليكون مقبولا لزبائنهم.
- يرى (Suresh et al.) أنه غالباً ما يتم إضافة تكاليف الجودة الخفية إلى التكاليف التشغيلية، بسبب صعوبة قياس هذه التكاليف، وإن على الوحدات الاقتصادية أن تدرك عند حدوث حالة فشل واحدة قد تؤدي إلى توليد العديد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والشكل رقم (3) يوضح كيفية إضافة تكاليف الجودة الخفية إلى التكاليف التشغيلية (Suresh et al., 2006: 87).

الشكل رقم (2)

إضافة تكاليف الجودة الخفية الى تكاليف التشغيل



Source: Suresh, Kumar, Krishnan, 2006, "Increasing The Visibility of Hidden Failure Costs", Emerald Group Publishing Limited, ISSN 1368-3047, VOL. 10, NO. 4, p:87.

يَتَّبَعُ مِنَ الشَّكْلِ رَقْم (3) أَنَّ تَكَاوِيفَ الْفَشْلِ الْخَارِجِي تَنْقَسِمُ إِلَى تَكَاوِيفِ فَشْلِ ظَاهِرَةٍ يُمْكِنُ مَلاحَظَتِهَا فِي السَّجَلَاتِ الْمَحَاسِبِيَّةِ، وَتَكَاوِيفِ فَشْلِ خَفِيَّةٍ لَا يُمْكِنُ مَلاحَظَتِهَا فِي السَّجَلَاتِ الْمَحَاسِبِيَّةِ، لِأَنَّهُ يَتِمُّ دَمَجُهَا مَعَ تَكَاوِيفِ التَّشْغِيلِ اللَّازِمَةِ لِإِنْجَازِ الْأَعْمَالِ، وَهِيَ بِذَلِكَ تُعَدُّ تَخْفِيفاً مِنْ أَرْبَاحِ الْوَحْدَةِ الْأَقْتَصَادِيَّةِ.

ثَانِياً: نَمَاجُ الْقِيَاسِ الْمَقْتَرَحَةِ لِتَقْدِيرِ تَكَاوِيفِ الْجُودَةِ الْخَفِيَّةِ:

تَمَّ تَصْنِيفُ تَكَاوِيفِ الْجُودَةِ إِلَى تَكَاوِيفِ ظَاهِرَةٍ يُمْكِنُ مَلاحَظَتِهَا (Observable quality costs) مِنْ خِلَالِ السَّجَلَاتِ الْمَحَاسِبِيَّةِ، وَتَكَاوِيفِ الْجُودَةِ الْخَفِيَّةِ (Hidden Quality Costs)، وَهِيَ تَكَلْفَةُ الْفُرْصَةِ الْبَدِيلَةِ النَّاتِجَةُ بِسَبَبِ الْجُودَةِ الْمُنْخَفِضَةِ (تَكَلْفَةُ الْفُرْصَةِ الْبَدِيلَةِ عَادَةً لَا يَتِمُّ الْاعْتِرَافُ بِهَا فِي السَّجَلَاتِ الْمَحَاسِبِيَّةِ)، وَتَكَاوِيفِ الْجُودَةِ الْخَفِيَّةِ تَمَثِّلُ كُلَّهَا تَكَاوِيفَ فَشْلِ خَارِجِي وَتَكُونُ نَسَبَتُهَا كَبِيرَةً، وَيَنْبَغِي تَقْدِيرُهَا بِالرَّغْمِ مِنْ أَنَّ عَمَلِيَّةَ تَقْدِيرِهَا لَيْسَتْ سَهْلَةً (Hansen & Mowen, 2007: 671)، وَقَدْ أَشَارَ الْعَدِيدُ مِنَ الْكُتَّابِ وَالْبَاحِثِينَ¹ إِلَى صُعُوبَةِ قِيَاسِ تَكَاوِيفِ الْجُودَةِ الْخَفِيَّةِ وَالتَّقْرِيرُ عَنْهَا فِي السَّجَلَاتِ الْمَحَاسِبِيَّةِ (Hilton, 2011: 520).

¹ لقد أشار العديد من الكتاب والباحثين إلى تكاليف الجودة الخفية وصعوبة قياسها والتقارير عنها في السجلات المحاسبية ومنهم :

(Anderson, 2000: 67), (Giakatis et al, 2001: 186), (Yuan et al, 2002: 13), (Omachonu & Ross, 2005: 210), (Brekke, 2007: 13), (Hansen & Mowen, 2007: 671) وغيرهم من الباحثين.

وهناك ثلاثة طرائق لقياس تكاليف الجودة الخفية، وهي طريقة المضاعف، وطريقة بحوث السوق، ودالة خسارة الجودة، وفيما يأتي توضيح لهذه الطرائق (Hansen & Mowen, 2007: 671):

1- **أنموذج المضاعف:**

بموجب هذه الطريقة يتم قياس التكاليف الكلية للفشل الخارجي على وفق المعادلة الآتية:

$$\text{تكاليف الفشل الخارجي الكلية} = K \text{ (تكاليف الفشل الخارجي التي يمكن قياسها)}$$

إذ أن K يمثل مقدار التأثير المضاعف (Multiplier Effect) والذي يمثل مقدار تأثير تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة في التكاليف الخفية، ويعتمد تقدير قيمة المضاعف على تقديرات الخبراء في الوحدة الاقتصادية، فمثلاً شركة (Westinghouse Electric) قدرت مقدار التأثير المضاعف ما بين 3 إلى 4 فإذا كانت تكاليف الفشل الخارجي التي يتم قياسها بمبلغ 2 مليون دولار، فإن تكاليف الفشل الخارجي الكلية تتراوح ما بين 6 إلى 8 مليون دولار، متضمنة التكاليف الخفية ضمن تكاليف الفشل الخارجي الكلية و يتم تقديرها من قبل الإدارة (Hansen & Mowen, 2007: 671).

2- أنموذج بحوث السوق:

على وفق هذه الطريقة يتم استعمال طرائق منهجية في دراسة السوق من أجل تقييم تأثير الجودة المنخفضة في المبيعات والحصة السوقية، وذلك من خلال إجراء استبانة للزبائن، وإجراء المقابلات مع مندوبي المبيعات، إذ أنها توفر معلومات كبيرة للوحدة الاقتصادية للوقوف على حجم تكاليف الجودة الخفية

(Hansen & Mowen, 2007: 672)

إذ يمكن الوصول إلى دلائل ومؤشرات مهمة في تحديد وتقدير تكاليف الجودة الخفية للوحدة الاقتصادية، إذ يمكن استعمال نتائج هذه الطريقة في تسليط الضوء على خسائر الأرباح المتوقعة الحدوث نتيجة الجودة المنخفضة (المسعودي، 2010: 77)،

تعد هذه الطريقة أكثر موضوعية من طريقة المضاعف وذلك بسبب الاطلاع على آراء الزبائن ومندوبي المبيعات، رغم أنها تحتاج جهد أكبر من طريقة المضاعف، لكنها أيضاً تعتمد على التقديرات الشخصية عند وضع الاستبانة للزبائن ومندوبي المبيعات (السامرائي وآخرون، 2012: 215).

3- أنموذج دالة خسارة الجودة:

توجد وجهتا نظر فيما يتعلق في كيفية المحافظة على جودة المنتجات والخدمات والتخلص من الجودة المنخفضة وهما كالآتي:

أ- وجهة النظر التقليدية:

بموجب وجهة النظر التقليدية فإن الحفاظ على جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية، يتم من خلال العمل على إبقاء المنتجات والخدمات ضمن حدود المواصفات التي يتم تحديدها مسبقاً، ولغرض تحديد خسارة الجودة يتطلب وجود قيمة مستهدفة وسماحات، فمثلاً إذا كانت القيمة المستهدفة للمسافة بين رقائق الحاسوب هي 0.95 انج والسماح هو + أو - 0.05 انج، فإنه على وفق وجهة النظر التقليدية لا توجد خسارة بأي قيمة ما بين 0.90 و 1.00 انج، لأنها ضمن حدود السماحات، لكن الخسارة تحدث عند تجاوز حدود السماحات المذكورة (Evans, 1993: 45).

ب- وجهة النظر الحديثة لتاكوشي:

لقد قدم Taguchi وجهة نظر تختلف عن وجهة النظر التقليدية، محاولاً معالجة القصور في وجهة النظر التقليدية، إذ أشار إلى عدم وجود خسارة عند القيمة المستهدفة (الهدف) وإن أي انحراف عنها يمثل خسارة للوحدة الاقتصادية (Slack et al., 2007: 558)، وإن المنتج يجب أن يحقق الهدف وليس فقط البقاء داخل حدود المواصفات (عيشوني، 2005: 24)، إن النجاح في تطبيق أنموذج Taguchi مرتبط بالنجاح في حساب خسارة الجودة التي توضح تكاليف الجودة الخفية التي تحدث نتيجة الجودة المنخفضة، وهذا يتطلب من إدارة الوحدة الاقتصادية ضرورة تحديد بدقة، وإن كان هذا التحديد يعتمد بدرجة كبيرة على التقدير، إذ أن انحراف مستوى الجودة الفعلي عن حدود المدى المسموح به، ويمكن حساب خسارة الجودة على وفق دالة خسارة الجودة التي قدمها Taguchi كالآتي (Blocher et al., 2010: 776):

$$L(X) = K (X - T)^2$$

إذ أن:

$$L(X) = \text{الخسارة الكلية لتكاليف الجودة الخفية.}$$

$$K = \text{معامل خسارة الجودة الثابت.}$$

$$X = \text{قيمة التكلفة الحقيقية للجودة.}$$

$$T = \text{القيمة المستهدفة لخصائص الجودة.}$$

وإن معامل خسارة الجودة يحسب على وفق المعادلة الآتية:

$$K = C / D^2$$

إذ أن:

$$C = \text{تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة (بافتراض أن الخسارة هي صفر عند القيمة المستهدفة).}$$

$$D = \text{السماحات المخصصة والتي يمكن أن يقبلها الزبائن.}$$

فمثلاً إذا تم تحديد القيمة المستهدفة في سمك لوح معدني هي 0.5 (قيمة T), وتتحمل الوحدة الاقتصادية مبلغ 5000 دينار تكاليف فشل خارجي ظاهرة (متضمنة تكاليف التصليح أو الاستبدال أو المعالجة أو الخدمات أو التكاليف الأخرى للفشل الخارجي, وهي تمثل قيمة C), وعلى فرض أن السماحات التي من الممكن أن يقبلها الزبون هي + أو - 0.05 انج (قيمة D), لذلك فإن:

$$K = \frac{5000}{(0.5)^2} = 2000000 \text{ دينار}$$

فإذا كان سمك اللوح المعدني الفعلي 0.47 انج (قيمة X) فإن الخسارة الكلية للجودة ستكون:

$$L(0.47) = 2000000 * (0.47 - 0.5)^2 = 1800 \text{ دينار.}$$

أما إذا كان سمك اللوح المعدني الفعلي 0.46 انج (قيمة X) فإن الخسارة الكلية للجودة ستكون:

$$L(0.46) = 2000000 * (0.46 - 0.5)^2 = 3200 \text{ دينار.}$$

إن الخسارة تزداد كلما كان الابتعاد عن القيمة المستهدفة (0.5), ولا توجد خسارة عند القيمة المستهدفة, وتمثل دالة خسارة Taguchi حجم الخسائر (التكاليف) المترتبة على انتاج المنتجات المعيبة التي تصل إلى الزبائن, وتزداد هذه الخسارة كلما كان مستوى الأداء بعيداً عن القيمة المستهدفة, وتعد أداة يمكن من خلالها التنبؤ بالخسارة المتحققة عند الانحراف عن القيمة المستهدفة, إذ أن فقدان الجودة يجب أن يُعدّ خسارة للمجتمع (جاسم, 2008: 35).

