



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

المرحلة الثالثة
محاسبة التكاليف

الأوامر الانتاجية

مدرس المادة
م.م علي مرزّه العيساوي

2025/2024

الفصل السادس
نظام تكاليف الأوامر
الإنتاجية

الفصل السادس

نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية (JOB ORDER COSTING)

تُعد تكلفة وحدة الإنتاج من أكثر بنود التكاليف أهمية للإدارة، وهناك نظامان يستخدمان لتحديد تكلفة وحدة المنتج هما: نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ونظام تكاليف المراحل الإنتاجية، ويتبع نظام محاسبة التكاليف لأوامر التشغيل في الوحدات الاقتصادية التي لا يكون إنتاجها نمطياً بل يعتمد إلى حد كبير على طلبات الزبائن الذين يحددون مواصفات السلع المراد إنتاجها أو الخدمة المطلوب تقديمها، وفي أغلب الأحيان تكون تلك المواصفات المقدمة من الزبائن مختلفة من حيث النوع والحجم والشكل. ومن خلال دراسة هذا الفصل يمكنك معرفة الإجابة عن الفقرات الآتية:

- ١ - ماهي طرق تحديد تكاليف المنتج؟
- ٢ - ما هو نظام تحديد تكاليف الأوامر الإنتاجية؟
- ٣ - ماهي أهداف نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية؟
- ٤ - ما هو المدخل العام لتحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية؟
- ٥ - توضيح تدفق تكاليف الأمر الإنتاجي؟
- ٦ - ماهي الإجراءات المحاسبية لتكاليف الأوامر الإنتاجية؟
- ٧ - ما هي قائمة تكلفة أمر التشغيل؟

١-٦ طرق تحديد تكاليف المنتج: Methods of Product Costing

قبل أن يتم حساب تكلفة المنتج لابد أن يحدد ما يلي:

١. ما هو النظام الذي يجب أن يتبع لتجميع التكلفة (Cost Accumulation System).

٢. طريقة التقييم التي يجب أن تتبع (Valuation Method).

ان نظام تحديد تكلفة المنتج يحدد هدف التكلفة وطريقة نسب أو تعيين التكاليف إلى الإنتاج، وطريقة التقييم تحدد كيف سيتم قياس تكاليف المنتج، والوحدات الاقتصادية يجب أن يكون لديها كلاً من نظام التكاليف وطرائق التقييم والشكل (١-٦) يمثل التكامل بين نظام التكاليف وطرائق التقييم.

شكل (١-٦)

نظم التكاليف وطرق التقييم

المعياري (Standard)	الاعتيادي (Normal)	الفعلي (Actual)	طرق التقييم نظم التكاليف
مواد مباشرة معيارية أجور مباشرة معيارية ت ص غ م محملة (باستعمال معدلات محددة مقدماً عندما يتم إكمال الإنتاج).	مواد مباشرة فعلية أجور مباشرة فعلية ت ص غ م محملة (باستعمال معدلات محددة مقدماً بهدف إكمال الأمر).	مواد مباشرة فعلية أجور مباشرة فعلية ت ص غ م فعلية (تعيين للأمر بعد نهاية الفترة).	نظم أوامر الإنتاج (Job order) (Costing).
مواد مباشرة معيارية أجور مباشرة معيارية ت ص غ م معيارية (باستعمال معدلات محددة مقدماً للإنتاج المعياري واستعمال طريقة FIFO فقط لتدفق التكاليف).	مواد مباشرة فعلية أجور مباشرة فعلية ت ص غ م محملة (باستعمال معدلات محددة مقدماً واستعمال طريقة FIFO أو المعدل الموزون لتدفق التكاليف).	مواد مباشرة فعلية أجور مباشرة فعلية ت ص غ م فعلية (تعيين للمرحلة بعد نهاية الفترة باستعمال طريقة FIFO أو المعدل الموزون لتدفق التكاليف).	نظام المراحل الإنتاجية (Process) (Costing).

