

قسم إدارة الأعمال

المادة محاسبة التكاليف

المرحلة الثالثة

مدرس المادة

م.م. وسام نوري عبد الحسين

السنة الدراسية ٢٠٢٣ - ٢٠٢٤

الفصل الاول

المقدمه

محاسبه التكاليف

لم يعد الهدف من المحاسبه قائم على تسجيل العمليات المحاسبية للمنشاه وتحديد المركز المالي وتحديد نتائج هذه العمليات في صوره اجماليه وانما تطرق علم المحاسبه في القرن الاخير الى العديد من المجالات الاخرى وقد ظهرت محاسبه التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستخدمه لخدمه اداره الشركات في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابه.

وتعد محاسبه التكاليف فرع من فروع المحاسبه الماليه نشات الحاجه اليه نتيجة للتطور الصناعي وانتشار الاسواق التجارويه ووجود المنافسه بين المشروعات والقصور المحاسبه الماليه عن تقديم المعلومات الملائمه لاصحاب المشروعات لمساعدتها على اتخاذ قرارات رشيده.

مفهوم محاسبه التكاليف

ان محاسبه بالتكاليف تمثل احد فروع المحاسبه التي تهتم بتجميع بيانات تكاليف وتحديدھا وتبويبھا بغرض تحديد تكلفه الوحده المنتجه سواء كانت سلعه او خدمه والرغابه عليها ومساعدته الاداره في رسم السياسات الانتاجيه والتسويقيه والاختيار من بين البدائل المتاحه.

كما تم تعريف محاسبه تكادف على انها الوسيله التي تساعد الاداره في الرقابه على استخدام حوامل انتاج المتاحه لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عناصر الانتاج لغرض استخدامها باقصى درجه من الكفايه

اهداف محاسبه التكاليف

اولا _ تحديد تكاليف المنتجات والخدمه

ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبه التكاليف حتى تتمكن المنشاه من تحديد نتائج عمليه عن فتره زمنييه معينه وبالتالي تحديد مركز المالي في نهايه القدره ويتطلب تحديد تكلفه الوحدات المنتجه اتباع الخطوات الاتيه

- ١- حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها
- ٢ - دراسه انواع وتسلسل العمليات الصناعيه اللازمه لانتاج هذه المنتجات وتحديد مركز التشغيل
- ٣- تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف في المواقع المستندات والاشعارات المختلفه والمتعلقه بتكاليف استخدام المواد وتكاليف الاعمال وتكاليف شراء او انتاج الخدمه اللازم لوجه النشاطات المختلفه.
- ٤- تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجه سواء كان سلع او خدمات نهائيه

ثانيا _ للتخطيط والرقابه

التخطيط هو عمليه التنبؤ في المستقبل من خلال تحديد اهداف ورسم السياسات وتقرير اوجه النشاط المستقبليه اللازمه لتحقيق الاهداف ويتم ترجمه الخطط على شكل موازنات تقديريه فبعد دراسه السوق والطاقت الانتاجيه يتم وضع موازنه المبيعات والانتاج .. الخ . ويقصد بالرقابه على التكاليف تحقيق الكفاءه في استخدام المواد والعماله والالات وغيرها من عوامل الانتاج وقد تحققت الرقابه على التكاليف عن طريق الاعتماد على المقارنه بين التكاليف الفعليه والتكاليف المعياريه في ظل الظروف المحيطه

ثالثا _ المساعد في اتخاذ القرارات

ويوصف اتخاذ القرار بانه عمليه الاختيار من مجموعه البدائل المتنافسه تحدد المنشات اسعار منتجاتها وخدماتها بحيث تقفل لها تحقيق فائض بعد تغطيه واسترداد التكاليف

التي تحملتها في سبيل الانتاج كما يرغب المستهدف في دفع اسعار منخفضة تمكنه من الحصول على اكبر قدر من المنتجات.
علاقه محاسبه تكاليف بالمحاسبه الماليه والمحاسبه الاداريه

يتضمن نظم المعلومات المحاسبية للشركه ثلاث نظم محاسبية فرعيه هي المحاسبه الماليه ومحاسبه التكاليف والمحاسبه الاداريه وهناك ارتباط بين هذه الفروع حيث ان محاسبه التكاليف تلبي حاجه المحاسبه الماليه من خلال تزويدها بالمعلومات المرتبطه بتكاليف الانتاج المباع وتكاليف المخزون بكافه انواع لمساعدتها في اعداد القوائم الماليه.

وتلبي حاجه المحاسبه الاداريه من خلال تقديم المعلومات الكفويه اللازمه مثل التكاليف المعياريه وكذلك تقديم تقارير عن اداء انحراف لانجاز الفعلي عن الموازنه

والجدول ادناه يقارن بين المحاسبه الماليه ومحاسبه التكاليف:

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية	زاوية المقارنة
اختيارية تحددتها ادارة الشركة	اجبارية بموجب القاتون التجارية	الوجه القانونية
تحديد كلفة وحدة الانتاج والرقابة على التكاليف, ومساعدة الادارة ادارة الشركة	تحديد نتيجة الاعمال المركزية المالية اصحاب الشركة والجهات الخارجية	الاغراض الهدف الجهة المستفيدة
اجزاء تنظيمية من الشركة الحاضر والمستقبل تقديرية وفعلية	المنشأة ككل الماضي تاريخية وفعلية	نطاق الاهتمام التوجه الزمني خصائص المعلومات
غير خاضعه لها	خاضعه لها	الموقف من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
داخلية	داخلية وخارجية	المستندات المستعملة

مفاهيم وتصنيفات التكاليف cost concepts and classifications

التكاليف : هي التضحيات والمبالغ التي تتكبدها المنشاه في سبيل الحصول على سلع او خدمه او تحقيق هدف معين

المصروف : هي مقدار النقص في الوصول الذي يقابله ايراد خلال الفتره المحاسبية طبقاً لمبدأ المقابله

الخساره : هي مقدار النقص في الاصول ولم يقابله ايراد وتبويب التكاليف كالآتي:

اولاً_ التبويب النوعي او الطبيعي (مواد_ اجور_ تكاليف صناعيه اضافيه) في ضوء هذا التبويب تقسم عناصر التكاليف تبعاً لطبيعته عوامل الانتاج الى

١-المواد المباشرة: يعتبر من اهم عناصر التكاليف في العديد من المشروعات لانه يمثل نسبه كبيره من التكاليف الاجماليه للانتاج مثل الخشب في صناعه الاثاث حامل بترول في صناعه تكرير البترول والوقود قطع غيار الحديد في صناعه السيارات

٢-الاجور المباشرة: ويشمل كل ما يدفعه المشروع في سبيل حصوله على خدمات عنصر العمل الانساني سواء كانت مباشره او غير مباشره بالنسبه لوحده الانتاج وسواء كان العمل يدوي او الي وتظهر اهميه عنصر تكلفه الاجور في انه العنصر الذي يساعد على تحويل المواد الاولييه الى منتجات

٣-التكاليف الصناعيه الاضافيه: يشمل على كل ما يحتاجه المشروع بخلاف عنصري المواد المباشرة والاجور المباشرة للقيام بالانتاج وتشمل تكلفه الخدمات على القوه المحركه (الكهرباء) استهلاك الات ومباني المصنع وصيانتها، مصروفات الاناره، تكلفه التخزين، الاعلان خدمات بيعيه الايجار، اهلاك وصيانه مباني الاداره ومصاريف الابحاث والتجارب، مصاريف نقل، تاجير معدات

ثانياً_ التبويب الوظيفي(تكاليف صناعيه_ تكاليف تسويقيه_ تكاليف اداريه وتمويليه)

١_ **تكاليف صناعيه**: التكاليف المرتبطه بنشاطات تصنيع المنشات وتنقسم الى ثلاث اقسام فرعيه أ- مواد خام مباشره: وهي كافه المواد الخام التي اصبحت جزءا لا يتجزا من المنتج التام الصنع على سبيل المثال (الحديد المستعمل لصناعه السيارات/ الورق في طباعه الكتب)

ب- اجور مباشره: وهي العماله التي علاقه مباشره مع تصنيع المنتج على سبيل المثال (اجور مشغل الماكينات في الورشه الميكانيكيه)

ت- تكاليف صناعيه غير مباشره: هي كافه التكاليف الخاصه بالتصنيف ما عدا المواد المباشرة والاجور المباشرة وتشمل تكلفه ماده القراء والمسامير المستخدم في صناعه الاثاث ورواتب المصممين والمهندسين المشرفين على الانتاج وايجار المصنع وانثال الالات من المصنع

٢- تكاليف تسويقيه ايقافه التكاليف المرتبطه بحصول على المبيعات وتوصيل المنتج على سبيل المثال مصاريف الاعلان والتسويق واموله المبيعات

٣-تكاليف اداريه تحتوي على كافه المصاريف المرتبطه بالانشطه التمويلييه والاداريه مثل الرواتب واجهزه المكتبيه والقرطاسيه والخدمات الاداريه والافادات ..الخ

ثالثاً_ تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحده المنتج(تكاليف مباشره تكاليف غير مباشره)

١_ تكاليف المباشرة(Direct costs)

وتشتمل التكاليف المباشرة على جميع بنود النفقات التي تصرف خصيصا من اجل وحده المنتج النهائي اي ان عناصر التكاليف المباشرة يمكن تخصيصها باكملها لمنتج معين او التي يمكن ربطها بصورة مباشرة وبسهولة بوحدات المنتج النهائي . مثال النسيج في صناعة الملابس ،الخشب في صناعة الاثاث، اجور عمال الانتاج

٢-التكاليف الغير مباشرة (Indirect Costs)

تتضمن التكاليف غير المباشر عناصر النفقات التي لا ترتبط بوحده انتاج محدد و لكن يستفيد منها اكثر من وحدة من وحدات الانتاج على انها عناصر عامه وليست خاصه مثل راتب مدير مصنع وتكلفه الكهرباء وللفضل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة يتم الاعتماد على النقاط التاليه.

١ - سهوله او صعوبه تمييز العنصر والتصاقه بوحده منتج النهائي فالعنصر الذي يدخل بصفه اساسيه في صنع وحدات المنتج يعتبر مباشر مثال القطن الذي يستخدم في صناعة الغزل والنسيج، والاشباب التي تستخدم في صناعة الاثاث ،والاجزاء والقطع التي تستخدم في صناعة السيارات ٢_ سهوله او صعوبه تخصيص العنصر والربط بينه وبين وحده المنتج في العنصر الذي يسهل تخصيصه والربط بينه وبين وحده المنتج النهائي يعتبر انصرا مباشرا مثال ثالث اجور عمال الصيانه في صناعة الغزل، والنسيج التي تعتبر اجور غير مباشره لصعوبه تخصيصها والربط بينها وبين وحده المنتج نهائي

٣- القيمه النسبيه للعنصر بعض بنود التكاليف تعتبر بطبيعتها مباشره الى ان الاعتبارات العمليه قد تستوجب اعتبارها عناصر غير مباشره و اضافتها الى العناصر غير المباشره الاخرى ويرجع ذلك قيمتها او لكبر الاعباء التي يتطلبها حصر هذه البنود وتحميلها بصورة مباشره لوحدات المنتج النهائي مثال ذلك المسامير ،والغراء في صناعة الاثاث، والخيوط في صناعة الاحذيه.

