

الفصل الرابع

الرقابة المحاسبية على تكلفة المنتجات والمشتريات:

- 1- المحاسبة والرقابة على تكلفة المستلزمات السلعية.
- 2- المحاسبة والرقابة على تكلفة الأجور.
- 3- المحاسبة والرقابة على تكلفة المصروفات الصناعية غير المباشرة .

1-المحاسبة والرقابة على عنصر المستلزمات السلعية:

يطلق اصطلاح المستلزمات السلعية على ما يلي :

- 1- مواد الإنتاج : وتشمل كافة أنواع المواد التي تلزم أو تكون جزءا رئيسيا من المنتج النهائي ، وتنقسم هذه المواد إلى :

- أ- مواد خام : ومن أمثلتها (خشب خام ، قطن خام ، خام البترول)
- ب- مواد نصف مصنعة : وهي التي أجريت عليها بعض العمليات الصناعية مثل: (الدقيق ، القطن المغزول ، الفوسفات بعد إزالة الشوائب منه لصناعة الأسمدة)
- ج- مواد جاهزة وم مصنعة : وهي التي تشتري جاهزة من منشآت أخرى بهدف استخدامها في تركيب المنتج النهائي مثل (المحركات في صناعة الطائرات)

- 2- مواد التشغيل : وهي عبارة عن الأنواع التي تستلزم العملية الصناعية ، ولكنها لا تدخل في تكوين أو تركيب المنتجات النهائية مثل (الزيوت والشحوم والوقود) .

3- مواد التعبئة والتغليف : وهي عبارة عن أنواع مواد اللف والحزم التي تلزم لتعبئة وتغليف المنتج النهائي ليصبح قابلاً للبيع في شكله التجاري .

4- الأدوات الكتابية والمكتبية : وهي عبارة عن جميع أنواع الأدوات الكتابية والمطبوعات وغيرها من التي تستهلك بصفة أساسية في تنفيذ الأعمال الإدارية والكتابية .

دورة حياة المواد :

أولاً : طلب الشراء :

تبدأ عملية الشراء بصدور طلب الشراء من إدارة المخازن (الجهة الطالبة) ويوجه هذا الطلب إلى إدارة المشتريات ويحرر أصل وصورتين ، صورة للقسم الطالب والأصل لإدارة المشتريات ، وصورة يحتفظ بها ، وأهم بياناته (اسم الجهة الطالبة ، تاريخ الطلب ، رقم الطلب ، رقم الصنف ، الكمية ، المواصفات ، توقيع القسم الطالب)

ثانياً : أمر الشراء :

بناء على طلب الشراء تصدر إدارة المشتريات أمر الشراء للمورد ليقوم بتوريد الكمية المطلوبة من الأصناف المختلفة بالشروط المتفق عليها وفي الوقت المحدد، ويحرر أمر الشراء من أصل وخمس صور، الأصل للمورد والصور لـ (المشتريات، القسم الطالب ، الاستلام والفحص ، المخازن، الحسابات)

يتضمن أمر الشراء البيانات الآتية : رقم الأمر ، التاريخ ، اسم المورد وعنوانه ، أنواع ومواصفات المواد ، الكميات المطلوبة ، سعر الوحدة ، شروط التسليم والدفع .

ملاحظة :

الفرق بين أمر الشراء وطلب الشراء أن أمر الشراء يكون بالسعر والكمية أما طلب الشراء فيكون بالكمية فقط .

ثالثا : استلام وفحص المواد :

يبدأ المورد بتوريد البضاعة إلى مخازن الشركة عند وصول البضاعة إلى المخازن تقوم لجنة بالاستلام والفحص (العد ، الوزن) لتتأكد من أن الكميات الواردة هي الكميات المسجلة لأمر الشراء .
ويتم الفحص بحضور مندوب المشتريات ، أمين المخزن ، المندوب المالي ، ومهندس الإنتاج في حالة أن الصنف جديد ، وإذا لم يكن جديد لا يحتاج لوجود مهندس .

ويوضح تقرير الاستلام والفحص المواد التالفة إن وجدت وتعاد إلى المورد مع توضيح أسباب رفض هذه المواد ، ويحرر هذا التقرير من أصل وثلاث صور ، الأصل لإدارة المشتريات والصور لـ (المخازن ، الحسابات ، إدارة الاستلام والفحص)

رابعا : تخزين المواد :

تستلم المخازن المواد من قسم الاستلام والفحص وتقوم بتخزينها وتسجيلها في بطاقة الصنف وتشتمل على البيانات الآتية : رقم الصنف ، إسم الصنف ، مواصفات الصنف ، نقطة إعادة الطلب ، الكميات الواردة والمنصرفة ، كمية الرصيد بعد كل عملية وارد ومنصرف ، تاريخ حركة الوارد والمنصرف . ويمسك هذه البطاقة أمين المخزن ويسجل فيها حركة المواد (واردة ومنصرفة) بالكميات فقط .