٦-١-١ نظم تحديد التكاليف: Costing Systems

يعدان نظامي الأوامر الإنتاجية والمراحل الإنتاجية أساسيين لتحديد التكلفة ويستعمل نظام تحديد تكاليف الأوامر من قبل الشركات التي تصنع كميات صغيرة نسبياً أو دفعات متميزة أو منتجات حسب الطلب والتي تصنع وفق مواصفات الزبائن، ونظام الأوامر الإنتاجية ملائم للعديد من الوحدات كالصناعات الجلدية والأحذية، وشركات الطباعة والنشر، وشركات التصاميم المعمارية، وشركات المقاولات وغيرها. إن مصطلح الأمر (Job) يرتبط بمصطلح ثاني مثل (الإنتاجية، العمل، التشغيل، المشروع، العقد) ولكن المصطلح الأكثر استعمالاً هو الأوامر الإنتاجية. إما بالنسبة لنظام المراحل الإنتاجية فإنه يستعمل من قبل الشركات التي تصنع كميات كبيرة من المنتجات المتجانسة مثل شركات صناعة المعلبات الغذائية، المشروبات الغازية، الألبسة الجاهزة، المشتقات النفطية وغيرها، والتي تقوم بعمليات الإنتاج الواسع، وكل وحدة منتجة تستلزم نفس تكاليف المدخلات لكونها متجانسة، كما إن الإنتاج يمر بمراحل أو عمليات إنتاجية متعاقبة.

٦-١-٢ طرق التقويم: Valuation Methods

تم الإشارة في الجدول (٦-١) إلى طرق التقويم الثلاث وهي تحديد التكاليف الفعلية، الاعتيادية، المعيارية)، ويستعمل نظام التكاليف الفعلية للمواد المباشرة، والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد تكلفة مخزون الإنتاج تحت التشغيل. ويستعمل هذا النظام في وحدات الأعمال الخدمية التي لها زبائن محددين و/أو حجم صغير للإنتاج، ولكن بعض الشركات الصناعية تفضل استعمال نظام التكاليف الاعتيادية، لأسباب تتعلق باستعمال معدلات تحميل محددة مقدماً للتكاليف الصناعية غير المباشرة التي تسهم في تحديد تكلفة المنتج خلال الفترة وليس في نهايتها، وتستعمل نظام التكاليف الاعتيادية التكاليف الفعلية للمواد المباشرة والأجور المباشرة مع تكاليف صناعية غير مباشرة محملة أو محددة مقدماً، ويمكن تطبيق

المعايير للتكاليف التي ستتحقق أو للكميات التي ستستعمل للشركات التي تنتج وفقاً لنظامي الأوامر أو المراحل. وفي ظل نظام التكاليف المعيارية يتم وضع معايير للوحدة ولكل من المواد المباشرة والأجور المباشرة من حيث التكاليف والكميات، أما التكاليف الصناعية غير المباشرة فهي تحمل إلى الإنتاج باستعمال معدلات محددة مقدماً والتي تكون مبنية على أساس معياري للإنتاج وليس الإنتاج الفعلي، كما في نظام التكاليف الاعتيادية، ويمكن استعمال هذه المعايير للتخطيط للأنشطة المستقبلية ووضع الموازنات وتقويم المخزون، وكلاً من التكاليف الفعلية والمعيارية يتم إثباتها في السجلات المحاسبية لتعطي عنصراً أساسياً لرقابة التكاليف، إذ أن نظام التكاليف المعيارية يسمح للشركات الصناعية بالتحديد السريع للانحرافات عن تكاليف الإنتاج المعيارية.