رابعاً_ تبويب عناصر التكاليف حسب علاقاتها بحجم النشاط

(تكاليف ثابتة_ تكاليف متغيرة_ تكاليف مختاطه)

١-التكاليف الثابته (Fixed costs)

هي تكاليف الثابته التي لا تتغير في اجمالها برقم التغير الذي يحدث في حجم او مستوى النشاط طالما كان في حدود المدى الملائم للنشاط كما ان نصيب الوحده المنتجه من تكلفه الثابته يتغير بتغير مستوى النشاط حيث تزيد تكلفه الوحده الواحده من التكاليف الثابته كلما انخفض مستوى النشاط والعكس صحيح ناخذ.

مثال توضيحه في شركة صناعيه الاثاث تتحمل الشركه ايجار المصنع بمقدار ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار سنويا بان هذا المبلغ يبقى ثابت خلال السنه بغض النظر عن حجم الانتاج في الاثاث وكما موضح في الجدول

إجمالي مبلغ الايجار السنوي	عدد الكراسي المصنعه	حصة الكرسي من مبلغ الايجار
1,000,000	10	100,000 دينار
1,000,000	50	20,000 دينار
1,000,000	100	10,000 دينار

٢_ التكاليف المتغيرة (Variable costs)

هي تكاليف التي تتغير في مجموعها وبنفس الوقت وبنفس النسبه وبنفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط اي ان مجموعه تكاليف له علاقه طرديه مع حجم الانتاج حيث ان التغير في حجم النشاط هو اجمالي التكاليف المتغيره في حين للتكلفه الواحده الواحد من التكاليف المتغيره ستكون ثابتة ومن امثله التكاليف المتغيره هي المواد المباشره والاجور المباشره والوقود والطاقيه..... الخ وللتوضيح ناخذ المثال التالي في صناعه الكراسي ان الكرسي الواحد يتطلب من المواد المباشره (الخشب 3 م) وان سعر شراء المتر 1000 دينار فان كلفه الخشب للكرسي الواحد هي 3000 دينار (م*1000د) وتكون اجمالي تكاليف الخشب للانتاج كالاتي:

عدد الكراسي المصنعه	الكلفه المتغيرة للكراسي	إجمالي التكاليف المتغيرة
1	3000 دينار	3000 دينار
50	3000 دينار	150,000 دينار
100	3000 دينار	300,000 دينار

٣- التكاليف المختلطه : وبن تكاليف التي تجمع في خصائصها بين التكاليف المتغيره والتكاليف الثابته مثل التكاليف الكهربائيه والصيانه والهاتف بمعنى انها تتضمن قدرا ثابتا واخر متغير

طرق فصل تكاليف المختلطه

طريقه تقدير التكاليف تساعد الاداره على التخطيط واتخاذ القرار حيث تمكن الاداره من معرفه مقدار التكاليف التي تحتاج لها في اي عمليه انتاجيه وهناك عدده طرق لفصل التكاليف ومن ابسطها طريقه اعلى وادنى مستوى للنشاط.

طريقه اعلى وادنى مستوى النشاط :

تعتبر من اسهل الطرق استخداما في تحليل عناصر التكاليف المختلطه واستخدام هذه الطريقه يتطلب اتباع بخطوات التاليه

١- تحديد اعلى مستوى للنشاط والتكاليف المرتبطة به وتحديد ادنى مستوى للنشاط والتكاليف المرتبطة به

٢- تحديد الفرق بين تكلفه اعلى حجم من نشاط وتكلفه ادنى حجم للنشاط

٣- تحديد الفرق بين اعلى حجم للنشاط وادنى حجم للنشاط بالوحدات والساعات

٤- حساب معدل التغير (ب) عن طريق قسم الفرق في التكاليف على الفرق في الحجم حيث يمثل معدل التغير التقني المتغير الواحد

٥- لتحديد التكاليف المتغيره لاي مستوى نشاط يتم ضرب الحجم المراد حسابه تكلفه المتغير في معدل التغير المحسوب في الخطوه (4)

٦- لتحديد التكاليف الثابته (أ) يتطلب الامر تطبيق معادله الخط المستقيم (ص=أ+ب س)

ص=إجمالي التكاليف أ=إجمالي التكلفة الثابته،

ب =التكلفة المتغير الواحد ، س =حجم النشاط

وإذا تم الوصول الى إجمالي التكاليف الثابته يمكن طرحها من إجمالي التكاليف في الوصول الى تكاليف المتغيره

مثال /البيانات التاليه استخرجت من سجلات احدى الشركات الصناعيه والخاصه بتكاليف القوى المحركه لاربعه اشهر الاولى لعام 2017 (المبالغ بالدنانير)

الإشهر	ساعات تشغيل المكائن	إجمالي تكاليف القوة المحركة
1	1600	44000
2	1200	36000
3	2400	60000
4	800	28000

المطلوب /فصل التكاليف المختلطه الى متغيره وثابته بطريقه الحد الاعلى والادنى مع تصوير معادله الخط المستقيم

١- الجواب / معدل التكلفة المتغير الواحد= ٦٠٠٠٠ - ٢٨٠٠٠ = ٢٠ دينار/ ساعه
٢٤٠٠ - ٨٠٠

ص=أ - ب س

أ=ص - ب س

=60000-(2400*20)=12000 دينار إجمالي التكاليف الثابته

ويمكن تصوير دالة التكاليف ص =20*س+12000

بعض المصطلحات نحو محاسبه التكاليف

١- هدف التكلفة (غرض التكلفة) هو اي شيء يراد احتساب تكلفته بشكل منفصل مثل منتج معين او خدمه معينه او نشاط او..... الخ . وقد يكون هدف التكلفة منفردا مثل سياره، بدله رجاليه وقد يكون هدف التكلفة مركب مثل تكلفه المريض/يوم

٢- كلفه الوحده تتكون كلفه الوحده المنتجه من اي صناعه تتالف من ثلاث عناصر التكاليفه هي (المواد المباشره الاجور المباشره تكاليف الصناعيه غير المباشره)

مثلا اذا اردنا من احتساب كلفه بدله رجاليه مصنعه في معمل النجف للخياطه فهي تتكون من كلفه القماش المستخدم للبدله كمراد مباشره اجور الخياطه كاجور مباشره ونصيب من بدله من تكاليف الصناعيه غير المباشره والتي تتضمن (اندثار المكائن والزيوت والوقود الصيانه اندثار المباني الخ) .

٣- الكلفه الاول هي تتكون الكلفه الاوليه في معظم الصناعات من المواد المباشره والاجور المباشره

٤- تكاليف التحويل (التشكيل) وتتمثل في تكاليف الاجور المباشره والتكاليف الصناعيه غير مباشره.

مثال/في/٢٠٠٠/١٢/٣١ تم ان ١٠٠٠٠ اطن من السكر وبلغت التكاليف لذلك الشهر يلي
1,000,000 دينار مواد مباشره 2,000,000 اجور مباشرة 500,000 تكاليف صناعيه غير مباشره.

المطلوب/احتساب كلفة الوحده الواحدة لمنتجة ، الكلفه الوليه ، تكاليف التحويل.

تكاليف الوحده الواحدة = المواد المباشره + الاجور المباشره + تكليف ص غ مباشره

عدد الوحدات المنتجة

$$\text{تكلفة الوحده الواحدة} = 500,000 + 2000,000 + 1000,000 = 3500,000$$
$$= 350 \text{ دينار} \times 10,000$$

التكاليف الاوليه = المواد المباشره + الاجور المباشره
تكاليف الاوليه = 2000,000 + 1000,000 = 3000,000 دينار

تكاليف التحويل = الاجور المباشره + ت ص غ م
تكاليف التحويل = 500,000 + 2000,000 = 2500,000 دينار

مثال 2\ في شركة الخورة كانت التكاليف لشهر تموز كما يلي : 400,000 دينار مواد مباشرة
250,000 اجور مباشرة 350,000 دينار تكاليف صناعية اضافة 40000 دينار تخزين

المطلوب \ احتساب الكلفة الاولية , تكاليف التحويل.
الحل://

التكاليف الاولية = 250,000 + 400,000 = 650,000 دينار
تكاليف التحويل = 350,000 + 250,000 = 600,000 دينار

مثال 3\ أظهرت دفاتر احدى الشركات البيانات التالية : 40,000 دينار موارد مباشرة, 5000 دينار
مواد غير مباشرة, 35000 دينار اجور مباشرة, 9000 دينار اجور مشرفي الانتاج, 20,000 دينار
رواتب اداريه , 4000 دينار رواتب تسويقية.
المطلوب \ احتساب الكلفة الاولية , تكاليف التحويل.
الحل:

التكلفة الاولية = 35,000 + 40,000 = 75,000 دينار
تكاليف التحويل = 35,000 + (9000 + 5000) = 49,000 دينار

مثال 4\ عند ما يتم انتاج 10,000 وحدة فإن التكاليف الثابتة للوحدة المنتجة هي 14 دينار, لكن
عندما يتم انتاج 20,000 وحدة فكم تبلغ التكاليف الثابتة للوحدة المنتجة .

التكاليف الثابتة = 14 * 10,000 = 140000 دينار

بما ان التكاليف الثابتة ثابتة كمجموع ومتغير للوحدة الواحدة.

التكاليف الثابتة = 20,000 * س = 140000 دينار
س = 140,000 ÷ 20,000 = 7 دينار التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة .

مثال 5\ عندما يتم انتاج 10,000 وحدة فإن التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة المنتجة هي 6 دينار
, لكن عندما يتم انتاج 20,000 وحدة فكم تبلغ التكاليف المتغيرة .

التكاليف المتغيره متغيره كمجموعه ثابتة للوحدة الواحدة
التكاليف المتغيرة=20,000*6= 120,000 دينار

الفصل الثاني

نظريات تحميل التكاليف

لغرض تلبية متطلبات الإدارة في التخطيط والرقابة على فعاليات المنشأة اوجدت عدة نظريات لتحميل التكاليف ، كل نظرية تختلف في نتائجها عن الأخرى وبما ينسجم مع حاجات الإدارة الى البيانات المختلفة لتعدد الوظائف والواجبات الإدارية وتعقدها ، لاسيما في ظل المتغيرات الخاصة بالظروف الإقتصادية المحيطة بالمنشأة . وعموماً فإن أهم نظريات التحميل هي:

نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية)

تقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بجميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ، ثابتة أو متغيرة ، وبذلك يتم الحصول على متوسط كلفة الوحدة الواحدة المنتجة بقسمة إجمالي التكاليف على عدد الوحدات المنتجة . أما التكاليف التسويقية والإدارية فإنها تحمل على الوحدات المباعة سواء كانت ثابتة أو متغيرة وبعدها يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة الإجمالية من تكاليف إنتاجية وتسويقية وإدارية لهذا سميت بالإجمالية.

خصائص النظرية الكلية

تتميز هذه النظرية بالخصائص الآتية: عدد

1-تقوم هذه النظرية بتحميل عناصر التكاليف بشكل شامل على اعتبار ان كل هذه التكاليف ساهمت في

العملية الإنتاجية ، إذن لا بد من تحميلها بشكل كامل للوصول الى التكلفة الفعلية للإنتاج.

