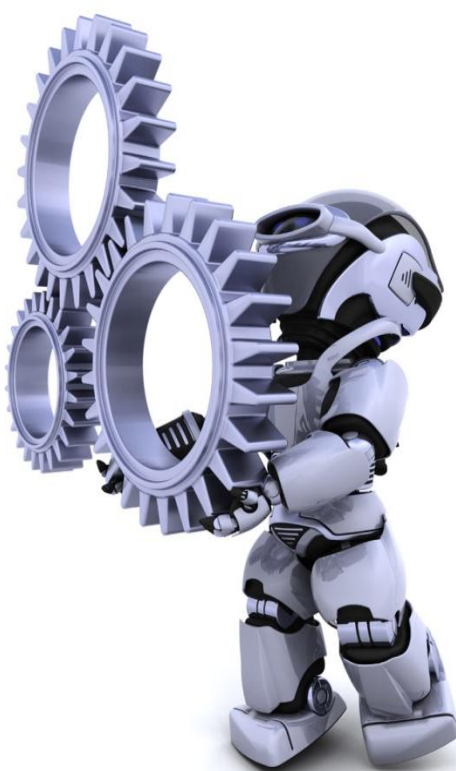


# حسابداری از مبتدی تا پیشرفته



قابل استفاده برای:

- کلیه دانشجویان رشته حسابداری
- کلیه حسابداران
- کلیه علاقه مندان به حسابداری و امور مالی

تألیف و گردآوری: مهدی علی دوستی

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ



بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

# حسابداری از مبتدی تا پیشرفته

*Accounting from beginner to advanced*

قابل استفاده برای:

- کلیه دانشجویان رشته حسابداری
- کلیه حسابداران
- کلیه علاقه مندان به حسابداری و امور مالی

تألیف وگردآوری: مهدی علی دوستی



سرشناسه	: علی دوستی، مهدی، ۱۳۵۹ - گردآورنده
عنوان و نام پدیدآور	: حسابداری از مبتدی تا پیشرفته قابل استفاده برای: کلیه دانشجویان رشته حسابداری... = Accounting from beginner to advanced / تالیف و گردآوری مهدی علی دوستی.
مشخصات نشر	: تهران: آرنا، ۱۳۹۶.
مشخصات ظاهری	: ۹۴۸ص.
شابک	: 978-600-356-617-0
وضعیت فهرست نویسی	: فیپا
یادداشت	: کتابنامه:ص.۹۴۱.
موضوع	: حسابداری -- راهنمای آموزشی (عالی)
موضوع	: (Accounting -- Study and teaching (Higher
رده بندی کنگره	: ۵۶۵۵HF ۱۳۹۶ ۱۳۶۸۳۶/ف
رده بندی دیویی	: ۰۴۶۰۷/۶۵۷
شماره کتابشناسی ملی	: ۴۷۰۲۲۱۲



عنوان	: حسابداری از مبتدی تا پیشرفته/ قابل استفاده برای: کلیه دانشجویان رشته حسابداری-کلیه حسابداران کلیه علاقه مندان به حسابداری و امور مالی
تالیف و گردآوری	: مهدی علی دوستی
ناشر	: آرنا
چاپ	: اول ۱۳۹۶
شمارگان	: ۱۰۰۰ نسخه
شابک	: ۹۷۸-۶۰۰-۳۵۶-۶۱۷-۰
قیمت:	***** تومان

www.arnapub.com

هرگونه نسخه برداری از این اثر بدون قصد فروش و با ذکر منبع بلامانع است.  
هرگونه تکثیر و انتشار از اثر بدون ذکر منبع و یا تکثیر جهت فروش ممنوع خواهد بود.

## بسمه تعالی

### مقدمه نویسنده

برای تداوم گردش چرخ اقتصاد به نحو مطلوب، علاوه بر استفاده از تکنولوژی پیشرفته و سرمایه کافی و بازاریابی مناسب، بایستی اطلاعات مالی به نحوی مطلوب، مثبت، طبقه بندی و گزارش شود تا از یک طرف، مسیری صحیح برای مدیریت نشان دهد و مدیریت را قادر به تصمیم گیری های مناسب نماید؛ و از طرفی امکان قضاوت و تصمیم گیری آگاهانه برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان را فراهم نماید. در صورت فقدان اطلاعات مالی صحیح و کافی، بنگاه اقتصادی، بازدهی مطلوب را از دست خواهد داد و حتی به مرز ورشکستگی خواهد رسید. همان طور که حتی غول های اقتصادی زیادی در جهان در عین ناباوری، ورشکست شده اند.

