

المحاضرة 9 / محاسبة تكاليف الوحدة الدراسية السادسة تحليل عنصر تكلفة العمل

الهدف :

تهدف هذه الوحدة إلى بيان كيفية تحليل تكلفة العمل إلى شقيها الأجر المباشرة والأجور غير المباشرة لما لذلك من أهمية في تحديد تكلفة الوحدات التامة والوحدات غير التامة داخل المنشأة.

عناصر الوحدة :

١/٦ مقدمة
٢/٦ المقصود بتحليل الأجر
٣/٦ مشاكل تحليل عنصر تكلفة العمل
٤/٦ حساب معدل الأجر الشامل
٥/٦ مثال على تحليل الأجر

إن حساب تكلفة عنصر العمل وإن كان هدفاً في حد ذاته وذلك بغرض تحديد إجمالي الأجر المستحقة وحساب الإستقطاعات المختلفة وصولاً إلى صافي الأجر التي يجب صرفها للعاملين في المنشأة، إلا أنه لأغراض محاسبة التكاليف فإن حساب تكلفة عنصر العمل له هدف آخر لا يقل أهمية عن الهدف السابق إلا وهو تحليل تكلفة الأجر إلى شقيها الأجر المباشرة والأجور غير المباشرة، لما لذلك من أهمية بالغة في تحديد تكلفة المنتجات النهائية التي تنتجها المنشأة.

٢/٦ المقصود بتحليل الأجر والهدف منها

يقصد بتحليل الأجر التفرقة بين تكلفة العمل المباشر الذى يبذل مباشرة على وحدات إنتاج معينة وبين تكلفة العمل غير المباشرة والتي لاتقابل عملا مباشرا على وحدات معينة.

فالعبارة فى تحليل الأجر إلى مباشرة وغير مباشرة هو فى علاقة وحدة الإنتاج بالعمل المبذول ولكى يمكن إعتبار العمل مباشرا يلزم أن يكون منصباً على وحدة الإنتاج بشكل مباشر وتخصصى وواضح ومحدد ويمكن قياسه بدقة حتى تتحمل به الوحدة المنتجة، أما العمل غير المباشرة فهو الذى تستفيد منه وحدات الإنتاج بصفة غير مباشرة ومحددة.

ولكى يتم تحليل الأجر تحليلا سليما يحقق الهدف المرجو منه وهو الدقة فى تحديد نصيب الوحدة المنتجة لابد من إتباع مايلى:

١/٢/٦ إعداد كشف حصر وتحليل الأجر

حيث تقوم إدارة التكاليف بإعداد كشف " حصر وتحليل الأجر " وذلك بهدف حصر التكلفة الإجمالية لعنصر العمل وتحليلها إلى أجزء مباشرة وغير مباشرة طبقا للتبويب النوعى لهذه الأجزء. يوضح الشكل (١/٦) كشف حصر وتحليل الأجزء. ومن هذا الكشف يتم إعداد الكشوف التحليلية الخاصة بالأجزء

٢/٢/٦ إعداد ملخص الأجزء المباشرة

وذلك لتحميل وحدات الإنتاج أو أوامر الإنتاج بما يخصها من أجزء مباشرة. ويتم إعداد وملخصات الأجزء المباشرة من واقع بطاقات الشغلة حيث يتم تحديد ساعات العمل المباشر التى قضاها العامل لأداء هذا الأمر (أو وحدة الإنتاج). وبالتالي يمكن تحديد ما يخصه من الأجزء المباشرة تمهيدا لإعداد قوائم التكاليف لكل أمر من الأوامر أو الوحدات المنتجة. ويوضح الشكل (٢/٦) ملخص الأجزء المباشرة.

٣/٢/٦ إعداد قوائم تحليل الأجزء غير المباشرة.

يتم حصر وتحليل الأجزء غير المباشرة بغرض تحميلها على مراكز التكاليف المستفيدة بها من أجل حساب إجمالى تكاليف هذه المراكز ويوضح الشكل (٣/٦) قوائم تحليل الأجزء غير المباشرة.

