

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

جامعة المثني

كلية الإدارة والاقتصاد – قسم إدارة الأعمال

المرحلة الثالثة – الفصل الثاني

المادة: محاسبة تكاليف – المحاضرة السابعة

م.م عامر منصور حسون

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

الأهداف التعليمية : يستطيع الطالب بعد قراءة هذه المحاضرة ان يكون قادراً على الإجابة على الأسئلة الآتية:

- 1- ما هي القيود المحاسبية الخاصة بتجميع كل عنصر من عناصر تكاليف الأمر الإنتاجي ؟
- 2- ما هي القيود المحاسبية الخاصة بتحميل كل عنصر من عناصر تكاليف الأمر الإنتاجي ؟
- 3- ماهي القيود المحاسبية عندما تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة لكل أمر إنتاجي أكثر مما يجب أو أقل مما يجب ؟

أولاً : القيود المحاسبية الخاصة بتجميع كل عنصر من عناصر تكاليف الأمر الإنتاجي

تمثل عملية التجميع (Accumulation) الحصول على الموارد أو عناصر التكاليف، إي تحقق عناصر التكاليف الصناعية (مواد مباشرة، أجور مباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة)

أ- تجميع تكاليف المواد المباشرة: **Direct Material Costs**

إن الوحدة الاقتصادية (الصناعية) عندما تشتري المواد المباشرة (الأولية) فإن المعالجة القيدية لعملية الشراء ستجعل حساب مراقبة مخزون المواد مديناً بتكلفة المواد المشتراة ، فضلاً عن كونها ستجعل هذا الحساب مديناً بمصاريف الشراء كالتنقل والشحن والتأمين (لأن هذه المصاريف يتحملها المشتري)، كما سيجعل هذا الحساب دائناً بمقدار خصم المشتريات الذي يتم الحصول عليه إضافة إلى مردودات المشتريات والمسموحات، ولحد هذه النقطة لم تعمل الشركة إي تحميل للمواد على أمر إنتاجي معين.

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

فلو افترضنا ان شركة السماوة الصناعية في 2021/1/6 اشترت خشب متنوع (2000) م3 من الخشب الجام بسعر 5000 دينار/م3 ، 800 م3 من خشب الصاج بسعر (40000) دينار/م3 بالآجل. هنا ضروري تجميع المواد المباشرة المشتراة وتحديد تكلفتها الإجمالية وإثبات القيد المحاسبي :

<u>التفاصيل</u>	<u>الكمية</u>	<u>سعر الوحدة</u>	<u>الإجمالي</u>
خشب الجام	3م2000	5000 دينار/م3	10000000 دينار
خشب صاج	3م 800	40000 دينار/م3	<u>32000000</u> دينار
الإجمالي			42000000 دينار

القيد المحاسبي لشراء المواد المباشرة الخاصة بالأمر الإنتاجي رقم (101) ورقم (102) و(103) بالآجل

(1)	2021/1/6	42000000 من د/ مراقبة مخزون المواد
		42000000 الى د/ المجهزون
		(شراء خشب على الحساب)

ب- تجميع تكاليف العمل الصناعي المباشر (Direct Labor Costs)

في الشركات الصناعية تكلفة العمل الصناعي تتكون من ثلاثة عناصر وهي:

- إجمالي استحقاقات العاملين بضمنها المزايا النقدية والعينية.

- إجمالي الاستقطاعات بضمنها ضريبة الدخل.

- صافي الأجور المطلوب دفعها للعاملين.

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

وتجعل الشركة حساب مراقبة الأجور مدينا بإجمالي استحقاقات العاملين خلال الشهر ودائنا بالأجور المستحقة.

فلو افترضنا انه في 2021/1/16 تحققت أجور عمال بمبلغ (32000000) دينار استقطع منها (5000000) دينار ضريبة دخل تدفع في الشهر اللاحق.