2-تساعد هذه النظرية على تحديد نتيجة النشاط الجاري من ربح أو خسارة بشكل صحيح بسبب مقابلة

إيرادات الفترة بتكلفة الحصول عليها بعد أخذ تغيرات المخزون بعين الإعتبار

3-تساعد هذه النظرية في تحديد السياسات السعرية على المدى الطويل على اعتبار ان سعر البيع للوحدة

المنتجة يجب أن لا يقل عن التكلفة الإجمالية.

الانتقادات الموجهة للنظرية الكلية

- 1- عدم ثبات تكلفة الوحدة من فترة لأخرى بسبب تغير حجم الإنتاج ، والسبب هو تغير نصيب الوحدة الواحدة من الإنتاج من التكاليف الثابتة زيادة أو نقصانا بالإنتاج.
- 2- ان التحميل الشامل لعناصر التكاليف قد يؤدي الى تحميل نفقات طاقة غير مستغلة على وحدات الإنتاج وتعتبر هذه التكاليف خسارة وليست كلفة وهذا يؤدي الى تضخيم تكلفة المنتجات وعدم صحتها.
- ان تقويم مخزون آخر المدة وفقا للنظرية يقوم على تحميل الإنتاج بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتغيرة والثابتة ، مما يؤدي الى نقل جزء من التكاليف الثابتة من الفترة الحالية الى الفترة التالية ، وهذا يخالف فرضية الفترة المالية لأن التكاليف الثابتة هي نفقات زمنية ترتبط بالدورة الحالية ويجب تحميلها بالكامل عليها.

وفي أدناه نموذج لقائمة التكاليف وكشف الدخل وفق النظرية الإجمالية:
قائمة التكاليف وفق النظرية الإجمالية للفترة المالية المنتهية في/

***	مواد أولية مباشرة
***	أجور مباشرة
***	مصاريف صناعية مباشرة
***	الكلفة المباشرة
***	مواد غير مباشرة
***	أجور غير مباشرة
***	مصاريف غير مباشرة
***	الكلفة غير المباشرة
***	كلفة الصنع
***	+ الإنتاج تحت التشغيل أول المدة
***	- الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة
***	كلفة الإنتاج
***	+ كلفة الإنتاج التام أول المدة
***	كلفة الإنتاج المعد للبيع
***	- كلفة الإنتاج التام آخر المدة
***	كلفة الإنتاج المباع
***	+ تكاليف تسويقية
***	كلفة المبيعات

كشف الدخل بموجب النظرية الإجمالية للفترة المالية المنتهية في/

	***	إيراد المبيعات
	***	- يطرح كلفة المبيعات
***	---	مجمّل الربح (الخسارة)
***		- التكاليف الإدارية
***		صافي الربح

مثال (1)

إليك البيانات الآتية عن السنة المنتهية في : 1995/12/31 الكلفة ب (الدينار)

الطاقة الإنتاجية والتسويقية	(20000) وحدة
المواد الأولية المباشرة	25000
المواد غير المباشرة	5000
الأجور المباشرة	20000
الأجور غير المباشرة	2000
مصروفات مباشرة	1000
مصروفات غير مباشرة	10000
تكاليف تسويقية	3000
تكاليف إدارية	6000

علما بأن عدد الوحدات المنتجة والتي تم تسويقها بالكامل (17000) وحدة وسعر بيع الوحدة الواحدة (5) دينار

م / إعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل بموجب النظرية الإجمالية.

الحل

قائمة التكاليف وفق النظرية الإجمالية للفترة المالية المنتهية في 31 / 12 / 1995

	25000	مواد أولية مباشرة
	20000	اجور مباشرة
	<u>1000</u>	مصاريف صناعية مباشرة
46000		الكلفة المباشرة
	5000	مواد غير مباشرة
	2000	أجور غير مباشرة
	<u>10000</u>	مصاريف غير مباشرة
17000		الكلفة غير المباشرة
63000		كلفة الصنع
***		+ الإنتاج تحت التشغيل أول المدة

*** 63000 *** 63000 *** 63000 3000 66000	الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة كلفة الإنتاج + كلفة الإنتاج التام أول المدة كلفة الإنتاج المعد للبيع - كلفة الإنتاج التام آخر المدة كلفة الإنتاج المباع + تكاليف تسويقية كلفة المبيعات
---------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

كشف الدخل بموجب النظرية الإجمالية للفترة المالية المنتهية في 1995 / 12 / 31

19000 6000 13000	85000 66000	ايراد المبيعات (5x17000) - يطرح كلفة المبيعات مجمل الربح (الخسارة) - التكاليف الإدارية صافي الربح
------------------------	----------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

ملاحظة

كلفة الصنع هي المثال السابق هي نفسها كلفة الإنتاج وكلفة الإنتاج المعد للبيع وكلفة الإنتاج المباع لعدم وجود انتاج في أول وآخر المدة تحت الصنع وتام الصنع.

مثال (2)

تبلغ الطاقة الإنتاجية والتسويقية لأحد المصانع (10000) وحدة شهرياً وقد توفرت لديك البيانات الآتية لشهر آذار / 1995 (المبالغ بالدينار)

1- رصيد الإنتاج التام أول المدة (2500) وحدة

2- كانت تكاليف الشهر كما يأتي:

17600	مواد أولية
12800	أجور مباشرة
3200	مصروفات صناعية مباشرة
12000	مصروفات صناعية غير مباشرة متغيرة
20000	مصروفات صناعية غير مباشرة ثابتة
5000	تكاليف تسويقية متغيرة
10000	تكاليف تسويقية ثابتة
6000	تكاليف إدارية

3- عدد الوحدات تحت التشغيل نهاية الشهر (4000) وحدة بمستوى انجاز 50% لكافة عناصر التكاليف.

4- يبلغ خزين الإنتاج التام آخر المدة (1000) وحدة وعدد الوحدات المباعة (7500) وحدة بسعر بيع (20) دينار للوحدة الواحدة

5- ان مستوى استغلال الطاقة الإنتاجية للشهر السابق) شباط (كان بمعدل 90% ولم يحصل أي تغير في كلفة الوحدة الواحدة المتغيرة لكلا الشهرين.

م / إعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل بموجب النظرية الإجمالية لشهر آذار. 1995 /

الحل:

الإنتاج المعادل للإنتاج تحت التشغيل آخر المدة $4000 \times 50\% = 2000$ وحدة

الأنتاج التام خلال المدة الوحدات المباعة + وحدات آخر المدة - وحدات أول المدة
 $= 7500 - 1000 + 2500 = 6000$ وحدة

الإنتاج المعادل للفترة = 8000 وحدة

عدد الوحدات أول المدة + عدد الوحدات المنتجة = عدد الوحدات المتاحة للبيع

عدد الوحدات أول المدة + عدد الوحدات المنتجة - عدد الوحدات آخر المدة = عدد الوحدات المباعة آخر المدة

عدد الوحدات أول المدة + عدد الوحدات المنتجة - عدد الوحدات المباعة

$1000 = 2500 + \text{عدد الوحدات المنتجة} - 7500$

إذن عدد الوحدات المنتجة = 6000 وحدة خلال الشهر
 $4000 \times 50\%$ (نسبة الانجاز) = 2000 وحدة انتاج تحت التشغيل اخر الشهر
الإنتاج المعادل للفترة 8000 وحدة نهاية الشهر

$8000/17600 = 2.200$ دينار/ وحدة من المواد الاولية

كلفة الصنع للوحدة الواحدة = كلفة الصنع الاجمالية / عدد الوحدات المنتجة

$8.2 = 8000/65600 =$ دينار

كافة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة = كلفة الصنع للوحدة الواحدة × عدد وحدات الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة

$$= 2000 \times 8.2 = 16400 \text{ دينار}$$

كافة إنتاج الوحدة الواحدة خلال الشهر الماضي = {الكلفة المباشرة للوحدة + ت.ص.غ.م. متغير للوحدة + ت.ص.غ.م. ثابتة للوحدة}

$$= \{ (9000/20000) + (8000/12000) + (8000/33600) \} =$$

10000 × 90% إنتاج الشهر السابق {

$$= \{ 2.222 + 1.5 + 4.2 \} = 7.922 \text{ دينار}$$

كافة الإنتاج التام أول المدة = كلفة الإنتاج للوحدة خلال الشهر السابق عدد وحدات الإنتاج التام أول المدة

$$= 2500 \times 7.922 = 19805 \text{ دينار}$$

قائمة التكاليف بموجب النظرية الإجمالية للفترة المالية المنتهية في 31 / 3 / 1995

	17600	2.2	مواد أولية مباشرة
	12800	1.6	اجور مباشرة
	<u>3200</u>	<u>0.4</u>	مصارييف صناعية مباشرة
33600		4.2	الكلفة المباشرة
	12000	1.5	مصارييف غير مباشرة متغيرة
	<u>20000</u>	<u>2.5</u>	مصارييف غير مباشرة ثابتة
<u>32000</u>			كلفة غير مباشرة
<u>65600</u>		8.2	كلفة الصنع

(16400)			+ الإنتاج تحت التشغيل أول المدة
49200			- الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة
<u>19805</u>			كلفة الإنتاج
69005			+ كلفة الإنتاج التام أول المدة
(8200)			كلفة الإنتاج المعد للبيع
60805			- كلفة الإنتاج التام آخر المدة
			كلفة الإنتاج المباع
	5000		+ تكاليف تسويقية متغيرة
<u>15000</u>	1000		+ تكاليف تسويقية ثابتة
<u>75805</u>			كلفة

كشف الدخل بموجب النظرية الإجمالية للفترة المنتهية في 1995/3/31

	150000	ايراد المبيعات (20×7500)
	<u>75805</u>	- يطرح كلفة المبيعات
74195		مجمل الربح (الخسارة)
<u>6000</u>		- التكاليف الإدارية
<u>68195</u>		صافي الربح

نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية)

نشأت هذه النظرية نتيجة الإنتقادات التي وجهت الى النظرية الكلية (الإجمالية) وتقوم على أساس تحميل

الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.
خصائص النظرية المتغيرة

1- ان تحميل تكاليف ثابتة باعتبارها تكاليف زمنية على حساب الأرباح والخسائر دون تحميلها على تكلفة

المنتجات والمخزون يحول دون نقل التكاليف الثابتة من فترة الى أخرى ويحقق مبدأ استقلال السنة المالية

2- عدم وجود حاجة لإستخدام معدلات تحميل لتوزيع. ت. ص. غ. م ثابتة على تكلفة المنتجات لكونها ترحل الى حساب الأرباح والخسائر

3- تساعد الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

الانتقادات الموجهة للنظرية المتغيرة

1- لا يمكن الإعتماد على النظرية لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية فيما يخص تحديد الأسعار لفترة طويلة وكذلك التخطيط والرقابة.

2- صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

3- على الرغم من ان التكاليف الثابتة زمنية وتحتسب دوريا الا انها نشأت من أجل الإنتاج لذلك يجب تحميل التكاليف الثابتة على تكلفة الإنتاج ولو بنسبة الطاقة المستغلة.

