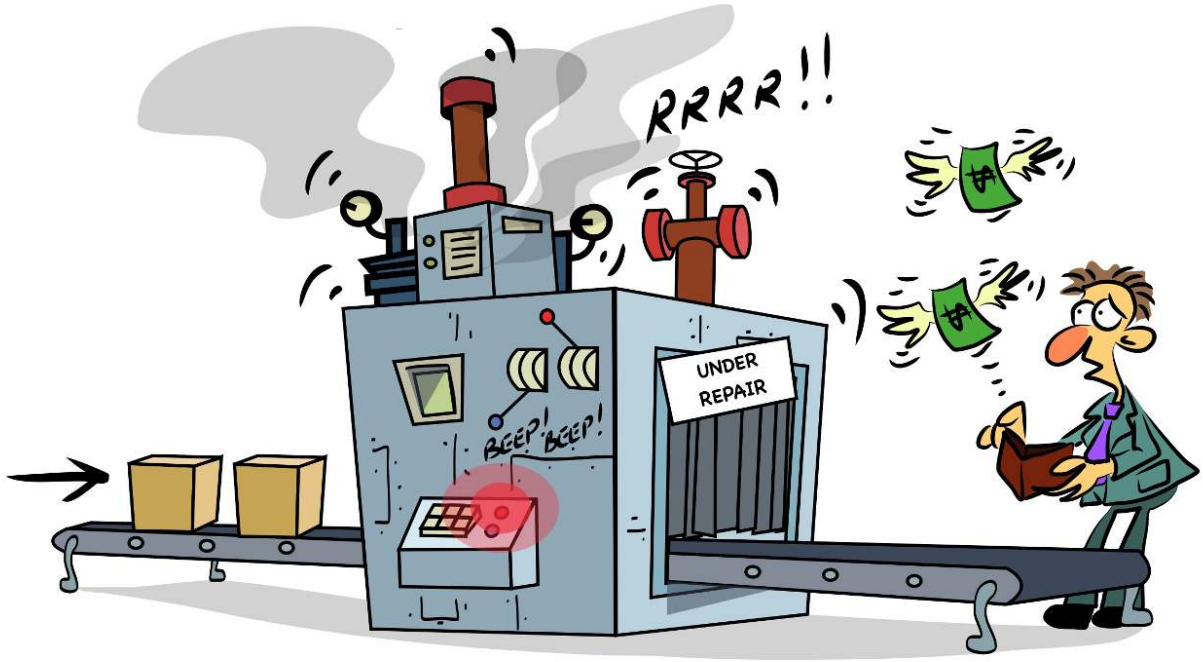
اصول حسابداری و هزینه یابی

برای مهندسی صنایع و مدیران صنعتی

گردآوری و تدوین: دکتر پوریا شکسته بند



اهم مطالب

مفاهیم اولیه حسابداری

گزارشات مالی

صورت های مالی

اصلاح حساب های پایان دوره

بستن حساب ها

حسابداری بازرگانی

تخفیفات و صورت های مالی

اصول هزینه یابی

هزینه یابی عملیاتی

Expense
Review
payable
Vision
Margin
growth
Cost
ACCOUNTING
Target
Plan
Expenditure
interest
value

PAYABLE
REVENUE
BUDGET
EXPENDITURE
REVIEW
CREDIT
LEDGER
CREDIT
Accounting

مفاهیم اولیه حسابداری

- تعریف حسابداری

حسابداری سیستم اطلاعاتی است که به کمک ۴ عامل ۱ – کارکنان ، ۲ – ابزار، ۳ – فرمها، ۴ – روشها، یک فعالیت مالی را به اطلاعات مالی تبدیل می کند.

شاخه های حسابداری

۱. حسابداری مالی
۲. حسابداری صنعتی
۳. حسابداری مالیاتی
۴. حسابداری دولتی
۵. حسابداری حسابرسی
۶. حسابداری مدیریت

۱ – حسابداری مالی

آن بخش از حسابداری که وظیفه آن گزارشات اطلاعات مالی برای استفاده کنندگان خارج از سازمان می باشد گفته می شود. به این رشته از حسابداری، حسابداری بازرگانی نیز می گویند. این رشته در واقع زیر بنای کلیه رشته های حسابداری است و اکثر شرکتها از آن استفاده می نمایند که کلیه فعالیتهای مالی در دفاتر خاص ثبت و در پایان هر دوره مالی صورتهای مالی مورد نیاز تهیه می شود.

۲ – حسابداری صنعتی

آن بخش از حسابداری که وظیفه آن تعیین بهای تمام شده محصولات می باشد از وظایف این رشته از حسابداری است و بیشتر در شرکتهای تولیدی جهت برنامه ریزی و پیش بینی هزینه ها استفاده می شود.

۳ – حسابداری مالیاتی

نحوه محاسبه انواع مالیاتهای مربوط به عملکرد شرکتها طبق قوانین مالی و مالیاتی بر عهده این رشته از حسابداری می باشد.

۴ – حسابداری دولتی

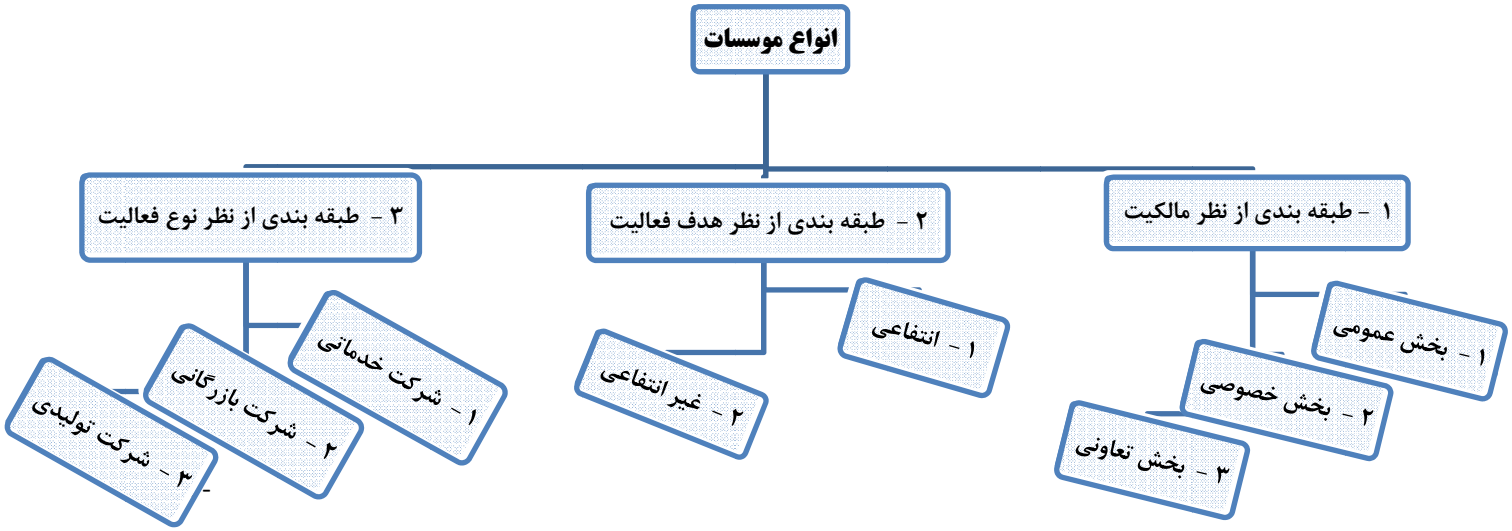
شاخه ای از حسابداری است که به توضیح اصول، تشخیص، ثبت، تجزیه تحلیل و گزارشات فعالیتهای مالی در موسسات دولتی می پردازد و شامل اطلاعات مربوط به درآمد، هزینه و کنترل وظایف مصارف بودجه و پیش بینی صحیح اعتبارات در بودجه می باشد.

۵ – حسابرسی

بررسی مستــقل دفاتر و مدارک و اظهار نظر در مورد قابل اطمینان بودن آن از وظایف این رشته از حسابداری می باشد.

۶ – حسابداری مدیریت

آن بخش از حسابداری که وظیفه آن گزارش اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت برنامه ریزی و کنترل فعالیت یک موسسه از وظایف این رشته از حسابداری می باشد.



۱ – ۱ – بخش عمومی

واحدها یا سازمان هایی هستند که بصورت مستقیم یا غیر مستقیم در مالکیت و مدیریت دولت، نهادها و سازمانهای عمومی قرر دارد مانند: وزارتخانه ها، شهرداریها، بانکهای دولتی و غیره ....

۱ – ۲ – بخش خصوصی

واحد هایی هستند که در مالکیت و مدیریت اشخاص حقیقی یا حقوقی قرار دارند و این موسسات را می توان به دو گروه تقسیم کرد:

الف: موسساتی که در مالکیت یک فرد قرار دارد.

ب : موسساتی که طبق قانون با سرمایه چند نفر شخص حقیقی یا حقوقی تشکیل می شود. مانند: شرکتهای سهامی و غیر سهامی.

۱ – ۳ – بخش تعاونی

واحدهایی هستند که با خودیاری و همکاری متقابل عده ای از اشخاص حقیقی یا حقوق تشکیل شده به قصد رفع نیازهای مشترک و بهبود وضع اقتصادی و اجتماعی اعضای خود فعالیت می نماید.

۲ – ۱ – انتفاعی

واحدهایی هستند که به قصد کسب سود به فعالیتهای خدماتی، بازرگانی یا تولیدی می پردازند.

۲ – ۲ – غیر انتفاعی

واحدهایی هستند که هدف آنها کسب سود نمی باشد بلکه به منظور دستیابی به هدفهایی که در راستای منافع جامعه است فعالیت می نمایند.

۳ – ۱ – شرکت خدماتی

واحد هایی هستند که خدماتی را به مشتریان ارائه می نمایند و در مقابل آن کارمزد یا حق الزحمه دریافت می نمایند.

۳ – ۲ – شرکت بازرگانی

واحد هایی هستند که به خرید و فروش کالا مشغولند به این ترتیب که کالایی را می خرند و با افزایش درصدی سود آن را می فروشند.

۳ – ۳ – شرکت تولیدی

واحد هایی هستند که مواد اولیه را خریداری و به کمک نیروی انسانی، دانش فنی و ماشین آلات آنها را تغییر شکل داده و به محصول تبدیل و سپس با افزایش درصدی سود آنها را می فروشند.

انواع استفاده کنندگان از اطلاعات مالی:

۱ - استفاده کنندگان درون سازمانی

اشخاصی هستند که سطوح مختلف مدیریت که تصمیمات آنها بر عملیات داخلی سازمان اثر مستقیم دارد.

۲ - استفاده کنندگان برون سازمانی

اشخاصی هستند که با استفاده از اطلاعات دریافت شده در رابطه با خود یا سازمان تصمیم گیری می نمایند.

انواع گزارشات مالی

۱ - گزارشات درون سازمانی

گزارشاتی است که در سطوح مختلف مدیریت جهت ارزیابی عملکرد و هدایت عملیات جاری و برنامه ریزی فعالیتهای آتی است.

۲ - گزارشات برون سازمانی

گزارشاتی است در دست اشخاص خارج از سازمان که آنها را قادر می سازد در اموری مانند سرمایه گذاری آگاهانه تصمیم بگیرد.

تهیه صورتهای مالی

ترازنامه

صورتحسابی است که دارایی ها، بدهی ها و سرمایه شرکت را در یک تاریخ معین بصورت زیر نشان می دهد:

نام شرکت
ترازنامه
تاریخ ۸۷/۱۲/۲۹

دارایی ها	********	**بدهی ها**	********
		سرمایه	********
جمع	*********	**جمع**	*********

دارایی ها:

دارایی ها منابع اقتصادی یک شرکت است که در نتیجه یک رویداد مالی گذشته ایجاد و دارای منافع آتی و در مالکیت شرکت می باشد.

بدهی ها:

تعهدات یک شرکت در مقابل اشخاص حقیقی یا حقوقی است که ناشی از یک رویداد گذشته و از محل دارایی ها پرداخت می شود.

سرمایه:

حق مالی صاحبان سهام نسبت به دارایی ها را سرمایه می گویند و یا به عبارت دیگر از باقی مانده کسر دارایی ها و بدهی ها سرمایه گفته می شود.

دارایی ها

نام شرکت
ترازنامه
تاریخ ۸۷/۱۲/۲۹

دارایی ها ← منابع تحت مالکیت	**بدهی ها ← تعهدات متعلق به دیگران**
↓	↓
چه داریم	**از کجا بدست آورده ایم**
	↑
	سرمایه ← تعهدات متعلق به صاحبان شرکت

- انواع دارایی ها
  - ۱ - دارایی های جاری (کوتاه مدت)
    - ۱ – صندوق
    - ۲ - بانک
    - ۳ – حسابهای دریافتنی (بدهکاران)
    - ۴ - اسناد دریافتنی
    - ۵ - موجودی ها
    - ۶ - پیش پرداختها
    - ۷ - سرمایه گذاری های کوتاه مدت
  - ۲ - دارایی های ثابت (بلند مدت)
    - ۱ – دارایی های ثابت مشهود
      - ۱ - زمین
      - ۲ - ساختمان
      - ۳ - وسیله نقلیه
      - ۴ – اثاثه
      - ۵ - ماشین آلات
      - ۶ – ابزار آلات
      - ۷ - تجهیزات
    - ۲– دارایی های ثابت نا مشهود
      - ۱ - سرقفلی
      - ۲ - حق الامتیاز
      - ۳ - حق التالیف
      - ۴ - حق الاختراع

۱ - دارایی های جاری (کوتاه مدت):

دارایی هایی هستند که طی یک سال مالی به وجه نقد تبدیل می شود که شامل زیر می شود:

۱ – ۱ - صندوق : وجوهی است که نزد شرکت نگهداری می شود.

۲ – ۱ - بانک : وجوهی است که بصورت یک حساب جاری در بانکها نگهداری می شود که به این دو مورد مطالبات شرکت یعنی اشخاص باید پول به شرکت پرداخت نمایند.

۳ – ۱ - حسابهای دریافتنی (بدهکاران) : حسابهای دریافتنی یا بدهکاران اشخاص که متکی به سندی نمی باشد.

۴ – ۱ - اسناد دریافتنی: اسناد دریافتنی بدهکارانی که متکی به سندی می باشد.

۵ – ۱ – موجودی ها : اجناسی که به قصد فروش، مصرف و تولید در شرکت خریداری و نگهداری می شود و شامل:

۱ – موجودی کالا
۲ – موجودی ملزومات
۳ – موجودی مواد

۶ – ۱ – پیش پرداخت ها : وجوهی است که شرکت پرداخت می نماید که در آینده برای او خدماتی انجام دهد.

۷ – ۱ – سرمایه گذاری کوتاه مدت : مازاد وجه نقدی است که شرکت در قالب سپرده های بانکی اوراق مشارکت و خرید سهام انجام می دهد.

– دارایی های ثابت (بلند مدت):

دارایی هایی هستند که ویژگی های زیر را دارد:

الف) دارای عمر مفید بلند است (بیشتر از یک سال)

ب) دارای منافع آتی باشد.

ج) به قصد فروش یا سرمایه گذاری خریداری نشده باشد.

انواع دارایی ها به ۲ دسته تقسیم می شوند:

۱ – دارایی های ثابت مشهود: دارایی هایی هستند که که قابلیت مشاهده دارد. مانند: ۱ – زمین، ۲ – وسیله نقلیه، ۳ – ساختمان، ۴ – اثاثه، ۵ – ماشین آلات، ۶ – ابزار آلات ، ۷ – تجهیزات و ....

۲ – دارایی های ثابت نا مشهود: دارایی هایی هستند که که فاقد قابلیت مشاهده دارد. مانند: ۱ – سرقفلی، ۲ – حق الامتیاز، ۳ – حق التالیف، ۴ – حق الاختراع و ...

بدهی ها

۱ – بدهی های جاری (کوتاه مدت):

بدهی هایی هستند که تاریخ پرداخت آن کمتر از یک سال باشد. و شامل موارد ذیل می باشد:

۱ – ۱ – حسابهای پرداختنی (بستانکاران) : حسابهای پرداختنی که متکی به سندی نمی باشد.

۲ – ۱ – اسناد پرداختنی: اسناد پرداختنی که متکی به سندی می باشد.

تعهدات شرکت : وجوهی است که شرکت باید به اشخاص پرداخت نماید

۳ – ۱ – پیش دریافت ها : وجوهی است که شرکت قبل از انجام کار در آینده از اشخص دریافت می نماید.

۴ – ۱ – وامهای کوتاه مدت : وجوهی است که شرکت جهت تامین نقدینگی خود از موسسات بانکی دریافت می کند.

۲- بدهی های غیر جاری (بلند مدت):

بدهی هایی هستند که تاریخ پرداخت آن بیشتر از یک سال باشد. و شامل موارد ذیل می باشد:

۱ – حسابهای پرداختنی بلند مدت

۲ – اسناد پرداختنی بلند مدت

۳ – وامهای دریافتنی بلند مدت

- انواع بدهی ها
  - ۱ – بدهی های جاری (کوتاه مدت)
    - ۱ – حسابهای پرداختنی (بستانکاران)
    - ۲ – اسناد پرداختنی
    - ۳ – پیش پرداختها
    - ۴ – وام های کوتاه مدت
  - ۲ – بدهی های ثابت (بلند مدت)
    - ۱ – حسابهای پرداختنی بلند مدت
    - ۲ – اسناد پرداختنی بلند مدت
    - ۳ – وام های دریافتنی بلند مدت

شکل ترازنامه

ترازنامه شرکت .....

تاریخ ۸۷/۱۲/۲۹

دارایی های جاری:		بدهی های جاری:	
صندوق	$$	حسابهای دریافتنی (بستانکاران)	$$
بانک	$$	اسناد پرداختنی	$$
سرمایه گذاری کوتاه مدت	$$	پیش دریافتها	$$
حسابهای دریافتنی (بدهکاران)	$$	وام کوتاه مدت	$$
اسناد دریافتنی	$$	جمع بدهی های جاری :	$$$$
موجودی ها	$$	بدهی های (غیر جاری)ثابت:	
پیش پرداختها	$$	حسابهای پرداختنی بلند مدت	$$
جمع دارایی های جاری :	$$$$	اسناد پرداختنی بلند مدت	$$
دارایی های ثابت:		وام های پرداختنی بلند مدت	$$
زمین	$$	جمع بدهی های ثابت:	$$$$
ساختمان	$$	سرمایه	$$$$
وسیله نقلیه	$$		
اثاثه	$$		
ماشین آلات	$$		
سرقفلی	$$		
حق الامتیاز	$$		
و	$$		
جمع دارایی های ثابت:	$$$$		
جمع دارایی ها	$$$$$$	جمع بدهی ها و سرمایه	$$$$$$

مثال ۱ : با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است تهیه ترازنامه شرکت آلفا در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹ :

۱. صندوق ۴۷۰.۰۰۰ ریال
۲. بانک ۴.۹۵۰.۰۰۰ ریال
۳. اثاثه ۱۵۰.۰۰۰ ریال
۴. وام بلند مدت ۱.۵۰۰.۰۰۰ ریال
۵. بدهکاران ۱۱۰.۰۰۰ ریال
۶. زمین ۲.۵۰۰.۰۰۰ ریال
۷. بستانکاران ۱۰۰.۰۰۰ ریال
۸. ساختمان ۶.۰۰۰.۰۰۰ ریال
۹. وسیله نقلیه ۹.۰۰۰.۰۰۰ ریال
۱۰. اسناد پرداختنی ۹.۰۰۰.۰۰۰
۱۱. سرمایه ۱۲.۵۸۰.۰۰۰ ریال

ترازنامه شرکت آلفا

تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹

دارایی های جاری:		بدهی های جاری:	
صندوق	۴۷۰.۰۰۰	حسابهای دریافتنی (بستانکاران) ۱۰۰.۰۰۰	
بانک	۴.۹۵۰.۰۰۰	اسناد پرداختنی ۹.۰۰۰.۰۰۰	
حسابهای دریافتنی (بدهکاران)	۱۱۰.۰۰۰	جمع دارایی های جاری :	۹.۱۰۰.۰۰۰
جمع دارایی های جاری :	۵.۵۳۰.۰۰۰	بدهی های (غیر جاری)ثابت:	
دارایی های ثابت:		وام های پرداختنی بلند مدت ۱.۵۰۰.۰۰۰	
زمین	۲.۵۰۰.۰۰۰	جمع بدهی های ثابت:	۱.۵۰۰.۰۰۰
ساختمان	۶.۰۰۰.۰۰۰		
اثاثه	۱۵۰.۰۰۰	سرمایه	۱۲.۵۸۰.۰۰۰
وسیله نقلیه	۹.۰۰۰.۰۰۰		
جمع دارایی های ثابت:	۱۷.۶۵۰.۰۰۰		
جمع کل دارایی ها	۲۳.۱۸۰.۰۰۰	جمع بدهی ها و سرمایه	۲۳.۱۸۰.۰۰۰

مثال ۲ : با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است تهیه ترازنامه شرکت آلفا در تاریخ ۸۶/۶/۳۱ :

۱. اثاثه ۲.۵۰۰.۰۰۰ ریال
۲. بانک ۱.۸۷۰.۰۰۰ ریال
۳. اسناد پرداختنی ۵۰۰.۰۰۰ ریال
۴. پیش پرداخت ۲۹۰.۰۰۰ ریال
۵. بدهکاران ۱.۱۰۰.۰۰۰ ریال
۶. سرمایه ۵.۲۶۰.۰۰۰ ریال
۷. بستانکاران ۷۵۰.۰۰۰ ریال
۸. موجودی کالا ۱.۲۵۰.۰۰۰ ریال
۹. پیش دریافت ۵۰۰.۰۰۰ ریال

ترازنامه شرکت آلفا

تاریخ ۸۶/۶/۳۱

دارایی های جاری:		بدهی های جاری:	
بانک	۱.۸۷۰.۰۰۰	حسابهای دریافتنی (بستانکاران)	۷۵۰.۰۰۰
پیش پرداخت	۲۹۰.۰۰۰	اسناد پرداختنی	۵۰۰.۰۰۰
حسابهای دریافتنی (بدهکاران)	۱.۱۰۰.۰۰۰	پیش دریافت	۵۰۰.۰۰۰
موجودی کالا	۱.۲۵۰.۰۰۰	جمع دارایی های جاری :	۱.۷۵۰.۰۰۰
جمع دارایی های جاری :	۴.۵۱۰.۰۰۰		
دارایی های ثابت:		سرمایه	۵.۲۶۰.۰۰۰
اثاثه	۲.۵۰۰.۰۰۰		
جمع دارایی های ثابت:	۲.۵۰۰.۰۰۰		
جمع کل دارایی ها	۷.۰۱۰.۰۰۰	جمع بدهی ها و سرمایه	۷.۰۱۰.۰۰۰

صورت حساب سود و زیان شرکت های خدماتی

صورتحسابی است که عملکرد مالی یک شرکت را در قالب درآمد ها و هزینه ها در طی یک دوره مالی نشان می دهد و شکل آن بصورت زیر می باشد:

شرکت ....

صورت حساب سود و زیان

تاریخ ۸۷/۱۲/۲۹

درآمد ها:	
_____	$$$
_____	$$$
_____	$$$
(کسر می شود) هزینه ها:	
_____	$$$
_____	$$$
_____	$$$
خلاصه سود و زیان	**($$$$) یا $$$$**

زیان : اگر هزینه ها از درآمد بیشتر باشد سود : اگر درآمد از هزینه ها بیشتر باشد.

درآمد

مبلغی است که از ارائه خدمات یا فروش کالا عاید موسسه می شود. شرکتها علاوه بر درآمدهای خود می توانند درآمدهای دیگری مانند اجاره محل، سود سپرده بانکی و یا سایر درآمد ها بدست می آید.

هزینه

مبلغی است که جهت کسب درآمد در یک شرکت پرداخت می شود. مانند: هزینه حقوق، هزینه آب و برق، هزینه گاز و ...

مثال ۱ : با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است تهیه صورتحساب سود و زیان شرکت آلفا در تاریخ ۸۶/۱۲/۲۹ :

۱. درآمدها ۱۲.۰۰۰ریال
۲. هزینه آگهی ۱.۴۰۰ریال
۳. هزینه اجاره ۴.۰۰۰ ریال
۶ . هزینه تلفن ۳.۸۰۰ ریال
۷ . هزینه حقوق ۶.۶۰۰ ریال
۸ . هزینه آب و برق ۵۰۰ ریال

شرکت ....
صورت حساب سود و زیان
تاریخ ۸۷/۱۲/۲۹

درآمد ها:		۱۲.۰۰۰
(کسر می شود) هزینه ها:		
هزینه آگهی	۱.۴۰۰	
هزینه اجاره	۴.۰۰۰	
هزینه تلفن	۳.۸۰۰	
هزینه حقوق	۶.۶۰۰	
هزینه آب و برق	۵۰۰	
جمع هزینه ها		(۱۶.۳۰۰)
خلاصه سود و زیان		(۴۳۰۰) زیان

مثال ۲ : با توجه به مفروضات قبل اگر مبلغ درآمد ۲۰.۰۰۰ ریال باشد صورتحساب سود و زیان شرکت فوق را تهیه نمایید.

شرکت ....
صورت حساب سود و زیان
تاریخ ۸۷/۱۲/۲۹

درآمد ها:		۲۰.۰۰۰
(کسر می شود) هزینه ها:		
هزینه آگهی	۱.۴۰۰	
هزینه اجاره	۴.۰۰۰	
هزینه تلفن	۳.۸۰۰	
هزینه حقوق	۶.۶۰۰	
هزینه آب و برق	۵۰۰	
جمع هزینه ها		(۱۶.۳۰۰)
خلاصه سود و زیان		۳۷۰۰ سود

صورت حساب سرمایه

گزارشی است که تغییرات سرمایه یک شرکت را طی یک دوره مالی بصورت زیر نشان می دهد:

شرکت ....

صورت حساب سرمایه

دوره مالی منتهی به ۸۷/۱۲/۲۹

سرمایه گذاری اول دوره	$$$$
+ : سرمایه گذاری مجدد طی دوره:	$$$$
+: سود خالص	$$$$
– : زیان خالص	($$$$)
– : برداشت	($$$$)
سرمایه پایان دوره	$$$$$$

سرمایه گذاری

تعریف: پول یا منابع اقتصادی است که صاحب شرکت علاوه بر سرمایه اولیه از محل دارایی های شخصی خود وارد شرکت می نماید که می تواند به دو صورت انجام شود:

۱. آورده نقد
۲. آورده غیر نقد

برداشت

پولی است که صاحــب شرکت جهت مصارف شخصی خود از شرکت دریافت می نماید و به دو صورت امکان پذیر می باشد:

۱. برداشت نقدی
۲. برداشت غیر نقدی

مثال ۱ : با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است محاسبه صورت حساب سرمایه در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹ برای شرکت آلفا؟

سرمایه اول دوره ۱۰۰.۰۰۰ ریال

سرمایه گذاری مجدد طی دوره ۵۰.۰۰۰ ریال

سود خالص ۱۰.۰۰۰ ریال

برداشت ۶۰.۰۰۰ ریال

شرکت ....

صورت حساب سرمایه

دوره مالی منتهی به ۸۷/۱۲/۲۹

سرمایه گذاری اول دوره	۱۰۰.۰۰۰
+ : سرمایه گذاری مجدد طی دوره:	۵۰.۰۰۰
+: سود خالص	۱۰.۰۰۰
– : برداشت	(۶۰.۰۰۰)
سرمایه پایان دوره	۱۰۰.۰۰۰

مثال ۲ : با توجه به اطلاعات مثال قبل فرض کنید شرکت آلفا بجای سود خالص، زیان خالص به مبلغ ۵۰.۰۰۰ ریال داشته باشد مطلوب است تهیه صورت حساب سرمایه در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹ برای شرکت آلفا؟

شرکت ....
صورت حساب سرمایه
دوره مالی منتهی به ۸۷/۱۲/۲۹

سرمایه گذاری اول دوره	۱۰۰.۰۰۰
+ : سرمایه گذاری مجدد طی دوره:	۵۰.۰۰۰
+: زیان خالص	(۵۰.۰۰۰)
– : برداشت	(۶۰.۰۰۰)
سرمایه پایان دوره	۴۰.۰۰۰

ترتیب تهیه صورتهای مالی

۱. صورت حساب سود و زیان ← سود یا زیان خالص بدست می آید و به ردیف ۲ منتقل می یابد:
۲. صورت حساب سرمایه ← سرمایه پایان هر دوره بدست می آید و به ردیف ۳ منتقل می شود:
۳. تراز نامه

مثال : با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است تهیه صورتهای مالی برای شرکت آلفا به تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹ ؟

صندوق	۲۵۰.۰۰۰ ریال	برداشت	۱۲۰.۰۰۰ ریال
بانک	۱۰۰.۰۰۰ ریال	هزینه اجاره	۶۰.۰۰۰ ریال
درآمد	۵۶۶.۰۰۰ ریال	زمین	۳۵۰.۰۰۰ ریال
وام کوتاه مدت	۲۰۰.۰۰۰ ریال	پیش دریافت	۱۰۰.۰۰۰ ریال
حسابهای دریافتنی	۱۵۰.۰۰۰ ریال	سرمایه اول دوره	۵۰۰.۰۰۰ ریال
اسناد پرداختنی	۱۰۰.۰۰۰ ریال	هزینه حقوق	۱۸۰.۰۰۰ ریال
پیش پرداخت	۱۳۰.۰۰۰ ریال	هزینه آگهی	۸۸.۰۰۰ ریال
اثاثه	۱۵۰.۰۰۰ ریال	هزینه آب مصرفی	۱۲.۰۰۰ ریال
موجودی کالا	۱۲۰.۰۰۰ ریال	هزینه برق مصرفی	۶.۰۰۰ ریال
بستانکاران	۲۵۰.۰۰۰ ریال		

شرکت آلفا

صورت حساب سود و زیان

تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹

درآمد ها:		۵۶۶.۰۰۰
(کسر می شود) هزینه ها:		
هزینه آگهی	۸۸.۰۰۰	
هزینه اجاره	۶۰.۰۰۰	
هزینه آب	۱۲.۰۰۰	
هزینه حقوق	۱۸۰.۰۰۰	
هزینه برق	۶.۰۰۰	
جمع هزینه ها		(۳۴۶.۰۰۰)
خلاصه سود و زیان		۲۲۰.۰۰۰ سود خالص

شرکت آلفا

صورت حساب سرمایه

دوره مالی منتهی به ۸۵/۱۲/۲۹

سرمایه گذاری اول دوره	۵۰۰.۰۰۰
+: سود خالص	۲۲۰.۰۰۰
– : برداشت	(۱۲۰.۰۰۰)
سرمایه پایان دوره	۶۰۰.۰۰۰

شرکت آلفا

ترازنامه

دوره مالی منتهی به ۸۵/۱۲/۲۹

دارایی های جاری:			بدهی های جاری:	
صندوق	۲۵۰.۰۰۰		بستانکاران	۲۵۰.۰۰۰ ریال
بانک	۱۰۰.۰۰۰		اسناد پرداختنی	۱۰۰.۰۰۰ ریال
حسابهای دریافتنی	۱۵۰.۰۰۰		وام کوتاه مدت	۲۰۰.۰۰۰ ریال
موجودی	۱۲۰.۰۰۰		پیش دریافت	۱۰۰.۰۰۰ ریال
پیش پرداخت	۱۳۰.۰۰۰		جمع بدهی های جاری	۶۵۰.۰۰۰
جمع دارایی های جاری:		۷۵۰.۰۰۰		
دارایی های ثابت:			سرمایه	۶۰۰.۰۰۰
زمین	۳۵۰.۰۰۰			
اثاثه	۱۵۰.۰۰۰			
جمع دارایی های ثابت:		۵۰۰.۰۰۰		
جمع دارایی		۱.۲۵۰.۰۰۰	جمع بدهی و سرمایه	۱.۲۵۰.۰۰۰

تجزیه و تحلیل فعالیتهای مالی و اثر این فعالیتها بر روی معادله حسابداری

معادله حسابداری همان ترازنامه است.

دارایی ها	=	بدهی ها	+	سرمایه
↓		↓		↓
منابع اقتصادی متعلق به شرکت		حق مالی دیگران نسبت به دارایی ها		حق مالی صاحب شرکت نسبت به دارایی
چی دارم		↗	از کجا آورده ام	↖

یک دارایی خود به خود بوجود نمی آید و محل تامین آن از دو منبع است:

۱. تامین از محل دیگران = بدهی ها
۲. تامین از محل صاحب شرکت = سرمایه

قواعد تجزیه و تحلیل

۱. اگر یک طرف معامله به اندازه مبلغی افزایش یابد طرف دیگر به همان اندازه و مبلغ افزایش می یابد.
۲. اگر یک طرف معامله به اندازه مبلغی کاهش یابد طرف دیگر به همان اندازه و مبلغ کاهش می یابد.
۳. اگر یک طرف معامله ثابت باشد طرف دیگر اگر به اندازه مبلغی کاهش یابدهمان طرف به همان اندازه افزایش می یابد و بالعکس.

مثال ۱ : با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است تجزیه و تحلیل فعالیتها و اثر این فعالیتها بر روی معادله حسابداری:

۱. آقای رضایی مبلغ ۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال بصورت نقدی واریز به صندوق ، سرمایه گذاری نموده است.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته و از طرف دیگر یک سرمایه افزایش پیدا کرده است (قاعده اول)

	دارایی ها	=	بدهی ها	+	سرمایه
اثر فعالیت	صندوق	=			
	+ ۵.۰۰۰.۰۰۰				۵.۰۰۰.۰۰۰
مانده	۵.۰۰۰.۰۰۰	=			۵.۰۰۰.۰۰۰

۲. ساختمان به مبلغ ۳.۰۰۰.۰۰۰ ریال به طور نقد از محل صندوق خریداری نموده است.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی بنام ساختمان افزایش یافته و یک دارایی بنام صندوق کاهش یافته . (قاعده سوم)

	دارایی ها		=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	ساختمان	=			
مانده قبلی	۵.۰۰۰.۰۰۰		=			
اثر فعالیت	-۳.۰۰۰.۰۰۰	+۳.۰۰۰.۰۰۰	=			۵.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۲.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	=			۵.۰۰۰.۰۰۰

۳. اثاثه به مبلغ ۸۰۰.۰۰۰ ریال از شرکت آلفا بطور نسیه خریداری نموده است.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی بنام اثاثه افزایش یافته و یک بدهی بنام حسابهای پرداختنی افزایش یافته . (قاعده اول)

	دارایی ها				=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	ساختمان	اثاثه		=	حساب پرداختنی		
مانده قبلی	۲.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰			=			
اثر فعالیت			+ ۸۰۰.۰۰۰		=	+ ۸۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۲.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰		=	۸۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰

۴. مبلغ ۵۰۰.۰۰۰ ریال از بدهی خود را به شرکت آلفا پرداخت نموده است نموده است.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق کاهش یافته و از طرف دیگر یک بدهی به نام ح/پرداختنی کاهش یافته (قاعده دوم)

	دارایی ها				=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	ساختمان	اثاثه		=	حساب پرداختنی		
مانده قبلی	۲.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰		=	۸۰۰.۰۰۰		
اثر فعالیت	– ۵۰۰.۰۰۰				=	– ۵۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۱.۵۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰		=	۳۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰

۵. قسمتی از اثاثه خریداری شده از شرکت آلفا را به مبلغ ۱۸۰.۰۰۰ ریال بطور نسیه به شرکت بتا فروخته است.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام اثاثه کاهش یافته و یک دارایی به نام حسابهای دریافتنی افزایش یافته(قاعده سوم)

	دارایی ها					=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	ساختمان	اثاثه	ح /دریافتنی		=	حساب پرداختنی		
مانده قبلی	۱.۵۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰			=	۸۰۰.۰۰۰		
اثر فعالیت			– ۱۸۰.۰۰۰	+ ۱۸۰.۰۰۰		=	– ۵۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۱.۵۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۶۲۰.۰۰۰	۱۸۰.۰۰۰		=	۳۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰

۶. مبلغ ۱۰۰.۰۰۰ ریال از مطالبات خود را از شرکت بتا دریافت نموده است.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته و یک دارایی به نام ح/ دریافتنی کاهش یافته(قاعده سوم)

	دارایی ها					=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	ساختمان	اثاثه	ح /دریافتنی		=	حساب پرداختنی		
مانده قبلی	۱.۵۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۶۲۰.۰۰۰	۱۸۰.۰۰۰		=	۸۰۰.۰۰۰		
اثر فعالیت	+ ۱۰۰.۰۰۰			– ۱۰۰.۰۰۰		=	– ۵۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۱.۶۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۶۲۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰		=	۳۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰

تهیه تراز نامه مثال ۱

شرکت آلفا

ترازنامه

دوره مالی منتهی به ۸۵/۱۲/۲۹

دارایی های جاری:			**بدهی های جاری:**		
صندوق	۱.۶۰۰.۰۰۰		حسابهای پرداختنی	۳۰۰.۰۰۰	
حسابهای دریافتنی	۸۰.۰۰۰		**جمع بدهی های جاری**		۳۰۰.۰۰۰
جمع دارایی های جاری:		۱.۶۸۰.۰۰۰			
دارایی های ثابت:			**سرمایه**		۶۰۰.۰۰۰
ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰				
اثاثه	۶۲۰.۰۰۰				
جمع دارایی های ثابت:		۳.۶۲۰.۰۰۰			
جمع دارایی		۵.۳۰۰.۰۰۰	**جمع بدهی و سرمایه**		۵.۳۰۰.۰۰۰

مثال ۲ : با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است تجزیه و تحلیل فعالیتها و اثر این فعالیتها بر روی معادله حسابداری و تهیه ترازنامه مربوط به انتهای عملیات.:

۱. **اختصاص مبلغ ۴۰۰.۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اول دوره بصورت نقدی و واریز آن به صندوق.**

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته و از طرف دیگر یک سرمایه افزایش پیدا کرده است

	دارایی ها	=	بدهی ها	+	سرمایه
اثر فعالیت	صندوق	=			
	+ ۴۰۰.۰۰۰				+ ۴۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۴۰۰.۰۰۰	=			۴۰۰.۰۰۰

۲. **خرید یک قطعه زمین به مبلغ ۷۰۰.۰۰۰ ریال که ۳۰۰.۰۰۰ ریال آن را نقد می پردازد و برای مابقی آن سفته ای صادر و به فروشنده می دهد.**

تجزیه و تحلیل: یک دارایی بنام زمین افزایش یافته و یک دارایی بنام صندوق کاهش یافته و از طرف دیگریک بدهی به نام اسناد پرداختنی افزایش یافته .

	دارایی ها		=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	زمین	=	اسناد پرداختنی		
مانده قبلی	۴۰۰.۰۰۰		=	+ ۴۰۰.۰۰۰		
اثر فعالیت	-۳۰۰.۰۰۰	+۷۰۰.۰۰۰	=			۴۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۱۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	=	۴۰۰.۰۰۰		۴۰۰.۰۰۰

۳. خرید اثاثه به مبلغ ۵۰.۰۰۰ ریال بطور نسیه.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی بنام اثاثه افزایش یافته و از طرف دیگر یک بدهی بنام حسابهای پرداختنی افزایش یافته

	دارایی ها				=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	زمین	اثاثه		=	حساب پرداختنی	اسناد پرداختنی	
مانده قبلی	۱۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰			=		۴۰۰.۰۰۰	
اثر فعالیت			+ ۵۰.۰۰۰		=	+ ۵۰.۰۰۰		۴۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۱۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰		=	۵۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰

۴. خرید موجودی ملزومات به مبلغ ۸۰.۰۰۰ ریال که نصف بهای آن را نقد و با فروشنده قرار می گذارد بقیه بدهی آن را بعداً بپردازد.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام موجودی ملزومات افزایش یافته و یک دارایی به نام صندوق کاهش یافته و از طرف دیگر یک بدهی به نام ح/پرداختنی افزایش یافته

	دارایی ها					=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	زمین	اثاثه	ملزومات		=	حساب پرداختنی	اسناد پرداختنی	
مانده قبلی	۱۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰			=	۵۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	
اثر فعالیت	- ۴۰.۰۰۰			+ ۸۰.۰۰۰		=	+ ۴۰.۰۰۰		۴۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۶۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰		=	۹۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰

۵. پرداخت بهای اثاثه خریداری شده مربوط به بند شماره ۳.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق کاهش یافته و یک بدهی به نام حسابهای پرداختنی کاهش یافته

	دارایی ها					=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	زمین	اثاثه	ملزومات		=	حساب پرداختنی	اسناد پرداختنی	
مانده قبلی	۶۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰		=	۹۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	
اثر فعالیت	- ۵۰.۰۰۰					=	- ۵۰.۰۰۰		۴۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۱۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰		=	۴۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰

۶. فروش نصف قطعه زمین خریداری شده به مبلغ ۳۵۰.۰۰۰ ریال بصورت نقدی.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته و یک دارایی به نام زمین کاهش یافته

	دارایی ها					=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	زمین	اثاثه	ملزومات		=	حساب پرداختنی	اسناد پرداختنی	
مانده قبلی	۱۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰		=	۴۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	
اثر فعالیت	+ ۳۵۰.۰۰۰	- ۳۵۰.۰۰۰				=			۴۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۳۶۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰		=	۴۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰

۷. خرید یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۲۸۰.۰۰۰ ریال بطور نقد.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام ساختمان افزایش یافته و یک دارایی به نام صندوق کاهش یافته

	دارایی ها					=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	زمین	اثاثه	ملزومات	ساختمان	=	اسناد / پ	حساب / پ	
مانده قبل	۳۶۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰		=			
اثر فعالیت	۲۸۰.۰۰۰ –				۲۸۰.۰۰۰ +	=			
مانده جدید	۸۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰	=	۴۰۰.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰

تراز نامه مثال ۲

شرکت آلفا

ترازنامه

دوره مالی منتهی به ۸۵/۱۲/۲۹

دارایی های جاری:			**بدهی های جاری:**	
صندوق	۸۰.۰۰۰		حسابهای پرداختنی	۴۰.۰۰۰
موجودی ملزومات	۸۰.۰۰۰		اسناد پرداختنی	۴۰۰.۰۰۰
جمع دارایی های جاری:		۱۶۰.۰۰۰	**جمع بدهی های جاری**	۴۴۰.۰۰۰
دارایی های ثابت:				
زمین	۳۵۰.۰۰۰			
ساختمان	۲۸۰.۰۰۰			
اثاثه	۵۰.۰۰۰			
جمع دارایی های ثابت:		۶۸۰.۰۰۰	**سرمایه**	۴۰۰.۰۰۰
جمع دارایی		۸۴۰.۰۰۰	**جمع بدهی و سرمایه**	۸۴۰.۰۰۰

مثال ۳ : با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است تجزیه و تحلیل فعالیتهای مالی و تغییرات آن بر روی معادله حسابداری و تهیه ترازنامه مربوط به انتهای عملیات:

۱. اختصاص مبلغ ۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اول دوره بصورت نقدی و واریز آن به صندوق.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته و از طرف دیگر یک سرمایه افزایش پیدا کرده است

	دارایی ها	=	بدهی ها	+	سرمایه
اثر فعالیت	صندوق	=			
	۲.۰۰۰.۰۰۰ +				۲.۰۰۰.۰۰۰ +
مانده جدید	۲.۰۰۰.۰۰۰	=			۲.۰۰۰.۰۰۰

۲. خرید اثاثه به مبلغ ۶۰.۰۰۰ ریال بطور نقد.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی بنام اثاثه افزایش یافته و یک دارایی بنام صندوق کاهش یافته

	دارایی ها		=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	اثاثه	=			
مانده قبلی	۲.۰۰۰.۰۰۰		=			
اثر فعالیت	-۶۰.۰۰۰	+۶۰.۰۰۰	=			۲.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۱.۹۶۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	=			۲.۰۰۰.۰۰۰

۳. خرید وسیله نقلیه به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال که ۵۰۰.۰۰۰ ریال آن نقد و برای مابقی سفته ای صادر و به فروشنده تحویل داده شد.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی بنام وسیله نقلیه افزایش یافته و یک دارایی به نام صندوق کاهش و از طرف دیگر یک بدهی بنام حسابهای پرداختنی افزایش یافته

	دارایی ها				=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	اثاثه	وسیله نقلیه		=	اسناد / پ		
مانده قبلی	۱.۹۶۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰			=			
اثر فعالیت	- ۵۰۰.۰۰۰		+ ۱.۰۰۰.۰۰۰		=	+ ۵۰۰.۰۰۰		۲.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۱.۴۴۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰		=	۵۰۰.۰۰۰		۲.۰۰۰.۰۰۰

۴. خرید موجودی ملزومات به مبلغ ۷۰.۰۰۰ ریال بطور نسیه.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام موجودی ملزومات افزایش یافته و یک بدهی به نام ح / پ افزایش یافته

	دارایی ها						بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	اثاثه	وسیله نقلیه	ملزومات	=	اسناد /پ	ح / پ		سرمایه
مانده قبل	۱.۴۴۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰		=	۵۰۰.۰۰۰			
اثر فعالیت				+ ۷۰.۰۰۰	=		+ ۷۰.۰۰۰		
مانده جدید	۱.۴۴۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	=	۵۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰		۲.۰۰۰.۰۰۰

۵. خرید ماشین آلات به مبلغ ۹۰۰.۰۰۰ ریال که ۲۰۰.۰۰۰ نقد و با فروشنده قرار می گذارد که بقیه بهای آن را بعداً بپردازد..

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام ماشین آلات افزایش یافته و یک دارایی به نام صندوق کاهش و از طرف دیگر یک بدهی به نام ح / پ افزایش یافته

	دارایی ها						بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	اثاثه	وسیله نقلیه	ملزومات	ماشین آلات	=	اسناد /پ	ح / پ		سرمایه
مانده قبل	۱.۴۴۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰			۵۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰		
اثر فعالیت	- ۲۰۰.۰۰۰				+ ۹۰۰.۰۰۰	=		+ ۷۰۰.۰۰۰		۲.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۱.۲۴۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰	=	۵۰۰.۰۰۰	۷۷۰.۰۰۰		۲.۰۰۰.۰۰۰

۶. پرداخت بهای ملزومات خریداری شده مربوط به بند شماره ۴.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق کاهش یافته و از طرف دیگر یک بدهی به نام ح / پ کاهش یافته

	دارایی ها								بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	اثاثه	وسیله نقلیه	ملزومات	ماشین آلات	=	اسناد /پ	ح / پ			سرمایه
مانده قبل	۱.۲۴۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰		۵۰۰.۰۰۰	۷۷۰.۰۰۰			
اثر فعالیت	۷۰.۰۰۰ –					=		۷۰.۰۰۰ –			۲.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۱.۱۷۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰	=	۵۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰			۲.۰۰۰.۰۰۰

۷. فروش بخشی از اثاثه اداری مربوط به بند شماره ۲ به مبلغ ۲۰.۰۰۰ ریال بصورت نسیه.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام اثاثه کاهش یافته و یک دارایی به نام ح / دریافتنی افزایش یافته

	دارایی ها							=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	اثاثه	وسیله نقلیه	ملزومات	ماشین آلات	ح / دریافتنی		=	اسناد /پ	ح / پ	سرمایه
مانده قبل	۱.۱۷۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰			=	۵۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰
اثر فعالیت		۲۰.۰۰۰–				۲۰.۰۰۰ +					
مانده جدید	۱.۱۷۰.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰		=	۵۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰

۸. دریافت مبلغ ۵.۰۰۰ ریال از طلب موسسه مربوط به بند شماره ۷.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته و یک دارایی به نام ح / دریافتنی کاهش یافته

	دارایی ها							=	بدهی ها	+	سرمایه
مانده قبل	صندوق	اثاثه	وسیله نقلیه	ملزومات	ماشین آلات	ح / دریافتنی		=	اسناد /پ	ح / پ	سرمایه
	۱.۱۷۰.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰		=	۵۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰
اثر فعالیت	۵.۰۰۰ +					۵.۰۰۰ –					
مانده جدید	۱.۱۷۵.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰	۱۵.۰۰۰		=	۵۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰

۹. خرید یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۶۰.۰۰۰ ریال بطور نسیه.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام ساختمان افزایش یافته و از طرف دیگریک بدهی به نام ح / پرداختنی افزایش یافته

	دارایی ها									=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	اثاثه	وسیله نقلیه	ملزومات	ماشین آلات	ح / دریافتنی	ساختمان			=	اسناد /پ	ح / پ	سرمایه
مانده قبل	۱.۱۷۵.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰	۱۵.۰۰۰				=	۵۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰
اثر فعالیت							۶۰.۰۰۰ +					۶۰.۰۰۰ –	
مانده جدید	۱.۱۷۵.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰	۱۵.۰۰۰	۶۰.۰۰۰				۵۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰

تراز نامه مثال ۳

شرکت آلفا

ترازنامه

دوره مالی منتهی به ۸۵/۱۲/۲۹

دارایی های جاری:			**بدهی های جاری:**	
صندوق	۱.۱۷۵.۰۰۰		حسابهای پرداختنی	۷۶۰.۰۰۰
ح / دریافتنی	۱۵.۰۰۰		اسناد پرداختنی	۵۰۰.۰۰۰
موجودی ملزومات	۷۰.۰۰۰		**جمع بدهی های جاری:**	۱.۲۶۰.۰۰۰
جمع دارایی های جاری:		۱.۲۶۰.۰۰۰		
دارایی های ثابت:				
ساختمان	۶۰.۰۰۰			
وسیله نقلیه	۱.۰۰۰.۰۰۰			
اثاثه	۴۰.۰۰۰			
ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰			
جمع دارایی های ثابت:		۲.۰۰۰.۰۰۰	**سرمایه**	۲.۰۰۰.۰۰۰
جمع دارایی		۳.۲۶۰.۰۰۰	**جمع بدهی و سرمایه**	۳.۲۶۰.۰۰۰

مثال ۴ : با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است تجزیه و تحلیل فعالیتهای مالی و تغییرات آن بر روی معادله حسابداری و تهیه ترازنامه مربوط به انتهای عملیات:

آقای احسانی عکاسی احسان را در ۸۵/۱/۱ افتتاح می نماید. فعالیتهای مالی طی دوره به شرح زیر می باشد:

۱. **اختصاص مبلغ ۴.۵۰۰.۰۰۰ جهت سرمایه گذاری اولیه موسسه.**

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته و از طرف دیگر یک سرمایه افزایش پیدا کرده است

	دارایی ها	=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	=			سرمایه
مانده قبل		=			
اثر فعالیت	+ ۴.۵۰۰.۰۰۰	=			+ ۴.۵۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۴.۵۰۰.۰۰۰	=			۴.۵۰۰.۰۰۰

۲. خرید یک دستگاه وسیله نقلیه به مبلغ ۱.۸۰۰.۰۰۰ ریال بصورت نقدی.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام وسیله نقلیه افزایش یافته یک دارایی به نام صندوق کاهش پیدا کرده است

	دارایی ها		=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	وسیله نقلیه	=			سرمایه
مانده قبل	۴.۵۰۰.۰۰۰		=			۴.۵۰۰.۰۰۰
اثر فعالیت	−۱.۸۰۰.۰۰۰	+۱.۸۰۰.۰۰۰	=			
مانده جدید	۲.۷۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	=			۴.۵۰۰.۰۰۰

۳. خرید میز و صندلی به مبلغ ۸۵۰.۰۰۰ ریال بطور نسیه.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام اثاثه افزایش یافته و طرف دیگر یک بدهی به نام ح / پرداختنی افزایش یافته

	دارایی ها			=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	وسیله نقلیه	اثاثه	=	ح / پ		سرمایه
مانده قبل	۲.۷۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰		=			۴.۵۰۰.۰۰۰
اثر فعالیت			+۸۵۰.۰۰۰	=	+۸۵۰.۰۰۰		
مانده جدید	۲.۷۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	=	۸۵۰.۰۰۰		۴.۵۰۰.۰۰۰

۴. برگشت مبلغ ۹۰.۰۰۰ ریال از صندلی خریداری شده بند شماره ۳ به فروشنده.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام اثاثه کاهش یافته و طرف دیگر یک بدهی به نام ح / پرداختنی کاهش یافته

	دارایی ها			=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	وسیله نقلیه	اثاثه	=	ح / پ		سرمایه
مانده قبل	۲.۷۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	=	۸۵۰.۰۰۰		۴.۵۰۰.۰۰۰
اثر فعالیت			−۹۰.۰۰۰	=	−۹۰.۰۰۰		
مانده جدید	۲.۷۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	=	۷۶۰.۰۰۰		۴.۵۰۰.۰۰۰

۵. پرداخت مبلغ ۵۰۰.۰۰۰ ریال به طلب کاران مربوط به بند شماره ۳.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق کاهش یافته و طرف دیگر یک بدهی به نام ح / پرداختنی کاهش یافته

	دارایی ها			=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	وسیله نقلیه	اثاثه	=	ح / پ		سرمایه
مانده قبل	۲.۷۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	=	۷۶۰.۰۰۰		۴.۵۰۰.۰۰۰
اثر فعالیت	−۵۰۰.۰۰۰			=	−۵۰۰.۰۰۰		
مانده جدید	۲.۲۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	=	۲۶۰.۰۰۰		۴.۵۰۰.۰۰۰

۶. پرداخت اجاره ساختمان عکاسی به مبلغ ۴۲۰.۰۰۰ ریال بصورت نقدی.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به صندوق افزایش یافته و طرف دیگر یک سرمایه کاهش یافته

	دارایی ها			=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	وسیله نقلیه	اثاثه	=	ح / پ		سرمایه
مانده قبل	۲.۲۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	=	۲۶۰.۰۰۰		۴.۵۰۰.۰۰۰
اثر فعالیت	-۴۲۰.۰۰۰			=			-۴۲۰.۰۰۰
مانده جدید	۱.۷۸۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	=	۲۶۰.۰۰۰		۴.۰۸۰.۰۰۰

۷. آقای احسانی با اختصاص مبلغ ۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال بصورت نقدی و واریز به صندوق سرمایه خود را افزایش داد .

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به صندوق افزایش یافته و طرف دیگر یک سرمایه افزایش یافته

	دارایی ها			=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	وسیله نقلیه	اثاثه	=	ح / پ		سرمایه
مانده قبل	۱.۷۸۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	=	۲۶۰.۰۰۰		۴.۰۸۰.۰۰۰
اثر فعالیت	+۲.۰۰۰.۰۰۰			=			+۲.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۳.۷۸۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	=	۲۶۰.۰۰۰		۶.۰۸۰.۰۰۰

۸. دریافت مبلغ ۸۵۰.۰۰۰ ریال از مشتریان بابت ظهور عکس .

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به صندوق افزایش یافته و طرف دیگر یک سرمایه افزایش یافته

	دارایی ها			=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	وسیله نقلیه	اثاثه	=	ح / پ		سرمایه
مانده قبل	۳.۷۸۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	=	۲۶۰.۰۰۰		۶.۰۸۰.۰۰۰
اثر فعالیت	+۸۵۰.۰۰۰			=			+۸۵۰.۰۰۰
مانده جدید	۴.۶۳۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	=	۲۶۰.۰۰۰		۶.۹۳۰.۰۰۰

۹. ارسال صورتحساب ظهور عکس برای مشتریان به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال .

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام ح/دریافتنی افزایش یافته و طرف دیگر یک سرمایه افزایش یافته

	دارایی ها				=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	وسیله نقلیه	اثاثه	ح/دریافتنی	=	ح / پ		سرمایه
مانده قبل	۴.۶۳۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰		=	۲۶۰.۰۰۰		۶.۹۳۰.۰۰۰
اثر فعالیت				+۱.۰۰۰.۰۰۰	=			+۱.۰۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۴.۶۳۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	=	۲۶۰.۰۰۰		۷.۹۳۰.۰۰۰

۱۰. دریافت صورتحساب از تعمیرگاه فنی بابت سرویس و تعمیر ماشین آلات چاپ عکس به مبلغ ۶۵۰.۰۰۰ ریال .

تجزیه و تحلیل: یک بدهی به نام ح/پرداختنی افزایش یافته و یک بدهی به نام هزینه تعمیرات از سرمایه کاهش یافته

	دارایی ها				=	بدهی ها		+	سرمایه
	صندوق	وسیله نقلیه	اثاثه	ح/ریافتنی	=	ح / پ			سرمایه
مانده قبل	۴.۶۳۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	=	۲۶۰.۰۰۰			۶.۹۳۰.۰۰۰
اثر فعالیت					=	+۶۵۰.۰۰۰			-۶۵۰.۰۰۰
مانده جدید	۴.۶۳۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	=	۹۱۰.۰۰۰			۷.۲۸۰.۰۰۰

۱۱. برداشت نقدی آقای احسانی جهت مصارف شخصی به مبلغ ۲۰۰.۰۰۰ ریال .

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق کاهش یافته و یک بدهی به نام برداشت شخصی از سرمایه کاهش یافته

	دارایی ها				=	بدهی ها		+	سرمایه
	صندوق	وسیله نقلیه	اثاثه	ح/ریافتنی	=	ح / پ			سرمایه
مانده قبل	۴.۶۳۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	=	۹۱۰.۰۰۰			۶.۹۳۰.۰۰۰
اثر فعالیت	-۲۰۰.۰۰۰				=				- ۲۰۰.۰۰۰
مانده جدید	۴.۴۳۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۷۶۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	=	۹۱۰.۰۰۰			۷.۰۸۰.۰۰۰

****

نکات مثال شماره ۴

۱. دریافت صورتحساب ← ح / پرداختنی ← نسیه
۲. ارسال صورتحساب ← ح / دریافتنی ← نسیه

اثر درآمدها، هزینه و برداشت بر روی معادله حسابداری:

۱. درآمدها اثر مستقیم بر سرمایه و باعث افزایش آن می شود
۲. هزینه ها و برداشت اثر معکوس بر روی سرمایه دارد و باعث کاهش سرمایه می شود.

سرمایه

↓

سرمایه اولیه	درآمدها	هزینه ها	برداشت
دارایی	+	–	–

تراز نامه مثال ۴

موسسه احسانی

ترازنامه

دوره مالی منتهی به ۸۵/۱۲/۲۹

دارایی های جاری:			**بدهی های جاری:**		
صندوق	۴.۴۳۰.۰۰۰		حسابهای پرداختنی	۹۱۰.۰۰۰	
ح / دریافتنی	۱.۰۰۰.۰۰۰		**جمع بدهی های جاری:**		۹۱۰.۰۰۰
جمع دارایی های جاری:		۵.۴۳۰.۰۰۰			
دارایی های ثابت:					
وسیله نقلیه	۱.۸۰۰.۰۰۰				
اثاثه	۷۶۰.۰۰۰				
جمع دارایی های ثابت:		۲.۵۶۰.۰۰۰	**سرمایه**		۷.۰۸۰.۰۰۰
جمع دارایی		۷.۹۹۰.۰۰۰	**جمع بدهی و سرمایه**		۷.۹۹۰.۰۰۰

مثال ۵ : آقای سعیدی در اول تیر ماه ۸۱ موسسه حول و نقل سعید را تاسیس نموده است فعالیتهای مالی زیر در تیرماه به شرح زیر می باشد مطلوب است:

۱. در تاریخ ۸۱/۴//۱ واریز مبلغ ۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال سرمایه گذاری اولیه آقای سعیدی به حساب جاری شرکت.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته و از طرف دیگر یک سرمایه افزایش یافته

	دارایی ها		=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک				
م . قبل		--	=			--
اثر . ف		+۵.۰۰۰.۰۰۰	=			+۵.۰۰۰.۰۰۰
م . جدید		۵.۰۰۰.۰۰۰	=			۵.۰۰۰.۰۰۰

۲. در تاریخ ۸۱/۴/۱ خرید نقدی ۵ دستگاه کامیون به مبلغ ۳.۰۰۰.۰۰۰ ریال و صدور چک در وجه فروشنده.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام وسیله نقلیه افزایش یافته و یک دارایی به نام بانک کاهش یافته

	دارایی ها			=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه				
م . قبل		۵.۰۰۰.۰۰۰		=			۵.۰۰۰.۰۰۰
اثر . ف		-۳.۰۰۰.۰۰۰	+۳.۰۰۰.۰۰۰	=			
م . جدید		۲.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	=			۵.۰۰۰.۰۰۰

۳. در تاریخ ۸۱/۴/۸ خرید نقدی به مبلغ ۲۰۰.۰۰۰ ریال ملزومات و صدور چک در وجه فروشنده.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام ملزومات افزایش یافته و یک دارایی به نام بانک کاهش یافته

	دارایی ها				=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات				
م . قبل		۲.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰		=			۵.۰۰۰.۰۰۰
اثر . ف		-۲۰۰.۰۰۰		+۲۰۰.۰۰۰	=			
م . جدید		۱.۸۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	=			۵.۰۰۰.۰۰۰

۴. درتاریخ ۸۱/۴/۱۲ خرید تعدادی میز و صندلی به مبلغ ۶۰۰.۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه سحر.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام اثاثه افزایش یافته و از طرف دیگر یک بدهی به نام ح/پرداختنی افزایش یافته

	دارایی ها					=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه		ح/پرداختنی		
م . قبل		۱.۸۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰		=			۵.۰۰۰.۰۰۰
اثر . ف					+۶۰۰.۰۰۰	=	+۶۰۰.۰۰۰		
م . جدید		۱.۸۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	=	۶۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰

۵. در تاریخ ۸۱/۴/۲۰ صدور چک به مبلغ ۴۰۰.۰۰۰ ریال در وجه فروشگاه سحر بابت پرداخت بخشی از بدهی موسسه.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام بانک کاهش یافته و از طرف دیگر یک بدهی به نام ح/پرداختنی کاهش یافته

	دارایی ها					=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه		ح/پرداختنی		
م . قبل		۱.۸۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	=	۶۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰
اثر . ف		-۴۰۰.۰۰۰				=	-۴۰۰.۰۰۰		
م . جدید		۱.۴۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰

۶. در تاریخ ۸۱/۴/۲۵ فروش نسیه مبلغ ۲۵۰.۰۰۰ ریال از اثاثه خریداری شده به شرکت رضایی.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام ح/دریافتنی افزایش یافته و یک دارایی به نام اثاثه کاهش یافته

	دارایی ها						=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه	ح/دریافتنی		ح/پرداختنی		
م . قبل		۱.۴۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰		=	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰
اثر . ف					-۲۵۰.۰۰۰	+۲۵۰.۰۰۰	=			
م . جدید		۱.۴۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰

۷. در تاریخ ۸۱/۴/۳۰ دریافت مبلغ ۱۵۰.۰۰۰ ریال از طلب موسسه از شرکت رضایی و واریز آن به حساب جاری شرکت.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام بانک افزایش یافته و بدهی به نام ح/پرداختنی کاهش یافته

	دارایی ها						=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه	ح/دریافتنی		ح/پرداختنی		
م . قبل		۱.۴۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰
اثر . ف		+۱۵۰.۰۰۰				-۱۵۰.۰۰۰	=			
م . جدید		۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰

۸. در تاریخ ۸۱/۵/۶ دریافت مبلغ ۳۲۰.۰۰۰ ریال از شرکت حمیدی بابت کرایه حمل کالا و واریز آن به حساب صندوق شرکت.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته و از طرف دیگر سرمایه افزایش یافته

	دارایی ها						=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه	ح/دریافتنی		ح/پرداختنی		
م . قبل		۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰
اثر . ف	+۳۲۰.۰۰۰						=			+۳۲۰.۰۰۰
م . جدید	۳۲۰.۰۰۰	۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰		۵.۳۲۰.۰۰۰

۹. در تاریخ ۸۱/۵/۱۰ ارسال صورتحساب حمل کالا برای شرکت سپهر به مبلغ ۲۴۰.۰۰۰ ریال که قرار شد مبلغ آن طی دو ماه آینده دریافت شود.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام ح/دریافتنی افزایش یافته و از طرف دیگر سرمایه افزایش یافته

	دارایی ها						=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه	ح/دریافتنی		ح/پرداختنی		
م . قبل	۳۲۰.۰۰۰	۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰		۵.۳۲۰.۰۰۰
اثر . ف						+۲۴۰.۰۰۰	=			+۲۴۰.۰۰۰
م . جدید	۳۲۰.۰۰۰	۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰		۵.۵۶۰.۰۰۰

۱۰. در تاریخ ۸۱/۵/۱۶ بستن قرارداد جهت حمل کالا برای شرکت سینا و دریافت مبلغ ۱۲۰.۰۰۰ ریال وجه نقد به عنوان پیش دریافت از شرکت مذکور و واریز آن به صندوق شرکت.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته و از طرف دیگر بدهی به نام پیش پرداخت افزایش یافته

	دارایی ها						=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه	ح/دریافتنی		ح/پرداختنی	پیش پرداخت	
م . قبل	۳۲۰.۰۰۰	۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰		۵.۵۶۰.۰۰۰
اثر . ف	+۱۲۰.۰۰۰						=		+۱۲۰.۰۰۰	
م . جدید	۴۴۰.۰۰۰	۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۵.۵۶۰.۰۰۰

۱۱. در تاریخ ۸۱/۵/۲۵ پرداخت مبلغ ۲۸۰.۰۰۰ ریال از صندوق موسسه بابت حقوق رانندگان در مرداد ماه.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق کاهش یافته و از طرف دیگر سرمایه کاهش یافته

	دارایی ها						=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه	ح/دریافتنی		ح/پرداختنی	پیش پرداخت	
م . قبل	۴۴۰.۰۰۰	۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۵.۵۶.۰۰۰
اثر . ف	-۲۸۰.۰۰۰						=			-۲۸۰.۰۰۰
م . جدید	۱۶۰.۰۰۰	۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۵.۲۸۰.۰۰۰

۱۲. در تاریخ ۸۱/۴/۲۶ دریافت صورتحساب از تعمیرگاه دقت به مبلغ ۱۵۰.۰۰۰ ریال بابت تعمیر یکی از کامیونهای موسسه که قرار شد مبلغ آن طی سه ماه آینده پرداخت شود.

تجزیه و تحلیل: یک بدهی به نام ح/ پرداختنی افزایش یافته و از طرف دیگر سرمایه کاهش یافته

	دارایی ها						=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه	ح/دریافتنی		ح/پرداختنی	پیش پرداخت	
م . قبل	۱۶۰.۰۰۰	۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	=	۲۰۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۵.۲۸۰.۰۰۰
اثر . ف							=	+۱۵۰.۰۰۰		-۱۵۰.۰۰۰
م . جدید	۱۶۰.۰۰۰	۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	=	۳۵۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۵.۱۳۰.۰۰۰

۱۳. در تاریخ ۸۱/۵/۲۸ صدور چک به مبلغ ۳۰۰.۰۰۰ ریال بابت حق بیمه یک سالیه کامیونهای موسسه از تاریخ ۸۱/۶/۱ تا ۸۲/۶/۱ .

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام بانک کاهش یافته و از طرف دیگر سرمایه کاهش یافته

	دارایی ها						=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه	ح/دریافتنی		ح/پرداختنی	پیش پرداخت	
م . قبل	۱۶۰.۰۰۰	۱.۵۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	=	۳۵۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۵.۱۳۰.۰۰۰
اثر . ف		-۳۰۰.۰۰۰					=			-۳۰۰.۰۰۰
م . جدید	۱۶۰.۰۰۰	۱.۲۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	=	۳۵۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۴.۸۳۰.۰۰۰

۱۴. در تاریخ ۸۱/۵/۲۹ پرداخت مبلغ ۶۰.۰۰۰ ریال از صندوق شرکت بابت صورتحساب تلفن آقای سعیدی.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام صندوق کاهش یافته و از طرف دیگر سرمایه کاهش یافته

	دارایی ها						=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه	ح/دریافتنی		ح/پرداختنی	پیش پرداخت	
م . قبل	۱۶۰.۰۰۰	۱.۲۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	=	۳۵۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۴.۸۳۰.۰۰۰
اثر . ف	-۶۰.۰۰۰						=			-۶۰.۰۰۰
م . جدید	۱۰۰.۰۰۰	۱.۲۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	=	۳۵۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۴.۷۷۰.۰۰۰

۱۵. در تاریخ ۸۱/۵/۳۱ آقای سعیدی با واریز مبلغ ۴۰۰.۰۰۰ ریال به حساب جاری شرکت و اختصاص یک دستگاه ساختمان به ارزش ۱.۶۰۰.۰۰۰ ریال سرمایه خود را افزایش می دهد.