القيد المحاسبي عن استحقاق الأجور الخاصة بإنجاز الأوامر رقم (101) ورقم (102) ورقم (103)

32000000	من د/ مراقبة الأجور	2021/ 1/31	(2)
الى مذكورين			
5000000	د/ استقطاعات لحساب الغير(ضريبة الدخل)		
27000000	د/ مراقبة الأجور المستحقة		
(تسجيل تكاليف الأجور الصناعية المستحقة)			

ج- التكاليف الصناعية غير المباشرة (Manufacturing Overhead Costs)

إنّ الشركة لديها عدة أنواع أو بنود للتكاليف الصناعية غير المباشرة، وإنها قد تتحقق لديها هذه التكاليف يومياً كما في حالة صيانة المكينات واستعمال المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة، أو أنها قد تتحقق في نهاية كل مدة زمنية مثل الإيجار وإقساط التأمين، الاندثار، ضريبة العقار وغيرها.

تقوم الشركة بإجراء تسجيل هذه التكاليف بشكل دوري (Periodically) من خلال قيود التسوية (Adjusting entries) وهذا يعمل باستعمال القيد الإجمالي (الخلاصة) (Summary entry) والذي يلخص الإجماليات من عدة معاملات.

فلو افترضنا ان شركة السماوة الصناعية في 2021/1/31 جمعت التكاليف الصناعية غير المباشرة المتحققة خلال الشهر وكانت كما يلي: تكاليف صيانة (4800000) دينار، تأمين

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

(2000000) دينار، اندثار مكائن (3000000) دينار، ضريبة عقار (1400000) دينار، كهرباء وماء (2600000) دينار.

القيد الإجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة للأوامر الإنتاجية رقم (101) ورقم (102) ورقم (103) يكون:

(3)	2021/1/31	13800000 من ح/ مراقبة ت.ص.غ.م. فعلية*
		الى مذكورين
		4800000 ح/ تكاليف الصيانة
		2000000 ح/ التامين
		3000000 ح/ اندثار المكائن
		1400000 ح/ ضريبة الدخل
		2600000 ح/ كهرباء وماء
		*(إثبات التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية)

ثانياً: القيود المحاسبية الخاصة بتحميل كل عنصر من عناصر تكاليف الأمر الإنتاجي

يتم نسب أو تعيين التكاليف الصناعية لأوامر الإنتاج وذلك من خلال تعيينها إلى حساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل والذي ينتج عنه القيود الآتية:

مدينا - من حساب مراقبة مخزون الإنتاج تحت التشغيل.

دائن - إلى حسابات مراقبة مخزون المواد، مراقبة الأجور، مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة.

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

والسجل المحاسبي الأساسي أو الرئيسي في نسب أو تعيين التكاليف إلى الأوامر الإنتاجية هو بطاقة تكلفة الأمر (Job Cost Sheet)، وبطاقة تكلفة الأمر الإنتاجي هو أنموذج أو شكل يستعمل لتسجيل التكاليف التي تم إنفاقها أو تحميلها على أمر إنتاجي معيّن وتحديد إجمالي تكلفة الأمر وتكلفة الوحدات التي تم إكمالها والشكل (1) أدناه يوضح بطاقة تكلفة الأمر:

الشكل (1) بطاقة تكلفة الأمر الانتاجي

بطاقة تكلفة الأمر			
رقم الأمر	الكمية		
نوع المنتج	تاريخ الطلب		
اسم الزبون	تاريخ الإكمال		
التاريخ	المواد المباشرة	الأجور المباشرة	التكاليف الصناعية غير المباشرة

تكلفة الأمر التام:

مواد مباشرة — دينار

أجور مباشرة — دينار

ت ص غ م محملة — دينار

إجمالي التكلفة — دينار

تكلفة الوحدة (الإجمالية ÷ الكمية) — دينار

أ- تكاليف المواد المباشرة: Direct Materials Costs

تتسب الشركة أو تعيين تكاليف المواد المباشرة إلى الأوامر عندما يتم صرف أو إصدار (Issues) المواد من المخازن، وإن هذه المواد تصرف بموجب طلبات أو إصدارات متسلسلة الأرقام تسمى اذونات طلب المواد (Materials Requisition Slip). وتصدر المواد المباشرة إلى الأوامر الإنتاجية من المخازن وتستعمل بشكل مباشر للأمر، أما المواد غير المباشرة (مواد التنظيف) فإنها

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

تصدّر على حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة يبين الطلب الذي يجب أن يحتوي على الكمية، ونوع المواد المصروفة والحساب الذي تحمّل عليه.