أما بطاقة حساب الصنف التي تحتفظ بها إدارة التكاليف في دفتر أستاذ مساعد المخازن يسجل بها حركة الصنف بالكمية والسعر معا .
بطاقة الصنف

التاريخ	الوارد	المنصرف	الرصيد	ملاحظات
8/1	300		300	
8/10	200		500	
8/20		150	350	
8/22	100		450	

بطاقة حساب الصنف في دفتر أستاذ مساعد المخازن

التاريخ	بيان	الوارد			المنصرف			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر
8/1		300	10	3000		حسب		300	10
8/10		200	12	2400		طريقة		200	12
8/20					150	التسعير			
8/22		100	15	1500					

تسعير المستلزمات السلعية :

تتضمن عملية تسعير المستلزمات السلعية تحديد تكلفة شراء هذه المستلزمات من ناحية ، ومن ناحية أخرى اختيار وتحديد سياسة تسعير ملائمة للمستلزمات السلعية المنصرفة وما يترتب على ذلك من تأثير على تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة وعلى قيمة المستلزمات الباقية في نهاية الفترة .

1- تحديد تكلفة المستلزمات السلعية :

تشتمل على جميع النفقات التي صرفت في سبيل الحصول على المستلزمات السلعية مثل تكلفة الشراء (ثمن الشراء - الخصم التجاري) ، مصروفات النقل ، رسوم جمركية ، تأمين .

وبالتالي عند شراء المواد يجب إضافة ثمن الشراء (الصافي) +
المصروفات الأخرى التي أنفقت عليها حتى تصبح في مخازن المنشأة ،
ثم قسمتها على إجمالي عدد الوحدات المشتراة لتحديد تكلفة الوحدة الواحدة .
مثال : أشتريت المنشأة 1000 وحدة من الصنف (س)، وبلغت الفاتورة
(ثمن الشراء) 9000 ريال، وبلغت تكاليف الشحن 500 ريال، والرسوم
الجمركية 1500 ريال .

المطلوب : تحديد تكلفة الوحدة الواحدة

$$\text{الحل : } \text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \frac{1500 + 500 + 9000}{1000} = 11 \text{ ريال}$$

وفي تحديد تكلفة المستلزمات السلعية تظهر مشكلة الخصم على
الفاتورة وهل ينظر إليه على أنه تخفيض من ثمن التكلفة أم أنه إيراد للمنشأة؟
ويجب هنا التفرقة بين نوعين من الخصم :

الخصم التجاري : ويعتبر تخفيض من الثمن الأصلي . أي أن سعر
البضاعة الواردة في الفاتورة هو السعر الأصلي ناقصا الخصم التجاري .
الخصم النقدي : لا يخفض ثمن الشراء ، وإنما يعتبر سياسة إدارية
(السداد في الموعد) وبالتالي فإنه يعتبر إيراد يرحل لحساب الأرباح والخسائر .
(تثبت المواد بسعر الشراء بدون احتساب الخصم النقدي)

مثال : اشتريت المنشأة 1000 وحدة من المادة (أ) بسعر الوحدة 10
ريال، وبخصم تجاري 10 % وخصم نقدي 5 % إذا تم السداد خلال أسبوع،
وقد بلغت مصروفات النقل 1000 ريال والرسوم الجمركية 2000 ريال ،
ومصاريف التأمين 1000 ريال .

المطلوب : تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المادة (أ) .

الحل : الخصم التجاري = $10 \times 10\% = 1$ ريال

السعر الفعلي = $10 - 1 = 9$ ريال / للوحدة

إجمالي المصاريف = $1000 + 2000 + 1000 = 4000$ ريال

نصيب الوحدة من المصاريف = $\frac{4000}{1000} = 4$ ريال

1000

تكلفة الوحدة الواحدة = $9 + 4 = 13$ ريال

1- تسعير المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن وتحديد قيمة

المخزون في نهاية الفترة :

توجد عدة طرق للتسعير منها :

1. السعر الفعلي

2. ما يرد أولاً يصرف أولاً

3. ما يرد أخيراً يصرف أولاً

4. طريقة المتوسط المتحرك (المرجح)

أولاً : طريقة السعر الفعلي :

تستخدم هذه الطريقة في حالة إمكانية تمييز كل كمية من الكميات التي

ترد إلى المخازن عن بعضها البعض، أو في حالة شراء مستلزمات سلعية

معينة خصيصاً لأمر إنتاج معين أو عملية معينة . وهنا يتم تسعير هذه

الأصناف المنصرفة طبقاً لتكلفتها الفعلية .

ثانياً : طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً : (تلائم فترات انخفاض الأسعار) .

تقوم هذه الطريقة على أساس تسعير كل كمية منصرفة بسعر أقدم

الرسالات (الكميات) التي وردت للمخازن حتى تنتهي الكمية (دفترية)،

ثم تسعر الكمية المنصرفة بعد ذلك بالسعر التالي لسعر الكمية الأولى وهكذا .

وفي حالة إرجاع جزء من المستلزمات السلعية التي سبق صرفها إلى المخازن مرة أخرى فإنها تسعر بنفس السعر الذي صرفت به ، وإذا كانت الكمية المرتجعة قد سبق صرفها بسعرين فإنها تسعر بأحدث سعر سبق احتسابه في تلك الطلبية .

المواد المرتدة للمورد تسعر على أساس نفس السعر الذي تم الشراء به، مع ملاحظة تطبيق سياسة التسعير المتبعة في حالة عدم وجود سعر الشراء الأصلي ضمن الرصيد في تاريخ الإرجاع .

من مزايا هذه الطريقة : المواد الباقية في المخازن في نهاية الفترة تسعر على أساس أحدث الأسعار مما يؤدي إلى إظهار المركز المالي للمشروع بصورة سليمة ، حيث أن قيمة المخزون السلعي سوف تكون ملائمة (مساوية) لقيمتها السوقية .

من عيوب هذه الطريقة : أن تكاليف الإنتاج سوف تكون محددة (مسعرة) بالسعار القديمة وبالتالي لا تتماشى مع الأسعار السائدة في السوق. **ثالثا : طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا :** (تلائم فترات ارتفاع الأسعار):

طبقا لهذه الطريقة تسعر الوحدات المنصرفة من المخازن على أساس أحدث سعر للكميات المشتراه ، وهذه الطريقة تعني أنه يتم تسعير المواد فقط حسب آخر سعر كمية واردة ، وليس أن صرف المواد يبدأ من آخر كمية وردت، لأن التخزين السليم يقتضي أن يبدأ بصرف المواد التي وردت أولا .

- أي أن تسعير المواد يكون حسب أحدث الأسعار الواردة ومتى ما انتهت الكمية (دفتريا) يتم الصرف من أسعار الكميات السابقة ، وهكذا ..
 - عند إرجاع جزء من المواد التي سبق صرفها للإنتاج إلى المخازن فإنها تسعر بنفس السعر الذي صرفت به ، أما إذا سبق صرفها بسعرين فيتم تسعيرها على أساس أحدث الأسعار التي تم التسعير على أساسها المواد المرتدة للمورد تسعر على أساس نفس السعر الذي تم الشراء به ، مع ملاحظة تطبيق سياسة التسعير المتبعة في حالة عدم وجود سعر الشراء الأصلي ضمن الرصيد في تاريخ الإرجاع .
 - من مزايا هذه الطريقة : أن تكلفة الإنتاج سوف تتماشى (تتلاءم) مع مستوى الأسعار السائدة في السوق مما يؤدي إلى تحديد الأسعار على أساس سليم .
 - من عيوبها : أن المخزون الباقي في نهاية المدة من المستلزمات السلعية سوف يظهر بقيمة تختلف عن أسعار السوق ، وبالتالي لن يساعد على إظهار المركز المالي بشكل سليم .
- رابعا : طريقة المتوسط المرجح (المتحرك) :
- تقوم هذه الطريقة على افتراض أن كل كمية تصرف من المخازن إنما تصرف بالتساوي من جميع الرسالات (الكميات) التي وردت للمخازن وما زالت موجودة بها . على ذلك يتم التسعير بناء على متوسط تكلفة شراء هذه الكميات جميعها .
- ويتم استخراج متوسط التكلفة المتحرك (المرجح) عقب كل عملية ورود لكميات جديدة .

متوسط التكلفة المرجح = تكلفة الكمية الموجودة في الرصيد + تكلفة الكمية الواردة
كمية الرصيد + كمية الوارد

مثال: بلغ رصيد المخازن 500 وحدة بسعر 10 ريال للوحدة ، وورد للمخازن 200 وحدة بسعر 15 ريال للوحدة. يتم حساب متوسط التكلفة المرجحة كما يلي :

تكلفة الرصيد = $10 \times 500 = 5000$ ريال .

تكلفة الوارد = $15 \times 200 = 3000$ ريال.

المتوسط المرجح = $(3000 + 5000) / (200 + 500)$.

= $700 / 8000 = 11.47$ ريال للوحدة .

أي أن المواد التي ستصرف للإنتاج تسعر بهذا السعر الأخير إلى أن ترد كميات أخرى ويتم استخراج متوسط جديد وهكذا .

المواد المرتجعة إلى المخازن من الأقسام الإنتاجية ، والمواد المرتدة للمورد تسعر طبقا لأحدث متوسط سعر حتى لا يتم تعديل المتوسط . وتتم عملية التسوية لفروق المتوسطات والتكلفة في نهاية كل فترة تكاليفه.

من مزايا هذه الطريقة أنها تقلل أثر التقلبات التي تحدث في أسعار المواد على تكلفة الإنتاج، وعلى قيمة المخزون السلعي، وبالتالي ستكون تكلفتهم قريبة من السعر السائد في السوق .

من عيوبها :

كثرة العمليات الحسابية لاستخراج متوسطات الأسعار .

جرد المواد :

يقتضي النظام السليم لتنظيم وإدارة المخازن الاحتفاظ بسجلين لكل نوع من المواد على النحو التالي :

1- **بطاقة الصنف** : ويحتفظ بها لدى أمين المخزن ويتم التسجيل بها فقط على أساس الكميات .

2- **حساب (بطاقة مراقبة) الصنف**: يحتفظ بها لدى إدارة التكاليف، ويتم التسجيل بها على أساس القيمة والكمية .

ومن مقارنة أرصدة الكميات في البطاقتين يمكن تحديد الرصيد الدفترى للمواد واكتشاف الأخطاء، إلا أن هذا الأسلوب لا يحقق الرقابة الفعالة على المخزون ، لذا لا بد من **الجرد الفعلي** (العد الفعلي لكميات المواد الموجودة في المخازن) ، ومن ثم مقارنة الرصيد الدفترى بالرصيد الفعلي

وقد يترتب على عملية المقارنة وجود بعض الاختلافات أو الفروق بالزيادة أو النقص ويتم معالجتها بتعديل أرصدة الكميات في بطاقة الصنف ، وحساب الصنف كما يلي :

أ- إذا كانت كمية الرصيد الفعلي أقل من رصيد الرصيد الدفترى (عجز) فإن الفرق يثبت في خانة المنصرف بلون حبر مختلف وي طرح من الرصيد .

ب- إذا كانت كمية الرصيد الفعلي أكبر من الرصيد الدفترى (زيادة) فإن الفرق يثبت في خانة الوارد بلون حبر مختلفة ويضاف إلى الرصيد .
وتتمثل الخطوة التالية في تحليل فروق الجرد للوقوف على أسبابها بهدف اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها :

قد تتعرض المواد بسبب طبيعتها إلى الفقد أو التلف لجزء منها ففي بعض الصناعات مثل صناعة الخشاب أو الصناعات الكيماوية ،

ومستحضرات التجميل تتعرض المواد للفقء أو التلف العاءى . ففى مثل هءه الحالة ءعءبر ءكلفة المواد أءء بنوء ءكاليف الإءءاء وءعالء باءءبارها أءء بنوء ءءكاليف الصءاعفة ءفر المباشرة .

وفى بعض الحالات قء ءءعرض المواد للضفاء أو ءلف بسبب الإهمال أو الإسراف أو سوء ءءزفن ، بما لا فمكن اءءبارها ءزاء من ءكلفة الإءءاء، فءعءبر ءكلفة هءه المواد ءسارة عامة ءرءل إلى ءساب الأرباء وءءساءر .

1- طرفة الواءر أولا فصرف أولا

ءارفء	بفا	الواءر			المنصرف			الرصفء	
		كمفة	سعر	قفمة	كمفة	سعر	قفمة	سعر	قفمة
2/1	رصفء							20	40000
2/5	وارد للمءازن 3000 وءءة	3000	25	75000				20 25	40000 75000
2/8	منصرف لعملفة أ 3500 وءءة				2000 1500	20 25	40000 37500	25	37500
2/15	وارد للمءازن 1500 وءءة	1500	22	33000				25 22	37500 33000

تاريخ	بيان	الوارد			المنصرف			الرصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
2/20	منصرف للعملية ب 2000 وحدة				1500 500	25 22	37500 11000	1000	22	22000
2/22	مرتجع للمخازن 1000 وحدة من الكمية التي صرفت في 2/8	1000	25	25000				1000 1000	25 22	25000 22000
2/25	وارد للمخازن 2500 وحدة	2500	26	65000				1000 1000 2500	25 22 26	25000 22000 65000
2/28	مرتد للمورد 500 وحدة				500	22	11000	1000 500 2500	25 22 26	25000 11000 65000
2/29	منصرف لعملية أ 1000 وحدة				1000	25	25000	500 2500	22 26	11000 65000

تاريخ	بيان	الوارد			المنصرف			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة
2/30	عجز 200 وحدة				200	22	4400	300	6600
								2500	65000
	الرصيد							2800	71600

2- طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا :

تاريخ	بيان	الوارد			المنصرف			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة
2/1	رصيد							2000	40000
2/5	وارد للمخازن 3000 وحدة	3000	25	75000				2000	40000
								3000	75000
2/8	منصرف لعملية أ 3500 وحدة				3000	25	75000	1500	30000
					500	20	10000		
2/15	وارد للمخازن 1500 وحدة	1500	22	33000				1500	30000
								1500	33000
2/20	منصرف لعملية ب 2000 وحدة				1500	22	33000	1000	20000
					500	20	10000		

الرصيد			المنصرف			الوارد			بيان	تاريخ
قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية		
20000	20	1000				25000	25	1000	مرتجع	2/22
25000	25	1000							للمخازن	
									1000	
									وحدة من	
									الكمية	
									التي	
									صرفت	
									في 2/8	
20000	20	1000				65000	26	2500	وارد	2/25
25000	25	1000							للمخازن	
65000	26	2500							2500	
									وحدة	
20000	20	1000	13000	26	500				مرتد	2/28
25000	25	1000							للمورد	
52000	26	2000							500	
									وحدة	
20000	20	1000	26000	26	1000				منصرف	2/29
25000	25	1000							لعملية أ	
26000	26	1000							1000	
									وحدة	
20000	20	1000	5200	26	200				عجز	2/30
25000	25	1000							200	
20800	26	800							وحدة	
65800		2800							الرصيد	

3- طريقة المتوسط المتحرك (المرجح) :

تاريخ	بيان	الوارد			المنصرف			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة
2/1	رصيد							2000	40000
2/5	وارد للمخازن 3000 وحدة	3000	25	75000				5000	115000
2/8	منصرف لعملية أ 3500 وحدة				3500	23	80500	1500	34500
2/15	وارد للمخازن 1500 وحدة	1500	22	33000				3000	67500
2/20	منصرف للعملية ب 2000 وحدة				2000	22.5	45000	1000	22500
2/22	مرتجع للمخازن 1000 وحدة من الكمية التي صرفت في 2/8	1000	22.5	22500				2000	45000
2/25	وارد للمخازن 2500 وحدة	2500	26	65000				4500	110000
2/28	مرتد للمورد 500 وحدة				500	24.4	12200	4000	97800
2/29	منصرف لعملية أ 1000 وحدة				1000	24.4	24400	3000	73400
2/30	عجز 200 وحدة				200	24.4	4880	2800	68520
	الرصيد							2800	68520

ملاحظات على الحل :

- 1- المواد الواردة للمخزن تثبت في خانة الوارد وتضاف إلى الرصيد .
وفي طريقة المتوسط يتم استخراج متوسط تكلفة للوحدة .

- 2- المواد المنصرفة للإنتاج تثبت في خانة المنصرف وتسعر حسب طريقة التسعير المتبعة وتطرح من الرصيد .
- 3- المواد المرتجة للمخزن من الأقسام الإنتاجية تثبت في خانة الوارد وتسعر حسب السعر الذي صرفت به إذا سبق صرفها بسعر واحد ، أما إذا سبق صرفها بسعرين فإنها تسعر على أساس أحدث الأسعار وتضاف إلى الرصيد ، وفي طريقة المتوسط تسعر حسب السعر الموجود في الرصيد .
- 4- المواد المرتدة للمورد تثبت في خانة المنصرف وتسعر بنفس سعر الشراء إذا كان موجود ضمن الرصيد ، أما إذا لم يكن موجود فإنها تسعر حسب طريقة التسعير المتبعة وتطرح من الرصيد .
- 5- في حالة وجود عجز يثبت في خانة المنصرف ويسعر حسب طريقة التسعير المتبعة ويطرح من الرصيد أما في حالة وجود زيادة في المخزن فإنه يثبت في خانة الوارد ويسعر بأحدث الأسعار ويضاف إلى الرصيد . وفي طريقة المتوسط تسعر بالمتوسط الموجود .