٦-٢ نظام تحديد تكاليف الأوامر الإنتاجية: Job Order Costing

يعتمد نظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية في الوحدات الاقتصادية التي لا يكون إنتاجها نمطياً بل يعتمد إلى حد كبير على طلبات الزبائن الذين يحددون مواصفات السلع المراد إنتاجها أو الخدمة المطلوب تقديمها، وفي أغلب الأحيان تكون تلك المواصفات المقدمة من قبل الزبائن مختلفة من حيث النوع والحجم والشكل وبالتالي فإن تكلفة كل منها تكون مختلفة عن الأخرى، وبناءً على ذلك نجد إن أوامر الإنتاج تعتمد على ما يلي:

- اختلاف كل أمر إنتاجي عن الأمر الآخر.
- لا تكون العمليات الإنتاجية في الغالب متتابعة بحيث ينتقل المنتج من عملية إلى أخرى في صورة تدفق مستمر بل يتم إجراء أكثر من عملية على المنتج في المركز الواحد، وتُعد شركات صناعة الأثاث والمقاولات مثلاً على تطبيق نظام تحديد الأوامر الإنتاجية. عليه يمكن تعريف الأمر الإنتاجي أنه " تعليمات مكتوبة صادرة من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية وموجهة إلى الجهة المسؤولة عن التنفيذ لانجاز عملية إنتاجية أو إنتاج سلعة أو مجموعة من

السلع ذات مواصفات محددة أو القيام بعملية إصلاح أو صيانة أصل ثابت في فترة محددة، وتُعد وحدة التكلفة استناداً لهذا النظام هي الأمر الإنتاجي المطلوب انجازه طبقاً للمواصفات والكمية المطلوبة". وبما إن الإنتاج وفقاً لأوامر الإنتاج لا يكون نمطياً بل يختلف من أمر إنتاجي إلى أمر آخر من حيث الكمية والمواصفات المطلوبة، فإن التكاليف تختلف من أمر إلى آخر، وقد يكون أمر الإنتاج هو لإنتاج منتج كامل في شكله النهائي وبالتالي فإن تكلفة الأمر هي تكلفة المنتج التام، ويتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من خلال قسمة تكلفة الأمر الإنتاجي على عدد الوحدات المنتجة، وقد يكون لإنتاج مجموعة من الأجزاء التي تدخل في المنتج النهائي ولكنها في مجموعها لا تكون المنتج النهائي وبالتالي فإن تكلفة الأمر الإنتاجي هي تكلفة إنتاج وتجميع هذه الأجزاء، وبقسمة هذه التكلفة على كمية التجميع الفرعية نحصل على تكلفة الوحدة الواحدة منها، والشكل (٦-٢) يبين أمثلة لنظام تحديد تكلفة الأمر في كل من القطاعات الخدمية والتجارية والصناعية.

الشكل (٦-٢)