تجزیه و تحلیل: یک دارایی به نام بانک افزایش یافته ویک دارایی به نام ساختمان افزایش از طرف دیگر سرمایه افزایش یافته

	دارایی ها								=	بدهی ها	+	سرمایه
	صندوق	بانک	و.نقلیه	ملزومات	اثاثه	ح/دریافتنی	ساختمان			ح/پرداختنی	پیش پرداخت	
م . قبل	۱۰۰.۰۰۰	۱.۲۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰		=		۳۵۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۴.۷۷۰.۰۰۰
اثر . ف		+۴۰۰.۰۰۰					+۱.۶۰۰.۰۰۰	=				۲.۰۰۰.۰۰۰
م . جدید	۱۰۰.۰۰۰	۱.۶۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۳۴۰.۰۰۰	۱.۶۰۰.۰۰۰	=		۳۵۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۶.۷۷۰.۰۰۰

ثبت فعالیتهای مالی در حسابها (استفاده از حساب T در ثبت فعالیتها)

برای این که صورتحسابهای نامبرده شده تا کنون (ترازنامه، صورتحساب سود و زیان و صورتحساب سرمایه) در پایان دوره مالی راحت تر تهیه شود باید حساب هر یک از اقلامی که در این صورتحسابها وجود دارد بصورت جداگانه تهیه شود. مثلاً برای صندوق، حسابهای دریافتنی، بستانکاران، درآمد، هزینه ها باید حساب جداگانه تهیه و افزایش یا کاهش اقلام مذکور را باید در این حسابها ثبت کنیم و برای این کار از علامت خاصی به نام Tاستفاده می کنیم . هر حساب T از قسمتهای زیر تشکیل شده است:

عنوان حساب: نام هریک از اقلام دارایی ها ، بدهی ها،سرمایه، درآمد، هزینه ها و برداشت

طرف بدهکار	طرف بستانکار
↓	↓
بصورت قراردادی برای همه حسابهاست	بصورت قراردادی برای همه حسابهاست
جمع (گردش) بدهکار	جمع (گردش) بستانکار
مانده بدهکار	مانده بستانکار
گردش بستانکار< گردش بدهکار	گردش بدهکار< گردش بستانکار

برای ثبت فعالیتهای مالی در حساب T باید مراحل زیر را به ترتیب اجرا نماییم:

۱ – تجزیه و تحلیل	۲ – قاعده	۳ – ثبت
↓	↓	↓
چه اتفاقی افتاده است	اثر آن اتفاق	تاریخ
↓	بر روی حساب T مشخص می شود	نام و مبلغ بدهکار
		نام و مبلغ بستانکار

۳ قاعده اصلی موثر در معادله حسابداری

دارایی ها		بدهی ها		سرمایه		درآمد		هزینه ها		برداشت	
افزایش	کاهش	کاهش	افزایش	کاهش	افزایش	کاهش	افزایش	افزایش	کاهش	افزایش	کاهش
↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
طرف بد	طرف بس	طرف بد	طرف بس	طرف بد	طرف بس	طرف بد	طرف بس	طرف بد	طرف بس	طرف بد	طرف بس
مانده بدهکار		مانده بستانکار		مانده بستانکار		مانده بستانکار		مانده بدهکار		مانده بدهکار	

مثال : با توجه به اطلاعات مثالهای ۱ و ۲ و ۳ و۴ و ۵ مطلوب است ثبت فعالیتهای مالی در حساب T ؟

مثال ۱ – ۱

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت		
یک دارایی به نام صندوق افزایش یافته	افزایش در دارایی(صندوق) : بدهکار	صندوق	۵.۰۰۰.۰۰۰	
یک سرمایه افزایش یافته	افزایش در سرمایه : بستانکار	سرمایه		۵.۰۰۰.۰۰۰

سرمایه		صندوق	
	۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	

مثال ۱ – ۲

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت		
یک دارایی به نام ساختمان افزایش	افزایش در دارایی(ساختمان) : بدهکار	ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰	
یک دارایی به نام صندوق کاهش	کاهش در دارایی(صندوق) : بستانکار	صندوق		۳.۰۰۰.۰۰۰

ساختمان		سرمایه		صندوق	
۳.۰۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰

مثال ۱ - ۳

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام اثاثه افزایش از طرف	افزایش در دارایی(اثاثه) :	بدهکار	اثاثه	۸۰۰.۰۰۰
دیگر یک بدهی به نام ح/پ افزایش	افزایش در بدهی(ح/پ) :	بستانکار	ح/پرداختنی	۸۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		اثاثه		ساختمان		سرمایه		صندوق	
	۸۰۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰		۳.۰۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰

مثال ۱ - ۴

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق کاهش	کاهش در بدهی(ح/پ) :	بدهکار	ح/پرداختنی	۵۰۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پ کاهش	کاهش در دارایی(صندوق) :	بستانکار	صندوق	۵۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		اثاثه		ساختمان		سرمایه		صندوق	
۵۰۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰		۳.۰۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
									۵۰۰.۰۰۰

مثال ۱ - ۵

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام اثاثه کاهش	افزایش در دارایی(ح/د) :	بدهکار	ح/دریافتنی	۱۸۰.۰۰۰
یک دارایی به نام ح/د افزایش	کاهش در دارایی(اثاثه) :	بستانکار	اثاثه	۱۸۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		ح/دریافتنی		اثاثه		ساختمان		سرمایه		صندوق	
۵۰۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰		۱۸۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰	۱۸۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
											۵۰۰.۰۰۰

مثال ۱ - ۶

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق افزایش	افزایش در دارایی(صندوق) :	بدهکار	صندوق	۱۰۰.۰۰۰
یک دارایی به نام ح/د کاهش	کاهش در دارایی(ح/د) :	بستانکار	ح/دریافتنی	۱۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		ح/دریافتنی		اثاثه		ساختمان		سرمایه		صندوق	
۵۰۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰	۱۸۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۸۰۰.۰۰۰	۱۸۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
										۱۰۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰
	م۳۰۰.۰۰۰		م۸۰.۰۰۰	م۶۲۰.۰۰۰		م۳.۰۰۰.۰۰۰		م۵.۰۰۰.۰۰۰		م۱.۶۰۰.۰۰۰	

مثال ۲ - ۱

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق افزایش	افزایش در دارایی(صندوق) :	بدهکار	صندوق	۴۰۰.۰۰۰
یک سرمایه افزایش	افزایش در سرمایه :	بستانکار	سرمایه	۴۰۰.۰۰۰

سرمایه		صندوق	
	۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	

مثال ۲ - ۲

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام زمین افزایش	افزایش در دارایی(زمین) :	بدهکار	زمین	۷۰۰.۰۰۰
یک دارایی به نام صندوق و ح/پ افزایش	کاهش در دارایی (صندوق) :	بستانکار	صندوق	۳۰۰.۰۰۰
	افزایش در بدهی (اسناد/پ) :	بستانکار	اسناد/پرداختنی	۴۰۰.۰۰۰

اسناد/پرداختنی		زمین		سرمایه		صندوق	
	۴۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰			۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	۳۰۰.۰۰۰

مثال ۲ - ۳

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام اثاثه افزایش	افزایش در دارایی(اثاثه) :	بدهکار	اثاثه	۵۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پ افزایش	افزایش در بدهی (ح/پ) :	بستانکار	ح/پرداختنی	۵۰.۰۰۰

اسناد/پرداختنی		ح/پرداختنی		اثاثه		زمین		سرمایه		صندوق	
	۴۰۰.۰۰۰		۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰		۷۰۰.۰۰۰			۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	۳۰۰.۰۰۰

مثال ۲ - ۴

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام ملزومات افزایش	افزایش در دارایی(ملزومات) :	بدهکار	ملزومات	۸۰.۰۰۰
یک دارایی به نام صندوق کاهش و	افزایش در دارایی(صندوق) :	بستانکار	صندوق	۴۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پ افزایش	افزایش در بدهی (ح/پ) :	بستانکار	ح/پرداختنی	۴۰.۰۰۰

اسناد/پرداختنی		ح/پرداختنی		اثاثه		زمین		سرمایه		صندوق	
	۴۰۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰		۵۰.۰۰۰		۷۰۰.۰۰۰		۴۰۰.۰۰۰		۴۰۰.۰۰۰	۳۰۰.۰۰۰
		۴۰.۰۰۰									۴۰.۰۰۰

ملزومات	
	۸۰.۰۰۰

مثال ۲ - ۵

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق کاهش	کاهش در بدهی(ح/پ) :	بدهکار	ح/پرداختنی	۵۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پ کاهش	کاهش در دارایی(صندوق) :	بستانکار	صندوق	۵۰.۰۰۰

اسناد/پرداختنی		ح/پرداختنی		اثاثه		زمین		سرمایه		صندوق	
	۴۰۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰		۷۰۰.۰۰۰		۴۰۰.۰۰۰		۴۰۰.۰۰۰	۳۰۰.۰۰۰
			۴۰.۰۰۰								۴۰.۰۰۰
											۵۰.۰۰۰

ملزومات	
	۸۰.۰۰۰

مثال ۲ - ۶

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق افزایش	افزایش در دارایی(صندوق) :	بدهکار	صندوق	۳۵۰.۰۰۰
یک دارایی به نام زمین کاهش	کاهش در دارایی (زمین) :	بستانکار	زمین	۳۵۰.۰۰۰

اسناد/پرداختنی		ح/پرداختنی		اثاثه		زمین		سرمایه		صندوق	
	۴۰۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰		۷۰۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰		۴۰۰.۰۰۰	۳۰۰.۰۰۰
			۴۰.۰۰۰							۳۵۰.۰۰۰	۴۰.۰۰۰
											۵۰.۰۰۰

ملزومات	
	۸۰.۰۰۰

مثال ۲ - ۷

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام ساختمان افزایش	افزایش در دارایی(ساختمان) :	بدهکار	ساختمان	۲۸۰.۰۰۰
یک دارایی به نام صندوق کاهش	کاهش در دارایی (صندوق) :	بستانکار	صندوق	۲۸۰.۰۰۰

اسناد/پرداختنی	
	۴۰۰.۰۰۰
۴۰۰.۰۰۰م	

ح/پرداختنی	
۵۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰
۴۰.۰۰۰	
۴۰.۰۰۰م	

اثاثه	
	۵۰.۰۰۰
	۵۰.۰۰۰م

زمین	
۳۵۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰
	۳۵۰.۰۰۰م

سرمایه	
۴۰۰.۰۰۰	
۴۰۰.۰۰۰م	

صندوق	
۳۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰
۴۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰
۵۰.۰۰۰	
۲۸۰.۰۰۰	
	۸۰.۰۰۰م

ملزومات	
	۸۰.۰۰۰
	۸۰.۰۰۰م

ساختمان	
	۲۸۰.۰۰۰
	۲۸۰.۰۰۰م

مثال ۳ - ۱

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق افزایش	افزایش در دارایی(صندوق) :	بدهکار	صندوق	۲.۰۰۰.۰۰۰
یک سرمایه افزایش یافته	افزایش در سرمایه :	بستانکار	سرمایه	۲.۰۰۰.۰۰۰

سرمایه	
	۲.۰۰۰.۰۰۰

صندوق	
۲.۰۰۰.۰۰۰	

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام اثاثه افزایش	افزایش در دارایی(اثاثه) :	بدهکار	اثاثه	۶۰.۰۰۰
یک دارایی به نام صندوق کاهش	کاهش در دارایی(صندوق) :	بستانکار	صندوق	۶۰.۰۰۰

ح/پرداختنی	

اثاثه	
۶۰.۰۰۰	

سرمایه	
	۲.۰۰۰.۰۰۰

صندوق	
۲.۰۰۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰

مثال ۳ - ۳

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام وسیله نقلیه افزایش	افزایش در دارایی(وسیله نقلیه) :	بدهکار	وسیله نقلیه	۱.۰۰۰.۰۰۰
یک دارایی به نام صندوق کاهش	افزایش در بدهی(اسناد/پ) :	بستانکار	اسناد/پ	۵۰۰.۰۰۰
یک بدهی به نام اسناد/پ افزایش	کاهش در دارایی(صندوق) :	بستانکار	صندوق	۵۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی	وسیله نقلیه	اثاثه	اسناد/پ	سرمایه	صندوق
	۱.۰۰۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰ ۶۰.۰۰۰ ۵۰۰.۰۰۰

مثال ۳ - ۴

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام موجودی ملزومات افزایش	افزایش در دارایی(ملزومات) :	بدهکار	ملزومات	۷۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پ افزایش	افزایش در بدهی(ح/پ) :	بستانکار	ح/پ	۷۰.۰۰۰

ح/پرداختنی	وسیله نقلیه	اثاثه	اسناد/پ	سرمایه	صندوق
۷۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰ ۶۰.۰۰۰ ۵۰۰.۰۰۰

ملزومات
۷۰.۰۰۰

مثال ۳ - ۵

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام ماشین آلات افزایش	افزایش در دارایی(ماشین آلات) :	بدهکار	ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰
یک دارایی به نام صندوق کاهش	کاهش در دارایی(صندوق) :	بستانکار	صندوق	۲۰۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پ افزایش	افزایش در بدهی(ح/پ) :	بستانکار	ح/پ	۷۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی	وسیله نقلیه	اثاثه	اسناد/پ	سرمایه	صندوق
۷۰.۰۰۰ ۷۰۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰ ۶۰.۰۰۰ ۵۰۰.۰۰۰ ۲۰۰.۰۰۰

ملزومات	ماشین آلات
۷۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰

مثال ۳ - ۶

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق کاهش	کاهش در بدهی(ح/پ) :	بدهکار	ح/پ	۷۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پ کاهش	کاهش در دارایی(صندوق) :	بستانکار	صندوق	۷۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		اسناد/پ		سرمایه		صندوق	
۷۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰		۶۰.۰۰۰		۵۰۰.۰۰۰		۲.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰		۶۰.۰۰۰
	۷۰۰.۰۰۰										۵۰۰.۰۰۰
											۲۰۰.۰۰۰
											۷۰.۰۰۰

ملزومات		ماشین آلات	
۷۰.۰۰۰			۹۰۰.۰۰۰

مثال ۳ - ۷

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام اثاثه کاهش	افزایش در دارایی(ح/دریافتنی) :	بدهکار	ح/دریافتنی	۲۰.۰۰۰
یک دارایی به نام ح/دریافتنی افزایش	کاهش در دارایی(اثاثه) :	بستانکار	اثاثه	۲۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		اسناد/پ		سرمایه		صندوق	
۷۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰		۶۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰		۲.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰		۶۰.۰۰۰
	۷۰۰.۰۰۰										۵۰۰.۰۰۰
											۲۰۰.۰۰۰
											۷۰.۰۰۰

ملزومات		ماشین آلات		ح/دریافتنی	
۷۰.۰۰۰			۹۰۰.۰۰۰		۲۰.۰۰۰

مثال ۳ - ۸

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق افزایش	افزایش در دارایی(صندوق) :	بدهکار	صندوق	۵.۰۰۰
یک دارایی به نام ح/دریافتنی کاهش	کاهش در دارایی(ح/دریافتنی) :	بستانکار	ح/دریافتنی	۵.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		اسناد/پ		سرمایه		صندوق	
۷۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰		۶۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰		۲.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰		۶۰.۰۰۰
	۷۰۰.۰۰۰									۵.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰
											۲۰۰.۰۰۰
											۷۰.۰۰۰

ملزومات		ماشین آلات		ح/دریافتنی	
۷۰.۰۰۰			۹۰۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰	۵.۰۰۰

مثال ۳ - ۹

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت	
یک دارایی به نام ساختمان افزایش	افزایش در دارایی(ساختمان) : بدهکار	ساختمان	۶۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پرداختنی افزایش	افزایش در بدهی(ح/پرداختنی) : بستانکار	ح/پرداختنی	۶۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		اسناد/پ		سرمایه		صندوق	
۷۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰		۶۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰		۲.۰۰۰.۰۰۰		۲.۰۰۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰
	۷۰۰.۰۰۰	م۱.۰۰۰.۰۰۰		م۴۰.۰۰۰		م۵۰۰.۰۰۰		م۲.۰۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰
	۶۰.۰۰۰										۲۰۰.۰۰۰
	م۷۶۰.۰۰۰										۷۰.۰۰۰
										م۱.۱۷۵.۰۰۰	

ملزومات		ماشین آلات		ح/دریافتنی		ساختمان	
۷۰.۰۰۰		۹۰۰.۰۰۰		۲۰.۰۰۰	۵.۰۰۰		۶۰.۰۰۰
م۷۰.۰۰۰		م۹۰۰.۰۰۰		م۱۵.۰۰۰			م۶۰.۰۰۰

مثال ۴ - ۱

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت	
یک دارایی به نام صندوق افزایش	افزایش در دارایی(صندوق) : بدهکار	صندوق	۴.۵۰۰.۰۰۰
یک سرمایه افزایش	افزایش در بدهی (سرمایه) : بستانکار	سرمایه	۴.۵۰۰.۰۰۰

سرمایه		صندوق	
	۴.۵۰۰.۰۰۰	۴.۵۰۰.۰۰۰	

مثال ۴ - ۲

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت	
یک دارایی به نام وسیله نقلیه افزایش	افزایش در دارایی(وسیله نقلیه) : بدهکار	وسیله نقلیه	۱.۸۰۰.۰۰۰
یک دارایی به نام صندوق کاهش	کاهش در دارایی (صندوق) : بستانکار	صندوق	۱.۸۰۰.۰۰۰

وسیله نقلیه		سرمایه		صندوق	
۱.۸۰۰.۰۰۰			۴.۵۰۰.۰۰۰	۴.۵۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰

مثال ۴ - ۳

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت	
یک دارایی به نام اثاثه افزایش	افزایش در دارایی(اثاثه) : بدهکار	اثاثه	۸۵۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پرداختنی افزایش	افزایش در بدهی (ح/پ) : بستانکار	ح/پ	۸۵۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		اثاثه		وسیله نقلیه		سرمایه		صندوق	
	۸۵۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰		۱.۸۰۰.۰۰۰			۴.۵۰۰.۰۰۰	۴.۵۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰

مثال ۴ - ۴

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام اثاثه کاهش	کاهش در بدهی(ح/پ) :	بدهکار	ح/پ	۹۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پرداختنی کاهش	کاهش در دارایی (اثاثه) :	بستانکار	اثاثه	۹۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		اثاثه		وسیله نقلیه		سرمایه		صندوق	
	۹۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	۹۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰			۴.۵۰۰.۰۰۰	۴.۵۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰
۸۵۰.۰۰۰									

مثال ۴ - ۵

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق کاهش	کاهش در بدهی(ح/پ) :	بدهکار	ح/پ	۵۰۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پرداختنی کاهش	کاهش در دارایی (صندوق) :	بستانکار	صندوق	۵۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		اثاثه		وسیله نقلیه		سرمایه		صندوق	
	۹۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	۹۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰			۴.۵۰۰.۰۰۰	۴.۵۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰
۸۵۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰								۵۰۰.۰۰۰

مثال ۴ - ۶

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق کاهش	افزایش در هزینه ها(هزینه اجاره) :	بدهکار	هزینه اجاره	۴۲۰.۰۰۰
از طرف دیگریک سرمایه کاهش	کاهش در دارایی (صندوق) :	بستانکار	صندوق	۴۲۰.۰۰۰

هزینه اجاره		ح/پرداختنی		اثاثه		وسیله نقلیه		سرمایه		صندوق	
۴۲۰.۰۰۰		۹۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	۹۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰			۴.۵۰۰.۰۰۰	۴.۵۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰
		۵۰۰.۰۰									۵۰۰.۰۰۰
											۴۲۰.۰۰۰

مثال ۴ - ۷

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق افزایش	افزایش در دارایی (صندوق) :	بدهکار	صندوق	۲.۰۰۰.۰۰۰
یک سرمایه افزایش	افزایش در بدهی(سرمایه) :	بستانکار	سرمایه	۲.۰۰۰.۰۰۰

هزینه اجاره		ح/پرداختنی		اثاثه		وسیله نقلیه		سرمایه		صندوق	
۴۲۰.۰۰۰		۹۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	۹۰.۰۰۰		۱.۸۰۰.۰۰۰		۴.۵۰۰.۰۰۰	۴.۵۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰
		۵۰۰.۰۰							۲.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰
											۴۲۰.۰۰۰

مثال ۴ - ۸

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت		
یک دارایی به نام صندوق افزایش	افزایش در دارایی (صندوق) :	بدهکار	۸۵۰.۰۰۰	صندوق	
یک سرمایه افزایش	افزایش در درآمدها(درآمد ظهورعکس) :	بستانکار		درآمد ظهور عکس	۸۵۰.۰۰۰

هزینه اجاره		ح/پرداختنی		اثاثه		وسیله نقلیه		سرمایه		صندوق	
۴۲۰.۰۰۰		۹۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	۹۰.۰۰۰		۱.۸۰۰.۰۰۰		۴.۵۰۰.۰۰۰	۴.۵۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰
		۵۰۰.۰۰							۲.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰
										۸۵۰.۰۰۰	۴۲۰.۰۰۰

درآمد ها	
	۸۵۰.۰۰۰

مثال ۴ - ۹

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت		
یک دارایی به نام ح/دریافتنی افزایش	افزایش در دارایی (ح/دریافتنی) :	بدهکار	۱.۰۰۰.۰۰۰	ح/دریافتنی	
از طرف دیگریک سرمایه افزایش	افزایش در درآمدها(درآمد ظهور) :	بستانکار		درآمد ظهور عکس	۱.۰۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی		ح/پرداختنی		اثاثه		وسیله نقلیه		سرمایه		صندوق	
۱.۰۰۰.۰۰۰		۹۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰	۹۰.۰۰۰		۱.۸۰۰.۰۰۰		۴.۵۰۰.۰۰۰	۴.۵۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰
		۵۰۰.۰۰							۲.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰
										۸۵۰.۰۰۰	۴۲۰.۰۰۰

هزینه اجاره		درآمد ها	
۴۲۰.۰۰۰			۸۵۰.۰۰۰
			۱.۰۰۰۰۰۰

مثال ۴ - ۱۰

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت		
یک بدهی به نام ح/پرداختنی افزایش	افزایش در هزینه ها(هزینه تعمیرات) :	بدهکار	۶۵۰.۰۰۰	هزینه تعمیرات	
یک سرمایه کاهش	افزایش در بدهی(ح/پرداختنی) :	بستانکار		ح/پرداختنی	۶۵۰.۰۰۰

ح/دریافتنی	
۱.۰۰۰.۰۰۰	

ح/پرداختنی	
۹۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰
۵۰۰.۰۰	۶۵۰.۰۰۰

اثاثه	
۸۵۰.۰۰۰	۹۰.۰۰۰

وسیله نقلیه	
	۱.۸۰۰.۰۰۰

سرمایه	
	۴.۵۰۰.۰۰۰
	۲.۰۰۰.۰۰۰

صندوق	
۴.۵۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰
۲.۰۰۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰
۸۵۰.۰۰۰	۴۲۰.۰۰۰

هزینه تعمیرات	
۶۵۰.۰۰۰	

هزینه اجاره	
۴۲۰.۰۰۰	

درآمد ها	
	۸۵۰.۰۰۰
	۱.۰۰۰۰۰۰

مثال ۴ - ۱۱

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت		
یک دارایی به نام صندوق کاهش	افزایش در برداشتها(برداشت) :	بدهکار	برداشت شخصی	۲۰۰.۰۰۰	
یک سرمایه کاهش	کاهش در دارایی(صندوق) :	بستانکار	صندوق		۲۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی	
۱.۰۰۰.۰۰۰	
	م۱.۰۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی	
۹۰.۰۰۰	۸۵۰.۰۰۰
۵۰۰.۰۰	۶۵۰.۰۰۰
	م۹۱۰.۰۰۰

اثاثه	
۸۵۰.۰۰۰	۹۰.۰۰۰
م۷۶۰.۰۰۰	

وسیله نقلیه	
۱.۸۰۰.۰۰۰	
م۱.۸۰۰.۰۰۰	

سرمایه	
	۴.۵۰۰.۰۰۰
	۲.۰۰۰.۰۰۰
م۶.۵۰۰.۰۰۰	

صندوق	
۴.۵۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰
۲.۰۰۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰
۸۵۰.۰۰۰	۴۲۰.۰۰۰
	۲۰۰.۰۰۰
م۴.۴۳۰.۰۰۰	

برداشت	
۲۰۰.۰۰۰	
م۲۰۰.۰۰۰	

هزینه تعمیرات	
۶۵۰.۰۰۰	
م۶۵۰.۰۰۰	

هزینه اجاره	
۴۲۰.۰۰۰	
م۴۲۰.۰۰۰	

درآمد ها	
	۸۵۰.۰۰۰
	۱.۰۰۰۰۰۰
	م۱.۸۵۰.۰۰۰

صورت حساب سود و زیان

درآمد ها:		۱.۸۵۰.۰۰۰
(کسر می شود) هزینه ها:		
هزینه اجاره	۴۲۰.۰۰۰	
هزینه تعمیرات	۶۵۰.۰۰۰	
جمع هزینه ها		(۱.۰۷۰.۰۰۰)
خلاصه سود و زیان	۷۸۰.۰۰۰ سود خالص	

صورت حساب سرمایه

سرمایه گذاری اول دوره	**۴.۵۰۰.۰۰۰**
سرمایه گذاری طی دوره	**۲.۰۰۰.۰۰۰**
+: سود خالص	**۷۸۰.۰۰۰**
– : برداشت	**(۲۰۰.۰۰۰)**
سرمایه پایان دوره	**۷.۰۸۰.۰۰۰**

ترازنامه

مثال شماره ۴

دارایی های جاری:			**بدهی های جاری:**		
صندوق	۴.۴۳۰.۰۰۰		حسابهای پرداختنی	۹۱۰.۰۰۰	
ح / دریافتنی	۱.۰۰۰.۰۰۰		**جمع بدهی های جاری:**		۹۱۰.۰۰۰
جمع دارایی های جاری:		۵.۴۳۰.۰۰۰			
دارایی های ثابت:					
وسیله نقلیه	۱.۸۰۰.۰۰۰				
اثاثه	۷۶۰.۰۰۰				
جمع دارایی های ثابت:		۲.۵۶۰.۰۰۰	**سرمایه**		۷.۰۸۰.۰۰۰
جمع دارایی		۷.۹۹۰.۰۰۰	**جمع بدهی و سرمایه**		۷.۹۹۰.۰۰۰

مثال ۵ – ۱

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام بانک افزایش	افزایش در دارایی(بانک) :	بدهکار	بانک	۵.۰۰۰.۰۰۰
از طرف دیگریک سرمایه افزایش	افزایش سرمایه :	بستانکار	سرمایه	۵.۰۰۰.۰۰۰

سرمایه		بانک	
	۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	

مثال ۵ – ۲

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام وسیله نقلیه افزایش	افزایش در دارایی(وسیله.ن) :	بدهکار	وسیله نقلیه	۳.۰۰۰.۰۰۰
یک دارایی به نام بانک کاهش	کاهش در دارایی(بانک) :	بستانکار	بانک	۳.۰۰۰.۰۰۰

وسیله نقلیه	
۳.۰۰۰.۰۰۰	

سرمایه		بانک	
	۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰

مثال ۵ - ۳

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت	
یک دارایی به نام ملزومات افزایش	افزایش در دارایی(ملزومات) : بدهکار	ملزومات	۲۰۰.۰۰۰
یک دارایی به نام بانک کاهش	کاهش در دارایی(بانک) : بستانکار	بانک	۲۰۰.۰۰۰

وسیله نقلیه		ملزومات		سرمایه		بانک	
	۳.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
							۲۰۰.۰۰۰

مثال ۵ - ۴

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت	
یک دارایی به نام اثاثه افزایش	افزایش در دارایی(اثاثه) : بدهکار	اثاثه	۶۰۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پ افزایش	افزایش در بدهی(ح/پ) : بستانکار	ح/پ	۶۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
	۶۰۰.۰۰۰		۳.۰۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰		۲۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
											۲۰۰.۰۰۰

مثال ۵ - ۵

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت	
یک دارایی به نام بانک کاهش	کاهش در بدهی(ح/پ) : بدهکار	ح/پ	۴۰۰.۰۰۰
یک بدهی به نام ح/پ کاهش	کاهش در دارایی(بانک) : بستانکار	بانک	۴۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰		۳.۰۰۰.۰۰۰		۶۰۰.۰۰۰		۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
											۲۰۰.۰۰۰
											۴۰۰.۰۰۰

مثال ۵ - ۶

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت	
یک دارایی به نام ح/دریافتنی افزایش	افزایش در دارایی(ح/دریافتنی) : بدهکار	ح/دریافتنی	۲۵۰.۰۰۰
یک دارایی به نام اثاثه کاهش	کاهش در دارایی(اثاثه) : بستانکار	اثاثه	۲۵۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰		۳.۰۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰		۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
											۲۰۰.۰۰۰
											۴۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی	
	۲۵۰.۰۰۰

مثال ۵ - ۷

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام بانک افزایش	افزایش در دارایی(بانک) :	بدهکار	بانک	۱۵۰.۰۰۰
یک دارایی به نام ح/دریافتنی کاهش	کاهش در دارایی(ح/دریافتنی) :	بستانکار	ح/دریافتنی	۱۵۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰		۳.۰۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
										۱۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰
											۴۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی	
۲۵۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰

مثال ۵ - ۸

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق افزایش	افزایش در دارایی(صندوق) :	بدهکار	صندوق	۳۲۰.۰۰۰
از طرف دیگر یک سرمایه افزایش یافته	افزایش در درآمدها(درآمد حمل) :	بستانکار	درآمد حمل	۳۲۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰		۳.۰۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
										۱۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰
											۴۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی		صندوق		درآمدها	
۲۵۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	۳۲۰.۰۰۰			۳۲۰.۰۰۰

مثال ۵ - ۹

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام ح/دریافتنی افزایش	افزایش در دارایی(ح/دریافتنی) :	بدهکار	ح/دریافتنی	۲۴۰.۰۰۰
یک سرمایه افزایش	افزایش در درآمدها(درآمد حمل) :	بستانکار	درآمد حمل	۲۴۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰		۶۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
										۱۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰
											۴۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی		صندوق		درآمدها	
۲۵۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	۳۲۰.۰۰۰			۳۲۰.۰۰۰
۲۴۰.۰۰۰					۲۴۰.۰۰۰

مثال ۵ - ۱۰

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق افزایش	افزایش در دارایی(صندوق) :	بدهکار	صندوق	۱۲۰.۰۰۰
یک بدهی به نام پیش/د افزایش	افزایش در بدهی(پیش دریافت) :	بستانکار	پیش دریافت	۱۲۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰		۶۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
										۱۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰
											۴۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی		صندوق		پیش دریافت		درآمدها	
۲۵۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	۳۲۰.۰۰۰			۱۲۰.۰۰۰		۳۲۰.۰۰۰
۲۴۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰					۲۴۰.۰۰۰

مثال ۵ - ۱۱

تجزیه و تحلیل	قاعده		ثبت	
یک دارایی به نام صندوق کاهش	افزایش در هزینه ها(هزینه حقوق) :	بدهکار	هزینه حقوق	۲۸۰.۰۰۰
یک سرمایه کاهش	کاهش در دارایی(صندوق) :	بستانکار	صندوق	۲۸۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰		۶۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
										۱۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰
											۴۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی		صندوق		پیش دریافت		درآمدها		هزینه حقوق	
۲۵۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	۳۲۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰		۳۲۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰	
۲۴۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰					۲۴۰.۰۰۰		

مثال ۵ - ۱۲

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت
یک بدهی به نام ح/پرداختنی افزایش	افزایش در هزینه ها(هزینه تعمیر) : **بدهکار**	هزینه تعمیرات ۱۵۰.۰۰۰
از طرف دیگریک سرمایه کاهش	افزایش در بدهی(ح/پرداختنی) : **بستانکار**	ح/پرداختنی ۱۵۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰		۶۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
	۱۵۰.۰۰۰									۱۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰
											۴۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی		صندوق		پیش دریافت		درآمدها		هزینه حقوق		هزینه تعمیرات	
۲۵۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	۳۲۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰		۳۲۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰			۱۵۰.۰۰۰
۲۴۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰					۲۴۰.۰۰۰				

مثال ۵ - ۱۳

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت
یک دارایی به نام پیش پرداخت افزایش	افزایش در دارایی(پ/پرداخت) : **بدهکار**	پیش پرداخت ۳۰۰.۰۰۰
و یک دارایی به نام بانک کاهش یافته	کاهش در دارایی(بانک) : **بستانکار**	بانک ۳۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰		۶۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰		۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
	۱۵۰.۰۰۰									۱۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰
											۴۰۰.۰۰۰
											۳۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی		صندوق		پیش دریافت		درآمدها		هزینه حقوق		هزینه تعمیرات	
۲۵۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	۳۲۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰		۳۲۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰			۱۵۰.۰۰۰
۲۴۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰					۲۴۰.۰۰۰				

پیش پرداختها	
۳۰۰.۰۰۰	

مثال ۵ - ۱۴

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت	
یک دارایی به نام صندوق کاهش	افزایش در برداشتها(برداشت) : بدهکار	برداشت	۶۰.۰۰۰
یک سرمایه کاهش	کاهش در دارایی(صندوق) : بستانکار	صندوق	۶۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰		۶۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
	۱۵۰.۰۰۰									۱۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰
											۴۰۰.۰۰۰
											۳۰۰.۰۰۰

ح/دریافتنی		صندوق		پیش دریافت		درآمدها		هزینه حقوق		هزینه تعمیرات	
۲۵۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	۳۲۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰		۳۲۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰			۱۵۰.۰۰۰
۲۴۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰				۲۴۰.۰۰۰				

برداشت	
۶۰.۰۰۰	

پیش پرداختها	
	۳۰۰.۰۰۰

مثال ۵ - ۱۵

تجزیه و تحلیل	قاعده	ثبت	
یک دارایی به نام بانک افزایش	افزایش در دارایی(بانک) : بدهکار	بانک	۴۰۰.۰۰۰
یک دارایی به نام ساختمان افزایش	افزایش در دارایی(ساختمان) : بدهکار	ساختمان	۱.۶۰۰.۰۰۰
یک بدهی به نام سرمایه افزایش	افزایش در بدهی(سرمایه) : بستانکار	سرمایه	۲.۰۰۰.۰۰۰

ح/پرداختنی		وسیله نقلیه		اثاثه		ملزومات		سرمایه		بانک	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰		۶۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰			۵.۰۰۰.۰۰۰	۵.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
	۱۵۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰م		۳۵۰.۰۰۰م		۲۰۰.۰۰۰م			۲.۰۰۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰
	۳۵۰.۰۰۰م								۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰
									۷.۰۰۰.۰۰۰م		۳۰۰.۰۰۰
										۱.۶۵۰.۰۰۰م	

ح/دریافتنی		صندوق		پیش دریافت		ساختمان		هزینه حقوق		هزینه تعمیرات	
۲۵۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	۳۲۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰	۱.۶۰۰.۰۰۰		۲۸۰.۰۰۰		۱۵۰.۰۰۰	
۲۴۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰		۱۲۰.۰۰۰م			۲۸۰.۰۰۰م		۱۵۰.۰۰۰م	
۳۴۰.۰۰۰م		۱۰۰.۰۰۰م				۱.۶۰۰.۰۰۰م					

برداشت	
۶۰.۰۰۰	
	م۶۰.۰۰۰

پیش پرداختها	
۳۰۰.۰۰۰	
	م۳۰۰.۰۰۰

درآمدها	
	۳۲۰.۰۰۰
	۲۴۰.۰۰۰
	م۵۶۰.۰۰۰

صورت حساب سود و زیان

درآمد ها:		۵۶۰.۰۰۰
(کسر می شود) هزینه ها:		
هزینه حقوق	۲۸۰.۰۰۰	
هزینه تعمیرات	۱۵۰.۰۰۰	
جمع هزینه ها		(۴۳۰.۰۰۰)
خلاصه سود و زیان	۱۳۰.۰۰۰ سود خالص	

صورت حساب سرمایه

سرمایه گذاری اول دوره	۵.۰۰۰.۰۰۰
سرمایه گذاری طی دوره	۲.۰۰۰.۰۰۰
+: سود خالص	۱۳۰.۰۰۰
– : برداشت	(۶۰.۰۰۰)
سرمایه پایان دوره	۷.۰۷۰.۰۰۰

ترازنامه

دارایی های جاری:			**بدهی های جاری:**	
صندوق	۱۰۰.۰۰۰		ح/ پرداختنی	۳۵۰.۰۰۰
بانک	۱.۶۵۰.۰۰۰		پیش دریافت	۱۲۰.۰۰۰
ح/دریافتنی	۳۴۰.۰۰۰		**جمع بدهی های جاری:**	۴۷۰.۰۰۰
موجودی ملزومات	۲۰۰.۰۰۰			
پیش پرداخت	۳۰۰.۰۰۰			
جمع دارایی های جاری:		۲.۵۹۰.۰۰۰		
دارایی های ثابت:				
ساختمان	۱.۶۰۰.۰۰۰			
وسیله نقلیه	۳.۰۰۰.۰۰۰			
اثاثه	۳۵۰.۰۰۰		**سرمایه**	۷.۰۷۰.۰۰۰
جمع دارایی های ثابت:		۴.۹۵۰.۰۰۰		
جمع دارایی		۷.۵۴۰.۰۰۰	**جمع بدهی و سرمایه**	۷.۵۴۰.۰۰۰

ثبت فعالیتهای مالی در دفاتر قانونی حسابداری

دفاتر حسابداری شامل دفتر کل و دفتر روزنامه می باشد.

دفتر روزنامه

دفتری است که کلیه فعالیتهای مالی یک شرکت به ترتیب تاریخ وقوع و بصورت روزانه ثبت می شود.

دفتر کل

دفتری است که حسابهای یک شرکت را از یک دیگر تفکیک می نماید و دفتر کل اطلاعات مالی را برای تهیه صورتهای مالی فراهم می نماید و نوع ساده آن همان حساب **T** می باشد.

شکل دفتر روزنامه:

ردیف	تاریخ		شرح	عطف	مبلغ بدهکار	مبلغ بستانکار
	روز	ماه				
			نام حساب بد نام حساب بس شرح مختصری از فعالیت		$$$$	$$$$
جمع					$$$$$	$$$$$

شکل دفتر کل:

ردیف	تاریخ		شرح	عطف	مبلغ		تشخیص	مانده
	روز	ماه			بدهکار	بستانکار		
							بد یا بس	

مثال: با توجه به اطلاعات مثالهای قبل (۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵) مطلوب است:

ثبت فعالیتهای مالی در دفاتر روزنامه و نقل آن به دفتر کل:

مثال ۱ - ۱

صندوق	۵.۰۰۰.۰۰۰	
سرمایه		۵.۰۰۰.۰۰۰

شرح : سرمایه گذاری نقدی

مثال ۱ - ۲

ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰	
صندوق		۳.۰۰۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید نقدی ساختمان

مثال ۱ - ۳

اثاثه	۸۰۰.۰۰۰	
ح/پرداختنی		۸۰۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید اثاثه بصورت نسیه

مثال ۱ - ۴

ح/پرداختنی	۵۰۰.۰۰۰	
صندوق		۵۰۰.۰۰۰

شرح : بابت پرداخت بدهی بصورت نقد عطف به بند شماره ۳

مثال ۱ - ۵

ح/دریافتنی	۱۸۰.۰۰۰	
اثاثه		۱۸۰.۰۰۰

شرح : بابت برگشت اثاثه خریداری شده

مثال ۱ - ۶

صندوق	۱۰۰.۰۰۰	
ح/دریافتنی		۱۰۰.۰۰۰

شرح : دریافت مطالبات

مثال ۲ - ۱

صندوق	۴۰۰.۰۰۰	
سرمایه		۴۰۰.۰۰۰

شرح : سرمایه گذاری نقدی

مثال ۲ - ۲

زمین	۳۰۰.۰۰۰	
صندوق		۳۰۰.۰۰۰
ح/ پرداختنی		۴۰۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید زمین بصورت نقدی و نسیه

مثال ۲ - ۳

اثاثه	۵.۰۰۰.۰۰۰	
ح/پرداختنی		۵.۰۰۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید اثاثه بصورت نسیه

مثال ۲ - ۴

ملزومات	۸۰.۰۰۰	
ح/پرداختنی		۴۰.۰۰۰
صندوق		۴۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید ملزومات بصورت نقد و نسیه

مثال ۲ - ۵

ح/پرداختنی	۵۰.۰۰۰	
صندوق		۵۰.۰۰۰

شرح : بابت پرداخت اثاثه خریداری شده بصورت نقد

مثال ۲ - ۶

صندوق	۳۵۰.۰۰۰	
زمین		۳۵۰.۰۰۰

شرح : بابت فروش نصف قطعه زمین

مثال ۲ - ۷

ساختمان	۲۸۰.۰۰۰	
صندوق		۲۸۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید یک دستگاه ساختمان

مثال ۳ - ۱

صندوق	۲.۰۰۰.۰۰۰	
	سرمایه	۲.۰۰۰.۰۰۰

شرح : سرمایه گذاری نقدی

مثال ۳ - ۲

اثاثه	۶۰.۰۰۰	
	صندوق	۶۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید اثاثه بصورت نقد

مثال ۳ - ۳

وسیله نقلیه	۱.۰۰۰.۰۰۰	
	اسناد/پرداختنی	۵۰۰.۰۰۰
	صندوق	۵۰۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید وسیله نقلیه بصورت نقد و نسیه

مثال ۳ - ۴

ملزومات	۷۰.۰۰۰	
	ح/پرداختنی	۷۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید ملزومات بطور نسیه

مثال ۳ - ۵

ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰	
	صندوق	۲۰۰.۰۰۰
	ح/ پرداختنی	۷۰۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید ماشین الات بصورت نقد ونسیه

مثال ۳ - ۶

ح/پرداختنی	۷۰.۰۰۰	
	صندوق	۷۰.۰۰۰

شرح : بابت بهای ملزومات خریداری شده عطف به شماره ۵

مثال ۳ - ۷

ح/دریافتنی	۲۰.۰۰۰	
	اثاثه	۲۰.۰۰۰

شرح : بابت فروش اثاثه عف به بند شماره ۲

مثال ۳ - ۸

صندوق	۵.۰۰۰	
	ح/دریافتنی	۵.۰۰۰

شرح : بابت دریافت طلب از موسسه عطف به بند شماره ۷

مثال ۳ - ۹

ساختمان	۶۰.۰۰۰	
	ح/پرداختنی	۶۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید ساختمان به صورت نسیه

مثال ۴ - ۱

صندوق	۴.۵۰۰.۰۰۰	
	سرمایه	۴.۵۰۰.۰۰۰

شرح : سرمایه گذاری نقدی

مثال ۴ - ۲

وسیله نقلیه	۱.۸۰۰.۰۰۰	
	صندوق	۱.۸۰۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید وسیله نقلیه بصورت نقد

مثال ۴ - ۳

اثاثه	۸۵۰.۰۰۰	
	ح/پرداختنی	۸۵۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید اثاثه بصورت نسیه

مثال ۴ - ۴

ح/پرداختنی	۹۰.۰۰۰	
	صندوق	۹۰.۰۰۰

شرح : بابت برگشت اثاثه خریداری شده عطف به بند ۳

مثال ۴ – ۵

ح/پرداختنی	۵۰۰.۰۰۰	
صندوق		۵۰۰.۰۰۰

شرح : بابت پرداخت بدهی نقدی عطف به بند ۳

مثال ۴ – ۶

هزینه اجاره ساختمان	۴۲۰.۰۰۰	
صندوق		۴۲۰.۰۰۰

شرح : بابت پرداخت نقدی اجاره ساختمان

مثال ۴ – ۷

صندوق	۲.۰۰۰.۰۰۰	
سرمایه		۲.۰۰۰.۰۰۰

شرح : سرمایه گذاری طی دوره بصورت نقدی

مثال ۴ – ۸

صندوق	۸۵۰.۰۰۰	
درآمد ظهور عکس		۸۵۰.۰۰۰

شرح : بابت دریافت نقدی درآمد ظهور عکس

مثال ۴ – ۹

ح/دریافتنی	۱.۰۰۰.۰۰۰	
درآمد ظهور عکس		۲.۰۰۰.۰۰۰

شرح : بابت ارسال صورتحساب درآمد ظهور عکس

مثال ۴ – ۱۰

ح/پرداختنی	۶۵۰.۰۰۰	
هزینه تعمیرات		۶۵۰.۰۰۰

شرح : دریافت صورت حساب هزینه تعمیر ماشین آلات

مثال ۲ – ۱۱

برداشت	۲۰۰.۰۰۰	
صندوق		۲۰۰.۰۰۰

شرح : بابت برداشت شخصی آقای احسانی بصورت نقدی

مثال ۵ – ۱

بانک	۵.۰۰۰.۰۰۰	
سرمایه		۵.۰۰۰.۰۰۰

شرح : سرمایه گذاری نقدی در بانک بصورت حساب جاری

مثال ۵ – ۲

وسیله نقلیه	۳.۰۰۰.۰۰۰	
بانک		۳.۰۰۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید وسیله نقلیه بصورت صدور چک نقدی

مثال ۵ – ۳

ملزومات	۲۰۰.۰۰۰	
بانک:		۲۰۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید ملزومات بصورت نقد (صدور چک)

مثال ۵ – ۴

اثاثه	۶۰۰.۰۰۰	
ح/پرداختنی		۶۰۰.۰۰۰

شرح : بابت خرید اثاثه بصورت نسیه

مثال ۵ – ۵

ح/پرداختنی	۴۰۰.۰۰۰	
بانک		۴۰۰.۰۰۰

شرح : بابت پرداخت قسمتی از بدهی بصورت نقد عطف به بند ۴

مثال ۵ – ۶

ح/دریافتنی	۲۵۰.۰۰۰	
اثاثه		۲۵۰.۰۰۰

شرح : بابت فروش نسیه اثاثه خریداری شده

مثال ۵ – ۷

بانک	۱۵۰.۰۰۰	
	ح/دریافتنی	۱۵۰.۰۰۰

شرح : بابت دریافت از طلبکاران بصورت نقد

مثال ۵ – ۸

صندوق	۳۲۰.۰۰۰	
	درآمد حمل کالا	۳۲۰.۰۰۰

شرح : بابت دریافت نقدی درآمد حمل کالا

مثال ۵ – ۹

ح/دریافتنی	۲۴۰.۰۰۰	
	درآمد حمل کالا	۲۴۰.۰۰۰

شرح : بابت ارسال صورتحساب درآمد حمل کالا از شرکت سپهر

مثال ۵ – ۱۰

صندوق	۱۲۰.۰۰۰	
	پیش دریافت حمل کالا	۱۲۰.۰۰۰

شرح : بابت پیش دریافت نقدی حمل کالا از شرکت سینا

مثال ۵ – ۱۱

هزینه حقوق	۲۸۰.۰۰۰	
	صندوق	۲۸۰.۰۰۰

شرح : بابت پرداخت هزینه حقوق رانندگاه در مردادماه

مثال ۵ – ۱۲

هزینه تعمیرات	۱۵۰.۰۰۰	
	ح/دریافتنی	۱۵۰.۰۰۰

شرح : بابت دریافت صورتحساب هزینه تعمیرات ماشین آلات

مثال ۵ – ۱۳

پیش پرداخت بیمه	۳۰۰.۰۰۰	
	بانک	۳۰۰.۰۰۰

شرح : بابت پیش پرداخت هزینه بیمه سالیانه بصورت نقد

مثال ۵ – ۱۴

برداشت	۶۰.۰۰۰	
	صندوق	۶۰.۰۰۰

شرح : بابت برداشت جهت پرداخت هزینه تلفن آقای سعیدی بصورت نقد

مثال ۵ – ۱۵

بانک	۴۰۰.۰۰۰	
ساختمان	۱.۶۰۰.۰۰۰	
	سرمایه	۲.۰۰۰.۰۰۰

شرح : بابت واریز نقدی و غیر نقدی جهت سرمایه گذاری طی دوره

تراز آزمایشی

از آنجایی که ثبتهای حسابداری بصورت دوطرفه انجام می شود معمولاً حسابدارن برای اطمینان از ثبت فعالیتها و درستی مانده حسابها فهرستی از مانده حسابهای دفتر کل تهیه می کنند که به آن تراز آزمایشی می گویند یک از مزایای تراز آزمایشی این است که از روی آن بسادگی و به سرعت می توان صورتهای مالی را تهیه نمود و انواع ترازآزمایشی بصورت زیر می باشد:

۱ - شرح

۱ - دو ستونی ۲ – مانده بدهکار

۳ - مانده بستانکار

۱ - شرح

۲ – گردش بدهکار

۲ – چهار ستونی ۳ - گردش بستانکار

۴ - مانده بدهکار

۵ - مانده بستانکار

شکل تراز آزمایشی

بصورت زیر می باشد:

تراز آزمایشی

نام موسسه:

تاریخ :

شرح	گردش بدهکار	گردش بستانکار	مانده بدهکار	مانده بستانکار
دارایی جاری)۱ دارایی غیر جاری)۲ بدهی جاری)۳ بدهی غیر جاری سرمایه)۵ برداشت)۶ درآمد ها)۷ هزینه ها)۸				

مثال: با توجه به اطلاعات مثالهای ۱ – ۲ – ۳ – ۴ – ۵ مطلوب است تهیه تراز آزمایشی دو ستونی؟

تراز آزمایشی مثال شماره ۱

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بدهکار
صندوق	۱.۶۰۰.۰۰۰	
بدهکاران	۸۰.۰۰۰	
ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰	
اثاثه	۶۲۰.۰۰۰	
ح/پرداختنی		۳۰۰.۰۰۰
سرمایه		۵.۰۰۰.۰۰۰
	۵.۳۰۰.۰۰۰	۵.۳۰۰.۰۰۰

تراز آزمایشی مثال شماره ۲

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بدهکار
صندوق	۸۰.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۸۰.۰۰۰	
زمین	۳۵۰.۰۰۰	
ساختمان	۲۸۰.۰۰۰	
اثاثه	۵۰.۰۰۰	
ح/پرداختنی		۴۰.۰۰۰
اسناد پرداختنی		۴۰۰.۰۰۰
سرمایه		۴۰۰.۰۰۰
	۸۴۰.۰۰۰	۸۴۰.۰۰۰

تراز آزمایشی مثال شماره ۳

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بدهکار
صندوق	۱.۱۷۵.۰۰۰	
ح/دریافتنی	۱۵.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۷۰.۰۰۰	
ساختمان	۶۰.۰۰۰	
وسیله نقلیه	۱.۰۰۰.۰۰۰	
اثاثه	۴۰.۰۰۰	
ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰	
ح/ پرداختنی		۷۶۰.۰۰۰
اسناد پرداختنی		۵۰۰.۰۰۰
سرمایه		۲.۰۰۰.۰۰۰
	۳.۲۶۰.۰۰۰	۳.۲۶۰.۰۰۰

تراز آزمایشی مثال شماره ۴

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بدهکار
صندوق	۴.۴۳۰.۰۰۰	
ح/دریافتنی	۱.۰۰۰.۰۰۰	
وسیله نقلیه	۱.۸۰۰.۰۰۰	
اثاثه	۷۶۰.۰۰۰	
ح/ پرداختنی		۹۱۰.۰۰۰
سرمایه		۶.۵۰۰.۰۰۰
برداشت	۲۰۰.۰۰۰	
درآمدها		۱.۸۵۰.۰۰۰
هزینه ها	۱.۰۷۰.۰۰۰	
	۹.۲۶۰.۰۰۰	۹.۲۶۰.۰۰۰

تراز آزمایشی مثال شماره ۵

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بدهکار
صندوق	۱۰۰.۰۰۰	
بانک	۱.۶۵۰.۰۰۰	
ح/دریافتنی	۳۴۰.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۲۰۰.۰۰۰	
پیش پرداختها	۳۰۰.۰۰۰	
ساختمان	۱.۶۰۰.۰۰۰	
وسیله نقلیه	۳.۰۰۰.۰۰۰	
اثاثه	۳۵۰.۰۰۰	
ح/پرداختنی		۳۵۰.۰۰۰
پیش دریافتها		۱۲۰.۰۰۰
سرمایه		۷.۰۰۰.۰۰۰
برداشت	۶۰.۰۰۰	
درآمدها		۵۶۰.۰۰۰
هزینه ها	۴۳۰.۰۰۰	
	۸.۰۳۰.۰۰۰	۸.۰۳۰.۰۰۰

اصلاح حسابها در پایان دوره مالی

در صورت حساب سود و زیان

درآمدها && ← اصل تحقق درآمد: به محض ارائه خدمات درآمدها باید شناسایی و ثبت شود . هرچند که پول نقد دریافت شده باشد یا نشده باشد

هزینه ها && ← اصل تطابق: هزینه های هر دوره باید از درآمد های همان دوره کسر شود. هزینه که پول نقد دریافت شده باشد یا نشده باشد

اصلاح حسابها شامل موارد فوق می باشد

۱ – اصلاح حساب پیش پرداخت هزینه ها (بیمه و اجاره)
۲ – اصلاح حساب پیش دریافت درآمد
۳ – اصلاح حساب موجودی ملزومات
۴ – اصلاح حساب هزینه های معوقه (اتفاق افتاده ولی ثبت نشده)
۵ – اصلاح حساب درآمد های معوقه (اتفاق افتاده ولی ثبت نشده)
۶ – اصلاح حساب موجودی کالا که فقط در مورد شرکتهای بازرگانی استفاده می شود
۷ – اصلاح حساب استهلاک که فقط در مورد دارایی های ثابت است
۸ – اصلاح حساب مطالبات سوخت شده که فقط در مورد بدهکاران است

۱ – اصلاح حساب پیش پرداخت هزینه ها (بیمه و اجاره)

هر گاه شرکتی هزینه ای را متحمل گردد که منافع مربوط به آن در بیش از یک دوره مالی نصیب آن شود آن را پیش پرداخت هزینه می گویند. که یک نوع دارایی جاری است مانند پیش پرداخت بیمه ، اجاره و غیره.

ثبت اصلاحی آن بصورت زیر است:

۱– زمان ایجاد حساب پیش پرداخت هزینه ها

	بدهکار &&	بستانکار &&
پیش پرداخت هزینه		
	صندوق/بانک	

۲– زمان اصلاح حساب پیش پرداخت هزینه در پایان دوره مالی

	بدهکار &&	بستانکار &&
هزینه مربوطه (برق)		
	پیش پرداخت هزینه	

محاسبه پیش پرداخت هزینه : $\frac{\text{تعداد ماه مصرف شده}}{\text{تعداد ماه قرارداد}} \times$ مبلغ پیش پرداخت

مثال ۱ : موسسه خدماتی آلفا در تاریخ ۸۵/۳/۱ محل کار خود را با پرداخت ۴۸۰.۰۰۰ ریال به مدت ۲ سال در مقابل آتش سوزی بیمه می نماید مطلوب است: ثبت های لازم در دفتر روزنامه به تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹ ؟

	بدهکار	بستانکار
۸۵ /۳/۱ پیش پرداخت بیمه	۴۸۰.۰۰۰	
	صندوق/بانک	۴۸۰.۰۰۰
۸۵/۱۲/۲۹ هزینه بیمه	۲۰۰.۰۰۰	
	پیش پرداخت بیمه	۲۰۰.۰۰۰

محاسبه پیش پرداخت هزینه : $\frac{\text{تعداد ماه مصرف شده}}{\text{تعداد ماه قرارداد}} \times$ مبلغ پیش پرداخت $\quad ۴۸۰.۰۰۰ \times \frac{10}{24} = ۲۰۰.۰۰۰$

مثال ۲ : شرکت آلفا برای محل کار خود ساختمان را در تاریخ ۸۶/۹/۱ به مبلغ ۱.۵۰۰.۰۰۰ ریال اجاره می نماید. مطلوب است: ثبت مالی فوق در دفتر روزنامه و اصلاح حساب به تاریخ ۸۶/۱۲/۲۹

۸۶ /۹/۱ پیش پرداخت اجاره	بدهکار ۱.۵۰۰.۰۰۰	
	صندوق/بانک	بستانکار ۱.۵۰۰.۰۰۰
۸۶/۱۲/۲۹ هزینه اجاره	بدهکار ۵۰۰.۰۰۰	
	پیش پرداخت اجاره	بستانکار ۵۰۰.۰۰۰

محاسبه پیش پرداخت هزینه : $\frac{\text{تعداد ماه مصرف شده}}{\text{تعداد ماه قرارداد}} \times$ مبلغ پیش پرداخت $\quad ۱.۵۰۰.۰۰۰ \times \frac{4}{12} = ۵۰۰.۰۰۰$

۲ – اصلاح حساب پیش دریافت درآمد

هرگاه موسسه ای مبلغی را از مشتریان خود دریافت نماید تا بعداً کاری را انجام دهد مبلغ دریافت شده پیش دریافت درآمد نامیده می شود و یک نوع بدهی محسوب می شود . هر زمان که موسسه به تعهد خود عمل نمود و خدمات ارائه نماید درآمد تحقق می پذیرد.

ثبت اصلاحی آن بصورت زیر است:

۱– زمان ایجاد حساب پیش دریافت درآمد

صندوق / بانک	بدهکار &&	
	پیش دریافت درآمد	بستانکار &&

۲– زمان اصلاح حساب پیش دریافت درآمد

پیش دریافت درآمد	بدهکار &&	
	درآمد	بستانکار &&

محاسبه پیش دریافت درآمد : $\frac{\text{تعداد ماه مصرف شده}}{\text{تعداد ماه قرارداد}} \times$ مبلغ پیش دریافت درآمد

مثال: موسسه خدماتی آلفا در تاریخ ۸۷/۹/۱ قرارداد مبنی بر سرویس دستگاه حرارت مرکزی ساختمان بتا با شرکت مذکور به امضاء می رساند بر اساس این قرار داد موسسه خدماتی آلفا با دریافت مبلغ ۱.۸۰۰.۰۰۰ ریال تعهد می نماید در مدت ۶ ماه کار سرویس دستگاه حرارت مرکزی شرکت بتا را به انجام رساند . مطلوب است ثبتهای فعالیت ملی فوق در دفتر روزنامه؟

		بدهکار	بستانکار
۸۷ /۹/۱	صندوق/بانک	۱.۸۰۰.۰۰۰	
	پیش دریافت درآمد		۱.۸۰۰.۰۰۰
۸۷/۱۲/۲۹	پیش دریافت درآمد	۱.۲۰۰.۰۰۰	
	درآمد		۱.۲۰۰.۰۰۰

محاسبه پیش دریافت درآمد : $\frac{\text{تعداد ماه مصرف شده}}{\text{تعداد ماه قرارداد}}$ × مبلغ پیش دریافت درآمد $\frac{4}{6}$ = ۱.۲۰۰.۰۰۰ × ۱.۸۰۰.۰۰۰

۳ – اصلاح حساب موجودی ملزومات

قسمتی از دارایی های جاری است که بطور روزانه در جریان کار روزمره موسسه استفاده می شود و ازبین می رود.

۱– زمان ایجاد حساب موجودی ملزومات (خرید)

	بدهکار	بستانکار
موجودی ملزومات	&&	
صندوق / بانک		&&

۲– زمان اصلاح حساب موجودی ملزومات در پایان دوره

	بدهکار	بستانکار
هزینه ملزومات	&&	
موجودی ملزومات		&&

موجودی ملزومات پایان دوره – موجودی ملزومات طی دوره + خرید ملزومات اول دوره = هزینه ملزومات مصرف شده (روش محاسبه)

مثال: موسسه خدماتی آلفا در تاریخ ۸۵/۳/۱ مبلغ ۶۰۰.۰۰۰ ریال ملزومات اداری بطور نقد خریداری نموده است حساب موجودی ملزومات در ۸۵/۱/۱ (اول دوره ۲۰.۰۰۰ ریال و موجودی ملزومات در ۸۵/۱۲/۲۹ پایان دوره ۳۵.۰۰۰ ریال) مطلوب است ثبتهای حسابداری فوق؟

		بدهکار	بستانکار
۸۵ /۳/۸	موجودی ملزومات	۶۰۰.۰۰۰	
	صندوق / بانک		۶۰۰.۰۰۰
۸۵/۱۲/۲۹	هزینه ملزومات	۵۸۵.۰۰۰	
	موجودی ملزومات		۵۸۵.۰۰۰

۲۰.۰۰۰ + ۶۰۰.۰۰۰ - ۳۵.۰۰۰ = ۵۸۵.۰۰۰

۴ – اصلاح حساب هزینه های معوقه

هزینه هایی هستند که تا پایان دوره مالی تحقق یافته اند اما در دفاتر ثبت نشده است به عنوان مثال اگر پرداخت حقوق ماهیانه کارکنان در تاریخ ۱۵ هر ماه انجام پذیرد در پایان اسفند ماه معادل ۱۵ روز از حقوق ماهیانه کارکنان تحقق یافته که جزء هزینه های دوره مالی است و باید در دفاتر ثبت شود.

مثال: موسسه خدماتی رضا مبلغ ۱۲.۰۰۰ ریال از حقوق اسفند ماه کارکنان را پرداخت نکرده است مطلوب است ثبت فعالیت مالی فوق در دفتر روزنامه؟

	بدهکار	بستانکار
۸۸ /۱۲/۲۹ هزینه حقوق	۱۲.۰۰۰	
حقوق پرداختنی یک بدهی جاری است که در ترازنامه نشان داده می شود	حقوق پرداختنی	۱۲.۰۰۰

۵ – اصلاح حساب درآمد های معوقه

درآمدهایی که طی دوره مالی تحقق یافته اند ولی دریافت ثبت نشده است . مثلاً اگر یک موسسه قرارداد ارائه خدماتی را بسته باشد اما دریافت وجه نقد منوط به اتمام کار باشد درآمد حاصل از ارائه آن قسمت از کار یا خدمات که مربوط به دوره مالی جاری است تحقق می یابد در حالی که در حسابها ثبتی صورت نگرفته است در نتیجه در پایان دوره مالی ثبت حسابداری زیر انجام می گیرد.

	بدهکار	بستانکار
حسابهای دریافتنی	&&	
	درآمد	&&

مثال: موسسه خدماتی آلفا در تاریخ اول دی ماه قرارداد ۶ ماهه ای جهت نصب دستگاه حرارتی ساختمان مسکونی بتا می بندد مبلغ قرارداد ۳.۶۰۰.۰۰۰ ریال و پرداخت آن با تایید کارشناس فنی مجتمع صورت خواهد گرفت مطلوب است ثبت اصلاحی فوق در دفترروزنامه؟

	بدهکار	بستانکار
۸۸ /۱۲/۲۹ ح/دریافتنی	۱.۸۰۰.۰۰۰	
محاسبه درآمد فوق $= \frac{3.600.000}{6} \times 3 = 1.800.00$	درآمد	۱.۸۰۰.۰۰۰

۶ – اصلاح حساب موجودی کالا

این موضوع مربوط به شرکتهای بازرگانی است که بعداً گفته می شود.

۷ – اصلاح حساب استهلاک دارایی های ثابت

مربوط به مبحث دارایی های ثابت است که یکی از روشهای استهلاک روش خط مستقیم است.

$$\text{روش خط مستقیم (یکی از روشهای استهلاک)} = \frac{\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده دارایی}}{\text{عمر مفید}}$$

هزینه استهلاک — بدهکار && — بستانکار &&

استهلاک انباشته

هزینه استهلاک یک حساب هزینه ای است که در سود و زیان می آید.

استهلاک انباشته یکی از ترازنامه ای است که در قسمت دارای های ثابت از آن کسر می شود و به عنوان یک حساب کاهنده است

و در ترازنامه به این شکل نوشته می شود:

ترازنامه	
&&	
&&	
دارایی های ثابت:	
وسیله نقلیه &&	
استهلاک انباشته شده	
وسیله نقلیه (&&)	
ارزش دفتری &&	

مثال: شرکت آلفا در تاریخ ۸۶/۱/۱ وسیله نقلیه ای به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری نمده است عمر مفید آن ۴ سال و ارزش اسقاط آن ۲۰۰.۰۰ ریال و روش استهلاک خط مستقیم است مطلوب است ثبت اصلاحی استهلاک در تاریخ ۸۶/۱۲/۲۹ ؟

۸۸ /۱۲/۲۹ هزینه استهلاک — بدهکار ۲۰۰.۰۰۰

استهلاک انباشته — بستانکار ۲۰۰.۰۰۰

$$\text{محاسبه استهلاک} = \frac{1.000.000-200.000}{4} = 200.00$$

بستن حسابها

۱ – حسابهای موقت: حسابهایی هستند که در صورت سود وزیان می آیند و مانده آنها در پایان دوره مالی باید صفر شود

بستن حسابها مانند: ۱- درآمدها

↓ ۲- هزینه ها

در پایان دوره مالی انجام می شود

۲- حسابهای دایمی : حسابهایی هستند که در ترازنامه می آیند و مانده آنها سال به سال انتقال پیدا می کند و صفر صفر نمی شود.