وتكون قائمة التكاليف وكشف الدخل بموجب هذه النظرية كما يأتي:

قائمة التكاليف بموجب النظرية المتغيرة للفترة المالية المنتهية في //

	***	مواد أولية مباشرة
	***	أجور مباشرة
	***	مصاريف صناعية مباشرة
	<u>***</u>	الكلفة المباشرة
***	***	مواد غير مباشرة متغيرة
	***	أجور غير مباشرة متغيرة
	***	مصاريف غير مباشرة متغيرة

***		الكلفة غير المباشرة
***		كلفة الصنع متغيرة
***		+ الإنتاج تحت التشغيل أول المدة متغيرة
***		- الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة متغيرة
***		كلفة الإنتاج متغيرة
***		+ كلفة الإنتاج التام أول المدة متغيرة
***		كلفة الإنتاج المعد للبيع متغيرة
***		- كلفة الإنتاج التام آخر المدة متغيرة
***		كلفة الإنتاج المباع متغيرة
***		+ تكاليف تسويقية متغيرة
***		كافة المبيعات المتغيرة

كشف الدخل بموجب النظرية المتغيرة (الحدية)

	***	ايراد المبيعات
	***	- يطرح كلفة المبيعات المتغيرة
***	---	مجمل الربح الحدي (عائد المساهمة)
***		- تكاليف صناعية غ.م. ثابتة
***		(مواد + أجور + مصاريف)
***		- تكاليف تسويقية ثابتة
***		- التكاليف الإدارية
***		صافي الربح

ملاحظة

مجمل الربح الحدي = ايراد المبيعات - كلفة المبيعات - كلفة المبيعات المتغيرة أو الربح الحدي (عائد المساهمة) للوحدة = سعر البيع للوحدة - الكلفة المتغيرة للوحدة

مثال (3)

اليك البيانات الآتية عن مصنع للكراسي للفترة المنتهية في 1995/12/31 الطاقة الإنتاجية والتسويقية

للمصنع (10000) كرسي:

(12) دينار

سعر بيع الكرسي الواحد

20000

المواد الأولية المصروفة للإنتاج

18000

الأجور المباشرة

5000

م.ص. مباشرة

20000 (60% تكاليف متغيرة)	ت.ص.غ.م.
10000 (70% تكاليف ثابتة)	ت. تسويقية
5000	ت. ادارية

قام المصنع خلال العام بإنتاج وتسويق 8000 كرسي

المطلوب /إعداد قائمة التكاليف و كشف الدخل بموجب النظرية المتغيرة للسنة المنتهية في 1995/12/31.

الحل

قائمة التكاليف بموجب النظرية المتغيرة (الحدية) للفترة المالية المنتهية في 31 / 12 / 1995

	20000	مواد أولية مباشرة
	18000	اجور مباشرة
	<u>5000</u>	مصاريف صناعية مباشرة
43000		الكلفة المباشرة
<u>12000</u> ^{1*}		ت.ص.غ.م. متغيرة
55000		
<u>3000</u> ^{2*}		كلفة الصنع المتغيرة
58000		+تكاليف تسويقية متغيرة
		كلفة المبيعات المتغيرة

$$1^* 12000 = 60\% \times 20000 \text{ دينار}$$

$$2^* 3000 = 30\% \times 10000 \text{ دينار}$$

كشف الدخل بموجب النظرية المتغيرة الحدية (للفترة المالية المنتهية في 31 / 12 / 1995

	69000	ايراد المبيعات (8000 × 12)
	<u>58000</u>	- يطرح كلفة المبيعات المتغيرة
38000		مجمل الربح الحدي (عائد المساهمة)
8000		- تكاليف صناعية غ.م. ثابتة
7000		(مواد+أجور + مصاريف)
<u>5000</u>		- تكاليف تسويقية ثابتة
18000		- التكاليف الإدارية
		صافي الربح

نظرية الطاقة المستغلة

وفقا لهذه النظرية تم التوفيق بين نظرية التكاليف الكلية ونظرية التكاليف المتغيرة ، حيث أخذت هذه

النظرية بالنظرية المتغيرة مضافا اليها التكاليف الثابتة التي تعادل استغلال الطاقة الإنتاجية ويتم احتساب الجزء الثابت المستغل بالمعادلة الآتية:

$$\text{التكاليف الصناعية الثابتة} = \frac{\text{التكاليف الصناعية الثابتة} \times \text{الطاقة الفعلية للإنتاج}}{\text{الطاقة القصوى للإنتاج}}$$

أما التكاليف التسويقية فإن الثابت المستغل لها يكون:
عدد الوحدات المباعة الفعلية

$$\text{التكاليف التسويقية الثابتة} = \frac{\text{التكاليف التسويقية الثابتة} \times \text{الطاقة التسويقية القصوى}}{\text{الطاقة التسويقية القصوى}}$$

أما التكاليف الصناعية الثابتة غير المستغلة والتكاليف التسويقية غير المستغلة فتحمل على كشف الدخل.

ملاحظة

يمكن أن تعطى نسبة استغلال الطاقة جاهزة فلا داعي لتطبيق القانون السابق.

خصائص نظرية الطاقة المستغلة

1- تساعد الإدارة في تحقيق رقابة فعالة على تشغيل الطاقة الإنتاجية باعتبارها توجه جهود لإدارة نحو اتخاذ الإجراءات اللازمة لاستغلال الجزء غير المستغل من الطاقة الإنتاجية.

2- لا تعتبر الجزء غير المستغل جزءا من تكاليف الإنتاج لأنه لا يمثل تكاليف بل يعتبر خسارة.

الانتقادات الموجهة لنظرية الطاقة المستغلة

1- تؤدي الى تحميل المخزون في آخر المدة بالمصاريف الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة بالرغم من كونها

تكاليف زمنية وهذا يخالف مبدأ استقلال الدورات المالية.

2- صعوبة قياس الطاقة الإنتاجية والتسويقية المستغلة وغير المستغلة في كل مركز من مراكز الإنتاج والتسويق المختلفة.

3- لا تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية (تحديد الأسعار والمفاضلة بين البدائل المختلفة في الفترة قصيرة الأجل) وكذلك التخطيط والرقابة.

وتكون قائمة التكاليف وكشف الدخل بموجب هذه النظرية كما يأتي:

قائمة التكاليف بموجب نظرية الطاقة المستغلة للفترة المالية المنتهية في 31 / 3 / 1995

	***	مواد أولية مباشرة
	***	اجور مباشرة
	***	مصاريف صناعية مباشرة
***	***	الكلفة المباشرة
	***	مواد غير مباشرة
	***	أجور غير مباشرة
	***	مصاريف صناعية غير مباشرة متغيرة
***	***	مصاريف صناعية غير مباشرة ثابتة للطاقة المستغلة
***	***	كلفة غير مباشرة
***	***	كلفة الصنع للطاقة المستغلة
***	***	+ الإنتاج تحت التشغيل أول المدة
***	***	الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة
***	***	كلفة الإنتاج للطاقة المستغلة
***	***	+ كلفة الإنتاج التام أول المدة
***	***	كلفة الإنتاج المعد للبيع للطاقة المستغلة
***	***	- كلفة الإنتاج التام آخر المدة
***	***	كلفة الإنتاج المباع للطاقة المستغلة
***	***	+ تكاليف تسويقية متغيرة
***	***	+ تكاليف تسويقية ثابتة للطاقة المستغلة
***	***	كلفة المبيعات للطاقة المستغلة

كشف الدخل بموجب نظرية الطاقة المستغلة للفترة المالية المنتهية في 31 / 3 / 1995

	***	ايراد المبيعات
	***	- يطرح كلفة المبيعات للطاقة المستغلة
***	***	مجمل الربح (الخسارة)
***	***	- م.ص.غ. م. ثابتة للطاقة غير المستغلة
***	***	- ت تسويقية ثابتة للطاقة غير المستغلة
***	***	التكاليف الإدارية
***	***	صافي الربح

نفس بيانات المثال (2) في صفحة (14)

المطلوب // اعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل بموجب نظرية الطاقة المستغلة.

قائمة التكاليف بموجب نظرية الطاقة المستغلة للفترة المالية المنتهية في 31 / 3 / 1995

	17600	مواد أولية مباشرة
	12800	اجور مباشرة
	<u>3200</u>	مصاريف صناعية مباشرة
33600		الكلفة المباشرة
	12000	مواد غير مباشرة
	<u>16000</u>	أجور غير مباشرة
<u>28000</u>		مصاريف صناعية غير مباشرة متغيرة
61600		مصاريف صناعية غير مباشرة ثابتة للطاقة المستغلة

<u>15400</u>		كلفة غير مباشرة
46200		كلفة الصنع للطاقة المستغلة
19250		+ الإنتاج تحت التشغيل أول المدة
65450		الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة
7700		كلفة الإنتاج للطاقة المستغلة
57750		+ كلفة الإنتاج التام أول المدة
5000		كلفة الإنتاج المعد للبيع للطاقة المستغلة
7500		- كلفة الإنتاج التام آخر المدة
70250		كلفة الإنتاج المباع للطاقة المستغلة
		+ تكاليف تسويقية متغيرة
		+ تكاليف تسويقية ثابتة للطاقة المستغلة
		كلفة المبيعات للطاقة المستغلة

كشف الدخل بموجب نظرية الطاقة المستغلة للفترة المالية المنتهية في 31 / 3 / 1995

	150000	ايراد المبيعات (20x7500)
	<u>70250</u>	- يطرح كلفة المبيعات
79750		مجمل الربح (الخسارة)
4000		- م.ص.غ. م. ثابتة للطاقة غير المستغلة
2500		- ت تسويقية ثابتة للطاقة غير المستغلة
<u>6000</u>		- التكاليف الإدارية
67250		صافي الربح

الفصل الثالث

س 1/ توفرت البيانات الآتية من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن شهر كانون الأول 2001: مواد مباشرة 9000 دينار ، أجور مباشرة 8000 دينار ، مصاريف صناعية مباشرة 2000 دينار التكاليف الصناعية الغير مباشرة متغيرة (1000 دينار مواد غير مباشرة ، 1200 دينار أجور مشرفين، 700 دينار مصروفات صناعية غير مباشرة أخرى) التكاليف الصناعية الغير مباشرة ثابتة (2000 دينار إيجار مصنع ، 1000 دينار تأمين ، 400 دينار مصروفات صناعية غير مباشرة أخرى.) التكاليف التسويقية 4000 دينار 80% منها متغير المصاريف الإدارية 2000 دينار. إيراد المبيعات 40000 دينار

المطلوب / 1- إعداد قوائم التكاليف وكشف الدخل حسب النظرية الكلية والمتغيرة.
2- إعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل حسب نظرية الطاقة المستغلة ، إذا علمت ان الإنتاج الفعلي للشركة 4500 وحدة والطاقة الإنتاجية والتسويقية 6000 وحدة.

