

الفصل السادس نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

مقدمة

نظام تكاليف الأوامر هو نظام لقياس تكلفة الإنتاج ويطبق في الصناعات التي يكون فيها الإنتاج حسب طلبات ورغبات العملاء مثل صناعة الأثاث، صناعة الإنشاءات، مراكز الخدمة والإصلاح، المستشفيات..... الخ. ويسمي طلب كل عميل امر انتاجي، ويركز هذا النظام على تحديد تكلفة كل امر انتاجي على حدة، لذلك يعتبر الأمر الإنتاجي هو وحدة قياس التكلفة، وسوف نهتم بدراسة:

- 1- تحديد تكلفة الأمر الإنتاجي.
- 2- دورة تسجيل تدفق التكاليف (قيود اليومية).
- 3- تصوير حسابات الأستاذ (يطلق عليها البعض حسابات المراقبة).
- 4- اعداد قائمة تكلفة البضاعة تامة الصنع، وتكلفة البضاعة المباعة.
- 5- معالجة فروق التحميل.

أولاً: تحديد تكلفة الأمر الإنتاجي:

- يعتمد نظام تكاليف الاوامر على طريقة التكلفة الكلية، لذلك تتكون تكلفة أي أمر إنتاجي من ثلاثة عناصر هي:
- 1- **المواد المباشرة:** تحدد من واقع استمارة صرف المواد الخام من المخازن، والتي توضح كمية ونوع المواد.
 - 2- **الأجور المباشرة:** تحدد من واقع استمارة الوقت للعمال، التي توضح ساعات العمل في كل امر.
 - 3- **التكاليف الصناعية غير المباشرة:** وهي التكاليف التي لا يمكن تتبعها لأمر معين، وأيضاً لا يمكن حصرها إلا في نهاية الفترة، لذلك يتم تحميلها على الأوامر على أساس تقديري باستخدام معدلات التحميل التقديرية وتسمى **تكاليف صناعية غير مباشرة (محملة)** وتحدد كالاتي:

$$\text{أ- معدل التحميل التقديري} = \frac{\text{اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدره}}{\text{مستوي النشاط المقدر}}$$

النشاط المقدر: يقاس على اساس ساعات العمل المباشر او ساعات تشغيل الآلات (ويكون في صورة $\times \times$ ريال للساعة)، كما يمكن ان يقاس باستخدام الاجور المباشرة (ويكون في صورة نسبة مئوية). ويجب ان يكون مستوي النشاط هو المتسبب في تحمل الشركة لهذه التكاليف.

ب- التكاليف الصناعية غير المباشرة (المحملة) لأي امر = النشاط الفعلي للأمر \times معدل التحميل التقديري

لاحظ:

1- إذا كان هناك أكثر من أمر انتاجي يتم تحديد تكلفتهم في قائمة تسمى **قائمة تكاليف الأوامر كالتالي:**

	أمر (15)	أمر (16)	أمر (17)	إجمالي	
	××	-	-	××	رصيد انتاج تحت التشغيل اول الفترة
	××	××	××	××	مواد مباشرة
	××	××	××	××	أجور مباشرة
	××	××	××	××	تكاليف صناعية غير مباشرة (محملة)
	××	××	××	××	إجمالي

2- في نهاية الفترة يتم حصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية (مواد غير مباشرة، أجور غير مباشرة، تكاليف صناعية اخري) ومقارنتها مع التكاليف الصناعية غير المباشرة (المحملة) لتحديد فروق التحميل:

فروق التحميل = ت. ص. غير المباشرة (الفعلية) - ت. ص. غير المباشرة (المحملة) =

- (+) مقدرة بأقل من قيمتها (تحميل بالنقص)
 (-) مقدرة بأكثر من قيمتها (تحميل بالزيادة)

ويتم معالجة او اقفال فروق التحميل في حساب تكلفة البضاعة المباعة كالاتي.