مانند: ۱- کلیه اقلام دارایی ها

۲- کلیه اقلام بدهی ها

۳- کلیه اقلام سرمایه

۱- بستن حسابهای موقت

مراحل زیر را انجام می دهیم:

۱-کلیه اقلام سود و زیان که مانده بدهکار دارند بستانکار می کنیم و حساب خلاصه سود و زیان را بدهکار می نماییم (تمامی هزینه)

	بدهکار	بستانکار
۱- خلاصه سود و زیان	&&	
	هزینه ها (به تفکیک)	&&

۲-کلیه اقلام سود و زیان که مانده بستانکار دارند (درآمد ها) بدهکار می کنیم و به جمع آنها حساب خلاصه سود و زیان را بستانکار می نماییم

	بدهکار	بستانکار
۲- درآمد ها (به تفکیک)	&&	
	خلاصه سود و زیان	&&

۳-حساب خلاصه سود و زیان را مانده گیری می نماییم

خلاصه سود و زیان

مانده بدهکار	مانده بستانکار
⇓	⇓
زیان خالص	سود خالص
⇓	⇓
سرمایه &&	خلاصه سود و زیان &&
خلاصه سود و زیان &&	سرمایه &&

جواب باید برابربا جواب صورت سود و زیان باشد

۴-بستن حساب برداشت سرمایه &&

برداشت &&

مثال: با توجه به اطلاعات مثال ۴ و ۵ مطلوب است بستن حسابهای موقت

مثال ۴

۱- درآمد ظهور عکس	بدهکار ۱.۸۵۰.۰۰۰	بستانکار
	خلاصه سود و زیان	۱.۸۵۰.۰۰۰

بابت بستن حساب درآمد

۲- خلاصه سود و زیان	بدهکار ۱.۰۷۰.۰۰۰	بستانکار
	هزینه تعمیرات	۴۲۰.۰۰۰
	هزینه اجاره	۶۵۰.۰۰۰

بابت بستن حساب هزینه ها

۳- خلاصه سود و زیان	بدهکار ۷۸۰.۰۰۰	بستانکار
	سرمایه	۷۸۰.۰۰

بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان

۴- سرمایه	بدهکار ۲۰۰.۰۰۰	بستانکار
	برداشت	۲۰۰.۰۰

بابت بستن حساب برداشت

خلاصه سود و زیان

۱.۰۷۰.۰۰۰	۱.۸۵۰.۰۰۰
۷۸۰.۰۰۰	مانده۷۸۰.۰۰۰

مثال ۵

۱- درآمد	بدهکار ۵۶۰.۰۰۰	بستانکار
	خلاصه سود و زیان	۵۶۰.۰۰۰

بابت بستن حساب درآمد

۲- خلاصه سود و زیان	بدهکار ۴۳۰.۰۰۰	بستانکار
	هزینه تعمیرات	۱۵۰.۰۰۰
	هزینه حقوق	۲۸۰.۰۰۰

بابت بستن حساب هزینه ها

۳- خلاصه سود و زیان	بدهکار ۱۳۰.۰۰۰	بستانکار
	سرمایه	۱۳۰.۰۰

بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان

خلاصه سود و زیان

۴۳۰.۰۰۰	۵۶۰.۰۰۰
۱۳۰.۰۰	۱۳۰.۰۰

۴- سرمایه	بدهکار ۶۰.۰۰۰	بستانکار
	برداشت	۶۰.۰۰

بابت بستن حساب برداشت

مثال: مانده برخی از حسابهای موجود در تراز آزمایشی اصلاح شده موسسه خدماتی آلفا در دست می باشد مطلوب است انجام ثبتهای مربوط به بستن حسابهای موقت در دفتر روزنامه؟

سرمایه ۸۵۰.۰۰۰ ریال	درآمد حق مشاوره ۲۴۶.۰۰۰ ریال	هزینه ملزومات ۳۲۰.۰۰۰ ریال
برداشت ۸۰.۰۰۰ ریال	هزینه حقوق ۲۸۳.۰۰۰ ریال	هزینه آب و برق ۶۷.۰۰۰ ریال
درآمد حق الوکاله ۵۸۳.۰۰۰ ریال	هزینه اجاره ۱۲۰.۰۰۰ ریال	هزینه آگهی ۴۵.۰۰۰ ریال

	بدهکار	بستانکار
۱-درآمد حق الوکاله	۵۸۳.۰۰۰	
درآمد حق مشاوره	۲۴۶.۰۰۰	
	خلاصه سود و زیان	۸۲۹.۰۰۰

بابت بستن حساب درآمد

	بدهکار	بستانکار
۲- خلاصه سود و زیان	۵۴۷.۰۰۰	
	هزینه حقوق	۲۸۳.۰۰۰
	هزینه اجاره	۱۲۰.۰۰۰
	هزینه ملزومات	۳۲۰.۰۰۰
	هزینه آب و برق	۶۷.۰۰۰
	هزینه آگهی	۴۵.۰۰۰

بابت بستن حساب هزینه ها

	بدهکار	بستانکار
۱- خلاصه سود و زیان	۲۸۲.۰۰۰	
	سرمایه	۲۸۲.۰۰

بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان

	بدهکار	بستانکار
۲- سرمایه	۸۰.۰۰۰	
	برداشت	۸۰.۰۰

بابت بستن حساب برداشت

خلاصه سود و زیان

۵۴۷.۰۰۰	۸۲۹.۰۰۰
۲۸۲.۰۰۰	مانده۲۸۲.۰۰۰

۲ – بستن حسابهای دایمی

به دو صورت به شرح زیر می توان حسابها را ببندیم:

۱- معکوس کردن دارایی ها بدهی و سرمایه

بدهی ها &&&		دارایی ها &&&
---		---
---		---
---		---
سرمایه &&&	⇐ سال مالی بعد	بدهی ها &&&
دارایی ها &&&		---
---		---
---		---
---		سرمایه &&&
بابت بستن حسابهای دایمی		بابت افتتاح حسابهای دایمی در سال بعد

۲- استفاده از حسابهای واسطه تراز افتتاحیه و اختتامیه

تراز افتتاحیه &&&		دارایی ها &&&
دارایی ها &&&		---
---		---
---		---
---		تراز افتتاحیه &&&
بدهی ها &&&	⇐ سال مالی بعد	تراز افتتاحیه &&&
---		بدهی ها &&&
---		---
---		---
دارایی ها &&&		---
تراز اختتامیه &&&		سرمایه &&&
بابت بستن حسابهای دایمی		بابت افتتاح حسابهای دایمی در سال بعد

مثال: با توجه به اطلاعات مثالهای ۱ و ۲ و ۳و ۴ و ۵ مطلوب است بستن حسابهای دائمی؟

مثال ۱ **روش معکوس**

ح/پرداختنی	۳۰۰.۰۰۰				
سرمایه	۵.۰۰۰.۰۰۰				
		صندوق	۱.۶۰۰.۰۰		
		ح/دریافتنی	۸۰.۰۰۰		
		ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰		
		اثاثه	۶۲۰.۰۰۰		

بابت بستن حساب دائمی

←

۱/۱/ سال جدید			
صندوق	۱.۶۰۰.۰۰		
ح/دریافتنی	۸۰.۰۰۰		
ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰		
اثاثه	۶۲۰.۰۰۰		
		ح/پرداختنی	۳۰۰.۰۰۰
		سرمایه	۵.۰۰۰.۰۰۰

بابت افتتاح حساب دائمی در سال جدید

مثال ۲ **روش معکوس**

ح/پرداختنی	۴۰.۰۰۰				
اسناد پرداختنی	۴۰۰.۰۰۰				
سرمایه	۴۰۰.۰۰۰				
		صندوق	۸۰.۰۰۰		
		موجودی ملزومات	۸۰.۰۰۰		
		زمین	۳۵۰.۰۰۰		
		اثاثه	۵۰.۰۰۰		
		ساختمان	۲۸۰.۰۰۰		

بابت بستن حساب دائمی

←

۱/۱/ سال جدید			
صندوق	۸۰.۰۰۰		
موجودی ملزومات	۸۰.۰۰۰		
زمین	۳۵۰.۰۰۰		
اثاثه	۵۰.۰۰۰		
ساختمان	۲۸۰.۰۰۰		
		ح/پرداختنی	۴۰.۰۰۰
		اسناد پرداختنی	۴۰۰.۰۰۰
		سرمایه	۴۰۰.۰۰۰

بابت افتتاح حساب دائمی در سال جدید

مثال ۳ **روش تراز افتتاحیه و اختتامیه**

تراز اختتامیه	۳.۲۶۰۰۰۰				
		صندوق	۱.۱۷۵.۰۰۰		
		موجودی ملزومات	۷۰.۰۰۰		
		ح/دریافتنی	۱۵.۰۰۰		
		اثاثه	۴۰.۰۰۰		
		وسیله نقلیه	۱.۰۰۰.۰۰۰		
		ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰		
		ابزارآلات	۶۰.۰۰۰		
اسناد پرداختنی	۵۰۰.۰۰۰				
ح/پرداختنی	۷۶۰.۰۰۰				
سرمایه	۲.۰۰۰.۰۰۰				
		تراز اختتامیه	۳.۲۶۰۰۰۰		

بابت بستن حساب دائمی

←

۱/۱/ سال جدید			
صندوق	۱.۱۷۵.۰۰۰		
موجودی ملزومات	۷۰.۰۰۰		
ح/دریافتنی	۱۵.۰۰۰		
اثاثه	۴۰.۰۰۰		
وسیله نقلیه	۱.۰۰۰.۰۰۰		
ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰		
ابزارآلات	۶۰.۰۰۰		
		تراز افتتاحیه	۳.۲۶۰۰۰۰
تراز افتتاحیه	۳.۲۶۰۰۰۰		
		اسناد پرداختنی	۵۰۰.۰۰۰
		ح/پرداختنی	۷۶۰.۰۰۰
		سرمایه	۲.۰۰۰.۰۰۰

بابت افتتاح حساب دائمی در سال جدید

مثال ۴ روش معکوس

ح/پرداختنی	۹۱۰.۰۰۰				
سرمایه	۷.۰۸۰.۰۰۰				
		صندوق	۴.۴۳۰.۰۰۰		
		ح/دریافتنی	۱.۰۰۰.۰۰۰		
		وسیله نقلیه	۱.۸۰۰.۰۰۰		
		اثاثه	۷۶۰.۰۰۰		

بابت بستن حساب دائمی

←

۱/۱/ سال جدید

صندوق	۴.۴۳۰.۰۰۰		
ح/دریافتنی	۱.۰۰۰.۰۰۰		
وسیله نقلیه	۱.۸۰۰.۰۰۰		
اثاثه	۷۶۰.۰۰۰		
		ح/پرداختنی	۹۱۰.۰۰۰
		سرمایه	۷.۰۸۰.۰۰۰

بابت افتتاح حساب دائمی در سال جدید

مثال ۵ روش معکوس

ح/پرداختنی	۳۵۰.۰۰۰				
پیش دریافت	۱۲۰.۰۰۰				
سرمایه	۷.۰۷۰.۰۰۰				
		صندوق	۱۰۰.۰۰۰		
		بانک	۱.۶۵۰.۰۰۰		
		ح/دریافتنی	۳۴۰.۰۰۰		
		موجودی ملزومات	۲۰۰.۰۰۰		
		ساختمان	۱.۶۰۰.۰۰۰		
		وسیله نقلیه	۳.۰۰۰.۰۰۰		
		اثاثه	۳۵۰.۰۰۰		

بابت بستن حساب دائمی

←

۱/۱/ سال جدید

صندوق	۱۰۰.۰۰۰		
بانک	۱.۶۵۰.۰۰۰		
ح/دریافتنی	۳۴۰.۰۰۰		
موجودی ملزومات	۲۰۰.۰۰۰		
ساختمان	۱.۶۰۰.۰۰۰		
وسیله نقلیه	۳.۰۰۰.۰۰۰		
اثاثه	۳۵۰.۰۰۰		
		ح/پرداختنی	۳۵۰.۰۰۰
		پیش دریافت	۱۲۰.۰۰۰
		سرمایه	۷.۰۷۰.۰۰۰

بابت افتتاح حساب دائمی در سال جدید

نکته:

در اقلام حسابهای دائمی مانده پایان دوره سال جاری ، مانده اول دوره سال بعد است و در اقلام حسابهای موقت مانده پایان دوره در پایان سال صفر می شود.

مثال:

تراز آزمایشی موسسه آلفا در پایان اسفند ۸۱ (قبل از اصلاح حسابها) در دست می باشد و سایر اطلاعات به قرار زیر می باشد:

۱. **پیش دریافت درآمد مربوط به قراردادی است که آموزشگاه برای آموزش کارکنان در اول بهمن ماه بسته است و مدت این قرارداد ۶ ماهه و کل مبلغ قرارداد در اول بهمن دریافت شده است.**
۲. **پیش پرداخت اجاره بابت اجاره یک ساله محل آموزشگاه است که تاریخ شروع اجاره اول آذرماه ۸۱ می باشد.**

۳. موجودی ملزومات طبق شمارش در پایان اسفند ۸۱ معادل ۶۰.۰۰۰ ریال می باشد.

۴. در اول اسفند ماه ۸۱ قراردادی برای ۱۵۰ ساعت آموزش کارکنان از قرار هر ساعت ۱۰۰۰ ریال بسته شده است که پس از اتمام دوره آموزش صورت حساب تنظیم و ارسال خواهد شد و تا پایان اسفند ماه کارکنان ۷۰ ساعت آموزش دیده اند.

۵. حقوق پرداخت نشده معلمان در پایان سال ۸۱ مبلغ ۸۰.۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوب است:

۱. انجام ثبتهای اصلاحی لازم در پایان سال ۸۱ در دفتر روزنامه و انتقال در دفتر کل

۲. تهیه تراز آزمایشی بعد از اصلاحات

۳. تهیه صورتهای مالی

۴. بستن حسابهای موقت

۵. بستن حسابهای دائمی

شرح	م بدهکار	م بستانکار
بانک	۸۲۰.۰۰۰	
ح/ دریافتنی	۸۸۰.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۱۵۰.۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره	۶۰۰.۰۰۰	
اثاثه	۲۰۰.۰۰۰	
ح / پرداختنی		۴۳۰.۰۰۰
پیش دریافت درآمد		۳۰۰.۰۰۰
سرمایه		۱.۵۰۰.۰۰۰
برداشت	۱۳۰.۰۰۰	
درآمد خدمات آموزشی		۹۵۰.۰۰۰
هزینه حقوق	۳۲۰.۰۰۰	
هزینه آب و برق	۸۰.۰۰۰	
جمع	۳.۱۸۰.۰۰۰	۳.۱۸۰.۰۰۰

ح/دریافتنی

۸۸۰.۰۰۰	
(۴)۷۰.۰۰۰	
م۹۵۰.۰۰۰	

بانک

۸۲۰.۰۰۰	
م۸۲۰.۰۰۰	

هزینه ملزومات

(۳)۹۰.۰۰۰	
م۹۰.۰۰۰	

موجودی ملزومات

۱۵۰.۰۰۰	(۳)۹۰.۰۰۰
م۶۰.۰۰۰	

پیش پرداخت اجاره

۶۰۰.۰۰۰	(۲)۲۰۰.۰۰۰
م۴۰۰.۰۰۰	

ح/پرداختنی

	۴۳۰.۰۰۰
	م۴۳۰.۰۰۰

اثاثه

۲۰۰.۰۰۰	
م۲۰۰.۰۰۰	

پیش دریافت درآمد

(۱)۱۰۰.۰۰۰	۳۰۰.۰۰۰
	م۲۰۰.۰۰۰

هزینه حقوق

۳۲۰.۰۰۰	
(۵)۸۰.۰۰۰	
م۴۰۰.۰۰۰	

سرمایه

	۱.۵۰۰.۰۰۰
	م۱.۵۰۰.۰۰۰

برداشت

۱۳۰.۰۰۰	
م۱۳۰.۰۰۰	

حقوق پرداختنی	
(۵)۸۰.۰۰۰	
م۸۰.۰۰۰	

هزینه اجاره	
(۲)۲۰۰.۰۰۰	
م۲۰۰.۰۰۰	

هزینه آب و برق	
۸۰.۰۰۰	
م۸۰.۰۰۰	

درآمدها	
	۹۵۰.۰۰۰
	(۱)۱۰۰.۰۰۰
	(۴)۷۰.۰۰۰
	م۱.۱۲۰.۰۰۰

۱ – اصلاح حساب پیش دریافت درآمد

پیش دریافت درآمد ۱۰۰۰.۰۰۰

درآمد ۱۰۰.۰۰۰ (۳۰۰.۰۰۰ × $\frac{2}{6}$ = ۱۰۰.۰۰۰)

۲ – اصلاح حساب پیش پرداخت اجاره

هزینه اجاره ۲۰۰.۰۰۰

پیش پرداخت اجاره ۲۰۰.۰۰۰ (۶۰۰.۰۰۰ × $\frac{4}{12}$ = ۲۰۰.۰۰۰)

۳ – اصلاح حساب موجودی ملزومات

هزینه ملزومات ۹۰.۰۰۰۰

موجودی ملزومات ۹۰.۰۰۰ (۱۵۰.۰۰۰ – ۶۰.۰۰۰ = ۹۰.۰۰۰)

۴ – اصلاح حساب درآمد معوقه

حسابهای دریافتنی ۷۰.۰۰۰

درآمد ۷۰.۰۰۰ (۱۰۰۰ × ۷۰ = ۷۰.۰۰۰)

۵ – هزینه حقوق ۸۰.۰۰۰

حقوق پرداختنی ۸۰.۰۰۰

شرح	م بدهکار	م بستانکار
بانک	۸۲۰.۰۰۰	
ح/ دریافتنی	۹۵۰.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۶۰.۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره	۴۰۰.۰۰۰	
اثاثه	۲۰۰.۰۰۰	
ح / پرداختنی		۴۳۰.۰۰۰
پیش دریافت درآمد		۲۰۰.۰۰۰
حقوق پرداختنی		۸۰.۰۰۰
سرمایه		۱.۵۰۰.۰۰۰
برداشت	۱۳۰.۰۰۰	
درآمد خدمات آموزشی		۱.۱۲۰.۰۰۰
هزینه اجاره	۲۰۰.۰۰۰	
هزینه حقوق	۴۰۰.۰۰۰	
هزینه آب و برق	۸۰.۰۰۰	
هزینه ملزومات	۹۰.۰۰۰	
جمع	۳.۳۳۰.۰۰۰	۳.۳۳۰.۰۰۰

صورت حساب سرمایه

سرمایه اولیه	۱.۵۰۰.۰۰۰
سود خالص	۳۵۰.۰۰۰
برداشت	(۱۳۰.۰۰۰)
سرمایه پایان دوره	۱.۷۲۰.۰۰۰

صورت سود و زیان

درآمد ها		۱.۱۲۰.۰۰۰
هزینه اجاره	۲۰۰.۰۰۰	
هزینه حقوق	۴۰۰.۰۰۰	
هزینه آب و برق	۸۰.۰۰۰	
هزینه ملزومات	۹۰.۰۰۰	
جمع هزینه ها		(۷۷۰.۰۰۰)
سود خالص		۳۵۰.۰۰۰

ترازنامه

دارایی های جاری:		بدهی های جاری:	
بانک	۸۲۰.۰۰۰	ح/پرداختنی	۴۳۰.۰۰۰
ح/دریافتنی	۹۵۰.۰۰۰	پیش دریافت درآمد	۲۰۰.۰۰۰
موجودی ملزومات	۶۰.۰۰۰	حقوق پرداختنی	۸۰.۰۰۰
پیش پرداخت اجاره	۴۰۰.۰۰۰		
جمع دارایی های جاری:	۲.۲۳۰.۰۰۰	سرمایه	۱.۷۲۰.۰۰۰
دارایی های ثابت:			
اثاثه	۲۰۰.۰۰۰		
جمع دارایی ها	۲.۴۳۰.۰۰۰	جمع بدهی و سرمایه	۲.۴۳۰.۰۰۰

بستن حسابهای موقت:

۱ - خلاصه سود و زیان ۷۷۰.۰۰۰

هزینه اجاره		خلاصه سود و زیان	۲۰۰.۰۰۰
هزینه حقوق	(۱)۷۷۰.۰۰۰	(۲)۱.۱۲۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰
هزینه آب و برق	(۳)۳۵۰.۰۰۰	م۳۵۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰
هزینه ملزومات	۹۰.۰۰۰		

بابت بستن حساب هزینه ها

خلاصه سود و زیان ۷۷۰.۰۰۰

سرمایه ۷۷۰.۰۰۰

۲ – درآمد ها ۱.۱۲۰.۰۰۰

خلاصه سود و زیان ۱.۱۲۰.۰۰۰

بابت بستن حساب درآمد ها

۳ – خلاصه سود وزیان ۳۵۰.۰۰۰

سرمایه ۳۵۰.۰۰۰

بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان

۴- سرمایه ۱۳۰.۰۰۰

برداشت ۱۳۰.۰۰۰

بابت بستن حساب برداشت

بستن حسابهای دائمی:

روش معکوس

ح/پرداختنی	۴۳۰.۰۰۰
پ دریافت درآمد	۲۰۰.۰۰۰
حقوق پرداختنی	۸۰.۰۰۰
سرمایه	۱.۷۲۰.۰۰۰

سال ۸۲

بانک	۸۲۰.۰۰۰
ح/دریافتنی	۹۵۰.۰۰۰
موجودی ملزومات	۶۰.۰۰۰
پ پرداخت اجاره	۴۰۰.۰۰۰
اثاثه	۲۰۰.۰۰۰

←

بانک	۸۲۰.۰۰۰
ح/دریافتنی	۹۵۰.۰۰۰
موجودی ملزومات	۶۰.۰۰۰
پ پرداخت اجاره	۴۰۰.۰۰۰
اثاثه	۲۰۰.۰۰۰

بابت بستن حساب دائمی

ح/پرداختنی	۴۳۰.۰۰۰
پ دریافت درآمد	۲۰۰.۰۰۰
حقوق پرداختنی	۸۰.۰۰۰
سرمایه	۱.۷۲۰.۰۰۰

بابت افتتاح حساب دائمی در سال ۸۲

مثال مهم

آقای رضایی در اسفند ۸۵ موسسه نقشه کشی رضایی را تاسیس نموده است فعالیتهای مالی او به شرح زیر است:

۱) در تاریخ ۸۵/۱۲/۱ واریز مبلغ ۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال وجه نقد به حساب جاری نزد بانک تجارت و تخصیص یک دستگاه ساختمان به ارزش ۳.۰۰۰.۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه

۲) در تاریخ ۸۵/۱۲/۱ صدور یک فقره چک به مبلغ ۳۰۰.۰۰۰ ریال بابت بیمه یکساله ساختمان موسسه

۳) در تاریخ ۸۵/۱۲/۲ خرید تعدادی تجهیزات نقشه کشی به مبلغ ۷۲۰.۰۰۰ ریال از فروشگاه پارس که مبلغ ۳۲۰.۰۰۰ ریال آن را طی یک فقره چک پرداخت و قرار شد بقیه بهای آن را ۱۰ روز بعد پرداخت نماید.

۴) در تاریخ ۸۸/۱۲/۲ صدور یک فقره چک به مبلغ ۴۵۰.۰۰۰ ریال بابت خرید تعدادی میز و صندلی

۵) در تاریخ ۸۵/۱۲/۳ خرید مبلغ ۸۵.۰۰۰ ریال ملزومات و صدور یک فقره چک در وجه فروشنده

۶) در تاریخ ۸۵/۱۲/۷ بستن قراردادی با شرکت پیمانکاری آلفا جهت تهیه نقشه یک مجتمع مسکونی و دریافت مبلغ ۳۰۰.۰۰۰ ریال وجه نقد به عنوان پیش دریافت و واریز آن به حساب جاری نزد بانک

۷) در تاریخ ۸۵/۱۲/۱۰ ارسال صورتحساب به مبلغ ۴۰۰.۰۰۰ ریال به شرکت بتا بابت تهیه نقشه ساختمان برای آن شرکت

۸) در تاریخ ۸۵/۱۲/۱۲ پرداخت بدهی به فروشگاه پارس

۹) در تاریخ ۸۵/۱۲/۱۴ برداشت مبلغ ۱۰۰.۰۰۰ ریال از حساب جاری نزد بانک توسط آقای رضایی برای مصرف شخصی

۱۰) در تاریخ ۸۵/۱۲/۱۷ صدور یک فقره چک به مبلغ ۱۲۰.۰۰۰ ریال در وجه موسسه کیهان بابت درج آگهی روزنامه

۱۱) در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۱ دریافت بخشی از طلب موسسه از شرکت بتا به میزان ۲۵۰.۰۰۰ ریال

۱۲) در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۳ دریافت مبلغ ۵۳۵.۰۰۰ ریال از شرکت محمدی بابت تهیه نقشه ساختمانی آن شرکت

۱۳) در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۷ پرداخت مبلغ ۷۲.۰۰۰ ریال بابت هزینه آب و برق اسفند ماه

۱۴) در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۸ پرداخت مبلغ ۳۰۰.۰۰۰ ریال بابت حقوق اسفند ماه کارکنان

مطلوب است:

۱) ثبت فعالیتهای مالی فوق در دفتر روزنامه

۲) نقل به دفتر کل

۳) تهیه تراز آزمایشی در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹

۴) انجام ثبتهای اصلاحی در دفتر روزنامه و نقل آن به دفتر کل با توجه به اطلاعات زیر:

الف) معادل ۳۰٪ از خدمات موضوع قرارداد با شرکت پیمانکاری آلفا انجام شده است.

ب) بیمه مصرف شده یک از ۱۲ می باشد

ج) موجودی ملزومات طبق شمارش در پایان اسفند ماه ۵۲.۰۰۰ ریال است

۵) تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹

۶) تهیه صورت سود و زیان برای یک ماهه منتهی به ۸۵/۱۲/۲۹

۷) تهیه صورت حساب سرمایه یک ماهه منتهی به ۸۵/۱۲/۲۹

۸) تهیه ترازنامه به تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹

۹) انجام ثبتهای مربوط به حسابهای موقت در دفتر روزنامه و نقل آن به دفتر کل

۱۰) انجام ثبتهای مربوط به بستن حسابهای دائمی در پایان سال ۸۵

۱۱) انجام ثبتهای مربوط به افتتاح حسابهای دائمی در فروردین سال ۸۶

۸۵/۱۲/۱			
بانک	۲.۰۰۰.۰۰۰		
ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰		
سرمایه		۵.۰۰۰.۰۰۰	
شرح : سرمایه گذاری نقدی و غیر نقدی			

۸۵/۱۲/۱			
پ پرداخت بیمه	۳۰۰.۰۰۰		
بانک		۳۰۰.۰۰۰	
شرح : بابت بیمه یکساله ساختمان موسسه بطور نقدی			

۸۵/۱۲/۲			
تجهیزات	۷۲۰.۰۰۰		
بانک		۳۲۰.۰۰۰	
ح/پرداختنی		۴۰۰.۰۰۰	
شرح : بابت خرید تجهیزات بطور نقد و نسیه			

۸۵/۱۲/۲			
اثاثه	۴۵۰.۰۰۰		
بانک		۴۵۰.۰۰۰	
شرح : بابت خرید میز و صندلی بطور نقدی			

۸۵/۱۲/۳			
موجودی ملزومات	۸۵.۰۰۰		
بانک		۸۵.۰۰۰	
شرح : بابت خرید ملزومات بطور نقدی			

۸۵/۱۲/۷			
بانک	۳۰۰.۰۰۰		
پ دریافت درآمد		۳۰۰.۰۰۰	
شرح : دریافت بابت بستن قرارداد انجام کار بطور نقد			

۸۵/۱۲/۱۰			
ح /دریافتنی	۴۰۰.۰۰۰		
	درآمد		۴۰۰.۰۰۰
شرح : بابت ارسال صورتحساب درآمد تهیه نقشه			
۸۵/۱۲/۱۲			
ح/پرداختنی	۴۰۰.۰۰۰		
	بانک		۴۰۰.۰۰۰
شرح : بابت پرداخت بدهی به فروشگاه پارس از بانک			
۸۵/۱۲/۱۴			
برداشت	۱۰۰.۰۰۰		
	بانک		۱۰۰.۰۰۰
شرح : بابت برداشت شخصی آقای رضایی			
۸۵/۱۲/۱۷			
هزینه آگهی	۱۲۰.۰۰۰		
	بانک		۱۲۰.۰۰۰
شرح : بابت هزینه آگهی موسسه بطور نقدی			
۸۵/۱۲/۲۱			
بانک	۲۵۰.۰۰۰		
	ح /دریافتنی		۲۵۰.۰۰۰
شرح : بابت دریافت طلب از موسسه .... بطور نقد			
۸۵/۱۲/۲۳			
بانک	۵۳۵.۰۰۰		
	درآمد		۵۳۵.۰۰۰
شرح : بابت کسب درآمد تهیه نقشه			
۸۵/۱۲/۲۷			
هزینه آب و برق	۷۲.۰۰۰		
	بانک		۷۲.۰۰۰
شرح : بابت پرداخت هزینه آب و برق بطور نقد			
۸۵/۱۲/۲۸			
هزینه حقوق	۳۰۰.۰۰۰		
	بانک		۳۰۰.۰۰۰
شرح : بابت پرداخت هزینه حقوق بطور نقد			

موجودی ملزومات	
(۵)۸۵.۰۰۰	(ج)۳۳.۰۰۰
م ۵۲.۰۰۰	

تجهیزات	
(۳)۷۲۰.۰۰۰	
م ۷۲۰.۰۰۰	

سرمایه	
	(۱)۵.۰۰۰.۰۰۰
	م ۵.۰۰۰.۰۰۰

بانک	
(۱)۲.۰۰۰.۰۰۰	(۲)۳۰۰.۰۰۰
(۶)۳۰۰.۰۰۰	(۳)۳۲۰.۰۰۰
(۱۲)۵۳۵.۰۰۰	(۴)۴۵۰.۰۰۰
(۱۱)۲۵۰.۰۰۰	(۵)۸۵.۰۰۰
	(۸)۴۰۰.۰۰۰
	(۹)۱۰۰.۰۰۰
	(۱۰)۱۲۰.۰۰۰
	(۱۳)۷۲.۰۰۰
	(۱۴)۳۰۰.۰۰۰
م ۹۳۸.۰۰۰	

پ دریافت درآمد	
(الف)۹۰.۰۰۰	(۶)۳۰۰.۰۰۰
	م ۲۱۰.۰۰۰

ح / پرداختنی	
(۸)۴۰۰.۰۰۰	(۳)۴۰۰.۰۰۰
م صفر	

ساختمان	
(۱)۳.۰۰۰.۰۰۰	
م ۳.۰۰۰.۰۰	

ح / دریافتنی	
(۷)۴۰۰.۰۰۰	(۱۱)۲۵۰.۰۰۰
م ۱۵۰.۰۰۰	

اثاثه	
(۴)۴۵۰.۰۰۰	
م ۴۵۰.۰۰۰	

پ پرداخت بیمه	
(۲)۳۰۰.۰۰۰	(ب)۲۵.۰۰۰
م ۲۵.۰۰۰	

هزینه ملزومات	
۳۳.۰۰۰(ج)	
م ۳۳.۰۰۰	

هزینه آگهی	
۱۲۰.۰۰۰(۱۰)	
م ۱۲۰.۰۰۰	

برداشت	
۱۰۰.۰۰۰(۹)	
م ۱۰۰.۰۰۰	

درآمد	
	۵۳۵.۰۰۰(۱۲)
	۴۰۰.۰۰۰(۷)
	۹۰.۰۰۰(الف)
	م ۱.۰۲۵.۰۰۰

هزینه بیمه	
۲۵.۰۰۰(ب)	
م ۲۵.۰۰۰	

هزینه حقوق	
۳۰۰.۰۰۰(۱۴)	
م ۳۰۰.۰۰۰	

هزینه آب و برق	
۷۲.۰۰۰(۱۳)	
م ۷۲.۰۰	

اصلاح حسابها:

الف : پیش دریافت درآمد ۹۰.۰۰۰

درآمد ۹۰.۰۰۰ بابت انجام ۳۰٪ از قرارداد ۳۰۰.۰۰۰ – ٪۳۰ = ۹۰.۰۰۰

ب: هزینه بیمه ۲۵.۰۰۰

پ پرداخت بیمه ۲۵.۰۰۰ بابت بیمه یک ماهه منتهی به پایان سال ۳۰۰.۰۰۰ × ۱ ÷ ۱۲ = ۲۵.۰۰۰

ج: هزینه ملزومات ۳۳.۰۰۰

موجودی ملزومات ۳۳.۰۰۰ بابت ملزومات مصرف شده منتهی به پایان سال **۸۵۰۰ – ۵۲۰۰ = ۳۳.۰۰۰**

تراز آزمایشی قبل از اصلاح حساب ها		
شرح	مانده بدهکار	مانده بستانکار
بانک	۹۳۸.۰۰۰	
ح / دریافتنی	۱۵۰.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۸۵.۰۰۰	
پ پرداخت بیمه	۳۰۰.۰۰۰	
ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰	
تجهیزات	۷۲۰.۰۰۰	
اثاثه	۴۵۰.۰۰۰	
پ دریافت درآمد		۳۰۰.۰۰۰
سرمایه		۵.۰۰۰.۰۰۰
برداشت	۱۰۰.۰۰۰	
درآمد		۹۳۵.۰۰۰
هزینه حقوق	۳۰۰.۰۰۰	
هزینه آگهی	۱۲۰.۰۰۰	
هزینه آب و برق	۷۲.۰۰۰	
جمع	۶.۲۳۵.۰۰۰	۶.۲۳۵.۰۰۰

تراز آزمایشی بعد از اصلاح حساب ها		
شرح	مانده بدهکار	مانده بستانکار
بانک	۹۳۸.۰۰۰	
ح / دریافتنی	۱۵۰.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۵۲.۰۰۰	
پ پرداخت بیمه	۲۷۵.۰۰۰	
ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰	
تجهیزات	۷۲۰.۰۰۰	
اثاثه	۴۵۰.۰۰۰	
پ دریافت درآمد		۲۱۰.۰۰۰
سرمایه		۵.۰۰۰.۰۰۰
برداشت	۱۰۰.۰۰۰	
درآمد		۱.۰۲۵.۰۰۰
هزینه حقوق	۳۰۰.۰۰۰	
هزینه آگهی	۱۲۰.۰۰۰	
هزینه آب و برق	۷۲.۰۰۰	
هزینه بیمه	۲۵.۰۰۰	
هزینه ملزومات	۳۳.۰۰۰	
جمع	۶.۲۳۵.۰۰۰	۶.۲۳۵.۰۰۰

خلاصه سود و زیان

درآمد		۱.۰۲۵.۰۰۰
هزینه ها:		
هزینه حقوق	۳۰۰.۰۰۰	
هزینه بیمه	۲۵.۰۰۰	
هزینه آگهی	۱۲۰.۰۰۰	
هزینه آب و برق	۷۲.۰۰۰	
هزینه ملزومات	۳۳.۰۰۰	
جمع هزینه ها:		(۵۵۰.۰۰۰)
سود خالص		۴۷۵.۰۰۰

صورت حساب سرمایه

سرمایه اول دوره	۵.۰۰۰.۰۰۰
سود خالص	۴۷۵.۰۰۰
برداشت	(۱۰۰.۰۰۰)
سرمایه پایان دوره	۵.۳۷۵.۰۰۰

ترازنامه

دارایی های جاریی:			بدهی های جاریی:	
بانک	۹۳۸.۰۰۰		پ دریافت درآمد	۲۱۰.۰۰۰
ح/دریافتنی	۱۵۰.۰۰۰			
اثاثه	۴۵۰.۰۰۰			
جمع دارایی های جاریی:		۱.۵۳۸.۰۰۰		
دارایی های ثابت:				
م . ملزومات	۵۲.۰۰۰			
ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰			
تجهیزات	۷۲۰.۰۰۰			
پ پرداخت بیمه	۲۷۵.۰۰۰			
جمع دارایی های ثابت:		۴.۰۴۷.۰۰۰	سرمایه	۵.۳۷۵.۰۰۰
جمع دارایی ها		۵.۵۸۵.۰۰۰	جمع بدهی و سرمایه	۵.۵۸۵.۰۰۰

بستن حسابهای موقت:

۱ – خلاصه سود و زیان ۵۵۰.۰۰۰

هزینه بیمه	۲۵.۰۰۰
هزینه حقوق	۳۰۰.۰۰۰
هزینه آب و برق	۷۲.۰۰۰
هزینه ملزومات	۹۰.۰۰۰
هزینه آگهی	۱۲۰.۰۰۰

خلاصه سود و زیان

(۱)۵۵۰.۰۰۰	(۲)۱.۰۲۵.۰۰۰
(۳)۴۷۵.۰۰۰	م۴۷۵.۰۰۰

بابت بستن حساب هزینه ها

۲ – درآمد ها ۱.۰۲۵.۰۰۰

خلاصه سود و زیان ۱.۰۲۵.۰۰۰

بابت بستن حساب درآمد ها

۳ – خلاصه سود وزیان ۴۷۵.۰۰۰

سرمایه ۴۷۵.۰۰۰

بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان

۴- سرمایه ۱۰۰.۰۰۰

برداشت ۱۰۰.۰۰۰

بابت بستن حساب برداشت

بستن حسابهای دائمی:

روش معکوس

پ دریافت درآمد	۲۱۰.۰۰۰			سال ۸۶	
سرمایه	۵.۳۷۵.۰۰۰			بانک	۹۳۸.۰۰۰
				ح/دریافتنی	۱۵۰.۰۰۰
		بانک	۹۳۸.۰۰۰	موجودی ملزومات	۵۲.۰۰۰
		ح/دریافتنی	۱۵۰.۰۰۰	اثاثه	۲۰۰.۰۰۰
		موجودی ملزومات	۵۲.۰۰۰ ←	ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰
		اثاثه	۲۰۰.۰۰۰	تجهیزات	۷۲۰.۰۰۰
		ساختمان	۳.۰۰۰.۰۰۰	پ پرداخت بیمه	۲۷۵.۰۰۰
		تجهیزات	۷۲۰.۰۰۰	پ دریافت درآمد	۲۱۰.۰۰۰
		پ پرداخت بیمه	۲۷۵.۰۰۰	سرمایه	۵.۳۷۵.۰۰۰
		بابت بستن حساب دائمی		بابت افتتاح حساب دائمی در سال ۸۶	

عملیات حسابداری در شرکتهای بازرگانی

تعاریف شرکت بازرگانی

یک واحد اقتصادی است که به کسب سود، خرید و فروش کالا می پردازد و معمولاً بدون تغییر شکل کالای خریداری شده را می فروشد . در شرکتهای بازرگانی برای ثبت حسابداری از دو روش ادواری و دائمی استفاده می شود.

۱- روش ادواری: در این سیستم از حسابهای زیر استفاده می شود:

۱- خرید کالا ۲- فروش کالا ۳- برگشت از خرید ۴- برگشت از فروش ۵- هزینه حمل کالای خریداری شده ۶- تخفیفات نقدی خرید ۷- تخفیفات نقدی فروش

حساب خرید کالا

یک حساب موقتی است که در صورت حساب سود و زیان نشان داده می شود و خرید کالایی که به قصد فروش خریداری می شود در این حساب نگهداری می شود که در دفاتر خریدار ثبت می گردد.

حساب خرید کالا (کالایی که به قصد فروش خریداری می کنیم)

۱ – خرید کالا به صورت نقدی خرید کالا $$$

بانک / صندوق $$$

۲ – خرید کالا به صورت نسیه خرید کالا $$$

ح/ پرداختنی $$$

مثال۱ :

فروشگاه لوازم خانگی آلفا در تاریخ ۳/۵ به تعداد ۷ دستگاه اجاق گاز به بهای هر دستگاه ۱.۵۰۰.۰۰۰ ریال را بطور نقد خریداری می نماید مطلوب است ثبت حسابداری در دفاتر روزنامه؟

خرید کالا به صورت نقدی خرید کالا ۱۰.۵۰۰.۰۰۰

بانک / صندوق ۱۰.۵۰۰.۰۰۰

مثال۲ :

فروشگاه لوازم خانگی آلفا در تاریخ ۳/۵ به تعداد ۷ دستگاه اجاق گاز به بهای هر دستگاه ۱.۵۰۰.۰۰۰ ریال بطور نسیه خریداری می نماید مطلوب است ثبت حسابداری در دفاتر روزنامه؟

خرید کالا به صورت نقدی خرید کالا ۱۰.۵۰۰.۰۰۰

ح/ پرداختنی ۱۰.۵۰۰.۰۰۰

حساب فروش کالا

فروش کالا در حقیقت نشان دهنده درآمد برای شرکتهای بازرگانی است و یک حساب موقتی است که در صورت سود و زیان نشان داده می شود و در دفاتر فروشنده ثبت می گردد.

حساب فروش کالا

۱ – فروش کالا به صورت نقدی بانک / صندوق $$$

فروش کالا $$$

۲ – فروش کالا به صورت نسیه ح/ دریافتنی $$$

فروش کالا $$$

فروش کالا

افزایش ↓ بستانکار	
م . بستانکار	

مثال۱ :

فروشگاه لوازم خانگی آلفا در تاریخ ۳/۵ به تعداد ۷ دستگاه اجاق گاز به بهای هر دستگاه ۱.۵۰۰.۰۰۰ ریال بطور نقد می فروشد مطلوب است ثبت حسابداری در دفاتر روزنامه؟

فروش کالا به صورت نقدی بانک / صندوق ۱۰.۵۰۰.۰۰۰

فروش کالا ۱۰.۵۰۰.۰۰۰

مثال۲ :

فروشگاه لوازم خانگی آلفا در تاریخ ۳/۵ به تعداد ۷ دستگاه اجاق گاز به بهای هر دستگاه ۱.۵۰۰.۰۰۰ ریال بطور نسیه می فروشد مطلوب است ثبت حسابداری در دفاتر روزنامه؟

فروش کالا به صورت نقدی ح/ دریافتنی ۱۰.۵۰۰.۰۰۰

فروش کالا ۱۰.۵۰۰.۰۰۰

حساب هزینه حمل کالای خریداری شده

کالا معمولاً در محل شرکت فروشنده به خریدار تحویل می شود و حمل آن به عهده خریدار است. خریدار هزینه ای که بابت حمل کالا پرداخت می نماید در حسابی به نام هزینه حمل کالای خریداری شده ثبت می نماید.

حساب هزینه حمل کالای خریداری شده یک حساب موقت است که در صورت حساب سود و زیان نشان داده می شود و در دفاتر خریدار ثبت می گردد.

هزینه حمل کالای خریداری شده $$$

بانک / صندوق $$$

ه . حمل کالای خریداری شده

افزایش	کاهش
↓	↓
بدهکار	بستانکار
م . بدهکار	

نکته:

در بعضی از موارد شرکت فروشنده کالا ، پرداخت هزینه حمل کالا را تا شرکت خریدار پرداخت می نماید این هزینه نباید با هزینه حمل کالای خریداری شده اشتباه گردد. چون حساب هزینه حمل کالای خریداری شده در بهای تمام شده کالای خریداری شده تاثیر دارد ولی حساب هزینه حمل کالای فروش رفته جزء هزینه های فروش است که در دفاتر فروشنده ثبت می گردد.

مثال ۱ :

فروشگاه آلفا در تاریخ ۷۹/۴۸/۴ مبلغ ۲۵۰.۰۰۰ ریال بابت حمل کالای خریداری شده بصورت نقدی پرداخت می شود. مطلوب است ثبت فعالیتهای مالی در دفتر روزنامه؟

هزینه حمل کالای خریداری شده ۲۵۰.۰۰۰

بانک / صندوق ۲۵۰.۰۰۰

مثال ۲ :

اطلاعات زیر از شرکت آلفا در دست می باشد:

۱. **اختصاص مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه بصورت نقدی.**
۲. **خرید کالا به مبلغ ۵۰.۰۰۰ ریال بطور نقدی**
۳. **خرید وسیله نقلیه به مبلغ ۱۰۰.۰۰۰ ریال بطور نقد**
۴. **فروش مقداری از کالا به مبلغ ۴۰.۰۰۰ ریال بطور نقد**
۵. **فروش ۶۰.۰۰۰ ریال از وسیله نقلیه خریداری شده بطور نقد.**

مطلوب است ثبت فعالیتهای مالی فوق در دفاتر روزنامه و نقل آن به دفتر کل؟

۱ – صندوق	۱.۰۰۰.۰۰۰		
	سرمایه	۱.۰۰۰.۰۰۰	
شرح : سرمایه گذاری نقدی			
۲- خرید کالا	۵۰.۰۰۰		
	صندوق	۵۰.۰۰۰	
شرح : بابت خرید کالا بطور نقدی			
۳- وسیله نقلیه	۱۰۰.۰۰۰		
	بانک	۱۰۰.۰۰۰	
شرح : بابت خرید توسیله نقلیه بطور نقدی			
۴- صندوق	۴۰.۰۰۰		
	فروش کالا	۴۰.۰۰۰	
شرح : بابت فروش کالا بطور نقدی			
۵ – صندوق	۶۰.۰۰۰		
	وسیله نقلیه	۶۰.۰۰۰	
شرح : بابت فروش وسیله نقلیه خریداری شده بطور نقدی			

صندوق		سرمایه		وسیله نقلیه		خرید کالا		فروش کالا	
۱)۱.۰۰۰.۰۰۰	۲)۵۰.۰۰۰		۱)۱.۰۰۰.۰۰۰	۳)۱۰۰.۰۰۰	۵)۶۰.۰۰۰	۳)۵۰.۰۰۰		۴)۴۰.۰۰۰	
	۳)۱۰۰.۰۰۰		م۱.۰۰۰.۰۰۰	م۴۰.۰۰۰		م۵۰.۰۰۰		۵)۶۰.۰۰۰	
	۴)۴۰.۰۰۰							م۱۰۰.۰۰۰	
	۵)۶۰.۰۰۰								
	م۹۵۰.۰۰۰								

نکته:

با خرید یک دارایی و فروش یک دارایی حسابهای همان دارایی بدهکار و بستانکار می شود نه حساب خرید کالا و فروش کالا.

مثال : موسسه تجاری آلفا در فروردین ماه ۷۵ فعالیتهای مالی زیر را انجام داده است:

۱. اختصاص مبلغ ۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال به عوان سرمایه اول دوره بصورت نقد.
۲. خرید اثاثه اداری به مبلغ ۱۶۰.۰۰۰ ریال بصورت نسیه
۳. پرداخت مبلغ ۱۵.۰۰۰ ریال بابت هزینه آب و برق
۴. خرید کالا به مبلغ ۱۳۰.۰۰۰ ریال بطور نسیه
۵. برداشت مبلغ ۴۰.۰۰۰ ریال جهت مصارف شخصی
۶. فروش کالا به مبلغ ۸۰.۰۰۰ ریال بصورت نسیه
۷. خرید کالا به مبلغ ۲۱۰.۰۰۰ ریال به صورت نقد
۸. فروش مقداری اثاثه به مبلغ ۱۱۰.۰۰۰ ریال بطور نقد
۹. فروش کالا به مبلغ ۲۵۰.۰۰۰ ریال بطور نقد
۱۰. خرید ماشین آلات به مبلغ ۸۰۰.۰۰۰ ریال که در مقابل آن سفته ای صادر و به فروشنده صادر می کند

مطلوب است ثبت فالیتهای مالی فوق در دفتر روزنامه و نقل آن در دفتر کل؟

۱- صندوق	۲.۰۰۰.۰۰۰		
	سرمایه		۲.۰۰۰.۰۰۰
۳ – ه . آب و برق	۱۵.۰۰۰		
	صندوق		۱۵.۰۰۰
۵ - برداشت	۴۰.۰۰۰		
	صندوق		۴۰.۰۰۰
۷ – خرید کالا	۲۱۰.۰۰۰		
	صندوق		۲۱۰.۰۰۰
۹ - صندوق	۲۵۰.۰۰۰		
	فروش		۲۵۰.۰۰۰
۲ -اثاثه	۱۶۰.۰۰۰		
	ح/پرداختنی		۱۶۰.۰۰۰
۴ – خرید کالا	۱۳۰.۰۰۰		
	ح/پرداختنی		۱۳۰.۰۰۰
۶ – ح / دریافتنی	۸۰.۰۰۰		
	فروش		۸۰.۰۰۰
۸ - صندوق	۱۱۰.۰۰۰		
	اثاثه		۱۱۰.۰۰۰
۱۰ – ماشین آلات	۸۰۰.۰۰۰		
	اسناد پرداختنی		۸۰۰.۰۰۰

صندوق

۱)۲.۰۰۰.۰۰۰	۳)۱۵.۰۰۰
۸)۱۱۰.۰۰۰	۵)۴۰.۰۰۰
۹)۲۵۰.۰۰۰	۷)۲۱۰.۰۰۰
م۹.۰۹۵.۰۰۰	

سرمایه

	۱)۲.۰۰۰.۰۰۰
	م۲.۰۰۰.۰۰۰

اثاثه

۲)۱۶۰.۰۰۰	۸)۱۱۰.۰۰۰
م۵۰.۰۰۰	

ح/پرداختنی

	۲)۱۶۰.۰۰۰
	۴)۱۴۰.۰۰۰
	م۳۰۰.۰۰۰

خرید کالا

۴)۱۳۰.۰۰۰	
۷)۲۱۰.۰۰۰	
م۳۴۰.۰۰۰	

برداشت

۵)۴۰.۰۰۰	
م۴۰.۰۰۰	

فروش

	۶)۸۰.۰۰۰
	۹)۲۵۰.۰۰۰
	م۳۳۰.۰۰۰

ماشین آلات

۱۰)۸۰۰.۰۰۰	
م۸۰۰.۰۰۰	

اسناد پرداختنی

۱۰)۸۰۰.۰۰۰	
م۸۰۰.۰۰۰	

ه.آب و برق

۳)۱۵.۰۰۰	
م۱۵.۰۰۰	

انواع تخفیفات در شرکتهای بازرگانی

۱- تخفیف تجاری

معمولاً فروشندگان کالا در سال برای خریداران عمده خود تخفیف های خاصی قائل می شوند که این نوع تخفیف را تخفیف تجاری می گویند که شناسایی می شوند ولی در دفاتر فروشنده و خریدار ثبت نمی شود.

مثال: فروشگاه آلفا در تاریخ ۸۶/۱۰/۱۷ تعداد ۵ دستگاه اجاق گاز از شرکت بتا به قیمت هر واحد ۱.۶۰۰.۰۰۰ ریال با ۲٪تخفیف تجاری خریداری نموده است مطلوب است ثبت فعالیت فوق در دفتر خریدار و دفاتر فروشنده؟

قیمت کالا = 1.600.000 × 5 = 8.000.000

تخفیف تجاری = 8.000.000 × %2 = 1.600.000

خالص قیمت کالا = 8.000.000 – 1.600.000 = 7.840.000

دفاتر خریدار

خرید کالا ۷.۸۴۰.۰۰۰

صندوق ۷.۸۴۰.۰۰۰

دفاتر فروشنده

صندوق ۷.۸۴۰.۰۰۰

فروش کالا ۷.۸۴۰.۰۰۰

۲- تخفیفات بعلت عیب و نقص کالا

گاهی اتفاق می افتد که خریدار به علت عیب و نقص کالای موجود می خواهد معامله را فسخ نماید در این مورد فروشنده قبول می کند قسمتی از بهای کالا را به عنوان تخفیف به او برگشت دهد در این مواقع در دفاتر خریدار از حسابی به نام برگشت از خرید و در دفاتر فروشنده برگشت از فروش ثبت می شود و هر دو این حساب موقت می باشند و در صورت حساب سود و زیان نشان داده می شود.

دفاتر خریدار

برگشت از خرید کالا

کاهش	افزایش
↓	↓
بدهکار	بستانکار
	م . بستانکار

صندوق $$$$

برگشت از خرید کالا $$$$

دفاتر فروشنده

برگشت از فروش کالا

افزایش	کاهش
↓	↓
بدهکار	بستانکار
م . بدهکار	

برگشت از فروش کالا $$$$

صندوق $$$$

مثال: موسسه تجاری آلفا در تاریخ ۸۶/۳/۵ کالایی را به مبلغ ۹۰.۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری نموده است و در تاریخ ۸۶/۳/۹ بعلت معیوب بودن کالا فروشنده مبلغ ۲۰.۰۰۰ ریال را به موسسه آلفا تخفیف می دهد. مطلوب است ثبت فعالیت مالی فوق در دفاتر خریدار و فروشنده؟

دفاتر خریدار	دفاتر فروشنده
۳/۵ خرید کالا ۹۰.۰۰۰	صندوق ۹۰.۰۰۰
صندوق ۹۰.۰۰۰	فروش کالا ۹۰.۰۰۰
بابت خرید بطور کالای نقدی	بابت فروش کالا بطور نقد
۳/۹ صندوق ۲۰.۰۰۰	برگشت از فروش کالا ۲۰.۰۰۰
برگشت از خرید کالا ۲۰.۰۰۰	صندوق ۲۰.۰۰۰
بابت تخفیف کالای خریداری شده	بابت تخفیف کالای فروخته شده

۳- تخفیفات نقدی

معمولاً خرید و فروش کالا در شرکتهای بازرگانی بطور نسیه انجام می گیرد بعضی از فروشندگان به خریداران اجازه می دهند که در مدت معینی مثلاً ۳۰ روزه یا ۶۰ روزه و غیره بهای کالای خریداری شده را بپردازند در این صورت گفته می شود که شرط فروش نسیه ۳۰ روزه یا ۶۰ روزه است . برای اینکه خریداران در مدت کوتاه تری بهای کالا را بپردازد معمولاً فروشندگان برای تشویق نوع خاصی تخفیف به عنوان جایزه در نظر گرفته که به آن تخفیف نقدی می گویند. مثلاً ممکن است شرط فروش به این صورت باشد: ن/۳۰ – ۱۰/۲ یعنی نسیه ۳۰ روزه در ۱۰ روز اول ۲٪ تخفیف.

تخفیف نقدی هم در دفاتر خریدار و هم در دفاتر فروشنده به شرح زیر ثبت می شود. در دفاتر خریدار از حسابی به نام تخفیفات نقدی خرید که یک حساب موقت است و در صورت حساب سود و زیان نشان داده می شود و در دفاتر فروشنده از حسابی به نام تخفیفات فروش که یک حساب موقتی است و در صورت حساب سود و زیان نشان داده می شود و ثبتهای آن بصورت زیر است:

دفاتر خریدار	دفاتر فروشنده
زمان خرید کالا	
خرید کالا $$$$	ح/ دریافتنی $$$$
ح/ پرداختنی $$$$	فروش کالا $$$$

استفاده از دوره تخفیف

ح/ پرداختنی $$$$ | صندوق $$$$

صندوق $$$$ | ت نقدی فروش $$$$

ت نقدی خرید$$$$ | ح/ دریافتنی $$$$

عدم استفاده از دوره تخفیف

ح/ پرداختنی $$$$ | صندوق $$$$

صندوق $$$$ | ح/ دریافتنی $$$$

مثال: موسسه تجاری آلفا در تاریخ ۸۴/۹/۲ کالایی با شرط فروش نسیه ۶۰ روزه که ۱۰ روز اول ۲٪ تخفیف (ن/۶۰-۲٪/۱۰) به قیمت ۱.۵۰۰.۰۰۰ ریال به بازرگانی بتا می فروشد. مطلوب است ثبت خرید و فروش کالا در دفاتر خریدار و فروشنده با توجه به دو فرض زیر:

۱- پرداخت بدهی در تاریخ ۸۴/۹/۱۰ به شرکت آلفا باشد.

۲- پرداخت بدهی در تاریخ ۸۴/۹/۱۷ باشد.

دفاتر خریدار	دفاتر فروشنده
زمان خرید کالا ۹/۲	
خرید کالا ۱.۵۰۰.۰۰۰۰	ح/ دریافتنی ۱.۵۰۰.۰۰۰
ح/ پرداختنی ۱.۵۰۰.۰۰۰	فروش کالا ۱.۵۰۰.۰۰۰
استفاده از دوره تخفیف ۹/۱۰	
ح/ پرداختنی ۱.۵۰۰.۰۰۰	صندوق ۱.۴۷۰.۰۰۰
صندوق ۱.۴۷۰.۰۰۰	ت نقدی فروش ۳۰.۰۰۰
ت نقدی خرید۳۰.۰۰۰	ح/ دریافتنی ۱.۵۰۰.۰۰۰
عدم استفاده از دوره تخفیف ۹/۱۷	
ح/ پرداختنی ۱.۵۰۰.۰۰۰	صندوق ۱.۵۰۰.۰۰۰
صندوق ۱.۵۰۰.۰۰۰	ح/ دریافتنی ۱.۵۰۰.۰۰۰

اصلاح حساب در شرکت بازرگانی

همانند اصلاح حسابها در شرکت خدماتی است به جزء یک مورد ، و در مورد موجودی کالا.

الف – اصلاح حساب موجودی کالا در اول دوره

خلاصه حساب سود و زیان $$$$ ← حذف موجودی اول دوره

موجودی کالا $$$$

ب – اصلاح حساب موجودی کالا در پایان دوره

موجودی کالا $$$$ ← جایگزینی موجودی پایان دوره

خلاصه حساب سود و زیان $$$$

موجودی کالا

مانده اول دوره $$$ جایگزینی $$$	حذف $$$
م . بدهکار $$$ همیشه با جایگزینی برابر است	

نکته:

در اصلاح حساب موجودی کالا در شرکتهای بازرگانی ابتدا افتتاح حساب موجودی کالا را ایجاد می کنیم و سپس ۲ سند اصلاح حسابها را اعمال می کنیم.

مثال : با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است اصلاح حساب موجودی کالا:

موجودی اول دوره ۱۵۰.۰۰۰ ریال

موجودی پایان دوره ۱۸۰.۰۰۰ ریال

۱ – خلاصه حساب سود و زیان ۱۵۰.۰۰۰

موجودی کالا ۱۵۰.۰۰۰

۲ – موجودی کالا ۱۸۰.۰۰۰

خلاصه حساب سود و زیان ۱۸۰.۰۰۰

موجودی کالا

اول دوره ۱۵۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰ حذف
جایگزین۱۸۰.۰۰۰	
م . ۱۸۰.۰۰۰	

بستن حسابها در شرکتهای بازرگانی

الف – بستن حساب موقت

۱– تمامی حسابهای موقتی که مانده بدهکار دارند (هزینه ها، خرید کالا، برگشت از فروش و تخفیفات نقدی فروش) بستانکار و در مقابل حساب خلاصه سود و زیان برهکار می شود

خلاصه سود و زیان $$$$$

هزینه ها $$$$$

خرید کالا $$$$$

برگشت از فروش $$$$$

ت . ن . فروش $$$$$

۲- تمامی حسابهای موقتی که مانده بستانکار دارند (فروش کالا، برگشت از خرید و تخفیفات نقدی خرید) بدهکار و در مقابل حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می شود.

فروش کالا $$$$$

برگشت از خرید $$$$$

ت . ن . خرید $$$$$

خلاصه سود و زیان $$$$$

خلاصه سود و زیان

بابت اصلاح حساب موجودی کالا در اول دوره (۱) $$$$$	بابت اصلاح حساب موجودی کالا در پایان دوره (۲) $$$$$
$$$$$ ↓ زیان خالص →	$$$$$ ↓ سود خالص ←
سرمایه $$$ خ سود و زیان $$$	خ سود و زیان $$$ سرمایه $$$

۳- حساب خلاصه سود و زیان را مانده گیری می کنیم .

۴- بستن حساب برداشت

سرمایه $$$$$

برداشت $$$$$

نکته: زیان و سود خالص باید برابر باشد با نتیجه صورتحساب سود و زیان در شرکتهای بازرگانی

ب – بستن حساب دائمی

عیناً مشابه بستن حسابهای دائمی در شرکتهای خدماتی است.

ج – افتتاح حساب در دوره مالی جدید

عیناً مشابه افتتاح حسابهای دائمی در شرکتهای خدماتی است.

تهیه صورتهای مالی

مشابه صورتهای مالی در شرکتهای خدماتی است به جز صورت حساب سود و زیان که با هم تفاوت دارند

صورت حساب سود و زیان در شرکتهای بازرگانی

فروش کالا طی دوره	$$$$	
-: (برگشت از فروش)	($$$$)	
-: (ت. ن. فروش)	($$$$)	
فروش کالا		$$$$$
-: بهای تمام شده کالای فروش رفته:		
موجودی کالای اول دوره		$$$$
+: خرید کالا طی دوره	$$$$	
+: هزینه حمل کالای خریداری شده	$$$$	
بهای تمام شده کالای خریداری شده	$$$$	
-: (برگشت از خرید کالا)	($$$$)	
-: (ت.ن. خرید)	($$$$)	
خرید خالص		$$$$
بهای آماده برای فروش		$$$$
-: موجودی کالا آخر دوره		($$$$)
بهای تمام شده کالای فروش رفته		($$$$)
سود یا زیان نا خالص		$$$$ یا (-$$$)
-: (هزینه های عملیاتی)		($$$$)
سود یا زیان خالص		$$$$ یا (-$$$)

نکته : ترتیب نوشتن تراز آزمایش در شرکتهای بازرگانی به صورت زیر می باشد:

۱- دارایی های جاری
۲- دارایی های غیر جاری
۳- بدهی های جاری
۴- بدهی های غیر جاری
۵- سرمایه
۶- برداشت
۷- فروش
۸- برگشت از فروش
۹- ت . ن . فروش
۱۰- خرید
۱۱- برگشت از خرید
۱۲- ت . ن. خرید
۱۳- تمامی هزینه ها

مثال ۱ : مانده های زیر در پایان سال ۷۵ از دفاتر موسسه بازرگانی رضایی در دست می باشد:

موجودی کالا اول دوره	۲۰۰.۰۰۰ ریال	ت . ن. خرید	۲۷.۰۰۰ ریال
فروش کالا طی دوره	۹۲۰.۰۰۰ ریال	هزینه حمل کالای خریداری شده	۸۰.۰۰۰ ریال
برگشت از فروش	۵۰.۰۰۰ ریال	هزینه حقوق	۱۳۰.۰۰۰ ریال
ت . ن. فروش	۲۸.۰۰۰ ریال	هزینه آب و برق	۳۵.۰۰۰ ریال
خرید کالا طی دوره	۵۲۰.۰۰۰ ریال	هزینه ایاب و ذهاب	۶۰.۰۰۰ ریال
برگشت از خرید	۶۳.۰۰۰ ریال	موجودی کالا در پایان دوره	۱۴۰.۰۰۰ ریال

مطلوب است :

۱- بستن حسابهای موقت

۲- تهیه صورت سود و زیان

نکته مهم در نوشتن تراز آزمایشی دو ستونی یا چهار ستونی

در تراز آزمایشی قبل از اصلاحات ترتیب نوشتن بدین صورت می باشد:

دارایی ها – بدهی های – سرمایه – برداشت – فروش – برگشت از فروش – ت . ن . فروش – خرید – برگشت از خرید – ت . ن . خرید – هزینه ها به تفکیک.

در تراز آزمایشی بعد از اصلاحات ترتیب نوشتن بدین صورت می باشد:

دارایی ها – بدهی های – سرمایه – برداشت – خلاصه سود و زیان - فروش – برگشت از فروش – ت . ن . فروش – خرید – برگشت از خرید – ت . ن . خرید – هزینه ها به تفکیک.

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
خلاصه سود و زیان	$$$$	$$$$$
اصلاح حساب موجودی کالا اول دوره		اصلاح حساب موجودی کالا آخر دوره

مثال ۳ : تراز آزمایشی زیر در پایان سال ۷۴ قبل از اصلاحات پایان دوره شرکت بازرگانی حمیدی در دست می باشد:

اطلاعات زیر جهت اصلاح حسابها در پایان سال ۷۴ به شرح زیر است:

۱- موجودی کالا در پایان دوره ۵۳۵.۰۰۰ ریال

۲- موجودی ملزومات در پایان دوره ۵۵.۰۰۰ ریال

۳- مانده حساب پیش پرداخت بیمه مربوط به بیمه یکساله ساختمان است که تاریخ شروع بیمه در تاریخ ۷۴/۸/۱ می باشد.

۴- پیش دریافت فروش مربوط به قراردادی است که تا پایان سال ۷۴ مبلغ ۲۵٪ آن تحویل گردیده است.

۵- حقوق ثبت و پرداخت نشده کارکنان در پایان سال ۷۴ مبلغ ۳۲.۰۰۰ ریال است.

تراز آزمایشی قبل از اصلاحات

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
بانک	۶۱۵.۰۰۰	
ح / دریافتنی	۳۷۵.۰۰۰	
موجودی کالا	۴۵۰.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۱۳۵.۰۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۳۰۰.۰۰۰	
ساختمان	۱.۸۰۰.۰۰۰	
اثاثه اداری	۴۲۰.۰۰۰	
ح / پرداختنی		۳۲۴.۰۰۰
اسناد پرداختنی بلند مدت		۵۰۰.۰۰۰
پیش دریافت فروش		۶۰۰.۰۰۰
سرمایه		۲.۵۰۰.۰۰۰
برداشت	۱۳۰.۰۰۰	
فروش کالا		۱.۴۲۵.۰۰۰
برگشت از فروش	۴۸.۰۰۰	
خرید کالا	۶۵۲.۰۰۰	
ت . ن. خرید کالا		۳۶.۰۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۳۳.۰۰۰	
هزینه حقوق	۲۶۳.۰۰۰	
هزینه تعمیرات ساختمان	۳۲.۰۰۰	
هزینه آب و برق	۸۵.۰۰۰	
هزینه های متفرقه	۴۷.۰۰۰	
جمع	۵.۳۸۵.۰۰۰	۵.۳۸۵.۰۰۰

مطلوب است:

۱- ثبت مربوط به اصلاح حسابها در پایان دوره

۲- تهیه ترآز آزمایشی دو ستونی بعد از اصلاح حساب

۳- تهیه صورتحساب سود و زیان و صورت حساب سرمایه و تراز نامه.

۴- ثبت مربوط به بستن حسابهای موقت.

۵- بستن حسابهای دائمی و افتتاح آن در سال ۷۵

مثال ۴ : بسیار مهم

آقای شریعتی در اسفند ماه ۸۴ موسسه بازرگانی شریعت را تاسیس نموده است و فعالیتهای مالی در اسفند ماه ۸۴ به شرح زیر می باشد:

۱- ۸۴/۱۲/۱ واریز مبلغ ۳.۵۰۰.۰۰۰ ریال وجه نقد به صندوق موسسه و تخصیص مقداری کالا به ارزش ۶۰۰.۰۰۰ ریال و هم چنین یک دستگاه اتومبیل به ارزش ۹۰۰.۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه

۲- ۸۴/۱۲/۱ پرداخت مبلغ ۴۵۰.۰۰۰ ریال بابت اجاره ۶ ماهه دفتر موسسه

۳- ۸۴/۱۲/۱ پرداخت مبلغ ۳۰۰.۰۰۰ ریال به شرکت بیمه ایران بابت بیمه یکساله اتومبیل

۴- ۸۴/۱۲/۲ خرید تعدادی میز و صندلی به مبلغ ۶۰۰.۰۰۰ ریال بطور نقدی

۵- ۸۴/۱۲/۵ خرید تعدادی کالا به مبلغ ۴۰۰.۰۰۰ ریال از شرکت آلفا با شرایط (ن / ۳۰ – ۲ / ۱۰)

۶- ۸۴/۱۲/۶ پرداخت مبلغ ۲۵.۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده بصورت نقدی

۷- ۸۴/۱۲/۹فروش کالا به مبلغ ۷۵۰.۰۰۰ ریال به فروشگاه تیر بطور نقدی

۸- ۸۴/۱۲/۱۱اعطای مبلغ ۳۰.۰۰۰ ریال تخفیف به فروشگاه تیر به علت معیوب بودن بخش از کالا

۹- ۸۴/۱۲/۱۲ برداشت مبلغ ۱۲۰.۰۰۰ ریال از صندوق جهت مصارف شخصی

۱۰- ۸۴/۱۲/۱۳ خرید مبلغ ۶۰۰.۰۰۰ ریال کالا از موسسه بازرگانی مهر با شرایط (ن / ۲۰ – ۱ / ۵)

۱۱- ۸۴/۱۲/۱۴ پرداخت مبلغ ۳۰.۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده

۱۲- ۸۴/۱۲/۱۴ پرداخت بدهی به شرکت آلفا به تاریخ ۵/۱۲

۱۳- ۸۴/۱۲/۱۵ فروش مبلغ ۳۰۰.۰۰۰ ریال کالا به فروشگاه آبان با شرایط (ن / ۳۰ – ۲ / ۱۰)

۱۴- ۸۴/۱۲/۱۶دریافت مبلغ ۴۰۰.۰۰۰ ریال از فروشگاه دی بابت پیش دریافت فروش کالا

۱۵- ۸۴/۱۲/۲۰خرید مبلغ ۲۵۰.۰۰۰ ریال کالا از شرکت بهمن بطور نقدی

۱۶- ۸۴/۱۲/۲۱ برگشت مبلغ ۵۰.۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده از شرکت بهمن بعلت معیوب بودن و دریافت وجه نقد

۱۷- ۸۴/۱۲/۲۳برداشت مقداری کالا به ارزش ۱۵۰.۰۰۰ ریال جهت مصارف شخصی

۱۸- ۸۴/۱۲/۲۳ پرداخت بدهی به موسسه بازرگانی مهر مربوط به ۱۲/۱۳

۱۹- ۸۴/۱۲/۲۶ فروش مبلغ ۴۵۰.۰۰۰ ریال کالا به فروشگاه اسفند بطور نقد

۲۰- ۸۴/۱۲/۲۷ دریافت طلب از فروشگاه آبان

۲۱- ۸۴/۱۲/۲۷ پرداخت مبلغ ۷۵.۰۰۰ ریال بابت هزینه آب و برق اسند ماه

۲۲-۸۴/۱۲/۲۸پرداخت مبلغ ۲۵۰.۰۰۰ ریال بابت حقوق اسفند ماه کارکنان

مطلوب است:

۱- ثبت فعالیتهای مالی در دفتر روزنامه

۲- نقل به دفتر کل

۳- تهیه تراز آزمایشی قبل از اصلاح حسابها

۴- ثبت مربوط به اصلاح حسابها

۵- تهیه تراز آزمایشی بعد از اصلاح حسابها

۶- تهیه ترازنامه ، صورتحساب سرمایه ، سود و زیان

۷- بستن حسابهای موقت و دائمی

۸- افتتاح حسابهای دائمی در سال جدید

سایر اطلاعات برای اصلاح حسابها به شرح زیر است

۱- موجودی کالا در پایان سال ۸۴ به مبلغ ۷۵۰.۰۰۰ ریال

۲- موجودی ملزومات در پایان سال به مبلغ ۳۵.۰۰۰ ریال

۳- معادل ۳۰٪ از کالای موضوع پیش دریافت از فروشگاه دی تحویل گردیده است

۴- اجاره مصرف شده معادل ۱/۶ و بیمه مصرف شده ۱/۱۲ می باشد.