س 2/ توفرت البيانات الآتية من سجلات إحدى الشركات الصناعية كما في: 2001/12/31

- 1- الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة تتكون من:
مواد مباشرة 60 دينار ، أجور مباشرة 40 دينار ، ت.ص.غ.م 20 دينار ، ت.سويقية 10 دينار
 - 2- التكاليف الثابتة السنوية:
الصناعية 60000 دينار ، التسويقية 50000 دينار ، الإدارية 30000 دينار
 - 3- بيانات عن الوحدات:
إنتاج تحت التشغيل كما في 2001/1/1 (400) وحدة بمستوى إتمام 50%
إنتاج تحت التشغيل كما في 2001/12/31 (500) وحدة بمستوى إتمام 60%
إنتاج تام الصنع كما في 2001/1/1 (600) وحدة.
إنتاج تام الصنع كما في 2001/12/31 (300) وحدة.
الوحدات التي تم إنتاجها خلال الفترة (500) وحدة.
الوحدات التي تم بيعها خلال السنة (؟) بسعر بيع 500 دينار للوحدة.
 - 4- إن عدد الوحدات المنتجة والتكاليف الثابتة والمتغيرة لهذا العام متساوية مع عدد الوحدات المنتجة والكلف المتغيرة والثابتة للعام السابق.
- م // 1- إعداد قوائم التكاليف وكشف الدخل حسب النظرية الكلية والمتغيرة.
2- بيان أسباب الفروقات في صافي الدخل.

س 3/ توفرت البيانات الآتية من سجلات إحدى الشركات الصناعية كما في: 2003/12/31

- 1- الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة تتكون من:
مواد مباشرة 400 دينار ، أجور مباشرة 300 دينار ، ت.ص.غ.م 100 دينار تسويقية 50 دينار
- 2- التكاليف الثابتة السنوية:

الصناعية 600000 دينار ، التسويقية 400000 دينار ، الإدارية 200000 دينار.
3بيانات عن الوحدات:

إنتاج تحت التشغيل كما في 2003/1/1 (2000) وحدة بمستوى إتمام 50%
إنتاج تام الصنع كما في 2003/1/1 (4000) وحدة.
إنتاج تحت التشغيل كما في 2003/12/31 (3000) وحدة بمستوى إتمام 60%
إنتاج تام الصنع كما في 2003/12/31 (1000) وحدة.
الوحدات التي تم بيعها خلال السنة 5200 وحدة بسعر بيع 800 دينار للوحدة.

4-إن عدد الوحدات المنتجة والتكاليف الثابتة والمتغيرة لهذا العام متساوية مع عدد الوحدات المنتجة والكلف المتغيرة والثابتة للعام السابق
1-إعداد قوائم التكاليف وكشف الدخل حسب النظرية الكلية والمتغيرة.
2-بيان أسباب الفروقات في صافي الدخل.

س4/البيانات الآتية مستخرجة من سجلات احدى الشركات الصناعية للفترة المالية المنتهية في 31/12/2000 والخاصة بالمنتج س ، علماً إن نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية والتسويقية 80% لعام 2000 و 85% لعام 1999.
الإنتاج التام أول المدة 2000 وحدة بكلفة إجمالية 30000 دينار
عدد الوحدات المنتجة خلال السنة 8000 وحدة
وقد كانت بيانات التكاليف خلال السنة كالآتي:

مواد أولية 5 دينار للوحدة الواحدة
أجور مباشرة 3 دينار للوحدة الواحدة
ت.ص.غ.م 24000 دينار يمثل الثابت منها 3/1
ت تسويقية ثابتة 5000 دينار
ت تسويقية متغيرة 9000 دينار
ت ادارية 4000 دينار
عدد الوحدات المباعة 9000 وحدة بسعر 30 دينار للوحدة الواحدة.
م // اعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل بموجب :

- 1- النظرية الإجمالية
- 2- النظرية المتغيرة (الحدية)
- 3- نظرية الطاقة المستغلة

س 5/تنتج احدى الشركات منتجاً واحداً يباع بسعر (90) دينار للوحدة الواحدة وفيما يأتي تفاصيل تكاليفالوحدة الواحدة لعام: 1993:

مواد مباشرة 20 دينار ، اجور مباشرة 16 دينار ، ت.ص.غ.م .متغيرة 15 دينار ، ت.ص.غ.م . ثابتة 9 دينار ، كمية الإنتاج لعام 1993 4000 وحدة وتتوقع الشركة زيادة حجم الإنتاج الى 4500 وحدة على أن يباع منها 4200 وحدة سنة 1994 ونتيجة هذه الزيادة في الإنتاج ترتفع كلفة المواد المباشرة بنسبة 10% والأجور المباشرة بنسبة 25% الطاقة الإنتاجية والتسويقية للشركة (5000) وحدة ت .التسويقية المتغيرة للوحدة 3 دينار والتكاليف التسويقية الثابتة 6000دينار ، ت .إدارية 4400 دينار
لا يوجد انتاج تام آخر المدة لسنة 1993
م //إعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل لعام 1994 بموجب النظريات الثلاث.

س / 6 توفرت البيانات الآتية من سجلات شركة الهلال الصناعية كما في: 2002/12/31

1-الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة تتكون من:

مواد مباشرة 50 دينار ، اجور مباشرة 40 دينار ، ت.ص.غ.م 30 دينار ، ت .تسويقية 10 دينار

2-التكاليف الثابتة السنوية : الصناعية 30000 دينار ، التسويقية 20000 دينار ، الإدارية 10000 دينار

3-بيانات عن الوحدات:

انتاج تحت التشغيل أول المدة 400 وحدة بمستوى إتمام 50%

انتاج تحت التشغيل آخر المدة 300 وحدة بمستوى إتمام 75%

انتاج تام أول المدة 500 وحدة

انتاج تام آخر المدة 100 وحدة

الوحدات التي تم إنتاجها خلال المدة (؟) وحدة

الوحدات التي تم بيعها خلال السنة (775) وحدة بسعر بيع 300 دينار للوحدة

4-ان عدد الوحدات المنتجة لهذا العام تزيد 100 وحدة عن إنتاج العام السابق كما إن التكاليف الصناعية المتغيرة تزيد بـ 10 دينار عن تكاليف العام السابق في حين بقيت التكاليف الثابتة كما هي بدون تغيير

5-نسبة الطاقة المستغلة الصناعية 80% والتسويقية 70%

م // إعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل لعام 2002 بموجب النظريات الثلاث

الفصل الرابع

الرقابة على عنصر المواد

تمثل المواد العنصر الرئيس من عناصر التكلفة الصناعية للوحدات المنتجة ، وعليه من الضروري وجود نظام للرقابة على تكلفة هذا العنصر ووفق الخطوات الآتية:-

أولاً - الرقابة على مشتريات المواد ومردوداتها

1-الرقابة على المشتريات

وتتضمن الآتي:

- أ - استلام الطلبات أو الاحتياجات من المواد للأقسام المختلفة وتوحيدها ودراساتها.
- ب - التصريح بعملية الشراء وإصدار الأوامر اللازمة بعد اختيار الجهاز المناسب.
- ج - استلام المواد بعد التأكد من مطابقتها للمواصفات المتفق عليها.
- د - استلام قائمة الجهاز ومطابقتها مع المواد المشتراة وصرف قيمتها.

2-الرقابة على مردودات المشتريات

ويلزم اتباع الخطوات الآتية:-

- أ - اعداد طلب رد المواد غير المطابقة للمواصفات يقدم الى إدارة المشتريات.
- ب يقوم أمين المخزن بتسليم المواد الى قسم الإستلام.
- ج - يرسل قسم الإستلام المواد الى المورد.
- د - يتم إجراء التسويات القيدية اللازمة.

ثانياً - الرقابة على العمليات المخزنية

ويتطلب ذلك ماياتي:

1-توفير مخازن منظمة وذلك من خلال:

- أ- تقسيم المخازن الى أنواع حسب طبيعة المواد وأصنافها
- ب- وضع دليل للمخازن لزيادة فاعلية الرقابة على المواد في المخازن.
- ج - مراقبة تكاليف التخزين بأن لاتزيد عن الحدود المقررة فتصبح عبئاً على المنشأة

2-توفير السجلات والبطاقات المخزنية وهي الآتي:

- أ - بطاقة الصنف ويحتفظ بها أمين المخزن
- ب - سجل مراقبة المواد ويحتفظ به حسابات المخازن
- ج - سجل أستاذ المخازن وتثبت به كميات وأقيام المواد

3-الرقابة عن طريق الجرد

وهي إحدى وسائل الرقابة على الموجودات المخزنية يتم عن طريق الجرد ويقسم الى قسمين:

أ - **الجرد الدفترى** : ويتم عن طريق تصميم السجلات والبطاقات بشكل يمكن من خلاله استخراج الرصيد بعد كل عملية تؤثر على المخزون سواء عند استلام مواد جديدة أو صرف مواد من المخازن لتحديد كمية وقيمة المخزون من المواد.

ويمكن اكتشاف الأخطاء الكتابية في اثبات حركة الأصناف المختلفة وذلك عند مقارنة أرصدة البطاقات والسجلات مع بعضها البعض واكتشاف أي تلاعب أو اهمال تداول المواد داخل المخزن

ب - **الجرد الفعلي** : ويقصد به حصر المواد على الطبيعة ومعاينتها سواء بالوزن أو العد أو الحجم وملاحظة التالف فيها ومطابقتها مع الأرصدة الواردة في السجلات والبطاقات المخزنية وتحديد الزيادة أو العجز ومعالجة الفروق

ويقسم الجرد الفعلي الى قسمين هما:

- 1- نظام الجرد الدوري : ويقصد به الجرد الذي يتم نهاية السنة ويشمل الأصناف كافة.
- 2- نظام الجرد المستمر : وهو الجرد الذي يجرى على مدار السنة وليس بالضرورة أن يشمل الأصناف كافة ، بل يتم على شكل عينات.

ثالثاً - التسويات المخزنية

يتم اثبات شراء المواد بالقيد الآتي:

***من ح /مراقبة مخازن المواد

***الى ح /المجهزون

وقيد الإقفال أو الصرف للإنتاج يكون:

***من ح /مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

***الى ح /مراقبة مخازن المواد

ويكون قيد المردودات كالاتي:

***من ح /مراقبة مخازن المواد

***الى ح /مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

ملاحظة

إذا كانت المواد المصروفة هي مواد إدارية أو تسويقية فتحمل على حساب مراقبة تكاليف تسويقية أو مراقبة تكاليف إدارية فلا يجوز تحميلها على حساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل. ولا تقتصر العمليات المخزنية على المواد الواردة للمخازن والمواد المنصرفة من المخازن وما يستلزمها من قيود التسوية ، فقد تحدث بعض العمليات داخل المخازن أو انها ذات صلة بالمخازن تتطلب بعض التسويات لهذه العمليات ومنها:

التلف والعجز المخزني

ان كثيراً من المواد التي تشتري تتعرض للإنكماش أو التبخر أو الفقدان في الوزن نتيجة عوامل كثيرة مثل الظروف الجوية كالحرارة والبرودة وبالتالي فإن الرصيد الدفترى لهذه المواد سوف لا يتطابق مع رصيدها الفعلي عند الجرد.

كذلك نجد ان بعض المواد تالفة أو معيبة عند جردها فيجب في مثل هذه الحالة فصل مثل هذه المواد التالفة وتحديد وزنها لمعالجتها ضمن التسويات المخزنية.