**كشف حصروتجليل الأجرور
فص الفترة من إلى.....**

ملاحظات	مجموع الأجرور غير المباشرة	مجموع الأجرور المباشرة		مجموع الأجرور المباشرة	بنو سبب اشرف		اجور مباشرة			اجمالي الاجر	رقم مركز التكلفة	اسم العامل	رقم العامل
		اجازات اخرى	معملة		مكانات	علاوة	مكانات	مكانات	مباشرة				
								معدل القيمة	ساعات مباشرة				

ملخص الأجور المباشرة
الفترة من إلى

إجمالي	الأمر الإنتاجي	الأمر الإنتاجي	الأمر الإنتاجي رقم.....				الأمر الإنتاجي رقم.....												
			قيمة الأجور	رقم بطاقة الشفه	القسم	التاريخ	قيمة الأجور	رقم بطاقة الشفه	القسم	التاريخ									

شكل ٢/٦ ملخص الأجور المباشرة

قائمة تحليل الأجر غير المباشرة على مراكز التكلفة في الفترة من.....إلى.....																									
رقم.....	مراكز خدمات إدارية و تمويلية			مراكز خدمات تسويق مراكز خدمات إدارية و تمويلية			مراكز خدمات إنتاجية			مراكز إنتاجية	إجمالي	عناصر الأجر													
	٣/٨	٢/٨	١/٨	٣/٧	٢/٧	١/٧	٣/٦	٢/٦	١/٦				٣/٥	٢/٥	١/٥										
.....																									

شكل ٣/٦ قائمة تحليل الأجر المباشرة

وعند تحليل تكلفة العمل يجب الأخذ فى الإعتبار مايلى:

١- فى المصانع التى تقسم عمالها إلى عمال مباشرين (أو عمال إنتاج) وعمال غير مباشرين (أو عمال خدمات) يجب الإلتفات إلى أنه ليست كقاعدة عامة تعتبر أجور عمال الإنتاج أجور مباشرة وأجور عمال الخدمات أجورا غير مباشرة، بل يجب التأكد فى جميع الحالات أن العمل المبذول عمل مباشر حسب العمل الذى يقومون به وعلاقته بالوحدة المنتجة.

٢- طبيعة عمل أفراد الخدمة العامة، ففى بعض الحالات يقوم هؤلاء الأفراد بأعمال تبدو "مباشرة" على وحدات الإنتاج مثل عمال النقل الداخلى وموظفى التصميم، إلا أن أجور هؤلاء الأفراد تعتبر ضمن الأجور غير المباشرة حيث أنه يصعب قياس وتحديد كمية العمل المستنفد ومدته بالنسبة لكل نوع من أنواع وحدات الإنتاج لتحميلها عليها.

٣/٦ مشاكل تحليل عنصر تكلفة العمل البشرى

عند تحديد عنصر تكلفة العمل حسب علاقته بوحدة الإنتاج إلى أجور مباشرة وأجور غير مباشرة، يقابل محاسب التكاليف بعض البنود التى قد تثير مشاكل فى تحديد ماإذا كانت تعتبر مباشرة أو غير مباشرة ومقدار كل من المباشر وغير المباشر ومن هذه البنود مايلى:

١/٣/٦ تكلفة الوقت الضائع

٢/٣/٦ الأجر الإضافى

٣/٣/٦ المكافآت

٤/٣/٦ أجر الأجازات

٥/٣/٦ المزايا العينية وحصص الوحدة فى التأمينات الإجتماعية.

١/٣/٦ تكلفة الوقت الضائع

الوقت الضائع هو ذلك الوقت الذى لا يستفاد منه فى الإنتاج ويمثل الفرق بين فترة تواجد العامل داخل المنشأة (من واقع بطاقات الوقت أو كشوف الحضور والإنصراف) والوقت الذى يقضيه العامل فعلا فى الإنتاج أو الأعمال المكلف بها (من واقع بطاقات التشغيل) أى أنه الوقت الذى لم يقم العامل خلاله بعمل منتج. وعند معالجة تكاليف الوقت

الضائع يجب التفرقة بين ما إذا كان هذا الوقت يمثل وقتا عاديا مسموحا به أو وقتا غير عادى أو غير مسموح به.

١/١/٣/٦ معالجة أجور الوقت الضائع المسموح به :

الوقت الضائع المسموح به هو ذلك الوقت الذى لا يمكن تجنب ضياعه أثناء العمل ويشتمل على:-

أ- الوقت الذى يستغرقه العامل من باب المصنع إلى مكان العمل حتى يبدأ العمل والعكس.

ب- وقت صيانة الآلات

ج- الوقت الضائع خلال الإنتقال من عملية لأخرى.

د- وقت التوقف الإرادى عن التشغيل بسبب إنقطاع التيار الكهربائى أو عدم وصول المواد الخام وغيرها من الأسباب.

