



جامعة جنوب الوادي
كلية التجارة
قسم المحاسبة

مبادئ محاسبة التكاليف

دكتور

رمضان عارف رمضان محروس

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة جنوب الوادي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
ذَلِكَ فَضْلُ اللَّهِ يُؤْتِيهِ مَنْ يَشَاءُ
وَاللَّهُ ذُو الْفَضْلِ الْعَظِيمِ
صدق الله العظيم
الجمعة آية (٤)

مقدمة

تمثل محاسبة التكاليف أمراً لا يمكن الاستغناء عنه لأي منشأة، فهي تساعد من خلال ما توفره من معلومات ذات صبغة داخلية تفصيلية على تأكيد قدرة المنشأة على المنافسة في البيئة المعاصرة، والتي تتسم بالحركية والتغير المستمر.

ويهدف هذا الكتاب إلى إلقاء الضوء على أهم القواعد المقبولة في مجال محاسبة التكاليف لخدمة أهداف قياس التكلفة والرقابة واتخاذ القرارات، بحيث يمكن للدارسين التعرف على أسس ومبادئ محاسبة التكاليف، وما يرتبط بها من مفاهيم التكلفة المتعددة وإجراءات تتبع هذه التكلفة وكيفية قياسها والتقرير عنها.

لذا فقد تم تقسيم هذا الكتاب إلى خمسة فصول، يتناول الفصل الأول أهداف ومفاهيم ومصطلحات محاسبة التكاليف، ويتناول الفصل الثاني الرقابة والمحاسبة عن تكلفة المواد، كما يتناول الفصل الثالث الرقابة والمحاسبة عن تكلفة العمل الإنساني. ويتناول الفصل الرابع الرقابة عن عنصر التكاليف غير المباشرة، كما يتناول الفصل الخامس نظام المحاسبة عن تكلفة الأوامر

والله ولي التوفيق

المحتويات

الموضوع
الفصل الأول: أهداف ومفاهيم ومصطلحات محاسبة التكاليف
مقدمة
١/١ تعريف التكلفة
٢/١ أغراض قياس التكلفة
٣/١ تعريف محاسبة التكاليف واختلافها عن المحاسبة المالية
٤/١ تصنيفات التكاليف
٥/١ المقومات الأساسية لنظام التكاليف
٦/١ تكلفة البضاعة المصنعة
٧/١ مفاهيم التكلفة
الفصل الثاني: الرقابة والمحاسبة عن تكلفة المواد
مقدمة
١/٢ الرقابة على المواد
٢/٢ المحاسبة عن تكلفة المواد
١/٢/٢ تكاليف المواد الواردة
٢/٢/٢ تسعير المواد المنصرفة
٣/٢/٢ المعالجة المحاسبية للفاقد أو التالف من المواد
الفصل الثالث: الرقابة والمحاسبة عن تكلفة العمل الإنساني
مقدمة
١/٣ الرقابة والمحاسبة عن تكلفة استخدام العمل الإنساني
١/١/٣ الرقابة على تسجيل وقياس الوقت
٢/١/٣ الرقابة والمحاسبة عن الأجور

٣/١/٣ دور المحاسبة المالية في تحديد صافي الأجرور
٢/٣ تحديد تكاليف الأجرور
تطبيقات الفصل
الفصل الرابع: الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة
مقدمة
١/٤ طبيعة التكاليف الصناعية غير المباشرة وطرق توزيعها
٢/٤ معدلات تحميل التكاليف
٣/٤ معدل تحميل لكل قسم
٤/٤ المدخل التقليدي وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة
الفصل الخامس: نظام تكاليف الأوامر
مقدمة
١/٥ أهم المستندات المستخدمة في نظام تكاليف الأوامر
٢/٥ حسابات المراقبة والتسجيل المحاسبي للتكاليف
قائمة المراجع

الفصل الأول

أهداف ومفاهيم
ومصطلحات محاسبة
التكاليف

الأهداف التعليمية للفصل الأول:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادرا على استيعاب:

- ١- مفهوم التكلفة وتبويب عناصر التكلفة.
- ٢- مفهوم ومقومات محاسبة التكاليف.
- ٣- قياس تكلفة البضاعة المصنعة والمباعة.
- ٤- نظريات التكلفة الكلية والتكلفة الكلية المعدلة والتكلفة المتغيرة.

مقدمة:

محاسبة التكاليف واحدة من أهم العلوم الحديثة التي تبلورت قواعدها ونظرياتها في التاريخ المعاصر إلا أن جذورها تمتد في الماضي إلى فترات بعيدة، فهناك من يؤرخ لظهور الاهتمام بالتكاليف إلى بدايات القرن العشرين حيث واكب ذلك التوسع في أحجام المشروعات وحاجة الإدارة إلى البيانات الخاصة بحركة الأصول داخل تلك المشروعات، وعلى الجانب الآخر هناك من يؤرخ لظهور الكثير من مبادئ ومفاهيم وأساليب محاسبة التكاليف إلى القرن الرابع عشر في إطار ما كان يطلق عليه في ذلك الوقت المحاسبة الصناعية، كما أن هناك محاولات بدائية لتحديد التكلفة جرى استخدامها في القرن السادس عشر في بعض مشروعات التعدين في أوروبا، كما أن السجلات المالية لتلك المشروعات قد تضمنت بعض المفاهيم المعاصرة للتكاليف كمفهوم التكلفة الأولية ومفهوم تكلفة الإنتاج.

١/١ تعريف التكلفة:

عادة ما يعرف المحاسبون التكلفة بأنها مورد يضحى به من أجل تحقيق هدف معين. وتقاس التكلفة محاسبيا بالقيمة التي يجب التضحية بها

أو دفعها مقابل السلع والخدمات. وعادة ما تقاس التكلفة وفقا للحاجة أو الغرض الذي من أجله تتم عملية القياس. ونظرا للتنوع الكبير في احتياجات وأغراض الإدارة من قياس التكلفة توجد مجموعة كبيرة من المصطلحات والمفاهيم التي يمكن أن تستخدم في عملية القياس. لذلك يجب أن يحدد محاسب التكاليف الهدف من قياس التكلفة لكي يوفر بيانات التكلفة الملائمة لتحقيق هذا الهدف. بمعنى أن محاسبة التكاليف ليست غاية في حد ذاتها ولكنها وسيلة لتحقيق هدف محدد.

٢/١ أغراض قياس التكلفة:

بدأت محاسبة التكاليف بالتركيز أساسا على قياس التكلفة لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج المباع ومخزون آخر الفترة من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وهو ما يعرف باسم تسعير المنتجات وتحديد نتيجة عمليات الفترة من ربح أو خسارة. ومع الزيادة في أحجام الشركات الصناعية نتيجة للتوسع والتنوع في العمليات الإنتاجية مع زيادة حدة المنافسة ودرجة المخاطرة التي تعمل في ظلها هذه الشركات ظهرت الحاجة إلى قياس التكلفة لأغراض أخرى لا تقل أهمية عن الغرض الأول وهي قياس التكلفة لأغراض التخطيط ولأغراض الرقابة ولأغراض تقييم

القرارات البديلة للاختيار من بينها.

١/٢/١ قياس التكلفة لأغراض التسعير:

عادة ما تبدأ عملية تحديد سعر البيع الملائم للمنتج الجديد بتقدير تكلفة تصنيع المنتج بدقة. حيث تحتاج الإدارة الى بيانات التكاليف التقديرية الخاصة بتصنيع هذا المنتج والتغيرات المتوقعة لهذه التكاليف نتيجة للتغيرات في أحجام الانتاج والمبيعات حتى يمكنها ان تحدد سياسة التسعير التي تضمن لها تحقيق إيرادات تكفي لتغطية تكاليف الانتاج بالإضافة إلى تحقيق هامش مقبول من الربح في ظل الظروف المختلفة للإنتاج والمبيعات.

ومن ناحية أخرى يتم قياس أرباح الفترة المعينة للشركة ككل من خلال مقابلة إيرادات الفترة بمصروفات نفس الفترة. وتتطلب عملية تحديد مصروفات الفترة تخصيص إجمالي التكاليف الصناعية للإنتاج التام أثناء الفترة بين الوحدات التي تم بيعها من هذا الإنتاج (تكلفة البضاعة المباعة من ضمن مصاريف الفترة) وبين الوحدات المتبقية كمخزون آخر الفترة (تكلفة مخزون آخر الفترة من ضمن الأصول المتداولة). وتعتبر عملية الفصل بين تكلفة الانتاج المباع وبين تكلفة

مخزون آخر الفترة من المهام الأساسية لمحاسبة التكاليف.

٢/٢/١ قياس التكلفة لأغراض التخطيط:

تحتاج عملية تخطيط أنشطة الشركة في الأجل القصير (سنة أو أقل) إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة. وتوفر محاسبة التكاليف هه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم "الموازنة الشاملة" وتتكون هذه الموازنة من مجموعة من الموازنات الفرعية عادة ما تبدأ بموازنة المبيعات ومنها يتم وضع موازنة الإنتاج والمخزون التي يعد على أساسها الموازنات التقديرية لتكاليف المواد الخام، والعمل المباشر، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، والمصاريف البيعية والإدارية. وعادة ما يتم تحديد التكاليف التقديرية التي تشتمل عليها هذه الموازنات أخذا في الاعتبار سلوك عناصر التكاليف نتيجة للتغيرات في حجم الانتاج. فترتبط بعض عناصر التكاليف ارتباطا كليا مع تغير حجم الانتاج (التكاليف المتغيرة) فهي تزيد مع الزيادة في حجم الانتاج وتقل مع الانخفاض في حجم الانتاج، بينما تظل قيمة عناصر التكاليف الأخرى ثابتة بصرف النظر عن التغيرات في حجم الانتاج.

٣/٢/١ قياس التكلفة لأغراض الرقابة:

تشتمل عملية الرقابة على وضع معايير لأداء الأقسام المختلفة داخل الشركة ثم مقارنة النتائج الفعلية لهذه الأقسام مع معايير الأداء المحددة مقدما وذلك بغرض تحديد الانحرافات ثم تحليلها لمعرفة أسبابها والتقارير عنها للإدارة لاتخاذ القرارات التصحيحية الملائمة. وتساعد محاسبة التكاليف في هذه الأنشطة من خلال إعداد الموازنات التقديرية، ومقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية أو التقديرية، وإعداد تقارير الأداء للأقسام المختلفة.

٤/٢/١ تقييم القرارات البديلة:

يشتمل التخطيط الإداري للفترة الطويلة على قرارات استراتيجية يمتد تأثيرها إلى عدة سنوات. ويحتاج تنفيذ هذه الاستراتيجيات إلى مجموعة من القرارات والتغيرات التكتيكية تتمثل في الاختيار من بين مجموعة من البدائل المتاحة. فمثلا على الإدارة ان تتخذ القرار الخاص بالاختيار بين تصنيع جزء من مكونات انتاجها داخليا أو شراؤه من الخارج، أو القرار الخاص باستمرار أو إيقاف خط إنتاج معين. ولمساعدة الإدارة في الاختيار الملائم من بين هذه البدائل يقوم محاسب التكاليف بتوفير

المعلومات الملائمة التي توضح الاختلافات في الإيرادات والتكاليف المستقبلية في ظل كل بديل من البدائل المطروحة للاختيار.

٣/١ تعريف محاسبة التكاليف واختلافها عن المحاسبة المالية:

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها أداة تحليلية تعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية التي يطبقها محاسب التكاليف بغرض تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف بهدف قياس تكلفة المنتج أو الخدمة والرقابة عليها ومساندة الإدارة في اتخاذ القرارات.

وبالتالي فإن محاسبة التكاليف تختلف عن المحاسبة المالية في عدة

نقاط:

١- تهتم المحاسبة المالية بالنتائج التاريخية عن فترة زمنية قد تطول إلى عام، بينما تعد محاسبة التكاليف تقاريرها للإدارة عن فترات قصيرة نسبياً.

٢- تهتم المحاسبة المالية بتقديم بيانات إجمالية تاريخية بينما تساهم محاسبة التكاليف في وضع الخطط المستقبلية ورسم السياسات وبالتالي يتعين عليها تقديم بيانات تفصيلية.

٣- تقدم المحاسبة المالية عادة تقاريرها في نهاية الفترة المالية التي تصل عادة إلى سنة مالية، بينما تتيح محاسبة التكاليف فرصة تقديم تقارير دورية أسبوعية أو شهرية.

٤- تهتم المحاسبة المالية بعلاقة المنشأة مع الغير سواء كانوا موردين أو عملاء أو جهات حكومية، بينما تركز محاسبة التكاليف اهتمامها على العمليات الإنتاجية الداخلية، إذ أنها تسعى إلى تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وتحديد تكلفة المراحل المختلفة في حين تترك للمحاسبة المالية مهمة تحديد المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين.

٥- تركز المحاسبة المالية على تسجيل وتتبع القيم معبرا عنها بوحدات نقدية فقط مما يعوق تتبع مواطن الكفاية ومواطن الإسراف في استخدام المواد والخدمات والعمالة في الإنتاج، أما محاسبة التكاليف فإنها تهتم بقيم وكمية العناصر المختلفة التي استخدمت في الانتاج مما يسهل من إمكانية الرقابة على عناصر التكاليف.

٤/١ تصنيفات التكاليف:

تبدأ عملية تصنيف التكاليف بتحديد الأساس الملائم لعملية التصنيف.

وفي هذا المجال توجد خمسة تصنيفات هي:

- تصنيف التكاليف على أساس وظيفي.
- تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بوحدة المنتج.
- تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالتغيرات في حجم الإنتاج.
- تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالأقسام.
- تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالقرار.

١/٤/١ التصنيف الوظيفي:

تصنف عناصر التكاليف من الناحية الوظيفية إلى ثلاثة مجموعات

رئيسية وهي:

- ١- **التكاليف الصناعية:** وتتضمن كل التكاليف المترتبة على عملية تصنيع وحدة المنتج بداية من كونها مادة خام مروراً بعملية التصنيع حتى تصبح تامة الصنع وجاهزة للبيع. وعادة ما يطلق عليها "تكلفة الإنتاج". وتصنف التكاليف الصناعية بدورها إلى ثلاثة عناصر رئيسية وهي: المواد الخام المباشرة، والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير

المباشرة.

٢- **المصاريف التسويقية:** وتبدأ هذه المصاريف من حيث انتهت التكاليف الصناعية ، أي عندما يصبح الانتاج التام جاهز للبيع. وتتضمن هذه المصاريف كل ما تتحمله الفترة من مصاريف بيع وتسليم الانتاج المباع.

٣- **المصاريف الإدارية:** وتتضمن كل المصاريف التي تتحملها الفترة في سبيل توجيه ورقابة وقيادة الشركة ككل. وغالبا ما يدخل بعض من هذه المصاريف ضمن التكاليف الصناعية والمصاريف التسويقية مثل مرتبات المشرفين في المصنع ومرتب مدير المبيعات.

ويعتبر هذا التصنيف هو التصنيف الأساسي لتكاليف العمليات الذي يتفرع منه مجموعة أخرى من التصنيفات والمجموعات.

١/٤/٢ تصنيف التكاليف على أساس العلاقة بوحدة المنتج:

يقتصر تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بوحدة المنتج على التكاليف الصناعية فقط حيث تصنف هذه التكاليف إلى تكاليف صناعية مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة.

١- التكاليف الصناعية المباشرة: وهي العناصر التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدة المنتج، ويمكن تحديد تكلفة وحدة المنتج من هذه العناصر تحديداً دقيقاً بطريقة اقتصادية. وتشتمل التكاليف الصناعية المباشرة على عنصرين فقط يكونا فيما بينهما التكلفة الأولية لوحدة المنتج وهما المواد المباشرة والأجور المباشرة.

٢- التكاليف الصناعية غير المباشرة: وهي العناصر التي لا ترتبط بشكل مباشر بوحدة المنتج ولا يمكن تحديد تكلفة وحدة المنتج منها بطريقة اقتصادية مثل تكلفة المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة والقوى المحركة وإيجار المصنع والصيانة والإصلاح والاستهلاكات والتأمين.... إلخ. وعادة ما يطلق عليها "تكاليف الخدمات الإنتاجية" لأن هذه التكاليف لا تدخل في تكوين وحدة المنتج ولكنها ضرورية ومساعدة لعملية الإنتاج.

٣/٤/١ تصنيف التكاليف على أساس العلاقة بالتغيرات في حجم الإنتاج:

تصنف التكاليف من حيث علاقتها بالتغيرات في حجم الإنتاج إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة.

١- **التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير إجمالاً مع التغيرات في حجم الإنتاج بنسبة ثابتة. لاحظ أن إجمالي التكاليف المتغيرة هو الذي يتغير مع التغيرات في حجم الإنتاج أما متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة فهو ثابت. وتتضمن هذه التكاليف كل عناصر التكاليف المباشرة من مواد وأجور بالإضافة إلى بعض عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل القوى المحركة وقطع الغيار والمواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة. كما تشمل أيضاً بعض عناصر التكاليف البيعية مثل عمولة المبيعات مثلاً.

٢- **التكاليف الثابتة:** وهي التكاليف التي لا تتغير إجمالاً مع التغيرات في حجم الإنتاج في حدود مدى إنتاجي معين (الطاقة المتاحة) وبالتالي ينخفض متوسط تكلفة الوحدة من هذه التكاليف كلما زاد حجم الإنتاج والعكس صحيح. ومن أمثلة التكاليف الثابتة: الإيجار، الاستهلاك، التأمين، المرتبات. واضح أن هذه التكاليف تمثل مبالغ إجمالية ثابتة ترتبط بالفترة وليس بحجم الإنتاج، بمعنى أن هذه المبالغ الإجمالية ستحملها كل فترة من فترات التكاليف (شهر مثلاً) بصرف النظر عن التغيرات في حجم الإنتاج من فترة لأخرى.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض عناصر التكاليف غير المباشرة تجمع
خواص التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وفي هذه الحالة يطلق عليها
"تكاليف شبه متغيرة" مثل تكاليف الكهرباء وتكاليف الصيانة. وتتصف
هذه التكاليف بوجود حد أدنى لها لن تقل عنه أيا كان حجم الإنتاج (الشق
الثابت) وتكون الزيادة عن هذا الحد الأدنى بنسبة ثابتة مع الزيادة في
حجم الإنتاج (الشق المتغير). فمثلا، هناك تكاليف كهرباء لإضاءة
المصنع لن تتغير قيمتها من فترة إلى أخرى بغض النظر عن حجم
الإنتاج، وفي نفس الوقت هناك تكاليف كهرباء تشغيل الآلات والمعدات
والتي ستتوقف قيمتها على حجم الإنتاج حيث ستزيد هذه التكاليف مع
الزيادة في حجم الإنتاج وستقل مع الانخفاض في حجم الإنتاج.

٤/٤/١ تصنيف التكاليف على أساس العلاقة بالأقسام:

عادة ما يتم تقسيم المصنع إلى نوعين من الأقسام: أقسام الإنتاج
وأقسام الخدمات الإنتاجية. ويقصد بأقسام الإنتاج الأقسام التي تجري فيها
العملية الصناعية الخاصة بتحويل المادة الخام أو الأجزاء النصف
مصنعة إلى منتج تام جاهز للبيع مثل أقسام الغزل والنسيج والصبغة
والتبييض في شركات الغزل والنسيج. أما أقسام الخدمات الإنتاجية فهي

التي تقدم الخدمات المساعدة لأقسام الإنتاج مثل قسم الصيانة وقسم القوى المحركة وقسم الفحص ورقابة الجودة. ويوجد نوعين من التكاليف الصناعية الخاصة بهذه الأقسام وهما:

١- **تكاليف الأقسام:** وهي التكاليف الصناعية الخاصة بالقسم نفسه وهي مباشرة على القسم بمعنى أن وجودها يرتبط بوجود القسم كما أن قيمتها ترتبط ارتباطاً مباشراً بمستوى النشاط في هذا القسم.

٢- **تكاليف عامة:** وهي تكاليف خاصة بالمصنع ككل ولا تخص قسم معين بذاته مثل ايجار مباني المصنع، ومرتببات إدارة المصنع، وتكاليف الخدمات الطبية والاجتماعية للمصنع. وعادة ما يتم توزيع هذه التكاليف العامة على الأقسام وفقاً لأسس توزيع معينة.

٥/٤/١ تصنيف التكاليف على أساس العلاقة بالقرار:

تصنف عناصر التكاليف من حيث علاقتها بقرار الاختيار من ضمن مجموعة من البدائل المتاحة إلى تكاليف ملائمة وتكاليف غير ملائمة.

١- **التكاليف الملائمة:** وهي التكاليف التي ستتأثر أو ستختلف باختلاف القرار الذي ستتخذه الإدارة، وبالتالي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند

المفاضلة بين البدائل المختلفة.

٢- **التكاليف غير الملائمة:** وهي التكاليف التي لن تتأثر أو لن تختلف باختلاف القرار الذي ستتخذه الإدارة وبالتالي لا تؤخذ هذه التكاليف في الاعتبار عند المفاضلة بين البدائل المختلفة.

وبصفة عامة هناك نوعان من التكاليف الملائمة يجب أخذهما في الاعتبار عند تقييم البديل المقترح وهما:

- **التكاليف التفاضلية (الممكن تجنبها)** وهي التكاليف التي سيتم تسجيلها في السجلات المحاسبية إذا تم اختيار البديل المعين ولن يتم تسجيلها إذا لم يتم اختيار هذا البديل. فمثلاً، إذا كانت الإدارة تقيم بديل الاستثمار في مصنع جديد، فلن يتم تسجيل تكلفة هذا المصنع الجديد في السجلات المحاسبية إلا إذا تم شراء المصنع بالفعل. وبالتالي تعتبر تكلفة المصنع تكاليف يمكن تجنبها.

- **التكاليف البديلة:** تعرف التكلفة البديلة للمورد المستخدم بطريقة معينة بأنها صافي التدفق النقدي الداخل الذي يمكن الحصول عليه إذا استخدم المورد في استخدام بديل مقترح. وبداية يجب ملاحظة أن التكلفة البديلة

لا تسجل في السجلات المحاسبية، ومع ذلك يجب أخذها في الاعتبار عند تقييم البديل المقترح. كما يجب أن نلاحظ أيضا أن طرح التكاليف التفاضلية من الإيرادات التفاضلية سيحدد ما إذا كان البديل المقترح يمثل استخدام مربح أو غير مربح للمورد المعين. أما التكاليف البديلة فهي تحدد ما إذا كان البديل المقترح يحقق أفضل استخدام ممكن للمورد المعين.

فمثلا، افترض انه يتوافر للشركة الان مواد خام تم شراؤها بمبلغ ١٠ جنيه (تكلفة تاريخية) وتفكر الشركة حاليا في مشروع تصنيع هذه المادة بتكلفة إضافية (تفاضلية) ٢٣ جنيه لإنتاج منتج يباع بسعر ٥٠ جنيه. إذا هذا المشروع يحقق صافي تدفق نقدي داخل ٢٧ جنيه وبالتالي يعتبر استخدام مربح للمورد المتاح (المادة الخام). ويبقى السؤال هل يعتبر هذا المشروع أفضل استخدام للمورد المتاح (المادة الخام). افترض أنه يمكن بيع هذه المادة الخام بدون أي تصنيع إضافي بمبلغ ٢٠ جنيه. في هذه الحالة ستكون التكلفة البديلة لمشروع التصنيع المقترح هي ٢٠ جنيه. وبمقارنة صافي التدفق النقدي الداخل من الاستخدام البديل (٢٠ جنيه) مع صافي التدفق النقدي الداخل من المشروع المقترح (٢٧)

جنيه) ستكون الاجابة هي أن المشروع المقترح سيكون مربحا ويحقق أفضل استخدام ممكن للمورد المتاح (المادة الخام).

٥/١ المقومات الأساسية لنظام التكاليف:

تتخصر المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام التكاليف فيما

يلي:

١/٥/١ تحديد فترة التكاليف:

ويقصد بها تلك الفترة التي تقفل في نهايتها الحسابات بصفة دورية منتظمة تمهيدا لإعداد قوائم وتقارير التكاليف، ومن المعتاد أن تكون فترة التكاليف شهرية أو ربع سنوية.

والقاعدة العامة أنه كلما قصرت فترة التكاليف كلما ازدادت الفائدة التي تحصل عليها المستويات الإدارية المختلفة من دراسة نتائج التكاليف والتعرف على أسباب الإسراف في استخدام عناصر التكلفة.

والجدير بالذكر أنه يجب أن يراعي في اختيار فترة التكاليف أن تتم الموازنة بين الاستخدامات العملية لنتائج التكاليف التي تعد عن فترات معينة وبين تكلفة العمل الذي يتطلبه تجميع وتحليل البيانات اللازمة

لإعداد هذه النتائج بصفة دورية منتظمة.

٢/٥/١ دليل وحدات التكلفة:

تعرف وحدة التكلفة بأنها الوحدات التي تنسب إليها عناصر التكاليف في المنشأة، وفي أي مركز تكلفة سواء كان مركز إنتاج أو مركز خدمات، وعلى ذلك تتعدد وحدات التكلفة في المنشأة الواحدة لأنه من الضروري التمييز بين وحدات التكلفة باعتبارها منتجا نهائيا وبين وحدات التكلفة باعتبارها وحدة قياس مخرجات مركز التكلفة. ففي منشأة صناعية تنتج منتج نمطي فإن وحدة التكلفة على مستوى المنشأة هي السلعة النمطية التي تنتجها المنشأة، أما وحدة التكلفة في مركز المسبك فهي كيلو جرام مسبوكات، ووحدة التكلفة في مركز القوى المحركة هي الكيلو وات/ساعة، كما تعتبر ساعة العمل وحدة التكلفة في مركز الصيانة.

أما في المنشآت التي يتم الإنتاج فيها طبقا للمواصفات التي يحددها العملاء كالمطابع ومصانع الأثاث، فإن أمر التشغيل يعتبر وحدة التكلفة، إذ يعتبر كل من هذه الأوامر الإنتاجية وحدة قائمة بذاتها.

٣/٥/١ دليل مراكز التكلفة:

مركز التكلفة عبارة عن موقع أو شخص أو آلة (أو مجموعة من هؤلاء) يتم توجيه التكاليف إليه، فمركز التكلفة هو حلقة وصل بين عناصر التكاليف التي حدثت وبين وحدات التكلفة، حيث تسهل هذه الحلقة إلى حد كبير مهمة تحميل التكاليف على وحدات الإنتاج حيث يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة يتم على أساسها تخصيص وتوزيع التكاليف وفقا لمبدأ الاستفادة منها، فإذا تم تحديد تكلفة كل مركز أمكن توزيعها على العمليات التي أداها المركز وبالتالي يمكن الوصول في النهاية إلى تكلفة المنتجات.

وهناك عدة خصائص يجب توافرها في مركز التكلفة أهمها ما يلي:

١- أنها وحدات إدارية موجودة في الهيكل التنظيمي أو مراكز إسمية لا تظهرها خريطة الهيكل التنظيمي.

٢- أنها تباشر نشاطا محددًا مميزًا عن المراكز الأخرى.

٣- أنها تباشر نشاطًا متجانسًا بمعنى أنها تحتوي على مجموعة من عوامل الإنتاج المتماثلة وينتج عنها منتجات وخدمات مميزة.

٤- أن النشاط سواء كان منتج أو خدمة قابل للقياس.

٥- أنها تستخدم لتوجيه عناصر التكاليف نحوها بصفة مؤقتة بهدف

تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة.

٦- أنها لا تتحدد بمواصفات معينة فقد يكون المركز شخصي أو آلة أو

أصل أو مرحلة.

٧- أنها يمكن تفرعها إلى فروع حتى تصل إلى أدنى مستوى مثل

مستوى الآلة في الورشة أو مستوى العامل.

ويمكن بوجه عام تقسيم مراكز التكلفة إلى المجموعات التالية:

١- مراكز إنتاجية، وهي مراكز تعكس النشاط الذي تقوم به المنشأة،

فهي مراكز الغزل والنسيج في صناعة الغزل والنسيج وهي مراكز

التقطيع والتشكيل والتجميع في صناعة الأثاث.

٢- مراكز خدمات إنتاجية، وهي المراكز التي تخدم مراكز الإنتاج ومن

أمثلتها مراكز الصيانة ومحطات القوى المحركة وورش الإصلاح.

٣- مراكز خدمات تسويقية، وهي المراكز التي تهتم بعمليات تسويق

المنتجات، ومن أمثلتها مراكز التخزين والنقل والتغليف.

٤- مراكز خدمات إدارية وتمويلية، وهي المراكز التي تهتم بالنواحي الإدارية والتمويلية الخاصة بالمنشأة.

٤/٥/١ دليل حسابات التكاليف:

تنقسم عناصر التكاليف بوجه عام إلى ثلاث مجموعات رئيسية، هي تكلفة عنصر المستلزمات مثل المواد الأولية ونصف المصنعة ومواد ومهمات التشغيل والتعبئة والتغليف ومواد اللف والحزم والأدوات الكتابية، وعنصر تكلفة الأجور مثل الأجور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الاجتماعية، وعنصر تكلفة الخدمات مثل مصروفات صيانة وإصلاح الآلات وإهلاك الآلات والإيجار والإنارة. ويتطلب إعداد دليل الحسابات حصر جميع بنود التكاليف وتبويبها في مجموعات حسب نوعها وترميزها باستخدام أرقام أو حروف مميزة، ويراعى عند إعداد دليل الحسابات ما يلي:

١- حصر وتبويب عناصر وبنود التكاليف بحيث يعطي أكبر قدر ممكن من المعلومات دون الحاجة إلى إجراء تحليلات إضافية.

٢- يجب أن تعكس أسماء الحسابات المستخدمة بقدر الإمكان الغرض

منها فضلا عن طبيعة الإنفاق نفسه.

٣- يجب أن يشتمل دليل الحسابات على التكاليف المتعلقة بتكاليف الإنتاج والتسويق والإدارة على اعتبار أنها تعكس للإدارة مدى الكفاية في أداء الوظائف الرئيسية للمنشأة.

٤- أسس إعداد قوائم التكاليف تعتبر أحد العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند إعداد دليل الحسابات.

٥- يجب تحديد نوع العلاقة بين حسابات التكاليف والحسابات المالية، هل هي علاقة اندماج أو انفصال بين الحسابات.

٥/٥/١ تصميم الدورة المستندية:

تعتبر الدورة المستندية في مجموعها وسيلة لتجميع بيانات التكاليف وتسجيلها والتحقق من صحتها، كما أنها تعتبر وسيلة تحديد الإجراءات التي ينبغي أن تتخذها كل إدارة من تلك الإدارات أو الأقسام التي تشترك في إنجاز العمليات المختلفة.

وتشتمل الدورة المستندية على تحديد المستندات التي تستخدم لتسهيل البيانات المتعلقة بكل عملية، وعدد النسخ التي يتم إعدادها وكذلك خريطة

تدقق هذه المستندات بين الأقسام المختصة، بالإضافة إلى القيود الحسابية اللازمة لإثبات كل عملية.

٦/٥/١ تحديد علاقة حسابات التكاليف بالحسابات المالية:

من الأمور الهامة التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تصميم نظم التكاليف تحديد العلاقة بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف، إذ أن تحديد هذه العلاقة سينعكس أثره على تصميم المجموعة الدفترية حيث يختلف تصميم الدفاتر باختلاف طبيعة العلاقة بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف وهذه العلاقة تأخذ أحد اتجاهين:

١- انفصال حسابات التكاليف عن الحسابات المالية، حيث يتم استخدام مجموعتين من الدفاتر تخصص إحداهما للتكاليف بينما تخصص الأخرى للمحاسبة المالية.

٢- اندماج حسابات التكاليف مع الحسابات المالية، حيث يتم استخدام مجموعة دفترية واحدة يتم فيها تسجيل كافة العمليات بقيود موحدة، ومن ثم فإنه يمكن من خلال هذه المجموعة إعداد التقارير المالية بالإضافة إلى حسابات التشغيل وقوائم التكاليف التي تتطلبها الإدارة.

٧/٥/١ تحديد أسس قياس التكلفة:

حيث يتم تحديد أساس قياس التكلفة في المنشأة، إما على أساس مفهوم التحميل الكلي للتكاليف ممثلاً في نظرية التكاليف الكلية أو على أساس مفهوم التحميل الجزئي للتكاليف ممثلاً في نظرية التكاليف المتغيرة.

٨/٥/١ التقارير:

يجب أن يتم تصميم التقارير بحيث نحصل منها على البيانات المناسبة في الوقت المناسب ويقوم مصمم النظام بدراسة نوع البيانات التي تحتاج إليها مختلف المستويات الإدارية بهدف الرقابة واتخاذ القرارات.

٦/١ تكلفة البضاعة المصنعة:

ويقصد بها التكلفة الصناعية للإنتاج التام الذي تم تصنيعه أثناء الفترة. وهي تحل محل تكلفة المشتريات في قائمة الدخل الخاصة بالشركات التجارية لتصبح قائمة دخل خاصة بشركة صناعية. ويلاحظ من هذا التعريف أنها تكلفة صناعية فقط، أي تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة. ويلاحظ أيضاً أنها تكلفة صناعية لإنتاج تام أي بعد الأخذ في الاعتبار الإنتاج تحت التشغيل

(إنتاج جاري تصنيعه ولم يتم بعد). وأخيرا يلاحظ أنها تكلفة صناعية لإنتاج تام أثناء فترة معينة. ويقصد بها الفترة التكاليفية والتي يمكن أن تكون أسبوع أو شهر أو ثلاثة شهور حسب طبيعة العملية الصناعية (تذكر أن الفترة المحاسبية في المحاسبة المالية كانت سنة كاملة ١٢ شهرا). وبناء على ذلك يمكن حساب تكلفة البضاعة المصنعة خلال فترة معينة (شهر أبريل مثلا) كما يلي:

××	تكلفة المواد المباشرة
××	+ تكلفة الأجور المباشرة
××	+ تكاليف صناعية غير مباشرة
××	التكاليف الصناعية خلال شهر أبريل
××	+ إنتاج تحت التشغيل أول ابريل
(××)	- إنتاج تحت التشغيل آخر ابريل
××	التكلفة الصناعية للإنتاج التام خلال شهر أبريل أو تكلفة البضاعة المصنعة (إلى قائمة الدخل)

لاحظ أن المقصود بتكلفة المواد المباشرة هو تكلفة المواد الخام المباشرة التي استخدمت في الإنتاج أثناء الفترة. ويمكن الحصول على هذه القيمة بالطريقة التالية:

××	تكلفة المخزون من المواد أول أبريل
××	+ تكلفة المواد الخام المشتراه خلال أبريل
××	تكلفة المواد المتاحة للاستخدام خلال أبريل
××	- تكلفة المخزون من المواد الخام آخر أبريل
××	تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج خلال شهر أبريل

مثال

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات التكاليف الخاصة بإحدى الشركات الصناعية عن شهر نوفمبر ٢٠١٨:

٨٨٠٠٠	مشتريات المواد الخام
٧٠٠٠٠	أجور مباشرة
٤٠٠٠	استهلاك الآلات
٣٠٠٠	قوى محرك
٢٠٠٠	مهمات مستخدمة
٢٨٠٠٠	أجور غير مباشرة
١٢٠٠٠	إيجار مباني المصنع
١٠٠٠٠	تكاليف صناعية متنوعة أخرى

بيانات المخزون:

٢٠١٨ / ١١ / ٣٠	٢٠١٨ / ١١ / ١	
٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	مواد خام
١٢٠٠٠	١٨٠٠٠	إنتاج تحت التشغيل

والمطلوب: إعداد جدول تكلفة البضاعة المصنعة خلال شهر نوفمبر.

الحل:

٢٢٠٠٠		تكلفة المواد في ٢٠١٨ / ١١ / ١
٨٨٠٠٠		+ مشتريات المواد
١١٠٠٠٠		تكلفة المواد المتاحة للاستخدام
(٢٠٠٠٠)		- تكلفة المواد في ٢٠١٨ / ١١ / ٣٠
٩٠٠٠٠		تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج
٧٠٠٠٠		+ تكلفة الأجور المباشرة
١٦٠٠٠٠		التكلفة الأولية
		+ التكاليف الصناعية غير المباشرة:
	٤٠٠٠	استهلاك الآلات
	٣٠٠٠	قوى محرك

	٢٠٠٠	مهمات مستخدمة
	٢٨٠٠٠	أجور غير مباشرة
	١٢٠٠٠	إيجار مباني المصنع
	١٠٠٠	تكاليف صناعية متنوعة اخرى
٤٠٠٠٠		
٢٠٠٠٠٠		التكلفة الصناعية خلال نوفمبر
١٨٠٠٠		+ إنتاج تحت التشغيل في ٢٠١٨/١١/١
٢١٨٠٠٠		إجمالي التكلفة الصناعية للإنتاج التام وغير التام
(١٢٠٠٠)		- إنتاج تحت التشغيل في ٢٠١٨/١١/٣٠
٢٠٦٠٠٠		تكلفة البضاعة المصنعة (التكلفة الصناعية للإنتاج التام)

ولاستكمال الموضوع افترض بالإضافة إلى بيانات المثال السابق ما يلي:

٣٥٠٠٠٠		المبيعات خلال شهر نوفمبر
٢٠٠٠٠		التكاليف البيعية
٣٠٠٠٠		التكاليف الإدارية
٣٩٠٠٠	٢٠١٨/١١/١	تكلفة المخزون من البضاعة التامة في
٣٥٠٠٠	١١/٣٠/٢٠١٨	تكلفة المخزون من البضاعة التامة في

والمطلوب: إعداد قائمة الدخل عن شهر نوفمبر ٢٠١٨.

الحل

٣٥٠٠٠٠		المبيعات
		يطرح: تكلفة البضاعة المباعة:
	٣٩٠٠٠	مخزون بضاعة تامة في ٢٠١٨/١١/١
	٢٠٦٠٠٠	+ تكلفة بضاعة مصنعة خلال شهر نوفمبر
	٢٤٥٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
	(٣٥٠٠٠)	- مخزون بضاعة تامة في ١١/٣٠/٢٠١٨/
(٢١٠٠٠٠)		تكلفة البضاعة المباعة
١٤٠٠٠٠		مجموع ربح

		ي طرح: التكاليف التشغيلية:
	٢٠٠٠٠	تكاليف بيعية
	٣٠٠٠٠	تكاليف إدارية
(٥٠٠٠٠)		
٩٠٠٠٠		صافي الربح

٧/١ مفاهيم التكلفة:

سوف نتناول في هذا القسم ثلاث مفاهيم للتكلفة تختلف في أهميتها واستخدامها وفقا للغرض المعين: تسعير وتحديد تكلفة المخزون، أو تخطيط، أو رقابة، أو تقييم قرارات بديلة. وتتفق هذه المفاهيم الثلاثة على ضرورة أن يتحمل الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة (المواد المباشرة، الاجور المباشرة، التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة)، ولكنها تختلف فيما بينها في المحاسبة عن التكاليف الصناعية الثابتة وذلك كما يلي:

- **التكاليف الكلية (المستوعبة):** يرى أنصار هذا المفهوم أن تكاليف توفير الطاقة الإنتاجية المتاحة للإنتاج خلال فترة معينة (التكاليف الصناعية الثابتة) يجب أن يتحمل بها الإنتاج التام خلال نفس الفترة بصرف النظر عن نسبة استغلال الطاقة المتاحة. وعلى ذلك تكون تكلفة الإنتاج التام وفقا لمنهج التكلفة الكلية (المستوعبة) من المواد المباشرة+

الأجور المباشرة+ كل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والثابتة.

- **التكلفة الكلية (المستوعبة) المعدلة:** يرى أنصار هذا المفهوم أن يتحمل

الإنتاج بالتكاليف الصناعية الثابتة للطاقة التي استغلت في تحقيق هذا

الإنتاج فقط على أن تعتبر التكاليف الصناعية الثابتة للطاقة غير المستغلة

من ضمن تكاليف الفترة وليس الإنتاج وفقا لمفهوم التكلفة الكلية

(المستوعبة) المعدلة من المواد المباشرة+ الأجور المباشرة+ التكاليف

الصناعية غير المباشرة المتغيرة+ التكاليف الصناعية الثابتة للطاقة

المستغلة فقط.

- **التكلفة المتغيرة (المباشرة):** يرى أنصار هذا المفهوم أن التكاليف

الصناعية الثابتة ترتبط في المدى القصير بالفترة وليس بحجم الإنتاج.

فهي موجودة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية المتاحة بصرف النظر عن

حجم الإنتاج أو نسبة استغلال هذه الطاقة. وبذلك يجب أن تتحمل الفترة

وليس حجم الإنتاج بكل التكاليف الصناعية الثابتة ضمن حساب الأرباح

والخسائر. ويقتصر تحميل الإنتاج على التكاليف الصناعية المتغيرة فقط

وهي المواد المباشرة+ الأجور المباشرة+ التكاليف الصناعية المتغيرة

فقط.

ويلاحظ من منطق أنصار المفاهيم الثلاثة ما سبق ذكره من عدم وجود اختلاف بينهم على المحاسبة عن عناصر التكاليف المتغيرة، بينما تركز الاختلاف على كيفية المحاسبة عن التكاليف الصناعية الثابتة. وحتى يمكن فهم الفروق بين المفاهيم الثلاثة بالإضافة إلى الاستخدامات الملائمة لكل مفهوم نستخدم أرقام المثال التالي:

مثال

فيما يلي بيانات التكاليف المستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية:

- الطاقة الطبيعية السنوية ٢٤٠٠٠٠ وحدة (٢٠٠٠٠ وحدة في الشهر).
- التكاليف الصناعية الثابتة السنوية ٧٢٠٠٠٠ جنيه (٦٠٠٠٠ جنيه شهريا)
- التكاليف البيعية والإدارية الثابتة السنوية ٦٠٠٠٠٠ جنيه (٥٠٠٠٠ جنيه شهريا).
- بيانات التكاليف المتغيرة للوحدة:

مواد مباشرة	٧ جنيه
أجور مباشرة	٥ جنيه
تكاليف صناعية متغيرة	٣ جنيه
عمولة مبيعات	٢ جنيه

- سعر بيع الوحدة ٤٠ جنيه.

- بيانات الإنتاج والمبيعات (بالوحدات):

يناير	فبراير	
١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	حجم الانتاج
١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	حجم المبيعات

والمطلوب: إعداد قائمة الدخل وفقا لمفاهيم التكلفة الثلاثة.

الحل

قبل الإجابة على هذا المطلوب يجب أولا تحديد حركة المخزون:

يناير	فبراير	
—	٣٠٠٠	مخزون أول الفترة
١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	+ حجم الانتاج
١٥٠٠٠	١٣٠٠٠	المتاح
(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	- حجم المبيعات
٣٠٠٠	١٠٠٠	مخزون آخر الفترة

١/٧/١ قائمة الدخل وفقا لمنهج التكلفة الكلية (المستوعبة):

وفقا لهذا المفهوم يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الصناعية الثابتة للفترة.

وبذلك تصبح تكلفة وحدة المنتج من التكاليف الصناعية الثابتة كما يلي:

يناير	فبراير	
١٥٠٠٠ ÷ ٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠ ÷ ٦٠٠٠٠	تكلفة صناعية ثابتة للوحدة
٤ =	٦ =	

وبذلك يصبح إجمالي التكلفة الصناعية لوحدة المنتج كالتالي:

يناير	فبراير	
٧	٧	مواد مباشرة
٥	٥	أجور مباشرة
٣	٣	ت ص غ م متغيرة

٦	٤	ت ص غ م ثابتة
٢١	١٩	إجمالي التكلفة الصناعية للوحدة

وبذلك يمكن إعداد قائمة الدخل وفقا لمفهوم التكلفة الكلية (المستوعبة)

لتكون كما يلي:

فبراير		يناير		
$\times 12000$		$\times 12000$		المبيعات
= ٤٠		= ٤٠		
٤٨٠٠٠٠		٤٨٠٠٠٠		
				يطرح: تكلفة البضاعة المباعة
				تكلفة البضاعة المصنعة (الإنتاج)
	$\times 10000$		$\times 10000$	مواد مباشرة
	= ٧		= ٧	
	٧٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	
	$\times 10000$		$\times 10000$	أجور مباشرة
	= ٥		= ٥	
	٥٠٠٠٠		٧٥٠٠٠	
	$\times 10000$		$\times 10000$	ت ص متغيرة
	= ٣		= ٣	
	٣٠٠٠٠		٤٥٠٠٠	
	$\times 10000$		١٥٠٠٠	ت ص ثابتة
	= ٦		= ٤ ×	
	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	
	٢١٠٠٠٠		٢٨٥٠٠٠	تكلفة البضاعة المصنعة
	٥٧٠٠٠		—	+ تكلفة مخزون أول الفترة
	$\times 1000$		$\times 3000$	- تكلفة مخزون آخر الفترة
	= ٢١		= ١٩	
	(٢١٠٠٠)		(٥٧٠٠٠)	
(٢٤٦٠٠٠)		(٢٢٨٠٠٠)		تكلفة البضاعة المباعة
٢٣٤٠٠٠		٢٥٢٠٠٠		مجمّل الربح

			يطرح: التكاليف التشغيلية	
	$\times 12000$ $= 2$ 24000		12000 $= 2 \times$ 24000	ت بيعية متغيرة
	50000		50000	ت بيعية وإدارية ث بتة
(74000)		(74000)		
160000		178000		صافي الربح

ويلاحظ على هذه القائمة ما يلي:

- ١- اختلاف متوسط التكلفة الصناعية الكلية للوحدة في شهر يناير (١٩) عنها في شهر فبراير (٢١) نتيجة اختلاف التكاليف الصناعية الثابتة للوحدة في شهر يناير (١٤) عنها في شهر فبراير (٦) والذي بدوره يرجع الى اختلاف حجم الانتاج في شهر يناير (١٥٠٠٠ وحدة) عن حجم الانتاج في شهر فبراير (١٠٠٠٠ وحدة).
 - ٢- على الرغم من تساوي حجم المبيعات في الفترتين (١٢٠٠٠ وحدة) فقد أظهرت القائمة صافي ربح لشهر يناير أكبر من صافي الربح لشهر فبراير بمقدار ١٨٠٠٠ جنيه ويرجع السبب في ذلك إلى زيادة حجم الإنتاج (ومخزون آخر الفترة) في شهر يناير عنه في شهر فبراير.
- وتعتبر هاتان النقطتان من أهم عيوب مفهوم التكلفة الكلية (لمستوعبة)

وهما اختلاف متوسط التكلفة الصناعية لوحدة المنتج من فترة إلى أخرى واختلاف صافي الربح من فترة إلى أخرى وفقا للتغيرات في أحجام الإنتاج وليس أحجام المبيعات. وبطبيعة الحال يفضل عدم اختلاف متوسط التكلفة الصناعية لوحدة المنتج من فترة إلى أخرى طالما أنه لم يحدث أي تغيير في طريقة الإنتاج، كما يجب أن تتأثر صافي أرباح الفترات بالتغيرات في أحجام المبيعات أو أسعار البيع وليس حجم الإنتاج.

٢/٧/١ قائمة الدخل وفقا لمنهج التكلفة الكلية المعدلة:

يحاول هذا المفهوم التغلب على المشكلة الأولى في مفهوم التكلفة الكلية وهي اختلاف متوسط التكلفة الصناعية الكلية للوحدة من فترة لأخرى وفقا للتغيرات في حجم الإنتاج. لذلك يتم تحديد متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة بالقسمة على حجم الطاقة الطبيعية الذي لا يختلف من فترة إلى أخرى بدلا من حجم الإنتاج. وبذلك لن يتحمل الإنتاج إلا بالتكاليف الصناعية الثابتة للطاقة المستغلة فقط. أما التكاليف الصناعية الثابتة للطاقة غير المستغلة فتحمل على الفترة في الأرباح والخسائر.

فبراير	يناير	تكلفة صناعية ثابتة للوحة
$20000 \div 60000$ 3 =	$20000 \div 60000$ 3 =	

وبذلك يصبح إجمالي التكاليف الصناعية الكلية لوحدة المنتج كما يلي:

فبراير	يناير	
٧	٧	مواد مباشرة
٥	٥	أجور مباشرة
٣	٣	ت ص غ م متغيرة
٣	٣	ت ص غ م ثابتة
١٨	١٨	إجمالي التكلفة الصناعية للوحدة

لاحظ تساوي متوسط التكلفة الصناعية الكلية للوحدة من فترة إلى أخرى.

وبذلك يمكن إعداد قائمة الدخل وفقا لمفهوم التكلفة الكلية المعدلة كما يلي:

فبراير		يناير		
٤٨٠٠٠٠		٤٨ ٠٠٠		المبيعات
				يطرح: تكلفة البضاعة المباعة
	٧٠٠٠٠		١٠٥٠٠٠	مواد مباشرة
	٥٠٠٠٠		٧٥٠٠٠	أجور مباشرة
	٣٠٠٠٠		٤٥٠٠٠	ت ص متغيرة
	$\times 10000$ $= 3$ ٣٠٠٠٠		١٥٠٠٠ $= 3 \times$ ٤٥٠٠٠	ت ص ثابتة
	١٨٠٠٠٠		٢٧٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المصنعة
	٥٤٠٠٠		-	+ تكلفة مخزون أول الفترة
	$\times 1000$ $= 18$ (١٨٠٠٠)		$\times 3000$ $= 18$ (٥٤٠٠٠)	- تكلفة مخزون آخر الفترة
(٢١٦٠٠٠)		(٢١٦٠٠٠)		تكلفة البضاعة المباعة
٢٦٤٠٠٠		٢٦٤٠٠٠		مجموع الربح
	(٢٠٠٠٠) (١٠٠٠٠) $= 3 \times$ ٣٠٠٠٠		(٢٠٠٠٠) (١٥٠٠٠) $= 3 \times$ ١٥٠٠٠	يطرح: ت ص ثابتة لطاقات غير مستغلة
	$\times 12000$ $= 2$ ٢٤٠٠٠		١٢٠٠٠ $= 2 \times$ ٢٤٠٠٠	ت بيعية متغيرة
	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	ت بيعية وإدارية ثابتة
(١٠٤٠٠٠)		(٨٩٠٠٠)		
١٦٠٠٠٠		١٧٥٠٠٠		صافي الربح

ويلاحظ على هذه القائمة أنها أظهرت صافي الربح مختلف أيضا للفترتين

على الرغم من تساوي حجم المبيعات وسعر البيع في الفترتين. لاحظ
تساوي مجمل الربح في الفترتين وأن الاختلاف ناتج من فروق التكاليف
الصناعية الثابتة في الفترتين (١٥٠٠٠، ٣٠٠٠٠).

٣/٥/١ قائمة الدخل وفقا لمفهوم التكلفة المتغيرة (المباشرة):

لا يتحمل الإنتاج وفقا لهذا المفهوم إلا بالتكاليف الصناعية المتغيرة
فقط مع اعتبار أن التكاليف الثابتة تخص الفترة ولا تتأثر بالتغيرات في
حجم الإنتاج. وعلى ذلك تكون التكلفة الصناعية المتغيرة للوحدة كالتالي:

يناير	فبراير	
٧	٧	مواد مباشرة
٥	٥	أجور مباشرة
٣	٣	ت ص غ م متغيرة
١٥	١٥	إجمالي

وعلى ذلك ستكون قائمة الدخل وفقا لمفهوم التكلفة المتغيرة كما يلي:

فبراير		يناير		
٤٨٠٠٠٠		٤٨٠٠٠٠		المبيعات
				يطرح: تكلفة متغيرة للمبيعات
				أ- تكلفة صناعية متغيرة
	٧٠٠٠٠		١٠٥٠٠٠	مواد مباشرة
	٥٠٠٠٠		٧٥٠٠٠	أجور مباشرة
	٣٠٠٠٠		٤٥٠٠٠	ت ص متغيرة
	١٥٠٠٠٠		٢٢٥٠٠٠	تكلفة البضاعة المصنعة
	٤٥٠٠٠		-	+ تكلفة مخزون أول الفترة
	$\times 1000$ $= 10$ (١٥٠٠٠)		$\times 3000$ $= 10$ (٤٥٠٠٠)	- تكلفة مخزون أول الفترة
	١٨٠٠٠٠		١٨٠٠٠٠	تكلفة صناعية متغيرة للبضاعة المباعة
	$\times 12000$ $= 2$ ٢٤٠٠٠		١٢٠٠٠ $= 2 \times$ ٢٤٠٠٠	ب- تكلفة بيعية متغيرة
(٢٠٤٠٠٠)		(٢٠٤٠٠٠)		تكلفة متغيرة للمبيعات
٢٧٦٠٠٠		٢٧٦٠٠٠		هامش الربح
				يطرح: التكاليف الثابتة
	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	صناعية
	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	بيعية وإدارية
(١١٠٠٠٠)		(١١٠٠٠٠)		

١٦٦.٠٠٠		١٦٦.٠٠٠		صافي الربح
---------	--	---------	--	------------

ويلاحظ على هذه القائمة ما يلي:

١- أن القائمة أظهرت صافي ربح للفترة الأولى يساوي صافي ربح الفترة الثانية نظرا لتساوي حجم المبيعات وسعر البيع في الفترتين. وتعتبر هذه الخاصية من أهم مزايا هذا المفهوم لأنها تربط بين صافي أرباح الفترات وبين المبيعات وليس أحجام الإنتاج.

٢- أن القائمة تظهر تصنيف للتكاليف على أساس تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة. لاحظ أن التصنيف الذي تم اتباعه في القائمتين السابقتين كان التصنيف الوظيفي حيث تم تصنيف عناصر التكاليف إلى صناعية وبيعية وإدارية.

٣- تظهر هذه القائمة صافي الربح وفقا للمعادلة التالية:

المبيعات - تكاليف متغيرة للمبيعات = هامش الربح - التكاليف الثابتة = صافي الربح.

بينما أظهرت القائمتين السابقتين صافي الربح وفقا للمعادلة التالية:

المبيعات - تكلفة صناعية كلية للمبيعات = مجمل الربح - التكاليف البيعية

والإدارية = صافي الربح.

٤/٧/١ تسوية الفروق بين مفهومي التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة:

نركز في هذه الجزئية على تسوية الفروق وتحديد الاختلافات بين نتائج مفهوم التكلفة الكلية ومفهوم التكلفة المتغيرة فقط لأن ما ينطبق على مفهوم التكلفة الكلية ينطبق على مفهوم التكلفة الكلية المعدلة. ويلاحظ من القوائم السابقة أنه في حالة زيادة حجم الإنتاج عن حجم المبيعات (كما في شهر يناير) وبالتالي زيادة مخزون آخر الفترة فإن مفهوم التكلفة الكلية يظهر صافي ربح أكبر من مفهوم التكلفة المتغيرة. ويحدث العكس عندما يكون حجم المبيعات أكبر من حجم الإنتاج (كما في شهر فبراير) وبالتالي انخفاض مخزون آخر الفترة حيث يظهر مفهوم التكلفة المتغيرة في هذه الحالة صافي ربح أكبر من مفهوم التكلفة الكلية.

ويمكن من العبارة السابقة استنتاج أن أسباب الاختلاف بين نتائج كل من مفهومي التكلفة الكلية (المستوعبة) والتكلفة المتغيرة ترجع إلى حركة المخزون. أو بمعنى أدق إلى حركة التكاليف الصناعية الثابتة المصاحبة لحركة المخزون وفقا للنظرية الكلية (المستوعبة) وذلك كالتالي:

يناير	فبراير	
١٧٨.٠٠٠	١٦٠.٠٠٠	صافي الربح وفقا لمفهوم التكلفة الكلية
—	١٢.٠٠٠	+ تكلفة صناعية ثابتة لمخزون أول الفترة
٤ × ٣.٠٠٠	× ١.٠٠٠	- تكلفة صناعية ثابتة لمخزون آخر الفترة
١٢.٠٠٠ =	٦.٠٠٠ =	
١٦٦.٠٠٠	١٦٦.٠٠٠	صافي الربح وفقا لمفهوم التكلفة المتغيرة

٥/٧/١ استخدامات مفاهيم التكلفة:

لا يتفوق أحد المفاهيم السابقة تفوقا تاما على المفاهيم الأخرى. فكما سبق القول، أن تحديد ميزة أو عيب لمفهوم معين يتوقف على الهدف من استخدام البيانات المترتبة على تطبيق هذا المفهوم. وبصفة عامة يفضل مفهوم التكلفة الكلية إذا كان الهدف هو تسعير المنتجات وتحديد تكلفة المخزون وذلك لضمان تحديد أسعار تغطي كل التكاليف. كما أن مفهوم التكلفة الكلية مفهوم أكثر قبولا في إعداد التقارير الخارجية والقوائم المالية المنشورة.

من ناحية أخرى يفيد مفهوم التكلفة المتغيرة (المباشرة) أكثر في الاستخدامات الداخلية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم السياسات البديلة في الأجل القصير حيث يستلزم الأمر في هذه الحالات ضرورة الفصل

بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.

تطبيقات الفصل

التطبيق الأول:

يدرس أحد رجال الأعمال نشاط مصنع تبلغ طاقته القصوى ٦٠٠٠٠ وحدة وقد بلغت تكاليف النشاط ما يلي:

مواد مباشرة ١٢٠٠٠٠ - أجور مباشرة ٧٢٠٠٠ - تكاليف صناعية غير مباشرة ٨٠٠٠٠ (منها ٧٥% متغير) - تكاليف تسويقية ٤٠٠٠٠ (منها ٢٥% ثابت) - تكاليف إدارية ٣٠٠٠٠ جنيه.

وتفاضل الإدارة بين البدائل التالية:

البديل الأول: إنتاج وبيع ٥٠٠٠٠ وحدة بسعر الوحدة ٧ جنيه.

البديل الثاني: إنتاج وبيع ٤٠٠٠٠ وحدة بسعر الوحدة ٨ جنيه.

فما رأيك في أفضل البدائل مستخدما في عرض بياناتك مفهوم النظرية المتغيرة.

الفصل الثاني

الرقابة والمحاسبة عن تكلفة المواد

الأهداف التعليمية للفصل الثاني:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادرا على استيعاب:

- ١- دورة الرقابة على عنصر المواد.
- ٢- كيفية المحاسبة عن عنصر المواد.
- ٣- المعالجة المحاسبية للتالف والمفقود من المواد.

مقدمة:

يعتبر عنصر المواد من العناصر الأكثر أهمية خاصة في كثير من المنشآت الصناعية، مما يتطلب اهتمام محاسب التكاليف بقياس تكاليف هذا العنصر والرقابة عليه من خلال الاهتمام بما يلي:

- تحقيق التوازن بين التكاليف التي تنتج عن الاحتفاظ بمخزون من المواد يزيد عن الحاجة وتكاليف عدم توفر المخزون الكافي اللازم للأنشطة المختلفة.

- إجراءات الرقابة اللازمة لضبط عمليات الحصول على المواد واستخدامها طبقا للمتطلبات الفعلية.

- مشاكل قياس تكلفة المواد التي تحصل عليها المنشأة وتلك التي تصرف للأنشطة المختلفة أو ترتجع للمخازن وأيضا مشاكل الفاقد والتالف من المواد.

وينتج عن هذا الاهتمام تخفيض في تكاليف الحصول على المواد والاحتفاظ بها واستخدامها في الانتاج.

١/٢ الرقابة على المواد:

ترتكز الرقابة على المواد على مجموعة إجراءات تنظم أسلوب العمل ومسئوليات الإدارات المختلفة بالنسبة للحصول على أو صرف أو ارتجاع المواد والتكاليف الخاصة بذلك. والنقاط التالية توضح هذه الإجراءات باختصار:

١- تبدأ دورة شراء المواد بطلب شراء يوضح رقم الصنف ومواصفاته والكمية المطلوبة شكل رقم (١)، ويعد الطلب في حالة الشراء الدوري بمعرفة إدارة المخازن.. حيث ترسل الإدارة نسخة منه إلى إدارة الحسابات للموافقة على الشراء، ثم تحول لإدارة المشتريات لاتخاذ الإجراءات اللازمة للشراء.

أما بالنسبة للطلبات الخاصة فيقوم القسم الطالب بإعداد طلب الشراء من ثلاثة نسخ حيث يحتفظ بإحداها ويرسل النسختين إلى إدارة المخازن التي بدورها تحتفظ بنسخة للمتابعة وترسل الأخرى لإدارة المشتريات لاتخاذ إجراءات الشراء.

٢- تقوم إدارة المشتريات بناء على طلب الشراء المقدم إليها بإعداد أمر

توريد موجه للمورد يبين الصنف أو الأصناف المطلوبة وكمياتها وقيمتها وشروط التوريد (الموضح بالشكل رقم ٢) ويتكون من أربعة نسخ تحتفظ إدارة المشتريات بإحداها، وترسل نسخة لكل من:

- المورد، لتنفيذ الطلبية.
- إدارة المخازن، لاستلامها بموجبها.
- الحسابات، للمطابقة بفاتورة المورد عند استلامها وقبل صرف قيمتها.

شكل رقم (١) نموذج طلب الشراء

طلب شراء				
التاريخ / /		مخزن.....		
رقم		مركز المسئولية/ القسم الطالب.....		
		الطلب.....		
ملاحظات	الكمية المطلوبة	الوحدة	بيان	رقم الصنف
التوقيع.....				

شكل رقم (٢) نموذج أمر توريد

طلب توريد						
المورد.....			التاريخ / /			
رقم أمر التوريد.....			رقم طلب الشراء وتاريخه.....			
رقم الصنف	بيان	الوحدة	الكمية المطلوبة	سعر الوحدة	القيمة	ملاحظات
شروط التوريد.....						
شروط السداد.....						
التوقيع.....						

٣- تشكل لجنة لاستلام الطلبية أو الطلبيات المطلوبة من الموردين عند ورودها، وبعد اتخاذ إجراءات مطابقة كميات ومواصفات الطلبية ببيانات أمر التوريد تقوم اللجنة بإعداد مذكرة استلام تحدد اسم ورقم الصنف أو الأصناف ومواصفات كل منهم والكميات الواردة من المورد ورقم طلب الشراء وأمر التوريد وتاريخ كل منهم، وتسلم نسخة لكل من:

- المورد، كمستند لاستلام وحدات المواد.
- إدارة المشتريات، لإجراء المطابقة اللازمة... حيث تحول بعد ذلك لإدارة الحسابات لاتخاذ إجراءات صرف مستحقات المورد.
- لأمين المخزن، للقيود ببطاقة الصنف التي تبين الكميات الواردة

والكميات المنصرفة وتاريخ كل منها ثم رصيد الصنف بالمخازن عقب كل عملية ورود أو صرف (شكل رقم ٣).

شكل رقم (٣) بطاقة صنف

بطاقة صنف				
الوحدة.....		اسم الصنف.....		
حد الطلب.....		رقم الصنف.....		
الرصيد	المنصرف	الوارد	المستند ورقمه	التاريخ

- لإدارة التكاليف للقيود في سجل المواد الواردة بعد تجميع المستندات المختلفة الخاصة بالبنود المختلفة لتكاليف المواد المشتراة (شكل ٤).

وأيضاً للقيود بصفحة الصنف بدفتر أستاذ المخازن.

شكل رقم (٤) صفحة من سجل المواد الواردة

بطاقة صنف								
رقم الصنف.....				مخزن.....				
الوحدة.....				اسم الصنف.....				
تكلفة المواد الواردة					بيان	الكمية	رقم مذكرة الاستلام	التاريخ
إجمالي	رسوم	جمركية	تأمين	مصرفات النقل				

٤- تصرف المواد من المخازن بناء على طلب مركز أو إدارة معين.
ويتم ذلك بإعداد إذن صرف يتضمن رقم الصنف ووحدة القياس والكمية المطلوبة بمعرفة المركز الطالب (شكل رقم ٥)

شكل رقم (٥) إذن صرف مواد

إذن صرف مواد						
التاريخ / /				مخزن.....		
رقم.....				مركز.....		
ملاحظات	القيمة	سعر الوحدة	الكمية	الوحدة	بيان	رقم الصنف
مندوب الاستلام.....				إدارة التكاليف.....		
التوقيع.....				المسئول عن التسعير.....		

ويحتفظ هذا المركز بنسخة من الإذن ثم يرسل نسخة إلى كل من:

- أمين المخزن لاتخاذ إجراءات الصرف، والقيود ببطاقة الصنف لإثبات الصرف وإثبات الرصيد بعد ذلك، وتحفظ هذه النسخة لدى أمين المخزن بعد توقيع مندوب المركز الطالب بما يفيد الاستلام.

- إدارة التكاليف، لتسعير الكميات المنصرفة من المخازن - طبقا لسياسة التسعير المتبعة - وللقيود في سجل المواد المنصرفة لتحديد تكلفة المواد المباشرة الخاصة بالعمليات أو المنتجات وتكلفة المواد غير المباشرة التي تصرف لمراكز الخدمات الصناعية وتكلفة المواد التي تصرف للمراكز التسويقية والمراكز الإدارية (شكل رقم ٦). وأيضا للقيود بصفحة الصنف في دفتر أستاذ المخازن.

شكل رقم (٦) صفحة من سجل المواد المنصرفة

إذن صرف مواد								
رقم الصنف..... الوحدة.....			مخزن..... اسم الصنف.....					
بيان	منصرف إلى				القيمة	الكمية	رقم إذن الصرف	التاريخ
	مراكز إدارية	مراكز تسويقية	مراكز صناعية					
			مراكز خدمات	منتجات/عمليات				

٥- في حالة ارتجاع مواد من أحد مراكز المسؤولية إلى المخازن، أما لزيادتها عن الحاجة أو لغير مطابقتها للمواصفات المطلوبة، يعد هذا المركز إشعار ارتجاع من ثلاثة نسخ:

- نسخة يوقع عليها أمين المخزن باستلام المواد المرتجعة لتحفظ لدى المركز؟

- نسخة لأمين المخزن للقيود في بطاقة الصنف.

- نسخة لإدارة التكاليف للقيود في سجل خاص بالمواد المرتجعة، يتضمن بيانات تفصيلية عن أصناف المواد المرتجعة وتكلفتها وأسباب ارتجاعها،

وأیضا للقیء بصفحة الصنف بدفتر أستاذ المآازن.

٦- عند آحولیل مواد من مركز لآخر یقوم القسم المحول منه المواد بإعداد إشعار آحولیل یتضمن بیانات عن الصنف المحول وكمیته وأسباب آحولیل المواد إلى المركز المحول إلیه، وترسل نسخة من هذا الإشعار:

- للقسم المحول إلیه مع المواد المحولة لتوقيع أحد المسئولین بالقسم بإستلام هذه المواد، وتحفظ هذه النسخة لدى القسم المحول منه المواد.

- نسخة لإدارة التكاليف لإثبات عملیة التحويل بسجل خاص بالمواد المحولة، ولتحمیل تكلفة هذه المواد للقسم المحول إلیه خصما من تكاليف المواد السابق صرفها للقسم المحول منه.

٢/٢ المحاسبة عن تكلفة المواد:

١/٢/٢ تكاليف المواد الواردة:

نص النظام المحاسبي على اعتبار قیمة شراء المواد الاولية ممثلة في القیمة الواردة بفواتیر الشراء مضافا إلیها ما قد یكون هناك من تكاليف حتى تصل هذه المواد إلى مآازن الوحدة المشتریة، ولا تحمل قیمة الشراء بفوائد التمويل ومصروفات التآزین.

ويتفق ذلك مع آراء كثير من المحاسبين من ضرورة تضمين المشتري من المواد بتكاليف النقل والشحن والتأمين والرسوم الجمركية. في حين تعالج تكاليف إدارة المشتريات والمخازن أو غيرها من تكاليف إدارات الخدمات كتكاليف غير مباشرة، باعتبارها تمثل خدمات عامة يصعب تحديد نصيب وحدات أو أوزان كل طلبية منها بطريقة موضوعية.

طبقا لذلك، فإن تكلفة المواد المشتراه هي تكلفة الشراء كما هي محددة بفاتورة المورد بالإضافة إلى التكاليف اللازمة للحصول على هذه المواد ويفتح حساب لمراقبة المواد يجعل مدينا بتكلفة المواد وحساب إجمالي الموردين دائنا لإثبات القيمة المستحقة لهم.

من -/ مراقبة مخازن المواد		××
إلى -/ إجمالي الموردين	××	

ويثبت تسديد كل أو جزء من المستحق للموردين بقيد يجعل حساب

إجمالي الموردين مدينا وحساب النقدية دائنا

ويتفق المحاسبون على اعتبار تكلفة الشراء تمثل القيمة الصافية

لفاتورة المورد بعد استنزال الخصم التجاري، على أساس أن الاستفادة من هذا الخصم غير معلقة على شروط معينة، أما بالنسبة للخصم المكتسب الناتج عن سداد قيمة المشتريات في مدة معينة (خصم تعجيل الدفع) أو شراء كمية معينة كحد أدنى (خصم الكمية):

أ- فيرى البعض تسجيل قيمة المشتريات الصافية بعد استنزال هذا الخصم، وفي حالة عدم تحقق شرط الحصول عليه، كما في حالة خصم تعجيل الدفع يعالج باعتباره خسارة.

فإذا حصلت منشأة ما على مواد قيمتها ٥٠٠٠ جنية بخصم ٥% إذا تم السداد خلال شهر، فإن قيد تسجيل هذه الفاتورة طبقاً لذلك الرأي يكون:

من حـ / مراقبة مخازن المواد		٤٧٥٠
إلى حـ / إجمالي الموردين	٤٧٥٠	

وفي حالة سداد المنشأة لقيمة الفاتورة بعد المهلة المحددة، يكون القيد:

من مذكورين		
حـ / إجمالي الموردين	٤٧٥٠	
حـ / خسارة خصم المشتريات	٤٢٥٠	

إلى حـ/ النقدية	٥٠٠٠	
-----------------	------	--

ويبرر أنصار هذا الرأي وجهة نظرهم على أساس ضرورة الإفصاح عن النشاط المالي بشكل يساعد على تقويم أداء هذا النشاط.

ب- يرى البعض الآخر تسجيل تكلفة المشتريات دون استنزال الخصم المكتسب، الذي يسجل كإيرادات أخرى للمنشأة عند الحصول عليه.

فتسجل قيمة المشتريات في المثل المشار إليه على أساس ٥٠٠٠ جنية، وفي حالة سداد المنشأة لقيمة الفاتورة بعد المهلة المحددة يكون القيد:

من حـ/ إجمالي الموردين		٥٠٠٠
إلى حـ/ النقدية	٥٠٠٠	

ويعبر ذلك الرأي بطريقة موضوعية عن طبيعة الخصم المكتسب، فيرجع حساب قيمة الفاتورة دون استنزال قيمة الخصم المكتسب إلى أن منح هذا الخصم مرتبط بتوفير شروط معينة.. فيرتبط قرار الإدارة المالية بالاستفادة أو عدم الاستفادة بخصم تعجيل الدفع بالسياسة المالية التي تتبعها كما أن القرار المتعلق بالاستفادة أو عدم الاستفادة بخصم

الكمية يرتبط بالكمية الاقتصادية للطلبية. ومن ثم يجب معالجة الخصم المكتسب كأحد بنود الإيرادات الأخرى بقائمة الدخل وليس خصما من تكلفة الشراء.

إن المشكلة التي تواجه محاسب التكاليف هي توزيع تكاليف الشحن والنقل والتأمين على المواد المشتراه وحتى وصولها مخازن المنشأة في حالة شراء أكثر من صنف من المواد ومن مجموعات ذات طبيعة مختلفة في إرسالية واحدة... حيث يكون من الصعب علميا تتبع هذه التكاليف لكل صنف على حده، مما يتطلب توزيعها على أساس أوزان أو أحجام أو قيمة الأصناف المشتراه.

مثال

تسلمت إحدى المنشآت الطلبية التالية في شهر أبريل عام ٢٠١٩ :

الصنف	الكمية (بالكيلو)	سعر شراء الكيلو
ص ١	١٠٠٠	٨
ص ٢	٦٠٠	١٥
ص ٣	٧٥٠	٢٠

وقد كانت التكاليف المتعلقة بهذه الطلبية كالاتي:

- رسوم جمركية ٧٠٤٠ (على أساس ٢٢% من ثمن شراء كل صنف)

- تأمين ٤٨٠٠ جنيه

- عمولة شراء ٨%

- شحن ١٨٨٠ جنيه

- نقل ٤٧٠ جنيه

والمطلوب: تحديد ثمن شراء الكيلو من كل صنف ونصيبه من إجمالي التكاليف المتعلقة بالطبعية.

الحل

١- ثمن شراء كل صنف:

ص ١ $٨٠٠٠ = ٨ \times ١٠٠٠$ جنيه

ص ٢ $٩٠٠٠ = ١٥ \times ٦٠٠$ جنيه

ص ٣ $١٥٠٠٠ = ٢٠ \times ٧٥٠$ جنيه

٢- تحمل الرسوم الجمركية لكل صنف على أساس ٢٢% من ثمن

الشراء وتبلغ:

ص ١ ١٧٦ جنيه

ص ٢ ١٩٨٠ جنيه

ص ٣ ٣٣٠٠ جنيه

الإجمالي ٧٠٤٠ جنيه

٣- يوزع التأمين بنسبة قيمة كل صنف، أي بنسبة ٨ : ٩ : ١٥ ويكون نصيب كل صنف:

ص ١ ١٢٠٠ جنيه

ص ٢ ١٣٥٠ جنيه

ص ٣ ٢٢٥٠ جنيه

الإجمالي ٤٨٠٠ جنيه

٤- تحتسب عمولة الشراء على أساس ٨% من قيمة كل صنف

ص ١ $٨\% \times ٨٠٠٠ = ٦٤٠$ جنيه

ص ٢ $٨\% \times ٩٠٠٠ = ٧٢٠$ جنيه

ص ٣ $٨\% \times ١٥٠٠٠ = ١٢٠٠$ جنيه

الإجمالي ٢٥٦٠ جنيه

٥- توزع تكاليف الشحن بنسبة الوزن لكل صنف، أي بنسبة ١٠٠٠ : ٦٠٠ : ٧٥٠، ويكون نصيب الأصناف:

ص ١ ٨٠٠ جنيه

ص ٢ ٤٨٠ جنيه

ص ٣ ٦٠٠ جنيه

الإجمالي ١٨٨٠ جنيه

٦- تبلغ تكاليف النقل ٤٧٠ جنيه وتوزع بنسبة الوزن لكل صنف، أي

١٠٠٠ : ٦٠٠ : ٧٥٠ ويكون نصيب الأصناف:

ص ١ ٢٠٠ جنيه

ص ٢ ١٢٠ جنيه

ص ٣ ١٥٠ جنيه

الإجمالي ٤٧٠ جنيه

٧- يعد كشف إجمالي لتحديد ثمن شراء الكيلو من كل صنف ونصيبه من تكاليف الطليبة كما هو مبين بالتالي:

أساس التوزيع	الأصناف			إجمالي تكلفة	بيان
	ص ٣	ص ٢	ص ١		
٢٢% من ثمن الشراء	١٥٠٠٠	٩٠٠٠	٨٠٠٠	٣٢٠٠٠	ثمن الشراء
ثمن الشراء	٣٣٠٠	١٩٨٠	١٧٦٠	٧٠٤٠	رسوم جمركية
٤% من ثمن الشراء	٢٢٥٠	١٣٥٠	١٢٠٠	٤٨٠٠	تأمين عمولة
	١٢٠٠	٧٢	٦٤٠	٢٥٦٠	شراء شحن
الوزن	٦٠٠	٤٨٠	٨٠٠	١٨٨٠	
الوزن	١٥٠	١٢٠	٢٠٠	٤٧٠	نقل
	٢٢٥٠٠	١٣٦٥٠	١٢٦٠٠	٤٨٧٥٠	الإجمالي
	٧٥٠	٦٠٠	١٠٠٠		الوزن بالكيلو
	٣٠	٢٢.٧٥	١٢.٦		تكلفة الكيلو

٢/٢/٢ تسعير المواد المنصرفة:

تصنف المواد بالمخازن بالشكل الذي يساعد على التعامل مع كل

صنف عند الصرف بسهولة، وتجرى قيود إثبات صرف المواد المباشرة

وغير المباشرة على أساس وظيفي كآآي:

**** إثبات صرف المواد المباشرة للتشغيل:**

من حـ/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل		××
حـ/ مراقبة مخازن المواد	××	

**** إثبات صرف المواد غير المباشرة على أساس وظيفي:**

من مذكورين		
حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة		××
حـ/ مراقبة تكاليف البيع والتوزيع		××
حـ/ مراقبة التكاليف الإدارية والتمويلية	××	
إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد		

وتجرى قيود عكسية في حالة ارتجاع مواد سبق صرفها إلى المخازن

والأصل أن تصرف وحدات المواد من المخازن بأسعار شرائها

الفعلية إلا أن اختلاف تواريخ شراء هذه الوحدات واختلاف أسعار كل

منها، يجعل تتبع أسعار شرائها أمر يصعب تطبيقه عمليا، وهناك مجموعة من الطرق شائعة الاستخدام... تفاضل المنشأة فيما بينها طبقا لسياسات الشراء والتخزين والإنتاج التي تتبعها والنبات أو التقلب في أسعار المواد، بحيث يعمل محاسب التكاليف على تحقيق:

- الموضوعية عند قياس التكاليف.

- المقابلة الصحيحة بين المصروفات والإيرادات.

طبقا لذلك قد تركز أو لا تركز طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن على التكاليف الفعلية للشراء، وسوف نعرض فيما يلي طرق التسعير التي تركز على التكاليف الفعلية للشراء والتي تتضمن:

١- طريقة ما ورد أو لا يصرف أو لا:

وهذه الطريقة تعتمد على تسعير المنصرف من مخازن المواد إلى الأقسام الطالبة باستخدام أقدم الاسعار الموجودة وبالتالي يتم تسعير المواد المتبقية بالمخازن (مخزون آخر الفترة) بأحدث الأسعار.

وتستخدم هذه الطريقة في الصناعات التي يكون فيها معدل دوران المخزون من المواد سريعا، وحيث لا تكون المواد ممثلة لعنصر هام في

تكوين الربح. وأيضاً إذا كانت الوحدات المكونة للخامات تمثل قيماً لا تخضع لتقلبات كبيرة في أسعارها.

وفي نطاق تلك الظروف تتصف الطريقة بالبساطة وتساعد على تقييم وحدات المخزون آخر المدة من المواد بأخر أسعار وردت للمنشأة. وهذه عادة ما تكون قريبة من الأسعار الجارية، ومع ذلك فهي طريقة قد تؤدي إلى المقابلة غير الصحيحة بين المصروفات والإيرادات إذا كانت هناك فروق واضحة بين أسعار الكميات المنصرفة والأسعار الجارية وقت الصرف. أيضاً فإن تكلفة الخامات طبقاً لهذه الطريقة تختلف من كمية إنتاج إلى أخرى كنتيجة للاختلاف في فترات صرف وحدات المواد للإنتاج.

مثال

فيما يلي حركة الصنف ١٠٢ في إحدى المنشآت الصناعية خلال شهر أكتوبر: ٢٠١٨:

- ١- في يوم ١٠/٢ تم شراء ٢٠٠٠ وحدة بسعر ٤ جنيه للوحدة.
- ٢- في يوم ١٠/٣ تم صرف ٥٠٠ وحدة إلى أقسام الإنتاج.
- ٣- في يوم ١٠/٦ تم شراء ١٨٠٠ وحدة بسعر ٤.٢ جنيه للوحدة.

- ٤- في يوم ١٠/٨ تم صرف ١٦٠٠ وحدة لأقسام الإنتاج.
- ٥- في يوم ١٠/١٠ تم شراء ١٠٠٠ وحدة بسعر ٤.٢٥ جنيه للوحدة.
- ٦- في يوم ١٠/١٥ تم صرف ٢١٠٠ وحدة لأقسام الإنتاج.
- ٧- في يوم ١٠/١٩ تم شراء ٢٠٠٠ وحدة بسعر ٤.٢٢ جنيه للوحدة.
- ٨- في يوم ١٠/٢٢ تم صرف ١٠٠٠ وحدة لأقسام الإنتاج.
- ٩- في يوم ١٠/٢٥ تم ارتجاع ٤٠٠ وحدة من أقسام الإنتاج والتي سبق صرفها يوم ١٠./٨
- ١٠- في يوم ١٠/٢٦ تم تحويل ١٠٠ وحدة كم قسم الإنتاج (س) إلى قسم الإنتاج (ص).
- ١١- في يوم ١٠/٢٨ تم صرف ١٧٥٠ وحدة إلى أقسام الإنتاج.
- ١٢- بالجرد الفعلي تبين أن رصيد المخزن في ١٠/٣١ هو ٢٥٠ وحدة.
- والمطلوب: تصوير صفحة الصنف باستخدام طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً.

الحل

دفتر أستاذ المخازن - صفحة الصنف ١٠٢

الرصيد			المنصرف			الوارد			التاريخ
القيمة	تكلفة الوحدة	كمية	القيمة	تكلفة الوحدة	كمية	القيمة	تكلفة الوحدة	كمية	
٨٠٠٠	٤	٢٠٠٠				٨٠٠٠	٤	٢٠٠٠	١٠/٢
٦٠٠٠	٤	١٥٠٠	٢٠٠٠	٤	٥٠٠				١٠/٣
٦٠٠٠	٤	١٥٠٠				٧٥٦٠	٤.٢	١٨٠٠	١٠/٦
٧٥٦٠	٤.٢	١٨٠٠							
٧١٤٠	٤.٢	١٧٠٠	٦٠٠٠	٤	١٥٠٠				١٠/٨
			٤٢٠	٤.٢	١٠٠				
٧١٤٠	٤.٢	١٧٠٠				٤٢٥٠	٤.٢٥	١٠٠٠	١٠/١٠
٤٢٥٠	٤.٢٥	١٠٠٠							
٢٥٥٠	٤.٢٥	٦٠٠	٧١٤٠	٤.٢	١٧٠٠				١٠/١٥
			١٧٠٠	٤.٢٥	٤٠٠				
٢٥٥٠	٤.٢٥	٦٠٠				٨٤٤٠	٤.٢٢	٢٠٠٠	١٠/١٩
٨٤٤٠	٤.٢٢	٢٠٠٠							
٦٧٥٢	٤.٢٢	١٦٠٠	٢٥٥٠	٤.٢٥	٦٠٠				١٠/٢٢
			١٦٨٨	٤.٢٢	٤٠٠				
٦٧٥٢	٤.٢٢	١٦٠٠				٤٢٠٠	٤	٣٠٠	١٠/٢٥
١٢٠٠	٤	٣٠٠				٤٢٠	٤.٢	١٠٠	
٤٢٠	٤.٢	١٠٠							
٦٠٠	٤	١٥٠	٦٧٥٢	٤.٢٢	١٦٠٠				١٠/٢٨
٤٢٠	٤.٢	١٠٠	٦٠٠	٤	١٥٠				

ملاحظات على الحل:

١- المواد المشتراه تسجل في خانة الوارد بالكمية ومتوسط تكلفة الوحدة

المشتراه وإجمالي القيمة. وتؤثر على خانة الرصيد بالزيادة.

٢- في حالة وجود مواد مرتدة إلى الموردين كانت ستسجل في خانة

المنصرف بنفس تكلفة شراؤها من المورد. وكانت ستؤثر على خانة

الرصيد بالنقص.

٣- المواد التي تم صرفها لأقسام الإنتاج تسجل في خانة المنصرف وتؤثر على خانة الرصيد بالنقص، ويتم تسعير المنصرف بأقدم الأسعار الموجودة في المخزن.

٤- المرتد من أقسام الإنتاج يسجل في خانة الوارد بنفس السعر الذي صرف به لأقسام الإنتاج. ويؤثر على الرصيد بالزيادة.

٥- المواد المحولة بين أقسام الإنتاج وبعضها البعض لا تؤثر على صفحة الصنف.

٦- عند الجرد إذا كانت الكميات الفعلية مساوية للكميات المسجلة بصفحة الصنف فلا يسجل شيء في صفحة الصنف. أما إذا كانت الكميات الفعلية أقل من الكميات المسجلة فيعني ذلك وجود عجز، ويتم تسجيل هذا العجز في خانة المنصرف بنفس طريقة تسعير المنصرف إلى أقسام الإنتاج. أما إذا كانت الكمية الفعلية عند الجرد أكبر من المسجلة في صفحة الصنف يتم تسجيل الزيادة في خانة الوارد. وفي كل الأحوال لا بد من البحث عن أسباب العجز والزيادة في المخزن ومعالجة تلك الأسباب.

٢- طريقة ما ورد أخيرا يصرف أولا:

طبقا لهذه الطريقة، فإن صرف المواد من المخازن يتم طبقا لأسعار آخر كميات واردة (أحدث الأسعار)، وعندما تنتهي هذه الكميات يتم الصرف بأسعار الكميات السابقة لها، بحيث تسعر وحدات مخزون آخر المدة من المواد بأسعار أقدم الكميات التي وردت للمخازن.

مثال

من واقع البيانات التالية المطلوب تصوير صفحة الصنف (هـ)

بتطبيق طريقة ما ورد أخيرا يصرف أولا:

(أ) حركة الوارد:

- ٢٠٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة في ٢٠١٨/٦/١

- ٢٠٠٠ وحدة بسعر ١٢.١ للوحدة في ٦/٨

- ٢٨٠٠ وحدة بسعر ١٢.٢ جنيه للوحدة في ٦/١٤

- ٢٠٠٠ وحدة بسعر ١٢.٤ جنيه للوحدة في ٦/٢٤

(ب) حركة المنصرف:

- ٢٥٠٠ وحدة في ٦/١٠

- ٣٠٠٠ وحدة في ٦/١٨

- ٢٨٠٠ وحدة في ٦/٢٨

(ج) حركة المرتجع

- ٥٠٠ وحدة مرتجعة من أصل الكمية المنصرفة وذلك في ٦/٢٥

الحل

١- يعاد ترتيب العمليات المشار إليها حسب التسلسل التاريخي لحدوثها

حيث يبدأ بحركة الوارد في ٦/١ ثم ٦/٨ ثم الكمية المنصرفة في ٦/١٠

ثم الوارد في ٦/١٤ والمنصرف في ٦/١٨ ثم الوارد في ٦/٢٤ ثم

المرتجع في ٦/٢٥ وأخيرا المنصرف في ٦/٢٨ .

٢- تسعر الكمية المنصرفة في ٦/١٠ طبقا لأسعار آخر كميات وردت

للمخازن وهي ١٢.١ وذلك في حدود ٢٠٠٠ وحدة والباقي وهو ٥٠٠

وحدة (٢٥٠٠-٢٠٠٠) تسعر بسعر الكمية السابقة مباشرة وهو ١٢ جنيه

للوحة. كما تسعر الكمية المنصرفة في ٦/١٨ بسعر ١٢.٢ جنيه في

حدود ٢٨٠٠ وحدة، وبسعر ١٢ جنيه لباقي الـ ٣٠٠٠ وحدة وهو ٢٠٠

دفتر أستاذ المخازن - صفحة الصنف هـ

الرصيد			المنصرف			الوارد			التاريخ
القيمة	تكلفة الوحدة	كمية	القيمة	تكلفة الوحدة	كمية	القيمة	تكلفة الوحدة	كمية	
٢٤٠٠٠	١٢	٢٠٠٠				٢٤٠٠٠	١٢	٢٠٠٠	٦/١
٢٤٠٠٠	١٢	٢٠٠٠				٢٤٢٠٠	١٢.١	٢٠٠٠	٦/٨
٢٤٢٠٠	١٢.١	٢٠٠٠							
١٨٠٠٠	١٢	١٥٠٠	٢٤٢٠٠	١٢.١	٢٠٠٠				٦/١٠
			٦٠٠٠	١٢	٥٠٠				
١٨٠٠٠	١٢	١٥٠٠							
٣٤١٦٠	١٢.٢	٢٨٠٠				٣٤١٦٠	١٢.٢	٢٨٠٠	٦/١٤
١٥٦٠٠	١٢	١٣٠٠	٣٤١٦٠	١٢.٢	٢٨٠٠				٦/١٨
			٢٤٠٠	١٢	٢٠٠				
١٥٦٠٠	١٢	١٣٠٠							
٢٤٨٠٠	١٢.٤	٢٠٠٠				٢٤٨٠٠	١٢.٤	٢٠٠٠	٦/٢٤

٣- طريقة المتوسط المرجح:

ويتم طبقاً لهذه الطريقة صرف الكميات من المخازن على أساس سعر صرف طبقاً لمتوسط يعد بعد كل عملية ورود للمخازن. ويعد متوسط جديد إذا كانت أسعار هذه الكميات الواردة تختلف عن السعر المتوسط السائد في ذلك الوقت. ويحدد المتوسط طبقاً للمعادلة التالية:

تكلفة الرصيد الموجود بالمخازن + تكلفة الكميات الواردة

عدد وحدات الرصيد + عدد الوحدات الواردة

وتتماز هذه الطريقة مقارنة بالطرق الأخرى بما يلي:

أ- تعالج التقلبات في أسعار المواد بتحقيق الاستقرار النسبي عند تحديد تكلفة المستخدم في الإنتاج من المواد مما يساعد على تحقيق المقابلة السليمة بين المصروفات والإيرادات.

ب- تعمل على استبعاد أثر التغير في الأسعار عند تقييم وحدات المخزون من المواد بالشكل الذي يساعد على تحديد المراكز المالية بدقة.

ج - تتصف بالبساطة في التطبيق نتيجة سهولة حساب متوسط السعر الذي يتم الصرف على أساسه وعدم تغيره إلا عند ورود طلبية جديدة بسعر مختلف.

مثال

فيما يلي حركة إحدى المواد الخام لشركة "الامل" عن شهر مارس ٢٠١٨:

أول مارس رصيد بالمخزن ٦٠٠ وحدة بسعر ٨ جنيه للوحدة.

٥ مارس وارد ٤٠٠ وحدة بسعر ٨.٤ جنيه للوحدة.

٨ مارس منصرف ٥٠٠ وحدة.

١٠ مارس وارد ٢٠٠٠ وحدة بسعر ٩ جنيه للوحدة.

١٢ مارس منصرف ١٨٠٠٠ وحدة.

٢٠ مارس وارد ٣٠٠٠ وحدة بسعر ٨.٦ جنيه للوحدة.

٢٥ مارس مرتجع ٤٠٠ وحدة من أصل الكمية المنصرفة في ١٢

مارس.

٣٠ مارس منصرف ٢٥٠٠ وحدة.

والمطلوب: تصوير صفحة الصنف علما بأن المنشأة تتبع طريقة

المتوسط المرجح في تسعير المواد المنصرفة.

الحل

١- يستخرج السعر المتوسط بعد ورود ٤٠٠ وحدة بسعر ٨.٤ جنيه في

٣/٥ كالاتي:

$$٨.١٦ = (٤٠٠ + ٦٠٠) \div (٣٣٦٠ + ٤٨٠٠)$$

وبطريقة مماثلة يستخرج السعر المتوسط عند ورود الكميات المشار إليها

في ٣/١٠ و ٣/٢٠ والكمية المرتجعة في ٣/٢٥

٢- يتم الصرف بالسعر المتوسط إلى أن تأتي كمية جديدة بسعر يخالف السعر المتوسط السائد، فالكمية المنصرفة في ٣/٨ تصرف بالسعر المتوسط ٨.١٦ جنيه، والكمية المنصرفة في ٣/١٢ تصرف بالسعر المتوسط الجديد ٨.٨٣٢ والكمية المنصرفة في ٣/٣٠ تصرف بالسعر المتوسط ٨.٦٦٢ جنيه.

٣- الكمية المرتجعة في ٣/٢٥ تدخل المخزن بنفس السعر المتوسط الذي صرفت به (٨.٨٣٢ جنيه) وعند ورودها للمخزن لابد من استخراج سعر متوسط جديد لأن المتوسط السائد قبل ورودها هو ٨.٦٤٣ جنيه للوحدة.

دفتر أستاذ المخازن - صفحة الصنف

التاريخ	الوارد			المنصرف			الرصيد		
	القيمة	تكلفة الوحدة	كمية	القيمة	تكلفة الوحدة	كمية	القيمة	تكلفة الوحدة	كمية
٣/١							٤٨٠٠	٨	٦٠٠
٣/٥	٣٣٦٠	٨.٤	٤٠٠				٨١٦٠	٨.١٦	١٠٠٠
٣/٨				٤٠٨٠	٨.١٦	٥٠٠	٤٠٨٠	٨.١٦	٥٠٠
٣/١٠	١٨٠٠٠	٩	٢٠٠٠				٢٢٠٨٠	٨.٨٣٢	٢٥٠٠
٣/١٢				١٥٨٩٨	٨.٨٣٢	١٨٠٠	٦١٨٢	٨.٨٣٢	٧٠٠
٣/٢٠	٢٥٨٠٠	٨.٦	٣٠٠٠				٣١٩٨٢	٨.٦٤٣	٣٧٠٠
٣/٢٥	٣٥٣٣	٨.٨٣٢	٤٠٠				٣٥٥١٥	٨.٦٦٢	٤١٠٠
٣/٣٠				٢١٦٥٥	٨.٦٦٢	٢٥٠٠	١٣٨٦٠	٨.٦٦٢	١٦٠٠

٣/٢/٢ المعالجة المحاسبية للفاقد أو التالف من المواد:

يرجع الفاقد في المواد إما إلى طبيعة المواد ذاتها كما هو الحال في حالة الفاقد الناتج عن تبخر بعض السوائل أو قد يرجع إلى الاختلاس أو سوء الإدارة، وينشأ عن الفقد في المواد عجز في المخازن.

ويجب تحديد نسب مسموح بها للفقد أو العجز الناتج عن طبيعة المواد طبقاً للدراسة الفنية للمواد ذاتها أو لظروف التخزين، بحيث يعتبر الفاقد الذي يزيد عن هذه النسب فاقد أو عجز غير مسموح به.

وقد تتلف المواد أثناء التخزين ويرجع ذلك إما إلى انتهاء فترة الصلاحية المحددة لاستخدام المواد أو إلى عدم الالتزام بالشروط الضرورية للتخزين السليم. ويجب أيضاً تحديد نسب مسموح بها للتلف بحيث يعالج ما يزيد عن هذه النسب كتلف غير مسموح به.

وتعتبر كل من وحدات المواد المفقودة أو التالفة - سواء المسموح بها أو غير المسموح بها - وحدات منصرفة من المخازن تحدد قيمتها طبقاً للسياسة المتبعة لتسعير المواد المنصرفة.

وتعالج تكلفة الفاقد أو التالف المسموح به كأحد بنود التكاليف غير

المباشرة، أما، قيمة الفاقد أو التالف غير المسموح به فتعتبر خسارة
تحمل إما للمتسبب عن حدوثه أو لقائمة نتائج الأعمال.

وإذا كان التالف من المواد قابل للبيع، فإن الفرق بين تكلفة التالف
وقيمته البيعية الفعلية أو التقديرية يمثل تكلفة التالف المسموح به التي
تعتبر أحد بنود التكاليف غير المباشرة، أو يمثل هذا الفرق خسارة التالف
غير المسموح به التي تحمل للمتسبب عن حدوثه أو لقائمة الدخل.

الفصل الثالث

الرقابة والمحاسبة عن
تكلفة العمل الإنساني

الأهداف التعليمية للفصل الثالث:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادرا على استيعاب:

١- دورة الرقابة على عنصر العمل الإنساني (الأجور).

٢- كيفية المحاسبة عن عنصر الأجور.

٣- المعالجة المحاسبية للوقت الضائع.

مقدمة:

تمثل الأجر تكلفة استخدام أحد عوامل الإنتاج وهو العمل الإنساني، أي أن الأجر عبارة عن كل ما يحصل عليه هذا العامل الإنساني مقابل استغلال جهوده الذهنية والبدنية المستنفذة في تأدية مختلف أنواع الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية.

وتأخذ هذه الأجر صوراً شتى منها ما هو نقدي ومنها ما هو عيني، ويتم تبويب الأجر نوعياً من خلال التمييز بين الأجر النقدي والمزايا العينية والتأمينات الاجتماعية والصحية.

ويقصد بالأجر النقدي كل ما يحصل عليه العاملون بالمنشأة نقداً، كالمرتبات والبدلات والعلاوات والمكافآت وأي مستحقات أخرى. أما المزايا العينية فهي كل ما يحصل عليه العاملون في المنشأة عينياً وتتمثل تكلفة المزايا العينية في صافي تكلفة ما تقدمه المنشأة للعاملين من أغذية وملابس وخدمات متنوعة.

أما التأمينات الاجتماعية والصحية فتعني تكلفة ما تسهم به المنشآت نيابة عن العاملين في التأمين الاجتماعي والصحي والمعاشات فضلاً عن

تأمين الشيخوخة والعجز والمرض والبطالة وإصابات العمل.

وإذا كان هذا التويب النوعي للأجور يفيد في تحديد تكلفة كل بند فيه، فإنه لا يفيد في تحديد أهداف المحاسبة عن تكلفة استخدام العمل الإنساني، أي أنه يجب الاستعانة بمختلف التبويبات الوظيفية وحسب علاقتها بوحدة النشاط وحجم النشاط، وتبعاً لمراكز المسؤولية التي حدثت فيها تحقيقاً للأغراض المتنوعة التي تخدمها هذه التبويبات.

فتحميل الأجور على وحدات النشاط أو الأوامر الإنتاجية أو المراحل يتطلب التفرقة بين الأجور المباشرة وغير المباشرة، كما يتطلب التفرقة بين الأجور التي ترتبط بحجم النشاط، وتلك التي لا ترتبط به وإنما ترتبط أساساً بالفترة الزمنية، أي تبويب الأجور إلى أجور متغيرة وأخرى ثابتة. كذلك لأغراض الرقابة يلزم تبويب آخر للأجور داخل كل مركز من مراكز المسؤولية، إلى أجور يمكن التحكم فيها وإخضاعها لرقابة المشرف على مركز مسؤولية معين في مستوى إداري معين، وتلك التي لا يمكن التحكم فيها، وبالتالي لا تخضع لرقابة المشرف على مركز المسؤولية في هذا المستوى الإداري، وإن كانت تخضع لرقابة وتحكم شخص مسئول عن مركز مسؤولية آخر في مستوى إداري أعلى.

وبالإضافة إلى إحكام الرقابة على الاستخدام الكفء للعامل الإنساني داخل مراكز المسؤولية، يلزم أيضا إحكام الرقابة على تكاليف عنصر الأجور وهذا يتطلب رقابة دفترية ومستندية فعالة تساعد على تحديد تكاليف الأجور بأقصى دقة وسلامة ممكنة.

بناء على ذلك تتمثل أهداف الرقابة والمحاسبة عن تكلفة عنصر الأجور في كيفية التحديد السليم لتكلفة الأجور، وكيفية تحقيق العدالة في تحميل تكلفة الأجور عن المراكز أو الأوامر أو وحدات النشاط المستفيدة من هذا العنصر، فضلا عن تحقيق الرقابة الفعالة في تحديد نصيب النشاط من تكلفة الأجور، وفي الاستخدام الأمثل للموارد البشرية المتاحة.

١/٣ الرقابة والمحاسبة عن تكلفة استخدام العمل الإنساني:

يتطلب تحديد تكلفة الأجور، العمل على حصر عدد ساعات العمل الإنساني أو عدد وحدات الإنتاج. وقياس استغلال هذا الجهد الإنساني عن طريق وضع معدلات الأجور لكل ساعة عمل أو لكل وحدة إنتاج، ومن ثم تتحدد تكاليف الأجور كنتاج ضرب الكميات في المعدلات.

ويتعين عند تحديد تكلفة أجور كل نشاط على حده ضرورة تبويب

الأجور تبويبا وظيفيا ثم إعادة تبويبها من حيث علاقتها بوحدة النشاط إلى أجور مباشرة وأجور غير مباشرة، وأجور متغيرة وأجور ثابتة.

إلا أن الأغراض الرقابية تحتاج إلى تبويب من نوع آخر يرتبط بمراكز المسؤولية التي يمكن تطويعها لتخدم في نفس الوقت الأغراض التحميلية، لذلك فنقطة البداية تتحدد في إحكام الرقابة على التسجيل السليم لعدد ساعات العمل أو عدد وحدات الإنتاج، ولتكن البداية هي تسجيل الوقت الذي يستحق عن العامل الأجر.

أي أن المحاسبة عن تكلفة استخدام العمل الإنساني تتطلب تتبع ثلاث مجموعات من الإجراءات المتتابعة، نوجزها فيما يلي:

١- **التسجيل:** وهو تسجيل الوقت عن طريق حصر عدد الساعات التي يستنفذها العامل داخل المصنع والتي يتولاها قسم مراقبة الوقت.

٢- **التحديد:** ويقصد به تحديد تكاليف الأجور المستحقة لكل عاقل على حده، بعد معرفة معدل الأجر العادي والإضافي، وعدد الساعات المستنفذة العادية والإضافية.

٣- **التحميل:** ويقصد به تحميل الوحدات المنتجة أو الأمر الإنتاجي أو

المرحلة الإنتاجية بنصيبها من تكلفة العمل التي تحددها إدارة التكاليف.

١/١/٣ الرقابة على تسجيل وقياس الوقت:

إن التسجيل السليم للوقت هو الضمان لحصول العامل على كافة حقوقه ويعتبر أساس عادل لتقويم أدائه. لتصحيح الأداء الفعلي وتحديد الأداء المخطط، بهدف تحقيق أفضل استخدام للجهد الإنساني وتخفيضاً لتكاليف استغلال العمل الإنساني.

(أ) بطاقة الوقت:

تعتبر بطاقة الوقت (شكل رقم ١) بمثابة نقطة البداية نحو تحقيق هذه الأهداف فهي تعد لكل عامل أسبوعياً وتشتمل على وقت الحضور والانصراف مع بيان ما يعد وقتاً عادياً وما يعد وقتاً إضافياً.

شكل رقم (١) بطاقة تسجيل الوقت

اسم العامل:		رقم العامل:		إدارة/ قسم:		الأُسبوع: من إلى	
أيام	وقت عادي		وقت إضافي		عدد الساعات		
	حضور	انصراف	حضور	انصراف	حضور	انصراف	
السبت							
الأحد							
الاثنين							
الثلاثاء							
الأربعاء							

						الخميس الجمعة
إجمالي عدد الساعات:						
تم التسجيل تحت إشراف: التوقيع						

ومن واقع بيانات ذه البطاقة يمكن حصر عدد الساعات التي قضاها العامل داخل المصنع أي منذ وصوله بوابة المصنع إلى لحظة مغادرته إياها. وبطبيعة الحال فإن إجمالي عدد الساعات المستفزة داخل المصنع ليست هي بالضرورة الساعات المستفزة على الاوامر والعمليات والمراحل الإنتاجية وذلك لضياع جزء من الوقت تحتمه ظروف العملية الإنتاجية، فضلا عن الوقت المنقضي من لحظة دخول العامل المصنع إلى لحظة بدء العملية الإنتاجية وذلك بخلاف الأوقات التي تضيع لظروف طارئة غير متوقع حدوثها.

ويتم تسجيل الوقت تحت إشراف القسم المختص بذلك، وهناك طرق متعددة للتسجيل، منها الطرق التقليدية من خلال دفاتر الحضور والانصراف تحت إشراف أحد المختصين، والطرق الحديثة المتعمدة على التكنولوجيا مثل طريقة استخدام الكروت الممغنطة المخصصة للعاملين أو ببصمة اليد أو من خلال جهاز بصمة الوجه.

وتتجمع هذه البطاقات أسبوعيا وتستخدم البيانات الواردة فيها كمصدر

للتسجيل في "سجل الحضور والانصراف" الذي تخصص كل صفحة فيه لأسبوع معين، مع مراعاة أن يميز بين العمال المباشرين وغير المباشرين والساعات العادية والإضافية.

(ب) بطاقة العملية:

كما تعد "بطاقة للشغلة أو العملية" (شكل رقم ٢) تعد لكل عملية أو أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية. فتتولى تسجيل الوقت المستنفذ فعلا في إنجاز النشاط، وتخصص لكل أمر أو مرحلة إنتاجية عدة بطاقات أشغال، تتولى تسجيل الوقت الذي يستنفذه العامل في كل منها، وتخصص بطاقة لكل عامل تشتمل على بيانات الأمر الإنتاجي ونوع العملية وساعة بدء وانتهاء العمل ومعدل أجر الساعة.

شكل رقم ٢ بطاقة العملية أو الشغلة

عملية رقم: رقم العامل:		أمر إنتاجي رقم: اسم العامل:			
عدد الساعات		وقت إضافي		وقت عادي	
إضافي	عادي	ساعة انتهاء	ساعة بدء	ساعة انتهاء	ساعة بدء
××	××	إجمالي عدد الساعات			
...	...	معدل أجر الساعة			
		إجمالي الأجر			
توقيع المشرف على العمل		توقيع العامل			

وتتجمع هذه البطاقات يوميا ويستكمل بيان معدل أجر الساعة ويتم حساب

إجمالي الأجر الذي يخص العملية التي أداها العامل.

(ج) تقرير عمل يومي:

وتختص إدارة التكاليف بتجميع بطاقات الأشغال وتصنيفها طبقاً لأوامر الإنتاج التي ترتبط بها، كما تعد تقرير عمل يومي (شكل رقم ٣) لكل عامل على حده يبين فيه ساعة بدء وانتهاء العمل لكل عملية من العمليات التي أداها العامل داخل مصنعه.

شكل رقم ٣ تقرير عمل يومي

اسم العامل ورقمه: إدارة/ قسم:		تاريخ:			
أيام	رقم أمر الإنتاج	وقت عادي		وقت إضافي	
		ساعة بدء	ساعة انتهاء	ساعة بدء	ساعة بدء
١					
٢					
٣					
إجمالي عدد الساعات					
معدل أجر الساعة					
إجمالي الأجور					
توقيع العامل:		توقيع الملاحظين			

يتضح مما سبق أنه يمكن من واقع بطاقات العمليات أو الأشغال التي تخص أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية معينة أن نحدد بدقة إجمالي تكاليف أجور العمال المكلفين بتنفيذ هذه الأعمال. ويحتاج الأمر أن تتولى إدارة التكاليف إعادة تبويب تكاليف الأجور لأغراض تحديد تكاليف كل أمر أو مرحلة من الأجور المباشرة وغير المباشرة.

٢/١/٣ الرقابة والمحاسبة عن الأجر:

لا شك أن الرقابة الدفترية والمستندية تهدف إلى الحصر والقياس السليم لعدد الساعات أو عدد وحدات الإنتاج التي تخص كل عامل فضلا عن تحديد تكاليف الأجر وتحليلها إلى ما يخص الأوامر الإنتاجية بشكل مباشر، أو ما يخص أنشطة المنشأة ككل. ويتطلب تحقيق هذه الأهداف ضرورة إجراء المقارنة بين ما ورد ببطاقات الوقت بما ورد ببطاقات العمليات، وتقديم البيانات المستخرجة من كل منها للتوصل إلى معلومات تفيد إدارة التكاليف في التعرف على الأجر التي تدفع للعمال الفنيين نتيجة جهودهم المباشرة في تكوين المنتج، أو تلك الأجر التي تدفع للعمال المساعدين نتيجة ما بذلوه من جهد في خدمة مختلف العمليات والاورام الإنتاجية لتسهيل عمل زملائهم الفنيين.

وبناء على مقارنة بطاقات الوقت التي تعد لكل عامل على مدار الأسبوع بأكمله ببطاقات العمليات التي تعد لكل عامل عن إتمامه أمر إنتاجي معين، يمكن لإدارة التكاليف أن تتوصل إلى النتائج التالية:

(١) الوقت الضائع:

قد يتضح أن إجمالي عدد الساعات التي قضاها العامل في تأدية بعض العمليات الإنتاجية أقل من عدد الساعات التي قضاها العامل داخل المصنع، ومن هذين البيانين يمكن التوصل إلى معلومة مؤداها أن هناك وقت ضائع. وانطلاقاً من هذه المعلومة تلتزم إدارة التكاليف بتقصي أسباب هذا الوقت الضائع، بهدف التعرف على مدى حتمية هذا الضياع في الوقت. وما إذا كان يدخل في نطاق الوقت الضائع المسموح به أو تجاوز هذا الحد المسموح به، ومعرفة المسؤولين عن ذلك واتخاذ قرار بتصحيح هذا الوضع غير السليم.

- الوقت الضائع المسموح به: تتمثل أسباب وجود وقت ضائع مسموح به في الظروف الحتمية الطبيعية التي لا يمكن تجنبها، مثل الوقت اللازم لدخول العمال إلى المصنع وحتى بدء التنفيذ في عملية إنتاجية معينة، أو الوقت المستنفذ للانتقال من عملية إلى أخرى، أو الوقت الضروري في تزويد الآلات بالمواد الخام أو الوقت الذي يتلقى فيه العامل التعليمات من ملاحظ العمال بشأن كيفية الأداء السليم.

- الوقت الضائع غير المسموح به: أما بالنسبة للوقت الضائع غير

المسموح به فيرجع إلى ظروف غير طبيعية أدت إلى تجاوز المعدلات المسموح بها للوقت الضائع، وهي ظروف يمكن تجنبها مثل العطل الذي ينتج عنه توقف الآلات نتيجة سوء الصيانة أو التشغيل، أو لعدم إمداد الآلة بالمواد الخام أو الوقود في الوقت المناسب، أو عدم التخطيط والتنسيق بين العمليات الإنتاجية أو لانقطاع التيار الكهربائي وبالتالي توقف القوى المحركة للآلات.

ولا يتوقف دور الرقابة عند هذا الحد بل يمتد إلى اتخاذ الإجراء السليم تطبيقا للرقابة الفعالة التي تفيد في إعادة الأمور إلى نصابها لتنفيذ عملية إنتاجية معينة بقصد تقليلها وتحسينها. وأيضا تحديد الوقت الذي تستغرقه كل حركة منها لإنجاز العملية الصناعية في أقل وقت ممكن وبأقل التكاليف وفي ذلك تعديل للأداء المعياري الواجب أن يكون أو العمل على تفادي وقوع الأخطاء مستقبلا ومعالجة أسباب وجود هذه الظروف غير الطبيعية.

ومن الناحية المحاسبية، تعتبر الأجور المدفوعة عن الأوقات الضائعة المسموح بها عنصرا من عناصر التكاليف غير المباشرة يجب أن تحمل على حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة، كما تعتبر الأجور

المدفوعة عن الأوقات الضائعة غير المسموح بها خسارة تحمل على حساب الأرباح والخسائر. نظرا لأن طبيعة العملية الإنتاجية قد استلزمت وجود اوقات ضائعة ما دامت في حدود المعدلات الفنية المسموح بها، ولكنها لا تعتبر مسئولة عن أي تجاوز لهذه المعدلات.

مثال (الوقت الضائع المسموح به)

إذا بلغت عدد الساعات التي استنفذها العامل داخل المصنع ٣٦ ساعة مع ضياع ٤ ساعات تحتمها العملية الإنتاجية، وكان معدل أجر العامل في الساعة ٨ جنيه، وكان عدد ساعات العمل الأسبوعية ٤٠ ساعة. فنتم المعالجة المحاسبية كما يلي:

من مذكورين		
حـ/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل ٨×٣٦		٢٨٨
حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة ٨ × ٤		٣٢
إلى حـ/ مراقبة تكاليف الأجور	٣٢٠	

مثال (الوقت الضائع غير المسموح به)

إذا افترضنا في المثال السابق أن ضياع ٤ ساعات كانت لظروف عدم

الكفاءة ولأن العامل لم يتمكن من إنتاج عدد الوحدات الواجب أن ينتجها وبالجودة المناسبة. فتنتم المعالجة المحاسبية كما يلي:

من مذكورين		
حـ / مراقبة الإنتاج تحت التشغيل ٨×٣٦		٢٨٨
حـ / الأرباح والخسائر ٨ × ٤		٣٢
إلى حـ / مراقبة تكاليف الأجور	٣٢٠	

(٢) الوقت الإضافي:

قد يتضح أن إجمالي عدد الساعات التي قضاها العامل في تأدية بعض العمليات الإنتاجية تزيد عن عدد ساعات العمل الرسمية، ويعتبر ذلك دليلاً على وجود وقت إضافي، وتلتزم إدارة التكاليف أن توجه إليه نفس القدر من الاهتمام التي وجهت للوقت الضائع. فلا بد من التأكد من أن هناك الأسباب التي استلزمت تشغيل المصنع وردية إضافية أو تشغيل العمال وقتاً إضافياً لاستكمال الأعمال التي بدأ في تنفيذها ولم تنته بانتهاء ساعات العمل الرسمية.

وترجع أهمية إحكام الرقابة على الوقت الإضافي إلى أن معدل أجر

العامل في الوقت الإضافي يزيد في معدله عن الوقت العادي بالإضافة إلى أن ذلك معناه زيادة تكاليف تشغيل الآلات طوال هذا الوقت الإضافي.

ومن الناحية المحاسبية، يجب تحليل الأجور المدفوعة عن الأوقات الإضافية إلى شقين، الشق الأول يقيم بمعدل الأجر العادي ويعتبر مباشرة إذا كان يخص عمال الإنتاج، وغير مباشر إذا كان يخص عمال الخدمات. الشق الثاني يقيم بمدى الزيادة في الأجر عن معدل الأجر العادي وهو ما يسمى (بعلاوة الوقت الإضافي) وهذه تعالج في مختلف الأحوال كأجور غير مباشرة ينبغي تحميلها على حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن ثم على مراكز التكلفة المستفيدة وليست على الأوامر الإنتاجية. والسبب في ذلك أن علاوة الوقت الإضافي ليست لها علاقة بالكفاية الإنتاجية للعمل ولم تستفد منها وحدة الإنتاج، وإلا ترتب على خلاف ذلك اختلاف تكلفة وحدة الإنتاج التي انتجت في الزمن العادي عن نظيرتها التي انتجت في الزمن الإضافي.

مثال (الوقت الإضافي)

إذا افترضنا أن أحد العمال اشتغل ٤٢ ساعة عمل في أحد الأسابيع،

وكانت ساعات العمل الأسبوعية ٤٠ ساعة عمل فقط، وكان معدل أجر

العامل العادي ٦ جنيه/ ساعة، ومعدل الاجر الإضافي ٧ جنيه/ ساعة.

حينئذ يصبح:

أجره العادي (المباشر) = ٤٢ ساعة × ٦ جنيه = ٢٥٢ جنيه

علاوة الوقت الإضافي (غير المباشر) = ٢ ساعة × ٧ = ١٤ جنيه

إجمالي الأجر المستحق = ٢٦٦ جنيه

ويجرى القيد المحاسبي التالي:

من مذكورين		
حـ/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل (مباشر)	٢٥٢	
حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة	١٤	
إلى حـ/ مراقبة تكاليف الأجور	٢٦٦	

ولا شك أن وجود أوقات إضافية أو أوقات ضائعة له انعكاسه على تحديد

تكاليف الأجور الواجب تحميلها على الأوامر الإنتاجية أو مراكز

المسئولية. أي تحديد ما يخص الأوامر الإنتاجية من أجور مباشرة.

وتتولى هذا الدور التحليلي لعنصر الاجور إدارة التكاليف.

ملخص الأجور - المباشرة:

تتولى إدارة التكاليف إعداد ملخص بالأجور المباشرة شكل رقم (٤) من واقع بيانات بطاقات الوقت وبطاقات الأشغال، وذلك خلال فترة دورية (كل أسبوع مثلا) لذلك يصمم هذا الملخص بحيث يشتمل على العناصر الإنتاجية التي ساهمت في إنجاز مجموعة الأوامر الإنتاجية وبطاقات العمليات التي أعدها كل عنب أو قسم إنتاجي لتأدية هذه العمليات، وعدد ساعات العمل المستنفذة في العمليات الإنتاجية من واقع بطاقات العمليات وبالطبع معدل الساعة، ومن كل هذه البيانات يمكن تحديد إجمالي الاجور المباشرة، وتعتبر هذه الملخصات مصدرا للتسجيل في قوائم التكاليف المعدة لكل من هذه الأوامر أو المراحل الإنتاجية.

شكل رقم (٤) ملخص الأجور المباشرة عن الفترة من ... إلى ...

أمر تشغيل رقم				أمر تشغيل رقم				أمر تشغيل رقم			
الأجور المباشرة	معدل الأجر	عدد الساعات	أرقام بطاقات العمليات	الأجور المباشرة	معدل الأجر	عدد الساعات	أرقام بطاقات العمليات	الأجور المباشرة	معدل الأجر	عدد الساعات	أرقام بطاقات العمليات
××				××				××			إجمالي الأجور

القائمة التحليلية للأجور غير المباشرة:

كما تتولى إدارة التكاليف إعداد قائمة تحليلية للأجور غير المباشرة (شكل رقم ٥) من واقع بيانات بطاقات الوقت والعمليات (الأشغال) وتقارير العمل اليومية الخاصة بعمال الإنتاج وعمال الخدمات الإنتاجية وذلك خلال فترة دورية. وتصمم هذه القائمة بحيث تشمل على مراكز المسؤولية المختلفة التي تمارس مختلف الأنشطة بالمنشأة.

ويلاحظ أن الأجور غير المباشرة يصعب ربطها بالأوامر الإنتاجية لأنها لا ترتبط بشكل مباشر بوحدات النشاط، ولذلك يستعان بمراكز المسؤولية باعتبارها همزة الوصل بين عنصر تكلفة الأجور غير المباشرة ووحدات النشاط النهائية بهدف تحديد نصيب كل مركز من مراكز المسؤولية من هذه الأجور كخطوة مبدئية لقياس تكلفة وحدة النشاط بكل منها، تمهيدا لإعادة توزيعها على الأوامر الإنتاجية وفقا لأسس التوزيع العادلة للمصروفات الصناعية غير المباشرة.

شكل رقم (٥) قائمة تحليلية للأجور غير المباشرة عن الفترة من ... إلى ...

بنود تكاليف الأجور غير المباشرة	إجمالي	مراكز الإنتاج			مراكز الخدمات الإنتاجية			مراكز الخدمات التسويقية			مراكز الخدمات الإدارية		
		أ	ب	ج	س	ص	ع	ل	م	ن	هـ	و	ي
إجمالي													

٣/١/٣ دور المحاسبة المالية في تحديد صافي الأجور:

إذا كان دور محاسبة التكاليف هو تحليل الأجور إلى مباشرة وغير مباشرة بهدف تحديد الأجور الواجب تحميلها على النشاط، فإن المحاسبة المالية تقوم بدو آخر يهدف إلى تكملة دورة محاسبة التكاليف، وهو تحديد الأجور الواجب دفعها فعلا كاستحقاقات صافية للعمال، ولا شك أن تحديد صافي الاستحقاقات يتطلب تحديد استحقاقات العمال من أجور عن ساعات العمل الرسمي، وأجور إضافية ومكافآت تشجيعية وعلاوات، فضلا عن الاستقطاعات الواجب استنزالها من إجمالي الاستحقاقات كالضرائب والجزاءات واشتراكات النقابة والنوادي وكافة الأقساط، وذلك للوصول إلى صافي المستحق للعامل، وهذا هو دور قسم الأجور

بالمنشأة.

(١) بطاقة الحالة المالية:

وتستخدم "بطاقة الحالة المالية" التي تعد لكل عامل والتي تشتمل على كافة البيانات المتعلقة بمفردات الأجر وما يطرأ عليها من تغييرات بالزيادة أو بالنقص، مثل الحالة الاجتماعية وعدد ساعات العمل الإضافي، ومعدل أجر الساعة، وتاريخ حصوله على الترقّيات والعلاوات. وبدراسة البيانات الواردة ببطاقة الحالة المالية في ضوء البيانات الواردة ببطاقات الوقت وسجل الحضور والانصراف يمكن تحديد إجمالي استحقاقات العامل وإجمالي استقطاعاته ومن ثم صافي المستحق للعامل.

كذلك يمكن اتباع خطوات مماثلة إذا كان الأجر يدفع على أساس القطعة حيث تحصر عدد الوحدات التي أنتجها العامل ويتم تحليلها إلى وحدات معيية ومرفوضة وأخرى مقبولة وسليمة ومطابقة للمواصفات الفنية، ومع توافر معدل أجر العامل للقطعة يمكن تحديد صافي الأجر المستحق للعامل.

لذلك تعد قائمة الأجور شكل رقم ٧ من واقع البيانات الواردة بكل من بطاقات الوقت وبطاقات الحالة المالية لكل قسم أو مركز على حده، وتصمم بحيث تبين إجمالي الاستحقاقات وإجمالي الاستقطاعات وصولاً إلى صافي المستحق لكل عامل على حده.

شكل رقم ٧ قائمة الأجور عن الفترة من إلى

التوقيع	صافي المستحق	اجمالي الاستقطاعات				مراكز الخدمات الانتاجية						اسم العامل ورقمه	
		جملة	اشتراكات	تأمينات	ضرائب	جملة	تكلفة	علاوة	عدد الساعات	التكلفة	معدل الاجر		عدد الساعات
													عمال مباشرون
													عمال غير مباشرون
													-- --

ويتضح من الشكل السابق أن خانة الاستحقاقات تشتمل على خانتين فرعيتين تخصص إحداهما للأجر العادي والأخرى للأجر الإضافي ويمكن أن تضاف خانات أخرى تتعدد بتعدد أوجه الاستحقاق التي تخص كل عامل على حده. كذلك تقسم خانة الاستقطاعات إلى خانات متعددة

تمثل كل منها نوع البند المستقطع. وأخيرا فإن بمقارنة إجمالي الاستحقاقات بنظيرها في الاستقطاعات يمكن تحديد صافي المستحق للعامل، وعند صرف الصافي المستحق له يوقع في الخانة المخصصة لذلك بما يفيد الصرف.

لذلك تعد قائمة الأجور من أصل وثلاث صور، يقسم الأصل إلى شرائح عرضية تخص كل شريحة منها عامل معين يبين فيها مفردات أجره وكافة مستحقاته والاستقطاعات وصافي المستحق وعند استلام العامل لأجره يحصل على الشريحة التي تخصه للاطلاع على مفردات أجره وذلك لمراجعتها والتأكد من صحة ما ورد بها.

(٢) المعالجة المحاسبية للأجور:

ويتم التصرف في صور قوائم الأجور على النحو التالي:

(أ) ترسل صورة إلى إدارة الحسابات، تعد بمثابة مستند الصرف ومن واقعه تجرى القيود اللازمة لإثبات استحقاق الأجور وصرفها كما يلي:

- عند استحقاق الأجر ودفعه:

من حـ / مراقبة تكاليف الأجر		xx
إلى مذكورين		
حـ / النقدية (صافي المستحق)	xx	
حـ / مصلحة الضرائب (استقطاعات الضرائب)	xx	
حـ / هيئة التأمينات (استقطاعات التأمينات)	xx	

- عند تسديد المبالغ المستقطعة للجهات المعنية:

من مذكورين		
حـ / مصلحة الضرائب		xx
حـ / هيئة التأمينات		xx
إلى حـ / النقدية	xx	

(ب) ترسل صورة إلى إدارة التكاليف: حيث تعتبر مستند تحليل التكاليف إلى أجزء مباشرة وأخرى غير مباشرة، يحمل المباشر منها على الأوامر الإنتاجية أو المراحل الإنتاجية، ويحمل غير المباشر على مراكز المسؤولية المختلفة. وتقارن صورة قوائم الأجزء بصور ملخصات الأجزء المباشرة والقوائم التحليلية للأجزء غير المباشرة ومنها يجرى

القيود التالي:

من مذكورين		
ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل (أجور مباشرة)		xx
ح/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة		xx
ح/ مراقبة التكاليف التسويقية		xx
ح/ مراقبة التكاليف الإدارية		xx
إلى ح/ النقدية	xx	xx

(ج) تحفظ الصورة الثالثة بقسم الحسابات لأغراض المراجعة.

وبالإضافة إلى ما تقدم، ورغم أن مراكز المسؤولية تحمل بالأجور غير المباشرة فقط، على أن توجه الأجور المباشرة إلى الأوامر الانتاجية. إلا أن الأجور المباشرة وغير المباشرة يصعب إنكار حدوثها في نطاق مجال مسؤولية مركز معين طالما يعمل عمال الإنتاج وعمال الخدمات جنباً إلى جنب داخل مركز معين، يشرف عليه شخص مسئول ويتطلب تحقيق الأغراض الرقابية مراعاة تحليل الأجور إلى أجور يمكن التحكم فيها وأخرى لا يمكن التحكم فيها داخل كل مركز بغض النظر عن كونها أجور مباشرة أو غير مباشرة، أو كونها أجور متغيرة أو ثابتة. وعرضها بهذا الأسلوب تحقيقاً للهدف الرقابي على أن يراعى أن يعبر هذا التبويب وفق مراكز المسؤولية أيضاً عن الهدف التحميلي.

بمعنى ضرورة إبراز ما إذا كانت الأجر التي يمكن التحكم فيها تشتمل على أجر مباشرة أو غير مباشرة أو تشتمل على أجر ثابتة أو متغيرة. وجدير بالذكر أن تبويب الأجر تحقيقا للغرض الرقابي يمكن إدارة المنشأة من إعادة تبويبها بما يخدم الغرض التحميلي، وبطبيعة الحال فإن التبويب وفق الغرض التحميلي لا يخدم الغرض الرقابي.

٢/٣ تحديد تكاليف الأجر:

حتى يمكن إحكام الرقابة الفعالة على الإنتاج يجب أن يحدد زمن معياري لإنتاج وحدة الإنتاج الجيدة، ويجب أن يشترك كل من المشرفين على العمال في المستويات التنفيذية مع رؤساء الأقسام التابعين لمدير إدارة الإنتاج في إعداد هذه المعدلات المعيارية لزمن إنتاج الوحدة تطبيقا "لمبدأ المشاركة" الذي أثبت جدواه في اقتناع وقبول الأفراد المنفذين لهذه المعدلات والتي سبق وأن شاركوا في وضعها. وبالتالي تنتقي الحجة القائلة بأن هذه المعدلات تفوق قدرة الإنسان على الإنتاج وأنها لا تأخذ في حسابها الظروف المحيطة بالفرد عند ممارسة عمله، ومن ثم يسهل تحديد الأجر المستحق لكل عامل كنتيجة لحاصل ضرب عدد الوحدات المنتجة والمقبولة فنيا في معدل أجر العامل للوحدة.

وعند تحديد تكاليف الأجور فهناك عدة طرق سوف يتم عرضها فيما

يلي:

(١) طريقة تايلور :

يعتبر تايلور من الرواد الأوائل الذين وضعوا أصول علم الإدارة العلمية، فقد نادى بضرورة تطبيق دراسة الحركة والزمن على العمليات الإنتاجية بهدف تحديد طريقة الأداء المثلى لتنفيذ عملية إنتاجية معينة، ومن ثم تحديد الزمن الأمثل لتنفيذ هذا الأداء، وهو بهذه الدراسة يهدف إلى استبعاد الحركات غير اللازمة من أجل تخفيض زمن الأداء إلى أدنى حد ممكن.

ونظرا لاختلاف قدرات ومهارات الأفراد العاملين، لذلك طالب تايلور بوضع معدلات أجور تختلف باختلاف مهارات وقدرات العاملين، بحيث يمنح العامل الأعلى مهارة معدل أجر يفوق المعدل الممنوح لمن هم من دونه مهارة، وترجع هذه التفرقة في رأيه إلى أن العامل المرتفع المهارة من المتوقع أن يزيد إنتاجه عن العامل المنخفض المهارة خلال فترة زمنية معينة.

مثال

إذا تحدد الزمن المعياري لأداء عملية إنتاجية معينة بـ ٦ ساعات وكان معدل أجر العامل في الساعة ١٢ جنية، فإن ما يجب أن تتحمله العملية الإنتاجية من أجور مباشرة هو ٧٢ جنية، فإذا أتم أحد العمال هذه العملية الإنتاجية في زمن أطول قدره ٨ ساعات فمن الواجب أن يتحدد له معدل أجر أقل من المعدل المعياري يقدر بـ ٩ جنية. وبالتالي يتضح أن صافي ما حصل عليه كل منهما هو ٧٢ جنية وهو يعادل ما يجب أن تتحمله العملية الإنتاجية من أجور مع ملاحظة أن معدل الأجر الممنوح للعامل الكفاء أعلى منه عند العامل الأقل مهارة وذلك لتمكنه من إنجاز العمل في فترة زمنية قصيرة.

وبذلك يتمثل مبدأ "الثواب والعقاب" في مكافأة العامل المجد بمنحه معدل أجر للساعة أكبر من الممنوح لنظيره الأقل كفاءة يقدر بـ ٣ جنية في الساعة. أي أن إجمالي قيمة الحافز الممنوح له هو ٦ جنيهات عن الساعتين.

إلا أن تايلور لم يتعرض للعامل الذي تقل إنتاجيته عن المستوى المعياري ولم يقرر عقابه نتيجة تقصيره وإهماله، بل طالب بضرورة

إعادة تدريبه وصقله وتكليفه بمهام تتفق وإمكانياته.

(٢) طريقة هالسي:

تناول هذا المفكر فكرة من العامل الكفاء (علاوة) تضاف إلى معدل أجره العادي بدلا من تحديد معدلات أجور تتغير بتغير درجة مهارة العمال، وإن كانت فكرته المتطورة تنادي بأن كفاءة العامل في إنجاز الأعمال في فترات أقل عن الفترة المعيارية ليس مردها إليه فقط، بل ترجع أيضا إلى إمكانيات المنشأة التي ساعدته بتوفير المناخ الملائم والبيئة الصناعية والأدوات اللازمة التي بمهارته تمكن من استغلالها أفضل استغلال ممكن وتنفيذ الأعمال في زمن أقل.

ولذلك نادى هالسي بأن هذه العلاوة ليست حكرا عليه بل يجب أن يقتسمها مع المنشأة، ويتفق معه كثير من الكتاب من حيث المبدأ على اقتسام هذه العلاوة، واختلفوا معه في تحديد نسبة التقسيم بينه وبينها، ويرى هالسي أن العلاوة يجب أن تقتسم مناصفة بين العامل والمنشأة، بمعنى أنه يجب أن يحصل العامل على أجره العادي بالإضافة إلى أجر نصف الوقت المقتصد أو المتوفر.

مثال

إذا تقرر أن الزمن المعياري لإنتاج الوحدة هو ١٤٠ دقيقة وقد تمن أحد العمال من إنتاجها في ١٠٠ دقيقة فقط، وكان معدل أجره في الساعة ١٥ جنيه. والمطلوب تحديد الأجر المستحق لهذا العامل وبيان معد أجره الحقيقي.

الحل

$$\text{الوقت المتوفر} = ١٤٠ - ١٠٠ = ٤٠ \text{ دقيقة}$$

$$\text{الأجر العادي} = (٦٠ \div ١٠٠) \times ١٥ = ٢٥ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب العامل من أجر الوقت المتوفر} =$$

$$٥٠\% \times (٦٠ \div ٤٠) \times ١٥ = ٥ \text{ جنيه}$$

$$\text{الأجر المستحق للعامل} = ٢٥ + ٥ = ٣٠ \text{ جنيه}$$

ويمكن التوصل مباشرة إلى الأجر المستحق للعامل من المعادلة التالية:

$$\text{معدل الأجر} \times (\text{الوقت الفعلي} + ٥٠\% \times \text{الوقت المتوفر})$$

$$\text{معدل الأجر الحقيقي} = (٣٠ \div ١٠٠) \times ٦٠ = ١٨ \text{ جنيه / ساعة}$$

أي أن العامل أصبح معدل أجره ١٨ جنيته وهو أعلى من معدل أجره العادي. وتعتبر الزيادة وقدرها ٣ جنيته بمثابة حافز مالي له على جهده وكفاءته، وفي نفس الوقت تؤدي هذه الطريقة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج المباشرة.

(٣) طريقة روان:

تتفق هذه الطريقة مع طريقة هالسي في ضرورة اقتسام أجر الوقت المتوفر، وإن كانت تضيف عليها لمسة إنسانية تتمثل في عدم تحديد نسبة معينة لاقتسام أجر الوقت المتوفر، وإنما تحفيزا للعامل على بذل المزيد من الجهد ترى منحه علاوة تشجيعية أكثر من ٥٠% تزيد بزيادة مقدار الوفر الذي يحققه العامل وتقل بانخفاضه، ولهذه الطريقة أثرها في دفع العامل على زيادة إنتاجيته وبالتالي زيادة حجم الإنتاج وتخفيض زمن الأداء، وتحتسب نسبة الوفر في الوقت كما يلي:

$$\text{نسبة الوفر في الوقت} = \text{الوقت المتوفر} \div \text{الوقت المعياري}$$

وتحسب العلاوة من المعادلة التالية:

$$\text{العلاوة} = \text{نسبة الوفر في الوقت} \times \text{الوقت الفعلي} \times \text{معدل الأجر في}$$

مثال

باستخدام نفس بيانات المثال السابق يمكن حساب الأجر المستحق

للعامل كما يلي:

$$\text{الأجر العادي} = 100 \div 60 \times 15 = 25 \text{ جنيه}$$

نصيب العامل من أجر الوقت المتوفر =

$$(140 \div 40) \times (60 \div 100) \times 15 = 7.1 \text{ جنيه}$$

$$\text{إجمالي الأجر المستحق للعامل} = 25 + 7.1 = 32.1 \text{ جنيه}$$

$$\text{معدل الأجر الحقيقي في الساعة} = 32.1 \times (100 \div 60) = 19.26 \text{ جنيه}$$

ولا شك أن الحافز الممنوح للعامل طبقاً لطريقة روان أعلى منه طبقاً

لطريقة هالسي، كما أن معدل الأجر الحقيقي للطريقة الثانية أعلى منه في

الطريقة الأولى، ويختلف معدل الأجر الحقيقي تبعاً لاختلاف نشاط العامل

ومدى الجهد المبذول في زيادة الإنتاج وفي تخفيض زمن الأداء.

(٤) العلاوات الجماعية:

وتمثل العلاوات الجماعية نوعا من الحوافز التي تمنح لمجموعة العمال التي تعمل كفريق عمل متعاون متناسق في إنجاز أعمال معينة، وذلك تشجيعا لبث روح التعاون والمشاركة بين الأفراد المتعاونين المتكافئين في سبيل تحقيق أقصى حجم إنتاجي ممكن بأعلى كفاية وأقل تكلفة.

لذلك تمنح علاوة من نوع آخر للفرق ككل وليس لكل فرد فيه مقابل ما حققوه من زيادة في الإنتاج أو وفر في التكاليف أو الوقت عن المستوى المحدد لهم سلفا، وتتحدد نسبة العلاوة الممنوحة من قبل إدارة المنشأة.

مثال

تمكن فريق من العمال من إنجاز عملية إنتاجية معينة في الوقت المحدد من قبل، وقد بلغت تكاليف الإنتاج ٥٠٠ جنيه علما بأن التكاليف المحددة لهم مقدما كانت ٦٠٠ جنيه وقد قررت إدارة المنشأة منحهم علاوة مقدارها ٦٠ % من مقدار الوفر.

وبالتالي فإن العلاوة الجماعية = $(100 - 60) \times 60\% = 60$ جنيه

وتوزع هذه العلاوة بينهم على أساس من نسب أجورهم الأصلية، أو نسبة ساعات العمل أو وحدات الإنتاج، أو بأي نسب أخرى. وتعتبر العلاوات الفردية أو الجماعية ضمن تكاليف استغلال عنصر العمل الإنساني.

وبالإضافة إلى ما سبق فإنه تطبيقاً "لمبدأ الثواب والعقاب" الذي يكافئ المجد ويعاقب المقصر، يجب معاقبة العامل الذي أسرف في الوقت أو التكاليف، بمعنى أن العامل إذا أسرف دون وجه حق رغم أنه من ذوي المهارة الواجبة والملائمة للعملية الإنتاجية المسند إليه أمر تنفيذها يعاقب نتيجة تقصيره وإهماله في العمل، ويقابل بحزم وشدة ويخفض أجره أيضاً، ويحتسب المستحق له من أجر عن حاصل ضرب معدل الأجر في الزمن المعياري وليس الفعلي طالما كان في إمكانه إحكام الرقابة على ساعات التنفيذ وأنه تهاون في ذلك.

مثال

إذا أنجز أحد العمال وحدة منتجة في زمن قدره ١٣٠ دقيقة وكان محددا لها معياريا ١٢٠ دقيقة فقط ومعدل أجره ١٠ جنيه للساعة.

وبذلك فإن أجره يحتسب على أساس ما كان يجب استغلاله من ساعات،
أي أن:

$$\text{الأجر المستحق} = (١٢٠ \text{ ق} \div ٦٠) \times ١٠ \text{ جنيه} = ٢٠ \text{ جنيه}$$

أي أن معدل الأجر الحقيقي للعامل في الساعة =

$$(٢٠ \text{ جنيه} \div ١٣٠ \text{ دقيقة}) \times ٦٠ = ٩.٢٣ \text{ جنيه/ساعة}$$

ويعد التخفيض في معدل الأجر للعامل عقابا له على تقصيره وإهماله في عمله طالما يملك القدرة والمقدرة على إنجازه في الزمن المطلوب.

(٥) الجمع بين الأساس الزمني وأساس الإنتاج:

غالبا ما يقوم أصحاب الأعمال بدفع أجور زمنية تعتبر بمثابة الحد الأدنى، وتعتبر بمثابة ضمانا لاستقرار معيشة العامل وأسرته، فضلا عن دفع أجور على أساس الإنتاج تزيد بزيادة إنتاجيته تعطى للعامل كحافز. وهذا النظام في تحديد تكاليف الأجور يفيد العمال الجدد لأنه يضمن لهم مرتبا شهريا كحد أدنى خلال فترة تعلمه (والتي لا ينتج خلالها بالقدر الواجب حتى يمكن محاسبته على أساس القطعة)، كما أن العمال القدامى أصحاب الخبرة سوف يستفيدون أيضا من هذا النظام، حيث تتاح لهم

فرصة تحقيق المزيد من المكاسب لأنهم أصبحوا أكثر كفاية.

فإذا كان ناتج ضرب كمية مخرجات الإنتاج في معدل أجر القطعة أقل من الأجر المضمون، فسوف يحصل العامل على الأجر الزمني المضمون، ويحمل الفارق على حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة، أما إذا كان ناتج الضرب أكبر من الأجر المضمون، فسوف يحصل العامل على حقه في الأجر الزمني والأجر على أساس الإنتاج أما الفارق فيحمل على حساب الإنتاج تحت التشغيل.

وفي ظل هذا النظام للحوافز فإن أي عامل متوسط المهارة يتوقع أن يحصل ليس فقط على الحد الأدنى للأجر ولكن على علاوة زائدة.

وبافتراض أن المنشأة تتبع نظام الحوافز الذي يمنح العامل الذي تزيد إنتاجيته عن ٧٥ وحدة علاوة، وقد توافرت البيانات التالية:

اسم العامل	عدد الوحدات المنتجة	معدل أجر الوحدة	إجمالي الأجر	الفروق*	إجمالي المبلغ الذي يحصل عليه
محمود	٦٥	٠.٦	٣٩	٦	٤٥
أحمد	٧٥	٠.٦	٤٥	-	٤٥
محمد	٨٠	٠.٦	٤٨	-	٤٨
علاء	٧٠	٠.٦	٤٢	٣	٤٥
إجمالي	٢٩٠		١٧٤	٩	١٨٣

* حيث أن الحد الأدنى للأجر الزمني المضمون هو ٤٥ جنيه/ يوميا.

وهكذا يتضح أن الفرق وقدره ٩ جنيهات تحمل على مراقبة

التكاليف الصناعية غير المباشرة ويجرى القيد التالي بها:

من المذكورين		
ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل	١٧٤	
ح/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة	٩	
إلى ح/ مراقبة تكاليف الأجور	١٨٣	

تطبيق عام

يعمل في المركز الإنتاجي رقم ٦٣٣ بإحدى شركات الإسمنت أربعة

عمال مباشرين (أ، ب، ج، د) وعمالان غير مباشرين (هـ، و) بجانب

المشرف على العمال (ن) وقد خصص الأسبوع المنتهي في ٢٤ مايو

٢٠١٩ لإنهاء الأمر الإنتاجي رقم ٤٢ والذي يتطلب ثلاث عمليات

إنتاجية لإتمامه (س١، س٢، س٣) وقد أتاحت لك البيانات التالية

المستخرجة من دفاتر التكاليف بالشركة:

إجمالي عدد الساعات	العملية س٣		العملية س٢		العملية س١		معدل أجر	عمال
	إضافي	عادي	إضافي	عادي	إضافي	عادي		
٤٠	-	٥	-	١٥	-	٢٠	١٠	أ
٤٥	١	١٨	٢	٢٠	٢	١٢	١٢	ب

ج	٨	١٠	-	١٥	-	١٣	-	٣٨
د	٨	١٨	-	-	-	١٤	-	٣٥
إجمالي	٦٠	٢	٤٠	٢	٥٠	٤	١٥٨	

معلومات إضافية:

- ١- تبلغ عدد ساعات العمل أسبوعيا ٤٠ ساعة (الأسبوع ٦ أيام).
- ٢- أن علاوة الزمن الإضافي ٢٥% من معدل الأجر العادي.
- ٣- أن العامل (أ) تمكن من إتمام العملية س ٣ في ٥ ساعات وكان محددًا لها معياريا زمن قدره ٧ ساعات.
- ٤- أن العامل (ب) قد كلف بالعمل ساعات إضافية في سبيل إتمام العمليات الثلاث.
- ٥- أن العامل (ج) تأخر ساعتين يوم الاحد وكان مقررا له أن يعمل على س ١ وقبل عذره وقررت إدارة الشركة صرف أجره كاملا.
- ٦- أن العامل (د) قد تغيب يوما كاملا (اليوم ٧ ساعات) عن أداء مهامه على العملية س ٢ بدون عذر، واتضح أن العامل (د) اضطر للعمل ٣ ساعات إضافية بعد مواعيد العمل الرسمية لإنجاز عمله على العملية س ٣ التي كان مقررا لها ١٤ ساعة وأنها في ١٧ ساعة.

٧- أن العاملان غير المباشرين (هـ) و (و) قد اشتغلا عدد من الساعات تعادل يوما إضافيا خلال الأسبوع المذكور وان معدل أجر كل منهما ٤٠ جنيها في اليوم.

٨- أن العامل (ن) المشرف على عمال المركز الإنتاجي قد اشتغل نصف يوم إضافي ومعدل أجره ١٠٠ جنيها في اليوم.

٩- تحتسب العلاوة التشجيعية بطريقة هالسي.

١٠- يستقطع ٢% من إجمالي الاستحقاق كاشتراك نادي، ١% استقطاعات أخرى.

المطلوب:

١- تحديد تكاليف الأجور التي تخص كل عملية من العمليات الإنتاجية وأيضا تكاليف الأجور التي تخص الأمر الإنتاجي.

٢- تصوير قائمة الأجور عن الأسبوع المنتهي في ٢٤/٥/٢٠١٩.

الحل

كشف يبين توزيع أجور العمال المباشرين

على العمليات الإنتاجية

الأمر رقم ٤٢		العملية س٣		العملية س٢		العملية س١		عمال
غير مباشر	مباشر	غير مباشر	مباشر	غير مباشر	مباشر	غير مباشر	مباشر	
-	٤١٠	-	٦٠	-	١٥٠	-	٢٠٠	أ
١٥	٥٤٠	٣	٢٢٨	٦	١٤٤	٦	١٦٨	ب
-	٣٠٤	-	١٠٤	-	١٢٠	-	٨٠	ج
-	٢٥٦	-	١٢٢	-	-	-	١٤٤	د
١٥	١٥١٠	٣	٥٠٤	٦	٤١٤	٦	٥٩٢	إجمالي

ملاحظات على الحل:

١- بالنسبة للعامل (أ) يحتسب أجره كالتالي:

$$= \text{عدد ساعات العمل العادية} \times \text{معدل الأجر في الساعة}$$

$$\text{العملية س١} = ٢٠ \text{ ساعة} \times ١٠ = ٢٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{العملية س٢} = ١٥ \text{ ساعة} \times ١٠ = ١٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{العملية س٣} = ٥ \text{ ساعة} \times ١٠ = ٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{مجموع الأجر المباشرة للأمر الإنتاجي} = ٤٠٠ \text{ جنيه}$$

احتساب تكلفة الحافز المالي:

ولكن بالنسبة للعملية س٢ تمكن العامل من تحقيق وفرا في الوقت

وقدره ساعتين، ووفقا لطريقة هالسي يقسم أجر الوقت المتوفر مناصفة

بين المنشأة والعامل ويعالج هذا الحافز المالي على أنه أجر مباشر لإنجاز

$$\text{العمل في وقت مبكر، أي أن قيمة الحافز للعامل} = ٥٠\% \times ٢ \times ١٠ =$$

١٠ جنيه. وبالتالي ما يجب تحميله على العمليات كأجر مباشر = ٤١٠ جنيه منها ٤٠٠ جنيه أجره العادي و ١٠ جنيه كمكافأة عن الوقت المتوفر.

إذا إجمالي الاجر المستحق للعامل (أ) = ٤١٠ جنيه

ويجب ملاحظة أن المكافآت التي تمنحها إدارة المنشأة للعمال بطريقة تقديرية ووفق ظروف خاصة تعتبر من الأجور غير المباشرة، طالما انها لم تحتسب على أساس من القواعد المقررة لمنح العمال الحوافز المالية والتي أعدها تايلور وهالسي أو روان أو حتى إدارة المنشأة، فهي مكافآت تمنح للعمال لمساعدتهم اجتماعيا أو لمكافأة العامل أو لرفع روحهم المعنوية وليست لها ارتباط مباشر بعملية انتاجية معينة فهي تقرر وفق السياسة الإدارية العامة للمنشأة.

٢- بالنسبة للعامل (ب):

يجب التفرقة بين ما يعد أجرا مباشرا أو أجرا غير مباشر.

فالأجر المباشر = إجمالي عدد ساعات العمل العادية والإضافية × معدل أجر الساعة

والأجر غير المباشر = إجمالي عدد ساعات العمل الإضافية × علاوة الزمن الإضافي (٢٥% من معدل الأجر العادي).

$$\text{العملية س ١} = ١٤ \times ١٢ = ١٦٨ \text{ جنيه}$$

$$\text{العملية س ٢} = ١٢ \times ١٢ = ١٤٤ \text{ جنيه}$$

$$\text{العملية س ٣} = ١٩ \times ١٢ = ٢٨٨ \text{ جنيه}$$

$$\text{مجموع الأجر المباشرة للأمر الإنتاجي} = ٥٤٠ \text{ جنيه}$$

وتعتبر تكلفة علاوة الزمن الإضافي هي الأجر غير المباشرة وتحتسب

كما يلي:

$$\text{العملية س ١} = ٣ \times ٢ = ٦$$

$$\text{العملية س ٢} = ٣ \times ٢ = ٦$$

$$\text{العملية س ٣} = ٣ \times ١ = ٣$$

$$\text{مجموع الأجر غير المباشرة عن الأمر الإنتاجي} = ١٥ \text{ جنيه}$$

$$\text{إجمالي الأجر المستحق للعامل (ب)} = ١٥ + ٥٤٠ = ٥٥٥ \text{ جنيه}$$

٣- بالنسبة للعامل (ج):

يلاحظ أنه لم يعمل سوى ٣٨ ساعة على العمليات الثلاث وإن كان يستحق أجرا عن ٤٠ ساعة نظرا لأن إدارة المنشأة قد قبلت العذر الذي قدمه.

لذلك يحتب أجره المباشر الواجب تحميله على العمليات الإنتاجية كما يلي:

أما بالنسبة لأجر الوقت غير المسموح به وقدره = ٢ ساعة \times ٨ = ١٦ جنيه فلا يحمل على العمليات الإنتاجية على الإطلاق لعدم وجود أي علاقة بين استفادة الأمر بشكل مباشر أو غير مباشر لهذا الوقت الذي تخيبه العامل، وغن كان يدخل ضمن مستحقاته لقبول عذره ويحمل على حساب الأرباح والخسائر، أما إذا كان هذا الوقت المسموح به وقت ضائع مرتبط بعملية إنتاجية معينة نتيجة الانتقال من عملية لأخرى أو انتظار البدء في عملية جديدة فتعتبر أجر هذا الوقت الضائع المسموح به ضمن الأجر غير المباشرة على العملية الإنتاجية

بالنسبة للعامل (ج) = ٣٠٤ + ١٦ = ٣٢٠ جنيه.

٤ - بالنسبة للعامل (د):

يلاحظ أنه تغيب يوما كاملا ولم تقبل الإدارة عذره ولذا لا يستحق عنه أي أجر. ورغم أنه عمل ٣ ساعات إضافية بعد مواعيد العمل الرسمية لإتمام العملية س٣ إلا أن ذلك لم تقرره إدارة المنشأة وذلك نظرا لأنه أسرف في تنفيذ العملية س٣ واستغرقت من ١٧ ساعة بدلا من ١٤ ساعة. وتطبيقا لمبدأ الثواب والعقاب فيجب عد منحه أجرا عن الساعات الإضافية وفي ذلك عقاب له يتمثل في تخفيض معدل الأجر الحقيقي له.

$$\text{ما يخص العملية س١} = ١٨ \times ٨ = ١٤٤$$

$$\text{ما يخص العملية س٣} = ١٤ \times ٨ = ١١٢ \text{ جنيه}$$

$$\text{مجموع الاجور المباشرة للأمر الإنتاجي} = ٣٥٦ \text{ جنيه}$$

$$\text{معدل الأجر الحقيقي للعامل في الساعة} = ٢٥٦ \div ٣٥ = ٧.٣ \text{ جنيه/ساعة}$$

وهو بالطبع أقل من معدل أجره العادي

$$\text{المستحق للعامل (د)} = ٢٥٦ \text{ جنيه}$$

أو قد يعالج عن طريق إثبات أنه يستحق أجرا عن ٣٥ ساعة ثم في خاتمة

الاستقطاعات يخفض بمقدار أجر ٣ ساعات، بالتالي صافي المستحق
يمثل الأجر الحقيقي الذي يستحقه.

٥- بالنسبة للعمال غير المباشرين:

تحتسب أجورهم على أساس أيام العمل الفعلية وتعتبر أجورهم
العادية والإضافية ضمن الأجر غير المباشرة ولا ترتبط إطلاقاً
بالعمليات الإنتاجية وتحتسب كما يلي:

بالنسبة للعامل (هـ) = (٦ أيام × ٤٠ جنيهه) ÷ ٥٠ جنيهه لليوم = ٢٩٠
جنيه.

بالنسبة للعامل (و) = (٦ أيام × ٤٠ جنيهه) ÷ ٥٠ = ٢٩٠ جنيهه

بالنسبة للعامل (ن) = (٦ أيام × ١٠٠) + (٢/١ يوم × ١٢٥) = ٦٦٢.٥
جنيه

إجمالي الأجر غير المباشرة المستحقة = ١٢٤٢.٥ جنيهه

٦- بالنسبة للاستقطاعات تحتسب بالنسبة المذكورة من إجمالي
الاستحقاقات للعمال المباشرين وغير المباشرين.

٧- يمكن إعداد جدول آخر يبين تبويب الأجور المستحقة للعمال مع تحليلها إلى أجور مباشرة وغير مباشرة.

ويمكن إجراء القيد التحليلي التالي للأجور المستحقة كل فترة زمنية

معينة:

من مذكورين ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل (أجور مباشرة) ح/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ مراقبة تكاليف الأجور	١٥١٠ ١٢٥٧.٥ ١٦ ٢٧٨٣.٥
---	--------------------------------

جدول تحليل الأجور

عبء على ح/ أ.خ	الأجور غير المباشرة		الأجور المباشرة		إجمالي المستحق	العامل
	عمال غير مباشرين	علاوة زمن إضافي	مكافأة تشجيعية	عادي		
-	-	-	١٠	٤٠٠	٥١٠	عمال مباشرين أ
-	-	١٥	-	٥٤٠	٥٥٥	ب
١٦	-	-	-	٣٠٤	٣٢٠	ج
-	-	-	-	٢٥٦	٢٥٦	د
١٦	-	١٥	١٠	١٥٠٠	١٥٤١	
-	٢٨٠	١٠	-	-	٢٩٠	عمال غير مباشرين هـ
-	٢٨٠	١٠	-	-	٢٩٠	و
-	٦٥٠	١٢.٥	-	-	٦٦٢.٥	ن
١٦	١٢١٠	٤٧.٥	١٠	١٥٠٠	٢٧٨٣.٥	إجمالي

الفصل الرابع

الرقابة على التكاليف
الصناعية غير المباشرة

الأهدا التعليمية للفصل الرابع:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادرا على استيعاب:

١- طبيعة التكاليف الصناعية غير المباشرة.

٢- طرق توزيع "تخصيص" التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقا للمدخل التقليدي.

مقدمة:

نتناول من خلال الدراسة في هذا الفصل كيفية تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث نبدأ بالتعرف على طبيعة التكاليف الصناعية غير المباشرة ثم نتعرف على إجراءات تخصيصها وتوزيعها تمهيدا لإعداد معدلات التحميل الصناعية لكل قسم من أقسام الإنتاج وكيفية استخدام تلك المعدلات في تحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية ومن ثم تسعيرها وذلك من منظور المدخل التقليدي في معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة وأهم الطرق المستخدمة في هذا المجال. كما نعرض لأهم أوجه النقد التي يمكن توجيهها إليها

١/٤ طبيعة التكاليف الصناعية غير المباشرة وطرق توزيعها:

التكاليف غير المباشرة هي التكاليف التي لا تخص منتج بذاته، ويمكن اعتبارها بمثابة تكاليف عامة تفيد النشاط ككل وتحدث لأسباب كثيرة.

وبالتالي ينبغي توزيعها على المنتجات وتخصيصها فهي تمثل نسبة كبيرة في هيكل تكاليف كثير من الوحدات الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة وقد ترتبط في جزء منها بالهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية

ككل بينما يرتبط جزء آخر منها بطبيعة مراحل التشغيل والإنتاج الأمر الذي يجعل من غير الممكن تحميل كثير من عناصر تكاليفها مباشرة على المنتج، فقد ينتج عن قرار الإدارة بتقسيم النشاط الإنتاجي إلى عدة أقسام إنتاجية رغبة في الحصول على معلومات أكثر تفصيلاً عن كل منها وبالشكل الذي يمكن من إدارة وتوجيه وتدعيم ورقابة هذه الأقسام بفعالية أكثر، في هذه الحالة تظهر كثير من عناصر التكاليف التي تخدم هذه الأقسام مجتمعة وتفيدها، وبالتالي تكون بمثابة تكاليف عامة يجب توزيعها على هذه الأقسام أولاً ثم تخصيصها على ما تقوم بإنتاجه من منتجات.

ونعني بكلمة تخصيص التكاليف توزيع هذه التكاليف على أسس معينة ملائمة تعبر عن وحدة التكلفة حيث ينبغي أن تكون هناك علاقة سببية ومفهومة بين عنصر التكاليف المراد توزيعها وبين وحدة التكلفة المستخدمة في إجراء التوزيع، فتكاليف تدفئة المباني وإنارتها وإهلاكها وصيانتها- كعناصر للتكاليف الصناعية غير المباشرة- يمكن أن توزع على مختلف الأقسام على أساس المساحات التي تشغلها تلك الأقسام، وذلك لأن هناك علاقة سببية واضحة ومفهومة بين تلك العناصر وبين

المساحة التي يشغلها كل قسم، وبالتالي يمكن استخدام المتر المربع كوحدة حساب لتلك التكاليف.

وبصفة عامة فإن التكاليف الصناعية غير المباشرة كاستهلاك المباني والآلات والمعدات وتكاليف الكهرباء والمياه والصيانة والمواد غير المباشر والمهمات وقطع الغيار والأجور غير المباشرة لعمال الخدمات المعاونة المختلفة والمرتبات الصناعية للمشرفين والمهندسين برغم كونها تكاليف غير مباشرة إلا أنها تعد أمرا ضروريا لأن إنفاقها يقصد به الحصول على طاقات وإمكانيات وتسهيلات، أو المحافظة على هذه الطاقات والإمكانيات، وتوفير المناخ المناسب للعملية الإنتاجية، ومع هذا فإنه لا يمكن تحميل هذه التكاليف وربطها بمنتج محدد بذاته فهي تكاليف تأخذ صفة العمومية، وبالتالي يجب على محاسب التكاليف إيجاد طريقة مناسبة لتوزيع وتخصيص هذه التكاليف على المنتجات في إطار منطقي، هذا التوزيع للتكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وفقا للمدخل التقليدي يبدأ بتحديد معدلات التحميل الصناعية الملائمة.

٢/٤ معدلات تحميل التكاليف:

إن أسهل طريقة لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة وبالتالي

توزيعها على المنتجات هو الانتظار إلى آخر الفترة المحاسبية حيث يتم حصر هذه التكاليف فعليا وتوزيعها على المنتجات. إلا أن هذه الطريقة معيبة لسببين أولهما أن هذه الفترة المحاسبية قد تكون طويلة لدرجة أنها لا تمكن من توفير بيانات سريعة خلالها عن تكاليف المنتج وبالتالي قد يعيق ذلك من اتخاذ الكثير من القرارات لحل أهمها تسعير الأوامر الإنتاجية التي تم إنجازها سريعا خلال تلك الفترة، حيث يتطلب الأمر في هذه الحالة الانتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية وحصر هذه التكاليف فعليا وتوزيعها على المنتجات المختلفة وتحديد نصيب تلك الأوامر منها تمهيدا لتسعيرها وهو أمر غير منطقي وغير عملي. وثانيهما أن هذه الفترة المحاسبية قد تكون قصيرة لدرجة أنها قد لا تمكن من مراعاة المؤثرات والتغيرات الموسمية وهذا يكون من شأنه توفير بيانات عن تكلفة المنتج غير مستقرة وغير دقيقة لأنها لم تراعي تلك المؤثرات والتغيرات الموسمية التي قد يترتب عليها ارتفاع أو انخفاض في تكلفة بعض عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة.

لذلك فقد استقر رأي محاسبي التكاليف على ضرورة تحديد معدل تحميل تقديري في بداية كل فترة محاسبية بحيث يتغلب على العيوب

السابقة، هذا المعدل يتم تحديده بناء على تقديرات التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم انتاجي خلال فترة قادمة، وتقدير إنتاج هذا القسم الإنتاجي - مقاس بوحدة قياس معينة ملائمة- خلال نفس الفترة، وبالطبع فإن تحميل المنتجات بنصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام هذا المعدل التقديري لا يكون معناه أننا حملناها بأنصبتها الحقيقية من هذه التكاليف، وإنما هو تحميل تقديري ينبغي أن يقترب قدر الإمكان من التحميل الفعلي بهدف توفير بيانات سريعة عن تكاليف المنتجات المختلفة يكون من شأنها تسهيل وترشيد القرارات الإدارية، ومع هذا فإن أي فروق بين التحميل التقدير والتحميل الفعلي يمكن معالجتها ببساطة في آخر الفترة المحاسبية تحت مسمى "فروق تحميل تكاليف". وعلى هذا فإن تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات يكون من خلال أربع خطوات رئيسية هي:

١- تقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة خلال الفترة المحاسبية القادمة، وتقدير حجم الإنتاج التقديري- مقاس بوحدة قياس معينة ملائمة- خلال نفس الفترة، وبناء على ذلك يمكن تحديد ما يسمى بمعدل التحميل التقديري أو ما يمكن أن نطلق عليه في هذه الحالة معدل التحميل

لأغراض الموازنة كأن نقول أن معدل التحميل التقديري هو ٢ جنيهه / ساعة تشغيل آلة، أو ٣ جنيهه / ساعة عمل مباشر أو ٥٠% من تكلفة العمالة المباشرة.

٢- يستخدم هذا المعدل التقديري مع الإنتاج الفعلي في تحميل التكاليف الصناعية المستوعبة على المنتجات خلال الفترة المحاسبية، مع إثبات مجموع ما حمل على المنتجات في حساب يسمى حساب التكاليف الصناعية المستوعبة أو المحملة.

٣- يتم حصر وإثبات ما حدث فعلا خلال الفترة من تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية في حساب يسمى حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية.

٤- في نهاية الفترة المحاسبية يتم مقارنة التكاليف الصناعية المستوعبة "المحملة على الإنتاج" بالتكاليف الصناعية الفعلية وتحديد فروق التحميل وهل التكاليف المستوعبة محملة بالتقصص أم أنها محملة بالزيادة.

٣/٤ معدل تحميل لكل قسم:

لا شك أن إعداد معدل تحميل واحد إجمالي لكل التكاليف غير

المباشرة للوحدة الاقتصادية قد يكون أسهل من الناحية الحسابية إلا أنه ينطوي على قدر كبير من عدم الدقة فقد تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة لبعض الأقسام كبيرة نسبيا كالأقسام الإنتاجية التي تعتمد على الآلية في إنتاجها حيث يترتب على التشغيل الآلي عادة تحمل تكاليف صناعية غير مباشرة كبيرة، بعكس الحال في الأقسام الإنتاجية التي تعتمد بشكل أساسي على العمل اليدوي في الإنتاج، وبالتالي فإن استخدام معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة لهذه الأقسام مجتمعة يتم إعداده على أساس تكلفة العمل المباشر أو على أساس ساعات العمل المباشر أو على أساس ساعات تشغيل الآلات يكون من شأنه تحميل المنتجات في الأقسام الإنتاجية المختلفة بأكثر أو أقل من اللازم إذا تم إعداد المعدل على أساس لا يتفق وطبيعة العمل في تلك الأقسام.

وبالتالي يكون من الأفضل تحديد معدل تحميل لكل قسم إنتاجي أو لكل مجموعة متماثلة من الأقسام الإنتاجية أخذا في الحسبان مدى اعتماد تلك الأقسام على الميكنة والتشغيل الآلي من ناحية وكذلك مدى تساوي أو اختلاف معدلات أجور عمال الإنتاج في الأقسام الإنتاجية التي تعتمد على العمل اليدوي بصفة أساسية من ناحية أخرى، وعلى أية حال فإن درجة

التحليل والتعدد في معدلات التحميل ينبغي أن تكون متسقة مع درجة التحليل والتعدد في عدد الأقسام وبقال لدرجة احتياج الإدارة لهذا التحليل والتفصيل في المقام الأول.

وعلى ذلك يمكن تعريف معدل التحميل بأنه وسيلة يتم من خلالها توزيع أو تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بقسم إنتاجي معين على مختلف أوامر الإنتاج والمنتجات المراد قياس تكلفتها والتي استفادت من تكاليف هذا القسم. وبذلك فإنه يفضل إعداد تلك المعدلات على مستوى كل قسم إنتاجي على حدة، وباستخدام أسس ملائمة لطبيعة العمل في تلك الأقسام، فإذا كان القسم الإنتاجي يعتمد بصفة أساسية وواضحة على الميكنة والتشغيل الآلي فيفضل في هذه الحالة استخدام ساعات تشغيل أو دوران الآلات لإعداد معدل التحميل الملائم لهذا القسم. وإذا كان القسم الإنتاجي يعتمد بصفة أساسية وواضحة على العمل اليدوي في الإنتاج فيفضل في هذه الحالة استخدام أساس تكلفة الأجور المباشرة لإعداد معدل التحميل الملائم لهذا القسم في حالة أن جميع العمال الذين يعملون في هذا القسم يتقاضون نفس معدل الأجر أما في حالة اختلاف معدلات الأجور فيفضل في هذه الحالة استخدام أساس

ساعات العمل المباشر لإعداد معدل التحميل الملائم لهذا القسم.

ويتطلب الأمر قبل احتساب وإعداد معدلات التحميل واستخدامها في تحديد نصيب الأوامر الإنتاجية من التكاليف الصناعية غير المباشرة ضرورة حصر جميع عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة ويقضي ذلك استخدام إما المدخل التقليدي أو مدخل الأنشطة وذلك على النحو التالي.

٤/٤ المدخل التقليدي وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة:

يتطلب الأمر عند استخدام المدخل التقليدي في تخصيص التكاليف

الصناعية غير المباشرة إتباع الخطوات التالية:

١- تحميل أقسام الإنتاج والخدمات بما يخصها من التكلفة الصناعية غير المباشرة العامة طبقاً لمعدلات تحميل "توزيع" تتلاءم مع طبيعة كل عنصر من عناصر التكلفة وحصر هذه التكلفة عند مختلف المراكز.

٢- تحميل "توزيع" التكاليف المباشرة وغير المباشرة لأقسام الخدمات على أقسام الإنتاج طبقاً لمعدلات تحميل "توزيع" تتلاءم مع مقدار استفادة كل قسم من أقسام الإنتاج من تكلفة أقسام الخدمات الإنتاجية، ويتم توزيع

تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج طبقا لعدة طرق مثل طريقة التوزيع المباشر "الانفرادي" وطريقة التوزيع التنازلي "التدريجي" وطريقة التوزيع التبادلي "المتبادل الكامل" سواء باستخدام المعادلات أو المصفوفات.

١/٤/٤ أقسام الإنتاج وأقسام الخدمات الإنتاجية:

يتضح مما سبق أن الوحدات الاقتصادية الإنتاجية تتضمن نوعين رئيسيين من الأقسام: النوع الأول يتمثل في الأقسام الإنتاجية التي تقوم بإنتاج المنتج أو المنتجات الرئيسية التي تمثل النشاط أو الغرض الرئيسي الذي أقيمت الوحدة الاقتصادية من أجله كالأقسام التي تنتج الغزل والنسيج في شركات الغزل والنسيج، وأقسام تكرير البترول في شركات تكرير البترول وغيرها.

والنوع الثاني يتمثل في أقسام الخدمات الإنتاجية التي لا تقوم على إنتاج المنتج الرئيسي مباشرة، وإنما تساعد وتسهل عملية إنتاجه فهي أقسام تشارك بطريق غير مباشر في إنتاج المنتج الرئيسي وتعمل على تهيئة المناخ المناسب لعملية إنتاجه، وبالتالي فتكاليفها تعد جزء من تكلفة إنتاج هذا المنتج ولا شك إلا أنها تعتبر تكاليف غير مباشرة بالنسبة إليه

مثال ذلك أقسام الصيانة والمخازن ومحطات المياه والكهرباء وغيرها.

وعلى ذلك ولأغراض تحديد واستخدام معدل تحميل للتكاليف

الصناعية غير المباشرة لكل قسم، ولأغراض تحقيق الرقابة على

التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم يمكن أن نتبع الآتي:

١- تقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم من أقسام الإنتاج أو

الخدمات، وتقدير مستوى نشاطه مقاسا بوحدة قياس ملائمة وذلك في

بداية الفترة المحاسبية، وعند تقدير تكاليف هذه الأقسام سنجد أن هناك

تكاليف خاصة بكل قسم كاستهلاك الآلات وأجور العمال، وهذا النوع من

التكاليف لا يسبب أي مشاكل تذكر في تحميلها على الأقسام، وتكاليف

أخرى كثيرة عامة على الأقسام - كمرتب مدير المصنع- يجب أن تقدر

ثم توزع على هذه الأقسام باستخدام أساس توزيع ملائم.

٢- توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج باستخدام أساس

ملائم، وفي ضوء طريقة التوزيع المختارة ثم تحديد معدل تحميل تقديري

لكل قسم من أقسام الإنتاج عن طريق قسمة تكاليفه المقدرة على مستوى

نشاطه المقدر الملائم.

٣- وباستخدام هذه المعدلات المحددة مقدما يتم تحميل كل منتج بنصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم من الأقسام الإنتاجية خلال الفترة المحاسبية، مع تجميع هذه التكاليف فيما يسمى بحساب التكاليف الصناعية المستوعبة أو المحملة لكل قسم على حده.

٤- خلال الفترة المحاسبية يتم حصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية لكل قسم من الأقسام الإنتاجية أو الخدمية، سواء كانت تكاليف خاصة أو عامة، ثم في نهاية الفترة المحاسبية توزع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج بنفس طريقة وأسس التوزيع المستخدمة بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة، مع إثبات التكاليف الإضافية الفعلية فيما يسمى بحساب التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية لكل قسم على حده.

٥- يتم مقارنة التكاليف المستوعبة "المحملة" بالتكاليف الفعلية لكل قسم لتحديد التكاليف المحملة بأكثر أو أقل من اللازم "فروق التحميل".

٢/٤/٤ طرق تخصيص التكاليف:

نستعرض فيما يلي أهم الطرق المستخدمة في مجال توزيع تكاليف

أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج وفقا للمدخل التقليدي

١- طريقة التوزيع المباشر:

في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم من أقسام الخدمات منفردا على اقسام الإنتاج فقط، وبالتالي لن يقوم أي قسم خدمات بتوزيع أو تخصيص أي جزء من تكلفته الصناعية غير المباشرة على أي من أقسام الخدمات الأخرى، وبذلك فإن هذه الطريقة تتجاهل تماما استفادة أقسام الخدمات من بعضها البعض. ويمكن تصور الهيكل العام لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لأقسام الخدمات على أقسام الإنتاج وفقا لهذه الطريقة على النحو التالي:

إجمالي	أقسام الإنتاج			أقسام الخدمات		بيان
	ص ٣	ص ٢	ص ١	س ٢	س ١	القسم
×××	×	×	×	×	×	تكاليف الأقسام قبل التوزيع
	×	×	×	-	(×)	توزيع تكاليف القسم س ١
	×	×	×	(×)	-	توزيع تكاليف القسم س ٢
×××	××	××	××	-	-	تكاليف الأقسام بعد التوزيع
	××	××	××			÷ أساس معين
	/×	× %	/×			= معدل التحميل
	ساعه		ساعه			

٢- طريقة التوزيع التنازلي:

في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم من أقسام الخدمات على أقسام الخدمات التالية له بالإضافة لأقسام الإنتاج، وبالتالي لن يقوم أي قسم خدمات بتوزيع أي جزء من تكلفته الصناعية غير المباشرة على أي قسم من أقسام الخدمات السابقة له في الترتيب، وبذلك فإن هذه الطريقة تتجاهل تماما الاستفادة العكسية أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط تنازلي فقط، ويمكن تصور الهيكل

العام لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لأقسام الخدمات على أقسام الإنتاج وفقا لطريقة التوزيع التنازلي على النحو التالي:

بيان	أقسام الإنتاج			أقسام الخدمات		إجمالي
	ص ١	ص ٢	ص ٣	س ٢	س ١	
تكاليف الأقسام قبل التوزيع	×	×	×	×	×	×××
توزيع تكاليف القسم س ١	×	×	×	×	(×)	
تجميع التكلفة بعد توزيع س ١	×	×	×	×	-	××
توزيع تكاليف القسم س ٢	×	×	×	(××)	-	
تكاليف الأقسام بعد التوزيع	×	×	×	-	-	×××
÷ أساس معين	×	×	×			
= معدل التحميل	/×	× %	/×			ساعه

ونلاحظ في هذه الحالة أن قسم الخدمات س ١ قام بتوزيع تكلفته فقط

على أقسام الخدمات التالية له س ٢ بالإضافة لأقسام الإنتاج ص ١ وص ٢

وص ٣ بينما قام قسم الخدمات س ٢ بتوزيع تكلفته مضافا لها نصيبه من

التكلفة الموزعة من قسم الخدمات السابق له س ١ على أقسام الإنتاج.

٣- طريقة التوزيع التبادلي:

ووفقا لهذه الطريقة يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم من أقسام الخدمات على أقسام الخدمات الأخرى بالإضافة إلى أقسام الإنتاج، وبالتالي يقوم كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتضخمة بنصيبه من أقسام الخدمات الأخرى على كل من أقسام الخدمات السابقة له والتالية له، وبذلك فإن هذه الطريقة تأخذ في الحسبان تماما الاستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام الخدمات وفي كل الاتجاهات، وتبقى المشكلة الأساسية فب هذه الحالة في كيفية تحديد التكلفة المتضخمة التي تأخذ في الحسبان تلك العلاقات المتبادلة بين كافة أقسام الخدمات، وسوف نوضح كيفية تحديدها تفصيلا من خلال الأمثلة التطبيقية. ويمكن تصور الهيكل العام لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لأقسام الخدمات على أقسام الإنتاج وفقا لطريقة التوزيع التبادلي على النحو التالي:

بيان	أقسام الإنتاج			أقسام الخدمات		إجمالي
	ص ٣	ص ٢	ص ١	س ٢	س ١	
تكاليف الأقسام قبل التوزيع	×	×	×	×	×	×××
توزيع تكاليف القسم س ١	×	×	×	×	(××)	
توزيع تكاليف القسم س ٢	×	×	×	(××)	×	
تكاليف الأقسام بعد التوزيع	××	××	××	-	-	×××
÷ أساس معين	××	××	××			
= معدل التحميل	/×	× %	/×			
	ساعة		ساعة			

ونلاحظ في هذه الحالة أن قسم الخدمات س ١ قام بتوزيع تكلفته المتضخمة التي تشمل تكلفته الأساسية مضافا إليها نصيبه من التكلفة الموزعة لقسم الخدمات س ٢ على أقسام الخدمات التالية له س ٢ بالإضافة إلى أقسام الإنتاج ص ١ ص ٢ ص ٣. بينما قام قسم الخدمات س ٢ بتوزيع تكلفته المتضخمة التي تشمل تكلفته الأساسية مضافا إليها نصيبه من التكلفة الموزعة لقسم الخدمات س ١ على أقسام الخدمات السابقة له س ١ بالإضافة إلى أقسام الإنتاج ص ١ ص ٢ ص ٣.

ونلاحظ أنه في جميع الحالات ينبغي أولاً حصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بكل من أقسام الخدمات وأقسام الإنتاج، والتي قد تكون متاحة كرقم واحد إجمالي نستخدمه مباشرة أو تكون متاحة في صورة مفردات نقوم بتجميعها وتشمل عادة عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة كاستهلاك المباني والآلات والمعدات وتكاليف الكهرباء والمياه والصيانة والمواد غير المباشرة والمهمات وقطع الغيار والأجور غير المباشرة لعمال الخدمات المعاونة المختلفة والمرتبات الصناعية للمشرفين والمهندسين وأي عناصر تكاليف غير مباشرة أخرى.

ونلاحظ أيضاً أنه ينبغي تحديد طريقة التوزيع المستخدمة مع مراعاة أن أقسام الإنتاج تكون مستفيدة دائماً ولا تقوم بالتوزيع، وأن رصيد أقسام الخدمات بعد التوزيع يجب أن يساوي صفر، كما أن أي قسم من أقسام الخدمات في أي من طرق التوزيع الثلاث لن يقوم بالتوزيع على نفسه بمعنى أننا سوف نتجاهل الاستفادة الذاتية لقسم الخدمات من نفسه.

والسؤال كيف يتم التوزيع؟ وما هي الأسس التي يمكن الاسترشاد بها

لإجرائه؟

عادة يتم التوزيع باستخدام نسب معينة تكون متاحة ومعطاه صراحة

أو أن يتم التوزيع باستخدام أي من الأسس التالية:

أساس التوزيع	عنصر التكلفة
المساحة بالمتر المربع أو بالقدم المربع	التكلفة المتعلقة بالمباني كالأيجار والاستهلاك أو مصاريف إصلاحها أو صيانتها والتأمين عليها والضريبة العقارية والتدفئة والإنارة والتسهيلات والمرافق
عدد العمال	التكلفة المتعلقة بالعمالة كالإشراف وشنون الأفراد والبوفيه "الكافيتريا"
تكلفة الأجور	التكلفة المتعلقة بالمزايا العينية أو التأمينات الاجتماعية للعمال
عدد الأوامر أو كمية المواد أو تكلفة المواد	التكلفة المتعلقة بالمواد كالتخزين أو الاستلام أو المناولة
الحصان/ ساعة أو الكيلوات/ ساعه	التكلفة المتعلقة بالطاقة كالكهرباء والبخار والقوى المحركة
قيمة الآلات أو صافي القيمة الدفترية	التكلفة المتعلقة بالآلات كالاستهلاك أو التأمين عليها
ساعات الصيانة أو ساعات تشغيل الآلات	التكلفة المتعلقة بقسم الصيانة والإصلاح
إجمالي عدد الساعات أو عدد العمال	التكلفة المتعلقة بقسم إدارة المصنع
عدد مرات المراقبة أو عدد مرات "ساعات: الفحص	التكلفة المتعلقة بقسم إدارة مراقبة الجودة "الفحص"
عدد مرات التجهيز أو عدد دورات الإنتاج	التكلفة المتعلقة بقسم تجهيز الآلات
قيمة الاستثمارات بكل قسم	التكلفة المتعلقة بالتأمين ضد الأخطار

وبعد التعرف على أهم طرق توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام

الإنتاج وفقا للمدخل التقليدي، وبعد التعرف على أهم الأسس التي يمكن

استخدامها في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لأقسام الخدمات

على أقسام الإنتاج نعرض فيما يلي بعض الأمثلة التطبيقية التي توضح خطوات وطرق توزيع التكاليف وفقا للمدخل التقليدي.

مثال (١) طريقة التوزيع المباشر

تقوم شركة الإخلاص لصناعة الأثاث بالإنتاج من خلال ثلاثة أقسام إنتاجية (تقطيع، نجاره، تشطيب) وقسمين للخدمات الإنتاجية (الصيانة، المخازن) وقد توافرت لديك البيانات التالية:

أولاً: التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه وكانت

موزعة على النحو التالي:

عناصر التكلفة	التكلفة بالجنيه	اساس التحميل
مواد غير مباشرة ومهمات	٢٠٠٠٠	معدل استخدام السنوات السابقة
أجور غير مباشرة	٤٠٠٠٠	معدل استخدام السنوات السابقة
التدفئة والانارة واستهلاك المباني	٨٠٠٠٠	المساحة بالمتر المربع
الإشراف	١٠٠٠٠٠	عدد العمال
استهلاك الآلات	٦٠٠٠٠	صافي القيمة الدفترية

ثانياً: مستوى النشاط المقدر وأسس توزيع عناصر التكاليف:

بيان القسم	أقسام الإنتاج			أقسام الخدمات		إجمالي
	تشطيب	نجاره	تقطيع	المخازن	الصيانة	
المعدل السابق للمواد غير المباشرة	١٥%	٣٠%	٢٠%	٥%	٣٠%	١٠٠%
المعدل السابق للأجور غير المباشرة	١٢.٥%	٣٧.٥%	٧.٥%	٧.٥%	٥%	١٠٠%
المساحة بالمتر المربع	٤٠٠	٥٠٠	٨٠٠	٢٠٠	١٠٠	٢٠٠٠
عدد العمال	٢٠	٣٠	٣٠	٨	١٢	١٠٠
ساعات الصيانة	١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	-	-	٦٠٠٠
صافي القيمة الدفترية للآلات	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	-	-	٦٠٠٠٠٠
كمية المواد المنصرفة بالمتر المكعب	٢٠٠	٤٠٠	٤٠٠	-	-	١٠٠٠
ساعات تشغيل الآلات	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	-	-	٣٠٠٠٠
ساعات العمل المباشر	١٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠	-	-	٥٠٠٠٠
تكلفة العمل المباشر	١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	-	-	٢٠٠٠٠

ويمكن من خلال استخدام البيانات التقديرية السابقة إعداد جدول توزيع

التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة باستخدام الطريقة المباشرة، وبالتالي تحديد معدلات التحميل المحددة مقدما لكل قسم إنتاجي كما يلي:

إجمالي	أقسام الإنتاج			أقسام الخدمات		بيان القسم
	تشطيب	نجاره	تقطيع	المخازن	الصيانة	
٢.٠٠٠٠	٣.٠٠٠	٦.٠٠٠	٤.٠٠٠	١.٠٠٠	٦.٠٠٠	تكلفة المواد غير المباشرة والمهمات
٤.٠٠٠٠	٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠	٣.٠٠٠	٢.٠٠٠	الأجور غير المباشرة
٨.٠٠٠٠	١٦.٠٠٠	٢.٠٠٠٠	٣٢.٠٠٠	٨.٠٠٠	٤.٠٠٠	تكلفة التدفئة والإتارة
١.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠	٣.٠٠٠٠	٣.٠٠٠٠	٨.٠٠٠	١٢.٠٠٠	تكلفة الإشراف
٦.٠٠٠٠	١.٠٠٠٠	١.٠٠٠٠	٤.٠٠٠٠	-	-	استهلاك الآلات
٣.٠٠٠٠	٤٤.٠٠٠	٩١.٠٠٠	١٢١.٠٠	٢.٠٠٠٠	٢٤.٠٠٠	إجمالي تكاليف الأقسام قبل التوزيع
	٤.٠٠٠	٨.٠٠٠	١٢.٠٠٠	-	٢٤.٠٠٠)	توزيع تكاليف قسم الصيانة
	٤.٠٠٠	٨.٠٠٠	٨.٠٠٠	٢.٠٠٠٠)	-	توزيع تكاليف قسم المخازن
٣.٠٠٠٠	٥٢.٠٠٠	١.٠٧٠٠	١٤١.٠٠	-	-	إجمالي تكاليف الأقسام بعد التوزيع
	١.٠٠٠٠	٢٥.٠٠٠	٢.٠٠٠٠	-	-	÷ أساس معين
	%٥٢	٤.٢٨	٧.٠٥			= معدل

						التحميل التقديري
--	--	--	--	--	--	---------------------

ملاحظات على الحل:

١- تم توزيع كل التكاليف الصناعية غير المباشرة الواردة بالمثل على الأقسام الخمسة خدمات وإنتاج باستخدام أسس التوزيع المعطاه في المثال حيث تم توزيع كل من تكلفة المواد غير المباشرة والمهمات وكذلك تكلفة الأجور غير المباشرة وفقا لنسب ومعدلات استخدامها في السنوات السابقة كما تم تقديرها قبل بداية هذه الفترة، كما تم توزيع تكلفة التدفئة والإنارة واستهلاك المباني على أساس المساحة التي يشغلها كل قسم من الأقسام الخمس، كذلك تم توزيع تكلفة الإشراف على أساس عدد العمال في كل قسم، وأخيرا تم توزيع تكلفة استهلاك الآلات على اساس صافي القيمة الدفترية بكل قسم من اقسام الانتاج حيث يتضح من بيانات المثال عدم وجود أي آلات أخرى بالشركة.

٢- بعد أن تحددت تكاليف قسمي الخدمة (الصيانة والمخازن) وزعت تكاليفهما على أقسام الانتاج فقط وفقا لطريقة التوزيع المباشر التي تتجاهل ما قد يحدث من تبادل للخدمات بين أقسام الخدمات، بمعنى أننا لم

نهتم بما قد يؤديه قسم الصيانة لقسم المخازن من خدمة صيانة أو ما قد يؤديه قسم المخازن لقسم الصيانة من خدمة تخزينه.

٣- تم توزيع تكاليف قسم الصيانة على أقسام الإنتاج باستخدام أساس ساعات الصيانة باعتباره الأساس الملائم في هذه الحالة، كذلك تم توزيع تكاليف قسم المخازن على أقسام الإنتاج باستخدام أساس كمية المواد المنصرفة من المخازن لتلك الأقسام باعتبارها الأساس الملائم في هذه الحالة.

٤- بعد توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج يتم تحديد معدل لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة المحددة مقدما لكل قسم انتاجي على حده، وبناء على مستوى نشاطه المقدر مقاسا بوحدة قياس ملائمة حيث تم اعتبار ساعات تشغيل الآلات بمثابة الأساس الملائم بالنسبة لقسم التقطيع لذلك قسمنا إجمالي تكاليفه (تكاليفه+ نصيبه من تكاليف قسمة الخدمة) على مستوى نشاطه مقاسا بساعات تشغيل الآلات فكان الناتج ٧.٠٥ لكل ساعة تشغيل آلة، كذلك تم اعتبار ساعت العمل المباشر بمثابة الأساس الملائم بالنسبة لقسم النجارة لذا قمنا بقسمة تكاليفه (تكاليفه+ نصيبه من قسمة الخدمة) على مستوى نشاطه مقاسا بساعات العمل

المباشر لعمال الإنتاج فكان الناتج ٤.٢٨ جنيه لكل ساعة عمل مباشر، وأخيرا تم اعتبار تكلفة العمل المباشر "الأجور المباشرة لعمال الإنتاج" بمثابة الأساس الملائم بالنسبة لقسم التشطيب لذلك قسمنا إجمالي تكلفته على مستوى نشاطه مقاسا بتكلفة العمل المباشر لعمال الإنتاج فكان الناتج ٥٢% من تكلفة الاجور المباشرة.

وعلى ذلك إذا ترتب على حجم إنتاج قدره ١٠٠٠ وحدة منتج تمثل مستوى نشاط خلال الاسبوع الاول من شهر يناير ٤٠٠٠ ساعة تشغيل آلة في قسم التقطيع، و ١٠٠٠ ساعة عمل مباشر في قسم النجارة، و ١٠٠٠٠ جنيه تكلفة أجور مباشرة في قسم التشطيب فإن تلك الوحدات المنتجة يتم تحميلها بنصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة الذي يتم احتسابه كما يلي:

$$\text{نصيبه من قسم التقطيع} = ٧.٠٥ \times ٤٠٠٠ = ٢٨٢٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيبه من قسم النجارة} = ٤.٢٨ \times ١٠٠٠ = ٤٢٨٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيبه من قسم التشطيب} = ١٠٠٠٠ \times ٥٢\% = ٥٢٠٠ \text{ جنيه}$$

ويمثل إجمالي نصيب تلك الوحدات المنتجة خلال الاسبوع الاول من

الشهر في حاصل جمع تلك الأرقام الثلاثة (٢٨٢٠٠ + ٤٢٨٠ + ٥٢٠٠ = ٣٧٦٨٠ جنيه).

مثال ٢ طريقة التوزيع التنازلي

تقوم شركة "شامل" الصناعية بالإنتاج من خلال قسمين للإنتاج (قسم التقطيع وقسم التشطيب) وقسمين للخدمات الإنتاجية (قسم الصيانة، وقسم القوى المحركة) وقد توافرت لديك البيانات الإحصائية والتكاليفية التقديرية التالية:

القسم	التكاليف الصناعية غير المباشرة	ساعات العمل المباشر	ساعات تشغيل الآلات	ساعات الصيانة	قدرة الآلات بالحصان/ ساعة
الصيانة	١٤٠٠٠ جنيه	-	-	٣٠٠٠	٢٠٠
القوى المحركة	٢١٠٠٠ جنيه	-	-	٦٠٠٠	١٠٠
التقطيع	٣٩٨٠٠ جنيه	١١٥٠٠	١٦٢٥٠	٣٦٠٠	٦٠٠
التشطيب	٥٠٢٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠	٨٧٥٠	٢٤٠٠	٢٠٠
الإجمالي	١٢٥٠٠٠ جنيه	٣١٥٠٠	٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١١٠٠

ويمكن باستخدام البيانات التقديرية السابقة إعداد جدول توزيع التكاليف

الصناعية غير المباشرة المقدر باستخدام طريقة التوزيع التنازلي،

وبالتالي تحديد معدلات التحميل المحددة مقدما لكل قسم إنتاجي كما يلي:

القسم	أقسام الخدمات		أقسام الإنتاج		الاجمالي
	الصيانة	القوى المحركة	تقطيع	تشطيب	
ت. الاقسام قبل التوزيع	١٤٠٠٠	٢١٠٠٠	٣٩٨٠٠	٥٠٢٠٠	١٢٥٠٠٠
توزيع ت. قسم الصيانة	(١٤٠٠٠)	٧٠٠٠	٤٢٠٠	٢٨٠٠	
ت. الاقسام بعد توزيع قسم الصيانة	-	٢٨٠٠٠	٤٤٠٠٠	٥٣٠٠٠	١٢٥٠٠٠
توزيع ت. قسم القوى المحركة	-	(٢٨٠٠٠)	٢١٠٠٠	٧٠٠٠	
تكاليف الاقسام بعد التوزيع	-	-	٦٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠
÷ أساس معين			١٦٢٥٠	٢٠٠٠٠	
= معدل تحميل تقديري			٤ / ساعة آلة	٣ / ساعة عمل	

ملاحظات على الحل:

١- تكاليف قسمي الخدمة "الصيانة والقوى المحركة" معطاة جاهزة في هذا المثال وقد وزعت تكاليفهما على أقسام الإنتاج وفقا لطريقة التوزيع التنازلي التي تأخذ في الحسبان ما قد يحدث من تبادل للخدمات بين أقسام

الخدمات ولكن في اتجاه واحد فقط ونلاحظ في هذه الحالة أن قسم الصيانة قام بتوزيع تكلفته وقدرها ١٤٠٠٠ جنيه على قسم القوى المحركة بالإضافة إلى قسمي الإنتاج التقطيع والتشطيب بينما قام قسم القوى المحركة بتوزيع تكلفته مضافا لها نصيبه من التكلفة الموزعة من قسم الصيانة (٧٠٠٠+٢١٠٠٠) على قسمي الإنتاج التقطيع والتشطيب، ويعني ذلك أننا وفقا لهذه الطريقة في التوزيع قد أخذنا في الحسبان ما قد يؤديه قسم الصيانة لقسم القوى المحركة من خدمة صيانة بينما لم نأخذ في الحسبان ما قد يؤديه قسم القوى المحركة لقسم الصيانة من خدمات.

٢- تم توزيع تكاليف قسم الصيانة على قسم القوى المحركة وقسمي الإنتاج التقطيع والتشطيب باستخدام ساعات الصيانة (٦٠٠٠ : ٣٦٠٠ : ٢٤٠٠) باعتباره الأساس الملائم في هذه الحالة، كذلك تم توزيع تكاليف قسم القوى المحركة على قسمي الإنتاج التقطيع والتشطيب باستخدام أساس قدرة الآلات بالحصان/ ساعة (٦٠٠ : ٢٠٠) باعتبارها الأساس الملائم في هذه الحالة.

٣- بعد توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج يتم تحديد معدل لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة المحددة مقدما لكل قسم إنتاجي

على حده، وبناء على مستوى نشاطه المقدر مقاسا بوحدة قياس ملائمة حيث تم اعتبار ساعات تشغيل الآلات بمثابة الأساس الملائم بالنسبة لقسم التقطيع لذلك قسمنا إجمالي تكاليفه ٦٥٠٠٠٠ جنيه (تكاليفه+ نصيبه من تكاليف قسمي الخدمة) على مستوى نشاطه المقدر مقاسا بساعات تشغيل الآلات ١٦٢٥٠ ساعة فكان الناتج ٤ جنيه لكل ساعة تشغيل آلة، كذلك تم اعتبار ساعات العمل المباشر بمثابة الأساس الملائم بالنسبة لقسم التشطيب لذلك قسمنا إجمالي تكاليفه ٦٠٠٠٠٠ جنيه على مستوى نشاطه المقدر مقاسا بساعات العمل المباشر لعمال الإنتاج ٢٠٠٠٠٠ ساعة فكان الناتج ٣ جنيه لكل ساعة عمل مباشر.

بناء على ذلك إذا قامت شركة "شامل" بإنتاج طلبية خاصة للعميل "أحمد" عبارة عن ٢٠٠٠ وحدة منتج بلغت تكلفة المواد المباشرة اللازمة لإنتاجها ٢٩٠٠٠ جنيه كما بلغت تكلفة الأجور المباشرة اللازمة لها ١٠٠٠٠ جنيه في حين بلغت احتياجاتها من ساعات تشغيل الآلات ٢٠٠٠ ساعة آلة في قسم التقطيع وبلغت احتياجاتها ١٠٠٠ ساعة عمل مباشر في قسم التشطيب فإن تلك الطلبية المنتجة لحساب العميل "أحمد" يتم تحميلها بنصيبها من التكاليف الصناعية المستوعبة الذي يتم احتسابه

كما يلي:

$$\text{نصيبها من قسم التقطيع} = 2000 \times 4 = 8000 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيبها من قسم التشطيب} = 1000 \times 3 = 3000 \text{ جنيه}$$

وبالتالي تكون تكلفة الطلبية كالتالي:

تكلفة المواد المباشرة	٢٩٠٠٠ جنيه
+ تكلفة الأجر المباشرة	١٠٠٠٠ جنيه
= التكلفة الأولية	٣٩٠٠٠ جنيه
+ تكلفة صناعية مستوعبة	١١٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠+٨٠٠٠)
= إجمالي تكلفة الطلبية	٥٠٠٠٠ جنيه
÷ حجم الطلبية	٢٠٠٠ وحدة
متوسط تكلفة الوحدة في الطلبية	٢٥ جنيه

وإذا قررت إدارة شركة "شامل" تسعير هذه الطلبية الخاصة بالعميل

"أحمد" على أساس إضافة نسبة ربح ٢٠% من التكلفة فإن قيمة التعاقد

على هذه الطلبية ينبغي أن تكون ٦٠٠٠٠ جنيه (٥٠٠٠٠ +

٥٠٠٠٠ × ٢٠%) أو ٥٠٠٠٠ × ١٢٠%، ويكون سعر بيع الوحدة

المنتجة بهذه الطلبية في هذه الحالة ٣٠ جنيه (٦٠٠٠٠ ÷ ٢٠٠٠ وحدة).

مثال ٣ طريقة التوزيع التبادلي

تقوم شركة "محمود وأخوته" الصناعية بالإنتاج من خلال قسمين

للإنتاج (قسم التقطيع، وقسم التشطيب) وقسمين للخدمات الإنتاجية (قسم

الصيانة، وقسم القوى المحركة) وقد توافرت لديك البيانات الإحصائية

والتكاليف التقديرية التالية:

القسم	التكلفة غير المباشرة	ساعات العمل المباشر	ساعات الصيانة	قدرة الآلات بالحصان/ ساعة
الصيانة	١٤٠٠٠ جنية	-	٣٠٠	٢٠٠
القوى المحركة	٢٠٠٠٠ جنية	-	٦٠٠	١٠٠
التقطيع	٤٠٠٠٠ جنية	٣٢٠٠٠	٣٦٠	٦٠٠
التشطيب	٥٠٠٠٠ جنية	٢٠٠٠٠	٢٤٠	٢٠٠
الإجمالي	١٢٤٠٠٠ جنية	٥٢٠٠٠	١٥٠٠	١١٠٠

والمطلوب : توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج باستخدام

طريقة التوزيع التبادلي وتحديد معدلات التحميل التقديرية لقسمي التقطيع

والتشطيب على أساس ساعات العمل المباشر بكلاهما.

يتطلب الأمر في هذه الحالة حتى يمكن استخدام البيانات التقديرية

السابقة لإعداد جدول توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدر

باستخدام طريقة التوزيع التبادلي، وبالتالي تحديد معدلات التحميل

المحددة مقدما لكل قسم إنتاجي على أساس ساعات العمل المباشر بكل

قسم ويتطلب الأمر ضرورة تحديد التكلفة المتضخمة التي تأخذ في

الحسبان كافة العلاقات التبادلية بين مختلف أقسام الخدمات، ويتم تحديدها كما يلي:

نبدأ "أولا" بإعداد معادلة لكل قسم من أقسام الخدمات (الصيانة والقوى المحركة) بحيث تشمل معادلة كل قسم منها على تكلفته مضافا إليها نصيبه من تكلفة أقسام الخدمات الأخرى مع مراعاة تجاهل الاستفادة الذاتية، وبالتالي إذا رمزنا إلى قسم الخدمات الأول وهو الصيانة بالرمز س ١ وإذا رمزنا إلى قسم الخدمات الثاني وهو القوى المحركة بالرمز س ٢ فإن معادلة قسم الخدمات الأول "الصيانة" تكون:

$$\text{س ١} = \text{تكلفته (١٤٠٠٠ جنيه)} + \text{نصيبه من خدمات س ٢ (٢٠٠ ÷ ١٠٠٠)}$$

$$\text{وبالتالي س ١} = ١٤٠٠٠ + ٠.٢ \text{ س ٢}$$

وبالمثل فإن معادلة قسم الخدمات الثانية "القوى المحركة" تكون:

$$\text{س ٢} = \text{تكلفته (٢٠٠٠٠)} + \text{نصيبه من خدمات س ١ (٦٠٠ ÷ ١٢٠٠)}$$

$$\text{وبالتالي س ٢} = ٢٠٠٠٠ + ٠.٥ \text{ س ١}$$

وبالتعويض عن قيمة س ٢ في معادلة القسم الأول "الصيانة" نجد أن:

$$\text{س ١} = ١٤٠٠٠ + ٠.٢ \times (٢٠٠٠٠ + ٠.٥ \text{ س ١})$$

$$\text{أي أن س ١} = ١٤٠٠٠ + ٤٠٠٠ + ٠.١٠ \text{ س ١}$$

$$\text{وبالتالي س ١} - ٠.١ \text{ س ١} = ١٨٠٠٠$$

$$\text{أي أن ٠.٩ س ١} = ١٨٠٠٠ \text{ وبالتالي فإن:}$$

$$\text{س ١} = ١٨٠٠٠ \div ٠.٩ = ٢٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وبالتعويض عن قيمة س ١ في معادلة القسم الثاني "القوى المحركة" نجد

$$\text{أن: س ٢} = ٢٠٠٠٠ + (٢٠٠٠٠ \times ٠.٥) = ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وبالتالي فإن التكلفة المتضخمة التي يقوم القسم الأول بتوزيعها على كافة

الأقسام الأخرى خدمات وإنتاج س ١ = ٢٠٠٠٠ جنيه بينما التكلفة

المتضخمة التي يقوم القسم الثاني بتوزيعها على كافة الأقسام الأخرى

خدمات وإنتاج س ٢ = ٣٠٠٠٠ جنيه.

وبذلك يمكن في هذه الحالة استخدام البيانات التقديرية في إعداد

جدول توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة باستخدام طريقة

التوزيع التبادلي، وبالتالي تحديد معدلات التحميل المحددة مقدما لكل قسم

إنتاجي على أساس ساعات العمل المباشر كما يلي:

الاجمالي	أقسام الانتاج		أقسام الخدمات		القسم
	تشطيب	تقطيع	القوى المحركة	الصيانة	
١٢٤٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢١٠٠٠	١٤٠٠٠	ت. الاقسام قبل التوزيع
	٤٠٠٠	٦٠٠٠	١٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠)	توزيع التكلفة المتضخمة لقسم الصيانة
	٦٠٠٠	١٨٠٠٠	(٣٠٠٠٠)	٦٠٠٠	توزيع التكلفة المتضخمة لقسم القوى المحركة
١٢٤٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٤٠٠٠	-	-	تكاليف الاقسام بعد التوزيع
	٢٠٠٠٠	٣٢٠٠٠			÷ أساس ساعات العمل المباشر
	٣ / ساعة عمل	٢ / ساعة عمل			= معدل تحميل تقديري

ملاحظات على الحل:

١- تكاليف قسمي الخدمة "الصيانة والقوى المحركة" معطاه جاهزة في هذا المثال ولكنها لم توزع كما هي بل تم تحديد تكاليفهما المتضخمة التي يتم توزيعها على كل من أقسام الخدمات وأقسام الإنتاج وفقا لطريقة التوزيع التبادلي التي تأخذ في الحسبان كل ما قد يحدث من تبادل للخدمات بين أقسام الخدمات وفي كل الاتجاهات ونلاحظ في هذه الحالة أن قسم الصيانة قام بتوزيع تكلفته المتضخمة وقدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه على قسم القوى المحركة بالإضافة إلى قسمي التقطيع والتشطيب كما قام قسم

القوى المحركة بتوزيع تكلفته المتضخمة على كل من قسم الصيان وقسمي الإنتاج التقطيع والتشطيب، ويعني ذلك أننا وفقا لهذه الطريقة في التوزيع قد أخذنا في الحسبان ما قد يؤديه قسم الصيانة لقسم القوى المحركة من خدمات كما أخذنا في الحسبان ما قد يؤديه قسم القوى المحركة لقسم الصيانة من خدمات.

٢- تم توزيع تكاليف قسم الصيانة على قسم القوى المحركة وقسمي الإنتاج التقطيع والتشطيب باستخدام أساس ساعات الصيانة (٦٠٠: ٣٦٠: ٢٤٠) باعتباره الأساس الملائم في هذه الحالة، كذلك تم توزيع تكاليف قسم القوى المحركة على قسم الصيانة وقسمي الإنتاج التقطيع والتشطيب باستخدام أساس قدرة الآلات بالحصان/ساعة (٢٠٠: ٦٠٠: ٢٠٠) باعتبارها الأساس الملائم في هذه الحالة.

٣- بعد توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج يتم تحديد معدل لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة المحددة مقدما لكل قسم إنتاجي على حده، وبناء على مستوى نشاطه المقدر مقاسا بوحدة قياس ملائمة حيث تم اعتبار ساعات العمل المباشر بمثابة الأساس الملائم بالنسبة لقسمي التقطيع والتشطيب لذلك قسمنا إجمالي تكاليف قسم التقطيع

٦٤٠٠٠ جنيه على مستوى نشاطه المقدر بساعات العمل المباشر
٣٢٠٠٠ ساعة فكان الناتجة ٢ جنيه لكل ساعة عمل مباشر، كذلك تم
اعتبار ساعات العمل المباشر بمثابة الأساس الملائم بالنسبة لقسم
التشطيب لذلك قسمنا إجمالي تكاليفه ٦٠٠٠٠ جنيه على ساعات العمل
المباشر بالقسم ٢٠٠٠٠ ساعة فكان الناتج ٣ جنيه لكل ساعة عمل
مباشر.

وعلى ذلك إذا قامت شركة "محمود وأخوته" بإنتاج طلبية خاصة
للعميل "حسام" تتمثل في ١٠٠٠ وحدة منتج ذات مواصفات خاصة وقدر
بلغت تكلفة المواد المباشرة اللازمة لإنتاجها ٩٠٠٠ جنيه كما بلغت تكلفة
الأجور المباشرة اللازمة لها ١٤٠٠٠ جنيه في حين بلغت احتياجاتها من
ساعات العمل المباشر ٢٠٠٠ ساعة في قسم التقطيع و ١٠٠٠ ساعة في
قسم التشطيب فإن تلك الطلبية المنتجة يتم تحميلها بنصيبها من التكاليف
الصناعية المستوعبة الذي يتم احتسابه كما يلي:

$$\text{نصيبها من قسم التقطيع} = ٢ \times ٢٠٠٠ = ٤٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيبها من قسم التشطيب} = ٣ \times ١٠٠٠ = ٣٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويمكن بذلك تحديد تكلفة الطلبة على النحو التالي:

٩٠٠٠ جنيه	تكلفة المواد المباشرة
١٤٠٠٠ جنيه	+ تكلفة الأجور المباشرة
٢٣٠٠٠ جنيه	= التكلفة الأولية
٧٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠٠+٤٠٠٠٠)	+ تكلفة صناعية مستوعبة
٣٠٠٠٠ جنيه	= إجمالي تكلفة الطلبة
١٠٠٠ وحدة	÷ حجم الطلبة
٣٠ جنيه	متوسط تكلفة الوحدة في الطلبة

وإذا قررت إدارة شركة "محمود وأخوته" تسعير هذه الطلبة على أساس إضافة نسبة ربح ٤٠% من التكلفة فإن قيمة التعاقد على هذه الطلبة ينبغي أن تكون ٤٢٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠٠ + ٤٠% × ٣٠٠٠٠). ويكون سعر بيع الوحدة المنتجة ٤٢ جنيه (٤٢٠٠٠ ÷ ١٠٠٠ وحدة).

تقييم المدخل التقليدي في تخصيص التكاليف:

باستقراء التطور التاريخي للمحاسبة نجد أن نظم التكاليف التقليدية تعتبر غير كافية لأنها لا تلاحق التطورات التكنولوجية المتواصلة في الأنشطة المختلفة ذلك لأن الهدف الأساسي بالنسبة إليها كان متمثلاً في قياس التكلفة لأغراض إعداد القوائم والتقارير المالية، ومن ثم فهي لم تعمل بفعالية على توفير المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية بمختلف الأنشطة الأمر الذي لا يساعد على تقييم أداء المسؤولين عن

مختلف أوجه النشاط.

وقد أدت التطورات التكنولوجية المتلاحقة إلى تغيير نسبي ملحوظ في هيكل تكاليف الوحدات الاقتصادية خصوصا الصناعية التي تعتمد على الميكنة ونظم الإنتاج المرنة المتكاملة مع الحاسبات فمعظم التكاليف الكلية أصبحت تكاليف ثابتة وقد تصل التكاليف المتغيرة في بعض الحالات إلى أقل من ١٠% من التكلفة الكلية في هذه الحالة.

وبالتالي لم تعد تكلفة العمل المباشر ولا ساعات العمل المباشر لعمال الإنتاج تعتبر الأساس الملائم لإعداد معدلات التحميل في بيئة التصنيع الحديثة، وقد بات من الصعب في ضوء تلك المتغيرات التكنولوجية تجاهل عدم تخصيص التكاليف غير المباشرة بعدالة، حيث أن ذلك يؤدي إلى تحريفات جوهرية في المعلومات التكاليفية نظرا لارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة لإجمالي التكلفة، ولأن وجود مثل تلك التحريفات سوف يؤثر بلا شك في القرارات التي يتم اتخاذها بناء على تلك المعلومات التكاليفية المحرفة وخصوصا في مجال تسعير المنتجات وبالأخص في حالة تنوع وتعدد تلك المنتجات واختلاف نسب استهلاكها من تكاليف الأنشطة المختلفة، كما أنه في ظل انخفاض نسبة تكلفة العمل

مقابل ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فإن استخدام أساس العمل المباشر في التخصيص سوف يؤدي إلى بيانات تكاليف غير سليمة.

ونتيجة لذلك فقد واجهت نظم التكاليف التقليدية عدة انتقادات يمكن

إيجازها فيما يلي:

١- تؤدي طرق التخصيص التقليدية إلى عدم دقة بيانات التكلفة ويرجع ذلك إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وما استنفذه من موارد مما أدى إلى عدم فعالية الرقابة على التكاليف ووجود أنشطة لا تضيف إلى القيمة في المنشأة.

٢- عدم فعالية تلك النظم في ملاحقة التطورات التكنولوجية الحالية لأنه قد تم تصميمها لتقييم المخزون السلعي بغرض إعداد القوائم المالية وللأغراض الضريبية، وبالتالي فهي لا توفر المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات.

٣- تزداد المشاكل وضوحاً في حالة تعدد المنتجات والخدمات فقد توصلت الدراسات في هذا الصدد إلى أنه بالنسبة للوحدات الاقتصادية الصناعية والخدمية التي تقوم بإنتاج وبيع مزيج من المنتجات أو الخدمات

تتسم بيانات التكلفة فيها بعدم الدقة وبالتالي قرارات التسعير غير صحيحة، بالإضافة إلى تكنولوجيا المعلومات التي يستخدمها المديرون عادة ما تكون غير دقيق.

٤- إن استخدام معدلات تحميل للتكاليف الإضافية على أساس معين واحد فقط مثل ساعات العمل المباشر المتخصصة يكون معناه افتراض وجود علاقة سببية بينهما، إلا أن هناك بعض عناصر التكاليف الإضافية ترتبط بمسببات أخرى مثل عدد أوامر الشغل أو حجم العمل أو عدد مرات الفحص أو الزيارات أو ساعات التمريض أو أيام الإقامة.

وهذا ما نحاول إلقاء الضوء عليه من خلال مدخل التكلفة على أساس النشاط أو ما يمكن أن نطلق عليه مدخل الأنشطة. ويمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف يمكن أن تتفادى عيوب المدخل التقليدي، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية التي يمكن أن تكون مفقودة في بعض الحالات في ظل المدخل التقليدي بما يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والطاقات المتاحة وكيفية استغلاله

الفصل الخامس

نظام تكاليف الأوامر

الأهداف التعليمية للفصل الخامس:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب قادرا على استيعاب:

- ١- طبيعة المحاسبة عن تكلفة الأوامر الإنتاجية.
- ٢- أهم المستندات اللازمة لتطبيق نظام تكلفة الأوامر.
- ٣- حسابات المراقبة والتسجيل المحاسبي للتكاليف وفقا لطريقتي الاندماج والانفصال.
- ٤- تأثير مفاهيم التكلفة على نظام المحاسبة عن الاوامر الإنتاجية.

مقدمة:

يطبق نظام تكاليف الأوامر في الوحدات الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات غير نمطية وذات مواصفات خاصة يتم تحديدها وفقا لطلبات العملاء، وفي هذه الحالة تختلف مواصفات الوحدات المنتجة من أمر إنتاجي إلى آخر، وبالتالي تختلف احتياجات كل امر إنتاجي من عناصر التكاليف المختلفة من المواد المباشرة المستخدمة، والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، وينصب هدف قياس التكلفة في هذه الحالة على قياس تكلفة كل أمر إنتاجي متضمنة احتياجاته من مختلف عناصر التكاليف منذ بداية إنتاجه وإلى أن يستكمل تمهيدا لتسليمه إلى العميل، ويتم تحديد وقياس تكاليف الأوامر من عناصر التكاليف الثلاث على النحو التالي:

المواد المباشرة

يتطلب الأمر لتتبع وقياس تكلفة أوامر الإنتاج من المواد المباشرة ضرورة تحليل أذونات صرف المواد الخام الصادرة من مخازن المواد إلى مراكز وأقسام الإنتاج حيث يتحدد من خلال فحصها كمية وتكلفة المواد المباشرة المستخدمة في إنتاج كل أمر من أوامر الإنتاج من ناحية،

كما يتحدد أيضا من خلال فحصها كمية وتكلفة المواد غير المباشرة والمهمات الصناعية الصادرة لأقسام ومراكز الإنتاج والخدمات من ناحية أخرى.

وينبغي مراعاة أنه قد يستلزم تصنيع أمر إنتاجي معين أكثر من نوع من أنواع المواد الخام المباشرة وفي أكثر من مركز إنتاجي إذا تطلب إنتاج هذا الأمر أن يمر على عدة مراكز إنتاجية.

الأجور المباشرة:

يتطلب الأمر لتتبع وقياس تكلفة أوامر الإنتاج من الأجور المباشرة ضرورة تحليل بطاقات الشغلة لعمال الإنتاج والتي توضح كمية العمل المباشر التي استغرقها إنتاج مختلف الأوامر الإنتاجية داخل مراكز وأقسام الإنتاج المتعددة بالوحدات الاقتصادية حيث يتحدد من خلال فحص بطاقة الشغلة لكل عامل من عمال الإنتاج مقدار الزمن الذي استغرقه في العمل بالنسبة لكل أمر من أوامر الإنتاج المراد قياس تكلفتها، وبتحديد إجمالي ساعات العمل الخاصة بكل أمر على حده وفي ضوء معدلات الأجور المقررة لكل ساعة عمل مباشر يمكن تحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية من تكلفة الأجور المباشرة.

التكاليف الصناعية غير المباشرة:

يصعب تتبع تكلفة أوامر الإنتاج من مختلف عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة لعدم وجود علاقة سببية واضحة بين تلك التكاليف التي يتم إنفاقها داخل مراكز وأقسام الإنتاج لزوم تهيئة العمل وتشغيل التجهيزات الآلية بتلك المراكز، وبين مختلف الأوامر الإنتاجية التي يتم إنتاجها داخل تلك المراكز والأقسام، وتتحدد تكلفة الأوامر الإنتاجية من التكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال إعداد معدلات التحميل الصناعية سواء تم تحديدها على أساس فعلي أو تم تحديدها على أساس تقديري.

١/٥ أهم المستندات المستخدمة في نظام تكاليف الأوامر:

تستخدم عدة مستندات لأغراض تكاليف الأوامر، وترتبط هذه المستندات أساساً بكل من تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة التي تستخدم في تحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية مثل أدونات صرف المواد الخام الصادرة من مخازن المواد إلى مراكز وأقسام الإنتاج والتي يتحدد من خلال فحصها كمية وتكلفة المواد المباشرة المستخدمة في إنتاج كل أم من أوامر الإنتاج، وبطاقات الوقت لعمال الإنتاج وبطاقات الشغلة لنفس

العمال.

ويتم حصر تكلفة الأوامر الإنتاجية عن طريق إعداد قائمة تكاليف

الأوامر على النحو الوارد بالشكل التالي:

قائمة تكاليف أوامر

بيان	أمر رقم ١٥	أمر رقم ١٦	أمر رقم ١٧	إجمالي
رصيد أول الفترة	××	--	--	××
مواد مباشرة	××	××	××	××
أجور مباشرة	××	××	××	××
تكاليف صناعية غير مباشرة	××	××	××	××
إجمالي	×××	×××	×××	×××

ويتضح من قائمة تكاليف الأوامر السابقة أن أمر الإنتاج رقم ١٥

كان قد بدء في إنتاجه خلال الفترة السابقة إلا أنه لم يستكمل خلالها لذلك

ظهر له رصيد في أول الفترة الحالية، ويعبر في هذه الحالة عن رصيد

حساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة، أما إذا كان أمر الإنتاج

١٤ مثلا قد بدء في إنتاجه خلال الفترة السابقة واستكمل خلالها فإن

تكلفته تمثل رصيد الإنتاج التام في بداية الفترة ولا تظهر في قائمة

تكاليف الأوامر عن الفترة الحالية، ويعبر في هذه الحالة عن رصيد

حساب مراقبة الإنتاج التام "المخزون من الإنتاج التام أول الفترة"، أما

الأوامر رقم ١٦ و ١٧ فقد بدء في إنتاجها خلال الفترة الحالية لذلك لم

يظهر لها رصيد في أول الفترة.

وبفرض أنه تم الانتهاء من أمري الإنتاج ١٥ و ١٦ خلال الفترة الحالية فإن تكلفتها تجمع وترحل لحساب مراقبة الإنتاج التام ليصبح به الأوامر رقم ١٤ و ١٥ و ١٦ على التوالي. أما تكلفة الأمر ١٧ والذي لم يستكمل بعد خلال الفترة الحالية فتظهر كرصيد لحساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة. وإذا تم تسليم أمري الإنتاج ١٤ و ١٥ للعملاء خلال الفترة الحالية فإن تكلفتها تجمع وتمثل في هذه الحالة تكلفة البضاعة المباعة والتي تخصم من القيمة البيعية لكلا الأمرين لتحديد مجمل ربح الفترة الحالية.

٢/٥ حسابات المراقبة والتسجيل المحاسبي للتكاليف:

توجد طريقتين يمكن استخدام إحداهما بهدف تسجيل البيانات الإجمالية الخاصة بالنشاط الفترى داخل الوحدة الاقتصادية أولهما تفترض إدماج سجلات التكاليف مع سجلات المحاسبة المالية، وثانيهما تفترض فصل سجلات التكاليف عن سجلات المحاسبة المالية.

١/٢/٥ طريقة إدماج سجلات التكاليف مع سجلات المحاسبة المالية:

وفي ظل هذه الطريقة لا يتم تخصيص سجلات خاصة ببيانات التكاليف حيث تدمج حسابات التكاليف مع الحسابات المالية في مجموعة دفترية واحدة، ووفقا لذلك تدمج دفاتر الأستاذ الفرعية ودفاتر الأستاذ العام لكل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، فنجد سجل اليومية العامة ومجموعة من اليوميات المساعدة مثل يومية المشتريات، ويومية المبيعات، ويومية المقبوضات والمدفوعات ويومية الأجور ويومية التكاليف الصناعية وغيرها من اليوميات الأخرى.

كما نجد أيضا سجل الأستاذ العام بالإضافة إلى دفاتر أستاذ فرعي لمخازن المواد والإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل والعملاء، والموردين وغيرها. وبطبيعة الحال يعتمد التسجيل في تلك السجلات على مجموعة من المستندات منها ما يعتبر خارجي مثل فواتير الشراء والبيع ومناه ما يعتبر داخلي مثل أذونات صرف المواد وبطاقات الأجور والشغلة.

٢/٢/٥ طريقة انفصال سجلات التكاليف عن سجلات المحاسبة المالية:

وفي هذه الحالة يستخدم قسم أو إدارة التكاليف سجلات خاصة داخلية

تتفصل عن سجلات المحاسبة المالية التي يتم تخصيصها للعمليات الخارجية، وبالتالي لن نجد حسابات مثل العملاء والموردين والمتحصلات النقدية أو المدفوعات حيث يحل محل تلك الحسابات الخارجية حساب رئيسي وحيد يسمى حساب "مراقبة أستاذ عام" ويعمل كأداة ربط بين سجلات محاسبة التكاليف وسجلات المحاسبة المالية كما يستخدم لتحقيق التوازن داخل سجلات محاسبة التكاليف.

ومن الجدير بالذكر أنه يترتب على هذه الطريقة أن هناك بعض العمليات التي سيتم تسجيلها في كلا المجموعتين، وعمليات أخرى تخص المجموعة الدفترية الخاصة بالتكاليف وبالتالي لن تظهر بالمجموعة الدفترية الخاصة بالمحاسبة المالية، وعمليات ثالثة تخص المجموعة الدفترية الخاصة بالمحاسبة المالية وبالتالي لن تظهر بالمجموعة الدفترية الخاصة بمحاسبة التكاليف.

ونتناول فيما يلي عرضا لكيفية التسجيل والإثبات لأهم عمليات

محاسبة التكاليف وفقا لكلا الطريقتين:

طريقة الانفصال	طريقة الاندماج
×× من ح/م. مخازن مواد ×× إلى ح/م. استاذ عام	١- شراء مواد خام على الحساب لمخازن المواد الخام: ×× من ح/م. مخازن مواد ×× إلى ح/الموردين
قيد عكسي لرقم (١)	٢- مردودات مشتريات المواد الخام قيد عكسي لرقم (١)
×× من ح/م. انتاج تحت التشغيل ×× إلى ح/م. مخازن مواد	٣- مواد مباشرة صادرة للإنتاج ×× من ح/م. انتاج تحت التشغيل ×× إلى ح/م. مخازن مواد
×× من ح/م. الأجور ×× إلى ح/م. أستاذ عام	٤- سداد الأجور المستحقة لعمال الإنتاج ×× من ح/م. الأجور ×× إلى ح/النقدية
×× من ح/م. انتاج تحت التشغيل ×× إلى ح/م. الأجور	٥- تحميل الإنتاج بأجور عمال الإنتاج: ×× من ح/م. انتاج تحت التشغيل ×× إلى ح/م. الأجور
×× من ح/م ت ص غ فعلية ×× إلى ح/م. مخازن مواد	٦- مواد غير مباشرة صادرة للأقسام الإنتاجية: ×× من ح/م ت ص غ فعلية ×× إلى ح/م. مخازن مواد
×× من ح/م ت ص غ فعلية ×× إلى ح/م. الأجور	٧- تحميل أجور عمال الخدمات (أجور غير مباشرة) ×× من ح/م ت ص غ فعلية ×× إلى ح/م. الأجور
×× من ح/م ت ص غ فعلية ×× إلى ح/م. استاذ عام	٨- سداد التكاليف الصناعية غير المباشرة الاخرى بخلاف المواد والأجور ×× من ح/م ت ص غ فعلية ×× إلى ح/النقدية

<p>٩- تحميل الإنتاج بالتكاليف الصناعية المستوعبة: ×× من ح/م. إنتاج تحت التشغيل ×× إلى ح/م. ت ص غ مستوعبة</p>	<p>٩- تحميل الإنتاج بالتكاليف الصناعية المستوعبة: ×× من ح/م. إنتاج تحت التشغيل ×× إلى ح/م. ت ص غ مستوعبة</p>
<p>١٠- إثبات الانتهاء من تصنيع الإنتاج التام وتسليمه لمخازن البيع: ×× من ح/م. إنتاج تام ×× إلى ح/م. إنتاج تحت التشغيل</p>	<p>١٠- إثبات الانتهاء من تصنيع الإنتاج التام وتسليمه لمخازن البيع: ×× من ح/م. إنتاج تام ×× إلى ح/م. إنتاج تحت التشغيل</p>
<p>×× من ح/م. تكلفة المبيعات ×× إلى ح/م. إنتاج تام</p>	<p>١١- إثبات تكلفة المبيعات: ×× من ح/م. تكلفة المبيعات ×× إلى ح/م. إنتاج تام</p>
<p>×× من ح/م. أستاذ عام ×× إلى ح/م. المبيعات</p>	<p>١٢- إثبات قيمة المبيعات: ×× من ح/م. العملاء (النقدية) ×× إلى ح/م. المبيعات</p>
<p>×× من ح/م. ت بيعية وإدارية ×× إلى ح/م. أستاذ عام</p>	<p>١٣- إثبات المصاريف البيعية والإدارية الخاصة بالفترة: ×× من ح/م. ت بيعية وإدارية ×× إلى ح/م. النقدية</p>
<p>من مذكورين ×× ح/م. ت ص غ م مستوعبة ×× ح/م. تكلفة المبيعات ×× إلى ح/م. ت ص غ فعلية</p>	<p>١٤- إقفال حسابات ص غير مباشرة مستوعبة والفعلية (الفروق غير جوهرية) أ- إذا كانت الفعلية أكبر من المستوعبة: من مذكورين ×× ح/م. ت ص غ م مستوعبة ×× ح/م. تكلفة المبيعات ×× إلى ح/م. ت ص غ فعلية</p>
<p>×× من ح/م. ت ص غ م</p>	<p>ب- إذا كانت الفعلية أقل من المستوعبة: ×× من ح/م. ت ص غ م مستوعبة</p>

<p>مستوعبة إلى مذكورين ×× /ح/ تكلفة المبيعات ×× /ح/ م. ت ص غ فعلية</p>	<p>إلى مذكورين ×× /ح/ تكلفة المبيعات ×× /ح/ م. ت ص غ فعلية</p>
<p>من مذكورين ×× /ح/ ت ص غ م مستوعبة ×× /ح/ م إنتاج تحت التشغيل ×× /ح/ مراقبة إنتاج تام ×× /ح/ تكلفة المبيعات ×× إلى /ح/ م ت ص غ فعلية</p>	<p>إذا كانت الفروق جوهرية بين الفعلية والمستوعبة: أ- إذا كانت الفعلية أكبر من المستوعبة: من مذكورين ×× /ح/ ت ص غ م مستوعبة ×× /ح/ م إنتاج تحت التشغيل ×× /ح/ مراقبة إنتاج تام ×× /ح/ تكلفة المبيعات ×× إلى /ح/ م ت ص غ فعلية</p>
<p>×× من /ح/ ت ص غ م مستوعبة إلى مذكورين ×× /ح/ م إنتاج تحت التشغيل ×× /ح/ مراقبة إنتاج تام ×× /ح/ تكلفة المبيعات ×× /ح/ م ت ص غ فعلية</p>	<p>ب- إذا كانت الفعلية أقل من المستوعبة ×× من /ح/ ت ص غ م مستوعبة إلى مذكورين ×× /ح/ م إنتاج تحت التشغيل ×× /ح/ مراقبة إنتاج تام ×× /ح/ تكلفة المبيعات ×× /ح/ م ت ص غ فعلية</p>

مثال رقم (١)

تقوم شركة "السعادة" بالإنتاج وفقا لمواصفات يحددها العملاء،
وتستخدم نظام تكاليف الأوامر حيث بلغ رصيد تكلفة الإنتاج التام أول
الفترة ٣٠٠٠٠٠ جنيه تخص الأمر (١٠٠) كما بلغ رصيد تكلفة الإنتاج
تحت التشغيل أول الفترة ٢٠٠٠٠٠ جنيه تخص الأمر (١٠١). وخلال

الفترة بدء العمل في أوامر أخرى هي (١٠٢)، (١٠٣)، (١٠٤) حيث تم الانتهاء بالفعل من الأوامر (١٠١)، (١٠٢)، (١٠٣) خلال الفترة وحولت لمخزون الإنتاج التام حيث تم تسليم الأوامر (١٠٠)، (١٠١)، (١٠٢) للعملاء.

فإذا علمت أن تكلفة المواد المباشرة المنصرفة من المخازن للأوامر الإنتاجية رقم (١٠١)، (١٠٢)، (١٠٣)، (١٠٤) بلغت ١٨٠٠٠، ٣٤٠٠٠، ٣٥٠٠٠، ٣٢٠٠٠ جنيه على التوالي. كما بلغت الأجور المباشرة للأوامر الإنتاجية رقم (١٠١)، (١٠٢)، (١٠٣)، (١٠٤) مبلغ ٣٠٠٠٠، ٤٠٠٠٠، ٢٥٠٠٠، ٢٠٠٠٠ جنيه على التوالي. ويتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس ٤٠% من تكلفة العمل المباشر.

المطلوب: (باستخدام طريقة إدماج السجلات)

(١) إعداد قائمة تكاليف الأوامر.

(٢) تحديد تكلفة كل من الإنتاج التام خلال الفترة، والإنتاج تحت التشغيل

آخر الفترة، والإنتاج التام آخر الفترة.

(٣) تصوير حـ / مراقبة الإنتاج تحت التشغيل، وحـ / مراقبة مخزن الإنتاج التام.

الحل

١- إعداد قائمة تكاليف الأوامر:

لتحديد تكاليف الأوامر يجب في هذه الحالة تحديد نصيب كل أمر إنتاجي من عناصر التكاليف الثلاث، ويتضح من معطيات المثال رقم (١) أن نصيب الأوامر من عناصر التكاليف المباشرة (المواد، الأجور) معطى، ونستخدم معدل تحميل على أساس تكلفة الأجور المباشرة لتحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة المستوعبة التي يتم تحميلها على الأوامر، ويتم ذلك على النحو التالي:

التكاليف الصناعية غير المباشرة المستوعبة =

تكلفة الأجور المباشرة المحملة على الأوامر × معدل التحميل التقديري

وتكون التكاليف الصناعية المستوعبة الخاصة بالأوامر

$$(١٠١) = ٣٠٠٠٠ × ٤٠\% = ١٢٠٠٠ جنيه$$

$$(1.2) = 40\% \times 40000 = 16000 \text{ جنيه}$$

$$(1.3) = 40\% \times 25000 = 10000 \text{ جنيه}$$

$$(1.4) = 40\% \times 20000 = 8000 \text{ جنيه}$$

ويتم إعداد قائمة تكاليف الأوامر بناء على ذلك كما يلي:

بيان	أمر رقم ١٠١	أمر رقم ١٠٢	أمر رقم ١٠٣	أمر رقم ١٠٤	إجمالي
رصيد أول الفترة	٢٠٠٠٠	-	-	-	٢٠٠٠٠
مواد مباشرة	١٨٠٠٠	٣٤٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٢٠٠٠	١١٩٠٠٠
أجور مباشرة	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	١١٥٠٠٠
تص مستوعبة	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	١٠٠٠٠	٨٠٠٠	٤٦٠٠٠
إجمالي	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠

٢- تحديد تكلفة كل من:

الإنتاج التام خلال الفترة الحالية = تكلفة الأوامر التامة والمحولة

لمخزن الإنتاج التام خلال الفترة وهي الأوامر (١٠١)، (١٠٢)، (١٠٣)

$$= 80000 + 90000 + 70000 = 240000 \text{ جنيه.}$$

والإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة = تكلفة الأمر رقم (١٠٤) والذي بم

يستكمل بعد خلال الفترة الحالية، ويمثل رصيد حساب مراقبة الإنتاج

تحت التشغيل في نهاية الفترة = 60000 جنيه.

والإنتاج التام آخر الفترة = تكلفة الأمر رقم (١٠٣) والذي لم يتم تسليمه بعد للعملاء خلال الفترة الحالية، ويمثل رصيد حساب مراقبة الإنتاج التام في نهاية الفترة = ٧٠٠٠٠٠ جنيه.

٣- تصوير حساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل:

ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

رصيد أول الفترة	٢٠٠٠٠٠	ح/ م. إنتاج تام	٢٤٠٠٠٠٠
ح/ م. مخازن مواد	١١٩٠٠٠		
ح/ م. الأجور	١١٥٠٠٠		
ح/ م ت ص غ	٤٦٠٠٠	رصيد آخر الفترة	٦٠٠٠٠
مستوعبة			
	٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠

٤- تصوير حساب مراقبة مخزن الإنتاج التام:

ح/ مراقبة مخزن الإنتاج التام

رصيد أول الفترة	٣٠٠٠٠٠	ح/ تكلفة البضاعة	٢٠٠٠٠٠٠
ح/ م. إنتاج تحت التشغيل	٢٤٠٠٠٠٠	المباعة	
		رصيد آخر الفترة	٧٠٠٠٠
	٢٧٠٠٠٠		٢٧٠٠٠٠

مثال رقم (٢)

تقوم شركة "الحمد" بالإنتاج وفقا لموصفات يحددها العملاء وتستخدم نظام تكاليف الأوامر حيث بلغ رصيد تكلفة الإنتاج التام أول الفترة ٤٠٠٠٠٠ جنيه، ورصيد تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة ٣٠٠٠٠٠ جنيه. وخلال الفترة بدء العمل في أوامر أخرى وتم الانتهاء بالفعل من بعضها خلال الفترة وحولت لمخزن الإنتاج التام كما تم تسليم بعض الأوامر للعملاء. فإذا علمت أن:

- بلغت تكلفة المواد المباشرة المنصرفة من المخازن للأوامر خلال الفترة ٩٠٠٠٠٠ جنيه.

- بلغت تكلفة الأجور المباشرة للأوامر ٨٠٠٠٠٠ جنيه.

- يتم تحميل التكلفة الصناعية غير المباشرة من خلال معدل تحميل تقديري على أساس ساعات العمل المباشر.

وقد بلغت التكاليف الصناعية المقدرة ٦٠٠٠٠٠ جنيه في ظل طاقة طبيعية مقدرة ٢٠٠٠٠٠ ساعة عمل مباشر. وبلغت التكلفة الصناعية غير المباشرة الفعلية للفترة ٥٥٠٠٠٠ جنيه. وبلغ مجموع ساعات العمل

المباشر الفعلية لمختلف الأوامر خلال الفترة ١٨٠٠٠ ساعة.

وبفحص ساعات العمل المباشر الفعلية اتضح أن ١٠٠٠٠ ساعة منها تخص الأوامر المباعة، ٥٠٠٠ ساعة منها تخص الأوامر التامة في نهاية الفترة، ٣٠٠٠ ساعة تخص الأوامر تحت التشغيل في نهاية الفترة. وبفحص قائمة تكاليف الأوامر اتضح أن التكلفة الأولية للأوامر التامة في نهاية الفترة ١٥٠٠٠ جنيه وللأوامر تحت التشغيل في نهاية الفترة ١١٠٠٠ جنيه.

المطلوب: (استخدم طريقة إدماج السجلات مفترضا أن الانحراف غير جوهري)

١- إعداد معدل التحميل التقديري للتكلفة الصناعية غير المباشرة على أساس ساعات العمل المباشر المقدرة.

٢- تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة المستوعبة.

٣- تحديد تكاليف الإنتاج تحت التشغيل وتكلفة الإنتاج التام آخر الفترة.

٤- تصوير حسابات المراقبة التالية: (ح/ مراقبة التكاليف الصناعية

المستوعبة، ح،/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية، ح/

مراقبة الإنتاج تحت التشغيل، حـ/ مراقبة مخزن الإنتاج التام، حـ/
تكلفة البضاعة المباعة).

الحل

(١) إعداد معدل التحميل التقديري للتكاليف الصناعية غير المباشرة على

أساس ساعات العمل المباشر المقدرة:

معدل التحميل التقديري = ت ص غ مقدرة ÷ ساعات العمل المباشر المقدرة

$$= 60000 \text{ جنيه} \div 20000 \text{ ساعة} = 3 \text{ ج/ساعة}$$

٢- تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة المستوعبة:

يتم تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة المستوعبة التي يتم

تحميلها على الأوامر الإنتاجية بمجرد الانتهاء من إنتاجها لحين حصر

التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية كما يلي:

التكلفة المستوعبة = ساعات النشاط الفعلي × معدل التحميل التقديري

$$= 18000 \text{ ساعة} \times 3 \text{ جنيه} = 54000 \text{ جنيه. ويخص الإنتاج تحت}$$

التشغيل آخر الفترة منها 9000 جنيه (3000 ساعة × 3)، بينما يخص

الإنتاج التام آخر الفترة منها 15000 جنيه (5000 ساعة × 3).

٣- تحديد تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة والإنتاج التام آخر

الفترة:

بيان	تشغيل آخر	تام آخر
التكلفة الأولية	١١٠٠٠	١٥٠٠٠
التكلفة المستوعبة	٩٠٠٠	١٥٠٠٠
إجمالي التكلفة	٢٠٠٠٠ جنيه	٣٠٠٠٠ جنيه

٤- تصوير حسابات المراقبة:

ح/ مراقبة التكاليف الصناعية المستوعبة

٥٤٠٠٠	ح/ م. ت ص غ	٥٤٠٠٠
	فعلية	
٥٤٠٠٠	ح/ م. إنتاج تحت التشغيل	٥٤٠٠٠

ح/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية

٥٥٠٠٠	إلى مذكورين	٥٤٠٠٠
		ح/ م. ت ص مستوعبة
		ح/ تكلفة البضاعة المباعية
		(متمم)
٢٧٠٠٠٠		٢٧٠٠٠٠

ويتضح من خلال تصوير حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير

المباشرة الفعلية على النحو السابق ما يلي:

١- التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية التي تم حصرها في نهاية الفترة وتشمل بطبيعة الحال كل من المواد غير المباشرة والمهمات الصناعية، والأجور غير المباشرة والمرتببات الصناعية، وباقي عناصر التكاليف الصناعية الأخرى كالأستهلاك والصيانة والقوى المحركة وخلافه (معطى) بمبلغ ٥٥٠٠٠٠ جنيه.

٢- بينما بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة المستوعبة والمحملة بالفعل على الإنتاج ٥٤٠٠٠٠ جنيه (تم احتسابها).

٣- ويعني ذلك أن ما تم تحميله على الإنتاج أقل من الفعلي ويمثل الفرق في هذه الحالة انحراف غير ملائم (خسارة) ويقبل في حساب تكلفة البضاعة المباعة.

ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

٣٠٠٠٠٠	رصيد أول الفترة	٢٣٤٠٠٠	ح/ م. إنتاج تام
٩٠٠٠٠٠	ح/ م. مخازن مواد		
٨٠٠٠٠٠	ح/ م. الأجور		
٥٤٠٠٠٠	ح/ م. ت ص		
	مستوعبة	٢٠٠٠٠٠	رصيد آخر الفترة
٢٥٤٠٠٠٠		٢٥٤٠٠٠٠	

حـ/ مراقبة مخازن الإنتاج التام

رصيد أول الفترة	٤٠٠٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة	٢٤٤٠٠٠
حـ/ م. إنتاج تحت التشغيل	٢٣٤٠٠٠	المباعة	
		رصيد آخر الفترة	٣٠٠٠٠
	٢٧٤٠٠٠		٢٧٤٠٠٠

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

حـ/ م. مخزن إنتاج تام	٢٤٤٠٠٠	حـ/ أ. خ	٢٤٥٠٠٠
حـ/ م ت ص غ	١٠٠٠		
فعلية	٢٤٥٠٠٠		٢٤٥٠٠٠

وقد افترضنا لأغراض حل المثال السابق أن فروق التحميل بين

التكاليف الصناعية الفعلية والمستوعبة يتم إقفالها في حساب تكلفة

البضاعة المباعة بالكامل، وتعتبر هذه الطريقة ملائمة في حالة

انخفاض قيمة هذه الفروق وعدم جوهرية تأثيرها على القوائم

والتقارير المالية.

أما إذا كانت تلك الفروق جوهرية فيفضل توزيعها بين حسابات

الإنتاج الثلاث الرئيسية والمتمثلة في حساب مراقبة الإنتاج تحت

التشغيل وحساب مراقبة الإنتاج التام وحساب تكلفة البضاعة المباعة

حسب نصيب كل من الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة والإنتاج التام

أخر الفترة والإنتاج المباع خلال الفترة على التوالي، وبحيث يؤثر
نصيب الأول والثاني على قائمة المركز المالي بينما يؤثر نصيب
الثالث على قائمة الدخل.

قائمة المراجع

- د. أحمد حسين علي حسين (٢٠٠٦)، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- د. أحمد محمد نور، د. حسين عبيد، د. شحاته السيد شحاته (٢٠٠٧)، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- د. أمجاد محمد الكومي (٢٠٠٧)، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول.
- د. حسين عيسى، د. عوض الله ميخائيل، د. عبد الرحمن عليان (بدون تاريخ)، دراسات في الاتجاهات السلوكية في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- د. صلاح احمد محمد الشهاوي (٢٠١٤)، مدي فعالية نموذج محاسبة استهلاك الموارد RCA كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة

معلومات التكلفة وإدارة الطاقة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،

كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد ٥١، العدد الأول.

- د. كمال حسين، د. ممدوح عبد الحميد، د. كمال الدين علي محمد

(بدون تاريخ)، أصول محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة عين

شمس.

- د. محمد السيد محمد الصغير (٢٠١١)، إطار مقترح للتكامل بين

مدخل تكلفة المواصفات ABCII ومحاسبة استهلاك الموارد

RCA لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، مجلة البحوث

التجارية المعاصرة، كلية التجارة جامعة سوهاج، العدد الأول.

- د. محمد شحاته خطاب (٢٠٠٩)، إطار مقترح للتكامل بين نظام

التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز

فلسفة الإدارة علي أساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية، المجلة

العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، المجلد الأول،

العدد الثاني.

- د. مكرم عبد المسيح باسيلي (٢٠٠٢)، محاسبة التكاليف الأصالة

والمعاصرة الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية،
المنصورة.

- د. ناصر نور الدين عبد اللطيف (٢٠٠٩)، مبادئ محاسبة التكاليف،
الدار الجامعية، الاسكندرية.

