

بسم الله الرحمن الرحيم

المساق الخدمي
قسم التجارة والصيرفة

التكاليف وحسابات الحكومة

أعداد

الاستاذ: ميرغني عبدالرحيم عوض الله
الاستاذ : محمد ميرغني الصافي
مراجعة:

د. عبدالرحمن البكري منصور – كلية التجارة جامعة النيلين

د. كمال الدين محمد هاشم- كلية التربية جامعة الخرطوم

2015م

المحتويات

الصفحة	الموضوع	
	الوحدة الأولى	
	مفاهيم أساسية في محاسبة التكاليف	
	تعريف التكاليف – مهامها وأهدافها	الدرس الأول
	عناصر التكاليف الصناعية	الدرس الثاني
	تبويب وتصنيف التكاليف	الدرس الثالث
	تكاليف المواد الخام المباشرة	الدرس الرابع
	تكاليف الأجور والحوافز	الدرس الخامس
	تكاليف المصروفات غير المباشرة	الدرس السادس
	ثانياً : طريقة التوزيع الثانوي	الدرس السابع
	طريقة التوزيع الثانوي التبادلي	الدرس الثامن
	الوحدة الثانية	
	تكاليف الأوامر	
	نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	الدرس الأول
	خصائص نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية	الدرس الثاني
	الوحدة الثالثة	
	تكاليف المراحل الإنتاجية	
	محاسبة المراحل الإنتاجية	الدرس الأول
	الوحدات المتماثلة	الدرس الثاني
	الوحدة الرابعة	
	محاسبة تكاليف العقود والمقاولات	
	محاسبة تكاليف العقود والمقاولات	الدرس الأول
	العقد	الدرس الثاني
	شهادة المهندس	الدرس الثالث
	الأرباح التقديرية	الدرس الرابع
	الوحدة الخامسة	
	المحاسبة الحكومية	
	ماهية المحاسبة الحكومية	الدرس الأول
	مفهوم المحاسبة الحكومية	الدرس الثاني
	زيادة حجم الإنتاج العام	الدرس الثالث
	دور المحاسبة الحكومية في الرقابة المالية	الدرس الرابع
	هيكل الموازنة ونطاق استخدامها	الدرس الخامس
	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية (التجارية)	الدرس السادس
	الخزن الحكومية	الدرس السابع

مقدمة

إن التطور التكنولوجي الذي أضحى العالم في كل المجالات والتوسع المعرفي الذي أحاط بالعالم كله له أثار إيجابية في جميع النواحي الحياتية التي يعيشها الإنسان ومن أهم العلوم التي تأثرت بالتقدم العلمي هي التطور الصناعي الذي شمل كل احتياجات البشر المتزايدة والمتغيرة لذا كان لزاماً على أن يكون هناك علم يحي هذه الصناعات مثل علم محاسبة التكاليف التي أضحت بمخرجات الصناعة التي يجب أن تكون صناعة تؤدي لسد احتياجات الإنسان بصورة جيدة وبأقل تكلفة ممكنة، حيث أن محاسبة التكاليف تهدف الى تحقيق التكلفة لأدنى حد ممكن مع الإحتفاظ بجودة كاملة. حيث تهدف محاسبة التكاليف لتحقيق هدف هام هو أن التكاليف ليس ما صرف مثلاً إنما مايجب أن يصرف.

لذا فإن هذا الكتاب وضع في عدد خمسة وحدات

الوحدة الأولى : هي مراجعة عامة لتكاليف الصف الثاني من حيث تعريف التكاليف وأهدافها وعناصر التكاليف المباشرة والغير مباشرة وقائمة التكاليف المباشرة وقائمة التكاليف الثابتة و المتغيرة وتكاليف الأجور والحوافز وتوزيع المصروفات المباشرة والغير مباشرة وكيفية توزيعها على الأقسام المختلفة .

الوحدة الثانية : تعريف تكاليف الأوامر الإنتاجية وأهدافها والإعتبارات الواجب توفرها لتطوير النظام وتحديد تكلفة وحدة الأمر الإنتاجي وخصائص الأمر الإنتاجي وخطوات محاسبة الأمر الإنتاجي ووعناصر التكاليف فى الامر الإنتاجي .

والوحدة الثالثة : تكاليف المراحل - تعريف مراحل الإنتاج وأنواعها والمقارنة بينها وبين تكاليف الأوامر وحساب التغيرات المنتجة والمرحلة وحساب الوحدات المتماثلة وحساب تكلفة رصيد آخر المدة .

والوحدة الرابعة : تعريف محاسبة العقود والمقاولات تعريفها وكيفية وإعداد العقد وحساب الأرباح التقديرية وحساب أرباح المرحلة للحسابات الختامية .

والوحدة الخامسة : تعريف المحاسبة الحكومية وتوزيعها وأهدافها ومقارنتها مع المحاسبة المالية وواجه التشابه وواجه الاختلاف والنظريات التى تقوم عليها ثم وضع اسئلة تقويمية لكل وحدة على حدة حتى يكون طالب المدرسة الفنية ملماً بكل ما يحتاجه فى حياته العملية بطريقة مبسطة وسهلة مدعوماً بالأمثلة .

نرجو أن نجعل طالبنا يدخل الحياة العملية وهو مسلح بنور العلم والمعرفة التى تعينه فى طريق الحياة والله الموفق

(المعراج)

الوحدة الأولى

محاسبة التكاليف مهامها وأهدافها

أهداف الوحدة:

بإستكمال دراسة هذه الوحدة يكون الطالب قادراً على أن :

1. يعرف محاسبة التكاليف
2. يوضح مهام محاسبة التكاليف
3. يحدد أهداف محاسبة التكاليف.
4. يشرح مفهوم التكلفة من وجهة النظر المحاسبية.
5. يحدد عناصر التكاليف الصناعية المباشرة والغير مباشرة .
6. يميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة .
7. يوضح خطوات دورة مشتريات المواد الخام

الدرس الأول

تعريف التكاليف ومهامها وأهدافها

محاسبة التكاليف Cost Accounting

❖ مقدمة :

تلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً في توفير البيانات اللازمة للإدارة والملائمة للإستخدام الداخلي وبالشكل الذي يساعد إدارة المنشأة عند كافة مستوياتها على أداء وظائفها بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية ، ويمكن القول أن نجاح إدارة المنشأة يعتمد إلى حد كبير على ما توفره محاسبة التكاليف من بيانات ومعلومات ملائمة وفي الوقت المناسب .

❖ تعريف محاسبة التكاليف :

هنالك عدة تعريفات لمحاسبة التكاليف ومن بين تلك التعريفات يمكن أن نورد التعريفين التاليين :

التعريف الأول : محاسبة التكاليف هي فرع من فروع علم المحاسبة تهتم بتجميع وتسجيل وتحليل وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة الصناعية والبيعية للمنتج والتكاليف الإدارية للمنشأة وذلك بهدف قياس تكلفة هذه الأنشطة وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المختلفة .

التعريف الثاني : محاسبة التكاليف هي ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهدف إلى قياس تكلفة الإنتاج والوحدات المباعة أو تكلفة الخدمات خلال كل مرحلة من مراحل الإنتاج ومد إدارة المنشأة بتلك البيانات في الوقت الذي تحتاج فيه إليها لمساعدتها في أداء وظائفها التخطيطية والرقابية واتخاذ القرارات .

❖ مهام محاسبة التكاليف :

(1) حصر وتحديد التكلفة .

(2) تسجيل التكلفة .

(3) تحليل التكلفة .

(4) إعداد تقارير التكاليف .

❖ أهداف محاسبة التكاليف :

- (1) تحديد أسعار البيع .
- (2) تحديد تكلفة الإنتاج والمبيعات .
- (3) تحديد صافي الدخل (الأرباح والخسائر) .
- (4) الرقابة على التكلفة وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية (المخططة أو المقدرة) لمعرفة الانحرافات بينهما ومن ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية .

❖ مقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف :

(أوجه الشبه والاختلاف) : هنالك أوجه شبه وأوجه اختلاف بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف كما يلي :

أولاً : أوجه الشبه : تتشابه المحاسبة المالية مع محاسبة التكاليف في أن كلا منهما يوفر معلومات للمستفيدين لتساعدهم في إتخاذ القرارات .

ثانياً : أوجه الاختلاف : هنالك عدد من أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف وتتمثل هذه الاختلافات في المجالات التالية :

[1] نوع البيانات التي يتم تقديمها :

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
تقدم بيانات داخلية فقط للإدارة	تقدم بيانات داخلية وخارجية
تقدم بيانات مفصلة	تقدم بيانات إجمالية
تقدم بيانات تاريخية وحاضرة ومستقبلية	تقدم بيانات تاريخية
تقدم بيانات قد تكون تقديرية	تقدم بيانات فعلية
تقدم بيانات غير إلزامية النشر	تقدم بيانات إلزامية النشر

[2] الهدف من تقديم البيانات :

الهدف من تقديم البيانات في المحاسبة المالية هو تحديد نتيجة النشاط (الربح أو الخسارة) وتحديد المركز المالي، أما الهدف من تقديم البيانات في محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الوحدة الواحدة والرقابة على التكلفة .

[3] الفترة التي تُقدّم عنها البيانات :

المحاسبة المالية تقدم بياناتها في نهاية كل فترة محاسبية، بينما محاسبة التكاليف بياناتها يمكن أن تكون شهرية أو أسبوعية أو يومية أو عند الطلب.

[4] نطاق العمليات في المنشأة :

المحاسبة المالية تهتم بالإيرادات والمصروفات أي تهتم بالمنشأة ككل، أما محاسبة التكاليف فإنها تهتم فقط بالمصروفات أو التكاليف المتعلقة بالوحدات المنتجة والمباعة أو تكاليف الخدمات.

❖ أهمية بيانات محاسبة التكاليف/علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية :

تُعد بيانات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، فهي المورد الأساسي لتغذية تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف الإجمالية لأنشطة المنشأة. كما أنها المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه تقارير المحاسبة الإدارية في الحصول على البيانات التفصيلية عن تكاليف المنتجات والخطوط الإنتاجية وأنشطة الإدارات المختلفة خاصة في المنشآت الصناعية.

وعليه فإن محاسبة التكاليف تعتبر أمراً حيوياً عند إعداد تقارير المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

❖ بعض المفاهيم في محاسبة التكاليف :

هنالك مفاهيم مستخدمة في محاسبة التكاليف منها ما يلي :

(1) النفقة :

هي ما يضحي به المشروع من موارد أو ما يدفعه في شكل نقدي للحصول على عناصر الإنتاج اللازمة مثل الآليات والمواد الخام الأولية والعمالة .

(2) التكلفة :

هي مجموعة النفقات التي يدفعها المشروع للحصول على منفعة معينة .

والسؤال هنا هل أي تضحية يقدمها المشروع تعتبر نفقة أو تكلفة ؟

الإجابة على هذا السؤال هي أن الموارد التي يضحي بها المشروع تعتبر نفقات أو تكاليف إذا توفرت فيها الشروط التالية :

أ. أن تكون إختيارية واقتصادية .

ب. أن تكون قابلة للقياس النقدي .

ج. أن تكون ضرورية للحصول على الإيراد أي تحقق منفعة .

(3) المصروف :

هو عبارة عن تكلفة مستنفذة تُخصم من إيرادات الفترة عند قياس الدخل .

(4) الخسارة : هي عبارة عن نفقة دفعها المشروع ولم يحصل علي عائد منها .

(5) تكلفة الفرصة البديلة :

هي قيمة المزايا أو الفوائد التي يضحي بها المشروع بسبب اختيار أحد البدائل ورفض البديل الآخر، مثال لذلك إذا كان المشروع بصدد استثمار كمية من الأموال في الأراضي وأمامه بديل آخر وهو الاستثمار في الأوراق المالية ، فإذا أستثمر المشروع أمواله في الأراضي ورفض الاستثمار في الأوراق المالية تصبح تكلفة الفرصة البديلة هي الإيرادات التي كان من الممكن أن يحققها المشروع إذا أستثمر أمواله في الأوراق المالية . وبالمثل إذا أغلق التاجر بقالته للراحة وحضر احد الزبائن لكي يشتري ولم يجد من يبيع له فإن إيراد المبيعات الضائع يعتبر تكلفة الفرصة لفترة الراحة.

(6) التكلفة التفاضلية :

هي الفرق بين تكاليف بديلين أو أكثر ، فالإدارة تقوم بالمقارنة بين تكاليف البدائل المتاحة أمامها عندما تود اتخاذ قرار لاختيار أحدها. فالتكاليف التي تكون موجودة تحت أحد البدائل وغائبة كلياً أو جزئياً بالنسبة للبديل أو البدائل الأخرى تُعرف بأنها تكاليف تفاضلية . مثال لذلك إذا كانت الشركة تفكر في

شراء سيارة بدلاً من تأجيرها ، فالتكاليف الخاصة بشراء السيارة تُقارن بتكاليف التأجير والفرق بينهما يعتبر تكلفة تفاضلية .

❖ مفهوم التكلفة من وجهة النظر المحاسبية :

التعريف التقليدي للتكلفة هو أن التكلفة هي عبارة عن التضحية التي يتحملها المشروع للحصول على بعض المنافع أو الخدمات المستقبلية .

ومن وجهة النظر المحاسبية فإن التكلفة Cost يُقصد بها حجم الموارد المستخدمة (المضحي بها) للحصول على سلعة أو خدمة والمعبّر عنها في شكل نقدي أو مالي كالجنيه أو الدينار أو الدولار الخ والواجب دفعها عند شراء السلع أو الخدمات .

❖ وحدة حساب التكلفة (غرض التكلفة) :

لإتخاذ قرارات إدارية رشيدة فإن الإدارة تكون بحاجة إلى معرفة تكاليف شيء ماء ، هذا الشيء هو ما يُطلق عليه وحدة حساب التكلفة أو غرض التكلفة والذي يتم تعريفه بأنه شيء نرغب في تحديد تكاليفه بشكل منفصل . فوحدة حساب التكلفة هي الوحدة التي تُنسب أو تُحدّد لها عناصر التكاليف لخدمة إتخاذ القرارات .

وقد تكون هذه الوحدة سلعة مثل السيارة أو خدمة مثل الطيران أو نشاط مثل إختبار جودة السلعة أو قسم أو إدارة مثل إدارة الشؤون القانونية أو برنامج مثل البرنامج الرياضي بالجامعة الخ .

ووحدة حساب التكلفة أو غرض التكلفة يمكن أن يكون عملية محددة بشكل واسع مثل صيانة الطائرة ككل أو عملية محددة بشكل ضيق مثل طلاء الطائرة ، كما يمكن أن يكون مشروع محدد بشكل واسع مثل تصميم سيارة جديدة أو مشروع محدد بشكل ضيق مثل تصميم مرآة السيارة .

تدريب :

1/ عرف محاسبة التكاليف ، أذكر تعريفين .

2/ أذكر عناصر ومهام محاسبة التكاليف.

3/ وضح أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

الدرس الثاني

عناصر التكاليف الصناعية

تشتمل التكلفة الصناعية على ثلاثة عناصر هي :

(1) المواد الخام المباشرة :

وهي مجموعة المواد الخام الأولية التي يمكن تتبعها وتحديدتها وتحميلها مباشرةً لمنتج معين بذاته ، فعلاقتها بالمنتج تكون واضحة وقاطعة وتشكل غالباً جزءاً أساسياً من هذا المنتج كالخشب بالنسبة للأثاث والحديد بالنسبة للسيارات الخ .

وتمثل المواد الخام المباشرة في أغلب الأصول عنصراً هاماً وضحماً بالنسبة لكثير من المنتجات ولكن يجب مراعاة أنه قد يكون من غير الممكن وغير الاقتصادي تتبع وتحميل كافة المواد الخام بشكل مباشر على المنتجات ، فهناك مواد خام ذات أهمية نسبية ضئيلة كالمسامير والغراء في صناعة الأثاث فمثل هذه المواد يكون من الأفضل عملياً واقتصادياً معاملتها كعناصر مواد خام غير مباشرة وإضافتها إلى مجموعة عناصر التكاليف غير المباشرة الإضافية .

(2) العمالة المباشرة (الأجور):

هي العمالة التي يمكن تتبعها وتحديدتها وتحميلها مباشرةً لمنتج معين بذاته ، والتي تشارك بشكل أساسي في صناعة المنتج ، فمثلاً العمال الذين يقومون بتجميع أو تصنيع السيارة على طول خط الإنتاج هم عمال يتقاضون أجور تُعد تكلفة أو أجور مباشرة . وهنالك عمال يقومون بأعمال ضرورية لكفاءة العملية الإنتاجية واستمرارها كالصيانة وقطع الحديد ونقل الإنتاج من مكان لآخر والإشراف والنظافة الخ ، فمثل هؤلاء العمال يعتبر جهدهم بلا شك جزءاً من العملية الإنتاجية ولكن من الصعب تتبع وتحميل أجورهم على منتج معين لأنهم يساعدون في إنتاج كل المنتجات وليس منتج بذاته ، فأجورهم تُعد تكلفة عامة وليس تكلفة خاصة بمنتج معين وبالتالي يكون من الأفضل معاملتها كعناصر أجور غير مباشرة وإضافتها إلى مجموعة عناصر التكاليف غير المباشرة الإضافية. وتُجمع تكلفة العمل عموماً عن طريق سجلات العمل والتي تُعرف ببطاقة الوقت وتشتمل هذه البطاقة على ملخص لما قام به كل عامل من أنشطة ساعة بساعة خلال اليوم .

(3) التكاليف الصناعية الإضافية (التكاليف غير المباشرة) :

وهي تتكون من كافة التكاليف الصناعية الأخرى بخلاف المواد الخام المباشرة والعمالة (الأجور) المباشرة ، بمعنى أنها تشمل كل التكاليف الصناعية غير المباشرة التي يتحملها المشروع خلال مراحل التشغيل أو الإنتاج ، وبالرغم من أهمية هذه التكاليف غير المباشرة إلا أنه لا يمكن أو يصعب تتبعها وتحميلها مباشرة على منتج معين بذاته .

ويُطلق على التكاليف الصناعية الإضافية أيضاً الأعباء الصناعية ، ويُطلق على تكلفة المواد الخام المباشرة والعمالة (الأجور) المباشرة اسم التكاليف الأولية Prime Costs بمعنى أنهما يُحمّلان أولاً ومباشرةً على المنتج، كما يُطلق على تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية اسم تكاليف التحويل Conversion Costs لأنهما يشتركان في تحويل المواد الخام الأولية المباشرة إلى منتج نهائي .

عناصر التكاليف التسويقية

هي عناصر التكاليف المرتبطة بوظيفة التسويق أو البيع وتشتمل على :

- (1) المواد التسويقية : مثل مواد لف وحزم المنتجات المباعة .
- (2) الأجور التسويقية : مثل أجور رجال البيع والعمولات المدفوعة لوكلاء البيع .
- (3) المصروفات التسويقية الأخرى : مثل إهلاكات وسائل البيع ، ومصاريف الدعاية والإعلان والإكramيات (الضيافات) غير المتكررة بهدف تسهيل البيع .

عناصر التكاليف الإدارية والتمويلية

وهي تشمل كافة التكاليف أو المصروفات المتعلقة بالعمليات الإدارية والتمويلية مثل :

- (1) المواد الإدارية : وهي كافة المواد المستخدمة في تنفيذ النشاط الإداري مثل الأدوات والمعدات المكتبية كالأقلام والدفاتر والسجلات وغيرها .
- (2) الأجور الإدارية : مثل مرتبات أعضاء مجلس الإدارة وأجور عمال النظافة والحراسة ، مع ملاحظة أن مرتبات مديري الإنتاج والتسويق لا تدخل ضمن الأجور الإدارية وإنما تُصنّف حسب الوظيفة .

(3) المصروفات الإدارية الأخرى : تشمل كافة المصروفات الإدارية الأخرى بخلاف المواد الإدارية والأجور الإدارية ومن أمثلتها مصاريف المياه والكهرباء والتكييف...الخ.

(4) تكاليف التمويل : وهي التكاليف المرتبطة بالوظيفة التمويلية مثل فوائد القروض والسندات وعمولات الأوراق المالية .

تدريب :

1/ ما عناصر التكلفة الصناعية ، أذكر اثنين فقط.

2/ اشرح عناصر التكاليف التسويقية.

3/ ماذا تشمل التكاليف الإدارية والتمويلية.

الدرس الثالث

تصنيف وتبويب التكاليف

هنالك عدة تصنيفات أو تبويبات للتكاليف ولا يوجد تصنيف مثالي حيث يختلف التصنيف حسب الاستخدام والأهداف ، وفيما يلي مجموعة من التصنيفات للتكاليف .

أولاً: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج) :

إن حجم النشاط أو الإنتاج يتغير ولا يظل ثابتاً ولذلك عندما يتغير حجم الإنتاج فإن بعض عناصر التكاليف تظل ثابتة بينما تتغير عناصر التكاليف الأخرى إما بنفس نسبة التغير في حجم النشاط أو بنسبة أكبر أو أقل من نسبة التغير في حجم النشاط . ونتيجةً لذلك فإن التكاليف تُصنّف أو تُبَوَّب في علاقتها مع التغير في حجم النشاط إلى الآتي :

[1] تكاليف ثابتة : **Fixed Costs** :

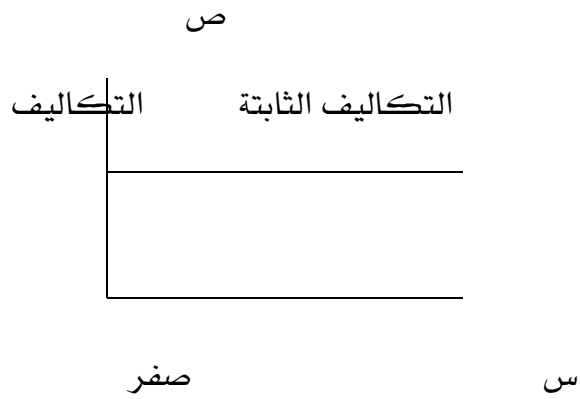
التكاليف الثابتة هي التكاليف التي لا تتغير مع التغير في حجم الإنتاج وتبقى في مجموعها ثابتة خلال مدى إنتاجي أو زمني معين ولكن هذا المدى غالباً يكون لفترة طويلة من الزمن .

ومن أمثلة التكاليف الثابتة نجد الإيجار ، مرتبات العمالة غير المباشرة ، الإهلاك بطريقة القسط الثابت ، التأمينات ، الإعلان الخ . فمثل هذه التكاليف لا تُغير تغير الإنتاج أي إهتمام أي تظل ثابتة إذا تم الإنتاج أو لم يتم .

رياضياً يُعبّر عن التكاليف الثابتة بالمعادلة : ص = أ

حيث أن ص تمثل التكاليف ، أ تمثل التكلفة الثابتة .

وبيانياً تُمَثَّل التكاليف الثابتة على الرسم البياني كالتالي :



حجم النشاط (الإنتاج)

تجدر الإشارة إلى أن التكاليف الثابتة تظل ثابتة في مجملها ولكن تكلفة الوحدة الواحدة منها تكون متغيرة تغيراً عكسياً مع حجم النشاط ، بمعنى أنه تزيد التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة إذا نقص حجم النشاط وتقل إذا زاد حجم النشاط .

فعلى سبيل المثال إذا كانت تكلفة الإيجار السنوي تبلغ 100000 جنيه وكان حجم الإنتاج متناقصاً من سنة إلى أخرى فإن التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة تترادى كالاتي :

السنة	التكلفة الثابتة للإيجار السنوي	حجم الإنتاج	التكلفة الثابتة للوحدة المنتجة
1	100000 جنيه	5000 وحدة	20 جنيه
2	100000 جنيه	4000 وحدة	25 جنيه
3	100000 جنيه	2500 وحدة	40 جنيه

ويتم تقسيم التكاليف الثابتة إلى نوعين :

(أ) تكاليف ثابتة مُلزمة : وهي التكاليف التي لا يمكن للإدارة التحكم فيها أو التخلص منها بسهولة وسرعة ، ومن أمثلتها الإيجار ، الإهلاك ، التأمين الخ .

(ب) تكاليف ثابتة إختيارية : وهي التكاليف التي يمكن للإدارة التحكم فيها وهي في الغالب تعكس سياسات الإدارة العليا وتتعلق بقرارات تُتخذ بصورة دورية لتحقيق أهداف معينة ، وأوضح مثال لها تكاليف البحوث والتطوير ، تكاليف الإعلان والترويج وتكاليف التدريب الخ .

[2] تكاليف متغيرة : Variable Costs :

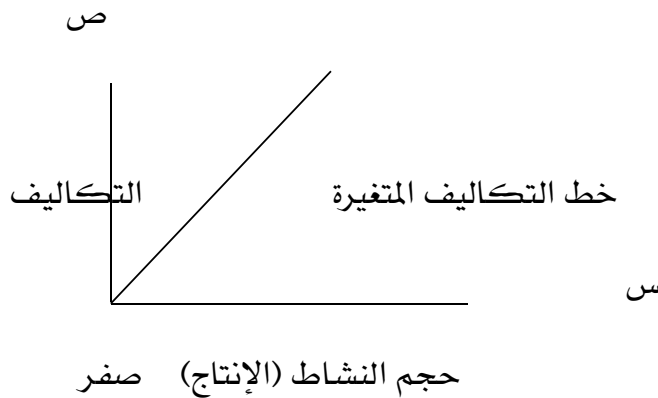
وهي التكاليف التي تتغير تغيراً طردياً مع حجم النشاط (الإنتاج) بنفس النسبة والاتجاه ، بمعنى أنها تزيد إذا زاد الإنتاج وتقل إذا قل الإنتاج وتكون صفراً إذا لم يتم الإنتاج .

وتشمل التكاليف المتغيرة جميع عناصر التكاليف المباشرة مثل تكاليف المواد الخام المباشرة والعمالة المباشرة ، كما تشمل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة مثل تكلفة الوقود والصيانة والتكاليف التسويقية المتغيرة مثل تكاليف مواد التغليف ولف وحزم المبيعات الخ .