جواب مثال شماره ۱:

صورت حساب سود و زیان

فروش کالا طی دوره	۹۲۰.۰۰۰		
- (برگشت از فروش)	(۵۰.۰۰۰)		
- (ت. ن. فروش)	(۲۸.۰۰۰)		
فروش کالا			۸۴۲.۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته:			
موجودی کالای اول دوره		۲۰۰.۰۰۰	
+ خرید کالا طی دوره	۵۲۰.۰۰۰		
+ هزینه حمل کالای خریداری شده	۸۰.۰۰۰		
بهای تمام شده کالای خریداری شده	۶۰۰.۰۰۰		
- (برگشت از خرید کالا)	(۶۳۰۰۰)		
- (ت.ن. خرید)	(۲۷.۰۰۰)		
خرید خالص		۵۱۰.۰۰۰	
بهای آماده برای فروش		۷۱۰.۰۰۰	
- موجودی کالا آخر دوره		(۱۴۰.۰۰۰)	
بهای تمام شده کالای فروش رفته			(۵۷۰.۰۰۰)
سود نا خالص			۲۷۲.۰۰۰
(هزینه حقوق)			(۱۳۰.۰۰۰)
(هزینه آب و برق)			(۳۵.۰۰۰)
(هزینه ایاب و ذهاب)			(۶۰.۰۰۰)
سود خالص			۴۷.۰۰۰

۱ – حساب خلاصه سود و زیان	۲۰۰.۰۰۰	
	موجودی کالا	۲۰۰.۰۰۰
۲- موجودی کالا	۱۴۰.۰۰۰	
	حساب خلاصه سود و زیان	۱۴۰.۰۰۰
۳ – حساب خلاصه سود و زیان	۹۰۳.۰۰۰	
	ه . حمل کالای خریداری شده	۸۰.۰۰۰
	هزینه حقوق	۱۳۰.۰۰۰
	هزینه آب و برق	۳۵.۰۰۰
	هزینه ایاب و ذهاب	۶۰.۰۰۰
	خرید کالا	۵۲۰.۰۰۰
	برگشت از فروش	۵۰.۰۰۰
	ت. ن . فروش	۲۸.۰۰۰
۴- فروش کالا	۹۲۰.۰۰۰	
برگشت از خرید	۶۳.۰۰۰	
ت . ن . خرید	۲۷.۰۰۰	
	حساب خلاصه سود و زیان	۱.۰۱۰.۰۰۰
۵ – حساب خلاصه سود و زیان	۴۷.۰۰۰	
	سرمایه	۴۷.۰۰۰

خلاصه سود و زیان

(۱) ۲۰۰.۰۰۰	(۲) ۱۴۰.۰۰۰
(۳) ۹۰۳.۰۰۰	(۴) ۱.۰۱۰.۰۰۰
(۵) ۴۷.۰۰۰	م . ۴۷.۰۰۰

جواب مثال شماره ۳:

۱- خلاصه سود و زیان ۴۵۰.۰۰۰
موجودی کالا ۴۵۰.۰۰۰

۲- موجودی کالا ۵۳۵.۰۰۰
خلاصه سود و زیان ۵۳۵.۰۰۰

۳- هزینه ملزومات ۸۰.۰۰۰
موجودی ملزومات ۸۰.۰۰۰

۴- هزینه بیمه ۱۲۵.۰۰۰
۱۲۵.۰۰۰ = ۵/۱۲ × ۳۰۰.۰۰۰ پ پرداخت بیمه ۱۲۵.۰۰۰

۵- پ دریافت فروش ۱۵۰.۰۰۰
۱۲۵.۰۰۰ = ۵/۱۲ × ۳۰۰.۰۰۰ فروش ۱۵۰.۰۰۰

۶- هزینه حقوق ۳۲.۰۰۰
حقوق پرداختنی ۳۲.۰۰۰

موجودی کالا

م ۴۵۰.۰۰۰	۱)۴۵۰.۰۰۰
۲)۵۳۵.۰۰۰	
م ۵۳۵.۰۰۰	

فروش کالا

	۵)۱.۴۲۵.۰۰۰
	۱۵۰.۰۰۰
	م ۱.۵۷۵.۰۰۰

خلاصه سود و زیان

۱)۴۵۰.۰۰۰	۲)۵۳۵.۰۰۰

پ دریافت فروش

۵)۱۵۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰
	م ۴۵۰.۰۰۰

هزینه بیمه

۴)۱۲۵.۰۰۰	

هزینه ملزومات

۳)۸۰.۰۰۰	

تراز آزمایشی بعد از اصلاحات

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
بانک	۶۱۵.۰۰۰	
ح / دریافتنی	۳۷۵.۰۰۰	
موجودی کالا	۵۳۵.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۵۵.۰۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۱۷۵.۰۰۰	
ساختمان	۱.۸۰۰.۰۰۰	
اثاثه اداری	۴۲۰.۰۰۰	
ح / پرداختنی		۳۲۴.۰۰۰
حقوق پرداختنی		۳۲.۰۰۰
اسناد پرداختنی بلند مدت		۵۰۰.۰۰۰
پیش دریافت فروش		۴۵۰.۰۰۰
سرمایه		۲.۵۰۰.۰۰۰
خلاصه سود و زیان	۴۵۰.۰۰۰	۵۳۵.۰۰۰
برداشت	۱۳۰.۰۰۰	
فروش کالا		۱.۵۷۵.۰۰۰
برگشت از فروش	۴۸.۰۰۰	
خرید کالا	۶۵۲.۰۰۰	
ت . ن. خرید کالا		۳۶.۰۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۳۳.۰۰۰	
هزینه حقوق	۲۹۵.۰۰۰	
هزینه تعمیرات ساختمان	۳۲.۰۰۰	
هزینه آب و برق	۸۵.۰۰۰	
هزینه های متفرقه	۴۷.۰۰۰	
هزینه ملزومات	۸۰.۰۰۰	
هزینه بیمه	۱۲۵.۰۰۰	
جمع	۵.۹۵۲.۰۰۰	۵.۹۵۲.۰۰۰

حقوق پرداختنی

	۶)۳۲.۰۰۰

موجودی ملزومات

م ۱۳۵.۰۰۰	۳)۸۰.۰۰۰
۵۵.۰۰۰	

هزینه حقوق

۶) ۳۲.۰۰۰	
۲۶۳.۰۰۰	
م ۲۹۵.۰۰۰	

پ پرداخت بیمه

۳۰۰.۰۰۰	۴)۱۲۵.۰۰۰

صورت حساب سود و زیان

فروش کالا		۱.۵۷۵.۰۰۰
- (برگشت از فروش)		(۴۸۰.۰۰۰)
فروش کالا		۱.۵۲۷.۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته:		
موجودی کالای اول دوره	۴۵۰.۰۰۰	
+ خرید کالا	۶۵۲.۰۰۰	
+ هزینه حمل کالای خریداری شده	۳۳.۰۰۰	
- (ت.ن. خرید)	(۳۶.۰۰۰)	
خرید خالص	۶۴۹.۰۰۰	
بهای آماده برای فروش	۱.۰۹۹.۰۰۰	
- موجودی کالا آخر دوره	(۵۳۵.۰۰۰)	
بهای تمام شده کالای فروش رفته		(۵۶۴.۰۰۰)
سود نا خالص		۹۶۳.۰۰۰
(هزینه حقوق)		(۲۹۵.۰۰۰)
(هزینه تعمیرات)		(۳۲.۰۰۰)
(هزینه آب و برق)		(۸۵.۰۰۰)
(هزینه متفرقه)		(۴۷.۰۰۰)
(هزینه ملزومات)		(۸۰.۰۰۰)
(هزینه بیمه)		(۱۲۵.۰۰۰)
سود خالص		۲۹۲.۰۰۰

صورت حساب سرمایه

سرمایه اول دوره	۲.۵۰۰.۰۰۰
+ : سود خالص	۲۹۹.۰۰۰
-: برداشت	(۱۳۰.۰۰۰)
سرمایه پایان دوره	۲.۶۶۹.۰۰۰

ترازنامه

دارایی های جاری:			بدهی های جاری:		
بانک	۶۱۵.۰۰۰		ح / پرداختنی	۳۲۴.۰۰۰	
ح / دریافتنی	۳۷۵.۰۰۰		حقوق پرداختنی	۳۲.۰۰۰	
موجودی کالا	۵۳۵.۰۰۰		پ دریافت فروش	۴۵۰.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۵۵.۰۰۰		جمع بدهی های جاری		۸۰۶.۰۰۰
پ پرداخت بیمه	۱۷۵.۰۰۰		بدهی های ثابت:		
جمع دارایی های جاری		۱.۷۵۵.۰۰۰	ا / پ / بلند مدت	۵۰۰.۰۰۰	
دارایی های ثابت:			جمع بدهی های ثابت		۵۰۰.۰۰۰
ساختمان	۱.۸۰۰.۰۰۰				
اثاثه	۴۲۰.۰۰۰				
جمع دارایی های ثابت		۲.۲۲۰.۰۰۰	سرمایه پایان دوره		۲.۶۶۹.۰۰۰
جمع دارایی ها		۳.۹۷۵.۰۰۰	جمع بدهی ها و سرمایه		۳.۹۷۵.۰۰۰

جواب مثال شماره ۴:

۱			
صندوق	۳.۵۰۰.۰۰۰		
کالا	۶۰۰.۰۰۰		
ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰		
	سرمایه	۵.۰۰۰.۰۰۰	
۲			
پ پرداخت اجاره	۴۵۰.۰۰۰		
	صندوق		۴۵۰.۰۰۰
۳			
پ پرداخت بیمه	۳۰۰.۰۰۰		
	صندوق	۳۰۰.۰۰۰	
۴			
موجودی ملزومات	۶۰۰.۰۰۰		
	صندوق		۶۰۰.۰۰۰
۵			
خرید کالا	۴۰۰.۰۰۰		
	ح/ پرداختنی	۴۰۰.۰۰۰	
۶			
هزینه حمل کالا	۲۵.۰۰۰		
	صندوق		۲۵.۰۰۰
۷			
صندوق	۷۵۰.۰۰۰		
	فروش کالا	۷۵۰.۰۰۰	
۸			
برگشت از فروش	۳۰.۰۰۰		
	صندوق		۳۰.۰۰۰
۹			
برداشت	۱۲۰.۰۰۰		
	صندوق	۱۲۰.۰۰۰	
۱۰			
خرید کالا	۶۰۰.۰۰۰		
	ح/پرداختنی		۶۰۰.۰۰۰
۱۱			
هزینه حمل کالا	۳۰.۰۰۰		
	صندوق	۳۰.۰۰۰	
۱۲			
ح/پرداختنی	۴۰۰.۰۰۰		
	صندوق		۳۹۲.۰۰۰
	ت . ن . خرید		۸.۰۰۰
۱۳			
ح/دریافتنی	۳۰۰.۰۰۰		
	فروش کالا	۳۰۰.۰۰۰	
۱۴			
صندوق	۴۰۰.۰۰۰		
	پ دریافت فروش		۴۰۰.۰۰۰
۱۵			
خرید کالا	۲۵۰.۰۰۰		
	صندوق	۲۵۰.۰۰۰	
۱۶			
صندوق	۵۰.۰۰۰		
	برگشت از خرید		۵۰.۰۰۰
۱۷			
برداشت	۱۵۰.۰۰۰		
	موجودی کالا	۱۵۰.۰۰۰	
۱۸			
ح / پرداختنی	۶۰۰.۰۰۰		
	صندوق		۶۰۰.۰۰۰
۱۹			
صندوق	۴۵۰.۰۰۰		
	فروش کالا	۴۵۰.۰۰۰	
۲۰			
صندوق	۳۰۰.۰۰۰		
	ح/دریافتنی		۳۰۰.۰۰۰
۲۱			
هزینه آب و برق	۷۵.۰۰۰		
	صندوق	۷۵.۰۰۰	
۲۲			
هزینه حقوق	۲۵۰.۰۰۰		
	صندوق		۲۵۰.۰۰۰

برگشت از فروش	
۸)۳۰.۰۰۰	
م۳۰.۰۰۰	

ح/پرداختنی	
۱۲)۴۰۰.۰۰۰	۵)۴۰۰.۰۰۰
۱۸)۶۰۰.۰۰۰	۱۰)۶۰۰.۰۰۰
	م صفر

پ پرداخت اجاره	
۲)۴۵۰.۰۰۰	
م۴۵۰.۰۰۰	م ۴۵۰.۰۰۰

موجودی کالا	
۱)۶۰۰.۰۰۰	۱۷)۱۵۰.۰۰۰
م ۴۵۰.۰۰۰	

صندوق	
۱)۳.۵۰۰.۰۰۰	۲)۴۵۰.۰۰۰
۵)۷۵۰.۰۰۰	۳)۳۰۰.۰۰۰
۱۴)۴۰۰.۰۰۰	۴)۶۰۰.۰۰۰
۱۶)۵۰.۰۰۰	۶)۲۵.۰۰۰
۱۹)۴۵۰.۰۰۰	۸)۳۰.۰۰۰
۲۰)۳۰۰.۰۰۰	۹)۱۲۰.۰۰۰
	۱۱)۳۰.۰۰۰
	۱۲)۳۹۲.۰۰۰
	۱۵)۲۵۰.۰۰۰
	۱۸)۶۰۰.۰۰۰
	۲۱)۷۵.۰۰۰
	۲۲)۲۵۰.۰۰۰
م ۲.۳۲۸.۰۰۰	

برداشت	
۹)۱۲۰.۰۰۰	
۱۷)۱۵۰.۰۰۰	
م۲۷۰.۰۰۰	

هزینه حمل کالا	
۶)۲۵.۰۰۰	
۱۱)۳۰.۰۰۰	
م۵۵.۰۰۰	

پ پرداخت بیمه	
۳)۳۰۰.۰۰۰	
م۳۰۰.۰۰۰	م۹۰۰.۰۰۰

ماشین آلات	
۱)۹۰۰.۰۰۰	
م۹۰۰.۰۰۰	

ت.ن. خرید	
	۱۲)۸.۰۰۰
	م۸.۰۰۰

فروش کالا	
۷)۷۵۰.۰۰۰	
۱۳)۳۰۰.۰۰۰	
۱۹)۴۵۰.۰۰۰	
م۱.۵۰۰.۰۰۰	

خرید کالا	
۵)۴۰۰.۰۰۰	
۱۵)۲۵۰.۰۰۰	
۱۰)۶۵۰.۰۰۰	
م۱.۲۵۰.۰۰۰	

سرمایه	
	۱)۵.۰۰۰.۰۰۰
	م۵.۰۰۰.۰۰۰

ح / دریافتنی	
۱۳)۳۰۰.۰۰۰	۲۰)۳۰۰.۰۰۰
م صفر	

موجودی ملزومات	
۴)۶۰۰.۰۰۰	
م۶۰۰.۰۰۰	

هزینه حقوق	
۲۲)۲۵۰.۰۰۰	
م۲۵۰.۰۰۰	

هزینه آب و برق	
۲۱)۷۵.۰۰۰	
م۷۵.۰۰۰	

برگشت از خرید	
	۱۵)۵۰.۰۰۰
	م۵۰.۰۰۰

پ دریافت فروش	
	۱۴)۴۰۰.۰۰۰
	م۴۰۰.۰۰۰

تراز آزمایشی قبل از اصلاحات

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۲.۳۲۸.۰۰۰	
موجودی کالا	۴۵۰.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۶۰۰.۰۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۳۰۰.۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره	۴۵۰.۰۰۰	
ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰	
پیش دریافت فروش		۴۰۰.۰۰۰
سرمایه		۵.۰۰۰.۰۰۰
برداشت	۲۷۰.۰۰۰	
فروش کالا		۱.۵۰۰.۰۰۰
برگشت از فروش	۳۰.۰۰۰	
خرید کالا	۱.۲۵۰.۰۰۰	
ت . ن. خرید کالا		۸.۰۰۰
برگشت از خرید		۵۰.۰۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۵۵.۰۰۰	
هزینه آب و برق	۷۵.۰۰۰	
هزینه حقوق	۲۵۰.۰۰۰	
جمع	۶.۹۵۸.۰۰۰	۶.۹۵۸.۰۰۰

اصلاح حسابها

۱- خلاصه سود و زیان ۴۵۰.۰۰۰

موجودی کالا ۴۵۰.۰۰۰

۲- موجودی کالا ۷۵۰.۰۰۰

خلاصه سود و زیان ۷۵۰.۰۰۰

۳- هزینه ملزومات ۵۶۵.۰۰۰

۵۶۵.۰۰۰=۶۰۰.۰۰۰-۳۵.۰۰۰ موجودی ملزومات ۵۶۵.۰۰۰

۴- پیش دریافت فروش ۱۲۰.۰۰۰

۱۲۰.۰۰۰=۳۰٪ × ۴۰۰.۰۰۰ فروش ۱۲۰.۰۰۰

۵- هزینه اجاره ۷۵.۰۰۰

۷۵.۰۰۰=۱/۶ – ۴۵۰.۰۰۰ پ پرداخت اجاره ۷۵.۰۰۰

۶- هزینه بیمه ۲۵.۰۰۰

۲۵.۰۰۰ = ۱/۱۲ – ۳۰۰.۰۰۰ پ پرداخت بیمه ۲۵.۰۰۰

موجودی ملزومات		موجودی کالا		پ پرداخت اجاره		هزینه ملزومات		خلاصه سود و زیان	
۶۰۰.۰۰۰	۳)۵۶۵.۰۰۰	۴۵۰.۰۰۰	۱)۴۵۰.۰۰۰	۴۵۰.۰۰۰	۵)۷۵۰.۰۰۰	۳)۵۶۵.۰۰۰		۱)۴۵۰.۰۰۰	۲)۷۵۰.۰۰۰
۳۵.۰۰۰م		۲)۷۵۰.۰۰۰		۳۷۵.۰۰۰م		۵۶۵.۰۰۰ م			
		۷۵۰.۰۰۰م							

فروش		هزینه اجاره		هزینه بیمه		پ پرداخت بیمه		پ دریافت فروش	
	۱.۵۰۰.۰۰۰	۵)۷۵.۰۰۰		۶)۲۵.۰۰۰		۳۰۰.۰۰۰	۶)۲۵.۰۰۰	۴)۱۲۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰
	۴)۱۲۰.۰۰۰	۷۵.۰۰۰م		۲۵.۰۰۰م		۲۷۵.۰۰۰م			۲۸۰.۰۰م
	۱.۶۲۰.۰۰۰م								

تراز آزمایشی بعد از اصلاحات

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۲.۳۲۸.۰۰۰	
موجودی کالا	۷۵۰.۰۰۰	
موجودی ملزومات	۳۵.۰۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۲۷۵.۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره	۳۷۵.۰۰۰	
ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰	
پیش دریافت فروش		۲۸۰.۰۰۰
سرمایه		۵.۰۰۰.۰۰۰
برداشت	۲۷۰.۰۰۰	
خلاصه سود و زیان	۴۵۰.۰۰۰	۷۵۰.۰۰۰
فروش کالا		۱.۶۲۰.۰۰۰
برگشت از فروش	۳۰.۰۰۰	
خرید کالا	۱.۲۵۰.۰۰۰	
ت . ن. خرید کالا		۸.۰۰۰
برگشت از خرید		۵۰.۰۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۵۵.۰۰۰	
هزینه آب و برق	۷۵.۰۰۰	
هزینه حقوق	۲۵۰.۰۰۰	
هزینه بیمه	۲۵.۰۰۰	
هزینه اجاره	۷۵.۰۰۰	
هزینه ملزومات	۵۶۵.۰۰۰	
جمع	۷.۷۰۸.۰۰۰	۷.۷۰۸.۰۰۰

صورت حساب سود و زیان

فروش کالا	۱.۶۲۰.۰۰۰	
- (برگشت از فروش)	(۳۰.۰۰۰)	
فروش کالا		۱.۵۹۰.۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته:		
موجودی کالای اول دوره		۴۵۰.۰۰۰
+ خرید کالا	۱.۲۵۰.۰۰۰	
+ هزینه حمل کالای خریداری شده	۵۵.۰۰۰	
- (ت.ن. خرید)	(۸.۰۰۰)	
- (برگشت از خرید)	(۵۰.۰۰۰)	
خرید خالص		۱.۲۴۷.۰۰۰
بهای آماده برای فروش		۱.۶۹۷.۰۰۰
- موجودی کالا آخر دوره		(۷۵۰.۰۰۰)
بهای تمام شده کالای فروش رفته		(۹۴۷.۰۰۰)
سود نا خالص		۶۴۳.۰۰۰
(هزینه حقوق)		(۲۵۰.۰۰۰)
(هزینه آب و برق)		(۷۵.۰۰۰)
(هزینه بیمه)		(۲۵.۰۰۰)
(هزینه اجاره)		(۷۵.۰۰۰)
(هزینه ملزومات)		(۵۶۵.۰۰۰)
(زیان خالص)		(۳۴۷.۰۰۰)

صورت حساب سرمایه

سرمایه اول دوره	۵.۰۰۰.۰۰۰
زیان خالص	(۳۴۷.۰۰۰)
برداشت	(۲۷۰.۰۰۰)
سرمایه پایان دوره	۴.۳۸۳.۰۰۰

۱ – حساب خلاصه سود و زیان	۴۵۰.۰۰۰	
	موجودی کالا (اول)	۴۵۰.۰۰۰
۳- موجودی کالا (پایان)	۷۵۰.۰۰۰	
	حساب خلاصه سود و زیان	۷۵۰.۰۰۰
۳ – حساب خلاصه سود و زیان	۲.۳۲۵.۰۰۰	
	ه . حمل کالای خریداری شده	۵۵.۰۰۰
	هزینه حقوق	۲۵۰.۰۰۰
	هزینه آب و برق	۷۵.۰۰۰
	هزینه بیمه	۲۵.۰۰۰
	هزینه اجاره	۷۵.۰۰۰
	هزینه ملزومات	۵۶۵.۰۰۰
	خرید کالا	۱.۲۵۰.۰۰۰
	برگشت از فروش	۳۰.۰۰۰
۵- فروش کالا	۱.۶۲۰.۰۰۰	
برگشت از خرید	۵۰.۰۰۰	
ت . ن . خرید	۸.۰۰۰	
	حساب خلاصه سود و زیان	۱.۶۷۸.۰۰۰
۵ – سرمایه	۳۴۷.۰۰۰	
	حساب خلاصه سود و زیان	۳۴۷.۰۰۰
۶ – سرمایه	۲۷۰.۰۰۰	
	برداشت	۲۷۰.۰۰۰

خلاصه سود و زیان

۴۵۰.۰۰۰ (۱)	۷۵۰.۰۰۰ (۲)
۲.۳۲۵.۰۰۰ (۳)	۱.۶۷۸.۰۰۰ (۴)
م ۳۴۷.۰۰۰	۳۴۷.۰۰۰ (۵)

ترازنامه

دارایی های جاری:			بدهی های جاری:	
صندوق	۲.۳۲۸.۰۰۰		پ دریافت فروش	۲۸۰.۰۰۰
موجودی کالا	۷۵۰.۰۰۰			
موجودی ملزومات	۳۵.۰۰۰			
پ پرداخت بیمه	۲۷۵.۰۰۰		جمع بدهی های جاری	۲۸۰.۰۰۰
پ پرداخت اجاره	۳۷۵.۰۰۰			
جمع دارایی های جاری		۳.۷۶۳.۰۰۰		
دارایی های ثابت:				
ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰			
جمع دارایی های ثابت		۹۰۰.۰۰۰	سرمایه پایان دوره	۴.۳۸۳.۰۰۰
جمع دارایی ها		۴.۶۶۳.۰۰۰	جمع بدهی ها و سرمایه	۴.۶۶۳.۰۰۰

بستن و افتتاح حسابهای دائمی

روش معکوس

پ دریافت فروش	۲۸۰.۰۰۰
سرمایه	۴.۳۸۳.۰۰۰

صندوق	۲.۳۲۸.۰۰۰
موجودی کالا	۷۵۰.۰۰۰
موجودی ملزومات	۳۵.۰۰۰
پ پرداخت بیمه	۲۷۵.۰۰۰
پ پرداخت اجاره	۳۷۵.۰۰۰
ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰

بابت بستن حساب دائمی

←

سال ۸۵

صندوق	۲.۳۲۸.۰۰۰
موجودی کالا	۷۵۰.۰۰۰
موجودی ملزومات	۳۵.۰۰۰
پ پرداخت بیمه	۲۷۵.۰۰۰
پ پرداخت اجاره	۳۷۵.۰۰۰
ماشین آلات	۹۰۰.۰۰۰

پ دریافت فروش	۲۸۰.۰۰۰
سرمایه	۴.۳۸۳.۰۰۰

بابت افتتاح حساب دائمی در سال ۸۵

مفاهیم و اصول هزینه یابی

آنچه در این فصل می آموزیم:

- ✓ مفهوم هزینه
- ✓ کنترل هزینه ها
- ✓ طبقه بندی هزینه ها
- ✓ مدیریت هزینه ها
- ✓ تخصیص هزینه های سربار

8–1– مقدمه:

در دنیای کنونی تجارت, از اطلاعات مرتبط با هزینه ها برای کمک به مدیریت شرکتها به منظور نشان دادن واکنش سریع نسبت به تغییرات در شرایط بازار استفااده می شود این واکنش از طریق سازگار کردن محصولات با سلیقه ها و نیازهای مشتریان انجام می گیرد در چنین شرایطی حسابداری صنعتی در جهت تامین هر چه بیشتر و بهتر نیازهای اطلاعاتی مدیریت امری بسیار حیاتی است به جای رد یابی و اتکا به هزینه های واقعی بهتر است بر هزینه های برآوردی و پیش بینی شده تاکید شود.اتکا صرف به روشهای هزینه یابی سنتی دیگر نمی تواند نیازهای دنیای رقابت آمیز امروزی را برآورده کند.در اوضاع و احوال کنونی اگر مدیریت واحدهای صنعتی بخواهند محصولاتی را تولید کنند که در بازار جهانی با محصولات مشابه قابل رقابت باشد باید نسبت به فعالیتهایی که در ساخت محصولات نقش دارند و نیز هزینه انجام این فعالیتها به موقع آگاه شوند .

حسابداری بطور اعم و حسابداری صنعتی به طور اخص که بخشی از سیستم اطلاعات مدیریت هرسازمان را تشکیل می دهد قسمت قابل ملاحظه ای از نیازهای اطلاعاتی مدیریت را فراهم می آورد .مدیران برای مقاصد برنامه ریزی وکنترل عملیات سازمان به اطلاعات حسابداری که خروجی یا ستانده سیستم حسابداری محسوب می شود اتکا می کنند.

8–2– حسابداری مدیریت:

زمینه ای از حسابداری است که با فراهم کردن اطلاعات مالی مفید برای مدیران سطوح مختلف سازمانها به منظور کمک به آنها در جهت اتخاذ تصمیمات صحیح سرو کار دارد

حسابداری مالی :

وظیفه آن فراهم سازی اطلاعات مالی برای اشخاص و گروههای خارج سازمان است

باید توجه داشت حسابداری مدیریت و مالی هیچیک نوعا با جزییات چگونگی گرد آوری و انباشت هزینه های یک واحد محصول به خاطر ارزشیابی موجودیها ,تعیین سود و سایر مقاصد سروکار ندارند.هر چند اطلاعات مرتبط با هزینه های یک واحد محصول برای مقاصد دو نوع حسابداری ذکر شده مفید است اما روش محاسبه جزء وظایف حسابداری صنعتی محسوب می شود.

8–3– حسابداری صنعتی :

به طور کلی با تولید اطلاعات مرتبط با هزینه ها برای مقاصد گوناگون سرو کار دارد.دامنه این اطلاعات بسیار گسترده است و از تعیین بهای تمام شده تولید فراورده ها به منظور تهیه صورتهای مالی و مقاصد مالیاتی آغاز و به ارزیابی عملکرد قسمتهای مختلف واحدهای اقتصادی کشیده می شودو تا پیش بینی هزینه ها و درآمد ها در جهت پشتیبانی از تصمیم گیری های گوناگون ادامه می یابد.حسابداری صنعتی به عنوان یک رشته از رویه ها و قواعد منظم برای ثبت و گزارش کردن اندازه گیریهای مرتبط با هزینه های ساخت کالاها و ارایه خدمات به شکل تفصیلی تعریف شده است در واقع شامل روشها و تکنیکهایی است برای شناسایی ,اندازه گیری,طبقه بندی,تخصیص و گزارش کردن هزینه ها و مقایسه آنها با استانداردها و بودجه ها .

مکانیسمی که از طریق آن اطلاعات حسابداری صنعتی شناسایی پردازش و گزارش می گردد سیستم حسابداری صنعتی یا سیستم هزینه یابی نامیده می شود .

8-3-1- مفهوم هزینه:

حسابدارن ،اقتصاد دانان و مهندسین و سایر افرادی که به نحوی با مشکلات مربوط به هزینه روبرو هستند مفاهیم و اصطلاحاتی را بر حسب نیاز هایشان برای هزینه به وجود آورده اند. تعریف و تشریح هزینه به نحوی که هیچ ابهامی نسبت به مفهوم آن باقی نماند،امری ساده ای نیست.تعاریفی به شرح زیر در مورد مفهوم"هزینه"ارائه گردیده است:

۱-هزینه عبارتست از کاهش ناخالص دارایی ها و یا افزایش ناخالص بدهی ها که ناشی از فعالیت های یک واحد تجاری بوده و سبب تغییر حقوق صاحبان سرمایه گردیده و طبق اصول مورد قبول حسابداری شناسایی و اندازه گیری میشود.

۲-هزینه یعنی از دست دادن منابع که به منظور دستیابی به یک هدف مشخص،واقع شده و یا بالقوه واقع میشود و بر حسب واحد پول اندازه گیری میشود.
۳- هزینه عبارتست از قیمت مبادله منابع از دست داده شده یا فدا شده جهت تضمین منافع.
در حسابداری مالی منابع از دست داده شده یا فدا شده در تاریخ وقوع از طریق کاهش جاری یا آتی در وجوه نقد و یا سایر دارایی ها اندازه گیری میشود.
۴-هزینه عبارتست از کاهش در خالص دارایی ها در نتیجه استفاده از حدمات اقتصادی جهت تحصیل در آمد.هزینه از طریق کاهش در دارایی ها و یا افزایش در بدهی که در ارتباط با تولید و تحویل کالا و ارائه خدمات میباشد،اندازه گیری میگردد.در مفهوم وسیع کلمه،هزینه شامل کلیه هزینه هایی است که به عنوان هزینه دوره شناسایی و از درآمد همان دوره قابل کسر میباشد.در صورت حساب سود و زیان ،غالبا انواع محتلف هزینه های دوره تحت عماوینی از قبیل بهای تمام شده کالا یا خدمات فروش رفته،هزینه های عملیاتی،هزینه های اداری و توزیع و فروش و زیان ناشی از فروش دارایی های ثابت،از یکدیگر متمایز میگردند.
اگر چه غالبا اصطلاح هزینه مترادف با اصطلاح مخارج مورد استفاده قرار میگیرد،معذالک اصطلاح هزینه هم در مورد دارایی ها و هم در مورد مخارج به کار برده میشود. هزینه در یک مقطع زمان،عبارست از مبلغ پرداخت شده در مبادلات و در مقطع زمانی دیگر عبارتست از ارزش مطلوب بازار اقلام داده شده در مقابل اقلام دریافت شده. اصطلاح مخارج به جنبه فداکاری و صرف نظر شده درمعاملات اشاره دارد.
هنگامی که اصطلاح "هزینه" به طور مشخص به کار برده میشود،باید توضیحاتی از قبیل مستقیم،اولیه،تبدیل،غیر مستقیم،ثابت ،متغییر ،قابل کنترل،محصول،دوره،مشترک،پیش بینی شده،استاندارد،آتی،جایگزین،فرصت و جذب شده همراه باشد.توضیح و تشریح هزینه در محاسبه و اندازه گیری هزینه اهمیت دارد و هدف آن کمک به سطوح مختلف مدیریت جهت دستیابی به اهداف اساسی برنامه ریزی و کنترل است.
کاربرد اطلاعات مربوط به هزینه:
گردآوری ،ارائه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به هزینه باید هدف ها و موارد استفاده اصلی زیر را بر آورده سازد:
۱-برنامه ریزی سود از طریق بودجه ها
۲-کنترل هزینه ها از طریق حسابداری سنجش مسئولیت
۳-اندازه گیر سود سالیانه یا دوره منجمله هزینه یابی موجودی کالا
۴-کمک در تعیین قیمت های فروش و روش قیمت گذاری
۵-ارائه اطلاعات هزینه به منظور فرایند های تجزیه و تحلیل و مراحل تصمیم گیری
برنامه ریزی سود از طریق بودجه ها:
مرحله برنامه ریزی با آینده،سال یا سال های آتی ،واحد تجاری سر و کار دارد.حسابداری صنعتی ،هزینه های مواد ،حقوق و دستمزدو سایر هزینه های تولید و بازاریابی محصولات را پیش بینی یا بودجه بندی میکند.مدیریت با سود نهایی حاصل از انجام این هزینه ها و درآمد یا فروش برنامه ریزی شده سر و کار دارد..بودجه بندی عبارتست از پیش بینی اثرات ناشی از تغییرات حجم فعالیت بر سود . جهت تعیین سود به عنوان مبنایی برای بودجه بندی فروش لازم است هزینه مواد،هزینه دستمزد و زمان لازم برای تولید هر واحد محصول و همچنین کلیه هزینه های سربار متغییر تولیدی و غیر تولیدی که با تغییر در حجم فعالیت نوسان میکند،پیش بینی گردد. برخی از هزینه های عملیاتی مسقیما در ارتباط با سطح تولبد تغییر کرده و برخی دیگر از اقلام هزینه و مخارج کلا و یا بعضا دارای ماهیت ثابت هستند.بودجه نهایی باید معرف یک پیش بینی محافظه کارانه عملیاتی باشد و چنانچه سطح تولید پیش بینی شده قابل حصول باشد و مدیریت بر اسا رابطه موجود بین هزینه –سطح تولید- سود تصمیم به اجرای عملیات گیرد،نهایت کوششکلیه سطوخ مدیریت نسبت به کنترل هزینه ها ضروری خواهد بود.

8-3-2- کنترل هزینه ها از طریق حسابداری سنجش مسئولیت:

برای کنترل هزینه ها باید موارد زیر مورد نظر قرار گیرد.

الف:تعیین مسئولیت ها
ب:محدود نمودن کوشش های هر فرد به کنترل هزینه های تحت مسئولیت وی
ج:گزارش عملکرد هر فرد
تعیین مسئولیت کنترل هزینه ها مستلزم تعیین دقیق چارچوب"اختیار" است.نمودار سازمانی بیانگر تشکیلات سازمانی است و با پیگیری این چارچوب،افرادی که مسئول کنترل هزینه ها هستند،مشخص میگردند.این افراد همچنین باید در تعیین هزینه های برنامه ریزی یا بودجه بندی شده تحت کنترل خود مشارکت داشته باشند.نه تنها مسئولیت هزینه ها بلکه مسئولیت درآمد فروش و سود وزیان نیز باید بعهده مدیران معینی باشد،مسئولیت سود منتج از مسئولیت درآمد هزینه میباشد.
یکی از جنبه های ضروری از حسابداری سنجش مسئولیت،محدود نمودن کوشش های هر فرد به کنترل هزینه های تحت مسئولیت او میباشد.گزارش عملکرد هر مدیر باید دقیقا هزینه های قابل کنترل او را مشخص کند.البته هر هزینه باید در حوزه مسئولیت یک فرد قرار گیرد.این مرحله از مسئولیت غالبا در پیچ و خم های طبقه بندی هزینه به شکلی که در فصل بعد نشان داده میشود،گم میگردد.
در مرحله گزارشگری و اندازه گیری که قبلا به آن اشاره شد،در نظر گرفتن بودجه هر قسمت به عنوان جزءلاینفکی از کل بودجه واحد تجاری،حائز اهمیت میباشد.هرچه کوشش ها و موفقیت یک سرپرست در کنترل هزینه هایی که تحت مسئولیت او است بیشتر باشد،شانس واحد تجاری برای رسیدن به هدف که همانا سود برنامه ریزی شده است،بیشتر خوهد بود.
کنترل هزینه ها به مبنایی برای مقایسه نیاز دارد.هزینه هایی بودجه شده مبنایی اساسی برای مقایسه ارائه میدهند.هزینه ها و مخارج استاندارد یا از پیش تعیین شده زیر بنای اصلی روش های کنترل هزینه را تشکیل میدهند.مقایسه هزینه ها و مخارج واقعی با استاندارد ها،انحارف از برنامه تعیین شده را آشکار میسازد و از این طریق میتوان به بررسی علل بروز اینگونه انحرافات پرداخت و در جهت رفع آنها اقدام لازم به عمل آورد.

8-3-3- اندازه گیری سود سالیانه یا دوره منجمله هزینه یابی موجودی ها:

اندازه گیری سود سالیانه و یا سود دوره برای کل یک واحد تجاری شامل وضع هزینه های آن دوره از درآمد همان دوره بر مبنایی یکنواخت میباشد.فرایند وضع هزینه های دوره از درآمد های همان دوره مستلزم تفکیک هزسینه های کوتاه مدت ار بلند مدت است.هر چه دوره طولانی تر باشد،دقت این فرایند بیشتر خواهد بود.گزارش سالیانه یک واحد تجاری منعکس کننده اثرات تفکیک هزینه های تخصیص یافته به کالا های فروش رفته از هزینه های تخصیصی یافته به کالا های موجود در انبار میباشد.این روش تفکیک همواره یکی از ویژگی های حسابداری صنعتی بوده است.اینگونه هزینه ها تحت عنوان هزینه های تاریخی یا هزینه های گذشته شناخته میشود.
گزارش فعالیت های کوتاه مدت ،میان دوره یا دوره ای برای مقاصد کنترل های داخلی و حل مشکلات خاص مدیریت مفید میباشد.در چنین گزارشاتی ابتدا هزینه های متغییر به کالای ساخته شده تخصیص میابند و سپس هزینه های متغییر مربوط به واحد های فروش رفته طی دوره مورد گزارش ،به عنوان هزینه دوره تلقی میگردند.ولی روش تخصیص هزینه های ثابت به موجودی های بر مبنائی اختیاری استوار بوده و فرایند وضع آنها از درآمد همان دوره به یکی از طریق زیر امکان پذیر است:
الف:تخصیص کل هزینه های ثابت به حساب هزینه های دوره در مقابل درآمد همان دوره (هزینه یابی مستقیم)
ب:تلقی هزینه های سربار ثابت ساخت به عنوان هزینه محصول و سایر هزینه های ثابت به عنوان هزینه های دوره(هزینه یابی جذبی)
ج:وضع کل هزینه های ثابت/فاعم از تولیدی یا غیر تولیدی بر مبنای فروش محصولات در بلند مدت.
سه روش فوق طی یک دوره نسبتا طولانی به نتایج مشابهی منجر میشود ولی در یک دوره کوتاه مدت که هزینه فعالیت ها با درآمد مربوطه هماهنگی ندارند،سود های متفاوتی ارائه میگردد.از آنجاییکه انتخاب هریک از روش های فوق تا اندازه ای اختیاری اس لذا هیچ یک از آنها به طور مداوم و در کلیه شرایط بهترین نتیجه را ارائه نمیدهد، شرایط متفاوت ممکن است روش های متفاوتی را ایجاب کند.

8-3-4- کمک در تعیین قیمت های فروش و روش قیمت گذاری

تعیین قیمت های سود آور قابل اعمال طی یک دوره مستلزم آگاهی از هزینه و حجم فروش است. در مرحله برنامه ریزی،آگاهی از هزینه های آتی و نواسانات احتمالی تولید و فروش زمینه تصمیم گیری مدیریت را در مورد روش قیمت گذاری به منظور بازیافت تمامی هزینه ها و تحصیل سود،حتی در شرایط نامناسب،فراهم مینماید. اگر چه عرضه و تقاضا یکی از مهمترین عوامل قیمت گذاری است. ولی هزینه ها و کاربرد مناسب آنها در قیمت گذاری محصولات واحد تجاری نیز نقش موثری ایفا مینماید.

ارائه اطلاعات هزینه به منظور فرایند های تجزیه و تحلیل و مراحل تصمیم گیری

برنامه ریزی مدیریت،همانگونه که بودجه بندی بلند مدت نشان میدهد،شامل استراتژی های تجاری برای یک یا بیشتر از یک سال است.برای اجرای استراتژی بلند مدت مدیریت باید تغییرات تاکتیکی و تصمیماتی که شامل انتخاب اشکال مختلفی از فعالیت هستند را اتخاذ کند و در این خصوص حسابداران نیز باید درآمد و هزینه های مورد نیاز مدیریت را در رابطه با اجرای استراتژی بلند مدت محاسبه و ارائه مینماید.تغییر در روش های تولید،ساخت یا خرید قطعات،جایگزینی تجهیزات،جانشین ساختن مواد،قبول یا رد یک قیمت یا یک سفارش مستلزم انجام برخی هزینه های واقعی مورد انتظار یا تحصیل یک سری درآمد های جدید مربوط به هر موقعیت خاص میباشد.

8-4- طبقه بندی هزینه ها

طبقه بندی هزینه ها به منظور تهیه اطلاعات هزینه ای ضروری است.با توجه به پنج هدف تشریح شده در صفحات قبل،این طبقه بندی برای مدیریت واحد تجاری مفید خواهد بود.بنابر این طبقه بندی هزینه ها به طریق زیر صورت میگیرد.

۱-از طریق ماهیت اقلام هزینه(طبقه بندی طبیعی)

۲-با توجه به دوره حسابداری که هزینه ها به آن مربوط میشوند.

۳-از طریق گرایش به تغییر در ارتباط با تغییر در سطح تولید یا حجم فعالیت

۴-از طریق ارتباط آن ها با محصول

۵-از طریق ارتباط آنها با دوایر تولیدی

۶-برای مقاصد برنامه ریزی و کنترل

۷-برای فرایند های تجزیه و تحلیل

8-4-1- طبقه بندی طبیعی هزینه ها

فرایند طبقه بندی هزینه و مخارج را میتوان با گروه بندی ساده کلیه هزینه های تولیدی بر حسب سه عامل اصلی هزینه(مواد ،کار و سربار) آغاز کرد. در یک واحد تولیدی کل هزینه های عملیاتی به دو گروه تقسیم میشود.۱)هزینه های ساخت ۲)هزینه های تجاری

8-4-1-1- هزینه های ساخت

هزینه های ساخت غالبا هزینه تولید یا هزینه کارخانه نامیده میشود و عبارتست از جمع هزینه های مواد مستقیم ،کار مستقیم و سربار کارخانه. طی دوره حسابداری آن قسمت از هزینه های ساخت مه بیانگر کالای ساخته شده است،به حساب موجودی کالای ساخته شده منتقل گردیده . در حالی که کالاهای تکمیل نشده در حساب کالای در جریان ساخت باقی میمانند.

8-4-1-2- هزینه های تجاری

این هزینه ها نیز به دو گروه تقسیم میشوند:۱)هزینه های بازاریابی (توزیع و فروش) ۲) هزینه های اداری و تشکیلاتی. وقوع هزینه های بازاریابی از زمانی است که کالای تولید شده برای فروش آماده میگردد. هزینه های بازاریابی در برگیرنده هزینه های فروش و تحویل کالا است. هزینه های اداری امل هزینه های واقع شده به منظور کنترل و اداره واحد تجاری میباشد.غالبا برخی از این اغلام

مانند حقوق مدیران اجرایی به عنوان هزینه های ساخت و بازاریابی تلقی میگردند.جمع هزینه های ساخت و تجاری دوره بـه عنـوان "هزینه های ساخت و فروش " شناخته میشود .طبقه بندی اصلی هزینه ها باید شامل طبقه بندی فرعی نیز گردد.نمودار زیر نتـایج حاصل از طبقه بندی کل هزینه های عملیاتی و هر یک از اقلام هزینه را نشان میدهد.

تجزیه و تحلیل کل هزینه عملیاتی

مواد مستقیم + دستمزد مستقیم = بهای اولیه

+

مواد غیر مستقیم + دستمزد غیر مستقیم + سایر هزینه های غیر مستقیم = سربار کارخانه

شامل:
ملزومات مصرفی
کارخانه نظیر روغن
،گریس و غیره ...

شامل:
سرپرستی
بازرسی
حقوق کارکنان
دفتری کارخانه
اوقات تلف شده

شامل:
اجاره
بیمه
عوارض
استهلاک
تعمیرات و نگهداری
نیرو
حرارت
سربار متفرقه کارخانه
ابزار آلات مصرفی

=

هزینه های تولیدی

+

هزینه های توزیع و فروش + هزینه های اداری = هزینه های اداری و توزیع و فروش

شامل:
حقوق
کارمزد
تبلیغات
نمونه های اهدایی
مسافرت
اجاره
تلفن و تلگراف
نوشت افزار
پست
حمل به خارج
متفرقه

شامل:
حقوق
اجاره
حسابرسی
مشکوک الوصول
تلفن و تلگراف
نوشت افزار
پست
متفرقه

=

جمع هزینه های عملیاتی

8-4-2- طبقه بندی هزینه ها با توجه به دوره حسابداری که با آن مربوط میشود

هزینه های با توجه به دوره حسابداری به دو گروه عمده تقسیم میشوند:

۱) هزینه های سرمایه ای ۲)هزینه های جاری .

منافع یک هزینه سرمایه ای به دوره های آتی تسری می یابد و به عنوان یک قلم دارایی طبقه بندی میگردد در حالیکه منافع یک هزینه جاری محدود به دوره جاری است و به عنوان یک قلم هزینه طبقه بندی میشود. هزینه ای که در یک مقطع از زمان به عنوان دارایی طبقه بندی گردیده هنگام مصرف (مانند مصرف مواد خام) یا مستهلک شدن(ماشین آلات) به هزینه جاری تبدیل میشود.تمایز بین هزینه های جاری و سرمایه ای به منظور وضع صحیح هزینه ها از درآمد و اندازه گیری دقیق سود دوره ضروری است.

اگر چه تمایز بین یک هزینه سرمایه ای و جاری به طور کلی ممکن میباشد ولی تفسیر دقیق و کاربرد آن همواره عملی نیست.طبقه بندی اولیه در بسیاری حالات به :

۱)برخورد و اقدامات مدیریت نسبت به این هزینه ها و ۲) ماهیت عملیات واحد تجاری بستگی دارد.

تصمیم مدیریت در باره طبقه بندی هزینه ها غالبا متاثر از سهولت یا دقتی است که از طریق آم هزینه ها ممکن است به محصولات دوایر ،مناطق . غیره تحصیصی داده شود.مبلغ هزینه و تعداد ثبت های تفصیلی و مدارک مورد نیاز از جمله عوامل موثر در تفکیک هزینه های جاری از سرمایه ای میباشد.هر طبقه بندی که تصمیم به اعمال ؤن گرفته میشود ، بهای تمام شده یک واحد و سود گزارش دشه برای دوره مالی را میتواند تحت تاثیر قرار دهد.

8-4-3- طبقه بندی هزینه ها از طریق گرایش به تغییر در ارتباط با تغییر در سطح تولید و حجم فعالیت

برخی از هزینه ها مستقیما با تغییرات در سطخ تولید تغییر میکنند. در حالیکه بر خی دیگر از هزینه ها با تغییر سطح تولید کم و بیش ثابت میمانند.اگر سیستم حسابداری صنعتی به این تمایز توجه کافی نکند،هزینه های نباشته و گزارش شده برای برنامه ریزی استراتژیک واحد تجاری یا برای هزینه یابی هریک از محصولات یا خدمات ارزش چندانی برای مدیریت نخواهد داشت.

مواد و کار مستقیم غالبا جزو هزینه های متغییر محسوب میگردند.سربار کارخانه و هزینه های غیر تولیدی باید با توجه به ماهیت ثابت یا متغییر بودن اقلام تشکیل دهنده اینگونه هزینه ها،بررسی شوند.بدون توجه به روند ثابت یا متغییر بودن هزینه ها بودجه بندی و کنترل هزینه ها موفقیت آمیز نخواهد بود.تفکیک هزینه ها به ثابت و متغییر پیش نیازی برای بودجه بندی برنامه ریزی و تجزیه و تحلیل موفقیت آمیز و مطلوب هزینه ها خواهد بود.

به طور کلی ویژگی هزینه های متغییر عبارتند از:

۱)قابلیت تغییر کل هزینه در ارتباط مستقیم با تولید ۲)ثابت بودن هزینه نستی هر واحد حتی در شرایط تغییر سطح تولید ۳)تخصیص ساده و تقریبا دقیق به دوایر عملیاتی و ۴)کنترل وقوع و مصرف آنها به وسیله سرپرستان دوایر

هزینه های زیر در طبقه بندی هزینه های متغییر قرار میگیرند.:

-سربار متغییر کارخانه	-حمل مواد به داخل کارخانه
-مواد غیر مستقیم	-هزینه نظافت کارخانه
-سوخت	-ابزار آلات مصرفی
-نیرو	-ضایعات

-اضافه کاری(در صورتیکه جزء هزینه های مستقیم منظور نشده باشد)

-اوقات تلف شده(خرابی ماشین آلات)

ویژگی های هزینه های ثابت عبارتند از:
۱)ثابت بودن میزان هزینه در سطوح تولید تعیین شده ۲)کاهش هزینه ثابت هر واحد با افزایش سطح تولید ۳)تخصیص به دوایر از طریق تصمیمات مدیریت یا روش های تسهیم هزینه ۴)کنترل وقوع هزینه ها از طریق مدیران اجرایی.
هزینه های زیر در طبقه بندی هزینه های ثابت قرار میگیرند:

- سربار ثابت کارخانه	- حقوق نکهبان
-حقوق مدیران	-استهلاک ساختمان وماشین آلات
-تعمیرات و نکهداری ساختمان ها	- اجاره محل کارخانه
-عوارض نوسازی ساختمان های کارخانه	-بیمه ساختمان و ماشین آلات کارخانه

طبقه بندی هزینه ها به ثابت یا متغییر ممکن است در نتیجه تصمیمات مدیریت باشد.برای مثال مدیریت ممکن است به ۱)اجاره یک کامیون بر اساس کیلومتر های کارکرد(هزینه متغییر) و یا ۲)خرید کامیون و مستهلک نمودن آن از طریق خط مستقیم(هزینه ثابت) تصمیم گیری نماید.
برخی از اقلام سربار کارخانه ماهیتی نیمه متغییر دارند یعنی شامل هر دو جزء ثابت و متغییر میباشند. به عبارت دیگر هزینه نیمه متغییر دارای جزء ثایتی است که در هر سطح تولید میزان آن کاهش نمیابد در حالیکه جزء متغییر آن برای هر واحد ثابت میماند.برای مثال هزینه برق،ممکن است برای روشنایی ساختمان کارخانه و یا به کار انداختن ماشن آلات استفاده شود. برق مصرفی برای روشنایی کم و بیش ثابت خواهد بود زیرا در صورت وجود فعالیت های تولیدی،برق ساختمان ها باید بدون توجه به سطح تولید روشن نگهداشته شود. بالعکس برق مورد استفاده ماشن آلات ،به نسبت میزان استفاده از ماشین آلات تغییر خواهد کرد.
اقلام زیر عموما شامل هر دو جزء ثابت و متغییر هزینه میباشند:

-سربار نیمه متغییر تولید	- سرپرستی
- بازرسی	- خدمات رفاهی
-دایره حقوق و دستمزد	-خدمات اداری کارخانه
-دایره کارگزینی	-انبارداری
-دایره حسابداری صنعتی	-حرارت،روشنایی و نیرو
-تعمیرات و نگهداری ماشن آلات و تجهیزات	

برای مقاصد عملی بهتر است که تمامی هزینه های تولیدی و غیر تولیدی به هزینه های متغییر و ثابت طبقه بندی گردند.

8-4-4- طبقه بندی هزینه ها از طریق ارتباط آنها با محصول

هزینه های ساخت متشکل از مواد مستقیم،کار مستقیم و سربار کارخانه میباشد. ترکیب مواد مستقیم و کار مستقیم ،بهای اولیه نامیده میشود.ترکیب کار مستقیم و سربار کارخانه که بیانگر هزینه تبدیل مواد مستقیم به محصول ساخته شده است ، بهای تبدیل یا هزینه تبدیل نامیده میشود.

مواد مستقیم شامل کلیه موادی است که بخش جدایی ناپذیر از کالای ساخته شده را تشکیل داده و باید مستقیما در محاسبه بهای تمام شده کالا منظور گردد. چوب برای ساختن میز و صندلی،فولاد برای ساختن بدنه اتومبیل و نفت خام برای ساختن بنزین نمونه هایی از مواد مستقیم هستند.امکان شناسایی مواد اولیه و همچنین سهولت ایجاد یک رابطه مستقیم بین این مواد و کالای ساخته شده یکی از عوامل مهم در طبقه بندی مواد اولیه به عنوان مواد مستقیم میباشد.چسب و میخ مورد استفاده در میز و صندلی بی شک جزوی از کالای ساخته شده میباشند ولی به منظور هزینه یابی،بعلت غیر اقتصادی بودن محاسبه سهم مواد مزبور در هر واحد کالا،اینگونه اقلام به عنوان مواد غیر مستقیم طبقه بندی میگردند.

کار مستقیم عبارتست از کاری که به طور مستقیم صرف تبدیل مواد اولیه به کالای ساخته شده میگردد.هزینه دستمزد کارگران ماهر و ساده را که بتوان به کالاهای تولید شده تخصیص داد ،کار مستقیم گویند.

سربار کارخانه که سربار ساخت،سربار تولید یا هزینه های غیر مستقیم تولیدی نیز خوانده میشودبه هزینه مواد غیر مستقیم،کار غیر مستقیم و سایر هزینه های تولید که نمیتوان آن ها را به سهولت و به طور مستقیم به اقلام مشخص تولید ،سفارش یا محصول اختصاص داد،اطلاق میگردد.به بیان ساده تر سربار کارخانه شامل کلیه هزینه های ساخت به جز مواد مستقیم و کار مستقیم است.

مواد غیر مستقیم عبارتست از موادی که برای تکمیل کالا ضروری بوده ولی به علت ناچیز بودن مصرف ان در تولید کالا یا پیچیدگی در محاسبه و نسبت دادن مستقیم آن به یک واحد کالانتوان آن را به عناون مواد مستقیم طبقه بندی کرد.چسب ،نخ ،میخ و ... اقلامی هستند که به عنوان مواد غیر مستقیم یاد میشوند.مواد مصرفی کارخانه از قبیل روغن،گریس،پارچه تنظیف و ... که برای نگهداری محیط کار و ماشین آلات مورد نیاز هستند،از حمله مواد غیر مستقیم هستند.

کار غیر مستقیم را میتوان بر خلاف کار مستقیم،به کاری که مستقیما تاثیری در ساخت و ترکیب کالای ساخته شده ندارد،اطلاق کرد.کار غیر مستقیم شامل هزینه دستمزد سرکارگران،نگهبانان و آن گروه از کارکنان میباشد که به کار تعمیر و نگهداری و خدماتی که مستقیما به تولید مربوط نمیگردد اشتغال دارند.

8-4-5- طبقه بندی هزینه ها از طریق ارتباط آن ها با دوایر تولیدی

یک کارخانه عموما همراه با دوایر آن برای مقاصد تولیدی سازمان میابد.تفکیک کارخانه ها به دوایر،اساس و پایه مهمی برای طبقه بندی و گرد آوری بعدی هزینه ها به وسیله این دوایر،به منظور دستیابی به ۱)بودجه بندی هزینه ها،حسابداری سنجش مسئولیت و کنترل و ۲)هزینه یابی دقیق تر میباشد.

8-4-5-1- دوایر تولیدی و خدماتی

دوایر یک کارخانه عموما به دو گروه تقسیم میشوند :۱)دوایر تولیدی ۲)دوایر خدماتی

یک دایره تولیدی قسمتی است که در آن عملیات دستی و ماشینی مستقیما روی قسمت هایی از کالای تولید شده انجام میگیرد.به طور دقیق تر دوایر تولیدی از قبیل دایره تراش،پرس و مونتاژاز قسمت هایی هستند که میتوان هزینه ان ها را به خاطر داشتن نقش مستقیم در تولید به حساب کالای ساخته شده منظور کرد.

در بسیاری از موارد دوایر تولیدی به مراکز هزینه تقسیم میشوند.در مواردیکه در یک دایره بیش از دو نوع ماشین در عملیات ساخت یک کالا شرکت دارند،ایجاد مراکز هزینه موجب افزایش دقت هزینه یابی میگردد.برای مثال در تولید لباس و پارچه های کتان،دایره تولیدی شانه زنی را میتوان به مراکز هزینه از قبیل باز کزدن پنبه،شانه زنی،کشیدن و زیسندگی تقسیم کرد.

یک دایره خدماتی قسمتی است که به طور مستقیم به تولید اشتغال نداشته ولی خدمات خاصی را به نفع ستر دوایر انجام میدهد.در برخی موارد دوایر خدماتی علاوه بر دوایر تولیدی،ممکن است خدماتی را به سایر دوایر خدماتی ارائه دهد.هزینه واقع شده در عملیات دوایر خدماتی معرف بخشی از کل سربار کارخانه بوده و باید از طریق نرخ سربار کارخانه ،جذب تولید شود.برخی از دوایر خدماتی که در بسیاری از واحد های صنعتی مشابه هستند عبارتند از:دایره دریافت کالا،بازرسی،انبار،تعمیرات و نگهداری،حضور و غیاب،دستمزد و حقوق،جسابداری صنعتی،بودجه ،آمار و اطلاعاتفامور عمومی،رستوران و نگهبانی.

8–4–5–2– تفکیک دوایر به منظور هزینه یابی و حسابداری سنجش مسئولیت

نمودار سازمانی یک واحد تجاری را به دوایر ،قسمت ها و یا وظایف مختلف تقسیم میکند.اگر چه تفکیک دوایر غالبا در وهله اول برای مقاصد اداری انجام میگیرد ولی این تفکیک و ایجاد قسمت ها از نقطه نظر :۱)هزینه یابی و ۲)کنترل هزینه به وسیله بودجه دوایر ،نیز اهمیت دارد.

به منظور هزینه یابی فممکن است کارخانه به دوایر مختلف تقسیم شود و هر دایره نیز ممکن است به مراکز هزینه تقسیم گردد.با گذشت کالا از یک دایره یا یک مرکز هزینه،هزینه هایی از قبیل ۱)مواد مستقیم ۲)کار مستقیم و ۲)سهمس از سربار کارخانه بر اساس نرخ سربار کارخانه هر دایره به حساب بهای تمام شده کالای ساخته شده منظور میگردد.

به منظور کنترل هزینه ،بودجه ای با مشارکت فعال مدیران عملیاتی برای هر دایره و مرکز هزینه تعیین میگردد.سهریم از مدیران واحد تجاری باید نسبت به کنترل هزینه ها احساس مسئولیت کنند.با توجه به اینکه هدف اصلی کنترل هزینه ها است لذا بودجه یک دایره باید هزینه های مورد تصمیم گیری مدیران را به وضوح مشخص کند.تعیین هزینه های مورد تصمیم گیری،باید با توجه به حیطه مسئولیت بوده . بنابر این قابلیت کنترل آن ها بستگی به زمان و سطح سازمانی از نظر گزارش دهی دارد.به عبارت دیگر تمام هزینه ها باید در سطحی از مدیریت و در چارچوب زمانی مشخص قابل کنترل بوده و هیچ هزینه ای نمیتواند برای همیشه به صورت غیر قابل کنترل باقی بماند.

8-4-6- طبقه بندی هزینه ها برای مقاصد برنامه ریزی و کنترل

سیستم اطلاعات هزینه یک واحد تجاری ،اطلاعات مورد نیاز برای تهیه و اجرای بودجه و تعیین هزینه های استاندارد را ارائه میدهد.

بودجه : در بسیاری از واحد های تجاری بر آورد هزینه های سربار کارخانه اولین مرحله تهیه بودجه محسوب میشود.هنگامی که تمامی مراحل فروش ،مهندسی ،تولید،بازاریابی و اداری، در یک بودجه دقیق هماهنگ شد ،بودجه مبدل به برنامه مدون مدیریت برایآینده میشود.بودجه از یک طرف تمامی مدیران را موظف به ارائه یک برنامه کار عملی و مقبول میسازد و از طرف دیگر برنام های ارائه شده را به یک واحد همگن مبدل ساخته و تفاوت های بین فعالیت های برنامه ریزی شده و واقعی را به کلیه سطوح مدیریت منتقل کرده و شرایط نامناسبی را که نیاز به عملیات اصلاحی دارد مشخص میکند.بودجه نه تنها به افزایش هماهنگی بین افراد ،تشریح سیاست های انجام برنامه ها کمک میکند بلکه استفاده موفقیت آمیز از آن،هماهنگی و وحدت هدف لازم را در میان کارکنان واحد تجاری به وجود می آورد.

هزینه های استاندارد: هزینه های استاندارد در ارتباط نزدیک با بودجه میباشد.هزینه های استاندارد ،هزینه های از پیش تعیین شده برای مواد مستقیم،کار مستقیم و سربار کارخانه میباشد.استاندارد ها با استفاده از اطلاعات انباشته ،تجارب گذشته و دستاورد های تحقیقاتی ،تعیین گردیده و استاندارد تعیین شده برای هزینه مواد ،کار و سربار کارخانه پایه و اساس بودجه بندی قرار میگیرد.از آنجایی که استاندارد ها در فرایند تعیین قیمت ،نقش مهمی دارند،لذا باید به طور واقع بینانه تعیین گردند.

به منظور مشاهده و اندازه گیری نوسانات،هریک از استاندارد ها ،هزینه مربوطه را تحت شرایط ثابت و مشخص ارائه میکند. اندازه گیری انحراف از استاندراد تعیین شده با کمک حساب های انحراف امکان پذیر است.این انحرافات مشابه مقایسه های بودجه ای است که در ان ها اطلاعات واقعی با اطلاعات از پیش تعیین شده مقایسه میشود.وجه تشابه انحرافات و مقایسه های بودجه ای در آن است که هر دو با جسابداری سنجش مسئولیت در ارتباط می باشند. اگر چه باید توجه داشت که بررسی استاندارد ها به لحاظ تجزیه و تحلیل انحرافات،از حد مقایسه صرف بسیار فراتر است.هزینه های استاندارد ابزار حسابداری برای کمک به حل مشکلات مدیران میباشد.

8-4-7- طبقه بندی هزینه ها برای فرایند های تجزیه و تحلیل

هزینه ها به عنوان مبنای تجزیه و تحلیل عبارتند از هزینه های پیش بینی شده ای که وقوع آن ها ناشی از انجام هریک ار فعالیت های مورد نظر واحد تجاری،میباشد.در تجزیه و تحلیل های مدیریتبه منظور اخذ تصمیم،هریک از انواع محتلف هزینه باید مورد

توجه خاصی قرار بگیرد.مدیریت هناگ تصمیم گیری پیرامون امکان جایگزینی محصولات بااید به بررسی دقیق هزینه های فرصت های از دست رفته بپردازد.چنانچه توسعه تسهیلات تولیدی مورد نظر باشد،هزینه های مربوط ،هزینه هایی است که در آینده به وقوع میپیوندد.اگر یک طرح(دارایی)اجبارا کنار گذارده شود یا در صورتیکه بازیافت هزینه های سرمایه ای آن به طور کامل از طریق درآمد میسر نباشد،مدیریت واحد تجاری با وضعیتی از هزینه روبروست که تحت عنوان "هزینه هدر رفته"نامیده میشود. میزان این هزینه هدر رفته عبارت است از ارزش دفتری طرح(دارایی)مزبور در لحظه کنار گذاری و ارزش فروش آن.
اگرچه مئارد فوق بر جنبه های مدیریت حسابداری تاکید دارند ،ولی باید توجه داشت که حسابداری در تحلیل نهایی همان حسابداری مدیریت است. رشد فوق العده سریع واحد های تجاری موجب توسعه جساب داری صنعتی به عنوان بخشی مجزا در حسابداری گردیده است.حسابداری صنعتی باید اولین قدم در راه تفکیک و شناخت بخش مهمی از حسابداری،یعنی حسابداری مدیریت تلقی گردد.

حسابداران هزینه را از دست دادن منابع برای دستیابی به هدفی خاص تعریف می کنند .یا اندازه پولی که برای رسیدن به یک مقصود معین در گذشته مصرف شده یا در نظر است در آینده مصرف شود.
در حسابداری صنعتی واژه هزینه همواره همراه با اصطلاحات توصیفی به کار برده میشود مثلا هزینه مواد , هزینه تبدیل ,هزینه از دست رفتن فرصت وغیره.هریک از این اصطلاحات مبین ویژگیهایی از فرایند اندازه گیری ,مبنای طبقه بندی و مقصود از بکارگیری هزینه ای است که اندازه گیری میشود.
تعریف دیگر هزینه عبارت است از کاهش ناخالص داراییها و یا افزایش ناخالص بدهی ها است که ناشی از فعالیت های انتفاعی یک واحد تجاری بوده .و سبب تغییر حقوق صاحبان سرمایه می گردد.

8-4-8- مدیریت هزینه :

مجموعه عملیاتی است که مدیران انجام می دهندتا بطور پیوسته هزینه ها را کنترل کرده و کاهش دهند.
موضوع هزینه :آگاهی مدیران از هزینه یک شیی یا چیز خاص مثل یک محصول , خدمت یا فرایند جدید آنها را در امر تصمیم گیری یاری می دهد ما این شیی یا چیز خاص را موضوع هزینه می نامیم موضوع هزینه در واقع همان شیی یا کالایی است که مدیر در رابطه با آن دست به تصمیم گیری میزند.که می تواند محصول,خدمت,طرح,مشتری,فعالیت و غیره باشد.در واقع هر چیزی است که اندازه گیری جداگانه هزینه های آن مطلوب و مورد نیاز است.
در واقع موضوع هزینه مقصدی است که هزینه ها به آن منتسب و تخصیص داده میشوند .

8-4-9- عامل هزینه (محرک هزینه):

متغیری است که بر هزینه کل اثر می گذارد مثلا زمان و هزینه و تعدادیا به عبارت دیگر عاملی است که بر جمع هزینه ها اثر می گذارد یعنی تغییر در میزان و اندازه محرک هزینه باعث تغییر در جمع مبلغ هزینه های مربوط به موضوع هزینه مورد نظر می شود
هزینه متغیر :
هزینه ای است که در مجموع به نسبت تغییر در عامل هزینه تغییر می کند.
هزینه ثابت :
هزینه ای است که با وجود تغییر در عامل هزینه ثابت باقی می ماند.هزینه به خودی خود نه ثابت است نه متغیر ثابت یا متغیر بودن هزینه به موضوع مورد نظر بستگی دارد.
شرکت تولیدی:
مواد اولیه را از عرضه کنندگان خریده تغییر شکل می دهد و به عنوان کالای ساخته شده به مشتریان عرضه می کند .و دارای ۳ نوع موجودی است.موجودی مواد مستقیم,موجودی کالای در جریان ساخت,موجودی کالای ساخته شده
هزینه های مستقیم ساخت :

آن گروه از هزینه های مرتبط با کوششهایی که در جهت ساخت صرف می شود و براحتی قابل ردیابی به یک واحد محصول خاص می باشد مثل مواد مستقیم ,دستمزد مستقیم .

هزینه های غیر مستقیم یا سربار ساخت :

هیچ کس به درستی نمی داند که هزینه ساخت یک واحد محصولی که توسط کارخانه تولید میشود چقدر است مگر اینکه کارخانه یا موسسه مورد نظر تنها یک نوع محصول تولید کند.در چنین وضعیتهایی کلیه هزینه ساخت به محصول مورد نظر منظور می شود . اما در شرایطی که محصولات متنوع و خدمات گوناگون تولید و عرضه می شود هزینه های ساخت واقع شده برای تمامی محصولات باید بین آنها تخصیص یابد .

تمامی هزینه های مرتبط با کوششهای ساخت غیر از هزینه های مستقیم ساخت که در واقع رابطه مستقیمی بامحصولات تولیدی ندارد را هزینه های سربار ساخت می نامند.

هزینه های سربار ساخت به آن بخش از هزینه های کوششهای ساخت اطلاق می شود که نمی توان آنها را به سهولت و یا به گونه ای مقرون به صرفه به یک واحد محصول یا یک سفارش معین ردیابی کرد . هزینه های سربار جنبه عمومی و کلی دارند و به محصولات مختلف یا به بیان بهتر به موضوعات گوناگون هزینه مربوط می شوند و به همین دلیل برخی آنها را هزینه های عمومی ساخت نیز می نامند .نمونه های بارز هزینه های سربار ساخت عبارتند از : مواد غیر مستقیم ساخت ,دستمزد غیر مستقیم تولید ,هزینه آب و برق وگاز مصرفی کارخانه ,هزینه تعمیر و نگهداری ماشین الات تولیدی , هزینه استهلاک ماشین الات و ساختمان کارخانه.