المبحث الثالث: أنموذج مقترح للاعتراف بتكاليف الجودة الخفية على وفق المعايير الدولية للمحاسبة

أولاً: مفهوم وطبيعة المعايير الدولية للمحاسبة:

إن كلمة المعيار ترجمة لكلمة Standard الانكليزية, ولغوياً تعني المقياس أو المكيال وهو ما يجب أن يكون عليه الشيء, ويعرف بأنه أنموذج أو قاعدة لقياس الأداء, أما في المحاسبة فالمعيار المحاسبي Standard Accounting هو المرشد الأساس لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها مع توصيل المعلومات إلى المستفيدين, أما المعايير الدولية للمحاسبة (IAS) فتعرف بأنها "مجموعة من الأسس والضوابط والتوجيهات تهدف لمعالجة موضوعات محاسبية عامة أو خاصة وذلك طبقاً للمبادئ والاعراف المحاسبية المتفق عليها والمقبولة قبولاً عاماً GAAP¹" (كندوري, 2012: 70), إذ كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) (International Accounting Standards Committee) تتولى إصدار المعايير منذ تأسيسها عام 1973 إلى أن تم استبدالها بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) (International Accounting Standard Board) عام 2000, إذ قامت بإصدار (41) معيار منذ تأسيسها وإلى الآن, ثم تم دمج بعض المعايير مع معايير أخرى, وإلغاء معايير أخرى, فانخفض عددها إلى (28) معيار (الجعارات, 2015: 6).

¹ GAAP: هو مختصر (Generally Accepted Accounting Principles) وتعني المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً, وتحظى بدعم كبير من المنظمات المهنية, مثل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB), ومجلس مبادئ المحاسبة (APB), والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

كما تُعدُّ المعايير الدولية للمحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأساس الذي يسترشد به أصحاب مهنة المحاسبة في جميع انحاء العالم، سواء أكانت الدول المتقدمة أم الدول النامية، الأمر الذي جعل هذه الدول تلزم الوحدات الاقتصادية فيها بتطبيق هذه المعايير كأساس لإعداد ونشر التقارير المالية التي تصدر عنها، مع مراعاة أن يتلاءم التطبيق مع الظروف الاقتصادية والمحلية لهذه الدول (كندوري، 2012: 69)، وهذه المعايير يتم تطويرها بين فترة وأخرى من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض التقارير المالية للأحداث والعمليات المحاسبية كافة، فإن ذلك يتطلب من إدارة الوحدة الاقتصادية استعمال اجتهادها في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرائق العرض بما ينسجم مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض التقارير المالية (أبو نصار وحميدات، 2009: 2).

ثانياً: المعايير الدولية للاعتراف والمحاسبة عن الخسائر والمطلوبات المحتملة:

يمكن تحديد معيارين دوليين لهما صلة ربط بتكاليف الجودة الخفية، وهما المعيار الدولي للمحاسبة رقم (39)، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (37)، والآتي استعراض ومناقشة لهذين المعيارين.

1- المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) (الأدوات المالية: الاعتراف والقياس):

يضع المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) (الأدوات المالية / الاعتراف والقياس) أسس للاعتراف والقياس والافصاح عن الموجودات المالية والمطلوبات المالية للوحدة الاقتصادية، بما فيها المحاسبة عن عمليات التحوط، أما عملية الاعتراف (الإثبات) المحاسبي بأثر الأحداث الاقتصادية هي التسجيل الرسمي أو إدراج فقرة في الكشوفات المالية، سواء أكان ضمن مجموع الميزانية العمومية أم قائمة الدخل، ويجب توافر شرطان هما (Richard & David, 2004: 18):

أ- يجب أن تكون هناك أدلة كافية على أن الموجودات أو المطلوبات قد تم إنشاؤها، أو أن هناك إضافة إلى الموجود أو المطلوب.

ب- الموجودات الجديدة أو المطلوبات الجديدة أو الإضافات عليهما، بالإمكان قياسها بصورة نقدية. ويرى (Spiceland et al.) إن أية فقرة يجب الاعتراف بها في صلب الكشوفات المالية عندما تكون مستجيبة للمعايير الأربعة الآتية (Spiceland et al., 2013: 27):

- أ- التعريف: أي إن الفقرة تلبي تعريف عنصر من عناصر البيانات المالية.
- ب- القابلية للقياس: يجب أن تكون للفقرة التي يعترف بها خاصية قابلة للقياس، ويمكن التعبير عن هذه الخاصية تعبيراً كمياً باستعمال وحدة النقد كأساس للقياس مع إمكانية الاعتماد عليها بدرجة كافية.
- ت- الملائمة: أي أن المعلومة عن الفقرة المعترف بها تكون قادرة على إحداث تأثير في قرارات مستعمليه.
- ث- إمكانية الاعتماد عليها: أي أن المعلومة عن الفقرة المعترف بها تحقق درجة كافية من صدق التمثيل وإمكانية التحقق منها (الموضوعية) والحيادية (الخلو من التحيز).

وقد نصت الفقرة (66) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) أنه "عندما يتم الاعتراف بأحدى فقرات الموجودات المالية أو المطلوبات المالية بشكل مبدئي فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية قياسها بمقدار التكلفة، وهي القيمة العادلة للعوض المعطى (في حالة الموجودات) أو المستلم (في حالة المطلوبات) مقابله، ويتم إدخال تكاليف العملية في القياس المبدئي للموجودات والمطلوبات المالية" (I A S 39, 1980, Par. 66)، أما الفقرة (16) من هذا المعيار فتتص على "وجوب الاعتراف بكافة الموجودات المالية والمطلوبات المالية في الميزانية العمومية بما في ذلك كافة المشتقات، ويجب مبدئياً قياسها بمقدار التكلفة التي هي القيمة العادلة للعوض المعطى أو المستلم لامتلاك الموجود المالي أو المطلوب (فضلاً عن مكاسب وخسائر تحوطية معينة)" (I A S 39, 1980, Par. 16)، أما الفقرة (153) من هذا المعيار فتتص على "أن المكسب أو الخسارة من إعادة قياس أداة التحوط بمقدار القيمة العادلة يجب الاعتراف بها فوراً في صافي الربح أو الخسارة" (I A S 39, 1980, Par. 153).

يتبين مما سبق أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) تطرق إلى كيفية الاعتراف بالأدوات المالية في الكشوفات المالية، وطرائق قياسها، وكيفية تصنيفها، سواء أكانت موجودات أو مطلوبات، وكيفية التحوط فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات المالية، وكذلك التعرف على كيفية الاعتراف بالأرباح والخسائر المترتبة على قياس الموجودات والمطلوبات المالية سواء في الأرباح والخسائر أو في قائمة الدخل.

2- المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) (المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة):

إنَّ الهدفَ منَ المعيارِ المحاسبي الدولي رقم (37) (المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة) هو "ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، وأنَّ يتمَّ الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات الكشوفات المالية لتمكين المستعملين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها". ونصت الفقرة (14) منه على أنه "يجب الاعتراف بمخصص في الحالات الآتية (I A S 39,1980, Par. 127).

- أ- يكون على الوحدة الاقتصادية التزام حالي (قانوني أو بناء) نتيجةً لحدث سابق.
- ب- من المحتمل طلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.
- ت- يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.

قدَّ تتحمل الوحدة الاقتصادية خسائراً أو مصاريفاً يتم دفعها مستقبلاً بناءً على أحداث معينة ستقع في المستقبل، ولكنَّ هذه المبالغ التي من المحتمل تحملها ناتجة عن أحداث تتعلق بالمُدَّة المالية الحالية ممَّا يستلزم في بعض الحالات اقتطاع مخصص لها من أرباح المدَّة الحالية (أبو نصار وحמידات، 2009: 612).

وتنص الفقرة (25) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) على "إنَّ استعمال التقديرات هو جزء أساس لإعداد الكشوفات المالية ولا يقلُّ من موثوقيتها، ويُعدُّ ذلك صحيحاً بشكل خاص في حالة المخصصات التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم بنود الميزانية العمومية، وفيما عدا حالات نادرة جداً ستكون الوحدة الاقتصادية قادرة على تحديد نطاق من النتائج الممكنة، وتستطيع بناءً على ذلك عمل تقدير للالتزام موثوق به بشكل كافٍ لاستعماله في الاعتراف بمخصص" (I A S 37,1999, Par. 25).

إذَّ يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ إعداد القوائم المالية من خلال الاعتماد على الخبرة السابقة أو من الخبراء القانونيين أو الفنيين، ويجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من الأحداث والظروف في الحسبان من أجل التوصل إلى أفضل تقدير للمخصص (أبو نصار وحמידات، 2009: 615).

وتنص الفقرة (84) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) "إنَّ على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن الآتي (I A S 37,1999, Par. 84):

- أ- المبلغ المسجل في بداية ونهاية المدَّة.
 - ب- المخصصات الإضافية التي وضعت خلال المدَّة، بما في ذلك الزيادات في المخصصات الحالية.
 - ت- المبالغ المصروفة (أي التي تم تحملها وتحميلها مقابل المخصص خلال المدَّة).
 - ث- المبالغ غير المصروفة المعكوسة خلال المدَّة.
 - ج- الزيادة خلال المدَّة في المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت وتأثير أي تغير في سعر الخصم".
- أما الفقرة (85) من المعيار نفسه فتتص " يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن الآتي لكل فئة من المخصصات (I A S 37,1999, Par. 85):

- أ- وصف موجز لطبيعة الالتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة ناجمة عن المنافع الاقتصادية.
- ب- إشارة إلى الشكوك حول مبلغ أو توقيت هذه التدفقات الصادرة، إذَّ يكون من الضروري تقديم معلومات مناسبة يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي وضعت فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية.

ت- مبلغ أي استرداد متوقع وبيان مبلغ موجود تم الاعتراف به لذلك الاسترداد".

يُبيِّن ممَّا سبق أنَّ المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) قد وضع تعريفاً للمخصص على أنه التزام غير مؤكد القيمة والتوقيت، يتم تقديره من قبل الخبراء في الوحدة الاقتصادية بناءً على المعلومات المتوفرة لديهم، بحيث يكون أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزامات، إذَّ يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن المخصصات في كشوفاتها المالية، وتتم مراجعتها عند إعداد الكشوفات المالية وتعديلها أو الغائها حسب ما تتطلب الظروف المرتبطة به والتي أنشئ من أجلها.