وتعتبر أجور الوقت الضائع المسموح به عادة من بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة، أى تعتبر أجورا غير مباشرة .

٢/١/٣/٦ معالجة أجور الوقت الضائع غير المسموح به:

الوقت الضائع غير المسموح به يرجع لأسباب يمكن التحكم فيها وليس له علاقة بالعملية الإنتاجية، أى أنه يمثل أجور ساعات عمل غير منتجة لأسباب إرادية مثل تكاسل العمال وتمارضهم وعدم إنجازهم للعمل المطلوب منهم فى خلال الزمن المعيارى المحدد للعامل العادى ووفقا للجهود العادية لكل عمل من الأعمال المطلوبة.

وتعد أجور الوقت الضائع غير المسموح به- إذا تحملتها المنشأة- عنصر من عناصر الخسائر العامة التى تتحمله نتيجة أعمال المنشأة ولا يجب تحميلها على وحدات الإنتاج، أما إذا تقرر معاقبة العمال عن هذه الأوقات فإنها تخصم من أجورهم أى يتحملها العامل المتسبب فى ضياع هذا الوقت.

٢/٣/٦ الأجر الإضافى :

فى حالة قيام العامل بالعمل أوقاتا إضافية تزيد على الساعات الرسمية المحددة للعمل اليومى، فإن العامل يتقاضى فى هذه الحالة أجرا عن الأوقات الإضافية بمعدل يزيد

عن معدل الأجر فى أوقات العمل العادية- طبقا لنصوص ولوائح العمل بالمنشأة- حيث يمنح العامل زيادة فى معدل الأجر الإضافى عن معدل الأجر العادى بما يسمى علاوة الزمن الإضافى.

ويعالج الأجر العادى عن مدد العمل المباشر - سواء كانت ساعات عمل عادية أو ساعات عمل إضافية- كعنصر من عناصر الأجر المباشرة وذلك بضرب إجمالى مدد العمل فى معدل أجر العامل العادى، أما علاوة الزمن الإضافى أيا كانت قيمتها أو نسبتها أو طريقة حسابها فإنها- فى معظم الحالات- تعد عنصرا من عناصر الأجر غير المباشرة وذلك لأنها لاتتعلق بالكفاية الإنتاجية للعمل وإنما تمنح بسبب تواجد العامل فى غير أوقات العمل الرسمية. ولكن إذا ما أتضح أن المتسبب فى حدوث ذلك هو العميل - صاحب الأمر الإنتاجى- لسرعة إنجاز العمل المطلوب فإن علاوة الزمن الإضافى تعتبر فى هذه الحالة عنصرا للأجر المباشره على ذلك الأمر.

٢/٣/٦ المكافآت :

يمنح العامل عادة مكافآت متعددة تختلف حسب مناسبة منحها أو السبب المباشر لمنح تلك المكافآت ومنها على سبيل المثال:-

١- المكافآت التشجيعية التى تمنح مقابل زيادة الكفاية الإنتاجية للعاملين عن المعدلات المقررة، تعتبر من عناصر الأجر المباشرة وذلك لأن حصول العامل على مثل هذه المكافآت التشجيعية ما هو إلا تعديل ضمنى لمعدل أجره. كما انه نظراً لزيادة معدل الانتاج فإن وحدة الانتاج قد استفادت من ذلك بإنخفاض مدة العمل المباشر عليها وبالتالي الأجر المباشر الذى تتحمل به حتى مع حصول العامل على مكافأة بسبب ذلك. مع مراعاة أنه إذا منحت لعمال الخدمات فإنها تعد عنصرا من عناصر الأجر غير المباشرة.

٢- " مكافآت المناسبات" مثل المكافآت بمناسبة الأعياد الدينية أو القومية، وتعتبر من عناصر الأجر غير المباشرة.

٣- المشاركة فى الأرباح وهى لاتعتبر جزءا من تكاليف الأجر أو حتى عنصرا من عناصر التكاليف لأنها تمثل توزيعا للربح بعد تغطية جميع التكاليف بالمنشأة وبالتالي لاتؤثر على تكلفة العمل سواء المباشر أو غير المباشر.