بهای اولیه :

یا هزینه اولیه جمع هزینه مواد مستقیم و هزینه دستمزد مستقیم است

هزینه تبدیل:

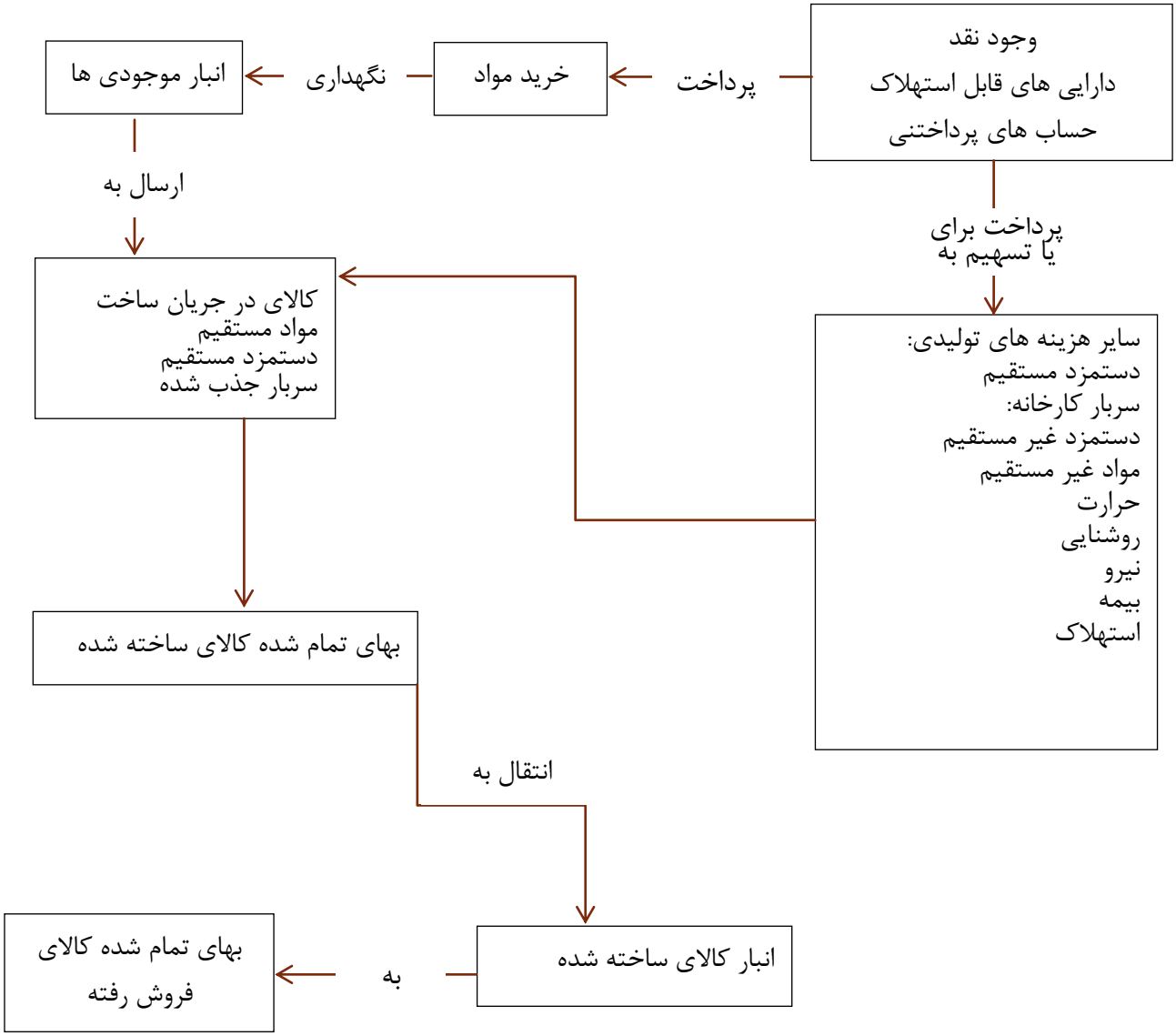
به جمع هزینه دستمزد مستقیم و سربار ساخت گویند.

هزینه از دست دادن فرصت :

عبارت از دست دادن هر گونه فرصتی است که به خاطر پرداختن به فعالیت دیگر از آن فرصت صرفنظر می شود .

8–5– گردش هزینه های تولیدی

گردش هزینه های تولیدی در نمدار زیر مشخص شده است



هزینه یابی

آنچه در این فصل می آموزیم:

- ✓ تعریف هزینه یابی
- ✓ هزینه یابی سنتی
- ✓ هزینه یابی سفارش کار
- ✓ هزینه یابی مرحله ای
- ✓ نارسایی های سیستم هزینه یابی سنتی
- ✓ هزینه یابی مدرن

9–1– هزینه یابی

یعنی اندازه گیری و محاسبه بهای تمام شده تولیدات, که یکی از وظایف حسابداری صنعتی محسوب می شود .مدیر یک واحد صنعتی همواره با مسایلی مواجه است که باید بدون فوت وقت مناسبترین پاسخ را برای آنها پیدا کند تکنیکهای هزینه یابی یکی از موثر ترین ابزارهای کار در این زمینه می باشد

هدف اولیه از بکارگیری هر سیستم هزینه یابی در هر شرکت تولیدی یا خدماتی دستیابی به هزینه محصولات یا خدماتی است که تولید و ارایه می شود . سیستم هزینه یابی باید در عمل اقتصادی و مقرون به صرفه باشد و بتواند به تخصیص مبلغ هزینه ها به هریک از محصولات و خدمات به گونه ای منجر شود که هزینه منابع لازم برای ساخت آن محصولات را به نحوی معقول انعکاس دهد نظر به اینکه فناوریهای ساخت سازمان تولید و ترکیب محصولاتی ساخته می شود در شرکتهای مختلف متفاوت است بنابراین انتظار می رود سیستم هزینه یابی نیز در شرکتهای گوناگون متفاوت باشد . سیستم هزینه یابی در هر شرکت باید به گونه ای طراحی شود که بتواند نیازهای ناشی از شکل مشخص سیستم تولید آن شرکت را تامین کند.

سیستم هزینه یابی مجموعه منظم و هم بسته ای از قواعد , روشها و فنونی است که بوسیله آنها میتوان منابع مصرف شده یا بکار رفته در تولید (کالا یا خدمات) را شناسایی ,جمع آوری ,تجزیه و گزارش کرد و نهایتا قیمت تمام شده پروژه , طرح , کالای ساخته شده و یا خدمت انجام شده را محاسبه نمود.

هدف اصلی از هزینه یابی عبارت است از کمک به مدیریت در جریان تصمیم گیری عملیاتی از طریق محاسبه و تعیین قیمت تمام شده هر فعالیت یا مجموعه هم بسته ای از فعالیتهای موسسه.

پیش از آن که به صورتی مفصل درباره سیستمهای هزینه یابی بحث کنیم یادآوری سه نکته ارزشمند است :

- برای طراحی و انتخاب سیستم هزینه یابی توجه به هزینه و منفعت سیستم بسیار مهم است . هزینه بکارگیری سیستم ها شامل هزینه آموزش مدیران و کارکنان بسیار بالا ست . مدیران باید تنها زمانی به استقرار یک سیستم پیچیده تن دهند که به فزونی منافع سیستم نسبت به هزینه های آن اعتقاد راسخ داشته باشند.
- سیستم باید متناسب با فعالیتها و کارهای شرکت باشد و نه بر عکس .سیستمهایی که مدیران عملیاتی آنها را گمراه کننده می دانند بدترین سیستمها می باشد.
- به کمک سیستم هزینه یابی می توان ارقام هزینه را گزارش کرد که نشانگر نحوه مصرف منابع سازمان بوسیله یک موضوع هزینه خاص (نظیر محصولات ,خدمات , مشتریان) است .

روشهای سنتی هزینه یابی :

سیستم هزینه یابی را می توان بر حسب هدف و موضوع به انواع زیر تقسیم بندی کرد :

- هزینه یابی ادواری
- هزینه یابی دایمی
- هزینه یابی تاریخی
- هزینه یابی استاندارد
- هزینه یابی سفارش کار
- هزینه یابی مرحله ای

قبل از بررسی سیستم های هزینه یابی فوق بهتر است مفاهیم و اصول اولیه را تعریف کنیم

9–2– سیستم هزینه یابی سنتی :

در سیستم هزینه یابی سنتی مجموع هزینه های سربار یک واحد تولیدی بر کل اقلام مختلف تولیدی تقسیم می شود و میزان سربار مصرفی هر واحد تولیدی به این شکل محاسبه می گردد برای درک بهتر به مثال زیر توجه کنید :

مثال :شرکت اطلس دو نوع دزد گیر اتومبیل به نام های یاسمن و نسترن را تولید می کند محصول یاسمن در تیراژ بالا به میزان ۲۵۰۰۰ واحد سالانه تولید می شود ولی محصول نسترن در تیراژ پایین به میزان ۵۰۰۰ واحد در سال تولید می گردد . هر کدام از این محصولات نیاز به یک ساعت کار مستقیم دارد بنابراین برای تولید ۳۰۰۰۰ (۵۰۰۰+۲۵۰۰۰) واحد به میزان ۳۰۰۰۰ ساعت کار مستقیم نیاز است . هر ساعت کار مستقیم ۳۰۰۰ تومان هزینه دارد . هزینه های سربار این شرکت ۱۵۰ میلیون تومان در سال است. بنابراین برای هر واحد محصول هزینه های سربار به صورت ۱۵۰۰۰۰۰۰۰/۳۰۰۰۰۰۰ یعنی ۵۰۰۰ تومان برآورد می گردد.نهایتا هزینه مواد اولیه مورد نیاز برای هر دزد گیر یاسمن و نسترن به تر تیب برابر را ۴۰۰۰۰ و ۳۰۰۰۰ تومان می باشد .

بنابراین:

هزینه های تولیدی	محصول یاسمن	محصول نسترن
مواد مستقیم	۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
کار مستقیم	۳۰۰۰	۳۰۰۰
سربار تولید	۵۰۰۰	۵۰۰۰
مجموع	۴۸۰۰۰	۳۸۰۰۰

بنابراین بر اساس روش سنتی هر واحد محصول یاسمن و نسترن به ترتیب ۴۸۰۰۰ و ۳۸۰۰۰ تومان هزینه در بر دارد .روش سنتی روش سریعی برای محاسبه قیمت تمام شده یک کالا می باشد .

با این وجود این روش ممکن است نتایج گمراه کننده ای در بر داشته باشد.

حال پس از این تعریفات مقدماتی به انواع سیستمهای هزینه یابی سنتی می پردازیم

هزینه یابی ادواری □سیکلی,دوره ای یا تناوبی):

سیستم هزینه یابی ادواری اطلاعات محدودی از قیمت تمام شده کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده بدست می دهد .از ویژگی های بارز این سیستم آن است که در پایان دوره مالی از طریق انبار گردانی و موجودی گیری (فهرست برداری از موجودی انبار)می باید اصلاحات و تعدیلات لازم را در موجودیهای جنسی به عمل آورد تا قیمت تمام شده محصول قابل محاسبه شود .سیستم هزینه یابی ادواری سیستم کاملی نیست و معمولا در کارگاهها و موسسات کوچک تولیدی کاربرد دارد .

در این سیستم از حسابداری کارخانه استفاده نمی شود و فقط در دفتر کل حسابداری مالی ,حسابهای تولید اضافه می گردد و در طی دوره نیز امکان محاسبه قیمت تمام شده محصول وجود ندارد زیرا تا انبار گردانی صورت نگیرد نمی توان اطلاع مفیدی از موجودی های جنسی به عمل اورد .

9–3– روشهای مرسوم در هزینه یابی سنتی :

9-3-1- هزینه یابی تاریخی (تحققی یا واقعی):

سیستم هزینه یابی تحققی , سیستمی است که منحصرا هزینه های تحقق یافته را جمع آوری و ثبت و ضبط و تجزیه و تحلیل و گزارش مینماید . منظور از هزینه واقعی همان هزینه تحقق یافته است که مستند به صورتحساب ,سند و مدرک می باشد.چون هزینه واقعی در زمان وقوع ثبت و ضبط می شود ,به آن هزینه تاریخی نیز می گویند زیرا مبتنی به تاریخ وقوع هزینه است .

هزینه یابی استاندارد :

در سیستم هزینه یابی استاندارد ,هزینه های تولیدی با همکاری مهندسین , کارشناسان , تکنسین ها و مدیران و سرپرستان کارخانه و کارگاه قبلا تعیین و دقیقا بااستفاده از روش علمی (نه برمبنای حدس و گمان)محاسبه و برای تعیین قیمت تمام شده تولید و تصمیم گیری مدیریت موسسه , بکار گرفته می شود .

سیستم هزینه یابی استاندارد , به هیچ وجه سیستم هزینه یابی تاریخی را حذف نمی کند بلکه همگام با سیستم هزینه یابی تحققی , به مدیریت برای برنامه ریزی , کنترل و تصمیم گیری موثرا کمک می نماید . سیستم هزینه یابی استاندارد در حسابداری کارخانه و برای محاسبه قیمت تمام شده کالا مورد استفاده قرار می گیرد .

در این روش مواد اولیه به هزینه از پیش تعیین شده و برآوردی که انعکاسی از هزینه های عادی یا هزینه های مورد انتظار در آینده است , ارزشگذاری و به تولید منظور می شود . در این روش اقلام وارده به انبار و صادره از انبار تنها براساس مقدار در مدارک مربوط ثبت و بدین ترتیب در کارهای دفتری و هزینه های پردازش اطلاعات صرفه جویی می شود .

تفاوت بین هزینه واقعی و هزینه استاندارد مواد اولیه خریداری شده در حسابی موسوم به حساب انحراف نرخ خرید مواد ثبت می شود . این حساب مدیریت را کمک می کند تا دریابد بین هزینه های واقعی مواد و هدفهای برنامه ریزی شده یا برآوردهای از پیش تعیین شده , چه میزان تفاوت وجود دارد .

در این روش مواد اولیه براساس ارزش استاندارد به تولید منظور می شود و بدین ترتیب از هزینه یابی ذاتا نامعقول مبتنی بر روشهای هزینه های واقعی جلوگیری می کند . مقدار مصرف استاندارد مواد اولیه برای تولیدات واقعی براساس نرخهای استاندارد نیز به مدیریت امکان می دهد , حوزه های مشکل دار شرکت را کشف کند و اقدامات اصلاحی را در اسرع وقت به عمل آورد .

هزینه یابی استاندارد یک نوع هزینه یابی بخصوصی است که در آن بهای تمام شده یک کالا براساس زمان استاندارد و عوامل استاندارد تعیین می گردد. استفاده از هزینه یابی استاندارد دارای مزایای بسیاری می باشد به عنوان مثال در صورتی که هزینه استاندارد تولید محصول دانسته شده باشد می توان هزینه های واقعی را با آنها مقایسه نمود و عملکرد مدیریت را براساس آنها مورد نقد و بررسی قرار داد .

اصولا هزینه های استاندارد را به سه بخش هزینه های استاندارد مواد مستقیم , دستمزد مستقیم , و هزینه های سربار تقسیم می کنند .

مثلا جدول زیر نشان دهنده استاندارد قیمت مواد مستقیم برای تولید یک قوطی رنگ یک کیلو گرمی می باشد :

اقلام	قیمت
قیمت خرید	۱۲۰۰
هزینه حمل و نقل	۳۰۰
بهای استاندارد مواد مستقیم	۱۵۰۰

به منظور بررسی میزان استفاده مواد مستقیم در تهیه یک محصول بخصوص استاندارد مقداری نیز برای آن در نظر گرفته می شود که بر اساس آن مواد خام مصرفی , میزان دور ریز جایز و خرابی مواد باید در حد و اندازه مشخصی قرار گیرد .به مجموع عوامل این مقادیر استاندارد مواد مستقیم مورد مصرف در تهیه هر واحد محصول اطلاق می گردد. جدول زیر این موضوع را برای مثال مورد استفاده نشان می دهد:

اقلام	مقدار(کیلو گرم)
مواد خام مورد نیاز	۳/۵
ضایعات مجاز	۰/۴
خرابی مجاز	۰/۱
مقدار استاندارد مواد مستقیم	۴

بنابر اطلاعات استاندارد بدست آمده از جداول فوق هزینه استاندارد یک کیلوگرم رنگ به صورت : ۱۵۰۰*۴=۶۰۰۰ محاسبه می گردد.

مشابه قسمت قبل هزینه استاندارد کار مستقیم عبارت از هزینه ای است که برای یک ساعت کار مستقیم صرف می گردد.جدول زیر دستمزد یک ساعت کار استاندارد را نشان می دهد:

اقلام	قیمت
نرخ حقوق ساعتی	۱۶۰۰
مالیات	۱۶۰
بیمه	۳۲۰
هزینه استاندارد کار مستقیم	۲۰۸۰

برای بدست آوردن زمان استاندارد نیز براساس روشهای زمان سنجی و مطالعه کار می توان این قلم را محاسبه نمود مطابق با جدول زیر:

اقلام	زمان (ساعت)
زمان تولید واقعی	۱/۵
استراحت وتمیز کاری	۰/۲
تنظیم و زمان بیکاری	۰/۳
زمان استاندارد کار مستقیم	۲

بنابر این برای محاسبه هزینه استاندارد تولید یک واحد محصول میزان زمان استاندارد برای یک ساعت کار در هزینه یک واحد محصول ضرب می گردد.که در مثال ما این عدد ۴۱۶۰ تومان می شود.

نهایتا اقلام مربوط به هزینه استاندارد سربار تولید باید مورد مطالعه و محاسبه قرار گیرد .:

فرض کنید برای تولید یک واحد محصول نیاز به ۲ ساعت کار استاندارد باشد .فرض کنید شرکت مورد مطالعه در نظر داشته باشد تا به میزان ۱۰۰۰۰۰لیتر تولید داشته و کل هزینه های سربار نیز برابر یکصد میلیون تومان باشد .فرض کنید از این یکصد میلیون تومان ۴۰میلیون تومان آن مربوط به اقلام متغیر و ۶۰ میلیون تومان آن مربوط به اقلام ثابت باشد در این صورت هزینه سربار تولید یک واحد محصول به صورت جدول زیر محاسبه می گردد:

اقلام	میزان هزینه(میلیون تومان)	میزان تولید	هزینه هر واحد سربار
متغیر	۴۰	۱۰۰۰۰۰	۴۰۰
ثابت	۶۰	۱۰۰۰۰۰	۶۰۰
مجموع	۱۰۰		۱۰۰۰

از آنجاییکه برای تولید یک واحد محصول نیاز به ۲ ساعت کار می باشد بنابر این هزینه استاندارد سربار یک واحد محصول برابر ۲۰۰۰=۲*۱۰۰۰ تومان می باشد .

بنابراین هزینه استاندارد ساختی یک **واحد** محصول به صورت جدول زیر خلاصه می شود :

عوامل اساسی بهای محصول	مقدار استاندارد	قیمت استاندارد	هزینه استاندارد
مواد مستقیم	۴کیلو	۱۵۰۰	۶۰۰۰
کار مستقیم	۲ ساعت	۲۰۸۰	۴۱۶۰
هزینه های سربار	۲ ساعت	۱۰۰۰	۲۰۰۰
مجموع			۱۲۱۶۰

بنابراین مجموع هزینه های استاندارد ساخت یک واحد از این محصول برابر ۱۲۱۶۰ تومان می گردد.

9-3-2- مقایسه سیستم هزینه یابی مرحله ای و سفارش کار

در بسیاری از شرکتهای تولیدی , اطلاعات مرتبط با هزینه های تولید اساسا با استفاده از یکی از سیستمهای هزینه یابی سفارش کار یا مرحله ای , گرد آوری , انباشت و به محصولات , سفارشات و خدمات تخصیص داده می شود . سیستم های هزینه یابی مرحله ای و سفارش کار دو رویکرد متفاوت برای گرد آوری و انباشت هزینه های ساخت و تخصیص این هزینه ها به محصولات و سفارش ها محسوب می شوند.

تفاوت بین سیستم هزینه یابی مرحله ای و هزینه یابی سفارش کار :

سیستم هزینه یابی مرحله ای در کارخانجاتی قابل اجراست که محصولات آنها به شکل مداوم و مستمر در یک رشته فرایند پیوسته ساخته می شود .

پس از تکمیل فرایند ساخت , محصولات تکمیل شده به انبار کالای ساخته شده منتقل می شود.درچنین کارخانجاتی محصولات اساسا طبق نیاز و خواست مشتری خاصی تولید نمی شوند و محصولات تولید شده نیز معمولا مشخص و مشابه می باشند .به همین دلیل , هزینه یابی مرحله ای را هزینه یابی عملیات مستمر نیز می نامند.

بنابر این , هزینه یابی عملیات مستمر و پیوسته وقتی بکار گرفته می شود که محصولات یا خدمات برای عرضه به خریداران باید به انجام یکسری عملیات معین در یک رشته از فرایند های متوالی و مشخص ساخته و پرداخته شوند.هزینه های ساخت بر حسب تعداد محصولی که در خلال یک دوره معین از این عملیات و فرایندهای ساخت بدست می آید و به حساب عملیات و فرایند های مزبور منظور می گردد میانگین می شود .با بکار گیری هزینه یابی عملیات مستمر شناسایی و ردیابی هزینه ها با واحدهای مشخص هزینه یا به عبارت دیگر با موضوعات مشخص هزینه امکان پذیر نیست . در نتیجه هر واحد محصول یا خدمت ناگزیر از طریق توزیع هزینه های ساخت بین تمامی محصولات همگون و خدمات مشابهی که ظرف یکدوره معین ساخته و پرداخته می شوند تعیین می گردد.

به بیان دیگر در سیستم هزینه یابی سفارش کار هزینه ها براساس سفارشها گرداوری و انباشت می شوند درحالیکه در سیستم هزینه یابی مرحله ای گرداوری و انباشت هزینه ها برحسب مراحل عمل و فرایند های مختلف ساخت صورت می گیرد و سپس هزینه های انباشته برحسب هر یک از مراحل و فرایندهای ساخت براساس مقدار محصولی که در هریک از این مراحل در خلال یک دوره معین تولید شده است , میانگین می شود .به همین دلیل , هزینه یابی مرحله ای را هزینه یابی میانگین نیز می نامند.

مثلا در سازمانهایی که تنها یک نوع محصول مشخص یا خدمت معین تولیدو عرضه می شود هزینه میانگین هر واحد بازده را می توان با بکارگیری فرمول زیر به سهولت محاسبه کرد :

$$\text{میانگین هزینه برای هر واحد بازده} = \frac{\text{جمع هزینه های واقع شده در یک دوره}}{\text{جمع تعداد محصولات یا خدمت تولید شده طی آن دوره}}$$

در شرکتها و موسسات تک محصولی مشکلات چندانی در مورد نحوه تخصیص و ردیابی هزینه ها وجود ندارد . اما در این گونه سازمانها اغلب به دلیل ماهیت سرمایه بر بودن عملیات کنترل موثر هزینه ها امری حیاتی است و مدیریت در این گونه موسسات همواره در جهت حصول اطمینان از این که از ظرفیت در دسترس و قابلیتهای موجود بگونه ای اثر بخش استفاده می شود کوشش می کند.

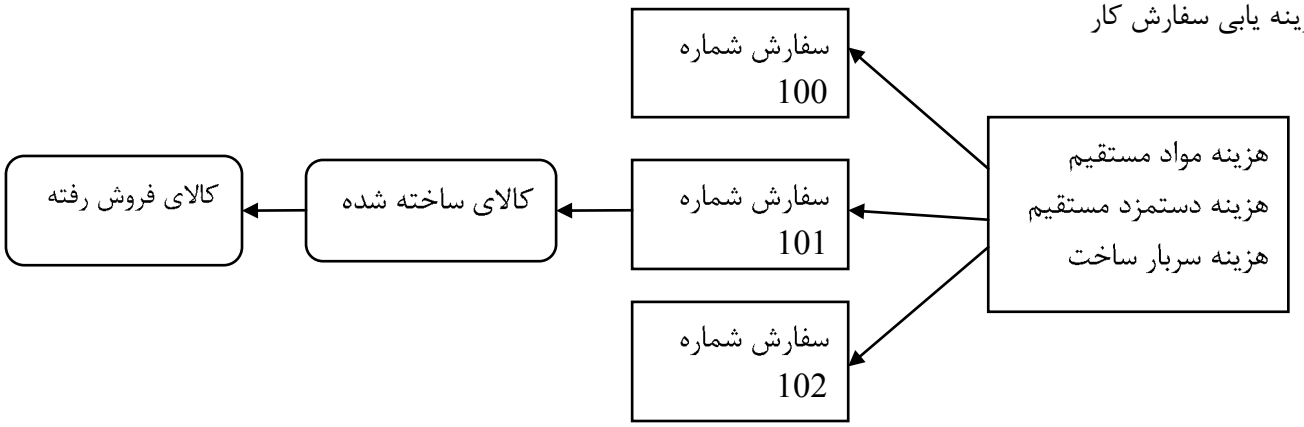
در مقابل در سیستم های هزینه یابی سفارش کار عملیات ساخت هنگامی آغاز می شود که از مشتریان سفارشی در یافت شود .هر سفارشی براساس خواست و نیاز مشتری مربوط و مشخصات ارایه شده توسط وی نیاز به مواد اولیه خاص ,عملیات متفاوت یا حتی عبور از فرایندهای مختلف ساخت دارد. در نتیجه هر سفارشی به عنوان موضوع نهایی هزینه با سفارش دیگر تفاوت دارد .

گاه شرکتها ناگزیر می شوند به تولید محصولاتی بپردازند که این محصولات علاوه بر داشتن خصوصیات عام لازم است از ویژگیهای خاصی که مورد نظر مشتری مشخصی است نیز برخوردار باشد .در چنین وضعیتهایی شرکت ها برای هزینه یابی تولیدات خود از

سیستمی موسوم به هزینه یابی عملیات استفاده می کنند که ترکیبی از برخی ویژگیهای هر دو سیستم هزینه یابی مرحله ای و سفارش کار است . مثلا در هزینه یابی عملیات هزینه مواد مستقیم مانند هزینه یابی سفارش کار به دسته های محصول تخصیص می یابد اما هزینه های دستمزد مستقیم و سربار ساخت همانند هزینه یابی مرحله ای با بکارگیری یک نرخ میانگین جذب برای هزینه های تبدیل به تمامی واحدهای تولید شده تخصیص داده می شود.

در شکل زیر تفاوت در نحوه گرد آوری و انباشت هزینه ها در هریک از سیستمها سفارش کار و مرحله ای نشان داده شده است:

سیستم هزینه یابی سفارش کار



9–4– هزینه یابی سفارش کار:

سیستم هزینه یابی محصولات در هر سازمان و موسسه ای اگرچه ویژگی های خاص خود را داراست اما اساسا مبتنی بر نوع فعالیتی است که سازمان و موسسه مورد نظر به ان اشتغال دارد . به بیان دیگر سازمانهای شاغل در فعالیتهای مشابه دارای سیستم هزینه یابی با ویژگیهای اساسا مشابه هستند .

سیستم هزینه یابی سفارش کار توسط سازمانها و شرکتهایی بکار گرفته می شود که محصولات خود را در دسته های مجزا که تفاوت اساسی بین آنها وجود دارد تولید می کنند . به بیان دیگر در این گونه سازمانها هر یک از واحدهای هزینه با سایر واحدهای هزینه تفاوت دارد و هریک ویژگیهای انحصاری خود را دارند .

در این سیستم هر دسته محصول به عنوان یک سفارش مجزا و یک موضوع هزینه مشخص محسوب می شود . سیستم هزینه یابی سفارش کار با هدف تخصیص هزینه ها به هریک از این سفارشها طراحی می شود .سپس برای د ستیابی به هزینه متوسط هر واحد محصول موضوع هریک از سفارشها , هزینه تخصیص یافته به هر سفارش را می توان برحسب واحدهایی از محصول که به آن سفارش مربوط می شود به شکل میانگین محاسبه کرد .

تمامی هزینه هایی که به خاطر ساخت یک سفارش معین انجام می گیرد در کارت هزینه آن سفارش گرد اوری و منظور می شود . چنانچه تکمیل یک سفارش مستلزم عبور آن از دوایر تولیدی متعدد باشد , هزینه هایی که در هر دایره رخ می دهد , در کارت هزینه سفارش مزبور گردآوری و انباشت می گردد . هنگامیکه سفارش کامل شد , هزینه هر واحد محصول موضوع آن سفارش از طریق تقسیم کردن جمع هزینه های انباشته و منظور شده در کارت هزینه سفارش مورد نظر بر تعداد واحدهای تولید شده مرتبط با آن سفارش , تعیین می شود.

در شرایطی که محصولات تولیدی در یک دایره و در طی یک دوره معین ناهمگون است یعنی ساخت محصولات مختلف نیازمند استفاده از مقادیر و ترکیبهای متفاوتی از منابع گوناگون است , برای اندازه گیری بهای تمام شده تولیدات بکارگیری سیستم هزینه یابی سفارش کار یک راه حل منطقی است زیرا در چنین وضعیتهایی هزینه ساخت محصولات گوناگون یکسان نیست .

به تعبیر دیگر هزینه یابی سفارش عبارت است از مجموع قواعد و روشهای جمع آوری , تشخیص , ثبت و تخصیص هزینه های تولید به تفکیک سفارشات یا به دسته های متمایز و مشخص از واحدهای محصول در فرایند تولید (از شروع تا خاتمه عملیات تولید).

سیستم هزینه یابی سفارش در موسساتی کاربرد دارد که معمولا سفارش پذیرند و یا اینکه انواع مختلف محصولات آنها از لحاظ مشخصات مواد , ویژگیهای کار , تکنولوژی تولید و ماشین الات وتجهیزات مورد استفاده , تفاوت بارز و اساسی دارند . از جمله موسساتی که از سیستم هزینه یابی سفارش استفاده می کنند می توان شرکتهای ساختمانی ,کشتی سازی , هواپیما سازی , چاپ و نشر , پیمانکاری و تعمیرگاههای اتومبیل را نام برد.

در سیستم هزینه یابی سفارش , برای هر سفارش کارت سفارش با شماره مخصوص(کد) در نظر گرفته می شود . در این سیستم در خواست مواد از انبار باید دارای کد سفارش باشد , برای کارگران از بلیت کار استفاده می شود , زیرا دقیقا باید مقدار زمان مصرف شده توسط هر کارگر روی هر سفارش , معلوم و قابل محاسبه باشد .در این سیستم به صورت همزمان نمی توان هزینه های سربار واقعی را به سفارش تخصیص داد زیرا همیشه بین تکمیل سفارش وتحقق سربار تقدم و تاخر زمانی وجود دارد به همین دلیل موسسات تولیدی سفارش پذیر ناگزیر از کاربرد سربار جذبی با نرخ مشخص می باشند .بنابر این می توان گفت که سیستم هزینه یابی سفارش معمولا سیستم ترکیبی است .

به بیان دیگر می توان گفت در این سیستم هزینه ها به یک واحد یک دسته یا مقدار انبوهی از یک محصول یا خدمت مشخص تسهیم (سرشکن) میشود . مقصود از سفارش کار فعالیتی است که به موجب آن برای عرضه یک محصول مشخص یا خدمت مشخص به بازار منابع مصرف میشود . معمولا محصول یا خدمت برای خواست یا سفارش مشتری تولید یا عرضه می شود , همانند خدمات حسابرسی که توسط موسسات حسابرسی ارایه می شود .

برای تسهیم هزینه ها بین سفارش ها ۶ مرحله طی می شود :

۱. تعیین سفارش که به عنوان موضوع هزینه انتخاب می شود
۲. تعیین هزینه های مستقیم سفارش (ساعت کار * نرخ واقعی دستمزد مستقیم هر ساعت کار)
۳. تعیین مخازن هزینه های غیر مستقیم مرتبط با سفارش .یاداوری این نکته ضروری است که تعیین نرخ هزینه های غیر مستقیم واقعی تنها در پایان سال امکان پذیر است.
۴. انتخاب مبنای تخصیص هزینه های غیر مستقیم به سفارش (مثلا ساعت کار حرفه ای)
۵. محاسبه نرخ هر واحد مبنای تخصیص برای تخصیص هزینه های غیر مستقیم به سفارش .

$$\text{نرخ هزینه غیر مستقیم واقعی} = \frac{\text{مجموع هزینه های غیر مستقیم}}{\text{مقدار واقعی مبنای تخصیص هزینه}}$$

۶. سرشکن کردن هزینه ها به موضوع هزینه از طریق جمع کردن کلیه هزینه های مستقیم و غیر مستقیم .

9-4-1- ویژگیهای هزینه یابی سفارش کار :

۱-تعداد کمی یا تعداد محدودی از محصول به جریان تولید گذاشته می شود یعنی در این سیستم تولید انبوه وجود ندارد
۲-هر سفارش یا هر دسته مشخصی از محصول جداگانه هزینه یابی می شود
۳-زمان شروع یا خاتمه عملیات تولیدی هر سفارش یا هر دسته مشخص از محصول بدرستی و به سهولت قابل تشخیص است
۴-هر سفارش طبق مشخصات اعلام شده سفارش دهنده (از نظر ویژگیهای فنی) یا طبق مشخصات ویژه برنامه تولید ساخته می شود
۵-هزینه سنگینی به هر واحد محصول تعلق می گیرد به سبب محدودیت تولید و تکنولوژی ساخت
۶-برای کلیه سفارشات یک حساب کار در جریان در در دفتر کل نگهداری می شود که به حساب کنترل کار در جریان سفارشات موسوم است.

۷-برای هر سفارش یا هر دسته مشخص محصول یک حساب فرعی در دفتر معین (کارت سفارش) نگهداری می شود بدیهی است کلیه این حسابهای فرعی تحت کنترل حساب کار در جریان در دفتر کل قرار دارند و الزاما مانده حساب دفتر کل باید با مجموع مانده های حسابهای فرعی سفارشات برابر و دارای ماهیت یکسان باشد .

اطلاعات مرتبط با جزییات بهای تمام شده ساخت هر سفارش که شامل هزینه های مواد مستقیم دستمزد مستقیم و سربار ساخت است در کارت هزینه آن سفارش بطور مشخص انعکاس می یابد .

ردیابی هزینه های مواد مستقیم و دستمزد مستقیم با هریک از سفارشها نسبتا آسان است اما هزینه های سربار ساخت را نمی توان به سهولت با سفارشها ردیابی کرد .هزینه های سربار ساخت مخزنی از هزینه های ناهمگون ساخت نظیر مواد غیر مستقیم , دستمزد غیر مستقیم , آب , برق , استهلاک و تعمیرات است .ویژگی مشترک تمامی این هزینه های گوناگون این است که اغلب ارتباط مستقیم با هیچ یک از سفارشها ندارند یا مبلغ آنها جزیی است اما همگی بخاطر انجام عملیات تولید واقع و جزء هزینه های مرتبط با کوششهای ساخت محسوب می شوند. فرایند تخصیص هزینه های سربار ساخت به سفارشها را اصطلاحا جذب هزینه سربار ساخت می نامند.

نرخ از پیش تعیین شده برای جذب هزینه سربارساخت:

دایره حسابداری صنعتی برخی از مقیاسهای مرتبط با فعالیت های تولیدی را برای استفاده به عنوان مبنای جذب هزینه سربار ساخت انتخاب می کند در سیستمهای هزینه یابی به این مقیاسها عموما محرکهای هزینه مبتنی بر حجم فعالیت گفته میشود .

نمونه های بارز این محرکها یا به عبارت دیگر مبانی جذب هزینه های سربار ساخت عبارتند از :

ساعت کار مستقیم , ساعت کار ماشین الات , مقدار تولید , هزینه مواد مستقیم مصرفی و هزینه دستمزد مستقیم .

برای تعیین نرخ از پیش تعیین شده هزینه سربار ساخت لازم است ابتدا موارد زیر برآورد شود :

۱. جمع مبلغ هزینه های سربار ساخت که انتظار می رود در خلال دوره زمانی آتی رخ دهد.
۲. جمع مبلغ یا مقدار محرک هزینه که در خلال همان دوره زمانی واقع یا استفاده خواهد شد .

پس از برآورد عوامل بالا نرخ از پیش تعیین شده هزینه سربار ساخت به شرح زیر محاسبه می شود:

$$\text{نرخ از پیش تعیین شده هزینه سربار ساخت} = \frac{\text{برآورد مبلغ هزینه سربار ساخت}}{\text{برآورد میزان محرک هزینه}}$$

مثلا فرض کنید در شرکت صنعتی گچسر برای تخصیص هزینه های سربار ساخت به سفارشها از ساعت کار ماشین آلات به عنوان مبنا استفاده می شود .هزینه های سربار این شرکت برای سال آینده در مجموع ۹۰۰۰۰۰۰۰ریال و جمع ساعات ماشین آلات که انتظار می رود در سال آتی بکار گرفته شود به میزان ۱۰۰۰۰ساعت برآورد شده است . نرخ از پیش تعیین شده هزینه سربار ساخت در این شرکت ۹۰۰۰۰۰۰۰/۱۰۰۰۰و درنتیجه ۹۰۰۰ ریال می باشد .

امروزه در مباحث مربوط به نرخ از پیش تعیین شده برای جذب هزینه سربار ساخت بر اصطلاح محرک هزینه تاکید می شود زیرا این اصطلاح به شکلی روزافزون در حال جایگزین شدن با اصطلاح سنتی مبنای جذب است .علاوه براین , که در سیستمهای سنتی هزینه یابی بر بکارگیری محرک یگانه هزینه که مبتنی برحجم فعالیت است تاکید میشود در حالیکه در سیستم جدید هزینه یابی یعنی هزینه یابی برمبنای فعالیت که در آینده در باره آن صحبت خوهد شد بر محرکهای چند گانه هزینه تاکید می شود .

کارت سفارش کار: از این کارت جهت جمع آوری هزینه های مربوط به یک سفارش استفاده می شود. در واقع جمع صورتهای هزینه های سفارش ، مانده حساب کنترل کالای در جریان ساخت را تشکیل می دهد.

شرکت ...

نام مشتری : ... **شماره سفارش : ....**

نوع محصول: .... **تاریخ شروع : .....**

تاریخ تکمیل : ....

مواد مستقیم			**دستمزد مستقیم**			**سربار جذب شده**		
مقدار	**نرخ**	**مبلغ**	**ساعت**	**نرخ**	**مبلغ**	**مبنا**	**نرخ**	**مبلغ**

خلاصه هزینه های انجام شده :

		فروش	.....
مواد مستقیم	.....	**هزینه تولید**	(.....)
دستمزد مستقیم	.....		
بهای اولیه	.....	**سود نا ویژه**	.....
سربار جذب شده	.....	**هزینه های عملیاتی**	(.....)
جمع	.....	**سود سفارش**	.....

– **مواد مستقیم :** از روی نسخه برگ در خواست مواد از انبار به طور روزانه یا هفتگی نوشته می شود

– **دستمزد مستقیم** : از روی خلاصه ای که از برگ ساعات کارکرد کارگران تهیه می شود به طور روزانه یا هفتگی نوشته می شود.

– **سربار جذب شده :** سربار از پیش تعیین شده است که براساس ساعات کار مستقیم ، دستمزد مستقیم و مواد مستقیم به کار می رود و یا سایر مبنا ها به سفارش تخصیص می یابد

در بعضی از کارت های سفارش کار ، هزینه های اداری وتشکیلاتی و توزیع و فروش نیز آمده است تا سود بر آوردی را به سادگی برای هر سفارش محاسبه کرد . هر گاه کار سفارش به اتمام برسد، کارت سفارش جمع زده می شود ، این جمع شامل مواد مصرفی واقعی ، دستمزد مستقیم واقعی و سربار جذب شده بر آوردی می باشد. جمع این اقلام ، قیمت تمام شده (هزینه تولید) سفارش را نشان می دهد.

مثال :

کارگاه تولیدی سپاهان مهر ازروش هزینه یابی سفارش کار استفاده می کند ، اطلاعات زیر مربوط به دریافت سفارش شماره ۱۵۵ کالای الف از شرکت سامان می باشد که در تاریخ ۸۶/۵/۱ شروع و در تاریخ ۸۶/۵/۳۰پایان یافت.

مواد مصرف شده ۲۰۰کیلو به نرخ هر کیلو ۱۰۰۰۰ریال

کار مستقیم تولیدی ۹۰ ساعت به نرخ هر ساعت ۵۰۰۰۰ریال

سربار ساخت به مقدار ۱۵۰٪دستمزد مستقیم

هزینه های اداری وتوزیع وفروش به ترتیب ۲۰٪ و۳۰٪ بهای اولیه

بهای فروش۲۰۰۰۰۰۰۰ریال

مطلوبست: تهیه برگ هزینه سفارش کار و تعیین سود و زیان حاصل از فروش سفارش

کارت سفارش کار

شرکت سپاهان مهر

نام مشتری : شرکت سامان — **شماره سفارش : ۱۵۵**

نوع محصول: کالای الف — **تاریخ شروع :۸۶/۵/۱**

تاریخ تکمیل :۸۶/۵/۳۰

مواد مستقیم			دستمزد مستقیم			سربار جذب شده		
مقدار	نرخ	مبلغ	ساعت	نرخ	مبلغ	مبنا	نرخ	مبلغ
۲۰۰	۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	۹۰	۵۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰۰	٪۱۵۰	۶۷۵۰۰۰۰

خلاصه هزینه های انجام شده :		**فروش**	۲۰۰۰۰۰۰۰
مواد مستقیم	۲۰۰۰۰۰۰	**هزینه تولید**	(۱۳۲۵۰۰۰۰)
دستمزد مستقیم	۴۵۰۰۰۰۰	**سود نا ویژه**	۶۷۵۰۰۰۰
بهای اولیه	۶۵۰۰۰۰۰	**هزینه های اداری** ۱۳۰۰۰۰۰	
سربار جذب شده	۶۷۵۰۰۰۰	**هزینه های توزیع** ۱۹۵۰۰۰۰	
		هزینه های عملیاتی	۳۲۵۰۰۰۰
جمع هزینه ساخت	۱۳۲ ۵۰۰۰۰	**سود سفارش**	۳۵۰۰۰۰۰

9–5– سیستم هزینه یابی مرحله ای

روش هزینه یابی مرحله ای در صنایع تولید کننده محصولات شیمیایی،نفت ،نساجی،لاستیک،سیمان،کفش،پلاستیک و غیره مورد استفاده قرار میگیرد.این نوع سیستم هزینه یابی توسط کارخانجات سازنده پیچ و مهره و قطعات الکترونیکی کوچ نیز به کار گرفته میشود.کارخانجات مونتاژ کع تولید کننده محصولاتی از قبیل مشاین تحریر،اتومبیل،هواپیما و وسایل خانگی میباشند را میتوان به عنوان سایر صنایعی نام برد که از این روش استفاده میکنند و بالاخره برخی از واحد های خدماتی از قبیل شرکت شرکت گاز و آب و برق نیز میتوانند سیستم هزینه یابی مرحله ای را استفاده کنند.بنابر این میتوان چنین استنباط نمود که هزینه یابی مرحله ای در

مواردی به کار برده میشود که مراحل ساخت به صورت مداوم و پیوسته بوده یا واحد تجاری انبوهی از یک یا چند کالا را تولید کند.در حقیقت روش های هزینه یابی مرحله اغلب روش های خسابداری صنعتی تولید انبوه با مداوم نامیده میشود.
توع عملیات تولید واحد تجاری مشخص کننده سیستم هزینه یابی مورد نیازآن واحد میباشد.برای مثال یک کارخانه سازنده ماشین آلات که تولید آن بر طبق سفارش دریافتی است،از سیستم هزینه یابی سفارش کار استفاده میکند در صورتی که یک کارخانه تولید کننده مواد شیمیایی از سیستم مرحله ای سود میبرد.در کارخانه سازنده ماشین آلات فوق، جهت گرد آوری هزینه ها ی مواد، دستمزد و سربار کارخانه مربوط به هر سفارش از کارت هزینه سفارش استفاده میشود.در حلی که کارخانه تولید محصولات شیمیایی قادر به مشخص کردن هزینه های فوق الذکر برای هر سفارش خاص نمیباشد زیرا هر سفارش جزئی از عملیات مداوم و پیوسته تولید محسوب میگردد و در نتیجه تشخیص و تفکیک هر سفارش غیر ممکن است.در چنین شرایطی هزینه یک واحد کالای ساخته شده از طریق تقسیم جمع هزینه های دوره بر تعداد واحد های ساخته شده طی همان دوره بدست خواهد آمد.

9-5-1- روش ها و ویژگی های هزینه یابی مرحله ای

ویژگی سیستم هزینه یابی مرحله ای به شرح زیر است:
۱-به منظور گرد آوری ،تلخیص و محاسبه بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده و هزینه کل تلید از گزارش هزینه تولید استفاده میشود.
۲-هزینه واقع شده در هر دایره به حساب کالای در جریان ساخت همان دایره بدهکار میشود.
۳-اطلاعات مربوط به تولید هر دایره گرد آوری و سپس توسط هماد دایره گزارش میگردد.
۴-کالا های در جریان ساخت در پایان عملیات هر دایره به صورت معادل آحاد تکمیل شده بیان میشود.
۵-جمع هزینه هایی که به حساب هر دایره بدهکار گردیده اند بر جمع تعداد کالا های تولید شده در آن دایره تقسیم میشود تا میانگین بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده برای یک دوره خاص تعیین گردد.
۶-بهای تمام شده واحد هایی که طی عملیات ضایع گردیده اند محاسبه و به بهای تمام شده واحد های سالم تولید شده ،اضافه میگردد.
۷-بهای تمام شده واحد های تکمیل شده هر دایره به دایره بعد انتقال یافته و نهایتا بهای تمام شده کالای تکمیل شده در پایان دوره محاسبه مبگردد.
سیستم هزینه یابی مرحله ای به منظور دستیابی به موارد زیر طرح ریزی میشوند:
۱-گرد آوری هزینه،دستمزد و سربار کارخانه در هر دایره توسط مسئول همان دایره
۲-تعیین بهای تمام شده یک واحد مالای تولید شده در هر دایره
۳-انتقال بهای تمام شده موجودی کالاهای ساخته شده یک دایره به دایره بعد و نهایتا به حساب انبار کالای ساخته شده
۴-تخصیص هزینه ها به موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره.
در صورتیکه تعیین دقیق بهای تمام شده یک واحد کالا و موجودی ها از طریق هزینه یابی مرحله ای مورد نظر باشدهزینه های دوره باید به کالا های تولید شده همان دوره تخصیص داده شود.

9-5-2- هزینه یابی از طریق دوایر

ماهیت عملیات تولیدی واحد هایی که از سیستم هزینه یابی مرحله ای استفاده میکنند به نحوی است که عملیات تولیدی در چندین دایره انجام میگیرد.در سیستم هزینه یابی مرحله ای،تعیین هزینه های مواد،دستمزد و سربار کارخانه هر دایره،باعث تسهیل کاربرد"حسابداری سنجش مسئولیت" میگردد و هر دایره تولیدی عملیات خاصی را در جهت تکمیل محصولات انجام میدهد.

دراین سیستم کالای ساخته شده همراه هزینه های مربوطه از یک دایره به دایره دیگر منتقل میشود. برای هر دایره یک حساب کالای در جریان ساخت جداگانه در نظر گرفته میشود و بدین ترتیب سهمی از هزینه های مواد ،دستمزد و سربار کارخانه که در تکمیل محصول به کار رفته است،به حساب جریان ساخت همان دایره بدهکار میشود.

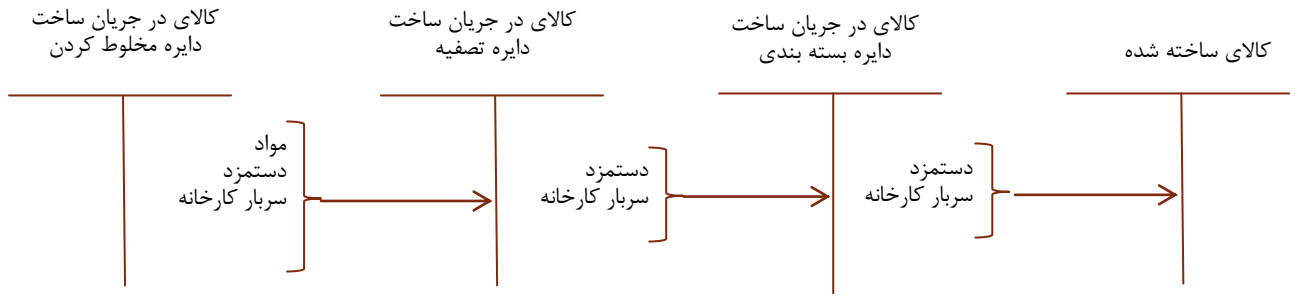
هزینه یابی مرحله ای به منظور تعیین هزینه های مرحله و هزینه های انباشته یک واح دمحصول ،با میاگین هزینه های یک دوره سر و کار دارد.بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده از تقسیم هزنه های کل به تعداد محصولات تولید شده در عرض دوره ،بدست خواهد آمد.به هر حال تعیین میزان تولید هر دایره طی دوره با توجه به درجه تکمیل واحد های در جریان ساخت پایان دوره صورت میگیرد ضمنا ارزشیابی واحد های در جزیان ساخت نیز مستلزم گردآوری مبلغ کل هریک از عوامل هزینه و تعیین هزینه یک واحد محصول هر دایره دارد.

هزینه کل و هزینه یک واحد محصول با استفاده از گزارش هزینه تولید که در قسمت های بعدی توضیح داده خواهد شد ،تعیین میگردد.

9–5–2–1– جریان گردش محصول

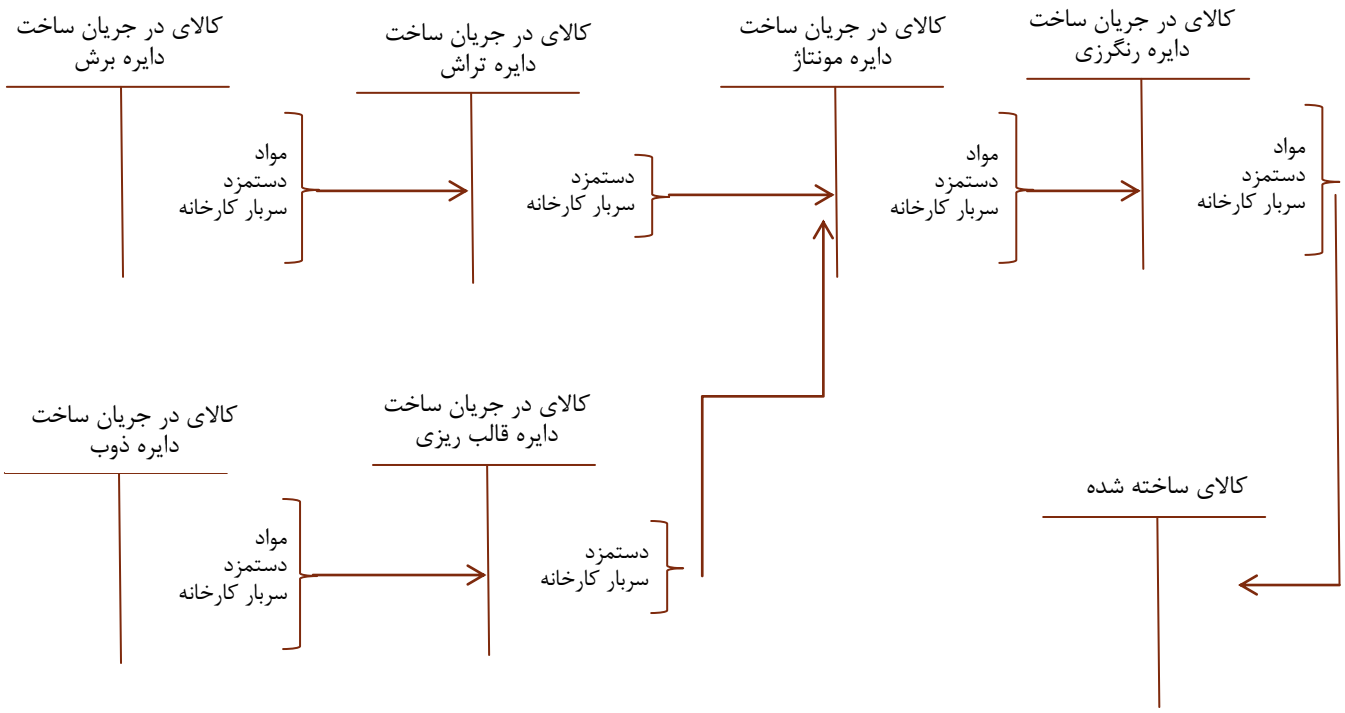
گردش محصول طی عملیات تولیدی میتواند به طرق محتلف صورت گیرد. در هزینه یابی مرحله ای گردش محصول میتواند به صورت متوالی ،موازی و انتخابی انجام شود.در هر یک از حالات فوق روش هزینه یابی مشابهی مورد استفاده قرار خواهد گرفت.اشکال مختلف گردش محصول در زیر ارائه شده است.

گردش متوالی محصول – در گردش متوالی محثول ،عملیات مشابهی بر روی هریک از اقلام تولید شده انجام میگیرد.گردش متوالی محصول به شرح زیر است:



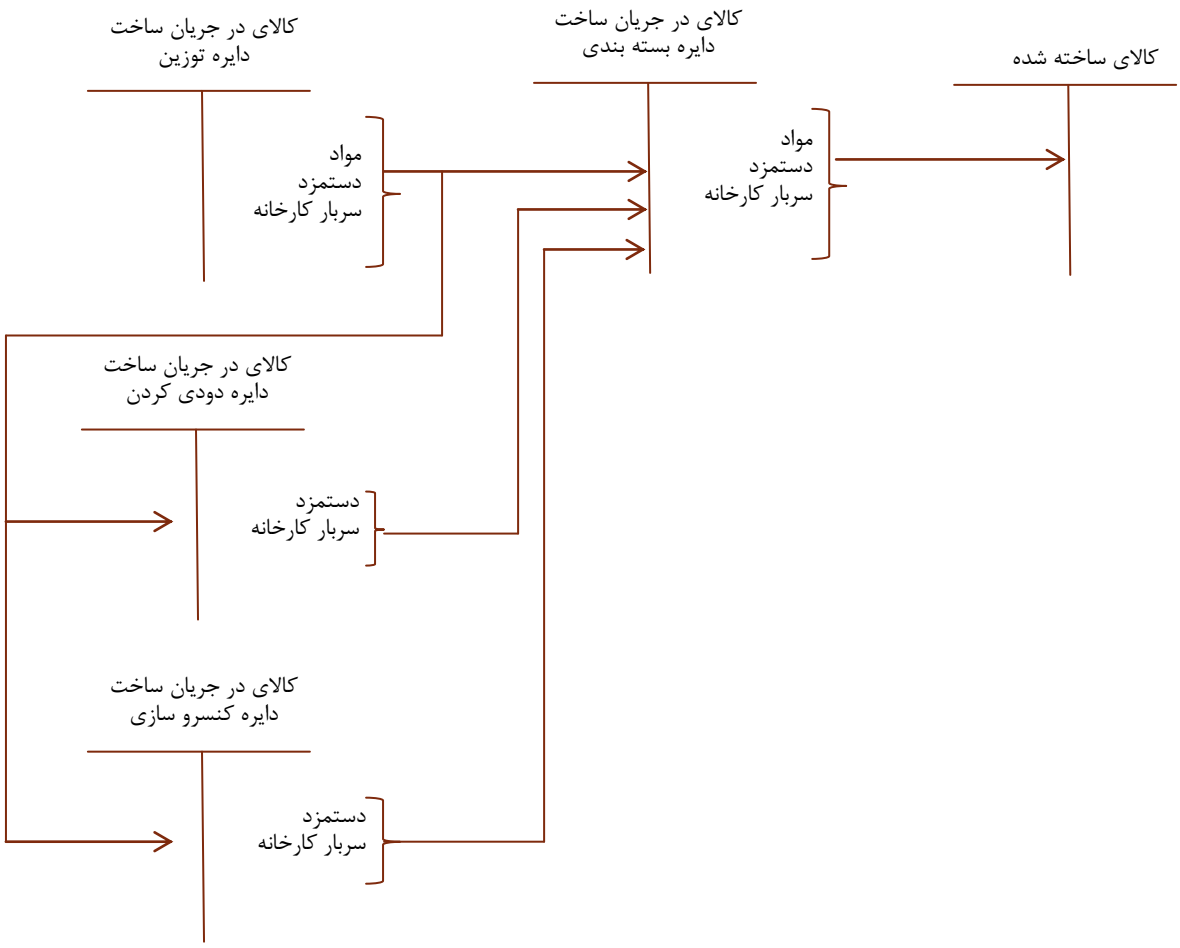
بعد از ارسال مواد به دایره مخلوط کردن،کار و سربار کارخانه به مواد مزبور اضافه شده و بعد از تکمیل به دایره تصفیه انتقال میابد. در این مرحله یا مراحل بعدی ممکن است مواد دیگری اضافه شده و یا اینکه صرفا با اضافه کردن کار و سربار کارخانه نسبت به تکمیل کالا اقدام شود.بعد ا زآنکه عملیات ساخت در دایره تکمیل و بسته بندی ب اتمام رسید،کالای مزبور به حساب کالای ساخته شده منتقلو جزئی از محصولات ساخته شده تلقی میگردد.

گردش موازی محصول – در این روش،برخی عملیات ساخت محصول به طور همزمان انجام شده و سپس در مرحله نهایی جهت تکمیل و انتقال به حساب کالای ساخته شده با یکدیگر ادغام میگردند. شکل زیر جریان موازی محصول را نشان میدهد:



همانگونه که مشخص است علاوه بر دایره اول در سایر دوایر نیز ممکن است از مواد استفاده شود.

گردش انتخابی محصول – در این روش با توجه به محصول نهایی مورد انتظار،محصول از دوایر مختلفی عبور میکند. برای مثال در یک کارخانه تولیدی مواد پروتئینی ممکن است ارائه گوشت ماهی به بازار بدین ترتیب باد که قسمتی از ماهی های صید شده به منظور بسته بندی در جعبه های چوبی مستقیما از دایره توزین به دایره بسته بندی ارسال شود.در حالی که قسمت دیگری از آن ها ممکن است قبل از ارسال به دایره تکمیل به دایره ای که ماهی های را دودی میکنند ارسال شود و همچنین باقی مانده ماهی ها ممکن است ابتدا به دایره کنسرو سازی و سپس به دایره بسته بندی اراسل شود.انتقال هزینه از دایره توزین مستلزم در نظر گرفتن تسهیم هزینه های مشترک.گردش انتخابی محصول در رابطه با کارخانه تهیه مواد پروتئینی که در بالا تشریح شد در زیر مشخص است.



9-5-3- روش های حسابداری هزینه های مواد ،دستمزد و سربار کارخانه

در هزینه یابی مرحله ای،هزینه های مواد،دستمزد و سربار کارخانه طبق روش های معمول حسابداری صنعتی در حساب های مربوطه گرد آوری مشوند.سپس این هزینه ها بر حسب تجزیه و تحلیل گردیده و از طریق ثبت های مناسب روزنامه به حساب دوایر منظور میشوند.در صورت استفاده از روش های هزینه یابی سفارش کار و در مواردیکه تعداد سفارشات دریافتی زیاد میباشد،جزئیات مربوط به گردآوری و تجزیه و تحلیل هزینه ها معمولا بیشتر از هزینه یابی مرحله ای میشود.

هزینه مواد- در هزینه یابی سفارش کار ،برای منظور کردن هزینه مواد به سفارشات گوناگون از برگ درخواست مواد استفاده میشود.اگر در سیستم هزینه یابی مرحله ای نیز از برگ درخواست مواد استفاده شود حجم عملیات مربوط به ثبت جزئیات به میزان قابل توجهی کاهش میابد.زیرا هزینه مواد مصرفی به جای منظور شدن به حساب سفارشات،به حساب دوایر مصرف کننده مواد که تعداد آن ها معمولا کمتر از تعداد سفارشاتی است که در یک تاریخ معین در جریان ساخت است،منظور میشود.در اکثر موادر کلیه مواد لازم جهت تولید کالا در اولین دایره تولیدی مصرف میشود و در دویار بعد فقط کار و سربار به ان ها اضافه میشود . در صورتی که یکی از دوایر تولیدی(غیر از دایره اول)جهت انجام عملیات خاص تقاضای مواد نماید،هزینه اینگونه مواد به حساب دایره درخواست کننده منظور خواهد شد.به منظور کنترل مواد ممکن است استفاده از برگ های درخواست مواد که قیمت گذاری جداگانه آنها همواره ضروری نیست،مطلوب باشد.هزینه مواد مصرف شده میتواند از طریق اضافه نمودن خرید های مواد طی دوره

به موجودی ابتدای دوره و سپس کسر موجودی پایان دوره از آن تعیین شود.روش دیگر تعیین هزینه مواد مصرف شده،استفاده از گزارشات مصرف مواد میباشد که بیانگر هزینه یا مقدار مواد بکار برده شده توسط دوایر محتلف است.هزینه ها یا مقادیر مواد منظور شده به حساب دوایر با استفاده از چنین روشی ممکن است بر مبنای فرمول و یا روش تسهیم محاسبه گردد.فرمول های مورد استفده نوع و مقدار مواد مورد نیاز محصولات مختلف را مشخص میکند.روش های مزبور خصوصا هنگامی که بیش از یک محصول توسط دایره تولید ساخته شود ،مورد استفاده صنایع شیمیایی ئ دارویی قرار میگیرد.غالبا مواد مصرف شده توسط یک دایره تولیدی باید به مبانی برآوردی مختلف بین محصولات گوناگون تسهیم شود.

محاسبه هزینه مواد بر اساس روش های فوق، معمولا مستلزم انجام صبت در دفتر روزنامه است.

هزینه دستمزد – در هزینه یابی مرحله ای ،هزینه دستمزد به حساب کالای در جریان ساخت دوایر مزبوطه منشور میگردد. که این امر موجب حذف کارهای دفتری مزبوط به گرد آوری هزینه دستمزد هر سفارش خواهد شد.در هزنیه یابی مرحله ای به جای کارت های اوقات کار مربوط به هر سفارش از کارت های ساعت استفاده میشود.پس از تسهیم هزینه دستمزد به دوایر،ثبت زیر در دفتر روزنامه انجام میگیرد.

کالای در جریان ساخت – دایره مخلوط کردن	۲۹۱۴۰	
کالای در جریان ساخت- دایره تصفیه	۳۷۳۱۰	
کالای در جریان ساخت – دایره تکمیل و بسته بندی	۳۲۴۰۰	
کنترل هزینه های توزیع و فروش	۱۶۶۰۰	
کنترل هزینه های اداری	۴۵۵۰	
کنترل حقوق و دستمزد		۱۲۰۰۰۰

سربار کارخانه – در هزینه یابی مرحله ای همانند هزینه یابی سفارش کار گرد آوری هزینه های سربار کارخانه ترجیحا از طریق حساب کنترا سربار کارخانه انجام میگیرد.

استفاده از نرخ های از پیش تعیین شده برای جذب سربار کارخانه به حساب سفارشات و محصولات ،مورد تاکید قرار گرفته است ولی در پاره ای از موارد در سیستم های مختلف هزینه یابی سفارش کار و مرحله ای بجای بکارگیری نرخ های جذب سربار ،از هزینه های واقعی سربار استفاده میشود.

استفاده از سربار واقعی کارخانه زمانی مقدور است که میزان تولید محصولات در هر دوره نسبتا ثابت باشد که در این حالت سربار کارخانه از ماهی به ماه بعد تقریبا بدون تغییر خواهد ماند.ولی در صورت وجود یکی از شرایط زیر ،استفاده از نرخ های از پیش تعیین شده سربار ،ضروری است:

۱-در صورتیکه میزان تولید از یک دوره به دوره بعد کم و بیش ثابت نباشد.

۲-در صورتی که هزینه سربار کارخانه ،خصوصا هزینه سربار ثابت ،قسمت عمده ای از کل هزینه های ساخت را تشکیل دهد.

در مواردیکه هزینه های ماهانه سربار واقعی کارخانه بعلت نوسانات تولید از یک ماه به ماه دیگر مساوی نباشد، سربار کارخانه باید با استفاده از نرخ های از پیش تعیین شده ،به این دلیل که محصولات تولید شده سهم مناسبی از هزینه های سربار کارخانه را دریافت دارند،جذب گردد. به همین ترتیب به همین صورتی که صربار کارخانه – خصوصا هزینه سربار ثابت – قسمت عمده ای از هزینه را تشکیل دهد،تسهیم هزینه سربار کارخانه بر مبنای تولید عادی و با استفاده از نرخ های از پیش تعیین شده مطلوب خواهد بود.به علاوه به منظور بهبود کنترل هزینه ها ئ تسهیل تجزیه و تحلیل آن ها،استفاده از نرخ های از پیش تعیین شده توصیه میشود.

قبلا از آنکه هزینه های سربار کارخانه هر دایره تولیدی،از طریق حساب کالای در جریان ساخت همان دایره،به حساب دایره مبور منظور گردد،هزینه های واقعی باید در حسابی تحت عنوان "کنترل سربار کارخانه"گرد آوری شود.هنگام وقوع هزینه ها،ثبت در دفتر روزنامه به عمل می آید.

کنترل سربار کارخانه	********	
حساب های پرداختنی		*******

استهلاک انباشته-ماشن آلات	*******
پیش پرداخت ها	*******

حساب کنترل سراب کارخانه ،غالبا مبتنی بر دفتر معین و کارت های تحزیه و تحلیل هزینه های هر دایره است و کلیه هزینه های سربار واقعی در آنها ثبت میگردد.هزینه های دوایر خدماتی نیز به همین ترتیب نگهداری شده و متعاقبا به دوایر تولیدی تسهیم میگردند.در پایان هر دوره کلیه هزینه های سربار ثبت شده درکارت های تجزیه و تحلیل هزینه ه ردایره با یکدیگر جمع میگردد.جمع مزبور که شامل هزینه های تسهیم شده دوایر خدماتی نیز میباشند معرف هزینه های سربار منظور شده به حساب هر دایره است.حساب کالای در جریان ساخت با هزینه های سربار واقعی یا هزینه های سربار جذب شده (نرخ جذب سربار *میزان واقعی مبنای انتخابی مثلا تعداد ساعات واقعی کار مستقیم) هر دایره بدهکار میگردد.ثبت مزبور به شرح زیر در دفتر روزنامه انجام میشود.

کالای در جریان ساخت-دایره مخلوط کزدن	۲۸۲۰۰	
کالای در جریان ساخت – دایره تصفیه	۳۲۸۰۰	
کالای در جریان ساخت – دایره تکمیل و بسته بندی	۱۹۸۰۰	
کنترل سربار کارخانه		۸۰۸۰۰

9-5-4- گزارش هزینه تولید

کلیه هزینه های قابل تسهیم به هردایره ،در گزارش هزینه تولید آن به ثبت میرسد.گزارش هزینه تولید تنها به عنوان منبع ثبت های روزنامه مورد استفاده قرار نمیگیرد. بلکه به عنوان آسانترین وسیله برای ارائه و انتقال هزینه های انباشته طی ماه نیز بکار گرفته میشود.گزارشاتی که فقط حاوی جمع هزینه های مواد،دستمزد و سربارکارخانه باشد،نمیتواند به عنوان ابزاری مفید جهت کنترل هزینه ها تلقی گردد.جمع ارقام به تنهایی مفهوم چندانی ندارد ،بلکه این جزئیات است که میتواند کنترل هزینه ها را به نحو موثری ممکن سازد.

گزارش هزینه تولید هر دایره شامل اقلام زیر است:

۱- جمع هزینه های انتقالی به دایره ،شامل هزینه کل و بهای تمام شده یک واحد محصول

۲-هزینه مواد ،دستکزد و سربار کارخانه اضافه شده در آن دایره

۳-هزینه های اضافه شده به بهای تمام شده یک واحد محصول انتقالی به دایره

۴-جمع هزینه ها شامل هزینه کل و بهای تمام شده یک واحد محصول تا پایان عملیات دوایر

۵-بهای تمام شده موجودی کالا در جریان ساخت ابتدا و انتهای دوره

۶-هزینه های انتقالی به دایره بعد یا به حساب کالای ساخته شده.

قسمتی از گزارش هزینه تولید اختصاص به "جدول مقداری تولید" دارد که بیانگر مقدار واحد های دریافتی از دایره قبل و همچنین مقدار واحد های انتقالی به دایره بعد میباشد. اطلاعات مندرج در "جدول مقداری تولید" جهت محاسبه هزینه های اضافه شده توسط دایره به بهای تمام شده یک واحد محصول انتقالی از دایره قبل،بهای تمام شده کالای در جریان ساخت پایان دوره و بهای تمام شده محصولات انتقالی به دایره بعد،مورد استفاده قرار میگیرد.