ثالثاً: تحليل مدى التوافق بين تكاليف الجودة الخفية والمحاسبة عنها في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة

مما تقدم من تفاصيل عن المعيارين المحاسبين الدوليين رقم (39) ورقم (37)، يمكن بيان التوافق بين ماتضمنهما من مفاهيم وتوجيهات، وبين طبيعة تكاليف الجودة الخفية وفقاً لما يأتي:

1- توافق المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) (الادوات المالية: الاعتراف والقياس):

إنّ الفقرة رقم (16) من هذا المعيار نصت "يجب الاعتراف بكافة الموجودات المالية والمطلوبات المالية في الميزانية العمومية بما في ذلك كافة المشتقات، ويجب مبدئياً قياسها بمقدار التكلفة التي هي القيمة العادلة للعوض المعطى أو المستلم لامتلاك الموجود المالي أو المطلوب (فضلاً عن مكاسب وخسائر تحوطية معينة)".

وبما أنّ تكاليف الجودة الخفية خسائر تتحملها الوحدة الاقتصادية عند قيامها بأنشطتها المختلفة، وتُعدّ من أخطر أنواع التكاليف، لأنّها من الممكن أن تؤدي إلى خروج الوحدة الاقتصادية من السوق إذا ما استمر تجاهلها وعدم تقديرها والاعتراف بها في الكشوفات المالية، ورغم وجود عدة محاولات لقياسها، إذ مر ذكر عدد منها، لم يتم الاعتراف بها في الكشوفات المالية بالرغم من وجود ما يشير إلى ذلك في المعايير الدولية للمحاسبة، إذ أنّ الاعتراف والقياس بهذه التكاليف يعطي فائدة كبيرة بالدرجة الأساس للإدارة التي هي بحاجة إلى قياس تكاليف الجودة لتتمكن من إدارتها بكفاءة وفاعلية، فمن خلال الفقرات التي سبق ذكرها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (39)، يتبين أنّ الوحدة الاقتصادية تتحمل خسائر مختلفة من خلال الأنشطة التي تقوم بها، إذ لا يمكن أن تترك هذه الخسائر دون الاعتراف بها في الكشوفات المالية، لذلك فإنّ تكاليف الجودة الخفية تستوفي إمكانية الاعتراف والقياس على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (39)، وإنّ قياس هذه التكاليف والاعتراف بها والافصاح عنها في الكشوفات المالية يبين مدى التوافق بين تكاليف الجودة الخفية والمعيار المحاسبي الدولي رقم (39).

2- توافق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) (المخصصات، المطلوبات المحتملة، الموجودات المحتملة):

إنّ الفقرة رقم (25) من هذا المعيار نصت على "أنّ استعمال التقديرات هو جزء أساس لإعداد الكشوفات المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ويُعدّ ذلك صحيحاً بشكل خاص في حالة المخصصات التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم بنود الميزانية العمومية، وفيما عدا ذلك في حالات نادرة جداً ستكون الوحدة الاقتصادية قادرة على تحديد نطاق من النتائج الممكنة، وتستطيع بناءً على ذلك عمل تقدير للالتزام موثوق به بشكل كاف لاستعماله في الاعتراف بمخصص" (I A S 37, 1980, Par. 25).

إذ تشير المعايير الدولية للمحاسبة بأنّ عملية إعداد الكشوفات المالية تتطلب الاستعمال المتكرر للتقدير للعديد من بنود هذه الكشوفات، وأنّ تقدم معلومات ملائمة لمستعملها تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية (ابو نصار و حميدات، 2009: 7). وبما أنّ تكاليف الجودة الخفية تُعدّ من الخسائر، إذ يتغير مقدارها بين مدة محاسبية وأخرى، وذلك تبعاً لجودة المنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية لزبائنها، فمن الصعوبة تتبّع التغير في هذه الخسائر على امتداد عمر الوحدة الاقتصادية، ما لم تتوفر معلومات سابقة عن مقدار هذه الخسائر، وللتغلب على هذه الصعوبات بالإمكان تكوين مخصص لها يأخذ بالحسبان التغيرات التي تطرأ على هذه الخسائر، ويوفر وسيلة مهمة للوحدة الاقتصادية من أجل إجراء المقارنات الزمانية والمكانية على امتداد عمرها الاقتصادي، ويعطي إشارات مهمة للإدارة من أجل تحسين جودة المنتجات والخدمات وبما يلبي توقعات الزبائن وورغباتهم، لذلك هناك توافق بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) وطبيعة تكاليف الجودة الخفية، وبالإمكان تكوين مخصص لهذه التكاليف استناداً على الفقرات الواردة في هذا المعيار.

عليه نظراً لوجود توافقات كبيرة بين المعايير الدولية للمحاسبة وطبيعة تكاليف الجودة الخفية، فمن الممكن وضع نموذج محاسبي متكامل للمحاسبة عنّ تكاليف الجودة الخفية، يراعي المتطلبات التي سبق ذكرها في هذين المعيارين، وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفقرات القادمة.

رابعاً: نموذج مقترح للمحاسبة عن تكاليف الجودة الخفية:

جرث محاولات عدة لحساب تكاليف الجودة الخفية من قبل العديد من الكتاب والباحثين، وقد توصلت هذه المحاولات إلى عدة نتائج مهمة كما مر ذكرها سابقاً، ولكن لم يتم التطرق إلى كيفية الاعتراف بهذه التكاليف ومعالجتها محاسبياً في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة، ولأهمية ما يضيفه الاعتراف بهذه التكاليف من مصداقية على الكشوفات المالية إذ تكون ملائمة للاستعمال من قبل الأطراف الداخلية والخارجية، لذا يقدم الباحث أنموذج مقترح للاعتراف والمحاسبة عنّ تكاليف الجودة الخفية في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة وكما سبق ذكره في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم (37) (المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة) الذي يحدد كيفية عمل المخصص ومتطلباته، وكذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (39) (الأدوات المالية / الاعتراف والقياس)، والذي يحدد كيفية الاعتراف والقياس ومتطلباته، ويتمثل الأنموذج المقترح بالاعتراف بتكاليف الجودة الخفية عن طريق تكوين مخصص لهذه التكاليف بوصفها خسائر محتملة تتحملها الوحدة الاقتصادية نتيجة الجودة المنخفضة لمنتجاتها أو خدماتها، وتشكل نسبة عالية من تكاليف الجودة الكلية، ويتم تكوين هذا المخصص لمقابلة التزامات يمكن تحديدها بصورة معقولة، ويظهر في جانب الخصوم من ضمن الالتزامات المتداولة، إن اقتراح الأنموذج المحاسبي يتطلب أن يشتمل على مجموعة من المكونات، وهي كالاتي:

1- الهدف من النموذج المحاسبي المقترح:

يُعدُّ وضع الأهداف وتحديدّها إحدى نقاط البدء في النموذج المحاسبي المقترح، إذ يمكن تحديد مجموعة من الأهداف للنموذج المحاسبي المقترح، وهي كالآتي:

أ- زيادة كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة الخفية، وإعطاء صورة واضحة عن تفاصيل تكاليف الجودة الخفية.

ب- الإفصاح عن تكاليف الجودة الخفية والاعتراف بها في الكشوفات المالية يجعل مستعملي هذه الكشوفات أكثر قدرةً ودرايةً ووعياً بما تمثله تكاليف الجودة الخفية من خسائر تتحملها الوحدة الاقتصادية، وتأثير هذه التكاليف على استمرارية الوحدة الاقتصادية في السوق.

ت- تنمية الوعي المحاسبي عن أهمية تكاليف الجودة الخفية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها، وما يجب على الإدارة القيام به تجاه هذه التكاليف لتخفيف التأثيرات الناتجة عنها.

ث- توفير خاصية التنبؤ المبكر بتكاليف الجودة الخفية، استناداً على الكشوفات المالية للمدد السابقة للوحدة الاقتصادية، والاستفادة منها في تحسين جودة المنتجات والخدمات.

ج- بيان النسبة الكبيرة التي تمثلها تكاليف الجودة الخفية قياساً إلى إجمالي تكاليف الجودة، إذ أن عدم الاعتراف بها يشكل تهديداً للوحدة الاقتصادية في الخروج من السوق على المدى الطويل في ظل المنافسة الشديدة.

2- مبررات اقتراح النموذج المحاسبي:

إن من مبررات اقتراح النموذج هي تحقيق الأهداف التي على ضوءها تم اقتراح النموذج، إذ أن هذه المبررات تتمثل بالآتي:

أ- عدم وجود أنموذج محاسبي متكامل للاعتراف والمحاسبة عن تكاليف الجودة الخفية في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة.

ب- من أجل قياس المنافع المتحققة من الاعتراف بتكاليف الجودة الخفية في الكشوفات المالية.

ت- امكانية تطبيقه في الوحدات الاقتصادية لكونه بسيطاً، وسهل التنفيذ، ويضيف فائدة على مصداقية الكشوفات المالية بما تتضمنه من معلومات.

ث- بيان العلاقة بين تكاليف الجودة الخفية وإجمالي تكاليف الجودة المتمثلة بتكاليف المنع، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي.

ج- رغم أن تكاليف الجودة الخفية تشكل نسبة كبيرة من إجمالي تكاليف الجودة، لكن لم يتم الاعتراف بها في السجلات المحاسبية، إذ جاء اقتراح النموذج تلبيةً للمتطلبات المذكورة في المعيارين الدوليين (39) و (37) وما تم الإشارة إليه فيهما.

3- مستلزمات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح:

يتطلب تطبيق النموذج مجموعة من المستلزمات، وهي كالآتي:

أ- مجموعة مستنديه: يتطلب النموذج مجموعة من المستندات التي تعزز إثبات الأحداث والأنشطة، وتتضمن مجموعة بيانات عناصر تكاليف الجودة الخفية، هذه المستندات تكون على نوعين:

1. مستندات خارجية، مثل مستندات إعادة بيع المنتجات ذات الجودة المنخفضة، ومستندات شحن المنتجات، وغيرها.

2. مستندات داخلية، مثل مستندات إدخال المنتجات إلى المخازن، مستندات صرف المواد، مستندات قوائم الأجور المدفوعة لإعادة التشغيل على المنتجات ذات الجودة المنخفضة، وغيرها.

ب- مجموعة دفترية: مجموعة من السجلات الرئيسة التي تساعد في عملية التوثيق للمعلومات وتوزيعها لأغراض عدة منها:

1. إعداد المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة.

2. لأغراض قياس تكاليف المنتجات والخدمات، وإعادة التسعير، وإعادة تقييم المخزون لأعداد الكشوفات المالية.

ت- وحدة القياس: يجب استعمال وحدة قياس معينة، وكذلك أسلوب تبويب معين لعناصر تكاليف الجودة الخفية، حسب طبيعة النشاط في الوحدة الاقتصادية، ويكون متوافقاً مع المعايير الدولية للمحاسبة.