فلو افترضنا ان شركة السماوة الصناعية استعملت مواد مباشرة قيمتها (24000000) دينار والمواد غير المباشرة قيمتها (6000000) دينار خلال شهر كانون الثاني 2021 ويكون القيد:

القيد المحاسبي الخاص بتعيين المواد المباشرة وتحميلها على حساب مراقبة مخزون تحت التشغيل ، واثبات المواد غير المباشرة الفعلية وتحميلها على حساب مراقبة ت.ص.غ.م فعلية .

من مذكورين

(4) 24000000 ح/ مراقبة مخزون الإنتاج تحت التشغيل 2021/1/31

6000000 ح/ مراقبة ت.ص.غ.م فعلية

30000000 الى ح/ مراقبة مخازن المواد

(تعيين المواد إلى الاوامر والى ت.ص.غ.م فعلية)

اجمالي تكاليف المواد المباشرة وفق بطاقات صرف المواد

12000000 دينار (الأمر رقم 101) + 7000000 دينار (الأمر رقم 102) +

5000000 دينار (الأمر رقم 103) = 24000000 دينار

ب- تكاليف العمل المباشر (الأجور المباشرة): Factory Direct Labor Costs

تنسب أو تعين الشركات الأجور المباشرة إلى الأوامر الإنتاجية على أساس بطاقات وقت العمل والتي تحضّر أو تُعد عند انجاز العمل، وتتضمن بطاقة وقت العمل اسم العامل، ساعات العمل، الحساب والأمر الذي تحمّل عليه إجمالي تكلفة العمل أو الأجور، وترسل بطاقات وقت العمل إلى قسم الرواتب والأجور والذي يدخل على البطاقات معدلات اجر العاملين بالساعة ويحسب إجمالي الأجور، ومن ثمّ بعد ذلك يقوم بإثبات القيود بناءً على بطاقات وقت العمل، ويكون فيها مديناً

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

حساب مراقبة مخزون الإنتاج تحت التشغيل فيما يتعلق بالأجور المباشرة وحساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة فيما يتعلق بالأجور غير المباشرة.

فلو افترضنا ان بطاقات وقت العمل أظهرت الأجور المباشرة (28000000) دينار والأجور غير المباشرة (4000000) دينار خلال شهر كانون الثاني 2021 ويكون القيد:

القيد المحاسبي الخاص بتعيين الأجور المباشرة وتحميلها على حساب مراقبة مخزون تحت التشغيل ، واثبات الأجور غير المباشرة الفعلية وتحميلها على حساب مراقبة ت.ص.غ.م فعلية .

من مذكورين

28000000 ح/ مراقبة مخزون الإنتاج تحت التشغيل 2021 / 1/31 (5)

4000000 ح/ مراقبة ت.ص.غ.م

32000000 الى ح/ مراقبة الأجور

(نسب وتعيين الأجور إلى الاوامر والى ت.ص.غ.م)

اجمالي الأجور المباشرة وفق بطاقات وقت العمل

15000000 دينار (الأمر رقم 101) + 9000000 دينار (الأمر رقم 102) + 4000000 دينار (الأمر