گزارش هزینه تولید ممکن است شامل جزئیات هزینه ها و یا شامل اعداد و ارقام کلی باشد.در حالت اول ،هر نوع ماده خام مصرف شده،هر نوع عملیات انجام شده و همچنین اقلام سربار کارخانه به تفکیک نمایش داده میشود.در حالت دوم(که در این مبحث مورد بررسی قرار میگیرد) فقط جمع هزینه مواد،دستمزد و سربار کارخانه در گزارش هزینه تولید منعکس و همچنین سهم هریک از عوامل هزینه در بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده مشخص میگردند.

معمولا قسمت مربوط به هزینه،در گزارش هزینه تولید، خود به دو بخش تفکیک میگردند.یک بخش نشانگر هزینه هایی است که در آن دایره به خصوص واقع گردیده اند منجمله هزینه های دایره و جمع کل هزینه ها و هزینه یک واحد کالای ساخته شده و بخش دیگر نمایشگر نحوه تخصیص اینگونه هزینه ها میباشند.

گزارشات تهیه شده توسط یک کارخانه سازنده و محصولات شیمیایی که برای ساخت تنها محصول خود از سه دایره تولیدی(مخلوط کردن،تصفیه و بسته بندی)استفاده کند ،مورد بررسی قرار میگیرند تا جزئیات مربوط به تهیه گزارش هزینه تولید ،دقیقا تشریح گردد.

دایره مخلوط کردن – جزئیات مورد نیاز برای تکمیل گزارش هزینه تولید دایره مخلوط کردن که اولین دایره تولیدی در کارخانه سازنده محصولات شیمیایی است که در صفحای بعد نشان داده میشود.همانطور که جدول مقداری گزارش هزینه تولید نشان میدهد دایره مخلوط کردن تولید ۵۰۰۰۰ واحد را در این دوره آغاز نموده است. کالاهای ساخته شده توسط هر دایره میتواند بر حسب تعداد ،کیلوگرم،متر،لیتر و غیره اندازه گیری شود.باید توجه داشت چنانچه برای مثال ،مواد ارسالی به دایره بر حسب کیلوگرم بیان گردد و کالا های ساخته شده این دایره بر حسب لیتر گزارش شود ، در این صورت واحد اندازه گیری مورد استفاده در جدول مقداری تولیدی باید بر جسب واحد اندازه گیری کالا های ساخته شده (لیرت)بیان گردد.جدول مقداری گزارش دایره مخلوط کردن نشان میدهد که از ۵۰۰۰۰ واحدی که این دایره مسئولیت ساخت آن را به عهده گرفته ،۴۵۰۰۰ واحد به دایره بعد(دایره تصفیه)منتقل شده و کالا های در جریان ساخت پایان دوره در ان دایره ۴۰۰۰ واحد بوده و ۱۰۰۰۰ واحد نیز طی عملیات تولیدی این دایره ضایع گردیده است.

معادل آحاد تکمیل شده – هزینه مواد ،دستمزد و سربار کارخانه به ترتیب از طریق تجزیه و تحلیل برگ های درخواست مواد ،خلاصه لیست های حقوق و دستمزد و کارت های تجزیه و تحلیل هزینه های سربار هر دایره مشخص شده و به حساب دایره مربوطه منظور میشود.طبق گزارش هزینه تولید دایره محلوط کردن،بهای تمام شده یک واحد مالای ساخته شده بالغ بر ۱.۷۲ ریال میباشد(هزینه مواد ۰.۵ ریال ،هزینه دستمزد ۰.۶۲ ریال و هزینه سربار کارخانه ۰.۶ ریال میباشد)

محاسبه بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده هر دایره نیاز به تجزیه و تحلیل کالای در جریان ساخت پایان دوره جهت تعیین درجه تکمیل اینگونه موجودی های دارد.تجزیه و تحلیل فوق معمولا توسط سرپرستان دوایر یا با استفاده از فرمول های از پیش تعیین شده ،صورت میگیرد.در تولید ۴۰۰۰ واحد موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره ،سه عامل مواد،کار و سربار کارخانه به کار رفته است ولی فرایند تولید در خصوص واحد های مزبور تمکیل نشده است.به منظور تسهیم معقول هزینه ها به واحد انتقالی به دایره بعد و واحد های در جریان ساخت پایان دوره لازم است که واحد های در جریان ساخت بر حسب معادل آحاد تکمیل شده بیان گردد.در دایره مخلوط کردن تعداد ۴۰۰۰ واحد کالای در جریان ساخت صد در صدمواد لازم را دریافت کرده اما از نظر دستمزد و سربار کارخانه هنوز به درجه تکمیل نرسیده اند.

برای تعیین معادل آخاد تکمیل شده دوره، معادل آحاد تکمیل شده کالای در جریان ساخت پایان دوره به تعداد کالای ساخته شده آن دوره اضافه میشود. معادل آحاد تکمیل شده بیانگر تعداد واحد هایی است که برای آن ها مواد ،دستمزد و سربار کارخانه به میزان کافی طی دوره صرف گردیده است.برای تعیین بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده،هزینه مواد،کار و سربار کارخانه به تفکیک بر معادل آحاد مربوطه،تقسیم میگردد.به عبارت دیگر هزینه مواد،به معادل آحاد تکمیل شده از نظر مواد و هزینه دستمزد،به معادل آحاد تکمیل شده از نظر دستمزد و هزینه سربار کارخانه به معادل آحاد تکمیل شده از نظر سربار کارخانه تقسیم میشود.در بسیاری از صنایع که از هزینه یابی مرحله ای استفاده میشود ،کلیه مواد مورد نیاز در اولین دایره تولیدی مصرف میگردد.در این مبحث نیز فرض بر اعمال چنین روشی است مگر آنکه خلاف این موضوع تصریح شود.بنابر این ۴۰۰۰ واحد کالای در جریان ساخت پایان دوره از لحاظ مواد ۱۰۰٪ تکمیل میباشد.طبق بررسی های انجام شده توسط سزپرستاندایره مخلوط کردن،کالای در جریان ساخت پایان دوره،از نظر کار و سربار ۵۰٪تکمیل میباشد.بنابر این موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره از لحاظ مواد معادل ۴۰۰۰ واحد و از لحاظ کار و سربار معادل ۲۰۰۰ واحد کالای ساخته شده میباشد.

کارخانه سازنده محصولات شیمیایی

دایره مخلوط کردن

گزارش هزینه تولید برای فروردین ماه

جدول مقداری تولید	واحد	واحد
واحد هایی که طی دوره اقدام به تولید آن ها شده است		50000
واحد های انتقالی به دایره بعد	45000	
کالای در جریان ساخت(مواد 100٪ کار و سربار 50 ٪ تکمیل)	4000	
ضایعات	1000	
		50000

هزینه های منظور شده به حساب دایره.	هزینه کل-ریال	هزینه یک واحد-ریال
هزینه های اضافه شده در این دایره:		
مواد	24500	0.5
دستمزد	29140	0.62
سربار کارخانه	28200	0.6
	81840	1.72

نحوه تخصیص هزینه های دایره

انتقالی به دایره بعد	(45000*1.72)		77400
کالای در جریان ساخت پایان دوره:			
مواد	(4000*0.5)	2000	
دستمزد	(4000*0.5*0.62)	1240	
سربار کارخانه	(4000*0.5*0.6)	1200	4440
			81840

سایر محاسبات

معادل آحاد تکمیل شده:

مواد-واحد 45000+4000=49000

دستمزد و سربار کارخانه-واحد 45000+4000/2=47000

محاسبه هزینه مواد ،دستمزد و سربار کارخانه یک واحد:

مواد-ریال 24500/49000=0.5

دستمزد-ریال 29140/47000=0.62

سربار کارخانه-ریال 28200/47000=0.6

بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده – گزارش هزینه تولید هر دایره بهای تمام شده واحد های انتقالی از آن دایره به دایره بعد نشان میدهد. بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده در آخرین دایره بیانگر بهای تمام شد یک واحد کالای تکمیل شده برای دوره مربوطه است.گزارش هزینه تولید دایره مخلوط کردن نمایشگر هزینه مواد بمبلغ ۲۴۵۰۰ ریال،هزینه دستمزد بمبلغ ۲۹۱۴۰ ریال و هزینه سربار کارخانه به مبلغ ۲۸۲۰۰ ریال میباشد.هزینه مواد به مبلغ ۲۴۵۰۰ ریال برای تکمیل ۴۹۰۰۰ واحد کافی میباشد(۴۵۰۰۰ واحد انتقالی به دایره بعد و ۴۰۰۰ واحد کالای در جریان ساخت که از نظر مواد ۱۰۰٪ تکمیل میباشد) . طبق محاسبات انجام شده در صفحه ۱۵۴ هزینه مواد به کار رفته در یک واحد کالای ساخته شده ۰.۵ ریال میباشد.(۲۴۵۰۰/۴۹۰۰۰) . عملیات مشابه آنچه که در فوق ذکر شد باید جهت تعیین هزینه دستمزد و سربار کارخانه به کار رفته در یک واحد کالای ساخته شده صورت گیرد. بنابر این ۲۰۰۰ واحد معادل آحاد تکمیل شده کالای در جریان ساخت با ۴۵۰۰۰ واحد کالای تکمیل شده انتقالی جمع میگردد و سپس هزینه دستمزد و سربار کارخانه به ترتیب بر ۴۷۰۰۰ واحد تقسیم میشود.(۲۹۱۴۰/۴۷۰۰۰=۰.۶۲) و (۲۸۲۰۰/۴۷۰۰۰=۰.۶) . بدین ترتیب بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده در دایره محلوط کردن بالغ بر ۱.۷۲ ریال هزینه ای است که دایره مخلوط کردن برای تولید یک واحد کالا متحمل میشود. از آنجاییکه کالا های در جریان ساخت پایان دوره از لحاظ موادفدستمزد و سربار کارخانه در درجات مختلف تکمیل قرار میگیرند،لذا نمیتوان بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده(۱.۷۲ ریال) را از طریق تقسیم ۸۱۸۴۰ ریال بر یک عدد به عنوان آحاد تکمیل شده بدست آورد.

انتقال هزینه های دایره – در گزارش هزینه تولید دایره مخلوط کردن،قسمتی تحت عنوان "هزینه های منظور شده به حساب دایره" وجود دارد که جمع هزینه های دایره را به مبلغ ۸۱۸۴۰ ریال نشان میدهند. قسمت بعدی گزارش هزینه های انتقالی مربوط به ۴۵۰۰۰ واحد کالای ساخته شده و انتقالی به دایره بعد را به مبلغ ۷۷۴۰۰ ریال(۱.۷۲*۴۵۰۰۰) نشان میدهند. مبلغ ۴۴۴۰ ریال(۷۷۴۰۰-۸۱۸۴۰) بیانگر بهای تمام شده کالای در جریان ساخت پایان دوره میباشد.

رقم موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره باید به تفکیک عوامل تشکیل دهنده آن یعنی مواد ، کار و سربار کارخانه نشان داده شود. هریک از این عوامل به آسانی قابل محاسبه میباشند.هزینه مواد در جریان ساخت از حاصلضرب تعداد کالای در جریان ساخت(۴۰۰۰ واحد) و هزینه مواد مصرف شده در تولید یک واحد(۰.۵ ریال) بدست میآید.(۲۰۰۰=۰.۵*۴۰۰۰) . هزینه کار و سربار کارخانه در جریان ساخت نیز به همین ترتیب محاسبه میگردد. با این تفاوت که تعداد ۴۰۰۰ واحد کالای در جریان ساخت پایان دوره از نظر دستمزد و سربار کارخانه فقط ۵۰٪ تکمیل گردیده است. بنابر این هزینه دستمزد در جریان ساخت ۱۲۴۰ ریال (۰.۶۲*۲۰۰۰) و هزینه سربار کارخانه در جریان ساخت ۱۲۰۰ ریال(۰.۶*۲۰۰۰) میباشد.

ضایعات – مراحل عمل مداوم و پیوسته، امکان وقوع ضایعاتی از قبیل تبخیر، آب گرفتگی و صدمه دیدن را افزایش میدهد.مدیریت واحد تجاری علاوه بر دریافت اطلاعاتی در مورد تعداد کالا های ساخته شده ،در جریان ساخت و ضایعات ، مایل به دریافت گزارشات مستمر مربوط به مقایسه محصولاتی که تولید آن ها در دایره مورد نظر آغاز گردیده است با مقادیر گزارش شده به عنوان واحد های ساخته شده و ضایعات ،میباشد.یکی از روش های مورد استفاده برای انجام این مقایسه ، تعیین نرخ بازده تولید است."این بازده" به ترتیب زیر محاسبه میشود .

۱۰۰*(وزن مواد خام منظور شده به حساب دایره /وزن کالای ساخته شده)=نرخ بازده

نرخ بازده که بدین ترتیب محاسبه میشود یکی از ابزار های مهم کنترل مصرف مواد است. بازده پایین تر از حد عادی ،مقایسه های سنجش عدم کارایی بوده و در پاره ای از اوقات جهت محاسبه واحد های ضایع شده مورد استفاده قرار میگیرد.
اندازه گیری صحیح کالا های تکمیل شده و تعیین دقیق ضایعات به طور غیر قابل انکاری با روش های کنترل کیفیت در ارتباط میباشد. برای محاسبه بهای تمام شده کالای ساخته شده غالبا از اطلاعات ارسالی توسط قسمت کنترل کیفیت استفاده میشود.
ضایعات در اولین دایره – از انجایی که واحد های ضایع شده باعث کاهش تعداد کالا های تولید شده میشود، بنابر این هزینه کل ،روی تعداد کالای کمتری سرشکن خواهد شد که این موضوع به نوبه خود باعث افزایش بهای تمام شده یک واحد مالای ساخته شده میشود.بنا براین ضایعات دایره مخلوط کردن به میزان ۱۰۰۰ واحد موجب افزایش هزینه مواد ،دستمزد و سربار کارخانه به کار رفته در تولید یک واحد کالای ساخته شده میگردد. در صورت عدم وقوع ضایعات در دایره محلوط کردن ،معادل آحاد تکمیل شده برای مواد خام ۵۰۰۰۰ واحد و برای کار و سربار کارخانه ۴۸۰۰۰ واحد می شد و در نتیجه هزینه مواد به کار رفته در تولید یک واحئ ،به جای ۰.۵ ریال ، مبلغ ۰.۴۹ ریال و هزینه دستمزد ۰.۶۲ ریال ،مبلغ ۰.۶۰۷ ریال و هزینه سربار کارخانه به جای ۰.۶ ریال ،مبلغ ۰.۵۸۸ ریال میگردد. ضایعات دایره مخلوط کردن صرفا موجب افزایش بهای تمام شده واحد های سالم باقیمانده میشود.
دایره تصفیه – دایره مخلوط کردن تعداد ۴۵۰۰۰ واحد کالا را برای انجام سایر عملیات تولیدی، به دایره تصفیه منتقل کرده است و قبل از انتقال این واحد ها به دایره تکمیل و بسته بندی(سومین دایره تولیدی) در دایره تصفیه مقداری کار و سربار کارخانه جهت کاملتر نمودن آن ها صرف میگردد. هزینه های انجام شده در تصفیه باعث اقزایش بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده دایره و همچنین باعث افزایش بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده به طور کلی میگردد.
گزارش هزینه تولید دایره تصفیه در صفحه بعد ارائه شده است.در چندین مورد با گزارش هزینه تولید دایره مخلوط کردن اختلاف دارد. از آنجاییکه گزارش هزینه تولید دایره تصفیه مسنلزم انجام محاسبات و انعکاس اطلاعات بیشتری است ،لذا در گزارش هزینه تولید این دایره فضای مناسبی برای این منظور در نظر گرفته شده است. اطلاعات و محاسبات مذکور عبارتند از: ۱) هزینه های انتقالی از دایره قبل ۲) تعدیل بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده دایره قبل به خاطر واحد های ضایع شده طی عملیات دایره تصفیه ۳) محاسبه سهمی از هزینه های انتقالی دایره قبل که باید در بهای تمام شده موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره این دایره منظور گردد.
جدول مقداری گزارش هزینه تولید دایره تصفیه،وضعیت ۴۵۰۰۰ واحد محصول دریافتی از دایره قبل را به شرح زیر نشان میدهد:
الف) ۴۰۰۰۰ واحد انتقالی به دایره تکمیل و بسته بندی
ب)۳۰۰۰ واحد کالای در جزیان ساخت پایان دوره
ج)۲۰۰۰ واحد ضایعات طی عملیات
تجزیه و تحلیل کالا های در جریان ساخت پایان دوره در این دایره نشان میدهد که کالا های مزبور از نظر کار و سربار،۱/۳ تکمیل است ،هزینه دیتمزد و سربار کارخانه برای تکمیل یک واحد در دایره تصفیه به ترتیب ۰.۹۱ و ۰.۸ ریال میباشد. به عبارت دیگر مبلغ ۳۷۳۱۰ ریال هزینه دستمزد برای تکمیل ۴۰۰۰۰ واحد کالای ساخته شده و همچنین معادل تکمیل ۱۰۰۰ واحد از ۳۰۰۰ واحد کالای در جریان ساخت پایان دوره پرداخت گردیده است.بنابر این معادل آحاد تکمیل شده از نظر دستمزد ۴۱۰۰۰ واحد(۱۰۰۰+۴۰۰۰۰) میباشد و بدین ترتیب هزینه دیتمزد معادل هر واحدکالای ساخته شده به مبلغ ۰.۹۱ ریال(۳۷۳۱۰/۴۱۰۰۰) و هزینه سربار کارخانه معادل هر واحدکالای ساخته شده به مبلغ ۰.۸ ریال(۳۲۸۰۰/۴۱۰۰۰) محاسبه میگردد.
در دایره تصفیه چون مواد جدیدی به محصول اضافه نگردیده است،بنابر این هزینه مواد برای معادل یک واحد کالای ساخته شده محاسبه نمیشود ،جمع هزینه های اضافه شده برای تکمیل یک واحد کالا در دایره تصفیه بالغ بر ۱.۷۱ ریال (۰.۸+۰.۹۱) است.
دایره تصفیه علاوه بر مسئولیت محاسبه هزینه دستمزد و سربار کارخانه صرف شده در دایره خود ،مسئولیت هزینه های انقالی از دایره قبل را نیر به عهده دارد. در گزارش هزینه تولید دایره تصفیه ، هزینه های انتقالی از دایره مخلوط کردن ، تحت عنوان هزینه های انتقالی از دایره قبل و بلافاصله قبل از عنوان هزینه های اضافه شده در این دایره درج میگردد. هزینه های انتقالی به دایره تصفیه ۷۷۴۰۰ ریال میباشد که هنگام انتقال آن ها به دایره تصفیه،ثبت زیر در دفتر روزنامه به عمل می آید.

کالای در جریان ساخت – دایره تصفیه ۷۷۴۰۰

کالای در جریان ساخت – دایره مخلوط کردن ۷۷۴۰۰

حساب کالای در جریان ساخت دایره تصفیه بابت هزینه های انتقالی از دایره مخلوط کردن بمبلغ ۷۷۴۰۰ ریال و همچنین بابت دستمزد و سربار کارخانه واقع شده در دایره تصفیه به مبلغ ۷۰۱۱۰ ریال بدهکار میگردد.

کارخانه سازنده مواد شیمیایی

دایره تصفیه

جدول مقداری تولید	واحد	واحد
واحد های انتقالی از دایره قبل		۴۵۰۰۰
واحد های انتقالی به دایره بعد	۴۰۰۰۰	
کالای در جریان ساخت(کار و سربار کارخانه ۱/۳ تکمیل)	۳۰۰۰	
ضایعات	۲۰۰۰	
		۴۵۰۰۰
هزینه های منظور شده به حساب دایره	هزینه کل - ریال	هزینه یک واحد - ریال
هزینه های انتقالی از دایره قبل:		
انتقالی به دایره طی ماه(۴۵۰۰۰ واحد)	۷۷۴۰۰	۱.۷۲
هزینه های اضافه شده در این دایره :		
دستمزد	۳۷۳۱۰	۰.۹۱
سربار کارخانه	۳۲۸۰۰	۰.۸
جمع هزینه های اضافه شده	۷۰۱۱۰	۱.۷۱
تعدیل بابت واحد های ضایع شده	-	۰.۰۸
جمع هزینه های قابل تخصیص	۱۴۷۵۱۰	۳.۵۱
نحوه تخصیص هزینه های دایره		
انتقالی به دایره بعد (۳.۵۱*۴۰۰۰۰)		۱۴۰۴۰۰
کالای در جریان ساخت پایان دوره:		
هزینه تعدیل شده دایره قبل (۱.۷۲+۰.۰۸)۳۰۰۰	۵۴۰۰	
دستمزد (۳۰۰۰*۱/۳*۰.۹۱)	۹۱۰	
سربار کارخانه (۳۰۰۰*۱/۳*۰.۸)	۸۰۰	۷۱۱۰
جمع هزینه های تخصیص یافته		۱۴۷۵۱۰
سایر محاسبات		
معادل آحاد تکمیل شده :		
دستمزد –واحد ۴۰۰۰۰+۳۰۰۰/۳=۴۱۰۰۰		
سربار کارخانه –واحد ۴۰۰۰۰+۳۰۰۰/۳+۴۱۰۰۰		
محاسبه هزینه دستمزد و سربار کارخانه یک واحد		
دستمزد – ریال	۳۷۳۱۰/۴۱۰۰۰=۰.۹۱	
سربار کارخانه –ریال	۳۲۸۰۰/۴۱۰۰۰=۰.۸	

روش های محاسبه مبلغ تعدیل یک واحد بابت ضایعات:

روش اول	روش دوم
۷۷۴۰۰/۴۳۰۰۰=۱.۸۰	۲۰۰۰*۱.۷۲=۳۴۴۰
۱.۸-۱.۷۲= ۰.۰۸	۳۴۴۰/۴۳۰۰۰=۰.۰۸

همانطور که مشاهده میشود نتیجه حاصله از هر دو روش یکسان است.

وقوع ضایعات در دوایری غیر از دایره اول –بهای تمام شده یک واحد از کالای انتقالی از دایره مخلوط کردن(۴۵۰۰۰ واحد) به دایره تصفیه برابر با ۱.۷۲ ریال بوده است. ولی از آنجاییکه ۲۰۰۰ واحد از این محصولات طی عملیات تولیدی دایره تصفیه ضایع شده است،لذا بهای تمام شده یک واحد کالای انتقالی(۱.۷۲ ریال) لزوما باید تعدیل گردد. جمع هزینه های انتقالی به دایره تصفیه به همان مبلغ ۷۷۴۰۰ ریال ثابت مینمایدو اکنون این جمع هزینه باید توسط ۴۳۰۰۰ واحد محصول ساخته شده جذب گردد. ضایع شدن ۲۰۰۰ واحد در دایره تصفیه باعث میشود که بهای تمام شده یک واحد کالای انتقالی به مبلغ ۰.۰۸ ریال افزایش یابد.
بهای تمام شده واحد های واحد های ضایع شده را میتوان به دو روش محاسبه نمود:
روش اول :در این روش ،بهای تمام شده جدیدی برای یک واحد کالای ساخته شد دایره قبل،محاسبه میشود و به منظور محاسبه هزینه ضایعات برای معادل یک واحد کالای تکمیل شده ،بهای تمام شده قبلی یک .احد کالای انتقالی دایره قبل از بهای تمام شده تعدیل شده آن کسر میگردد.ما به التفاوت این دو عدد بیانگر هزینه اضافی ناشی از واحد های ضایع شده است.بهای تمام شده جدید برای یک واحد کالای انتقالی از دایره قبل ، از تقسیم جمع هزینه های انتقالی به دایره(۷۷۴۰۰ ریال) بر واحد های سالم باقیمانده(۴۳۰۰۰=۲۰۰۰-۴۵۰۰۰) محاسبه مبگردد. بهای تمام شده قبلی یک واحد کالای ساخته شده(۱.۷۲ ریال)از بهای تمام شده تعدیل شده آن که ۱.۸۰ ریال است(۷۷۴۰۰/۴۳۰۰۰) کسر میگردد، تا میزان تعدیل بمبلغ ۰.۰۸ ریال حاصل شود.
روش دوم :در این روش سهم واحد هیا ضایع شده از جمع هزینه ها مشخص گردیده و سپس این هزینه به محصولات سالم باقیمانده تسهیم میشود. جمه هزینه هایی که ثبلا توسط واحد های ضایع شده جذب گردیده است،۳۴۴۰ ریال میباشد که این رقم از حاصلضرب ۲۰۰۰ واحد ضایع شده در بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده(۱.۷۲ ریال) محاسبه مبگردد.اکنون مبلغ ۳۴۴۰ ریال باید توسط واحد های سالم باقیمانده جذب گردد.در این صورت یک هزینه اضافی دیگر به مبلغ ۰.۰۸ ریال باید به هریک از محصولات سالم باقیمانده اضافه شود که این مبلغ از تقسیم ۳۴۴۰ ریال به ۴۳۰۰۰ واحد محصول سالم باقیمانده به دست می آید.این تعدیل هزینه ،در گزارش هزینه تولیدتحت عنوان "تعدیل بابت واحد های ضایع شده" نشان داده میشود. لازم به ذکر است که جمع هزینه های اضافه شده در دایره تصفیه شده برای یک واحد(۱.۷۱) نیاز به تعدیل نخواهد داشت. در دایره تصفیه نصفیه هزینه های صرف شده در واحد های ضایع شده،خود به خود در بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده آن دایره ،جذب گردیده اند.(معادل آحاد تکمیل شده به جای ۴۳۰۰۰ واحد ،۴۱۰۰۰ واحد در نظر گرفته شده است.) بهای تمام شده قبلی یک واحد کالای انتقالی از دایره قبل و همچنین نعدیلبابت واحد های ضایع شده ،با یکدیگر جمه میشوند تا بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده در پایان عملیات دایره تصفیه حاصل میگردد. هزینه های تشکیل دهنده بهای تمام شده یک واحد کالای ساخته شده عبارتند از ۱.۷۲ ریال بهای تمام شده یک واحد محصول انتقالی از دایره قبل/ف۱.۷۱ ریال هزینه اضافه شده در دایره تصفیه برای هر واحد و ۰.۰۸ ریال هزینه ضایعات مربوط به هر واحد که جمعا برابر ۳.۵۱ ریال میشود.
ضایعات ممکن است در اثر عواملی از قبیل تبخیر،آب رفتگی،نابابی مواد خام و یا عدم مهارت کارگران اسجاد شود. در بسیاری اوقات ماهیت عملیات تولیدی به نحوی است که جلوگیری از وقوع ضایعات غیر ممکن است. به عبارت دیگر تعدادی از محصولات به صورت عادی در جریان عملیات تولیدی ضایع میگردند.در روش معمول حسابداری ،ضایعات عادی به صورت یک هزینه جداگانه نشان داده نمیشود بلکه هزینه اینگونه ضایعات روی واحد های سالم تولید شده تسهیم میگردد و در این حالت ثبتی از بابت ضایعات عادی صورت نمیگیرد. اگر ضایعات حاصله در نتیجه عدم مهارت کارگران و یا به صورت های غیر عادی دیگر اتفاق افتد ، لازم است هزینه اینگونه ضایعات در حسابی تحت عنوان ضایعات غیر عادی ثبت شود.ضیعات ممکن است در باتدای عملیات، طی

عملیات و یا در پایان عملیات تولیدی ک دایره واقع شود. برای سهولت کار فرض میشود محصولاتی که در ابتدای عملیات و یا طی عملیات ضایع شده اند ، هرگز در جریان عملیا تولید وارد نگردیده اند. به عبارت دیگر هیچگونه هزینه ای در آن دایره خاص صرف آنها نگردیده است.در ارتباط با ضایعات ایجاد شده در دایره مخلوط کردن و تصفیه نیز چنین فرضی اعمال شده است و همانطور که مشاهده گردید، هزینه اینگونه ضایعات روی واحد های انتقالی و همچنین کالا های در جریان ساخت پایان دوره سر شکن گردیده است،اما اگر ضایعات در پایان عملیات یک دایره ایجاد شود و سیستم هزینه یابی نیز با توجه به این موضوع طرح ریزی شده باشد ،بگیرد ،در این صورت هزینه ضایعات صرفا به واحد های تکمیل شده سرشکن میگردد و هیچگونه سهمی از این به کالاهای در جریان ساخت پایان دوره تعلق نخواهد گرفت.اگر ضایعات حاصله (۲۰۰۰ واحد)در دایره تصفیه ،در نتیجه ناباب بودن موادی بود که در پایان عملیات تولیدی این دایره توسط قسمت کنترل کیفیت کشف میشد ، در این صورت ضایعات فقط به ۴۰۰۰۰ واحد کالای تکمیل شده سرشکن و گزارش هزینه تولید این دایره در صفحات بعد گزارش داده میشود.

مقایسه بین دو گزارش هزینه تولید دایره تصفیه از لحاظ بهای تمامشده واحد های انتقالی و موجودی کالای در جریان ساخت در پایین نشان داده میشود.

بهای تمام شده واحد های انتقالی:

	ریال
در صورتی که ضایعات در ابتدای عملیات واقع شود.	140400
در صورتی که ضایعات در پایان عملیات واقع شود.	140720
افزایش	320

بهای تمام شده کالای در جریان ساخت:

	ریال
در حالتی که ضایعات در ابتدای عملیات واقعی شود.	7110
در حالتی که ضایعات در پایان عملیات کاهش واقع شده.	6790
کاهش	320

در صورتیکه هزینه ضایعات به عنوان هزینه دوره جاذی تلقی شده باشد(مشابه آنچه که در مورد ضایعات غیر عادی صادق است)،محاسبات را میتوان بدون نظر گرفتن زمان وقوع ضایعات و به شرح زیر انجام داد:

	ریال
انتقال به دایره بعد(40000*3.35)	134020
انتقال به حساب هزینه ضایعات (40000*0.1675)	6700
	140720

کارخانه سازنده محصولات شیمیایی

دایره تصفیه

جدول مقداری تولید	واحد	واحد
واحد های انتقالی از دایره قبل		45000
واحد های انتقالی به دایره بعد	40000	
کالای در جریان ساخت(کار و سربار کارخانه 1/3 تکمیل)	3000	
ضایعات	2000	
		45000

	هزینه کل-ریال	هزینه یک واحد-ریال
هزینه های منظور شده به حساب دایره		
هزینه های انتقالی از دایره قبل:		
انتقالی به دایره طی ماه(45000 واحد)	77400	1.72
هزینه های اضافه شده در این دایره :		
دستمزد	37310	0.87
سربار کارخانه	32800	0.76
جمع هزینه های اضافه شده	70110	1.63
جمع هزینه های قابل تخصیص	147510	3.35
نحوه تخصیص هزینه های دایره		
انتقالی به دایره بعد (3.35+0.1675)*40000		140720
کالای در جریان ساخت پایان دوره:		
هزینه تعدیل شده دایره قبل (1.72*3000)	5160	
دستمزد (3000*1/3*0.87)	870	
سربار کارخانه (3000*1/3*0.76)	7600	6790
جمع هزینه های تخصیص یافته		147510

سایر محاسبات

معادل آحاد تکمیل شده :

دستمزد –واحد 40000+3000/3+2000=41000

سربار کارخانه –واحد 40000+3000/3+2000= 43000

محاسبه هزینه دستمزد و سربار کارخانه یک واحد

دستمزد – ریال 37310/43000=0.87

سربار کارخانه –ریال	32800/43000=0.76
هزینه محصولات ضایع شده	2000*3.35=6700
هزینه ضایعات در یک واحد کالای تکمیل شده	6700/40000=0.1675
بهای تمام شده یک واحد کالای تکمیل شده	3.35+0.1675=3.5175

انتقال هزینه های دایره تصفیه : گزارش هزینه تولید که در صفحات قبلی ارائه شد، بیانگر هزینه کل به مبلغ ۱۴۷۵۱۰ ریال میباشد.دایره تصفیه ۴۰۰۰۰ واحد محصول را تکمیل و به دایره تکمیل و بسته بندی ارسال میکند. بهای تمام شده واحد های انتقالی ۱۴۰۴۰۰ ریال(۴۰۰۰۰*۳.۵۱) است. ما به التفاوت هزینه کل و هزینه های انتقالی(۱۴۰۴۰۰-۱۴۷۵۱۰) مبین بهای تمام شده کالای در جریان ساخت پایان دوره است. بهاین تمام شده کالای در جریان ساخت پایان دوره باید به تفکیک عوامل هزینه نشان داده شود.در محاسبه بهای تمام شده کالای در جریان ساخت پایان دوره هر دایره(غیر از دایره اول) هزینه های انتقالی از دایره قبل نیز بایند منظور گردد.

کالا های در جریان ساخت پایان دوره دایره تصفیه ،واحد هایی هستند که در دایره مخلوط کردن کاملا تکمیل نشده اند و بهای تمام شده هر واحد آن ها ۱.۷۲ ریال بوده که پس از اصلاح هر واحد به میزان ۰.۰۸ ریال بابت واحد های ضایع شده بهای تمام شده اصلاحی بالغ بر ۱.۸۰ ریال گردید. بنابر این بهای تمام شده ۳۰۰۰ واحد کالای در جریان ساخت از لحاظ دایره مخلوط کدن ۵۴۰۰ ریال (۱.۸*۳۰۰۰) هزینه میباشد. بعلت عدم ارتباط مبلغ ۵۴۰۰ ریال با عملیات دایره تصفیه نسازی به ارائه اجزای آن در گزارش هزینه تولید این دایره نمیباشد ولی از آنجاییکه در گزارش هزینه تولید این مبلغ بخشی زا بهای تمام شده کالای در جریان ساخت پایان دوهرر دایره تصفیه میباشد لذا در گزارش مزبور به شکل یک رقم جداگانه نشان داده میشود.

سایر هزینه های اضافه شده توسط دایره تصفیه از قبیل مواد(در صورت وجود) ،دستمزد و سربار کارخانه به صورت جداگانه نشان داده خواهد شد که از جمع هزینه های فوق الذکر ، بهای تمام شده کالای در جریان ساخت پایان دوره بدست می آید.در دایره تصفیه هیچگونه مواد کمکی اضافه نشده است.بنابر این کالای در جریان ساخت پایان دوره دارای هیچگونه مواد در جریان ساخت نمیباشد. ولس هزینه های دستمزدو سربار کارخانه به میزانی که در گزارش هزینه تولید ایم دایره نشان داده شده واقع گردیده است.تجزیه و تحلیل کالای در جریان ساخت پایان دوره نشان میدهدکه کار و سربار کارخانه صرف شده برای تکمیل ۱۰۰۰ واحد محصول کافی بوده است و بدین ترتیب هزینه دستمزد در جریان ساخت ۹۱۰ ریال(۰.۹۱*۱۰۰۰) و هزینه سربار کارخانه در جریان ساخت ۸۰۰ ریال (۰.۸*۱۰۰۰) میباشد.بنابر این جمع هزینه ۳۰۰۰ واحد کالای در جریان ساخت پپایان دوره بالغ بر ۷۱۱۰ ریال (۸۰۰+۹۱۰+۵۴۰۰) میباشد که از جمع این هزینه و هزینه انتقالی به دایره تکمیل و بسته بندی به مبلغ ۱۴۰۴۰۰ ریال،هزینه کل منظور شده به حساب دایره تصفیه بالغ بر ۱۴۷۵۱۰ ریال میشود.

دایره تکمیل و بسته بندی : گزارش هزینه تولید دایره تکمیل و بسته بندی ،سومین دایره کارخانه سازنده مواد شیمیایی در صفحه بعد مشخص است و بهای تمام شده یک واحد مالای ساخته شده با استفاده از روش هایی که قبلا در گزارش هزینه تولید دایره تصفیه مورد بحث قرار گرفت، محاسبه میگردد.واحد های تکمیل شده توسط توسط دایره تکمیل و بسته بندی، به انبار های کالای ساخته شده منتقل میگردد.بنابر این در گزار ش هزینه تولید دایره تکمیل و بسته بندی به جای عبارت "انتقال به دایره بعد" از عبارت جدید "انقال به انبار کالای ساخته شده" استفاده شده است.ثبت روزنامه انتقال هزینه های دایره تصفیه به دایره تکمیل و بسته بندی به شرح زیر است:

کالای در جریان ساخت- دایره تکمیل و بسته بندی	۱۴۰۴۰۰

کالای در جریان ساخت – دایره تصفیه		۱۴۰۴۰۰

ثبت روزنامه انتقال کالای ساخته شده دایره تکمیل و بسته بندی را به انبار کالای ساخته شده به شرح زیر میباشد :

انبار کالای ساخته شده	۱۷۶۷۵۰	
کالای در جریان ساخت – دایره تکمیل و بسته بندی		۱۷۶۷۵۰

در صورتی که سیستم هزینه یابی واحد تجاری به نحوی طرح ریزی شده باشد که برای کالا های ساخته شده هر دایر تولیدی یک انبار کالای ساخته شده در نظر گرفته شود،در این صورت کالاهای ساخته شده هر دایره قبل از امتقال به دایره بعد باید ابتدا به انبار کالای ساخته شده دایره مربوطه منتقل و سپس تعداد واحد های مورد نیاز برای ورود به دایره بعدی،از انبار کالای ساخته شده دایره مزبور صادر گردد. در این روس نیز مانند روش های معمول صدور مواد از انبار باید روش های قیمت گذاری مشخص گردد. برای مثال در صورتیکه جهت دایره تصفیه انبار کالای ساخته شده در نظر گرفته شود، ثبت روزنامه به شرح زیر خواهد بود:

انبار کالای ساخته شده- دایره تصفیه	۱۷۶۷۵۰	
کالای در جریان ساخت- دایره تصفیه		۱۷۶۷۵۰
کالای در جریان ساخت –دایره تکمیل و بسته بندی	۱۷۶۷۵۰	
انبار کالای ساخته شده – دایره تصفیه		۱۷۶۷۵۰

موضوع استفاده از روش های قیمت گذاری زمانی مطرح میگردد که در انبار کالای ساخته شده هر دایره ،موجودی کالای ابتدا و پایان دوره وجود داشته باشد.

گزارشات هزینه تولید دوایر مخلوط کردن،تصفیه و تکمیل و بسته بندی به طور جداگانه تهیه و مورد بحث قرار میگیرد.غالبا اینگونه گزارشات برای یک دوره خاص با یکدیگر تلفیق میشوند تا فعالیت های تولیدی آن دوره را به طور خلاصه نشان میدهد.گزارش تلفیقی دوایر مختلف کارخانه سازنده مواد شیمیایی در صفحه هات بعدمشخص است.

کارخانه سازنده مواد شیمیایی

دایره تکمیل و بسته بندی

جدول مقداری تولید	واحد	واحد
واحد های انتقالی از دایره قبل		۴۰۰۰۰
واحد های انتقالی به انبار کالای ساخته شده	۳۵۰۰۰	
کالای در جریان ساخت(کار و سربار کارخانه ۱/۳ تکمیل)	۴۰۰۰	
ضایعات	۱۰۰۰	
		۴۰۰۰۰
هزینه های منظور شده به حساب دایره	هزینه کل-ریال	هزینه یک واحد-ریال
هزینه های انتقالی از دایره قبل:		
انتقالی به دایره طی ماه(۴۰۰۰۰ واحد)	۱۴۰۴۰۰	۳.۵۱
هزینه های اضافه شده در این دایره :		
دستمزد	۳۲۴۰۰	۰.۹۰
سربار کارخانه	۱۹۸۰۰	۰.۵۵
جمع هزینه های اضافه شده	۵۲۲۰۰	۱.۴۵
تعدیل بابت واحد های ضایع شده	-	۰.۰۹
جمع هزینه های قابل تخصیص	۱۹۲۶۰۰	۵.۰۵
نحوه تخصیص هزینه های دایره		
انتقالی به انبار کالای ساخته شده (۳۵۰۰۰*۵.۰۵)		۱۷۶۷۵۰
کالای در جریان ساخت پایان دوره:		
هزینه تعدیل شده دایره قبل ۴۰۰۰(۳.۵۱+۰.۰۹)	۱۴۴۰۰	
دستمزد (۴۰۰۰*۱/۴*۰.۹۰)	۹۰۰	
سربار کارخانه (۴۰۰۰*۱/۴*۰.۵۵)	۵۵۰	۱۵۸۵۰
جمع هزینه های تخصیص یافته		۱۹۲۶۰۰

سایر محاسبات

معادل آحاد تکمیل شده :

دستمزد –واحد ۳۵۰۰۰+۴۰۰۰/۴=۳۶۰۰۰

سربار کارخانه –واحد ۳۵۰۰۰+۴۰۰۰/۴=۳۶۰۰۰

محاسبه هزینه دستمزد و سربار کارخانه یک واحد

دستمزد – ریال ۳۲۴۰۰/۳۶۰۰۰=۰.۹۰

سربار کارخانه –ریال ۱۹۸۰۰/۳۶۰۰۰=۰.۵۵

روش های محاسبه مبلغ تعدیل یک واحد بابت ضایعات:

روش اول

روش دوم

۱۴۰۴۰۰/۳۹۰۰۰=۳.۶۰ ۱۰۰۰*۳.۵۱=۳۵۱۰

۳.۶-۳.۵۱= ۰.۰۹ ۳۵۱۰/۳۹۰۰۰=۰.۰۹

همانطور که مشاهده میشود نتیجه حاصله از هر دو روش یکسان است.

کارخانه سازنده مواد شیمیایی

گزارش هزینه تولید

جدول مقداری تولید	دایره مخـــــــلوط کردن		دایره تصـــــفیه		دایره تکمیل و بسته بندی	
تعداد واحد هایی که نسبت به تولید آنها اقدام شده است		۵۰۰۰۰				
واحد های انتقالی از دایره قبل				۴۵۰۰۰		۴۰۰۰۰
واحد های انتقالی به دایره بعد	۴۵۰۰۰		۴۰۰۰			
واحد های انتقالی به انبار کالای ساخته شده					۳۵۰۰۰	
کالای در جریان ساخت	۴۰۰۰		۳۰۰۰		۴۰۰۰	
ضایعات	۱۰۰۰	۵۰۰۰۰	۲۰۰۰	۴۵۰۰۰	۱۰۰۰	۴۰۰۰۰

هزینه های منظور شده به حساب دایره	هزینه کل ریال	هزینه یک واحد ریال	هزینه کل ریال	هزینه یک واحد ریال	هزینه کل ریال	هزینه یک واحد ریال
هزینه های انتقالی از دایره قبل:						
انتقالی به دایره طی ماه			۷۷۴۰۰	۱.۷۲	۱۴۰۴۰۰	۳.۵۱
هزینه های اضافه شده در این دایره:						
مواد	۲۴۵۰۰	۰.۵				
دستمزد	۲۹۱۴۰	۰.۶۲	۳۷۳۱۰	۰.۹۱	۳۲۴۰۰	۰.۹
سربار کارخانه	۲۸۲۰۰	۰.۶	۳۲۸۰۰	۰.۸	۱۹۸۰۰	۰.۵۵
جمع هزینه های اضافه شده	۸۱۸۴۰	۱.۷۲	۷۰۱۱۰	۱.۷۱	۵۲۲۰۰	۱.۴۵
تعدیل به خاطر واحد های ضایع شده				۰.۸		۰.۰۹
جمع هزینه های قابل تخصیص	۸۱۸۴۰	۱.۷۲	۱۴۷۵۱۰	۳.۵۱	۱۹۲۶۰۰	۵.۰۵
نحوه تخصیص هزینه های دایره						
انتقالی به دایره بعد		۷۷۴۰۰		۱۴۰۴۰۰		
انتقالی به انبار کالای ساخته شده						۱۷۶۷۵۰
کالای در جریان ساخت-پایان دوره:						
هزینه های انتقالی از دایره قبل			۵۴۰۰		۱۴۴۰۰	
مواد	۲۰۰۰					
دستمزد	۱۲۴۰		۹۱۰		۹۰۰	
سربار کارخانه	۱۲۰۰	۴۴۴۰	۸۰۰	۷۱۱۰	۵۵۰	۱۵۸۵۰

جمع کل هزینه	۸۱۸۴۰	۱۴۷۵۱۰	۱۹۲۶۰۰

9-5-5- هزینه یابی مرحله ای و ضایعات کالا :

در سیستم هزینه یابی مرحله ای حالات مختلفی برای شناسایی و به حساب گرفتن ضایعات کالا وجود دارد که عبارتند از :

۱-ضایعات تحقق می یابد ولی از نظر محاسباتی نادیده گرفته می شود از آثار تبعی این نحوه برخورد محاسباتی افزایش قیمت تمام شده کالای ساخته شده است .

۲-ضایعات تحقق یافته در موقعیت تکاملی صد در صد (کالای ساخته شده) شناسایی و هزینه یابی می شود .

۳-ضایعات در موقعیت تکاملی زیر صد در صد شناسایی و هزینه یابی می شود

هزینه یابی ضایعات به روش فایفو :

از ویژگیهای هزینه یابی به روش فایفو این است که آحاد موجودی در جریان اول دوره با واحدهای افزوده شده جدیددر طی دوره یک کاسه نمی شوند.

حالت اول – ضایعات نادیده گرفته می شود :

در این حالت فرض براین است که ضایعات کلا مربوط به آحاد افزوده شده جدید در طی دوره است و هیچگونه ارتباطی با آحاد موجودی کار در جریان اول دوره ندارد . با چنین دیدگاهی کارهای زیر صورت می گیرد :

تنظیم جدول آحاد معادل :

شرح			
کل آحاد تکمیل شده طی دوره	۲۳۵۰۰	۲۳۵۰۰	
منهای آحاد کار در جریان اول دوره	۲۵۰۰	۲۵۰۰	
معادل برای آحاد تکمیل شده جدید	۲۱۰۰۰	۲۱۰۰۰	
معادل برای کار در جریان اول دوره	۰	۱۰۰۰	
معادل برای کار در جریان پایان دوره	۶۰۰۰	۴۵۰۰	
کل آحاد معادل	۲۷۰۰۰	۲۶۵۰۰	

تنظیم جدول هزینه تولید

شرح	مواد	تبدیل(کار و سربار)	جمع کل
هزینه موجودی کار در جریان اول دوره	-	-	۱۰۹۵۰۰
هزینه افزوده شده	۴۶۲۴۵۰	۶۸۸۷۸۰	۱۱۵۱۲۳۰
کل هزینه تولید			۱۲۶۰۷۳۰

قیمت تمام شده یک واحد معادل :

از نظر مواد ۴۶۲۴۵۰/۲۷۰۰۰=۱۷/۱۲۷۸

از نظر تبدیل ۶۸۸۷۸۰/۲۶۵۰۰=۲۵/۹۹۱۷

قیمت تمام شده ۱۷/۱۲۷۸/۲۵/۹۹۱۷=۴۳/۱۱۹۵

محاسبات قیمت تمام شده تولید:

قیمت تمام شده موجودی کار در جریان اول دوره

هزینه افزوده شده تبدیل ریال ۲۵۹۹۲=۲۵/۹۹۱۷*۱۰۰۰

قیمت تمام شده ریال ۱۳۵۴۹۲=۱۰۹۵۰۰+۲۵۹۹۲

قیمت تمام شده آحاد تکمیل شده جدید

ریال ۹۰۵۵۰۹=۴۳/۱۱۴۹۵*۲۱۰۰۰

قیمت تمام شده آحاد موجودی کار در جریان پایان دوره :

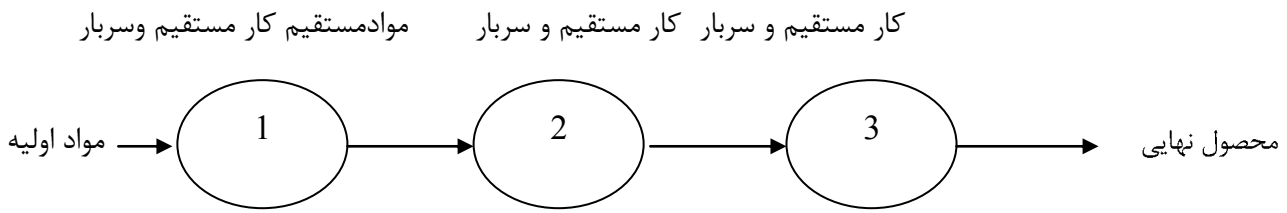
هزینه مواد ریال ۱۰۲۷۶۷=۱۷/۱۲۷۸*۶۰۰۰

هزینه تبدیل ریال ۱۱۶۹۶۲=۲۵/۹۹۱۷*۴۵۰۰

قیمت تمام شده ریال۲۱۹۷۲۹=۱۱۶۹۶۲+۱۰۲۷۶۷

مثالی برای سیستم هزینه یابی مرحله ای :

فرض کنید در یک فرایند پیوسته مواد اولیه با گذر از سه مرحله به صورت متوالی مطابق شکل زیر به محصول نهایی تبدیل گردد:



همانطوری که در شکل مشخص است , محصول مورد مطالعه در مرحله اول نیاز به مواد وکار مستقیم و همچنین صرف هزینه سربار دارد . پس از انجام فرایند در این مرحله کار در جریان ساخت به مرحله دوم و سوم منتقل می شود و در این دو مرحله تنها نیازمند به کار مستقیم و هزینه سربار می باشد

جدول مقداری تولید	واحد	واحد
واحدهایی که طی دوره اقدام به تولید آنها شده		۵۰۰۰۰
واحدهای انتقالی به دوره بعد	۴۵۰۰۰	
کالای در جریان ساخت(مواد ۱۰۰٪,دستمزد و سربار ۵۰٪ تکمیل)	۴۰۰۰	
ضایعات	۱۰۰۰	
مجموع	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰

فرض کنید در مرحله اول به تعداد ۵۰۰۰۰ واحد مواد اولیه وارد فرایند عملیات گردد . توجه کنید که در پایان هر پریود زمانی تعداد محدودی از مواد در این مرحله باقی مانده و تعدادی نیز به صورت ضایعات کنار گذاشته می شود . همانطوری که از جدول صفحه قبل مشخص می گردد از ۵۰۰۰۰واحد مواد اولیه ۴۵۰۰۰ واحد تکمیل و به مرحله بعد فرستاده شده ۴۰۰۰ واحد به عنوان کار در جریان ساخت در این مرحله باقی مانده و ۱۰۰۰ واحد آن نیز به عنوان ضایعات کنار گذاشته شده می شود. به منظور سادگی محاسبات عملیات هزینه در این مرحله فرض می کنیم این ضایعات در طول عملیات به وقوع پیوسته و بنابراین از زمره محاسبات خارج می گردد . به منظور انجام محاسبات ابتدا معادل آحاد تکمیلی در این مرحله به صورت زیر مورد محاسبه قرار می گیرد :

مواد – واحد ۴۵۰۰۰+۴۰۰۰=۴۹۰۰۰

دستمزد وسربار -واحد ۴۵۰۰۰+۴۰۰۰/۲=۴۷۰۰۰

فرض کنید هزینه کل اختصاص داده شده برای مواد دستمزد و سربار به ترتیب برابر با ۲۴۵۰۰ ۲۹۱۴۰ و ۲۸۲۰۰ ریال باشند. همانطور که ملاحظه می شود به منظور تعیین هزینه هر واحد مواد از مبنای ۴۹۰۰۰ واحد استفاده شده و از ۴۷۰۰۰ واحد برای محاسبه هزینه هر واحد دستمزد و سربار به ترتیب زیر استفاده می شود :

مواد – واحد ۲۴۵۰۰/۴۹۰۰۰=۰/۵

دستمزد – واحد ۲۹۱۴۰/۴۷۰۰۰=۰/۶۲

سربار - واحد ۲۸۲۰۰/۴۷۰۰۰=۰/۶

بنابراین هزینه منظور شده در این قسمت به صورت زیر محاسبه می شوند:

هزینه اضافه شده در این مرحله	هزینه کل	هزینه هر واحد
مواد	۲۴۵۰۰	۰/۵
دستمزد	۲۹۱۴۰	۰/۶۲
سربار	۲۸۲۰۰	۰/۶
مجموع	۸۱۸۴۰	۱/۷۲

بنابراین هزینه های تخصیصی به مرحله بعد به صورت زیر محاسبه می شود :

هزینه های انتقالی به مرحله بعد ۴۵۰۰۰*۱/۷۲=۷۷۴۰۰

همچنین هزینه کالای در جریان ساخت در این مرحله نیز به صورت زیر محاسبه می شود :

مواد ۴۰۰۰*۰/۵=۲۰۰۰

دستمزد ۴۰۰۰*۰/۵*۰/۶۲=۱۲۴۰

سربار ۴۰۰۰۰*۰/۵*۰/۶=۱۲۰۰

مجموع ۲۰۰۰+۱۲۴۰+۱۲۰۰=۴۴۴۰

بنابراین مجموع هزینه های این مرحله برابر است با :

هزینه انتقالی به مرحله بعد ۷۷۴۰۰

هزینه کالای در جریان ساخت در این مرحله +۴۴۴۰

مجموع ۸۱۸۴۰

در این جا عملیات مربوط به مرحله اول به اتمام رسیده است و می توانیم ۴۵۰۰۰ واحد تولید شده مرحله اول را به بهای هر واحد ۱/۷۲ و مجموع هزینه ۷۷۴۰۰ به مرحله دوم منتقل گردد . در این مرحله وضعیت تولید به صورت زیر می باشد :

جدول مقداری تولید	واحد	واحد
واحدهای انتقالی از مرحله قبل		۴۵۰۰۰
واحدهای انتقالی به مرحله بعد	۴۰۰۰۰	
کالای در جریان ساخت	۳۰۰۰	
ضایعات	۲۰۰۰	
مجموع	۴۵۰۰۰	۴۵۰۰۰

دراین مرحله نیز مشابه حالت قبل ابتدا معادی آحاد را برای دستمزد و سربار محاسبه می کنیم

برای این کار داریم :

دستمزد – واحد ۴۰۰۰۰+۳۰۰۰/۳=۴۱۰۰۰

سربار- واحد ۴۰۰۰۰+۳۰۰۰/۳=۴۱۰۰۰

فرض کنید میزان هزینه دستمزد و سربار نیز به ترتیب در این مرحله برابر ۳۷۳۱۰و۳۲۸۰۰ ریال باشند بنابراین:

دستمزد – ریال ۳۷۳۱۰/۴۱۰۰۰=۰/۹۱

سربار - ریال ۳۲۸۰۰/۴۱۰۰۰=۰/۸

به منظور تعیین هر واحد ضایعات در این مرحله به دو روش می توان عمل نمود

درروش اول تعداد ضایعات این مرحله در هزینه احتساب شده در مرحله قبل ضرب و حاصل بر ۴۳۰۰۰ واحد این مرحله به صورت زیر تقسیم می شود :

هزینه هر واحد ضایعات ۳۴۴۰/۴۳۰۰۰=۰/۰۸ ⟹ ۲۰۰۰*۱/۷۲

در روش دوم مجموع هزینه منتقل شده در این مرحله بر ۴۳۰۰۰ واحد تقسیم می شود و حاصل از هزینه هر واحد مرحله قبل به ترتیب زیر کسر می شود :

هزینه هر واحد ضایعات ۱/۸-۱/۷۲=۰/۰۸ ⟹ ۷۷۴۰۰/۴۳۰۰۰=۱/۸

به هر حال نتیجه هر دو روش یکسان می باشد . بنابراین هزینه های تخصیصی به مرحله بعد به صورت زیر محاسبه می شود :

شرح	هزینه کل- ریال	هزینه هر واحد - ریال
هزینه منتقل شده از مرحله قبل	۷۷۴۰۰	۱/۷۲
هزینه دستمزد اضافه شده در این مرحله	۳۷۳۱۰	۰/۹۱
هزینه سربار اضافه شده در این مرحله	۳۲۸۰۰	۰/۸
تعدیل بابت هزینه ضایعات		۰/۰۸
مجموع هزینه های قابل تخصیص	۱۴۷۵۱۰	۳/۵۱

بنابراین مجموع هزینه های این مرحله برابر است با :

هزینه های انتقالی به مرحله بعد ۴۰۰۰۰*۳/۵۱=۱۴۰۴۰۰

هزینه کالای در جریان ساخت در این مرحله در پایان دوره به صورت زیر محاسبه می گردد:

هزینه تعدیل شده از مرحله قبل	۳۰۰۰*(۱/۷۲+۰/۰۸)	۵۴۰۰
دستمزد	۰/۹۱*(۳۰۰۰/۳)	۹۱۰
سربار	۰/۸*(۳۰۰۰/۳)	۸۰۰
مجموع		۷۱۱۰

بنابراین مجموع هزینه های تجمعی این مرحله برابر ۱۴۷۵۱۰=۷۱۱۰+۱۴۰۴۰۰ می باشد

نهایتا در مرحله سوم جدول زیر میزان هزینه ها را خلاصه می نماید :

جدول مقداری تولید	واحد	واحد
واحدهای انتقالی از مرحله قبل		۴۰۰۰۰
واحدهای انتقالی به مرحله بعد	۳۵۰۰۰	

کالای در جریان ساخت (کار مستقیم و سربار ۱/۴ تکمیل)	۴۰۰۰	
ضایعات	۱۰۰۰	
مجموع	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰

در این مرحله نیز مشابه حالت قبل ابتدا معال آحاد را برای دستمزد و سربار محاسبه می کنیم .

برای این کار داریم:

دستمزد – واحد ۳۵۰۰۰+۴۰۰۰/۴=۳۶۰۰۰

سربار - واحد ۳۵۰۰۰+۴۰۰۰/۴=۳۶۰۰۰

فرض کنید میزان هزینه دستمزد و سربار نیز به ترتیب در این مرحله برابر با ۳۲۴۰۰و۱۹۸۰۰ باشند بنابراین:

دستمزد – ریال ۳۲۴۰۰/۳۶۰۰۰=۰/۹

سربار - ریال ۱۹۸۰۰/۳۶۰۰۰=۰/۵۵

به منظور تعیین هزینه هر واحد ضایعات در این مرحله به دو روش می توان عمل نمود

در روش اول تعداد ضایعات این مرحله در هزینه احتساب شده در مرحله قبل ضرب و حاصل بر ۳۹۰۰۰ واحد این مرحله به صورت زیر تقسیم می شود :

هزینه هر واحد ضایعات ۳۵۱۰/۳۹۰۰۰=۰/۰۹ ⟹ ۱۰۰۰*۳/۵۱=۳۵۱۰

در روش دوم مجموع هزینه منتقل شده در این مرحله بر ۳۹۰۰۰ واحد تقسیم می شود و حاصل از هزینه هر واحد مرحله قبل به ترتیب زیر کسر می گردد:

هزینه هر واحد ضایعات ۳/۶-۳/۵۱=۰/۰۹ ⟹ ۱۴۰۴۰۰/۳۹۰۰۰=۳/۶

بنابراین هزینه های تخصیصی به مرحله بعد به صورت زیر محاسبه می شود :

شرح	هزینه کل – ریال	هزینه هر واحد – ریال
هزینه منتقل شده از مرحله قبل	۱۴۰۴۰۰	۳/۵۱
هزینه دستمزد اضافه شده در این مرحله	۳۲۴۰۰	۰/۹
هزینه سربار اضافه شده در این مرحله	۱۹۸۰۰	۰/۵۵
تعدیل بابت هزینه ضایعات		۰/۰۹
مجموع هزینه های قابل تخصیص	۱۹۲۶۰۰	۵/۰۵

بنابراین مجموع هزینه های این مرحله برابر است با :

هزینه های انتقالی به مرحله آخر ۳۵۰۰۰*۵/۰۵=۱۷۶۷۵۰

هزینه کالای در جریان ساخت در این مرحله در پایان دوره به صورت زیر محاسبه می شود:

هزینه تعدیل شده از مرحله قبل	۴۰۰۰*(۳/۵۱+۰/۰۹)	۱۴۴۰۰
دستمزد	۰/۹*(۴۰۰۰/۴)	۹۰۰
سربار	۰/۵۵*(۴۰۰۰/۴)	۵۵۰

مجموع	۱۵۸۵۰

بنابراین مجموع هزینه های بهای تمام شده برابر است با ۱۹۲۶۰۰=۱۵۸۵۰+۱۷۶۷۵۰ می باشد.

9–6– تخصیص هزینه های سربار برحسب دوایر بمنظور هزینه یابی و کنترل هزینه

هدف از این بررسی، تشریح مواردی از قبیل منظور کردن هزینه های سربار به محصولات یا سفارشات، کنترل هزینه ها از طریق حسابداری سنجش مسئولیت و فراهم آوردن اطلاعات مفید برای تصمیم گیری و تجزیه و تحلیل می باشد.. از آنجائیکه تولید هر محصول به حداقل مشخصی مواد و نیروی کار نیاز دارد، لذا میزان محدودی می توان از طریق کنترل های مزبور، اینگونه هزینه ها را کاهش داد. این وضعیت در مورد سربار کارخانه متفاوت است زیرا هرچه کنترل هزینه های سرباز دقیق تر باشد، امکان کاهش آنها بیشتر می گردد. اعمال کنترل مسئولیت بمنظور نگاهداشتن بهای تمام شده یک واحد و کل هزینه ها در سطح بودجه تعیین شده از طریق تخصیص هزینه های سربار کارخانه به دوایر تسهیل می گردد. تخصیص هزینه های سربار کارخانه به دوایر در موسسات غیر تولیدی و غیر انتفاعی نیز در این قسمت مورد بررسی قرار می گیرد.

9-6-1- مفهوم تخصیص هزینه های سربار به دوایر

تخصیص هزینه های سربار کارخانه به دوایر به مفهوم تفکیک کارخانه به بخش هائی (دایره، مرکز هزینه) است که هزینه ها به آن بخش ها منظور می گردد. از نقطه نظر حسابداری، دلایل اساسی تفکیک کارخانه به دوایر و مراکز هزینه عبارتست از (۱) هزینه یابی دقیق تر و صحیح تر سفارشات و محصولات و (۲) کنترل مسئولیت هزینه های سربار.

از آنجائی که تخصیص هزینه های سربار کارخانه به دوایر مستلزم بکارگیری نرخ های متفاوت جذب هزینه های سربار است، لذا این امر هزینه یابی دقیق تر و صحیح تر سفارشات و محصولات را امکان پذیر می سازد. بدین ترتیب سهمی از هزینه های سربار کارخانه هر دایره، با استفاده از نرخ جذب سربار دایره مزبور، به سفارش یا محصولی که از آن دایره می گذرد منظور می شود. بنابراین بجای این که هزینه های سربار کارخانه براساس یک نرخ کلی جذب سربار به حساب سفارشات یا محصولات منظور شود، مبالغ متفاوتی از هزینه های سربار (برحسب دوایری که محصولات از آنها می گذرند) به حساب سفارشات یا محصولات منظور می گردد.

استفاده از تخصیص هزینه های سربار به دوایر که سبب واگذاری مسئولیت وقوع هزینه ها به سرکارگر یا سرپرست دایره می شود، کنترل موثر هزینه های سربار را امکان پذیر می سازد. هزینه هائی که منشاء آن ها به یک دایره مربوط می شود از طریق سرکارگری که مسئولیت سرپرستی آن دایره را به عهده دارد شناسائی می شود.

محاسبه نرخ های جذب سربار، مستلزم فرآیند تسهیم هزینه های برآوردی سربار دوایر به یکدیگر است. فرآیند مزبور محدود به هزینه های سرباری است که تسهیم آن ها، برای محاسبه نرخ های دوایر مختلف، قبل از شروع سال مالی ضروری است. هزینه های سربار واقعی هر دایره به دوایر دیگر تسهیم نمی گردند.

محاسبه بهای تمام شده بمنظور تعیین قیمت فروش مستلزم شناسائی کلیه هزینه های ساخت بدون توجه به ارتباط مستقیم یا غیرمستقیم آنها به یک دایره یا محصول مشخص می باشد. هر محصول باید علاوه بر هزینه های مستقیم، سهم متناسبی از هزینه های غیر مستقیم از قبیل آب و برق و تلفن، نقل و انتقال مواد، بازرسی، انبارداری و غیره را نیز متحمل گردد. انتخاب بهترین شیوه تسهیم هزینه های سربار به محصولات، به منظور تخصیص سهم متناسبی از هزینه های غیر مستقیم، امر مهمی است.
فرآیند تخصیص هزینه های سربار به دوایر، ادامه شیوه هائی است که قبلاً مورد بررسی قرار گرفت. علاوه بر ضرورت انجام برآورد و بودجه بندی هزینه ها و انتخاب یک مبنای صحیح بمنظور جذب آنها، تخصیص هزینه های سربار به دوایر نیاز به برآوردها یا بودجه های جداگانه برای هر دایره را نیز ایجاب می نماید. هزینه های سربار واقعی یک دوره نیز در این روش باید از طریق استفاده از حساب کنترل سربار کارخانه و دفتر تعیین سربار کارخانه برای هر یک از دوایر بطور جداگانه گردآوری شود تا مقایسه آنها را با سربارهای جذب شده توسط هر دایره امکان پذیر سازد. اضافه یا کسر جذب سربار کارخانه برای هر دایره بطور جداگانه و تجزیه و تحلیل می گردد تا انحراف هزینه و انحراف ظرفیت بلااستفاده هر دایره مشخص شود.

9-6-2- دوایر تولیدی و خدماتی

دوایر موجود در یک واحد تجاری برحسب ماهیت آن ها به دو گروه تولیدی و خدماتی بشرح زیر تقسیم می گردد:

دوایر تولیدی		دوایر خدماتی	
برش	تراش	نیروگاه	تعمیرات و نگاهداری
طراحی	قالب ریزی	نقل و انتقال مواد	رستوران
مونتاژ	مخلوط کردن	بازرسی	کارگزینی
روکش	تصفیه	انباردار	کنترل کیفیت
تکمیل		حفاظت	بهداشت
		خرید	ارسال کالا
			دریافت کالا

دایره تولیدی دایره ای است که از طریق تغییر دادن در شکل و نوع مواد یا مونتاژ قطعات و تبدیل آنها به محصول، در تولید شرکت می کند. دایره خدماتی دایره ای است که خدماتی را به طور غیرمستقیم در جهت ساخت محصولا ارائه می دهد. خدمات ارائه شده به تنهائی قادر به تغییر دادن شکل و ماهیت موادی که به کالای ساخته شده تبدیل می گردد، نمی باشد.

9-6-3- انتخاب دوایر تولیدی

یک واحد تولیدی معمولاً از طریق دوایری که تولید محصولات در آنها انجام می شود، سازمان دهی می گردد، فرآیند تولید، نوع سازمان مورد نیاز را از نقطه نظر: (۱) اجرای عملیات مختلف بنحو موثر و کارآ، (۲) انتخاب بهترین روند تولید و (۳) برقراری و تعیین مسئولیت برای کنترل عینی تولید، مشخص می نماید.

سیستم اطلاعاتی حسابداری صنعتی در یک واحد تجاری به گونه ای طرح ریزی می شود که متناسب با تفکیک فعالیت ها به دوایر مورد نیاز جهت اهداف تولیدی باشد. این سیستم، هزینه های تولید را برحسب دوایر و بدون در نظر گرفتن نوع عملیات که ممکن است با استفاده از روش سفارش کار یا مرحله ای انجام گیرد، گردآوری می کند. عواملی که در تصمیم گیری نسبت به نوع دوایر مورد نیاز جهت کنترل هزینه ها و تعیین نرخ های دقیق سربار هر دایره مورد توجه قرار می گیرند بشرح زیر می باشد»

۱-تشابه عملیات، مراحل و ماشین آلات در هر دایره.

۲-موقعیت مکانی عملیات، مراحل و ماشین آلات.

۳-مسئولیت های تولید و کنترل هزینه ها

۴-ارتباط عملیات با جریان گردش محصول.

۵-تعداد دوایر یا مراکز هزینه.

ایجاد دوایر تولیدی بمنظور هزینه یابی و کنترل یکی از مشکلاتی است که مدیریت هر واحد تجاری با آن مواجه می باشد. هیچ گونه دستورالعمل قطعی و صریحی در این مورد وجود ندارد. معمولاً روش متداول این است که کارخانه را به فعالیت های مختلفی طبقه بندی کرده و هر فعالیت یا گروه فعالیت های مشابه را به عنوان یک دایره تلقی نمود. بمنظور اعمال کنترل های مناسب نسبت به هزینه های سربار کارخانه و هزینه یابی صحیح سفارش و محصولات، تفکیک کارخانه به واحدهای مجزا و مستقل که با یکدیگر در ارتباط می باشند از اهمیت خاصی برخوردار است.