مقدرة بأقل من قيمتها	مقدرة بأكثر من قيمتها
×× من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	×× من حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة
×× الي حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة	×× الي حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

مثال:

تستخدم احدى الشركات الصناعية نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية وقد أمكن الحصول على البيانات التالية خلال فترة التكاليف الأخيرة:

- 1- بلغ رصيد الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة 15000 ريال تخص الأمر رقم (101)
- 2- بدأت الشركة خلال الفترة في تصنيع بعض الأوامر وكانت بياناتها كالاتي:

رقم الأمر	مواد مباشرة	عمالة مباشرة	ساعات تشغيل الآلات
101	5000 ريال	3000 ريال	1000 ساعة
102	7000 ريال	8000 ريال	2000 ساعة
103	9000 ريال	7000 ريال	1500 ساعة

- 3- يتم تحميل الأوامر بالتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس ساعات تشغيل الآلات وكانت التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة اول الفترة 180000 ريال ومستوى النشاط المقدر 30000 ساعة تشغيل آلات.
- 4- في نهاية الفترة تم حصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية وكانت بياناتها: مواد غير مباشرة 14000 ريال، أجور غير مباشرة 12000 ريال، تكاليف صناعية غير مباشرة أخرى 3000 ريال.

المطلوب:

إعداد قائمة تكاليف الأوامر وتحديد فروق التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة واقفالها.

الإجابة

- قائمة تكاليف الأوامر:

البيان	أمر (101)	أمر (102)	أمر (103)	إجمالي
رصيد انتاج تحت التشغيل أول	15000	-	-	15000
مواد مباشرة	5000	7000	9000	21000
عمالة مباشرة	3000	8000	7000	18000
تكاليف صناعية غير مباشرة (محملة)	6000	12000	9000	27000
اجمالي	29000	27000	25000	81000

$$\leftarrow \text{معدل التحميل التقديري} = \frac{180000}{30000} = 6 \text{ ريال لكل ساعة تشغيل الآلات}$$

$$\text{للأمر 101} = 6 \times 1000 = 6000 \text{ ريال}$$

$$\text{للأمر 102} = 6 \times 2000 = 12000 \text{ ريال}$$

$$\text{للأمر 103} = 6 \times 1500 = 9000 \text{ ريال}$$

- فروق التحميل = ت. ص. غير المباشرة (الفعلية) - ت. ص. غير المباشرة (محملة)

$$= 27000 - (3000 + 12000 + 14000)$$

$$= 27000 - 29000 = 2000 \text{ مقدرة بأقل من قيمتها (تحميل بالنقص).}$$

اقفال فروق التحميل:

2000 من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

2000 الي حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة

ثانياً: دورة تسجيل تدفق التكاليف (قيود اليومية):

1- شراء المواد وصرفها:

بلغ رصيد حساب المواد الخام في بداية الفترة 7000 ريال، وقامت الشركة بشراء مواد خام بمبلغ 60000 ريال على الحساب، وبلغت المواد الخام المنصرفة من المخزن 52000 ريال منها 50000 ريال مواد مباشرة و2000 ريال مواد غير مباشرة.

صرف المواد المباشرة وغير المباشرة:
من مذكورين
50000 ح/الانتاج تحت التشغيل (المواد المباشرة)
2000 ح / تكاليف صناعية غير مباشرة (المواد غير المباشرة)
52000 الى ح / المواد الخام .

شراء المواد الخام:
60000 من ح / المواد الخام
60000 الي ح/الدائنون

ويظهر حساب المواد الخام كالآتي:

ح/ المواد الخام			
من / مذكورين (المواد المنصرفة)	52000	رصيد أول الفترة	7000
		الى ح / الدائنون (مشتريات المواد)	60000
رصيد آخر الفترة	15000		
	67000		67000

2- تحميل الاجور على الاوامر:

خلال الفترة بلغت الاجور المستحقة للعمالة المباشرة 60000 ريال وللعمالة غير المباشرة 15000 ريال.

من مذكورين
60000 ح / الانتاج تحت التشغيل (العمالة المباشرة)
15000 ح / تكاليف صناعية غير مباشرة (العمالة غير المباشرة)
75000 الى ح / الأجور المستحقة

ويظهر حساب الاجور المستحقة كالآتي:

ح/ الاجور المستحقة			
من / مذكورين	75000		

3- تحميل الأوامر بالتكاليف الصناعية غير المباشرة (المحملة):

بفرض ان معدل التحميل التقديري هو 6 ريال لكل ساعة تشغيل الات وبلغت ساعات الآلات المستغرقة في انتاج الاوامر المختلفة 15000 ساعة.

∴ التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة = 15000 ساعة × 6 ريال = 90000 ريال

90000 من ح / الانتاج تحت التشغيل.

90000 الى ح / تكاليف صناعية غير المباشرة (المحملة).

4- اثبات التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية الاخرى: مثل (استهلاك الآلات، ايجار المصنع،الخ):

بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى 78000 ريال تتمثل في 60000 ريال ايجار وتأمين مستحق على المصنع 18000 ريال استهلاك معدات المصنع.

78000 من ح / تكاليف صناعية غير مباشرة

إلى مذكورين

60000 ح/ ايجار وتأمين مستحق

18000 ح / مجمع الاستهلاك

لاحظ: التكاليف الصناعية غير المباشرة (الفعلية) = 2000+15000+78000 = 95000 ريال
بينما التكاليف الصناعية غير المباشرة (المحملة) = 90000 ريال
فروق التحميل = 95000 - 90000 = 5000 مقدرة بأقل من قيمتها (تحميل بالنقص)
ويظهر حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة كالآتي:

المحملة	ح/ التكاليف الصناعية غير المباشرة	الفعلية
من ح/ انتاج تحت التشغيل (المحملة)	90000	2000
من ح/ تكلفة البضاعة المباعة	5000	15000
(فروق التحميل المقدرة باقل من قيمتها)		78000
	95000	95000

5- إثبات تكلفة البضاعة تامة الصنع.

بفرض انه تم الانتهاء خلال الفترة من انتاج بضاعة او اوامر وبلغت تكلفتها الصناعية 158000 ريال.

158000 من ح/ البضاعة تامة الصنع (بتكلفة الاوامر تامة الصنع او المكتملة)

158000 الى ح/ الانتاج تحت التشغيل

6- إثبات تكلفة البضاعة المباعة:

بفرض انه تم شحن اوامر ل احد العملاء بلغت تكلفتها 80000 ريال مقابل مبلغ 100000 ريال على الحساب.

اثبات ثمن بيع البضاعة او الاوامر	اثبات تكلفة البضاعة او الاوامر المباعة
100000 من ح/ المدينين	80000 من ح/ تكلفة البضاعة المباعة
100000 الي ح/ المبيعات	80000 الي ح/ البضاعة تامة الصنع .

7- معالجة فروق التحميل: (تقفل في حساب تكلفة البضاعة المباعة)

فروق التحميل المحملة بأكثر من قيمتها	فروق التحميل المحملة باقل من قيمتها
×× من ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة	×× من ح/ تكلفة البضاعة المباعة
×× الي ح/ تكلفة البضاعة المباعة	×× الي ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة.

ثالثاً: تصوير حسابات الاستاذ:

بالإضافة الي الحسابات السابقة، د/ المواد الخام، د/الاجور المستحقة، د / تكاليف صناعية غير مباشرة، هناك ثلاثة حسابات اخري من اهم الحسابات وهي:

د/ الانتاج تحت التشغيل

من / البضاعة تامة الصنع (بتكلفة الاوامر التامة)	xx	رصيد انتاج تحت التشغيل أول الفترة	xx
		الي د / المواد الخام (المواد المباشرة)	xx
		الي د/ الأجور المستحقة (الأجور المباشرة)	xx
رصيد آخر الفترة (تكلفة الأوامر غير التامة)	(xx)	الي د/ تكاليف صناعية غير مباشرة (المحملة)	xx
	xx		xx

د/ البضاعة تامة الصنع

من د/ تكلفة البضاعة المباعة (بتكلفة الاوامر المباعة)	xx	رصيد البضاعة تامة الصنع أول الفترة	xx
		الي د / الانتاج تحت التشغيل	xx
رصيد آخر الفترة (تكلفة الاوامر التامة غير المباعة)	(xx)		xx
	xx		xx

د / تكلفة البضاعة المباعة

من د/ ت. ص. غير مباشرة (فروق التحميل المحملة بأكثر من قيمتها)	xx	الي د / البضاعة تامة الصنع	xx
		الي د/ ت. ص. غير مباشرة او (فروق التحميل المحملة بأقل من قيمتها)	xx
من د / ملخص الدخل (تكلفة البضاعة المباعة المعدلة)	(xx)		xx
	xx		xx

أمثلة متنوعة

مثال (1):

تستخدم إحدى الشركات الصناعية نظام تكاليف الأوامر، وقد توافرت لديك البيانات التالية:

- 1- بلغ رصيد حساب الانتاج تحت التشغيل في أول الفترة 15000 ريال وهي تكلفة الأمر رقم (101)، وفي ذلك التاريخ كان رصيد حساب البضاعة تامة الصنع 18000 ريال وهي تكلفة الأمر رقم (100)
- 2- خلال الفترة كانت بيانات التكاليف الفعلية على النحو التالي:

رقم الأمر	تكلفة مواد مباشرة	تكلفة الأجور المباشرة	ساعات العمل المباشر
101	9000 ريال	6500 ريال	7000 ساعة
102	15000 ريال	16000 ريال	12000 ساعة
103	11000 ريال	10500 ريال	3000 ساعة
اجمالي	35000 ريال	33000 ريال	22000 ساعة

- 3- بلغت تكلفة المواد غير المباشرة الفعلية خلال الفترة 2500 ريالا والأجور غير المباشرة الفعلية 4000 ريال والتكاليف الصناعية الأخرى 3500 ريال وسددت بشيك.
- 4- تقوم الشركة باحتساب معدل التحميل التقديري على أساس ساعات العمل المباشر، حيث بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة 20000 ريال ومستوى النشاط المتوقع 40000 ساعة عمل مباشر.
- 5- تم الانتهاء خلال الفترة من تصنيع الأوامر رقم 101، 102 وفقا لاستمارة تكلفة الأوامر الخاصة بهما.
- 6- تم بيع الأوامر 100، 101 على الحساب بمبلغ 65000 ريال

المطلوب:

- 1- اعداد قائمة تكاليف الأوامر وتحديد فروق التحميل.
- 2- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة.
- 3- تصوير حساب الانتاج تحت التشغيل، ح/ البضاعة تامة الصنع، ح/ تكلفة البضاعة المباعة

الإجابة

1- قائمة تكاليف الأوامر:

البيان	(101)	(102)	(103)	إجمالي
رصيد انتاج تحت التشغيل اول	15000	-	-	15000
مواد مباشرة	9000	15000	11000	35000
أجور مباشرة	6500	16000	10500	33000
ت. ص. غير مباشرة (محملة)	3500	6000	1500	11000
إجمالي	34000	37000	23000	94000

$$\text{معدل التحميل التقديري} = \frac{20000}{40000} = 0.5 \text{ ريال للساعة}$$

ت. ص. غير مباشرة محملة لأي امر = ساعات العمل المباشر للأمر × معدل التحميل (0.5 ريال)

- فروق التحميل = تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية - تكاليف صناعية غير مباشرة محملة

$$= (3500 + 4000 + 2500) - 11000 =$$

$$= 11000 - 10000 = (1000) \text{ مقدرة بأكثر من قيمتها (تحميل بالزيادة)}$$

2- قيود اليومية:

1- صرف المواد:

من مذكورين

35000 ح/ الانتاج تحت التشغيل

2500 ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة

37500 الى ح/ المواد الخام

3- ت. ص. غير مباشرة محملة:

11000 ح/ الانتاج تحت التشغيل

11000 الي ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة (محملة)

5- تكلفة البضاعة تامة الصنع:

71000 ح/ البضاعة تامة الصنع

71000 الى ح/ م الانتاج تحت التشغيل

37000 + 34000

7- ثمن بيع البضاعة:

65000 من ح/ المدينون

65000 الا ح/ المبيعات

3- تصوير الحسابات:

2- تحميل الأجور:

من مذكورين

33000 ح/ الانتاج تحت التشغيل.

4000 ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة

37000 الى ح/ الأجور المستحقة

4- ت. ص. غير مباشرة الأخرى:

3500 ح/ تكاليف صناعية غير مباشر

3500 الى ح/ البنك

6- تكلفة الأوامر المبيعة:

52000 من ح/ تكلفة البضاعة المبيعة

52000 الى ح/ البضاعة تامة الصنع

34000 + 18000

8- اقفال فروق التحميل:

1000 من ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة

1000 الي ح/ تكلفة البضاعة المبيعة

ح/ الانتاج تحت التشغيل

15000	رصيد أول الفترة
35000	الى ح/ المواد الخام
33000	الى ح/ الأجور المستحقة
11000	الى ح/ ت. ص. محملة
<u>94000</u>	
71000	من ح/ البضاعة تامة الصنع (101، 102)
23000	رصيد آخر الفترة (الأوامر غير التامة 103)
<u>94000</u>	

ح/ البضاعة تامة الصنع

18000	رصيد أول الفترة (أمر 100)
71000	الى ح/ الانتاج تحت التشغيل
<u>89000</u>	
52000	من ح/ تكلفة البضاعة المبيعة (أمر 100، 101)
37000	رصيد آخر الفترة (أمر 102)
<u>89000</u>	

ح/ تكلفة البضاعة المبيعة

52000	الى ح/ البضاعة تامة الصنع
<u>52000</u>	
1000	من ح/ ت. ص. غير مباشرة (فروق التحميل مقدرة بأكثر من قيمتها)
51000	من ح/ ملخص الدخل (تكلفة البضاعة المبيعة المعدلة)
<u>52000</u>	

مثال (2):

تستخدم منشأة الهلال الصناعية نظام تكاليف الأوامر، ويتم تحميل الأوامر بالتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس تكلفة العمالة المباشرة، وقد بلغ رصيد حساب الانتاج تحت التشغيل في بداية الفترة 9000 ريال (2000 ريال مواد مباشرة، 4000 ريال عمالة مباشرة، 3000 ريال تكاليف صناعية غير مباشرة محملة) ويمثل هذا الرصيد تكلفة الأمر رقم (95)، وقد بلغ رصيد حساب البضاعة تامة الصنع في نفس التاريخ 17000 ريال وهي تكلفة الامر رقم (94) وخلال الفترة كانت تكاليف المواد المباشرة والعمالة المباشرة كالتالي:

الأمر (97)	الأمر (96)	الأمر (95)	
14000	16000	4000	المواد المباشرة
12000	8000	4000	عمالة المباشرة

وقد بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية خلال الفترة 20000 ريال، وقد انتهى إنتاج الأوامر 95، 96 وحولت إلى البضاعة تامة الصنع، كما تم شحن الأوامر رقم 94، 95 الي العملاء.
المطلوب:

1- إعداد قائمة تكاليف الأوامر وتحديد فروق التحميل.

تتمثل مشكلة التمرين أنه لم يعطى أي بيانات لاحتساب معدل التحميل التقديري ونص فقط على أنه يتم تحميل الأوامر بالتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس تكلفة العمالة المباشرة ويمكن تحديد معدل التحميل التقديري من بيانات رصيد الانتاج تحت التشغيل أول الفترة كالاتي:

$$\text{معدل التحميل التقديري} = \frac{\text{ت. ص. غير المباشرة المحملة للأمر (95)}}{\text{العمالة المباشرة للأمر (95)}}$$

$$= \frac{3000}{4000} = 75\% \text{ من العمالة المباشرة}$$

- قائمة تكاليف الأوامر:

البيانات	95	96	97	اجمالي
رصيد الانتاج تحت التشغيل أول	9000	-	-	9000
مواد مباشرة	4000	16000	14000	34000
عمالة مباشرة	4000	8000	12000	24000
ت. ص. محملة (75% من العمالة المباشرة)	3000	6000	9000	18000
إجمالي	20000	30000	35000	85000

فروق التحميل = ت. ص. غير مباشرة فعلية - ت. ص. غير مباشرة محملة
= 20000 - 18000 = 2000 مقدره بأقل من قيمتها (تحميل بالنقص)

2- إجراء قيود اليومية اللازمة لأثبت:

معالجة او اقفال فروق التحميل	تكلفة البضاعة المبيعة	تكلفة البضاعة تامة الصنع
2000 من د/ تكلفة البضاعة المبيعة	37000 من د/ تكلفة البضاعة المبيعة	50000 د/ البضاعة تامة الصنع
2000 الي د/ تكاليف صناعية غير مباشرة.	37000 الي د/ البضاعة تامة الصنع	50000 الي د/ الانتاج تحت التشغيل
	تكلفة الامر 95.94 = 17000 + 20000	تكلفة الامر 96.95 = 20000 + 30000

3- تصوير د/ الانتاج تحت التشغيل، د/ البضاعة تامة الصنع.

د/ الانتاج تحت التشغيل		د / البضاعة تامة الصنع	
من د/ البضاعة تامة الصنع (امر 95، 96)	50000	رصيد أول الفترة	9000
رصيد آخر الفترة	35000	الى د/ المواد الخام	34000
	85000	الى د/ الأجور المستحقة	24000
		الى د/ ت. ص غير مباشرة محملة	18000
			85000
من د/ تكلفة البضاعة المباعة (94، 95)	37000	رصيد أول الفترة (امر 94)	17000
رصيد آخر الفترة	30000	الي د/ الانتاج تحت التشغيل	50000
	67000		67000

مثال (3): (تمرين 3-3 صفحة 96)

يبلغ معدل تحميل التكاليف الإضافية غير المباشرة المحدد مسبقا في إحدى الشركات 18 ريال لكل ساعة عمل مباشر، ويبلغ معدل اجر العمالة المباشرة 12 ريال للساعة، والبيانات التالية تخص امر الانتاج رقم 200:

المواد المباشرة	200 ريال
العمالة المباشرة	120 ريال

المطلوب:

- 1- تحديد تكلفة التصنيع للأمر 200.
- 2- إذا كان الأمر 200 يتكون من 50 وحدة، فما هي متوسط تكلفة الوحدة في الامر؟

الإجابة

- 1- تحديد تكلفة التصنيع للأمر 200:

$$\text{ساعات العمل المباشرة للأمر 200} = \frac{120}{12} = 10 \text{ ساعة عمل مباشر}$$

تكلفة الامر رقم 200:

المواد المباشرة	200 ريال
العمالة المباشرة	120 ريال
ت. ص. غير مباشرة محملة = 18×10	180 ريال
تكلفة الامر	500 ريال

$$2- \text{متوسط تكلفة الوحدة في الامر} = \frac{500 \text{ ريال}}{50 \text{ وحدة}} = 10 \text{ ريال للوحدة}$$

رابعاً: عداد قائمة تكلفة البضاعة تامة الصنع، وتكلفة البضاعة المباعة.

هي قائمة توضح تكلفة البضاعة تامة الصنع والتي تتمثل تكلفتها في التكاليف الصناعية الثلاثة (مواد مباشرة مستخدمة، واجور مباشرة، وتكاليف صناعية غير مباشرة محملة) كما يوضح ايضا تكلفة البضاعة المباعة وتعد كالاتي:

تكلفة البضاعة تامة الصنع	××	مخزون المواد الخام أول المدة
	××	(+) مشتريات المواد الخام
	××	المواد الخام المتاحة للاستخدام
	(××)	(-) مخزون المواد الخام آخر المدة
	(××)	(-) المواد الخام غير المباشرة (ان وجدت)
	××	مواد مباشرة مستخدمه
	××	(+) العمالة المباشرة
	××	التكلفة الاولية
	××	(+) تكاليف صناعية غير مباشرة المحملة
	××	إجمالي التكاليف الصناعية
تكلفة البضاعة المباعة	××	(+) إنتاج تحت التشغيل أول المدة
	(××)	(-) إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
	××	تكلفة البضاعة تامة الصنع
	××	(+) مخزون البضاعة التامة أول المدة
	××	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
	(××)	(-) مخزون البضاعة التامة آخر المدة
	××	تكلفة البضاعة المباعة
	××	(+) فروق التحميل المقدرة باقل من قيمتها او
	××	(-) فروق التحميل المقدرة بأكثر من قيمتها
	××	تكلفة البضاعة المباعة المعدلة

مثال (1) تمرين 3-8 صفحة 98

البيانات التالية عن العام الحالي لأحدي الشركات:

643000 ريال	المبيعات
90000 ريال	تكلفة العمالة المباشرة
132000 ريال	مشتريات المواد الخام
100000 ريال	مصروفات البيع
43000 ريال	المصروفات الادارية
210000 ريال	تكاليف التصنيع الاضافية غير المباشرة المحملة علي الانتاج تحت التشغيل
220000 ريال	تكاليف التصنيع الاضافية غير المباشرة الفعلية

المخزون	بداية العام	نهاية العام
المواد الخام	8000 ريال	10000 ريال
المنتجات تحت التشغيل	5000 ريال	20000 ريال
البضاعة تامة الصنع	70000 ريال	25000 ريال

المطلوب: اعداد قائمة تكلفة البضاعة تامة الصنع بفرض ان جميع المواد الخام المستخدمة مباشرة، وقائمة تكلفة البضاعة المباعة، وقائمة الدخل.

الاجابة

- قائمة تكلفة البضاعة تامة الصنع، وقائمة تكلفة البضاعة المباعة.
فروق التحميل = 220000 - 210000 = 10000 مقدره بأقل من قيمتها (تحميل بالنقص)

تكلفة البضاعة تامة الصنع	8000	مخزون المواد الخام أول المدة
	132000	(+) مشتريات المواد الخام
	140000	المواد الخام المتاحة للاستخدام
	(10000)	(-) مخزون المواد الخام آخر المدة
	صفر	(-) المواد الخام غير المباشرة
	130000	مواد مباشرة مستخدمه
	90000	(+) العمالة المباشرة
	220000	التكلفة الاولية
	210000	(+) تكاليف صناعية غير مباشرة المحملة
	430000	إجمالي التكاليف الصناعية
5000	(+) إنتاج تحت التشغيل أول المدة	
(20000)	(-) إنتاج تحت التشغيل آخر المدة	
415000	تكلفة البضاعة تامة الصنع	
70000	(+) مخزون البضاعة التامة أول المدة	
485000	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	
(25000)	(-) مخزون البضاعة التامة آخر المدة	
460000	تكلفة للبضاعة المباعة	
10000	(+) فروق التحميل المقدره بأقل من قيمتها	
470000	تكلفة للبضاعة المباعة المعدلة	

- قائمة الدخل:

643000	قيمة المبيعات
(470000)	(-) تكلفة البضاعة المباعة
173000	مجمل الربح
	(-) باقي التكاليف:
	مصروفات البيع
	المصروفات الادارية
	صافي دخل التشغيل
(143000)	100000
30000	43000

مثال (2)

البيانات التالية عن عام 2019 لأحدي الشركات الصناعية:

2019/12/31	2019/1/1	المخزون
30000 ريال	28000 ريال	المواد المباشرة
6000 ريال	16000 ريال	الانتاج تحت التشغيل
20000 ريال	40000 ريال	البضاعة تامة الصنع

وقد توافرت لك البيانات التالية عن عمليات التشغيل خلال العام:

122000 ريال	مواد مباشرة مشتراه خلال العام
80000 ريال	الاجور المباشرة
50000 ريال	تكاليف صناعية غير المباشرة

المطلوب: تحديد:

- 1- التكلفة الأولية. 2- تكلفة البضاعة تامة الصنع. 3- تكلفة البضاعة المباعة.

الإجابة

1- التكلفة الاولية

	28000	مخزون المواد المباشرة أول المدة
	122000	(+) مشتريات المواد المباشرة
	150000	المواد الخام المتاحة للاستخدام
	(30000)	(-) مخزون المواد المباشرة آخر المدة
120000		مواد مباشرة مستخدمه
80000		(+) الاجور المباشرة
200000		التكلفة الاولية

2- تكلفة البضاعة تامة الصنع.

200000		التكلفة الاولية
50000		(+) تكاليف صناعية غير مباشرة
250000		إجمالي التكاليف الصناعية
16000		(+) إنتاج تحت التشغيل أول المدة
(6000)		(-) إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
260000		تكلفة البضاعة تامة الصنع

3- تكلفة البضاعة المباعة:

260000		تكلفة البضاعة تامة الصنع
40000		(+) مخزون البضاعة التامة أول المدة
300000		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
(20000)		(-) مخزون البضاعة التامة آخر المدة
280000		تكلفة للبضاعة المباعة

خامساً: معالجة فروق التحميل:

افترضنا فيما سبق أن فروق التحميل (بالزيادة أو النقص) يتم إقفالها في حساب تكلفة البضاعة المباعة وذلك لأنها كانت صغيرة نسبياً (غير جوهرية) ولكن إذا كانت فروق التحميل مبلغ كبير يتم توزيعها على الحسابات ذات الصلة وهي: ح/ الانتاج تحت التشغيل، ح/ البضاعة تامة الصنع، ح/ تكلفة البضاعة المباعة، وذلك بنسبة التكاليف الصناعية المحملة في رصيد اخر الفترة لكل حساب.

