

الماضرة الحادية عشر¹:
المعالجة المحاسبية لتكلفة العمل "الأجور"
وبعض المشكلات المتعلقة بها:

بالنسبة للمعالجة المحاسبية لتكلفة العمل فهي تتضمن جانب مالي يتضمن تسجيل المدفوعات مقابل خدمات العمل، وجانب تكاليفي يتضمن إثبات توزيع تكلفة العمل على المراكز المستفيدة منها، وتتضمن الجوانب المحاسبية لتكلفة العمل ما يلي:

1- تسجيل الأجور الإجمالية:

تقوم المنشأة في نهاية كل فترة بتحديد إجمالي أجور العمال والموظفين خلال تلك الفترة من واقع بطاقات الزمن وبطاقة الشغلة، وكذلك تحديد الاستحقاقات اللازمة ثم يتم إثبات قيد إجمالي في دفتر الأجور أو في اليومية العامة كما يلي:

من د/ مراقبة الأجور (إجمالي)

إلى مذكورين

د/ الأجور المستحقة

د/ التأمينات الاجتماعية

د/ الضرائب(الدوائر المالية)

وعند سداد الأجور المستحقة يكون القيد:

من د/ الأجور المستحقة

إلى د/ الصندوق أو المصرف ..

2- توزيع تكلفة العمل على مراكز التكلفة المستفيدة:

حيث يتم تحميل تكلفة العمل المباشر على حساب الإنتاج تحت التشغيل، أما تكلفة العمل غير المباشر فتحمل على حساب المصاريف الصناعية غير المباشرة والتي يعاد توزيعها على الإنتاج تحت التشغيل، ويتم توزيع تكلفة العمل على مراكز التكلفة كما يلي:

أ- تحميل تكلفة العمل المباشر وغير المباشر على مراكز التكلفة بالقيد:

من مذكورين

د/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل(أجور مباشرة)

د/مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة(أجور غير مباشرة)

إلى د/ مراقبة الأجور

ملاحظة: حساب المراقبة ما هو إلا حساب تجمع فيه التكلفة ثم يعاد توزيعها على المراكز المستفيدة.

¹ د. علاء الدين جبل، محاسبة التكاليف، منشورات جامعة حلب.

ويمكن تسجيل القيود السابقة بتحليل عنصر تكلفة العمل إلى الأجر المباشرة وغير المباشرة بالقيود:

من مذكورين

د/ الأجر المباشرة

د/الأجر غير المباشرة

إلى د/ مراقبة الأجر

ثم يتم تحميل تكلفة العمل المباشر وغير المباشر على مراكز التكلفة بالقيود:

من مذكورين

د/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

د/مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

إلى مذكورين

د/ الأجر المباشرة

د/ الأجر غير المباشرة

1- تحميل تكلفة العمل غير المباشر على مراكز الخدمات التسويقية والإدارية بالقيود:

من مذكورين

د/ مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

د/مراقبة مراكز الخدمات الإدارية

إلى د/ مراقبة الأجر

بعض المشكلات المتعلقة بعنصر تكلفة العمل:

إن تكلفة العمل لا تمثل فقط ما يحتسب للعامل من أجر على أساس الساعة أو القطعة، وإنما تتضمن أيضاً عناصر أخرى مثل تكلفة الوقت الضائع، وعلاوة الوقت الإضافي، والمبالغ المدفوعة أيام العطلات والإجازات ومزايا الأجر.

ونظراً لتعدد العناصر التي تتضمنها تكلفة العمل فقد تظهر بعض المشكلات فيما يتعلق بمعالجة هذه العناصر، وفيما يلي بعض هذه المشكلات المتعلقة بعنصر العمل:

أولاً - الوقت الضائع: يُقسم الوقت الضائع إلى قسمين:

1- الوقت الضائع الطبيعي: وهو بمثابة وقت ضائع في حدود المعدلات التي تضعها الإدارة، وهو ما

تتطلبه العملية الإنتاجية والحاجات الطبيعية للعمال، وتعتبر تكلفة الوقت الضائع الطبيعي جزءاً من