٤/٣/٦ أجر الأجازات :

عادة ما يحصل العامل على أجازات بعضها مدفوع الأجر والبعض الآخر غير مدفوع الأجر. ويطلق عادة على الأجازات مدفوعه الأجر بالأجازات الممولة التي تتحمل المنشأة عادة قيمة أجورها دون أن يقابلها أى إنتاج أو خدمات مثل الاجازات السنوية أو الأسبوعية، الأجازات المرضية، الأجازات العرضية ، الأعياد الرسمية والدينية والدورات التدريبية خارج المنشأة وغيرها. وتعالج أجور تلك الأجازات على أنها عنصر من عناصر الأجور غير المباشرة تدرج ضمن بنود التكاليف غير المباشرة وذلك بغض النظر عن يستحق هذه الأجور أما بالنسبة للأجازات غير مدفوعة الأجر فهذه تمثل إستقطاعا من مستحقات الموظف أى تخصم من أجره وبالتالي لاتعد عنصرا من عناصر تكلفة العمل.

٥/٣/٦ المزايا العينية وحصص المنشأة فى التأمينات الإجتماعية:

كان نتيجة الإهتمام بمصالح العاملين أن ألزمت القوانين المختلفة المنشآت بالتزامات عينية قبل العاملين بها مثل اعداد الوجبات الغذائية وتوفير العلاج والدواء والخدمات الثقافية والإجتماعية والرياضية، ومنح السكن والإنتقال وغير ذلك، بالإضافة إلى التزاماتها النقدية التي تسدد لهم وكذلك مساهمتها فى التأمين عليهم إجتماعيا وصحيا وضد العجز والشيخوخة والمرض وغير ذلك.

وقد كانت المزايا العينية والتأمينية تعالج فى نظام التكاليف كبنود من مجموع التكاليف غير المباشرة حيث كانت تحمل على مراكز خاصة تسمى (مراكز الخدمات الإجتماعية) ثم توزع تكاليف هذه المراكز على مراكز الإنتاج مثلها مثل مراكز الخدمات الأخرى.

وطبقا للتطوير فى مفهوم العماله الشاملة الذى يعتمد على عدم الفصل بين ما يقبضه العامل وما يتمتع به نقدا أو عينا أو مايؤمن به عليه إجتماعيا وصحيا فإن تكلفة المزايا العينية والتأمينية تدخل ضمن حساب الأجر الشامل للعامل الذى يستخدم فى حساب معدل الأجر الشامل الذى بمقتضاه يتم حساب كل من الأجور المباشرة وبالتالي لا يتم تحليلها بصفة منفصلة أو تحديد ما إذا كانت تعتبر مباشرة أو غير مباشرة.

٤/٦ حساب معدل لأجر الشامل

لكى يتم حساب تكلفة العمل المباشر أو غير المباشر بعد تحليله يستلزم الأمر حساب معدل أجر الساعة أو اليوم الذى بمقتضاه يتم تحويل وقت وأزمنة العمل إلى تكلفة يتم تحميلها على الوحدات أو المراكز المستفيدة.

ويتم حساب معدل الأجر لكل عامل على حدة أو لكل مجموعة عمال كفريق متكامل بنفس التخصصات والظروف المحيطة. ويحسب معدل أجر الساعة أو اليوم طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{معدل الأجر الشامل} = \frac{\text{الاجر الشامل خلال الفترة}}{\text{المدة المستحق عنها الاجر}}$$

ويتضمن الأجر الشامل خلال الفترة عناصر الأجر الثلاثة (الأجر النقدي- المزايا العينية- حصة الوحدة فى التأمينات الإجتماعية) الدائمة والمتكرره مع ضرورة إستبعاد أى بنود مؤقتة أو عرضيه، لأن إدراج تلك البنود ضمن الأجر الشامل يؤدي إلى تذبذب معدل الأجر كما أن معظم هذه البنود تضاف إلى مستحقاته ولا تعتبر مرتبطة بوحدة النشاط. ومن أهم البنود التى يجب إستبعادها عند حساب الأجر الشامل مايلى:-

- علاوة الزمن الإضافى.

- المنح التى تمنح فى المناسبات مثل منحة عيد العمال ومنح المدارس وغيرها.

- نصيب العاملين فى الأرباح.

- تكلفة المزايا العينية التى تمنح فى مناسبات خاصة مثل هدايا الأعياد (مثل مولد

الرسول عليه الصلاة والسلام). وغير ذلك من البنود العرضيه التى لايجب أن

تؤثر على معدل الأجر الشامل.

