دراسات فى

محاسبة التكاليف

دكتور

على محمد الجوهرى

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

جامعة ولاية متشجن بأمريكا

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة – جامعة طنطا

١٩٨٨

دراسات فى

محاسبة التكاليف

دكتور

على محمد الجوهرى

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

جامعة ولاية متشجن بأمريكا

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة – جامعة طنطا

١٩٨٨

بسم الله الرحمن الرحيم

« وما تنفقوا من خير فلأنفسكم وما تنفقون إلا إبتغاء وجه الله وما تنفقوا من خير يوف اليكم وأنتم لا تظلمون»

(آية ٢٧٢ من سورة البقرة)

(صدق الله العظيم)

مقـــدمة

تهدف المحاسبة إلى تقديم المعلومات الاقتصادية التى يحتاج إليها المجموعات المختلفة من متخذى القرارات والمهتمين بالمشروع ونشاطه ، مثل المساهمين والدائنين والعاملين بالوحدة والجهات الاشرافية ومصلحة الضرائب والمستثمرين ، وفوق هؤلاء جميعا ، أولئك المسئولين عن إدارة المشروع .

إن إحتياجات معظم الأطراف للمعلومات يمكن توفيرها عن طريق قوائم ملخصة ومبسطة مثل قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ، فبالنسبة للمساهمين يكفيهم تقارير الادارة عما تم إنجازه برأسمالهم المستثمر ، ويحتاج الدائنون إلى قوائم تبين مقدرة المشروع على سداد الديون ، وتهتم مصلحة الضرائب بحساب الدخل الخاضع للضريبة ، أما الادارة فهى تحتاج إلى ما هو أكثر من ذلك من بيانات ومعلومات تختلف كثيرا عما توفره القوائم المحاسبية التقليدية . فالادارة تهتم بالمستقبل وليس بالماضى وتضطلع بالتخطيط والرقابة وتحديد المسئولية، وتسعى للحصول على بيانات كمية تساعدها فى حل المشاكل المتعددة لتصنيع وبيع منتجات الشركة .

ويقوم المحاسب بجمع البيانات المالية والكمية لمقابلة غرضين :

أولهما : إعداد التقارير الخارجية لمقابلة إحتياجات الطوائف المختلفة التى تهتم بالمشروع ونشاطه ، ولكنهم ليسوا مسئولين عن إدارته ، وثانيهما : إعداد التقارير الداخلية لمقابلة احتياجات الادارة .

ويتم تحقيق الغرض الأول عن طريق تقارير المحاسبة المالية Financial accounting التى تهتم بحصر وتسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية للمنشأة ، وتلخيص نتائج الأعمال خلال فترات زمية معينة وبيان المراكز المالية فى نهاية

هذه الفترات ، فالمحاسبة المالية تختص أساسا بتقييم الأصول وتحديد الدخل ومجال إهتمامها هو علاقة المشروع بالغير مثل المشتريات والمبيعات والمدفوعات والمتحصلات .. الخ وبيان أثر هذه العمليات على نتائج الأعمال والمركز المالى .

ويتم تحقيق الغرض الثانى عن طريق تقارير محاسبة التكاليف Cost accounting ومحاسبة التكاليف ما هى إلا فرع متخصص من المحاسبة وظيفتها الأساسية تقديم بيانات عن التكاليف للأغراض المختلفة التى تدعو الحاجة إليها . فنشاطها متسع يمتد من الجمع الروتينى لبيانات التكاليف التى تلزم لاعداد القوائم المالية وتنتهى بدراسات التكاليف الخاصة التى يتم إعدادها لمواجهة مشاكل معينة .

وعلى عكس المحاسبة المالية التى تهتم بعلاقة المشروع بالغير ، فإن محاسبة التكاليف تهتم أساسا بالعمليات الداخلية فى المنشأة ، مثل إستلام المواد وصرفها والرقابة عليها والاحتفاظ بسجلات المخزون والأجور وتتبع التكاليف الصناعية للأقسام وتحميلها على المنتجات ، وتوزيع تكاليف التسويق بين المنتجات أو مناطق البيع .

وهناك علاقة قوية بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ، فالعمل الروتينى لقسم التكاليف فى المنشأة يتلخص فى أن المحاسب يحصل على بيانات معينة من السجلات العامة ، مثل مشتريات المواد والأجور والمصروفات الصناعية المتنوعة ، ثم يقوم بتحليلها وتوزيعها على الأقسام والمنتجات ، ويتتبع هذه النفقات حتى المنتجات النهائية . وأخيرا يقوم محاسب التكاليف باعادة هذه البيانات إلى الحسابات العامة فى صورة تكلفة منتجات تحت التشغيل وبضاعة تامة الصنع وتكلفة بضاعة مباعة ، وهذه هى الوظيفة التقليدية والأساسية لقسم التكاليف .

وبالاضافة للوظيفة التقليدية لمحاسبة التكاليف وهى تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط ، وتقديم البيانات اللازمة إلى المحاسبة المالية للمساعدة فى تحضير حسابات النتيجة والمركز المالى ، فان لها مهام أخرى فى مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات . ويقع على عاتق محاسب التكاليف القيام بالدراسات الخاصة عند مواجهة مشكلة معينة ، حيث يقوم بجمع البيانات التى تخص المشكلة من مصادرها المختلفة ، ثم يعدل هذه البيانات لكى تناسب المشكلة محل الدراسة ، ويعيد تشكيل هذه البيانات ويعرض البدائل المتاحة بصورة يمكن تفسيرها لكى تساعد المنوط بهم فى اتخاذ القرار لحل المشكلة . وعلى ذلك فان محاسبة التكاليف – فى جزء منها – تتصل إتصالا مباشرا بالمحاسبة المالية وذلك عند اعداد القوائم المالية ، وفى الجزء الآخر تعمل مع الادارة فى وظائف التخطيط والرقابة Planning and control .

ورغم أن محاسبة التكاليف مازالت تقوم بوظيفتها التقليدية التى لا يمكن الاستغناء عنها ، فان مجالها قد اتسع كثيرا لدرجة تسمح لنا بأن نقول بوجه عام ، أنه لا يمكن تمييزها عن المحاسبة الادارية Managerial (or management) accounting التى ينصب اهتمامها على مساعدة المدير فى اتخاذ قراراته ، ويرى بعض الفقهاء أن حقل المحاسبة يمكن تقسيمه إلى قسمين رئيسيين وهما المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف (أو المحاسبة الادارية) Managerial cost accounting ويكمن الفرق الأساسى بينهما فى استخدام البيانات بواسطة مجموعتين مختلفتين من صانعى القرارات Decision makers حيث يختص حقل المحاسبة المالية أساسا بكيف تخدم المحاسبة صانعى القرارات خارج المشروع مثل المساهمين والدائنين والجهات الحكومية .. الخ أما حقل المحاسبة الادارية (محاسبة التكاليف) فانه يختص أساسا بكيف تخدم المحاسبة صانعى القرارات داخل المنشأة ألا وهم المديرون .

أهداف محاسبة التكاليف :

Objectives of cost accounting

إذا كان نظام المحاسبة المالية يقوم على حصر وتسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية للمشروع بهدف تحديد نتائج الأعمال من ربح أو خسارة فى آخر كل فترة زمنية وتحديد المراكز المالية للمشروع فى نهاية هذه الفترات ، واعداد التقارير والبيانات التى تحتاجها الادارة ، والأطراف الخارجية ، فان نظام التكاليف يقوم على حصر وتسجيل وتبويب وتحليل عناصر التكاليف ، أى تتبع حركة عناصر التكاليف داخل المشروع وذلك لتحقيق الأهداف الآتية :-

١ - قياس تكلفة الانتاج أو الخدمات والأنشطة المختلفة التى تقوم بها المنشأة بهدف التوصل إلى تكلفة الوحدة المنتجة سواء سلعة أو خدمة . وتحديد تكلفة الانتاج يساعد فى تقويم المخزون السلعى فى نهاية المدة وفى تحديد النتيجة والمركز المالى .

٢ - الرقابة على التكاليف بهدف تحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الانتاج ، حيث تقوم إدارة التكاليف باعداد قوائم التكاليف والتقارير الدورية ومقارنة الأداء الفعلى بالأداء المخطط بحيث تظهر للادارة مواطن الضعف فى التنفيذ ، ومواطن الاسراف أو الضياع فى استخدام المواد أو القوى العاملة أو الآلات حتى تتمكن الادارة من اتخاذ الاجراءات المصححة فى الوقت المناسب . كذلك يمد قسم التكاليف الادارة ببيانات مماثلة عن مراكز الكفاية حتى تتمكن الادارة من تمنيتها والارتقاء بمستوى الأداء . وتهتم الادارة بضبط التكاليف ومراقبتها بغية الوصول إلى زيادة الانتاجية ومن ثم زيادة الربح بشرط ألا تضحى المنشأة بجودة الانتاج فى سبيل تخفيض التكاليف . وزيادة أرباح المنشأة تأتى عن طريقين ، الأولى هو رفع أسعار بين المنتجات والثانى هو تخفيض التكاليف ، وحيث أن أسعار البيع

تخضع لعوامل اقتصادية خارجة عن سيطرة الادارة ، فليس أمام ادارة المشروع إلا أن تستغل العوامل التى تحت سيطرتها وهى تخفيض التكاليف .

٣ – مساعدة الادارة فى رسم سياسات الانتاج والتشغيل ورسم السياسة العامة للمنشأة فى صورة موازنة تخطيطية . ولا يخفى على أحد دور محاسبة التكاليف فى اعداد الموازنة ، وذلك بما تقدمه من تقارير تحتوى على بيانات تفصيلية عن تكلفه المواد والعمل والمصروفات غير المباشرة لكل منتج أو قسم ، تكلفة الأصول الانتاجية والطاقات المستغلة فى كل قسم والطاقات المتاحة غير المستغلة . كما تقوم ادارة التكاليف بالدراسات العلمية الوافية التى تمكنها من الوصول إلى «التكاليف التى يجب أن تكون» أو ما يطلق عليه فنيا «التكاليف المعيارية» standard costs واذا ما استخدمت المعايير وهى تقديرات مبنية على أسس علمية فى اعداد الموازنات التخطيطية Budgets لكان هذا أفضل ما يمكن أن تحققه المنشأة فى مجال التخطيط والرقابة .

٤ – إمداد الأجهزة الرقابية والتخطيطية خارج المنشأة بالبيانات الضرورية التى تلزم لاعداد الخطة العامة للدولة ، كذلك تمكين هذه الجهات من الوقوف على ظروف العمل فى كل وحدة اقتصادية ومدى تنفيذ الخطط الموكولة للوحدات الاقتصادية المختلفة .

٥ – تساهم محاسبة التكاليف فى تحديد أسعار المنتجات Pricing أو الخدمات التى تقدمها المنشأة . ورغم أن سياسات التسعير وتحديد أسعار المنتجات أو الخدمات تخضع لعوامل اقتصادية تكون عادة خارجة عن سيطرة المنشأة كظروف العرض والطلب و المنافسة وتغير أذواق المستهلكين والتدخل الحكومى ، إلا أن أسعار المنتجات تحدد فى النهاية بمعرفة ادارة المشروع بعد الدراسة الوافية لكل هذه العومل ودراسة تكاليف الانتاج .

فتحديد تكلفة المنتجات يساعد الادارة فى دراسة سعر البيع وتقرير معلاءمته للظروف السائدة فى ذلك الوقت . وحتى على فرض أن أسعار المنتجات قد فرضت على المنشأة بظروف وعوامل خارجية فمازالت المنشأة تستطيع تفادى الخسارة إذا ما فرضت الرقابة الكافية على تكاليف الانتاج .

وتساهم محاسبة التكاليف فى ترشيد قرارات الادارة فى الأجل القصير بتحديد إلى أى (مدى) يمكن للمشروع بيع احدى منتجاته بسعر يقل عن التكلفة الفعلية التى يتحملها . أما فى المدى الطويل فان المنشأة لا تستطيع الاستمرار فى الانتاج إلا إذا كانت أسعار البيع تغطى التكاليف الاجمالية للانتاج وتحقيق فائض معقول كعائد على رأس المال المستثمر ، ومن هنا يتبين دور محاسبة التكاليف فى رسم السياسة السعرية .

٦ – وأخيرا تستطيع محاسبة التكاليف ترشيد القرارات الادارية عن طريق القيام بالدراسات الخاصة التى توكل إليها وتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار Decision making وذلك فى مجالات مختلفة نذكر منها :

أ – القيام بصنع بعض أجزاء المنتجات داخليا أم الأفضل شراءه مصنوعا من الموردين المتخصصين بأسعار أقل .

ب – تحديد كمية الانتاج التى تدر أكبر عائد ممكن فى حدود الطاقة الانتاجية المتاحة والطاقة التسويقية ، وما هى كمية الانتاج الحديه ؟

ج – هل من الأرجح إضافة منتج جديد إلى منتجات الشركة الحالية ؟

د – هل من الأفضل الغاء منتج تقوم المنشأة بانتاجه ؟

هـ – هل من المربح أن تقبل الادارة انتاج طلبية معينة بأسعار تقل عن التكلفة الاجمالية ؟ وذلك فى حالة وجود طاقات انتاجية عاطلة .

و – ما هى التشكيلة المثلى لمنتجات الشركة التى تحقق أقصى ربح ممكن ؟

ز – هل تشترى المنشأة آلة جديدة بدلا من الآلة القديمة ؟

وغير ذلك من المشاكل الادارية الأخرى التى تعتمد على تحليل التكاليف وعلى العلاقة بين حجم الانتاج والتكاليف والأرباح .

وخلاصة القول أنه عن طريق البيانات التحليلية المستخرجة من نظام التكاليف يمكن للادارة التعرف على تكلفة المنتجات وبيان عوامل الكفاية والاسراف والعمل على تنمية الأولى وتخفيض الثانية ، وتعتمد فعالية قرارات الادارة على مدى الدقة فى تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتقديمها فى الوقت المناسب ، كما أن التعرف على هيكل التكاليف وسلوكها يعتبر دعامة رئيسية للتخطيط من أجل المستقبل .

وإذا ما قارنا أهداف المحاسبة المالية بأهداف محاسبة التكاليف ، فاننا نجد أنه فى حين أن نظام المحاسبة المالية يهدف إلى الامداد بالبيانات التى تحدد نتيجة الأعمال وحقيقة المركز المالى بصورة إجمالية ، فإن نظام التكاليف بتقاريره وبياناته التحليلية عن المنتجات والأقسام الانتاجية والخدمية يوضح لنا العوامل والأسباب التى أدت إلى تحقيق هذه النتيجة (سواء ربح أو خسارة) والوصول إلى هذا المركز المالى .

ومن الجدير بالذكر أن نظام محاسبة التكاليف لا يعد بديلا عن نظام المحاسبة المالية ، فالمنشأة فى حاجة إلى كلا النظامين لأن محاسبة التكاليف تقدم للمنشأة ما تعجز عن تقديمه المحاسبة المالية ، ولذلك فانهما نظامين متكاملين ولابد من تواجدهما .

طرق حساب التكلفة Methods of product costing

يمكن تعريف نظام التكاليف cost system بأنه مجموعة المستندات أو السجلات والدفاتر والتقارير والاجراءات التى تعتمد فى تصميمها على الأسس

والمبادىء والنظريات العلمية لعلم المحاسبة ، والتى تستخدم فى حصر وتسجيل وتتبع وتحليل عناصر التكاليف (النفقات) بغرض تحديد تكلفة المنتج النهائى وتحقيق الأهداف الادارية الأخرى .

فنظام التكاليف له أسس ومقومات عامة وثابتة تنطبق على جميع الصناعات مهما اختلفت طرق التشغيل أو طبيعة المنتجات ، ولا يقتصر تطبيقه على المشروعات الصناعية فقط بل يمكن تطبيقه فى المشروعات الزراعية والتجارية والخدمات . ومهما اختلف شكل المنتج النهائى للمنشأة ، سواء فى صورة سلعة أو خدمة تؤديها للغير بمقابل أو بدون مقابل (مثل الصحة والتعليم) فإن المنشأة بحاجة إلى قياس تكلفة هذا المنتج .

أى أن نظام التكاليف فى جميع الحالات لابد وأن يكون له مقومات وأسس عامة لا تختلف فى إجمالها من منشأة لأخرى مهما إختلف نوع النشاط ، ولكن تطبيق هذه القواعد وطريقة حساب التكلفة تختلف من منشأة لأخرى حسب طبيعة المنتج وظروف التشغيل ، ومن ثم فإن تفصيلات النظام تختلف من منشأة لأخرى سواء فى شكل المستندات أو الدورة المستندية أو طريقة حساب التكلفة ومقدار البيانات والمعلومات التى ترغب الادارة فى معرفتها والاستفادة منها .

وفى ضوء ما سبق يكن القول أن هناك نظاما واحدا للتكاليف بمقومات وأسس ثابتة فى اجمالها ، ولكن هناك طرق مختلفة لتطبيقه فى الصناعات المختلفة ، ويمكن بصفة عامة أن نميز طريقتين من طرق محاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية وهما :

محاسبة تكاليف المراحل الانتاجية Process costing

محاسبة تكاليف الأوامر الانتاجية Job- order costing

فنظام التكاليف المطبق فى صناعة المراحل الانتاجية هو نفسه المطبق فى صناعة الأوامر الانتاجية من حيث الأسس والمقومات الأساسية ولكن طريقة قياس التكلفة method هى التى تختلف.

وتستخدم طريقة المراحل الانتاجية فى تلك الصناعات ذات الانتاج المستمر Continuous production أو الانتاج الكبير Mass production ، ويتميز الانتاج بأنه متجانس ويمر باستمرار وانتظام على مراحل (أقسام) انتاجية متتابعة ، حيث تتم فى كل مرحلة عملية صناعية مستقلة ، ويصبح الانتاج مكتمل الصنع بعد مروره على جميع مراحل التشغيل . وحيث أن الانتاج متجانس فإن كل وحدة من الانتاج تحصل على نصيب متساو من عناصر التكاليف فى كل مرحلة ولذلك تحسب تكلفة الوحدة على أساس قسمة تكاليف المرحلة على عدد الوحدات المتماثلة المنتجة خلال الفترة . ولحساب تكلفة الوحدة التامة فى شكلها النهائى بجميع متوسط Arerage تكلفة الوحدة فى بجمع المراحل التى مرت بها .

ولذلك فان تجميع التكاليف يتم على أساس المرحلة أو القسم الانتاجى وتتحمل المرحلة بتكلفة التشغيل من مواد وأجور ومصروفات غير مباشرة خلال الفترة ، وعندما ينتقل الانتاج إلى المرحلة التالية تنتقل معه تكاليفه أيضا ، وتبدأ كل مرحلة من حيث انتهت المرحلة السابقة ، ويعتبر الانتاج المنقول من أى مرحلة انتاجا تاما بالنسبة لها حتى المرحلة الأخيرة التى يحول الانتاج التام منها فى صورته النهائية لمخازن البضاعة التامة تمهيدا لبيعه .

وتستخدم طريق المراحل الانتاجية فى منشآت الغزل والنسيج والسكر والصناعات الكيماوية والبترول والبلاستيك والأسمنت والورق والفحم والكهرباء.

أما طريقة تكاليف الأوامر الانتاجية فانها تستخدم فى المنشآت التى لا تقوم بانتاج منتج موحد للسوق ، ولكن انتاجها متنوع حساب طلبات العملاء وبمواصفات خاصة تميز كل أمر انتاجى عن سواه . فوحدات الانتاج فى مثل هذه المنشآت ليست متجانسة ولذلك فان كل وحدة انتاج تستخدم نسب متفاوته من عناصر التكاليف وسوف يختلف بالتالى نصيب كل وحدة من عناصر التكلفة عن الوحدات الأخرى وفى مثل هذه المنشآت لا يمكن إتباع طريقة متوسط التكلفة التى تتبع فى نظام المراحل الانتاجية ، بل يعتبر كل أمر انتاجى وحدة تكاليف مستقلة ومتميزة بذاتها عن غيرها . ولذلك فان حصر وتحليل عناصر التكاليف يتم على أساس الأمر الانتاجى ، ويفتح حساب مستقل يحمل بما يخص الأمر الانتاجى من عناصر التكاليف وعندما ينتهى العمل يصبح الأمر تاما وجاهزا للتسليم للعملاء ، فاذا كان الأمر الانتاجى بعد ذلك يتكون من عدد من الوحدات المتشابهة فانه يمكن قسمة تكاليف الأمر الانتاجى على عدد الوحدات المنتجة لاستخراج تكلفة الوحدة .

وتستخدم طريقة تكاليف الأوامر الانتاجية فى منشآت المقاولات كالمبانى والرصف ، وفى صناعة الأثاث وبناء السفن ودور الطباعة وصناعة الآلات الثقيلة .

طرق حصر وتسجيل وتحليل بيانات التكاليف :

يمكن حصر وتسجيل وتحليل بيانات التكاليف طبقا لاحدى الطرق الآتية ، ولكل مشروع أن يختار منها الطريقة التى تلائم ظروفه .

١ – الطريقة الاحصائية :

ولا تعتبر هذه الطريقة جزءا من النظام المحاسبى ، حيث أنها لا تحتاج إلى دفاتر أو حسابات خاصة بالتكاليف . ويتم حصر وجمع بيانات التكاليف من واقع المستندات مباشرة وتحليل البيانات التى تستخرج من دفتر الأستاذ

وعرضها فى شكل قوائم إحصائية للتكاليف لبيان تكلفة كل منتج أو قسم أو نشاط .

٢ – **طريقة الاندماج** : Itegrated or Integral accounting

وتعتبر هذه الطريقة جزءا من النظام المحاسبي ، حيث يتم تصميم مجموعة الدفاتر والمستندات والدورة المستندية بشكل يخدم أهداف كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف . وتستخدم المنشأة مجموعة دفترية واحدة هى فى الأساس مجموعة الدفاتر المالية ، ولكن يتم اجراء بعض التعديلات عليها واضافة دفاتر وحسابات أخرى تخدم أغراض محاسبة التكاليف ، لكى يمكن تحليل النفقات وتحديد تكلفة المنتجات .وحيث أن نظام التكاليف يكون جزء من النظام المحاسبى العام فيقال أن حسابات التكاليف مندمجة فى الحسابات المالية .

٣ – **طريقة الانفصال** : Independent cost accounts

وتتطلب هذه الطريقة تصميم مجموعتين دفتريتين مستقلتين (لكل مجموعة مستنداتها ودوراتها المستندية الخاصة بها) احداهما خاصة بالمحاسبة المالية والأخرى خاصة بمحاسبة التكاليف . وتختص مجموعة الحسابات المالية بتسجيل العمليات المالية التى تؤثر على المركز المالى للمشروع وعلاقة بالغير بهدف تحديد النتيجة والمركز المالى ، أما مجموعة حسابات التكاليف فانها لا تهتم بعلاقة المنشأة بالغير وانما تهتم بتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بعناصر التكاليف وحركتها داخل المنشأة ، وتحديد نتائج الأعمال أيضا ، ومن الطبيعى أن تختلف النتائج المستخرجة من الحسابات المالية عن النتائج المستخرجة من دفاتر التكاليف مما يستوجب التوفيق بينهما .

الفصل الأول

حسابات التكاليف

Cost Accounts

مقدمة :

تختلف طريقة حصر وتسجيل وتحليل بيانات التكاليف باختلاف ظروف المنشأة ، فقد تكتفى المنشأة بجمع بيانات التكاليف من واقع المستندات مباشرة تم تحليلها وعرضها فى صورة قوائم للتكلفة لبيان تكلفة كل منتج أو خدمة أو مركز نشاط ، وذلك بطريقة إحصائية لا تحتاج إلى تسجيل فى دفاتر أو حسابات خاصة بالتكاليف ، وهذه الطريقة لا تتضمن فى ذاتها نظاما لحسابات التكاليف بالمعنى المعروف ، كما أنه لا يمكن اعتبارها جزءا من النظام المحاسبي وذلك لأن جمع بيانات التكاليف واثباتها فى القوائم الاحصائية يتم خارج نطاق النظام المحاسبى .

وتناسب الطريقة الاحصائية ظروف بعض المنشآت وخاصة المنشآت صغيرة الحجم بامكانياتها المحدودة ، إلا أنها لا تناسب المشروعات الكبيرة ذات المنتجات المتعددة ، ففى مثل هذه المشروعات يتم ربط حسابات التكاليف بالحسابات المالية والاستفادة من طريقة القيد المزدوج لاثبات العمليات فى حساب التكاليف ، ويصبح بذلك نظام التكاليف جزءا من النظام المحاسبى مما يجعله قادرا على تحقيق أهداف محاسبة التكاليف والاطمئنان إلى صحة النتائج .

وهناك اتجاهان بخصوص ربط حسابات التكاليف بالحسابات المالية وهما :

١ - أن تدمج الحسابات الخاصة بالتكاليف فى نفس الدفاتر الخاصة بالحسابات المالية ، أى تشترك حسابات التكاليف مع الحسابات المالية فى مجموعة دفترية واحدة .

٢ - أن تستقل حسابات التكاليف عن الحسابات المالية ويكون لكل منهما مجموعة دفترية خاصة بها ، وغنى عن البيان أن مجموعة الدفاتر الخاصة بالحسابات المالية تهتم أساسا بتسجيل البيانات المحاسبية التى تؤثر على المركز المالى للمشروع وعلاقته بالغير ، أما مجموعة الدفاتر الخاصة بحسابات التكاليف فانها تهتم بتسجيل وتحليل بيانات عناصر التكاليف . ويترتب على ذلك أن يكون هناك توازن حسابى لحسابات التكاليف مستقلا عن التوازن الحسابى للحسابات المالية ، ونظرا لاختلاف طرق القياس والتقويم فى كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف فان نتائج كل منهما سوف تكون مختلفة مما يتطلب التوفيق بين النتائج التحليلية المستخرجة من دفاتر التكاليف والنتائج الاجمالية المستخرجة من دفاتر الحسابات المالية .

وتعتمد كل من طريقتى الاندماج والانفصال على طريقة القيد المزدوج فى اثبات حركة عناصر التكاليف وتبويبها وتحليلها . وسواء اتبعت المنشأة طريقة الاندماج أو الانفصال فان الدفاتر يمكن تنظيمها طبقا لاحدى الطرق المحاسبية المعروفة كما يلى :

١ - الطريقة الايطالية وهى تناسب المشروعات الصغيرة وتتلخص فى استعمال دفتر يومية واحد تسجل به كل عمليات المشروع ويتم ترحيل القيود المثبتة به إلى الحسابات الخاصة بدفتر الأستاذ ، ثم يصور ميزان مراجعة عام تمهيدا لأعداد حسابات النتيجة وقائمة المركز المالى ، هذا إذا كانت المنشأة

تتبع طريقة الاندماج ، أما إذا كانت المنشأة تتبع طريقة الانفصال ففى هذه الحالة يتم إمساك دفتر يومية خاص بالحسابات المالية ودفتر يومية آخر لحسابات التكاليف ، على أن يتم ترحيل قيود الحسابات المالية إلى دفتر أستاذ خاص بها وترحيل قيود حسابات التكاليف إلى دفتر أستاذ آخر .

٢ – الطريقة الفرنسية وهى تناسب المشروعات الكبيرة وتتلخص فى استعمال عدة دفاتر من اليوميات المساعدة حسب ظروف المنشأة وحاجتها ، ويتم نقل مجاميع اليوميات المساعدة كل فترة تركيز إلى دفتر يومية عام أو مركزى ، ويتم ترحيل القيود من اليوميات المساعدة إلى دفاتر الأستاذ المساعد المتعددة التى تخصها ، كما يتم ترحيل قيود دفتر اليومية العامة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام ، هذا إذا كانت المنشأة تتبع نظام الاندماج .

أما إذا كانت المنشأة تتبع نظام الانفصال فيلزم امساك مجموعتين دفتريتين إحداهما للحسابات المالية والأخرى لحسابات التكاليف بنفس النظام السابق . ويتم قيد مجاميع اليوميات المساعدة الخاصة بالحسابات المالية فى يومية عامة خاصة بها ، كما يتم قيد مجاميع اليوميات المساعدة الخاصة بحسابات التكاليف فى يومية عامة خاصة بها . وغنى عن البيان يكون هناك أيضا دفاتر أستاذ مساعد متعددة يتم الترحيل إليها من اليوميات المساعدة ، وأستاذ عام يتم الترحيل إليه من اليومية العامة لكل من الحسابات المالية وحسابات التكاليف .

٣ – الطريقة الانجليزية وهى تناسب المشروعات الكبيرة مثل الطريقة الفرنسية ولا تختلف عنها كثيرا . وطبقا لهذه الطريقة تمسك المنشأة يوميات متعددة

حسب ظروفها واحتياجاتها ، يخصص كل منها لقيد مجموعة من العمليات المتشابهة التى تتكرر فى المنشأة ودفتر يومية يخصص للعمليات التى لا تتكرر أو لا يوجد لها دفتر خاص بها ، ويسمى كل دفتر يومية باسم العملية التى يتم قيدها به أما الدفتر الذى يخصص للعمليات غير المتكررة فيطلق عليه دفتر يومية العمليات المختلفة أو دفتر اليومية العامة . ودفاتر اليومية المتعددة فى الطريقة الانجليزية تعتبر يوميات أصلية وليست مساعدة كما فى الطريقة الفرنسية . وهذا هو الاختلاف الجوهرى بين الطريقتين .

فاذا كانت المنشأة : تتبع نظام الاندماج فانها تمسك مجموعة دفاتر اليومية المتعددة لتسجيل جميع عمليات المشروع سواء ما يخدم منها أهداف المحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف ويتم ترحيل القيود المثبتة بهذه الدفاتر إلى دفاتر الأستاذ المساعد المختصة ، كما ترحل مجاميع اليوميات المتعددة كل فترة تركيز إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام .

أما إذا كانت المنشأة تتبع نظام الانفصال فانها تمسك مجموعتين دفتريتين مستقلتين من يوميات متعددة وأستاذ مساعد وأستاذ عام احداهما تخص الحسابات المالية والأخرى تخص حسابات التكاليف .

وسوف نتناول بالشرح بشىء من التفصيل كلا من طريقتى الاندماج والانفصال باستخدام الطريقة الفرنسية .

أولا : طريقة الاندماج : Integrated or Integral accounting

تعتمد هذه الطريقة على مجموعة دفترية واحدة تجمع بين كل من الحسابات المالية لاثبات معاملات المشروع مع الغير – وحسابات التكاليف لاثبات حركة عناصر التكاليف داخل المنشأة .. وهذا الاشتراك فى الدفاتر تحت ظل قيد مزدوج واحد بطريقة متكاملة متناسقة من شأنه أن يقوى الثقة فى حسابات

التكاليف ويزيد من قيمة النتائج التى نحصل عليها منها ، هذا بالاضافة إلى توفير المجهود الذى يبذل فى تكرار القيود وبالتالى توفير نفقة الأعمال الكتابية والحسابية التى يتطلبها نظام انفصال حسابات التكاليف عن الحسابات المالية .

ويتطلب نظام الاندماج إجراء بعض التعديلات على دفاتر وسجلات المحاسبة المالية المعروفة وإضافة دفاتر وسجلات أخرى حتى يمكن تتبع حركة عناصر التكاليف داخل المنشأة وتحديد تكلفة المنتجات واعداد قوائم التكاليف . وعلى ذلك فإن المجموعة الدفترية تتضمن الدفاتر المساعدة المعروفة فى نظام المحاسبية المالية مثل دفتر يومية المشتريات، دفتر يومية يومية مردودات المشتريات ، دفتر يومية المبيعات ، دفتر يومية مردودات المبيعات ، دفتر يومية النقدية ، دفتر يومية أوراق القبض ، دفتر يومية أوراق الدفع .. الخ ، ودفتر اليومية المركزية ، ويتم الترحيل من هذه الدفاتر إلى دفترى أستاذ مساعد المدينين والدائنين ودفتر الأستاذ العام ، ويضاف إلى هذه الدفاتر مجموعة أخرى من الدفاتر المساعدة التى تلزم لتحليل عناصر التكاليف مثل دفتر يومية المواد الواردة للمخازن ، دفتر يومية المواد المنصرفة من المخازن ، دفتر يومية المواد المرتجعة للمخازن ، دفتر يومية المواد المحولة . كما تمسك سجلات للأجور لاثبات الوقت والانتاج والأجور المستحقة والمصروفات المباشرة الأخرى بخلاف المواد والأجور . كما يتطلب الأمر استخدام قوائم تحليلية للمواد ، والأجور والمصروفات سواء منها المباشر أو غير المباشر لتحميل حسابات المنتجات بنصيبها منها وتحميل مراكز التكلفة بنصيبها من تكلفة هذه العناصر.هذا بالاضافة إلى دفاتر الأستاذ المساعد المختلفة مثل دفتر أستاذ مساعد المخازن (المواد) ودفتر أستاذ مساعد الأعمال تحت التشغيل ، ودفتر أستاذ مساعد مخازن المنتجات التامة ودفتر أستاذ مساعد المراكز « مراكز الانتاج ، والخدمات» .

ويتم نقل مجاميع اليوميات المساعدة لحسابات التكاليف إلى اليومية المركزية ، كما يتم ترحيل القيود من اليومية المركزية إلى الحسابات المختصة بدفتر

الأستاذ العام بما يتضمنه من حسابات مراقبة مالية وتكاليف وفى آخر كل فترة يتم إعداد ميزان مراجعة عام تمهيدا لاعداد حسابات النتيجة وقائمة المركز المالى .

وفيما يلى الدورة المحاسبية لاثبات بيانات التكاليف طبقا لطريقة الاندماج .

١ - المحاسبة على عنصر المواد :

أ - المواد الواردة للمخازن :

يتم تسجيل المواد الواردة للمخازن من واقع مستندات القيد وهى أمر الشراء وتقرير الاستلام وفاتورة المورد ، وذلك فى دفتر يومية المواد الواردة للمخازن ، وفى نهاية كل فترة تركيز ينقل مجموع يومية المواد الواردة ويقيد فى دفتر اليومية المركزية بالقيد الآتى :

من حـ/ مراقبة مخازن المواد

إلى مذكورين

حـ/ الموردين (بالنسبة للمشتريات الآجلة)

حـ/ النقدية (بالنسبة للمشتريات النقدية)

ويتم الترحيل من دفتر يومية المواد الواردة للمخازن إلى دفتر أستاذ مساعد المخازن Subsidiary stores ledger الذى يحتوى على بطاقة لكل صنف من أصناف المواد الموجودة بالمخازن . ومن الأمور المتبعة فى حسابات التكاليف بالمنشآت الصناعية أن تقيد جميع المواد التى تشتريها المنشأة - سواء مواد خام أو مواد غير مباشرة أو أجزاء غير تامة الصنع تشتريها المنشأة لاستخدامها فى عمليات الانتاج - فى حساب واحد يطلق عليه اسم «حساب مراقبة مخازن المواد stores or material control account وهو أحد حسابات المراقبة بدفتر الأستاذ العام .

وقد تلجأ المنشأة لشراء بعض المواد على وجه السرعة لاحدى العمليات الانتاجية أو الأقسام ، وفى هذه الحالة يتم استلام المواد فى القسم المطلوب له المواد وذلك دون أن تودع بالمخازن أو تمر عليها ، وتقيد مثل هذه المواد مباشرة فى حسابات العمليات الانتاجية أو الأقسام دون توسيط حساب مراقبة مخازن المواد . ويتم قيد هذه العملية بدفتر يومية العمليات الأخرى ، وترحل لدفتر أستاذ مساعد الأوامر الانتاجية أو الأعمال تحت التشغيل Work in process Subsidiary ledger أو بدفتر أستاذ مساعد المراكز والأقسام حسب الحالة ، ثم تجمع يومية العمليات الأخرى فى نهاية كل فترة تركيز وتنقل بقيد إجمالى إلى دفتر اليومية المركزية على النحو التالى :

من حـ/مراقبة الأعمال تحت التشغيل

الى/الموردين

وذلك بقيمة المواد المشتراه خصيصا لحساب العمليات أو الأوامر الانتاجية من مذكورين :

حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية

إلى حـ/ الموردين

وذلك بقيمة المواد المشتراه خصيصا للأقسام المختلفة .