رقم 103) = 28000000 دينار

ج- التكاليف الصناعية غير المباشرة: Manufacturing Overhead Costs

تحمل الشركات التكاليف الفعلية للمواد المباشرة والأجور المباشرة إلى الأوامر الإنتاجية المعنية أو التي تقوم بإنتاجها، وبشكل معتاد فإنّ التكاليف الصناعية غير المباشرة تكون مرتبطة أو تنفق على العمليات الإنتاجية ككل (As A Whole) وليس لأمر محدد كما في التكاليف المباشرة، ونتيجة لذلك فإنّ التكاليف الصناعية غير المباشرة لا يمكن نسبها أو تعيينها لأمر محدد على أساس التكلفة الفعلية المتحققة، بل تقوم الشركات بنسب أو تعيين التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

الإنتاج تحت التشغيل والى الأوامر المعنية على أساس تقديري (Estimated basis) من خلال استعمال الأسلوب التقليدي أو طريقة الأنشطة (ABC).

وتكون معدلات التحميل المحددة مقدماً للتكاليف الصناعية غير المباشرة مبنية على أساس العلاقة بين التكاليف الصناعية غير المباشرة السنوية المقدرة (المخططة بالموازنة) ومستوى النشاط التشغيلي السنوي المتوقع (الطاقة الطبيعية)، وأساس التحميل (مستوى النشاط المتوقع) والذي يعبر عن النشاط قد يكون (تكلفة المواد المباشرة، تكلفة الأجور المباشرة، التكلفة المباشرة، ساعات العمل المباشر، ساعات تشغيل المكائن، عدد الوحدات المنتجة). ويتم احتساب معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة في بداية السنة، وقد يحسب معدل التحميل للشركة ككل، أو على مستوى كل قسم، ويحسب معدل التحميل كما يلي:

$$\text{معدل تحميل التكاليف الصناعية المباشرة} = \frac{\text{أساس تحميل التكاليف التقديري}}{\text{التكاليف الصناعية غير المباشرة المخصصة لمركز التكلفة}}$$

وترتبط التكاليف الصناعية غير المباشرة بالعمليات الإنتاجية، ولكي يتم قياس هذه التكاليف فإن الأمر يتطلب الانتظار حتى نهاية السنة، وفي ذلك الوقت يمكن للشركة أن تتعرف على تكاليف الفترة ككل، ولأن الإدارة لا تستطيع الانتظار حتى نهاية السنة لغرض تسعير الأوامر الإنتاجية، ولكونها تحتاج إلى معلومات حول تكاليف الإنتاج لأمر إنتاجي معين، وقد تم إكماله خلال السنة، فإنها تستعمل معدلات التحميل المحددة مقدماً فلو افترضنا ان شركة السماوة الصناعية تعتمد على الأجور المباشرة التقديرية كأساس لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ، فلو علمت ان ت.ص.غ.م المقدره 280000000 دينار والأجور المباشرة المقدره 350000000 دينار، وعليه فأن معدل التحميل الكلي للأوامر الإنتاجي هو :

$$\text{معدل التحميل ت.ص.غ.م} = \frac{280000000 \text{ دينار}}{350000000 \text{ دينار}} = 0.800$$

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

وهذا يعني إنَّ كل دينار ينفق كأجور مباشرة على أمر إنتاجي معين، فإنَّ هذا الأمر يحمل بتكاليف صناعية غير مباشرة مقدارها (0.800) دينار، وتحمل الشركة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى الأوامر الإنتاجية عندما تقوم بنسب أو تعيين الأجور المباشرة إلى تلك الأوامر بنفس الوقت فإن شركة السماوة خلال شهر كانون الثاني قد نسبت أجور مباشرة فعلية إلى الأوامر الإنتاجية بمقدار (28000000) دينار وبذلك فان:

ت ص غ م المحملة للأوامر = 28000000 دينار × 0.800 دينار = 22400000 دينار

22400000 من ح/ مراقبة مخزون الإنتاج تحت التشغيل 2021/1/31 (6)

22400000 الى ح/ مراقبة ت ص غ م المحملة

(نسب أو تعيين ت ص غ م إلى الأوامر)