تكلفة الإنتاج، ويحمل على حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة عن طريق توسيط حساب الوقت

الضائع، بالقيد:

من د/ الوقت الضائع الطبيعي

إلى د/ مراقبة الأجور

نلاحظ من خلال القيد السابق أنه تم تخفيض رصيد حساب الأجور بتكلفة الوقت الضائع الطبيعي، ومن ثم يقل هذا الحساب في حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة بالقيد:

من د/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

إلى د/ الوقت الضائع الطبيعي

ويمكن عدم توسيط حساب الوقت الضائع الطبيعي، بمعنى يمكن دمج القيد السابقين بقيد واحد كما يلي:

من د/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

إلى د/ مراقبة الأجور (تكلفة الوقت الضائع الطبيعي)

2- الوقت الضائع غير الطبيعي: وهو بمثابة وقت ضائع غير إنتاجي خارج المعدلات المسموح بها التي

تضعها الإدارة، ويجب استبعاد تكلفة الوقت الضائع غير الطبيعي من تكلفة الإنتاج وتحمله على

حساب الأرباح والخسائر بالقيد:

من د/ الوقت الضائع غير الطبيعي

إلى د/ مراقبة الأجور

ثم يقلل الوقت الضائع غير الطبيعي بالقيد:

من د/ الأرباح والخسائر

إلى د/ الوقت الضائع غير الطبيعي

مثال:

يتقاضى أحد عمال الإنتاج/500/ ل.س في الساعة وقد عمِل هذا العامل /45/ ساعة في الأسبوع وبفرض أن:

1- مُعدل الوقت الضائع الطبيعي في الأسبوع ساعة واحدة.

2- وجد العامل عطلاً في آلة مُعينة يعمل عليها وأدى ذلك إلى تعطله لمدة ساعتين خلال الأسبوع.

والمطلوب: حساب صافي الأجر المستحق للعامل، مع بيان كيفية حساب تكلفة الوقت الضائع الطبيعي وغير

الطبيعي ومعالجته محاسبياً:

الحل:

1 ساعة وقت ضائع طبيعي = $500 \times 1 = 500$ ل.س	ساعات العمل 45 ساعة
2 ساعة وقت ضائع غير طبيعي = $500 \times 2 = 1000$ ل.س	
42 ساعة وقت عمل عادي = $500 \times 42 = 21000$ ل.س	

إذاً نلاحظ أن: تكلفة أجور الوقت الضائع الطبيعي 500 ل.س، تكلفة أجور الوقت الضائع الغير طبيعي 1000

ل.س، بينما الأجر المباشرة 21000 ل.س.

المعالجة المحاسبية:

1- نقوم بتسجيل استحقاق الأجر وذلك بالقيد:

22500 من د/ مراقبة الأجر
22500 إلى د/ الأجر المُستحقة

2 - تحميل الأجر المُباشرة على الإنتاج بالقيد:

21000 من د/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل
21000 إلى د/ مراقبة الأجر (الأجر المباشرة)

3 - نقوم بإثبات الوقت الضائع الطبيعي وغير الطبيعي بالقيد:

من منكرين
500 د/ الوقت الضائع الطبيعي
1000 د/ الوقت الضائع غير الطبيعي
1500 إلى د/ مراقبة الأجر

4- تحميل تكلفة الوقت الضائع الطبيعي على الإنتاج، وتكلفة الوقت الضائع غير الطبيعي على د/أ.خ. بالقيود:

من مذكورين

500 د/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

1000 د/ الأرباح والخسائر

500 إلى د/ الوقت الضائع الطبيعي

1000 إلى د/ الوقت الضائع غير الطبيعي

من مذكورين

50 د/ الوقت الضائع الطبيعي

100 د/ الوقت الضائع الغير طبيعي

150 إلى د/ مراقبة الأجور

ثانياً - مكافأة الوقت الإضافي المدفوعة لعمال الإنتاج:

تعتبر الأجور الإضافية المدفوعة لعمال الإنتاج جزءاً من التكاليف الصناعية، إلا أنه قد يحدث أن يختلف معدل الأجر المدفوع عن فترة العمل الأساسية، عن المعدل المدفوع عن العمل الإضافي، ويعتبر الفرق بين معدل الأجر العادي ومعدل الأجر الإضافي مضروباً في عدد ساعات العمل الإضافي بمكافأة الوقت الإضافي.