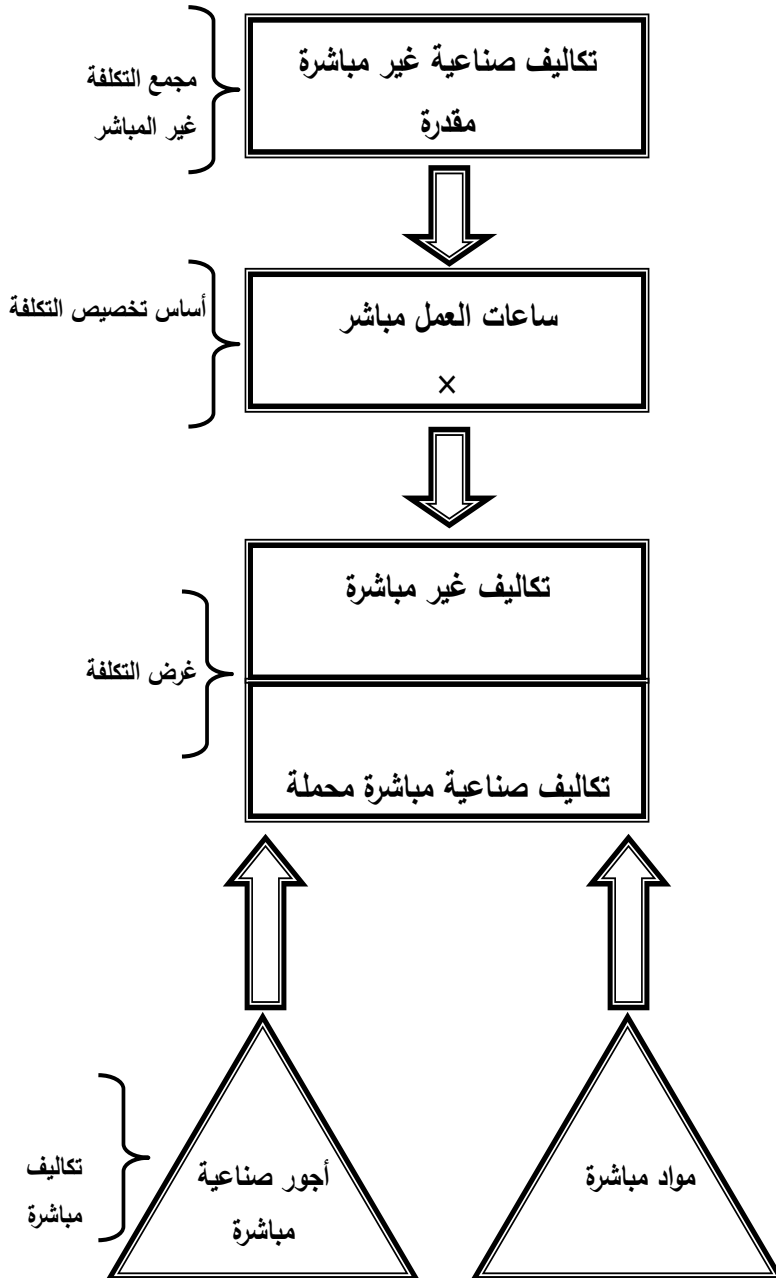
أمثلة لنظام تحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية

القطاع الصناعي	القطاع التجاري	القطاع الخدمي	نظام تحديد تكلفة الأوامر الانفتاحية
تجميع الطائرات. مقاولات المباني. اللائث.	-الترويج الخاص بمنتجات محل جديد. -البيع عن طريق طلبات بريدية.	-أعمال المراجعة. -أعمال المكاتب الاستشارية. -وكالات الإعلان. -مراكز الصيانة. -مكاتب المحاماة.	

ويمكن توضيح نظام تحديد تكلفة الأوامر بالشكل (٦-٣) والذي يعبر عن المفاهيم الخمسة لنظم تحديد تكلفة الأوامر: غرض التكلفة، التكاليف المباشرة لغرض التكلفة، التكاليف غير المباشرة لغرض التكلفة، مجمع التكلفة غير المباشرة، وأساس تخصيص التكلفة:

شكل (٦-٣)

مخطط لنظام تكاليف الاوامر الانتاجية



٦-٣ أهداف نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية:

يحقق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية مجموعة من الأهداف هي:

أ - يساعد إدارة الوحدة الاقتصادية في معرفة نتيجة تنفيذ كل أمر من ربح أو خسارة.

ب تحقيق الرقابة الفاعلة على عناصر التكلفة المختلفة، ومساعدة الإدارة في إجراء تخفيضها.

ت تحقيق الكفاية القصوى في استعمال كل عنصر من عناصر التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية لكل أمر إنتاجي بالتكاليف المحددة مقدماً.

ث لاستعمال البيانات الخاصة بأوامر إنتاج سابقة في تسعير وتقدير تكاليف الأوامر الإنتاجية المستقبلية.

٦-٤ المدخل العام لتحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية:

هناك سبع خطوات لتعيين (تحديد) التكاليف للأوامر الإنتاجية وهذه الخطوات تطبق في الوحدات الاقتصادية الصناعية والتجارية والخدمية وكما يلي:

- الخطوة الأولى/ تحديد الأمر الذي يعد غرض التكلفة: ويتمثل في إنتاج منتج معين أو تقديم خدمة محددة.
- الخطوة الثانية/ تحديد التكاليف المباشرة للأمر: وتحدد هذه التكاليف من خلال عنصري التكلفة الصناعية المباشرة والمتمثلان في المواد المباشرة والأجور المباشرة وإثبات القيود المحاسبية الخاصة بكل منهما أثناء عمليات صرف المواد والأجور المباشرة والتي تم توضيحها في الفصلين السابقين في الرقابة والمحاسبة عن المواد والرقابة والمحاسبة عن الأجور.

