

## الرقابة على تكاليف الجودة

أصبحت جودة السلعة من أهم العوامل المؤثرة في توزيعها نظراً للمنافسة المتزايدة بين المنتجين وكثرة تنوع السلع التي تشبع حاجة معينة لدى المستهلك مما أتاح له فرصة اختيار السلعة الجيدة ذات المزايا والاستخدامات الأفضل. وتبعاً لذلك فقد زادت أهمية الأخذ بأساليب الرقابة على الجودة ومكافحة أي نقص في كمية الإنتاج خلال مراحل التشغيل، وخاصة بعد الارتفاع في أسعار الخامات والآلات وأجور العمال، مما دعى العلم إلى التدخل لرفع مستوى جودة الإنتاج وتخفيض تكلفته ومكافحة أي نقص في الخامات أو المنتجات أو الأصول الأخرى.

إن الجودة من جهة نظر المستهلك هو أعلى مستوى جودة يمكن الحصول عليه في حدود الثمن المطلوب لامتلاك أو استعمال السلعة. والمستهلك ينظر إلى الجودة من النواحي الآتية:

- مظهر السلعة.
  - طريقة التجهيز النهائي للسلعة.
  - قوة احتمال السلعة.
  - طريقة تكوين السلعة.
- بينما الجودة في نظر المنتج هي أعلى مستوى جودة للسلعة يمكن الحصول عليه في حدود الثمن المقدر للسلعة، وهو يركز على اتجاهين هما:
- 1- تصميم السلعة ومستوى جودة التصميم بالنسبة للمنتجات البديلة أو قيمة هذا المستوى عند المستهلك.
  - 2- تنفيذ هذه السلعة داخل مصنعه ومستوى مطابقة التنفيذ للمعايير الموضوعه للتصميم.

إن المنتج يتطلع لإنتاج سلعة تتميز بالكامل من النواحي الفنية ولكن يقف أمام هذه الرغبة ارتفاع تكلفة السلع المنتجة بهذه المميزات مما يؤدي إلى صعوبة تصريفها وفتح المجال أمام السلع المنافسة إلى اكتساح السوق.

## تعريف الجودة:

يعرفها مهندسي الإنتاج بأنها تطوير الإنتاج بحيث يتمكن المصنع من إظهار منتج معين بأحسن صورة لإرضاء العميل مستخدماً أفضل طرق لتنفيذ ذلك.

ويرى رجال الصناعة أن الجودة هي الفجوة بين ما صنع فعلاً وبين المعايير الموضوعية وتحسن جودة الإنتاج كلما ضاقت هذه الفجوة وتقل درجة الجودة كلما زادت هذه الفجوة.

والتعريف الحديث للجودة هي الدرجة التي يشبع بها منتج معين حاجات مستهلك هذا المنتج في حدود اقتصادية معينة وتحقق للمنتج ربحاً مجزياً.

## قياس تكاليف الجودة:

- إن قياس تكاليف الجودة وترجمتها في صورة مالية تفهمها الأطراف المختلفة التي تهتم بدراسة الجودة يعد أمراً ضرورياً ويحقق العديد من المنافع منها:
- 1- توفير بيانات كمية تفيد في تقويم مقترحات الاستثمار في مجال تحسين وتطوير الجودة.
  - 2- تحفيز المسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة على الدراسة والفحص لبرامج تحسين وتطوير الجودة.
  - 3- ترشيد إعداد الموازنات سواء الجارية أو الرأسمالية لاستغلال الموارد المتاحة لبرامج تحسين وتطوير الجودة.

## أنواع تكاليف الجودة:

يمكن تبويبها لأغراض قياسها إلى:

- 1- تكاليف رقابة الجودة: وتتضمن جميع التكاليف المرتبطة بالأنشطة اللازمة لضمان إنجاز الأعمال وفق الجودة المخططة مسبقاً. والعمل على منع حدوث إنتاج تالف أو معيب منذ البداية وتشمل أيضاً التكاليف المرتبطة بأنشطة فحص وتقويم مدى صلاحية وجودة الإنتاج ومخرجاته، وتقسم إلى:
  - أ- تكاليف المنع: وهي جميع التكاليف التي تتحملها المنشأة لأجل منع حدوث إنتاج غير مطابق للمواصفات المحددة مسبقاً وتبدأ هذه التكاليف مع المراحل الأولى لإنتاج المنتج أي مع عملية تصميم المنتج وشراء المواد وتحديد العمالة المطلوبة بجودة معينة وتخطيطي الأنشطة اللازمة للتحقيق من صلاحية المنتج، والصيانة المانعة لجميع الأجهزة والمعدات وبرامج التدريب والتعليم المرتبطة بتحسين وتطوير الجودة.
  - ب- تكاليف الفحص والتقويم: تشمل تكلفة جميع الأنشطة المرتبطة بفحص وتقويم مدخلات الإنتاج ومراحل الإنتاج، والإنتاج النهائي والتحقق من مطابقته للمواصفات، والعمل على منع شحن الإنتاج المعيب إلى العملاء.

2- تكاليف الفشل : تنشأ هذه التكاليف عن قصور أنشطة رقابة الجودة في تحقيق مستوى الجودة المستهدف، وتنقسم إلى:

أ- تكاليف الفشل الداخلي: وتتضمن جميع التضحيات التي تتحملها المنشأة نتيجة فشل أنشطة رقابة الجودة في أداء وظائفها وفقاً لبرامج مراقبة الجودة المخططة خلال المراحل المختلفة من وقت استلام مستلزمات الإنتاج من الموردين حتى تسليم المنتجات (سلع أو خدمات) للعملاء.

ب- تكاليف الفشل الخارجي: وتتضمن جميع التضحيات التي تنشأ من قصور أنشطة المنع والتقويم في منع وصول الإنتاج المعيب إلى العملاء وبعبارة أخرى فهي تشمل جميع التضحيات التي تترتب على وفاء المنتج (سلعة أو خدمة) باحتياجات ورغبات العملاء.

دور المحاسب الإداري في مجال مراقبة الجودة:

يظهر دور المحاسب الإداري في وضع وتصميم لقياس تكاليف الجودة، حيث أن معظم نظم التكاليف غير مصممة لقياس ورقابة الأنواع المختلفة من تكاليف الجودة. ووجود مثل هذا النظام ساعد على:

- 1- توفير معلومات عن حجم وتكاليف الجودة.
- 2- التعرف على مكان وتوقيت الإجراءات المصححة للوحدات المعيبة وبالتالي المساعدة في اتخاذ بعض القرارات مثل استخدام مادة أولية جديدة، أو تغيير تصميم المنتج.
- 3- تسهيل مهمة إعداد تقارير تكاليف الجودة بصورة موضوعية ودقيقة وبعيدة عن التحيز.

## أسعار التحويل

مفهوم أسعار التحويل:

هي الأسعار التي تحدد للسلع والخدمات التي يتم تبادلها بين أقسام و وحدات المنشأة.

أهمية تسعير التحويلات:

تظهر في أن سعر التحويل له تأثير مزدوج على إيرادات القسم البائع (المحول) وفي نفس الوقت على تكلفة القسم المشتري (المحول إليه)

أهداف أسعار التحويل:

1- ترشيد القرارات الإدارية على مستوى أداء المراكز أو على مستوى المنشأة ككل.

2- تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية.

طرق تسعير التحويلات:

1- أساس التكلفة:

قد يتم تسعير التحويلات بناء على هذا الأساس على :  
\* التكلفة الكلية:

يتحدد سعر التحويل أساس التكلفة الكلية التي حدثت فعلاً، والتي تتكون من عناصر تكاليف ثابتة وعناصر تكاليف متغيرة.

\* التكلفة المتغيرة:

بمعنى يتم تحويل الوحدات بين الأقسام الداخلية بناء على تكلفتها المتغيرة الفعلية.

ومن مزايا هذا الأساس أن سعر التحويل يتحدد بناء على بيانات متاحة فعلاً داخل المنشأة في السجلات المحاسبية.

أما من عيوبها أنها لا تأخذ في الاعتبار عدم الكفاءة في المراكز المختلفة، حيث أن آثار عدم الكفاءة وأوجه القصور والإسراف في المراكز المحول منه (البائع) تنقل إلى المركز المحول إليه (المشتري) بمعنى أن القسم المحول إليه سيتحمل عبء انخفاض كفاءة أداء المراكز الأخرى مما يؤدي إلى عدم تقييم أداء المراكز الأخرى مما يؤدي إلى عدم تقييم أدائه بصورة سليمة.

\* التكلفة المعيارية:

لتفادي أوجه القصور المرتبطة بالتكلفة الفعلية بفضل الاعتماد على التكلفة المعيارية بدلاً من التكلفة الفعلية فيكون سعر التحويل مساوياً للتكلفة المعيارية (كلية أو متغيرة) أو مضافاً إليها نسبة معينة كربح.

2- سعر السوق:

يتمثل سعر السوق في القيمة التي كان سيدفعها القسم المشتري (المحول إليه) في حالة شرائه للمنتجات من السوق الخارجي. وفي نفس الوقت تمثل الإيراد الذي كان سيحصل عليه القسم البائع (المحول منه) في حالة البيع للسوق الخارجي.

ويعتبر سعر السوق من أفضل الأسس لتسعير التحويلات لتحقيقه العديد من المميزات منها:

أنه يوفر الحافز للإنتاج الكفاء، وهذا يرجع إلى أن أي إسراف في التكاليف لا يتم تحميله للأقسام المشتريّة مما يحفز مديرو الأقسام البائعة على تخفيض تكاليفهم للوصول إلى أكبر قدر ممكن من الأرباح.

ومن المشاكل التي تواجه استخدام سعر السوق كأساس لتسعير التحويلات هو عدم وجود سوق حقيقي للمنتجات أو الخدمات المتبادلة بين الأقسام وكذلك عدم توافر المنافسة الكاملة في معظم الأسواق.

3- البرمجة الخطية:

تسعى البرمجة الخطية إلى ترشيد استخدام الموارد المتاحة المحدودة بناء على أن لكل مورد نادر استخدامات بديلة متعددة وأن القرار الأمثل هو الذي يؤدي إلى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.

4- أسعار المساومة:

في ظل هذا الأساس يُمنح مديرو الأقسام سلطة تحديد أسعار التحويل للسلع أو الخدمات المتبادلة عن طريق المفاوضات أو المساومات مثل تلك التي تتم بين المنشآت المستقلة في السوق الخارجي. وعلى أساس أن العلاقة بين الأقسام الداخلية هي علاقة بين بائع ومشتري، وأن من حق المشتري أن يرفض إذا وجد مشتري يقبل الشراء بسعر أعلى.

ومن مزايا هذه الطريقة المحافظة على حرية واستقلال المراكز واستبعاد الشعور السيئ الذي يترتب على استخدام أسعار مفروضة على ديري المركز.

ومن مزايا هذه الطريقة المحافظة على حرية واستقلال المراكز واستبعاد الشعور السيئ الذي يترتب على استخدام أسعار مفروضة على مديري المركز.

ومن عيوبها أنها لا تفيد عند تقييم أداء الأقسام حيث أنها في هذه الحالة تقييم قدرتها على المساومة أكثر من كفاءة أدائهم.

5- السعر المزدوج (التنائي):

يتم بموجب هذا الأساس استخدام سعريين مختلفين عند تحويل السلع والخدمات بين الأقسام، فتحمل الأقسام المشتريّة بالتكلفة المتغيرة للوحدة مع إضافة نسبة عادلة من التكاليف الثابتة.

ومن استعراض طرق تسعير التحويلات المختلفة نستنتج إلى أنه لا توجد طريقة مثلى لتسعير التحويلات، وأن الطريقة المثلى التي تصلح في ظروف معينة قد لا تصلح في ظروف أخرى. وعلى هذا فإن اختيار سعر التحويل يعتمد على الظروف المحيطة بالمنشأة وعلى الهدف من نظام تسعير التحويلات.

مثال على تسعير التحويلات:  
إحدى المنشآت الصناعية تتضمن مركزي ربحية ويقوم أحد المركزين بإنتاج 5000 وحدة من منتج معين وأن سعر السوق الخارجي المماثل لهذا المنتج هو 70 ريال وفيما يلي البيانات المتعلقة بتكلفة وحدة المنتج في مركز الربحية:

عناصر التكاليف	ت. معيارية	ت. فعلية
مواد	10	14
أجور	15	18
ت. ص. غير ش. م	6	9
ت. ص. غير ش. ث	15	15

ونظراً لعدم وجود تكاليف تسويقية أو تخزينية في مركز الربحية فإنه لأغراض التسعير الداخلي يتم تخفيض سعر السوق بمعدل 10% .  
المطلوب:

تحديد سعر التحويل في مركزي الربحية وفقاً للطرق التالية:

- 1- سعر السوق.
- 2- التكلفة الفعلية.
- 3- تكلفة فعلية معلاة بنسبة ربح 15% من التكلفة الفعلية.
- 4- التكلفة المعيارية.
- 5- اتفق المركز على تسعير التحويلات بسعر السوق وبسعر التكلفة المعيارية.
- 6- كان السعر التفاوض بين القسمين على أساس التكلفة الفعلية وسعر السوق.