تعداد دوایر تولیدی مورد استفاده، به تاکید سیستم هزینه یابی بر کنترل هزینه ها و بهبود نرخ های جذب سربار بستگی دارد. در صورتی که تاکید بر کنترل هزینه ها باشد، ممکن است دوایر مختلفی تحت سرپرستی مدیر کارخانه و هر یک از سرپرستان و سرکارگران ایجاد شود. در مواردی که بهبود نرخ های جذب سربار بمنظور هزینه یابی دقیق تر مورد نظر باشد، ممکن است دوایر کمتری مورد استفاده قرار گیرد. برخی اوقات، تعداد دوایر مورد نیاز برای کنترل هزینه ها بیشتر از دوایر مورد نیاز برای بهبود نرخ های جذب سربار می باشد. در چنین مواردی سیستم کنترل هزینه می تواند جهت هماهنگی با نرخ های صحیح جذب سربار، از طریق ادغام دوایر با یکدیگر، تعدیل شود. بنابراین، بدون چشم پوشی از کنترل هزینه ها، تعداد نرخ های مورد استفاده کاهش می یابد.

در برخی حالات، مشخصا در مواردی که ماشین آلات مختلفی مورد استفاده قرار می گیرد، بمنظور کنترل هزینه و بهبود نرخ های جذب سربار، دوایر به قسمت های فرعی تری تقسیم می شود که این امر باعث کنترل دقیق تر هزینه های سرباز و جذب آنها به سفارشات یا محصولاتی می گردد که از یک دایره می گذرند.

9-6-4- انتخاب دوایر خدماتی

انتخاب و طرح ریزی دوایر خدماتی اثر قابل توجهی بر کارائی هزینه یابی و کنترل ها دارد. خدمات موجود برای استفاده دوایر تولیدی و سایر دوایر خدماتی، می تواند از طریق (۱) تعیین یک دایره خدماتی جداگانه برای هر فعالیت، (۲) ترکیب چندین فعالیت در یک دایره، (۳) منظور نمودن هزینه های خدمات در دایره ای بنام «خدمات عمومی کارخانه»، سازمان یابد. در صورتی که هزینه های خدمات مربوط به عملیات تولیدی و خدماتی در دایره خدمات عمومی کارخانه گردآوری شود، شناسائی یک خدمات ارائه شده خاص امکان پذیر نخواهد بود.

در تعیین نوع و تعداد دوایر خدماتی نکات زیر باید در نظر گرفته شوند: (۱) تعداد کارکنان مورد نیاز برای هر فعالیت خدماتی، (۲) هزینه ارائه خدمات، (۳) اهمیت خدمات، (۴) تخصیص مسئولیت سرپرستی. تعیین یک دایره جداگانه برای هر فعالیت خدماتی، حتی در واحدهای تجاری بزرگ، بندرت صورت می گیرد. در مواردی که تعدادی از کارکنان درگیر یک فعالیت خدماتی بوده و فعالیت ها در ارتباط نزدیک با یکدیگر باشند، بمنظور صرفه جوئی، فعالیت های خدماتی با یکدیگر ادغام می گردند. تصمیم گیری در مورد ادغام فعالیت های خدماتی، تابع شرایط هر واحد تجاری است. از آنجائی که برای هزینه یابی سفارشات و محصولات، نرخ

های جذب سربار صرفا برای دوایر تولیدی محاسبه می گردد، لذا بمنظور تعیین نرخ جذل سربار و تجزیه و تحلیل انحرافات، هزینه های دوایر خدماتی به دوایر تولیدی منتقل می شود.

9-6-5- سربار مستقیم دوایر

اکثر هزینه های سربار مستقیم هر دایره می تواند بشرح زیر طبقه بندی گردد:

۱-سرپرستی، دستمزد غیرمستقیم و اضافه کاری.

۲-مواد غیرمستقیم.

۳-تعمیرات و نگاهداری.

۴-استهلاک تجهیزات.

طبقه بندی هزینه ها بشرح فوق معمولا با دایره ای که هزینه های مزبور در آن واقع می شود، اعم از تولیدی یا خدماتی، بآسانی قابل شناسایی می باشد. درزیر طبقه بندی هزینه های سربار مستقیم هر دایره بطور مشروح مورد بررسی قرار می گیرد.

سرپرستی، دستمزد غیرمستقیم و اضافه کاری-این گونه هزینه ها، برعکس هزینه دستمزد، شکل و محتوای محصول را تغییر نمی دهند. بعبارت دیگر این گونه هزینه ها در تولید نقش کمکی دارند. لازم به توجه است که هرگونه کار انجام شده در کارخانه که بعنوان کار مستقیم تلقی نشود، ناگزیر جزء هزینه های سربار کارخانه منظور خواهد شد.

از آنجائی که هزینه های سربار به کلیه محصولات تسهیم می گردند، لذا اشتباه در طبقه بندی هزینه کار مستقیم که در واقع باید صرفا به یک محصول یا سفارش اختصاص یابد، موجب طبقه بندی این هزینه بعنوان غیرمستقیم شده و باعق تسهیم این هزینه بین کلیه محصولات یا سفارشات می گردد. این موضوع موجب کمتر نشان دادن بهای تمام شده یک محصول یا سفارش و بیشتر نشان دادن بهای تمام شده سایر محصولات یا سفارشات می گردد. بنابراین تلقی یک هزینه بعنوان مستقیم یا غیرمستقیم تاثیر مهمی بر تعیین نرخ های جذب سربار خواهد داشت. در چنین حالتی تصمیم گیری در مورد طبقه بندی دستمزد بعنوان "غیرمستقیم" باعث کاهش مخرج و افزایش صورت کسر (هزینه سربار / هزینه دستمزد) هزینه سربار کارخانه که برای محاسبه نرخ های جذب سربار بکار می رود، خواهد شد.

در زیر تاثیر احتمالی اشتباه در شناسائی ۱.۰۰۰ ریال هزینه دستمزد مستقیم، بعنوان غیر مستقیم، نشان داده می شود:

	شناسائی صحیح بعنوان دستمزد مستقیم-ریال	شناسائی نادرست بعنوان دستمزد غیرمستقیم-ریال
دستمزد مستقیم	۶.۰۰۰	۵.۰۰۰
سربار کارخانه:		
دستمزد غیرمستقیم	۵.۰۰۰	۶.۰۰۰
سایر هزینه های سربار	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰
	۶.۰۰۰	۷.۰۰۰
نرخ جذب سربار کارخانه (هزینه سربار کارخانه / هزینه دستمزد مستقیم)	٪۱۰۰	٪۱۴۰

پرداخت فوق العاده اضافه کاری معمولاً هزینه سربار دایره ای محسوب می شود که اضافه کاری در آن صورت گرفته است. این روش باید در مورد کلیه هزینه های مربوط به دستمزد، به استثناء حالات خاصی که در فصل های دستمزد (جلد دوم) به آن اشاره خواهد شد، رعایت شود. در صورتی که فوق العاده اضافه کاری مستقیما قابل ارتباط با محصول یا سفارش خاصی باشد باید هزینه دستمزد مستقیم آن محصول یا سفارش تلقی شود.

مواد غیر مستقیم – تشخیص نادرست بین مواد مستقیم و غیرمستقیم (مواد غیرمستقیم جزء هزینه های سربار تلقی می شود) همان تاثیری را دارد که در مورد عدم تشخیص صحیح بین دستمزد مستقیم و غیرمستقیم ذکر گردید. تشخیص مواد مستقیم از مواد غیرمستقیم معمولا مشکل نیست. در عملیات تولیدی، مواد مستقیم موادی هستند که با گذشتن از مراحل تولیدی تغییر شکل می دهد جزء لاینفک کالای ساخته شده می گردد. در حالی که مواد غیرمستقیم لزوما به جزئی از کالای ساخته شده تبدیل نخواهد شد.

دو روش حسابداری در مورد هزینه مواد غیرمستقیم وجود دارد که عبارتند از: (۱) تلقی اینگونه هزینه ها بعنوان سربار مستقیم هر دایره (۲) گردآوری اینگونه هزینه ها در یک حساب موجودی.

سربار مستقیم دایره – یک شیوه ساده، اما نه موثرترین شیوه، برای به حساب گرفتن هزینه مواد غیرمستقیم عبارتست از منظور کردن این هزینه بحساب دایره ای که درخواست خرید آنرا صادر نموده است. در این روش فرض بر آنست که (۱) سرپرست دایره اجازه خرید را دارد و (۲) هزینه خرید در چارچوب بودجه دایره مزبور قرار دارد.

منظور نمودن به حساب موجودی – در مواردی که اعمال کنترل های دقیق تری نسبت به مواد غیرمستقیم ضروری است یا در مواردی که بیش از یک دایره از مواد غیرمستقیم استفاده می کند، منظور کردن این هزینه در لحظه خرید به حساب یک دایره، عملی و صحیح بنظر نمی رسد. در چنین مواردی مواد غیرمستقیم خریداری شده، در لحظه خرید به یک حساب موجودی منظور و به تناسب استفاده از دوایر، به حساب آنها بدهکار می شود.

در مواردی که از یک حساب موجودی استفاده می شود، هزینه مصرف مواد غیرمستقیم ممکن است به یکی از دو روش زیر محاسبه شود:

۱-در صورتی که مواد غیرمستقیم فقط در یک دایره مورد استفاده قرار گیرد، تعیین میزان هزینه قابل تخصیص به آن دایره از طرق زیر امکان پذیر است:

الف-موجودی برداری عینی در پایان هر ماه.

ب-اضافه کردن خریدهای طی ماه به مانده ابتدای دوره.

ج-کسر کردن هزینه موجودی پایان ماه از جمع مبالغ ثبت شده در حساب موجودی و تعیین میزان مواد غیرمستقیم مصرفی طی ماه.

۲-دومین روش حسابداری برای هزینه های مزبور استفاده از یک حساب موجودی است که مستلزم بکارگیری برگ های درخواست مواد می باشد. با استفاده از درخواست های تایید شده توسط مقامات مسئول واحد تجاری می توان هزینه های مواد غیرمستقیم مصرف شده را به طور صحیح و مناسب به دوایر مربوطه منظور نمود. بدین ترتیب اعمال کنترل های بهتری نسبت به مصرف مواد در مقایسه با موجودی برداری پایان ماه، امکان پذیر خواهد شد. ولی این روش مستلزم کارهای دفتری بیشتری در ارتباط با تهیه درخواست ها، قیمت گذاری و تلخیص آنها است.

تعمیرات و نگهداری – در ارتباط با هزینه های تعمیرات و نگاهداری لازم است: (۱) کنترل ها لازم نسبت به هزینه های انجام شده توسط دایره تعمیرات و نگاهداری اعمال گردد (۲) شیوه های مناسبی برای منظور کردن هزینه های مزبور به دوایر استفاده کننده از این خدمات، بکار گرفت.

کار گروه تعمیرات و نگاهداری باید زیر نظر یک سرپرست اداره شود. در صورت امکان و عملی بودن، کلیه هزینه های تعمیرات و نگاهداری باید به حساب دایره تعمیرات و نگاهداری منظور گردد به طوری که جمع هزینه توسط سرپرست این دایره کنترل شده و در چارچوب بودجه دایره مزبور قرار گیرد. ولی از آنجائی که تعمیرات و نگاهداری یک وظیفه خدماتی می باشد لذا هزینه های آن باید بین دوایری که از این خدمات استفاده کرده اند، تسهیم شود.

خدمات ارائه شده در ارتباط با تعمیرات و نگاهداری برای اکثر دوایر دارای ماهیتی مستمر است و هزینه های مزبور بطور یکنواخت طی سال واقع می شوند. بهرحال برخی از کارهای تعمیرات و نگاهداری از قبیل رفع خرابی دستگاه ها و تعمیرات کلی آن ها در فواصل زمانی غیر متناوب اتفاق می افتد و اغلب شامل هزینه های هنگفت می باشد. در چنین مواردی، واحدهائی که برای هر یک از دوایر خود بودجه جداگانه نگاهداری می نمایند ممکن است با استفاده از نرخ های از پیش تعیین شده و از طریق منظور نمودن

ماهانه هزینه ها به حساب عملیات، هزینه های تعمیرات عمده را در طی سال سرشکن نمایند. اینگونه نرخ ها معمولا با توجه به تجربیات گذشته واحد تجاری تعیین می گردد. مبالغ ماهانه که با استفاده از نرخ های مزبور محاسبه می شود به حساب هزینه تعمیرات و نگاهداری بدهکار و به حساب ذخیره تعمیرات و نگاهداری بستانکار می شود. هزینه های واقعی تعمیرات به حساب ذخیره تعمیرات و نگاهداری منظور می شود. بدین ترتیب هزینه های عمده تغییرات بطور مستقیم و با استفاده از نرخ های از پیش تعیین شده به عملیات منظور گردیده و احتمالا برابر با هزینه های واقعی تعمیرات دستگاه ها می گردد.

استهلاک تجهیزات – استهلاک هزینه ای است که معمولا توسط سرپرستان دوایر قابل کنترل نیست. ولی میزان استفاده از تجهیزات عامل موثری در هزینه های تعمیرات و نگاهدری و استهلاک می باشد. این موضوع در مورد کلیه دارائی های استهلاک پذیر از قبیل ماشین آلات و تجهیزات، ساختمان، وسایط نقلیه، اثاثه و منصوبات و غیره صادق است. برخی واحدهای تجاری هزینه استهلاک را در گزارش هزینه دایره، به عنوان غیر قابل کنترل درج می کنند. بمنظور هزینه یابی و اعمال کنترل های موثر، استهلاک معمولا در ارتباط با دایره استفاده کننده از دارائی، شناسائی و هزینه استهلاک را از طریق دوایر و براساس بهای تمام شده دارائی مربوطه که جزئیات آن در کارت های دارائی ثابت موجود می باشد، محاسبه نمود. هنگامی که هیچ گونه اسناد و مدارکی موجود نبوده یا دارائی استهلاک پذیر مشخصا توسط یک دایره مورد استفاده قرار نگرفته است، هزینه استهلاک غالبا به حساب هزینه های دایره خدمات عمومی کارخانه منظور می شود.

9-6-6- سربار غیرمستقیم دوایر

هزینه هائی از قبیل نیرو، روشنائی، اجاره و استهلاک هنگامی که دوایر مختلف از آن ها منتفع شده اند قاعدتا نمی توانند به حساب یک دایره تولیدی یا خدماتی خاص منظور گردند. منشاء این هزینه ها هیچ دایره خاصی نیست و جهت استفاده کلیه دوایر واقع شده اند. بنابراین هزینه های مزبور باید بین دوایر استفاده کننده تسهیم شوند. انتخاب مبنای مناسب باری تسهیم این گونه هزینه ها مستلزم مطالعه دقیق در این مورد است.

انتخاب یک مبنای مناسب برای تسهیم هزینه های عمومی کارخانه مشکل بوده و در برخی حالات تعیین مبنای تسهیم، اختیاری است. برای منظور کردن سهم مناسبی از هزینه ها از قبیل اجاره، به حساب هر دایره، لازمست با استفاده از برخی عوامل مشترک در کلیه دوایر، مبنائی را تعیین کرد. برای مثال می توان از مبنای سطح زیربنا نام برد که در بسیاری موارد برای تسهیم هزینه اجاره از آن استفاده می شود. در کارخانه هائی که دوایر موجود در آنها از لحاظ ارتفاع با یکدیگر برابر نمی باشند، می توان از مبنای حجم اشغالی استفاده کرد. سطوح زیربنای پله، آسانسور، پله برقی، راهرو و غیره نیز باید مورد توجه قرار گیرند. برخی از هزینه های عمومی کارخانه که نیاز به تسهیم دارند متداول ترین مبانی تسهیم آنها بشرح زیر می باشد:

هزینه های عمومی کارخانه	مبنای تسهیم
اجاره کارخانه	سطح زیربنا
استهلاک-ساختمان	سطح زیربنا
تعمیرات ساختمان	سطح زیربنا
حرارت	سطح زیربنا
سرپرستی	تعداد کارکنان
تلفن و تلگراف	تعداد کارکنان-تعداد مکالمات
روشنائی	کیلووات-ساعت
هزینه حمل بداخل	مواد مصرفی
نیرو	اسب بخار-ساعت

بعد از انتخاب مبنای تسهیم، باید برای کسب اطلاعات مورد نیاز باری تسهیم، بررسی های کافی صورت گیرد. اطلاعاتی از قبیل جمع سطوح زیربنا و تفکیک آن به هر یک از دوایر، تعداد کارکنان هر دایره، سرمایه گذاری در ماشین آلات دوایر و برآورد کیلووات ساعت و اسب بخار ساعت در زمره اطلاعاتی است که در بررسی فوق باید در نظر گرفته شود.

9-6-7- تسهیم هزنیه های سربار دوایر خدماتی به دوایر استفاده کننده

برای محاسبه نرخ های جذب سربار کارخانه و همچنین تجزیه و تحلیل انحرافات، لازمست هزینه های دوایر خدماتی نهایتا به دوایر تولیدی سرشکن شوند. لازمه یک سیستم کنترل هزینه موثر و کارا، آنست که هر دایره خدماتی ابتدا با هزینه های سربار مستقیم خود بدهکار گردد. یک دایره خدماتی ممکن است علاوه بر بدهکار شدن با هزینه های سایر دوایر خدماتی، با سهمی از هزینه های عمومی کارخانه نیز بدهکار شود. اکثر هزینه های سربار که در مورد دوایر تولیدی مورد بحث قرار گرفت، طبیعتاً در دوایر خدماتی نیز یافت می شوند. تعداد و نوع دوایر خدماتی در یک واحد تجاری، بستگی به عملیات آن واحد و میزان کنترل هزینه ها دارد. دوایر خدماتی که به منظور بررسی در این فصل مورد استفاده قرار گرفته اند عبارتند از: (۱) دایره نقل و انتقال مواد، (۲) دایره بازرسی، (۳) دایره نیروگاه، (۴) دایره خدمات عمومی کارخانه.

دایره نقل و انتقال مواد- نقل و انتقال مواد با استفاده از جرثقیل، کامیون، لیفت تراک و غیره انجام می گیرد. از آنجائی که دوایر بیشماری از این گونه خدمات استفاده می کنند، لذا روش مناسب و ارجع آنست که یک دایره جداگانه به منظور نقل و انتقل مواد در نظر گرفته شود. کلیه هزینه های مربوط به نقل و انتقل مواد به حساب این دایره منظور می گردد و سرپرست دایره مسئولیت کنترل این گونه هزینه ها را بعهده دارد. هزینه های منظور شده به چنین دایره ای، مشابه هزینه های منظور شده بحساب هر دایره دیگر بوده و شامل حقوق و دستمزد رانندگان کامیون و لیفت تراک و ملزوماتی از قبیل باطری، بنزین و غیره و تعمیرات و نگاهداری تجهیزات می باشد. علاوه بر متمرکز کردن مسئولیت نقل و انتقال مواد، تخصیص هزینه های سربار به دوایر این ارجحیت را نیز دارد که هزینه های مربوط به نقل و انتقال مواد در یک محل نگاهداری شده و بنابراین اندازه گیری سریع نتایج و کاهش هزینه ها از طریق بکارگیری شیوه های نوین نقل و انتقال و تغییر مسیرها یا تولید را امکان پذیر می سازد.

دایره بازرسی – به منظور کنترل هزینه ها،نحوه عمل در مورد هزینه های بازرسی مشابه با هزینه های سایر دوایر خدماتی میباشد. در برخی حالات یک سفارش یا محصول خاص ممکن است مستلزم آزمایش و بازرسی اضافی باشد.هزینه اینگونه بازرسی ها قابل منظور کردن به همان سفارش یا محصول خاص خواهد بود.به منظور گرد اوری اینگونه هزینه ها مراکز هزینه جداگانه جهت منظور نمودن زمان و مواد لازم جهت بازرسی های خاص ممکن است در نظر گرفته شود.

دایره نیروگاه – نیرو و سوخت به دو دلیل عمده مصرف می شود: (۱) بمنظور عملیات تولیدی مانند راه اندازی ماشین آلات، دستگاه های جوشکاری، جرثقیل ها (۲) بمنظور روشنائی، تهویه هوا و سایر موارد مشابه. در اکثر موارد برای نیروی برق یا گاز مصرفی تنها یک صورتحساب دریافت می شود. تعیین میزان مصرف برای هر یک از موارد فوق بطور مستقیم عملی نیست.

غالباً تسهیم مستقیم هزینه های فوق بین دوایر، مطلوب و امکان پذیر می باشد. روش متعارف مورد استفاده آن است که بمنظور تعیین میزان مصرف هر یک از ماشین آلات و تجهیزات فوق یک کنتور نصب نمود. در سایر موارد ممکن است برای هر یک از تسهیلات و تجهیزات، نیروی جداگانه ای (بنزین، گاز طبیعی، ذغال سنگ یا برق) مورد استفاده قرار گیرد که در این صورت تعیین هزینه نیرو و سوخت هر یک از دوایر امکان پذیر است.

بمنظور هزینه یابی، دو روش حسابداری بشرح زیر برای هزینه های نیروگاه توصیه می شود:

(۱) منظور کردن کلیه هزینه های نیرو و سوخت به یک دایره جداگانه بنام نیروگاه و سپس تسهیم هزینه های مزبور به دوایر استفاده کننده.

(۲) منظور کردن هزینه نیرو و سوخت به دوایر در مواردی که کنتورهای جداگانه برای هر یک در نظر گرفته شده است و منظور کردن سایر هزینه های باقی مانده نیرو و سوخت به دایره نیروگاه و یا به دایره خدمات عمومی کارخانه. نهایتا هزینه های منظور شده به حساب دایره خدمات عمومی یا دایره نیروگاه، با توجه به مبانی انتخابی به دوایر استفاه کنند از اینگونه خدمات تسهیم می شود.

تسهیم هزینه های نیرو و سوخت به دوایر خاص، براساس مطالعاتی است که مشخص کننده نیروی اسب بخار، تعداد ماشین آلات هر دایره و غیره می باشد.

دایره خدمات عمومی کارخانه- برخی از هزینه ها باستثنای هزینه هائی که در بالا مورد بررسی قرار گرفتند، تحت سرفصل و طبقه "خدمات عمومی" قرار می گیرند، زیرا این گونه هزینه ها را نمی توان به یک دایره تولیدی یا خدماتی خاص ارتباط داد. بنابراین جهت گردآوری و کنترل اینگونه هزینه ها یک مرکز یا دایره جداگانه ای اختصاص می یابد. مسئولیت مستقیم دایره مزبور به عهده سرپرست تاسیسات کارخانه می باشد. حقوق مدیرانی که با تولید سرو و کار دارند ولی فعالیت آنها را نمی توان به طور مستقیم به یک دایره خاص ارتباط داد، باستثنای تسهیم های اختیاری، به حساب دایره خدمات عمومی کارخانه منظور می گردد. حقوق کارگران نظافتچی کارخانه و همچنین هزینه ملزومات در صورتی که به حساب دایره تعمیرات و یا دایره نگاهداری ساختمان ها منظور نشود، باید بحساب هزینه های دایره خدمات عمومی کارخانه منظور شود.

هزینه عوارض و نوسازی و بیمه آتش سوزی ساختمان ها در صورتی که مستقیما با فعالیت های یک دایره ارتباط نداشته باشد را می توان به حساب هزینه های دایره خدمات عمومی کارخانه منظور کرد.

9-6-8- نحوه تعیین نرخ های جذب سربار هر دایره

در مواردی که از یک نرخ کلی سربار کارخانه استفاده می شود، سربار معمولا براساس هزینه دستمزد مستقیم یا ساعات کار مستقیم جذل می گردد، زیرا این روش بعنوان روشی پذیرفته شده و آسان تلقی می گردد. تعیین و بکارگیری نرخ های سربار هر دایره مستلزم شناخت دقیق هزینه های سربار هر یک از دوایر تولیدی می باشد که اغلب این امر منجر به استفاده از مبانی گوناگون جذب سربار برای دوایر مختلف می گردد. برای مثال این امکان وجود دارد که مبنای جذب سربار در یک دایره ساعات کار مستقیم و در دایره دیگر ساعات کارکرد ماشین آلات باشد. انجام یک بررسی دقیق تر ممکن است به تعیین مبانی و نرخ های مختلف برای مراکز هزینه موجود در دوایر مزبور منجر شود.

در تعیین نرخ های جذب سربار دوایر تولیدی، کلیه هزینه های سربار کارخانه، اعم از اینکه دارای ماهیت عمومی یا خدماتی داشته باشد، باید نهایتا به دوایر تولیدی منتقل شود. آن گروه از هزینه های سربار که مستقیما قابل منظور شدن به یک دایره تولیدی یا خدماتی می باشند را می توان از طریق مراجعه به اسناد و مدارک گذشته و یا از طریق مراجعه به برآوردهای جدید یا تجدید نظر شده که توسط دایره بودجه یا حسابداری صنعتی و با مشورت رئیس دایره تهیه گردیده است، تعیین کرد. هزینه های عمومی کارخانه از قبیل حرارت، نیرو، آب، اجاره و غیره باید ابتدا به دوایر تولیدی یا خدماتی و در برخی موارد صرفا به دوایر تولیدی تسهیم شوند. نحوه تسهیم به نظر مدیریت واحد تجاری بستگی خواهد داشت. سپس هزینه های دوایر خدماتی باید بطور عادلانه به دوایر تولیدی و خدماتی و یا صرفا به دوایر تولیدی تسهیم گردند. تسهیم ممکن است بر مبنای تعداد کارکنان، مصرف کیلووات ساعت، مصرف اسب بخار ساعت، سطح زیربنا، ارزش دارائی، بهای مواد مورد درخواست و غیره صورت گیرد. بعد از آنکه هزینه های دوایر خدماتی تسهیم گردیدند، نرخ سربار هر دایره تولیدی بر مبنای ساعات کار مستقیم، هزینه دستمزد مستقیم، ساعات کارکرد ماشین و یا سایر مبانی مناسب دیگر، قابل محاسبه خواهد بود.

در پایان دوره مالی، هزینه های سربار واقعی دوایر تولیدی و خدماتی، بهمان ترتیبی که در مورد سربار پیش بینی شده کارخانه در ابتدای سال عمل شد، گردآوری می گردند. هنگامی که هزینه های واقعی سربار در حساب های مربوطه گردآوری شدند، آنها را می توان با هزینه های سربار جذب شده مقایسه کرده و میزان اضافه یا کسر جذب سربار را محاسبه کرد.

نحوه تعیین نرخ های جذب سربار هر دایره-مثال

در مثال ارائه شده در صفحه ۳۴۰ چهار دایره تولیدی برش، تراش، مونتاژ و روکش و همچنین چهار دایره خدماتی نقل و انتقال مواد، بازرسی، سوخت و روشنائی و خدمات عمومی ارائه گردیده است. برای سهولت عمل در محاسبه نرخ های سربار هر دایره تغییراتی جزئی در ارقام بعمل آمده است. طبقه بندی هزینه های به ثابت و متغیر بعمان صورت سابق می باشد. هدف از این کار در صفحات ۳۵۳-۳۵۱ تشریح گردیده است:

محاسبه نرخ های جذب سربار برای عملیات کارخانه ای که به دوایر مختلف تقسیم گردیده است، بشرح زیر می باشد:

(۱) برآورد یا بودجه بندی جمع سربار مستقیم دوایر تولیدی و خدماتی در سطوح انتخابی. نوع و ماهیت هر طبقه از هزینه ها با (ث) به معنای ثابت و (م) به معنای متغیر مشخص شده است. (نگاه کنید به جدول صفحه بعد).

(۲) بررسی فعالیت های کارخانه بمنظور تسهیم سربار غیرمستقیم کارخانه و هزینه های دوایر خدماتی. (نگاه کنید به جدول صفحه بعد).

(۳) برآورد یا بودجه بندی جمع سربار غیرمستقیم کارخانه از قبیل نیروی برق، سوخت، آب، استهلاک ساختمان، عوارض و نوسازی و بیمه آتش سوزی در سطوح انتخابی فعالیت، باید نسبت به روش مناسب تسهیم، تصمیم گیری و عمل تسهیم انجام شود. (نگاه کنید به جدول صفحه بعد).

(۴) تسهیم هزینه های دوایر خدماتی (نگاه کنید به جدول صفحه بعد).

(۵) محاسبه نرخ های جذب سربار هر دایره (نگاه کنید به جدول صفحه بعد)

سربار پیش بینی شده کارخانه	(ث)	جمع (ریال)	دوایر تولیدی				دوایر خدماتی			
			برش ریال	تراش ریال	مونتاژ ریال	روکش ریال	نقل و انتقال مواد ریال	بازرسی ریال	نیروگاه ریال	خدمات عمومی کارخانه ریال
هزینه های سربار مستقیم دوایر:										
سرپرستی	ث	۷۰۰۰۰	۹۰۰۰	۸۰۰۰	۸۰۰۰	۸۰۰۰	۱۰۰۰۰	۶۰۰۰	۹۰۰۰	۱۲۰۰۰
دستمزد غیر مستقیم	ث	۹۰۰۰	۱۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰۰	۵۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰
	م	۶۶۰۰۰	۹۰۰۰	۳۰۰۰	۵۰۰۰	۵۵۰۰	۱۱۰۰۰	۸۵۰۰	۱۰۰۰۰	۱۴۰۰۰
حق بیمه اجتماعی-سهم کارفرما	ث	۱۰۰۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰۰
	م	۴۷۰۰۰	۱۰۵۰۰	۱۱۸۰۰	۹۴۰۰	۸۲۰۰	۱۸۰۰	۱۴۰۰	۱۹۰۰	۲۰۰۰
مواد غیر مستقیم	ث	۴۰۰۰	۵۰۰	۵۰۰	۸۰۰	۱۲۰۰	۳۰۰	۲۰۰	۲۰۰	۳۰۰
	م	۱۹۰۰۰	۲۵۰۰	۲۵۰۰	۳۲۰۰	۴۸۰۰	۱۷۰۰	۸۰۰	۱۸۰۰	۱۷۰۰
تعمیرات و نگهداری	ث	۳۰۰۰	۶۰۰	۵۰۰	۷۰۰	۶۰۰			۳۰۰	۳۰۰
	م	۹۰۰۰	۱۴۰۰	۱۵۰۰	۱۳۰۰	۱۸۰۰	۵۰۰	۲۰۰	۱۷۰۰	۶۰۰
استهلاک تجهیزات	ث	۱۳۰۰۰	۱۵۰۰	۳۵۰۰	۱۰۰۰	۳۰۰۰				۴۰۰۰
جمع هزینه های سربار غیر مستقیم دوایر		۲۵۰۰۰۰	۳۷۵۰۰	۳۴۳۰۰	۳۱۴۰۰	۳۵۶۰۰	۲۸۳۰۰	۱۸۶۰۰	۲۷۴۰۰	۳۶۹۰۰
هزینه های سربار غیر مستقیم دوایر:										
نیروی برق	ث	۲۰۰۰							۲۰۰۰	
	م	۲۰۰۰۰							۲۰۰۰۰	
سوخت	ث	۱۰۰۰							۱۰۰۰	
	م	۱۰۰۰۰							۱۰۰۰۰	
آب	ث	۱۰۰۰							۱۰۰۰	
	م	۴۰۰۰							۴۰۰۰	
استهلاک ساختمان	ث	۵۰۰۰	۱۲۵۰	۱۰۰۰	۱۵۰۰	۱۲۵۰				
عوارض و نوسازی	ث	۴۰۰۰	۱۰۰۰	۸۰۰	۱۲۰۰	۱۰۰۰				
بیمه آتش سوزی	ث	۳۰۰۰	۷۵۰	۶۰۰	۹۰۰	۷۵۰				
جمع هزینه های سربار غیر مستقیم دوایر		۵۰۰۰۰	۳۰۰۰	۲۴۰۰	۳۶۰۰	۳۰۰۰			۳۸۰۰۰	
جمع هزینه های سربار هر دایره		۳۰۰۰۰۰	۴۰۵۰۰	۳۶۷۰۰	۳۵۰۰۰	۳۸۶۰۰	۲۸۳۰۰	۱۸۶۰۰	۶۵۴۰۰	۳۶۹۰۰
جمع سربار ثابت کارخانه		۱۲۵۰۰۰	۱۷۱۰۰	۱۷۹۰۰	۱۶۱۰۰	۱۸۳۰۰	۱۳۳۰۰	۷۷۰۰	۱۶۰۰۰	۱۸۶۰۰
جمع سربار متغییر کارخانه		۱۷۵۰۰۰	۲۳۴۰۰	۱۸۸۰۰	۱۸۹۰۰	۲۰۳۰۰	۱۵۰۰۰	۱۰۹۰۰	۴۹۴۰۰	۱۸۳۰۰

بررسی فعالی‌ت های کارخانه – تنظی‌می در ابتدای
سال

دوایر تولید	تعداد کل کارکنان	%	کیلو وات ساعت	%	اسب بخار ساعت	%	سطح زیر بنا (متر مربع)	%	هزینه مواد خام در خواست شده ریال	%
برش	30	20	12800	20	200000	40	5250	25	180000	45
تراش	25	17	6400	10	120000	24	4200	20	40000	10
مونتاژ	45	30	19200	30	80000	16	6300	30	40000	10
روکش	50	33	25600	40	100000	20	5250	25	140000	35
جمع	150	100	64000	100	500000	100	21000	100	400000	100

برآورد یا بودجه بندی هزینه های مستقیم دوایر تولیدی و خدماتی از مسئولیت های مشترک روسای دوایر، سرپرستان یا سرکارگران و کارکنان دایره بودجه یا حسابداری صنعتی می باشد. هزینه های مربوط به حق بیمه های اجتماعی توسط کارکنان دفتری محاسبه می گردد زیرا سرپرست دایره، اطلاعات کافی و جامع در مورد نرخ ها و ارقام مربوطه ندارد. هزینه مواد غیرمستقیم و دستمزد غیرمستقیم مورد توجه شدید سرپرستان دوایر است. هزینه های تعمیرات و نگاهداری غالبا بحث برانگیز است، مگر آنکه نسبت به یک برنامه قطعی در این مورد توافق بعمل آمده باشد. هزینه های استهلاک هر دایره، براساس تصمیمات مدیریت با توجه

به روش ها و نرخ های استهلاک محاسبه می شود. در مثال ارائه شده، هزینه استهلاک تجهیزات براساس بهای تمام شده دارائی مربوط و نرخ های تعیین شده، به طور مستقیم به حساب دوایر منظور می گردد. آن گروه از هزینه های سربار که به طور مستقیم قابل منظور شدن به یک دایره خاص نمی باشند، در حساب دایره خدمات عمومی تاسیسات کارخانه گردآوری می شوند. مدیر کارخانه که با کارکنان دایره بودجه همکاری می کند، اینگونه هزینه های را سرپرستی و برآورد می نماید.

قبل از آنکه هزینه های دوایر خدماتی را بتوان به دوایر استفاده کننده و نهایتا به دوایر تولیدی تسهیم کرد لازم است برخی اطلاعات در دسترس قرار گیرد. بررسی تسهیلات موجود و اسناد و مدارک کارخانه معمولا اطلاعات مورد نیاز از قبیل کیلووات ساعت، تعداد کارکنان هر دایره، برآورد هزینه حقوق و دستمزد، سطح زیربنا، برآورد مصرف مواد خام، ارزش دارائی ها و غیره را فراهم می نماید. جهت تعیین مناسب ترین مبنای تسهیم هزینه های دوایر خدماتی، لازمست فعالیت های دوایر مزبور بدقت مورد بررسی قرار گیرد.

شرح	جمع (ریال)	دوایر تولیدی				دوایر خدماتی			
		برش ریال	تراش ریال	مونتاژ ریال	روکش ریال	نقل و انتقال مواد ریال	بازرسی ریال	نیروگاه ریال	خدمات عمومی کارخانه ریال
جمع سربار کارخانه قبل از تسهیم هزینه های دوایر خدماتی	۳۰۰۰۰۰	۴۰۵۰۰	۳۶۷۰۰	۳۵۰۰۰	۳۸۶۰۰	۲۸۳۰۰	۱۸۶۰۰	۶۵۴۰۰	۳۶۹۰۰
تسهیم هزینه های دوایر خدماتی:									
نقل و انتقال مواد		۱۲۷۳۵	۲۸۳۰	۲۸۳۰	۹۹۰۵	-۲۸۳۰۰			
(مبنا:هزینه های برآوردی مواد درخواست شده)									
بازرسی				۹۳۰۰	۹۳۰۰		-۱۸۶۰۰		
(مبنا:بطور مساوی به دوایر مونتاژ و روکش)									
نیروگاه									
۲۰٪ بر مبنای کیلووات ساعت		۲۶۱۶	۱۳۰۸	۳۹۲۴	۵۲۳۲			-۱۳۰۸۰	
۵۰٪ بر مبنای اسب بخار ساعت		۱۳۰۸۰	۷۸۴۸	۵۲۳۲	۶۵۴۰			-۳۲۷۰۰	
۳۰٪ بر مبنای سطح زیر بنا		۴۹۰۵	۳۹۲۴	۵۸۸۶	۴۹۰۵			-۱۹۶۲۰	
خدمات عمومی کارخانه		۷۳۸۰	۶۲۷۳	۱۱۰۷۰	۱۲۱۷۷				-۳۶۹۰۰
(مبنا :تعداد کارکنان)									
جمع هزینه های تسهیم شده دوایر خدماتی		۴۰۷۱۶	۲۲۱۸۳	۳۸۲۴۲	۴۸۰۵۹				
جمع سربار کارخانه بعد از تسهیم هزینه دوایر خدماتی	۳۰۰۰۰۰	۸۱۲۱۶	۵۸۸۸۳	۷۳۲۴۲	۸۶۶۵۹				
مبنا:									
ساعات کارکرد		۴۰۶۰۸			۴۸۱۴۰				
ساعات کارکرد ماشین آلات			۱۸۴۰۰						
هزینه دستمزد مستقیم									
نرخ های جذب سربار		۲ ریال برای هر ساعت کار مستقیم	۳.۲ ریال برای هر ساعت کارکرد ماشین آلات	۶۰٪ هزینه دستمزد مستقیم	۱.۸ ریال برای هر ساعت کار مستقیم				

هزینه های سربار غیرمستقیم به دو طریق تسهیم می شود: نیروی برق، سوخت و آب به دایره نیروگاه منظور می گردد و تسهیم آن ها از طریق دایره مزبور صورت می گیرد. استهلاک ساختمان، عوارض و نوسازی و بیمه آتش سوزی صرفاً به دوایر تولیدی تسهیم می گردند و همانطور که در جدول صفحه قبل ملاحظه شد، مبنای تسهیم سطح زیربنا می باشد. بعبارت دیگر مبلغ ۱.۲۵۰ ر

(۲۵٪*۵.۰۰۰) از هزینه استهلاک ساختمان به دایره برش منظور می گردد. از طرف دیگر، اینگونه هزینه ها را می توان علاوه بر دوایر تولیدی به دوایر خدماتی نیز منظور کرد.

برای انتقال هزینه های سربار دوایر خدماتی به دوایر استفاده کننده، قواعد مشخصی رعایت می گردد. یکی از این قواعد تسهیم هزینه دوایر خدماتی به دوایر تولیدی و سایر دوایر خدماتی براساس میزان بهره مندی و استفاده از خدمات مربوطه است. لازمه اعمال این قاعده، تصمیمی گیری در مورد تعیین دایره خدماتی است که هزینه آن باید ابتدا (قبل از سایر دوایر خدماتی) تسهیم گردد، زیرا خدمات ارائه شده توسط یک دایره خدماتی نه تنها توسط دوایر تولیدی بلکه توسط سایر دوایر خدماتی نیز ممکن است مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین بجای این که کلیه هزینه های دوایر خدماتی بطور مستقیم به دوایر تولیدی منظور شود ممکن است لازم باشد برخی از هزینه های سربار ابتدا به سایر دوایر خدماتی یا به حساب سربار عمومی کارخانه منظور گردد. در برخی واحدهای تجاری هزینه های دوایر خدماتی صرفا به دوایر تولیدی تسهیم می گردد (روش مستقیم). این روش موجب صرفه جویی در کارهای دفتر می شود. در مواردی که هزینه های یک دایره خدماتی به سایر دوایر خدماتی یا به حساب دایره خدمات عمومی کارخانه منظور نمی شود (روش مستقیم) و اختلاف با اهمیتی در هزینه های نهائی یک دایره تولیدی به وجود نمی آید، اعمال این روش قابل توجیه می باشد. به هر حال با استفاده از روش مزبور اندازه گیری جمع هزینه های هر یک از دوایر خدماتی، امکان پذیر نمی باشد.

در مواردی که هزینه های دوایر خدماتی براساس میزان استفاده از خدمات این دوایر، به کلیه دوایر تولیدی و خدماتی استفاده کننده انتقال می یابد، روش معمول آنست که هزینه های دوایر خدماتی بترتیب میزان خدمات ارائه شده تسهیم شود. بعبارت دیگر، اولویت تسهیم هزینه های سربار با دایره ای است که بیشتر از سایر دوایر، خدمات ارائه کرده است.

هنگامی که تعیین اولویت تسهیم هزینه های یک دایره خدماتی دقیقا امکان پذیر نباشد، اولویت تسهیم با دایره ای است که بیشترین هزینه سربار را دارد. در این قاعده فرض بر آن است که دایره ای که بیشترین هزینه را متحمل شده، بیشترین خدمات را ارائه نموده است. خواه میزان خدمات ارائه شده تعیین کننده اولویت باشد یا میزان هزینه، به محض تسهیم هزینه های یک دایره خدماتی، دیگر هیچ گونه سهمی از هزینه های سایر دوایر خدماتی به آن تسهیم نمی شود.

از آنجائی که در مثال ارائه شده در صفحات قبل از انتقال هزینه های دوایر خدماتی به یکدیگر صرفنظر شده است، لذا در این حالت عدم تعیین اولویت تسهیم، مسئله ای را ایجاد نمی کند. عمل تسهیم از دایره نقل و انتقال مواد آغاز می گردد. سربار این دایره براساس برآورد هزینه های مواد درخواست شده طبق جدول صفحه ۳۴۱، یعنی مبلغ ۱۲.۸۳۵ ریال (۴۵٪ * ۲۸.۳۰۰) به دایره برش تسهیم می گردد.

هزینه های بازرسی صرفا به دوایر تولیدی مونتاژ و روکش بر مبنای ۵۰٪ و ۵۰٪، تسهیم می گردد، زیرا این دوایر تنها دوایری هستند که از خدمات دایره بازرسی و بمیزان مساوی استفاده می کنند.

هزینه های نیرو و سوخت به سه شیوه-۲۰٪ از هزینه ها بر مبنای کیلووات ساعت، ۵۰٪ از هزینه ها بر مبنای اسب بخار ساعت و ۳۰٪ از هزینه ها بر مبنای سطح زیربنا، تسهیم می گردد. مبلغ ۱۳.۰۸۰ ریال برابر ۲۰٪ جمع هزینه های نیرو و سوخت (۶۵.۴۰۰ ریال) می باشد. طبق جدول صفحه ۳۴۱ مبلغ ۲.۶۱۶ ریال (۲۰٪ * ۱۳.۰۸۰) به دایره برش تسهیم می گردد. در مورد سایر دوایر نیز روش مشابهی بکار گرفته می شود. هزینه های دایره خدمات عمومی کارخانه بر مبنای تعداد کارکنان تسهیم می گردد، بعبارت دیگر ۷.۳۸۰ ریال (۲۰٪ * ۳۶.۹۰۰) به دایره برش تسهیم می شود.

تسهیم هزینه های دوایر خدماتی بر مبنای درصدهای ارائه شده جدول صفحه ۳۴۱ می باشد. برخی از حسابداران بگونه ای دیگر عمل می کنند، بدین ترتیب که نرخی را برای هر متر مربع سطح زیربنا، هر کیلووات ساعت یا هر یک از کارکنان محاسبه می نمایند. این روش در مورد هزینه های دایره خدمات عمومی کارخانه، این شیوه به شرح زیر است:

$$\text{هر یک از کارکنان-ریال} = \frac{\text{۳۶.۹۰۰ (هزینه های دایره خدمات عمومی کارخانه)}}{\text{150 (تعداد کارکنان)}} = \text{۲۴۶}$$

$$\text{ریال} = \text{۷.۳۸۰} = \text{(تعداد کارکنان دایره برش) ۳۰ * ۲۴۶}$$

پس از تسهیم کلیه هزینه های دوایر خدماتی به دوایر تولیدی، نرخ های جذب سربار هر دایره را می توان محاسبه کرد. در جدول صفحه ۳۴۲ سه مبنای متفاوت (۱) ساعات کار مستقیم، (۲) ساعات کارکرد ماشین آلات و (۳) هزینه دستمزد مستقیم، مورد استفاده قرار گرفته است.

9-6-9- روش ریاضی تسهیم هزینه های سربار

در مواردی که دوایر خدماتی به یکدیگر خدمت ارائه می کنند، ممکن است فرآیند تسهیم هزینه های اینگونه دوایر به یکدیگر به صورت کامل انجام نگیرد. حالتی را در نظر بگیرید که در آن دایره خدماتی (ث) را به دایره خدمات (ج) ارائه می نماید و بالعکس دایره (ج) نیز خدماتی را به دایره (ث) ارائه می کند. عدم تکمیل فرایند تسهیم که فوقا به آن اشاره شد ناشی از بکارگیری قواعدی

است که قبلا مورد بحث قرار گرفت. بعبارت دیگر، هزینه یک دایره خدماتی قبل از سایر دوایر خـدماتی تسـهیم مـی شـود و از ایـن لحظه به بعد هیچگونه سهمی از هزینه های دوایر خدماتی دیگر دریافت نمی کند.

در صورتی که دقت بیشتری در تسهیم هزینه ها مورد نظر باشد، روش ارائه شده در زیر می تواند مورد استفاده قرار گیرد:

سربار قبل از تسهیم

دایره	هزینه های دوایر خدماتی	خدمات ارائه شده	
	ریال	دایره ژ	دایره ج
تولیدی (آ)	۶.۰۰۰	٪۴۰	٪۲۰
تولیدی (آ)	۸.۰۰۰	٪۴۰	٪۵۰
خدماتی (ژ)	۳.۶۳۰	-	٪۳۰
خدماتی (ج)	۲.۰۰۰	٪۲۰	-
جمع سربار	۱۹.۶۳۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰

تسهیم هزینه ها از طریق ریاضی بشرح زیر می باشد:

ژ = ۳.۶۳۰ + ٪۳۰ ج

ج = ۲.۰۰۰ + ٪۲۰ژ

ژ = ۳.۶۳۰ + ٪۳۰ (۲.۰۰۰ + ٪۲۰ژ)

ژ = ۳.۶۳۰ + ۶۰۰ + ٪۶ ژ

٪۹۴ ژ = ۴.۲۳۰

ژ = ۴.۵۰۰ ریال

ج = ۲.۰۰۰ + ٪۲۰ (۴.۵۰۰) =۲.۰۰۰ + ۹۰۰ = ۲.۹۰۰

	دوایر تولیدی		دوایر خدماتی		جمع
	آ	ب	ج		
	ریال	ریال	ریال	ریال	ریال
تسهیم سربار کارخانه					
سربار قبل از تسهیم هزینه های دوایر خدماتی	۶.۰۰۰	۸.۰۰۰	۳.۶۳۰	۲.۰۰۰	۱۹.۶۳۰
تسهیم هزینه های:					
دایره ث	۱.۸۰۰	۱.۸۰۰	(۴.۵۰۰)	۹۰۰	
دایره ج	۵۸۰	۱.۴۵۰	۸۷۰	(۲.۹۰۰)	
جمع سربار	۸.۳۸۰	۱۱.۲۵۰			۱۹۶۳۰

9-6-10- هزینه های سربار واقعی دوایر

هزینه های سربار واقعی کارخانه در حسال کنترل سربار کارخانه در دفتر کل و جزئیات مربوطه در دفتر معین سربار کارخانه به ثبت می رسد. تخصیص هزینه های سربار واقعی به دوایر مستلزم بکارگیری روش های تشریح شده قبل در مورد نحوه عمل با هزینه های سربار واقعی کارخانه است. این موضوع خود نیز مستلزم رعایت جزئیات بسیاری است که در صورت عدم دقت کافی جهت سازمان دادن جریان کار به طور موثر، ممکن است بسیار طولاتی و خسته کننده شود.

کارت های تجزیه و تحلیل هزینه های دوایر-تخصیص هزینه های سربار کارخانه به دوایر مستلزم منظور کردن هر هزینه به حساب یک دایره، همانند ثبت در یک حساب هزینه خاص، می باشد. اینگونه هزینه ها در کارت های تجزیه و تحلیل هزینه دوایر گردآوری می شوند. کارت تجزیه و تحلیل هزینه های دوایر که قسمتی از آن در صفحه ۳۴۸ نشان داده شده است، برای دوایر تولیدی و خدماتی مورد استفاده قرار می گیرد.

در این کارت هر ستون بیانگر طبقه معینی از هزینه های سربار است که به حساب دوایر منظور می شود. برای مثال، ستون شماره ۴۱۱ معرف سرکارگران و سرپرستان و ستون ۴۱۲ معرف دستمزد غیر مستقیم می باشد. انجام ثبت ها در کارت های تجزیه و تحلیل هزینه های دوایر از طریق ترکیب شماره های دوایر و کدهای هزینه تسهیل می گردد. برای مثال کد ۱۴۱۲ معرف آنست که

سربار واقعی دوایر

شرح	(ث) یا (م)	جمع (ریال)	دوایر تولیدی				دوایر خدماتی			
			برش ریال	تراش ریال	موتاژ ریال	روکش ریال	نقل و انتقال مواد ریال	بازرسی ریال	تیروگاه ریال	خدمات عمومی کارخانه ریال
هزینه های سربار مستقیم دوایر:										
سرپرستی	ث	۷۰۰۰۰	۹۰۰۰	۸۰۰۰	۸۰۰۰	۸۰۰۰	۱۰۰۰۰	۶۰۰۰	۹۰۰۰	۱۲۰۰۰
دستمزد غیرمستقیم	ث	۹۰۰۰	۱۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰۰	۵۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰
	م	۶۳۰۰۰	۹۸۰۰	۲۸۰۰	۴۲۰۰	۶۰۰۰	۹۰۰۰	۷۳۰۰	۹۰۰۰	۱۳۹۰۰
حق بیمه اجتماعی سهم کارفرما	ث	۱۰۰۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰۰
	م	۴۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۱۴۰۰	۹۷۰۰	۸۰۰۰	۱۷۰۰	۱۳۰۰	۱۶۰۰	۱۳۰۰
مواد غیر مستقیم	ث	۴۰۰۰	۵۰۰	۵۰۰	۸۰۰	۱۲۰۰	۳۰۰	۲۰۰	۲۰۰	۳۰۰
	م	۲۳۰۰۰	۴۳۰۰	۳۶۰۰	۲۹۰۰	۵۴۰۰	۱۸۰۰	۱۲۰۰	۲۱۰۰	۱۷۰۰
تعمیرات و نگهداری	ث	۳۰۰۰	۶۰۰	۵۰۰	۷۰۰	۶۰۰			۳۰۰	۳۰۰
	م	۱۲۰۰۰	۱۷۰۰	۱۸۰۰	۲۰۰۰	۲۱۰۰	۶۰۰	۳۰۰	۲۵۰۰	۱۰۰۰
استهلاک تجهیزات	ث	۱۳۰۰۰	۱۵۰۰	۳۵۰۰	۱۰۰۰	۳۰۰۰				۴۰۰۰
جمع هزینه های سربار غیر مستقیم دوایر		۲۵۲۰۰۰	۲۹۹۰۰	۳۵۱۰۰	۳۱۳۰۰	۳۶۸۰۰	۲۷۴۰۰	۱۷۸۰۰	۲۷۲۰۰	۳۶۵۰۰
هزینه های سربار غیر مستقیم دوایر:										
تبریزی برق	ث	۲۰۰۰							۲۰۰۰	
	م	۱۴۰۰۰							۲۰۰۰۰	
سوخت	ث	۱۰۰۰							۱۰۰۰	
	م	۷۰۰۰							۱۰۰۰۰	
آب	ث	۱۰۰۰							۱۰۰۰	
	م	۳۰۰۰							۴۰۰۰	
استهلاک ساختمان	ث	۵۰۰۰	۱۲۵۰	۱۰۰۰	۱۵۰۰	۱۲۵۰				
عوارض و توسازی	ث	۴۰۰۰	۱۰۰۰	۸۰۰	۱۲۰۰	۱۰۰۰				
بیمه آتش سوزی	ث	۳۰۰۰	۷۵۰	۶۰۰	۹۰۰	۷۵۰				
جمع هزینه های سربار غیر مستقیم دوایر		۴۰۰۰۰	۳۰۰۰	۲۴۰۰	۲۶۰۰	۳۰۰۰			۲۸۰۰۰	
جمع سربار واقعی کارخانه قبل از تسهیم هزینه های دوایر خدماتی		۲۹۲۰۰۰	۴۲۹۰۰	۳۷۵۰۰	۳۴۹۰۰	۳۹۸۰۰	۲۷۴۰۰	۱۷۸۰۰	۵۵۲۰۰	۳۶۵۰۰

کارت تجزیه و تحلیل هزینه دوایر

باشد، بطوری که جمع دفتر معین هزینه های سربار با جمع این رقم در حساب کنترل سربار کارخانه برابر گردد. ؟؟؟

دفتر معین نیز باید شامل یک برگ (کارت) برای هر هزینه غیر مستقیم کارخانه که به طور مشخص به یک دایره مربوط نمی گردد،

قرار می گیرد. فهرست حساب ها مشخص کننده کدهای مزبور می باشد.

دایره شماره ۱ (برش) با هزینه دستمزد و غیرمستقیم (کد ۴۱۲) بدهکار می گردد. ترکیبات مشابهی برای سایر دوایر مورد استفاده

شرح	تاریخ	411	412	143	421	433	451	453	خلاصه

مراحل و روش ها در پایان دوره مالی-مراحل و روش ها در پایان دوره مالی بشرح زیر می باشد:

(۱) تهیه خلاصه ای از هزینه های واقعی سربار مستقیم دوایر تولیدی و خدماتی (نگاه کنید به جدول صفحه قبل).

(۲) تهیه مجدد فرم بررسی فعالیت های کارخانه براساس اطلاعات واقعی تجربه شده طی سال (نگاه کنید به جدول صفحه ۳۵۰).

(۳) تسهیم هزینه های واقعی سربار غیرمستقیم به دوایر تولیدی و خدماتی براساس نتایج حاص از بررسی مجدد فعالیت های کارخانه در پایان سال (نگاه کنید به جداول صفحات ۳۴۷ و ۳۵۰).

(۴) تسهیم هزینه های واقعی دوایر خدماتی براساس بررسی فعالیت های کارخانه در پایان سال (نگاه کنید به جداول صفحات ۳۴۹ و ۳۵۰).

مقایسه هزینه های واقعی سربار کارخانه بطور کلی و برای هر دایره با سربار جذب شده بطور کلی و برای هر دایره و محاسبه اضافه یا کسر جذب سربار بطور کلی و برای هر دایره (نگاه کنید به جدول صفحه ۳۴۹).

تسهیم هزینه های واقعی دوایر خدماتی و محاسبات اضافه و کسر حذب سربار کارخانه

شرح	جمع (ریال)	دوایر تولیدی				دوایر خدماتی			
		برش ریال	تراش ریال	مونتاژ ریال	روکش ریال	نقل و انتقال مواد ریال	بازرسی ریال	نیروگاه ریال	خدمات عمومی کارخانه ریال
جمع سربار کارخانه قبل از تسهیم هزینه های دوایر خدماتی	۲۹۲۰۰۰	۴۲۹۰۰	۳۷۵۰۰	۳۴۹۰۰	۳۹۸۰۰	۲۷۴۰۰	۱۷۸۰۰	۵۵۲۰۰	۳۶۵۰۰
تسهیم هزینه های دوایر خدماتی:									
نقل و انتقال مواد		۱۲۳۳۰	۲۷۴۰	۳۰۱۴	۹۳۱۶	۲۷۴۰۰-			
(مبنا:هزینه های برآوردی مواد درخواست شده)									
بازرسی				۸۹۰۰	۸۹۰۰		۱۷۸۰۰-		
(مبنا:بطور مساوی به دوایر مونتاژ و روکش)									
نیروگاه									
۲۰٪ بر مبنای کیلووات ساعت		۲۷۸۰	۸۸۳	۲۷۶۰	۴۵۲۷			۱۱۰۴۰-	
۵۰٪ بر مبنای اسب بخار ساعت		۱۱۵۹۲	۶۰۷۲	۴۹۶۸	۴۹۶۸			۲۷۶۰۰-	
۳۰٪ بر مبنای سطح زیر بنا		۴۱۴۰	۳۳۱۲	۴۹۶۸	۴۱۴۰			۱۶۵۶۰-	
خدمات عمومی کارخانه		۸۷۶۰	۶۲۰۵	۱۰۲۲۰	۱۱۳۱۵				۳۶۵۰۰-
(مبنا :تعداد کارکنان)									
جمع هزینه های تسهیم شده دوایر خدماتی		۳۹۶۹۲	۱۹۲۸۲	۳۴۸۳۰	۴۳۱۶۶				
جمع سربار کارخانه بعد از تسهیم هزینه دوایر خدماتی	۲۹۲۰۰۰	۸۲۵۹۲	۵۶۷۱۲	۶۹۷۳۰	۸۲۹۶۶				
جمع سربار جذب شده کارخانه	۲۸۵۰۰۰	۸۴۰۲۰	۵۴۴۰۰	۶۷۰۲۰	۷۹۵۶۰				
اضافه یا کسر سربار	۷۰۰۰	۱۴۲۸-	۲۳۱۲	۲۷۱۰	۳۴۰۶				

بررسی فعالیت های کارخانه

دوایر تولید	تعداد کل کارکنان	%	کیلو وات ساعت	%	اسب بخار ساعت	%	سطح زیر بنا (متر مربع)	%	هزینه مواد خام در خواست شده ریال	%
برش	35	24	16978	26	210000	42	5250	25	1935000	45
تراش	25	17	5224	8	110000	22	4200	20	43000	10
مونتاژ	40	28	16325	25	90000	18	6300	30	47300	11
روکش	45	31	26773	41	90000	18	5250	25	146200	34
جمع	145	100	65300	100	500000	100	21000	100	430000	100

9-6-11- استفاده از نرخ های جذب سربار دوایر

طی سال مالی، با در اختیار داشتن اطلاعات در پایان هفته یا ماه، سربار کارخانه از طریق درج رقم سربار جذب شده کارخانه در قسمت سربار کارت هزینه سفارش یا گزارش هزینه تولید، به حساب سفارشات یا محصولات منظور می گردد. جهت ثبت در دفتر روزنامه، مقادیر جذب شده باید به شکل ادواری خلاصه شوند. ثبت های مربوط به مثال ارائه شده در صفحات قبل به صورت زیر می باشد:

کالای در جریان ساخت	۲۸۵.۰۰۰
سربار جذب شده کارخانه-دایره برش	
(۲ ریال * ۴۲.۰۱۰ ساعت کار مستقیم)	۸۴.۰۲۰
سربار جذب شده کارخانه-دایره تراش	
(۳/۲۰ ریال * ۱۷.۰۰۰ ساعت کارکرد ماشین)	۵۴.۴۰۰
سربار جذب شده کارخانه-دایره مونتاژ	
(۶۰٪ * ۱۱۱.۷۰۰ دستمزد مستقیم)	۶۷.۰۲۰
سربار جذب شدده کارخانه-دایره روکش	
(۱/۸۰ ریال * ۴۴.۲۰۰ ساعت کار مستقیم)	۷۹.۵۶۰

در اینجا حساب های جداگانه برای سربار جذب شده کارخانه مورد استفاده قرار گرفته است. ثبت های مزبور را می توان مستقیما در حساب کنترل سربار هر دایره نیز انجام داد.

9-6-12- اضافه یا کسر جذب سربار کارخانه

هنگامیه که برگ های تسهیم سربار در پایان سال کامل شد، جمع سربار واقعی کارخانه هر دایره را می توان به حساب های کنترل سربار کارخانه دایره مربوطه انتقال داد. با استفاده از ارقام ارائه در برگ تسهیم هزینه های سربار (جدول صفحه ۳۴۹) ثبت های زیر را می توان انجام داد:

سربار کارخانه-دایره برش	۸۲.۵۹۲
سربار کارخانه-دایره تراش	۵۶.۷۱۲
سربار کارخانه-دایره مونتاژ	۶۹.۷۳۰
سربار کارخانه-دایره روکش	۸۲.۹۶۶
کنترل سربار کارخانه	

مقایسه بین سربار واقعی و سرباز جذب شده، محاسبه اضافه یا کسر جذب سربار کارخانه را به طور کلی و برای هر دایره به شرح زیر امکان پذیر می سازد:

روکش	مونتاژ	تراش	برش	جمع
۳.۴۰۶	۲.۷۱۰	۲.۳۱۲	(۱.۴۲۸)	۷.۰۰۰

کسر جذب سربار به مبلغ ۷.۰۰۰ ریال عینا معادل کسر جذب سربار محاسبه شده در فصل (۹) است. بهرحال این مبلغ از جمع جبری انحرافات چهار دایره تولیدی، تشکیل شده است.

9-6-13- تجزیه و تحلیل انحراف هزینه و ظرفیت بلااستفاده

در فصل قبل (صفحه ۳۰۰) مبلغ ۷.۰۰۰ ریال کسر جذب سربار کارخانه به دو قسمت ۷۵۰ ریال انحراف نامساعد هزینه و ۶.۲۵۰ ریال انحراف نامساعد ظرفیت بلااستفاده تجزیه گردیده است. نرخ جذب سربار بمبلغ ۱/۵۰ ریال که بر مبنای ۲۰۰.۰۰۰ ساعت کار مستقیم محاسبه گردید، در رابطه با مثال مطرح شده در این فصل، کاربرد ندارد. بنابراین در این فصل نرخ های جدیدی با مبانی مختلف محاسبه گردیده است. ولی در هر صورت لازمست که تجزیه و تحلیل اضافه یا کسر جذب سربار هر دایره انجام گرفته و انحراف هزینه و انحراف ظرفیت بلااستفاده تعیین گردد. چیزی که عملاً مورد نیاز است، میزان سربار بودجه شده برای سطحی از فعالیت ها که به آن دست یافته ایم (ظرفیت استفاده شده) بوده که این موضوع بنوبه خود مستلزم داشتن اطلاعاتی در مورد سربار ثابت و متغیر هر دایره تولیدی می باشد. جهت تهیه بودجه هر دایره، برآوردهای نشان داده شده (جدول صفحه ۳۴۰) و تسهیم

هزینه های دوایر خدماتی (جدول صفحه ۳۴۲) مورد بررسی قرار می گیرد. برآوردهای مندرج در جدول صفحه ۳۴۰ هزینه های ثابت و متغیر هر دایره را در پایین ترین میزان برآورد نشان می دهد. هزینه های تسهیم شده دوایر خدماتی به دوایر تولیدی، همانطور که در جدول تسهیم هزینه های دوایر خدماتی نشان داده می شود، برای دوایر تولیدی بعنوان هزینه های متغیر تلقی می گردد. طبقه بندی هزینه ها به ثابت و متغیر، قبل از عمل تسهیم صورت می گیرد.

تجزیه و تحلیل انحراف هزینه و انحراف ظرفیت بلااستفاده که در صفحات بعد ارائه می شود برای استفاده مدیریت اجرائی و براساس اطلاعات واقعی کسب شده بعد از بستن حساب ها، تهیه می گردد. ولی مدیریت سطوح میانی و مدیریت عملیاتی به اطلاعات مربوط به کنترل هزینه ها، حداقل به طور ماهانه نیاز دارند. در مورد انتقال اطلاعات مربوط به کنترل هزینه ها به کلیه سطوح مدیریت، همراه با تاکید بیشتر بر کنترل هزینه ها از طریق سرپرستان مسئول، روشی باید مورد استفاده قرار گیرد که مسئولیت یا عدم مسئولیت نسبت به وقوع هزینه ها را مشخص سازد.

محاسبه نرخ های جذب سربار ثابت و متغییر

	دوایر تولیدی			
	برش	تراش	مونتاژ	روکش
	ریال	ریال	ریال	ریال
سربار ثابت	۱۷۱۰۰	۱۷۹۰۰	۱۶۱۰۰	۱۸۳۰۰
سربار متغییر	۲۳۴۰۰	۱۸۸۰۰	۱۸۹۰۰	۲۰۳۰۰
هزینه های متغییر دوایر خدماتی	۴۰۷۱۶	۲۲۱۸۳	۳۸۲۴۲	۴۸۰۵۹
جمع سربار منتغییر	۶۴۱۱۶	۴۰۹۸۳	۵۷۱۴۲	۶۸۳۵۹
مبانی:				
ساعات کار مستقیم	۴۰۶۰۸			۴۸۱۴۰
ساعات کارکرد ماشین		۱۸۴۰۰		
هزینه دستمزد مستقیم –ریال			۱۲۲۰۰۰	
نرخ سربار ثابت	۰.۴۲	۰.۹۸	٪۱۳	۰.۳۸
نرخ سربار متغییر	۱.۵۸	۲.۲۲	٪۴۷	۱.۴۲
جمع نرخ سربار:				
هر ساعت کار مستقیم –ریال	۲			
هر ساعت کارکرد ماشین –ریال		۳.۲۰		
هزینه دستمزد مستقیم			٪۶۰	
هر ساعت کار مستقیم- ریال				۱.۸۰

محاسبه جمع بودجه مجاز هر دایره

	دوایـــــــــر تولیـــــــــــدی			
	برش ریال	تراش ریال	مونتاژ ریال	روکش ریال
سربار ثابت	۱۷۱۰۰	۷۹۰۰	۱۶۱۰۰	۱۸۳۰۰
سربار متغییر:				
۴۲۰۱۰ ساعت کار مستقیم ضرب در ۱.۵۸ ریال	۶۶۳۷۶			
۱۷۰۰۰ ساعت کارکرد ماشین ضرب در ۲.۲۲ ریال		۳۷۷۴۰		
۱۱۱۷۰۰ ریال دستمزد مستقیم ضر در ۴۷٪			۵۲۴۹۹	
۴۴۲۰۰ ساعت کار مستقیم ضرب در ۱.۴۲ ریال				۶۲۷۶۴
جمع بودجه مجاز هر دایره	۸۳۴۷۶	۵۵۶۴۰	۶۸۵۹۹	۸۱۰۶۴

تجزیه و تحلیل انحراف هزینه و ظرفیت بلا استفاده

دوایر تولیدی	(1) سربار واقعی ریال	(2) بودجه اختصاص یافته ریال	(3) سربار جذب شده ریال	(1-3) جمع انحراف ریال	(1-2) انحراف هزینه ریال	(2-3) انحراف ظرفیت بلا استفاده ریال
برش	82592	83476	84020	-1428	-884	-544
تراش	56712	55640	54400	2312	1072	1240
مونتاژ	69730	68599	67020	2710	1131	1579
روکش	82966	81064	79560	3406	1902	1504
جمع	292000	288779	285000	7000	3221	3779

9-6-14- تخصیص هزینه های سربار به دوایر در فعالیت های غیرتولیدی و موسسات و سازمان های غیرانتفاعی

کنترل مسئولیت هزینه های هر دایره در فعالیت های غیرتولیدی نیز از اهمیت ویژه ای برخوردار است. سازمان ها، موسسات و شرکت هائی که در زیر به آن ها اشاره می شود باید تشکیلات خود را به دوایر اداری و سرپرستی، قسمت ها یا واحدهای خدماتی جهت برنامه ریزی و کنترل تقسیم کنند.

قسمت های غیرتولیدی واحدهای تولیدی (از قبیل دوایر بازاریابی).
موسسات خرده فروشی
موسسات مالی (از قبیل بانک ها)
شرکت های بیمه
موسسات آموزشی (مدارس، دبیرستان ها و دانشگاه ها)
موسسات خدماتی (از قبیل بیمارستان ها و هتل ها)

موسسات خرده فروشی تخصیص هزینه های سربار را از طریق طبقه بندی تشکیلات خود تحت عنوان اداری، خدمات، بازاریابی و تبلیغات، خرید، فروش و تحویل طی سال ها تجربه کرده اند. نحوه تخصیص هزینه ها به دوایر مزبور مشابه واحدهای تولیدی است. دایره خدمات در ارتباط با هزینه هائی از قبیل تعمیرات ساختمان، اجاره، بیمه ساختمان ها، روشنائی، نیرو و استهلاک ساختمان ها، شبیه دایره خدمات عمومی کارخانه در واحدهای تولیدی، عمل می نماید. همان طور که در مورد واحدهای تولیدی تشریح گردید در اینجا نیز هزینه ها از طریق استفاده از نرخ های از پیش تعیین شده، به دوایر مولد درآمد منظور می شوند.