• الخطوة الثالثة/ اختيار أسس تخصيص التكلفة لاستعمالها في تخصيص التكاليف غير المباشرة للأمر:

تعد التكاليف الصناعية غير المباشرة هي التكاليف الضرورية لتنفيذ الأمر والتي لا يمكن تتبعها لأمر معين إذ من الصعب إتمام الأمر بدون حدوث تكاليف غير مباشرة مثل الإشراف وهندسة الإنتاج والمنافع (Utilities) والصيانة، ونظراً لأن هذه التكاليف لا يمكن تتبعها لأمر معين فإنه يجب تخصيصها لكل الأوامر، ولكن ليس بشكل متساوٍ فالأوامر المختلفة تتطلب كميات مختلفة من الموارد غير المباشرة، وبالتالي فإن الهدف هو تخصيص تكاليف الموارد غير المباشرة بطريقة نظامية على الأوامر المرتبطة بها، وغالباً ما تستعمل الشركات أسس تخصيص متعددة للتكاليف غير المباشرة، فنجد بعض الشركات تستعمل ساعات العمل المباشر كأساس تخصيص وحيد لكل التكاليف الصناعية غير المباشرة بالأوامر، وذلك لأن الشركات تعتقد إن عدد ساعات العمل المباشر هو المقياس لكيفية استعمال الأوامر بشكل منفرد لكل الموارد الإضافية الصناعية مثل الرواتب المدفوعة للمشرفين والمهندسين وموظفي الخدمات الإنتاجية وأفراد إدارة الجودة، وهناك علاقة سبب ونتيجة قوية بين ساعات العمل المباشر المطلوبة للأوامر الفردية (الذي يُعد السبب) وبين الموارد الصناعية غير المباشرة المطلوبة لهذا الأمر الذي يعد النتيجة.

• الخطوة الرابعة/ تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة بكل أساس تخصيص التكلفة:

نظراً لاعتقاد الشركات بأن أكثر الطرق للتخصيص شيوعاً هي (ساعات العمل المباشر أو تكلفة العمل)، لذا يمكن استعمالها لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات، فقد أنشأت مجمع تكلفة وحيد يسمى

التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويعبر هذا المجمع عن التكاليف غير المباشرة في مركز الإنتاج، والتي يصعب تتبعها مباشرة على الأوامر الفردية.

• الخطوة الخامسة/ حساب معدل الوحدة كأساس تخصيص التكلفة

المستعملة في تخصيص التكاليف غير المباشرة للأوامر:

يتم احتساب معدل التكلفة غير المباشرة لكل مجمع تكلفة بقسمة إجمالي التكاليف الإضافية في المجمع (المحدد في الخطوة الرابعة) على إجمالي كمية أساس تخصيص التكلفة (المحددة في الخطوة الثالثة)، وكما مبين في أدناه:

إجمالي التكاليف في مجمع التكلفة غير المباشرة

معدل التكلفة غير المباشرة =

إجمالي الكمية لأساس تخصيص التكلفة (الساعات أو غيرها)

وفي الوقت الذي يحمل أمر التشغيل بما يخصه من التكاليف الصناعية غير المباشرة فإنَّ الوحدة الاقتصادية تستمر في الوقت نفسه بتسجيل التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية، وفي نهاية الفترة تسوى الفروق (الانحرافات) بين التكاليف غير المباشرة الفعلية والتكاليف غير المباشرة المحملة للإنتاج ومعالجته بإحدى الطرق الآتية:

١ - غلق انحراف ت.ص.غ.م. في حساب مراقبة تكلفة المبيعات إذا كانت هذه هي سياسة الإدارة.