وعادة تقوم المنشأة بتحديد نسب مئوية لمقابلة التلف الذي يصيب المواد التي تتعامل معها واعتبار التلف ضمن هذه النسب تالفاً مسموحاً به أو تالفاً طبيعياً وإذا زاد عن هذه النسب فالزيادة تعتبر تالفاً غير مسموح به أو تلف غير طبيعي . ونجد ان المواد التي تتعرض للنقصان نتيجة الخزن تحدد المنشأة نسبة معينة لمقابلة هذا العجز فإذا كان ضمن هذه الحدود فيعتبر عجزاً مسموحاً به أو طبيعياً وإذا زاد عن هذه النسبة فالزيادة تعتبر عجزاً غير مسموح به أو غير طبيعي. وعليه يمكن تقسيم التلف الى نوعين:

أ - تلف طبيعي أو مسموح به

ب- تلف غير طبيعي أو غير مسموح به
وكذلك العجز يتم تقسيمه الى نوعين:

أ- عجز طبيعي أو مسموح به

ب عجز غير طبيعي أو غير مسموح به وتتم التسوية المخزنية للتلف والعجز الطبيعي بالقيود الآتي :

***من ح /التلف

***الى ح /مراقبة مخازن المواد

أو *** من ح /العجز

***الى ح /مراقبة مخازن المواد

وإذا كان التلف أو العجز ضمن النسبة المحددة أي طبيعي يتم تسجيل القيد الآتي:

***من ح /التلف الطبيعي

***الى ح /التلف

أو *** من ح /العجز الطبيعي

***الى ح /العجز

تتم معالجة التلف أو العجز الطبيعي بإحدى الطريقتين الآتيتين

(1)- طريقة التضخيم : أي تضخيم تكلفة الوحدة من المواد بتكلفة التلف أو العجز الطبيعي وذلك باستبعاد وحدات التلف أو العجز الطبيعي من الكمية المشتراة وتحديد تكلفة الوحدة على هذا الأساس ، أي ان تكلفة التلف أو العجز الطبيعي سوف توزع على بقية الوحدات السليمة ولا يتم تسجيل قيود تسوية.

(2)- طريقة تحميل تكلفة التلف أو العجز الطبيعي على حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة : بأن يتم تحديد تكلفة التلف أو العجز الطبيعي وإظهاره ضمن حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة بالقيود الآتي:

***من ح مراقبة ت . ص . غ . م.

***الى ح /التلف الطبيعي

***من ح /مراقبة ت . ص . غ . م.

***الى ح /العجز الطبيعي

أما التلف أو العجز غير الطبيعي فيتم معالجته بالقيود الآتي:

***من ح /التلف غير الطبيعي

***الى ح /التلف

أو *** من ح /العجز غير الطبيعي

***الى ح /العجز

فإذا كان السبب قصور أمين المخزن يتم تحميله بتكلفة هذا التلف أو العجز بالقيود الآتي:
أمين المخزن

***الى ح /التلف غير الطبيعي

أو *** من ح /أمين المخزن

***من ح /

***الى ح /العجز غير الطبيعي

أما إذا لم يتم تحميله على جهة معينة فيتم اعتباره خسارة ويقفل في حساب الأرباح والخسائر بالقيود الآتي:

أو

***من ح /الأرباح والخسائر

***الى ح /التلف غير الطبيعي

***من ح /الأرباح والخسائر

***الى ح /العجز غير الطبيعي

رابعاً - تسعير المواد

هناك أسلوبين لتسعير المخزون:

الأول : ويعتمد على البيانات الفعلية

الثاني : ويعتمد على البيانات التقديرية

طرق تسعير المواد المصروفة للإنتاج التي تعتمد على أسلوب البيانات الفعلية:

- 1- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً
- 2- طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً
- 3- طريقة المتوسط المرجح الثابت
- 4- طريقة المتوسط المرجح المتحرك

أولاً - طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (Fifo)

بموجب هذه الطريقة يتم تسعير المواد المنصرفة بأقدم الأسعار ابتداءً ثم بالسعر الذي يليه وهكذا حسب تاريخ ورود.

مثال

3/1 بلغ رصيد المواد (200) وحدة بسعر (10) دينار للوحدة وإليك العمليات التي تمت خلال شهر آذار

التاريخ	الوارد	الصادر/وحدة
3/5	600 وحدة بسعر 12	—
3/7	—	550
3/12	350 وحدة بسعر 11	—
3/15	—	380
3/18	أعيد للمخازن 30 وحدة من	المواد المصروفة بتاريخ 3/7
3/20	400 وحدة بسعر 13	—
3/25	200 وحدة بسعر 13	—
3/30	—	550
3/31	—	تم تحويل 100 وحدة من القسم أ الى ب

م/ إعداد صفحة استاذ المخازن بطريقة الوارد اولاً يصرف اولاً وأثبتات قيود اليوميه اللازمه.

الحل

تاريخ/	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كميه	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمه	كمية	سعر	قيمه
3/1							200	10	2000
3/5	600	12	7200				200	10	2000
							<u>600</u>	12	<u>7200</u>
							<u>800</u>		<u>9200</u>
3/7				200	10	2000	250	12	3000
				<u>350</u>	12	<u>4200</u>			
				550		6200			

3000	12	250				3850	11	350	3/12
<u>3850</u>	11	<u>350</u>							
6850		600							
2420	11	220	3000	12	250				3/15
			<u>1430</u>	11	<u>130</u>				
			4430		380				
360	12	30	(360)	12	(30)				3/18
<u>2420</u>	11	<u>220</u>							
2780		250							
360	12	30				5200	13	400	3/20
2420	11	220							
<u>5200</u>	13	<u>400</u>							
7980		650							
360	12	30				2400	12	200	3/25
2420	11	220							
5200	13	400							
<u>2400</u>	12	<u>200</u>							
10380		850							
1300	13	100	360	12	30				3/30
<u>2400</u>	12	<u>200</u>	2420	11	220				
3700		300	<u>3900</u>	13	<u>300</u>				
			6680		550				
					قيود			لا يسجل	3/31
								18650	المجموع
		3700			16950				

للتحقق من الحل تستخدم المعادلة الآتية:-
الرصيد أول المدة + المشتريات - الصادر = الرصيد آخر المدة
2000 + 16950 - 18650 = 3700 دينار

قيود اليومية:

18650 من ح /مراقبة مخازن مواد
18650 الى ح /المجهزون

16950 من ح /مراقبة انتاج تحت التشغيل
16950 الى ح /مراقبة مخازن المواد

ثانياً - طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً (Life)

مثال

البيانات الآتية تخص حركة الصنف) س (الذي يبلغ رصيده في 1/1 (100) وحدة بكلفة إجمالية (1100) وفيما يأتي العمليات التي تمت خلال شهر كانون الثاني:-
1-الوارد المخزني:

التاريخ	عدد الوحدات	السعر
1/5	150	10 دينار
1/12	200	9 دينار
1/17	350	8 دينار
1/25	250	10 دينار

2-الصادر المخزني

التاريخ	عدد الوحدات
1/9	180
1/15	210
1/20	300
1/27	150

3-بتاريخ 1/10 تم تحويل 50 وحدة من القسم أ الى القسم ب وفي 1/26 أعيدت 50 وحدة الى المخازن من المواد المصروفة بتاريخ 1/20
4-في 1/31 وجد ان هناك تلف في المخزن يبلغ 30 وحدة وإن المعايير الموضوعه تسمح بتلف 10 وحدات فقط، أما المتبقي فيعتبر تلف غير طبيعي.

م 1/ إعداد صفحة استاذ المخازن بطريقة Lifo

2-اثبات قيود اليومية اللازمة على فرض

أ -إن الشركة تتبع طريقة التضخيم

ب ان الشركة تتبع عدم التضخيم

الحل

تاريخ/	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
1/1							100	11	1100
1/5	150	10	1500				100	11	1100
							150	10	1500
							250		2600
1/9				150	10	1500	70	11	770
				30	11	330			
				180		1830			

قيد						لايـ سجل			1/10
770	11	70				1800	9	200	1/12
<u>1800</u>	9	<u>200</u>							
2570		270							
660	11	60	1800	9	200				1/15
			<u>110</u>	11	<u>10</u>				
			1910		210				
660	11	60				2800	8	350	1/17
<u>2800</u>	8	<u>350</u>							
3460		410							
660	11	60	2400	8	300				1/20
<u>400</u>	8	<u>50</u>							
1060		110							
660	11	60				2500	10	250	1/25
400	8	50							
<u>2500</u>	10	<u>250</u>							
3560		360							
660	11	60	(400)	8	(50)				1/26
800	8	100							
<u>2500</u>	10	<u>250</u>							
2460		410							
660	11	60	1500	10	150				1/27
800	8	100							
<u>1000</u>	10	<u>100</u>							
2460		260							
660	11	60	300	10	30				1/31
800	8	100							
<u>700</u>	10	<u>70</u>							
2160		230							
2160			7540			8600			المجموع

للتحقق من الحل تستخدم المعادلة الآتية:-
الرصيد أول المدة + الوارد - الصادر = الرصيد آخر المدة
2160 = 7540 - 8600 + 1100

قيد اليومية
8600 من ح /مراقبة مخازن المواد

8600 الى ح /المجهزون
المصروف للإنتاج = الصادر – التلف
7240 = 300-7540=

7240 من ح /مراقبة الإنتاج تحت التشغيل
7240 الى ح /مراقبة مخازن المواد
قيد التلف : سواء كان طبيعي أو غير طبيعي يكون قيد الإثبات:
من مذكورين

100 ح /التلف الطبيعي

200 ح /التلف الغير طبيعي

300 الى ح /مراقبة مخازن المواد

معالجة التلف الطبيعي

أ- بموجب طريقة التضخيم

100 من ح /مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

100 الى ح /التلف الطبيعي

ب- بموجب طريقة عدم التضخيم:

100 من ح /مراقبة ت.ص.ع.م

100 الى ح /التلف الطبيعي

أما التلف الغير طبيعي فهو خسارة بكلا الطريقتين

200 من ح / خ

200 الى ح /التلف غير الطبيعي

ثالثاً - طريقة المتوسط المرجح الثابت

وتهدف الى اعتماد سعر واحد للمواد المصروفة خلال فترة زمنية واعتماد هذا السعر في تقييم المخزون آخر المدة حيث ان هذا السعر يحاول ان يلغي أثر التقلبات في الأسعار

كلفة رصيد أول المدة + كلفة المشتريات

المتوسط المرجح الثابت للسعر = $\frac{\text{كلفة رصيد أول المدة} + \text{كلفة المشتريات}}{\text{عدد وحدات أول المدة} + \text{عدد الوحدات المشتراة}}$

مثال

التالي البيانات المستخرجة من سجلات احدى المنشآت والخاصة بالصنف س:

(1)رصيد أول المدة 500 وحدة بسعر 8 دنانير

(2)المشتريات كالاتي:

السعر / دينار

الكمية

التاريخ

9	400	1/5
10	600	1/12
12	700	1/18
13	500	1/25

(3) الصادر المخزني:

التاريخ	الكمية / وحدة
1/10	700
1/15	200
1/20	100

إذا علمت ان التلف يبلغ 10 وحدات وهو طبيعي
م / تحديد كلفة المواد المصروفة للإنتاج وكلفة مخزون آخر المدة واثبات قيود اليومية
الحل

كلفة رصيد أول المدة + كلفة المشتريات

المتوسط الثابت =

عدد وحدات أول المدة + عدد الوحدات المشتراة

$$(13 \times 500) + (12 \times 700) + (10 \times 600) + (9 \times 400) + (8 \times 500)$$

$$500 + 700 + 600 + 400 + 500$$

28500

$$10.556 \text{ دينار / وحدة} = \frac{28500}{2700}$$

كلفة المواد المصروفة = $10.556 \times \{ 100 + 200 + 700 \}$ = 10556 دينار
كلفة رصيد آخر المدة = $\{ \text{عدد الوحدات المتاحة للإستخدام} - \text{عدد الوحدات المستخدمة والتالفة} \} \times \text{المتوسط الثابت}$

$$10.556 [10 - 1000 - (2200 + 500)] =$$

17846 = دينار

$$\text{كلفة التلف} = 10.556 \times 10 = 105.56 \text{ دينار}$$

قيود الشراء

24500 من ح / مراقبة مخازن المواد

24500 إلى ح / المجهزون

قيود الصرف للإنتاج

10556 من ح / مراقبة انتاج تحت التشغيل

10556 الى ح /مراقبة مخازن المواد
التلف في حالة تضخيم الكلفة

105.56 من ح /التلف الطبيعي

105.56 الى ح /مراقبة مخازن المواد

105.56 من ح /مراقبة انتاج تحت التشغيل

105.56 الى ح /التلف الطبيعي

في حالة عدم تضخيم الكلفة

105.56 من ح /مراقبة ت.ص.غ.م.