ت.ص.غ.م محملة للأمر (101) = 15000000 دينار × 0.800 دينار = 12000000 دينار

ت.ص.غ.م محملة للأمر (102) = 9000000 دينار × 0.800 دينار = 7200000 دينار

ت.ص.غ.م محملة للأمر (103) = 4000000 دينار × 0.800 دينار = 3200000 دينار

الإجمالي 22400000 دينار

د- نسب أو تعيين تكلفة الأوامر الإنتاجية: Assigning Costs of Completed Job

بعد الانتهاء من إكمال بعض الأوامر الإنتاجية خلال الفترة فإنه يتم تحويلها إلى مخازن الإنتاج بغية تسليمها إلى الزبون، وفي نهاية الفترة يظهر نوعين من الأوامر هي:

• أوامر تمّت في الأقسام الإنتاجية وتم تحويلها إلى المخازن.

• أوامر لازالت تحت التشغيل وهي تمثّل رصيد مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة.

وبالنسبة للأوامر التي تمّت فيتم نسب تكلفتها من واقع سجل أستاذ التكاليف المساعد (بطاقة تكلفة

الأمر) إذ يجعل حساب مراقبة مخزون الإنتاج التام لدينا بتكلفة الأمر المنجز ودائنا بحساب مراقبة

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

مخزون الإنتاج تحت التشغيل. لو افترضنا إن الأمر (101) تم انجازه وتم تحويله إلى مخازن الإنتاج التام فإن قيد اليومية يكون كما يلي:

39000000 من ح/ مراقبة مخزون الإنتاج التام للأمر الإنتاجي 1/31 (7)

39000000 الى ح/ مراقبة مخزون الإنتاج تحت التشغيل

(نسب تكلفة الأمر 101 التام)

تكلفة المواد المباشرة 12000000 دينار

تكلفة الاجور المباشرة 15000000 دينار

ت.ص.غ.م محملة 12000000 دينار

اجمالي تكاليف الأمر 39000000 دينار

هـ- نسب أو تعيين تكلفة الأوامر المباعة:

إنّ الأوامر التي تم انجازها يتم تسليمها إلى الزبون، وتعد أوامر مباعة، إذ يتم نسب تكلفتها إلى تكلفة البضاعة المباعة، وكما يلي:

39000000 من ح/ تكلفة البضاعة المباعة 2021/ 1/31 (8)

39000000 الى ح/ مراقبة مخزون الإنتاج التام

(نسب او تعيين تكلفة الاوامر المباعة، الأمر 101)

الإجراءات المحاسبية لنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

ثالثاً: القيود المحاسبية عندما تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة لكل أمر أنتاجي أكثر مما يجب أو أقل مما يجب.

عندما تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة إلى الأوامر الإنتاجية خلال السنة أكثر من التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية المتحققة لغاية نهاية السنة فنقول إنَّ التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة بأكثر مما يجب والعكس صحيح، فإنَّ الفرق بين التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية والمحملة يمثل الانحراف الكلي (أكثر أو أقل) وعادة يتم قياس هذا الانحراف في نهاية السنة المالية.

وفي حالات معينة تفضّل الشركات استعمال حساب واحد لمراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة، ورصيد هذا الحساب في نهاية الفترة يمثل الانحراف الكلي، إذ إنّ الجانب المدين منه يمثل التكاليف الفعلية والجانب الدائن يمثل التكاليف المحملة، ويعالج انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة بإقفاله في حساب تكلفة البضاعة المباعة وكما يلي:

22400000 ح/ مراقبة ت ص غ م محملة

1400000 ح/ تكلفة البضاعة المباعة (ت ص غ م محملة باقل مما يجب)

23800000 ح/ مراقبة ت ص غ م فعلية

(قفل انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة بتكلفة البضاعة المباعة)

وقد تلجأ الشركات إلى توزيع الانحراف بين رصيد مخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام (غير المباع) وتكلفة البضاعة المباعة لكن هذه الطريقة تحتاج إلى معلومات عن الأوامر الإنتاجية.