٢ - توزيع انحراف ت.ص.غ.م. على الأوامر الإنتاجية المستفيدة منه أو الأوامر الإنتاجية ذات العلاقة إذا كان سبب الانحراف هو الخطأ أو عدم الدقة في إعداد معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

• الخطوة السادسة/ حساب التكاليف غير المباشرة المخصصة للأمر:

ويتم حساب التكاليف غير المباشرة المخصصة للأمر بضرب الكمية الفعلية لكل أساس تخصيص (أساس تخصيص واحد لكل مجمع تكلفة) مرتبط بالأمر في معدل التكلفة غير المباشرة لكل أساس تخصيص (المحسوبة في الخطوة ٥).

• الخطوة السابعة/ حساب إجمالي تكلفة الأمر بجمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة للأمر:

تكاليف صناعية مباشرة = مواد مباشرة	xxx
أجور مباشرة	xxx
xxxx	
تكاليف صناعية غير مباشرة المحملة	xxxx
إجمالي التكاليف الصناعية للأمر	xxxxx

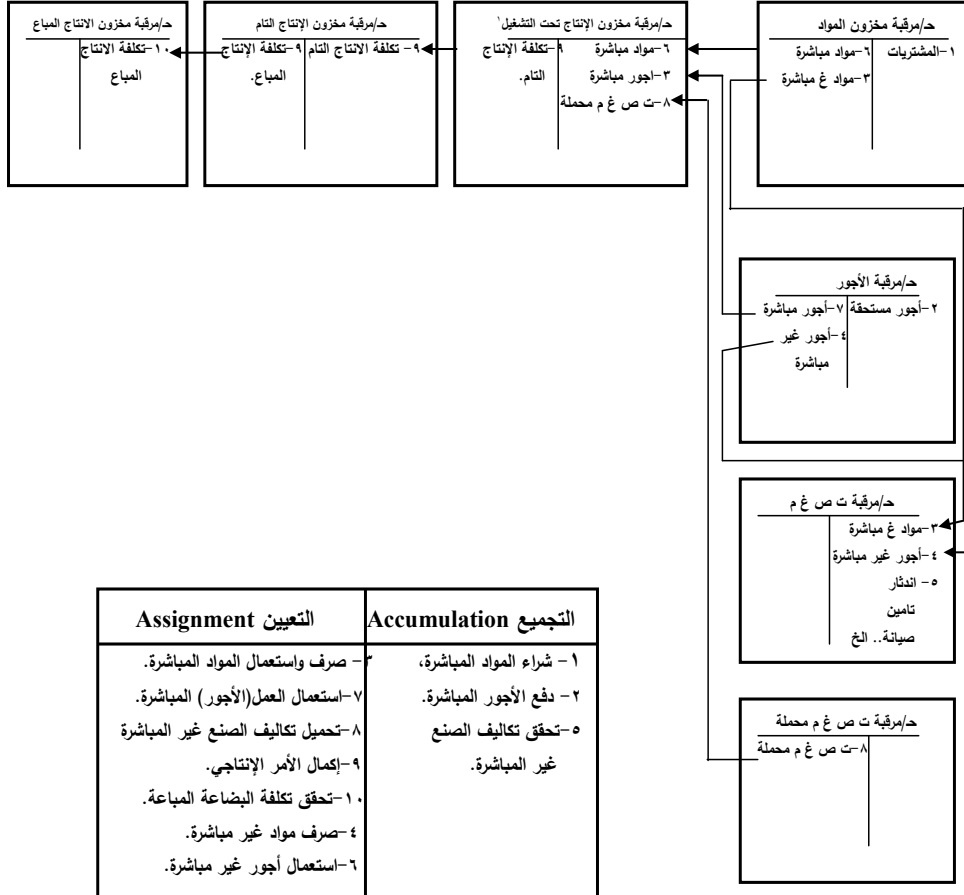
٥-٦ تدفق تكاليف الأمر الإنتاجي (Job Order Cost Flow)