105.56 الى ح /التلف الطبيعي

رابعاً - طريقة المتوسط المرجح المتحرك

بموجب هذه الطريقة يتم استخراج سعر بعد كل عملية شراء ويستخدم هذا السعر في تسعير الصادر المخزني الذي يلي عملية الشراء لحين حدوث عملية شراء جديدة فيستخرج سعر جديد وهكذا

تكلفة الرصيد + تكلفة الوارد

المتوسط المرجح المتحرك =

كمية الرصيد + كمية الوارد

مثال

البيانات الآتية تخص حركة الصنف (س) خلال شهر كانون الثاني.

م / اظهار الصفحة الخاصة بهذا الصنف في دفتر الأستاذ وفق طريقة المتوسط المرجح المتحرك.

1/1 رصيد 200 وحدة بسعر 3 دينار للوحدة

1/5 وارد 300 وحدة بسعر 3.2 دينار للوحدة

1/10 منصرف 200 وحدة

1/15 وارد 300 وحدة بسعر 3.185 دينار للوحدة

1/20 مرتد 50 وحدة من الكمية المصروفة يوم 1/10

1/25 منصرف 200 وحدة

1/28 وارد 300 وحدة بسعر 3.275 دينار للوحدة

1/30 منصرف 250 وحدة

1/31 ظهر عند الجرد وجود عجز مقداره 20 وحدة على فرض إنه طبيعي والشركة تتبع طريقة

التضخيم

الحل

الرصيد			الصادر			الوارد			تاريخ/
قيمه	سعر	كمية	قيمه	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	
600	3	200							1/1
1560	3.12	500				960	3.1	300	1/5
936	3.12	300	620	3.12	200				1/10
1891.5	3.153	600				955.5	3.185	300	1/15
2047.5	3.15	650	156	3.12	50				1/20
1417.5	3.15	450	630	3.15	200				1/25
2400	3.2	750				982.5	3.275	300	1/28
1600	3.2	500	800	3.2	250				1/30
1536	3.2	480	64	3.2	20				1/31
1536			1962			2898			المجموع

رصيد أول المدة + الوارد - الصادر = رصيد آخر المدة

$$1536 = 1962 - 2898 + 600$$

601

طرق تسعير المواد التي تعتمد على أسلوب البيانات التقديرية

1- طريقة السعر الإداري الثابت

ويتم بموجب هذه الطريقة تحديد سعر معين يستخدم في تسعير المواد المصروفة وخلال فترة زمنية محدودة تقررها الإدارة ثم تقوم بعدها بتعديل هذا السعر كي يتلائم مع الظروف الجديدة. والسعر الإداري الثابت يكون السعر السائد في السوق للفترة السابقة أو متوسط أسعار الفترات السابقة.

مثال

البيانات الآتية تخص حركة الصنف (س) خلال شهر كانون الثاني:

الرصيد في 1/1 يبلغ 250 وحدة بسعر 2.5 دينار.

1- المشتريات

سعر الوحدة /دينار	عدد الوحدات	التاريخ
3	200	1/5
4	400	1/7
5	900	1/20
	عدد الوحدات	التاريخ
	500	1/12
	400	1/28

2-الصادر المخزني : التاريخ

إذا علمت ان السعر الإداري الثابت 3.8 دينار
م/ تحديد كلفة المواد المصروفة واثبات قيود اليومية

الحل

كلفة المواد المصروفة = $3.8 \times (400+500) = 3420$ دينار

قيود اليومية

قيد المشتريات:

$$600 = 3 \times 200$$

$$1600 = 4 \times 400$$

$$4500 = 5 \times 900$$

$$6700$$

قيد الصرف للإنتاج:

6700 من ح /مراقبة مخازن المواد

6700 الى ح /المجهزون

3420 من ح /مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

3420 الى ح /مراقبة مخازن المواد

2 -طريقة السعر المعياري

تشابه هذه الطريقة في تسعير المواد الطريقة السابقة من حيث كلاهما تبنى على سعر محدد ثابت غير ان هذه الطريقة تختلف في انها تحدد السعر المعياري على أساس دراسات علمية وتجارب عملية وبالإستعانة بالمعلومات التاريخية المتوفرة.

3-طريقة سعر السوق السائد

طبقاً لهذه الطريقة يتم تسعير المواد المصروفة بسعر السوق وقت الصرف دون الأخذ بنظر الاعتبار تكلفة المواد المصروفة الفعلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تحمل الإنتاج بتكلفة الوحدات المصروفة المعبرة عن سعر السوق لهذه الوحدات كما لو تم شراء هذه الوحدات من السوق خصيصاً للإنتاج مباشرة.

الفصل الخامس

الرقابة على عنصر العمل (تكلفة الأجور)
يعتبر عنصر تكلفة الأجور العنصر الرئيس الثاني لتكلفة الإنتاج وهو كلفة الجهد البشري الذي يستخدم في الإنتاج وهناك عدة طرق لتحديد تكلفته منها:

- أولاً - الأجر على أساس الوقت
- ثانياً - الأجر على أساس الإنتاج
- ثالثاً - طرق أخرى

أولاً - الأجر على أساس الوقت

تعتبر هذه الطريقة من أسهل طرق احتساب الأجر حيث يتحدد الأجر وفق المعادلة الآتية:
الأجر اليومي = عدد الساعات اليومية × معدل أجر الساعة

ويراعى في حساب أجر العامل على أساس الساعات المقررة قانوناً ، حيث تعتبر الساعات التي تزيد عن ذلك ساعات عمل اضافية وغالباً ماتكون أجورها أكثر من أجور ساعات العمل الاعتيادية.
مثال:

يتقاضى العامل أحمد أجره على أساس الوقت وبمعدل أجر للساعة الواحدة (450) دينار وقد تضمنت بطاقة تسجيل الوقت الأسبوعية لهذا العامل مايتي:

ساعات العمل		الخروج		الدخول		الايام
اضافة	اعتيادية	ساعة	دقيقة	ساعة	دقيقة	
-	7	1	5	6	2	السبت
1	7	2	3	6	5	الأحد
2.3	7	3	30	6	-	الاثنين
1	7	2	5	6	3	الثلاثاء
3.3	7	4	30	6	1	الأربعاء
-	6	12	-	6	4	الخميس
8	41					المجموع

فإذا علمت ان ساعات العمل المقررة قانوناً هي سبع ساعات يومياً وإن معدل الأجر لساعات العمل الإضافي تحسب على أساس (1.5) من الأجر الإعتيادي.

م /تحديد استحقاق العامل أحمد

الحل

$$\begin{aligned} \text{الأجر الإعتيادي} &= 41 \times 450 = 18450 \text{ دينار} \\ \text{الأجر الإضافي} &= 8 \times 450 = 3600 \text{ دينار} \\ \text{الاستحقاق الكلي} &= 23850 \text{ دينار} \end{aligned}$$

ثانياً - الأجر على أساس الإنتاج

ويتم بموجب هذه الطريقة تحديد الأجر على أساس كمية الإنتاج وفق المعادلة الآتية:

استحقاق العامل = معدل أجر الوحدة × عدد الوحدات المنتجة

مثال

يتقاضى محمود أجره على أساس الإنتاج حيث يقوم بإنتاج كل من المنتجات الآتية أ،ب، ج وقد بلغ إنتاجه للفترة السابقة 70، 30، 20 وحدة على التوالي وبلغ معدل أجر الوحدة 12، 15، 20 دينار على التوالي.

م /احتساب استحقاق العامل محمود

الحل

$$\text{استحقاق العامل} = [(20 \times 20) + (15 \times 30) + (12 \times 70)] = 1690 \text{ دينار}$$

ملاحظة

الأجر يحتسب على الوحدات التي تجتاز الفحص والتلف يطرح إن وجد.

ثالثاً - طرق أخرى

وهي طرق مشتقة من طرق تحديد الأجر على أساس الوقت وعلى أساس وحدات الإنتاج ومن أهمها:

1- الأجر على أساس الإنتاج /ساعة

ويتم بموجب هذه الطريقة تحويل كمية الإنتاج التي أنتجها العامل الى ساعات زمنية وحساب استحقاق العامل على أساس هذا الزمن وعادة تستخدم هذه الطريقة في حالة الإنتاج غير المتماثل . ويحتسب استحقاق العامل كما يأتي:-

معدل الوقت المقدر للإنتاج × معدل أجر الساعة

مثال

يقوم العامل حسن بإنتاج ثلاث أنواع من المنتجات أ ، ب ، ج ويحسب استحقاقه على أساس (الإنتاج/ساعة)

والتقديرات الآتية لإنتاج كل نوع:

الزمن المقدر لإنتاج النوع أ ثلاث ساعات

الزمن المقدر لإنتاج النوع ب أربع ساعات

الزمن المقدر لإنتاج النوع ساعة واحدة

فإذا علمت إن أجر العامل هو (5) دينار في الساعة وكانت كميات الإنتاج هي 400، 500، 300 وحدة على التوالي . م احتساب استحقاق العامل

الحل:

يتم تحويل الوحدات الى ساعات:

الساعات المقررة لإنتاج أ = $3 \times 300 = 900$ ساعة

الساعات المقررة لإنتاج ب = $4 \times 400 = 1600$ ساعة

الساعات المقررة لإنتاج ج = $1 \times 500 = 500$ ساعة

$3000 =$

إذن استحقاق العامل هو 3000 ساعة $\times 5$ دينار = 15000 دينار

4-الأجر على أساس الإنتاج مع ضمان أجر يومي

ويتم احتساب استحقاق العامل على أساس:

أ -تحديد حد أدنى للأجر اليومي للعامل

ب احتساب استحقاق العامل على أساس كمية الإنتاج في معدل أجر الوحدة

ج - اختيار أيهما أكبر أي مقارنة أجر الفقرة أ مع الأجر في الفقرة ب ويتم اختيار أيهما أكبر.