مثال (1):

بفرض أن التكاليف الصناعية المحملة على الأوامر الإنتاجية 240000 ريال في الوقت الذي بلغت فيه التكاليف الصناعية غير المباشرة 270000 ريال.

المطلوب:

- 1 - تحديد فروق التحميل.
- 2 - معالجة فروق التحميل في حساب تكلفة البضاعة المباعة.
- 3 - معالجة فروق التحميل في الحسابات ذات الصلة، إذا علمت أن التكاليف الصناعية المحملة على ارصدة اخر الفترة للإنتاج تحت التشغيل 120000 ريال، والبضاعة تامة الصنع 72000 ريال، وتكلفة البضاعة المباعة 48000 ريال.

الإجابة

- 1 - فروق التحميل = الفعلية - المحملة.
 $270000 - 240000 = 30000$ مقدرة بأقل من قيمتها (تحميل بالنقص)
- 2 - معالجة فروق التحميل في حساب تكلفة البضاعة المباعة:
30000 من ح/ تكلفة البضاعة المباعة
30000 الي ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة.
- 3 - معالجة فروق التحميل في الحسابات ذات الصلة كالآتي:
- تحديد نسبة التكاليف الصناعية المحملة على ارصدة الحسابات الثلاثة:

نسبة	التكاليف الصناعية المحملة	الحسابات
%50	120000	انتاج تحت التشغيل
%30	72000	بضاعة تامة الصنع
%20	48000	تكلفة البضاعة المباعة
%100	240000	اجمالي

- تحديد ما يخص كل حساب من فروق التحميل:
الانتاج تحت التشغيل = $30000 \times 50\% = 15000$ ريال
البضاعة تامة الصنع = $30000 \times 30\% = 9000$ ريال
تكلفة البضاعة المباعة = $30000 \times 20\% = 6000$ ريال
- قيد اليومية:

من مذكورين
15000 ح/ الانتاج تحت التشغيل.
9000 ح/ البضاعة تامة الصنع.
6000 ح/ تكلفة البضاعة المباعة
30000 الي ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة.

مثال (2):

إذا بلغت التكاليف الصناعية المحملة على ارصدة الانتاج تحت التشغيل 150000 ريال، والبضاعة تامة الصنع 75000 ريال، وتكلفة البضاعة المباعة 75000 ريال.
وفي نهاية الفترة تم حصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية وبلغت 260000 ريال وتقوم الشركة بمعالجة فروق التحميل في الحسابات ذات الصلة.
المطلوب: تحديد فروق التحميل، واقفالها في حسابات المخزون (الانتاج تحت التشغيل، البضاعة تامة الصنع وتكلفة البضاعة المباعة).

الاجابة

- فروق التحميل = الفعلية - المحملة
 $(75000 + 75000 + 150000) - 260000 =$
 $300000 - 260000 = 40000$ مقدرة بأكثر من قيمتها (تحميل بالزيادة).
- معالجة فروق التحميل في الحسابات ذات الصلة كالآتي:

نسبة	التكاليف الصناعية المحملة	الحسابات
%50	150000	انتاج تحت التشغيل
%25	75000	بضاعة تامة الصنع
%25	75000	تكلفة البضاعة المباعة
%100	300000	اجمالي

40000 من ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة.

إلى مذكورين

20000 ح/ الانتاج تحت التشغيل $50\% \times 40000$

10000 ح/ بضاعة تامة الصنع $25\% \times 40000$

10000 ح/تكلفة البضاعة المباعة $25\% \times 40000$

لاحظ:

إذا لم يحدد في التمرين طريقة معالجة فروق التحميل تتم اقبالها في ح/ تكلفة البضاعة المباعة

واجب: تمرين 3-16 صفحة 101