4- المعالجات المحاسبية للنموذج المقترح:

إن المعالجات المحاسبية التي يجب القيام بها عند الاعتراف بتكاليف الجودة الخفية، وكيفية إظهارها في الكشوفات المالية تتضمن الخطوات الآتية:

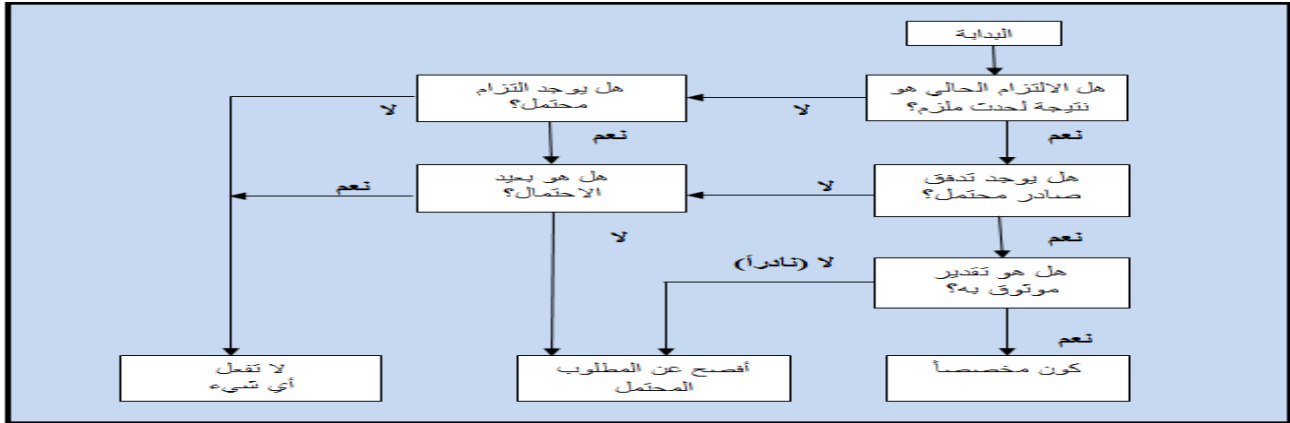
أ- تكوين مخصص لتكاليف الجودة الخفية:

في هذه الخطوة يتم تكوين مخصص لتكاليف الجودة الخفية اعتماداً على إحدى نماذج القياس لتكاليف الجودة الخفية الثلاث التي سبق ذكرها في المبحث الثاني من هذا الفصل، وهي أنموذج المضاعف، وأنموذج بحوث السوق، وأنموذج دالة الخسارة، إذ يتم تحديد النسبة من قبل الإدارة اعتماداً على آراء الخبراء في الوحدة الاقتصادية، وعلى الوحدة الاقتصادية أن تولي الاهتمام عند تكوين المخصص بأن يكون كافياً للغرض الذي أنشأ من أجله، وكذلك اعتماد نفس الأسس في احتسابه من سنة إلى أخرى، والغرض الذي أنشأ من أجله، وطريقة إظهاره في الكشوفات المالية.

وتظهر خارطة القرارات تلخيص متطلبات الاعتراف الرئيسة الخاصة بالمخصصات والمطلوبات المحتملة على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) وكما موضح بالشكل رقم (3)

الشكل رقم (3)

خارطة القرارات لتلخيص متطلبات الاعتراف الرئيسة بالمخصصات والمطلوبات المحتملة



المصدر: المعيار المحاسبي الدولي رقم (37)، الملحق (ب)، خارطة القرارات، ص 31.

يُنبئ من الشكل رقم (3) كيفية تكوين المخصص على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (37)، إذ تبدأ الخطوة الأولى في بيان هل أن الالتزام الحالي هو نتيجة حدث ملزم؟، فإن ذلك الحدث يتطلب تدفق صادر للموارد من قبل الوحدة الاقتصادية، وهل من الممكن تقدير تلك الموارد؟، فإذا كان كذلك يجب على الوحدة الاقتصادية تكوين مخصص لتلك الموارد الصادرة، وبناءً على ذلك فإن تكاليف الجودة الخفية تلي ما ورد في الشكل المذكور.

لذلك يتم تكوين المخصص لتكاليف الجودة الخفية على أنها خسائر تتحملها الوحدة الاقتصادية، وتتطلب تدفق صادر للموارد، ومن الممكن تقديرها بشكل موثوق به، وتكون المعالجة المحاسبية على وفق القيد الآتي:

XX ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية.

XX ح / مخصص تكاليف الجودة الخفية.

قيد تسوية

ب- اقفال خسائر تكاليف الجودة الخفية:

في نهاية المدة المحاسبية يتم اقفال الطرف المدين من القيد السابق وهو ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية في ح / الأرباح والخسائر على وفق القيد الآتي:

XX ح / الأرباح والخسائر.

XX ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية.

قيد قفل

ت- التقارير :

تمثل التقارير المخرجات التي تنتج عن استعمال الانموذج المقترح، إذ أن هناك نوعين من التقارير التي يتم استعمالها في هذا الأنموذج:

1- تقارير داخلية: تتضمن معلومات عن مسببات حدوث تكاليف الجودة الخفية، تستعملها الإدارة للاستفادة منها لأغراض التخطيط والرقابة.

2- تقارير خارجية: تتمثل بالكشوفات المالية التي تظهر تكاليف الجودة الخفية على أنها خسائر تتحملها الوحدة الاقتصادية، وهي كالآتي:

أ- كشف الدخل: إذ يمكن بيان كيفية تضمين كشف الدخل بتكاليف الجودة الخفية على أنها خسائر تتحملها الوحدة الاقتصادية من خلال الشكل رقم (4).

الشكل رقم (4)

شركة

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 31 / 12 / ...

صافي المبيعات	XX	
- تكلفة بضاعة مبيعة	(XX)	
= مجمل الربح	XX	
المصاريف التشغيلية		
مصاريف بيعية	(XX)	
مصاريف إدارية	(XX)	
خسائر تكاليف الجودة الخفية	(XX)	
إجمالي المصاريف التشغيلية	(XX)	
الدخل التشغيلي	XX	
+ إيرادات أخرى	XX	
- مصاريف أخرى	(XX)	
الدخل قبل الضريبة	XX	
- ضريبة الدخل	(XX)	
= صافي الدخل	XX	

ب - الميزانية العمومية: إذ يتم تصنيف تكاليف الجودة الخفية في الميزانية العمومية في مخصص خسائر تكاليف الجودة الخفية، على أنها مقابلة التزامات يمكن تحديدها بصورة معقولة وكما موضح بالشكل رقم (5).

الشكل رقم (5)

الميزانية العمومية عن السنة المنتهية في 31 / 12 /

الموجودات المتداولة		المطلوبات المتداولة	
نقدية بالصندوق	XX	دائنون	XX
مدينون	XX	أ. دفع	XX
أ. ق	XX	مخصص تكاليف الجودة الخفية	XX
الموجودات الثابتة			
آلات ومعدات	XX	مجموع المطلوبات المتداولة	XX
الأراضي	XX	المطلوبات غير المتداولة	XX
البنائات	XX	حقوق الملكية	
		رأس المال	XX
		الأرباح المحتجزة	XX
إجمالي الموجودات	XXXX	إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	XXXX

ث- المعالجات المحاسبية اللاحقة لمخصص تكاليف الجودة الخفية:

يواجه مخصص تكاليف الجودة الخفية الاحتمالات الآتية في نهاية الفترة المالية اللاحقة:

1- رصيد المخصص المدور من السابقة = الرصيد الجديد.

في هذه الحالة لا يتم تسجيل قيد تسوية.

2- رصيد المخصص المدور أقل من الرصيد الجديد.

في هذه الحالة نسجل قيد التسوية الآتي بمقدار الفرق بين الرصدين على وفق القيد الآتي:

(الفرق بين الرصدين) XX ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية.

(الفرق بين الرصدين) XX ح / مخصص تكاليف الجودة الخفية.

قيد تسوية.

أما قيد القفل فيكون على وفق القيد الآتي:

XX ح / الأرباح والخسائر.

XX ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية.

قيد قفل.

عندما يكون رصيد المخصص المدور أقل من الرصيد الجديد، هذا يُعدُّ مؤشراً على انخفاض مستوى جودة المنتجات أو الخدمات للوحدة الاقتصادية، وتحملها بمقدار من الخسائر أكثر مما كانت عليه في المدد المالية السابقة.

3- رصيد المخصص المدور أكبر من الرصيد الجديد:

في هذه الحالة يجب تخفيض المخصص المدور بمقدار الفرق بين الرصيدين على وفق القيد الآتي:
(الفرق بين الرصيدين) xx ح / مخصص تكاليف الجودة الخفية.
(الفرق بين الرصيدين) xx ح/ تخفيض مخصص تكاليف الجودة الخفية.
قيد تسوية.

أما قيد القفل فيكون على وفق القيد الآتي:

xx ح / تخفيض مخصص تكاليف الجودة الخفية.

xx ح / الأرباح والخسائر.

قيد قفل.

عندما يكون رصيد المخصص المدور أكبر من الرصيد الجديد، هذا يُعدُّ مؤشراً على ارتفاع جودة المنتجات أو الخدمات للوحدة الاقتصادية، وتحملها خسائر أقل مما كانت عليه في الفترة المالية السابقة.

من ذلك يتبين أنه بالإمكان أن يتم الاعتراف بتكاليف الجودة الخفية وقياسها والافصاح عنها في السجلات المحاسبية على أنها خسائر تتحملها الوحدة الاقتصادية كلما كانت منتجاتها ذا جودة منخفضة، وهذه الخسائر تنخفض بارتفاع مستوى جودة المنتجات أو الخدمات وترتفع بانخفاض مستوى جودة المنتجات أو الخدمات، ما يعني وجود علاقة عكسية بين خسائر تكاليف الجودة الخفية ومستوى الجودة، وعلى الإدارة أن تولي أهمية كبيرة لمؤشرات الارتفاع والانخفاض في هذه الخسائر إذا ما ارادت الاستمرار في المنافسة في السوق والوصول إلى المستوى الأفضل لتكاليف الجودة.

خامساً: تكيف النموذج المقترح بما يتلائم مع البيئة العراقية:

إن تطبيق أي نموذج في الواقع العملي لابد أن يكون ملائماً للبيئة التي يُطبق فيها ويكون متوافقاً معها، وذلك لتحقيق الغرض الذي أنشأ من أجله، لذا سيتم التعرف على طبيعة النظام المحاسبي في البيئة العراقية، وكذلك الإجراءات اللازمة لتكييف عملية التطبيق للنموذج المقترح، وكالاتي:

1- طبيعة النظام المحاسبي في البيئة العراقية:

إن أي وحدة اقتصادية لديها نظام محاسبي يعتمد على مجموعة من المقومات الأساسية لا يمكن الاستغناء عنها وهي، الدليل المحاسبي، والمجموعة المستندية، والمجموعة الدفترية، والكشوفات المالية.