مكافأة الوقت الإضافي = الفرق في معدل الأجر بين ساعات العمل الإضافي والأساسي × عدد ساعات العمل الإضافي

تختلف المعالجة المحاسبية لمكافأة الوقت الإضافي من شركة إلى أخرى فبعض الشركات تُعالج هذه المكافآت على أنها عنصر من عناصر التكلفة الصناعية مما يجعلها تؤثر في قيمة المخزون والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام.

بينما تفضل بعض الشركات الأخرى استبعاد تلك المكافآت من التكلفة الصناعية وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر وليس على الإنتاج.

وبشكلٍ عام فإن:

الإجراء الأكثر قبولاً هو إدراج مكافأة الوقت الإضافي ضمن عناصر التكاليف الصناعية الغير مباشرة، لأن مثل هذه المكافآت نشأت بسبب زيادة الإنتاج وليس بسبب الوحدات ذاتها التي تم إنتاجها خلال الوقت الإضافي، فليس من المنطق أن تحمل وحدة الإنتاج المنتجة خلال الوقت الإضافي بتكلفة أكبر مما تتحملة وحدة الإنتاج المنتجة في الوقت العادي، ومن هنا يتضح منطق تحميل تكاليف الوقت الإضافي على جميع المنتجات التي تم إنتاجها خلال الفترة، وذلك بجعل مكافأة الوقت الإضافي تكلفة صناعية غير مباشرة.

بمعنى يجب تحميل الإنتاج تحت التشغيل مباشرة بمعدل الأجر العادي عن كل الساعات المستغرقة في الإنتاج، أما الزيادة في معدل الأجر العادي فيتم توزيعها على الأوامر الإنتاجية وذلك بتحميلها على حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة. أما إذا كانت مكافأة الوقت الإضافي ناتجة عن طبيعة وظروف الإنتاج، كوجود منتج يتطلب مواصفات خاصة تستلزم وقتاً إضافياً ففي هذه الحالة نجد أنه من الموضوعية تحميل تكاليف الوقت الإضافي على المنتج كأجر مباشرة.

المعالجة المحاسبية لمكافأة الوقت الإضافي:

1 - نقوم بحساب مكافأة الوقت الإضافي من خلال العلاقة التالية:

مكافأة الوقت الإضافي = الفرق في معدل الأجر بين ساعات العمل الإضافي والأساسي × عدد ساعات العمل الإضافي

2 - نقوم بتخفيض رصيد الأجر بتكلفة الوقت الإضافي وذلك بالقيود:

من د/ مكافأة الوقت الإضافي

إلى د/ مراقبة الأجر

3 - وأخيراً نقوم بإقفال د/ مكافأة الوقت الإضافي، في د/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة بالقيود:

من د/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

إلى د/ مكافأة الوقت الإضافي

مثال:

يتقاضى أحد عمال الإنتاج /300/ ل.س عن كل ساعة في الوقت العادي، و 150 % من أجر الساعة في الوقت الإضافي، وقد عمل هذا العامل 50 ساعة في الأسبوع، أنفق منها 40 ساعة في الوقت العادي. والمطلوب: بين كيفية احتساب وتسجيل مكافأة الوقت الإضافي.

الحل:

الأجر المباشرة = أجر الساعة في الوقت العادي × عدد ساعات العمل الإجمالية.

$$= 50 \times 300 = 15000 \text{ ل.س}$$

مكافأة الوقت الإضافي = الفرق في معدل الأجر × عدد ساعات العمل الإضافي.

$$= 10 \times (300 - 450) = 1500 \text{ ل.س}$$

$$1- \text{إجمالي الأجر} = 16500.$$

16500 من د/ مراقبة الأجر

16500 إلى د/ الأجر المستحقة

2- ومن ثم نسجل قيد مكافأة الوقت الإضافي.