موسسات مالی نیز برای کنترل هزینه ها و درجه بندی فعالیت کارکنان، تشکیلات خود را به دوایر مختلف تقسیم می کنند. حجم فعالیت ها و نوع خدمات، ایجاد دوایر مختلف را ضروری می سازد. گردآوری هزینه ها در این قبیل موسسات نیز مشابه واحدهای تولیدی بوده و عبارتند از: (۱) هزینه های مستقیم از قبیل حقوق و استهلاک تجهیزات که به طور مستقیم به دوایر منظور می گردند، (۲) هزینه های عمومی از قبیل روشنائی، گرما و تهویه هوا که با توجه به مبناهای مناسب به دوایر تسهیم می شوند.

فعالیت های شرکت های بیمه از طریق تقسیم شرکت به دوایر، تسهیل می گردد. در این گونه شرکت ها برخی از دوایر دارای صدها کارمند بوده و کارها به میزان زیادی سازمان یافته است. شرکت های بیمه در زمره نخستین شرکت هائی بودند که برای: (۱) کاهش هزینه های دفتری مربوط به فعالیت های بیمه (۲) محاسبه نرخ های جدید بیمه، از خدمات ماشینی استفاده کردند. تقسیم فعالیت ها برحسب دوایر به صورتی که ذکر شد ممکن است شامل وصول حق بیمه، بیمه های دسته جمعی، ارائه خدمات به بیمه شوندگان، خدماتی، درمانی و غیره باشد.

موسسات آموزشی و موسسات خدماتی دریافته اند که برای کنترل و همچنین دریافت حق الزحمه مناسب برای خدمات مورد نیاز مبرمی به بودجه بندی هزینه ها برحسب دوایر دارند. تقسیم فعالیت ها به دویار موجب می شوند تا مدیریت بتواند بمنظور هزینه یابی مراقبت های کوتاه و بلند مدت، خدمات خاص و خدمات حرفه ای (جراحی، پزشکی، رادیولوژی، آزمایشگاه، تجویز نسخه) نرخ های مناسب را تعیین نماید.

در ارتباط با فعالیت های شهرداری می توان دوایری بشرح: (۱) تمیز کردن خیابان ها، (۲) تعمیر خیابان ها و پیاده روها، (۳) اداره آتش نشانی و (۴) فاضلاب و جمع آوری زباله ها تعیین کرد. هزینه این گوه دوایر باید بودجه شده و برمبنای حسابداری سنجش مسئولیت کنترل شود. از آنجائی که خدمات ارائه شده برای تحصیل درآمد نمی باشد بنابراین فعالیت های انجام شده باید با توجه به مبانی مناسب از قبیل خیابان سازی (هر کیلومتر)، جمع آوری زباله (هر تن) و غیره اندازه گیری شود.

9–7– سیستم های هزینه یابی سنتی و نارساییهای آن

در اواخر دهه ۸۰ تعدادی از صاحبنظران حسابداری و مدیریت به مدیران سازمانها به خاطر استفاده و بکارگیری از سیستم های حسابداری سنتی ایرادات زیادی گرفتند . مشکل و انتقاد اصلی صاحبنظران این بود که هزینه هایی که توسط سیستم هزینه یابی سنتی ارایه می شود ، اطلاعات دقیقی را در مورد بهای تمام شده خدمات و محصولات در اختیار تصمیم گیرندگان قرار نمی دهد و حتی با ارایه اطلاعات غلط باعث گمراهی مدیران در تصمیم گیریها می گردد . برای بررسی و چگونگی عملکرد سیستم های هزینه یابی سنتی ، فاستر (1991) تحقیقی را در بین مدیران مالی چندین سازمان بزرگ در آمریکا انجام داد . نتیجه این مطالعه نشان داد که سیستم های سنتی قادر به فراهم کردن اطلاعات مناسب برای تصمیم گیری مدیران نمی باشند . طبق نتایج حاصل از این تحقیق ،۵۱٪ از مدیران سازمانهای تحت بررسی ، معتقد بودند ، سیستم های سنتی اطلاعات کافی را برای هزینه یابی و قیمت گذاری محصولات فراهم نمی کند ، ۴۵ %آنها عنوان کردند ، اطلاعات فراهم شده توسط این سیستمها ، اطلاعات دقیق و واقعی نیست و در تصمیم و در تصمیم گیریها مناسب نمی دانستند ۳۴٪ ذکر کرده بودند که سیستم های سنتی به دلیل عدم سنجش عملکرد کارکنان ، باعث ایجاد نارضایتی در بین آنها شده است ، ۲۷٪ از مدیران معتقد بودند که اطلاعات تهیه شده برای تجزیه و تحلیل رقابت کافی و مناسب نمی باشد و ۱۱٪ نیز معتقد بودند که این سیستم ها با استراتژی سازمانها تطابق ندارد.

از دیدگاه کلی مهمترین دلایل نارسایی ، سیستم های سنتی به شرح زیر است

عدم توانایی در ارایه اطلاعات بهای تمام شده خصوصاً در سازمانهایی که خدمات متنوع و گوناگونی را به مشتریان خود ارایه می کنند،از آنجا که سیستم های سنتی خصوصیات خاص هر خدمت را در تسهیم هزینه ها در نظر نمی گیرند ، باعث تخصیص غلط هزینه ها و عدم محاسبه دقیق قیمت تمام شده محصولات می گردد .

عدم تفکیک حوزه هزینه های غیر مشابه – در سیستم های سنتی برای جمع آوری هزینه های دستمزد و سربار از مراکز هزینه مشترک ، استفاده می شود . این مسیله باعث تخصیص غیر واقعی هزینه ها به خدمات ارایه شده می گردد

استفاده از مبنای مشترک و واحد برای تخصیص هزینه ها – این سیستم ها معمولاً از یک مبنای تسهیم ، برای تخصیص هزینه های گوناگون استفاده می کنند . از جمله این مبناها استفاده از ساعات کار مستقیم نیروی انسانی است . با توجه به اینکه در حال حاضر با پیچیدگی و تغییرات سریع تکنولوژی ، میزان دخالت نیروی انسانی در فرآنید کاری بسیار کم شده است ، بنابراین با استفاده از این مبنا تسهیم هزینه ها به طور واقعی انجام نمی شود

عدم تهیه اطلاعات دقیق در مورد بهای تمام شده و سایر اطلاعات مورد نیاز تصمیم گیری – سیستم های سنتی هزینه های موجود در سازمان را عمدتاً به دو گروه هزینه های « مستقیم » و هزینه های « دوره ای » تقسیم می کند ، و فقط هزینه های مستقیم را در محاسبه بهای تمام شده منظور می کند . اما در تصمیم گیریها نیاز به استفاده از هزینه های « مستقیم » و « هزینه های دوره ای » است . بنابراین با اتکاء به روش های سنتی امکان تجزیه و تحلیل بیشتر در مورد بهبود فعالیتها ، روشهای کاهش هزینه ها را فراهم نمی کند

سیستم های سنتی ، مزایای به دست آمده از دگرگونی فرآیندها و بهبود در روشها را به عنوان صرفه جویی در نیروی کار به حساب می آورند

فبنابراین بهبود عملکردها را در فرآیند های عملیاتی را نشان نمی دهند.

سیستم های هزینه یابی سنتی ، اطلاعات واقعی را از فرآیند عملیات و هزینه ها نشان نمی دهند . این سیستم ها فقط هزینه هایی که به راحتی قابل شناسایی هستند را در محاسبه بهای تمام شده در نظر می گیرند و هزینه های غیر مستقیم نقشی در محاسبه بهای تمام شده ندارند

علاوه بر نارسایی سیستم های سنتی ، رشد رقابت و پیچیده شدن تکنولوژی نیاز به کارگیری و استفاده از روشهای جدید هزینه

یابی را تشدید نموده است ، چون سازمانها برای قیمت گذاری محصولات و خدمات ، اتخاذ تصمیمات استراتژیک و نیاز به دسترسی به اطلاعات صحیح در مورد هزینه ها دارند . بدیهی است که سیستم های سنتی به دلیل ماهیت خود در این زمینه کارا نمی باشند.

9–8– روشهای مدرن هزینه یابی :

یک شرکت تولیدی را در نظر بگیرید که دهها محصول متنوع تولید می کند . یکی از سوالهای اساسی مدیریتی در برنامه ریزی تولید تعیین بهای تمام شده هر یک از محصولات به صورت مجزا می باشد.که براساس آن می توان برنامه ترکیب تولید بهینه را مشخص نمود.در این بخش با روش جدیدی آشنا می شویم که براساس آن هزینه های سربار با استفاده از معیارهای مختلف به محصولات مختلف تسهیم می شود و از این طریق بهای تمام شده محصولات به صورت مجزا محاسبه می شوند.

سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت یکی از روشهای موفقیت آمیز تعیین بهای تمام شده تقریبی هریک از محصولات یک بنگاه تولیدی است این روش در مقابل روشهای سنتی دارای مزایایی است ولی استفاده از آن نیز مستلزم دقت در محاسبه می باشد که خود نیاز به هزینه و زمان دارد

بر اساس روش هزینه یابی سنتی هزینه های سربارتنها بر اساس حجم تولید یا ساعت کار ماشین آلات تسهیم میگرددواین نمی تواند مبنای مناسبی برای تسهیم هزینه های سربار باشد . ولی در روش **هزینه یابی بر مبنای فعالیت** ابتدا فعالیتهای عمده شناسایی وهزینه سرباربه تناسب منابعی که در هرفعالیت مصرف شده به آن فعالیت تخصیص داده میشود.پس از تخصیص سربارساخت به فعالیتها , محرک های هزینه (مبانی تخصیص) مربوط به هر فعالیت شناسایی شده و هزینه هر فعالیت به نسبت مقدارمصرف شده محرک هزینه در هریک از محصولات , به این محصولات تخصیص داده میشود .

9-8-1- هزینه یابی بر مبنای فعالیت ABC

در این روش ابتدا فعالیت های اصلی موجود در هریک از محصولات به صورت دقیق شناخته می شود از این نوع فعالیت ها اصطلاحا به عنوان محرک هزینه یاد می گردد. به کمک این معیار هزینه های سربار کل به اجزای کوچکتری تقسیم می شود و از این طریق تسهیم هزینه های سربار به محصولات مختلف با دقت بیشتری امکان پذیر می گردد.

9–8–1–1– تاریخچه سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت

با توجه به تغییرات شگرفی که در زمینه تکنولوژی و ارایه روشها و دیدگاههای جدید از اوایل دهه هشتاد ایجاد گردید ، سازمانها به این نتیجه رسیدند که برای ادامه حیات خویش و ارایه خدمات برتر به مشتریان باید شیوه ها و فرآیندهای خود را بهبود بخشند و برای بقا در بازار ضمن افزایش مسمتر کیفیت ، هزینه ها را به نحو قابل قبولی پایین آورند ، البته رشد سریع تکنولوژی در ابعاد مختلف این امکان را تا حدی برای آنها فراهم می آورد ، اما علاوه بر این ، این سازمانها می بایست در روشهای حسابداری و مدیریتی خویش تجدید نظر کنند چون اتکاء به روشها و تکنیکهای سنتی دیگر نمی توانست نیازهای امروزی آنان را بر آورده کند ، بنابراین سازمانها ناگزیر شدند تا در سیستم های حسابداری و بهای تمام شده خویش بازنگری کنند . این نیاز مبرم از یک طرف و رشد و توسعه دیدگاههای جدید در زمینه حسابداری مدیریت از طرف دیگر ، باعث ایجاد تحول در ارایه روشهای نوین محاسبه بهای تمام شده گردید . تفکر ایجاد ارتباط بین هزینه ها و فعالیت ها در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل ۱۹۷۰ در آثار برخی از نویسندگان از جمله سالومنزو استاباس ارایه گردید . اما توجه به مراکز علمی و دانشگاهی درباره اهمیت و چگونگی عملکرد آن بر سازمانها بیشتر در دهه ۱۹۸۰ مطرح گردید (نمازی ، ۱۳۷۸) . این توجه عمدتاً بر اثر پیدایش سه سازه اصلی بود : سازه اول تغییراتی نوینی که در دنیا جهت معرفی تکنولوژی های مدرن ، سیستم های اطلاعاتی هوشمند و مکانیزم های عملیاتی جدید رخ داده بود . سازه دوم ، تغییرات فلسفه فکری مدیران سازمانهای بزرگ در دهه ۱۹۸۰ بود ، که علاوه بر سود آوری ، به عوامل دیگری از جمله رقابت در سطح جهانی ، افزایش رضایت مشتریان و کیفیت بالای خدمات ارایه شده تأکید داشتند . عامل سوم تلاش

محافل دانشگاهی و نویسندگان حسابداری مدیریت بود ، که به طور وسیع و جدی به تشریح فضای جدید ایجاد شده ، نقش های گوناگون تکنولوژی و دیدگاه های جدید مدیران پرداختند . در این میان کوپر و کاپلان نسبت به دیگران تأثیر بسزایی در انعکاس نارساییهای سیستم حسابداری مدیریت داشتند این نویسندگان معتقد بودند که استفاده از سیستم های سنتی نه تنها پاسخگوی احتیاجات مدیران نیست ، بلکه استفاده از اطلاعات آنها سبب گمراهی و عدم تصمیم گیری صحیح می شود . این نارساییها و افزایش رقابت جهانی ، که به امر دسترسی به اطلاعات سریع و به موقع اهمیت زیادی بخشیده است ، منجر به پیدایش شیوه جدیدی برای هزینه یابی موسوم به « هزینه یابی بر مبنای فعالیت » گردید . واژه هزینه یابی بر مبنای فعالیت ، که بعدها به سیستم تکامل یافت ، اولین بار توسط کوپر و کاپلن (۱۹۸۸برای تخصیص هزینه فعالیت های محصولات به کار گرفته شد . این دو نویسنده همراه با جانسون (۱۹۸۸) و دیگران ، تأثیر بسزایی در انعکاس نارسایی های سیستم حسابداری مالی در ارایه اطلاعات دقیق در مورد هزینه ها و بهای تمام شده داشتند . (نمازی ، ۱۳۷۸)
سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم های نوین هزینه یابی است که می تواند به طور مجزا و یا همراه با سیستم های موجود هزینه یابی در جهت فراهم کردن اطلاعات مناسب در تصمیم گیریها استفاده شود . یکی از ویژگیهای مهم که آن را از سیستم های سنتی متمایز می سازد ، توجه به پدیده های نوین عملیاتی و اثرات تکنولوژی حاکم بر وضعیت موجود است و تا حد ممکن با بکارگیری روشهای مناسب ، این اثرات را به طور کمی جذب خدمات ارایه شده می کند . سیستم در مقایسه با سیستم های هزینه یابی سنتی به دلیل استفاده از مبنای تفاوت ، به راحتی قادر به محاسبه و سنجش تأثیر روشهای نوین در محاسبه بهای تمام شده خدمات می باشد . علاوه بر این سیستمABC فلسفه نوین مدیران را به طول کمی در هزینه یابی محصول منظور می کند . فلسفه نوین مدیران ، جلب رضایت هر چه بیشتر مشتریان و رقابت با سایر سازمانها در سطح بین المللی استABC
بر خلاف روشهای سنتی هزینه یابی ، در سیستم های خدماتی پیچیده و غیر معمول نیز کاربرد دارد اگر چه این روش ، از ابتدا در سازمانهای تولیدی مطرح و تکامل یافت اما با مشخص شدن نتایج مثبت آن ، این سیستم در سازمان های خدماتی نظیر بانکها ، بیمارستانها ، رستورآنها مراکز و تحقیقاتی نیز به کار گرفته شد و نتایج بسیار مناسب و مفیدی از اجرای آن حاصل گردید . در اینگونه موارد این سیستم دو نوع هزینه متغیر جدید را که عبارتند از : هزینه های مربوط به پیچیدگی و تنوع خدمات را در ساختار هزینه ها در نظر می گیرد . این ویژگیهای برتر باعث شده است ، هر روز بر استفاده کنندگان این سیستم و کاربردهای گوناگون آن افزوده شود . به طوری که سازمانهای امروزی خصوصاً سازمانهای در سطح جهانی دستیابی به این سیستم و استفاده از توانایی های آن را به عنوان یک مزیت برتر برای سازمان خود تلقی می کنند

مراحل اجرایی روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های تولیدی :

مرحله اول : تشکیل کمیته طراحی سیستم : این سیستم هزینه یابی نیازمند به اطلاعات از بخشهای مختلف شرکت اعم از مالی , فرایند, مهندسی بوده بنا براین باید از تخصص های مختلف در این کمیته استفاده کرد .
مرحله دوم : مشخص کردن فعالیت های شرکت : فعالیت ها در شرکت تولیدی به سه گروه زیر طبقه بندی میشوند:
۱- فعایتهایی که در ارتباط مستقیم با تولید محصول وانجام خدمات میباشند .
۲- فعالیتهایی که به طور مستقیم قابل رد یابی به محصولات وخدمات نمیباشند مثل سربار کارخانه
فعالیتهایی چون انبارداری ,تدارکات , سرپرستی , یوتیلیتی ,
مرحله سوم : تخصیص هزینه فعالیت ها به محصولات بر اساس محرک هزینه مناسب
پس از مشخص شدن فعالیت ها , هزینه هر فعالیت را بر اساس مبانی تخصیص یا محرک هزینه به محصولات تخصیص میدهیم . نمونه ای از مبانی تخصیص به شرح زیر میباشد .

فعالیت	مبنای تخصیص
تدارکات –خرید	تعداد سفارش خرید
سرپرستی	زمان سرپرستی به ساعت
هزینه برق	ساعت کار ماشین آلات

انبار داری	میانگین کالای انبار شده
هزینه فروش	زمان استفاده شده برای فروش هر واحد

مثال:شرکت اطلس دو نوع دزدگیر اتومبیل به نامهای یاسمن ونسترن را تولید می کند . محصول یاسمن در تیراژ بالا با میزان ۲۵۰۰۰ واحد سالانه تولید می شود ولی محصول نسترن در تیراژ پایین به میزان ۵۰۰۰ واحد در سال تولید می گردد هر کدام از این محصولات نیاز به یک ساعت کار مستقیم دارد بنابراین برای تولید ۳۰۰۰۰واحد از این دو محصول به میزان ۳۰۰۰۰ ساعت کار مستقیم نیاز است .هر ساعت کار مستقیم به میزان ۳۰۰۰ تومان هزینه در بر دارد . هزینه های سربار این شرکت به صورت ۵۰۰۰=۳۰۰۰۰/۱۵۰۰۰۰۰۰۰ تومان برآورد می گردد. نهایتا هزینه مواد اولیه مورد نیاز برای هر دزدگیر یاسمن و نسترن به ترتیب برابر با ۴۰۰۰۰و۳۰۰۰۰ تومان می باشد .

بنابراین:

هزینه های تولیدی	یاسمن	نسترن
مواد مستقیم	۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
کار مستقیم	۳۰۰۰	۳۰۰۰
سربار تولید	۵۰۰۰	۵۰۰۰
مجموع	۴۸۰۰۰	۳۸۰۰۰

بنابراین براساس روش سنتی هر واحد محصول یاسمن و نسترن به ترتیب ۴۸۰۰۰و۳۸۰۰۰ تومان هزینه در بر دارد .

حال در این مثال فرض کنید هزینه سربار درگیر سه محرک اصلی هزینه به صورت جدول زیر باشد:

محرک هزینه	میزان تخمین هزینه
تنظیم و آماده سازی	۳۰۰۰۰۰۰۰
مواد غیر مستقیم	۱۰۰۰۰۰۰۰۰
بازرسی	۲۰۰۰۰۰۰۰
مجموع	۱۵۰۰۰۰۰۰۰

هریک از عوامل سه گانه فوق به عنوان محرک هزینه شناخته می شوند و عامل اصلی مصرف موثر در آنرا مصرف محرک هزینه می نامند . بنابراین برای عامل بازرسی که جمعا ۲۰ میلیون تومان هزینه در بر داشته ممکن است انتظار ۲۰۰۰۰ بازرسی در طول سال را داشته باشیم در نتیجه عامل بازرسی به عنوان یکی از محرکهای هزینه تلقی می گردد و تعداد بازرسی مورد انتظار به عنوان مصرف محرک هزینه در نظر گرفته می شود .جدول زیر کلیه محرک های هزینه و میزان انتظاری که از هر یک در طول سال را داریم مشخص می کند:

محرک هزینه	عامل محرک هزینه	میزان متوسط استفاده
تنظیم و آماده سازی	تعداد آماده سازیها	۱۵۰۰آماده سازی
مواد غیر مستقیم	تعداد بسته سیم لحیم	۵۰۰۰بسته
بازرسی	تعداد کل بازرسی	۲۰۰۰۰بازرسی

حال نرخ واحد هریک از عوامل محرک هزینه را بصورت زیر پیدا می کنیم :

محرک هزینه	هزینه کل محرک	میزان متوسط استفاده از عامل هزینه در طول سال	نرخ واحد
آماده سازی	۳۰۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰آماده سازی	۲۰۰۰۰
مواد غیر مستقیم	۱۰۰۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰ بسته	۲۰۰۰۰
بازرسی	۲۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰ بازرسی	۱۰۰۰

بنابراین متوجه می شویم که هر بار بازرسی بطور متوسط ۱۰۰۰ تومان هر واحد محصول ۲۰۰۰۰ تومان و نهایتا هر بار تنظیم دستگاه ۲۰۰۰۰ تومان هزینه برای این شرکت دارد .

نهایتا باید تعیین کنیم که چه میزان از این ۱۵۰۰ فعالیت آماده سازی مربوط به محصول یاسمن وچه میزان از آن مربوط به محصول نسترن است. این کار را باید برای همه محرکهای هزینه انجام دهیم.جدول زیر نتیجه را مشخص می نماید .

محرک هزینه	مجموع استفاده	یاسمن	نسترن
تنظیم و آماده سازی	۱۵۰۰ آماده سازی	۵۰۰	۱۰۰۰
مواد غیر مستقیم	۵۰۰۰ بسته	۴۵۰۰	۵۰۰
بازرسی	۲۰۰۰۰ بازرسی	۱۵۰۰۰	۵۰۰۰

در این مرحله می توانیم هزینه هر واحد هر یک از عوامل محرک هزینه را برای هر یک از محصولات یاسمن و نسترن به صورت جداگانه محاسبه نماییم :

محرک	یاسمن	نسترن
تنظیم	۵۰۰*۲۰۰۰۰=۱۰۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰*۲۰۰۰۰=۲۰۰۰۰۰۰۰
مواد غیر مستقیم	۴۵۰۰*۲۰۰۰۰=۹۰۰۰۰۰۰۰	۵۰۰*۲۰۰۰۰=۱۰۰۰۰۰۰۰
بازرسی	۱۵۰۰۰*۱۰۰۰=۱۵۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰*۱۰۰۰=۵۰۰۰۰۰۰
مجموع	۱۱۵۰۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰۰۰

بنابراین محصولات یاسمن و نسترن به ترتیب ۱۱۵و۳۵ میلیون تومان هزینه سربار داشته اند که با تقسیم این ارقام هزینه به تیراژ تولید هریک (که به ترتیب ۵۰۰۰ واحد و ۲۵۰۰۰ واحد برای محصولات یاسمن و نسترن بودند) هزینه سربار هر یک به صورت جداگانه محاسبه می شود :

هزینه سربار هر واحد تولید یاسمن ۴۶۰۰=۲۵۰۰۰/۱۱۵۰۰۰۰۰۰

هزینه سربار هر واحد تولید نسترن ۷۰۰۰=۵۰۰۰/۳۵۰۰۰۰۰۰

بنابر این هزینه تولید هر واحد محصولات یاسممن و نسترن با احتساب هزینه مواد مستقیم و دستمزد مستقیم به صورت زیر خلاصه می شود:

هزینه های تولیدی	سایمن	نسترن
مواد مستقیم	۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
کار مستقیم	۳۰۰۰	۳۰۰۰
سربار تولید	۴۶۰۰	۷۰۰۰
مجموع	۴۷۶۰۰	۴۰۰۰۰

در نتیجه با استفاده از روش هزینه یابی بر اساس فعالیت متوجه می شویم که هزینه هر واحد محصولات یاسمن و نسترن به ترتیب ۴۷۶۰۰ و ۴۰۰۰۰ تومان برآورد می شود این در حالی است که این هزینه ها بر مبنای روش سنتی برای این دو محصول به ترتیب ۴۸۰۰۰ و ۳۸۰۰۰ تومان محاسبه شده بود.نتیجه آنکه روش دقیق تر محاسبه هزینه بهای تمام شده باعث گردید متوجه شویم که هزینه هر واحد محصولات یاسمن و نسترن دور از واقعیت محاسبه گردیده اند .

جدول زیر نتیجه محاسبه را خلاصه می نماید :

بهای تمام شده	یاسمن	نسترن
روش سنتی	۴۸۰۰۰	۳۸۰۰۰
روش ABC	۴۷۶۰۰	۴۰۰۰۰
تفاوت	۴۰۰تومان	۲۰۰۰تومان

استفاده از هزینه یابی بر مبنای فعالیت روش دقیق تری در تصمیم گیریهای مدیریتی به شمار می رود . فرض کنید در مثال مورد مطالعه به دنبال ارایه حداقل قیمت ممکن در راستای کسب سهم بازار بیشتر باشیم . در این صورت استفادد از روش سنتی بسیار خطر ساز خواهد بود زیرا ممکن است محصولی که عملا هزینه بالا تری برای شرکت دارد با قیمتی پایین تر از هزینه بهای تمام شده در بازار عرضه نماییم و این روند نهایتا به ضرر شرکت تمام خواهد شد .

مساله:

موسسه حسابرسی میهن مشغول اصلاح سیستم هزینه یابی خود است .سیستم کنونی یک مخزن هزینه مستقیم (دستمزد کارکنان حرفه ای) و یک مخزن هزینه غیر مستقیم (پشتیبانی حسابرسی)دارد .شرکت مزبور بابسیاری از کارکنان سطوح مختلف سازمانی مصاحبه های زیادی نموده و کاربرگ های حسابرسی گذشته رابررسی کرده است .شرکت به این موضوع هم توجه می کند که با پیشرفت فناوری اطلاعات (مانند استفاده از علامت رمز برای تلفن , دورنگار)می توان بسیاری از اقلام هزینه را که در زمان کنونی به عنوان غیر مستقیم طبقه بندی می شوند به سفارشها ردیابی کرد .

در سیستم هزینه یابی اصلاح شده ۵ دسته هزینه مستقیم وجود خواهد داشت :

۱-دستمزد شریک حرفه ای :

میانگین کل دستمزد سالانه برای هریک از ۳۰شریک ۱۶۰ میلیون ریال است و برای هر نفر ۱۶۰۰ ساعت زمان بودجه شده قابل احتساب پیش بینی شده است.

۲- دستمزد متخصص اطلاعات :

میانگین کل دستمزد سالانه برای هریک از ۱۸ متخصص پردازش اطلاعات ۵۶ میایون ریال است و برای هر نفر ۱۶۰۰ ساعت زمان بودجه شده قابل احتساب پیش بینی شده است.

۳-دستمزد همکار حرفه ای :

میانگین کل دستمزد سالانه برای هریک از ۱۵۰همکار ۶۴ میلیون ریال است و برای هر نفر ۱۶۰۰ ساعت زمان بودجه شده قابل احتساب پیش بینی شده است.

۴-تلفن و دورنگارو تکثیر :

هزینه ها بر مبنای شناسایی ویژه و طبق صورتحسابی که طرفهای قراردادبه صورت ماهانه به شرکت می دهند یا براساس نرخ هزینه های داخلی تعیین می شود .

۵-مسافرت و فوق العاده :

هزینه ها بر مبنای شناسایی ویژه و و طبق صورتحسابی که طرفهای قرارداد به صورت ماهانه به شرکت می دهند یا براساس نرخ هزینه های داخلی تعیین می شود .

در سیستم هزینه یابی اصلاح شده سه مخزن هزینه غیر مستقیم و مبانی تخصیص آنها به صورت زیر میباشد .

۱-پشتیبانی عمومی حسابرسی (غیر مستقیم) مبلغ بودجه شده برای سال ۱۳۸۸ برابر ۷۲۰۰ میلیون ریال است مینای تخصیص این هزینه ها بودجه ساعت کار کار کنان حرفه ای است .

۲-بیمه تعهدات حرفه ای (غیر مستقیم) مبلغ بودجه شده برای سال ۱۳۸۸ برابر ۲۱۶۰میلیون ریال است . این هزینه ها را بر مبنای دستمزد کارکنان حرفه ای تخصیص می دهند .

۳-پشتیبانی دفتری (غیر مستقیم) مبلغ بودجه شده برای سال ۱۳۸۸ برابر۸۶۴ میلیون ریال است . این هزینه ها را بر مبنای ساعت کار بودجه شده شریک تخصیص می دهند .

مطلوبست :

۱.محاسبه نرخ هزینه مستقیم بود جه شده در سال ۱۳۸۸ برای هر ساعت کار

الف)شریک حرفه ای

ب)بیمه تعهدات حرفه ای

پ)پشتیبانی دفتری

حل :

۱.فرمول محاسبه نرخ هزینه دستمزد مستقیم بودجه شده برای سال ۱۳۸۸ عبارتست از :

$$\text{نرخ هزینه دستمزد بودجه شده} = \frac{\text{هزینه های دستمزد مستقیم بودجه شده}}{\text{ساعات کار مستقیم بودجه شده}}$$

این موسسه از ساعت کار بودجه شده قابل احتساب به عنوان مخرج کسر استفاده می کند

$$\text{الف-دستمزد شریک حرفه ای:هرساعت ۱۰۰۰۰۰ ریال} = \frac{۱۶۰۰۰۰۰۰۰*۳۰}{۱۶۰۰*۳۰}$$

$$\text{ب-دستمزد همکار حرفه ای هرساعت ۴۰۰۰۰ ریال} = \frac{۶۴۰۰۰۰۰۰*۱۵۰}{۱۶۰۰*۱۵۰}$$

به طریق مشابه داریم

پ-دستمزد هرساعت ۳۵۰۰۰ ریال

کاربرگ هزینه یابی بودجه شده برای سیستم هزینه یابی پیشین و سیستم هزینه یابی اصلاح شده موسسسه میهن

	سیستم هزینه یابی پیشین			سیستم هزینه یابی اصلاح شده(مستقیم)		
هزینه	مستقیم	غیر مستقیم	مستقیم	۱	۲	۳
دستمزد کارکنان حرفه ای						
شریک	۱۴۴۰۰	۰	۴۸۰۰	۰	۰	۰
همکار			۹۶۰۰	۰	۰	۰
جمع	۱۴۴۰۰	۰	۱۴۴۰۰	۰	۰	۰
سایر هزینه های پرسنلی						
کارکنان دفتری	۰	۲۰۳۰	۰	۱۱۶۶	۰	۸۶۴
متخصصان اطلاعات	۰	۱۰۰۸	۱۰۰۸	۰	۰	۰
اداری	۰	۱۲۵۲	۰	۱۲۵۲	۰	۰
سایر	۰	۱۰۳۸	۰	۱۰۳۸	۰	۰
جمع	۰	۵۳۲۸	۱۰۰۸	۳۴۵۶	۰	۸۶۴
هزینه های غیر پرسنلی						
بیمه تعهدات حرفه ای	۰	۲۱۶۰	۰	۰	۲۱۶۰	۰
آموزش و تحقیقات حرفه ای	۰	۸۸۰	۰	۸۸۰	۰	۰
اجاره	۰	۲۰۰۰	۰	۲۰۰۰	۰	۰
تلفن و دورنویس و دورنگار	۰	۱۴۳۰	۱۰۷۰	۳۶۰	۰	۰
مسافرت و فوق العاده	۰	۷۷۰	۶۵۸	۱۱۲	۰	۰
سایر	۰	۳۹۲	۰	۳۹۲	۰	۰
جمع	۰	۷۶۳۲	۱۷۲۸	۳۷۴۴	۲۱۶۰	۰
کل هزینه های عملیاتی	۱۴۴۰۰	۱۲۹۶۰	۱۷۱۳۶	۷۲۰۰	۲۱۶۰	۸۶۴

ستون ۴ جدول بالا نشان می دهد که ۱۰۰۸ ریال از سایر هزینه های پرسنلی و ۱۷۲۸ میلیون ریال از هزینه های غیر پرسنلی به صورت هزینه های غیر مستقیم در آمده اند . در سیستم هزینه های پیشین این هزینه ها را به غیر مسقیم طبقه بندی می کردند.

برای محاسبه نرخ هزینه غیر مستقیم بودجه شده سال ۱۳۸۸ از فرمول زیر استفاده می شود :

$$\text{نرخ هزینه غیر مستقیم بودجه شده} = \frac{\text{هزینه بودجه شده در مخزن هزینه های غیر مستقیم}}{\text{مقدار بودجه شده مبنای تخصیص هزینه ها}}$$

پشتیبانی عمومی حسابرسی :برای هر ساعت کار حرفه ای طبق فرمول بالا بدست می آید ۲۵۰۰۰ ریال

بیمه تعهدات حرفه ای : حقوق و مزایای کارکنان حرفه ای ۰/۱۵

پشتیبانی دفتری برای هر ساعت کار شریک ۱۸۰۰۰ ریال

کاربرد مفاهیم در عمل :

نحوه استفاده واحد کلارک – هارت از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت :

کلارک – هارت یکی از واحدهای مستقل شرکت بزرگ کلارک است که انواع مختلف محور خودرو و سایر قطعات انتقال نیرو را تولید می کند.این واحد به تازگی تحت فشار زیاد قرار گرفته است تا محصولات خود را با کیفیتی بالاتر و قیمت تمام شده پایین تر تولید کند . مدیران این واحد برای بدست آوردن اطلاعات دقیق تر در مورد بهای تمام شده محصول بر این باور بوده اند که باید سیستم هزینه یابی خود را رها سازند و از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده کنند .

این واحد مواد مستقیم ودستمزد مستقیم و سربار تولید را (که برمبنای ساعت کار مستقیم تولید تخصیص می یافت) به عنوان مخزن هزینه غیر مستقیم به حساب می آورد . ولی مدیران احساس کردند که این سیستم نمی تواند آنها را از واقعیت امر در رابطه با میزان منابع مصرفی برای تولید محصولات مختلف آگاه سازد . امید می رفت که با استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت بتوان سیستم حسابداری واحد مزبور را بهبود بخشید .

دراین شرکت به عنوان گام اول با کارگران تولید که دستمزد آنها غیر مستقیم طبقه بندی می شود مصاحبه شد تا در مورد فعالیت آنها اطلاعات کافی کسب شود .بیش از ۱۷۰ نوع فعالیت انجام می شد و شرکت ناگذیر بود این فعالیت ها را برحسب تکرار کار تنظیم نماید.

گام دوم شناسایی فعالیت های ارزشمند از دیدگاه مشتریان تعیین شد .انجام دادن چنین کاری باعث می شد که شرکت بسیاری از فعالیت های خود را قطع کند .

در گام سوم مدیران برای بیش از چهل نوع فعالیت مورد نظر عامل هزینه را تعیین کردند عوامل هزینه انتخاب شده هم شامل معیارهای سنتی مانند ساعت کار وهم معیارهای غیر سنتی مانند تعداد قطعه ای که در یک نوع محصول بکار برده می شد بود.

گام ۴ مدیران هزینه هر واحد از عامل هزینه را برای هریک از ۴۰ فعالیت منتخب تعیین کردند .

گام ۵ این بود که با اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت بهای تمام شده هر محصول تعیین شود .

بررسی بهای تمام شده محصولات باعث شد مدیران به چندین مسیله مهم پی ببرند . اولا مدیران دریافتند که بهای تمام شده برخی از اقلام محصولاتی که فروش کمتری داشتند کمتر از مبلغ واقعی تعیین شده بود و شرکت از این بابت متحمل زیان می شد .از سوی دیگر بهای تمام شده محصولاتی که حجم فروش زیادی داشتند به مبلغی بیش از مقدار واقعی محاسبه شده بود .

شرکت برای مدیریت هزینه ها از سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت استفاده می کند برای مثال در گام اول شرکت دریافت که تنوع بیش از اندازه قطعات بخش زیادی از زمان ومنابع دیگر را می بلعد .شرکت برنامه ویژه ای به اجرا درآورد تا قطعات استاندارد بکار برد .که در نتیجه خرید تعداد زیادی قطعات مختلف کاهش یافته است .گام دوم این بود که کارکنان واحد اجرایی تنها زمانی باید برای قطعات جدید سفارش بدهند که مورد نیاز است .

رئیس شرکت یاد آور می شود که در اجرای سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت سه فایده عاید شرکت شده است :

۱-شناخت بهتر کار پرسنل شرکت

۲-شناخت بهتر هزینه های واقعی

۳-شناخت بهتر فرصتهای موجود برای کاهش هزینه ها

مثال :

شرکت مهیاری در حال حاضر تولید کننده دو نوع پرس هیدرولیک و ضربه ای می باشد در حال حاضر انتظار می رود که این شرکت در سال جاری ۲۰۰۰۰۰ واحد پرس ضربه ای و ۸۰۰۰۰۰واحد پرس هیدرولیک تولید نماید . جدول زیر مراکز هزینه این دو محصول را نشان می دهد :

هزینه های سربار			
فعالیت	محرک هزینه	هزینه	مصرف بودجه شده
سفارشات	هزینه خرید	۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰ سفارش
تنظیم ماشین	راه اندازی	۶۰۰۰۰۰	۱۲۰۰ راه اندازی
ماشین کاری	ساعت	۲۰۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰ ساعت
مونتاژ	قطعه	۱۸۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰ قطعه
کنترل کیفیت	بازرسی	۷۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰ بازرسی
رنگ	قطعه	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰ قطعه
سرپرستی	ساعت کار	۱۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰ ساعت

محرک هزینه	مصرف محرک هزینه	ضریب استفاده در محصول	
		پرس ضربه ای	پرس هیدرولیک
سفارشات	هزینه خرید	۱۰۰۰	۱۵۰۰
تنظیم ماشین	راه اندازی	۵۰۰	۷۰۰
ماشین کاری	ساعت	۳۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰
مونتاژ	قطعه	۱۸۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰
کنترل کیفیت	بازرسی	۲۰۰۰۰	۱۵۰۰۰
رنگ	قطعه	۱۸۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰
سرپرستی	ساعت کار	۱۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰

با استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت هزینه های سربار هریک از این دو محصول را محاسبه نمایید .

حل:

درابتدا باید نرخ هریک از عوامل محرک هزینه را به صورت جدول زیر محاسبه نماییم :

فعالیت	محرک هزینه	هزینه	مصرف بودجه شده	نرخ مصرف
سفارشات	هزینه خرید	۲۰۰۰۰۰	۲۵۰۰ سفارش	۸۰
تنظیم ماشین	راه اندازی	۶۰۰۰۰۰	۱۲۰۰ راه اندازی	۵۰۰
ماشین کاری	ساعت	۲۰۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰ ساعت	۲/۵

مونتاژ	قطعه	۱۸۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰ قطعه	۰/۶
کنترل کیفیت	بازرسی	۷۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰ بازرسی	۰/۲
رنگ	قطعه	۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰ قطعه	۰/۱
سرپرستی	ساعت کار	۱۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰ ساعت	۶

توجه کنید که اعداد ستون آخر از تقسیم اعداد ستون سوم بر ستون چهارم بدست آمده اند

در مرحله بعد هزینه های سربار برای پرس ضربه ای به ترتیب زیر محاسبه می گردد:

محرک هزینه	مصرف محرک هزینه	ضریب مصرف پرس ضربه ای	هزینه هر واحد	متوسط هزینه
سفارشات	هزینه خرید	۱۰۰۰	۸۰	۸۰۰۰۰
تنظیم ماشین	راه اندازی	۵۰۰	۵۰۰	۲۵۰۰۰۰
ماشین کاری	ساعت	۳۰۰۰۰۰	۲/۵	۷۵۰۰۰۰
مونتاژ	قطعه	۱۸۰۰۰۰۰	۰/۶	۱۰۸۰۰۰۰
کنترل کیفیت	بازرسی	۲۰۰۰۰	۲۰	۴۰۰۰۰۰
رنگ	قطعه	۱۸۰۰۰۰۰	۰/۱	۱۸۰۰۰۰
سرپرستی	ساعت کار	۱۳۰۰۰۰	۶	۷۸۰۰۰۰
مجموع				۳۵۲۰۰۰۰

همچنین برای پرس هیدرولیک نیز می توان همین هزینه ها را محاسبه کرد:

محرک هزینه	مصرف محرک هزینه	ضریب مصرف پرس هیدرولیک	هزینه هر واحد	متوسط هزینه
سفارشات	هزینه خرید	۱۵۰۰	۸۰	۱۲۰۰۰۰
تنظیم ماشین	راه اندازی	۷۰۰	۵۰۰	۳۵۰۰۰۰
ماشین کاری	ساعت	۵۰۰۰۰۰	۲/۵	۱۲۵۰۰۰۰
مونتاژ	قطعه	۱۲۰۰۰۰۰	۰/۶	۷۲۰۰۰۰
کنترل کیفیت	بازرسی	۱۵۰۰۰	۲۰	۳۰۰۰۰۰
رنگ	قطعه	۱۲۰۰۰۰۰	۰/۱	۱۲۰۰۰۰
سرپرستی	ساعت کار	۷۰۰۰۰	۶	۴۲۰۰۰۰
مجموع				۳۲۸۰۰۰۰

بنابراین هزینه هر واحد سربار پرس هیدرولیک و ضربه ای به صورت زیر محاسبه می شود:

نوع محصول	پرس ضربه ای	پرس هیدرولیک
مجموع هزینه	۳۵۲۰۰۰۰	۳۲۸۰۰۰۰
تعداد تولیدی	۲۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰

هزینه هر واحد	۱۷/۶۰	۴۱

9–8–1–2– چه موقع از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده می کنیم

الف) در مواقعی که خطوط تولید از نظر حجم و پیچیدگی دارای تفاوت های بسیاری باشند
ب)محصولات متنوع نیازمند سرویسهای کاملا متفاوت می باشند
ج) هزینه های سربار در صد قابل توجهی از هزینه های تولیدی را شامل می شوند
د) به دلیل تفاوت اساسی فرایند تولید که در بعضی مواقع ماشین محور و در بعضی مواقع انسان محور هستند

9–9– سلسله مراتب هزینه ها:

مقصود از سلسله مراتب هزینه ها دسته بندی هزینه ها در قالب مخازن هزینه مختلف بر مبنای طبقات مختلف عامل هزینه یا میزان مشکل بودن تعیین رابطه علت و معلولی است.

سلسله مراتب هزینه های تولیدی :

۱-هزینه ها در سطح واحد محصول :

عبارتست از هزینه منابع مصرف شده جهت فعالیت هایی که روی هر واحد محصول یا خدمات صورت می گیرد .

۲-هزینه ها در سطح دسته محصولات :

یعنی از دست دادن منابع برای فعالیتهایی که در رابطه با گروهی از آحاد محصول یا خدمت انجام می شود نمونه هزینه در سطح دسته محصولات هزینه راه اندازی دستگاه هاست .

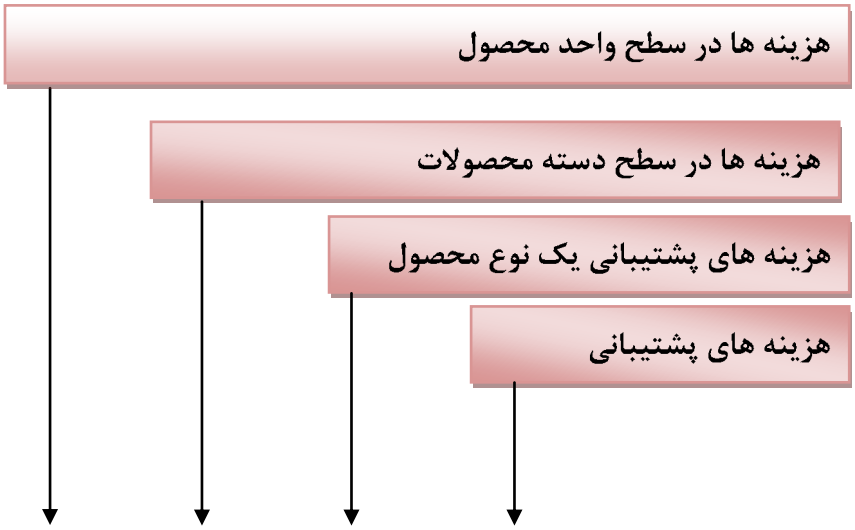
۳-هزینه های پشتیبانی یک نوع محصول:

یعنی از دست دادن منابعی برای انجام دادن فعالیتهایی که برای پشتیبانی از محصولات یا خدمات خاصی انجام می شود ..نمی توان بین هزینه های پشتیبانی یک محصول با هر واحد محصول رابطه علت و معلولی ایجاد کرد.

۴-هزینه های پشتیبانی کارخانه:

یعنی از دست دادن منابعی برای انجام فعالیت هایی که نمی توان آنها را به محصولات یا خدمات خاصی منظور کرد .این هزینه ها در محصولات مزبور قابل رد یابی نیستند ولی برای پشتیبانی کل سازمان به مصرف می رسند.هزینه اجاره ماشین آلات کارخانه و حقوق مدیر کارخانه نمونه هایی از این هزینه ها هستند .

در نمودار زیر این چهار سطح نشان داده شده :



9–10– تحقیق در باره شیوه عملکرد شرکت ها:

استقبال فزاینده از هزینه یابی بر مبنای فعالیت ها :

در سراسر دنیا شرکت های زیادی به کار برد سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت روی آورده اند . نتیجه یک تحقیق پیمایشی که برروی ۱۶۲ شرکت مستقر در آمریکا انجام شد نشان داد که به ترتیب با هدفهای زیر از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده کرده اند:

۱-هزینه یابی خدمات و محصولات

۲-کاهش هزینه ها

۳-بهبود فرایند

حوزه هایی که تغییرات مهم در تصمیم گیریهای آنها رخ داده بود به این ترتیب است :

۱)استراتژی قیمت گذاری

۲)فرآیندها

۳)ترکیب محصول

یک تحقیق پیمایشی که بر روی شرکتهای کانادایی انجام شد نشان داد که ۱۴٪ از شرکتهایی که مورد مصاحبه قرار گرفتند از سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت استفاده می کردند و ۱۵٪ هم در این اندیشه بودند که در آینده ای نزدیک از این سیستم استفاده کنند

چرا شرکتهای کانادایی علاقمند به هزینه یابی بر مبنای فعالیت شده اند؟

دستیابی به اطلاعات دقیقتر در مورد هزینه ها برای قیمت گذاری محصول

تجزیه و تحلیل دقیقتر سود

بهبود شاخصهای سنجش عملکرد

شناخت بهتر علت وقوع هزینه ها

۲۴٪ از شرکتهای کانادایی پاسخ دهنده که از سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت استفاده می کنند آنرا کاملا جایگزین سیستم قبلی خود کرده اند و ۷۶٪به عنوان مکمل از آناستفاده می کنند.

در یک تحقیق پیمایشی که در بریتانیا انجام شد از ۲۵۱ شرکت که به پرسشنامه ها پاسخ دادند ۲۰٪ از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده می کردند . آنها ابراز داشتند که به ترتیب برای تامین هدفهای زیر از این روش استفاده می کردند:

۱-مدیریت هزینه ها

۲-سنجش عملکرد

۳-قیمت گذاری محصولات و خدمات

۴-الگو سازی برای هزینه ها

نتیجه تحقیق پیمایشی که بر روی شرکتهای کانادایی انجام شد نشان داد که از نظر اجرای روش آنها با دو مسیله اساسی روبرو بودند : تعریف فعالیت ها و تعیین عامل هزینه .

9-10-1- تحلیل روش ABC

این روش را می توان به مدل اقتصادی فعالیت های مرتبط با تولید سازمان معرفی نمود . ارتباط علت و معلولی بین مشتری و محصول با استفاده از معیارهای محرک هزینه ما را قادر می سازد تا نسبت به بهای تمام شده هر محصول اشراف بیشتری پیدا کنیم

در این روش حجم هر یک از محصولات تولیدی و میزان ضریب استفاده هر یک از عوامل هزینه نقشی اساسی در تعیین قیمت تمام شده محصول ایفا می کنند. اگرچه استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت می تواند کمک به سزایی در قیمت گذاری مناسب و ترکیب بهتر محصولات در بر داشته باشد مع الوصف تحقیقات نشان داده که استفاده از این روش تاثیرچندانی در افزایش سود آوری شرکت ها نداشته است .این روش در افق کوتاه مدت نیز مورد استفاده نمی باشد مثلا سیستم آموزش .
در بسیاری از واحدهای تولید افزایش ظرفیت به منظور دستیابی به برنامه تولید بدست آمده از این روش امکان ناپذیر است و تنها در افق بلند مدت می توان به این اهداف دست یافت.

9–10–1–1– هزینه یابی هدف Target Costing:

• هزینه یابی هدف یک رویکرد ساختار یافته و منظم برای تعیین هزینه های تولید می باشد. که در آن یک محصول باید با سطح مشخصی از کیفیت و کارکرد و با قیمت فروش پیش بینی شده به منظور ایجاد یک سطح مشخصی از سودآوری تولید شود به عبارت دیگر هزینه یابی هدف فرآیندی است برای حصول اطمینان از اینکه آیا یک محصول با ویژگی مشخص از لحاظ کیفیت و کارکرد و قیمت می تواند سطح رضایت بخشی از سودآوری ایجاد کند یا خیر .هزینه یابی هدف یک ابزار راهبردی قوی است که سازمان را همزمان قادر به یافتن سه بعد،کیفیت، هزینه و زمان می کند. و هزینه ها را قبل از وقوع کنترل می کند. همچنین هزینه یابی هدف فرهنگی را مقدور می دارد که به مشتری ارزش می دهد. و همه فعالیتهای هزینه یابی هدف را نیازهای مشتریان هدایت میکند.
• هزینه یابی هدف یک رویکردی است . برای رسیدن به بهای محصول / خدمات در شرایطی که قیمت فروش بر اساس رقابت تعیین می گردد. و سود مورد انتظار از پیش مشخص و تعیین شده است .
•فروش و سود از پیش تعیین شده و قطعی فرض می شود. لذا باید هزینه ها و بهای تمام شده را به سطحی رساند که با فرض قیمت از پیش تعیین شده فروش و حداقل سود انتظاری، هزینه ها از سطح و میزان پیش بینی شده فزونی نیابد. آنچه کار مدیریت بنگاه را در این معامله دشوارتر می سازد. این است که کاهش و کنترل هزینه ها باید با حفظ و حتی گاهی ارتقاء کیفیت نیز همراه باشد. به همین لحاظ می گویند.
هزینه یابی هدف بخشی از فرآیند مدیریت جامع برای بقاء سازمان در محیط رقابت فزاینده است.
•در حال حاضر هزینه یابی هدف را می توان به عنوان فرآیند سیستماتیک مدیریت هزینه و برنامه ریزی سود توصیف کرد. که کاهش هزینه ها را با متمرکز کردن تلاش تمامی دوایر مربوط به یک شرکت مانند بازاریابی، مهندسی، تولید و حسابداری انجام می دهد. که فرآیند کاهش هزینه در مراحل قبل از تولید انجام می شود.

9–10–1–2– ضرورت هزینه یابی بر مبنای هدف:

امروزه، کسب‌وکار با رقابت در سطح جهان روبه رو است، جهانی که تغییرات پرشتاب را تجربه می‌کند و دارای قواعدی خاص خود است. دستیابی به کیفیت از طریق پیشرو بودن درفناوری، راهبردی سنتی است که دیگر در دنیای کنونی، فرصتی خاص تلقی نمی‌شود. مثلاً، اکثر شرکت‌هایی که در صنایع الکترونیک امریکا فعالیت می‌کنند، بازگشت سرمایه مورد انتظار خود را تجربه نمی‌کنند. اکنون، تفاوت کیفیت بین رقبا کاهش یافته و تمایز آنها تنها براساس کیفیت، کاری دشوار است. دمینگ معتقد بود: «افزایش کیفیت، باید منجر به کاهش هزینه‌ها شود» و شرکت تویوتا، این موضوع را بخوبی دریافته است: «کم هزینه‌ترین تولیدکنندگان با کیفیت‌ترین محصولات، به بهترین شکل ممکن از پس رکود کنونی برخواهندآمد. آنها برخورداری از رشد و سودآوری خود را مجدداً آغاز می‌کنند. بعضی‌ها هرگز متوقف نمی‌شوند... هزینه‌ها، عواملی بسیار قطعی و مسلمی هستند، اما تفاوت بزرگ باقیمانده بین آنها، ساختار هزینه‌هاست.. مدیریت هزینه از دهه ۹۰ وارد صنعت خودروسازی شده، در حالی که □□ در دهه ۷۰ و ۸۰ به این صنعت‌ها پا گذاشته است».

اصول عمده در هزینه یابی بر مبنای هدف:

هزینه یابی قیمت بازار

مشتری مداری
تمرکز بر فرآیند طراحی
همکاری سیستمی
هزینه یابی چرخه عمر محصول
مشارکت زنجیره ارزش

هزینه یابی قیمت بازار:

قیمت تابعی از هزینه محصول است در گذشته به منظور تعیین قیمت فروش محصول غالبا در صد خاصی به هزینه واحد محصول اضافه می کردند به عبارت دیگر :

قیمت فروش =سود مطلوب + هزینه

پر واضح است که برای حفظ حاشیه سود , با افزایش هزینه ها, بطور خودکار بر قیمت فروش نیز افزوده می شود .بنابراین مشتریان چنین شرکتهایی هم انتظار افزایش سالانه قیمت را داشتند و هم این امر را به عنوان یک واقعیت پذیرفته بودند.

لکن امروزه بسیاری از شرکتها به جای بازار فروشنده در بازار خریدار عمل می کنند در این بازار مشتریان آگاه تر بوده , رقابت بسیار شدید تر است . البته این بدان معنی نیست که هر کدام تنها بابت ارزانترین اقلام پول می پردازند , بلکه آنها کالایی می خرند که در ازای پول پرداخت شده بیشترین ارزش را داشته باشد .بنابراین چالشی که شرکت با آن روبرو می باشد عبارت است از فراهم آوردن بهترین ارزش با اطمینان از این که کلیه هزینه ها کمتر از قیمتهای دیکته شده توسط بازار است.

شدت رقابت بیان کننده میزان توجهی است که واحد اقتصادی در فرآیند هزینه یابی بر مبنای هدف باید به آن بپردازد. با انتقال فشار رقابتی، به طراحان محصول و تهیه کنندگان قطعات. احتمال واقع شدن محصول جدید و اقدام به تولید آن در منطقه افزایش می یابد. در سیستم هزینه یابی هدف برای بدست آوردن هدفهای هزینه، قیمت بازار به کار گرفته می شود. و هزینه های هدف با استفاده از فرمول زیر محاسبه می گردد.

حاشیه فروش مطلوب – قیمت دیکته شده توسط بازار = هزینه هدف

از سوی دیگر خریداران علاوه بر قیمت خرید یک محصول به هزینه های آتی مالکیت آن نیز اهمیت می دهند .

مشتری مداری:

توجه به نیاز مشتری و در نظر گرفتن وضعیت شرکت از نظر رقابتی امری ضروری است در هزینه یابی هدف یکی از رویکردها این است که طراحان به تشریح نیازها و خواسته های مشتری در خصوص کیفیت قیمت و زمان به طور همزمان در تصمیمات محصول و فرآیند می پردازند که این نیازها تصویر ارزش برای مشتری است. تمرکز بر مشتری از طریق توسعه فعالیتهای مهندسی صورت می پذیرد .

کیفیت محصول و بهبود کارکرد تنها در صورتی امکان پذیر است که:

محصولات، انتظارات مشتری را برآورد سازد.
مشتریان حاضر باشند بابت آن محصول، پولی بپردازند .
سهم بازار یا حجم فروش افزایش یابد.

تمرکز برفرآیند طراحی:

اصول فرعی بر این دیدگاه تاثیر می گذارند که عبارتند از:

در سیستمهای هزینه یابی هدف هزینه ها قبل از وقوع مورد نظارت و کنترل قرار می گیرند.
سیستم هزینه یابی هدف مهندسان تولید را به اثر هزینه محصول، فناوری و طرح فرآیند تولید و چالشهایی که در این زمینه وجود دارد متوجه می سازد.
سیستمهای هزینه یابی هدف موجب می شود وظایف مشترک کلیه بخشهای شرکت در زمان طراحی مورد تحلیل و آزمون قرار گیرد. در نتیجه تغییرات مهندسی یا مراحل تولید قبل از رسیدن محصول به مرحله تولید. انجام می شود.

در سیستم هزینه یابی هدف مهندسی همزمان محصولات و مراحل تولید (به جای مهندسی ترتیبی) باعث کاهش دوره زمانی تولید می شود. زیرا امکانی را فراهم می آورد تا برای هر مشکلی بتوان قبل از شروع تولید راه حلی ارایه کرد .

همکاری سیستمی:

عامل تعیین کننده دیگر در موفقیت هزینه یابی هدف همکاری سیستمی می باشد. تیمهای چند وظیفه ای تولید و فرآیند، مسیولیت کامل محصول را از مراحل اولیه طراحی تا تولید نهایی به عهده دارند. همکاری متقابل این تیم ها می تواند زمان عرضه محصول را کاهش داده و در نتیجه هزینه های مربوط به مرور طرحها و تغییرات مهندسی کاهش می یابد.

مزایای همکاری سیستمی :

- رهبری مدیریت عالی
- تیم گرایی
- تعهد کاری
- اعتماد متقابل
- آموزش

هزینه یابی چرخه محصول:

الگوهای در حال تغییر رشد فروش , استاندارد سازی محصول, فشارهای رقابتی ایجاد شده توسط محصولات و خانواده های محصولی معیارهای تعیین کننده دوره عمر محصول هستند

دوره عمر محصول عبارت است از: فاصله زمانی بین طراحی تا عرضه محصول جدید به بازار و توقف تولید آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن در بازار است بنابراین دوره عمر محصول تمام فعالیتهای لازم از طراحی محصول و خرید مواد اولیه برای ساخت آن تا تحویل محصول ساخته شده و ارایه خدمات پس از فروش را در بر می گیرددوره عمر از مفاهیم مطرحی است که از دیدگاههای مختلفی مانند دیدگاه بازاریابی، تولید کنندگان، مشتریان، اجتماع مورد بحث قرار می گیرد.

الف) دیدگاه بازاریابی :

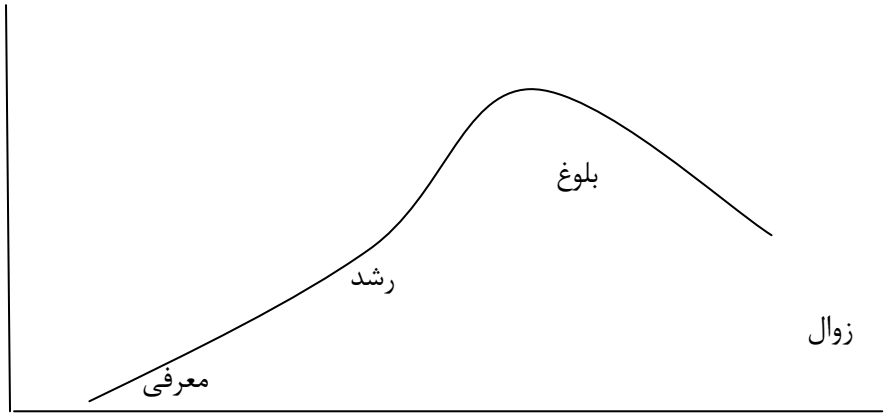
معرفی محصول به بازار

رشد محصول

بلوغ (رشد نهایی محصول)

رکود محصول

دوره عمر محصول در شکل زیر نشان داده شده است:



در زمان معرفی محصول به بازار قیمت ها بسیار بالا و حجم فروش کم می باشد و با توجه به خصوصیات محصول رقبای کمی در بازار رقابت می کنند.

با بالا رفتن حجم خرید و استاندارد شدن محصول قیمت ها پایین می آید و رقبای جدیدی وارد بازار می شوند کیفیت محصول و در دسترس بودن آن در مرحله رشد مهم است

با رسیدن محصول به دوران بلوغ طراحی اصلی آن نمایان می شود و تمرکز دوباره به سوی قیمتها برمی گردد حجم فروش در این مرحله بسیار بالا است. سرانجام تقاضای مشتری برای محصول کم می شود و محصول وارد مرحله زوال می شود در این مرحله محصول استاندارد است و قیمت مبنای رقابت می باشد.

ب) از دیدگاه تولید کننده :

چرخه عمر محصول در حداقل کردن هزینه های توسعه تولید، بازاریابی، پشتیبانی و خدمات است .

ج) از دیدگاه مشتری (مصرف کننده) :

چرخه عمر محصول به معنی حداقل کردن هزینه مالکیت محصول است. به این معنی که هزینه های عملیاتی، مصرف، تعمیرات، و واگذاری محصول کاهش یابد .

د) دیدگاه اجتماع :

سه دیدگاه پیش گفته فقط هزینه های اشخاص را در نظر می گیرد. یعنی هزینه هایی که مستقیماً به شرکت یا اشخاص اثر دارد به هر حال از دیدگاه اجتماع، فعالیتها و هزینه های همراه آن را مانند مصرف یا کنارگذاری محصول و اثرات مثبت یا منفی تولید یا مصرف محصول را اجتماع به دوش می کشد. که هیچ گروهی به اثرات مثبت یا مضرات و آسیب هایی که مصرف یا تولید محصول به محیط زیست وارد می ساخت توجهی ندارد.

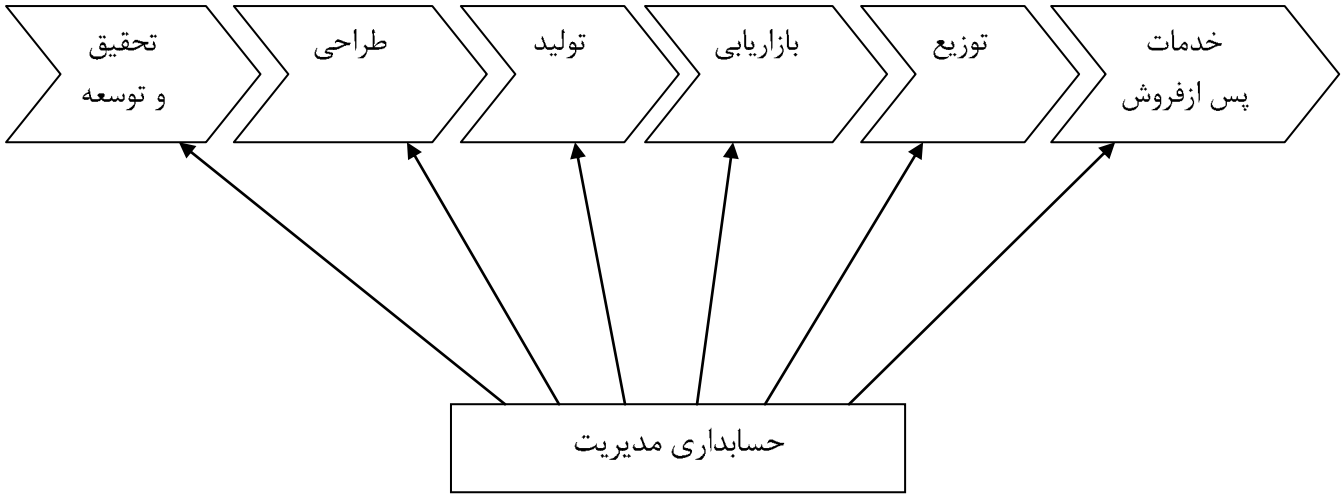
مشارکت زنجیره ارزش:

هدف نهایی هر موسسه ایجاد ارزش برای مشتریان است. یک موسسه زمانی سودآور خواهد بود که ارزش ایجاد شده اش بیشتر از هزینه تولیدات و ارایه خدماتش باشد. همه شرکت ها یا سازمانهایی که در یک صنعت بخصوص مشغول فعالیت هستند دارای یک زنجیره ارزش مشابه می باشند. و آن در برگیرنده فعالیتهایی است که در راه بدست آوردن مواد اولیه طراحی محصول ساختن تشکیلات و واحدهای تولیدی بستن قراردادهای تعاونی و ارایه خدمات به مشتریان به عمل می آورند.

مفهوم هزینه یابی بر مبنای هدف:

هزینه یابی هدف تکنیکی برای مدیریت سود است که هدف از آن اطمینان یافتن از این امر است که سودهای حاصل از محصولات آتی با سودهای تعریف شده در برنامه بلند مدت بنگاه اقتصادی برابر است این هدف فقط زمانی بدست می آید، که محصول جدید رضایت مشتری را برآورده و نظر او را تامین کرده باشد .

زنجیره ارزش کارکردهای تجاری



هزینه یابی هدف در مقایسه با روش سنتی مدیریت هزینه :

بسیاری از شرکتها در برنامه ریزی سود از رویکرد سنتی استفاده می کنند. که همان رویکرد بهای تمام شده بعلاوه درصدی سود است در این رویکرد ابتدا هزینه های اولیه تولید را برآورد و سپس حاشیه سود را برای بدست آوردن قیمت بازار به آن اضافه می کنند. و اگر بازار این قیمت را نپذیرفت شرکت در یافتن راههایی برای کاهش هزینه تلاش می کند. در صورتی که هزینه یابی هدف با قیمت بازار و حاشیه سودی که برای محصول برنامه ریزی شده است و با برقراری هزینه های مجاز محصول شروع می شود. و طراحی مراحل عملیات و تولید پس از آنکه هزینه محصول تا میزان هزینه مجاز کاهش یافت آغاز می شود.

مبنای نظری هزینه یابی بر مبنای هدف:

تفاوت موجود بین رویکردهای هزینه یابی هدف و هزینه یابی سنتی در برنامه ریزی سود و هزینه منعکس کننده اختلاف در مبانی نظری هر یک از آنهاست. این مبانی در تیوری سیستمها ریشه دارد. که ناشی از طرز تفکر در مورد مدیریت و کنترل است. رویکرد سنتی بهای تمام شده به علاوه درصدی سود از نگرش سیستم بسته سرچشمه می گیرد. این نگرش عمل متقابل بین سازمان و محیط آن و بررسی بسیاری از متغیرها را در شرح رفتار سیستم نایده می گیرد. و بعد از مشاهده نتایج واقعی نسبت به اصلاح فعالیتها اقدام می کند. در مقابل سیستم هزینه یابی هدف یک سیستم باز است.این رویکرد اهمیت سازگاری سازمان با محیط خود را مورد توجه قرار می دهد. در شرح رفتار سیستم مجموعه پیچیده ای از تاثیرات متقابل درنظر گرفته می شود. فعالیتهای اصلاحی قبل از وقوع نتایج واقعی صورت می گیرد.

مشکلات موجود در بکارگیری سیستم هزینه یابی هدف در ایران

- ۱- استقرار هزینه یابی هدف باید با پذیرش تمام مبانی نظری و عملی آن همراه باشد و انتخاب یکی از این دو و یا استفاده از هر دو اصل مربوط نمی توان نتیجه گرفت که سیستم هزینه یابی هدف در شرکت مستقر شده است.

- ۲- مکانیزم هزینه یابی هدف در فضای رقابتی کاربرد دارد و وجود بازار رقابتی برای کسب قیمت به منظور رسیدن به هزینه و سود هدف الزامی است. در شرایط کنونی حاکمیت نوسانات اقتصادی بر جامعه امکان تعیین قیمت هدف اگر غیر ممکن نباشد بسیار مشکل است.

- ۳- دیگر این که طرز فکر مشتری مداری در اقتصاد ایران رایج نشده است. و مشتری حق انتخاب محدود دارد و همچنین فقدان روحیه کار گروهی و مستقر نبودن سیستمهای صحیح بهای تمام شده از جمله عوامل دیگری است که مانع بکارگیری سیستم هزینه یابی هدف است

منابع و مراجع

کتاب اصول حسابداری و هزینه یابی (برای مهندسین صنایع) ، جمشید اسکندری - عارفه محقق ، انتشارات کتاب فرشید

کتاب اصول حسابداری 1 ، مهدری گل بهار ، انتشارات کتابدار

جزوه اصول حسابداری ، استاد حسین اسماعیل زاده ، نویسنده منصور نوری