مثال

يعمل أحد العمال في ورشة إنتاجية على أساس ان الأجر يتحدد وفق الإنتاج مع ضمان أجر

شهري قدره

(10000)دينار وخلال الشهر بلغ إنتاج العامل (300) قطعة بمعدل أجر (30) دينار للقطعة.

م تحديد استحقاق العامل على أساس الإنتاج مع ضمان أجر شهري.

الحل

الأجر الشهري الثابت = 10000 دينار

الأجر على أساس القطعة = $30 \times 300 = 9000$

إذن استحقاق العامل هو 10000 دينار

3-الأجر المتدرج على أساس الإنتاج

ويتم تحديد فئات لكميات الإنتاج بموجب هذه الطريقة مع تحديد معدل أجر لكل من الفئات

مثال

أدناه معدل الأجر لفئات الإنتاج

<u>الفئات</u>	<u>الأجر / دينار</u>
10 فأقل وحدة	4
11-15 وحدة	5
16-20 وحدة	6
21 فأكثر	7

فإذا افترضنا ان العامل خلال الفترة أنتج 25 وحدة ، فما هو استحقاقه من الأجر ؟
الحل /

الاجر الشهري الثابت = 10000 دينار

الاجر على اساس القطعه = $30 \times 300 = 9000$

اذن الاستحقاق العامل هو : 10000 دينار

$$40 = 4 \times 10$$

$$25 = 5 \times 5$$

$$30 = 6 \times 5$$

$$35 = 7 \times 5$$

25 وحدة 130 دينار

اثبات قيود الأجور

ويتطلب اثبات الأجور في سجلات التكاليف تحليلها حسب وظيفتها الى:

أجور صناعية ، تسويقية ، إدارية.

ومن ثم تبويبها الى أجور مباشرة وغير مباشرة وتكون المعالجة كما يأتي:

1- اثبات الأجور

*** من ح / مراقبة الأجور

*** الى ح / استاذ التكاليف

2- تحليل الأجور الى مباشرة وغير مباشرة

من مذكورين

*** ح / مراقبة الأجور المباشرة

*** ح / مراقبة الأجور غير المباشرة

*** الى ح / مراقبة الأجور

5- توزيع الأجور المباشرة على العمليات أو الأوامر

*** من ح مراقبة الإنتاج تحت التشغيل / الأمر

*** الى ح / مراقبة الأجور المباشرة

6-توزيع الأجر غير المباشرة:

من مذكورين

***ح /مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة (ت.ص.غ.م.)

***ح /مراقبة التكاليف التسويقية (أجر تسويقية)

***ح /مراقبة التكاليف الإدارية (أجر إدارية)

***الى ح /الأجر غير المباشرة

أما المعالجة المحاسبية في سجلات المحاسبة المالية فتكون كما يأتي:

***من ح /الأجر

الى مذكورين

***ح /الإستقطاعات (سلفة بذمة العامل لأحد المصارف)

***ح /التأمينات الإجتماعية

***ح الأجر المستحقة

ويكون قيد الصرف:

***من ح/الأجر المستحقة

***الى ح /جاري المصرف

مثال

كان اجمالي الأجر المستحقة للعاملين خلال شهر حزيران (100000) دينار وقد تبين من تحليل الأجر ما يأتي.:

28000أجر العملية أ

22000أجر العملية ب

20000أجر العملية ج

12000أجر ص.غ.م.

8000أجر تسويقية

10000أجر إدارية

فإذا علمت ان التأمينات الإجتماعية تبلغ 2% وان حصة المنشأة تبلغ. 3% م //اثبات قيود اليومية في سجلات المالية والتكاليف.

الحل

في سجلات المالية

105000من ح /الأجر

الى مذكورين

100000ح /الأجر المستحقة

5000ح /التأمينات الاجتماعية { $100000 \times (2\% + 3\%)$ }

100000من ح /الأجر المستحقة

100000الى ح /جاري المصرف

في سجلات محاسبة التكاليف

100000 من ح /مراقبة الأجور
100000 الى ح /استاذ التكاليف

من مذكورين

70000 ح /مراقبة الأجور المباشرة (20000+22000+28000)

30000 ح /مراقبة الأجور غير المباشرة

100000 الى ح /مراقبة الأجور

من مذكورين

28000 ح /مراقبة الإنتاج تحت التشغيل / العملية أ

22000 ح /مراقبة الإنتاج تحت التشغيل / العملية ب

20000 ح /مراقبة الإنتاج تحت التشغيل / العملية ج

70000 الى ح /مراقبة الأجور المباشرة

من مذكورين

12000 ح /مراقبة تص.غ.م.

8000 ح /مراقبة أجور تسويقية

10000 ح /مراقبة أجور إدارية

30000 الى ح /مراقبة الأجور غير المباشرة

تكلفة الوقت الضائع

وهو الوقت الذي ينشأ دون أن يقابله إنتاج ويمكن تحليله إلى نوعين:

(1) الوقت الضائع الطبيعي

(2) الوقت الضائع غير الطبيعي

الوقت الضائع الطبيعي

وينشأ نتيجة العملية الإنتاجية ولا يمكن تفاديه مثل:

- وقت دخول وخروج العمال من المصنع

- وقت استراحة العامل

- وقت الانتقال من عملية الى أخرى

ويمكن معالجة تكلفة هذا الوقت بطريقتين:

أ – التضخيم : ويتم تضخيم معدل أجر ساعة العمل المتبقية بعد استبعاد الوقت الضائع الطبيعي فقط من الوقت الكلي ، أي لا يتم اظهار الوقت الضائع ولا تكلفته في السجلات.

مثال

يعمل احد العمال (6) أيام خلال الأسبوع بمعدل (8) ساعات يوميا وبمعدل أجر (3.5) دينار للساعة الواحدة وكان الوقت الضائع الطبيعي المسموح به ساعة واحدة كل يوم، علما ان الطريقة المتبعة في معالجة الوقت الضائع الطبيعي هي تضخيم معدل الأجر بكلفة الوقت الضائع.

م/ احتساب استحقاق العامل وتسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات التكاليف.
الحل

$$\text{معدل الأجر المضخم} = \frac{\text{ساعات العمل اليومية} \times \text{معدل الأجر}}{\text{صافي ساعات العمل اليومية}}$$

$$\text{صافي ساعات العمل اليومية} = \text{ساعات العمل اليومية} - \text{الوقت الضائع المسموح به}$$
$$7 = 8 - 1 = \text{ساعات}$$

$$3.5 \times 8$$

$$\text{معدل الأجر المضخم} = \frac{4 \text{ دينار/ساعة}}{7}$$

$$\text{إذن استحقاق العامل} = 168 = 7 \times 6 \times 4 = 168 \text{ دينار}$$

168 من ح /مراقبة الأجور المباشرة
168 الى ح /مراقبة الأجور

ب - عدم التضخيم

ويتم بموجب هذه الطريقة اظهار الوقت الضائع الطبيعي وتكلفته في السجلات وبشكل منفصل ويعالج كبند من بنود الأجور غير المباشرة وضمن عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة إذا كانت الوظيفة صناعية أو ضمن التكاليف التسويقية أو الإدارية إذا كانت الوظيفة تسويقية أو إدارية.

مثال

يمكن حل المثال السابق بطريقة عدم التضخيم وكما يأتي:

$$\text{استحقاق العامل الفعلي} = 147 = 7 \times 6 \times 3.5 = 147 \text{ دينار}$$
$$\text{تكلفة الوقت الضائع} = 21 = 1 \times 6 \times 3.5 = 21 \text{ دينار}$$

من مذكورين

$$147 \text{ ح / مراقبة الأجور المباشرة}$$

$$21 \text{ ح مراقبة الأجور غير المباشرة}$$

$$168 \text{ الى ح /مراقبة الأجور}$$

الوقت الضائع غير الطبيعي

وينشأ هذا الوقت من حالات توقف الآلات المفاجيء أو توقف الإنتاج لعدم وجود المواد الأولية أو حصول حالات تهرب من العمل ويعتبر هذا الوقت وتكلفته خسارة. ويسجل القيد الآتي:

مثال

***من ح / أ. خ

***الى ح /تكلفة الوقت الضائع غير الطبيعي

ملاحظة/

اجور الاعمال الاضافية تقر اجور مباشرة.
أما اجور الاجازات والعطل والاعياد غير مباشرة.

أسئلة الفصل الخامس

س 1/ يعمل أحد العمال في إحدى الشركات الصناعية لثمان ساعات يومياً ، بمعدل أجر 1000 دينار للساعة وكان عدد الوحدات التي ينتجها يومياً 20 وحدة ، ماهو مقدار الأجر اليومي للعامل في حالة اتباع الطرق الآتية:

- 1- الأجر على أساس الوقت.
- 2- الأجر على أساس الإنتاج إذا كان الأجر 350 دينار للوحدة.
- 3- الأجر على أساس الإنتاج/ ساعة إذا كان الوقت المستغرق لإنتاج الوحدة 2/1 ساعة.
- 4- الأجر على أساس الإنتاج مع ضمان أجر ثابت مقداره 8000 دينار.
- 5- الأجر المتدرج على أساس الإنتاج إذا كان الأجر لفئات الإنتاج:

5 وحدات فأقل	200 دينار
6 - 10 وحدات	300 دينار
11 - 15 وحدة	400 دينار
16 - 20 وحدة	500 دينار
21 فأكثر	600 دينار

س 2/ باستخدام بيانات السؤال السابق نفسها إذا علمت ان الوقت الضائع الطبيعي هو ساعة واحدة والوقت الضائع غير الطبيعي 2/1 ساعة
م/ تسجيل القيود المحاسبية اللازمه لتثبيت الاجور في سجلات التكاليف وسجلات المحاسبة المالية ، علما بأن التامينات الاجتماعية تبلغ 1% واستقطاعات تسديد السلف لاحد المصاريف 7% من الاجر.

س 3/ توفر البيانات الاتية من سجل وقت العامل على الاسبوع الاول من شهر كانون الثاني / 2004 :

- 1- ان عدد ساعات العمل في اليوم 8 ساعات وان معدل اجر الساعة 2500 دينار.
- 2- عمل 4 ساعات اضافية مخصصة على الامر الانتاجي (1) وان الاجر الاضافي يحسب على اساس ضعف الاجر الاعتيادي.
- 3- الوقت الضائع المسموح به (العادي) 30 دقيقة في اليوم ويتم اتباع طريقة عدم التضخيم في معالجة ، اما الوقت الضائع الغير عادي فكان 6 ساعات خلال الاسبوع .
- 4- حصل العامل على اجازة اعتيادية لمدة يوم واحد .
- 5- قضى الوقت الفعلي جميعه على الامر الانتاجي رقم (1).

م/

- 1- تحديد استحقاق العامل علي من الاجر .
- 2- معالجة اجر العطل والاجازات.
- 3- معالجة اجر الوقت الضائع.
- 4- تحديد نصيب الامر رقم(1) من الاجر الفعلي .
- 5- تسجيل القيود المحاسبية اللازمه في سجلات التكاليف.