رياضياً يُعبر عن التكاليف المتغيرة بالمعادلة : $V = bS$

حيث أن ص تمثل التكاليف ، ب تمثل التكلفة المتغيرة للوحدة ، س تمثل حجم النشاط أو الإنتاج مُقاس بوحدة قياس مناسبة كساعات العمل أو وحدات الإنتاج الخ .

أما بيانياً تُمثل التكاليف المتغيرة على الرسم البياني كالتالي :



من الرسم البياني يتضح أن التكاليف المتغيرة تبدأ من الصفر وهذا يعني أن العلاقة طردية بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط أو الإنتاج ، فإذا كان حجم النشاط صفر فإن التكاليف المتغيرة أيضاً تكون صفر أي هي تكاليف نشاط تُوجد بوجود النشاط وتختفي بإخفائه .

على الرغم من أن التكاليف المتغيرة تتغير في مجملها مع تغير حجم الإنتاج إلا أن تكلفة الوحدة الواحدة منها تظل ثابتة .

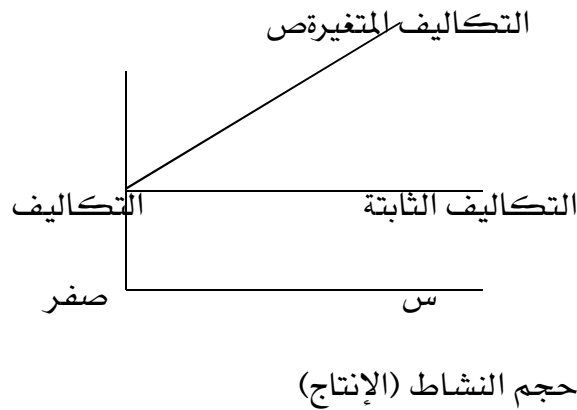
فمثلاً إذا كانت تكلفة الوحدة الواحدة من المواد الخام المباشرة تبلغ 50 جنيه وتغيّر حجم الإنتاج فإن إجمالي التكاليف المتغيرة يتغير بينما تظل تكلفة الوحدة الواحدة من المواد الخام المباشرة ثابتة كالآتي :

حجم الإنتاج (س)	تكلفة الوحدة (ب)	إجمالي التكاليف المتغيرة (ص)
10 وحدات	50 جنيه	500 جنيه
20 وحدة	50 جنيه	1000 جنيه
30 وحدة	50 جنيه	1500 جنيه

[3] تكاليف مختلطة : Mixed Costs :

وهي التكاليف التي تحمل صفات التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ، بمعنى أنها تتضمن قدراً ثابتاً وآخر متغيراً وهي لا تتغير بنفس نسب التغير في النشاط (الإنتاج). ومن أمثلتها تكلفة الكهرباء والتلفون والصيانة وتكلفة العمل غير المباشر ... الخ ويتضح أن التكاليف المختلطة = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة ، ولذلك فإن التكاليف المختلطة رياضياً يُعبّر عنها بالمعادلة : $ص = أ + ب س$.

حيث أن ص تمثل إجمالي التكاليف ، أ تمثل التكلفة الثابتة ، ب س تمثل التكاليف المتغيرة وبيانياً يُعبّر عن التكاليف المختلطة كالآتي :



مثال:

إذا كان أجر رجل البيع 40000 جنيه بالإضافة إلى 10 جنيهات عن كل وحدة مبيعة فإن إجمالي أجره يمثل تكلفة مختلطة ، فإذا قام ببيع 1000 وحدة فإن إجمالي أجره يمكن حسابه بمعادلة التكاليف المختلطة $ص = أ + ب س$.

$$ص = 40000 + 10 \times 1000 = 10000 + 40000 = 50000 \text{ جنيه} .$$

ثانياً: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج/وحدة النشاط :

تُصنّف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج أو وحدة النشاط إلى :

[1] تكاليف مباشرة :

وهي التكاليف التي لها علاقة مباشرة بالمنتج وتشكل جزءاً أساسياً منه ويمكن تتبعها وتحديدتها وتحملها لمنتج معين بذاته مثل تكاليف المواد الخام المباشرة كالقماش في صناعة الملابس والحديد في صناعة الأبواب والسيارات ، وتكاليف العمالة المباشرة مثل أجور عمال الإنتاج المعين الخ .

[2] تكاليف غير مباشرة :

وهي التكاليف التي ليس لها علاقة واضحة أو مباشرة بالمنتج المعين ويصعب تتبعها وتحديدتها وتحملها لمنتج معين بذاته ، فهي تكاليف تمّ إنفاقها من أجل خدمة المصنع أو المشروع ككل .

وتشمل التكاليف غير المباشرة جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة التي يتحملها المشروع خلال مراحل الإنتاج أو التشغيل ومن أمثلتها إيجار المصنع ، تكاليف التأمين والكهرباء وتكاليف المواد الخام غير المباشرة والعمالة غير المباشرة الخ .

مثال :

يوجد بشركة إل جي (SAMSUNG) قسمين لإنتاج الموبايل ، قسم خاص بإنتاج الموبايل (S4) وقسم خاص بإنتاج الموبايل (S5) ، والتالي يمثل بعض التكاليف بالشركة :

(1) أتعاب موزعي الموبايل (S4) .

(2) تكاليف الكهرباء الخاصة بالشركة .

(3) مرتب المدير العام لشركة (SAMSUNG) .

(4) مرتب المهندس المصمم للموبايل (S5).

(5) مرتب الخفير بالشركة .

(6) تكاليف التأمين على الشركة ضد الحريق .

(7) مصاريف الدعاية والإعلان في التلفزيون .

المطلوب : تصنيف عناصر التكاليف السابقة كالآتي :

(أ) وفقاً لعلاقتها بقسم إنتاج الموبايل (S4) أي تصنيفها إلى مباشرة وغير مباشرة .

(ب) وفقاً لعلاقتها بالتغير في عدد أجهزة الموبايل (S5) أي تصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة .

الحل

عناصر التكاليف	وفقاً لعلاقتها بقسم إنتاج الموبايل (S4) (مباشرة ، غير مباشرة)	وفقاً لعلاقتها بالتغير في عدد أجهزة الموبايل (S5) (ثابتة ، متغيرة)
1. أتعاب موزعي الموبايل (S4) .	مباشرة	ثابتة
2. تكاليف الكهرباء الخاصة بالشركة .	غير مباشرة	متغيرة
3. مرتب المدير العام لشركة (SAMSUNG)	غير مباشرة	ثابتة
4. مرتب المهندس المصمم للموبايل (S5) .	غير مباشرة	ثابتة
5. مرتب الخفير بالشركة .	غير مباشرة	ثابتة
6. تكاليف التأمين على الشركة ضد الحريق .	غير مباشرة	ثابتة
7. مصاريف الدعاية والإعلان في التلفزيون.	غير مباشرة	ثابتة

ثالثاً: تصنيف التكاليف حسب الزمن أو الفترة المحاسبية :

تُصنّف التكاليف حسب الزمن أو الفترة المحاسبية إلى الأنواع التالية :

[1] تكاليف إيرادية :

وهي مجموعة التكاليف التي تخص الفترة المالية الحالية (السنة المالية) وغالباً ما تكون سبباً في تحقيق الإيرادات بصورة مباشرة أو غير مباشرة ومن أمثلتها تكاليف المرتبات والأجور والمياه والكهرباء والهاتف الخ .

[2] تكاليف رأسمالية :

وهي مجموعة التكاليف التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية أو سنة مالية مثل تكاليف الأثاث والأراضي والمباني والمعدات والآلات وغيرها من الأصول الثابتة أو المعمّرة .

[3] تكاليف معيارية :

وهي التكاليف التي يتم تقديرها وتحديدها قبل بداية الإنتاج عند إعداد الموازنات التخطيطية .

رابعاً: تصنيف التكاليف حسب الوظيفة :

حسب الوظيفة تُصنّف التكاليف إلى الأنواع التالية :

[1] تكاليف الإنتاج :

وهي تشمل كل التكاليف المتعلقة بالعمليات الإنتاجية .

[2] تكاليف التسويق/التوزيع :

وهي تشمل التكاليف المتعلقة بعمليات التسويق أو البيع والتوزيع مثل مصروفات التغليف والشحن والترحيل والدعاية والإعلان وغيرها من المصروفات المتعلقة بالوحدات المباعة .

[3] تكاليف إدارية :

وهي تشمل مرتبات أعضاء مجلس إدارة الشركة والعاملين والمعدات والأدوات المكتبية الخ .

[4] تكاليف البحوث والتطوير :

وهي تشمل التكاليف المتعلقة بتحسين المنتجات الموجودة بالشركة أو إستحداث منتجات جديدة .

خامساً: تصنيف التكاليف حسب مناسبتها لإتخاذ القرار :

تُصنّف التكاليف حسب مناسبتها لإتخاذ القرار إلى نوعين هما :

[1] تكاليف مناسبة لإتخاذ القرار .

[2] تكاليف غير مناسبة لإتخاذ القرار .

ولكي تكون التكاليف مناسبة لإتخاذ القرار يجب أن يتوفر فيها الشرطين التاليين :

(أ) أن تكون التكلفة متوقعة في المستقبل أو يتم تحديدها لفترة إتخاذ القرار ، وعليه فإن التكلفة التاريخية غير مناسبة لإتخاذ القرار .

(ب) أن تختلف التكلفة باختلاف البدائل أما إذا تساوت بدائل التكاليف فلن تكون مناسبة لإتخاذ القرار خاصة في حالات التكاليف التفاضلية .

وبصورة عامة نجد أن التكاليف المتغيرة تكون مناسبة لإتخاذ القرارات قصيرة الأجل أما التكاليف الثابتة تكون مناسبة لإتخاذ القرارات طويلة الأجل .

محركات / مسببات التكلفة : Costs Drives :

محرك أو مسبب التكلفة هو أي عامل يؤثر في التكلفة ، بمعنى أن التغير في محرك التكلفة يسبب التغير في إجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة . ومحركات التكلفة يمكن أن تكون في شكل مقاييس مالية موجودة بنظم المحاسبة مثل قيمة أجور عمال الإنتاج المباشرة بالجنيه أو الدينار أو الدولار ...الخ ، قيمة المبيعات بالجنيه أو الدينار...الخ ، في حين يكون البعض الآخر من محركات التكلفة في شكل متغيرات غير مالية مثل عدد الأجزاء بالمنتج وعدد طلبات الخدمة ... الخ.

والجدول التالي يوضح أمثلة لمحركات التكلفة لبعض التكاليف حسب الوظائف :

وظائف الأعمال	محركات التكلفة
الإنتاج	1. عدد الوحدات المنتجة 2. عدد أوامر الإنتاج 3. عدد الآلات 4. تكاليف عمال الإنتاج
البحوث والتطوير	1. عدد المشاريع 2. عدد ساعات العمل 3. تكاليف الباحثين
تصميم السلع أو الخدمات أو العمليات	1. عدد المنتجات 2. عدد الأجزاء بالمنتج 3. عدد ساعات هندسة التصميم 4. تكاليف مهندسي التصميم
التسويق	1. قيمة المبيعات 2. عدد رجال البيع 3. عدد مرات الإعلان
التوزيع	1. عدد الوحدات الموزعة 2. عدد العملاء 3. وزن الوحدات المباعة
الإستراتيجية وإدارة الأعمال	1. عدد أعضاء مجلس الإدارة 2. عدد ساعات العمل المتعاقد عليها 3. عدد القوانين الحكومية الجديدة

♦ إدارة التكلفة :

إن إدارة التكلفة ما هي إلا مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة لإرضاء المستهلك والتي تتمثل في التخفيض المستمر للتكلفة ورقابة التكلفة . كما أن تجنب سوء الفهم المرتبط بدور محركات التكلفة في إدارة التكلفة قد يكون ضرورياً مناسباً ، فالتغير في محرك تكلفة معين لن يؤدي تلقائياً إلى التغير في التكاليف ككل .

فعلى سبيل المثال خذ عدد الوحدات الموزعة كمحرك تكلفة لأجور عمال التوزيع، ومن ثم لو أن الإدارة خفّضت هذا العدد بنسبة 25٪ فإن مثل هذا التخفيض لن يقابله تلقائياً تخفيض في أجور التوزيع لأنها ثابتة

ولكن يجب على الإدارة أن تتخذ خطوات أخرى لتخفيض أجور عمال التوزيع ربما بتحويل هذه العمالة إلى وظائف أخرى تحتاج إلى عمالة إضافية أو التخلص من هذه العمالة .

♦ التكاليف الإجمالية وتكاليف الوحدة :

تعدّ نظم محاسبة التكاليف تقاريرها عادةً عن كلٍّ من التكاليف الإجمالية وتكلفة الوحدة ، فالمستوي المعين من الإنتاج مثلاً يمكن أن نحدّد تكلفة الوحدة الواحدة له وذلك بقسمة التكاليف الإجمالية لمستوى الإنتاج على عدد وحدات الإنتاج ، ويتم تحديد التكاليف الإجمالية للمنتج النهائي بتجميع تكاليف التصنيع أو عناصر التكلفة الصناعية للمنتج .

مثال:

البيانات التالية تمثل التكاليف الصناعية لإنتاج 5000 ثلاجة :
تكاليف مواد خام مباشرة 50000 جنيه ، تكاليف عمالة مباشرة 20000 جنيه ،
تكاليف صناعية إضافية 30000 جنيه .
المطلوب : تحديد تكلفة الوحدة الواحدة أو الثلاجة الواحدة .

الحل

التكلفة الإجمالية للثلاجات = 50000 + 20000 + 30000 = 100000 جنيه .
تكلفة الوحدة الواحدة أو الثلاجة الواحدة = $\frac{\text{التكلفة الصناعية الإجمالية للثلاجات}}{\text{عدد الثلاجات المنتجة}}$

$$= \frac{100000}{5000} = 20 \text{ جنيه للوحدة (الثلاجة) .}$$

من المثال السابق إذا افترضنا أن 4000 ثلاجة قد تمّ بيعها وأن 1000 ثلاجة بقيت بالمخازن (مخزون آخر الفترة) ، ففي هذه الحالة نجد أن تحديد تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة سيساعد على تعيين التكاليف الإجمالية لأغراض إعداد التقارير المالية كالآتي :

$$\text{تكلفة الثلاجات المباعة (تكلفة الإنتاج المباع)} = 20 \times 4000 = 80000 \text{ جنيه}$$

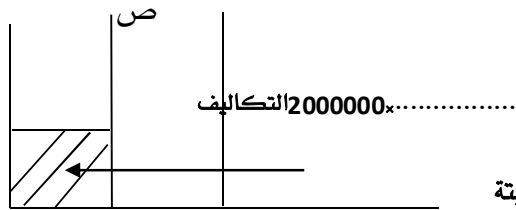
$$\text{تكلفة مخزون آخر الفترة من الثلاجات} = 20 \times 1000 = 20000$$

$$\text{التكلفة الصناعية الإجمالية لعدد 5000 ثلاجة} = \underline{100000}$$

❖ المدى الملائم :

المدى الملائم هو نطاق أو حدود محرك التكلفة الذي توجد خلاله علاقة محددة بين التكلفة ومحرك التكلفة . فالتكاليف الثابتة تكون ثابتة فقط خلال نطاق أو مدى معين عادةً يكون كبيراً لمحرك التكلفة وأيضاً تكون ثابتة خلال فترة زمنية معينة كفترة الموازنة التخطيطية مثلاً .

لو افترضنا أن شركة ما تمتلك ماكينة لإنتاج كراسي الجلوس وكانت تكلفة الماكينة 2 مليون جنيه وأن الشركة تتخذ من عدد الوحدات (الكراسي) محركاً للتكلفة وكانت الطاقة الإنتاجية القصوى للماكينة 100 كرسي في السنة . ففي هذه الحالة نجد أن المدى الملائم للتكاليف الثابتة الخاصة بالماكينة هو 100 كرسي فقط خلال السنة ، فإذا رغبت الشركة في زيادة إنتاج الكراسي إلى أكثر من 100 كرسي في السنة فإن هذا المدى غير ملائم لتكاليف ثابتة مقدارها 2 مليون جنيه . ويمكن تمثيل ذلك على الرسم البياني كالآتي:



حيث يدل الخط المتقطع على أن تكاليف

ثابتة مقدارها 2 مليون (ماكينة واحدة) لا

تُطبق لإنتاج أكثر من 100 كرسي في السنة

تدريب :

1/ أشرح التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة .

2/ وضح ماذا تعني بالتكاليف المختلطة .

3/ التكاليف المتغيرة مناسبة لاتخاذ القرار في المدى القصير عكس التكاليف الثابتة تكون مناسبة لاتخاذ القرار في المدى التطويل ، وضح العبارة .

4/ التكاليف الثابتة متغيرة في الإنتاج الكبير والتكاليف المتغيرة ثابتة وضح وجهة النظر .

الدرس الرابع

تكاليف المواد الخام المباشرة

تتبع أهمية المواد الخام المباشرة من أنها تشكل نسبة تتراوح بين 40% - 60% من تكلفة أي منتج مصنّع ولذلك لابد من وجود طرق للمحاسبة عنها خاصة فيما يتعلق بعمليات الشراء والتسعير والتخزين، كما أنه لابد من إحكام الرقابة على المواد الخام المباشرة وذلك برقابة كمية المواد الخام المستخدمة في العمليات الإنتاجية ورقابة تكلفتها .

الرقابة على كمية المواد الخام المستخدمة في إنتاج منتج معين تتوقف على العامل الذي يقوم بإنتاج ذلك المنتج، ولنفرض أن لوحاً من الحديد بداخل ماكينة لإنتاج الأبواب يُراد تقطيعه إلى خمسة أجزاء ليكون المنتج خمسة أبواب ، فإذا لم يضغط العامل خمسة مرات على زر الماكينة فإن الكمية المنتجة ستكون أقل من خمسة أبواب .

أما الرقابة على تكلفة المواد الخام هي رقابة مالية وتكون مسؤولية المدير المالي وذلك بفحص فواتير شراء المواد الخام للتأكد من أنها مطابقة للمبالغ التي تم تسليمها لقسم المشتريات . وعموماً هنالك عدة أهداف للرقابة على المواد الخام منها :

- (1) تقليل التالف من المواد الخام .
- (2) إستعمال المادة الخام الأمثل .
- (3) ضمان الإنسياب المتواصل للمواد الخام .
- (4) ضبط الجودة .

❖ دورة مشتريات المواد الخام :

تبدأ دورة مشتريات المواد الخام بطلب الشراء وتنتهي بإستلام المواد الخام في المخازن وتسديد قيمتها ، ويمكن تلخيص دورة مشتريات المواد الخام في الخطوات التالية :

- (1) طلب الشراء : ويمكن أن يصدر من قسم المخازن وهو مصدره الأول ويمكن أن يصدر طلب الشراء من قسم إنتاجي معين في الشركة ويصل إلى قسم المشتريات الذي يقوم بالخطوة التالية وهي:
- (2) فحص وترتيب طلبات الشراء ثم الإتصال بالموردين سواء كان إتصال مباشر أو غير مباشر لمعرفة مدى إمكانية توفير المواد الخام المطلوبة .
- (3) أمر الشراء : بعد أن يتصل قسم المشتريات بالموردين يقوم بإرسال أمر الشراء للمورد المعني لتسليم مواد معينة بمواصفات وكميات محددة خلال فترة محددة .

(4) إستلام وفحص المواد : بالنسبة للشركات الكبيرة يكون فيها قسم خاص مهمته إستلام المواد الخام وفحصها للتأكد من الكمية العددية التي تم طلبها والتأكد من أنها مطابقة للمواصفات أم لا ؟ والفحص قد يكون هندسي للأشياء ذات الطبيعة الهندسية وقد يكون الفحص كيميائي .

(5) إرسال المواد الخام إلى المخازن أو إستلامها داخل المخازن ويقوم بإستلامها أمين المخازن .

(6) سداد قيمة مشتريات المواد الخام وهذه وظيفة المدير المالي حيث يقوم بسداد فاتورة المواد الخام وهنا تنتهي دورة مشتريات المواد الخام .

❖ طرق تسعير المواد الخام المباشرة :

عندما تود الشركة تسعير المواد الخام المباشرة تكون هنالك :

أ - مواد خام داخلة إلى المخازن Incoming Materials .

ب - مواد خام صادرة من المخازن Outgoing Materials .

فبالنسبة للمواد الخام الداخلة تتمكن الشركة من تسعيرها لأنها تكون لديها قيمة فاتورة الشراء والجمارك والتأمين ومصروفات الترحيل وغيرها ، أما لتسعير المواد الخام الصادرة من المخازن فهناك عدة طرق لتسعيرها منها :

[1] طريقة الوارد أولاً – صادر أولاً: **First in – First out (FIFO)** : وتعني هذه الطريقة أن المواد الخام المباشرة تصدر من المخازن لإستخدامها في الإنتاج حسب تاريخ ورودها أو دخولها إلى المخازن ، فالمواد التي وردت أولاً هي التي تصدر للإستخدام أولاً ثم تليها المواد التي وردت بعدها حتى تنفذ الكمية وبالتالي فإن أسعار المواد التي وردت أولاً تعتبر أسعار للمواد الخام المباشرة المستخدمة في العمليات الإنتاجية وكذلك للمواد المتبقية في المخازن آخر الفترة .

[2] طريقة الوارد أخيراً – صادر أولاً: **Last in – First out (LIFO)** : وهي عكس الطريقة الأولى أي أن المواد الخام التي وردت أخيراً هي التي تصدر أولاً للإستخدام في الإنتاج وأسعارها تعتبر أسعار للمواد الخام المباشرة المستخدمة وكذلك للمواد المتبقية في المخازن آخر الفترة .

[3] طريقة المتوسط المرجح: **Weighted Average** : وفقاً لهذه الطريقة يتم حساب متوسط مرجح لأسعار المواد الخام ويعتبر هذا المتوسط سعر للمواد الخام المستخدمة وكذلك للمواد المتبقية في المخازن آخر الفترة . وفي دفتر أستاذ المخازن يتم إعداد صفحة لكل صنف من المواد الخام المباشرة وتكون كالآتي :

التاريخ	الوارد (المشتريات)			الصادر (المستخدم)			الرصيد بالمخزن آخر الفترة		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة

مثال :

البيانات التالية خاصة بحركة المادة الخام المستخدمة في صناعة البندول بشركة أميفارما للصناعات الدوائية خلال شهر فبراير 2008م :

- ❖ في 2008/2/1م مخزون أول الفترة 1000 جرام بسعر 1 جنيه للجرام الواحد .
- ❖ في 2008/2/12م تم شراء 2000 جرام بسعر 2.5 جنيه للجرام .
- ❖ في 2008 / 2/ 20م تم استخدام 1200 جرام .
- ❖ في 2008/2/25م تم شراء 5000 جرام بسعر 2.7 جنيه للجرام .
- ❖ في 2008/2/28م تم استخدام 5800 جرام .

المطلوب : تصوير صفحة للمادة الخام بدفتر أستاذ المخازن وذلك لتحديد تكلفة المواد الخام المباشرة المستخدمة وتكلفة مخزون آخر الفترة (الشهر) من المادة الخام باستخدام الطرق التالية :

(1) المتوسط المرجح .

(2) الوارد أولاً – صادر أولاً . (3) الوارد أخيراً – صادر أولاً .

الحل

(1) تحديد تكلفة المواد الخام المستخدمة وتكلفة مخزون آخر الفترة منها بطريقة المتوسط المرجح :

$$\text{في ظل هذه الطريقة نجد أن المتوسط المرجح} = \frac{\text{إجمالي التكلفة}}{\text{إجمالي عدد الوحدات}}$$

ويظل هذا المتوسط المرجح سائداً إلى أن تدخل كمية جديدة من المواد الخام ثم يتغير ، وكما سبق القول أن المتوسط المرجح يكون سعر للمواد الخام المستخدمة وكذلك للمواد الخام المتبقية في المخزن آخر الفترة . ويمكن حل المثال السابق بطريقة المتوسط المرجح كما يلي :

طريقة المتوسط المرجح

التاريخ	الوارد (المشتريات)			الصادر (المستخدم)			الرصيد بالمخزن آخر الفترة		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
1/2	1000	1	1000	-	-	-	1000	1	1000
2/12	2000	2.5	5000	-	-	-	1000 جرام بسعر 1 جنيه للجرام = 1000 جنيه 2000 جرام بسعر 2.5 جنيه للجرام = 5000 جنيه المتوسط المرجح = $\frac{1000 + 5000}{2}$ = 3000 جنيه . الكمية = 1000 + 2000 = 3000 جرام . التكلفة = 3000 جرام × 2 جنيه = 6000 جنيه .		
2/20				1200	2	2400	الكمية المتبقية 3000 - 1200 = 1800 جرام . التكلفة = 1800 × 2 = 3600 جنيه .		
2/25	5000	2.7	13500	-	-	-	1800 جرام بسعر 2 جنيه للجرام = 3600 جنيه . 5000 جرام بسعر 2.7 جنيه للجرام = 13500 جنيه . المتوسط المرجح = $\frac{13500 + 3600}{2}$ = 8550 جنيه . الكمية = 1800 + 5000 = 6800 جرام . التكلفة = 6800 × 2.5 = 17000 جنيه .		
2/28	-	-	-	5800	2.5	14500	الكمية المتبقية 6800 - 5800 = 1000 جرام التكلفة = 1000 × 2.5 = 2500 جنيه .		

❖ يُلاحظ أن تكلفة المواد الخام المباشرة المستخدمة = 2400 + 14500 = 16900 جنيه .

❖ تكلفة مخزون آخر الفترة من المواد الخام المباشرة = 2500 جنيه .

(2) تحديد تكلفة المواد الخام المستخدمة وتكلفة مخزون آخر الفترة منها بطريقة الوارد أولاً - صادر أولاً :

التاريخ	الوارد (المشتريات)			الصادر (المستخدم)			الرصيد بالمخزن آخر الفترة		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
1/2	1000	1	1000	-	-	-	1000	1	1000 جنيه
2/12	2000	2.5	5000	-	-	-	1000 <u>5000</u> <u>6000</u> جنيه	1 2.5	1000 <u>2000</u> <u>3000</u> جرام
2/20	-	-	-	1000	1	1000	-	-	-
				500	2.5	1250	4500	2.5	11250 جنيه
2/25	5000	2.7	13500				4500 <u>13500</u> <u>18000</u> جنيه	2.5 2.7	1800 <u>5000</u> <u>6800</u> جرام
2/28	-	-	-	1800	2.5	4500	-	-	-
				4000	2.7	10800	1000	2.7	2700 جنيه

❖ يُلاحظ أن تكلفة المواد الخام المباشرة المستخدمة =

$$1000 + 500 + 4500 + 10800 = \underline{16800} \text{ جنيه .}$$

❖ تكلفة مخزون آخر الفترة من المواد الخام المباشرة = 2700 جنيه .

(3) تحديد تكلفة المواد الخام المستخدمة وتكلفة مخزون آخر الفترة منها بطريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً :

التاريخ	الوارد (المشتريات)			الصادر (المستخدم)			الرصيد بالمخزن آخر الفترة		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
1/2	1000	1	1000	-	-	-	1000 جرام	1	1000 جنيه
2/12	2000	2.5	5000	-	-	-	1000 2000 <u>3000</u> جرام	1 2.5	1000 5000 <u>6000</u> جنيه
2/20	-	-	-	1200	2.5	3000	1000 800 <u>1800</u> جرام	1 2.5	1000 2000 <u>3000</u> جنيه
2/25	5000	2.7	13500	-	-	-	1000 800 5000 <u>6800</u> جرام	1 2.5 2.7	1000 2000 13500 <u>16500</u> جنيه
2/28	-	-	-	5000 800	2.7 2.5	13500 2000	1000 جرام	1	1000 جنيه

❖ يُلاحظ أن تكلفة المواد الخام المباشرة المستخدمة =

$$2000 + 13500 + 3000 = \underline{18500} \text{ جنيه .}$$

❖ تكلفة مخزون آخر الفترة من المواد الخام المباشرة = 1000 جنيه .

تدريب :

1/ أشرح خطوات دورة مشتريات المواد الخام .

2/ أشرح طرق التسعير المعمول بها.

3/ متى تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً .

التقويم الختامي

1. عرف محاسبة التكاليف
2. وضح مهام محاسبة التكاليف
3. عدد أهداف محاسبة التكاليف.
4. ما المقصود بالتكاليف من وجهة النظر المحاسبية.
5. حدد عناصر التكاليف الصناعية المباشرة والغير مباشرة .
6. وضح الفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة .
7. عدد مع الشرح خطوات دورة مشتريات المواد الخام

الوحدة الثانية

الأجور والحوافز والمصروفات

أهداف الوحدة:

بإستكمال دراسة هذه الوحدة يكون الطالب قادراً على أن :

1. يوضح المقصود بتكاليف الأجور والحوافز .
2. يعدد طرق قياس تكلفة العمل ودفع الأجور.
3. يميز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
4. يحدد أسس التوزيع الأولي للمصروفات غير المباشرة.
5. يشرح طرق حساب التوزيع الثانوي المباشر.
6. يشرح طرق حساب التوزيع الثانوي غير المباشر.
7. يحسب الأجور الأجور والحوافز بطرق دفع متعددة.
8. يحسب المصروفات غير المباشرة بطريقة التوزيع الثانوي التبادلي.

الدرس الأول

تكاليف الأجور والحوافز

تعتبر تكاليف الأجور والحوافز معقدة لدرجة لأنها فيها طرفان هما العمال والمخدّمين ، فبالنسبة للعامل يعتبر الأجر الدخل الأساسي له ولذلك يرغب في أن يكون أجره عالي يفي بإحتياجاته ، أما بالنسبة للطرف الثاني وهو المخدّم يريد أن يدفع للعامل أقل أجر ممكن ليحصل على أكبر منفعة ممكنة ، وفي هذه الحالة يكون هنالك نوع من التضارب فلا بد من إرضاء الطرفين .

هنالك شركات أو مخدّمين يدفعون أجور منخفضة وآخرين يدفعون أجور عالية ، ومن القول الشائع أن الأجور العالية ينتج عنها ربح أقل بينما الأجور المنخفضة تؤدي إلى أكبر ربح ممكن ، ولكن هذا القول غير صحيح ، فمن الممكن أن تؤدي الأجور العالية إلى أعلى ربح ممكن لأن هنالك تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة ، ومن المعلوم أن التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة تقل إذا زاد الإنتاج وتزيد إذا نقص الإنتاج ، وعلى ضوء ذلك إذا دفع المخدّم أجور وحوافز عالية تزداد دافعية العمال للإنتاج ويزداد تبعاً لذلك عدد الوحدات المنتجة وتقل التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة والعكس صحيح ، أي إذا كانت الأجور والحوافز منخفضة أو إذا كانت الجهة المخدّمة تدفع أجور بدون حوافز فإن دافع العمال للإنتاج يقل ويقل تبعاً لذلك عدد الوحدات المنتجة فتزيد التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أقل ربح وهذا نقيض للقول الشائع .

يعتبر قسم الشؤون الإدارية هو القسم المختص بشؤون العاملين حيث يقوم هذا القسم بإعداد مرتبات وأجور وحوافز العاملين في الشركة أو الجهة المخدّمة . وفي بعض الشركات يوجد قسم خاص يُسمّى قسم المرتبات والأجور ويقوم هذا القسم بتحديد عدد الساعات التي قضاها العامل في العمل والتي يستحق بموجبها المرتب أو الأجر والحافز ، هذا إذا كانت الشركة تعمل بنظام الأجر بالساعات ، حيث أن غالبية الشركات خاصة في الدول النامية تعمل بنظام الأجور الشهرية أي تدفع الأجور والمرتبات شهرياً ، وبغض النظر عن نظام الأجور الشهري أو بالساعات يقوم قسم المرتبات بإعداد مرتبات وأجور العاملين وبنودها الأخرى من حوافز وبدلات وإستقطاعات في كشوف أو فورمات (Pay Sheet) وهي عبارة عن قائمة المرتبات والأجور وتضم هذه القائمة أسماء العاملين بالمنشأة موضعاً عليها مرتباتهم وبنودها وتكون كالآتي :

أسم الموظف/العامل	المرتب الأساسي	بدل سكن	بدل ترحيل	حافز إنتاج	إجمالي الإستهقاق	ضريبة دخل شخصي	جاري معاش	تأمين صحي	إجمالي الإستهقاق	صافي المرتب أو الأجر

❖ الخصائص الرئيسية لنظام الأجور الجيد :

هناك مجموعة من الخصائص الرئيسية لنظام الأجور الجيد هي :

- (1) يجب أن يكون نظام الأجور عادلاً لكل من العامل والمخدّم .
- (2) يجب ضمان حد أدنى للأجور (مرتب أساسي) بصورة مرضية بغض النظر عن العمل الذي يؤديه العامل أو ساعات العمل التي يقضيها.
- (3) يجب دفع أجور للعمال حسب كفاءتهم أي يُعطى العامل الكفاءة أجر أعلى من العامل غير الكفاءة
- (4) يجب دفع أجور متساوية للعاملين ذوي الكفاءة المتساوية .
- (5) يجب أن يُبنى نظام الأجور على أساس علمي يمكن من دراسة الحركة وقياس الزمن لضمان تحقيق الإنتاج المخطط .
- (6) يجب أن يكون نظام الأجور مبسطاً وواضحاً وقابل للفهم لدى العاملين .
- (7) يجب أن يكون نظام الأجور مرناً بحيث يسمح بعمل التعديلات المطلوبة .
- (8) يجب أن يضع نظام الأجور في الاعتبار نظام أو معدل الأجر السائد في المنطقة أو الصناعة المعينة ، فقد يكون نظام دفع الأجور شهري أو أسبوعي أو بالساعات .
- (9) يجب أن يُربط نظام الأجور بمقدرة المنشأة على الدفع وذلك بإشراك العاملين وعرض الوضع المالي للمنشأة عليهم.
- (10) يجب أن يضع نظام الأجور في الاعتبار التغير في الأسعار أو مستوى المعيشة لحماية الأجور من التآكل نتيجة لارتفاع الأسعار.

❖ طرق قياس تكلفة العمل ودفع الأجور :

هنالك طريقتان لقياس تكلفة العمل ودفع الأجور هما طريقة الأجر الزمني وطريقة الأجر بالإنتاج .

أولاً: طريقة الأجر الزمني :

هي من أبسط الطرق والأجر فيها مبني على الزمن بغض النظر عن الإنتاج ، فبإنقضاء وحدة الزمن يصبح الأجر مستحقاً وقابل للدفع ، ووحدة الزمن قد تكون ساعة ، يوم ، أسبوع ، شهر . ولا يمكن أن تكون سنة لأن العامل قد لا يستطيع الانتظار سنة كاملة حتى يحصل على أجره .

❖ أنواع طريقة الأجر الزمني :

هنالك عدة أنواع لطريقة الأجر الزمني وهي كما يلي :

- (1) طريقة الأجر الموحد : في هذه الطريقة تتساوى أجور العمال ذوي الكفاءة العالية والمتدنية .
- (2) طريقة الأجر العالي أو المرتفع : في هذه الطريقة يُعطى العامل أجر عالي لكن بدون حافز ولا يكون هنالك عمل إضافي ويشترط أن تكون كفاءة العامل عالية جداً .
- (3) طريقة الأجر المتدرج : وهي طريقة أو نظام حسن ومن مميزاتها أنها مربوطة بمستوى المعيشة السائد في السوق .
- (4) طريقة معدل الأجر التفاضلي : في هذه الطريقة تكون هنالك تقسيمات لأجور العمال والموظفين حسب الكفاءة والمؤهلات والخبرات ، فيكون هنالك عمال في درجة وظيفية معينة تختلف أجورهم عن أجور عمال في درجة وظيفية أخرى .

ثانياً: طريقة الأجر بالإنتاج :

وفقاً لهذه الطريقة يكون الأجر مربوط بالإنتاج ويُحسب كالاتي :

$$\text{أجر العامل} = \text{عدد الوحدات المنتجة} \times \text{الأجر للوحدة الواحدة}$$

وهذه الطريقة لها مساوئ من وجهة نظر العاملين لأنه إذا لم يحضر العامل للعمل تسيباً أو بسبب مرض أو ظروف منطقية منعه من الحضور للعمل لا يحصل على أجر . وفي هذه الطريقة يكون هنالك حد أدنى من الأجور للعاملين تضمنه الجهة المخدّمة .

❖ أنواع (نُظم) طريقة الأجر بالإنتاج :

هنالك عدة نُظم للأجور جاء بها عدد من الخبراء لتحديد أجر العامل بطريقة الإنتاج ، ومن هذه النُظم أو الطُرق ما يلي :

[1] نظام تيلور للأجر التفاضلي :

قام العالم تيلور بدراسة لقياس الحركة والزمن وتوصل فيها إلى ما يُسمى بالإنتاج المعياري ، وذلك باستخدام أساليب معيارية معينة ، حيث أحضر تيلور مجموعة من العاملين ثم قام من خلال عملهم بدراسات وصنّف العمال في مجموعتين :

(أ) مجموعة نشطة : يجب تحفيزها .

(ب) مجموعة كسولة : يجب أن تُجبر على العمل وتعطي أجر أقل من المجموعة النشطة وعدم رفقتها من العمل .

مثال :

إذا كان الزمن المعياري لإنتاج الوحدة الواحدة = دقيقة .

الأجر العادي للوحدة الواحدة = 10 جنيه .

ساعات العمل في اليوم = 8 ساعات .

طريقة دفع الأجر هي :

83% من الأجر العادي إذا كان الإنتاج الفعلي للعامل أقل من الإنتاج المعياري .

175% من الأجر العادي إذا كان الإنتاج الفعلي للعامل أكبر من أو يساوي الإنتاج المعياري .

هنالك إثنان من العمال كان الإنتاج الفعلي لهما كالاتي :

العامل (أ) أنتج 479 وحدة . العامل (ب) أنتج 480 وحدة .

المطلوب : قياس المدفوع للعاملين (أ) و (ب) باستخدام طريقة تيلور لدفع الأجور .

الحل

أولاً نحسب الإنتاج المعياري = عدد ساعات العمل في اليوم × الزمن المعياري لإنتاج الوحدة .

$$\text{الإنتاج المعياري} = 60 \times 8 = 480 \text{ وحدة .}$$

إذاً العامل (أ) أنتج أقل من الإنتاج المعياري أي 479 وحدة ولذلك يحصل على 83% من الأجر العادي للوحدة الواحدة .

أما العامل (ب) فقد أنتج 480 وحدة وهي تساوي الإنتاج المعياري ولذلك يحصل على 175% من الأجر العادي للوحدة الواحدة .

$$\text{أجر العامل (أ)} = 479 \times 10 \times 83\% = 3975.7 \text{ جنيه .}$$

$$\text{أجر العامل (ب)} = 480 \times 10 \times 175\% = 8400 \text{ جنيه .}$$

مزايا وعيوب طريقة تيلور للأجر التفاضلي :

من مزايا طريقة تيلور أنها تشجع العامل على زيادة إنتاجه ليحصل على أجر وبالتالي تقل التكلفة للشركة وتزيد أرباحها .

أما من عيوبها عدم العدالة أحياناً بين العاملين حيث يلاحظ في المثال (1) السابق في حالة أن العامل يقل إنتاجه بوحدة واحدة فقط عن الإنتاج المعياري لا يحصل على الأجر العالي .

[2] طريقة ميرك لدفع الأجور والحوافز :

هذه الطريقة تقيس كفاءة العامل في شكل نسبة أو معدل كالآتي :

$$\text{كفاءة العامل} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{100 \times}$$

الإنتاج المعياري

وقام ميرك بعمل ثلاثة مستويات لدفع الأجور هي :

المستوى الأول: إذا كانت كفاءة العامل حتى نسبة 83% يُعطى أجره بالكامل أي 100% .

المستوى الثاني: إذا زادت كفاءة العامل عن 83% وحتى 100% يُعطى 110% من الأجر العادي .

المستوى الثالث: إذا زادت كفاءة العامل عن 100% يُعطى 120% من الأجر العادي .

مثال :

إذا كان الزمن المعياري لإنتاج الوحدة الواحدة = دقيقة .

ساعات العمل في اليوم = 8 ساعات .

الأجر العادي للساعة = 1.8 جنيه .

هنالك ثلاثة عمال وكان الإنتاج الفعلي لهم كالآتي :

العامل (أ) = 384 وحدة . العامل (ب) = 450 وحدة . العامل (ج) = 552 وحدة .

المطلوب :

من البيانات السابقة أحسب أجر العمال (أ) ، (ب) ، (ج) باستخدام طريقة ميرك لدفع الأجور والحوافز.

الحل

أولاً: نحسب الإنتاج المعياري = $8 \times 60 = 480$ وحدة .

الأجر العادي للوحدة الواحدة = $\frac{1.8}{60} = 0.03$ جنيه .

كفاءة العامل (أ) = $\frac{384}{480} \times 100 = 80\%$ يُعطى 100% من الأجر العادي .

كفاءة العامل (ب) = $\frac{450}{480} \times 100 = 93.75\%$ يُعطى 110% من الأجر العادي .

كفاءة العامل (ج) = $\frac{552}{480} \times 100 = 115\%$ يُعطى 120% من الأجر العادي .

أجر العامل (أ) = $384 \times 0.03 \times 100\% = 11.52$ جنيه .

أجر العامل (ب) = $450 \times 0.03 \times 110\% = 14.85$ جنيه .

أجر العامل (ج) = $552 \times 0.03 \times 120\% = 19.872$ جنيه .

[3] طريقة هالسي لدفع الأجور والحوافز :

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد الزمن المعياري بالأسس العلمية ، فإذا أنتج العامل في الزمن المعياري يُدفع له الأجر بالكامل 100% ، وإذا أنتج في أقل من الزمن المعياري يكون قد وفرّ زمناً ويجب أن يُعطى حافزاً على هذا الزمن الموفّر بنسبة 50% من الأجر الزمني .

فمثلاً : إذا افترضنا أن الزمن المعياري = 20 دقيقة .

الزمن الفعلي الذي أنتج فيه العامل = 18 دقيقة .

الزمن الموفّر هنا دقيقتان أي أن الزمن الموفّر = الزمن المعياري - الزمن الفعلي .

الحافز الذي يُعطى للعامل = الزمن الموفّر $\times 50\%$ $\times$ الأجر الزمني .

الأجر الكلي للعامل = الزمن الفعلي $\times$ الأجر الزمني + الحافز .

مثال :

البيانات التالية مستخرجة من دفاتر إحدى الشركات الصناعية :

الزمن المعياري في الأسبوع = 48 ساعة .

الزمن الفعلي للعامل في الأسبوع = 42 ساعة .

الأجر الزمني للساعة = 10 جنيهات .

المطلوب :

حساب الأجر الكلي للعامل في الأسبوع باستخدام طريقة هالسي لدفع الأجور والحوافز .

الحل

الزمن الموفّر = 48 - 42 = 6 ساعات .

الحافز الذي يُعطى للعامل = $6 \times 50\% \times 10 = 30$ جنيه .

الأجر الكلي للعامل = $42 \times 10 + 30 = 450$ جنيه .

[4] طريقة أميرسون لدفع الأجور والحوافز :

بنى العالم أميرسون طريقته على نسبة محددة من الكفاءة ، فإذا وصلت كفاءة العامل حتى $\frac{2}{3}$ 66% أو 66.67% يُعطى أجره بالكامل 100% .

إذا زادت كفاءة العامل عن 66.67% ووصلت حتى 100 فأكثر يحصل العامل على حافز 20% من الأجر العادي للساعة ويتدرج هذا الحافز مع أي زيادة بعد الـ 100% .

فمثلاً: إذا كانت كفاءة العامل 101% حافزه = $20\% + 1\% = 21\%$.

إذا كانت كفاءة العامل 105% حافزه = $20\% + 5\% = 25\%$.

إذا كانت كفاءة العامل 115% حافزه = $20\% + 15\% = 35\%$.

الأجر الكلي للعامل = الزمن الفعلي × الأجر للساعة + الزمن الفعلي × الأجر للساعة × الحافز

100

مثال :

البيانات التالية مستخرجة من سجلات شركة الأنوار الهندسية :

الإنتاج المعياري في 8 ساعات = 64 وحدة .

الإنتاج الفعلي للعامل في 8 ساعات = 72 وحدة .

الأجر للساعة = 2 جنيه .

المطلوب :

حساب الأجر الكلي للعامل باستخدام طريقة أميرسون لدفع الأجور والحوافز

الحل

$$\text{أولاً: نحسب كفاءة العامل} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاج المعياري}} \times 100 = \frac{72}{64} \times 100 = \underline{\underline{112.5\%}}$$

$$\text{حافز العامل} = 20\% + 12.5\% = \underline{\underline{32.5\%}}$$

$$\text{الأجر الكلي للعامل} = 2 \times 8 + \frac{32.5 \times 2 \times 8}{100} = 16 + 5.2 = \underline{\underline{21.2}} \text{ جنيه .}$$

تدريب :

1/ أذكر الخواص الرئيسية لنظام الأجور .

2/ ما هي طرق قياس تكلفة الأجور .

3/ أذكر طريقة الأجر المتدرج.

4/ أشرح نظام تيلور للأجر التفاضلي .

5/ أذكر طريقة هالسي لدفع الأجور والحوافز .

الدرس الثاني

تكاليف المصروفات غير المباشرة

هي عبارة عن إجمالي المواد الخام غير المباشرة والأجور غير المباشرة والمصروفات غير المباشرة نفسها ، ويُطلق على البنود الثلاثة هذه إسم التكاليف الصناعية الإضافية والتي لا يمكن إسنادها لمنتج معين أو مركز تكلفة معين أي يصعب تتبعها وتحميلها على المنتجات أو مراكز التكلفة لأنها مصاريف عامة تشارك في إنتاج كل المنتجات وليس خاصة بمنتج معين بذاته .

❖ تخصيص وتوزيع المصروفات غير المباشرة :

التخصيص هو إسناد إجمالي المصروفات غير المباشرة على وحدات أو مراكز التكلفة بطريقة مباشرة (إسناد مباشر) ، أما التوزيع هو إسناد جزء من المصروفات غير المباشرة على وحدة أو مركز التكلفة بطريقة غير مباشرة (إسناد غير مباشر) .

فعلى الرغم من صعوبة تتبع المصروفات غير المباشرة وتحميلها على المنتج المعين أو مركز التكلفة المعين إلا أنه لا بد من تخصيص هذه المصروفات وتوزيعها على المنتجات أو مراكز التكلفة وذلك لمعرفة تكلفة كل مركز أو كل منتج بالشركة ، ولكن كيف يتم تخصيص وتوزيع المصروفات غير المباشرة التي لا يمكن أو يصعب إسنادها إلى منتج أو مركز معين ؟

يمكن الإجابة على هذا السؤال بالقول أن هنالك خطوات ومبادئ وأسس معينة لتخصيص وتوزيع المصروفات غير المباشرة على مراكز التكلفة والمنتجات المختلفة بالشركة .

❖ خطوات تخصيص وتوزيع المصروفات غير المباشرة :

هنالك أربعة خطوات لتخصيص وتوزيع المصروفات غير المباشرة هي :

الخطوة الأولى : تجميع المصروفات غير المباشرة وتبويبها .

الخطوة الثانية : تخصيص المصروفات غير المباشرة للأقسام الإنتاجية والأقسام الخدمية .

الخطوة الثالثة : توزيع تكلفة الأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية .

الخطوة الرابعة : توزيع أو تحميل تكلفة الأقسام الإنتاجية على وحدات الإنتاج بكل قسم إنتاجي .

❖ مبادئ توزيع المصروفات غير المباشرة :

هنالك ثلاث مبادئ لتوزيع المصروفات غير المباشرة هي :

[1] مبدأ الخدمة أو الاستفادة أو الإستعمال :

يقوم هذا المبدأ على أن المراكز الأكثر إستخداماً تُحمّل بتكلفة أكثر من المراكز الأقل إستخداماً ، بمعنى أن يتم توزيع المصروفات غير المباشرة على الأقسام المختلفة بناءً على درجة الاستفادة أو الإستعمال للمركز ، فمثلاً الإيجار كمصروفات غير مباشرة يوزّع حسب المساحة التي يحتلها المركز أو القسم .

[2] مبدأ المقدرة على الدفع :

هذا المبدأ يقوم على فكرة الضرائب ، أي كلما زادت الأرباح زادت الضرائب ، وعلى ضوء ذلك كلما زاد دخل المركز أو القسم المعين كلما يجب تحميله بنسبة أكبر من المصروفات غير المباشرة .

ولكن هنالك إنتقادات وُجّهت لهذا المبدأ لأنه ليس فيه عدالة بين الأقسام حيث يتم تحميل الأقسام ذات الكفاءة العالية بنسبة أكبر من الأقسام ذات الكفاءة المتدنية وهذا يؤدي إلى تقليل دخل الأقسام ذات الكفاءة العالية وقد تبدو خاسرة في حالة تحميلها بمصروفات غير مباشرة عالية .

[3] مبدأ الإستطلاع أو البحث :

ينص هذا المبدأ على أنه إذا لم تُوجد أسس مناسبة أو واضحة لتوزيع المصروفات غير المباشرة يتم اللجوء إلى البحث أو الإستطلاع للوصول إلى طريقة مثلى لتوزيع المصروفات غير المباشرة .

❖ أنواع توزيع المصروفات غير المباشرة :

هنالك نوعان لتوزيع المصروفات غير المباشرة هما التوزيع الأولي والتوزيع الثانوي .

التوزيع الأولي هو عبارة عن توزيع المصروفات غير المباشرة على الأقسام المختلفة الإنتاجية والخدمية بناءً على أنسب الأسس .

❖ أسس التوزيع الأولي :

هنالك عدة أُسس للتوزيع الأولي للمصروفات غير المباشرة نذكر منها ما يلي :

- (1) إيجار المصنع : يُوزَّع على أساس مساحة الأرض التي يحتلها المصنع .
- (2) العوائد والضرائب : تُوزَّع على أساس مساحة الأرض التي يحتلها كل قسم في الشركة .
- (3) الطاقة الكهربائية : تُوزَّع أيضاً على أساس المساحة أو حسب نقاط الإضاءة .
- (4) التأمين على الأصول : يُوزَّع على حسب قيمة الأصول ، فمثلاً مصروفات التأمين على المخزون تُوزَّع على حسب قيمة المخزون ، تأمين على العاملين يُوزَّع على حسب عدد العاملين في الأقسام .
- (5) مصروفات المخازن : تُوزَّع على أساس قيمة المواد الخام المستخدمة أو عدد أذونات الصرف .
- (6) المرتبات والأجور : تُوزَّع على أساس قيمة المرتبات والأجور الموجودة في كل قسم ، أو على أساس ساعات العمل المباشرة أو ساعات الماكينات .
- (7) تكلفة قسم خدمات العاملين : تُوزَّع على أساس عدد العاملين في كل قسم .
- (8) رسوم الملاحظة : تُوزَّع أيضاً على أساس عدد العاملين في كل قسم .
- (9) طاقة الآلات : تُوزَّع على أساس قوة الآلات بالحصان أو ساعة الآلات .
- (10) إستهلاك الآلات والمعدات وإصلاحاتها : تُوزَّع على أساس قيمة الآلات والمعدات .

مثال :

يوجد بشركة نمارق الصناعية أربعة أقسام ، منها ثلاثة أقسام إنتاجية هي (أ) ، (ب) ، (ج) والقسم (د) خدمي ، والمصروفات غير المباشرة الفعلية للفترة كانت كالتالي :

- (1) الإيجار 1000 جنيه ، (2) تأمين على المخزون ضد الحريق 500 جنيه .
- (3) إصلاحات الآلات 600 جنيه ، (4) طاقة الآلات 900 جنيه ، (5) إستهلاك الآلات 450 جنيه .
- (6) الكهرباء 120 جنيه ، (7) تأمين على العاملين 150 جنيه ، (8) رسوم ملاحظة 1500 جنيه .

البيانات الخاصة بالأقسام الأربعة المختلفة هي :

المجموع	قسم خدمي	أقسام إنتاجية			البيانات
		(د)	(ج)	(ب)	(أ)
4000	500	900	1100	1500	المساحة (م ²)
50	5	10	15	20	عدد العاملين (عامل)
15000	2000	3000	4000	6000	الأجور (جنيه)
60000	6000	12000	18000	24000	قيمة الآلات (جنيه)
30000	-	6000	9000	15000	قيمة المخزون (جنيه)
60	6	12	18	24	قوة الآلات (حصان)

المطلوب : توزيع المصروفات غير المباشرة على الأقسام المختلفة بناءً على أنسب الأسس .

الحل

(1) توزيع الإيجار على الأقسام المختلفة على أساس المساحة :

$$\text{نصيب القسم (أ)} = \frac{1500 \times 1000}{4000} = 375$$

$$\text{نصيب القسم (ب)} = \frac{1100 \times 1000}{4000} = 275$$

$$\text{نصيب القسم (ج)} = \frac{900 \times 1000}{4000} = 225$$

$$\text{نصيب القسم (د)} = \frac{500 \times 1000}{4000} = 125$$

$$\text{المجموع} = 1000$$

(2) توزيع تأمين على المخزون ضد الحريق على الأقسام المختلفة على أساس قيمة المخزون :

$$\text{نصيب القسم (أ)} = \frac{15000 \times 500}{30000} = 250$$

$$\text{نصيب القسم (ب)} = \frac{9000 \times 500}{30000} = 150$$

$$\text{نصيب القسم (ج)} = \frac{6000 \times 500}{30000} = 100$$

(3) توزيع إصلاحات الآلات على الأقسام المختلفة على أساس قيمة الآلات :

$$\text{نصيب القسم (أ)} = \frac{24000 \times 600}{60000} = 240$$

$$\text{نصيب القسم (ب)} = \frac{18000 \times 600}{60000} = 180$$

$$\text{نصيب القسم (ج)} = \frac{12000 \times 600}{60000} = 120$$

$$\text{نصيب القسم (د)} = \frac{6000 \times 600}{60000} = 60$$

(4) توزيع طاقة الآلات على الأقسام المختلفة على أساس قوة الآلات بالحصان :

$$\text{نصيب القسم (أ)} = \frac{24 \times 900}{60} = 360$$

$$\text{نصيب القسم (ب)} = \frac{18 \times 900}{60} = 270$$

$$\text{نصيب القسم (ج)} = \frac{12 \times 900}{60} = 180$$

$$\text{نصيب القسم (د)} = \frac{6 \times 900}{60} = 90$$

(5) توزيع إستهلاك الآلات على الأقسام المختلفة على أساس قيمة الآلات :

$$\text{نصيب القسم (أ)} = \frac{24000 \times 450}{60000} = 180$$

$$\text{نصيب القسم (ب)} = \frac{18000 \times 450}{60000} = 135$$

$$\text{نصيب القسم (ج)} = \frac{12000 \times 450}{60000} = 90$$

$$\text{نصيب القسم (د)} = \frac{6000 \times 450}{60000} = 45$$

(6) توزيع الكهرباء على الأقسام المختلفة على أساس مساحة الأقسام :

$$\text{نصيب القسم (أ)} = \frac{1500 \times 120}{4000} = 45$$

$$\text{نصيب القسم (ب)} = \frac{1100 \times 120}{4000} = 33$$

$$\text{نصيب القسم (ج)} = \frac{900 \times 120}{4000} = 27$$

$$\begin{array}{r} \text{نصيب القسم (د)} = 500 \times 120 = 15 \\ \hline 4000 \end{array}$$

(7) توزيع التامين على العاملين على الأقسام المختلفة على أساس عدد العاملين في الأقسام :

$$\begin{array}{r} \text{نصيب القسم (أ)} = 20 \times 150 = 60 \\ \hline 50 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{نصيب القسم (ب)} = 15 \times 150 = 45 \\ \hline 50 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{نصيب القسم (ج)} = 10 \times 150 = 30 \\ \hline 50 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{نصيب القسم (د)} = 5 \times 150 = 15 \\ \hline 50 \end{array}$$

(8) توزيع رسوم الملاحظة على الأقسام المختلفة على أساس عدد العاملين في الأقسام :

$$\begin{array}{r} \text{نصيب القسم (أ)} = 20 \times 1500 = 600 \\ \hline 50 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{نصيب القسم (ب)} = 15 \times 1500 = 450 \\ \hline 50 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{نصيب القسم (ج)} = 10 \times 1500 = 300 \\ \hline 50 \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{نصيب القسم (د)} = 5 \times 1500 = 150 \\ \hline 50 \end{array}$$

تدريب :

1/ ما هي خطوات توزيع المصروفات غير المباشرة .

2/ أذكر المبادئ التي يتم بها توزيع المصروفات غير المباشرة .

3/ أذكر أسس توزيع المصروفات غير المباشرة .

❖ بعد توزيع المصروفات غير المباشرة على الأقسام المختلفة يمكن إعداد جدول أو قائمة توزيع هذه المصروفات كالآتي :

قائمة التوزيع الأولي للمصروفات غير المباشرة على الأقسام المختلفة

البيانات (المصروفات غير المباشرة)	أساس التوزيع	مجموع المصروفات	أقسام إنتاجية			قسم خدمي
			(أ)	(ب)	(ج)	(د)
الإيجار	المساحة	1000	375	275	225	125
تأمين على المخزون	قيمة المخزون	500	250	150	100	-
إصلاحات الآلات	قيمة الآلات	600	240	180	120	60
طاقة الآلات	قوة الآلات	900	360	270	180	90
إستهلاك الآلات	قيمة الآلات	450	180	135	90	45
الكهرباء	المساحة	120	45	33	27	15
التأمين على العاملين	عدد العاملين	150	60	45	30	15
رسوم الملاحظة	عدد العاملين	1500	600	450	300	150
المجموع	-	5220	2110	1538	1072	500

الدرس الثالث

ثانياً: التوزيع الثانوي

هو عبارة عن توزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية .

وهناك عدة طرق للتوزيع الثانوي أهمها ما يلي :

[1] طريقة التوزيع الثانوي المباشر :

وفقاً لهذه الطريقة يتم توزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية بطريقة مباشرة ونسب معينة دون الأخذ في الاعتبار أن الأقسام الخدمية تخدم بعضها البعض ، أي يتم تجاهل الخدمات المتبادلة بين الأقسام الخدمية فلا يتم توزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية التي تخدم أقسام خدمية أخرى على تلك الأقسام .

مثال (1) :

الشركة الوطنية للصناعات بها قسمين خدميين هما (أ) ، (ب) وثلاثة أقسام إنتاجية هي (ج) ، (د) ، (هـ) . والمصروفات غير المباشرة (التوزيع الأولي) لهذه الأقسام ونسب توزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية كما بالجدول التالي :

البيانات		أقسام خدمية		أقسام إنتاجية		
		(أ)	(ب)	(ج)	(د)	(هـ)
المصروفات غير المباشرة (التوزيع الأولي)		5000	6000	10000	12000	15000
نسب توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (أ)		-	-	3 :	3 :	4
نسب توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (ب)		-	-	3 :	2 :	1

المطلوب : توزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية بطريقة التوزيع الثانوي المباشر وإعداد قائمة التوزيع .

الحل

(1) توزيع المصروفات غير المباشرة (5000) للقسم الخدمي (أ) على الأقسام الإنتاجية :

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (ج)} = \frac{3 \times 5000}{10} = 1500$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (د)} = \frac{3 \times 5000}{10} = 1500$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (هـ)} = \frac{4 \times 5000}{10} = 2000$$

(2) توزيع المصروفات غير المباشرة (6000) للقسم الخدمي (ب) على الأقسام الإنتاجية :

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (ج)} = \frac{3 \times 6000}{6} = 3000$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (د)} = \frac{2 \times 6000}{6} = 2000$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (هـ)} = \frac{1 \times 1000}{6} = 1000$$

قائمة التوزيع الثانوي المباشر للمصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية

البيانات			أقسام خدمية		أقسام إنتاجية		
			(أ)	(ب)	(ج)	(د)	(هـ)
المصروفات غير المباشرة (التوزيع الأولي)			5000	6000	10000	12000	15000
توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (أ)			(5000)	-	1500	1500	2000
توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (ب)			صفر	(6000)	3000	2000	1000
إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسم			صفر	صفر	14500	15500	18000

21 طريقة التوزيع الثانوي غير المباشر (التنازلي) :

في هذه الطريقة يتم أخذ الخدمات المتبادلة بين الأقسام الخدمية إلى حد ما أي يتم بموجب هذه الطريقة الاعتراف الجزئي بتبادل الخدمات فيما بين مراكز الخدمات . ويتم في البداية ترتيب الأقسام الخدمية حسب الخدمة القصوى التي تقدمها للأقسام الإنتاجية والخدمية وفقاً لمعيار معين ، حيث يكون التوزيع تنازلي أو تناسلي ، وتوزع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي ذو الترتيب الأول على كافة الأقسام المستفيدة من خدماته سواء كانت أقسام إنتاجية أو أقسام خدمية أخرى ، وبعد ذلك يتم توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي ذو الترتيب الثاني على كافة الأقسام الإنتاجية والأقسام الخدمية الأخرى المستفيدة منه عدا القسم الخدمي ذو الترتيب الأول . وهكذا يتم إتباع هذا الإجراء حتى يتم توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي ذو الترتيب الأخير على الأقسام الإنتاجية فقط .

مثال (2) :

يوجد بشركة الوداد الصناعية قسمين إنتاجيين هما (أ) و (ب) وثلاثة أقسام خدمية هي (ج) ، (د) و(هـ)، والبيانات الخاصة بهذه الأقسام موضحة بالجدول أدناه :

المجموع	أقسام خدمية			أقسام إنتاجية		البيانات
	(هـ)	(د)	(ج)	(ب)	(أ)	
19000	1500	2500	2000	5000	8000	المصروفات غير المباشرة (التوزيع الأولي)
50	5	10	-	15	20	عدد العاملين
25	3	-	-	10	12	عدد أذونات صرف المواد الخام
2000	-	-	-	800	1200	عدد ساعات الماكينات

❖ بيانات إضافية :

(1) الأقسام الخدمية مرتّبة حسب الخدمة القصوى المقدّمة .

(2) تُوزّع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (ج) على أساس عدد العاملين .

(3) تُوزّع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (د) على أساس عدد أذونات صرف المواد الخام .

(4) تُوزّع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (هـ) على أساس عدد ساعات الماكينات .

المطلوب : توزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام المختلفة بطريقة التوزيع الثانوي غير المباشر (التنازلي) وإعداد قائمة التوزيع .

الحل

(1) توزيع المصروفات غير المباشرة (2000) للقسم الخدمي (ج) على الأقسام المختلفة على أساس عدد العاملين في كل قسم :

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (أ)} = \frac{20 \times 2000}{50} = 800$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (ب)} = \frac{15 \times 2000}{50} = 600$$

$$\text{نصيب القسم الخدمي (د)} = \frac{10 \times 2000}{50} = 400$$

$$\text{نصيب القسم الخدمي (هـ)} = \frac{10 \times 2000}{50} = 200$$

❖ ملحوظة : القسم الخدمي (د) تكاليفه من التوزيع الأولي 2500 جنيه ونصيبه من القسم الخدمي (ج) 400 جنيه فيصبح إجمالي المصروفات غير المباشرة له $2500 + 400 = 2900$ جنيه .

(2) توزيع المصروفات غير المباشرة (2900) للقسم الخدمي (د) على الأقسام المختلفة على أساس عدد أذونات صرف المواد الخام في كل قسم :

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (أ)} = \frac{12 \times 2900}{25} = 1392$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (ب)} = \frac{10 \times 2900}{25} = 1160$$

$$\text{نصيب القسم الخدمي (هـ)} = \frac{3 \times 2900}{25} = 348$$

❖ ملحوظة : القسم الخدمي (هـ) تكاليفه من التوزيع الأولي 1500 جنيه ونصيبه من القسم الخدمي (ج) 200 جنيه ونصيبه من القسم الخدمي (د) 348 جنيه فيصبح إجمالي المصروفات غير المباشرة له $1500 + 200 + 348 = 2048$ جنيه .

(3) توزيع المصروفات غير المباشرة (2048) للقسم الخدمي (هـ) على الأقسام الإنتاجية على أساس عدد ساعات الماكينات في كل قسم :

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (أ)} = \frac{1200 \times 2048}{2000} = 1229$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (ب)} = \frac{800 \times 2048}{2000} = 819$$

قائمة التوزيع الثانوي غير المباشر للمصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية

البيانات			أقسام إنتاجية		أقسام خدمية		
			(أ)	(ب)	(ج)	(د)	(هـ)
المصروفات غير المباشرة (التوزيع الأولي)			8000	5000	2000	2500	1500
توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (ج)			800	600	(2000)	400	200
توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (د)			1392	1160	صفر	(2900)	348
توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (هـ)			1229	819	صفر	صفر	(2048)
إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسم			11421	7579	صفر	صفر	صفر

تدريب :

1/ اذكر طريقتين للتوزيع الثانوي المباشر للمصروفات

2/ أشرح التوزيع الثانوي غير المباشر (التنازلي) .

الدرس الرابع

[3] طريقة التوزيع الثانوي التبادلي

في هذه الطريقة يتم الاعتراف الكلي بالخدمات المتبادلة فيما بين جميع الأقسام الخدمية بالإضافة إلى الأقسام الإنتاجية ، حيث يتم توزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على كافة الأقسام المستفيدة من تلك الخدمات بطريقة تبادلية . ولهذا فإن عملية توزيع المصروفات غير المباشرة وفقاً لهذه الطريقة تتطلب اللجوء إلى نماذج رياضية خاصة بها مثل المعادلات التبادلية أو الآنية .

ولتوزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية بطريقة تبادلية يتم إتباع الخطوات التالية :

نفترض أن شركة ما بها أقسام إنتاجية وقسمين خدميين هما (س) و (ص) .

يتم أولاً تحديد النسبة المئوية للخدمة المقدمة من القسم الخدمي المعين للقسم الخدمي الآخر ومن ثم يتم تحديد إجمالي المصروفات غير المباشرة لكل قسم خدمي عن طريق المعادلات التبادلية ، وأخيراً نقوم بتوزيع إجمالي المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام المختلفة بنسب توزيع المصروفات غير المباشرة لكل قسم .

ولإيجاد إجمالي المصروفات غير المباشرة لكل قسم خدمي نفترض أن :

إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (س) = س .

إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (ص) = ص .

وبالاعتماد على معادلة الخط المستقيم يمكن صياغة المعادلتين التاليتين :

$$(1) \quad \leftarrow \quad س = أ + ب ص$$

$$(2) \quad \leftarrow \quad ص = أ + ب س$$

حيث أن : أ تمثل التوزيع الأولي للقسم الخدمي .

ب تمثل النسبة المئوية للخدمة المقدمة من القسم الخدمي .

وعند حل المعادلتين بالتبادل (آنيًا) نحصل على قيم س ، ص وهي تمثل إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسمين الخدميين (س) ، (ص) ومن ثم نقوم بتوزيع هذه المصروفات على الأقسام المختلفة بنسب التوزيع المعطاة لكل قسم خدمي .

مثال (3) :

شركة الجديان الصناعية بها ثلاثة أقسام إنتاجية هي (ج) ، (د) ، (هـ) وقسمين خدميين هما

(س) ، (ص) ، والبيانات الخاصة بهذه الأقسام خلال الفترة موضحة بالجدول التالي :

البيانات		أقسام إنتاجية			أقسام خدمية	
		(ج)	(د)	(هـ)	(س)	(ص)
المصروفات غير المباشرة (التوزيع الأولي)		800	700	500	234	300
نسب توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (س)		20%	40%	30%	-	10%
نسب توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (ص)		40%	20%	20%	20%	-

المطلوب : توزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام المختلفة بطريقة التوزيع الثانوي التبادلي وإعداد قائمة التوزيع .

الحل

نفترض أن إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (س) = س .

نفترض أن إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (ص) = ص .

أ للقسم الخدمي س = 234 ، النسبة المئوية للخدمة المقدمة من القسم الخدمي (ص) للقسم الخدمي (س) = 20% .

أ للقسم الخدمي ص = 300 ، النسبة المئوية للخدمة المقدمة من القسم الخدمي (س) للقسم الخدمي (ص) = 10% .

إذاً يمكن صياغة المعادلتين على النحو الآتي :

$$س = 234 + 0.2 ص \quad (1)$$

$$ص = 300 + 0.1 س \quad (2)$$

$$\text{عوّض قيمة س في المعادلة (2) } 0.2 + 234 ص =$$

$$\text{إذاً ص} = 300 + 0.1(234 + 0.2 \text{ ص}) .$$

$$\text{ص} = 300 + 23.4 + 0.02 \text{ ص} .$$

$$\text{إذاً ص} - 0.02 \text{ ص} = 323.4 ,$$

$$0.98 \text{ ص} = 323.4 ,$$

$$\text{بقسمة الطرفين على } 0.98 \text{ نجد أن : } \frac{323.4}{0.98} = \frac{0.98 \text{ ص}}{0.98}$$

إذاً قيمة ص = 330 وهي تمثل إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (ص) .

عوَض قيمة ص = 330 في المعادلة (1) لنحصل على قيمة س .

$$\text{إذاً س} = 234 + 0.2 \times 330 , \text{ س} = 234 + 66 .$$

إذاً قيمة س = 300 وهي تمثل إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (س) .

بعد إيجاد إجمالي المصروفات غير المباشرة لكل قسم خدمي نقوم بتوزيعها على الأقسام المختلفة بنسب التوزيع المعطاة لكل قسم خدمي كالآتي :

(1) توزيع المصروفات غير المباشرة (300) للقسم الخدمي (س) على الأقسام المختلفة :

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (ج)} = \frac{20 \times 300}{100} = 60$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (د)} = \frac{40 \times 300}{100} = 120$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (هـ)} = \frac{30 \times 300}{100} = 90$$

$$\text{نصيب القسم الخدمي (ص)} = \frac{10 \times 300}{100} = 30$$

(2) توزيع المصروفات غير المباشرة (330) للقسم الخدمي (ص) على الأقسام المختلفة :

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (ج)} = \frac{40 \times 330}{100} = 132$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (د)} = \frac{20 \times 330}{100} = 66$$

$$\text{نصيب القسم الإنتاجي (هـ)} = \frac{20 \times 330}{100} = 66$$

$$\text{نصيب القسم الخدمي (س)} = \frac{20 \times 330}{100} = 66$$

قائمة التوزيع الثانوي للتبادلي للمصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية

البيانات		أقسام إنتاجية			أقسام خدمية	
		(ج)	(د)	(هـ)	(س)	(ص)
المصروفات غير المباشرة (التوزيع الأولي)		800	700	500	234	300
توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (س)		60	120	90	(300)	30
إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسم		860	820	590	(66)	330
توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي (ص)		132	66	66	66	(330)
إجمالي المصروفات غير المباشرة للقسم		992	886	656	صفر	صفر

التقويم الختامي

1. ما المقصود بتكاليف الأجور والحوافز؟
2. عدد الطرق التي تستخدم في قياس تكلفة العمل ودفع الأجور.
3. وضح الفرق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
4. ما الأسس التي تتبع في التوزيع الأولي للمصروفات غير المباشرة.
5. اشرح طريقة حساب التوزيع الثانوي المباشر.
6. اشرح طريقة حساب التوزيع الثانوي غير المباشر.
7. إذا كان الزمن المعياري لإنتاج الوحدة الواحدة = 20 ثانية .

• الأجر العادي للساعة الواحدة = 1.8 جنيه .

• ساعات العمل في اليوم = 8 ساعات .

• طريقة دفع الأجر هي :

○ 80% من الأجر العادي إذا كان الإنتاج الفعلي للعامل أقل من الإنتاج المعياري .

○ 120% من الأجر العادي إذا كان الإنتاج الفعلي للعامل يساوي أو يزيد عن الإنتاج المعياري .

• هنالك عاملان كان الإنتاج الفعلي لهما كالاتي :

• العامل (أ) أنتج 1300 وحدة .
العامل (ب) أنتج 1500 وحدة .

المطلوب: قياس وإيجاد الأجر الذي يدفع لكل عامل باستخدام طريقة تيلور لدفع الأجور

8. يوجد بشركة التعمير الهندسية ثلاثة أقسام إنتاجية هي (أ) ، (ب) ، (ج) وقسمين خدميين هما س ، ص وكان التوزيع الأولي لهذه الأقسام ونسب توزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية كما بالجدول الآتي :

البيانات		أقسام إنتاجية			أقسام خدمية
		(أ)	(ب)	(ج)	س ص
المصروفات غير المباشرة (التوزيع الأولي)		500	400	300	100 164
نسب توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي س		10%	20%	50%	- 20%
نسب توزيع المصروفات غير المباشرة للقسم الخدمي ص		20%	20%	20%	40% -

المطلوب : توزيع المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام المختلفة بطريقة التوزيع الثانوي التبادلي وإعداد قائمة التوزيع .

الوحدة الثالثة

نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية



أهداف الوحدة الثانية :

بإستكمال دراسة هذه الوحدة يكون الطالب قادراً علي أن:

1. يعرف نظام تكاليف الاوامر.
2. يحدد خصائص نظام تكاليف الأوامر.
3. يوضح الخطوات المحاسبية لأكاليف الأوامر
4. يحدد عناصر التكاليف في نظام الأوامر الإنتاجية.
5. يصور حسابات تكاليف الاوامر بدفتر الاستاذ العام.

الدرس الأول

نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

مقدمة:

محاسبة التكاليف تحقق وأحداً من أهدافها الأساسية وهو تكلفة الإنتاجية عن طريق الاعتماد على أنظمة التكاليف التي ستكون تكلفة الإنتاج سواء كان الإنتاج تام الصنع أو تحت التشغيل وأن قياس الإنتاج يعتبر أهم أهداف محاسبة التكاليف لما له من أهمية في تسعير المنتجات ولتخاذ القرارات اللازمة بشأن الاستمرار أو التوقف عن إنتاج أحد المنتجات أو استبداله بمنتج آخر.

نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية:

يستخدم نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية لقياس تكلفة المنتجات التي تقوم المنشأة بتصنيعها وفقاً لمواصفات يحددها العميل. ويقوم نظام التكاليف بتخصيص عناصر التكلفة على أوامر الإنتاج التي استقادت منها.

يتم استخدام نظام تكاليف الأوامر في الصناعات التي تقوم بتلبية احتياجات محددة للمستهلكين مثل: صناعة السفن، الطائرات، المصاعد، الأثاث، الملابس.

وتعتبر وحدة التكلفة طبقاً لهذا النظام هي أمر التشغيل المطلوب إتمامه تبعاً للكمية والمواصفات المطلوبة، وحيث أن الإنتاج طبقاً لأوامر الإنتاج ليس نمطياً بل يختلف من أمر آخر من حيث الكمية والمواصفات المطلوبة لذلك فإن التكلفة تختلف من أمر إلى آخر.

تعريف نظام الأوامر الإنتاجية:

- يمكن تعريف الأمر الإنتاجي بأنه أمر إنتاج كمية محدودة بمواصفات محدودة لوحدة بعينها أو مجموعة من الوحدات.

وفي هذا النظام يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل أمر إنتاجي على حده، وبالنسبة للأمر الإنتاجي يتم تحديد تكاليفه المباشرة مثل المواد الخام والعمالة المباشرة عن طريق القياس المباشر لهذه التكاليف، أما المصروفات غير المباشرة فيتم تحديدها على أساس معدل التحميل.

تكلفة الوحدة في الأمر الإنتاجي = إجمالي تكاليف الأمر الإنتاجي

عدد الوحدات المنتجة في الأمر الإنتاجي

ومن أمثلة المنشآت التي تعمل بنظام الأوامر الإنتاجية نجد مصانع الأثاث في مؤسسات الطباعة، أعمال المقاولات، مصانع المنسوجات والملابس، مصانع المواد الغذائية... الخ.

- ويعرف أيضاً أنه أحد أنظمة التكاليف الذي يناسب منشآت ذات طبيعة إنتاجية خاصة وهذا النظام له خصائصه التي تميزه عن غيره من الأنظمة وله أهداف محددة يرمي الوصول إليها بجانب الأهداف الرئيسية المشتركة لأي نظام تكاليف . إضافة إلى أن نظام تكاليف الأوامر له إجراءات محاسبية خاصة ودورة مستندية وسجلات معينة تلائم طبيعة هذه النظام.

يتبع تكاليف الأوامر الإنتاجية في المشروعات ذات الإنتاج المنقطع وذات الإنتاج المتنوع التي يتم فيها الإنتاج طبقاً لطلبات أو أوامر خاصة وبمواصفات معينة. كما يتبع هذا النظام في حالة المشروعات الصغيرة التي تقوم بإنتاج معين لفترة محددة ثم تنتقل إلى إنتاج منتج آخر لفترة محددة ثم الانتقال إلى منتج آخر وهكذا، حيث يتطلب هذا معرفة تكلفة كل طلبية من كل منتج على حده.

وتعتبر وحدة التكلفة طبقاً لهذا النظام هي أمر التشغيل المطلوب إتمامه تبعاً للكمية والمواصفات المطلوبة.

ويكون الأمر الإنتاجي عادة ممثلاً لأحدى الحالات الآتية:

1. قد يكون أمر التشغيل لإنتاج منتج كامل في شكله لانهائي وتكون تكلفة الأمر هي تكلفة المنتج التام وبقسمة هذه التكلفة على عدد وحدات المنتج ينتج تكلفة الوحدة الواحدة.

2. قد يكون أمر التشغيل لإنتاج جزء من المنتج النهائي أو كمية من ذلك فإن تكلفة أمر التشغيل هي تكلفة ذلك الجزء بقسمة التكلفة على الكمية المنتجة من ذلك الجزء ينتج تكلفة الوحدة من ذلك.

3. قد يكون أمر التشغيل لإنتاج مجموعة لا تكون المنتج النهائي، وتكون تكلفة أمر التشغيل هي تكلفة إنتاج وتجميع هذه الأجزاء ويقسمه هذه التكلفة على كمية التجميعات الفرعية تنتج تكلفة الوحدة الواحدة منها.

مثال: (1)

اكتملت المعاملات التالية عند بداية الإنتاج خلال شهر يناير 2013م بإحدى الشركات الصناعية:

1. تم شراء مواد خام ومهمات بمبلغ 200,000 جنيه.
2. تم صرف أو استخدام مواد خام ومهمات بمبلغ 180,000 جنيه موزعة كالآتي:
الأمر الإنتاجي (أ) مواد خام بمبلغ 100,000 جنيه.
الأمر الإنتاجي (ب) مواد خام بمبلغ 60,000 جنيه.
مهمات بمبلغ 20,000 جنيه.
3. بلغت الأجر المباشرة والغير المباشرة المتممة 11200 جنيه موزعة كالآتي:
الأمر الإنتاجي (أ) 150 ساعة بأجر 30 جنيه للساعة (أجر مباشرة).
الأمر الإنتاجي (ب) 90 ساعة بأجر 30 جنيه للساعة (أجر مباشرة).
الأجر غير المباشرة 4000 جنيه.
4. المصروفات غير المباشرة الفعلية خلال الشهر بلغت 4000 جنيه ويتم تحميلها على أساس ساعات العمالة المباشرة بمعدل تحميل يبلغ مبلغ 40 جنيه للساعة.
5. تم إنتاج الأمر الإنتاجي (أ) ويبلغ 1000 وحدة تم إيداعها بالمخازن كسلع جاهزة.
6. تم إنتاج الأمر الإنتاجي (ب) ويبلغ 1000 وحدة تم إيداعها بالمخازن كسلع جاهزة.
7. تم بيع 600 وحدة من الأمر الإنتاجي (أ).

المطلوب: تصوير الحسابات التالية بدفتر الأستاذ العام للشركة:

- أ. حساب المواد الخام والمهمات.
- ب. حساب النقدية.
- ج. حساب الأمر الإنتاجي (أ).
- د. حساب الأمر الإنتاجي (ب).
- هـ. حساب المصروفات غير المباشرة.
- و. حساب تكلفة مخزون السلع الجاهزة.
- ز. تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل أمر إنتاجي.
- ح. تحديد تكلفة المبيعات من الأمر الإنتاجي.

الحل

(أ)

د/ المواد الخام والمهمات

المدين	الدائن
200,000 مواد خام مشتراه	180,000 مواد خام مستخدمة

(ب)

د/ النقدية

المدين	الدائن
	20,000 مشتريات مواد خام.
	11200 أجور.
	4000 مصروفات غير مباشرة فعلية.
35200 الجملة	35200 الجملة

(ج)

د/ الأمر الإنتاجي (أ)

المدين	الدائن
10,000 مواد خام مباشرة	205000
4500 أجور مباشرة	
30 × 150	
6000 مصروفات غ . م محملة	
40 × 150	
205000 الجملة	205000 الجملة

(د) د/ الأمر الإنتاجي (ب)

المدين	الدائن
6000	مواد خام مباشرة
2700	أجور مباشرة
	20 × 90
3600	مصرفات غير مباشرة محملة
12300	الجملة

(هـ) د/ المصروفات غير المباشرة المحملة

المدين	الدائن
2000	مهمات
4000	أجور غ . م
4000	مصرفات غير مباشرة فعلية
10,000	الجملة

(و) د/ تكلفة مخزون السلع الجاهزة

المدين	الدائن
20500	الأمر الإنتاجي (أ)
12300	الأمر الإنتاجي (ب)
32800	الجملة

(ز) تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل أمر إنتاجي :

تكلفة الوحدة في الأمر الإنتاجي = أجمالي تكاليف الأمر الإنتاجي

عدد الوحدات المنتجة في الأمر الإنتاجي

تكلفة الوحدة الواحدة في الأمر الإنتاجي (أ) = $20500 \div 1000 = 20,5$

تكلفة الوحدة الواحدة في الأمر الإنتاجي (ب) = $24,6 = 500 \div 12300$

(ح) تحديد تكلفة المبيعات من الأمر الإنتاجي (أ) = $12300 = 20,5 \times 600$

مثال: (2)

العمليات التالية تمت لشركة الراقي لصناعة الأثاث:

- 1- اشترت مواد خام ومهمات بمبلغ 18000 جنية.
- 2- مردودات مواد خام ومهمات بمبلغ 2000 جنية.
- 3- تم استخدام مواد خام ومهمات تكلفتها 14000 جنية موزعة كالآتي:
الأمر الإنتاجي (أ) 8000 جنية.
مهمات 1000 جنية.
- الأمر الإنتاجي (ب) مواد خام مباشرة 5000 جنية.
- 4- الأجرور المباشرة للأمر الإنتاجي (أ) بلغت 4000 جنية ومعدل تحميل المصروفات غير المباشرة هو 25% من تكلفة الأجرور المباشرة.
- 5- أجمالي تكلفة الإنتاج للأمر الإنتاجي (أ) و (ب) بلغت 25000 جنية.
- 6- المصروفات غير المباشرة الفعلية خلال الفترة 3500 جنية.
- 7- الوحدات المنتجة في الأمر (أ) 1300 وحدة وفي الأمر الإنتاجي (ب) 1500 وحدة.

المطلوب:

(أ) تصوير الحسابات التالية بدفتر الأستاذ العام للشركة:

1. حساب المواد الخام والمهمات.
2. حساب تكلفة الأمر الإنتاجي (أ).
- (ب) تحديد تكلفة الإنتاج للأمر الإنتاجي (ب).
- (ج) تحديد تكلفة الوحدة لكل أمر إنتاجي.

الحل

(أ) تصوير الحسابات بدفتر الأستاذ العام للشركة

ح/ المواد الخام والمهمات

المدين	الدائن
18000 مواد خام مشتراة	14000 مواد خام ومهمات مستخدمة
	2000 . مردودات مواد خام
	2000 مهمات
18000 الجملة	18000 الجملة

ح/ تكلفة الأمر الإنتاجي (أ)

المدين	الدائن
8000 مشتريات مواد خام	
4000 أجور مباشرة	
1000 مصروفات غير مباشرة محملة	
$4000 \times 25\%$	
13000 الجملة	13000 الجملة

(ب) تحديد تكلفة الإنتاج للأمر الإنتاجي (ب)

تكلفة الإنتاج للأمر الإنتاجي (ب) = تكلفة الإنتاج للأمرين (أ) و (ب) - تكلفة الإنتاج للأمر (أ).

$$\therefore \text{تكلفة الإنتاج للأمر الإنتاجي (ب)} = 25000 - 13000 = 12000$$

(ج) تحديد تكلفة الوحدة لكل أمر إنتاجي:

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة للأمر الإنتاجي (أ)} = 1300 \div 13000 = 10 \text{ جنيه.}$$

$$\text{تكلفة الوحدة للأمر الإنتاجي (ب)} = 1500 \div 12000 = 8 \text{ جنيه.}$$

تدريب :

1/ أذكر استخدامات تكاليف الأوامر .

2/ عرف نظام محاسبة الأوامر الإنتاجية.

3/ كيف تحدد تكلفة الوحدة الإنتاجية في الأمر الإنتاجي.

الدرس الثاني

خصائص نظام تكاليف الأوامر

1. أن يكون لكل أمر إنتاجي شخصية مستقلة عن غيرها وتمثل وحدة التكلفة.
2. أن مواصفات المنتج متنوعة حسب طلب الزبون ويختلف من أمر لآخر.
3. أن يتم الإنتاج حسب طلب الزبون وليس للتخزين.
4. يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحددها المواصفات وحجم الطلبية.
5. عدم الارتباط بالفترة ولكن الارتباط بالانتهاء من التشغيل.
6. أن تصريف الإنتاج يسبق عملية الإنتاج.
7. يتم التدخل بتكلفة الأمر بعد تحميله نصيبه من التكاليف.
8. التقرير في نهاية كل أمر على حدة ، لسهولة تحديد ربح أو خسارة كل أمر إنتاجي وذلك بمقارنة تكلفته بسعر البيع لهذه الأوامر.

خطوات المحاسبة عن تكاليف الأوامر:

1. يتم الإنفاق ثم يصدر أمر الإنتاج (التشغيل) برقم مسلسل يتضمن مواصفات العملية وكميتها وموعد بدء التشغيل والفترة المحددة للانتهاء منه وتسليمه.
2. يفتح بدفتر الأستاذ الأوامر الإنتاجية (ماعدًا) حساب التشغيل يسمى حساب التكلفة أو بطاقة التكلفة يحمل بالمواد المباشرة والأجور المباشرة ونصيب الأمر الإنتاجي بالتكاليف الصناعية غير المباشرة.
3. ينتج حساب مراقبة تكاليف أوامر الإنتاج تحت التشغيل يرحل إجمالي عناصر التكاليف التي أثبتت بالتفصيل في بطاقات التكاليف .
4. تقفل حسابات أوامر الإنتاج تحت التشغيل (بطاقات التكاليف) في ح/ مخازن إنتاج تام عندما يتم الانتهاء منها، ثم يرحل إلى حساب تكلفة المبيعات عندما يتم تسليمها

إلى العميل لمقابلة إيرادات أو تظهر ضمن رصيد د/ مراقبة المخازن منتجات جاهزة (مخازن إنتاج تام).

5. تكلفة الإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية تمثل قيمة الإنتاج تحت التشغيل (أي مجموع تكاليف الأوامر غير التامة في نهاية الفترة) الذي يمثلته رصيد د/ مراقبة أوامر الإنتاج تحت التشغيل.

عناصر التكاليف في نظام الأوامر الإنتاجية

1. تكلفة المواد المباشرة:

هي المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج للأمر المعين ولاتي قد تشتري خصيصاً له وقد تصرف من المخازن أو و تحول له من أمر آخر.

2. تكلفة الأجور المباشرة:

تكلفة أجور العمل المباشر في كل مركز إنتاج يمر به الأمر الإنتاجي

3. تكلفة الخدمات المباشرة :

قد يتطلب الأمر أن تصرف عليه خدمات معينة تكون تكلفتها تكلفة مباشرة عليه.

4. التكاليف الإنتاجية غير المباشرة:

5. وهي تكاليف لا يمكن تحميلها للأمر الإنتاجي مباشرة وهي أي تكاليف غير التي ذكرت في التكاليف السابقة.

الأهداف التي يحققها نظام الأوامر الإنتاجية:

1. يمكن إدارة المشروع من معرفة نتيجة تنفيذ كل أمر من ربح أو خسارة.

2. تحقيق الرقابة الفعالة على عناصر التكلفة المختلفة بغرض تخفيضها.

3. تحقيق الكفاءة القصوى من استخدام كل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية لكل أمر بالتكاليف المحددة مقدماً.

4. استخدام البيانات الخاصة بأوامر الإنتاج في تسعير وتصوير تكاليف الأوامر الإنتاجية المستقبلية.

لكي يطبق نظام الأوامر يجب أن توافر الاعتبارات الآتية:

1. وجود إنتاج متنوع، وهذا يؤدي إلى اختلاف عناصر التكاليف من أمر إنتاجي إلى آخر.
2. ليس من الضروري أن يمر كل أمر إنتاجي على كل المراكز الإنتاجية إلا على أساس أوامر تصدر لها بالعمل.
3. في بعض الأحيان تقوم بإنتاج بعض المشروعات الصغيرة بإنتاج منتجات متماثلة فهي تقوم بإنتاج منتج معين لفترة محدودة ثم ينتقل على إنتاج منتج آخر لفترة أخرى. ثم معرفة تكلفة كل منتج على حدة.
4. كل أمر إنتاجي له مواصفات خاصة لذا من الضروري تمييز الوحدات المنتجة الخاصة بكل أمر أثناء التشغيل.

بطاقة الأوامر الإنتاجية:

الأمر الإنتاجي هو محور محاسبة التكاليف لذا يتم تخصيص بطاقة تكاليف لكل أمر إنتاجي كما في الشكل الآتي

بطاقة تكاليف (أ)

رقم الأمر الإنتاجي	اسم وعنوان العميل	النوع
الكمية	تاريخ الابتداء	
تاريخ الانتهاء		
المواصفات		
التكاليف		

مركز تكاليف (أ)

مواد مباشرة				أجور مباشرة				خدمات مباشرة				التكاليف الإنتاجية غير مباشرة			
التاريخ	رقم أذن الصرف	القيمة	التاريخ	ساعات العمل	معدل الأجر	القيمة	التاريخ	عدد الساعات	معدل الساعة	القيمة	التاريخ	أساس التحميل	المعدل	القيمة	

ملخص تكاليف

البيان	مركز (س)	مركز (ص)	الجملة
مواد مباشرة	xxxxx	xxxxx	xxx
أجور مباشرة	xxxxx	xxxxx	xxxxx
خدمات مباشرة	xxxxx	xxxxx	xxxxx
تكاليف إنتاجية غير مباشرة	xxxxx	xxxxx	xxxxx
الجملة	xxxxxxx	xxxxxxx	xxxxxxxxx

تدريب :

1/ أذكر خصائص نظام تكاليف الأوامر ؟

2/ عرف الخطوات المحاسبية لتكاليف الأوامر ؟

أسئلة تقويمية

1. ما المقصود بنظام تكاليف الأوامر ؟
2. حدد خصائص نظام تكاليف الأوامر.
3. وضح الخطوات المحاسبية لتكاليف الأوامر.
4. حدد عناصر التكاليف في نظام الأوامر الإنتاجية.
5. العمليات التالية تمت في شركة لانتاج المواد الغذائية
أ- شراء مواد خام ومهمات بمبلغ 20000 جنية
ب- مردودات مواد خام بمبلغ 3000 جنية
ج- تم استخدام مواد خام ومهمات بمبلغ 16000 جنية موزعة على النحو التالي:
i. الأمر الانتاجي (1) 9000 جنية
ii. لوازم متفرقة 2000 جنية
iii. الامر الانتاجي (2) مواد خام 5000 جنية
د- الاجور المباشرة للأمر الانتاجي (1) بلغت 5000 جنية بمعدل تحميل للمصروفات غير المباشرة 20% من تكلفة الاجور المباشرة.
هـ - اجمالي تكلفة الإنتاج للأمر الانتاجي (1) و (2) بلغت 30000 جنيهاً.
و- المصروفات غير المباشرة الفعلية خلال الفترة 4000 جنيهاً
ز- الوحدات المنتجة في الأمر (1) 1500 وحدة وفي الامر الانتاجي (2) 1200 وحدة.

المطلوب:

- (1) تصوير الحسابات التالية في دفتر الاستاذ العام
- (2) تحديد تكلفة الإنتاج للأمر الانتاجي (2)
- (3) تحديد تكلفة الوحدة لكل أمر أنتاجي.

الوحدة الرابعة

نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية

أهداف الوحدة :

باستكمال دراسة هذه الوحدة يكون الطالب قادراً علي أن :

1. يوضح طبيعة المراحل الإنتاجية
2. يحدد انواع المراحل الإنتاجية
3. يقارن بين نظامي المراحل الإنتاجية والاوامر الإنتاجية
4. يحسب عدد الوحدات المنتجة بالمرحلة.
5. يحسب تكلفة الوحدات المنتجة بالمرحلة.

الدرس الأول

محاسبة المراحل الإنتاجية

طبيعة المراحل الإنتاجية :

تمثل المرحلة الإنتاجية عملية تشغيلية لها اختصاص فني وهندسي معين وتهدف الي تحويل الخامة الي منتج من وجهة نظر المرحلة وتقسم وحدات المنتج التي يتم إنجازها بكل مرحلة إنتاجية بثبات المواصفات وتجانسها بحيث يتم الإنتاج في تلك المرحلة الإنتاجية بذات المواصفات من فترة محاسبية لأخري .

وعلي ذلك تعتبر المرحلة الإنتاجية وحدة صناعية مستقلة ذات نشاط واحد متجانس يتكون من مجموعة من العمليات التي ينتج عنها واحد منتج واحد ذو مواصفات متجانسة.

أنواع المراحل الإنتاجية :

أ- مراحل إنتاجية منتظمة (متتابعة) (متتالية).

ويقصد بها خطوط الإنتاج التي تتكون من مراحل إنتاجية متتالية كل مرحلة منها تلو الأخرى مثل صناعة العزل والنسيج .

ب- مراحل إنتاجية غير منتظمة :

وطبقا لهذا النوع تتعدد المراحل التي تمر عليها وحدة المنتج تبعا لنوعية الإنتاج وفي هذا النوع تقوم المنشأ بإنتاج أكثر من نوع من وحدات الإنتاج باستخدام المراحل الإنتاجية المتتابعة ومجموعة اخري من المراحل الإنتاجية التي يشغل بها كل منتج من المنتجات مثل صناعة تكرير البترول ، صناعة انتاج الأثاث المعدني التي تشترك في مرحلتي تقطيع الصاج ، ثم مرحلة اللحام . ثم يبدأ كل منتج من المنتجات في المرور علي مجموعة من المراحل الإنتاجية .

ت- مراحل إنتاجية منفصلة :

وهذه المراحل تتكون من مجموعات مستقلة من الخطوط الإنتاجية يستقل كل خط انتاجي منها بمجموعة من المراحل الإنتاجية ، مثل الصناعات التجميعية كصناعة السيارات حيث يتم تصنيع أجزاء السيارة في خط أو مجموعة من الخطوط الإنتاجية المستقلة ، ثم يتم استخدام هذه الأجزاء في خطوط الإنتاج التخصصية المختلفة .

حسابات تكاليف المراحل :

طبقا لنظام المراحل يمر المنتج بمراحل كثيرة ، ثم يصبح منتجا تاماً .

تعتبر كل مرحلة وحدة تكلفة يمكن قياسها لمعرفة ثمرة انتاجها ، من أمثلة هذه الصناعات (صناعة النسيج والاسمنت والصابون الخ) ، يفتح ح / المرحلة ويجعل مديناً بتكلفة المواد الخام ومصروفات التشغيل وعند انتهاء المرحلة الاولى يرحل ناتجها للمرحلة الثانية باعتبارها مادة أولية وهكذا

الإنتاج في هذه الحالة يكون انتاجاً متماثلاً أو متجانساً ويمكن حساب تكلفة الوحدة المنتجة في نهاية كل مرحلة علي حده أو عند الانتهاء من الإنتاج في المرحلة الأخيرة .

المرحلة الأولى (1)			
X	إلى ح /المواد	X x	 من ح / المرحلة (2)
X	إلى ح /الأجور		
X	إلى ح / المصروفات		
Xx		X x	

أقسام الخدمات وتكاليف المراحل :

توجد أقسام الخدمات بجانب مراحل الإنتاج وتقدم خدماتها للمساعدة في إتمام عملية الإنتاج ومن أمثلتها (قسم الحسابات - قسم القوة المحركة - قسم الصيانة الخ) تحمل أقسام الإنتاج بمصروفات أقسام الخدمات .

مقارنة بين تكاليف الأوامر وتكاليف المراحل :

حساب الأمر يحمل بعناصر التكاليف بصورة مباشرة بينما في نظام المراحل يتم تحميل المرحلة بما يخصها من التكاليف ثم ترحل للمرحلة التالية لها وهكذا ، وهذا يعني أنه يمكن حساب تكلفة الوحدة المنتجة في كل مرحلة .

المنتجات الجانبية :

هي منتجات تنتج بجانب الأصلي ولكنها صغيرة القيمة لذلك تطرح تكلفتها من التكلفة الكلية للمنتج.

المنتجات المتعددة :

قد يتم انتاج اكثر من منتج في المرحلة الواحدة أو أكثر من مرحلة في بعض الأحيان فمثلا في انتاج الالبان ينتج اللبن والزبد والسمن وهكذا

إضافة المواد للتشغيل:

قد تضاف المواد في بداية المرحلة أو تدريجيا .

مثال :

البيانات ادناه مستخدمه من دفاتر احد المصانع الذي يتبع نظام المراحل في الإنتاج وذلك لانتاج الف وحده.

البيان	المرحلة (1)	المرحلة (2)	المرحلة (3)
مواد خام	30.000	–	–
أجور	20.000	25.000	30.000
مصروفات صناعية	15.000	20.000	25.000
المجموع	65.000	45.000	55.000

المطلوب:

1/ اعداد دور المراحل .

2/ حساب تكلفة الوحدة المنتجة لكل مرحلة .

الحل:

منه	المرحلة (1)	له
30.000	ح/ مواد خام	من ح/ المرحلة 2
20.000	ح/ الأجور	
15.000	ح/ المصروفات	
65.000		65.000

تكلفة الوحدة المنتجة = $1000 / 65.000 = 65$ جنيه

منه	المرحلة (2)	له
65.000	إلى ح/ المرحلة (1)	من ح/ المرحلة (3)
25.000	ح/ الأجور	
20.000	ح/ المصروفات الصناعية	
110.000		110.000

تكلفة الوحدة المنتجة = $1000 / 110.000 = 110$ جنيه

منه	المرحلة (3)	له
110.000	إلى ح/ المرحلة (2)	بضاعة تامة الصنع
30.000	ح/ الأجور	
25.000	ح/ المصروفات الصناعية	
165.000		165.000

تكلفة الوحدة المنتجة = $165.000 / 1000 = 165$ جنيه

الوحدات المنتجة بالمرحلة :

الوحدات المنتجة خلال الفترة تتكون من وحدات رصيد اول الفترة (ان وجدت) مضافاً لها الوحدات التامة من المرحلة السابقة (المرحلة من مرحلة سابقة - وحدات رصيد اخر المدة)

مثال :

الآتي بيان ح/ المرحلة (3) بأحد المصانع التي تتبع أسلوب المراحل الإنتاجية فيه

منه	المرحلة (3)	له
15.000	رصيد 1/1 3000 وحدة 3/2 مكتملة	من ح/ المرحلة (4) 101.000
70.000	إلى ح/ المرحلة (2) (7000 وحدة بواقع 10 جنيه للوحدة)	
42.000	تكاليف تشغيل (25.000 أجور + 17.000 مصروفات)	رصيد في 12/31 (2000 وحدة نص 1/2 مكتملة) 26.000
127.000		127.000

المطلوب :

- حساب عدد الوحدات المنتجة (المصنعة) بالمرحلة ، والمرحلة للمرحلة (4)

الحل :

عدد الوحدات التامة بالمرحلة المنتجة أو المصنعة = وحدات رصيد أول المدة +
الوحدات التامة من المحولة من المرحلة السابقة (الوحدات المحولة - وحدات
رصيد اخر المدة)

$$= 3000 + (2000 - 7000) = 8000 \text{ وحدة.}$$

تدريب :

1. ما هي طبيعة المراحل الإنتاجية.
2. أذكر أنواع المراحل الإنتاجية .
3. قارن بين تكاليف الأوامر الإنتاجية والمراحل الإنتاجية .
- أ. ما تعني: أ/ المنتجات الجانبية ؟ ب/ المنتجات المتعددة.

الدرس الثاني

الوحدات المتماثلة (المتجانسة)

هي الوحدات التي استفادت من تكاليف التشغيل بالمرحلة المعينة وتحسب كالآتي :

طريقة أولي : الوحدات المتماثلة أو المتجانسة = الوحدات التامة بالمرحلة – وحدات أول المدة من المثال السابق : المطلوب حساب عدد الوحدات المتماثلة

الحل :

عدد الوحدات المتماثلة = الوحدات التامة بالمرحلة – وحدات أول المدة + وحدات اخر المدة

$$= 8000 - 3000 + 2000 \times \frac{1}{2} = 8000 - 8000 + 1000 = 1000 \text{ وحدة}$$

طريقة اخرى لحساب عدد الوحدات المتماثلة :

ما يعادل غير التام من وحدات رصيد أول المدة
(وحدات أول المدة × النسبة المكملية)

+ ما يعادل التام من المحولة من المرحلة السابقة
(المحولة – وحدات رصيد اخر المدة)

+ ما يعادل التام من وحدات رصيد اخر المدة
(وحدات رصيد اخر المدة × النسبة)

الوحدات المتماثلة

*بالرجوع للمثالين السابقين

ما يعادل غير التام من وحدات رصيد أول المدة $\frac{1}{3} \times 3000$ = 1000 وحدة

+ ما يعادل التام من المحولة = 7000 – 2000 = 5000

+ ما يعادل التام من الوحدات رصيد اخر المدة $\frac{1}{2} \times 2000$ = 1000

عدد الوحدات المتماثلة = 7000

تكلفة تشغيل الوحدات المتماثلة = تكاليف التشغيل بالمرحلة / عدد الوحدات المتماثلة

$$= 42000 / 7000 = 6 \text{ ج}$$

تستخدم تكلفة تشغيل الوحدة المتماثلة في حساب تكلفة الوحدات المنتجة بالمرحلة وتكلفة وحدات رصيد اخر المدة .

حساب تكلفة الوحدات المنتجة بالمرحلة :

تكلفة الوحدات المنتجة بالمرحلة = تكلفة وحدات رصيد أول المدة

رصيد اول المدة : تتكون من :

xx	تكلفة سابقة للجزء التام (معطي)
xx	+تكلفة تشغيل الجزء غير التام (الجزء غير التام × تكلفة تشغيل الوحدة
xx	

تكلفة الوحدات التامة من المحولة : تتكون من :

xx	تكلفة محولة = (الوحدات التامة × تكلفة التحويل للوحدة)
	تكلفة تشغيل = الوحدات التامة × تكلفة تشغيل الوحدة)
	حساب تكلفة رصيد اخر المدة : تتكون من :
xx	تكلفة محولة = وحدات رصيد اخر المدة × تكلفة التحويل
xx	تكلفة التشغيل للجزء التام = الجزء التام × تكلفة التشغيل
xxx	

بالرجوع للمثال السابق :

أحسب :

- 1- تكلفة الوحدات المنتجة بالمرحلة والمحمولة للمرحلة
- 2- تكلفة الوحدات رصيد اخر المدة

الحل :

- 1- تكلفة الوحدات التامة بالمرحلة = تكلفة وحدات رصيد أول المدة + تكلفة التامة من المحولة
تكلفة وحدات رصيد أول المدة
تتكون من :

15000	تكلفة سابقة للجزء التام (معطي)
6000	+تكلفة تشغيل غير التام $3000 \times 3/1 = 6 \times 1000$
21000	

50000	تكلفة التامة من المحولة (7000 - 2000) = 5000
30000	تكلفة محولة = $5000 \times 10 = 50000$
80000	+تكلفة تشغيل = $5000 \times 6 = 30000$

101000 = 80000+21000 = تكلفة الوحدات التامة بالمرحلة

2- حساب تكلفة رصيد آخر المدة :

20000

6000

تكلفة محولة = 10×2000

تكلفة تشغيل للجزء التام = 6×1000

26000

مثال 2

تستخدم شركة الغزل والنسيج طريقة حساب تكاليف المراحل الانتاجية لتحديد التكلفة فيما يلي البيانات الخاصة بالمرحلة الثالثة 2012/3/31م

له	ح/ تشغيل المرحلة (3)	منه
رصيد 3/1 (2000 ¼ مكتملة)	؟؟؟؟	20.000
من ح/ المرحلة (4) (9000 وحدة تامة الصنع)		50.000
	إلى ح/ المرحلة (2) (10.000 تكلفة الوحدة 5 جنيه)	
رصيد 3/31 (3000 وحدة 3/1 مكتملة)	؟؟؟	19.000
	تكلفة تشغيل (5000 مواد مباشرة + 8000 اجور مباشرة + 6000 مصروفات صناعية مباشرة)	
	89.000	89.000

المطلوب

1/ عدد الوحدات المصنعة في الشهر

2/ تكلفة تشغيل الوحدة

3/ تكلفة الوحدات التامة بالمرحلة والمرحلة للمرحلة 4

4/ تكلفة رصيد 3/31

الحل :

1/ عدد الوحدات المصنعة خلال الشهر :

طريقة أولى :

الوحدات التامة الصنع – وحدات أول المدة × نسبتها + وحدات آخر المدة × نسبتها

$$1000 + 500 - 9000 = 3/1 \times 3000 + 1/4 \times 2000 - 9000 =$$

9500 وحدة

طريقة ثانية :

$$1500 = \frac{3}{4} \times 2000 = \text{ما يعادل غير التام من وحدات أول المدة}$$

$$7000 + \text{ما يعادل التام من المحولة} = 3000 - 10000$$

$$\underline{1000} + \text{ما يعادل التام من وحدات آخر المدة} = \frac{3}{1} \times 3000$$

$$\underline{9500}$$

$$2/ \text{تكلفة تشغيل الوحدة المتماثلة} = \underline{\text{تكاليف التشغيل}} = \underline{19.000} = 2 \text{ جنيه}$$

$$9500 \text{ عدد الوحدات المصنعة}$$

$$3/ \text{تكلفة الوحدات التامة بالمرحلة} = \text{تكلفة وحدات أول المدة} + \text{تكلفة الوحدات التامة من المحولة}$$

أولاً : تحسب تكلفة وحدات أول المدة

تتكون من تكلفتين

$$1/ \text{تكلفة سابقة بالجزء التام (معطى)} = 20000 \text{ جنيه}$$

$$+ \text{تكلفة تشغيل الجزء غير التام} = \frac{4}{3} \times 2000 = 2 \times 1500 = 3000 = 23000$$

ثانياً : تحسب تكلفة الوحدات التامة من المحولة $10000 - 3000 = 7000$ وحدة

تتكون ايضا من تكلفتين

$$1/ \text{تكلفة محولة من المرحلة السابقة} = 5 \times 7000 = 35000$$

$$+ \text{تكلفة تشغيل خلال المرحلة} = 2 \times 7000 = 14000 = 49000$$

$$\text{إذاً تكلفة الوحدات التامة بالمرحلة} = 23000 + 49000 = 72000$$

$$4/ \text{تكلفة رصيد} = 31/3 \text{ تتكون من مرحلتين}$$

$$\text{تكلفة محولة} = 5 \times 3000 = 15000$$

$$+ \text{تكلفة تشغيل الجزء التام} = 2 \times 1000 = 2000 = 17000$$

تدريب و أنشطة :

1/ ماذا تعني الوحدات المتماثلة ؟

2/ كيف تحسب الوحدات المنتجة بالمرحلة ؟

التقويم الختامي

1/ وضح طبيعة المراحل الإنتاجية.

2/ حدد انواع المراحل الإنتاجية .

3/ قارن بين نظام المراحل الإنتاجية ونظام الاوامر الإنتاجية موضحاً الفروق بينهما.

4/ قم بحل التمارين الآتية في مجال محاسبة تكاليف المراحل:

تمرين (1) :

البيانات أدناه مستخرجة من دفاتر إحدى المصانع التي تستخدم أسلوب المراحل الإنتاجية وذلك لإنتاج 5000 وحدة

المرحلة (1)	المرحلة (2)	المرحلة (3)	
65000	--	-	مواد خام مباشرة
35000	45000	35000	أجور مباشرة
<u>20000</u>	<u>15000</u>	<u>25000</u>	مصرفات مباشرة
<u>120000</u>	<u>60000</u>	<u>60000</u>	

المطلوب :

1/ فتح ح/ المراحل

2/ حساب تكلفة الوحدة بكل مرحلة

تمرين (2) :

فيما يلي تشغيل المرحلة 3 وهي المرحلة قبل الأخيرة للإنتاج بإحدى المصانع .

ح المرحلة 3

له

منه

1800	25200 من المرحلة 4	8000 وحدة 1/2 تامة	4000 رصيد 1/1
1000 وحدة 5/3 تامة	؟؟ رصيد 12/31		20000 إلى ح/ المرحلة 2
			16000 تكاليف تشغيل
40000			40000

المطلوب :

1/ حساب عدد الوحدات المتمثلة

2/ حساب تكلفة رصيد 12/31

تمرين (3) :

الأتي بيان جهة المرحلة 2 بأحد المصانع التي تتبع نظام المراحل في الإنتاج في نهاية يناير 2011

ح/ المرحلة 2

له

منه

	؟ من ح/ المرحلة 3	500 5/4 تامة	300 رصيد 1/1
400 3/4 تامة	5500 رصيد 12 /31	100 بواقع 10 جنيهه للوحدة	10000 الى ح/ المرحلة 1
	18000		18000

المطلوب :

1/ حساب عدد الوحدات التامة بالمرحلة 2

2/ حساب عدد الوحدات المتمثلة

3/ حساب تكلفة الوحدات التامة بالمرحلة

الوحدة الرابعة

محاسبة تكاليف العقود و المقاولات

أهداف الوحدة :

باستكمال دراسة هذه الوحدة ان يكون الطالب قادرا علي أن :

1. يوضح معني العقود طويلة الاجل .
2. يقارن بين خصائص العقود طويلة الأجل والأوامر الإنتاجية.
3. يشرح معني شهادة المهندس
4. يجري حسابات العقد و الأرباح التقديرية

الدرس الأول العقود

تختلف العقود عن الأوامر الإنتاجية في بعض الخصائص كما ان بعض النفقات تحتاج الي معالجة خاصة.

أ- خصائص العقود طويلة الاجل تتشابه مع الأوامر الإنتاجية لأن مواصفات المنتج يحددها العميل في كل منها . ولكن هنالك كثير من الاختلافات بينهما نحددها :

1-مدة تنفيذ الأمر تكون اقل من عام بينما مدة تنفيذ العقد طويل الاجل (العام الواحد عادة) .

2-يكون تنفيذ المقاوله خارج موقع الشركة بينما الامر الإنتاجي يكون في موقع الشركة .

3-تلجأ الشركة للمقاوله من الباطن لبعض الاعمال توكل لمقاولين آخرين .

4-ان قيمة المقاولات دائماً ما تكون كبيرة مقارنة بالأوامر الإنتاجية .

5-الحصول علي المقاولات غالباً ما تكون عن طريق العطاءات المناقصات عكس الأوامر الإنتاجية التي تطلب مباشرة .

6-درجة المخاطرة كبيرة في المقاولات عكس أوامر الإنتاج .

ب- عناصر تكاليف المقاوله مباشرة أو غير مباشرة تحمل للمقاوله الا بعض النفقات العامة تحتاج الي تخصيص ومعالجة . و من تلك النفقات :

(1) اهلاك الالات والمعدات .

(2) مقاولات بالباطن

(3) نفقات دراسة العطاءات .

(4) مصروفات فوائد البنوك.

الغرامات :

لذا فان تحديد تكاليف العقود طويلة الاجل أكثر سهولة مقارنة بالأوامر الإنتاجية لان نفقات المقاوله تحمل مباشرة لها ونادراً ما يتم اللجوء الي التخصيص الكمي المرتبط بالتقدير الشخصي لمحاسب التكاليف.

العقد

العقد عملية انشائية أو صناعية تقوم به (شركة - فرد - مؤسسة) لصالح جهة أخرى

(صاحب العمل)

العقود الانشائية تتمثل في تشييد المباني والخزانات ورصف الطرق الخ .

أما العقود الصناعية فتشمل كل ما يتعلق بتصنيع الات ومعدات ، وطائرات ، سيارات بمواصفات خاصة لأغراض محددة.

يتم في البداية كتابة العقد وتسجيل مواصفات العملية المتعاقد عليها والشروط والجزاءات .

وطرق الدفع ومواعيد التسلم الي غير ذلك من كل التفاصيل .

مميزات العقود :

- 1- توقيع العقد لا يترتب عليه أي مديونية علي صاحب العمل (العميل)
- 2- حسابات العقود اكبر حجماً من حسابات اوامر واقل عدداً منها .
- 3- لا يتطلب العقد انشاء وحدة تكاليف خاصة اذا كان صغير الحجم .
- 4- عناصر انتاج العقد لا تختلف عن عناصر الإنتاج في الحالات الأخرى وهي: المواد - الأجور - الخدمات .

المواد : في الغالب تشتري خصيصاً للعقد وفي بعض الأحيان تصرف في المخازن .

وتحمل لحسابات العقد مع ملاحظة كل الشروط والإجراءات الخاصة بشروط وصرف وارجاع المواد .

الأجور : الأجور تعتبر أجور مباشرة بصفة عامة لا يشمل العمل غير المباشر نسبة ضئيلة مثل أجور الفنيين غير المقيمين والسائقين واجور عمال الصيانة .

الخدمات : معظمها مباشرة لسهولة تخصيصها وإذا وجدت بعض الخدمات غير مباشرة كخدمات العلاج ومصروفات المخازن والورش والمبيعات وحفظ حسابات العقود فانها توزع باسس التوزيع المعروفة .

العقود من الباطن: هي التعاقدات الجانبية التي يلجأ اليها المشروع لاتمام العقد وتسليمه في وقت محدد وتعالج القيمة الكلية لها كمواد خاصة بالعقد دون الاهتمام بتفاصيلها .

الإضافات والتعديلات والتحسينات : يتم معالجتها كعقد جديد منفصل عن العقد القديم

المواد المباعة :

قد يبيع المشروع بعض المواد لاي سبب فاذا كانت هذه المواد موجودة بالمخازن يتحمل المخزن تكلفة المبيعات ويرد الفرق الي أرباح والخسائر اما اذا كانت المواد المباعة في موقع العمل الخاص بالعقد فإنها تحمل الي العقد بقيمة البيع الفعلي .

المواد التالفة :

تتعرض بعض المواد للتلف أحيانا وتتم المعالجة كالآتي :

1-إذا كان التلف طبيعيا والمواد كانت بالمخزن يتم تحميل المخزن بقيمة تكلفة المواد المباعة واطافة قيمة التلف للمصروفات الصناعية .

2-إذا كان التلف للمواد في موقع العمل يجعل العقد دائناً بقيم بيع هذه المواد .

3-إذا كان التلف غير طبيعي يجعل العقد او المخزن دائننا ويفتح ح/ للمواد

التالفة يجعل مدينا بتكلفة المواد ودائنا بقيمة بيعها ويقفل هذا الحساب في ح /

الأرباح والخسائر

استهلاك الآلات :

نسبة لاختلاف العقود ومن حيث وقت التغيير فان انسب الطرق الملائمة لاستهلاك الآلات هي

1/ طريقة معدل الساعة أو اليوم .

تستخدم في حالة استخدام الآلات لفترة زمنية طويلة

$$\text{معدل الساعة} = \frac{\text{تكلفة الآلة} - \text{الخرقة}}{\text{العمر الانتاجي بالساعة}}$$

$$\text{معدل اليوم} = \frac{\text{تكلفة الآلة} - \text{الخرقة}}{\text{العمر الانتاجي بالايام}}$$

$$\text{الاستهلاك} = \text{عدد الساعات} \times \text{معدل الساعة أو اليوم}$$

2/ طريقة إعادة التقدير :

تستخدم أيضا في حالة استعمال الآلات لفترة طويلة أو غيرها يتم شراء الآلة خصيصاً لعقد معين

$$\text{الاستهلاك} = \text{قيمة الآلة في أول الفترة} - \text{قيمة الآلة في آخر الفترة} .$$

تدريب :

1/ أذكر خصائص العقود والمقاولات.

2/ ما هي الأعمال التي تصلح لاستخدام تكاليف العقود.

3/ أذكر مميزات العقود.

4/ تحدث عن عناصر التكلفة في العقود.

الدرس الثاني

شهادة المهندس

يقوم صاحب العمل بانتداب مهندس بعد كل مرحلة من مراحل العقد المتفق عليها لتقدير قيمة العمل التام ومن ثم يقوم صاحب العمل بالسداد طبقا لشهادة المهندس بعد خصم النسبة المئوية المتفق عليها .

سداد العقود :

سداد العقود قد تستلزم وقتا طويلا لذلك قد يتم الاتفاق على سداد العقد كالتالي :

1/ السداد كنسبة مئوية متفق عليها من قيمة العمل التام حسب شهادة المهندس .

2/ السداد عند نهاية العمل وتسليمه في حالة العقود القصيرة

المعالجة بعدة طرق منها :

1/ يجعل العقد دائنا بقيم العمل المعتمد بشهادة المهندس وصاحب العمل مدينا به ثم تم يجعل حـ/ العقد دائنا بقيم بالمبلغ المسددة والرصيد يمثل المبالغ المحتجرة .

2/ يجعل حـ/ صاحب العمل دائنا بالمبلغ المسددة وفي النهاية الفترة بقفل مع حـ/ العمل والفرق يمثل المبلغ المحتجرة المستحقة السداد .

حـ/ العقد :

يفتح حـ/ العقد يجعل مدينا بكل تكاليف العقد ودائنا بالمواد المرتجعة والباقية والتالفة ويمثل ناتجة تكلفة العمل المنجز .

حـ/ العقد 12/31

منه	له
××	××
الي حـ/ مواد خام مشتراه	مواد باقية بالموقع 12/31
××	××
الي مواد خام مسحوبة الي المخزن	مواد مرتجعة
××	××
أجور مباشرة + مستحقة – مقدمة	مواد تالفة
××	××
مصرفات مباشرة	
××	××
أجور غير مباشرة	
××	××
مصرفات	
××	××
عقود من الباطن	
××	××
ايجار الات	تكلفة ما تم إنجازة
××	××
××××××××××××××××	××××××××××××××××

مثال :- (1)

تعاقّد مصنع كرم للبسكويت مع شركة مقاولات لبناء مصنع جديد بمبلغ 17 مليون ج ونص العقد ان يدفع المصنع 80% من قيمة شهادة المهندس

فى نهاية السنة المالية للشركة اظهرت حسابات العقد الارصدة الاتية :-

1800000	مواد مباشرة مشتراه للعقد
600000	مواد غير مباشرة
3500000	اجور مباشرة
2200000	اجور غير مباشرة
600000	مصرفات مباشرة
200000	مصرفات غير مباشرة
100000	مواد خام باقية بالموقع في 12/31
100000	مواد خام مرتجعة للموردين
1200000	ايجار الالآت
100000	اجور مباشرة مستحقة
14000000	قيمة شهادة المهندس
1000000	قيمة العمل التام غير المعتمد
	المطلوب: اعداد ح- العقد

الحل:

منه	ح-العقد	له
1800000	مواد مباشرة مشتراة	10000 مواد باقية بالموقع في 12/31
600000	مواد غير مباشرة	100000 مواد خام مرتجة للموردين
3600000	اجور مباشرة + مستحقة	
100000+3500000		
2200000	اجور غير مباشرة	
600000	مصرفات مباشرة	
200000	مصرفات غير مباشرة	
1200000	ايجار الالات	
		10000000 تكلفة ماتم انجازه
10200000		10200000

تدريب :

1/ أشرح شهادة المهندس .

2/ ماذا نعني بالعمل التام غير المعتمد .

الدرس الثالث

الأرباح التقديرية

يلجأ المحاسبون الي احتساب أرباح تقديرية عن الأعمال المنجزة لأن طبيعة العقود تحتم وجود أعمال تحت التنفيذ ويراعى تطبيق مبدأ الحيطة والحذر لذلك يجب مراعات الاتي :

1/ اذا تم انجاز أعمال ليست رئيسية والعقد في بدايته لا يحتسب أرباح

2/ اذا تم انجاز جزء كبير من العقد تحسب أرباح تقديرية مع مراعات الاتي :

أ/ تحسب الارباح على الجزء المعتمد بشهادة المهندس

ب/ تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر ثلثين الأرباح التقديرية

الأرباح التقديرية = المدفوع من الشهادة المهندس – العمل التام المعتمد

المدفوع من الشهادة المهندس = شهادة المهندس × النسبة المتفق عليها

العمل التام المعتمد = تكلفة ماتم انجازه – العمل التام الغير معتمد

وغالبا ما يتم ترحيل نسبة من الأرباح التقديرية للحسابات الختامية في الشركة

الربح المرحل الي أ/خ = الربح التقديري × تكلفة العمل التام

التكاليف التقديرية

الربح المرحل الي أ/خ = الأرباح التقديرية × قيمة العمل المعتمد × المبالغ المقبوضة

قيمة العقد × قيمة العمل المعتمد

مثال :

تعاقداً إحدى شركات المقاولات مع محلية امرمان لبناء قاعة للمؤتمرات بمبلغ 50.000 ج ونص العقد على ان تدفع الشركة 90% من قيمة الشهادة المهندس في 2012/12/31م وهو تاريخ نهاية السنة المالية للشركة تم انجاز جزء معقول من العمل ولقد أظهرت حسابات العقد الارصدة الاتية :

95.000 ج

خامات محسوبة من المخازن

25.000 ج

خامات مشتراة للعقد

100.000 ج

أجور مباشرة

38.000 ج	الات أرسلت لمواقع العمل
6.700 ج	مصروفات مباشرة
59.000 ج	مصروفات غير مباشرة
1.500 ج	مواد خام مرتدة للمخازن
10.000 ج	خامات باقية بالموقع 12/31
27.000 ج	قيمة الات في 12/31
2.800 ج	أجور مستحقة
200 ج	مصروفات مباشرة مستحقة
350.000 ج	شهادة مهندس
8.000 ج	العمل التام غير المعتمد
	المطلوب :

1/ ح/ العقد

2/ ح/ الأرباح التقديرية (ان وجدت)

3/ حساب الأرباح المرحلة الي ح/ أ/خ علما بان الشركة تدخل في حساباتها 80% من ثلثي الارباح المحققة

الحل :

ح/ العقد

له	منه
1500 مواد خام مرتدة الي المخازن	95.000 خامات مسحوبة من المخازن
10000 مواد باقية بالموقع 12/31	35.000 خامات مشتراة للعقد
	102.800 أجور مباشرة + مستحقة
	28000+ 100.000
	11000 استهلك الات 27000-38000
245200 تكلفة ماتم انجازة	7000 مصروفات مباشرة + مستحقة
	300+6700
	5900 مصروفات غير مباشرة
256700	256700
	245200 رصيد منقول

41439 الي أ/خ	286693 من ج اعمال تحت التشغيل
286693	286693

الأرباح التقديرية = المدفوع من شهادة المهندس – العمل التام المعتمد

$$\text{المدفوع من شهادة المهندس} = \frac{90 \times 350000}{100} = 315000$$

العمل التام المعتمد = تكلفة ماتم انجازة – العمل التام غير المعتمد

$$= 245200 - 8000 = 237200$$

الأرباح التقديرية = 327200 - 315000 = 77800 ج

الأرباح المرحلة الي أ/خ $2 \times 80 \times 77800$

$$= 41493 \text{ ج}$$

تدريب :

1/ ما هو العمل التام غير المعتمد؟

2/ ماذا تعني العقود من الباطن؟

3/ ماذا نقصد بالمصروفات المباشرة المستحقة ؟

التقويم الختامي

1. ماذا تعني العقود طويلة الاجل .
2. قارن بين خصائص كل من العقود طويلة الاجل والاوامر الانتاجية.
3. اشرح معني شهادة المهندس
4. قم بحل التمارين التالية والخاصة بحسابات العقود والارباح التقديرية

تمرين (1)

في 2011/1/1م تعاقدت التربية والتعليم مع شركة مقاولات لبناء مدرسة تجارية بالفاشر بمبلغ إجمالي 80000 ج وينص العقد ان تدفع الوزارة 90% من قيمة شهادة المهندس في نهاية العام ظهرت الأرصدة الآتية بدفاتر الشركة :

25000	مواد مشتراة
5000	مواد مسحوبة
35000	أجور مباشرة
10000	أجور غير مباشرة
15000	مواد باقية في الموقع 12/31
25000	الات أرسلت الموقع العمل
15000	مصروفات مباشرة
500	مواد مرتجعة للموردين
5000	مصروفات غير مباشرة
15000	قيمة الالات في 12/31
5000	أجور مستحقة 12/31
95000	شهادة مهندس
5000	العمل التام غير المعتمد
	المطلوب :
	1/ حـ العقد

2/ حـ/ أرباح التقديرية (ان وجدت)

3/ حـ/ الأرباح المرحلة الي أخ علما بان الشركة تدخل 70% من أرباحها في حسابتها الختامية

تمرين (2)

في 1/1 تعاقدت وزارة الصحة مع شركة مقاولات لبناء مستشفى للأطفال بكسلا بقيمة تعاقدية 2 مليون جنية

ونص العقد أن تدفع وزارة 90% من شهادة المهندس في نهاية السنة

أظهرت حسابات العقد الأرصدة الآتية :

85000	مواد مشتراة للعقد
65000	مواد مسحوبة من المخازن
45000	أجور مباشرة مدفوعة

30000	مصرفات مباشرة
30000	مصرفات غير مباشرة
250000	أجور غير مباشرة
30000	شهادة المهندس
1000	مواد باقية بالموقع في 12/31
15000	ايجار الات
5000	مصرفات مباشرة مقدمة
100000	العمل التام غير المعتمد
المطلوب :	

1/ ح/ العقد

2/ حساب الأرباح التقديرية (ان وجدت)

تمرين (3) :

تعاقدت شركة مقاولات مع بنك التضامن الإسلامي السوداني لبناء فرع للبنك للفاشر بمبلغ اجمالي 5 مليون جنية على ان يدفع البنك 80% من شهادة المهندس في نهاية السنة المالية للشركة ظهرت الارصدة الآتية:

50000	- أجور مباشرة
40000	- مصرفات مباشرة
100000	- مواد مشتراه
25000	- مصرفات غير مباشرة
20000	- أجور غير مباشرة
10000	- عقود من الباطن
95000	- آلات في 1/1
15000	- أسعافات أولية بالموقع
15000	- مواد متبقية في 12/31
80000	- مواد مسحوبة من المخازن
80000	- قيمة الأت في 12/31
400000	- شهادة المهندس
180000	- العمل التام غير المعتمد
10000	- مصرفات مباشرة مستحقه

المطلوب:

حساب الأرباح التقديرية (إن وجدت)

ح/ العقد

الوحدة السادسة

المحاسبة الحكومية



أهداف الوحدة :

باستكمال دراسة هذه الوحدة يكون الطالب قادراً علي أن :

1. يذكر أهداف المحاسبة الحكومية.
2. يحدد خصائص المحاسبة الحكومية.
3. يفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.
4. يحدد الفروض والمبادئ المحاسبية الحكومية
5. يشرح دور المحاسبة الحكومية في الرقابة المالية
6. يتعرف مراحل إعداد الموازنة.
7. يوضح دور البنك المركزي في الدولة
8. يحدد دور الخزن الحكومية في لتحصيل و الصرف.
9. يحدد الدفاتر المستخدمة في نظام المحاسبة الحكومية.
10. يجري قيود اليومية في الدفاتر المحاسبية.

الدرس الأول

أهداف المحاسبة الحكومية وخصائصها

تعريفها:

هى فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والاسس العلميه الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات الماليه المتعلقه بالنشاط الحكومى بهدف فرض الرقابه الماليه والقانونيه على ايرادات الدولة ومصروفاتها والمساعدة فى اتخاذ القرار.

اهداف المحاسبة الحكوميه :

- 1- فرض الرقابه الماليه والقانونيه على ايرادات الدولة ؛وذلك يتبع عمليات تحصيل الايرادات والتأكيد من أن جميع الايرادات المستحقه للدولة قد تم تحصيلها وفقاً للقوانين والنظم.
- 2- فرض الرقابه الماليه والقانونيه على مصروفات الدولة ،وذلك بتسجيل عمليات الانفاق اولاً باول بطريقه تمكن من تتبع الانفاق بحيث لاتتجاوز المصروفات لأعتماد المخصصة من قبل السلطه.
- 3- المساعدة في اتخاذ القرار وذلك عن طريق توفير البيانات اللازمه .

خصائص المحاسبة الحكوميه :

- 1- لاتهدف الى تحقيق ربح بل تقدم خدمه لمجتمع بدون مقابل اوبمقابل مثل وزارة التربيه والتعليم ،وزارة الصحةالخ.
- 2- تنقسم الوحدات الحكوميه الى :
أ- وحدات حكوميه ايراديه (وزارة البترول ...الخ.).
ب- وحدات حكوميه غير ايراديه (وزارة التعليم العالى).
- 3- لايجاد ارتباط بين ايرادات الدولة ومصروفاتها ،فالمصروفات في الدولة لاتعمل على خلق ايرادات ،فهناك استقلال تام بين ماتصرفه الدولة (الوحدة الحكوميه) ما تتحصله ،حيث تقوم جميع الوزارات والمصالح الحكوميه بايداع جميع متحصلاتها في البنك المركزى ،وتحصل على نفقاتها من البنك المركزى وفقاً لأعتمادات ماليه
- 4- لايجاد رأس مال للوحدات الحكوميه (وهو الفرق بين الاصول والخصوم).
تقوم الدولة بتحويل نشاطها على اساس سنوى في ضوء تقارير مقدمه للنفقات العامه والايرادات العامه خلال سنه (12شهر).
اوجه الشبه بين المحاسبه الحكوميه والمحاسبه الماليه :
1- استخدام طريقه القيد المزدوج .
2- الاسلوب المنهجي :تسجيل كل العمليات الماليه من واقع مستنداتها مباشرة الى

دفتر اليوميه ثم ترحيلها إلى دفتر الاستاد العام وتبويبها

3- وحدة القياس :
تقوم المحاسبه الحكوميه والماليه في استخدام النقود كوحدة قياس للتعبير عن الايرادات والمصروفات والاصول والخصوم .

4- المصطلحات المحاسبية :
تستخدم المحاسبه الحكوميه والمحاسبه الماليه نفس المصطلحات والمسميات المحاسبية كالمصروفات والايرادات .

5- سنوية المحاسبه :
يقوم كل من النظامين على مبدأ استقلال السنوات المحاسبية .

6- التبويب السليم للحسابات :
تقسيم الميزانيه العامه للدوله في المحاسبه الحكوميه الي أبواب وبنود يعطي رقماً لكل باب وبند لتسهيل إعداد الميزانية وتنفيذها وخصائصها والرقابة عليها . وفي المحاسبه الماليه يوجد لكل نوع من الأصول والخصوم والمصروفات والايرادات .

أوجه الاختلاف بين المحاسبه الحكوميه والمحاسبه الماليه :
1- الهدف :

- المحاسبه الماليه : تهتم بالنتيجه من ربح وخسارة وتحديد المركز المالي في نهاية الفتره الزمنية .

- المحاسبه الحكوميه : تهدف الي فرض رقابه ماليه وقانونيه علي إيرادات الدوله ومصروفاتها .

2- الوحدة المحاسبية :
- المحاسبه الماليه : الوحدة المحاسبية هي الشخصيه الاعتبارية المستقلة للشركه .

- المحاسبه الحكوميه : الوحدة الحسابية للوحدات الحكوميه هي الإعتماد والمال (الاموال المخصصه لكل وحدة حكوميه) .

3- اسس قياس النتائج :
- المحاسبه الماليه : تستخدم عند تسجيل العمليات الماليه (اي تاخذ في الاعتبار الايرادات والمصروفات الخاصه بالفتره بصرف النظر عن واقعه التحصيل بالنسبه للايرادات أو واقعه التسديد بالنسبه للمصروفات .

- المحاسبه الحكوميه : هناك طريقتين :

1. الطريقه الفرنسيه : يتم بمقتضاها اتباع اساس الاستحقاق في حساب المصروفات والايرادات الخاصه بالسنة (لها عيوب ان تظل الحسابات مفتوحه) .

2. الطريقه الإنجليزيه : يتم بمقتضاها اتباع اساس الإستحقاق النقدي وتمتاز هذه الطريقه ببساطتها وإمكانية الحصول علي نتائج سريعه . عيوبها عدم المقارنه بين الفترات المتتاليه

4. الفرق بين المصروفات الإيرادية و المصروفات الرأسمالية :

* المحاسبة المالية: تفرق بين المصروفات الإيرادية و المصروفات الرأسمالية حيث تختلف طريقة معالجتها فكل منها معالجة خاصة.

* المحاسبة الحكومية: لا تفرق بين المصروفاتها الإيرادية و المصروفاتها الرأسمالية حيث انها جميعا تقفل في الحساب الختامي.

5. الإهلاك:

* المحاسبة المالية: تحسب الاهلاكات للأصول الثابتة.

* المحاسبة الحكومية: لا تتبع مبدأ استهلاك الأصول الثابتة لانها لا تفرق بين المصروفات الإيرادية و المصروفات الرأسمالية.

6. الجرد و التسويات الجردية:

* المحاسبة المالية: تركز على الجرد والتسويات الجردية لمعرفة حقيقة المركز المالي في لحظه معينه في المنشأ.

* المحاسبة الحكومية: لاتعطي الجرد و التسوية الجردية أي معني فقط الاهتمام بسلامة الأصول.

7. النتيجة:

* المحاسبة المالية: تتمثل في ح/ المتاجرة و ح/ الأرباح و الخسائر.

* المحاسبة الحكومية: يوجد بها حساب نتيجه واحد و الحساب الختامي.

8. مبدأ الحيطة و الحزر:

* المحاسبة المالية: تأخذ مبدأ الحيطة و الحزر لمقابلة الخسائر المتوقعة كهدف للمحافظة على رأس المال فتكون المخصصات و الإحتياطات و المجمعات.

* المحاسبة الحكومية: نظراً لعدم وجود رأس مال في الوحدات الحكومية فليس لهذا المبدأ وجود.

9. إعداد الموازنات:

تقوم المحاسبة المالية بتحديد الموارد اللازمة لتمويل نشاطها الاقتصادي (مصادر الاموال) أولاً ثم بعد ذلك تحدد أوجه النشاط الذي تقوم به. أما في المحاسبة الحكومية فأن الدولة تقوم بتقدير مصروفاتها ثم تقوم بتقدير الموارد اللازمة لتمويل تلك المصروفات، بمعنى أنها تحدد مصروفاتها (نفقاتها) ثم بعد ذلك تحدد تلك الموارد اللازمة لتغطية هذه النفقات. والسبب يرجع أن الدولة أكثر قدرة على التحكم في مواردها على كل الوحدة الاقتصادية .

الأساس العلمي الذي تركز عليه المحاسبة الحكومية :

يختص الفكر المحاسبي على ثلاث نظريات يمكن إستخدامها في إلقاء الضوء على طبيعة النشاط المالي والإقتصادي من حيث تحليل طبيعة الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والأرباح وكذلك التكييف القانوني للوحدة المحاسبية هذه النظريات هي :

1. نظرية أصحاب المشروع (نظرية الملكية المشتركة)

ظهرت هذه النظرية في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص حيث لم يكن هنالك فاصل بين شخصية المشروع وشخصية ملاك المشروع فصاحب المشروع هو المسؤول عن ديون وقروض وأرباح وخسائر المشروع وعليه تقاس نتيجته عن طريق إيجاد الفرق بين أصول المشروع وخصومة أول الفترة وآخرها .

2. نظرية الشخصية المعنوية :

ظهرت هذه النظرية عندما انفصلت الإدارة عن الملكية نظراً لتضخيم العمالة الإدارية وصعوبة الحصول على رؤوس الأموال الضخمة ، وأخذت المشروعات شكل شركات مساهمة أو شركات توصية بالاسهم لها ذمة مالية وشخصية إعتبارية مستقلة . وتحدد نتيجة المشروع من ربح أو خسارة لتكون بين إيرادات المشروع أو مصروفاته .

3. نظرية الأموال المتخصصة :

تقوم هذه النظرية على أساس أن جانب معين من الموارد تخصص لتأدية نشاط معين ويكون إستخدام الموارد مقيداً بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله .

وعليه تعتبر نظرية الأموال المتخصصة هي أكثر هذه النظريات ملاءمة لتغيير الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري .

الأسس والمعوقات التي تستند عليها هذه النظرية هي :

1. تفترض هذه النظرية أن هناك مجموعة من الموارد والإمكانات الإقتصادية المتاحة التي تجدد سنوياً لدى وحدة إدارية ، لاستخدامها في تحقيق أهداف أنشئت من أجلها هذه الوحدة .

2. أن هذه الوحدة الإدارية تخضع لمجموعة من القيود القانونية يجب مراعاتها عند إستخدام هذه المورد .

3. الإيرادات و المصروفات هي عبارة عن تدفقات نقدية إعتمدتها الحكومة وخصصتها للوحدة لكي يتسنى لها تحقيق الأغراض التي من أجلها أنشئت الوحدة .

4. الوحدات الإدارية لا تهدف إلى تحقيق ربح إنما تسعى إلى أداء خدمات عامة .

5. لا يوجد للوحدة رأس مال قابل للحركة سوى بالزيادة أو بالنقصان إنما يخصص للوحدة مجموعة إعتمادات مالية باختلاف البرنامج المستهدف ، ومن ثم فإن الفرق

بين الإيرادات والمصروفات سوى كان بالزيادة أو النقصان يعتبر بمثابة فائض أو عجز يرحل للخرزفة العامة فى نهاية كل فترة مالية .

وفقاً لهذه النظرية ظهرت مفاهيم جديدة للمصطلحات المحاسبية هي :

- الأصول: هي مجموعة الموارد التى تخصص لتأدية نشاط معين .
- الخصوم : هى القيود التى تفرض على إستخدام هذه الموارد .
- الإيرادات والمصروفات : عبارة عن تدفقات مالية تنشأ (من وإلى) الوحدة الإدارية لتحقيق أهدافها.
- الإستخدامات : عبارة عن الأنشطة التى تنفق فيها الموارد وفقاً للقيود التى تفرض على إستخدامها وهو الإعتماد المالى .

تعريف الإعتماد المالى :

هو عبارة عن مبلغ من النقود أو اى مصدر آخر يتم إحتجازه بغرض القيام بنشاط محدد والوصول إلى هدف يتفق مع التنظيمات والقيود الخاصة بها.

تدريب :

1/ أذكر أهداف المحاسبة الحكومية.

2/ ما خصائص المحاسبة الحكومية.

3/ أشرح الآتي باختصار:

أ/ الإهلاك

ب/ النتيجة

ج/ مبدأ الحيطة والحذر

4/ ما الفرق بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية .

الدرس الثاني

مفهوم المحاسبة الحكومية

مفهوم المحاسبة الحكومية

1. تعريف المحاسبة الحكومية كنوع متخصص من المحاسبة.
2. مجالات تطبيق المحاسبة الحكومية أهمية دراستها.
3. ظاهرة اتساع النشاط الحكومي - متطلبات المحاسبة الحكومية.
4. ازدياد حجم الإنفاق العام - تحصيل الموارد العامة.
5. دور المحاسبة الحكومية في: أ. المتابعة المالية. ب. الرقابة المالية. ج. متابعة تغيير الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

- أهداف المحاسبة الحكومية:

تهدف المحاسبة الحكومية إلى:

1. إجراء الرقابة على تحقيق الموارد المقدرة بالموازنة ومتابعة تحصيلها.
2. ترشيد المصروفات.
3. إجراء الرقابة على أصول وممتلكات الدولة الثابتة والمتداولة.
4. تحقيق الالتزامات المالية للوحدات الإدارية ومتابعة الوفاء بها.
5. إظهار ومتابعة نتائج تغيير الموارد العامة للدولة.
6. توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات المالية واتخاذ القرارات.

- خصائص المحاسبة الحكومية

1. النشاط الحكومي لا يهدف إلى تحقيق الربح بل يقوم أساساً على تأدية الخدمات العامة اللازمة لأفراد الشعب بما يتمشى وأهداف المجتمع بدون مقابل أو بمقابل رمزي، وذلك بهدف تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد الشعب وتحقيق الأمن والأمان وغير ذلك من الخدمات التي يقوم بها الحكومة بينما الوحدات الاقتصادية من النشاط الخاص تهدف إلى تحقيق أقصى ربح ممكن.

2. يتحقق الربح في الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع الخاص بمقابلة الإيرادات المكتسبة بالمصروفات التي تحملها المشروع في سبيل الحصول على الإيرادات ، فالعلاقة واضحة بين الإيرادات والمصروفات بعكس الحال للنشاط الحكومي.
3. تحتاج الوحدة الاقتصادية للقطاع الخاص إلى رأس مال بينما النشاط الحكومي لا يحتاج إلى رأس مال، إنما يستمد وسائل تمويله من موارد الدولة كالضرائب والرسوم والأثمان العامة.

المقارنة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية

أساس الاختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة الحكومية
1. الهدف	تهدف المحاسبة التجارية لإظهار نتيجة المشروع من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي.	تهدف لإحكام الرقابة على عمليات الصرف.
2. إعداد الموازنات.	لإعداد الموازنات التخطيطية تقدر أولاً الموارد ثم توزع على الاستحقاقات.	لإعداد الموازنة العامة تقدر أولاً الاستخدامات ثم تقدر الموارد اللازمة.
3. أساس القياس.	تستخدم أساس الاستحقاق	تستخدم الأساس النقدي.
4. التفرقة بين المصروفات.	التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.	لا تفرق بينهما.
5. احتساب المخصصات والاحتياطات.	تحتسب المخصصات والاحتياطات تنفيذاً لمبدأ الحيطة والحذر.	لا تحتسب أي مخصصات أو احتياطات.
6. احتساب الإهلاك	تحتسب الإهلاك لأصولها الثابتة.	لا تحسب أي إهلاك.
7. القوانين التي تحكمها.	تحكمها مجموعة من المبادئ العلمية القابلة للتحديث والتعديل.	تحكمها مجموعة من القوانين والتعليمات الحكومية.

الفروض والمبادئ المحاسبية:

1. الموازنة العامة للدولة هي تشمل خطة النشاط الحكومي عن سنة مالية مقبلة لتحقيق الأهداف المحددة.
2. النظام المحاسبي الذي يتناسب مع النشاط الحكومي الذي يشتمل على:
(أ) مجموعة مستندية ومجموعة دفترية موحدة التصميم بالنسبة لجميع الوحدات الإدارية التي تمكن من إحكام الرقابة على الأموال العامة، والعمل على توافر البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات ورسم السياسات المالية واتخاذ القرارات.
(ب) مجموعة التقارير الحسابية الدورية والحساب الختامي: وتعد هذه التقارير بصفة دورية منتظمة كما يساعد على اتخاذ القرارات المالية والإدارية اللازمة في الوقت المناسب.
3. مجموعة القوانين واللوائح والتعليمات التي تمكن من أحكام الرقابة على العمليات المالية الحكومية.
4. جهاز فني مسئول عن تنفيذ الموازنة العامة ويكون مسئولاً عن الحكومة والهيئات العامة (وزارة المالية).

تدريب :

- 1/ اشرح عن مفهوم المحاسبة الحكومية.
- 2/ قارن بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.
- 3/ ما هي الفروض والمبادئ للمحاسبة الحكومية.

الدرس الثالث

زيادة حجم الإنفاق العام

إن التطور الاقتصادي والاجتماعي يؤدي إلى نمو وظائف الدولة نمواً في النشاط الاقتصادي وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة حجم الإنفاق العام. لذا يجب التمييز بين نوعين من الزيادة في النفقات العامة هما:

- أ. **زيادة ظاهرية:** أي زيادة النفقات العامة دون ازدياد في العبء الحقيقي لها.
- ب. **زيادة حقيقية:** أي ازدياد التكاليف الفعلية نتيجة زيادة في الخدمات العامة التي تؤديها الدولة أو تحسينها.

1- أسباب الزيادة الظاهرية:

- أ. انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقود وارتفاع المستوى العام للأسعار.
- ب. اتساع مساحة الدولة بانضمام أي إقليم جديد.
- ت. تغيير طريقة القيد والإثبات في المحاسبة الحكومية. مقيد أن كان يثبت صافي الإيراد أو صافي المصروف لكل عملية حكومية أصبح يتم إثبات جهة المتحصل ضمن الموارد وتكاليف تحصيل هذا الإيراد ضمن المصروفات.
- ث. استخدام النقود في عمليات التحصيل والإنفاق الحكومي بعد كان () يتم التحصيل عيناً أو عملاً كما استخدمت السخرة في تنفيذ المشروعات

2- أسباب الزيادة الحقيقية:

- أ. التطور الهائل والتقدم التكنولوجي في الصناعة أدى إلى تنشيط الإنفاق من العام وإلى زيادة كبيرة في تكلفة النفقات العسكرية.
- ب. الهجرة الدائمة من الريف إلى المدن التي أصبحت في حاجة مستمرة لزيادة خدمات الدولة لها.

ت. ما تقدمه الدولة من دعم للسلع الوطنية وغيرها بالإضافة إلى إعانات التصدير وإعانات الإنتاج.

ث. تكلفة الحروب من استعداد وأداء وما تحتاجه لإعادة التعمير بعد إنشائها بالإضافة إلى ما تدفعه من تعويضات ومعاشات.

ج. فعالية الطبقات العاملة بإزالة الفوارق بين الطبقات عن طريق فرض ضرائب تصاعدية لتقوم حصيلتها على تحسين المرافق والخدمات العامة.

ح. ما تحتاجه خطط التنمية الطموحة من فروق كبيرة تتحمل فوائدها وأقساط استهلاكها سنوياً.

كيف يتم تقدير الموارد في الدولة:

يتم تحصيل الموارد العامة بإحدى الطرق التالية:

1. التحصيل النقدي.
2. التحصيل بشيكات (بأنواعها - عادية مصرفية - مقبولة الدفع).
3. التحصيل بحوالات بريدية داخلية أو خارجية.
4. التحصيل بطريق الاستقطاع من مستحقات الغير.

أولاً: التحصيل النقدي:

يتم التحصيل بمعرفة الخزائن الفرعية أو المحصلين حيث يعطى بواقعها إيصالاً بالمبلغ المدفوع، وتحرر الإيصال من أصل وصورتين ثم تقوم الخزائن الفرعية بتوريد ما حصلته للخزائن العامة (أما الآن فتغير الحال بالتحصيل الإلكتروني والإيصال الإلكتروني)

ثانياً: التحصيل بشيكات (مصرفية مقبولة الدفع):

تقبل الشيكات المسحوبة على البنوك التجارية لأمر الوحدة الحكومية التي ترسلها للبنك المركزي لتحصيلها، وعند إتمام التحصيل يرسل البنك المركزي إخطاراً للوحدة الحكومية بما ذلك.

ثالثاً: التحصيل بحوالات بريدية:

يمكن التحصيل بحوالات بريدية حكومية والتي تسحب على هيئة البريد التي ترسل للوحدة الحكومية شيكاً بالقيمة.

رابعاً : التحصيل بطريقة الاستقطاع من مستحقات الغير (الخصم من المنبع)

- ما يخصم من الموظف أو المتعهد ما يستحق عليه من ضرائب.
- دور المحاسبة الحكومية في كل من المتابعة المالية - الرقابة المالية:

أولاً: المتابعة المالية:

ويقصد بها التحقق من مدى مطابقة الانجاز الفعلي بالإنجاز المستهدف وأهم وسائل المتابعة هي التقارير التي تعد لغرض معين وتكون مبنية على معلومات صحيحة وبعد التأكد من دقتها حتى يكمن الاعتماد عليها والثقة فيها.

- دور المحاسبة الحكومية في المتابعة المالية:

تعد تقارير المتابعة المالية بعد مطابقة ما جاء بهذه التقارير لسجلات الوحدة المحاسبية وفي ما يلي بيان لهذه التقارير:

1- كشف الحساب التقريبي: ويشمل كل ما تم تحصيله من موارد الوحدة وما تم إنفاقه حتى اليوم الأخير من الشهر ويرسل لوزارة المالية في موعد أقصاه اليوم الرابع من الشهر التالي.

2- كشف الحساب الشهري: وهو كشف حساب عن الشهر السابق.

3- كشف حساب الربع سنوي: وهو كشف حساب إجمالي يبين فيه حسابات الثلاث شهور المنتهية على أن يرسل في موعد أقصاه اليوم العاشر من الشهر التالي.

4- الحساب الختامي: ويتضمن الإيرادات والمصروفات عن السنة.

ثانياً : الرقابة المالية

تعريف الرقابة المالية:

هي ما تقوم به الأجهزة المختصة من جمع البيانات والمعلومات للتأكد من قيام الوحدة بتنفيذ أهدافها بالكفاية المطلوبة ويكون لها سلطة التوجيه واتخاذ القرارات المناسبة أو التقليل من حدوثها.

مقومات الرقابة المالية:

- 1- تحديد أهداف الوحدة.
- 2- جمع البيانات الفعلية وتنظيمها وتحليلها للتأكد من سير العمل في الحدود المرسومة له.
- 3- اقتراح ما تراه أجهزة الرقابة لتجنب الإسراف والانحراف عن الأهداف ولضمان تحقيق الكفاية المطلوبة.

تدريب :

- 1/ ما المقصود بالإنفاق العام؟
- 2/ كيف يتم تقدير الموارد في الدولة ؟
- 3/ أذكر مقومات الرقابة المالية.

الدرس الرابع

دور المحاسبة الحكومية في الرقابة المالية

تتم الرقابة على تنفيذ الموازنة على ثلاث مراحل:

1- الرقابة قبل الصرف.

2- الرقابة أثناء الصرف.

3- الرقابة بعد الصرف.

أولاً : الرقابة قبل الصرف: (الرقابة المانعة)

وهي ما تقوم به وزارة المالية وما يتبعها من أجهزة فنية بالرقابة قبل الصرف من خلال تأشيرات الموازنة واللوائح المالية والحكومية بجانب ما ورد في قانون المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية ون أهمها:

1. لا يجوز الصرف أو الارتباط بمصروفات جارية إلا في حدود الاعتمادات المدرجة.

2. لا يجوز الارتباط أي مصروف إلا بعد الرجوع إلى وزارة المالية.

3. لا يجوز الارتباط إلا بالمشروعات الواردة بالخطة العامة للدولة.

ثانياً : الرقابة أثناء الصرف (الرقابة على الأداء)

تتم ذلك عن طريق توزيع المسؤوليات عن تنفيذ الموازنات المعتمدة للوحدات الإدارية والتسجيل المستمر لنتائج التنفيذ حتى يمكن الكشف عن الانحرافات في الوقت المناسب.

ثالثاً : الرقابة بعد الصرف: (الرقابة المصححة)

ويتم ذلك عن طريق الحساب الختامي للدولة الذي تعده وزارة المالية في نهاية العام والذي يبين فيه ما تم إنفاقه وما تم تحصيله فعلاً وخلال العام مقارناً بأرقام الموازنة العامة للدولة بما يقتضي تحديد الانحرافات عن ما هو مخطط ثم تحليلها لمعرفة أسبابها والمسؤولين عنها. ويقوم المراجع العام بمراجعة وتقديم تقرير للمجلس الوطني لكي يعتمد الحساب الختامي.

الموازنة العامة للدولة

تعريف الموازنة العامة للدولة:

هي تقديرات لنفقات الحكومة وإيراداتها عن سنة مقبلة على أن تعتمد من السلطة التشريعية.

قواعد إعداد الموازنة العامة :

يخضع إعداد الموازنة للقواعد الآتية:

1. قاعدة السنوية:

أي يتم تقدير نفقات الدولة وإيراداتها لمدة سنة واحدة على أن تعتمد من السلطة التشريعية (المجلس الوطني).

2. قاعدة وحدة الموازنة:

يكون للدولة موازنة واحدة تشمل جميع إيراداتها ومصروفاتها.

3. قاعدة العمومية:

أي يلزم أن يثبت بالموازنة جميع الإيرادات والنفقات مهما قل شأنها.

4. قاعدة عدم التخصيص:

وتعني عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة إنفاق معين بل تكون الإيرادات لمواجهة النفقات ككل.

5. قاعدة موازنة الموازنة:

ويقصد بها تساوي قيمة الإيرادات العامة مع قيمة النفقات العامة وإذا زادت قيمة الإيرادات العامة عن قيمة النفقات سمي الفرق بالفائض أما إذا حدث العكس سمي الفرق بالعجز.

أهداف الموازنة العامة للدولة:

تهدف الموازنة العامة للدولة إلى تحقيق:

1. مقابلة احتياجات الشعب والمساهمة في حل مشاكله الأساسية مثل الغذاء والإسكان

وتحسين الخدمات العامة.

2. خفض تكاليف المعيشة عن طريق تحسين أوضاع العاملين بالحكومة والقطاع العام ومد

مظلة التأمينات الاجتماعية ، وتقديم الدعم اللازم للمواد التموينية.

3. ترشيد الإنفاق الحكومي ودعم الحكم المحلي.

4. العمل على زيادة الإنتاج والدخل القومي.

5. الحد من الاعتماد على الموارد الأجنبية وتوفير الاعتمادات المحلية اللازمة لتمويل

مشروعات الخدمات العامة.

6. العمل على نجاح بنك الادخار للتمويل الأصغر في أداء مهمته لمكلف بها.

المراحل التي تمر بها الموازنة العامة للدولة:

1. مرحلة الإعداد والتحضير.

2. مرحلة الاعتماد.

3. مرحلة التنفيذ.

4. مرحلة المراقبة والتنفيذ.

أولاً : مرحلة الإعداد والتحضير:

تقوم وزارة المالية بتحضير مشروع الموازنة بالخطوات الآتية:

1 ترسل إلى جميع الوزارات والمصالح والهيئات منشوراً دورياً يقل بداية السنة لفترة كافية مشتملاً على القواعد والأسس الواجب إتباعها عند إعداد كل جهة للموازنة الخاصة بها.

2. تشكل لجنة لكل وزارة لإعداد مشروع الموازنة الخاصة بها من واقع الدفاتر والسجلات والمستندات وفي حدود موجهات منشور الميزانية.

3 تقوم الوزارات والهيئات بإرسال مشروعاتها لوزارة المالية في موعد لا يتجاوز 4 شهور قبل بدء السنة.

4. تتولى الإدارة العامة للموازنة بوزارة المالية إعداد مشروع الموازنة العامة بعد دراسة مشروعات الوزارات والهيئات ومناقشة الوزارة (المالية) مشروع كل وزارة على حدة لتحقيق الخطة السنوية لكل وزارة.

5. تشكيل لجنة لإجراء التعديلات التي تراها ضرورية قبل عرض مشروع الميزانية على مجلس الوزراء.

6. يعرض مشروع الميزانية من مجلس الوزراء على رئيس الجمهورية لإصدار قرار بإحالته إلى المجلس الوطني لبحثه ومناقشته واعتماده.

ثانياً : مرحلة الاعتماد:

1. يقدم وزير المالية مشروع الموازنة العامة للدولة لمجلس الشعب ببيان مالي قبل بداية السنة المالية بشهرين على الأقل.

2. يحال المشروع إلى لجنة الخطة والموازنة بالمجلس لتقديم تقريرها بعد مناقشة مندوبي الجهات ومندوب وزارة المالية إذا رأت تعديل في البنود.

3. يعرض المشروع على مجلس الشعب لمناقشة الأعضاء ثم يتم الاقتراح عليه واعتماده باباً باباً.

4. يصدر المجلس قانوناً ربط الموازنة وعلى الوحدات الإدارية التقييد بتنفيذها بكل دقة.
5. إذا لم يتم التصريح بالصرف حتى بداية السنة المالية الجديدة فيجوز العمل بالموازنة القديمة بنسبة محددة قانوناً للمصروفات ، أما الإيرادات تتم تحصيلها وفقاً للقوانين والأنظمة السائدة.

ثالثاً : مرحلة التنفيذ:

بعد اعتماد الموازنة تبلغ وزارة المالية جميع الوزارات والمصالح والهيئات لتنفيذ كل فيما يخصه واثبات العمليات الخاصة بالتحصيل والإنفاق في مجموعة الدفاتر والسجلات المعدة لذلك. وعلى وكيل الوزارة لشئون الموازنة الرد على جميع المشاكل والاستفسارات التي تواجه الوزارات والمصالح بضمان التنفيذ السليم للموازنة.

رابعاً : مرحلة مراجعة التنفيذ:

يقوم بأعمال مراقبة التنفيذ الأجهزة التالية:

1. وزارة المالية وأجهزتها الفنية.
2. وزارة التخطيط.
3. الجهاز المركزي للمحاسبات (ديوان الحسابات).
4. ديوان الإدارة و التنظيم.
5. المجلس الوطني.
6. ديوان المراجعة القومي.

تدريب :

- 1/ أذكر دور المحاسبة الحكومية في الرقابة المالية.
- 2/ أذكر أنواع الرقابة.
- 3/ أذكر أهداف الموازنة العامة للدولة.
- 4/ كيف تم مراجعة التنفيذ لميزانية الدولة ؟

الدرس الخامس

هيكلية الموازنة العامة ونطاق استخدامها

1. موازنة الجهاز الإداري (موازنة الخدمات) وتبويب كآآتي:
(أ) الموازنة الجارية: وتشمل الاستخدامات والموارد الجارية.
(ب) الموازنة الرأسمالية: وتشمل الاستخدامات والموارد الرأسمالية الخاصة بالاستثمارات. والموارد الرأسمالية الخاصة بالاستثمارات والتحويلات الرأسمالية.
 2. موارد الخزنة العامة: ويظهر بهذه الموازنة نتائج التحويلات والالتزامات الخاصة بالخزنة العامة وأي إجراء يتخذه لتخصيص التوازن المالي للموازنة العامة للدولة.
- التقسيم الهيكلي للموازنة العامة للدولة:**

استخدامات جارية	موارد جارية
أول : الأجور (فصل أول) ثاني: نفقات جارية (تحويلات جاري)	أول : إيرادات سارية ثاني: إيرادات جارية وتحويلات جارية
استخدامات جارية باب ثالث: استخدامات رأسمالية (مشروعات الخطة) باب رابع: تحويلات رأسمالية	موارد جارية باب ثالث: إيرادات استثمارية متنوعة (تحويل وأي إيرادات تحويلية رأسمالية) باب رابع : القروض والتسهيلات

أهداف تبويب الموازنة العامة:

- يتم تبويب الموازنة العامة بطريقة تمكن من تحقيق الأهداف الآتية:
1. يجب التبويب في الوحدات الإدارية المختلفة في شكل المقارنة فيما بينهما.
 2. يبسط التبويب ليكون مفهوماً لجميع العاملين.
 3. يمكن تحقيق متابعة ورقابة فعالة على تنفيذ الموازنة.
 4. يمكن تحديد السلطات والمسؤوليات بدقة.
 5. تساعد في إعداد الحسابات الختامية للدولة.

أولاً: أسس تبويب الاستخدامات:

1. التبويب الوظيفي:

ويعني ذلك تقسيم الاستخدامات إلى عدد من القطاعات يعطى كل منها وجهاً من أوجهه نشاط الدولة مثل قطاع الصناعة والبتروك والثروة المعدنية، قطاع الكهرباء، والطاقة... الخ.

2. التبويب الإداري: ويعني ذلك تقسيم الاستخدامات إلى أقسام (وزارة - جهاز مركزي - هيئة) وينقسم القسم إلى فروع وهي المصالح التابعة لكل وزارة، وينقسم الفرع إلى فروع وهي الإدارات لمختلفة.

3. التبويب النوعي:

أي تقسيم الاستخدامات طبقاً لغرض (نوع) المصروف وعلى ذلك تنقسم الاستخدامات إلى أبواب وكل باب ينقسم إلى مجموعات وكل مجموعة تنقسم إلى بنود وكل بند ينقسم إلى نوع.

4. التبويب الاقتصادي:

أي يتم الفصل بين الاستخدامات التجارية والاستخدامات الرأسمالية.

ثانياً: أسس تبويب الموارد:

1- التبويب النوعي دون النظر للتبويب الإداري فتحصل الموارد في أي مكان طالما أنها مستحقة التحصيل.

2- التبويب الاقتصادي:

فقسمت الموارد الجارية إلى موارد سيادية (كالمضرائب) وموارد خدمية كالرسوم التي يدفعها الأفراد نظير حصولهم على خدمات معينة، أما الموارد الرأسمالية فقد قسمت إلى مجموعتين: متنوعة ، وقروض وتسهيلات ائتمانية.

الأسس التي يقوم عليها إعداد الموازنة:

1. يتم تقدير الاستخدامات أولاً . (الإنفاق)

2. تغطية وزارة المالية هذه الاستخدامات من:

أ- الموارد الحالية.

ب- أو استخدامات موارد جديدة أو ضغط الإنفاق أو الاثنين معاً.

أهمية ارتباط النظام المحاسبي بالموازنة العامة

1. أن يكون تبويب الحسابات مناظراً لتبويب الموازنة العامة، وذلك لسهولة إعداد النتائج وأجرا المتابعة على موارد السنة وإعداد الحساب الختامي في نهاية السنة المالية.

2. ارتباط النتائج الفعلية (المالية) والبيانات الإحصائية حتى يمكن تقدير الاعتمادات المطلوبة للمصروفات والإيرادات المطلوبة عند إعداد الموازنة للسنوات القادمة.

الأسس الموحدة التي يقوم بها النظام المحاسبي الحكومي:

1. توحيد المجموعة الدفترية المستخدمة والدفاتر الرقابية والبيانية.
2. توحيد النماذج المستخدمة سواء أكان متعلقاً بتحصيل الإيراد أو دفع المصروفات أو متعلقاً بالمخازن.

3. توحيد المسميات والمصطلحات.

4. توحيد السنة المالية [6/30 - 7/1] أو [12/31 - 1/1]

5. توحيد أساس القيد [الأساس النقدي].

6. توحيد تقارير المتابعة الدورية [الشهرية - الربع سنوية والحساب الختامي]

الأسس المحاسبية في النظام الحكومي:

1. عدم إهلاك الأصول الثابتة.

2. عدم التفرقة بين المصروفات الإدارية والمصروفات الرأسمالية.

3. تحليل بنود المصروفات والإيرادات حسب بنود الإنفاق والتحصيل.

الأسس العامة للمحاسبة الحكومية

1. الوحدة المحاسبية مجال التطبيق: وهي الوحدات الإدارية التي تتصف بالآتي:

أ. ليس لها شخصية معنوية مستقلة.

ب. لا تهدف لتحقيق الربح.

ج. ليس لها رأس مال مستمر.

د. مواردها واستخداماتها من الوحدة وإليها.

2. النظرية المحاسبية :
- يعتمد على نظرية الأموال المخصصة.
3. الوحدة الزمنية:
- السنة المالية لها اثني عشر شهراً ميلادية.
4. أسس القياس المحاسبي:
- يتبع الأسس النقدي لقياس نتائج الأعمال.
- 5 عدم التفرقة بين الإيرادات والمصروفات الرأسمالية.
6. عدم احتساب إهلاك للأصول الثابتة.
7. عدم احتساب مخصصات أو احتياطات.
8. التوحيد المحاسبي: أي توحيد المجموعة المستندية والمجموعات الدفترية، وتوحيد المصطلحات المحاسبية وطرق القيد، وتقارير الحساب الختامي.
9. تنظيم الإدارة المالية (وزارة المالية) لتقوم بمهامها في إعداد الموازنة وفي تنفيذها والرقابة.
- أولاً : أوجه الشبه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية (التجارية)
1. كلاهما يستعمل طريقة القيد المزدوج التي تؤدي إلى التوازن الحسابي.
2. تسجيل العمليات بدفتر اليومية من واقع المستندات المؤيدة ويتم الترحيل لدفتر الأستاذ ويتم استخراج النتائج.
3. السنة المالية 12 شهراً ميلادياً.
4. كلاهما يعتمد على التبويب السليم للحسابات.
5. كلاهما يتخذ وحدة النقود وحدة القياس.
6. كلاهما يستخدم المصطلحات المحاسبية الموحدة.
- تدريب :
- 1/ ما هي ربط النظام المحاسبي بالموازنة العامة ؟
- 2/ أذكر التقسيم الهيكلي للموازنة ؟
- 3/ ما هي الأسس العامة للمحاسبة الحكومية ؟

الدرس السادس

أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

رقم	أساس الاختلاف	المحاسبة المالية (التجارية)	المحاسبة الحكومية
1	الهدف	تهدف لإظهار نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي.	تهدف لإحكام الرقابة على عمليات الصرف والتحصيل.
2	إعداد الموازنات	إعداد الموازنة التخطيطية وتقدير أولاً الموارد ثم توزع على الاستخدامات.	إعداد الموازنة العامة بتقدير الاستخدامات أولاً ثم تقدر الموارد اللازمة لتغطيتها.
3	أساس القياس	تستخدم أساس الاستحقاق.	تستخدم الأساس النقدي.
4	التفرقة بين المصرفيات	التفرقة بين المصرفيات والائتمانية والرأسمالية.	لا تفرق بينهما.
5	احتساب المخصصات والاحتياجات	تحتسب المخصصات والاحتياجات لمبدأ الحيطة والحذر.	لا تحسب أية احتياطات أو مخصصات.
6	احتساب الإهلاك	تحتسب الإهلاك لأصولها الثابتة	لا تحسب إهلاك.
7	القوانين التي تحكمها	تحكمها مجموعة من المبادئ العلمية القابلة للتعديل والتحديث	تحكمها مجموعة القوانين واللوائح والتعليمات الحكومية.

الدفاتر التي يعتمد عليها التنظيم المحاسبي الحكومي
أولاً: مجموعة دفترية تشتمل على:

1. دفاتر اليومية.
2. دفاتر الأستاذ.
3. دفاتر رقابية وبيانية.
4. دفاتر مخزنية.

ثانياً: مجموعة مستندية وهي ثلاثة أنواع:

1. مستندات المصروفات وغيرها من المدفوعات.
2. مستندات الإيرادات وغيرها من المقبوضات.
3. مستندات المخازن.

العمليات النقدية في المحاسبة الحكومية

دور البنك المركزي:

هو بنك الدولة حيث يتولى الإشراف ومباشرة جميع الأعمال المالية الخاصة بالحكومة من مصروفات وإيرادات.

أي يتم طريقة سداد المستحقات الحكومية ويتم تحصيل المستحقات الحكومية من أموال عامة.

ويقوم البنك المركزي بتنظيم السياسة الائتمانية والمصرفية والإشراف على تنفيذها، لذا يمسك البنك المركزي حساب لكل جهة حكومية تتعامل معه.

ويمكن تلخيص وظائف البنك المركزي الرئيسي (بنك السودان) فيما يلي:

- أ. بنك الإصدار.
- ب. بنك الحكومة.
- ج. بنك البنوك.
- د. الرقيب على الائتمان.
- هـ. المقرض الأخير للبنوك التجارية.

هيكل حسابات الحكومة بالبنك المركزي:

يمسك البنك المركزي لكل وحدة إدارية عدة حسابات هي:

1. حسابات المصروفات: [الفصل الأول - الفصل الثاني - الفصل الثالث] ويثبت في هذه الحسابات الشيكات المسحوبة على البنك المركزي وأية مبالغ مستبعدة منها.
2. حساب الإيرادات: لإثبات الشيكات الواردة والمحولة للبنك لتحويلها وجميع النقدية التي ترد للوحدة و المستبعدة منها.
3. حسابات المدينين: تثبت به حركة الإيداع والسحب الخاصة بالحسابات الجارية المدينة تحت التسوية مثل جاري السلفة المستديمة.
4. حسابات الدائنين لإثبات حركة الإيداع والسحب الخاصة بالحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية مثل جاري التأمينات.
5. حسابات المصروفات المستحقة: يعد هذا الحساب بعد نهاية السنة المالية من كل عام لإثبات قيمة الشيكات المسحوبة على استخدامات الموازنة ولم تصرف بعد.
6. حساب الإيرادات المستحقة : يعد هذا الحساب في نهاية السنة المالية لإثبات قيمة النقدية التي لم تودع بالبنك قبل نهاية السنة المالية وكانت تخص السنة المالية المنتهية.

7. حساب الخزائن العامة : يفتح للوحدات التي يوجد لديها خزائن عامة.

المتابعة المصرفية للعمليات الحكومية من البنك المركزي:

المتابعة المصرفية:

تتم المتابعة المصرفية للعمليات الحكومية عن طريق البنك المركزي وذلك عن طريق إيداع متحصلاتها لديه والسحب بموجب الشيكات وتتم المتابعة المصرفية بالشكل الآتي:

1. يفتح البنك للوحدة عدة حسابات خاصة بها طرفه.
2. تحتفظ كل وحدة بكشوف حسابات للبنك في ملفات خاصة مرتبة حسب تواريخ ورودها لتسوية الفروق أن وجدت.
3. إمداد الوحدات الإدارية بما يلزمها من دفاتر الشيكات لكل نوع من أنواع الحسابات.
4. حصر المبالغ المستقطعة من الصرفيات التي تمت بين الحسابات المختلفة.

5. في نهاية السنة المالية يصفى حساب البنك عن مصروفات الموازنة وموارد الموازنة وذلك بتوسيط د/ وزارة المالية التي ترسل لكل وحدة إدارية حوافظ الخصم بالإضافة عن كل وكذلك حساب المصروفات المستحقة ود/ الإيرادات المستحقة ويتم إثبات ذلك محاسبياً عن طريق القيود الآتية:

1- بالنسبة لحساب المنصرف لحساب الوحدة:

منه	له	بيان
		من مذكورين
××		د/ جاري البنك المركزي (استخدامات الموازنة)
××		د/ جاري لالبنك المركزي (مصروفات مستحقة)
	××	إلى د/ المنصرف بمعرفة وزارة المالية

2- بالنسبة للحوافظ المحصلة لحساب الوحدة (حوافظ الإضافة)

منه	له	بيان
××		من د/ المحصل بمعرفة وزارة المالية
		إلى مذكورين
	××	د/ جاري البنك المركزي (موارد الموازنة)
	××	د/ جاري البنك المركزي (موارد مستحقة)

تدريب :

1/ اذكر أوجه الشبه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.

2/ أذكر دور البنك المركزي في الدولة.

3/ أذكر أهمية الرقابة الداخلية في الدولة.

الدرس السابع

الخزن الحكومية

الخزائن العامة : توجد في بعض الوحدات الإدارية ومن أمثلتها خزائن وزارة المالية وخزائن الولايات وبعض مكاتب البريد (سابقاً) وخزائن البنك المركزي وفروعه، وتقوم هذه الخزائن بالآتي:

أ. استخدام النقدية المتحصلة الخاصة بالوحدة والوحدات الإدارية الأخرى.

ب. صرف أذون الصرف المسحوب عليها.

ج. استلام ما يتجمع لدى الوحدات الفرعية من متحصلات نقدية.

2. الخزائن الفرعية:

وتوجد في جميع الوحدات الإدارية مهما قل نشاطها وتقوم بما يلي:

أ. استلام المتحصلات النقدية للوحدة الموجودة بها فقط.

ب. توريد ما تحصله للخزائن العامة.

حركة النقدية الحكومية:

حركة النقدية الحكومية هي عملية تبادل النقود بين الخزائن الحكومية وقد يأخذ هذا التبادل إحدى الصور الآتية:

1. توريد النقدية من خزانة فرعية إلى خزانة عامة.

2. فائض النقود الموردة من خزائن عامة إلى البنك المركزي.

3. نقود مسحوبة من البنك المركزي لتمويل خزانة وزارة المالية أو أي خزانة عامة أخرى.

4. النقود المرسلة من البنك إلى جهات رسمية حكومية حسب طلبها.

5. نقدية صادرة من خزانة عامة إلى خزانة عامة أخرى.

6. النقود المعدنية التي تزيد عن حاجة العمل بالخزانة ترسل إلى خزانة وزارة المالية.

ويجب اتخاذ احتياطات لضمان سلامة عملية التبادل بين الخزائن كما يتم إجراء قيود محاسبية كما تتم قيود محاسبية في دفاتر الوحدة الحسابية التي تتبعها الخزانة المرسلة للنقدية والخزانة المستلمة للنقدية.

الرقابة الداخلية على العمليات النقدية:

أولاً : الإجراءات الرقابية الداخلية الواجب اتباعها في الصرفيات الحكومية:

1. يتم الصرف من الخزائن العامة بواسطة أذن الصرف وعلى الصراف المختص التأكد من أنه مسحوب على نفس الخزينة وسلامة التوقيعات.
2. يتم الصرف بعد التوقيع أمام الصراف ويكون المبلغ في حدود المسموح به.
3. لا يجوز صرف الأذن بعد انقضاء المدة المسموح بها إلا بعد تجديد الصلاحية من الجهة المختصة.

الإجراءات الداخلية للرقابة على المتحصلات النقدية:

1. الدقة في استلام النقدية.
2. العملة الثالفة يحرق بها محضر ضد صاحبها وترسل إلى وزارة المالية متفق عليها.
3. يستخرج إيصال إلى واضع النقدية من أصل وصورتين بالكربون فتوضع صورة و يحفظ الأصل بالدفتر وتعطى صورة لدافع النقدية وترفق الصورة الأخرى بالمستندات.

4. تورّد المبالغ المحصلة بدفتر يومية الخزينة العامة.
 5. يتم إثبات المبالغ المحصلة بدفتر يومية الخزينة العامة
- الضوابط التي تتخذها الجهات الحكومية بالنسبة للخزائن العامة:**

1. فحص الخزائن والتأكد من صلاحيتها وتجربة المفاتيح.
2. يسلم المفتاح للصراف وآخر لرئيس الحسابات
3. في حالة وجود تلف بالخزينة الحديدية تخطر الجهات المسؤولة لوزارة المالية والتي تقوم بإصلاحها.
4. المفاتيح الاحتياطي توضع في ظروف باسم الوحدة التي بها الخزنة وتحفظ في وزارة المالية.

الضوابط العامة بالنسبة للصرافين بالخرن:

1. عند تغير الصراف تجرد الخزينة قبل تسليمها للصراف الجديد وتثبت نتيجة الجرد في دفتر يومية الخزينة ، وفي حالة وجود عجز يقوم الصراف بسداد العجز خلال فترة يحددها القانون وتوقع عليه العقوبة التأديبية.
2. في حالة وفاة أمين الخزينة (الصراف أو غيابه) على رئيس الوحدة الإدارية أن يبلغ ذلك إلى الجهاز التابعة لها الخزينة التابعة لوزارات المالية وتستمر حركة الخزينة مؤقتاً .

محاسبة عمليات التحصيل والإيراد:

يتم التحصيل للموارد والمستحقات الأخرى بوسائل هي:

1. التحصيل النقدي عن طريق الخزائن الفرعية او الخزائن العامة.
2. التحصيل بشيكات.
3. التحصيل البريد الحكومي.
4. التحصيل خصماً من مستحقات الغير.

أنواع الخزائن الحكومية:

- 1- الخزائن الفرعية: لعدم تحصيل ما يخص الوحدة ولعدم توريدها إلى الخزائن العامة أو البنك المركزي أو فروعها.
- 2- الخزائن العامة: وهي التي تقوم بتحصيل ما يخص الوحدة التي تتبعها أو يخصص وحدات أخرى ويسمح لها بالصرف من المتحصلات بمقتضى أدوات صرف ويجوز أن تقوم بتوريد بعض متحصلاتها لخزينة عامة أخرى أو إلى لابلنك المركزي.

الفرق بين الخزينة العامة والخزينة الفرعية:

رقم	الخزينة العامة	الخزينة الفرعية
1	تقوم بحفظ المبالغ التي تخص الوحدة التي تتبعها.	تقوم بتحصيل الأموال التي تخص الوحدة التابعة لها والوحدات الأخرى غير التابعة لها.
2	لا عليها الصرف من المتحصلات.	يمكنها الصرف لحساب الوحدة التي تتبعها.
3	يعين عليها توريد متحصلات كاملة للخزائن العامة أو البنك المركزي.	يمكن أن تورد بعض متحصلات للبنك المركزي أو لخزينة عامة أخرى.

ملحوظة : يعطى دافع النقدية لإيصال سواء كان المبلغ المحصل لإيراد أو تامين أو غرامة.

قيود اليومية التي يتم بها إثبات المتحصلات النقدية التي تتم عن طريق خزينة فرعية بإحدى الوحدات الحكومية.

أولاً عند التحصيل: يوسط حساب نقدية تحت التسوية الذي يحصل منها بما تحصله الخزين الفرعية من موارد أو مبالغ غير إيرادية مثل التأمينات ... الخ فيكون القيد كالاتي:

××	من د/ نقدية تحت التسوية	
××	د/ الإيرادات	
××	أو د/ جاري التأمينات المؤقتة	
××	أو د/ جاري التأمينات النهائية	
	 الخ	

ثانياً: عند التوريد : يتعين على الخزينة الفرعية توريد متحصلاتها إلى البنك المركزي أو إلى إحدى الخزائن العامة وفي هذه الحالة يجعل د/ نقدية تحت التسوية دائماً بقيمة ما تورده الخزينة الفرعية.

1. إذا تم التوريد للبنك المركزي يكون القيد:

من د/ البنك المركزي	×	×
إلى د/ نقدية تحت التسوية	×	×

2. إذا تم التوريد للخزينة العامة:

يجعل المصلحة التابعة لها الخزينة العامة مدينة بقيمة ما تورده لها لحين حصول شيك منها بالقيمة الذي يرسل للبنك المركزي لإضافة قيمته لحساب المصلحة التابع الخزينة الفرعية ، فتكون قيود اليومية كالآتي:

من د/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف المصلحة..) إلى د/ نقدية تحت التسوية. توريد النقدية للخزينة العامة التابعة لمصلحة ... — من د/ شيكات تحت التحصيل إلى د/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف مصلحة ...) وصول شيك بقيمة المبلغ المورد للخزينة العامة — من د/ جاري البنك المركزي إلى د/ شيكات تحت التحصيل أشعار البنك المركزي بتحصيل الشيك —	×	×
	×	×
	×	×

تمرين محلول:

تمت العمليات الآتية بمصلحة الضرائب عن طريق الخزينة الفرعية:

1- حصلت ما يأتي:

600 جنيه قيمة ضرائب مستحقة من أحد الممولين.

5000 جنيه قيمة تأمينات منها 2000 ج تأمينات ابتدائية والباقي تأمينات نهائية.

60 جنيه قيمة غرامة من أحد المقاولين فرضت على للتأخير.

40 جنيه ردها أحد العاملين لصرفها له كمكافأة دون وجه حق.

2- ورد الخزينة للبنك المركزي مبلغ 6000 جنيه.

3- كما وردت للخزينة العامة لولاية الخرطوم مبلغ 300 جنيه ورد بها شيك أرسل

للبنك المركزي الذي ورد منه إشعار يفيد تحصيل الشيك.

المطلوب: أثبات ما تقدم بقيود يومية في دفاتر مصلحة الضرائب.

الحل:

البيان	له	منه
من د/ نقدية تحت التسوية إلى مذكورين		5700
د/ الإيرادات	600	
د/ جاري التأمينات المؤقتة	2000	
د/ جاري التأمينات النهائية	3000	
د/ الإيرادات	0060	
د/ الاستخدامات	0040	
إثبات ما تم تحصيله		
-		
من د/ جاري البنك إلى د/ نقدية تحت التسوية	6000	6000
إثبات وارد الخزينة الفرعية إلى البنك المركزي		
من د/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف الولاية)		
إلى د/ نقدية تحت التسوية	300	300

قيمة ما ردتته الخزينة الفرعية للخزينة العامة (الولاية) من د/ شيكات تحت التحصيل		
—		
إلى د/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف الولاية) الشيك الوارد من الولاية لتوريده للخزينة العامة	300	300
—		
من د/ جاري البنك المركزي إلى د/ شيكات تحت التحصيل أشعار البنك المركزي بتحصيل لاشيك	300	300

تدريب :

- 1/ ما المقصود بالرقابة الداخلية على العمليات النقدية ؟
- 2/ ما الضوابط التي تتخذها الجهات الحكومية بالنسبة للخرن العام ؟
- 3/ ما الضوابط التي تتخذها الحكومة بالنسبة للصرافين ؟
- 4/ فرق بين الخزينة العامة والخزينة الفرعية.

أسئلة تقويمية

1. اذكر أهداف المحاسبة الحكومية.
2. ما خصائص المحاسبة الحكومية.
3. ما الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.
4. ما أهم الفروض والمبادئ المحاسبية الحكومية
5. اشرح دور المحاسبة الحكومية في الرقابة المالية
6. وضح مراحل إعداد الموازنة.
7. وضح دور البنك المركزي في الدولة
8. حدد دور الخزن الحكومية في التحصيل و الصرف.
9. عدد الدفاتر المستخدمة في نظام المحاسبة الحكومية.
10. تمت العمليات التالية في احدى المصالح الحكومية والمطلوب منك اثباتها
بقيود يومية في دفاتر المصلحة
1000 جنيه قيمة ديون على أحد العملاء.
8000 جنيه تأمينات منها 3000 جنيه مستردة والباقي تأمينات نهائية
2000 جنيه غرامة فرضت على أحد المقاولين.
10000 جنيه وردت بخزينة البنك المركزي
5000 جنيه وردت للخزينة العامة للولاية بشيك ارسل للبنك المكزي والذي
ورد منه اشعار بتحصيل الشيك.