ب - **المواد المرتجعة للموردين :**

يتم ارجاع المواد للمورد إذا كانت غير مطابقة للمواصفات ويحرر «إذن ارتجاع مواد» واشعار مدين للمورد بقيمة المواد المرتجعة . وتقيد المواد المرتجعة فى دفتر المواد المرتجعة وترحل إلى حساب الصنف بدفتر أستاذ المخازن وفى

نهاية فترة التركيز يجمع دفتر المواد المرتجعة وتنقل بقيد إجمالى لدفتر اليومية المركزية على النحو التالى :

من حـ/الموردين

الى حـ/ مراقبة مخازن المواد

وإذا كانت المواد المرتجعة للمورد من المواد السابق شرائها خصيصا لاحدى العمليات الانتاجية أو الأقسام فان قيد اليومية المركزية يكون عكس القيد السابق إجراءه عند الشراء المباشر وذلك على النحو التالى :

من حـ/ الموردين

إلى مذكورين

حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل

حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية

ج – المواد المنصرفة من المخازن :

يقوم أمين المخزن بصرف المواد المطلوبة للعمليات والأقسام المختلفة بناء على إذن صرف خاص يحتفظ بصورته ويسجل ما به فى بطاقة العين (الصنف) بخانة الصادر . ويرسل إذن الصرف لادارة التكاليف لتسعير المواد المنصرفة وقيدها بيومية المواد المنصرفة ، بطاقة الصنف بدفتر أستاذ المخازن ، كما يتم تحميلها على حسابات العمليات والأوامر الانتاجية والأقسام فى دفتر أستاذ مساعد الأعمال تحت التشغيل أو دفتر أستاذ مساعد المراكز .

وقد يتم الترحيل مباشرة من دفتر يومية المواد المنصرفة إلى دفاتر الأستاذ المساعد أو يتم عمل ملخصات بالمواد المباشرة وقوائم تحليلية بالمواد غير

المباشرة تمهيدا لتحديد نصيب كل عملية أو أمر انتاج من المواد المباشرة ، ونصيب كل مركز تكلفة من المواد غير المباشرة .

وفى نهاية كل فترة تركيز يتم نقل مجموع يومية المواد المنصرفة إلى دفتر اليومية المركزية بالقيد الآتي :

من مذكورين

حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل (بقيمة المواد المباشرة)

حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية (بقيمة المواد غير المباشرة الصناعية)

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (بقيمة المواد التسويقية)

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارة والتمويلية (بقيمة المواد الادارية)

إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد

د – المواد المرتجعة للمخازن :

إذا زادت كمية المواد المنصرفة للمصنع أو للادارات المختلفة عن الحاجة أو كانت غير مطابقة للمواصفات فانها ترد للمخازن بموجب « إذن ارتجاع مواد» وتثبت المواد المرتجعة للمخازن فى خانة الوارد ببطاقة الصنف ، ثم ترسل لادارة التكاليف لتسعيرها وقيدها بدفتر يومية المواد المرتجعة للمخازن وترحل إلى دفتر أستـــاذ المخـــازن بحساب الصنف ، كذلك ترحل إلى حسابات العمليات بدفتر أستاذ الأعمال تحت التشغيل ، أو حسابات المراكز بدفتر أستاذ المراكز.

وفى نهاية كل فترة تركيز يتم نقل مجموع يومية المواد المرتجعة للمخازن – بعد تحليلها – إلى دفتر اليومية المركزية بقيد إجمالى كما يلى :

من حـ/ مراقبة مخازن المواد

إلى مذكورين

حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل

حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

وقد يحدث أن تزيد المواد المشتراه خصيصا لأمر انتاجى معين أو قسم معين عن حاجته ويتم ارسالها للمخازن ، وفى هذه الحالة لا يختلف قيد اليومية عن القيد السابق .

هـ – المواد المحولة :

قد يتم صرف مواد من المخازن لحساب عملية معينة أو قسم معين ثم يكتشف زيادتها عن الحاجة ويتصادف حاجة عملية أخرى أو قسم آخر إليها ، فبدلا من ردها للمخازن ثم إعادة صرفها ، فانها تحول للعملية أو القسم الذى يحتاجها ، وتثبت عملية التحويل باشعار – خاص بدفتر يومية المواد المحولة على أن يتم تعديل حسابات العمليات الانتاجية أو مراكز التكلفة بقيمة المواد المحولة فيجعل حساب العملية أو المركز المحول إليه المواد مدينا وحساب العملية أو المركز المحول منه المواد دائنا . ونظرا لأن تكلفة المواد المحولة من عملية إلى عملية أخرى ، أو من مركز تكلفه لأخر لا تؤثر على قيمة إجمالى تكلفه المواد المحملة على حساب مراقبة الأعمال تحت التشغيل أو حسابات مراقبة المراكز فـــان مجمـــوع يومية المواد المحولة لا ينقل إلى اليومية المركزية . أما إذا تم تحويل مواد من إحدى العمليات إلى مركز تكلفه أو العكس وهذا الأمر نادر الحدوث ، فمن الضرورى إجراء قيد بالمواد المحولة فى اليومية المركزية على النحو التالى :

من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل

إلى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

أو مراكز الخدمات .. الخ

إجمالى قيمة المواد المحولة من مراقبة مراكز .. إلى أوامر الانتاج ويتم إجراء قيد عكسى فى حالة تحويل مواد من الأوامر الانتاجية إلى المراكز .

و – العجز أو التلف :

عند قيام المنشأة بأجراء الجرد الفعلى للمخازن قد يتبين أن هناك خلاف بين رصيد أستاذ المخازن وبين الرصيد الفعلى للمواد ، وينتج هذا العجز لأسباب طبيعية (عادية) أو غير طبيعية (غير عادية) . وفى هذه الحالة يقيد العجز أو التلف بحساب مؤقت يطلق عليه « حساب تسوية المخازن » ويرحل لهذا الحساب أيضا فروق الجرد بالزيادة ، ويتم تحليل فروق الجرد فإذا تبين أنه عجز طبيعى فى حدود النسب المسموح بها يقفل العجز بحساب مراقبة مراكز الانتاج على أنه عبء من أعباء التكاليف لابد وأن يتحمله الانتاج . أما إذا كان العجز أو التلف يفوق النسب المسموح بها ويرجع ذلك لأسباب غير عادية كالحريق أو السرقة أو التلف أو الاهمال فإن إقفال حساب تسوية المخازن يتوقف على سياسة المنشأة ، فإذا كانت المواد مؤمنا عليها وتحملت شركة التأمين قيمة العجز ، أو إذا تحمل موظفى المخازن المسئولين عن العجز بقيمته فإن حساب تسوية المخازن يقفل بحساب شركة التأمين أو حساب الشخصى المسئول ، وإذا لم تعرف أسباب العجز أو لم تكن البضاعة مؤمنا عليها أو لم تحدد المسئولية أقفل حساب تسوية المخازن بحساب الأرباح والخسائر ويظهر حساب مراقبة مخازن المواد على الصورة الآتية :

ح/ مراقبة مخازن المواد

** رصيد (مواد بالمخازن أول المدة	** من حـ/الموردين (مواد مرتجعة للموردين)
** إلى ح/الموردين(موارد مباشرة أو غير مباشرة مشتراه)	** من ح/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل (مواد منصرفة للمصنع)
** إلى ح/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل	** من ح/ مراقبة مراكز الانتاج (مواد غير مباشرة منصرفة لمراكز الانتاج).
** (مواد مباشرة مرتدة من المصنع)	** من ح/مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية (مواد غير مباشرة منصرفة)
** الى ح/ مراقبة مراكز الانتاج (مواد غير مباشرة مرتجعة من مراكز الانتاج)	** من ح/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (مواد غير مباشرة منصرفة)
** الى ح/ مراقبة الخدمات الانتاجية (مواد غير مباشرة مرتجعة من مراكز الخدمات الانتاجية)	** من ح/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية (مواد غير مباشرة منصرفة)
** الى ح/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (مواد مرتجعة)	** من ح/ تسوية المخازن (فروق جرد بالعجز)
** الى ح/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية (مواد مرتجعة)	
**الى ح/ تسوية المخازن (فروق جرد بالزيادة)	** رصيد (مواد بالمخازن آخر المدة)
***	***

٢ – المحاسبة على عنصر الأجور :

يتم تجميع ساعات العمل الانسانى التى ينفقها العمال على الأشغال المختلفة عن طريق بطاقة شغلة يحدد فيها ساعات العمل التى أنفقها كل عامل إشترك فى إنجاز الشغلة أو العملية ومعدل اللأجر وتكلفة العمل ، ومن جهة أخرى تخصص بطاقة تشغيل لكل عامل يدون بها العمليات التى قام بها ، والوقت المستنفذ من العامل فى كل عنبر أو فى كل شغله . وتقوم إدارة التكاليف بعمل التحليلات اللازمة بعد أن يتم حساب تكلفة العمل الانسانى الخاص بكل شغلة ، فإذا كانت الشغلة أو العملية هى انجاز أمر إنتاجى معين حملت التكلفة لملخصات الأجور المباشرة تمهيدا لتحميلها لحساب الأمر الانتاجى ، وإذا كانت الشغلة لاترتبط بأمر انتاجى معين فتحمل التكلفة على المركز المستفيد من واقع القوائم التحليلية للأجور غير المباشرة . وكذلك يتم تحليل إجمالى تكلفة العمل الانسانى إلى تكلفه وقت عمل وتكلفة وقت ضائع .

ومن واقع بطاقات التشغيل (للعمال) وبطاقات الشغلة (للعمليات) يتم إعداد ملخصات الأجور المباشرة والقوائم التحليلية للأجور غير المباشرة ، وبموجب ملخصات الأجور المباشرة يتم تحميل كل عملية أو أمر انتاجى معين فى دفتر أستاذ الأعمال تحت التشغيل بنصيبه من الأجور المباشرة ، وبموجب القوائم التحليلية للأجور غير المباشرة يتم تحميل كل مركز تكلفه فى دفتر أستاذ المراكز بنصيبه من الأجور غير المباشرة .

وتقيد استحقاقات الموظفين والعمال فى قوائم وسجلات الأجور والمهايا التى يتم اعدادها فى نهاية كل فترة ، حيث تبين استحقاقات العاملين والاستقطاعات المختلفة والصافى المستحق لكل منهم . وفى آخر كل فترة يتم قيد الاستحقاقات بقيد إجمالى فى دفتر اليومية المركزية كما يلى :

xx من حـ/ مراقبة الأجور (الاستحقاقات)

إلى مذكورين

حـ/ الاستقطاعات المختلفة

حـ/ النقدية (الصافى)

ومن واقع ملخصات الأجور المباشرة والقوائم التحليلية للأجور غير المباشرة يتم توزيع الأجور على الحسابات المختلفة بالقيد الآتى :

من مذكورين

حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل (الأجور المباشرة)

حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية } (الأجور غير المباشرة الصناعية)

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (الأجور غير المباشرة التسويقية)

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية (الأجور غير المباشرة الادارية) .

إلى حـ/ مراقبة الأجور .

وغنى عن البيان أن حساب مراقبة الأجور wages control account يتم اقفاله بالقيدين السابقين وذلك فى حالة عدم وجود وقت ضائع ، أما إذا كان هناك وقت ضائع فانه يتم التفرقة بين تكلفة الوقت الضائع الذى لا يمكن تجنبه والذى يعتبر أحد بنود التكاليف غير المباشرة فى الأقسام المختلفة ، وتكلفة الوقت الضائع الذى يمكن تجنبه والذى يعتبر أحد عناصر الخسارة التى يجب تحميلها لحساب الأرباح والخسائر . والخلاصة أن حساب مراقبة الأجور قد يظهر به رصيد مدين وهو يمثل قيمة أجر الوقت الضائع غير الحتمى (الذى يمكن تجنبه) حيث يقفل فى نهاية المدة فى حساب الأرباح والخسائر .

وفيما يلى تصوير لحساب مراقبة الأجور .

ح/ مراقبة الأجور

** إلى مذكورين (اجمالى الأجور) (الاستحقاقات)	** من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل (الأجور المباشرة)
	** من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج الأجور
	** من حـ/مراقبة مراكز الخدمات غير الانتاجية
	** من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات المباشرة التسويقية
	** من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية
	** من حـ/ الأرباح والخسائر (أجر الوقت الضائع)
***	***

٣ - المحاسبة على التكاليف غير المباشرة :

تنقسم المصروفات غير المباشرة إلى مصروفات صناعية Factory expenses (overheads) تحمل لحسابات مراكز الانتاج Production departments ومراكز الخدمات الانتاجية service departments ، ومصروفات تسويقية تحمل لحسابات مراكز الخدمات التسويقية selling and distrlution ، ومصروفات إدارية Administrativeexpeses s تحمل لحسابات مراكز الخدمات الادارية والتمويلية .

وتسجل المصروفات غير المباشرة الفعلية (بخلاف المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة الذين سبق قيدهما من واقع يومية المواد المنصرفة وملخصات الأجور والقوائم التحليلية لهما) من واقع مستندات الصرف (كالايجار والتأمين والنور والمياه) أو من واقع قيود التسوية (كالاستهلاكات) .

وتقوم المنشأت باثبات استحقاق النفقة فى دفتر يومية العمليات الأخرى بالقيد الآتى :

من حـ/ النفقة (كالايجار أو التأمين)

إلى حـ/ الدائنين (مثل صاحب العقار أو شركة التأمين)

وعند سداد النفقة تقيد بدفتر النقدية . وفى نهاية الفترة يتم حساب إهلاك الأصول الثانية ويثبت بالقيد الآتى :

من حـ/ إهلاك الأصل

إلى حـ/ مخصص إهلاك الأصل

ويتم قيد عناصر حصر وتبويب عناصر تكلفة الخدمات الأخرى إلى خدمات مباشرة يمكن تخصيصها بسهولة لوحدات التكلفة حيث تحمل لحسابات أوامر الانتاج بدفتر أستاذ مساعد الأعمال تحت التشغيل ، وتكاليف خدمات غير مباشرة تحمل لحسابات مراكز التكلفة بدفتر أستاذ المراكز . وفى نهاية كل فترة تركيز يتم عناصر تكلفة الخدمات المباشرة بقيد إجمالى بدفتر اليومية المركزية كما يلى:

من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل

إلى حسابات المصروفات المباشرة

كما تقيد عناصر تكلفة الخدمات غير المباشرة بالقيد الآتى

من مذكورين

حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية

إلى مذكورين

حـ/ الايجار

حـ/ النور والمياه

حـ/ التأمين

حـ/ مصروفات الصيانة

حـ / الاهلاك

حـ/ ـــــ

وتقوم إدارة التكاليف بتوزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على مراكز الانتاج حسب نسبة استفادة كل مركز وذلك باستخدام احدى الطرق المعروفة فى هذا المجال ، وبذلك تقفل حسابات مراكز الخدمات الانتاجية بدفتر أستاذ مساعد المراكز بناء على القيد الآتى فى اليومية المركزية :

من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

إلى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

وبذلك تصبح جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة محملة على مراكز الانتاج تمهيدا لتوزيعها على أوامر الانتاج المختلفة (بطريقة أو بأخرى) بدفتر أستاذ مساعد الأعمال تحت التشغيل بناء على القيد الآتى بدفتر اليومية المركزية :

من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل

إلى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

وبهذا القيد يكون قد تم تحميل جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية لحساب مراقبة الأعمال تحت التشغيل وذلك طبقا لطريقة التكلفة الكلية .

أما إذا كانت المنشأة تتبع طريقة التكاليف المتغيرة ، فإنه يلزم تحليل عناصر التكاليف غير المباشرة إلى عناصر متغيرة وأخرى ثابتة حيث يتم تحميل العناصر المتغيرة لأوامر الانتاج والعناصر الثابتة لحساب الأرباح والخسائر ، كما قد تتبع المنشأة طريقة التكاليف المستغلة ويلزم فى هذه الحالة تحليل عناصر التكلفة الثابتة إلى عناصر ثابتة مستغلة تحمل لأوامر الانتاج وعناصر ثابتة غير مستغلة تحمل لحساب الأرباح والخسائر .

٤ – معدلات التحميل المحددة مقدما :

Predetermined overhead rates or application rates .

يتم تحميل الأوامر الانتاجية بنصيبها من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة باحدى طريقتين : الأولى هى تحميل أوامر الانتاج بأنصبتها من التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية ، وهذا يقتضى الانتظار حتى نهاية الفترة حتى يمكن تجميع النفقات الفعلية وتوزيعها على المراكز المختلفة تمهيدا لاستخراج معدلات التحميل الفعلية . والثانية هى تحميل أوامر الانتاج بأنصبتها من التكاليف الصناعية غير المباشرة بمجرد اتمامها وعدم الانتظار حتى نهاية الفترة وذلك باستخدام معدلات تحميل تحدد مقدما فى بداية الفترة .

ويتم استخراج معدل تحميل تقديرى لكل مركز من مراكز الانتاج وذلك بقسمة التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية المحملة على مراكز الانتاج على ساعات العمل المباشر أو عدد ساعات عمل الآلات المقدرة مقدما أو أى أساس آخر مناسب .

وبمجرد الانتهاء من أى عملية أو أمر انتاجى معين يتم تحمليه بما يخصه من التكاليف الصناعية غير المباشرة بناء على معدلات التحميل المحددة مقدما ، وتسمى فى هذه الحالة أعباء صناعية محملة Factory applied costs or

production overhead recovered تمييزا لها عن المصروفات الصناعية غير المباشرة الفعلية ، وتسجل المصروفات الصناعية المحملة (بناء على معدلات التحميل المحددة مسبقا) لأوامر الانتاج فور الانتهاء منها فى سجل خاص كما تقيد فى حساب الأمر الانتاجى بدفتر أستاذ مساعد الأعمال تحت التشغيل ، وفى نهاية كل فترة تركيز تجمع الأعباء الصناعية المحملة للتشغيل خلال الفترة وتقيد فى اليومية المركزية بالقيد الآتى :

من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
الى حـ/الأعباء الصناعية المحملة

ثم يقفل حساب الأعباء الصناعية المحملة عن الفترة فى حساب مراقبة مراكز الانتاج (التكاليف الصناعية غير المباشرة) وذلك بالقيد الآتى :

من حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
الى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

ونظرا لأن الأعباء الصناعية المحملة تقديرية فانها قد تزيد أو تنقص over or underolisorption عن تكاليف مراكز الانتاج التى أنفقت فعلا ، ويسمى الفرق «فروق تحميل التكاليف الصناعية غير المباشر» فإذا كان الفرق مدينا - أى أن المصروفات الصناعية غير المباشرة الفعلية تزيد عن الأعباء الصناعية المحملة يقال أن هناك «نقص تحميل» بمعنى أن الانتاج لم يستوعب بالكامل جميع التكاليف الصناعية «غير المباشرة» الفعلية ويتم قيد الفرق فى هذه الحالة كما يلى

من حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية
الى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

أما إذا كان الفرق دائنا – أى أن الأعباء الصناعية المحملة للانتاج تزيد على المصروفات الصناعية غير المباشرة الفعلية يقال أن هناك «زيادة تحميل» أى أن الانتاج قد استوعب جميع المصروفات الصناعية غير المباشرة الفعلية وحمل أيضا بأكثر منها . ويتم قيد الفرق في هذه الحالة كما يلى :

من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

الى حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية

ولابد من تحليل فروق التحميل لمعرفة أسبابها، فإذا كان الفرق ناتجا عن خطأ فى تحديد معدلات التحميل فلابد من تصحيح الوضع بأن تخفض تكلفة الانتاج بزيادة التحميل ، أى تلغى تكلفة الانتاج بنقص التحميل ، ولهذا يقفل الفرق فى حساب مراقبة الأعمال تحت التشغيل ، فإذا كان الفرق مدينا فيتم اجراء القيد التالى :

من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل

الى حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية

(والعكس فى حالة ما إذا كان الفرق دائنا) .

أما إذا كانت الفروق ناتجة عن أسباب غير عادية لم تكن متوقعة عند تحديد المعدلات مثل ارتفاع الأسعار المفاجىء فإن الفرق يقفل فى هذه الحالة فى حساب الأرباح والخسائر ، فإذا كان الفرق مدينا يتم اجراء القيد الآتى :

من حـ/ الأرباح والخسائر

الى حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية

والعكس فى حالة ما إذا كان الفرق دائنا .

وفيما يلى نصور حساب مراقبة مراكز الانتاج والذى يشمل جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة .

حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

** الى حـ/ مراقبة مخازن المواد

** الى حـ/ مراقبة الأجور

** الى مذكورين

جميع المصروفات الأخرى

** الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية (توزيع مراكز الخدمات على مراكز الانتاج)

** الى حـ/ تسوية المخازن

(عجز المخازن الطبيعى)

** الى حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية

(فى حالة زيادة التحميل)

***

** من حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

** من حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية

(فى حالة نقص التحميل)

***

حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

** الى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

(اقفال الأعباء المحملة فى مراقبة مراكز الانتاج) .

**

** من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل

(ما تم تحميله لأوامر الانتاج خلال الفترة)

**

٥ – المحاسبة على البضاعة تامة الصنع Finished goods

بعد أن يتم تحميل حساب مراقبة الأعمال تحت التشغيل بجميع عناصر التكاليف من مباشرة وغير مباشرة (سواء على الأساس الفعلى أو التقديرى) فإن مجموع الجانب المدين لهذا الحساب يتمثل فى جزئين ، الجزء الأول يمثل تكلفة البضاعة تامة الصنع والتى أرسلت إلى مخازن البضاعة التامة والآخر يمثل تكلفة البضاعة الباقية تحت التشغيل آخر الفترة وتبقى كرصيد يرحل للفترة القادمة . وتثبت البضاعة تامة الصنع بالقيد الآتى فى اليومية المركزية :

من حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة

الى حـ/ مراقبة الانتاج تحت التشغيل

أما حساب مراقبة الانتاج تحت التشغيل فيتم تصويره كما يلى :

حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل

** رصيد (بضاعة تحت التشغيل أول المدة)

(مواد مباشرة)

** الى حـ/ مراقبة مخازن المواد

** الى حـ/مراقبة الأجور (أجور مباشرة)

** الى مذكورين

(م. أخرى مباشرة)

** الى حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

(الأعباء الصناعية المحملة للانتاج

خلال الفترة) .

** من حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة

(تكلفة البضاعة التامة خلال الفترة)

** رصيد

(بضاعة تحت التشغيل آخر المدة)

** **

ويجب أن يتطابق رصيد حساب مراقبة الأعمال تحت التشغيل مع مجموع تكاليف الأوامر الانتاجية غير التامة بدفتر أستاذ مساعد الأوامر الانتاجية .

أما حساب مراقبة مخازن البضاعة التامة فيظهر فى جانبه المدين رصيد البضاعة التامة فى أول الفترة تم يضاف عليه تكلفة البضاعة المصنوعة خلال الفترة ، أما الجانب الدائن فتقيد به تكلفة البضاعة التى تم بيعها خلال الفترة وتقيد كما يلى باليومية المركزية .

من حـ/ تكلفة المبيعات

الى حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة

وإذا تبقى رصيد بحساب مراقبة مخازن البضاعة التامة فانه يمثل تكلفة البضاعة تامة الصنع الباقية بدون بيع فى نهاية الفترة .

ويظهر حساب مراقبة مخازن البضاعة التامة كما يلى :

حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة

** رصيد	** من حـ/ تكلفة المبيعات
(بضاعة تامة أول الفترة)	(تكلفة البضاعة المباعة)
** الى حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل	** رصيد
(تكلفة البضاعة المصنوعة	(بضاعة تامة آخر الفترة)
خلال الفترة)	
**	**

٦ - تحديد النتيجة :

تجمع قيمة المبيعات وتثبت كالمعتاد فى آخر كل فترة تركيز بدفتر اليومية المركزية بالقيد الآتى :

من حـ/ العملاء

الى حـ/ المبيعات

وكما سبق القول يحمل حساب مراكز الخدمات التسويقية بعناصر التكاليف الخاصة به من مواد منصرفة أو مشتراه خصيصا لها وأجور العاملين بهذه الأقسام والمصروفات الأخرى المتعلقة بها . وفى آخر الفترة يقفل هذا الحساب بترحيل رصيده الى حساب النتيجة لتحديد محمل الربح ، هذا إذا كانت المنشأة تتبع الأساس الفعلى فى تحميل تكاليف التسويق .

وقد لا تنتظر المنشأة حتى نهاية الفترة لتجميع كل عناصر التكاليف التسويقية الفعلية ، وانما تلجأ لحساب معدل تحميل تقديرى بناء على أساس مناسب يتم بموجبه تحميل أوامر الانتاج (البضاعة التامة) المباعة بتكاليف التسويق فور بيعها وعدم الانتظار حتى نهاية الفترة .

ونظرا لأن الأعباء التسويقية المحملة تقديرية فانها قد تزيد أو تنقص عن تكاليف المراكز التسويقية التى أنفقت فعلا ، وتظهر فروق التحميل (دائنة أو مدينة) حيث يتم اقفالها فى نهاية الفترة فى حساب الأرباح والخسائر ، وغنى عن البيان أن تكاليف التسويق (سواء تم تحمليها بطريقة فعلية أو تقديرية) توزع على أوامر الانتاج (البضاعة التامة) التى يتم بيعها فعلا بحيث لا تحمل البضاعة الباقية آخر الفترة بأية تكاليف تسويقية .

ويتم اجراء القيد التالى فى حالة استخدام الأساس الفعلى فى تحميل تكاليف التسويق .

من حـ/ تكلفة المبيعات

الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

أما إذا كانت المنشأة تستخدم معدلات التحميل المحددة مقدما فيتم اجراء القيد الآتى باليومية المركزية :

من حـ/ تكلفة المبيعات

الى حـ/ الأعباء التسويقية المحملة

↓

ويتم اثبات فروق تحميل الأعباء التسويقية (دائنة أو مدينه) بنفس الطريقة التى تم بها إثبات فروق تحميل الأعباء الصناعية .

ويظهر حساب مراقبة مراكز الخدمات التسويقية كما يلى :

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

** الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	** من حـ/ تكلفة المبيعات
** الى حـ/ مراقبة الأجور	(فى حالة التحميل الفعلى)
** الى مذكورين	أو من حـ/ الأعباء التسويقية المحملة
مصروفات أخرى	(فى حالة التحميل التقديرى)
** الى حـ/ فروق تحميل الأعباء التسويقية (زيادة تحميل)	** من حـ/ فروق تحميل الأعباء التسويقية (نقص تحميل)
***	***

ويقفل حساب المبيعات فى حساب تكلفة المبيعات بالقيد الآتى :

من حـ/ المبيعات
الى حـ/ تكلفة المبيعات

أما حساب تكلفة المبيعات Cost of sales account فانه يظهر على الصورة الآتية :

حـ/ تكلفة المبيعات

** الى حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة (تكلفة البضاعة المباعة)	** من حـ/ المبيعات
** الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية (فى حالة التحميل الفعلى)	
** أو إلى حـ/ الأعباء التسويقية المحملة (فى حالة التحميل التقديرى)	
** الى حـ/ الأرباح والخسائر	** من حـ/ الأرباح والخسائر
——— (مجمل الربح)	——— (مجمل الخسارة)
***	***
———	———

وحساب تكلفة المبيعات بالصورة السابقة يغنى عن فتح حساب للمتاجرة Trading account حيث يمكن استخراج مجمل الربح (أو الخسارة) من الحساب الأول ، إلا أن بعض المنشآت قد تفضل فتح حساب متاجرة بجانب حساب تكلفة المبيعات ، وفى هذه الحالة يخصص هذا الحساب لتحديد تكلفة المبيعات فقط دون تحديد النتيجة ، فيجعل الحساب مدينا بتكلفة الأوامر (البضاعة التامة) المباعة وتكاليف التسويق ويقفل الحساب فى حساب المتاجرة ، كما يقفل فى حساب المتاجرة قيمة المبيعات . وعلى ذلك يظهر مجمل الربح (أو الخسارة) فى حساب المتاجرة حيث يتم ترحيل رصيده لحساب الأرباح والخسائر تمهيدا لتحديد صافى الربح . وبناء على ما سبق يظهر حساب تكلفة المبيعات وحساب المتاجرة كما يلى :

حـ/ تكلفة المبيعات

** الى حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة	** من حـ/ المتاجرة
** الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية أو الأعباء التسويقية المحملة	
**	**

حـ/ المتاجرة

** الى حـ/ تكلفة المبيعات	** من حـ/ المبيعات
* الى حـ الأرباح والخسائر	* من حـ/ الأرباح والخسائر
ـــــ (مجمل الربح)	ـــــ (مجمل الخسارة)
**	**
ـــــ	ـــــ

ثم يتم تصوير حساب الأرباح والخسائر كالمعتاد لتحديد صافى الربح حيث يرحل إليه مجمل الربح (أو الخسارة) ويتحمل حساب الأرباح والخسائر بجميع التكاليف الادارية والتمويلية فيقفل فيه حساب مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، كذلك يتحمل بعناصر الضياع غير الحتمى مثل أجر الوقت الضائع الذى يمكن تجنبه ، وتكلفة تلف المواد وعجزها لأسباب غير طبيعية . كذلك يقفل فى حساب الأرباح والخسائر فروق التحميل التى ترجع لأسباب غير عادية .

مثال تطبيقى :

ظهرت الأرصدة الآتية بدفاتر شركة الشروق فى ١٩٨٧/١/١ وفى ١٩٨٧/١/٣١ .

	١٩٨٧/١/١	١٩٨٧/١/٣١
ح/ مراقبة مخازن المواد	٤٥٠٠٠	؟؟
ح/ مراقبة الانتاج تحت التشغيل	٢٠٠٠٠	؟؟
ح/ مراقبة مخازن البضاعة التامة	٣٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
	١٠٠٠٠٠	؟؟

وقد تمت العمليات الآتية خلال شهر يناير :

١ – بلغت تكلفة المواد المشتراه على الحساب خلال الشهر ٩٠٠٠٠ جنيه ، كما بلغت قيمة المواد المرتجعة للموردين خلال الشهر ١٠٠٠٠ جنيه .

٢ – بلغت تكلفة المواد التى تم شرائها على وجه السرعة لحاجة العمليات إليها ١٣٠٠٠ جنيه ، علما بأنها لم تمر على المخازن .

٣ – بلغت تكلفة المواد المنصرفة من المخازن ١٠٥٠٠٠ جنيه ، منها مواد مباشرة ٨٥٠٠٠ جنيه ، الباقى مواد غير مباشرة صرفت لمراكز التكلفة منها ٦٠٠٠ جنيه لمراكز الانتاج ، ٤٠٠٠ جنيه لمراكز الخدمات الانتاجية ، ٤٥٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ، ٥٥٠٠ مواد للادارة .

٤ – رد للمخازن ما قيمته ٨٠٠٠ جنيه من المواد المباشرة السابق صرفها لزيادته عن حـاجة التشغيل ، وعند اجراء الجرد الفعلى تم اكتشاف عجـز مواد قيمتـه ١٠٠٠ جنيـه منه ٦٠٠ جنيـه فى حـدود النسب المسمـوح بها .

٥ – بلغ اجمـالى الأجور المستحقة عن الشهر ٤٦٠٠٠جنيه منها ٦٠٠٠ استقطاعات مختلفة ، وبتحليل الأجور وجد منها أجور مباشرة صناعية ٢٨٠٠٠ وأجور مراكز الانتاج ٧٠٠٠ ، ومراكز الخدمات الانتاجية ٥٠٠٠ ، أجور تسويقية ٣٥٠٠ ، وأجور ادارية ٢٥٠٠ .

٦ – بلغت المصروفات الصناعية الأخرى (بخلاف ما سبق) ما يلى :
إيجار واهلاك الآلات والتأمين عليها ومصروفات متنوعة أخرى بمراكز الانتاج ٩٠٠٠ جنيه ، بمراكز الخدمات الانتاجية ٦٥٠٠ جنيه .

٧ – بلغت التكاليف التسويقية الأخرى ٥٠٠٠ والادارية الأخرى ٣٦٠٠ جنيه .

٨ – تحمل الأعباء الصناعية للانتاج بمعدل ٤٠٪ من تكلفة المواد المباشرة والأعباء التسويقية بواقع ١٠٪ من التكلفة الصناعية للمبيعات .

٩ – بلغ ايراد المبيعـات ٢١٠٠٠٠ والتـكلفة الصناعية للبضاعة التامة ١٣٨٠٠٠ .

١٠ – تعتبر فروق تحميل الأعباء الصناعية راجعه لظروف طبيعية أما فروق تحميل الأعباء التسويقية فهى غير عادية .

والمطلـوب تصوير حسابات المراقبة اللازمة بدفتر الأستاذ العام وتحديد النتيجة.

الحـــل

حـ/ مراقبة مخازن المواد

٤٥٠٠٠	رصيد فى ١/١	١٠٠٠٠	من حـ/ الموردين
٩٠٠٠٠	الى حـ/ الموردين	٨٥٠٠٠	من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
٨٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل	٦٠٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
		٤٠٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
		٤٥٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
		٥٥٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
		١٠٠٠	من حـ/ تسوية المخازن
		٢٧٠٠٠	رصيد فى ١/٣١
١٤٣٠٠٠		١٤٣٠٠٠	

حـ/ مراقبة الأجور

		٢٨٠٠٠	من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
٤٦٠٠٠	الى مذكورين	٧٠٠٠	من حـ/مراقبة مراكز الانتاج
	٤٠٠٠٠ أجور مستحقة	٥٠٠٠	من حـ/مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
	٦٠٠٠ استقطاعات	٣٥٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
		٢٥٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
٤٦٠٠٠		٤٦٠٠٠	

حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

٦٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٣٦٠٠٠	من حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
٧٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٩٠٠٠	حسابات متنوعة		
١٥٥٠٠	الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية	٢١٠٠	من حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية
٦٠٠	الى حـ/ تسوية المخازن		
٣٨١٠٠		٣٨١٠٠	

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

٤٠٠٠	الى حـ/مراقبة مخازن المواد	١٥٥٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
٥٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٦٥٠٠	حسابات متنوعة		
١٥٥٠٠		١٥٥٠٠	

حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

٣٦٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج	٣٦٠٠٠	من حـ/ مراقبة الانتاج تحت التشغيل
٣٦٠٠٠		٣٦٠٠٠	

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

٤٥٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	١٤٨٠٠	من حـ/ الأعباء التسويقية المحملة
٣٥٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٥٠٠٠	حسابات متنوعة		
١٨٠٠	رصيد (الى حـ/ فروق تحميل الأعباء التسويقية)		
١٤٨٠٠		١٤٨٠٠	

حـ/ الأعباء التسويقية المحملة

١٤٨..	الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية	١٤٨..	من حـ/ تكلفة المبيعات
١٤٨..		١٤٨..	

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية

٥٥..	الى حـ مراقبة مخازن المواد		
٢٥..	الى حـ/ مراقبة الأجور	١١٦..	من حـ/ الأرباح والخسائر
٣٦..	حسابات متنوعة		
١١٦..		١١٦..	