أما بالنسبة للمدة التى يحتسب عنها الأجر الشامل فهى مدة تواجد العامل فى

المنشأة خلال الفترة سواء كانت متمثلة فى ساعات العمل العادية أو ساعات العمل الإضافية

بالإضافة إلى مدد الغياب بعذر مقبول ومدد الاجازات المدفوعة الأجر بالرغم من عدم

تواجده بالمنشأة. كما تعتبر ضمن مدة العمل التى يحتسب على أساسها معدل الأجر

الوقت الضائع المسموح به الذى تحدده الإدارة فى ضوء المعدلات المعيارية المتعارف عليها.

فلو فرضنا مثلاً أن البيانات التالية متعلقة بأحد العاملين:-

- بلغ الأجر النقدي المستحق له عن الشهر ٣٥٠ ج
- بلغت قيمة الواجبات الغذائية التي قدمت له خلال الشهر ٣٠ ج يتحمل ثلث تكلفتها.
- بلغت التأمينات الإجتماعية للعامل ٤٥ جنيه نصيب العامل منها ١٥ ج.
- بلغت ساعات العمل الفعلية خلال الشهر ٢١٠ ساعة عمل، كما بلغت ساعات الوقت الضائع الحتمى ٣٠ ساعة كما أن العامل تغيب ١٥ ساعة منها ١٠ ساعات بعذر مقبول.

فإن معدل أجر العامل الشامل يحسب كالآتى:

$$\begin{array}{r}
 \text{١- إجمالي الأجر المستحق للعامل خلال الشهر} \\
 \text{الأجر النقدي} \\
 \text{ج ٣٥٠} \\
 \text{- قيمة المزايا العينية التي تتحملها المنشأة (١٠-٣٠) ج ٢٠} \\
 \text{- حصة المنشأة فى التأمينات الإجتماعية (١٥-٤٥) ج ٣٠} \\
 \hline
 \text{- إجمالي الأجر الشامل} \\
 \text{ج ٤٠٠} \\
 \text{٢- المدة التي يحتسب عنها المعدل} \\
 \text{ساعات العمل الفعلية} \\
 \text{٢١٠ ساعة} \\
 \text{ساعات وقت ضائع حتمى مسموح به} \\
 \text{٣٠} \\
 \text{ساعات غياب بعذر مقبول} \\
 \hline
 \text{١٠} \\
 \text{ساعة} \\
 \hline
 \text{٢٥٠ ساعة}
 \end{array}$$

$$\text{فيكون معدل الأجر الشامل لهذا العامل مساويا } \frac{٤٠٠}{٢٥٠} = ١.٦ \text{ ج/ لكل ساعة}$$

ويلاحظ أنه عادة مايفرض الواقع العملى حساب معدل الأجر لعمال الإنتاج فقط، وذلك نظر لتعدد عمال الخدمات وإختلاف تخصصاتهم، فيكون من الأفضل تحميل اجورهم على مراكز التكلفة التي يعملون بها حيث تدرج ضمن معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة فى هذه المراكز.

- ١- يقصد بتحليل الأجر هو التفرقة بين تكلفة العمل المباشر وتكلفة العمل غير المباشر.
- ٢- الهدف من تحليل الأجر هو تحميل الأجر المباشرة على وحدات الإنتاج وتحميل الأجر غير المباشرة على المراكز المستفيدة.
- ٣- يوجد مجموعة من الإعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان عند تحليل عنصر تكلفة العمل أهمها علاقة العمل بوحدة الإنتاج.
- ٤- تعد تكلفة الوقت الضائع المسموح به تكلفة أجز غير مباشرة بينما تعد تكلفة الوقت الضائع غير المسموح خسارة تحمل على حساب الأرباح والخسائر.
- ٥- تعد علاوة الزمن الإضافي أحد عناصر الأجر غير المباشر بينما تعد المكافآت التشجيعية من عناصر الأجر المباشر.
- ٦- تكلفة الأجازات الممولة تمثل أحد بنود الأجر غير المباشر.
- ٧- أجز عمال الخدمات الإنتاجية تعد أجزا غير مباشرة على وحدات الانتاج بينما تعد أجز مباشرة على مراكز التكلفة التي يعملون بها.
- ٨- يحسب معدل الأجر الشامل بقسمة إجمالي الأجر المستحقة للعامل- سواء كانت نقدية أو عينية أو تأمينية بشرط أن تكون دورية وليست عرضية- على مدة العمل خلال الفترة التي يحسب عنها المعدل.

المراجع:

- 1- بليخ، محمد توفيق. مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة القاهرة ،2010 .