في العراق يتم تطبيق النظام المحاسبي الموحد على الوحدات الاقتصادية في القطاع العام والقطاع المختلط باستثناء بعض الوحدات الحكومية، والوحدات ذات الطبيعة الخاصة التي تتبع نظاماً خاصاً بها، كالمصارف وشركات التأمين، ويقصد (بالموحد) توحيد المفاهيم والمصطلحات، وتوحيد الدليل المحاسبي، وتوحيد طريقة عرض الكشوفات المالية من أجل تسهيل عملية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المتماثلة في ضوء كشوفاتها المالية، فالنظام المحاسبي الموحد في طبيعته يستهدف تخفيف العبء المحاسبي عن الوحدات الاقتصادية، مع إمكانية توفير المعلومات المالية اللازمة لأغراض الحسابات القومية والرقابة والتخطيط، إذ يقدم تصور مبسط وعمام وشامل عن الإطار الذي تعمل من خلاله الوحدة الاقتصادية، ويعتمد على دليل الحسابات الذي يعطي ترميز رقمي لكل حساب يُميزه عن باقي الحسابات، ثم تقسيم حسابات الدليل المحاسبي إلى مجموعة حسابات إجمالية وكالاتي (ديوان الرقابة المالية، 2011: 12):

أ- حسابات الميزانية العمومية (المركز المالي) وتقسم إلى:

1 - حسابات الموجودات رقم الحساب (1).

2 - حسابات المطلوبات رقم الحساب (2).

ب- حسابات النتيجة وتقسم إلى:

1- حسابات المصروفات رقم الحساب (3).

2- حسابات الإيرادات رقم الحساب (4).

ت- حسابات مراكز التكاليف وتقسم إلى:

1- مراكز تكاليف الإنتاج رقم الحساب (5).

ب- مراكز تكاليف الخدمات الانتاجية رقم الحساب (6).

ت- مراكز تكاليف الخدمات التسويقية رقم الحساب (7).

ث- مراكز تكاليف الخدمات الادارية رقم الحساب (8).

ج- مراكز تكاليف العمليات الرأسمالية رقم الحساب (9).

إنَّ كلَّ حساب من هذه الحسابات الاجمالية يُحلَّل إلى ثلاث مستويات من الحسابات الفرعية كحد أدنى، ويمكن أن يتحلل إلى ستة مستويات من الحسابات الفرعية كحد أقصى، وحسب طبيعة الحساب وذلك بوضع أرقام بالتتابع على يمين الأرقام الدالة للحسابات الاجمالية، أما الحساب العام (مستوى أحادي)، والحساب المساعد (مستوى ثنائي)، والحساب الفرعي (مستوى رباعي)، والحساب الجزئي (مستوى خماسي)، والحساب التحليلي (مستوى سداسي) يمكن أن تتحلل إلى تسعة حسابات فرعية لكل حساب، وحسب طبيعة الحساب، أما المعالجة المحاسبية لكافة الحسابات التي يتضمنها الدليل المحاسبي فتتم بطريقة القيد المزدوج، ويثبت على مستويات تحليلية عدة ابتداءً من المستوى الثالث وصولاً إلى المستوى المقصود، والهدف من ذلك استخراج موازين مراجعة متعددة لهذه المستويات تُستعمل لأغراض الرقابة والتدقيق، وتوفير بيانات تفصيلية وإجمالية لجهات مختلفة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية.

يتبين من ذلك أنَّ النظام المحاسبي الموحد يتسم بالبساطة والمرونة في تبويب الحسابات بصورة تخدم متطلبات المحاسبة المالية ومتطلبات محاسبة التكاليف، لذا سيتم توضيح الاجراءات التي يجب اتخاذها من أجل تكيف الأنموذج المحاسبي المقترح مع البيئة الاقتصادية في العراق.

سادساً: الإجراءات اللازمة لتكييف الأنموذج المحاسبي المقترح بما يتلاءم مع البيئة العراقية:

إن الأنموذج المحاسبي المقترح يحتاج إلى إجراء متطلبات التوافق مع البيئة الاقتصادية العراقية التي تتبع النظام المحاسبي الموحد، وانسجماً مع الأهداف الرئيسية لمعايير المحاسبة الدولية المتمثلة بتوحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية وإصدار الكشوفات المالية على المستوى الدولي، وسيتم تطبيقه على شركة الصناعات الخفيفة، وهي إحدى شركات القطاع المختلط في العراق، إذ يمكن توضيح الاجراءات التي يتم اتخاذها كالاتي:

- 1- إنَّ حساب مخصص تكاليف الجودة الخفية يظهر في الميزانية العامة ضمن مصادر التمويل قصيرة الأجل، فقرة التخصيصات برقم دليل محاسبي (23)، وضمن التخصيصات المتنوعة التي تحمل الرقم (239) في الدليل المحاسبي، ويعطى رقم (2391)، ليكون متوافقاً مع تبويبات النظام المحاسبي الموحد، وفي حالة عدم كفاية المخصص يتم الرجوع إلى الاحتياطات التي تحمل الرقم (22) في الدليل المحاسبي، ومن ضمن الاحتياطات المتنوعة التي تحمل الرقم (223) ويعطى رقم (2231)، ليكون متوافقاً مع تبويبات النظام المحاسبي الموحد، وفي حالة عدم كفاية الاحتياطات يتم الرجوع إلى راس المال الذي يحمل رقم الدليل المحاسبي (21)، أما حساب تخفيض مخصص تكاليف الجودة الخفية فيظهر في حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر، وكذلك في حساب كشف العمليات الجارية، من ضمن الإيرادات الأخرى التي تحمل الرقم (49) في الدليل المحاسبي، ويعطى رقم (493)، ليكون متوافقاً مع تبويبات النظام المحاسبي الموحد.
- 2- أما حساب خسائر تكاليف الجودة الخفية فيظهر في حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر، وكذلك في كشف العمليات الجارية، ضمن المصروفات الجارية، فقرة المصروفات الأخرى التي تحمل الرقم (39) في الدليل المحاسبي، ويعطى رقم (398)، ليكون متوافقاً مع تبويبات النظام المحاسبي الموحد، عليه يكون قيد تكوين مخصص تكاليف الجودة الخفية، كالاتي:

xx من ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية 398

xx إلى ح / مخصص تكاليف الجودة الخفية 2391

قيد تسوية

أما قيد قفل خسائر تكاليف الجودة الخفية في ح / المصروفات الأخرى فيكون على وفق القيد الآتي:

xx من ح / المصروفات الأخرى 39

xx إلى ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية 398

قيد قفل

عليه تكون المعالجات المحاسبية اللاحقة لمخصص تكاليف الجودة الخفية كالاتي:

أ- رصيد المخصص المدور من السنة السابقة = الرصيد الجديد.

في هذه الحالة لا يتم تسجيل قيد تسوية

ب- رصيد المخصص المدور أقل من الرصيد الجديد.

في هذه الحالة نسجل قيد التسوية الآتي بمقدار الفرق بين الرصدين على وفق القيد الآتي:

(الفرق بين الرصدين) xx ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية 398

(الفرق بين الرصدين) xx ح / مخصص تكاليف الجودة الخفية 2391

قيد تسوية

أما قيد القفل فيكون على وفق القيد الآتي:

39 xx ح / المصروفات الأخرى
398 xx ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية

قيد قفل

ت- رصيد المخصص المدور أكبر من الرصيد الجديد.

في هذه الحالة يجب تخفيض المخصص المدور بمقدار الفرق بين الرصيدين على وفق القيد الآتي:

(الفرق بين الرصيدين) xx ح / مخصص تكاليف الجودة الخفية 2391
(الفرق بين الرصيدين) xx ح / تخفيض مخصص تكاليف الجودة الخفية 493

قيد تسوية

أما قيد القفل فيكون على وفق القيد الآتي:

493 xx ح / تخفيض مخصص تكاليف الجودة الخفية
39 xx ح / المصروفات الأخرى

قيد قفل

وبذلك يمكن تكيف النموذج المحاسبي المقترح مع البيئة العراقية على وفق استعمالاتها للنظام المحاسبي الموحد، والاستفادة من البساطة والمرونة التي يتسم بها هذا النظام في تبويب الحسابات بصورة تخدم متطلبات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، وغيرها.

سابعاً: تطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح في الشركة عينة البحث:

سيتم احتساب تكاليف الجودة الخفية لشركة الصناعات الخفيفة، مع تطبيق الأنموذج المقترح للاعتراف والمحاسبة عن تكاليف الجودة الخفية على الكشوفات المالية للشركة، وبيان أهم التغيرات التي حصلت على الكشوفات المالية بعد تطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح، ومدى الاستفادة من هذه التغيرات في تحسين جودة منتجات الشركة.

1- احتساب تكاليف الجودة الخفية في الشركة عينة البحث:

تمثل تكاليف الجودة الخفية النسبة الأكبر من تكاليف الفشل الخارجي، وهي تكاليف تتحملها الشركة نتيجة شحنها منتجات منخفضة الجودة إلى الزبائن، وإذا استمرت الشركة بعدم احتسابها والاعتراف بها في الكشوفات المالية ستؤدي إلى فقدان مبيعاتها في الأجل الطويل نتيجة عدم رضا الزبائن عن منتجاتها، ولغرض تحديد تكاليف الجودة الخفية، يتطلب الأمر اتباع الخطوات الآتية:

الخطوة الأولى: تحديد تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة، وبعد البحث عن هذه التكاليف في سجلات شركة الصناعات الخفيفة، وجد أنها تتحمل تكاليف الضمان الذي تقدمه لزبائنهم لمدة سنة واحدة على جميع منتجاتها، وتعد من تكاليف الجودة الظاهرة ضمن تكاليف الفشل الخارجي الذي تتحمله الشركة، إذ أن تكاليف الصيانة للمنتجات المعيبة التي يتم إصلاحها خلال مدة الضمان في ورشة الصيانة الواقعة في الكرادة في طريق معسكر الرشيد، تمثل تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة، وبعد الرجوع إلى تقارير السيطرة على الجودة ومستندات الصرف، وجد أن مقدار هذه التكاليف على مستوى الشركة للسنوات (2012، 2013، 2014)، كانت (19323894، 20513630، 20164461) دينار على التوالي، إذ كانت حصة معمل المجدات من الوحدات المعيبة المعادة إلى الشركة لغرض تصليحها للسنوات (2012، 2013، 2014) هي (62، 68، 71) وحدة بتكلفة صيانة (2716626، 2645152، 4129028) دينار على التوالي، أما حصة معمل الثلاثات فكانت (198، 221، 128) وحدة بتكلفة صيانة (10325196، 9570310، 8592235) دينار على التوالي، في حين كانت حصة معمل المدافئ والطباخت (973، 1320، 822) وحدة بتكلفة صيانة (6282072، 8298168، 7443198) دينار على التوالي، علماً أن الشركة تقوم بتصليح المنتجات المعيبة خلال فترة الضمان البالغة سنة واحدة، ولا تقوم باستبدالها بمنتجات أخرى.

1- احتساب تكاليف الجودة الخفية للشركة على وفق إحدى الطرائق التي تم الإشارة إليها في المبحث الأول من هذه الدراسة، إذ يمكن احتسابها على وفق طريقة دالة خسارة الجودة لتاكوشي (Taguchi) باستعمال المعادلة الآتية:

$$L(X) = K (X - T)^2$$

إذ أن:

$L(X)$ = الخسارة الكلية لتكاليف الجودة الخفية.

K = معامل خسارة الجودة الثابت.

X = قيمة التكلفة الحقيقية للجودة.

T = القيمة المستهدفة لخصائص الجودة.

وإنَّ معامل خسارة الجودة يُحسبُ على وفق المعادلة الآتية:

$$K = C / D^2$$

إذْ أنَّ:

C = تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة, تتمثل بتكاليف الضمان التي تتحملها الشركة.

D = السماحات المخصصة والتي من الممكن أن يقبلها الزبائن.

الخطوة الثانية: بعد تحديد تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة في الخطوة الأولى, وهي تمثل (قيمة C) في معادلة معامل خسارة الجودة الثابت, يتم تحديد السماحات (قيمة D), وبعد مقابلة كل من معاون المدير المفوض للشركة, ومدير التخطيط والمتابعة, ومدير قسم السيطرة على الجودة في الشركة, وجد بأن قيمة السماحات المخصصة والتي من الممكن أن يقبلها الزبائن في المنتجات المعيبة كانت 5%, وأنَّ القيمة المستهدفة لخصائص الجودة (قيمة T) النسبة المعتمدة كانت 5%, وتمثل نسبة المنتجات المعيبة المعادة إلى الشركة ضمن الحدود المسموح بها, ويمكن احتساب تكاليف الجودة الخفية بإتباع الخطوات الآتية:

1 - تحديد قيمة معامل خسارة الجودة الثابت (قيمة K) من خلال قسمة تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة المتمثلة بتكاليف الضمان (قيمة C) على مربع قيمة السماحات (D) للسنوات 2012, 2013, 2014 وفق الجداول الآتية¹:

الجدول رقم (2)

معامل خسارة الجودة الثابت لمنتج المجمدات

البيان	قيمة C (1)	قيمة D^2 (2)	قيمة K (1)÷(2)=(3)
السنوات			
2012	2716626	$(0.05)^2$	1086650400
2013	2645152	$(0.05)^2$	1058060800
2014	4129028	$(0.05)^2$	1652611200

الجدول رقم (3)

معامل خسارة الجودة الثابت لمنتج الثلاجات

البيان	قيمة C (1)	قيمة D^2 (2)	قيمة K (1)÷(2)=(3)
السنوات			
2012	10325196	$(0.05)^2$	4130078400
2013	9570310	$(0.05)^2$	3828124000
2014	8592235	$(0.05)^2$	3436894000

الجدول رقم (4)

معامل خسارة الجودة الثابت لمنتج الطباخات والمدافئ

البيان	قيمة C (1)	قيمة D^2 (2)	قيمة K (1)÷(2)=(3)
السنوات			
2012	6282072	$(0.05)^2$	2512828800
2013	8298168	$(0.05)^2$	3319267200

¹ الجداول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث.

2977279200	(0.05) ²	7443198	2014
------------	---------------------	---------	------

2 - تحديد قيمة التكلفة الحقيقية للجودة (قيمة X) وتمثل القيمة التي يمكن ملاحظتها لخصائص الجودة، وهي نسبة المنتجات المعيبة المعادة للشركة من قبل الزبائن خلال فترة الضمان إلى عدد الوحدات المباعة من المنتجات، ويمكن توضيح احتسابها لكل منتج على حدة في الجداول رقم (5) و(6) و(7) وفق المعادلة الآتية:
 قيمة X = عدد الوحدات المعيبة المعادة إلى الشركة ÷ عدد الوحدات المباعة.

الجدول رقم (5)

نسبة عدد الوحدات المعيبة المعادة إلى عدد الوحدات المباعة لمنتج المجمدات

المنتج	السنة	الوحدات المعيبة المعادة للشركة (1)	الوحدات المباعة (2)	النسبة $X = (1 \div 2)$
المجمدات	2012	62	459	% 13.5
	2013	68	531	% 12.8
	2014	71	527	% 13.4

الجدول رقم (6)

نسبة عدد الوحدات المعيبة المعادة إلى عدد الوحدات المباعة لمنتج الثلاجات

المنتج	السنة	الوحدات المعيبة المعادة للشركة (1)	الوحدات المباعة (2)	النسبة $X = (1 \div 2)$
الثلاجات	2012	198	1846	% 10.7
	2013	221	2648	% 8.3
	2014	128	1069	% 11.9

الجدول رقم (7)

نسبة عدد الوحدات المعيبة المعادة إلى عدد الوحدات المباعة لمنتج المدافئ والطباخات

المنتج	السنة	الوحدات المعيبة المعادة للشركة (1)	الوحدات المباعة (2)	النسبة $X = (1 \div 2)$
المدافئ والطباخات	2012	973	9421	% 10.3
	2013	1320	9882	% 13.3
	2014	822	7527	% 10.9

3 - تحديد الانحراف عن المواصفات المحددة مسبقاً، أي استخراج (قيمة $X - T$)، ومن ثم تربيعها وفقاً لمعادلة دالة خسارة الجودة.

4 - تحديد قيمة دالة خسارة الجودة (قيمة $L(X)$) وذلك من خلال ضرب معامل خسارة الجودة الثابت قيمة K في قيمة $(X-T)^2$ ، وتمثل تكاليف الجودة الخفية التي تتحملها الشركة.
 من خلال الاعتماد على الخطوات السابقة يمكن احتساب تكاليف الجودة الخفية لكل منتج من منتجات الشركة للسنوات 2012، 2013، 2014 وكما موضح بالجدول الآتية:

الجدول رقم (8)

احتساب تكاليف الجودة الخفية وفق دالة خسارة الجودة لتاكوشي (Taguchi) لمنتج المجمدات للسنوات 2012، 2013، 2014

البيان السنوات	قيمة K (1)	قيمة X (2)	قيمة T (3)	قيمة $(X-T)^2$ (4)	قيمة L(X) $(1) \times (4) = (5)$
2012	1086550400	% 13.5	% 5	0.007225	7850326
2013	1058060800	% 12.8	% 5	0.006084	6437241
2014	1652611200	% 13.4	% 5	0.007056	11660824

الجدول رقم (9)

احتساب تكاليف الجودة الخفية وفق دالة خسارة الجودة لتاكوشي (Taguchi) لمنتج الثلاجات للسنوات 2012، 2013، 2014

البيان السنوات	قيمة K (1)	قيمة X (2)	قيمة T (3)	قيمة $(X-T)^2$ (4)	قيمة L(X) $(1) \times (4) = (5)$
2012	4130078400	% 10.7	% 5	0.003249	13418624

4168827	0.001089	% 5	% 8.3	3828124000	2013
16363052	0.004761	% 5	% 11.9	3436894000	2014

الجدول رقم (10)

احتساب تكاليف الجودة الخفية وفق دالة خسارة الجودة لتاكوشي (Taguchi) لمنتج المدافئ والطباخات
للسنوات 2012, 2013, 2014

البيان السنوات	قيمة K (1)	قيمة X (2)	قيمة T (3)	قيمة (X-T) ² (4)	قيمة L(X) (1)×(4)=(5)
2012	2512828800	% 10.3	% 5	0.002809	7058536
2013	3319267200	% 13.3	% 5	0.006889	22866431
2014	2977279200	% 10.9	% 5	0.003481	10363908

ويمكن احتساب تكاليف الجودة الخفية للشركة ككل على مدى السنوات الثلاث 2012, 2013, 2014 من خلال جمع تكاليف الجودة الخفية لمنتجات الشركة وكالاتي:

للسنة 2012 = 7058536 + 13418624 + 7850326 = 28327486 دينار

للسنة 2013 = 22866431 + 4168827 + 6437241 = 33472499 دينار

للسنة 2014 = 10363908 + 16363052 + 11660824 = 38387784 دينار

عليه تكون نسبة تكاليف الجودة الخفية إلى تكاليف الفشل الخارجي للشركة من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (11)

نسبة تكاليف الجودة الخفية إلى إجمالي تكاليف الفشل الخارجي

السنة	تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة (1)	تكاليف الجودة الخفية (2)	إجمالي تكاليف الفشل الخارجي (3)	نسبة تكاليف الجودة الخفية إلى إجمالي تكاليف الفشل الخارجي (4)=(2 ÷ 3)
2012	19323894	28327486	47651380	% 59.4
2013	20513630	33472499	53986129	% 62
2014	20164461	38387784	58552245	% 65.5

يتبين من ذلك أنّ الشركة تتحمل تكاليف لم تظهرها في كشوفاتها المالية، وهي تكاليف الجودة الخفية، إذ شكلت نسبة عالية من تكاليف الجودة على مدى السنوات الثلاث محل البحث، فكانت تشكل نسبة (59.4, 62, 65.5) على التوالي من إجمالي تكاليف الفشل الخارجي للسنوات 2012, 2013, 2014، عليه فإن الاعتراف بهذه التكاليف في الكشوفات المالية سيعطي صورة واضحة للشركة عن مقدار التكاليف التي تتحملها ولم تظهر في الكشوفات، وإضفاء المصداقية على الكشوفات المالية في ما تحتويه من معلومات، والاستفادة من ذلك في تحسين جودة منتجاتها، وتلبية رغبات وتوقعات زبائننا.

بعد احتساب مقدار تكاليف الجودة الخفية لشركة الصناعات الخفيفة للسنوات 2012, 2013, 2014، على وفق دالة خسارة الجودة لتاكوشي (Taguchi)، وبيان نسبة هذه التكاليف إلى إجمالي تكاليف الفشل الخارجي الذي تتحمله الشركة، سيتم تطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح للاعتراف بتكاليف الجودة الخفية على الكشوفات المالية الثلاث للشركة، وهي الميزانية العامة، وحساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر، وكشف العمليات الجارية، وبيان أهم التغييرات التي تظهر على هذه الكشوفات عند تطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح، والحسابات التي تتأثر بتطبيق الأنموذج، والمعالجات القيدية اللازمة التي يتم إجرائها للحسابات المتأثرة، من خلال الخطوات الآتية:

1- تكوين مخصص لتكاليف الجودة الخفية على أنها خسائر تتحملها الشركة، وذلك ابتداءً من سنة 2012، من خلال القيد الآتي:

28327486 من ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية 398

28327486 إلى ح / مخصص تكاليف الجودة الخفية 2391

أما قيد قفل خسائر تكاليف الجودة الخفية في ح / المصروفات الأخرى لسنة 2012, فيكون وفق القيد الآتي:

28327486 من ح / المصروفات الأخرى 39

28327486 إلى ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية 398

2- في سنة 2013, بما أن تكاليف الجودة الخفية كانت (33472499 دينار), وهي أعلى مما كانت عليه في سنة 2012, لذلك نسجل قيد التسوية بمقدار الفرق بين الرصدين وكالآتي:

الفرق بين الرصدين = 33472499 - 28327486 = 5145013 دينار

5145013 من ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية 398

5145013 إلى ح / مخصص تكاليف الجودة الخفية 2391

قيد تسوية

أما قيد القفل فيكون:

5145013 من ح / المصروفات الأخرى 39

5145013 إلى ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية 398

قيد قفل

3- أما في سنة 2014, وبما أن تكاليف الجودة الخفية كانت (38387784), وهي أيضاً أعلى مما كانت عليه في سنة 2013, لذلك نسجل قيد التسوية بمقدار الفرق بين الرصدين وكالآتي:

الفرق بين الرصدين = 38387784 - 33472499 = 4915285 دينار

4915285 من ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية 398

4915285 إلى ح / مخصص تكاليف الجودة الخفية 2391

قيد تسوية

أما قيد القفل فيكون:

4915285 من ح / المصروفات الأخرى 39

4915285 إلى ح / خسائر تكاليف الجودة الخفية 398

قيد قفل

أما الحسابات التي ستتأثر نتيجة لتطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح على الكشوفات المالية لشركة الصناعات الخفيفة فهي كالآتي:

1- في (كشف العمليات الجارية), و(حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر) ومن ضمن فقرة المصروفات التحويلية والأخرى, سيتأثر حساب المصروفات الأخرى الذي يحمل رقم الدليل المحاسبي (39), إذ سيزداد بمقدار خسائر تكاليف الجودة الخفية التي تحمل رقم الدليل المحاسبي (398) للسنوات (2012, 2013, 2014), وبمبالغ مقدارها (28327486, 5145013, 4915285) دينار على التوالي, ليصبح إجمالي المصروفات التحويلية والأخرى (1145658797, 112121139, 137290114) دينار, بعدما كان (1117331311, 106976126, 1323734829) دينار على التوالي, وليصبح عجز العمليات الجارية (المرحلة الثانية) في (كشف العمليات الجارية), وصافي العجز في (حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر) للسنوات الثلاث (4409553422, 4993808494, 5410943476) دينار, بعدما كان (4381225936, 4988663481, 5406028191) دينار على وفق الكشوفات المالية للشركة, ويُدرج حساب خسائر تكاليف الجودة الخفية من ضمن المصروفات الأخرى, برقم الدليل المحاسبي (398) في كل من كشف العمليات الجارية, وحساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر.

2- أما في الميزانية العامة ومن ضمن فقرة مصادر التمويل طويلة الأجل, سيتأثر حساب العجز المتراكم الذي يحمل رقم الدليل المحاسبي (225), إذ سيزداد بمقدار خسائر تكاليف الجودة الخفية التي تحمل رقم الدليل المحاسبي (398) للسنوات (2012, 2013, 2014), وبمبالغ مقدارها (28327486, 5145013, 4915285) دينار على التوالي, ليصبح العجز المتراكم للسنوات الثلاث (25339453997, 30304935005, 35710733468) دينار, بعدما كان (25311126511, 30299789992, 35705818183) دينار وفق الكشوفات المالية للشركة, وستتخفص مصادر التمويل طويلة الأجل بمقدار خسائر تكاليف الجودة الخفية لكل سنة, لتصبح (1816823552, 8910010, 5142105210) دينار, بعدما كانت (1845151038, 7365007, 5137189925) دينار وفق الكشوفات المالية للشركة.

أما في فقرة مصادر التمويل قصيرة الأجل سيتأثر حساب التخصيصات الذي يحمل رقم الدليل المحاسبي (23)، إذ سيظهر حساب مخصص تكاليف الجودة الخفية الذي يحمل رقم الدليل المحاسبي (2391) ولل سنوات (2012, 2013, 2014)، وبمبالغ مقدارها (28327486, 5145013, 4915285) دينار على التوالي، لتزداد مصادر التمويل قصيرة الأجل بمقدار مخصص تكاليف الجودة الخفية للسنوات الثلاث، لتصبح (17506975818, 18834718252, 20285410597) دينار بعدما كانت (17478648332, 18829573239, 20280495312) دينار وفق الكشوفات المالية للشركة، إذ يمكن توضيح التغييرات التي حصلت على الكشوفات المالية لشركة الصناعات الخفيفة بعد تطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح من خلال الجداول الآتية:

الجدول رقم (12)

شركة الصناعات الخفيفة (ش.م.م - مختلطة) / بغداد

كشف العمليات الجارية للسنوات 2012, 2013, 2014 بعد تطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح

رقم الكشف رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	2014 دينار	2013 دينار	2012 دينار
16	الإيرادات الجارية إيرادات النشاط الجاري	1836060154	4711703224	3571699000
12	ينزل: المصروفات الجارية الرواتب والاجور	3527036298	4254990423	4251198144
13	المستلزمات السلعية	2518145382	3876510985	3005990180
14	المستلزمات الخدمية	456251162	662641435	676764456
15	فوائد وإيجارات أراضي مدينة	644631784	707675926	615037630
1	الاندثارات	352713947	350979100	331833169
15	الضرائب والرسوم	2107400	579150	2315250
		7500885973	9853377019	8883138829
	(عجز) العمليات الجارية (المرحلة الاولى)	(5664825819)	(5141673795)	(5311439829)
17	تضاف: الإيرادات الأخرى إيرادات استثمارات مالية	296846544	13285621	-----
49	الإيرادات الأخرى	94325913	246700819	2047545204
		391172457	259986440	2047545204
15	تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى المصروفات التحويلية (عدا ح/ 384)	5859400	14252275	10864835
39	المصروفات الأخرى	126515429	92723851	1106466476
398	خسائر تكاليف الجودة الخفية ¹	4915285	5145013	28327486
		137290114	112121139	1145658797
	(عجز) العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	(5410943476)	(4993808494)	(4409553422)

الجدول رقم (13)

شركة الصناعات الخفيفة (ش.م.م - مختلطة) / بغداد

حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر للسنوات 2012, 2013, 2014 بعد تطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح

رقم الكشف رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	2014 دينار	2013 دينار	2012 دينار
16	إيرادات النشاط الجاري	2139697411	4352863334	3357812003
18	ينزل: كلفة النشاط الجاري كلفة الانتاج	4748670521	6215476509	5369875058
18	كلفة الخدمات الانتاجية	1256655868	1692113798	1634179569
16	التغيير في مخزون الانتاج غير التام (بالكلفة)	129540257	(13915890)	(21184998)
16	صافي كلفة الانتاج	6134866646	7893674417	698269629
16	التغيير في مخزون الانتاج التام	174097000	(344924000)	(192702000)
	صافي كلفة النشاط الجاري	6308963646	7548750417	6790167629
	(عجز) النشاط الجاري	4169266235	3195887083	3432355627
18	ينزل: كلفة الخدمات التسويقية	220106738	863221 230	204004313
	(عجز) الانتاج والمتاجرة	(4389372973)	(3426750304)	(3636359940)
17	تضاف فوائد وإيجارات أراضي دائنة	296846544	13285621	-----
18	ينزل: كلفة الخدمات الادارية	1275452846	1714923491	1675079889

¹ تبويب خسائر تكاليف الجودة الخفية في كشف العمليات الجارية لشركة الصناعات الخفيفة بعد تطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح.

(5311439829)	(5128388174)	(5367979275)	(عجز) العمليات الجارية (المرحلة الأولى)
2047545204	246700819	94325913	تضاف: الإيرادات الأخرى
10864835	14252275	5859400	تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى
1106466476	92723851	126515429	المصروفات التحويلية (عدا ح/384)
28327486	5145013	4915285	المصروفات الأخرى
1145658797	112121139	137290114	398 خسائر تكاليف الجودة الخفية¹
(4409553422)	(4993808494)	(5410943476)	صافي (العجز)

الجدول رقم (14)

شركة الصناعات الخفيفة (ش.م.م - مختلطة) / بغداد

الميزانية العامة للسنوات 2012, 2013, 2014 بعد تطبيق النموذج المحاسبي المقترح

رقم الكشف رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف رقم الدليل المحاسبي
2012	2013	2014	2012	2013	2014
دينار	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار
الموجودات					
الموجودات الثابتة					
1143952584	946099762	777677102	11	11	1
35000000	50900000	20137000	12	12	1
323986316	331977667	126621457	151	151	3
1502578900	1328977429	924435559			
الموجودات المتداولة					
8358805478	6881016008	4763686232	13	13	2
1179478	1179478	1179478	138	138	2
7269254713	8534465206	7407728204	16	16	4
2191980801	2076570111	2046275914	18	18	5
17821220470	17493230803	14218869828			
19323799370	18822208232	15143305387	مجموع الموجودات		
مصادر التمويل					
مصادر التمويل طويلة الاجل					
16800000000	16800000000	16800000000	21	21	6
4526277549	4662424985	4938628258	22	22	7
(25339453997)	(30304935005)	(35710733468)	225	225	7
5830000000	8830000000	8830000000	24	24	9
1816823552	(8910010)	(5142105210)			
مصادر التمويل قصيرة الاجل					
760733776	239032077	203032077	23	23	8
28327486	5145013	4915285	2391	2391	8
1478081451	1219646879	1321258257	25	25	10
15239833105	17370894283	18756204978	26	26	11
17506975818	18834718252	20285410597	مجموع مصادر التمويل		
19323799370	18822208232	15143305387			

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:**أولاً: الاستنتاجات****استنتاجات الجانب النظري:**

1- صعوبة قياس تكاليف الجودة الخفية والاعتراف بها في السجلات المحاسبية، لأن التمييز بين نوعي التكاليف ليس واضح دائماً، لذلك كل وحدة اقتصادية عليها اتخاذ قرار بشأن كل عنصر من عناصر تكاليف الجودة على وفق المعلومات المتاحة لديها، ووجود إجراءات القياس الموضوعية، وعدم الاعتماد على نظم محاسبة

¹ تبويب خسائر تكاليف الجودة الخفية في حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر لشركة الصناعات الخفيفة بعد تطبيق النموذج المحاسبي المقترح.

² تبويب مخصص تكاليف الجودة الخفية في الميزانية العامة لشركة الصناعات الخفيفة بعد تطبيق النموذج المحاسبي المقترح.