1500 من د/ مكافأة الوقت الإضافي

1500 إلى د/ مراقبة الأجور

3- ثم نقوم بتحميل الأجور المباشرة على الإنتاج تحت التشغيل، ومكافأة الوقت الإضافي على حساب المصاريف الصناعية غير المباشرة بالقيد:

من مذكورين

15000 د/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل (الأجور المباشرة)

1500 د/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة (مكافأة)

إلى مذكورين

15000 د/ مراقبة الأجور

1500 د/ مكافأة الوقت الإضافي

ويمكن تسجيل القيد السابق بدون توسيط حساب المكافأة (ندمج القيدان الثاني والثالث) كما يلي:

من مذكورين

15000 د/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل (الأجور المباشرة)

1500 د/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة (مكافأة)

إلى مذكورين

16500 د/ مراقبة الأجور

ثالثاً - تكاليف مزايا الأجر: تختلف مزايا الأجر من شركة لأخرى، فمعظم الشركات تقوم بمعالجة مزايا الأجر كالتأمين الصحي، وتوفير السكن والانتقال وغيرها على اعتبار أنها تكاليف صناعية غير مباشرة. ولكن جرت العادة على اعتبار هذه المزايا جزءاً لا يتجزأ من أجر العامل، وبالتالي تعتبر من الأجور المباشرة.

التكاليف الصناعية غير المباشرة ومراحل توزيعها وتحميلها على وحدات الإنتاج

تختلف التكاليف غير المباشرة باختلاف وظائفها فمنها ما يخص الصنع، ومنها ما يخص البيع والتوزيع، ومنها ما يخص النواحي الإدارية والمالية. وبالتالي يمكن تصنيف التكاليف غير المباشرة حسب وظائف المنشأة إلى:

1- التكاليف الصناعية غير المباشرة.

2- التكاليف التسويقية.

3- التكاليف الإدارية والمالية.

وانطلاقاً من ذلك يمكن تقسم المنشأة تكاليفياً إلى عدة مراكز للتكلفة، حيث يتم الربط بين عنصر التكلفة من واقع السجلات التحليلية والمركز الي يتبعه عنصر التكلفة سواء كان المركز انتاجياً أو مركز خدمات انتاجية أو تسويقية أو إدارية.

وبالتالي هناك أربعة أنواع أساسية من مراكز التكلفة وهي:

1- مراكز الإنتاج.

2- مراكز الخدمات الإنتاجية.

3- مراكز الخدمات التسويقية.

4- مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية.

ويتم تناول كلاً مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية التي تتعامل مع الوحدات التي تنتجها المنشأة:

1- **مراكز الإنتاج:** وهي المراكز التي تتعامل مباشرة مع وحدات الإنتاج، مثل مركز انتاج الغزل ومركز انتاج النسيج وغيرها، حيث يرتبط نشاط المراكز الإنتاجية بالوحدة المنتجة بوضوح، مما يجعل من السهل الربط بين تكاليف مراكز الإنتاج والوحدات المنتجة.

2- **مراكز الخدمات الإنتاجية:** هي مراكز تقدم خدمات تساعد المراكز الإنتاجية في القيام بنشاطها الإنتاجي مثل مركز الصيانة ومركز القوى المحركة وغيرها.

ولاحظ أن جميع المراكز الإنتاجية تستفيد من خدمات مراكز الخدمات الإنتاجية، وإن كان نشاطها لا يرتبط مباشرة بالوحدات المنتجة، ولكنه في الوقت نفسه نشاط أساسي وضروري لتسهيل العملية الإنتاجية.

التكاليف الصناعية غير المباشرة:

يقصد بالتكاليف الصناعية غير المباشرة بأنها: التكاليف التي لا يمكن تخصيصها وتحميلها مباشرة على منتج محدد وإنما تخص الإنتاج ككل. وتقسم إلى:

1- مواد غير مباشرة: كالشحوم والزيوت، والعدد الصغيرة، ومواد النظافة وغيرها.

2- أجور غير مباشرة: كأجور المشرفين والمساعدين، وتكلفة الوقت الضائع ومكافأة الوقت الإضافي وغيرها.

3- التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى: والتي تشمل العديد من العناصر مثل الصيانة والإصلاح، واهتلاك الأصول الثابتة، والإيجارات، والتأمين، والقوى المحركة وغيرها.

مراحل توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج:

نظراً للعلاقة غير المباشرة بين تكاليف مراكز الخدمات والوحدات المنتجة، فإنه عادةً ما يتم التعامل معها كتكاليف صناعية غير مباشرة، وبالتالي لا بد من وجود أساس مناسب للربط بين التكاليف الصناعية غير المباشر ووحدة المنتج بما يؤدي إلى تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف الصناعية التي تحملتها المراكز الإنتاجية، ومراكز الخدمات الإنتاجية، وللوصول إلى ذلك يتم اتباع المراحل التالية:

المرحلة الأولى: حصر وتحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة، وتوزيعها على مراكز الإنتاج، ومراكز الخدمات الإنتاجية.

المرحلة الثانية: توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج.

المرحلة الثالثة: تحميل تكاليف مراكز الإنتاج على وحداته المنتجة من خلال معدلات التحميل المناسبة.

المرحلة الأولى: حيث يتم اعداد كشف بهذه المصاريف لحصرها وتحديدتها بالنسبة للمنشأة ككل، ومن ثم توزيع هذه العناصر على المراكز المستفيدة بأسس معينة ومناسبة، حيث تقسم التكاليف الصناعية غير المباشرة في كل من مراكز الإنتاج، ومراكز الخدمات الإنتاجية إلى:

1- التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة: وهي التكاليف التي يمكن تخصيصها على المراكز بالشكل

المباشر، كالمواد غير المباشرة، والأجور غير المباشرة، الاهتلاكات، الإنارة المحسوبة عن طريق العدادات المركبة في كل قسم، حيث تعتبر هذه التكاليف تكاليف مباشرة للمركز ولا يشترط بالضرورة أن تكون مباشرة على وحدة الإنتاج.

2- التكاليف الصناعية غير المباشرة المشتركة: وهي التكاليف التي لا يمكن تخصيصها على المراكز

المختلفة بدقة، ولكن يمكن توزيعها بطريقة أو بأخرى. بمعنى أن التكاليف الصناعية غير المباشرة المشتركة هي التكاليف التي تصرف بأن واحد لعدد من مراكز التكلفة، ولهذا يجب البحث عن أسس موضوعية لتوزيع هذه العناصر على المراكز المستفيدة

تحديد واختيار أساس التوزيع:

توجد أسس كثير يمكن بمقتضاها توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المراكز المختلفة، فالإجراء العملي لتوزيع التكاليف على المراكز المستفيدة يتطلب إعداد مسح إحصائي شامل لجميع أقسام المصنع بحيث يوضح: مساحة كل مركز، قيمة الآلات في كل مركز، وغيرها من المعلومات التي تساعد على توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وفيما يلي عرض لبعض الأسس الخاصة بتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الإنتاج، ومراكز الخدمات الإنتاجية:

اسس توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة والمشاركة على مراكز التكاليف:

أساس التوزيع	عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة
	<u>التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة</u>
- السجلات التحليلية للمواد (مباشر).	1- المواد غير المباشرة (زيوت، شحوم، ...).
- السجلات التحليلية للأجور (مباشر).	2- الأجور غير المباشرة.
- قيمة الآلات في كل مركز (مباشر).	3- الاهتلاكات.
- الفواتير المقدمة من الجهات الخارجية.	4- الصيانة الخارجية (المحددة لقسم معين).
- الاستهلاك الفعلي (في حال وجود عدادات -مباشر).	5- الإنارة.
	<u>التكاليف الصناعية غير المباشرة المشتركة</u>
- المساحة.	1- إيجار المصنع.
- المساحة.	2- الضريبة العقارية على المباني.
	3-

تمنياتنا للجميع بالتوفيق والنجاح