يُعد تدفق التكاليف (المواد المباشرة، الأجور المباشرة، التكاليف الصناعية غير المباشرة) في محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية مماثل أو متطابق مع التدفق المادي للمواد عندما يتم تحويلها إلى متوجات عامة الصنع، فالشركات الصناعية تنسب أو تعين (Assign) التكاليف الصناعية إلى حساب مخزون الإنتاج تحت التشغيل، وعندما يتم إكمال الأمر الإنتاجي يتم تحويل أو نقل تكلفة الأمر إلى مخزون الإنتاج التام، وعندما يتم بيع المنتج أو تسليمه إلى الزبون، فإن الشركة تقوم بتحويل تكاليفه إلى تكلفة البضاعة المباعة. وبما إن كل أمر إنتاجي يمثل هدف تكلفة مستقل، وأنه يختلف عن الأوامر الإنتاجية الأخرى من حيث عناصر التكاليف المطلوبة لإنتاجه،

وكذلك من حيث نظام العمل المطلوب لانجاز هذا الأمر من قبل الأقسام الإنتاجية، لذا فإنه يتوجب مسك حساب مستقل لكل أمر لإغراض تحديث تكلفته، وهو حساب مراقبة مخزون الإنتاج تحت التشغيل، والشكل (٦-٤) يوضح تدفق تكاليف أو الدورة المحاسبية للمحاسبة عن الأوامر الإنتاجية:

شكل (٦-٤)

الدورة المحاسبية لتكاليف الأوامر الإنتاجية



ومن الشكل (٦-٤) تتضح فكرة أساسية عن التدفق للتكاليف في الوضع أو الحالة لشركة صناعية، وفي نهاية الجدول هناك عمودان يشيران إلى خطوتين رئيسيتين في تدفق التكاليف هما:

- هناك أسلوبين لمسك حساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل وهما:
حساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل لحساب إجمالي من سجل أستاذ التكاليف يقابله بطاقات لكل أمر وتمثل سجل أستاذ التكاليف التحليلي وهذه الحالة عندما يكون عدد الأوامر كبير.
- حساب مراقبة الإنتاج تحتوي التشغيل لكل أمر إنتاجي في سجل أستاذ التكاليف وفي هذه الحالة لا تمسك أو تنظم بطاقات لكل أمر أي لا يوجد سجل أستاذ تحليل، وهذه الحالة عندما يكون عدد الأوامر قليل.

١ -التجميع: (Accumulation) وتمثل عملية الحصول على الموارد أو عناصر التكاليف، أي تحقق عناصر التكاليف الصناعية (مواد مباشرة، أجور مباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة).

٢ -التعيين: (نسب التكاليف) (Assignment) وتمثل نسب أو تعيين التكاليف التي تم تجميعها إلى العمل أو الأمر المنجز، وكما مبين في الشكل (٦-٤) فإن الشركة تجمع التكاليف الصناعية في القيود (١، ٢، ٥)، وذلك بجعل حسابات مراقبة مخزون المواد ومراقبة الأجور ومراقبة ت ص غ م مدينة. وعندما تبدأ بأمر إنتاجي معين فإنها تنسب أو تعين هذه العناصر إلى حساب مراقبة مخزون الإنتاج تحت التشغيل بجعله مديناً وحسابات مراقبة المواد، الأجور، ت.ص.غ.م. المحملة دائناً، وعندما يكتمل الأمر الإنتاجي تنسب التكلفة إلى حساب مراقبة مخزون الإنتاج التام، وعند بيع الأمر تنسب تكلفته إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة.

٦-٦ الإجراءات المحاسبية لتكاليف الأوامر الإنتاجية:

يمكن توضيح الإجراءات المحاسبية من خلال الخطوات الآتية:

١-٦-٦ تجميع التكاليف الصناعية: Accumulating Manufacturing Cost

لغرض توضيح الإجراءات الخاصة بنظام تكاليف الأوامر الإنتاجية سوف نستعمل المثال أدناه: