



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة المستقبل/ كلية العلوم الإدارية
قسم المحاسبة

المرحلة الثالثة
محاسبة التكاليف
مدرس المادة
م.م علي مرزّه العيساوي
تأليف
الاستاذ الدكتور نصيف الجبوري

الفصل الثالث

الرقابة والمحاسبة عن تكلفة المواد

يتناول هذا الفصل الرقابة والمحاسبة على عنصر المواد من خلال استعراض

عنصر المواد وكيفية الرقابة عليه وكذلك كيفية المحاسبة عنها وكما في الاسئلة الآتية:

1- كيفية تحديد تكلفة اقتناء المواد؟

2- كيفية الرقابة على المواد؟

3- ماهي الدورة المستندية لشراء المواد؟

4- ماهي الدورة المستندية لصرف المواد؟

5- كيفية المعالجات القيدية للتلف والعجز المخزني في المواد؟

يقصد بعنصر المواد كافة المستلزمات السلعية سواء كانت أساسية (مواد خام

وأولية) أو مساعدة للإنتاج، أي سواء أكانت المواد تدخل في التركيب أو تشكيل الوحدات

المنتجة أو أنها تعمل فقط على المساعدة في أداء العملية الإنتاجية أو التسويقية أو

الإدارية، وفي كلتا الحالتين يستلزم الأمر القياس الدقيق لتكلفة المواد.

3-1 تحديد تكلفة اقتناء المواد: Materials Acquisition Costing

تمثل تكلفة اقتناء المواد مجموع قيمة المواد الواردة في فاتورة الشراء مضافاً إليها كافة المصاريف لغاية وصول المواد إلى مخازن الوحدة الاقتصادية، وتمثل مصاريف الشراء كافة المصاريف من لحظة الاتصال بالمجهز لغاية استلام المواد منه وإدخالها إلى مخازن الوحدة الاقتصادية مثل عمولة الشراء، مصاريف النقل والشحن، مصاريف التأمين، الرسوم الكمركية، ومصاريف الفحص والاستلام. وفي ما يأتي توضيح لهذه المصاريف:

أ- عمولة الشراء ومصاريف النقل والشحن والتأمين والرسوم الكمركية:

هي مصاريف ترتبط بوظيفة الحصول أو شراء المواد، والقاعدة العامة تنص على أن المشتري يتحمل هذه المصاريف ولا خلاف في ذلك بين المحاسبين على اعتبار هذه المصاريف جزءاً لا يتجزأ من تكلفة الحصول أو شراء المواد.

ب- الخصم التجاري والخصم النقدي:

لا يثير الخصم التجاري مشكلة عند تحديد تكلفة المواد المشتراة إذ يعد هذا الخصم تخفيضاً للأسعار المعلنة وهو خصم غير حقيقي وبذلك فإن الفاتورة لا تبين هذا الخصم بل صافي قيمة المواد المشتراة.

أما الخصم النقدي فهو خصم مكتسب عند شراء المواد لكونه خصماً لتعجيل الدفع وهناك رأيان لمعالجة الخصم النقدي:

الرأي الأول: عدم استبعاد الخصم النقدي من تكلفة المواد وإظهارها بالإجمالي، والخصم يعامل كإيراد في كشف الدخل بحجة أن السداد خلال مدة الخصم يعني حصول المنظمة أو الوحدة الاقتصادية على إيراد يعالج في كشف الدخل ولا يتم استبعاده من التكلفة.

الرأي الثاني: يتم استبعاد الخصم النقدي من تكلفة المواد وتظهر المواد بالصافي بعد استبعاد الخصم المكتسب، بحجة أن الخصم لا يمثل إيراداً للمنظمة؛ لأنها سددت ضمن مدة الخصم.

ونحن مع الرأي الثاني.

ج- مصاريف التخزين والمناولة:

اتفق المحاسبون على اعتبار هذه التكاليف جزءاً لا يتجزأ من تكلفة المواد المشتراة، وبذلك فإن تكلفة الشراء الحقيقية تصبح مجموع كافة التكاليف حتى تصبح المواد جاهزة للاستعمال (*) .

لكن اختلف المحاسبون على كيفية تحديد نصيب المواد من هذه التكاليف.

3 - 2 الرقابة على المواد:

هناك نوعان من الرقابة على المواد وهي:

1- الرقابة أو الحماية المادية: Physical control

يتطلب من الوحدة الاقتصادية أن يوجد فيها نظام للرقابة الداخلية الذي يتضمن إجراء حماية الأصول التي تستعملها، بضمنها مخزون المواد من الاستعمال غير المصرح به، أو سوء الاستعمال، أو من السرقة، و بسبب أهمية المواد وتكلفتها العالية، فيجب أن تكون الرقابة من وقت إعداد طلب الشراء ولغاية صرف المواد للإنتاج، وعلى العموم لغرض زيادة فاعلية الرقابة على المواد فالوحدة الاقتصادية يجب أن تقوم بما يأتي:

أ- التحويل المحدود بالوصول إلى المواد: Limited access

يجب أن يحدد الأشخاص المسموح لهم بالدخول إلى مخازن المواد، (الأشخاص المخولين)، كما أن المواد يتم إصدارها إلى الإنتاج فقط بموجب المستندات المناسبة والتي تكون حصلت على الموافقات الأصولية بالإصدار.

ب- فصل الواجبات: Segregation of duties

يُعد فصل واجبات العاملين أحد المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية لتخفيض فرص الاستعمال غير المناسب للمواد وفصل الواجبات يعني عدم قيام جهة أو شخص بجميع أو جزء من هذه الواجبات وهي الشراء، والفحص، والاستلام، والتخزين، والاستعمال أو الصرف والتسجيل، بل تتم هذه الواجبات من قبل عدة جهات أو عدة أشخاص.

(*) يعتمد هذا عند إعداد قائمة التكاليف وليس عند إدخال المواد إلى المخزن.

1- الدقة في التسجيل: Accuracy In Recording

يتطلب من نظام رقابة المواد الفعال توفير الدقة في تسجيل المواد المشتراة والمواد الصادرة للإنتاج، وتوثق حركة المواد بالكميات بموجب البطاقات المخزنية وتوثق في سجل أستاذ التكاليف، وبذلك تكون هنالك سيطرة بين البطاقات المخزنية وسجل أستاذ المخازن وسجل أستاذ التكاليف.

والتسجيل الدقيق في هذه السجلات يمكن من إجراء المطابقات التي تحقق الرقابة الفعالة، فيمكن إجراء المطابقة بين البطاقة المخزنية (بطاقة الصنف) وسجل أستاذ المخازن وتكون المطابقة للكمية فقط، كما يمكن إجراء المطابقة من حيث قيمة المواد بين سجل أستاذ المخازن وسجل أستاذ التكاليف.

2- الرقابة على الاستثمار في المواد Controlling The Investment In Materials

تشكل تكاليف المخزون في الوحدات الاقتصادية التي تعتمد الأساليب التقليدية للشراء والتي تتصف بها معظم الوحدات، نسبة عالية من الأموال المجمدة بشكل مواد أولية وبيع جاهزة مختلفة، ويعد المحافظة على مستوى مناسب من مخزون المواد أحد أهم أهداف رقابة المواد بحيث يكون هذا المستوى كافياً لتلبية احتياجات جدول الإنتاج، ويحتاج المخزون إلى استثمار في الأموال، فإذا كانت الأموال المستثمرة في الخزين جاءت على شكل قرض فإن على الوحدة الاقتصادية تسديد فوائد هذا القرض، مما يعني أن هناك تكلفة لتلك الأموال، ولو كانت تلك الأموال خاصة بالشركة فيمكن استثمارها في مجالات أخرى لتحقيق من ذلك عوائد معينة (تكلفة الفرصة البديلة)، ولإدارة الوحدة الاقتصادية أن تأخذ بنظر الاعتبار التكاليف المرتبطة بالمواد المتعلقة بالمناولة، التخزين، الضريبة، التأمين، الرواتب التي تدفع للعاملين على إدارة الخزين والتي تتناسب طردياً مع زيادة كمية الخزين، وهناك خسائر متوقعة ناجمة عن التلف والأضرار وفقدان المواد، وتكاليف نظم تخطيط ورقابة المخزون والاستثمار في المواد، كل تلك الأسباب وغيرها تجعل من الاحتفاظ بالخزين عبئاً على الوحدة الاقتصادية مما يتطلب الأخذ بنظر الاعتبار هذه العوامل بعناية لتحديد الآتي:

- متى يتم إعداد أوامر الشراء ؟

- ما هي عدد الوحدات التي يتم طلبها من المجهز ؟

3-3 نقطة الطلب: Order Point

إن الحد الأدنى (Minimum Level) يجب أن يحدد لكل صنف من المواد، ويجب أن تبين السجلات المخزنية كم عدد الوحدات التي يجب الاحتفاظ بها كرصيد في المخزن، وتسمى النقطة التي يجب عندها إصدار أمر الشراء إلى المجهز بنقطة الطلب، وتحصل أو تتحقق هذه النقطة عند وصول المخزون إلى الحد الأدنى، وتساعد هذه النقطة المدير الفني على معرفة موعد إصدار أمر الشراء الذي يتناسب مع كمية الاستعمال الفعلية خلال مدة التجهيز، بحيث لا يؤدي إلى نفاد المخزون قبل وصول الطلبية، ويتم احتساب أو تحديد نقطة الطلب بالاعتماد على البيانات الآتية:

أ- معدل الاستعمال أو الاستهلاك (Usage): يمثل المعدل المتوقع لاستعمال المواد في الإنتاج.

ب- مدة التجهيز (Lead time): وهي المدة الزمنية المتوقعة بين إعداد أمر الشراء واستلام المواد من المجهز.

ج- مخزون الأمان (Safety Stock): وهو الحد الأدنى المتوقع من مخزون المطلوب لمواجهة نفاد المخزون (Stock outs).

مثال (1):

أفترض أن شركة صناعية معدل الاستعمال اليومي من المادة (س) (100) لتر، ووقت التجهيز المتوقع (5) أيام، ومخزون الأمان (1000) لتر.
فإن:

$$\text{نقطة الطلب} = (5 \text{ أيام} \times 100 \text{ لتر}) + 1000 \text{ لتر}$$

$$= 1500 \text{ لتر}$$

أي عند وصول المخزون إلى هذه الكمية سيتم إعداد أمر الشراء.

Economic Order Quantity (EOQ)

3-4 الكمية الاقتصادية للشراء: يجب أن يؤخذ بنظر الاعتبار لغرض تحديد كمية المواد المطلوبة بأمر الشراء، وتكلفة إعداد أمر الشراء.

تكلفة الحيازة (الاحتفاظ) بالمخزون، وتكلفة إعداد أمر الشراء برواتب وأجور العاملين في قسم المشتريات وتشمل تكاليف إعداد أمر الشراء بالاتصالات بالمجهز، البريد، تكاليف القرطاسية والسجلات والاستلام والفحص، تكاليف الاتصالات بالمجهز، والتأمين، والسجلات، وتكلفة التلف، فضلاً عن تكلفة المخازن، والإيجار، والكهرباء، والتأمين، والسجلات، وتكلفة التلف، فضلاً عن تكلفة الفرصة البديلة وتمثل العائد على رأس المال المستثمر في المخزون المفقود نتيجة للاستثمار بالمخزون بدلاً من الاستثمار في مجالات أخرى تحقق هذا العائد.

وتعمل تكاليف الحيازة وتكاليف إعداد أمر الشراء باتجاه معاكس، فتكاليف إعداد أوامر الشراء السنوية تنخفض عندما يزداد حجم الأمر، بينما تكاليف الحيازة تزداد عندما يزداد حجم الأمر، وتدعى الكمية المثالية لأمر الشراء في كل مرة بالكمية الاقتصادية للشراء وتحسب كما يأتي:

$$2 \text{ (تكاليف إعداد أمر الشراء} \times \text{عدد الوحدات المطلوبة سنوياً)}$$

الكمية الاقتصادية للشراء =

تكاليف الحيازة للوحدة الواحدة

2 ت ط

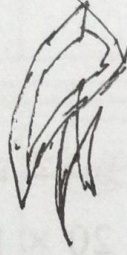
= ك أش

ح

مثال (2):

أفترض أنه لديك البيانات الآتية التي تخص إحدى الشركات الصناعية:
 عدد الغالونات من إحدى المواد المطلوبة خلال السنة (5000) غالون.
 تكلفة إعداد أمر الشراء (500) دينار.
 تكلفة الحثّاية السنوية للغالون من المخزون (40) دينار.
 المطلوب/ حساب الكمية الاقتصادية للشراء ؟

الحل:



$$\begin{array}{r} \text{ك أش} = \sqrt{\frac{2 \text{ ت ط}}{\text{ح}}} \end{array}$$

$$353.5 = 125000 \text{ غالون} = \frac{5000000}{40} = \frac{(5000 \times 500) 2}{40}$$

مثال (3):

قدّرت شركة الأحلام الصناعية احتياجاتها السنوية من المادة الأولية (س) بمقدار (2400) وحدة، وان معدل الاستعمال اليومي (10) وحدة وان فترة التجهيز (20) يوماً وتبلغ تكلفة إصدار أمر الشراء (25) دينار وتكلفة تخزين الوحدة الواحدة (3) دينار.

المطلوب/ 1- الحجم الاقتصادي للطلب.

2- تحديد نقطة الطلب.

الحل:

-1

$$\sqrt{\frac{2400 \times 25 \times 2}{3}} = \sqrt{\frac{2 \text{ ت ط}}{\text{ح}}} = \text{ك أش}$$

$$= 200 \text{ وحدة}$$

2- نقطة إعادة الطلب = فترة التجهيز × معدل الاستعمال اليومي

$$= 20 \times 10$$

$$= 200 \text{ وحدة}$$

3 - 5 الدورة المستندية لشراء المواد: Acquisition Cycling

تُعبّر الدورة المستندية لشراء المواد عن عملية تدفق مستندات المواد داخل المنظمة أو الوحدة الاقتصادية، بهدف أحكام الرقابة عليها وضبطها، وبذلك فإن هذه الدورة تمثل حجر الزاوية الذي تركز عليه هذه الرقابة، والشكل الآتي يبين ملخص لهذه الدورة:

شكل 3 - 1

الدورة المستندية للمواد

الخطوات	قسم الطلب	إدارة المشتريات	إدارة المخازن	حسابات التكاليف	الحسابات المالية
1- إعداد طلب الشراء (يحرر الطلب من قبل المخازن عند الوصول إلى نقطة الطلب أو من قبل القسم الإنتاجي).	طلب شراء حفظ	طلب شراء			
2- إعداد أمر الشراء (يحرر من قبل إدارة مشتريات ويوجه إلى المجهز)	1ن حفظ	1 2 3 4 5 أمر الشراء المجهز	2ن	3ن +	4ن + الفاتورة
3- إعداد تقرير الفحص والاستلام (يحرر من قبل اللجنة الفنية للفحص والاستلام)		3ن 1 2 3 تقرير الفحص والاستلام حفظ مع المواد	1ن	2ن	
4- التسجيل: تقوم حسابات التكاليف بتسجيل تكلفة المواد الواردة في سجل أستاذ المخازن وإجراء المعالجة القيدية في سجلات التكاليف				سجلات أستاذ المخازن والتكاليف	
5- التسديد: تقوم الحسابات المالية بإجراء المطابقة وبعد لتدقيق تثبت المعاملة في سجل اليومية العام.					سجل اليومية العامة

3-5-1 إعداد طلب الشراء:

وتقوم الجهات التي لديها صلاحية طلب المواد (إدارة المخازن، الأقسام الإنتاجية، التخطيط) بإعداد طلب شراء مواد من أصل وصورة، يُرسل الأصل إلى إدارة المشتريات وتحفظ بالصورة، ويحتوي الطلب على مواصفات المواد المطلوبة ورقم الصنف لكل مادة وكمية المواد ووحدة القياس فضلاً عن بيان سبب طلب المواد والشكل (3-2) يوضح طلب الشراء:

شكل 3 - 2

نموذج طلب شراء مواد

اسم الوحدة الاقتصادية					طلب شراء	
القسم الطالب					رقم الطلب :	التاريخ :
اسم المادة	رقم الصنف	المواصفات	وحدة القياس	الكمية	سبب الطلب	
توقيع المسؤول					إدارة المشتريات	
					رقم أمر الشراء	

3-5-2 أمر الشراء:

تقوم إدارة المشتريات بإعداد أمر الشراء لمجهز المواد من أصل وخمسة صور إذ ترسل الأصل للمجهز ونسخة لإدارة المخازن ونسخة لحسابات التكاليف ونسخة للحسابات المالية ونسخة للقسم الطالب وتحفظ بنسخة، ويحتوي أمر الشراء على أسم المورد وعنوانه ومواصفات المواد وشروط التجهيز والشحن والتسليم وشروط الدفع وأسعار وقيمة المواد، والشكل (3-3) يوضح أمر الشراء:

شكل 3 - 3
نموذج أمر الشراء

أمر الشراء				اسم الوحدة الاقتصادية		
رقم الأمر.....				اسم المجهز		
تاريخ الأمر.....				عنوان المجهز.....		
اسم المادة	رقم الصنف	المواصفات	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
شروط الدفع				رقم العقد		
شروط الشحن.....				تاريخ العقد.....		
شروط التسليم.....				رقم وتاريخ تقرير الفحص والاستلام		
توقيع مدير إدارة المشتريات				رقم فاتورة البيع		
				رقم الصك المدفوع.....		

3-5-3 تقرير الفحص والاستلام:

تقوم لجنة الفحص والاستلام بإعداد تقرير يتضمن نتيجة فحص المواد المستلمة من المجهز وبيان مدى مطابقتها للمواصفات الواردة بأمر الشراء والعقد مع المجهز ويتم إعداد التقرير من أصل وثلاث صور، أصل التقرير يبقى لدى إدارة المخازن مع المواد المستلمة ونسخة ترسل إلى حسابات التكاليف ونسخة إلى إدارة المشتريات ونسخة إلى الحسابات المالية، والشكل الآتي يمثل نموذج تقرير الفحص والاستلام:

نموذج تقرير الفحص والاستلام

تقرير الفحص والاستلام

اسم الوحدة الاقتصادية

التاريخ:

اسم المجهز:

المخزون

رقم أمر الشراء

اسم المادة	رقم الصنف	المواصفات	وحدة القياس	الكمية المستلمة	الكمية المرفوضة	الملاحظات

عن القسم الإنتاجي عضو
عن التخطيط عضو
عن حسابات التكاليف عضو
عن إدارة المشتريات عضو
عن المخازن عضو

3 - 6 الدورة المستندية لصرف المواد: Materials Issued cycling

تم التطرق في الفقرة السابقة إلى الرقابة على المواد أثناء عملية الشراء وزيادة فاعلية الرقابة على المواد أثناء التخزين والصرف للإنتاج لتقليل حالات عدم الغاية والإهمال، والاستعمال غير الجيد، والتلاعب والسرقة بالمواد، فإن الأمر يتطلب وجود نظام رقابي فعال على تخزين وصرف المواد.

3-6-1 طلب المواد: Material Equation

يتطلب حصر عملية طلب المواد لجهة أو شخص مخول لغرض تفعيل عملية الرقابة على المواد، فإن هذا الأمر يتم بموجب إذن أو صلاحية مكتوبة، هذا الإذن يسمى طلب المواد، ويعد من القسم الطالب بنسختين وهو مشابه لطلب شراء المواد عدا أن هذا