- 1- التكاليف التقليدية، لأنها تقوم بعملية قياس التكاليف للأغراض التنظيمية، وعدم كفاءتها في تتبع وتقييم تكاليف الجودة الكلية.
- 2- لتكاليف الجودة الخفية وزن واهمية كبيرة بين إجمالي تكاليف الجودة، وإن كل عنصر من عناصر تكاليف الجودة الخفية يؤثر بشكل كبير على إجمالي تكاليف الجودة، ويؤدي دوراً كبيراً في تحسين أرباح الوحدات الاقتصادية.
- 3- يؤثر عدم الاعتراف بتكاليف الجودة الخفية في الكشوفات المالية على موثوقية وملائمة هذه الكشوفات للاستعمال من قبل مستعمليها سواء أكانوا داخليين أم خارجيين، كما يؤثر على القدرة التنافسية الوحدة الاقتصادية في السوق على المدى الطويل.
- 4- تضمنت المعايير الدولية للمحاسبة الاعتراف بالخسائر والمطلوبات المحتملة، وأن طبيعة تكاليف الجودة الخفية تتوافق مع الخسائر والمطلوبات المحتملة التي من الممكن أن تتعرض لها الوحدات الاقتصادية، عليه يمكن الاعتراف بتكاليف الجودة الخفية في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة.
- 5- يعطي الاعتراف بتكاليف الجودة الخفية يعطي صورة واضحة لإدارة الوحدة الاقتصادية عن مقدار تكاليف الجودة الخفية التي تتحملها، إذ أن هذه التكاليف لا يتم تضمينها في الكشوفات المالية بسبب عدم الاعتراف بها في السجلات المحاسبية لصعوبة تقديرها، ونتيجة للاعتماد على نظم محاسبة التكاليف التقليدية.
- 6- يمكن صياغة نموذج محاسبي للاعتراف والمحاسبة عن تكاليف الجودة الخفية يتوافق مع متطلبات الاعتراف والمحاسبة على وفق المعايير الدولية للمحاسبة.

استنتاجات الجانب العملي:

- 1- تقوم الشركة عينة البحث بتنظيم حساباتها بصورة إجمالية للشركة ككل، أي إن كل مركز إنتاجي أو خدمي يتم تحميله بكافة التكاليف المتعلقة به، وبما أنها تستعمل النظام المحاسبي الموحد في تبويب حساباتها، لذا لا يتم الإفصاح عن تكاليف الجودة بنوعها الظاهرة والخفية في كشوفاتها المالية.
- 2- أدى عدم الإفصاح عن تكاليف الجودة في الكشوفات المالية للشركة عينة البحث إلى عدم الاهتمام بتلك التكاليف، وضعف ثقافة الجودة بين العاملين، الأمر الذي أدى إلى انخفاض مستوى جودة المنتجات.
- 3- افتقار الكشوفات المالية لفقرات توضح طبيعة الحسابات المدرجة فيها، ولأن تبويب الحسابات على وفق النظام المحاسبي الموحد، فهو لا يلبي الحاجة إلى المعالجات المحاسبية على وفق المعايير الدولية للمحاسبة، إلا بعد إجراء متطلبات التوافق اللازمة.
- 4- إمكانية حساب تكاليف الجودة الخفية لكل معمل من معامل الشركة على وفق دالة خسارة الجودة لتاكوشي (Taguchi)، مع ملاحظة أنه كلما ازداد عدد الوحدات التي يتم صيانتها نتيجة الجودة المنخفضة، تزداد معها تكاليف الجودة الخفية.
- 5- يمكن اقتراح نموذج محاسبي للاعتراف والمحاسبة عن تكاليف الجودة الخفية، ويكون قابل للتطبيق في الشركة عينة البحث.
- 6- أظهر تطبيق الأنموذج المحاسبي المقترح على كشوفات الشركة عينة البحث أن الشركة تتحمل تكاليف لم تظهرها في كشوفاتها المالية، رغم أنها تعد خسائر على الشركة، وهي تكاليف الجودة الخفية، إذ شكلت نسبة عالية من تكاليف الجودة على مدى السنوات الثلاث محل البحث.

ثانياً: التوصيات

- 1- اعتراف الوحدات الاقتصادية بتكاليف الجودة الخفية وإظهارها ضمن الحسابات في الكشوفات المالية لتسهيل عملية تتبعها، والعمل على تخفيضها إلى أدنى مقدار ممكن كونها تشكل خطراً كبيراً على استمرارية الوحدات الاقتصادية في السوق، ومن أجل إضفاء المصداقية على مضمون هذه الكشوفات.
- 2- عمل الوحدات الاقتصادية على تخفيض تكاليف الجودة الخفية إلى أدنى مقدار ممكن إذا ما أرادت أن تزيد من أرباحها، كونه يعد ميزة مالية لها.
- 3- استفادة الوحدات الاقتصادية من المعايير الدولية للمحاسبة في زيادة جودة منتجاتها وخدماتها، لما تتضمنه هذه المعايير من إرشادات ذات صلة بعمل هذه الوحدات في ظل المنافسة الشديدة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها.

- 4- تطبيق الانموذج المحاسبي المقترح والاستفادة مما يوفره هذا الانموذج من معلومات ملائمة تساعد إدارات الوحدات الاقتصادية للوصول إلى المبالغ الحقيقية لتكاليف الجودة التي تتحملها، من أجل العمل على تخفيضها مستقبلاً، وبما لا يؤثر على جودة المنتجات والخدمات.
- 5- القيام بحساب تكاليف الجودة الخفية على وفق دالة خسارة الجودة لتاكوشي (Taguchi)، كونها أكثر موضوعية من الطرائق الأخرى، وفي حالة عدم توفر بيانات عن هذه الدالة يمكن استعمال طريقة بحوث السوق أو طريقة المضاعف.
- 6- عدم الاعتماد على نظم محاسبة التكاليف التقليدية، لأنها لا تُظهر تفاصيل تكاليف الجودة، إذ لابد للوحدات الاقتصادية من إيجاد نظم محاسبة تكاليف أكثر كفاءة، إذا ما أرادت معرفة تفاصيل تكاليف الجودة، والاستفادة منها في تحسين جودة منتجاتها.

المصادر

أولاً : المصادر العربية:

أ : الوثائق الرسمية :

- 1- ديوان الرقابة المالية، "النظام المحاسبي الموحد"، العراق، بغداد، 2011.
- 2- شركة الصناعات الخفيفة، "تقارير مجلس الإدارة"، للسنوات 2012، 2013، 2014.
- 3- شركة الصناعات الخفيفة، "تقارير الإنتاج والمبيعات"، للسنوات 2012، 2013، 2014.
- 4- شركة الصناعات الخفيفة، "تقارير السيطرة على الجودة"، للسنوات 2012، 2013، 2014.
- 5- شركة الصناعات الخفيفة، "تقارير قسم التخطيط والمتابعة"، للسنوات 2012، 2013، 2014.
- 6- شركة الصناعات الخفيفة، "الحسابات الختامية"، للسنوات 2012، 2013، 2014.
- 7- شركة الصناعات الخفيفة، "سجلات التكاليف"، للسنوات 2012، 2013، 2014.
- 8- شركة الصناعات الخفيفة، "سجلات الرواتب والأجور"، للسنوات 2012، 2013، 2014.

أ - الكتب:

- 1- أبو نصار، محمد، حميدات، جمعة، 2009، "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
- 2- الجعارات، خالد جمال، 2015، "مختصر معايير المحاسبة الدولية 2015"، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- 3- السامرائي، منال جبار سرور، الزامل، مهند مجيد والزاملي، علي عبد الحسين، 2012، "تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة"، الطبعة الأولى، مكتبة الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد.
- 4- المسعودي، حيدر علي، 2010، "إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً"، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

ب - البحوث و الدوريات:

- 1- جاسم، رعد هاشم، 2008، "علاقة تكاليف الجودة بطريقة تاكوشي واثرها في تخفيض التكاليف"، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 68.

ت - الرسائل والأطاريح:

- 1- المسعودي، حيدر علي جراد، 2008، "إمكانية تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية لإدارة تكاليف الجودة واثرها في تعزيز الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاطارات في النجف"، اطروحة دكتوراه المحاسبة القانونية مقدمة إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 2- كندوري، عماد محمد، 2012، "أطار مقترح للحد من استخدام مرونة المعايير المحاسبية الدولية في ممارسة إدارة الأرباح"، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة بغداد.

ثانياً : المصادر الأجنبية:

A : Books

- 1- Blocher, Edward J. ,Stout, David E. & Cokins, Gary., 2010, "Cost Management: A Strategic Emphasis", 5st ed., McGraw-Hill Irwin, New York, USA.
- 2- Campanella, Jack, 1999, "Principles of Quality Costs, Implementation and Use", 3rd ed., USA.
- 3- Evans, James R., 1993, "Applied Production and operations Management", 4th ed., West- Publishing Co., USA.
- 4- Hansen, Don R., & Mowen, Maryanne M., 2007, "Managerial Accounting", 8th ed., South Western, USA.
- 5- Hilton, Ronald W., 2011, "Managerial Accounting : Creating Value in Dynamic Business Environment", 9th ed., Irwin McGraw-Hill, USA.
- 6- Horngren, Charles T. , Dater, Srikant M. , Foster, George & Rajan, Madhav V., 2012, "Cost Accounting : A Managerial Emphasis", 14th ed., Pearson Prentice-Hall, USA.
- 7- Omachonu, Vincent K., & Ross, Joel E., 2005, "Principles of Total Quality", 3rd ed., Taylor and Francis library, Florida, USA.
- 8- Richard, Lewis, & David, Pen drill, 2004, "Advanced Financial Accounting", 7th ed., Prentice Hall, London, England.

- 9- Russell, Robert S., & Taylor, Bernard W., 2011, "Operations Management Creating Value Along the Supply Chain", 7th ed., John Wiley & Sons, Inc., USA.
- 10- Slack, Nigel, Chambers, Stuart, & Johnston, Robert, 2007, "Operations Management", 5th ed., Pearson Education Limited, England.
- 11- Spiceland, David J., Sepe, James F., & Nelson, Mark W., 2013, "Intermediate Accounting", 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, USA.

B : Periodicals and Researches:

- 1- Giakatis, G., Enkawa, T., & Washintani, K., 2001, "Hidden Quality Costs and the distinction between Quality Costs and Quality Loss", Total Quality Management, pp(179-190).
- 2- Manuel E., Sansalvador Selles, Jose A., Caverio Rubio & Javier Rieg Muller, 2008, "Development of Quantification Proposal for Hidden Quality Costs: Applied to the Construction Sector", Journal of Construction Engineering and Management, October 2008.
- 3- Sailaja A., Basak P C., & Viswanadhan K G., 2015, "Cost of Quality: Exploratory Analysis of Hidden Elements and Prioritization using Analytic Hierarchy Process", (IJSIM), February 2015, Vol.(1), No.(4), pp(484-506).
- 4- Suresh, Kumar, Krishnan, 2006, "Increasing the Visibility of Hidden Failure Costs", Measuring Business Excellence, Vol.(10), No.(4), pp(77-101).
- 5- Snieska, Vytautas, Daunorienne, Asta & Zekeviciene, 2013, "Hidden Costs in the Evaluation of Quality Failure Costs", Engineering Economics, vol.(24), No.(3), pp(176-186).
- 6- Yang, Ching-Chow, 2008, "Improving the definition and quantification of quality costs", Total Quality Management, Vol.(19), No.(3), pp(175-191).
- 7- Yuan, Chung, Cheng, Chee & Ching, S. 2002, "Cost Effectiveness Based Performance Evaluation For Suppliers and Operations", Quality Management Journal, Vol.(9), No.(4), pp(1-24).

C : Thesis:

- 1- Brekke, John, 2007, "Using Quality Costing Promote Quality Improvement in Chinese Company", Master's Thesis of Business Administration, Lulea University.