حـ/ تسوية المخازن

١...	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٦..	من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
		٤..	من حـ/ الأرباح والخسائر
١...		١...	

حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية

٢١٠٠	الى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج	٢١٠٠	من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
٢١٠٠		٢١٠٠	

حـ/ فروق تحميل الأعباء التسويقية

١٨٠٠	الى حـ/ الأرباح والخسائر	١٨٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
١٨٠٠		١٨٠٠	

حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل

٢٠٠٠٠	رصيد فى ١/١	٨٠٠٠	من حـ/ مراقبة مخازن المواد
٨٥٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	١٣٨٠٠٠	من حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة
١٣٠٠٠	الى حـ/ الموردين		
٢٨٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٣٦٠٠٠	الى حـ/ الأعباء الصناعية المحملة	٣٨١٠٠	رصيد فى ١/٣١
٢١٠٠	الى حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية		
١٨٤١٠٠		١٨٤١٠٠	

حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة

٣٥٠٠٠	رصيد ١/١	١٤٨٠٠٠	من حـ/ تكلفة المبيعات
١٣٨٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل	٢٥٠٠٠	رصيد فى ١/٣١
١٧٣٠٠٠		١٧٣٠٠٠	

حـ/ تكلفة المبيعات

١٤٨٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة	٢١٠٠٠٠	من حـ المبيعات
١٤٨٠٠	الى حـ/ الأعباء التسويقية المحملة		
٤٧٢٠٠	الى حـ/ الأرباح والخسائر (مجمل الربح)		
٢١٠٠٠٠		٢١٠٠٠٠	

حـ/ الأرباح والخسائر

١١٦٠٠	الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية	٤٧٢٠٠	من حـ/ تكلفة المبيعات
٤٠٠	الى حـ/ تسوية المخازن	١٨٠٠	من حـ/ فروق تحميل الأعباء التسويقية
٣٧٠٠٠	صافى الربح		
٤٩٠٠٠		٤٩٠٠٠	

ملاحظات على الحل :

١ – ركزنا على الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ العام على تلك المتعلقة بحسابات التكاليف وتحديد تكلفة الانتاج ونتائج الأعمال ، ولم تظهر باقى الحسابات الأخرى المتعلقة بالأصول والخصوم ، ولذلك لا يمكن اعداد ميزان عام نظرا لعدم توفر البيانات .

٢ – تم حساب الأعباء الصناعية المحملة على أساس ٤٠٪ من تكلفة المواد المباشرة المستخدمة فى الانتاج وهى ٨٥٠٠٠ مواد منصرفة + ١٣٠٠٠ مواد مشتراه خصيصا لحاجة العمليات اليها – ٨٠٠٠ مواد مرتجعة للمخازن فيكون صافى المواد المستخدمة ٩٠٠٠٠ جنيه .

إذن الأعباء الصناعية المحملة = ٩٠٠٠٠ × ٤٠ر = ٣٦٠٠٠ جنيه

٣ – تحسب الأعباء التسويقية المحملة كما يلى :

١٤٨٠٠٠ × ١٠ر = ١٤٨٠٠ جنيه .

٤ – تم اقفال رصيد حساب مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية فى حساب مراقبة مراكز الانتاج وعلى ذلك يشمل الحساب الأخير جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة .

٥ – تم اقفال فروق تحميل الأعباء الصناعية فى حساب مراقبة الأعمال تحت التشغيل لأنها عادية ويجب تعديل تكلفة الانتاج بها .

٦ – تم اقفال فروق الأعباء التسويقية بحساب الأرباح والخسائر .

٧ – تم استنتاج التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة خلال المدة وقدرها ١٤٨٠٠٠ من المعادلة التالية :

التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة = رصيد مخازن البضاعة التامة أول المدة + تكلفة البضاعة المصنوعة خلال المدة – رصيد مخازن البضاعة التامة آخر المدة .

٨ – تم استخدام حساب تكلفة المبيعات كحساب نتيجة ولذلك فهو يحل محل حساب المتاجرة فى استخراج مجمل الربح للفترة .

ثانيا : طريقة الانفصال

Independent cost accounts or non- integrated accounting

وتعنى هذه الطريقة استقلال حسابات التكاليف عن الحسابات المالية ، أى أن المنشأة سوف تستخدم مجموعتين مستقلتين من الدفاتر ، احداهما للمحاسبة المالية والأخرى لخدمة الأهداف التحليلية والرقابية لمحاسبة التكاليف . وبذلك فان الدفاتر المالية لا تتأثر بفتح حسابات التكاليف الموجودة فى دفاتر أخرى . وسوف تتضمن كل مجموعة دفترية دفاتر اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعد ودفتر اليومية المركزية والأستاذ العام بحيث يمكن استخدام تلك الدفاتر فى اعداد ميزان مراجعة مستقل وحسابات ختامية للحسابات المالية مستقلة عن حسابات التكاليف .

وتسير الحسابات المالية وفقا للطريقة المعتادة ، بينما يتم القيد مرة أخرى بشأن العمليات المتعلقة بالتكاليف فى دفاتر (التكاليف) ولكى يمكن استخدام طريقة القيد المزدوج لاحداث التوازن التلقائى فى دفتر أستاذ التكاليف فانه يفتح حساب باسم «حساب تسوية أستاذ التكاليف cost ledger adjustment account ، ويحل هذا الحساب محل جميع الحسابات الشخصية personal accounts والتى لا تخدم أغراض التكاليف ، ويصب فى هذا الحساب الطرف الآخر من القيد المزدوج وبذلك يتم استكمال القيد المزدوج فى نطاق المجموعة الدفترية لمحاسبة التكاليف ، ويمكن تصوير ميزان مراجعة مستقل ومتوازن من دفتر أستاذ التكاليف وهو دفتر الأستاذ العام لحسابات التكاليف .

ورغم أن مصادر القيد واحدة فى كل من الحسابات المالية وحسابات التكاليف إلا أن النتائج النهائية كثيرا ما تختلف وذلك بسبب اختلاف طرق القياس والتقويم فى كل من النظامين . ولابد من العمل على تسوية هذه الفروق وتوضيح أسباب ظهورها حتى يمكن الاطمئنان الى النتائج التى تظهرها حسابات التكاليف ، وسوف نتكلم عن ذلك بالتفصيل فيما بعد .

ولا تختلف القيود فى حالة الانفصال اختلاف كبيرا عن تلك التى سبق شرحها فى حالة الاندماج إلا فى أمر واحد وهو أن العمليات التى لا تتعلق بعناصر التكاليف لا تقيد فى دفاتر التكاليف ، إذ أن مكانها الطبيعى هو الحسابات المالية ، فمثلا عند شراء مواد خام للتشغيل فإن دفاتر التكاليف تهتم بتسجيل تكلفة المواد الواردة للمخازن بينما لا تهتم بطريقة السداد سواء نقدا أو بالأجل وكذلك عند صرف الأجور فإن محاسب التكاليف يهتم أساسا بعنصر التكلفة وهو الأجور وتحليله ثم توزيعه على الحسابات المختلفة ولكنه لايهتم بطريقة الدفع عن طريق الصندوق أو البنك ولا بحساب الاستقطاعات أو سـدادها ، ولا بما تم سداده فعلا ، أو أن هناك جزء مازال مستحقا على المنشأة ، إذ أن هذه العمليات تتعلق بتصفية الالتزامات التى يكون مكانها الدفاتر المالية . ومن ثم فان دفاتر التكاليف لا تهتم بحركة النقدية أو المدينين أو الدائنين .

ومن الناحية الأخرى نلاحظ أن اثبات العمليات فى الدفاتر المالية يتم كالمعتاد ، حيث تهتم الدفاتر المالية باثبات العمليات التى تؤثر على المركز المالى للمشروع وعلاقته بالغير ، وعرض المركز المالى للمشروع وتحديد نتيجة أعماله . فمثلا عند شراء مواد يتم قيد المشتريات كالمعتاد ولكن عند صرف المواد من المخازن لا تقيد بالدفاتر المالية وانما تظهر فى دفاتر التكاليف .

وسوف نتناول فيما يلى المعالجة المحاسبية للعمليات طبقا لطريقة الانفصال فى كل من الدفاتر المالية ودفاتر التكاليف .

اليومية المركزية للحسابات المالية	اليومية المركزية لحسابات التكاليف
١ – مواد مشتراه واردة للمخازن :	
من حـ/ المشتريات	من حـ/ مراقبة مخازن المواد
الى حـ/ اجمالى الموردين	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف
أو النقدية	
٢ – مواد مرتجعة للموردين :	
عكس القيد السابق	عكس القيد السابق
٣ – شراء مواد للاستخدام المباشر:	
من حـ/ المشتريات	من مذكورين
الى حـ/ اجمالى الموردين	حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
	حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف
٤ – مواد مرتجعة للموردين من المشتراه للاستخدام المباشر :	
عكس القيد السابق .	عكس القيد السابق

اليومية المركزية للحسابات المالية	اليومية المركزية لحسابات التكاليف
٥ – مواد منصرفة من المخازن :	
لا قيود	من مذكورين حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل حـ/ مراقبة مراكز الانتاج حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية الى حـ/ مراقبة مخازن المواد وهو نفس القيد في حالة الاندماج
٦ – مواد مرتجعة للمخازن (سواء من المواد السابق صرفها من المخازن أو من المواد المشتراه للاستخدام المباشر)	
لاقيـــود	عكس القيد السابق
٧ – المواد المحولة من عملية لأخرى أو من مركز لآخر . لا قيـــــود	لا تثبت فى اليومية المركزية لأن حسابات المراقبة لا تتأثر بها ، وانما تثبت عملية التحويل فى حسابات الأوامر بدفتر أستاذ مساعد الأوامر أو فى حسابات المراكز بدفتر أستاذ مساعد المراكز كما تحدثنا فى حالة الاندماج

اليومية المركزية للحسابات المالية	اليومية المركزية لحسابات التكاليف
٨ - سداد استحقاقات الموردين	
من حـ/ اجمالى الموردين	لا قيـــــود
الى حـ/ النقدية	
٩ - العجز أو التلف فى المواد :	من حـ/ تسوية المخازن
	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد
لا قيـــــود	ثم يقفل حساب تسوية المخازن بحساب مراقبة مراكز الانتاج إذا كان العجز أو التلف طبيعى ، أو يقفل بحساب الأرباح والخسائر إذا كان التلف غير طبيعى تماما مثل طريقة الاندماج .
١٠ - استحقاق الأجور وصرفها :	
من حـ/ الأجور	من حـ/ مراقبة الأجور
الى مذكورين	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف
حـ/ الاستقطاعات المختلفة	
حـ/ النقدية (الصافى)	
١١ - سداد الاستقطاعات :	
من مذكورين	
حـ/ مصلحة الضرائب	لا قيـود
حـ/ هيئة التأمينات	
حسابات مختلفة	
الى حـ/ النقدية	

اليومية المركزية للحسابات المالية	اليومية المركزية لحسابات التكاليف
١٢ – تحليل الأجور	من مذكورين
لا قيـــود	حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
	حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية التمويلية
	الى حـ/ مراقبة الأجور
	وهو نفس القيد فى حالة الاندماج
١٣ – عناصر التكاليف الأخرى	
عند استحقاق المصروف	
من حـ/ المصروف	من حـ/ المصروف
الى حـ/ الدائنين	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف
وعند سداد المصروف :	
من حـ/ الدائنين	لا قيـــود
الى حـ/ النقدية	
وعند حساب الاهلاك :	
من حـ/ الاهلاك	من حـ/ الاهلاك
الى حـ/ مخصص الاهلاك	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف

اليومية المركزية للحسابات المالية	اليومية المركزية لحسابات التكاليف
١٤ – تحليل التكاليف الأخرى :	
	من مذكورين :
لا قيـــود	حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
	حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
	الى مذكورين
	حسابات النفقات المختلفة
	الاهلاك
	وهو نفس القيد فى حالة الاندماج
	وقد تكتفى المنشأة باثبات القيد الآتى بدلا من القيود السابقة فى البندين ١٣ ، ١٤
	من مذكورين
نفس القيود السابقة فى البندين رقم ١٣ ، ١٤	حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
	حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
	حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف

اليومية المركزية للحسابات المالية	اليومية المركزية لحسابات التكاليف
١٥ - توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على مراكز الانتاج :	من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية وهو نفس القيد كما فى حالة الاندماج
لا قيـــود	
١٦ - تحميل تكاليف مراكز الانتاج على أوامر الانتاج (البضاعة التامة) :	إذا كان التحميل بالمصروفات الفعلية : من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل الى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج وإذا كان التحميل على أساس تقديرى يحدد مقدما : من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل الى حـ/ الأعباء الصناعية المحملة وذلك بنفس الطريقة كما فى طريقة الاندماج ويتم اثبات فروق التحميل واقفالها بنفس الطريقة أيضا .
لا قيـود	
١٧ - المحاسبة على التكلفة الصناعية للبضاعة التامة	من حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة الى حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل وهو نفس القيد كما فى حالة الاندماج
لا قيـود	

اليومية المركزية للحسابات المالية	اليومية المركزية لحسابات التكاليف
١٨ - اثبات التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة (الأوامر المباعة) .	
	من حـ/ تكلفة المبيعات
	الى حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة
لا قيـــود	وهو نفس القيد كما فى حالة الاندماج
١٩ - اثبات قيمة المبيعات :	
من حـ/ اجمالى العملاء	من حـ/ تسوية أستاذ التكاليف
أو النقدية	الى حـ/ المبيعات
الى حـ/ المبيعات	
٢٠ - اقفال نفقات البيع والتوزيع:	
من حـ/ المتاجرة	اذا تم تحميل المصروفات الفعلية
الى حـ/ مصروفات البيع والتوزيع	من حـ/ تكلفة المبيعات
	الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
	واذا استخدمت معدلات تحميل للأعباء التسويقية :
	من حـ/ تكلفة المبيعات
	الى حـ/ الأعباء التسويقية المحملة
	وذلك بنفس الطريقة التى تم بها المعالجة فى حالة الاندماج ، ويتم اثبات فروق التحميل واقفالها بنفس الطريقة أيضا .

اليومية المركزية للحسابات المالية	اليومية المركزية لحسابات التكاليف
٢١ - اقفال حساب المبيعات :	
من حـ/ المبيعات	من حـ/ المبيعات
الى حـ/ المتاجرة	الى حـ/ تكلفة المبيعات
٢٢ - ترحيل مجمل الربح لحساب الأرباح والخسائر :	
من حـ/ المتاجرة	من حـ/ تكلفة المبيعات
الى حـ/ الأرباح والخسائر	الى حـ/ أرباح وخسائر التكاليف
والعكس فى حالة الخسارة	والعكس فى حالة الخسارة
٢٣ - اقفال المصروفات الادارية :	
من حـ/ الأرباح والخسائر	من حـ/ أرباح وخسائر التكاليف
الى حـ/ المصروفات الادارية	الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
٢٤ - اقفال الأرباح والخسائر وترحيل صافى الربح :	
من حـ/ الأرباح والخسائر	من حـ/ أرباح وخسائر التكاليف
الى حـ/ التوزيع	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف
	والعكس فى حالة الخسارة .

وكما سبق القول فان حساب « تسوية أستاذ التكاليف » والذى يفتح فى دفتر أستاذ التكاليف (الأستاذ العام لحسابات التكاليف) يمثل الطرف الآخر للقيد المزدوج الذى لا يتعلق بعناصر التكاليف وحركتها داخل المشروع مثل النقدية والموردين والعملاء وخلافه . ويتم اعداد ميزان مستقل لدفتر أستاذ التكاليف ، ويتضمن هذا الميزان أرصدة حسابات التكاليف التى تظل مفتوحة فى نهاية الفترة وهى حسابات مراقبة مخازن المواد ، مراقبة الأعمال تحت التشغيل ومراقبة البضاعة التامة ، وحيث أن أرصدة هذه الحسابات جميعها مدينة فان مجموعها يجب أن يتوازن مع الرصيد الدائن لحساب تسوية أستاذ التكاليف .

ويظهر حساب «تسوية أستاذ التكاليف» على الصورة الآتية :-

حـ/ تسوية أستاذ التكاليف

** الى حـ/ مراقبة مخازن المواد
(مواد مرتجعة للموردين)

**الى مذكورين
حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
حسابات المراكز المختلفة
(مواد مرتجعة من المواد المشتراه
للاستخدام المباشر)

** الى حـ/ المبيعات

** رصيد (آخر المدة)

***

** رصيد (أول المدة)

** من حـ/ مراقبة مخازن المواد
(مواد مشتراه)

** من مذكورين
حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
حسابات المراكز المختلفة
(مواد مشتراه للاستخدام المباشر)

** من حـ/ مراقبة الأجور
(اجمالى الأجور)

** من مذكورين
حسابات المصروفات الأخرى والاهلاك
= صناعة
تسويقية
ادارية وتمويلية

** من حـ/ أرباح وخسائر التكاليف
(صافى الربح)

***

كما يظهر ميزان المراجعة لدفتر أستاذ التكاليف كما يلى :

ميزان المراجعة المستقل لأستاذ التكاليف

أرصدة مدينه	أرصدة دائنة	اسم الحســـاب
xx		حـ/ مراقبة مخازن المواد
xx		حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
xx		حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة
	xxx	حـ/ تسوية أستاذ التكاليف
xxx	xxx	

مثال تطبيقى :

سوف نفترض نفس بيانات المثال السابق ونقوم بحله على أساس أن المنشأة تتبع طريقة الانفصال (استقلال حسابات التكاليف عن الحسابات المالية) ، والهدف من ذلك هو تمكين الطالب من إجراء المقارنة بين الطريقتين .

والمطلوب تصور الحسابات اللازمة بدفتر أستاذ التكاليف وتحديد النتيجة واعداد ميزان مراجعة لدفتر أستاذ التكاليف فى ٣١ يناير سنة ١٩٨٧ .

ســـوف نشير بعـــلامة نجمـــة * للحسابات والقيود التى تختلف فى طريقة الانفصال عنها فى طريقة الاندماج وذلك تسهيلا لاجراء المقارنة بين الطرقتين .

حـ/ مراقبة مخازن المواد

٤٥...	رصيد فى ١/١	١٠...	من حـ/ تسوية أستاذ التكاليف *
٩٠...	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف *	٨٥...	من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
٨...	الى حـ/ مراقبة الأعمال التشغيل	٦٠...	من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
		٤...	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
		٤٥..	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
		٥٥..	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
		١...	من حـ/ تسوية المخازن
		٢٧...	رصيد فى ١/٣١
١٤٣...		١٤٣...	

حـ/ مراقبة الأجور

٤٦...	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف*	٢٨...	من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
		٧...	من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
		٥...	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
		٣٥..	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
		٢٥..	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
٤٦...		٤٦...	

حـ / مراقبة مراكز الانتاج

٦٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٣٦٠٠٠	من حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
٧٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٩٠٠٠	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف *	٢١٠٠	من حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية
١٥٥٠٠	الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية		
٦٠٠	الى حـ/ تسوية المخازن		
٣٨١٠٠		٣٨١٠٠	

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

٤٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	١٥٥٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
٥٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٦٥٠٠	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف *		
١٥٥٠٠		١٥٥٠٠	

حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

٣٦٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج	٣٦٠٠٠	من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
٣٦٠٠٠		٣٦٠٠٠	

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

٤٥٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	١٤٨٠٠	من حـ/ الأعباء التسويقية المحملة
٣٥٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٥٠٠٠	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف *		
١٨٠٠	رصيد (الى حـ/ فروق تحميل الأعباء التسويقية)		
١٤٨٠٠		١٤٨٠٠	

حـ/ الأعباء التسويقية المحملة

١٤٨٠٠	الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية	١٤٨٠٠	من حـ/ تكلفة المبيعات
١٤٨٠٠		١٤٨٠٠	

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية

٥٥٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	١١٦٠٠	من حـ/ أرباح خسائر التكاليف *
٢٥٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٣٦٠٠	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف *		
١١٦٠٠		١١٦٠٠	

حساب تسوية المخازن

١٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٦٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
		٤٠٠	من حـ/ أرباح وخسائر التكاليف *
١٠٠٠		١٠٠٠	

حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية

٢١٠٠	الى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج	٢١٠٠	من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
٢١٠٠		٢١٠٠	

حـ/ فروق تحميل الأعباء التسويقية

١٨٠٠	الى حـ/ أرباح وخسائر التكاليف	١٨٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
١٨٠٠		١٨٠٠	

حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل

٢٠٠٠٠	رصيد فى ١/١	٨٠٠٠	من حـ/ مراقبة مخازن المواد
٨٥٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	١٣٨٠٠٠	من حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة
٢٨٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
١٣٠٠٠	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف *		
٣٦٠٠٠	الى حـ الأعباء الصناعية المحملة		
٢١٠٠	الى حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية		
		٣٨١٠٠	رصيد فى ١/٣١
١٨٤١٠٠		١٨٤١٠٠	

حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة

٣٥٠٠٠٠	رصيد فى ١/١	١٤٨٠٠٠	من حـ/ تكلفة المبيعات
١٣٨٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل	٢٥٠٠٠	رصيد فى ١/٣١
١٧٣٠٠٠		١٧٣٠٠٠	

حـ/ تكلفة المبيعات

١٤٨٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة	٢١٠٠٠٠	من حـ/ المبيعات
١٤٨٠٠	الى حـ/ الاعباء التسويقية المحملة		
٤٧٢٠٠	الى حـ/ أرباح وخسائر التكاليف *		
	(مجمل الربح)		
٢١٠٠٠٠		٢١٠٠٠٠	

حساب أرباح وخسائر التكاليف

١١٦٠٠	الى حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية	٤٧٢٠٠	من حـ/ تكلفة المبيعات
٤٠٠٠	الى حـ/ تسوية المخازن	١٨٠٠	من حـ/ فروق تحميل الأعباء التسويقية
٣٧٠٠٠	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف *		
———	(صافى الربح)	———	
٤٩٠٠٠		٤٩٠٠٠	
———		———	

حـ/ تسوية أستاذ التكاليف *

١٠٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	١٠٠٠٠٠	رصيد فى ١/١
٢١٠٠٠٠	الى حـ/ المبيعات	٩٠٠٠٠	من حـ/ مراقبة مخازن المواد
		٤٦٠٠٠	من حـ/ مراقبة الأجور
		١٣٠٠٠	من حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
		٩٠٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الانتاج
		٦٥٠٠	من حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
٩٠١٠٠	رصيد ١/٣١	٥٠٠٠	من حـ/مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
		٣٦٠٠	من حـ/مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية .
		٣٧٠٠٠	من حـ/ أرباح وخسائر التكاليف
———		———	
٣١٠١٠٠		٣١٠١٠٠	(صافى الربح)

ميزان المراجعة فى ١٩٨٧/١/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٢٧٠٠٠		حساب مراقبة مخازن المواد
٣٨١٠٠		حـ/ مراقبة الأعمال تحت التشغيل
٢٥٠٠٠		حـ/ مراقبة مخازن البضاعة التامة
	٩٠١٠٠	حـ/ تسوية أستاذ التكاليف
٩٠١٠٠	٩٠١٠٠	

ويلاحظ أن رصيد حساب تسوية أستاذ التكاليف فى أول المدة يساوى مجموع أرصدة حسابات مراقبة مخازن المواد والأعمال تحت التشغيل ومخازن البضاعة التامة أول المدة (٤٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠ = ١٠٠٠٠) كما يلاحظ توازن ميزان المراجعة المستقل لدفتر أستاذ التكاليف فى آخر يناير ، ففى الجانب المدين أرصدة الحسابات الثلاثة وفى الجانب الدائن رصيد حساب تسوية أستاذ التكاليف .

التوفيق بين نتائج الحسابات المالية وحسابات التكاليف

Reconciliation of cost and Financial accounts

رأينا فيما تقدم العلاقة التى تقوم بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف فى ظل نظام الانفصال ، فمصادر القيد واحدة فى كل من النظامين ، ولذلك فانه من المتوقع – نظريا – أن تتفق نتائج الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، إلا أنه من الوجهة العملية ، كثيرا ما تختلف النتائج ويرجع ذلك إلى اختلاف طرق التقويم والمفردات وطرق تحميل المصروفات غير المباشرة فى كلا النظامين. وفيما يلى نناقش باختصار أسباب عدم التطابق بين نتائج الحسابات المالية ونتائج حسابات التكاليف .

١ – هناك بعض البنود التى قد تظهر فى حسابات التكاليف ولا تظهر فى الحسابات المالية ومثال ذلك :

— إحتساب قيمة ايجارية لمبانى المنشأة المملوكة وادراجها ضمن عناصر التكاليف .

— احتساب فائدة على رأس المال المستثمر رغم أن المنشأة لا تدفعها لأن رأس المال مملوك .

— قد تجرى المنشأة على احتساب أرباح داخلية على الانتاج المنقول من مرحلة لأخرى أثناء عمليات الصنع دون أن يكون هناك مقابل فعلى لهذه الأرباح فى الدفاتر المالية .

٢ – هنـــاك بعض البنـــود التى قد تظهر فى الحسابات المالية ولا تظهر فى حسابات التكاليف نظرا لطبيعتها المالية البحتة ومثال ذلك :

— ايرادات الاستثمارات والعقارات .

— الديون المعدومة والأرباح والخسائر الرأسمالية .

— الضرائب والرسوم والتعويضات والغرامات .

— فوائد السندات .

٣ – قد يختلف رقم الاستهلاك فى حسابات التكاليف عن مثيله المقيد فى الحسابات المالية .

٤ – فى حسابات التكاليف يتم معالجة التلف والعجز فى المواد لأسباب غير عادية وأجر الوقت الضائع غير الحتمى فى حساب أرباح وخسائر التكاليف، بينما فى الحسابات المالية فانه لا يتم التفرقة بين ما هو عادى وما هو غير عادى .

ومن ثم فان النتائج تختلف فى الحسابات المالية عنها فى حساب التكاليف وذلك على مستوى الربح الاجمالى ، فالربح الاجمالى الذى يظهره حساب تكلفة المبيعات بحسابات التكاليف سوف يزيد عن الربح الاجمالى الذى يظهره حساب المتاجرة فى الحسابات المالية وذلك بقدر التكاليف غير العادية لأنها تظهر فى خطوة سابقة قبل إعداد حساب المتاجرة فى الحسابات المالية .

٥ – رأينـــا أن التكاليف غير المباشرة الصناعية والتسويقية يتم تحميلها على أساس تقديرى باستخدام معدلات تحميل محددة مقدما وذلك حتى يمكن تحديد التكلفة الصناعية للمنتجات فور اتمام انتاجها وتحديد اجمالى الربح بعد بيع المنتجات مباشرة وعدم الانتظار حتى نهاية الفترة لتجميع التكاليف الفعلية ، أما فى الدفاتر المالية فإن عناصر التكاليف الفعلية هى التى يتم تحميلهـــا للحســـابات ولا شـــك أن استخدام معدلات التحميل التقديرية فى التـــكاليف يؤدى الى وجود اختلاف بين التكاليف الفعلية والتكاليف المحملة (عجز أو زيادة تحميل) مما يؤدى إلى اختلاف النتائج المستخرجة من حسابات التكاليف عن النتائج المستخرجة من الحسابات المالية وذلك على مستوى الربح الاجمالى .

٦ – تختلف طريقة تقـــويم المخزون آخر المدة من مواد وأعمال تحت التشغيل وبضاعة تامة فى حسابات التكاليف عنها فى الحسابات المالية فمحاسب التكاليف يتبع دائما مبدأ التكلفة فى تقويم المخزون حتى وان كانت تكلفة

تقديرية . بينما يتم تقويم المخزون فى الحسابات المالية بالتكلفة أو السوق أيهما أقل .

ومن الواضح أنه فى الحالات التى يقل فيها سعر السوق عن سعر التكلفة ، فإن تقويم المخزون آخر المدة فى الحسابات المالية يقل عن مثيله فى حسابات التكاليف مما يؤدى الى نقص الأرباح التى تظهرها الحسابات المالية عن مثيلتها التى تظهر فى حسابات التكاليف .

ومن الجدير بالذكر أنه عند التوفيق بين نتائج المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف فانه ينبغى أن يؤخذ فى الاعتبار فروق التقويم بالنسبة للمخزون أول المدة وآخر المدة .

ونتيجة لكل ما تقدم فان الأمر يتطلب ضرورة اجراء تسوية للتوفيق بين نتائج الحسابات المالية ونتائج حسابات التكاليف ، باعتبار أن تلك المطابقة تشكل وسيلة من وسائل الضبط الحسابى والتأكد من التوجيه السليم للقيود المحاسبية وصحة النتائج ودقتها .

كيفية اجراء التسوية بين نتائج التكاليف والحسابات المالية :

نقترح إتباع الخطوات الآتية لاجراء التسوية :

١ – نبدأ برصيد حساب أرباح وخسائر التكاليف .

٢ – تحـــدد البنود التى تسبب اختلاف نتائج الحسابات المالية عن حسابات التكاليف .

٣ – تحسب الفروق بين قيم البنود كما وردت بالدفاتر المالية وقيمتها كما وردت بدفاتر التكاليف وحساب الفرق لكل بند على حدة .

٤ – نقف عند كل فرق من الفروق السابقة ونسأل السؤال التالى :

ما الذى يحدث لأرباح التكاليف فيما لو أخذنا وجهة نظر المحاسبة المالية ؟ هل تزيد أو تنقص؟ فاذا كانت الاجابة : يحدث زيادة فى الأرباح ، فان الفرق يضاف على أرباح التكاليف ، أما اذا كانت الاجابة : يحدث نقص فى الأرباح ، فان الفرق يخصم من أرباح التكاليف .

٥ – بعد اضافة جميع البنود التى يترتب عنها فروق تؤدى الى زيادة أرباح التكاليف وخصم البنود التى يترتب عنها فروق تؤدى إلى نقص أرباح التكاليف ، فإن الرصيد النهائى بعد التسويات التى تتم على رصيد حساب أرباح وخسائر التكاليف سوف يتساوى مع رصيد حساب الأرباح والخسائر فى الحسابات المالية .

وفيما يلى نموذج لقائمة التسوية Reconciliation statement ، أو قائمة التوفيق بين نتائج التكاليف والمحاسبة المالية :

صافى الربح من واقع دفاتر التكاليف		
(رصيد حساب أرباح وخسائر التكاليف)		xxx
يضاف إليه		
– الفائدة المحتسبة على رأس المال المملوك	x	
– الايجار المحتسب للمبانى المملوكة للمنشأة	x	
– ايرادات مالية لا تثبت بدفاتر التكاليف	x	
مثل ايرادات الاستثمارات والعقارات	x	
وأرباح بيع الاستثمارات والأصول .. الخ	—	xxx
يخصم منه :		
– مخصصات لمقابلة خسائر محتملة	x	
– نقص قيمة المخزون السلعى بسبب انخفاض		
سعر السوق عن سعر التكلفة	x	
– استهلاكات لتكوين احتياطيات سرية لم تقيد		
بدفاتر التكاليف	x	
– نفقات وخسائر لا تثبت بدفاتر التكاليف	x	
مثل فوائد السندات وخسائر بيع الاستثمارات	x	
والأصول ، الديون المعدومة ومخصص الديون	x	
المشكوك فيها والضرائب .. الخ .	——	xxx
صافى الربح ويطابق حساب الأرباح والخسائر كما		——
يظهر فى الحساب المالية		xxx

مثال تطبيقى :

	جنيـــه
أظهر حساب أرباح وخسائر التكاليف عن ربح قدره	٥٢٠٠٠
بينما أظهر حساب الأرباح والخسائر فى الحسابات المالية عن ربح قدره	٥٤٠٠٠

وبالبحث عن أسباب الاختلاف بين الرقمين تبين ما يلى :

١ – كونت المنشأة مخصص ديون مشكوك فيها بمبلغ	٥٠٠
٢ – هناك ايرادات استثمارات قيمتها	٢٠٠٠
٣ – تم احتساب قيمة ايجارية لمبانى المنشأة بدفاتر التكاليف قدرها	٧٢٠٠
٤ – دفعت المنشأة مكافأة لمجلس الادارة ولم تسجل بدفاتر التكاليف قدرها	٤٠٠٠
٥ – تم حساب استهلاك آلات لم يتم تركيبها بعد ولم تقيد بدفاتر التكاليف وقدره	١٠٠٠
٦ – تم تقويم مخزون المواد الأولية فى دفاتر التكاليف	٧٥٠٠٠
وفى دفاتر الحسابات المالية	٧٣٥٠٠
٧ – هناك خسائر رأسمالية لم تقيد بدفاتر التكاليف وقدرها	٢٥٠٠
٨ – بلغت فوائد الودائع بالبنوك	٢٣٠٠

والمطلوب تصوير مذكرة التسوية للمطابقة بين نتائج الحسابات المالية وحسابات التكاليف .

الحـــل

تمهيد للحل :

يتم بحث البنود السابقة وحساب الفروق بين كل بند كما هو فى دفاتر التكاليف ونظيره فى الحسابات المالية ، ثم نأخذ وجهة نظر المحاسب المالى فى

المعالجة المحاسبية ، وبناء عليه يتم تقرير ما إذا كان الفرق يضاف أو يخصم من أرباح وخسائر التكاليف للوصول الى رقم الربح الصافى فى الحسابات المالية ويتم تصوير مذكرة التسوية كما يلى :

مذكرة التسوية

	جنيه	جنيه
صافى الربح من واقع دفاتر التكاليف (رصيد حساب أرباح وخسائر التكاليف)		٥٢٠٠٠
يضاف :		
ايرادات استثمارات	٢٠٠٠	
الايجار المحتسب لمبانى المنشأة	٧٢٠٠	
فوائد الودائع بالبنوك	٢٣٠٠	
	١١٥٠٠	
		٦٣٥٠٠
يطرح :		
مخصص الديون المشكوك فيها	٥٠٠	
مكافأة مجلس الادارة	٤٠٠٠	
استهلاك آلات لم تعمل بعد	١٠٠٠	
النقص فى تقييم مخزون المواد	١٥٠٠	
خسائر رأسمالية	٢٥٠٠	
	٩٥٠٠	
رقم صافى الربح كما يظهر فى الحسابات المالية		٥٤٠٠٠

الفصل الثانى

تكاليف الأوامر الانتاجية

Job order costing

مقدمة :

تستخدم طريقة تكاليف الأوامر الانتاجية لايجاد تكاليف تنفيذ أمر انتاجى معين يكون مميزا ومستقلا بذاته ، أى أن الانتاج يتم بناء على طلبات العملاء بحيث أن كل طلبية يكون لها مواصفاتها الخاصة بها والتى تختلف عن غيرها ، وحيث أن وحدات الانتاج (الأوامر) ليست متجانسة فان كل وحدة سوف تستخدم عناصر التكاليف بنسب متفاوتة .

ولما كانت مواصفات كل أمر انتاجى تختلف عن مواصفات الأوامر الأخرى (طلبيات العملاء) من الطبيعى أن تختلف تكلفة كل أمر عن الأوامر الأخرى . فالأوامر الانتاجية ليست متجانسة ، ولا تمر بنفس العمليات الانتاجية أو الأقسام ، ولا تحظى بنفس الدرجة من الخبرة والجهود الصناعية ، ولذلك فان تجميع عناصر التكاليف يتم بالنسبة لكل أمر انتاجى على حدة وبطريقة مستقلة عن الأوامر الأخرى ، وذلك تبعا لما يستلزمه انتاجه من عناصر تكاليف .

وتستخدم طريقة تكاليف الأوامر الانتاجية فى كثير من المشروعات مثل صناعة الأثاث والآلات الثقيلة ودور الطباعة وصناعة الملابس وبناء السفن وصناعة الطائرات والتشييد والمقاولات وصناعة الأحذية ، ورش خراطة المعادن واصلاح السيارات . وتتشابه هذه الصناعات فى أنها لا تقوم بانتاج منتجات نمطية للتخزين ومقابلة طلبات العملاء ، وانما نجد أن هذه المنشآت تقوم بانتاج منتجات متميزة حسب مواصفات العملاء .

وقد تتبع طريقة الأوامر الانتاجية فى المنشآت التى تنتج سلعا متجانسة للتخزين ومقابلة احتياجات السوق ولكن الانتاج يتم فى شكل مجموعات أو دفعات Lots ، كل دفعة مستقلة وقائمة بذاتها وترغب إدارة المنشأة فى تحديد تكلفة كل مجموعة منها على حدة ، ففى هذه الحالة يكون استخدام طريقة الأوامر الانتاجية هى الطريقة المناسبة .

كما قد تضطر بعض المنشآت التى تتبع طريقة المراحل الانتاجية – وهى الطريقة المناسبة لنوعية الانتاج وطريقة التشغيل – إلى استخدام طريقة تكاليف الأوامر الانتاجية فى بعض الحالات ، وذلك للوقوف على تكلفة بعض الخدمات الداخلية مثل تكاليف اصلاح أو صيانة آلة معينة أو انتاج أصول رأسمالية . فى مثل هذه الحالات تختلف وحدات الانتاج اختلافا كبيرا عن بعضها مما يتطلب تطبيق طريقة الأوامر الانتاجية .

ويمكن تمييز نوعين من الأوامر الانتاجية طبقا لظروف التشغيل ، النوع الأول هو الأوامر الانتاجية التى يتم العمل عليها داخل المصنع وتسمى أوامر داخلية ، والنوع الآخر هو الأوامر الانتاجية التى يتم تشغيلها عادة فى موقع خاص خارج المنشأة ويطلق على النوع الأول أوامر Jobs والثانى مقاولات Contracts وتختلف المقاولات عن الأوامر العادية فى أن الأولى تستغرق فترات زمنية طويلة لاتمامها وتكون قيمتها كبيرة جدا بالمقارنة بالأوامر الأخرى ، ولذلك فاننا سنخصص الفصل الأول والثانى للأوامر الانتاجية والفصل الثالث لعقود المقاولات .

السمات الرئيسية لطريقة الأوامر الانتاجية :

تتسم طريقة الأوامر الانتاجية بخصائص ومتطلبات معينة نذكرها فيما يلى ، وهى توضح أيضا كيفية حساب تكلفة الأوامر الانتاجية .

١ – نظرا لاختلاف مواصفات كل أمر انتاجى عن الآخر فان تصميم العملية الانتاجية يتم على أساس تنفيذ طلبات العملاء . فعادة ما يتقدم العميل بطلب لتنفيذ أمر بمواصفات محددة ، ومن واقع طلب العميل تقوم المنشأة باعداد ما يسمى «مقايسة الأمر» Job estimate ، وتحتوى المقايسة على تقديرات لعناصر التكاليف اللازمة لتشغيل الأمر ، وذلك بشكل تفصيلى ، فيتم تقدير ساعات العمل اللازمة ومعدلات الأجور وكميات المواد وأصنافها وأسعارها والقطع الجاهزة اللازمة ونصيب الأمر الانتاجى من التكاليف الصناعية غير المباشرة فى الأقسام المختلفة التى سوف يمر بها ، ونصيب الأمر الانتـاجى من تكاليف التسويق والتكاليف الادارية . وبعد حساب التكلفة الاجمالية التقديرية للأمر يضاف عليها نسبة الربح المحددة ويكون الرقم النهائى هو القيمة البيعية التقديرية للأمر الانتاجى والذى يطلب من العميل .

٢ – فاذا ما وافق العميل على السعر المطلوب لتنفيذ العمل يصدر أمر التشغيل Production order ، وهو يحتوى على بيانات مثل رقم العملية ومواصفاتها الفنية وعدد الوحدات المطلوبة وموعد بدء التشغيل المقترح وموعد الانتهاء المتوقع ، ويعتبر أمـر التشغيل بمثـابة تعليمات صادرة من الادارة إلى المسئولين فى أقسام التشغيل لبدء العمل .

٣ – لتسهيل العمل والتمييز بين الأوامر الانتاجية فانه يتم ترقيم الأوامر بأرقام مسلسلة ، ويظهر رقم الأمر الانتاجى على جميع المستندات المتعلقة به حتى يمكن تتبع تنفيذ الأمر وحصر تكاليفه .

٤ – يفتح لـكل أمر انتـاجى حساب مستقل «بدفتر أستاذ مساعد الأوامر الانتاجية Job order subsidiary ledger ويصور هذا الحساب على شكل تقرير تكاليف بطريقة تسهل عملية تجميع تكلفة الأمر الانتاجى

من كل عنصر من عناصر التكاليف ويطلق على حساب الأمر الانتاجى اسم بطاقة (قائمة) تكاليف Job cost sheet . ويقابل حسابات الأوامر التحليلية فى دفتر أستاذ مساعد الأوامر الانتاجية «حساب مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل» Work - in - process فى دفتر الأستاذ العام .

٥ -يجعل حساب الأمر الانتاجى (بطاقة التكلفة) مدينا بما يصرف له من مواد مباشرة وما يخصه من أجور مباشرة وما يتحمل به من تكاليف صناعية غير مباشرة ، سواء على أساس فعلى أو تقديرى . ويتم تحميل الأوامر الانتاجية بالتكاليف الخاصة بها أولا بأول حتى يمكن الوقوف على تكلفة الأمر الانتاجى أسبوعيا أو كل فترة تركيز تحددها المنشأة حساب ظروفها . ويختلف تصميم بطاقة التكلفة من حيث الحجم وما تحويه من بيانات على حسب طبيعة العمل بالمصنع ، ومقدار ما تطلبه الادارة من بيانات وتفاصيل . كما يختلف شكل القائمة باختلاف طريقة تحميل التكاليف للأمر الانتاجى ، فاذا كانت المنشأة تقوم باعداد ملخصات لعناصر التكاليف المباشرة فان بطاقة تكلفه الأمر الانتاجى تكون مبسطة وتحتوى على أرقام تكلفة المواد والعمل والتكاليف الصناعية المباشرة الأخرى ، ثم نصيب الأمر من التكاليف الصناعية غير المباشرة . كما قد تحتوى بطاقة التكلفة على تفاصيل توضح تواريخ أذون صرف المواد وتكلفة المواد لكل إذن صرف وعدد ساعات العمل ومعدل الأجر وتكلفة عنصر العمل .. الخ .

٦ - عندما ينتهى التشغيل على أمر معين فتتحول بطاقة التكلفة (حساب الأمر الانتاجى) من« أوامر انتاجية تحت التشغيل» الى «أوامر انتاجية تامة الصنع» Finished Jobs ، وعندما يتم تسليمها للعملاء تنقل تكاليف الأوامر المباعة الى حساب تكلفة المبيعات تمهيدا لتحديد نتيجة الأعمال .

٧ – رصيد حساب مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل آخر الفترة يمثل تكلفة الأوامر (غير التامة) تحت التشغيل فى نهاية الفترة ويساوى فى نفس الوقت مجموع أرقام التكلفة لبطاقات الأوامر الانتاجية التى مازال العمل مستمرا عليها .

وفيما يلى صورتين مختلفتين لما يمكن أن يكون عليه شكل بطاقة تكلفة الأمر الانتاجى Job order cost sheet ، أو باختصار بطاقة التكلفة cost sheet أو حساب أمر الانتاج Job order account .

الشكل الأول

بطـاقة تـــكلفة

أمر انتاج رقم ـــ	التاريخ المحدد للتسليم ـــ
اسم العميل ـــ	تاريخ بدء العمل ـــ
عنـــوانه ـــ	تاريخ الانتهاء ـــ
مواصفات ـــ	الكمية المطلوبة ـــ

تكاليف صناعية مباشرة	
مواد مباشرة	xx
أجور مباشرة	xx
مصروفات مباشرة	xx
	xx
تكاليف صناعية غير مباشرة	
مركز	
مركز	
مركز	
	xx
اجمالى التكلفة الصناعية	xxx

الشكل الثانى

بطـــاقة تـــكلفة

أمر انتاج رقم —— التاريخ المحدد للتسليم ——
اسم العميل —— تاريخ بدء العمل ——
عنـــوانه —— تاريخ الانتهاء ——
مواصفات —— الكمية المطلوبة ——

تكلفة المواد | **تكلفة العمل**

تاريخ	إذن الصرف	كمية	قيمة	تاريخ	عدد الســـاعات	قيمة

التكاليف الصناعية غير المباشر

القسم	أساس التحميل	المعدل	القيمة

ملخص التكاليف

مواد مباشرة	xxx
أجور مباشرة	xxx
مصروفات مباشرة	xxx
تكاليف صناعية غير مباشرة	xxx
اجمالى التكلفة	xxx

ويمـــكن اضافة بيانات أخرى لبطاقة أو قائمة التكلفة مثل القيمة البيعة للأمر واجمـــالى الربح ، كما يمـــكن اضـــافة بيـــانات عن التـــكلفة التقـــديرية للأمـــر من واقـــع المقايســـة ومقـــارنتهمـــا بالتـــــكلفة الفعليـــة لكل عنصر من عنـــاصر التـــكاليف وحســـاب الفـــروق تمهيـــدا لتحليلهـــا ودراســـة أسبـــابها كمـــا يمـــكن اضـــافة نصيب الأمـــر من تـــكاليف التســـويق والتـــكاليف الادارية وذلك للتوصل لصافى ربح الأمر الانتاجى .

المبحث الأول

المحاسبة على تكاليف الأوامر

تشمل تكاليف الأمر الانتاجى المواد والعمل والمصروفات (الخدمات) . المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة (الخدمات غير المباشرة) .

أولا : المواد :

يصدر أمر التشغيل Production order للأقسام الانتاجية ويعتبر بمثابة ترخيص للأقسام الصادر لها بصرف المواد المحددة من المخازن أو شراءها من السوق إذا لم تكن متوافرة . كما يعتبر اذن صرف المواد المستند الرئيسى المستخدم فى حصر وتتبع تكلفة المواد المباشرة التى تستخدم فى تشغيل الأمر الانتاجى ، حيث يحرر رقم أمر الانتاج على اذن صرف المواد . ويتم فى قسم التكاليف تجميع أذون صرف المواد الخاصة بأمر الانتاج بعد تسعيرها ويتم تفريغ هذه الأذونات فى قائمة يطلق عليها ملخص المواد المباشرة للأمر الانتاجى . وإذا ارتجعت مواد للمخازن يحرر اذن ارتجاع مواد تم تفرغ أيضا فى ملخص المواد المباشرة تمهيدا لخصمها من اجمالى المواد المنصرفة لأمر الانتاج .

وبالنسبة للمواد المحولة بين أوامر الانتاج يحرر بها أذونات تحويل مواد ثم تفرغ فى ملخص المواد المباشرة وذلك تمهيدا لخصم تكلفة المواد المحولة من أمر الانتاج واضافة المواد المحولة إليه وبعد اجراء تسوية المواد المنصرفة بالمرتجع والمحول يكون الصافى عبارة عن تكلفة المواد المستخدمة فعلا فى أمر الانتاج ، حيث يتم ترحليها الى حساب أمر الانتاج بدفتر أستاذ مساعد الأوامر الانتاجية تحت التشغيل ، الذى يحتوى على بطاقة تكلفة (حساب) لكل أمر انتاج .

أما بالنسبة للمواد غير المباشرة الى تصرف للأقسام المختلفة فانها تحمل عليها من واقع يومية المواد المنصرفة من المخازن ، أو من واقع سجل تحليل المواد غير المباشرة .

وفى نهاية كل فترة تركيز يتم نقل مجاميع اليوميات المساعدة الى دفتر اليومية المركزية بقيود اجمالية كما يلى :

أ – شراء مواد للمخازن :

من حـ/ مراقبة مخازن المواد

الى حـ/ الموردين (فى حالة الاندماج)

أو الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف (فى حالة الانفصال)

ب – شراء مواد خاصة لأوامر معينة ولا تمر على المخازن :

من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

الى حـ/ الموردين (اندماج)

أو الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف (انفصال)

جـ/ مواد منصرفة من المخازن

من مذكورين

حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية

الى حـ/ مراقبة مخازن المواد

د – مواد مرتجعة للمخازن :

عكس القيد السابق

هـ – مواد محولة :

يحمل أمر الانتاج بتكلفة المواد المحولة إليه وذلك بجعل حسابه بدفتر أستاذ الأوامر الانتاجية تحت التشغيل مدينا على أن يجعل حساب أمر الانتاج المحول منه المواد دائنا ، ولا يستلزم ذلك أى قيود فى اليومية المركزية أو الأستاذ العام .

و – فروق الجرد :

عندما يتم الجرد الفعلى للمخازن ويحدث فروق ، سواء عجز أو زيادة ، تثبت هذه الفروق فى بطاقة الصنف بدفتر أستاذ المخازن (يضاف الزيادة ويخصم العجز) . ثم يقيد باليومية المركزية بالقيد :

من حـ/ تسوية المخازن

الى حـ/ مراقبة مخازن المواد

(فى حالة وجود عجز)

وعكس القيد السابق فى حالة الزيادة . ويتم بعد ذلك بحث أسباب الفروق واقفالها .

ثانيا العمل :

تتحمل أوامر الانتاج بالأجور المباشرة التى تمثل تكلفة العمل الانسانى المستنفذ فى تشغيل هذه الأوامر . ولحصر نصيب كل أمر انتاج من الأجور المباشرة يتم اعداد بطاقة شغلة Job card يتم فيها اثبات الوقت الذى قضاه العمال عليها . ويقوم قسم التكاليف بمقارنة الوقت بهذه البطاقات بالوقت المسجل فى بطاقات تشغيل العمال ، وتسعير أوقات العمل المستنفذة على كل شغلة (أمر

انتاج) من كل عامل وبذلك يمكن اعداد ملخصات الأجور المباشرة التى يتحمل بها الأوامر الانتاجية .

أما الأجو غير المباشرة فانها تحمل مباشرة على الأقسام المختلفة مثل المواد غير المباشرة . ولا يعتبر ضمن الأجور المباشرة أجر الوقت الضائع ، فإذا كان وقت ضائع حتمى فانه يعتبر أحد بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة ، واذا كان وقت ضائع غير حتمى فان تكلفته تحمل على حساب الأرباح والخسائر .

ويتحمل كل أمر انتاج بالأجور المباشرة الخاصة به ، وذلك بجعل حسابه بدفتر أستاذ مساعد الأوامر الانتاجية تحت التشغيل مدينا كما سبق بالنسبة للمواد المباشرة .

ويتم اثبات القيد الآتى عند استحقاق الأجور :

من حـ/ مراقبة الأجور

الى مذكورين

حـ/ الأجور المستحقة (الصافى) } (اندماج)

حـ/ الاستقطاعات المختلفة }

أو الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف (انفصال)

وعند تحليل الأجور وتوزيعها على الحسابات المختصة يكون القيد :

من مذكورين

حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

حـ/ مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية

الى حـ/ مراقبة الأجور

ثالثا : المصروفات الصناعية المباشرة :

قد يتطلب أمر معين بعض الخدمات المباشرة بخلاف المواد والأجور المباشرة مثل تكاليف تصميم المنتج ، كما قد يحتاج أمر الانتاج الى تشغيل بعض أجزائه لدى شركات أخرى ، وتعتبر هذه النفقات مباشرة على أمر الانتاج ويتحمل بها حيث ترحل إلى حسابه مباشرة فى دفتر أستاذ مساعد الأوامر تحت التشغيل، ويتم القيد من واقع المستندات المؤيدة للنفقة مباشرة . وفى نهاية كل فترة تركيز أو عند الانتهاء من أمر الانتاج يقيد مجموع المصروفات الصناعية المباشرة بدفتر اليومية المركزية بالقيد الآتى :

من حـ/ مراقبة أوامر الانتاج تحت التشغيل

الى مذكورين

= حسابات المصروفات المختلفة

رابعا : التكاليف الصناعية غير المباشرة :

يقصد بالتكاليف الصناعية غير المباشرة تلك العناصر من مواد وأجور وخدمات التى لا يمكن تخصيصها مباشرة لأمر انتاج معين مثل استهلاك الآلات وتكاليف الصيانة والقوى المحركة وقطع الغيار .. الخ . وحتى يمكن حساب التكلفة الصناعية لأمر معين فانه يجب أن يتحمل بنصيبه من تكاليف هذه الخدمات . ويواجه محاسب التكاليف مشكلة توزيع تكاليف الخدمات غير المباشرة على أوامر الانتاج نظرا لاختلاف الزمن الذى يستغرقه التشغيل على الأوامر غير المتجانسة واختلاف مراكز الانتاج التى يمر بها التشغيل مما يستوجب اتباع طريقة عادلة لتحميل كل أمر انتاج بنصيبه من تكاليف الخدمات غير المباشرة .

ويمكن تحميل أمر الانتاج بنصيبه من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة بأحد طريقتين :

١ – تحميل التكاليف الفعلية Actual overhead recovery

ويتم تحميل أوامر الانتاج بنصيبها من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية ، وتقتضى هذه الطريقة الانتظار حتى نهاية الفترة التى يتم فيها تجميع عناصر التكاليف الفعلية لمراكز الانتاج ومراكز الخدمات ثم توزع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج بنسبة الأستفادة ، ثم يحسب معدل التحميل المناسب لكل مركز انتاج ، وعلى أساسه يتم تحميل التكاليف الصناعية لكل مركز انتاج على الأوامر التى مرت به .

وتتبع الخطوات الآتية لتحديد ما يتحمله أمر الانتاج من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة .

أ – يحمل كل مركز تكلفة ، سواء كان مركز انتاج أو مركز خدمة ، بعناصر التكاليف التى يمكن تخصيصها له بصفة مباشرة ، مثال ذلك المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة ، وذلك من واقع القوائم التحليلية للمواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة .

ب – يحمل كل مركز تكلفة بنصيبه من عناصر التكاليف العامة (المشتركة) مثل الايجار والاضاءة والقوى المحركة والتأمين باستخدام أساس مناسب .

ج – تجمع التكاليف الصناعية غير المباشرة المخصصة لكل مركز والموزعة عليه من التكاليف العامة (المشتركة) ، ثم توزع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على مراكز الانتاج المستفيدة باستخدام احدى الطرق المعروفة مثل التوزيع الاجمالى أو الانفرادى أو التنازلى أو التبادلى .

د – تجمع تكاليف كل مركز انتاج ويحسب معدل تحميل مستقل لكل مركز على حده باستخدام أحد الأسس الآتية :

- ساعات العمل المباشر فى المركز — Direct labor hours
- ساعات دوران الآلات (ساعات التشغيل) فى المركز — Machine hour
- وحدات المواد الخام المستخدمة فى الانتاج — units of direct material
- تكلفة المواد المباشرة فى المركز — Direct material cost
- تكلفة الأجور المباشرة فى المركز — Direct labor cost
- التكلفة الأولية أو المباشرة — Prime cost

وبقسمة اجمالى التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مركز انتاج (وهى تتمثل فى التكاليف الخاصة بالقسم الانتاجى + نصيبه من التكاليف المشتركة + نصيبه من تكاليف مراكز الخدمات) على أساس التحميل المناسب ، يكون الناتج هو معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مركز .

هـ - يحمل كل أمر انتاج بنصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة فى كل مركز من مراكز الانتاج التى مر بها باستخدام معدلات التحميل الفعلية التى تم حسابها فى الخطوة السابقة .

فإذا فرضنا أن اجمالى التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية لمركز انتاج معين هو ... ٣٠ جنيه ، وأن ساعات المباشر هى ١٥٠٠٠ ساعة ، وأن الأجور المباشرة هى ٢٠٠٠٠ جنيه وأن ساعات دوران الآلات لتنفيذ الأوامر الانتاجية هى ١٢٠٠ ساعة فان معدل التحميل لمركز الانتاج يمكن حسابه طبقا لاحدى المعادلات الآتية :

- على أساس ساعات العمل المباشر =

٣٠٠٠٠ ÷ ١٥٠٠٠ = ٢ جنيه لكل ساعة عمل مباشر .

- على أساس الأجور المباشرة =

٣٠٠٠٠ ÷ ٢٠٠٠٠ = ١٫٥ جنيه لكل جنيه أجر مباشر .

- على أساس ساعات دوران الآلات =

٣٠٠٠٠ ÷ ١٢٠٠٠ = ٥ر٢ جنيه لكل ساعة دوران آلة .

ويعاب على طريقة تحميل الأوامر الانتاجية بالتكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية ما يلى :-

١ - تحديد تكلفة أوامر الانتاج التامة يعد غير ممكنا إلا بعد إنتهاء الفترة التكاليفية وتجميع كل التكاليف الفعلية . ويترتب على ذلك أن المنشأة لن تستطيع تحديد التكلفة النهائية للأوامر قبل نهاية الفترة وبالتالى لن تتمكن من تحديد أسعارها أو محاسبة العملاء على الأوامر التامة .

٢ - تحتاج المنشأة لمعرفة التكلفة التقديرية لكل أمر انتاجى قبل بدء تشغيله ، وتلزم هذه البيانات عند إجراء المقايسة وتحديد السعر المناسب .

٣ - يختلف حجم الانتاج الفعلى من شهر لشهر ، وبالتالى فان توزيع التكاليف الفعلية فى آخر كل فترة على الأوامر الانتاجية لا يكون عادلا لاختلاف معدل التحميل فى كل فترة عن الأخرى ، مما يترتب عليه تحميل أمرين إنتاجيين لهما نفس المواصفات والكمية بنصيب من المصروفات الصناعية غير المباشرة ، لكل أمر مختلف عن الآخر لمجرد انتاج أحدهما فى فترة وانتاج الآخر فى الفترة التالية .

٤ - تختلف بعض المصروفات فى شهور من السنة عن الشهور الأخرى ، بل قد يتم انفاق بعض المصروفات مرة واحدة فى السنة ، ويترتب على ذلك أن يتم تحميل الأوامر الانتاجية التى تمت خلال شهر الانفاق بنصيب أكبر من الأوامر التى تتم خلال الشهور الأخرى .

٥ – ان الانتظار حتى نهاية الفترة التكاليفية لتجميع عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية من شأنه أن يربك العمل داخل قسم التكاليف فى آخر الفترة .

٦ – إن الأساس الفعلى لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة لا يتضمن فرض الرقابة الكاملة عليها لأن تجميع التكاليف يتم على أساس تاريخى وهذا يفقد التكاليف ميزه من أهم مميزاتها وهدفا من أهدافها الرئيسية .

٢ – تحميل التكاليف التقديرية (معدلات التحميل المحددة مقدما) :

Predetermined overhead

لتفادى مشاكل التحميل الفعلى للتكاليف الصناعية غير المباشرة فان قسم التكاليف يقوم باعداد معدلات تحميل تقديرية لهذه التكاليف حتى يمكن تحميل الأوامر التامة فور الانتهاء منها بنصيبها من هذه التكاليف ، كما يمكن استخدامها فى تقدير التكاليف الكلية لأمر الانتاج قبل بدء التشغيل ، كما تستخدم التكاليف التقديرية قبل الارتباط مع العميل وذلك عند تحديد السعر المناسب ، وتتلخص الخطوات اللازمة لتحديد معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة فيما يلى :

أ – يتم تقدير مستوى الانتاج Production level المتوقع (الطاقة الانتاجية) خلال الفترة الزمنية المقبلة . ويعبر عن طاقة التشغيل المتوقعة إما بعدد ساعات العمل المتوقع تشغيلها لانتاج كمية الانتاج المتوقعة خلال الفترة القادمة ، أو بساعات دوران الآلات التى ينتظر أن يعملها المصنع خلال الفترة القادمة ، وتسمى الطاقة المقدرة طبقا لهذه الطريقة بالطاقة الفعلية المتوقعة . Expected capacity .

واذا كانت المنشأة تواجه بتقلبات مريحة فى الانتاج والمصروفات ، فمن المفضل تقدير الطاقة العادية للمنشأة Normal capacity ، لأن استخدام الطاقة المتوقعة فى حالة الانتاج الموسمى سوف يؤدى الى تقلب نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الصناعية غير المباشرة تقلبا كبيرا من فترة زمنية لأخرى طبقا لمستوى الانتاج خلال الفترة ، ففى فترات الكساد يقل مستوى الانتاج وبالتالى يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وفى فترات الرواج يرتفع مستوى الانتاج وبالتالى ينخفض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة ، مما يضطر المنشأة الى رفع الأسعار فى فترات الكساد وخفضها فى فترات الرواج وهذا نمط شاذ لا ترغب أن تسلكه أى منشأة صناعية .

ولا شك أن اختيار مستوى الانتاج العادى (أو المتوسط) الذى تنمحى فيه التقلبات الموسمية سوف يعطينا معدلا متوسطا أو عاديا Average or normal rate لتحميل الأوامر الانتاجية بنصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة خلال الفترة الزمنية دون التأثر بالتقلبات الموسمية للانتاج .

ب – تحـــدد مراكز الانتاج التى تقوم بنشاط صناعى يتصل مباشرة بصنع المنتج ، ومراكز الخدمات الانتاجية والتى لا تقوم بنشاط صناعى مباشر، وانما تقوم بتسهيل العمـــل فى الأقســـام الانتاجية وخدمتهـــا ، مثل قسم الصيانة أو المخازن أو شئون العاملين .

ج – تقدير المصروفات الصناعية غير المباشرة خلال الفترة الزمنية المقبلة لكل قسم من أقسام الانتاج أو الخدمات وهى نوعين : مصروفات خاصة يمكن ربطهـــا مباشرة بأى قســـم من أقســـام الانتاج أو الخدمات ومصروفات مشتركة لايمكن تخصيصها مباشرة لقسم بعينه وانما يشترك فيها أكثر من قسم ، وتوزع المصروفات المشتركة على الأقسام طبقا لأسس معينة .

د – توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج طبقا لاستفادة كل قسم انتاجى منها .

هـ – يتم اختيـار أساس التحميل المناسب الذى سوف يتم بموجبه تحميل تكاليف مراكز الانتاج على الأوامر الانتاجية المختلفة ، وقد سبق أن تكلمنا عن الأسس المختلفة للتحميل .

وبقسمة اجمالى التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة لكل مركز انتاج (ممثلة فى التكاليف الخاصة بمركز الانتاج + نصيبه من التكاليف المشتركة + نصيبه من تكاليف مراكز الخدمات) على الأساس الذى تم اختياره نحصل على معدل التحميل التقديرى الذى يتم بمقتضاه تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة للأوامر الانتاجية التى تمر بكل قسم انتاجى .

ويتم تحميل أوامر الانتاج بما يخصها من الأعباء الصناعية ويطلق عليها الأعباء الصناعية المحملة Applied Manufacturing ovehead أو Factory overhead applied ، ويتم هذا التحميل فى نهاية كل فترة معينة أو عند الانتهاء من انتاج أمر معين ، وتقيد الأعباء الصناعية المحملة بكل أمر انتاج على حده فى حساب (بطاقة التكلفة) بدفتر أستاذ مساعد الأوامر الانتاجية تحت التشغيل .

وفى نهاية كل فترة تركيز يتم اجراء قيد واحد لاثبات الأعباء الصناعية المحملة لجميع الأوامر الانتاجية خلال الفترة ، وذلك فى دفتر اليومية المركزية كما يلى :

من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

الى حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

ويرحل هذا القيد الأستاذ العام .

ثم يقفل حساب الأعباء الصناعية المحملة بحساب مراقبة مراكز الانتاج والذى يحتوى على جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية ، ويتم ذلك بالقيد الآتى فى اليومية المركزية .

من حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

الى حـ/ مراقبة مراكز الانتاج

وجدير بالذكر أن استخدام معدلات التحميل المحددة مقدما فى حساب الأعباء الصناعية المحملة على أوامر الانتاج لا يغنى عن حصر وتحليل عناصر التكاليف الصنـــاعية غير المباشرة الفعلية ومقارنتها بالأعباء الصناعية المحملة خلال الفترة ، وحساب فروق التحميل (زيادة أو نقص تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة).

فروق التحميل :

عندما يقفل حساب الأعباء الصناعية المحملة فى حساب مراقبة مراكز الانتاج (التكاليف الصناعية غير المباشرة) فقد يكون هناك فروق بين المصروفات الفعلية والمحملة . فاذا كان الرصيد مدينا أى أن المصروفات الفعلية أكثر من الأعباء المحملة يسمى هذا الفرق (نقص تحميل under applied) ، أى أن الأوامر الانتاجية لم تستـــوعب كل التـــكاليف الصنـــاعية غير المبـــاشرة الفعليـــة . واذا كان الرصيـــد (الفرق) دائنا – أى أن الأوامر الانتاجية قد حملت بأكثر من التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية ، يسمى هذا الفرق (زيادة تحميل over applied).

وسواء كان هناك نقص تحميل أو زيادة تحميل فانه يتعين دراسة أسباب هذه الفروق ومعالجتها تحقيقا للرقابة على التكاليف .

ويرجع السبب فى ظهور فروق التحميل الى واحد أو أكثر العوامل الآتية :

أ - تقلبات الطاقة الانتاجية لظروف موسمية ، وتظهر هذه التقلبات فى الصناعات التى يعتمد انتاجها على مواسم معينة مثل المياه الغازية وبعض صناعات الملابس ، حيث يرتفع حجم الانتاج فى فترة معينة وينخفض فى فترة أخرى ، وحيث أن تقديرات الطاقة الانتاجية يتم حسابها على أساس متوسط الطاقة العادية خلال العام فلابد من ظهور الفروق فى الفترات المختلفة من العام . فإذا كان هناك دقة فى التقدير ، فإن هذه الفروق الناتجة عن التقلبات الموسمية غالبا ما تعوض بعضها وتتلاشى تقريبا فى نهاية العام . واذا تبقى رغم ذلك فروق فانه يجب دراستها ومعالجتها .

ب - عدم دقة التقدير ، ويرجع عدم الدقة فى التقدير الى أخطاء فى تقدير مستوى الانتاج المتوقع أو أخطاء فى تقدير بنود التكاليف غير المباشرة المتوقعة .

ج - ظروف غير عادية ، قد تتواخي الادارة الدقة الكاملة فى تقدير بنود التكاليف غير المباشرة وفى تقدير مستوى الطاقة الانتاجية المتوقع ، ولكن تحدث ظروف لم تكن متوقعة أثناء تحديد المعدلات مقدما ، وتتسبب هذه الظروف فى زيادة التكاليف الفعلية عن المقدرة ، أو نقص الانتاج عن الطاقة المتوقعة ، ومثال ذلك الحريق ، اضراب العمال والارتفاع المفاجىء فى أسعار الخدمات لم يكن متوقعا .

معالجة فروق التحميل :

يتم معالجة فروق التحميل بعد تحليليها ومعرفة سبب ظهورها ، وعلى أساس السبب تتم المعالجة .

فبالنسبة للفروق الناتجة عن أسباب موسمية فانها تبقى بحساب الفروق حتى نهاية العام لأنه من المتوقع أن تتلاشى (تلغى بعضها) فى آخر العام ، فاذا تبقى رصيد للفروق آخر العام فانها تقفل بحساب الأرباح والخسائر ، وكذلك فروق التحميل التى ترجع الى ظروف غير عادية تقفل أيضا بحساب الأرباح والخسائر .

أما الفروق التى تظهر ويكون سببها عدم الدقة فى تحديد معدلات التحميل ، سواء كان ذلك بسبب خطأ فى تقدير الطاقة المتوقعة أو المصروفات الصناعية غير المباشرة أو كان ذلك بسبب خطأ حسابى ، فان هذه الفروق لابد لها من تسوية ، أو عملية تصحيح ، لأن نقص التحميل معناه أن المعدل كان منخفضا عما يجب وزيادة التحميل معناه أن المعدل كان مرتفعا عما يجب ، ويؤدى ذلك الى تحميل الأوامر الانتاجية بقدر أقل أو أكبر من الأعباء الصناعية ، وبالتالى تكون تكلفة الأوامر منخفضة عما يجب أو تكون متضخمة ويترتب على ذلك أخطاء فى حساب تكلفة المبيعات والأرباح الاجمالية للفترات المختلفة .

وهناك عدة آراء لتسوية فروق التحميل التى ترجع لعدم الدقة فى تقدير معدلات التحميل :

١ – تقفل الفروق فى حساب الأرباح والخسائر .

٢ – تقفل الفروق بحساب تكلفة المبيعات وبذلك تكون تكلفة المبيعات أقرب للتكلفة الفعلية ، وكذلك يقترب رقم الربح الاجمالى من الواقع .

فإذا كان هناك نقص تحميل فيكون القيد كما يلى :

من حـ/ تكلفة المبيعات

الى حـ/ فرق تحميل الأعباء الصناعية

والعكس فى حالة ظهور زيادة تحميل .

٣ – أن يتم تسوية تكلفة الانتاج بمقدار فروق التحميل ، فبعد أن تحسب فروق التحميل يتم اضافتها الى أو خصمها من حسابات تكلفة الأوامر المختصة ، سواء كانت أوامر مازالت تحت التشغيل أو أوامر تامة الصنع ، أما بالنسبة للأوامر المباعة والمسلمة للعملاء فيتم تسوية الفرق الخاص بها فى حساب تكلفة المبيعات . وعلى ذلك يتم تعديل تكلفة الأوامر تحت التشغيل والأوامر التامة وتكلفة المبيعات بنصيب كل منها من فروق التحميل ، ولاجراء التسوية طريقتان :

أ – طريقة تجزئة الفروق :

أى تجزأ فروق التحميل على حسابات الأوامر تحت التشغيل والأوامر التامة بالمخازن والأوامر التامة المباعة بنسبة تكلفة كل منها .

فاذا فرضنا أن تكاليف الانتاج خلال الفترة هى ١٥٠٠٠٠ جنيه مقسمة الى :

تكلفة أوامر تامة ومسلمة للعملاء	٧٥٠٠٠ جنيه
تكلفة أوامر تامة بالمخازن	٤٥٠٠٠ »
تكلفة أوامر تحت التشغيل	٣٠٠٠٠ »

وكانت التكاليف الصناعية غير المباشرة عن الفترة ٦٥٠٠٠ وبلغت الأعباء الصناعية المحملة خلال الفترة ٦٣٠٠٠ جنيه وعلى ذلك يبلغ نقص التحميل عن الفترة ٢٠٠٠ جنيه .

فى هذه الحالة يتم توزيع نقص التحميل بالنسب الآتية :

تكلفة المبيعات = ٧٥٠٠٠ ÷ ١٥٠٠٠٠ = ٥٠ ٪

أوامر تامة = ٤٥٠٠٠ ÷ ١٥٠٠٠٠ = ٣٠ ٪

أوامر تحت التشغيل= ٣٠٠٠٠ ÷ ١٥٠٠٠٠ = ٢٠ ٪

ويكون نصيب تكلفة المبيعات من نقص التحميل (٢٠٠٠ × ٥٠٪)
ونصيب الأوامر التامة الباقية بالمخازن (٢٠٠٠ × ٣٠٪)
ونصيب الأوامر تحت التشغيل (٢٠٠٠ × ٢٠٪)
ويتم اجراء القيد الآتى لتسوية فروق التحميل باليومية المركزية :

من مذكورين

١٠٠٠ حـ/ تكلفة المبيعات
٦٠٠ حـ/ مراقبة الأوامر التامة
٤٠٠ حـ/ مراقبة الأوامر تحت التشغيل
٢٠٠٠ الى حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية

والعكس فى حالة ظهور زيادة تحميل .

ب – طريقة المعدل الاضافى :

أى حساب معدل تحميل اضافى تسوى بموجبه تكلفة الانتاج ، ويحسب المعدل الاضافى بالمعادلة الآتية :

$$\text{المعدل الاضافى} = \frac{\text{قيمة نقص أو زيادة التحميل}}{\text{أساس التحميل المستخدم فى حساب المعدل الأصلى ولكن بالأرقام الفعلية}}$$

ويتم تسوية الفروق عن طريق اضافة نقص التحميل أو خصم زيادة التحميل من تكلفة الانتاج الموزعة على تكلفة المبيعات (بالنسبة لأوامر الانتاج التامة المباعة والمسلمة للعملاء) و تكلفة البضاعة التامة (بالنسبة للأوامر التامة التى مازالت بمخازن البضاعة التامة) وتكلفة الأوامر التى مازالت تحت التشغيل .

فلو فرضنا أن معدل التحميل المحدد مقدما هو ١ جنيه لكل ساعة عمل مباشر وبلغت ساعات العمل المباشر الفعلية ٦٣٠٠٠ ساعة ، كما بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية ٦٦١٥٠ جنيه .

فان الأعباء الصناعية المحملة عن الفترة ٦٣٠٠٠ × ١ = ٦٣٠٠٠ جنيه وحيث أن التكاليف الفعلية ٦٦١٥٠ فيكون هناك نقص تحميل قدره ٣١٥٠ جنيه وعلى ذلك يحسب المعدل الاضافى كما يلى :

٣١٥٠ ÷ ٦٣٠٠٠ = ٠ر٥ جنيه لكل ساعة عمل مباشر

فإذا فرضنا أن الأمر الانتاجى رقم ١٦١ قد استغرق انتاجه ٣٠٠ ساعة عمل مباشر فتعدل تكلفته بما يخصه من نقص التحميل .

ما يخص الأمر الانتاجى رقم ١٦١ من نقص التحميل = عدد ساعات العمل المباشر الفعلية المستغرقة فى انتاجه × المعدل الاضافى

= ٣٠٠ ساعة × ٠ر٥ = ١٥ جنسه

وهكذا بالنسبة لباقى الأوامر الانتاجية الأخرى سواء ما تم منها أو ما هو باق تحت التشغيل أو ما تم بيعه فعلا .

خامسا : المحاسبة على تكاليف الأوامر التامة :

عندما يتم تنفيذ أمر انتاجى معين فانه ينقل من عنابر التشغيل الى مخازن البضاعة التامة ، وينقل حساب أمر الانتاج (بطاقة التكلفة) من دفتر أستاذ الأوامـــر الانتاجية تحت التشغيل الى دفتر أستاذ مساعد الأوامر الانتاجية التامة ، وتجمع تكلفة الأوامر التامة وتقيد بقيد إجمالى فى دفتر اليومية المركزية كما يلى:

من حـ/ مراقبة الأوامر التامة
الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

أما بالنسبة للأوامر المباعة والتى سلمت للعملاء فتثبت تكلفتها بالقيد الآتى :

من حـ/ تكلفة المبيعات
الى حـ/ مراقبة الأوامر التامة

ويمثل رصيد حساب مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل تكلفة الأوامر غير التامة فى نهاية المدة ، كما يمثل رصيد حساب مراقبة الأوامر التامة تكلفة الأوامر التامة الجاهزة للبيع فى آخر المدة .

مثال تطبيقى :

تقوم شركة الشمس بتنفيذ أوامر لحساب العملاء وقد استخرجت البيانات الآتية من سجلات الشركة فى أول شهر فبراير سنة ١٩٨٨ .

أولا : تكاليف أوامر الانتاج تحت التشغيل أول الشهر بالجنيه :

رقم الأمر	تكلفة المواد	الأجور	أعباء صناعية محملة	مجموع
٥٠١	١٥٠٠	٦٠٠	٣٠٠	٢٤٠٠
٥٠٢	١٠٠٠	٤٠٠	٢٠٠	١٦٠٠
	٢٥٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	٤٠٠٠

ثانيا : بدأت الشركة فى تشغيل أوامر انتاجية جديدة رقمى ٥٠٣ ، ٥٠٤ وكانت تكاليف الفترة بالجنيه كما يلى :

رقم الأمر	مـــواد	أجـــور	أعباء صناعية محملة
٥٠١	ـــ	٣٠٠	
٥٠٢	٤٠٠	٦٠٠	٥٠٪ من الأجور المباشرة
٥٠٣	٧٠٠	٥٠٠	
٥٠٤	٨٠٠	٦٠٠	
	١٩٠٠	٢٠٠٠	

ثالثا : تمت الأوامر الآتية وسلمت للعملاء :

رقم ٥٠١ وقيمته التعاقدية ٤٥٠٠ جنيه

رقم ٥٠٢ وقيمته التعاقدية ٤٧٠٠

كما تم تشغيل الأمر رقم ٥٠٣ ولكنه مازال فى مخازن البضاعة التامة .

رابعاً : بلغت قيمة المواد المشتراه خلال الشهر ٣٠٠٠ جنيه وكان رصيد المواد أول الشهر ٢٧٠ جنيه .

خامسا : بلغت التكاليف غير المباشرة خلال الشهر ما يلى :

عنصر التكلفة	صناعية	تسويقية	إدارية وتمويلية
مواد غير مباشرة	٣٥٠	١٥٠	١٠٠
أجور غير مباشرة	٣٠٠	٢٠٠	٤٠٠
خدمات أخرى	٣٥٠	٢٨٠	٣٢٠

سادسا : يتم تحميل الأعباء التسويقية والادارية على أساس فعلى :

سابعا : ترجع فروق تحميل الأعباء الصناعية إلى ظروف غير عادية وتبين أن هناك عجز فى مخازن المواد عند الجرد الفعلى آخر الشهر قيمتـــه ٥٠ جنيه ويرجع إلى ظروف عادية .

والمطلوب :

أولا : اثبات قيود اليومية المركزية للعمليات السابقة .

ثانيا : تصوير بطاقات تكاليف الأوامر الانتاجية .

ثالثا : تصوير حسابات المراقبة اللازمة فى دفتر الأستاذ العام وتحديد نتيجة الأعمال عن شهر فبراير ١٩٨٨ ، علما بأن المنشأة تتبع طريقة اندماج حسابات التكاليف فى الحسابات المالية .

رابعا : تصوير قائمتى التكاليف والدخل عن شهر فبراير ١٩٨٨ .

الحـــل

أولا : قيود اليومية المركزية :

منـــه	لـــــه	
٣٠٠٠		من حـ/ مراقبة مخازن المواد
	٣٠٠٠	الى حـ/ الموردين
		مواد مشتراه على الحساب
٢٩٠٠		من حـ/ مراقبة الأجور
	٢٩٠٠	الى مذكورين
	—	الأجور المستحقة
	—	الاستقطاعات
		اثبات إجمالى الأجور عن الشهر
		من مذكورين
٢٠٠٠		حـ/ مراقبة الانتاج تحت التشغيل
٣٠٠		حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
٢٠٠		حـ/ التكاليف التسويقية
٤٠٠		حـ/ التكاليف الادارية والتمويلية
	٢٩٠٠	الى مراقبة الأجور
		تحليل الأجور

منـــه	لـــه	
		من مذكورين
١٩٠٠		حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
٣٥٠		حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
١٥٠		حـ/ مراقبة التكاليف التسويقية
١٠٠		حـ/ مراقبة التكاليف الادارية والتمويلية
	٢٥٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد
		المواد المنصرفة خلال الشهر
٥٠		من حـ/ تسوية المخازن
	٥٠	الى حـ/ مخازن المواد
		اثبات عجز المخازن
٥٠		من حـ/ التكاليف الصناعية غير المباشرة
	٥٠	الى حـ/ تسوية المخازن
		اقفال العجز الطبيعى فى حساب التكاليف
		الصناعية غير المباشرة
		من مذكورين
٣٥٠		حـ/ التكاليف الصناعية غير المباشرة
٢٨٠		حـ/ التكاليف التسويقية
٣٢٠		حـ/ التكاليف الادارية والتمويلية
	٩٥٠	الى مذكورين
		= حسابات المصروفات الأخرى
		اثبات تكلفة الخدمات الأخرى

منـــه	لـــه	
١٠٠٠		من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
	١٠٠٠	الى حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
		تحميل الأوامر الانتاجية بالأعباء الصناعية بنسبة ٥٠٪ من الأجور المباشرة عن الشهر .
١٠٠٠		من حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
	١٠٠٠	الى حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
		اقفال حساب الأعباء الصناعية المحملة
٥٠		من حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية
	٥٠	الى حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
		ترحيل فروق التحميل لحساب خاص
٧٢٠٠		من حـ/ مراقبة الأوامر التامة
	٧٢٠٠	الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
		تكاليف الأوامر التامة خلال الشهر (٥٠١ ، ٥٠٢ ، ٥٠٣) .
٥٧٥٠		من حـ/ تكلفة المبيعات
	٥٧٥٠	الى حـ/ مراقبة الأوامر التامة
		تكاليف الأوامر المباعة خلال الشهر (٥٠١ ، ٥٠٢)

منـــه	لـــه	
٦٣٠		من حـ/ تكلفة المبيعات
	٦٣٠	الى حـ/ مراقبة التكاليف التسويقية
		اقفال تكاليف التسويق فى حساب تكلفة المبيعات
٩٢٠٠		من حـ/ العملاء
	٩٢٠٠	الى حـ/ المبيعات
		اثبات مبيعات الأوامر (٥٠١ / ٥٠٢)
٩٢٠٠		من حـ/ المبيعات
	٩٢٠٠	الى حـ/ تكلفة المبيعات
		اقفال المبيعات فى حساب تكلفة المبيعات
٢٨٢٠		من حـ/ تكلفة المبيعات
	٢٨٢٠	الى حـ/ الأرباح والخسائر
		ترحيل مجمل الربح لحساب الأرباح والخسائر
٨٧٠		من حـ/ الأرباح والخسائر
		الى مذكورين
	٨٢٠	حـ/ التكاليف الادارية والتمويلية
	٥٠	حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية
		اقفال التكاليف الادارية وفروق التحميل غير العادية
		فى حساب الأرباح والخسائر .

ثانيا : تصوير بطاقات تكاليف (حسابات) الأوامر الانتاجية :

أمر انتاج رقم ٥٠١

بيـــــان	مواد	أجور	أعباء	مجمـــــوع
رصيد أول الشهر	١٥٠٠	٦٠٠	٣٠٠	٢٤٠٠
تكاليف خلال الشهر	ـــــ	٣٠٠	١٥٠	٤٥٠
اجمالى التكلفة الصناعية	١٥٠٠	٩٠٠	٤٥٠	٢٨٥٠

أمر انتاج رقم ٥٠٢

بيـــــان	مواد	أجور	أعباء	مجمـــــوع
رصيد أول الشهر	١٠٠٠	٤٠٠	٢٠٠	١٦٠٠
تكاليف خلال الشهر	٤٠٠	٦٠٠	٣٠٠	١٣٠٠
اجمالى التكلفة الصناعية	١٤٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	٢٩٠٠

أمر انتاج رقم ٥٠٣

بيـــــان	مواد	أجور	أعباء	مجمـــوع
تكاليف خلال الشهر	٧٠٠	٥٠٠	٢٥٠	١٤٥٠
رصيد آخر الشهر	٧٠٠	٥٠٠	٢٥٠	١٤٥٠

أمر انتاج رقم ٥٠٤

بيـــــان	مواد	أجور	أعباء	مجمـــوع
تكاليف خلال الشهر	٨٠٠	٦٠٠	٣٠٠	١٧٠٠
رصيد آخر الشهر	٨٠٠	٦٠٠	٣٠٠	١٧٠٠

ثالثا : حسابات المراقبة وتحديد النتيجة :

حـ/ مراقبة مخازن المواد

٢٧٠.	رصيد أول الشهر	١٩٠٠.	من حـ/مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
٣٠٠٠.	الى حـ/ الموردين	٣٥٠.	من حـ/مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
		١٥٠.	من حـ/ مراقبة التكاليف التسويقية
		١٠٠.	من حـ/مراقبة التكاليف الادارية والتمويلية
		٥٠.	من حـ/ تسوية المخازن (عجز)
		٧٢٠.	رصيد آخر الشهر
٣٢٧٠.		٣٢٧٠.	

حـ/ مراقبة الأجور

٢٩٠٠.	الى مذكورين	٢٠٠٠.	من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
		٣٠٠.	من حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
		٢٠٠.	من حـ/ مراقبة التكاليف التسويقية
		٤٠٠.	من حـ/ مراقبة التكاليف الادارية
٢٩٠٠.		٢٩٠٠.	

حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

٣٥٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	١٠٠٠	من حـ/الأعباء الصناعية المحملة
٣٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٣٥٠	الى خدمات أخرى غير مباشرة		
٥٠	الى حـ/ تسوية المخازن (عجز عادى)	٥٠	من حـ/فرق تحميل الأعباء الصناعية
١٠٥٠		١٠٥٠	

حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

١٠٠٠	الى حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة	١٠٠٠	من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
١٠٠٠		١٠٠٠	

حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية

٥٠	الى حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة	٥٠	من حـ/ الأرباح والخسائر
٥٠		٥٠	

حـ/ مراقبة التكاليف التسويقية

١٥٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٦٣٠	من حـ/ تكلفة المبيعات
٢٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		*
٢٨٠	الى حـ/ خدمات أخرى غير مباشرة		
٦٣٠		٦٣٠	

حـ مراقبة التكاليف الادارية والتمويلية

١٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٨٢٠	من حـ/ الأرباح والخسائر
٤٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٣٢٠	الى حـ/ حدمات أخرى غير مباشرة		
٨٢٠		٨٢٠	

حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

٤٠٠٠	رصيد أول الشهر		
١٩٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٧٢٠٠	من حـ/ مراقبة الأوامر التامة
٢٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
١٠٠٠	الى حـ/ الأعباء الصناعية المحملة		
		١٧٠٠	رصيد أوامر تحت التشغيل آخرالشهر
٨٩٠٠		٨٩٠٠	

حـ/ تسوية المخازن

٥٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٥٠	من حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
٥٠		٥٠	

حـ/ مراقبة الأوامر التامة

٧٢٠٠	الى حـ/مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل	٥٧٥٠	من تكلفة المبيعات
		١٤٥٠	رصيد أوامر تامة آخر الشهر
٧٢٠٠		٧٢٠٠	

حـ/ تكلفة المبيعات

٥٧٥.	الى حـ/ مراقبة الأوامر التامة	٩٢٠٠	من حـ/ المبيعات
٦٣.	الى حـ/ مراقبة التكاليف التسويقية		
٢٨٢٠	الى حـ/ الأرباح والخسائر (مجمل الربح)		
٩٢٠٠		٩٢٠٠	

حـ/ الأرباح والخسائر

٨٢٠.	الى حـ/ مراقبة التكاليف الادارية والتمويلية	٢٨٢٠.	من حـ/ تكلفة المبيعات
٥٠.	الى حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية		
١٩٥٠.	صافى الربح		
٢٨٢٠.		٢٨٢٠.	

رابعا : قائمة تكاليف الأوامر الانتاجية

عن شهر فبراير ١٩٨٨

مواد مباشرة	١٩٠٠	
أجور مباشرة	٢٠٠٠	
أعباء صناعية محملة (٥٠٪ من الأجور المباشرة)	١٠٠٠	
		٤٩٠٠
+ تكلفة أوامر انتاجية تحت التشغيل أول الشهر		٤٠٠٠
		٨٩٠٠
– تكلفة أوامر انتاجية تحت التشغيل آخر الشهر		١٧٠٠
تكلفة الأوامر الانتاجية التامة خلال الشهر		٧٢٠٠
+ تكلفة أوامر انتاجية تامة أول الشهر		٠٠٠٠
		٧٢٠٠
– تكلفة أوامر انتاجية تامة آخر الشهر		١٤٥٠
التكلفة الصناعية للأوامر المباعة		٥٧٥٠

قائمة الدخل عن شهر فبراير ١٩٨٨

ايراد المبيعات		٩٢٠٠
التكلفة الصناعية للأوامر المباعة	٥٧٥٠	
+ تكاليف التسويق	٦٣٠	
	٦٣٨٠	
مجمل الربح		٢٨٢٠
يطرح تكاليف ادارية	٨٢٠	
فروق تحميل	٥٠	
	٨٧٠	
صافى الربح		١٩٥٠

ملاحظات على الحل :

١ – تم استنتاج اجمالى الأجور وذلك يجمع ما حمل منها للأوامر تحت التشغيل والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية والتكاليف الادارية

(٢٠٠٠ + ٣٠٠ + ٢٠٠ + ٤٠٠ = ٢٩٠٠) .

٢ – تم استنتـــاج قيمة المواد المنصرفة من المخازن وذلك بجمع ما حمل منها للأوامر أرقام ٥٠٢ ، ٥٠٣ ، ٥٠٤ وما حمل على التكاليف غير المباشرة من صناعية وتسويقية وادارية . (١٩٠٠ + ٣٥٠ + ١٥٠ + ١٠٠ = ٢٥٠٠) .

٣ – تم حساب تكلفة الأوامر التامة خلال الشهر وذلك بجمع تكاليف الأوامر أرقـــام ٥٠١ ، ٥٠٢ ، ٥٠٣ من واقـــع بطاقات التكلفة الخـــاصة بها (٢٨٥٠ + ٢٩٠٠ + ١٤٥٠ = ٧٢٠٠) .

وبنفس الطريقة تم حساب التكلفة الصناعية للأوامر المباعة .

مثال تطبيقى :

تقوم شركة الشمس لصناعة الأثاث بتنفيذ أوامر انتاجية لحساب العملاء طبقا لمواصفات خاصة ، ويضم المصنع ثلاث مراكز انتاج هى التقطيع (رقم ٥٠١) ، والتجميع (رقم ٥٠٢) والتشطيب (رقم ٥٠٣) ، إلى جانب مركزين للخدمات الانتاجية هما رقم ٦٠١ ، رقم ٦٠٢ ، وقد استخرجت البيانات الآتية من دفاتر الشركة خلال شهر يوليو ١٩٨٨ .

١ – رقم	أوامر انتاجية مواد	تحت التشغيل أجور	أول الشهر بالجنيه أعباء صناعية	مجموع
٢٠١	٢٥٠٠	٢٨٠٠	١٩٠٠	٧٢٠٠
٢٠٢	١٥٠٠	١٧٠٠	١٦٠٠	٤٨٠٠
	٤٠٠٠	٤٥٠٠	٣٥٠٠	١٢٠٠٠

٢ – رصيد المواد فى المخازن أو الشهر ٩٠٠٠ جنيه ، وبلغت مشتريات المواد خلال الشهر ٤٠٠٠ جنيه .

٣ – رصيد الأوامر الانتاجية التامة أو الشهر ٨٧٠٠ جنيه (أمر انتاج رقم ١٩٩)

٤ – تلقت االشركة خلال الشهر أوامر تشغيل جديدة من العملاء أرقام ٢٠٣ ، ٢٠٤ ، ٢٠٥ .

٥ – بلغت قيمة المواد المنصرفة من المخازن ٩٨٩٠ جنيه بيانها كلآتى :

بيان المواد المنصرفة خلال الشهر .

رقم المستند	أوامر الانتاج					مراكز الانتاج			الخدمات		مجموع
	٢٠١	٢٠٢	٢٠٣	٢٠٤	٢٠٥	٥٠١	٥٠٢	٥٠٣	٦٠١	٦٠٢	
٤٦١			١٣٠٠								١٣٠٠
٤٦٢				٩٠٠							٩٠٠
٤٦٣					٧٠٠						٧٠٠
٤٦٤						٢٥٠					٢٥٠
٤٦٥							٢٥٠				٢٥٠
٤٦٦			١٥٠٠								١٥٠٠
٤٦٧					١٣٠٠						١٣٠٠
٤٦٨								٣٥٠			٣٥٠
٤٦٩										٢١٠	٢١٠
٤٧٠									١٧٠		١٧٠
٤٧١				١٦٠٠							١٦٠٠
٤٧٢		٨٠٠									٨٠٠
٤٧٣									٢٨٠		٢٨٠
٤٧٤							١٥٠				١٥٠
٤٧٥										١٣٠	١٣٠
مجموع	—	٨٠٠	٢٨٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠	٢٥٠	٤٠٠	٣٥٠	٤٥٠	٣٤٠	٩٨٩٠

٦ – بلغت المواد المرتجعة للمخازن ٤٤٠ جنيه بيانها كما يلى :

بيان المود المرتجعة للمخازن خلال الشهر

رقم المستند	أوامر الانتاج			المراكز		مجموع
	٢٠٣	٢٠٤	٢٠٥	٥٠٣	٦٠٢	
١١١	٧٠					٧٠
١١٢		١٠٠				١٠٠
١١٣				٥٠		٥٠
١١٤			٨٠			٨٠
١١٥					١٤٠	١٤٠
مجموع	٧٠	١٠٠	٨٠	٥٠	١٤٠	٤٤٠

٧ – بيان المواد المحولة بين أوامر الانتاج خلال الشهر بالجنيه :

رقم المستند	محول من	محول إلى	قيمة المواد المحولة
٢٧	أمر رقم ٢٠٣	أمر رقم ٢٠٤	٦٠
٢٨	أمر رقم ٢٠٤	أمر رقم ٢٠٢	١٠٠
٢٩	أمر رقم ٢٠٥	أمر رقم ٢٠٣	١٦٠

٨ – بلغت الأجور المباشرة ٤٥٠٠ جنيه بيانها كما يلى :

مراكز انتاج رقم / أمر انتاج رقم	٢٠١	٢٠٢	٢٠٣	٢٠٤	٢٠٥	عدد الساعات	معدل أجر الساعة	اجمالى
	ساعة	ساعة	ساعة	ساعة	ساعة	ساعة	جنيه	جنيه
٥٠١	٥٠٠	٣٠٠	٦٠٠	٤٠٠	٢٠٠	٢٠٠٠	٨ر	١٦٠٠
٥٠٢	٣٥٠	٤٠٠	٣٨٠	٤٧٠	٣٠٠	١٩٠٠	–ر١	١٩٠٠
٥٠٣	٢٠٠	٢٤٠	١٦٠	١٢٠	٨٠	٨٠٠	١ر٢٥	١٠٠٠
								٤٥٠٠

٩ – بلغت الأجور غير المباشرة ٦٧٠٠ جنيه بيانها كما يلى :

بيـــان		عدد الساعات	الأجور
مركز انتاج رقم	٥٠١	٢٢٠٠	١٦٠٠
مركز انتاج رقم	٥٠٢	١٨٠٠	١٤٠٠
مركز انتاج رقم	٥٠٣	١٠٠٠	١٢٠٠
مركز خدمات انتاجية رقم	٦٠١	١٣٠٠	٩٠٠
مركز خدمات انتاجية رقم	٦٠٢	١١٠٠	٧٠٠
الخدمات التسويقية		——	٢٥٠
الخدمات الادارية		——	٦٥٠
			٦٧٠٠

١٠ – بلغت التكاليف غير المباشرة الأخرى ما يلى :

	جنيه		جنيه
مركز انتاج ٥.١	٤٥.	مركز خدمة ٦.٢	١٨.
مركز انتاج ٥.٢	٨٠.	خدمات تسويقية	١٢.
مركز انتاج ٥.٣	٢٧.	خدمات ادارية	٢٠.
مركز خدمة ٦.١	٣٥.		

١١ – بلغت ساعات تشغيل الآلات فى مركز انتاج ٥.١ ما يلى :

أمر انتاج ٢.١	١١.	ساعة
أمر انتاج ٢.٢	١٠.	ساعة
أمر انتاج ٢.٣	١٢.	ساعة
أمر انتاج ٢.٤	٦.	ساعة
أمر انتاج ٢.٥	٨.	ساعة
	٤٧.	ساعة

١٢ – توزع تكاليف مركز الخدمة ٦.١ على مراكز الانتاج بنسبة ٢ : ٢ : ١ على الترتيب .
ومركز الخدمة ٦.٢ على مراكز الانتاج بالتساوى

١٣ – تقوم المنشأة بتحميل أوامر الانتاج أولا بأول بالأعباء الصناعية على أساس معدلات محسوبة مقدما كما يلى :
– مراكز انتاج ٥.١ على أساس ساعات تشغيل الآلات بمعدل ٧ جنيه لكل ساعة آلة .

- مركز انتاج ٥٠٢ على أساس ساعات العمل المباشر بمعدل ٢ جنيه لكل ساعة عمل مباشر .
- مركز انتاج ٥٠٣ على أساس الأجور المباشرة بمعدل ٦ر جنيه لكل جنيه أجر مباشر .
- تقفل فروق التحميل فى حساب الأرباح والخسائر .

١٤ - ثم تصنيع أوامر الانتاج أرقام ٢٠١ ، ٢٠٢ ، ٢٠٣ .
١٥ - سلمت الأوامر أرقام ١٩٩ ، ٢٠١ ، ٢٠٢ للعملاء ، وبلغت القيمة البيعية لها ١٠٥٠٠ ، ١١٥٠٠ ، ١٠٦٠٠ جنيه على التوالى :

والمطلوب :

١ - تصوير حسابات أوامر الانتاج فى دفتر أستاذ مساعد الأوامر الانتاجية تحت التشغيل .
٢ - تصوير حسابات المراقبة فى دفتر أستاذ التكاليف .
٣ - تصوير الحسابات اللازمة لتحديد النتيجة .
٤ - اعداد ميزان مراجعة لدفتر أستاذ التكاليف .
٥ - تصوير قائمة التكاليف والدخل عن الشهر .

الحـل

تمهيد للحل :

١ - لحساب المواد المباشرة المستخدمة فى كل أمر انتاج ، يتم اعداد ملخص المواد المباشرة كما يلى :-

ملخص المواد المباشرة خلال شهر يوليو ١٩٨٨

بيـــــان	أوامر الانتاج					مجموع
	٢٠١	٢٠٢	٢٠٣	٢٠٤	٢٠٥	
مواد منصرفة من المخازن	—	٨٠٠	٢٨٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠	٨١٠٠
مواد مرتجعة للمخازن	—	—	(٧٠)	(١٠٠)	(٨٠)	(٢٥٠)
صافى المواد المنصرفة		٨٠٠	٢٧٣٠	٢٤٠٠	١٩٢٠	٧٨٥٠
± المواد المحولة						
مستند رقم ٢٧			(٦٠)	٦٠		—
مستند رقم ٢٨		١٠٠		(١٠٠)		
مستند رقم ٢٩			١٦٠		(١٦٠)	—
صافى المواد المستخدمة	—	٩٠٠	٢٨٣٠	٢٣٦٠	١٧٦٠	٧٨٥٠

٢ – لحساب المواد غير المباشرة المستخدمة فى كل مركز ، يتم اعداد ملخص المواد غير المباشرة كما يلى :

ملخص المواد غير المباشرة خلال شهر يوليو ١٩٨٨

بيـــان	مركز ٥.١	مركز ٥.٢	مركز ٥.٣	مركز ٦.١	مركز ٦.٢	مجموع
مواد منصرفة من المخازن	٢٥٠	٤٠٠	٣٥٠	٤٥٠	٣٤٠	١٧٩٠
مواد مرتجعة للمخازن	—	—	(٥٠)	—	(١٤٠)	(١٩٠)
صافى المواد المستخدمة	٢٥٠	٤٠٠	٣٠٠	٤٥٠	٢٠٠	١٦٠٠

٣ – لحساب ما يخص كل أمر انتاج من الأجور المباشرة ، يتم اعداد ملخص الأجور المباشرة كما يلى :

ملخص الأجور المباشرة عن شهر يوليو ١٩٨٨

أجر الساعة	أمر رقم ٢٠١		أمر رقم ٢٠٢		أمر رقم ٢٠٣		أمر رقم ٢٠٤		أمر رقم ٢٠٥	
جنيه	ساعات أجر		ساعات أجر		ساعات أجر		ساعات أجر		ساعات أجر	
مركز انتاج ٥.١	٨ر	٥٠٠	٤٠٠	٣٠٠	٢٤٠	٦٠٠	٤٨٠	٤٠٠	٣٢٠	٢٠٠	١٦٠
مركز انتاج ٥.٢	١ر	٣٥٠	٣٥٠	٤٠٠	٤٠٠	٣٨٠	٣٨٠	٤٧٠	٤٧٠	٣٠٠	٣٠٠
مركز انتاج ٥.٣	١ر٢٥	٢٠٠	٢٥٠	٢٤٠	٣٠٠	١٦٠٠	٢٠٠	١٢٠	١٥٠	٨٠	١٠٠
الأجور المباشرة	—	—	١٠٠٠	—	٩٤٠	—	١٠٦٠	—	٩٤٠	—	٥٦٠

٤ – لحساب الأعباء الصناعية المحملة لكل أمر إنتاج يتم إعداد البيان التالى :

البيـــان	مركز انتاج ٥٠١			مركز انتاج ٥٠٢			مركز انتاج ٥٠٣			مجموع الأعباء
	ساعات الآلات	المعدل	الأعباء	ساعات العمل المباشر	المعدل	الأعباء	الأجور المباشرة	المعدل	الأعباء	المحملة
		جنيه	جنيه		جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	
أمر انتاج رقم ٢٠١	١١٠	٧	٧٧٠	٣٥٠	٢	٧٠٠	١٠٠٠	٦ر	٦٠٠	٢٠٧٠
أمر انتاج رقم ٢٠٢	١٠٠	٧	٧٠٠	٤٠٠	٢	٨٠٠	٩٤٠	٦ر	٥٦٤	٢٠٦٤
أمر انتاج رقم ٢٠٣	١٢٠	٧	٨٤٠	٣٨٠	٢	٧٦٠	١٠٦٠	٦ر	٦٣٦	٢٢٣٦
أمر انتاج رقم ٢٠٤	٦٠	٧	٤٢٠	٤٧٠	٢	٩٤٠	٩٤٠	٦ر	٥٦٤	١٩٢٤
أمر انتاج رقم ٢٠٥	٨٠	٧	٥٦٠	٣٠٠	٢	٦٠٠	٥٦٠	٦ر	٣٣٦	١٤٩٦
مجموع			٣٢٩٠			٣٨٠٠			٢٧٠٠	٩٧٩٠

أولا : تصوير حسابات الأوامر الانتاجية فى دفتر أستاذ مساعد الأوامر الانتاجية تحت التشغيل :

أمر انتاج رقم ٢٠١

بيـــان	مواد	أجور	أعباء	مجموع
رصيد أول الشهر	٢٥٠٠	٢٨٠٠	١٩٠٠	٧٢٠٠
تكاليف الشهر	ـــــ	١٠٠٠	٢٠٧٠	٣٠٧٠
مجموع	٢٥٠٠	٣٨٠٠	٣٩٧٠	١٠٢٧٠

أمر انتاج رقم ٢٠٢

البيـان	مواد	أجور	أعباء	مجموع
رصيد أول الشهر	١٥٠٠	١٧٠٠	١٦٠٠	٤٨٠٠
تكاليف الشهر	٩٠٠	٩٤٠	٢٠٦٤	٣٩٠٤
مجموع	٢٤٠٠	٢٦٤٠	٣٦٦٤	٨٧٠٤

أمر انتاج رقم ٢٠٣

البيـان	مواد	أجور	أعباء	مجموع
رصيد أول الشهر	—	—	—	—
تكاليف الشهر	٢٨٣٠	١٠٦٠	٢٢٣٦	٦١٢٦
مجموع	٢٨٣٠	١٠٦٠	٢٢٣٦	٦١٢٦

أمر انتاج رقم ٢٠٤

البيـــان	مواد	أجور	أعباء	مجموع
رصيد أول الشهر	—	—	—	—
تكاليف الشهر	٢٣٦٠	٩٤٠	١٩٢٤	٥٢٢٤
مجموع	٢٣٦٠	٩٤٠	١٩٢٤	٥٢٢٤

أمر انتاج رقم ٢٠٥

البيـــان	مواد	أجور	أعباء	مجموع
رصيد أول الشهر	—	—	—	—
تكاليف الشهر	١٧٦٠.	٥٦٠.	١٤٩٦	٣٨١٦
مجموع	١٧٦٠.	٥٦٠.	١٤٩٦	٣٨١٦

قائمة حصر تكاليف الأوامر الانتاجية التامة

رقم الأمـــر	مواد	أجور	أعباء	مجموع
٢٠١	٢٥٠٠.	٣٨٠٠.	٣٩٧٠.	١٠٢٧٠.
٢٠٢	٢٤٠٠.	٢٦٤٠.	٣٦٦٤	٨٧٠٤
٢٠٣	٢٨٣٠.	١٠٦٠.	٢٢٣٦	٦١٢٦
مجموع	٧٧٣٠.	٧٥٠٠.	٩٨٧٠.	٢٥١٠٠.

ثانيا : تصوير حسابات المراقبة وحسابات التنيمة :

حـ/ مراقبة مخازن المواد

٩٠٠٠	رصيد ٧/١	٨١٠٠	من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
٤٠٠٠	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف	١٧٩٠	من حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
	الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجة		جنيه
٢٥٠	تحت التشغيل	٢٥٠	مركز ٥٠١
		٤٠٠	مركز ٥٠٢
١٩٠	الى حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية	٣٥٠	مركز ٥٠٣
	غير المباشرة	٤٥٠	مركز ٦٠١
	٥٠ مركز ٥٠٣	٣٤٠	مركز ٦٠٢
	١٤٠ مركز ٦٠٢		
		٣٥٥٠	رصيد ٧/٣١
١٣٤٤٠		١٣٤٤٠	

حـ/ مراقبة الأجور

		٤٥٠٠	من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية
١٢٠٠	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف		تحت التشغيل
			منحـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
		١٦٠٠	مركز اناج ٥.١
		١٤٠٠	مركز انتاج ٥.٢
		١٢٠٠	مركز انتاج ٥.٣
		٩٠٠	مركز خدمات ٦.١
		٧٠٠	مركز خدمات ٦.٢
		٢٥٠	خدمات تسويقية
		٦٥٠	خدمات ادارية
١١٢٠٠		١١٢٠٠	

حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
مركز انتاج ٥٠١

٢٥٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٣٢٩٠	من حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
١٦٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٤٥٠	الى مذكورين		
١٠٤٠	الى حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية		
	غير المباشرة	٥٠	من حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية
٦٨٠	مركز ٦٠١		
٣٦٠	مركز ٦٠٢		
		٣٣٤٠	
٣٣٤٠			

حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
مركز انتاج ٥٠٢

٤٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٣٨٠٠	من حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
١٤٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٨٠٠	الى مذكورين		
١٠٤٠	الى حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية		
	غير المباشرة		
٦٨٠	مركز ٦٠١		
٣٦٠	مركز ٦٠٢		
١٦٠	الى حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية		
		٣٨٠٠	
٣٨٠٠			

حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة
مركز انتاج ٥٠٣

٣٥٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٥٠	من حـ/ مراقبة مخازن المواد
١٢٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور	٢٧٠٠	من حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
٢٧٠	الى مذكورين		
٧٠٠	الى حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة		
	٣٤٠ مركز خدمات ٦٠١		
	٣٦٠ مركز خدمات ٦٠٢		
٢٧٥٠		٢٧٥٠	

حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

٣٢٩٠	الى حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة مرك انتاج ٥٠١	٩٧٩٠	من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
٣٨٠٠	الى حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة انتاج ٥٠٢		٢٠٧٠ أمر انتاج رقم ٢٠١
٢٧٠٠	الى حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة مركز انتاج ٥٠٣		٢٠٦٤ أمر انتاج رقم ٢٠٢
			٢٢٣٦ أمر انتاج رقم ٢٠٣
			١٩٢٤ أمر انتاج رقم ٢٠٤
			١٤٩٦ أمر انتاج رقم ٢٠٥
٩٧٩٠		٩٧٩٠	

حـ/ فروق تحصيل الأعباء الصناعية

٥٠	الى حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة (مركز ٥٠١)	١٦٠.	من حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة مركز ٥٠٢
		٢٣٠.	مركز ٥٠٣
٣٤٠	الى حـ/ الأرباح والخسائر		
		٣٩٠.	

حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة
مركز خدمة ٦٠١

٤٥٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	١٧٠٠	من حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
٩٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور	٦٨٠	مركز انتاج ٥٠١
		٦٨٠	مركز انتاج ٥٠٢
٣٥٠	الى مذكورين	٣٤٠	مركز انتاج ٥٠٣
		١٧٠٠	

حـ/ التكاليف الصناعية غير المباشرة
مركز خدمة ٦.٢

٣٤.	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	١٤.	من حـ/ مراقبة مخازن المواد
٧٠.	الى حـ/ مراقبة الأجور		من حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية
		١٠٨.	غير المباشرة
١٨.	الى مذكورين		جنيه
		٣٦.	مركز انتاج ٥.١
		٣٦.	مركز انتاج ٥.٢
		٣٦.	مركز انتاج ٥.٣
١٢٢.		١٢٢.	

حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

١٢٠٠٠	رصيد ٧/١	٢٥.	من حـ/ مراقبة مخازن المواد
٨١٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد	٢٥١٠٠	من حـ/ مراقبة الأوامر التامة
٤٥٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		١٠٢٧٠ أمر انتاج رقم ٢٠١
٩٧٩٠	الى حـ/ الأعباء الصناعية المحملة		٨٧٠٤ أمر انتاج رقم ٢٠٢
	جنيه		٦١٢٦ أمر انتاج رقم ٢٠٣
	٣٢٩٠ مركز انتاج ٥.١		
	٣٨٠٠ مركز انتاج ٥.٢		
	٢٧٠٠ مركز انتاج ٥.٣		
		٩٠٤٠	رصيد ٣١/ ٧
			٥٢٢٤ أمر رقم ٢٠٤
			٣٨١٦ أمر رقم ٢٠٥
٣٤٣٩٠		٣٤٣٩٠	

حـ/ مراقبة الأوامر التامة

٨٧٠٠	رصيد ٧/١ (أمر انتاج رقم ١٩٩)	٢٧٦٧٤	من حـ/ تكلفة المبيعات		
			٨٧٠٠ أمر رقم ١٩٩		
			١٠٢٧٠ أمر رقم ٢٠١		
٢٥١٠٠	الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل		٨٧٠٤ أمر رقم ٢٠٢		
		٦١٢٦	رصيد ٧/٣١ (أمر انتاج رقم ٢٠٣)		
٣٣٨٠٠		٣٣٨٠٠			

حـ/ مراقبة التكاليف التسويقية

٢٥٠	الى حـ/ مراقبة الأجور	٣٧٠	من حـ/ تكلفة المبيعات		
١٢٠	الى مذكورين				
٣٧٠		٣٧٠			

حـ/ مراقبة التكاليف الادارية

٦٥٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٢٠٠	الى مذكورين	٨٥٠	من حـ/ الأرباح والخسائر
٨٥٠		٨٥٠	

حـ/ تكلفة المبيعات

٢٧٦٧٤	الى حـ/ مراقبة الأوامر التامة أمر رقم ١٩٩ ، ٢٠١ ، ٢٠٢	٣٢٦٠٠	من حـ/ المبيعات جنيه ١٠٥٠٠ أمر رقم ١٩٩ ١١٥٠٠ أمر رقم ٢٠١ ١٠٦٠٠ أمر رقم ٢٠٢
٣٧٠	الى حـ/ مراقبة تكاليف تسويقية		
٤٥٥٦	الى حـ/ الأرباح والخسائر		
٣٢٦٠٠		٣٢٦٠٠	

حساب الأرباح والخسائر

٨٥٠	الى حـ/ التكاليف الادارية	٤٥٥٦	من حـ/ تكلفة المبيعات
٤٠٤٦	الى حـ/ تسوية أستاذ التكاليف	٣٤٠	من حـ/ فروق تحميل الأعباء الصناعية
٤٨٩٦		٤٨٩٦	

حساب تسوية أستاذ التكاليف

٣٢٦٠٠	الى حـ/ المبيعات	٢٩٧٠٠	رصيد ٧/١
		٤٠٠٠	من حـ/ مراقبة مخازن المواد
		١١٢٠٠	من حـ/ مراقبة الأجور
		٢٣٧٠	من مذكورين
			جنيه
			٤٥٠ مصروفات أخرى مركز ٥.١
١٨٧١٦	رصيد ٧/٣١		٨٠٠ مصروفات أخرى مركز ٥.٢
			٢٧٠ مصروفات أخرى مركز ٥.٣
			٣٥٠ مصروفات أخرى مركز ٦.١
			١٨٠ مصروفات أخرى مركز ٦.٢
			١٢٠ تكاليف تسويقية
			٢٠٠ تكاليف ادارية
		٤٠٤٦	من حـ/ الأرباح والخسائر
٥١٣١٦		٥١٣١٦	

ميزان المراجعة

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	بيان
٣٥٥٠		حساب مراقبة مخازن المواد
٩٠٤٠		حساب مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
٦١٢٦		حساب مراقبة الأوامر التامة
	١٨٧١٦	حساب تسوية أستاذ التكاليف
١٨٧١٦	١٨٧١٦	

ثالثا : قائمة التكاليف والدخل عن شهر يوليو ١٩٨٨

	جنيه	جنيه
مبيعات		٣٢٦٠٠
تكلفة أوامر انتاجية تحت التشغيل أول الشهر	١٢٠٠٠	
+ تكاليف شهر يوليو		
مواد ٧٨٥٠		
أجور ٤٥٠٠		
أعباء صناعية ٩٧٩٠		
	٢٢١٤٠	
	٣٤١٤٠	
يخصم تكلفة أوامر تحت التشغيل آخر الشهر	٩٠٤٠	
تكلفة صناعية للأوامر التامة	٢٥١٠٠	
+ تكلفة أوامر تامة اول الشهر	٨٧٠٠	
	٣٣٨٠٠	
تكلفة بضاعة متاحة خلال الشهر	٦١٢٦	
يخصم تكلفة أوامر تامة آخر الشهر		
تكلفة صناعية للأوامر المباعة	٢٧٦٧٤	
+ تكاليف تسويقية	٣٧٠	
تكلفة المبيعات		(٢٨٠٤٤)
مجمل الربح		٤٥٥٦
يخصم تكاليف ادارية وتمويلية		(٨٥٠)
يضاف فروق تحميل الأعباء الصناعية (زيادة تحميل)		٣٤٠
صافى الربح		٤٠٤٦

المبحث الثانى

المحاسبة على الانتاج التالف والمعيب ومخلفات التشغيل

تكلمنا فى المبحث الأول عن كيفية تحديد تكلفة تنفيذ أمر إنتاج معين يكون مميزا ومستقلا بذاته ، وأيضا كيفية تحديد الأرباح الاجمالية عن كل أمر انتاج ، وافترضنا عدم وجود وحدات تالفة أو معيبة ، أى أن الوحدات المنتجة كلها كانت جيدة ومطابقة للمواصفات كما افترضنا أيضا عدم وجود مخلفات أو بواقى تشغيل التى تتخلف عادة عن العملية الصناعية .

ولا شك أن الأمر يختلف فى الحياة العملية حيث تتعرض المواد الخام ووحدات الانتاج أثناء التشغيل لعوامل الفقد والتلف وعيوب الانتاج ، فقد تتخلف بقايا مواد أثناء التشغيل ، وهذا يرجع لطبيعة المواد والعملية الصناعية ، ومثال ذلك النشارة وقطع الخشب الصغيرة فى صناعة الأثاث ، بواقى المعادن فى ورش الخراطة ، وقصاصات الورق فى دور الطباعة ويطلق على هذه البقايا «مخلفات تشغيل» scrap .

كما قد تتعرض بعض وحدات الانتاج للتلف أثناء التشغيل ، وتعتبر الوحدة تالفه إذا كانت لا تتفق مع المواصفات الفنية لها ولا يمكن اصلاح التلف فيها ، وليس أمام المنشأة إلا بيع الوحدات التالفة Spoiled units بحالتها وبسعر يقل كثيرا عن السعر المحدد لها وفى معظم الأحيان تباع بأقل من تكلفتها .

كما قد ترفض بعض الوحدات المنتجة لعدم مطابقتها للمواصفات الفنية بسبب عيوب صناعية يمكن اصلاحها ، ففى هذه الحالة تعاد عملية التصنيع على هذه الوحدات المعيبة Deffective units وتقتضى عملية الاصلاح بعض النفقات ،

وبعد اصلاح الوحدات المعيبة فانه يمكن بيعها بالطرق العادية على أساس أنها درجة أولى أو درجة ثانية حسب الأحوال .

أولا : الانتاج التالف : Spoiled units

يقصد بوحدات الانتاج التالفة تلك الوحدات التى لا تتفق جودتها مع مستوى الجودة المطلوب ، ولا يمكن إعادة تصنيع الوحدات بتكلفة اقتصادية ومن الأفضل للمنشأة أن تتصرف فى هذه الوحدات بالبيع على حالتها الراهنة .

ويجب التمييز بين نوعين من التلف ، النوع الأول هو التلف الناتج عن أسباب عادية تتعلق بطبيعة العملية الصناعية والامكانيات الفنية للمنشأة ، ولذلك فان مثل هذا التلف يمكن تحديده مقدما ومعرفة نسبته وتكلفته بدرجة كبيرة من الدقة . والنوع الثانى التلف الناتج عن أسباب غير عادية ولا يتعلق بطبيعة العملية الصناعية أو نوعية المنتجات مثل الاهمال وعطل الآلات المفاجىء .

فإذا كان التلف طبيعى Normal أى بسبب طبيعة العملية الصناعية وفى حدود النسب المعروفة ، فان تكلفة التلف يتحمل بها الانتاج حيث تعتبر ضمن بنود التكاليف العادية . ويفضل اذا كان وجود التلف أمر متكرر الحدوث ولا يمكن تلافيه فان تكلفته يمكن تقديرها مسبقا ، واعتبارها أحد بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة عند تحديد معدل تحميل الأعباء الصناعية الذى يتم اعداده مقدما .

أما إذا كان التلف غير طبيعى abnormal أى بسبب ظروف لا تتعلق بطبيعة الصناعة ، فإن الخسائر الناتجة عن الوحدات الرديئة لا يمكن اعتبارها ضمن بنود التكاليف وانما تعتبر أحد بنود الخسائر التى يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر .

وفى المعالجة المحاسبية للانتاج التالف العادى يجب أن نفرق بين حالتين :

١ – إذا كان التلف ناشئا عن طبيعة العملية الصناعية ولا يمكن تحديد علاقته بأمر انـــتاجى معين ، فإن خسارة التلف تحمل على حســـاب التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وبذلك توزع على جميع الأوامر الانتاجية التى يشملها التشغيل.

٢ – إذا كان التلف ناشئا عن المواصفات الفنية الخاصة بأمر انتاجى معين ، فإن خســـارة التلف ، حيث أنها بسبب هذا الأمر الانتاجى ومواصفاته الدقيقة ، يجب أن تحمل مباشرة لأمر الانتاج كتكلفة مباشرة مثل المواد والأجور والمصروفات المباشرة .

مثال :

طلب أحد العملاء من شركة النساجون الشرقيون إنتاج ٥٠ سجادة مقاس ٢× ٣ متر بسعر ٥٠٠ جنيه للواحدة وأظهرت تكلفة الأمر رقم ٣١٧ البيانات الآتية :

مواد	٦٠٠٠	جنيه
أجور	٨٠٠٠	جنيه
أعباء صناعية محملة	٤٠٠٠	جنيه
	١٨٠٠٠	

وعند الفحص تم رفض ٤ وحدات واعتبرت تالفة وحدد لها قيمة بيعية ٦٠ جنيه للسجادة الواحدة .

والمطلوب :

١ – تحديد خسارة الانتاج التالف .
٢ – قيود اليومية لاثبات تكلفة أمر الانتاج رقم ٣١٧ على فرض أن التلف ناشىء عن طبيعة العملية الصناعية .
٣ – قيود اليومية على فرض أن التلف ناشىء عن المواصفات الدقيقة الخاصة بأمر الانتاج رقم ٣١٧ .
٤ – قيود اليومية على فرض أن التلف حدث بسبب توقف مفاجىء للآلات ولا يمكن ارجاعه لطبيعة العملية الصناعية .

١ – تحديد خسارة التلف :

تكلفة الوحدة = ١٨٠٠٠ ÷ ٥٠٠ = ٣٦٠ جنيه
تكلفة الوحدات التالفة = ٤ × ٣٦٠ = ١٤٤٠ »
القيمة البيعية للوحدات التالفة = ٤ × ٦٠ = ٢٤٠ »
خسارة الانتاج التالف = ١٤٤٠ – ٢٤٠ = ١٢٠٠ »

٢ – قيود اليومية بفرض أن التلف ناشئ عن طبيعة العملية الصناعية : يتم اثبات تكلفة الأمر الانتاجى بالقيد الآتى :

١٨٠٠٠ من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
الى مذكورين
٦٠٠٠ حـ/ مراقبة مخازن المواد
٨٠٠٠ حـ/ مراقبة الأجور
٤٠٠٠ حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

ثم تخصم تكلفة الانتاج التالف وقدرها ١٤٤٠ جنيه من تكلفة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل وذلك بجعل هذا الحساب دائنا على أن يجعل حـ/ مخزن الانتاج التالف مدينا بالقيمة البيعية للانتاج التالف ، ويجعل حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة مدينا بخسارة الانتاج التالف كما يلى :

من مذكورين
٢٤٠ حـ/ مخازن الانتاج التالف
١٢٠٠ حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
١٤٤٠ الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

وبذلك تعتبر خسارة الانتاج التالف خسارة عامة يتحمل بها كل الأوامر الانتاجية ، وتظل تكلفة الوحدة من الانتاج التام كما هى ٣٦٠ وكأن أمر الانتاج رقم ٣١٧ كان يشمل انتاج ٤٦ سجادة فقط .

وعلى ذلك يصبح تكلفة انتاج الأمر ٣١٧ والتى يتم تحويلها لحساب مراقبة الأوامر التامة كما يلى :

٤٦ سجادة × ٣٦٠ = ١٦٥٦٠ جنيه

أو بطريقة أخرى = ١٨٠٠ - ١٤٤٠ = ١٦٥٦٠ جنيه

ويتم اثبات تكلفة الانتاج التام كما يلى :

١٦٥٦٠ من حـ/ مراقبة الأوامر التامة
١٦٥٦٠ الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل .

٣ - قيود اليومية على فرض أن التلف ناشىء عن مواصفات خاصة بأمر الانتاج رقم ٣١٧ :

يتم اثبات تكلفة الأمر الانتاجى بالقيد الآتى :

١٨٠٠٠ من حـ/ مراقبة الانتاجية تحت التشغيل

الى مذكورين

٦٠٠٠ حـ/ مراقبة مخازن المواد

٨٠٠٠ حـ/ مراقبة الأجور

٤٠٠٠ حـ/ الأعباء الصناعية المجملة

ثم تخفض تكلفة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل بالقيمة البيعية للانتاج أو التلف بالقيد الآتى .

٢٤٠ من حـ/ مخازن الانتاج التالف

٢٤٠ الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

تخفيض تكلفة أمر الانتاج رقم ٣١٧ بالقيمة البيعية للوحدات التالفة .

وبذلك تصبح تكلفة الانتاج التام = ١٨٠٠٠ - ٢٤٠ = ١٧٧٦٠ جنيه

ثم تحول تكلفة الوحدات التامة الى حساب مراقبة الأوامر التامة بالقيد الآتى:

١٧٧٦٠ من حـ/ مراقبة الأوامر التامة

١٧٧٦٠ الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

تكلفة انتاج ٤٦ سجادة بواقع ١ر٣٨٦ جنيه تقيبا للوحدة .

ويلاحظ أن تكلفة الوحدة قد تضخمت وأصبحت ١ر٣٨٦ بالمقارنة بتكلفة الوحدة فى الحالة السابقة وهى ٣٦٠ جنيه ، ويرجع ذلك الى تضخم تكلفة الوحدة بنصيبها من خسارة التلف .

ويمكن حساب نصيب الوحدة من خسارة التلف كما يلى :

١٢٠٠ ÷ ٤٦ = ١ر٢٦ تقريبا

٤ – قيود اليومية على فرض أن التلف ناتج عن أسباب غير طبيعية .

فى هذه الحالة تتم القيود كمال فى الحالة الأولى مع اختلاف واحد وهو أن خسارة التلف وقدرها ١٢٠٠ جنيه تحمل على حساب الأرباح والخسائر بدلا من حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة وعلى ذلك لا يتحمل الانتاج بخسارة التلف غير الطبيعى سواء بطريقة مباشرة عن طريق تحمليه لحساب الأمر الانتاجى نفسه ولا بطريقة غير مباشرة عن طريق تحميله للتكاليف الصناعية غير المباشرة ويصبح القيد كما يلى :

	من مذكورين	
٢٤٠	حـ/ مخازن الانتاج التالف	
١٢٢٠	حـ/ الأرباح والخسائر	
	الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل	١٤٤٠

وفى هذه الحالة تظل التكلفة الوحدة كما هى ٣٦٠ جنيه دون تغيير .

ثانيا : الانتاج المعيب Deffective units

يقصد بالانتاج المعيب تلك الوحدات التى ترفض أثناء الفحص لوجود بعض التلف أو العيوب الصناعية ، ولكن هذه العيوب ليست خطيرة ويمكن اصلاحها بتكلفة اقتصادية حتى تصل لمستوى الوحدات الجيدة ، ثم بيعها بعد ذلك ضمن وحدات الدرجة الأولى فى الجودة Firsts أو الدرجة الثانية seconds حسب الأحوال .

وتتطلب عملية اصلاح الوحدات المعيبة أن تتحمل المنشأة بعض النفقات تتمثل فى اضافة مواد وأجور وأعباء صناعية جديدة .

ويجب التمييز بين نوعين من الانتاج المعيب ، تماما مثلما حدث عند معالجتنا للانتاج التالف ، فاذا كانت عيوب الانتاج حدثت لأسباب تتعلق بطبيعة العملية

الصناعية والامكانيات الفنية المتاحة للمنشأة فإن تكلفة اصلاح الوحدات المعيبة تعتبر ضمن بنود التكاليف العادية ويجب أن يتحمل بها الانتاج ، سواء باعتبارها تكاليف اضافية تشمل الأوامر كلها أو باعتبارها تكاليف خاصة بأمر الانتاج الذى حدثت به العيوب . وإذا كان حدوث العيوب أمرا عاديا ومتكررا فمن المفضل تقدير تكلفة اصلاح الوحدات المعيبة مقدما على أن تضاف للمصروفات الصناعية التقديرية عند تحديد معدل تحميل الأعباء الصناعية مقدما .

أما النوع الثانى من الانتاج المعيب فهو الذى يحدث لأسباب لا تتعلق بالمواصفات الفنية لأمر الانتاج ولا بالامكانيات الفنية المتاحة للمنشأة أو بطبيعة العملية الصناعية ، وانما تحدث العيوب لأسباب أخرى غير عادية مثل توقف الآلات المفاجىء أو الاهمال من جانب المشرفين أو العمال ، فى هذه الحالة لاتعتبر تكلفة اصلاح العيوب من بنود التكاليف وانما تعتبر من بنود الخسارة التى يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر مع محاسبة المسئولين عن الانتاج المعيب إن كان هناك مجال لذلك .

مثال :

طلب أحد العملاء من شركة النساجون الشرقيون انتاج ٥٠ سجادة بسعر الواحدة ٥٠٠ جنيه وقيدت الطلبية تحت رقم ٣٢٧ ، وبعد إتمام صناعة السجاد أظهرت بطاقة تكلفة الأمر البيانات الآتية :

مواد	٦٠٠٠	جنيه
أجور	٧٠٠٠	جنيه
أعباء صناعية	٣٥٠٠	جنيه
	١٦٥٠٠	

وعند الفحص رفضت ٤ وحدات لوجود عيوب بها ولقد أمكن اصلاح العيوب وتحملت المنشأة فى سبيل ذلك :

مواد ٢٠٠ جنيه - أجور ٢٠٠ جنيه - أعباء صناعية ١٠٠ جنيه

والمطلوب :

١ - قيـود اليومية لاثبات تكلفة أمر الانتاج رقم ٣٢٧ على فرض أن العيوب بسبب طبيعة العملية الانتاجية .

٢ - قيود اليوميـة لاثبات تكلفة أمر الانتاج رقم ٣٢٧ على فرض أن العيوب ترجع الى مواصفات خاصة بالأمر الانتاجى رقم ٣٢٧ .

٣ - قيود اليوميـة لاثبات تكلفة أمر الانتاج رقم ٣٢٧ على فرض أن العيوب ترجع لتوقف مفاجىء للآلات واهمال من جانب المسئولين عن عنبر الانتاج .

الحـــل

١ - قيود اليومية على فرض أن العيوب ترجع لطبيعة العملية الصناعية

١٦٥٠٠		من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
		الى مذكورين
	٦٠٠٠	حـ/ مراقبة مخازن المواد
	٧٠٠٠	حـ/ مراقبة الأجور
	٣٥٠٠	حـ/ الأعباء الصناعية المحملة

اثبات تكلفة الأمر رقم ٣٢٧ بمعدل ٣٣٠ للوحدة

٥٠٠ من حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة
الى مذكورين
٢٠٠ حـ/ مراقبة مخازن المواد
٢٠٠ حـ/ مراقبة الأجور
١٠٠ حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
تكاليف اصلاح ٤ سجادات معيبة من الأمر رقم ٣٢٧ .

١٦٥٠٠ من حـ/ مراقبة الأوامر التامة
١٦٥٠٠ الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
تكاليف انتاج ٥٠ سجادة بمعدل ٣٣٠ للواحدة

ويلاحظ فى الحل السابق أننا عالجنا تكلفة اصلاح الوحدات المعيبة على أنها ضمن بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وسوف تحمل بعد ذلك بطريقة غير مباشرة على جميع الأوامر الانتاجية . وبناء عليه لم تحدث تكلفة الاصلاح أى زيادة فى تكلفة الوحدة من أمر الانتاج رقم ٣٢٧ .

٢ – قيود اليومية على فرض أن ظهور الوحدات المعيبة كان بسبب المواصفات الدقيقة الخاصة بأمر الانتاج رقم ٣٢٧ .

١٦٥٠٠ من حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
الى مذكورين
٦٠٠٠ حـ/ مراقبة مخازن المواد
٧٠٠٠ حـ/ مراقبة الأجور
٣٥٠٠ حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
اثبات تكلفة الأمر رقم ٣٢٧ بمتوسط ٣٣٠ جنيه للوحدة

٥٠٠ من حـ/ الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
الى مذكورين
٢٠٠ حـ/ مراقبة مخازن المواد
٢٠٠ حـ/ مراقبة الأجور
١٠٠ حـ/ الأعباء الصناعية المحملة
تكاليف اضافية لاصلاح ٤ سجاجيد معيبة

١٧٠٠٠ من حـ/ مراقبة الأوامر التامة
١٧٠٠٠ الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل
تكاليف انتاج ٥٠ سجادة بمتوسط ٣٤٠ جنيه للوحدة

ويلاحظ أننا عالجنا تكلفة اصلاح الوحدات المعيبة على أنها تكلفة خاصة بالأمر نفسه مما تسبب فى زيادة تكلفة الوحدة من ٣٣٠ جنيه الى ٣٤٠ جنيه .

٣ – قيود اليومية على فرض أن العيوب ترجع لظروف غير عادية .

تتم القيود كما فى الحالة الأولى مع اختلاف واحد وهو أن التكلفة الاضافية لاصلاح العيوب يتحمل بهـــا حساب الأرباح والخسائر ولا يتحمل بها حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة . وعلى ذلك يتم اثبات تكلفة اصلاح الوحدات المعيبة كما يلى :

٥٠٠ من حـ/ الأرباح والخسائر
الى مذكورين
٢٠٠ حـ/ مراقبة مخازن المواد
٢٠٠ حـ/ مراقبة الأجور
١٠٠ حـ الأعباء الصناعية

وتظل تكلفة الوحدة المنتجة كما هى ٣٣٠ جنيه نظرا لأن تكلفة اصلاح العيوب لم تعالج على أنها تكلفة انتاج وإنما كخسائر .

ثالثا : مخلفات التسغيل Scrap

يقصد بمخلفات التشغيل البواقى والفضلات التى تتخلف عن العملية الصناعية مثل النشارة وقطع الخشب الصغيرة فى صناعة الأثاث ، وبواقى المعادن فى ورش الخراطة وقطع الصفيح الصغيرة فى مصانع الصفيح ، وقطع القماش الصغيرة فى مصانع الملابس .. الخ . وهذه المخلفات تكون عادة قليلة القيمة.

وهناك ناحيتين هامتين فى المحاسبة على مخلفات التشغيل أولهما تحديد تكلفة المنتجات وثانيهما الرقابة .

فيجب تجميع المخلفات وتخزينها لحين بيعها أو اعادة استعمالها . وعند تخزين المخلفات يتم عمل تقرير يثبت به مواصفات المخلفات وكميتها سواء بالوزن أو العد أو بأى طريقة أخرى مناسبة .

ويمكن تحديد معدلات (معايير) للمخلفات كنسبة معينة من المواد الخام وعند عمل تقرير المخلفات يتم مقارنة الكمية التى تخلفت فعلا عن التشغيل بالكمية المحددة مقدما كمعايير . ومن الضرورى المحاسبية على مخلفات التشغيل بطريقة ما ، وليس ذلك فقط لتحقيق الرقابة على التشغيل وكفاءة استخدام المواد وانما أيضا بسبب أن مخلفات التشغيل تكون دائما عرضة للسرقة .

وبوجه عام يوجد طريقتان للمحاسبة على مخلفات التشغيل بحسب ما إذا كانت المخلفات قليلة القيمة نسبيا أو كبيرة القيمة .

١ – مخلفت التشغيل قليلة القيمة :

إذا كانت المخلفات قليلة القيمة نسبيا فانها تودع بالمخازن وتسجل فى بطاقة الصنف بالكمية فقط ، ولا تجرى قيود فى اليومية المركزية بشأن مخلفات التشغيل.

وعند البيع الفعلى لمخلفات التشغيل فانها تقيد وتختلف المعالجة بحسب ما إذا كانت المنشأة ترغب فى اعتبار ايرادات مخلفات التشغيل كايرادات متنوعة ترحل لحساب الأرباح والخسائر ولا تتأثر بها تكلفة الانتاج ، أو أن المنشأة ترغب فى تخفيض تكلفة الانتاج بايرادات مخلفات التشغيل .

فاذا عوملت ايرادات مخلفات التشغيل على أنها ايرادات عامة فانها تقيد عند البيع كما يلى :

من حـ/ العملاء

الى حـ/ ايرادات مخلفات التشغيل

وفى آخر الفترة يقفل حساب ايرادات مخلفات التشغيل فى حساب الأرباح والخسائر .

وإذا عوملت ايرادات مخلفات التشغيل على أنها تخفيض لتكلفة الانتاج فانها تقيد بأحد طريقتين :

أ – إذا أمكن تحديد أمر الانتاج الذى تخلفت عن هذه المخلفات فان تكلفة انتاج الأمر تخفض بايرادات مخلفات التشغيل الناتجة منه ويكون القيد :

من حـ/ العملاء

الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجيّة تحت التشغيل

تخفيض تكلفة الأمر الانتاجى رقم .... بايرادات مخلفات التشغيل

ويثبت هذا المبلغ فى بطاقة التكلفة الخاصة بأمر الانتاج كتخفيض من تكلفة عنصر المواد .

ب – إذا لم تتمكن الادارة من تحديد الأمر الانتاجى الذى تجمعت عنه مخلفات التشغيل فان ايرادات مخلفات التشغيل يتم تخفيض تكلفة الانتاج بها ، وذلك باقفالها فى حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة بالقيد الآتى :

من حـ/ العملاء

الى حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

ويترتب على ذلك الاجراء تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة بايرادات المخلفات وحيث أن هذه التكاليف تحمل على الانتاج فكأننا خفضنا تكلفة الانتاج للأوامر الانتاجية بطريقة غير مباشرة .

٢ - مخلفات التشغيل كبيرة القيمة :

إذا كانت مخلفات التشغيل كبيرة القيمة نسبيا فانه يجب أن يوجه اليها اهتمام أكبر بهدف الرقابة عليها . فعندما تتجمع مخلفات تودع بالمخازن ويعد عنها تقرير بنوعيتها وكميتها . ويخصص لكل نوع من المخلفات بطاقة صنف مخزنية . وتختلف المعالجة المحاسبية للمخلفات كبيرة القيمة حسب وجود سعر بيع محدد ومعروف وثابت تقريبا لهذه المخلفات أو أن أسعار هذه المخلفات غير ثابتة أو غير محددة .

فإذا كانت أسعار بيع المخلفات غير ثابتة أو غير محددة فانها تقيد بالكمية فقط وعند البيع الفعلى تعالج باحدى الطرق التى تم بها معالجة مخلفات التشغيل قليلة القيمة التى سبق ذكرها .

وفى حالة وجود سعر بيع ثابت أو محدد لمخلفات التشغيل فانها تقيد فى بطاقة الصنف بالمخازن لحين بيعها أو اعادة استخدامها ، ويتم اجراء القيد التالى بقيمة المخلفات فى اليومية المركزية :

من حـ/ مخلفات التشغيل

الى حـ/ مراقبة الأوامر الانتاجية تحت التشغيل

أو الى حـ/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

وعندما يتم بيع المخلفات فعلا فإنه يحدث عادة فرق بين ثم البيع الفعلى للمخلفات والقيمة التى سبق تقديرها بها عند ايداعها المخازن . وتقفل هذه الفروق إما بحساب الأرباح والخسائر أو يسوى بها الحساب الذى جعل دائنا بالقيمة البيعية للمخلفات .

الفصل الثالث

تكاليف المقاولات (العقود)

Contract Costing

مقدمة :

تعتبر المقاولات contracts نوعية خاصة من الأوامر الانتاجية Job orders فهى تتشابه مع الأوامر الانتاجية فى أنها تعتمد على اتفاقات بين المنشأة Contractor والعميل Comtractee ، وتأخذ هذه الاتفاقات شكل عقود تتحدد قيمتها على أساس المواصفات الخاصة التى يطلبها العميل حيث أن وحدات الانتاج (أوامر أو عقود) غير متجانسة . ونظرا لاختلاف العقود عن بعضها فان قيمة كل عقد تختلف عن الآخر تماما مثل الأوامر الانتاجية .

وتختلف المقاولات عن الأوامر الانتاجية فى عدة نواحى كما أن لتكاليف المقاولات خصائص مميزة نوجزها فيما يلى :

١ – أن تنفيذ المقاولة (العقد) يتم خارج مركز المنشأة ، وقد يكون فى أماكن بعيدة جدا وذلك بعكس الأوامر التى يتم تنفيذها داخل المصنع ، ولذلك يطلق البعض على المقاولات «أوامر الانتاج الخارجية» .

٢ – يتطلب تنفيذ العقد مدة طويلة نسبيا بالمقارنة بتنفيذ الأوامر ، ولذلك يطلق البعض على العقود «أوامر انتاجية طويلة الأجل» فقد تصل مدة تنفيذ العقد الى سنوات طويلة مما يتطلب نظاما خاصا فى طريقة السداد وتحديد أرباح العقد كل فترة مالية .

٣ – أن قيمة المقاولة (العقد) تكون كبيرة نسبيا بالمقارنة بقيمة أوامر الانتاج ، ونظرا لطول فترة التنفيذ فان المنشأة (المقاول) Contractor تحصل على دفعات تحت الحساب من قيمة العقد وتحتوى بنود العقد على طريقة سداد هذه الدفعات والتى تعتمد على شهادة Certificate يصدرها مهندس العميل Contractee's architect or engineer ، وتوضح هذه الشهـــادة كمية ونوعية وقيمة الأعمال التى تمت حتى تاريخه .

٤ – قد يتضمن عقد المقاولة مجموعة أعمال لا تتصل بالنشاط الرئيسى لمنشأة المقاولات . ولذلك فانها تلجأ الى بعض مقاولين آخرين يكونوا متخصصين فى مثل هـــذه الأعمال يطلق عليهم «مقاولى الباطن» Sub Contractors ، وتوكل اليهم القيام تنفيذ هذه الأعمال بموجب عقود فرعية (من الباطن) Sub contracts - . وتعتبر المنشأة (المقاول الأصلى) هى المسئولة عن تنفيذ العقد أمام صاحب العمل (العميل) وذلك عن كل الأعمال المتفق عليها فى العقد بما فيها أعمال مقاولى الباطن .

٥ – تحصل منشآت المقاولات على العقود التى تقوم بتنفيذها عن طريق الدخول فى مناقصات Tenders . وحتى تتمكن المنشأة من تحديد قيمة العطاء الذى تدخل به فى المناقصة فانها تقوم بدراسة للأعمال المطلوب تنفيذها من خلال الرسومات والمواصفات الفنية المطلوبة ، وعلى أساسها يتم تحديد الأعمال التفصيلية المطلوب تنفيذها ، وتقدير التكاليف المباشرة لكل بند من البنود ثم تقدير التكاليف المباشرة الأخرى مثل تكاليف النقل والمواصلات وأجور المهندسين والعمال والموظفين والاداريين وأقســاط التأمين ، وتقدير نصيب المقاولة من التكاليف الادارية والعمومية للمركز الرئيسى للمنشأة ،. وبعد اضافة هامش الربح الى التكلفة التقديرية الاجمالية للمقاولة ، ويمكن تحديد القيمة التعاقدية للمقاولة .

٦ – لا تنتهى مسئولية شركة المقاولات أمام العميل بمجرد الانتهاء من الأعمال وتسليمها وإنما عادة ما تكون هناك فترة ضمان تكون فيها شركة المقاولات مسئولة عن عيوب التنفيذ التى تظهر خلال مدة معينة يتم النص عليها فى عقد المقاولة .

وتستخدم طريقة تكاليف العقود فى منشآت المقاولات المدنية التى تقوم بتشييد المبانى والكبارى والسدود والسكك الحديدية ، كذلك تستخدم فى المنشآت التى لا يكون فيها الانتاج مستمر ووحدات الانتاج تكون ضخمة جدا وغير متجانسة مثل صناعة السفن والأفلام السينمائية وصناعة الآلات الثقيلة .

وتتميز طريقة تكالف المقاولات بسهولتها نظرا لأن معظم عناصر التكاليف يتم انفاقها فى موقع العمل ، ومن ثم فان تكاليف المقاولة يمكن تخصيصها للعقد بصفة مباشرة . فالمواد الخام التى تستخدم فى التشغيل تشترى بصفة خاصة لعقد معين ، وبالتالى يمكن تخصيصها مباشرة الى المقاولة ، وبالمثل المواد التى تصرف من المخازن وحيث أن العمل يتم فى موقع معين فإن المنشأة تخصص مجموعة من العمال والفنيين والاداريين للعمل فى الموقع ، وتعتبر أجور كل العاملين فى تنفيذ المقاولة أجورا مباشرة على العقد . وكذلك بالنسبة للآلات حيث تخصص مجموعة منها للعمل فى الموقع ، واستهلاك الآلات يكون مباشرا على العقد ، وحتى بالنسبة لمعظم الخدمات الأخرى مثل مصروفات دراسة العطاء وتكاليف النقل فانه يمكن تخصيصها للعقد ، ولذلك لا تحتاج منشآت المقاولات إلى اعداد معدلات لتحميل التكاليف غير المباشرة لتحديد نصيب العقد منها إلا فى بعض المصروفات الادارية والعمومية الخاصة بالمركز الرئيسى وهى ضئيلة بالنسبة لتكاليف العقد .

المبحث الأول

المحاسبة على تكاليف العقد

يفتح لكل عقد حساب خاص به يحمل بعناصر التكاليف من مواد وأجور وخدمات ، كما يعطى كل عقد رقما خاصا يميزه عن غيره . وإذا كان عدد العقود التى تقوم المنشأة بتنفيذها كبيرا فانه يمكن تخصيص دفتر أستاذ مساعد للعقود (المقاولات) Contracts subsidiary ledger حيث يخصص فى هذا الدفتر حساب مستقل لكل عقد ، على أن يفتح فى دفتر الأستاذ العام حساب اجمالى لمراقبة تكاليف العقود ، يطلق عليه حساب مراقبة العقود ، على نمط الحسابات الاجمالية للمدينين والدائنين . ويرحل لحساب مراقبة العقود فى دفتر الأستاذ العام مجاميع المفردات التى رحلت بشكل مفصل الى حسابات العقود فى دفتر أستاذ مساعد العقود . ومن الطبيعى أن يطابق رصيد حساب مراقبة العقود فى دفتر الأستاذ العام مجموع أرصدة حسابات العقود المختلفة فى دفتر الأستاذ المساعد .

ويمكن تصوير حساب العقد على شكل حسابات الأستاذ العادية ، كما يمكن تصويره على شكل قائمة . ويوضح فى صدر الحساب اسم العميل ورقم الحساب وتاريخ بدء العمل وتاريخ التسليم المتفق عليه وموقع العمل ، وقيمة العقد وشروط الدفع وبيان بالمستخلصات أو الأعمال المعتمدة من العميل وتاريخها . ويختلف تسطير حسابات العقود باختلاف البيانات المطلوب اظهارها .

ويرحل لحساب العقد كل ما يصرف عليه ويجعل مدينا بقيمته . ومن الواضح أن مجرد الاتفاق مع العميل على القيام بتنفيذ عقد معين لا يستوجب فى ذاته اجراء قيود بالدفاتر ، أو جعل حساب العميل مدينا . إذ أن العميل المتعاقد معه لا يصبح مدينا إلا عند تنفيذ العقد فعلا .

وفيما يلى سوف نتناول المعالجة المحاسبية لعناصر تكاليف العقد (المقاولة) بشىء من التفصيل :

أولا المواد : Material

أ – مواد مشتراه خصيصا للعقد :

إن الجزء الأكبر من المواد التى تستخدم فى تشغيل العقد تشترى خصيصا له من السوق ، وترسل رأسا لموقع العمل ، بل أن معظم المواد يتم شرائها من مكان قريب من موقع العمل بواسطة الجهاز المشرف على المقاولة . وسواء تم شراء المواد بواسطة المركز الرئيسى أو بواسطة المسئول عن الموقع فان تكلفة هذه المواد تعتبر مباشرة على العقد ويجعل مدينا بها ، وتقيد هذه المشتريات فى اليومية العامة بالقيد الآتى :

من حـ/ العقد رقم .....

الى حـ/ الموردين (أو النقدية)

ب – مواد منصرفة من مخازن المنشأة :

هناك بعض أصناف المواد التى ترى المنشأة أنه من الأفضل شراءها مركزيا وتخزينها فى المخازن الرئيسية ، ثم الصرف منها بناء على أذون صرف يصدرها المشرفون على كل عقد وتسعر المواد المنصرفه من المخازن باحدى طرق التسعير المعروفة . مع مراعاة تحميل حسابات العقود بقيمة العجز أو التلف فى المواد من أسباب طبيعية ، وذلك بتضخيم سعر صرف المواد ، أو تحميله على التكاليف غير المباشرة التى يتم توزيعها بعد ذلك على العقود المختلفة .

وتقيد المواد المنصرفة فى حسابات الأصناف (بطاقة الأصناف) بدفتر أستاذ مساعد المخازن من واقع أذون الصرف . كما تثبت بدفتر يومية المواد المنصرفة اذا كانت عمليات صرف المواد تتكرر كثيرا حيث ينقل مجموع يومية المواد المنصرفة فى آخر فترة تركيز الى دفتر اليومية المركزية بالقيد الآتى :

من حـ/ مراقبة العقود

الى حـ/ مراقبة مخازن المواد

ثم يرحل هذا القيد إلى حسابات المراقبة بدفتر الأستاذ العام ، كما ترحل المواد المنصرفة لكل عقد الى حسابه الخاص بدفتر أستاذ مساعد العقود .

وإذا كانت العقود التى تقوم المنشأة بتنفيذها قليلة العدد ففى هذه الحالة يفتح حساب لكل عقد فى دفتر الأستاذ العام يرحل إليه مباشرة من اليومية بالقيد الآتى :

من مذكورين

حـ/ العقد رقم .....

حـ/ العقد رقم .....

.....

الى حـ/ مراقبة مخازن المواد

المواد المنصرفة من المخازن للعقود المختلفة خلال الفترة ..

ج - توريد أصناف خاصة من المواد بواسطة العميل :

قد يتفق العميل مع المنشأة على تدبير بعض المواد ذات المواصفات الخاصة ، ويقوم بتوريدها بنفسه لاستعمالها فى العمل . وعندما ترد هذه الأصناف يتم عمل مذكرة بها ، وتكتفى بعض المنشآت بعمل هذه المذكرة وعدم اجراء قيود ولا يتأثر بها حساب العقد إلى أن يحل ميعاد سداد العميل لقيمة المستخلص فإن قيمة هذه المواد تخصم من المبالغ واجبه لسداد . ويرى البعض أن تقيد هذه المواد الموردة بواسطة العميل على حساب العقد بالقيد الآتى :

من حـ/ العقد رقم .....

الى حـ/ صاحب العمل عقد رقم .....

د – المواد المحولة بين العقود :

قد تفيض بعض المواد عن حاجة العقد ، ونظرا لبعد مواقع العمل عن مخازن المنشأة ، فانه يفضل تحويل المواد الزائدة عن حاجة عقد معين إلى عقد آخر يكون قريبا منه ويكون فى حاجة اليها ، وذلك بدلا من ردها إلى المخازن وإعادة صرفها مرة أخرى . وبهذه الطريقة يمكن توفير الوقت والمجهود وتلافى مصاريف النقل ومخاطره . وفى هذه الحالة يتم عمل مذكرة تحويل مواد يوقع عليها كل من المشرفين على العمل فى الموقع المحول منه والمحول إليه ، وبموجب هذه المذكرة يتم اجراء القيود لتسوية حسابات العقود حيث يجعل حـ/ العقد المحول منه دائنا ، وحساب العقد المحول إليه مدينا بقيمة المواد المحولة وذلك كما يلى :

من حـ/ العقد رقم .....

الى حـ/ العقد رقم .....

تحويل مواد من العقد رقم ..... الى العقد رقم .....

هـ – المواد المرتجعة للمخازن :

قد تفيض بعض المواد عن حاجة العقد سواء أثناء التشغيل أو بعد انتهاء العمل وليس هناك مواقع أخرى قريبة يمكن تحويل المواد اليها ، ففى هذه الحالة ترد المواد للمخازن ويتم اجراء القيد الآتى فى اليومية المركزية :

من حـ/ مراقبة مخازن المواد

الى حـ/ العقد رقم .....

مواد مرتجعة من العقد رقم .....

و – المواد المباعة :

قد تباع أحيانا المواد المتخلفة من أحد العقود فى موقع العمل وفى هذه الحالة يجعل حساب العقد دائنا بتكلفة هذه المواد ، وإذا كان سعر بيع المواد

أكثر أو أقل من التكلفة فإن الفرق يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر ، وبذلك لا يتأثر حساب العقد بأرباح أو خسائر بيع المواد المتخلفة .

فلو فرضنا أن المواد المتخلفة كانت تكلفتها ٤٠٠ جنيه وتم بيعها بمبلغ ٥٠٠ فان قيد اليومية يظهر كما يلى :

٥٠٠ من حـ/ العملاء – أو البنك

الى مذكورين

٤٠٠ حـ/ العقد رقم ..... (تكلفة المواد)

١٠٠ حـ/ الأرباح والخسائر

ز – فقد أو تلف المواد :

قد تتعرض بعض المواد فى موقع العمل إلى التلف ، فإذا كان التلف لأسباب طبيعية فإن تكلفة هذه المواد تعد عنصرا من عناصر التكاليف المباشرة التى يجب أن يتحملها العقد وعلى ذلك فإن قيمة هذه المواد لا تستنزل من تكلفة المواد التى سبق تحميلها للعقد .

كما قد تتلف بعض المواد لأسباب غير طبيعية أو تهلك بسبب الحريق ، فانها تستنزل من تكلفة المواد التى سبق تحميلها للعقد ، ولا يجوز بأى حال من الأحوال أن يتحمل بها حساب العقد ، ويتم إجراء القيد الآتى بالنسبة للمواد التالفة لأسباب غير طبيعية والمواد المسروقة أو المحروقة .

من مذكورين

حـ/ المواد الهالكة أو المسروقة

حـ/ المواد التالفة لأسباب غير طبيعية

الى حـ/ العقد رقم .....

خصم تكلفة المواد الهالكة والتالفة لأسباب غير طبيعية من حساب العقد .

ويقفل حساب المواد الهالكة والمسروقة فى حساب الأرباح والخسائر أو حساب شركة التأمين إن كانت المخازن مؤمنا عليها . كما يقفل حساب المواد التالفة لأسباب غير عادية فى حساب الأرباح والخسائر أو حساب الموظفين المسئولين عن الاهمال .

ثانيا : الأجور Labor

لما كان كل عقد من العقود وحدة مستقلة بذاتها ومنفصلة عن سائر العقود الأخرى فانه من السهولة تخصيص أجور العاملين الذى يشتغلون بالموقع للعقد الخاص به . وكما سبق القول فان المنشأة تخصص مجموعة من العمال والفنيين والمهندسين والاداريين للعمل بموقع العقد ، كما قد يحتاج العمل بالموقع إلى تشغيل بعض العاملين بعقود مؤقتة أو باليومية. وفى جميع الأحوال تعتبر الأجور المستحقة للعاملين بالموقع بجميع فئاتهم أجورا مباشرة على العقد (العملية) .

وإن كان الجزء الأعظم من الأجور يتم تخصيصه للعقود بطريقة مباشرة ، فإن هناك بعض طوائف العاملين مثل سائقى سيارات النقل وعمال ورش الصيانة والمخازن ، حيث تستفيد كل مواقع العمل من خدماتهم ، ولا يمكن اعتبار أجور هؤلاء العاملين أجورا مباشرة على عقد معين ، ويصبح من الضرورى توزيع أجورهم على العقود المختلفة بطريقة مناسبة .

وعند استحقاق الأجور يتم اجراء القيد الآتى :

من حـ/ مراقبة الأجور

الى مذكورين

حـ/ حسابات الاستقطاعات المختلفة

حـ/ الأجور المستحقة (الصافى)

ويحمل كل عقد بالأجور المباشرة الخاصة بالقيد الآتى :-

من مذكورين

حـ/ العقد رقم .....

حـ/ العقد رقم .....

الى حـ/ مراقبة الأجور

كما يتم توزيع الأجور غير المباشرة على مراكز الخدمات المختلفة بالطريقة المعتادة تمهيدا لتوزيعها على العقود بنسبة الاستفادة .

ويتم إعداد قوائم الأجور لكل العاملين بالمنشأة كالمعتاد . غير أن بعض المنشآت تفضل اعداد قوائم أجور لكل عقد على حده ، وتقسم هذه القوائم حسب فئات العاملين بالموقع ، وذلك لتسهيل عملية حصر الأجور المباشرة الخاصة بكل عقد ، ويتم ترحيل جملة الأجور التى تخص كل عقد الى حسابه بدفتر الأستاذ وذلك من واقع قوائم الأجور الخاصة بكل عقد أو من واقع ملخصات الأجور .

ثالثا : إهلاك الآلات والمعدات : Depreciation

يحتاج تنفيذ العقد إلى آلات ومعدات وأدوات خاصة فى موقع العمل وهذه الآلات ، إما أن تكون متوفرة فى مخازن الشركة وتسحب منها وعند انتهاء الحاجة اليها ترد للمخازن ، وإما أن تشترى خصيصا لتنفيذ عملية معينة ثم تباع عند انتهاء العمل أو تحفظ بمخازن المنشأة لحين الحاجة إليها فى موقع آخر .

ويتحمل كل عقد بتكاليف استخدام الآلات فى موقعه ، وتشمل هذه التكاليف مصاريف النقل ، التركيب ، والصيانة والتأمين وقسط الاهلاك بالاضافة الى مصاريف التشغيل الجارية ومن الجدير بالذكر أن اهلاك الآلات فى حالة العقود يتطلب معالجة خاصة تختلف عن اهلاك الآلات فى المصانع وهناك طريقتان لحساب الاهلاك هما :

١ – طريقة اعادة التقدير : وهى أنسب الطرق لحساب قسط اهلاك الآلات فى العقود التى يتطلب تنفيذها استخدام الآلات لمدة طويلة قد تهلك خلالها . ولذلك فإن تكلفة الآلات المستخدمة تعد تكلفة مباشرة تخص العقود المعنية وترحل لحساباتها .

وبمقتضى هذه الطريقة يتم تحميل العقد بالقيمة الدفترية للآلات التى تسحب من المخازن وتنقل لمكان العمل ، أو بثمن تكلفة الآلات فى حالة شرائها خصيصا للعقد وفى نهاية كل فترة مالية يعاد تقدير قيمة الآلات على أساس القيمة الانتاجية لها وليس القيمة السوقية ، ويجعل حساب العقد دائنا بقيمة إعادة التقدير ، وحيث أن حساب العقد يجعل مدينا بقيمة الآلات أول المدة ودائنا بقيمة إعادة التقدير آخر المدة فإن الفرق بين القيمتين يمثل قسط الاهلاك أو النقص الذى أصاب الآلات والذى يتحمله حساب العقد .

وعند انتهاء العمل بالموقع تباع الآلات المستغنى عنها ويجعل حساب العقد دائنا بقية اعادة تقدير الآلات . ومن الطبيعى فى حالة البيع بأكثر أو أقل من قيمة اعادة التقدير فالفرق يرحل لحساب الأرباح والخسائر ولا يتأثر به حساب العقد . أما إذا ظلت الآلات صالحة للاستعمال فى نهاية العقد ورئى الاحتفاظ بها فيجب اعادة تقديرها ويجعل حساب العقد دائنا بها ثم ترد للمخازن أو تحول لعملية أخرى حيث يجعل حساب الآلات أو العملية (العقد) المحولة إليها الآلات مدينا .

ويجب التفرقة بين بيع الآلات صالحة للاستعمال بعد انتهاء الغرض منها ، حيث يتم معالجتها كما سبق ، وبين بيع الآلات بعد إنتهاء العمل على أنها خردة أو مخلفات ، ففى هذه الحالة الأخيرة يجعل العقد دائنا بالمتحصلات من البيع . وذلك على نفس النمط الذى تم به معالجة مخلفات التشغيل التى تنتج عن تشغيل أمر انتاجى معين فانه يمكن اعتبار ايرادات بيع المخلفات كتخفيض لتكلفة أمر الانتاج .

وفيما يلى قيود اليومية اللازم اجرائها للعمليات السابقة :

أ – عند ارسال آلات لموقع العقد :

من حـ/ العقد رقم .....
الى حـ/ الآلات (فى حالة السحب من المخازن)
الى حـ/ الموردين (فى حالة الشراء الخاص)

ب – فى نهاية كل فترة مالية أو عند انتهاء العمل بالموقع :

من حـ/ الآلات بالعقد رقم .. } بالقيمة التقديرية للآلات
الى حـ/ العقد رقم .... } فى تاريخه

وإذا استمر العمل بالموقع فى الفترة المالية القادمة فيعاد تحميل حساب العقد بقيمة اعادة التقدير السابقة وذلك باجراء قيد عكسى للقيد السابق فى أول السنة المالية التالية :

ج – فى حالة بيع الآلات (صالحة للاستعمال)

من حـ/ البنك (أو المدينين)
الى حـ/ الآلات بالعقد رقم .....
هذا إذا تم البيع بنفس القيمة التقديرية للآلات .

وفى حالة البيع بأكثر أو أقل من القيمة التقديرية للآلات فإن الفرق يقيد فى حساب أرباح أو خسائر بيع الآلات الذى يقفل بدوره فى آخر العام فى حساب الأرباح والخسائر كمكاسب أو خسائر رأسمالية Capital gains or losses .
د – فى حالة اعادة الآلات لمخازن المنشأة أو تحويلها لعملية أخرى فإنها تقيد بقيمة اعادة التقدير فى تاريخه .

من حـ/ الآلات (ردها لمخازن المنشأة)
أو من حـ/ العقد رقم ..... (العقد المحول إليه)
الى حـ/ الآلات بالعقد رقم .....

ويرى البعض أنه لا مانع من حساب إهلاك الآلات بطريقة اعادة التقدير لكنهم لا يحبذون جعل العقد مدينا بقيمة الآلات أول المدة ودائنا بها آخر المدة ، ويفضلون أن يحسب الاهلاك ويحمل به العقد مباشرة بالقيد الآتى :

من حـ/ العقد رقم .....
الى حـ/ مخصص إهلاك الآلات

أما بالنسبة للعدد الصغيرة والأدوات فيجعل بها حساب العقد مدينا عند تسليمها بالموقع ، وفى نهاية الفترة المالية يتم تقويم العدد والأدوات المتبقية ويجعل حساب العقد دائنا بها .

٢ - طريقة معدل إهلاك الآلة فى الساعة : وتناسب هذه الطريقة العقود التى تحتاج لاستخدام آلات معينة لفترات قصيرة قد تكون أسابيع أو حتى أيام معدودة . وبمقتضى هذه الطريقة يحسب معدل إهلاك لكل آلة على أساس يوم العمل العادى أو على أساس الساعة . ويجعل حساب العقد مدينا بقيمة إهلاك الآلات التى تستخدم فيه ، تبعا لعدد الأيام أو الساعات التى عملت فيها الآلة لحساب العقد .

ويحسب معدل استهلاك الآلة فى الساعة بأن يطرح من ثمن التكلفة الأصلى القيمة المقررة كنفاية فى نهاية عمرها الانتاجى ، ويضاف إليه التكلفة التقديرية للاصلاح والصيانة ثم يقسم المجموع على عدد الساعات المقررة كعمر انتاجى للآلة ، ويحسب إهلاك الآلات بضرب عدد الساعات (أو الأيام) التى مكثتها الآلات فى العمل بالموقع × معدل إهلاك الساعة (أو اليوم) ويتم إجراء القيد الآتى لاثبات الإهلاك .

من حـ/ العقد رقم .....

الى حـ/ مخصص إهلاك الآلات

رابعا : العقود الفرعية (عقود الباطن) Sub - Contracts

يتطلب تنفيذ المقاولات القيام بعمليات مختلفة ، وقد لا تتصل بعض هذه الأعمال بالنشاط الرئيسى للشركة ، أو لم يسبق لها القيام بمثل هذه الأعمال . ولذلك فانها تلجأ إلى الاتفاق مع منشآت أخرى للقيام بتنفيذ العمليات التى تعجز عن القيام بها او التى ترى من الوجهة الاقتصادية البحتة أن يقوم بهذه الأعمال منشأة متخصصة .

ويعتبر مقاول الباطن مسئولا أم المقاول الأصلى وليس أمام العميل صاحب العقد ، كما يعتبر المقاول الأصلي مسئولا أمام صاحب العقد عن جميع الأعمال المنفذة بما فيها الأعمال التى تم تنفيذها بواسطة مقاولى الباطن - Sub Contractors .

وتعد قيمة عقود الباطن تكلفة مباشرة على العقد ويجعل مدينا بها بصفة إجمالية ، حيث لاداع لاثبات تفاصيل عناصر التكاليف التى يتحملها مقاول الباطن . وعند استحقاق القيمة لمقاول الباطن يتم إجراء القيد الآتى .

من حـ/ العقد رقم .....

الى حـ/ مقاولى الباطن

خامسا : التكاليف غير المباشرة Overhead costs

ذكرنا أن معظم بنود التكاليف يمكن تخصيصها مباشرة للعقود ومع ذلك فإن هناك بعض أنواع المصروفات التى لا يمكن تخصيصها مباشرة للعقود المختلفة ، وذلك نظرا لأنها لا تخص عقدا معينا بذاته وإنما تعتبر تكاليف عامة تشترك

فى الاستفـــادة منهـــا كافـــة المقاولات التى تقوم المنشأة بتنفيذها . وتتمثل هذه التكاليف فى تكاليف الورش الرئيسية والمخازن العامة والادارة العامة للشركة بأقسامها المختلفة من حابات وشئون قانونية وأفراد ونقل .. الخ .

وهناك طريقتان لمعالجة التكاليف غير المباشرة وهما :

١ – عدم توزيع هذه التكاليف على العقود واعتبارها نفقات عامة تحمل لحساب الأرباح والخسائر العام . ومعنى ذلك أن تتحمل العقود بالتكاليف المباشرة فقط ويظهر حســـاب العقد مجل الربح أو الخسارة ، وترحل اجمالى أرباح العقود المختلفة إلى حساب الأرباح والخسارة ، وترحل اجمالى تاريخ العقـود المختلفة إلى حساب الأرباح والخسائر العام للشركة حيث يتحمل بجميع التكاليف غير المباشرة ويحسب صافى ربح المنشأة .

وتفضل معظم المنشآت هذه الطريقة ، خاصة وأن التكاليف غير المباشرة فى منشآت المقاولان تعتبر ضئيلة بالمقارنة بالتكاليف المباشرة للعقود ، وعدم توزيعها لا يؤثر على دقة حساب تكاليف العقود ، هذا بالاضافة إلى ما يستلزمه توزيع هذه التكاليف من عناء وجهد لا تبرره قيمة النتائج نحصل عليها من عملية التوزيع . كما أن توزيع التكاليف غير المباشرة على العقود يعتمد غالبا على آراء شخصية قد لا تمثل الاستفادة الحقيقية لكل عقد من هذه التكاليف .

٢ – أما إذا كان حجم هذه النفقات كبيرا بالمقارنة بالتكاليف المباشرة للعقود ، بحيث أن عدم توزيعها على العقود يؤثر على دقة التكاليف بالنسبة لكل عقد ، فإنه فى هذه الحالة يفضل توزيع هذه التكاليف على العقود المختلفة التى تقوم المنشـــأة بتنفيذها ، وذلك باستخدام أساس مناسب وتقوم شركات المقاولات بتوزيع جملة التكاليف غير المباشرة التى تخص الفترة على العقود التى تقوم المنشأة بتنفيذها ويجرى عليها العمل خلال الفترة باستخدام إحدى النسب الآتية :

أ – عدد ساعات العمل التى اشتغلها العمال على كل عقد .
ب – إجمالى التكاليف المباشرة التى أنفقت على كل عقد .
جـ – قيمة الأعمال التامة المعتمدة لكل عقد .

إلا أنه يفضل تقسيم المشروع إلى مراكز خدمات مثل الصيانة والأفراد والخدمات الطبية والمخازن ... الخ وتوزع تكاليف كل مركز خدمة على العقود المختلفة التى استفادت منه بنسبة معينة تتفق والخدمة المؤداة حتى يكون صافى ربح العقد مؤشرا حقيقيا لكفاءة الأداء . فمثلا خدمة النقل لا يصلح لها أى من الأسس السابقة ويفضل استخدام حجم أو وزن المواد المنقولة مرجحة بالمسافة، وكذلك خدمة الصيانة فانه يمكن استخدام عدد الساعات التى يقضيها عمال الصيانة فى خدمة معدات كل عقد وهكذا .

وفى الشكل التالى نعرض صورة لحساب العقد كما يظهر فى دفتر الأستاذ وذلك بالنسبة للجزء الخاص بتحديد تكلفة العقد (تكلفة الأعمال التامة) ، وسوف نتعرف على الجزء الباقى من الحساب والذى يتم فيه تحديد نتيجة الأعمال (أرباح أو خسائر العقد) فيما بعد .

شركة نور الإسلام للانشاءات

مقاولة إنشاء .....

موقع العمل .....

تاريخ بدء العمل ..... إسم السبيل .....

تاريخ التسليم المتفق عليه ..... عنوانه .....

تاريخ الانتهاء من العمل ..... قيمة العقد .....

شروط الدفع	الأعمال المعتمدة	جنيه	تاريخ
	.....	.....	
	.....	.....	

أرصدة أول المدة

	xx	مواد
xx	xx	آلات
xx		الى حـ/ الموردين (مواد مشتراه)
xx		الى حـ/ مراقبة مخازن المواد
		(مواد منصرفة من المخازن)
xx		الى حـ/ العقد رقم..... (مواد محولة)
xx		الى حـ/ مراقبة الأجور
xx		الى حـ/ مقاولى الباطن
xx		الى حـ/ الآلات (آلات مرسلة للموقع)
xx		الى حـ/ التكاليف غير المباشرة xx
xxx		

xx	من حـ/ مراقبة مخازن المواد(مواد مرتجعة)
xx	من حـ/ العقد .. (مواد محولة)

أرصدة آخر المدة

xx	مواد
xx	آلات
	من الرصيد (تكلفة العمل التام)
xxx	

مثال :

فيما يلى البيانات الخاصة بتنفيذ أحد العقود التى ارتبطت بتنفيذها شركة الشرقية للمقاولات كما ظهرت عند الجرد بتاريخ ١٩٨٨/٦/٣٠ والمطلوب تصوير حساب العقد كما يظهر فى ١٩٨٨/٦/٣٠ .

	جنيـــه
مواد مشتراه لحساب العقد	٢٥٠٠٠
مواد منصرفة من المخازن	١٥٠٠٠
أجور عمال ومهندسين وخلافه	١٤٠٠٠
مواد باقية فى ٨٨/٦/٣٠	٦٠٠٠
آلات مرسلة لموقع العمل	٣٥٠٠٠
الأعمال المنفذة بواسطة مقاولى الباطن	٨٠٠٠
مواد محولة لمواقع أخرى	٣٠٠٠
تكاليف مباشرة بخلاف المواد والأجور	١٢٠٠٠
نصيب العقد من التكاليف غير المباشرة	٧٠٠٠
قيمة الآلات فى ١٩٨٨/٦/٣٠	٣١٠٠٠

حـ/ العقد رقم .....

٢٥٠٠٠	الى حـ/ الموردين	٣٠٠٠	من حـ/ العقد رقم .. (مواد محولة)
١٥٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد		
١٤٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٣٥٠٠٠	الى حـ/ الآلات		
٨٠٠٠	الى حـ/ مقاولى الباطن		
١٢٠٠٠	الى حـ/ التكاليف المباشرة		أرصدة آخر المدة ٦/٣٠
٧٠٠٠	الى حـ/ التكاليف غير المباشرة	٦٠٠٠	مواد
		٣١٠٠٠	آلات
		٣٧٠٠٠	
		٧٩٠٠٠	من الرصيد (تكلفة العمل التام ٦/٣٠)
١١٦٠٠٠		١١٦٠٠٠	

المبحث الثانى

تحديد نتيجة الأعمال

من الطبيعى أنه لا يمكن تحديد النتيجة النهائية لأى مقاولة إلا بعد إنتهاء العمل وتسليمه وإنقضاء فترة الضمان . ونظرا لأن فترة تنفيذ العقود قد تمتد سنوات طويلة ، فقد جرت العادة بأن يقوم مندوبون من صاحب العمل بمعاينة الأجزاء التى تم تنفيذها من العمل وفحصها ومطابقتها على الشروط والمواصفات التى وردت بالعقد ، ثم تصدر شهادة عن الأعمال التامة طبقا للمواصفات ، يتم فيها بيان الأعمال التامة التى اعتمدها مهندس العميل وقيمتها طبقا للأسعار المتفق عليها فى العقد ، وتتوقف نتيجة الأعمال فى المقاولات التى تقوم بتنفيذها الشركة على شهادة المهندس ويطلق عليها «مستخلص الأعمال التامة» Work Certified

وقد تحتاج المقاولة لأقل من فترة مالية واحدة ، وعلى ذلك فقد يكفى مستخلص واحد (شهادة مهندس) فى نهاية العمل فى العقد ، وقد تحتاج المقاولة إلى إصدار العديد من المستخلصات حتى يتم العمل عليها .

التسديدات : Advance Payments

ترجع أهمية المستخلص أو شهادة المهندس التى يصدرها صاحب العمل إلى أن صاحب العمل يقوم بدفع قيمة الأجزاء التى تتم من العمل بموجب هذه الشهادة ، ولا يستطيع المقاول أن يستغنى عن هذه الدفعات وذلك حتى تتوفر لديه السيولة النقدية لكى يستمر فى تمويل العمليات اللازمة للعقد .

وبناء عليه فان للمقاول الحق فى أن يحصل من صاحب العمل على دفعات نقدية advance payments من قيمة المقاولة . ويتوقف قيمة هذه المبالغ على

قيمة العمل المعتمد Work certified . الذى يتمه المقاول . غير أنه قد جرت العادة بألا يدفع صاحب العمل كل المبالغ المستحقة طبقا لشهادة المهندس ، بل يحجز نسبة مئوية يتفق عليه فى العقد retention Money وذلك من قيمة العمل المعتمد فى الشهادة . ويعتبر هذا المبلغ المحجوز كضمان لما قد يظهر فى المستقبل من عيوب أو أخطاء كما يمكن استخدام المبلغ المحجوز فى تحصيل الغرامات التى قد تستحق على المقاول إذا ما تأخر فى التنفيذ . ومن جهة أخرى يمكن النظر لهذه المبالغ المحجوزة على أنها تمثل وسيلة ضغط على المقاول لا كمال العمليات وفقا للمواصفات المحددة فى العقد وفى خلال المدة المتفق عليها .

وقد سبق أن ذكرنا ، أن صاحب العمل لا يجعل مدينا بقيمة العقد فور التوقيع عليه ولا يصبح مدينا إلا بعد تنفيذ العمل المطلوب واعتماده منه ، سواء كليا أو جزئيا بقيمة ما تم منه .

ويمكن اثبات التسديدات التى يدفعها صاحب العمل بطرق مختلفة منها :

الطريقة الأولى :

وبمقتضى هذه الطريقة يجعل حساب العقد دائنا بقيمة الأعمال التامة المعتمدة طبقا لشهادة المهندس ، وحساب صاحب العمل مدينا ، وعندما يقوم صاحب العمل بسداد الدفعة المطلوبة يجعل حسابه دائنا وحساب النقدية مدينا . وحيث أن صاحب العمل لا يقوم عادة بسداد كل المبالغ المستحقة طبقا للشهادة وإنما يحجز منها نسبة معينة يتفق عليها فى العقد ، فان رصيد حساب صاحب العمل سوف يمثل قيمة المبالغ المحجوزة retention money لديه ويظل مدينا بها حتى يتم سدادها .

فإذا فرض أن قيمة العمل التام طبقا لشهادة المهندس هى ٩٦٠٠٠ جنيه وأن العميل يحجز منها ١٠٪ كضمان فتكون القيود كما يلى :

٩٦٠٠٠ من حـ/ صاحب العمل

٩٦٠٠٠ الى حـ/ العقد رقم .....

قيمة الأعمال المعتمدة طبقا لشهادة المهندس

٨٦٤٠٠ من حـ/ النقدية

٨٦٤٠٠ الى حـ/ صاحب العمل

وطبقا لهذه الطريقة فإن حساب العقد سوف يكون بمثابة حساب نتيجة بالاضافة إلى أنه حساب تشغيل . فحساب العقد كما سبق أن صورناه فى المبحث الأول يظهر منه تكلفة الأعمال التامة خلال فترة معينة ، أى أنه يعتبر حساب تشغيل . فإذا ما جعل حساب العقد دائنا بقيمة المستخلصات عن الأعمال التامة طبقا لشهادة المهندس ، فإن رصيد الحساب (الفرق بين التكلفة وشهادة المهندس) يمثل ربح أو خسارة الأعمال التامة مع ملاحظة أنه فى حالة عدم اعتماد كل الأعمال التامة – أى أن هناك جزء من الأعمال التامة لم تتضمنه شهادة المهندس – فإن المقابلة تتم بين تكلفة الأعمال التامة المعتمدة وقيمة شهادة المهندس ، على أن تبقى تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة كرصيد مدين فى حساب العقد يرحل للفترة التالية . وبذلك يصبح حساب العقد بمثابة حساب نتيجة يتبين منه أرباح أو خسائر الفترة بالاضافة إلى أنه حساب تشغيل يبين تكلفة الأعمال التامة .

الطريقة الثانية :

وبمقتضى هذه الطريقة يجعل حساب العقد دائنا بقيمة الأعمال التامة المعتمدة طبقا لشهادة المهندس ، وحساب صاحب العمل مدينا بالمبلغ مستحق الدفع (وهو قيمة الشهادة مخصوصا منها المبالغ المحجوزة كضمان) وحساب المبالغ المحجوزة مدينا بالباقى . وعند قيام صاحب العمل بالسداد يجعل حسابه دائنا وحساب النقدية مدينا . وبذلك يقفل حساب صاحب العمل بعد السداد بينما

يظل حساب المبالغ المحجوزة مدينا بقيمة المبالغ المتأخرة عند العميل حتى يتم سدادها .

وعلى ذلك تظهر قيود اليومية كما يلى :

من مذكورين

٨٦٤.. حـ/ صاحب العمل

٩٦.. حـ/ المبالغ المحجوزة كضمان

٩٦٠.. الى حـ/ العقد رقم .....

قيمة الأعمال المعتمدة طبقا لشهادة المهندس

٨٦٤.. من حـ/ البنك

٨٦٤.. الى حـ/ صاحب العمل

قيمة المبالغ المسددة من صاحب العمل

ولا تختلف هذه الطريقة عن الطريقة السابقة إلا فى شىء واحد وهو فتح حساب مستقل لقيد المبالغ المحجوزة لدى العميل بدلا من ظهورها كرصيد مدين فى حساب العميل .

الطريقة الثالثة :

وبمقتضى هذه الطريقة ، يكتفى بعمل مذكرة عن قيمة الأعمال التامة طبقا لشهادة المهندس وعدم قيدها فى حساب العقد ، إلا بعد اتمام العمل وتسليمه للعميل . ويجعل حساب صاحب العمل دائنا بقيمة الدفعات التى يقدمها تحت الحساب وفى نهاية العمل وتسليمه يجعل حساب العقد دائنا بكامل قيمته ، طبقا لمجموع قيم المستخلصات ، وحساب صاحب العمل مدينا . وتظهر قيود اليومية كما يلى :

من حـ/ النقدية

الى حـ/ صاحب العمل

المبالغ المسددة من صاحب العمل

ويتم اثبات مثل هذا القيد عند سداد العمل لكل دفعة .

من صاحب العمل

الى حـ/ العقد رقم .....

قيمة العمل التام المعتمد

ويتم اثبات هذا القيد بعد الانتهاء من المقاولة وتسليمها وعلى ذلك يمثل رصيد حساب العميل المبالغ المتأخر سدادها حتى تاريخه .

الطريقة الرابعة :

وبمقتضى هذه الطريقة يتم اثبات قيمة الأعمال التامة المعتمدة فى حساب خاص بدلا من اثباتها بحساب العقد بحساب العقد وبذلك يعامل حساب العقد على أنه حساب تشغيل فقط ، يظهر التكلفة ولا يظهر نتيجة العمل من ربح أو خسارة ، على أن يفتح حساب جديد يطلق عليه «حساب الأعمال التامة المعتمدة» بجعل مدينا بتكلفة الأعمال التامة المعتمدة وحساب العقد دائنا كما فى القيد الآتى :

من حـ/ أعمال تامة معتمدة عن العقد رقم .....

الى حـ/ العقد رقم .....

إثبات تكلفة الأعمال التامة المعتمدة ، أو ترحيل تكلفة الأعمال التامة المعتمدة لحساب خاص .

ثم يجعل حساب صاحب العمل (أو حساب صاحب العمل وحساب المبالغ المحجوزة) مدينا بقيمة الأعمال التامة المعتمدة طبقا لشهادة المهندس ، وحساب أعمال تامة معتمدة دائنا كما فى القيد الآتى :-

من حـ/ صاحب العمل

الي حـ/ أعمال تامة معتمدة عن العقد رقم .....

اثبات قيمة الأعمال التامة المعتمدة (المستخلصات)

وعلى ذلك يظهر حساب أعمال تامة معتمدة نتيجة الأعمال عن العقد خلال فترة معينة سواء ربح أو خسارة .

نتائج العقود :

يتوقف تحديد أرباح أو خسائر العقد والتى ترحل لحساب الأرباح والخسائر العام للمنشأة فى نهاية السنة المالية على مدى ما تم من أعمال ويمكن تقسيم العقود من حيث موقفها من التنفيذ إلى نوعين :

١ – عقود تامة Completed contracts وصدر عنها شهادة من مهندس صاحب العمل باعتماد جميع الأعمال ومطابقتها للمواصفات والشروط المتفق عليها فى العقد . وليس هناك مشكلة فى تحديد أرباح أو خسائر مثل هذه العقود ، حيث يتم مقابلة تكاليف العقد الاجمالية بالقيمة التعاقدية للعقد (مجموع قيم المستخلصات) . ويتم تحديد الربح وترحيله لحساب الأرباح والخسائر العام بعد خصم مخصص لمواجهة المشاكل التى قد تحدث خلال فترة الضمان المتفق عليها مع العميل .

٢ – أما بالنسبة للعقود غير التامة uncompleted contracts فإن تحديد نتيجة أعمالها خلال الفترات المالية التى يتم فيها التنفيذ يحتاج لمعالجة خاصة ، فكما سبق القول أن المقاولات الضخمة تحتاج لعدة سنوات لتنفيذها ، ومن المؤكد أن الأرباح النهائية لأى عقد لا يمكن تحديدها على وجه الدقة إلا بعد الانتهاء من الأعمال وتسليمها للعميل وانتهاء فترة الضمان . وحيث أنه ليس من الحكمة الانتظار حتى نهاية العمل فى كل عقد وحساب أرباحه أو خسائره ، لأن ذلك

يشوه نتيجة أعمال الشركة فى السنوات المختلفة ويجعلها تتذبذب سنويا تبعا للأعمال المنتهية فى كل عام . لذلك فإن منشآت المقاولات تفضل دائما حساب الأرباح التى تتحقق عن الأعمال تحت التنفيذ (العقود غير التامة) ولكن يشترط لحساب هذه الأرباح توافر الشروط الآتية :

أ – أن يكون الجزء الذى تم تنفيذه من المقاولة كبيرا بالنسبة لحجم المقاولة ، ويرى البعض أن هذا الجزء التام يجب الا يقل عن ٥٠٪ من حجم الأعمال المطلوب تنفيذها، ويرى البعض الآخر وهم أكثر تحفظا أنه يجب ألا يقل الجزء التام عن ثلثى حجم الأعمال المطلوب تنفيذها .

ب – بالنسبة للعقود التى تم تنفيذ جزء كبير منها (٥٠ – ٦٧٪) . يكون حساب الأرباح عن الأعمال التامة المعتمدة فقط طبقا لشهادة المهندس (المستخلص) ، حيث أن شهادة المهندس تؤكد مطابقة الأعمال التامة للمواصفات . وعلى ذلك فإن الأعمال التامة غير المعتمدة لا يجوز حساب أرباح عليها بأى حال من الأحوال .

ج – لا يعتبر الفرق بين تكلفة الأعمال التامة المعتمدة وقيمة شهادة المهندس أرباح يجب ترحليها لحساب الأرباح والخسائر العام ، ولكن يجب خصم مخصص لمواجهة ما قد تتحمله المنشأة من نفقات زائدة مثل ارتفاع أسعار الخامات أو مصاريف النقل أو غرامات التأخير وتكاليف إعادة تشغيل بعض أجزاء العمل . وقد جرى العرف على خصم ثلث الأرباح وترحيله لحساب «مخصص للعمليات الجارى تنفيذها» ويطلق عليه أيضا « إحتياطى الطوارىء» أو إحتياطى الأعمال التامة المعتمدة» . ويرحل لحساب والخسائر العام ثلثى الأرباح .

د – ويرى بعض المحاسبين زيادة فى الحيطة عدم ترحيل كل الأرباح التى تم حسابها فى الخطوة السابقة (ثلثى الأرباح) إلى حساب الأرباح والخسائر وإنما يكتفى بجزء منها يحسب على أساس نسبة المبالغ المقبوضة من صاحب العمل فعلا إلى قيمة الأعمال التامة المعتمدة طبقا للمستخلصات .

هـ – يجوز فى حالة العقود التى قارب العمل فيها على الانتهاء ولم يبق إلا جزء بسيطا يمكن تقدير تكاليفه بدقة أن تحسب أرباح العقود بالكامل كما يلى :

- يتم تقدير تكلفة الأعمال الباقية .
- يضاف التكلفة التقديرية للأعمال الباقية إلى التكلفة الفعلية للعقد فى تاريخه .
- يطرح إجمالى التكلفة فى البند السابق من إجمالى قيمة العقد ينتج الربح التقديرى للعقد كله .
- بحسب نصيب السنة من الأرباح بنسبة قيمة الأعمال التامة المعتمدة إلى قيمة العقد الكلية ، أو بنسبة تكلفة الأعمال التامة (الفعلية) إلى إجمالى التكلفة الكلية التقديرية للعقد .

و – إذا أظهرت نتيجة أعمال الأجزاء التامة من العقود أى خسائر فإنه يجب أن تحمل بالكامل لحساب الأرباح والخسائر العام عن الفترة وفى هذه الحالة يجب النظر فى تكوين مخصص لمواجهة ما قد تتحمله المنشأة من نفقات زائدة لتنفيذ هذا العقد .

مثال :

تعاقدت الشركة الشرقية للمقاولات على إقامة مبنى لشركة الشرق للتأمين بقيمة تعاقديه ١٢٨٠٠٠ جنيه وقد ظهرت البيانات الآتية الخاصة بالعقد بدفاتر الشركة الشرقية للمقاولات فى ١٩٨٨/٦/٣٠ .

	جنيه
- إجمالى تكلفة الأعمال التامة (من واقع حساب العقد)	٧٩٠٠٠
- تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة	٤٠٠٠
- بلغت شهادة المهندس (قيمة العمل التام المعتمد)	٩٦٠٠٠
- يدفع العميل ٩٠٪ من قيمة الأعمال المعتمدة	
- سدد صاحب العمل المستحق عليه	

والمطلوب

١ - حساب أرباح العقد عن العام والتى يجب ترحليها لحساب الأرباح والخسائر.

٢ - قيود اليومية للعمليات السابقة على فرض أن حساب العقد يجعل دائنا بقيمة الأعمال التامة المعتمدة .

٣ - تصوير الحسابات اللازمة فى دفتر الأستاذ .

٤ - اعادة عمل قيود اليومية وحسابات الأستاذ على فرض أن الأعمال التامة المعتمدة تثبت بحساب خاص ولا ترحل لحساب العقد .

الحـــــل

١ - حساب أرباح العقد :

لما كانت نسبة اتمام العقد تصل إلى $\frac{٩٦٠٠٠}{١٢٨٠٠٠} = ٧٥٪$

فانه يجب احتساب أرباح على العقد كما يلى :

	جنيه	
قيمة العمل التام المعتمد (شهادة المهندس)		٩٦٠٠٠
تكلفة العمل التام فى آخر الفترة	٧٩٠٠٠	
يطرح تكلفة العمل التام غير المعتمد	٤٠٠٠	

إذن تكلفة الأعمال التامة المعتمدة	(٧٥٠٠٠)
الأرباح المحسوبة للأعمال التامة المعتمدة	٢١٠٠٠
الربح الذى يرحل لحساب الأرباح والخسائر العام = ٢١٠٠٠ × ٢/٣ =	١٤٠٠٠
احتياطى الأعمال التامة المعتمدة (احتياطى الطوارىء)	٧٠٠٠

وطبقا للرأى الأكثر حيطه ، يرحل لحساب الأرباح والخسائر ٩٠٪ فقط من المبلغ المحسوب أعلاه أى بنسبة قيمة المبالغ المقبوضة من العميل إلى الأعمال التامة طبقا للمستخلص ، وعلى ذلك يرحل لحساب الأرباح والخسائر :

جنيه

$$١٤٠٠٠ \times \frac{٩٠}{١٠٠} = ١٢٦٠٠$$

وعلى ذلك تكون المبالغ المحتجزة لمواجهة الطوارىء هى :

٢١٠٠٠ - ١٢٦٠٠ = ٨٤٠٠ جنيه

٢ - قيود اليومية :

٩٧٠٠٠ من حـ/ العقد رقم .....

٧٩٠٠٠ الى مذكورين

= عناصر التكاليف المختلفة

اثبات تكلفة الأعمال التامة

٩٦٠٠٠ من حـ/ صاحب العمل

٩٦٠٠٠ الى حـ/ العقد رقم .....

قيمة الأعمال المعتمدة طبقا لشهادة المهندس

٨٦٤٠٠٠ من حـ/ النقدية

٨٦٤٠٠ الى حـ/ صاحب العمل

قيمة التسديدات من صاحب العمل (٩٦٠٠٠ × ٩٠/١٠٠)

٢١٠٠٠ من حـ العقد رقم .....

الى مذكورين

١٢٦٠٠ حـ/ الأرباح والخسائر العام

٨٤٠٠ حـ/ مخصص الطوارىء

ترحيل أرباح العقد وقد حسبت كما يلى

٢١٠٠٠ × ٢/٣ × ٩٠/١٠٠ = ١٢٦٠٠ جنيه

٣ – حسابات دفتر الأستاذ :

حـ/ العقد رقم .....

٧٩٠٠٠	الى مذكورين	٤٠٠٠	أعمال تامة غير معتمدة ٦/٣٠
		٧٥٠٠٠	من الرصيد (أعمال تامة معتمدة) ٦/٣٠
٧٩٠٠٠		٧٩٠٠٠	
٧٥٠٠٠	الى الرصيد (تكلفة أعمال تامة معتمدة)	٩٦٠٠٠	من حـ/ صاحب العمل ٦/٣٠ (قيمة الشهادة)
٢١٠٠٠	الى مذكورين فى ٦/٣٠ ١٢٦٠٠ أ. خ ٨٤٠٠ مخصص الطوارىء		
٩٦٠٠٠		٩٦٠٠٠	
٤٠٠٠	الى الرصيد فى ٧/١ أعمال تامة غير معتمدة		

حـ/ صاحب العمل

٩٦٠٠٠	الى حـ/ العقد رقم.... (قيمة الشهادة)	٦٨٤٠٠	من حـ/ النقدية ٨٨/٦/٣٠
		٩٦٠٠	رصيد ٨٨/٦/٣٠ (ميزانية)
٩٦٠٠٠		٩٦٠٠٠	

حـ/ مخصص الطوارىء

٨٤٠٠	رصيد ٦/٣٠ ميزانية	٨٤٠٠ من حـ/ العقد رقم	٦/٣٠
٨٤٠٠		٨٤٠٠	

حـ/ الأرباح والخسائر

		١٢٦٠٠ من حـ/ العقد رقم	
		أرباح مقدرة للعقد رقم	

٤ – إعادة حل المثال على فرض أن الأعمال التامة المعتمدة تثبت بحساب خاص ولا ترحل لحساب العقد .

قيود اليومية :

٧٩٠٠٠ من حـ/ العقد رقم .....
٧٩٠٠٠ الى مذكورين
اثبات تكلفة الأعمال التامة للعقد رقم .....

٧٥٠٠٠ من حـ/ الأعمال التامة المعتمدة عن العقد رقم .....
٧٥٠٠٠ الى حـ/ العقد رقم .....
ترحيل تكلفة الأعمال التامة المعتمدة لحساب خاص

٩٦٠٠٠ من حـ/ صاحب العمل
٩٦٠٠٠ الى حـ/ أعمال تامة معتمدة عن العقد رقم .....
اثبات قيمة الأعمال التامة المعتمدة

٦٨٤٠٠ من حـ/النقدية
٦٨٤٠٠ الى حـ/ صاحب العمل
اثبات التسديدات التى دفعها العميل

٢١٠٠٠ من حـ/ أعمال تامة معتمدة عن العقد رقم .....
الى مذكورين
١٢٦٠٠ حـ/ الأرباح أو الخسائر
٨٤٠٠ حـ/ مخصص الطوارىء

حـ/ العقد رقم .....

٧٩٠٠٠	الى مذكورين	٧٥٠٠٠	من حـ/ أعمال تامة معتمدة ٦/٣٠
		٤٠٠٠	رصيد (تكلفة أعمال تامة غير معتمدة فى ٦/٣٠)
٧٩٠٠٠		٧٩٠٠٠	

٤٠٠٠ رصيد منقول ٧/١
تكلفة أعمال تامة غير معتمدة

حـ/ أعمال تامة معتمدة عن العقد رقم .....

٧٥...	الى حـ/ العقد رقم ٦/٣٠	٩٦...	من حـ/ صاحب العمل ٦/٣٠
٢١...	الى مذكورين		
	١٢٦.. حـ/ أ. ح		
	٨٤.. حـ/ مخصص الطوارىء		
٩٦...		٩٦...	

حـ/ صاحب العمل

٩٦...	الى حـ/ أعمال تامة معتمدة (قيمة الشهادة)	٨٦٤...	من حـ/ النقدية
		٩٦..	رصيد ٨٨/٦/٣٠ ↓ ميزانية
٩٦...		٩٦...	

حـ/ مخصص الطوارىء

٨٤..	رصيد ٦/٣٠ ↓ ميزانية	٨٤..	من حـ/ أعمال تامة ٦/٣٠ معتمدة
٨٤..		٨٤..	

حـ/ الأرباح والخسائر

من حـ/ أعمال تامة معتمدة	١٢٦٠٠
أرباح مقدرة للعقد رقم	

مثال :

	جنيه
إذا فرض أن جملة التكاليف التى صرفت على عقد معين	٥٦٠٠٠
وأن قيمة العمل المعتمد طبقا لشهادة المهندس	٦٥٠٠٠
وأن العمل الباقى ينتظر إتمامه خلال شهرين وتقدر تكاليف الاتمام بمبلغ	١٢٠٠٠
وأن القيمة التعاقدية للمقاولة	٨٥٠٠٠
والمبالغ المقبوضة من العميل تمثل ٩٠٪ من المستحقات	

فإن أرباح العقد تحسب كما يلى :

حيث أن أعمال العقد قاربت على الانتهاء ولم يبق الا الجزء اليسير وأمكن تقدير تكلفة الجزء الباقى فإن الأرباح تحسب على العقد بأكمله كما يلى :

	جنيه	جنيه
القيمة التعاقدية		٨٥٠٠٠
جملة التكاليف الفعلية حتى تاريخه	٥٦٠٠٠	
التكاليف التقديرية لاتمام العمل	١٢٠٠٠	
اجمالى التكلفة التقديرية	———	(٦٨٠٠٠)
الربح التقديرى المنتظر للعقد كله		١٧٠٠٠

نصيب السنة من الأرباح ويحسب بطريقتين :

أ – بنسبة قيمة الأعمال التامة المعتمدة الى قيمة العقد الكلية

$$= \frac{١٧٠٠٠}{١٠٠} \times \frac{٦٥٠٠٠}{٨٥٠٠٠} \times ٩٠ = ١١٧٠٠ \text{ جنيه}$$

ب – بنسبة تكلفة الأعمال التامة إلى اجمالى التكلفة الكلية التقديرية للعقد .

$$= \frac{١٧٠٠٠}{١٠٠} \times \frac{٥٦٠٠٠}{٦٨٠٠٠} \times ٩٠ = ١٢٦٠٠ \text{ جنيه}$$

إظهار بيانات العقود بقائمة المركز المالى :

ذكرنا كيفية حساب تكلفة العقد فى آخر كل سنة مالية ، وكيفية تقدير نتيجة العقد فى نهاية كل فترة وكيفية اثبات التسديدات المقبوضة من العملاء ، والآن نتعرض بالشرح لكيفية إظهار الأرصدة الناتجة عن عمليات العقود فى قائمة المركز المالى فى نهاية كل فترة مالية .

١ – بالنسبة للعقود التى لم تصل إلى مستوى إتمام معقول يبرر حساب أرباح لها ، فتظهر العقود فى قائمة المركز المالى فى جانب الأصول باجمالى التكلفة حتى تاريخه مخصوما منها تسديدات العميل إن وجدت .

٢ – إن كان هناك أرصدة مواد أو آلات بموقع العمل فإنها تدرج بالقيمة المقدرة لها آخر المدة فى جانب الأصول .

مثـــال :

بلغت التكاليف التى أنفقت على عقد معين ... ٥٠ جنيه وقام العميل بسداد ... ٢٠ جنيه ولم يحتسب أرباح عن هذا العقد نظرا لأن نسبة الإتمام لا تتعدى ٣٠٪ من حجم العمل المطلوب ، وبذلك تظهر البيانات الخاصة بالعقد فى قائمة المركز المالى كما يلى :

قائمة المركز المالى

أصـــول

عقود غير تامة

		٥٠٠٠٠ تكلفة العمل التام
	٢٠٠٠٠	دفعات مقبوضة تحت الحساب
٣٠٠٠٠		
××		آلات بموقع العمل عقد رقم .....
××		مواد بموقع العمل عقد رقم .....

٣ – بالنسبة للعقود التى وصلت لمستوى إتمام يبرر حساب أرباح لها فتظهر فى قائمة المركز المالى فى جانب الأصول كما يلى :

قائمة المركز المالى

أصـول		خصـوم	
	عقود غير تامة		
xx	تكلفة الأعمال التامة المعتمدة		
xx	+ تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة		
	———		
xx	إجمالى تكلفة الأعمال التامة	xx	الأرباح المحتسبة عن العقود
xx	+ الربح المحتسب عن العقد		غير التامة (أ . ح)
	———		
	xxx		
xx	– تسديدات صاحب العمل		
xxx	———		
xx	مواد بموقع العقد رقم		
xx	آلات		

ويمكن أن تظهر قائمة المركز المالى بشكل آخر كما يلى :

أصـــول		خصوم	
	عقود غير تامة		
xx	قيمة الأعمال التامة غير المعتمدة	xx	الأرباح المحتسبة عن العقود
xx	+ تكلفة الأعمال غير المعتمدة		غير التامة (أ – خ)
xxx			
xx	– مخصص الطوارىء		
xx	– تسديدات صاحب العمل		
xxx			
xx	مواد بموقع العقد رقم		
xx	آلات		

كما يمكن أن تظهر قائمة المركز المالى بشكل ثالث كما يلى :

قائمة المركز المالى

أصـــول		خصـــوم	
	عقود غير تامة		
		xx	مخصص الطوارىء
xx	تكلفة أعمال تامة غير معتمدة		
xx	+ رصيد مستحق على صاحب العمل	xx	أرباح محتسبة عن العقود
xx			غير التامة (أ . ح)
xx	مواد بموقع العقد رقم		
xx	آلات		

والصورة الأخيرة لقائمة المركز المالى سهلة الاعداد لأنها تظهر أرصدة الحسابات التى مازالت مفتوحة ، فحساب العقد يظهر رصيدا مدينا بقيمة الأعمال التامة غير المعتمدة والآلات والمواد آخر المدة وحساب المبالغ المحتجزة لمواجهة الطوارىء ، وأخيرا أرباح العقود عن الأعمال التامة المعتمدة والتى ترحل لحساب الأرباح والخسائر .

مثال :

سوف نستخدم نفس بيانات المثال السابق كما يلى :

	جنيه
تكلفة الأعمال التامة المعتمدة بشهادة المهندس	٧٥٠٠٠
تكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة	٤٠٠٠
قيمة الأعمال التامة المعتمدة طبقا للمستخلص	٩٦٠٠٠
تسديدات من صاحب العمل وتمثل ٩٠٪	
من قيمة شهادة المهندس (المستخلص)	٨٦٤٠٠
الرصيد المستحق على صاحب العمل (١٠٪ من المستخلص)	٩٦٠٠
وتم حساب الأرباح عن الأعمال التامة المعتمدة فبلغت	٢١٠٠٠
ما يرحل لحساب الأرباح والخسائر	
$٢١٠٠٠ \times \frac{٢}{٣} \times \frac{٩٠}{١٠٠} =$	١٢٦٠٠
وعلى ذلك تبلغ الأرباح المحتجزة كمخصص للطوارىء	
(٢١٠٠٠ - ١٢٦٠٠)	٨٤٠٠

وفيما يلى نبين كيف تظهر بيانات العقد بقائمة المركز المالى طبقا للطرق الثلاث التى تم شرحها .

أصـــول			خصوم
	عقود غير تامة		
٧٥٠٠٠	تكلفة أعمال تامة معتمدة	٨٤٠٠	مخصص الطوارىء
٤٠٠٠	+ تكلفة أعمال تامة غير معتمدة	١٢٦٠٠	الأرباح المحتسبة عن العقود
٧٩٠٠٠	إجمالى تكلفة الأعمال التامة		غير التامة
٢١٠٠٠	+ الربح المحتسب عن العقد		
١٠٠٠٠٠			
٨٦٤٠٠	تسديدات صاحب العمل		
١٣٦٠٠			

أصول			خصوم
	عقود غير تامة		
٩٦٠٠٠	قيمة الأعمال التامة المعتمدة	١٢٦٠٠	الأرباح المحتسبة عن العقود
٤٠٠٠	+ تكلفة الأعمال التام ة غير المعتمدة		غير التامة
١٠٠٠٠٠			
٨٤٠٠	يخصم مخصص الطوارىء		
٨٦٤٠٠	يخصم تسديدات صاحب العمل		
٥٢٠٠			
xx	آلات بموقع العمل عقد رقم		
xx	مواد بموقع العمل عقد رقم		

أصـول			خصـوم
		عقود غير تامة	
		٨٤٠٠	مخصص الطوارىء
	٤٠٠٠	تكلفة أعمال تامة غير معتمدة	
	٩٦٠٠	+ رصيد مستحق على صاحب العمل ١٢٦٠٠	أرباح محتسبة عن العقود غير التامة
	١٣٦٠٠	———	
××		آلات بموقع العمل عقد رقم	
××		مواد بموقع العمل عقد رقم	

مثال تطبيقى عام :

حصلت شركة العاشر من رمضان للمقاولات على مقاولة بناء نادى اجتماعى لشركة ٦ أكتوبر لصناعة المعادن وذلك بمبلغ ٢٠٤٠٠٠ جنيه وبدأ العمل فى الموقع فى أول أبريل سنة ١٩٨٦ على أن يسلم المبنى كاملا فى ١٩٨٧/٥/٣٠ وفيما يلى البيانات الخاصة بالعقد خلال سنتى ١٩٨٦ ، ١٩٨٧ .

بيان	١٩٨٦	١٩٨٧
خامات مرسلة	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠
أجور ومهايا	٢٠٠٠٠	٧٠٠٠
قيمة الآلات المرسلة للموقع	٥٠٠٠٠	———
القيمة المقدرة للآلات آخر المدة	٣٦٠٠٠	٢٧٠٠٠
خامات محولة لمواقع أخرى	٣٠٠٠	———
خامات مرتجعة للمخازن	٤٠٠٠	———
خامات باقية آخر المدة	٢٥٠٠	١٥٠٠

بيان	١٩٨٦	١٩٨٧
أجور مستحقة فى آخر المدة	١٠٠٠	ـــــ
تكاليف تشغيل المعدات	١٣٠٠٠	٦٥٠٠
تكاليف مباشرة أخرى	١٨٠٠٠	٩٠٠٠
نصيب العقد من التكاليف غير المباشرة	٧٠٠٠	٤٠٠٠
قيمة عقود الباطن	٩٥٠٠	٣٥٠٠
قيمة الأعمال المعتمدة طبقا لشهادة المهندس	١٢٤٠٠٠	٨٠٠٠٠
تكلفة العمل التام غير المعتمد	١٣٠٠٠	ـــــ

وإذا علمت أن :

١ – نسبة الأعمال التامة فى ١٩٨٦/١٢/٣١ تمثل حوالى ٧٠ ٪ من إجمالى الأعمال المطلوبة .

٢ – تقوم الشركة صاحبة العمل بسداد ٩٠٪ من قيمة شهادة المهندس .

٣ – مقاولات الباطن تمت خلال السنوات التى تم التعاقد عليها .

٤ – السنة المالية للشركة تنتهى فى ٣١ ديسمبر .

والمطلوب :

١ – تصوير حساب العقد خلال سنة ١٩٨٦ ، ١٩٨٧ مفترضا جعل حساب العقد دائن بقيمة المستخلصات .

٢ – تصوير حسابات صاحب العمل ومخصص الطوارىء والأرباح والخسائر خلال سنتى ١٩٨٦ ، ١٩٨٧ .

٣ – بيان أثر عمليات العقد على قائمة المركز المالى فى ٨٦/١٢/٣١ وفور الانتهاء من العقد فى ٨٧/٥/٣٠

حـ/ العقد عن عام ١٩٨٦

٤٠٠٠٠	الى حـ مراقبة مخازن المواد	٤٠٠٠	من حـ/مراقبة مخازن المواد
٢٠٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور	٣٠٠٠	من حـ/ العقد رقم ... (مواد محولة)
٥٠٠٠٠	الى حـ/ الآلات		
١٣٠٠	الى حـ/ تكاليف تشغيل الآلات		
١٨٠٠٠	الى حـ/ تكاليف مباشرة أخرى		
٧٠٠٠	الى حـ/ التكاليف غير المباشرة		
٩٥٠٠	الى حـ/ مقاولى الباطن		
			أرصدةآخر المدة(مرحلة) ١٢/٣١
		٣٦٠٠٠	آلات (٢)
		٢٥٠٠	مواد (٣)
١٠٠٠	أجور مستحقة (مرحلة)(١)	٣٨٥٠٠	
			رصيد ١٢/٣١
		١١٣٠٠٠	(تكلفة الأعمال التامة)
١٥٨٥٠٠		١٥٨٥٠٠	
١١٣٠٠٠	الى الرصيد (منقول)	١٣٠٠٠	رصيد أعمال تامة غير معتمدة (مرحل)(٤)
		١٠٠٠٠٠	
١١٣٠٠٠		١١٣٠٠٠	

١٠٠٠٠٠	الى الرصيد (منقول)	١٢٤٠٠٠	من حـ/ صاحب العمل (قيمة شهادة المهندس)

تابع حـ/ العقد عن عام ١٩٨٦

٢٤٠٠٠	الى حـ/ مذكورين		
	١٤٤٠٠ حـ/ الأرباح والخسائر		
	٩٦٠٠ حـ/ مخصص الطوارىء		
١٢٤٠٠٠		١٢٤٠٠٠	
	الى الرصيد (منقول) ٨٧/١/١		من الرصيد (منقول) ٨٧/١/١
	١٣٠٠٠ أعمال تامة غير معتمدة (٤)	١٠٠٠	أجور مستحقة(١)
	٣٦٠٠٠ آلات باقية (٢)		
	٢٥٠٠ خامات باقية (٣)		

حـ/ صاحب العمل

١٢٤٠٠٠	الى حـ/ العقد رقم ... (قيمة الشهادة)	١١١٦٠٠	من حـ/ النقدية ١٩٨٦/١٢/٣١
		١٢٤٠٠	رصيد ١٩٨٦/١٢/٣١ ميزانية
١٢٤٠٠٠		١٢٤٠٠٠	

حـ/ مخصص الطوارىء

٩٦٠٠	رصيد ٨٦/١٢/٣١	٩٦٠٠	من حـ/ العقد رقم ٨٦/١٢/٣١
	ميزانية		
٩٦٠٠		٩٦٠٠	

حـ/ الأرباح والخسائر

		١٤٤٠٠	من حـ العقد رقم .....
			(الأرباح المقدرة للعقد)

قائمة المكز المالى فى ١٩٨٦/١٢/٣١

	عقود غير تامة		
١٣٠٠٠	تكلفة أعمال تامة غير معتمدة		
١٢٤٠٠	رصيد مستحق على صاحب العمل	٩٦٠٠	مخصص الطوارىء
٢٥٤٠٠			أرباح محتسبة عن العقود
٢٥٠٠	مواد بموقع العمل	١٤٤٠٠	غير التامة(أ-ح)
٣٦٠٠٠	آلات بموقع العمل		

حـ/ العقد عن عام ١٩٨٧

	رصيد منقول ٨٧/١/١		رصيد منقول ٨٧/١/١
	١٣٠٠٠ أعمال تامة غير معتمدة	١٠٠٠	أجور مستحقة
	٣٦٠٠٠ آلات بموقع العمل		
	٢٥٠٠ مواد بموقع العمل		
٥١٥٠٠			
٨٠٠٠	الى حـ/ مراقبة مخازن المواد		
٧٠٠٠	الى حـ/ مراقبة الأجور		
٦٥٠٠	الى حـ/ تكاليف تشغيل المعدات		أرصدة آخر المدة ٨٧/٥/٣٠
٩٠٠٠	الى حـ/ تكاليف مباشرة أخرى	٢٧٠٠٠	آلات آخر المدة
٤٠٠٠	الى حـ/ التكاليف غير المباشرة	٢٨٥٠٠	١٥٠٠ مواد آخر المدة
٣٥٠٠	الى حـ/ مقاولى الباطن		
		٦٠٠٠٠	رصيد (تكلفة الأعمال التامة)
٨٩٥٠٠		٨٩٥٠٠	
٦٠٠٠٠	الى الرصيد	٨٠٠٠٠	من حـ/ صاحب العمل ٨٧/٥/٣٠ (قيمة الشهادة)
٢٠٠٠٠	الى مذكورين		
	١٨٠٠٠ حـ/ الأرباح والخسائر		
	٢٠٠٠ حـ/ مخصص الطوارىء		
٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	

تابع حـ/ العقد عن عام ١٩٨٧

		أرصدة منقولة	٢٧٠٠٠	من حـ/ الآلات
		٢٧٠٠٠ آلات آخر المدة	١٥٠٠	من حـ/ مراقبة المخازن
		١٥٠٠ مواد آخر المدة		
٢٨٥٠٠				
٢٨٥٠٠			٢٨٥٠٠	

ارتجاع المواد والآلات الباقية لمخازن المنشأة بعد انتهاء العمل

حـ/ صاحب العمل

١٢٤٠٠	رصيد منقول ٨٧/١/١		٧٢٠٠٠	من حـ/ النقدية
٨٠٠٠٠	الى حـ/ العقد (قيمة الشهادة)		٢٠٤٠٠	رصيد مرحل ٨٧/٥/٣٠
٩٢٤٠٠			٩٢٤٠٠	

حـ/ مخصص الطوارىء

٧٢٠٠	الى حـ/ الأرباح والخسائر		٩٦٠٠	رصيد ٨٧/١/١
٤٤٠٠	رصيد ٨٧/٥/٣٠		٢٠٠٠	من حـ/ العقد ٨٧/٥/٣٠
١١٦٠٠			١١٦٠٠	

حـ/ الأرباح والخسائر

		١٨٠٠٠	من حـ/ العقد رقم ...
		٧٢٠٠	من حـ/ مخصص الطوارىء

قائمة المركز المالى فى ١٩٨٧/٥/٣٠

عقود منتهية

٢٠٤٠٠	رصيد مستحق على صاحب العمل	٤٤٠٠	مخصص الطوارىء
		٢٥٢٠٠	أرباح محتسبة عن العقود التامة (١٨٠٠٠ + ٧٢٠٠)

ملاحظات على الحل :

	جنيه
١ – حسبت أرباح العقد عن عام ١٩٨٦ كما يلى :	
قيمة الأعمال التامة المعتمدة	١٢٤٠٠٠
يطرح تكلفة الأعمال التامة المعتمدة	١٠٠٠٠٠
إذن أرباح العقد	٢٤٠٠٠
يرحل منها لحساب الأرباح والخسائر	
٢٤٠٠٠ × ٢/٣ × ٩٠/١٠٠ =	١٤٤٠٠
ويرحل منها لحساب احتياطى الطوارىء	٩٦٠٠

٢ – حسبت أرباح العقد عن عام ١٩٨٧ كما يلى :

	جنيه
قيمة الأعمال التامة المعتمدة	٨٠٠٠٠
يطرح تكلفة الأعمال التامة المعتمدة	٦٠٠٠٠
إذن أرباح العقد	٢٠٠٠٠

يخصم منها ١٠٪ فقط احتياطى طوارىء لأن العمل تم فعلا .

إذن يرحل لحساب الأرباح والخسائر

٢٠٠٠٠ × ٩٠/١٠٠ = ١٨٠٠٠

ويرحل لمخصص الطوارىء ٢٠٠٠

٣ - وحيث أن العقد قد تم وتسلم العميل الانشاءات فلا داعى أن يبقى بحساب مخصص الطوارىء سوى ما يعادل ١٠٪ من الأرباح المحتسبة ويرحل الباقى لحساب الأرباح والخسائر عن عام ١٩٨٧ .

إذن ما يجب أن يبقى كمخصص للطوارىء = (أرباح عام ١٩٨٦ + أرباح عام ١٩٨٧) × ١٠٪ .

= (٢٤٠٠٠ + ٢٠٠٠) × ١٠٪ = ٤٤٠٠ جنيه

ويظل هذا الرصيد بحساب مخصص الطوارىء لحين انتهاء فترة الضمان واستلام المنشأة للمبالغ المستحقة على العميل .

المحتويات

	صفحة
مقدمة :	٥
أهداف محاسبة التكاليف	٨
طرق حساب التكلفة	١١
طرق حصر وتسجيل وتحليل بيانات التكاليف	١٤
الفصل الأول : حسابات التكاليف	
مقدمة	١٦
أولا : طريقة الاندماج	١٩
مثال تطبيقى	٤٤
ثانيا : طريقة الانفصال	٥٣
مثال تطبيقى	٦٥
التوفيق بين نتائج الحسابات المالية وحسابات التكاليف	٧٤
مثال تطبيقى	٧٩
الفصل الثانى : تكاليف الأوامر الانتاجية	
مقدمة :	
المبحث الأول – المحاسبة على تكاليف الأوامر	٨١
مثال تطبيقى	١٠٦
المبحث الثانى – المحاسبة على الانتاج التالف والمعيب	
ومخلفات التشغيل	١٤٦
مثال تطبيقى عام	

صفحة

الفصل الثالث : تكاليف المقاولات (العقود) ١٦١

مقدمة

المبحث الأول : المحاسبة على تكاليف العقد ١٦٤

المبحث الثانى : المحاسبة على نتيجة الأعمال ١٨٠

مثال تطبيقى عام ٢٠٥