اطلاعات مالی در حسابداری، مثبت، طبقه بندی و گزارش می شوند و می توان با آن اهداف فوق را پیگیری نمود. با پیشرفت حسابداری و جهت پاسخگویی به نیازها، شاخه های گوناگونی از آن حاصل شده از جمله:

حسابداری مالی که به تهیه و ارائه گزارش های مالی مورد نیاز استفاده کنندگان برون سازمانی (مثل سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، دارائی، بیمه های اجتماعی و...) می پردازد. در حسابداری مالی، بحث تجارت و بازرگانی می باشد.

حسابداری مدیریت، گزارش های مالی درون سازمانی تهیه و در اختیار مدیران و برنامه ریزان موسسه قرار می دهد. هر دوی اطلاعات واقعی و برآوردی، برای کمک به برنامه ریزی در اختیار مدیران موسسه قرار داده می شود.

حسابداری صنعتی، تولید و استفاده از منابع و مواد اولیه و تبدیل آن به کالا و فروش محصولات را مورد بحث قرار می دهد.

حسابداری دولتی نیاز حکومت ها به اطلاعات مربوط به مالیات ها و استفاده از روش های حسابداری مطابق با نیازهای حکومتی و اعمال قدرت اقتصادی را برطرف می کند.

حسابداری مالیاتی، مالیات اشخاص به وسیله ممیزین مالیاتی اداره مالیات محاسبه و دریافت می شود.

و در حسابرسی (که البته برخی دیگر آن را به عنوان شاخه حسابداری نمی دانند) تطابق اسناد و مدارک مالی با استانداردهای حسابداری و دیگر مقررات موضوعه بررسی می گردد.

در حال حاضر کتب بسیاری در زمینه حسابداری وجود دارد که معمولاً هرکدام یکی از شاخه های تخصصی حسابداری را مورد توجه قرار داده است ولی کتابی که تقریباً یکپارچه باشد و حداقل اطلاعات مورد نیاز یک حسابدار را یکجا داشته باشد، کمتر در دسترس می باشد. در این کتاب سعی شده اکثر اطلاعات مورد نیاز یک حسابدار و دیگر علاقه مندان، به صورت یکپارچه گردآوری و ارائه گردد. مسلماً برای آنکه همه اطلاعات مورد نیاز حسابدار گردآوری شود به ده ها جلد کتاب نیاز است ولی سعی شده گلچینی از مهم ترین اطلاعات مورد نیاز گردآوری شود.

برخی مطالب با یکی دو بار خواندن قابل فهم است ولی برخی مطالب مثل انحرافات تولید کمی پیچیده است و به ممارست بیشتری نیاز دارد. البته همان طور که صرفاً با خواندن کتاب آموزش رانندگی، نمی توان یک راننده ماهر شد صرفاً با خواندن کتب یک تخصص خاص، نمی توان متخصص آن رشته گشت و باید علم و عمل در کنار هم قرار گیرند تا کارائی و بازدهی افراد روزافزون شود. در رشته حسابداری نیز علاوه بر توأم بودن علم و عمل، با توجه به تغییرات و پیشرفت ها، بایستی خود را به روز نگهداشت. مثلاً نرم افزارهای حسابداری روز به روز کامل تر و همچنین پیچیده تر می گردند و بایستی کار با نرم افزارهای مختلف را آموزش دید. برای ارسال حق بیمه و مالیات حقوق نیز نرم افزارهایی از

سوی سازمان های مربوطه ارائه می گردد که حسابدار بایستی روش های کار کردن با آن را آموخته باشد و همه اینها می طلبد که مدت ها کارآموزی و آموزش عملی داشته باشید تا بتوانید به یک حسابدار موفق تبدیل شوید.

از آنجا که هیچ کتاب بشری نمی تواند ادعای کامل بودن داشته باشد این کتاب هم به حتم ، نقایصی دارد که با راهنمایی های خوانندگان محترم ، می توان از نقایص کاسته و به حسنات آن افزود. مهم ترین منابعی که در نوشتن این کتاب از آنها استفاده گردیده در قسمت منابع و مآخذ ذکر شده که می توان برای اطلاعات کامل تر به آنها مراجعه نمود.

**ذکات علم نشر آن است.** لذا استفاده از نسخه الکترونیکی این اثر را رایگان در نظر گرفته ام ، ولی با توجه به مزایای نسخه کاغذی پیشنهاد می گردد نسخه کاغذی را نیز تهیه نمایید.  
در پست الکترونیک ایران به آدرس [doosti110@iran.ir](mailto:doosti110@iran.ir) منتظر نظرات سازنده شما هستیم.

مهدی علی دوستی

بهار ۹۶

در نسخه پی دی اف bookmarks در سمت چپ قرار دارد برای جستجو می توانید استفاده نمایید.

### فهرست مطالب

صفحه	نام مطلب
۵	مقدمه
۷	فهرست مطالب
۹	فصل اول: تعاریف و مبانی حسابداری
۱۰۳	فصل دوم: دارائی ها
۱۸۰	فصل سوم: بدهی ها
۱۹۵	فصل چهارم: حقوق صاحبان سهام
۱۹۸	فصل پنجم: هزینه ها
۲۰۴	فصل ششم: درآمد ها
۲۰۹	فصل هفتم: صورت های مالی
۲۴۲	فصل هشتم: تجزیه و تحلیل صورت های مالی و نسبت های مالی
۲۷۱	فصل نهم: هزینه های تولید
۳۲۴	فصل دهم: آشنائی با مسایل مالیاتی
۴۱۵	فصل یازدهم: اقسام شرکت ها
۴۲۹	فصل دوازدهم: کالاهای امانی
۴۳۷	فصل سیزدهم: اعتبارات اسنادی
۴۴۷	فصل چهاردهم: شعب و دواير
۴۷۸	فصل پانزدهم: تلفیق صورت وضعیت های مالی
۵۰۸	فصل شانزدهم: حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت
۵۷۳	فصل هفدهم: واحدهای فیزیکی و معادل آحاد
۶۲۹	فصل هیجدهم: هزینه های مشترک
۶۵۴	فصل نوزدهم: بودجه، استاندارد و هزینه یابی
۷۱۴	فصل بیستم: تجزیه و تحلیل سود ناخالص
۷۲۵	فصل بیست و یکم: هزینه یابی جذبی و متغیر
۷۴۳	فصل بیست و دوم: نقطه سر به سر و حاشیه فروش
۷۹۴	فصل بیست و سوم: مدیریت هزینه و قیمت گذاری
۸۲۶	فصل بیست و چهارم: قیمت گذاری انتقالات داخلی
۸۳۱	فصل بیست و پنجم: بودجه بندی
۸۵۳	فصل بیست و ششم: بازده سرمایه
۸۶۷	فصل بیست و هفتم: تغییرات در حسابداری

۸۷۵	فصل بیست و هشتم: آشنائی با حسابرسی
۹۲۱	پیوست ها
۹۲۲	پیوست ۱: کدبندی حساب ها
۹۲۵	پیوست ۲: محاسبه بهره
۹۳۱	پیوست ۳: راس گیری
۹۳۴	پیوست ۴: حق بیمه تامین اجتماعی
۹۴۸	منابع و مآخذ

در نسخه پی دی اف **bookmarks** در سمت چپ قرارداد برای جستجو می توانید استفاده نمایید.

## فصل اول

### تعاریف و مبانی حسابداری

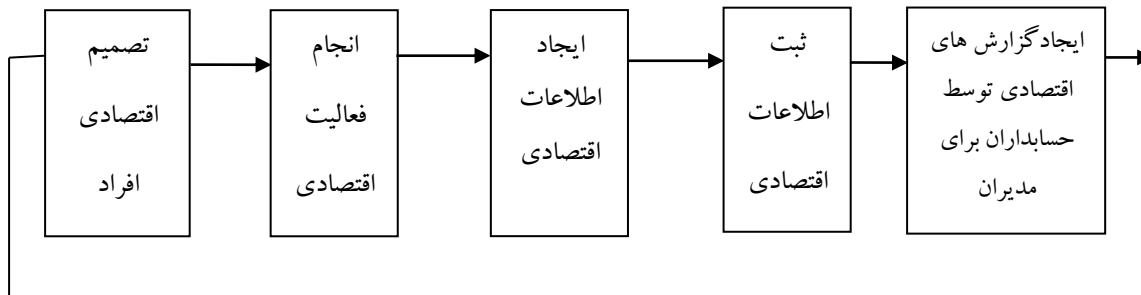
## فصل اول: تعاریف و مبانی حسابداری

### مقدمه:

برای شروع هر مبحثی، ابتدا باید یک سری اصول اولیه و مفروضات توافق گردد تعاریف اولیه و برخی اصطلاحات معرفی گردد تا بتوان وارد مباحث جدی و اصلی شویم. لذا در این فصل به تعاریف و توافقات اولیه می پردازیم:

### تعاریف اولیه

**حسابداری:** حسابداری حوزه ای از فعالیت های خدماتی است که می تواند اطلاعات اقتصادی و مالی را در قالب گزارش های مالی فراهم سازد تا تصمیم گیری های صحیح اقتصادی و مالی برای استفاده بهینه از منابع انجام شود. حسابداری، دیگر فن نیست بلکه آن را فرآیند یا سیستم اطلاعاتی در نظر می گیرند. دانشی است که با به کارگیری آن اطلاعات مربوط به معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی بر یک موسسه، جمع آوری، تجزیه و تحلیل، اندازه گیری، ثبت، طبقه بندی، تجمیع و تلخیص و گزارش می شود. حسابداری، شناسایی و اندازه گیری و ثبت و در نهایت گزارش کردن اطلاعات برای استفاده کنندگان می باشد به گونه ای که امکان قضاوت و تصمیم گیری آگاهانه برای آنها فراهم شود.



**تلخیص:** طبقه بندی و خلاصه کردن اطلاعات به شکل مناسب که به صورت خلاصه و قابل استفاده قابل گزارش باشد را تلخیص گویند. مثلاً جمع فروش سالانه انواع محصول را به تفکیک نوع محصول گزارش نمایند. تا نتایج آن را بررسی و تحلیل نمایند.

**گزارش های حسابداری:** خلاصه اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی موثر بر یک واحد اقتصادی خاص. **شخصیت حسابداری:** به واحد اقتصادی مشخصی که اطلاعات و گزارش های حسابداری فقط در مورد آن تهیه می شود.

### انواع گزارش های مالی

**درون سازمانی:** گزارش هایی که برای مدیران و گردانندگان موسسه و هیأت مدیره واحد اقتصادی در فواصل زمانی کوتاه تهیه می شود.

**برون سازمانی:** این گزارش ها برای سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، اداره مالیات و... تهیه می شود و هر فرد یا سازمانی را شامل می شود که حق دریافت اطلاعات مالی از موسسه را دارد و بر مبنای آن در نحوه داد و ستد با موسسه تصمیم گیری می کند حتی فروشندگان و خریداران کالا نیز می توانند جزء این دسته باشند.

## شاخه های حسابداری

حسابداری به مرور زمان جهت پاسخگویی مناسب تر به نیازهای استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی به شاخه های زیادی تقسیم شده که عبارتند از:

۱) **حسابداری مالی (financial accounting)**: شاخه ای از حسابداری که به تهیه و ارائه گزارش های مالی مورد نیاز استفاده کنندگان برون سازمانی (مثل سرمایه گذاران ، اعتبار دهندگان ، دارائی ، بیمه های اجتماعی و...) می پردازد . در حسابداری مالی بحث تجارت و بازرگانی می باشد.

۲) **حسابداری مدیریت (management accounting)**: شاخه ای از حسابداری که گزارش های مالی درون سازمانی را تهیه و در اختیار مدیران و برنامه ریزان موسسه قرار می دهد. و اطلاعات واقعی یا برآوردی را برای کمک به برنامه ریزی در اختیار مدیران قرار می دهد. حسابداری مدیریت با مدیر امور مالی در زمینه برنامه ریزی برای تأمین وجوه مالی مورد نیاز آتی و با مدیر فروش در زمینه تهیه اطلاعات تعیین قیمت فروش محصولات همکاری می کند.

۳) **حسابداری صنعتی (cost accounting)**: فعالیت بازرگانی تنها در قالب داد و ستد نمی تواند باشد بلکه تولید و استفاده از منابع و مواد اولیه و تبدیل آن به کالا و فروش محصولات نیز نیاز به ثبت و ضبط و نگهداری در حساب ها دارد . در واحدهای تولیدی، قیمت تمام شده محصولات را با در نظر گرفتن هزینه مواد مصرف شده و دستمزد پرداختی برای تبدیل آن به کالا و هزینه ماشین آلات مورد استفاده در تولید مشخص می نمایند . به این روش های خاص حسابداری در تعیین قیمت تمام شده کالاهای ساخته شده، حسابداری صنعتی گویند.

۴) **حسابداری دولتی (governmental accounting)**: حکومت ها به اطلاعات مربوط به مالیات ها و استفاده از روش های حسابداری مطابق با نیازهای حکومتی و اعمال قدرت نیاز داشته و دارند و در همین راستا حسابداری دولتی به عنوان رشته ای خاص تکامل یافته و حساب درآمد و هزینه ها به سیستم پیچیده ای که شامل موارد زیر است تکمیل گردیده است:

الف) درآمدها و مخارج دستگاه های دولتی در قالب برنامه و فعالیت ها

ب) اطلاعات صورت حساب ها و گزارش های لازم برای تصمیم گیری مدیران دولتی

ج) بررسی و کنترل صحت عمل کارگزاران امور مالی دولت (ذیحسابی دولت).

د) گزارش هایی از وضع اداره امور مالی کشور.

۵) **حسابداری مالیاتی (tax accounting)**: مربوط به قوانین و مقررات و نحوه اخذ مالیات از اشخاص حقیقی و حقوقی و درآمدهای دولت است که به وسیله ممیزین مالیاتی اداره مالیات جمع آوری می شود.

۶) **حسابداری بودجه ای (budgetary accounting)**: عبارتست از نحوه تهیه و تنظیم بودجه تولید ، فروش و نهایتاً عملکرد واحد تجاری در دوره مالی آینده و مقایسه بودجه های پیش بینی شده با واقعیت .

۷) **حسابرسی (auditing)**: نتایج فعالیت حسابداران موسسات باید برای اینکه قابل اتکاء و اعتماد باشد مورد رسیدگی حسابداران درستکار و دارای مهارت و صلاحیت تخصصی قرار گیرد تا با رسیدگی به اسناد و مدارک و حساب های موسسه ، هر گونه اشتباه ، تقلب و سوء استفاده کشف گردد و درستی و قابلیت قبول بودن صورت ها و گزارش های مالی موسسات بی طرفانه اعلام گردد. به حسابداران حرفه ای که این وظیفه را به عهده گرفته اند حسابرس و به کاری که انجام می دهند حسابرسی گویند. گرچه با پیشرفت علم حسابرسی ، دیگر آنرا شاخه ای از حسابداری نمی دانند.



## انواع واحدهای اقتصادی

### الف) واحدهای اقتصادی از نظر مالکیت:

**واحد های عمومی :** در مالکیت دولت یا سایر نهادهای عمومی قرار دارد. مثل شهرداری ها  
**واحد های تعاونی :** در مالکیت اعضاء واحد اقتصادی قرار دارد. مثل تعاونی های کارگری و روستائی .  
**واحد های خصوصی:** به یک یا چند نفر تعلق دارد مثل اکثر فروشگاه ها و کارخانه ها.

### ب) واحدهای اقتصادی از نظر هدف فعالیت:

**واحد های انتفاعی :** با هدف کسب سود و منفعت مادی جهت مالکان آن تشکیل می شود مثل واحدهای صنفی (مالکیت خصوصی) ، شرکت های تعاونی (مالکیت تعاونی) و شرکت فولاد ایران (مالکیت عمومی).  
**واحد غیر انتفاعی:** هدف از تشکیل آن کسب منفعت مادی برای مالکان آن نیست هدف اصلی می تواند آموزش ، ارائه خدمات خاص و... باشد. البته می تواند در قبال ارائه کالا یا خدمات ، وجه دریافت نماید (مثل مدارس غیر انتفاعی ) یا وجه دریافت نکند) مثل خیریه ها و انجمن های مردمی (NJO)).

### ج) واحدهای اقتصادی از نظر نوع فعالیت:

**واحد های خدماتی :** خدمات به مشتریان ارائه و به ازای آن کار مزد یا حق الزحمه دریافت می کند مثل بانکها، هتل ها، تعمیرگاه ها، موسسات حسابداری.  
**واحد بازرگانی:** به خرید و فروش مواد خام ، تولیدات و کالاها اشتغال دارند مثل فروشگاه ها .  
**واحد های تولیدی:** به ساخت کالاهای اقتصادی و محصولات می پردازند مثل کارخانه ها. حتی واحد تولید آب و برق و گاز نیز تولیدی محسوب می شوند.

### د) واحدهای اقتصادی از نظر تعداد مالک:

**انفرادی :** مالکیت آن متعلق به یک نفر است مثل اکثر فروشگاه ها .  
**غیر انفرادی:** مالکیت آن متعلق به دو یا چند نفر می باشد مثل شرکت ها.

## اجزاء و عناصر و مدل حسابداری

اطلاعات حسابداری را می توان در سه دسته و شش گروه کلی تقسیم نمود که هر حساب، عضو یکی از این دسته و گروه ها می باشد:

### الف) حساب های دائمی (ترازنامه ای)

مانده این حساب ها در پایان دوره مالی، عینا به دوره مالی بعد منتقل می شود و شامل دارائی ها و بدهی ها و سرمایه و حساب های انتظامی می باشد.

۱) دارائی ها: دارائی ها حقوق و ادعای مالی اشخاص (اعم از مالک یا غیرمالک موسسه) نسبت به منابع اقتصادی و دارائی های موسسه است. منابع اقتصادی متعلق به یک واحد اقتصادی که انتظار می رود در آینده منفعتی برای واحد اقتصادی ایجاد نماید. مثل وجه نقد و بانک، حساب های دریافتی (بدهکاران)، ملزومات، موجودی کالا و مواد، زمین، ساختمان، اثاثه و... .

۲) بدهی ها: حقوق و ادعای مالی اشخاص غیر از مالک، نسبت به منابع اقتصادی و دارائی های موسسه را بدهی گویند. مثل حساب های پرداختی (بستانکاران)، اسناد پرداختنی، وام پرداختنی، پیش دریافت ها.

۳) سرمایه: حقوق یا ادعای مالی مالک یا مالکان نسبت به منابع اقتصادی و دارائی های موسسه را سرمایه گویند. مثل حساب سرمایه، سودانباشته، جاری شرکاء.

۴) حساب های انتظامی: حساب هایی که جهت ثبت اسناد و چک ها و سایر تضمین های برعهده موسسه و یا به نفع موسسه استفاده می شود.

### ب) حساب های موقت (سود و زیانی)

مانده این حساب ها در پایان دوره مالی صفر و به حساب خلاصه سود و زیان منتقل می شود تا سود یا زیان دوره معین شود و شامل حساب های درآمد و هزینه ها می باشد.

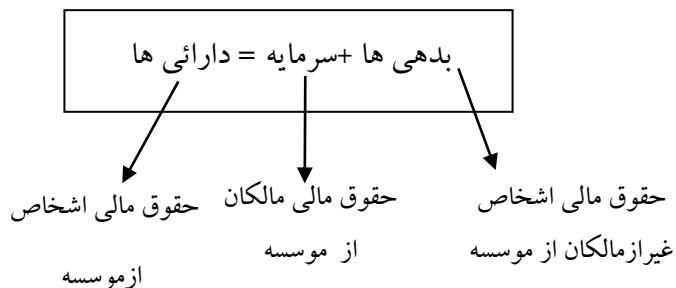
۵) هزینه: به مخارج واقع شده جهت اداره امور و انجام فعالیت های موسسه، جهت کسب درآمد، که منافع آتی ندارد. (برخلاف تحصیل دارائی ها که انتظار می رود منافع آتی دارند). همچنین به بهای کالا و خدماتی که در یک موسسه برای کسب درآمد به مصرف می رسند هزینه گویند. مثل هزینه آب و برق، هزینه بیمه، هزینه حمل و نقل. خرید کالا.

۶) درآمد: حاصل فروش کالا یا ارائه خدمات به مشتریان که باعث افزایش سرمایه، تحصیل وجه نقد یا سایر دارائی ها و یا به کاهش بدهی ها منجر می شود. فروش کالا، تخفیفات نقدی خرید و... درآمد خدمات.

**ماهیت** (مانده نهایی) حساب های دارائی و هزینه همیشه **بدهکار** و ماهیت حساب های بدهی و حقوق صاحبان سهام و درآمد همیشه **بستانکار** خواهد بود. مثلا وقتی می گوئیم ماهیت دارائی ها بدهکارند یعنی مانده نهایی حساب های دارائی بدهکار خواهد بود زیرا با افزایش مانده بدهکار می شوند و با کاهش مانده بستانکار می شوند.

## معادله اساسی حسابداری

همیشه باید معادله زیر در حساب های یک موسسه برقرار باشد:



مثال ۱) اگر دارایی یک شرکت ۱۵۰۰ ریال و بدهی های آن ۴۰۰ ریال باشد سرمایه آن چقدر است؟

پاسخ)

$$\text{دارایی ها} = \text{سرمایه} + \text{بدهی ها} \longrightarrow$$

$$۱۵۰۰ = ۴۰۰ + \text{سرمایه} \longrightarrow$$

$$\text{سرمایه} = ۱۱۰۰$$

مثال ۲) اگر دارایی شرکتی ۲۰۰ ریال افزایش و بدهی ها نیز ۱۲۰ ریال افزایش داشته باشد سرمایه چه تغییری می

کند؟

$$\text{سرمایه} + \text{بدهی} = \text{دارایی}$$

$$۲۰۰ \uparrow = ۱۲۰ \uparrow + \text{سرمایه} \longrightarrow \text{لذا سرمایه ۸۰ ریال افزایش می یابد}$$

در مثال فوق اگر بدهی ها به جای افزایش، کاهش یافته بود تغییر زیر رخ می داد:

$$۲۰۰ \uparrow = ۱۲۰ \downarrow + \text{سرمایه} \longrightarrow \text{سرمایه ۳۲۰ افزایش می یابد}$$

## تعریف انواع تراز حسابداری:

**تراز آزمایشی:** فهرستی از مانده حساب های دفتر کل برای آزمون تراز بودن حساب ها (برابری مانده جمع ستون بدهکار و جمع ستون بستانکار حساب ها و در حقیقت برقرار بودن معادله اساسی حسابداری).

**تراز آزمایشی اصلاح شده:** فهرست مانده حساب های دفتر کل پس از انجام ثبت های اصلاحی و تعدیلات .

**تراز آزمایشی اختتامی:** عبارتست از فهرست مانده حساب های دائمی پس از بستن حساب های موقت در پایان دوره مالی.

**تراز آزمایشی افتتاحی:** فهرست مانده حساب های دائمی پس از افتتاح حساب ها در ابتدای دوره مالی.

**تراز نامه (بیلان):** صورت حساب و صورت وضعیت مالی که دارائی ها و بدهی ها و سرمایه یک واحد اقتصادی را در یک تاریخ معین (و نه یک دوره مالی) نشان می دهد . تراز نامه فقط شامل حساب های دائمی است.

توضیحات کافی در مورد تراز و نحوه تهیه آن در مباحث بعدی ارائه خواهد شد.

## دفاتر قانونی

دفتری که طبق دستورالعمل اداره مالیات باید نگهداری و تکمیل شوند و از طرف نماینده اداره ثبت اسناد (ادارات ثبت اسناد) امضاء و پلمپ شوند و یا توسط اداره امور دارائی (برای دفتر مشاغل) امضاء و پلمپ شود. باید به فارسی تحریر شده باشد و شامل دفاتر زیر است:

۱) دفتر روزنامه ۲) دفتر کل ۳) دفتر دارائی ۴) دفتر کپی ۵) دفتر مشاغل (درآمد و هزینه)

**دفتر روزنامه:** دفتری که معاملات و عملیات مالی یک موسسه به طور روزانه و به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت می شود اعم از خرید و فروش، دیون، مطالبات، تضمین اسناد دیگران و هرگونه فعالیتی که ایجاد دین یا طلب کند و در عملیاتی که برای تنظیم سود و زیان و تراز نامه استفاده می شود باید در آن ثبت شود. این عملیات باید طبق اصول حسابداری و دستورالعمل دفترداری تکمیل شود. نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر طبقه از قبیل صندوق، بانک، خرید و فروش و... امکان پذیر است. در دفتر روزنامه فقط کلیات می آید.

**دفتر کل:** دفتری که حساب های یک موسسه به تفکیک در آن نگهداری می شود. به ترتیبی که تنظیم حساب سود و زیان و ترازنامه از آن امکان پذیر باشد و کلیه عملیات ثبت شده در دفتر روزنامه، برحسب سرفصل حساب ها یا کد گذاری حساب ها، در صفحات مجزای آن ثبت می شود. کل اطلاعات و جزئیات در دفتر کل وارد می شود.

## دفتر روزنامه

بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل	تاریخ		روزنامه
				ماه	روز	
۲/۷۰۰/۰۰۰۰	۲/۷۰۰/۰۰۰۰	منقول از صفحه قبل				
	۵۰۰۰۰	صندوق	۱	۰۵	۰۱	۱۰۵
	۲۰۰۰۰	اسناد دریافتی	۱۰			

	۱۰۰۰۰۰۰	اثاثه	۱۶		
	۵۰۰۰۰۰	ساختمان	۲۰		
	۱۵۰۰	بدهکاران	۶		
۷۰۰۰۰		بدهکاران	۶		
۱۵۰۰		فروش	۵۵		
۵۰۰۰۰۰۰		سرمایه	۷۰		
۱۰۰۰۰۰۰		صندوق	۱		
		به نقل از سند حسابداری			
		جمع نقل به صفحه بعد			

## دفتر کل

حساب.....صندوق.....

مانده	بستانکار	بدهکار	شرح	تاریخ		روزنامه
				ماه	روز	
			منقول از صفحه.....			
		۱۲۰۰	به شرح از دفتر روزنامه	۰۴	۰۹	
		۱۶۰۰	" " " " " "	۰۴	۰۹	
		۲۰۰	" " " " " "	۰۴	۰۹	
		۳۵۰۰	" " " " " "	۰۴	۱۲	
	۲۸۰۰		" " " " " "	۰۴	۱۲	
۴۵۲۰۰		۲۰۰۰۰	" " " " " "	۰۴	۳۱	
		۳۰۰	" " " " " "	۰۵	۰۱	
		۲۰۰	" " " " " "	۰۵	۰۱	
			جمع نقل به صفحه			

**دفتر مشاغل (درآمد و هزینه):** دفتری که لاقلاً متضمن ستون هائی برای درج تاریخ، شرح، موضوع، درآمد، هزینه و دارائی های قابل استهلاک باشد و اقلام مذکور به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت گردد به طوری که در پایان سال، تعیین جمع درآمد و هزینه شغلی و تنظیم سود و زیان از آن امکان پذیر باشد. فروشگاه ها و کارگاه های کوچک و... طبق دستور العمل اداره مالیات، مکلف به نگهداشتن این نوع دفتر می باشد. بعضی از مکلفین به نگهداری دفاتر مشاغل، طبق نظر اداره مالیات، مکلف به داشتن دفاتر روزنامه و کل نیز می باشند.

**دفتر کپی:** دفتری که تاجر باید کلیه مراسلات و مخابرات و صورت های صادره خود را در آن به ترتیب تاریخ ثبت کند.

**دفتر دارائی:** دفتری که تاجر باید هر سال صورت جامعی از کلیه دارائی های منقول و غیر منقول و دیون و مطالبات سال گذشته خود را به ریز ترتیب داده و در آن ثبت و امضاء کند.

دفاتر قانونی، طبق قانون تجارت ایران، باید قیطان (نخ کلفت) کشیده شود و سپس دوسر قیطان که از دفتر عبور داده شده پلمپ شود و توسط اداره ثبت در صفحه اول و آخر، مجموع عدد صفحات نوشته و مهر کرده شود. در حال حاضر در دفاتر پستی درخواست پلمپ دفاتر داده می شود و با پرداخت هزینه، دفاتر قانونی پلمپ شده به آدرس مودی ارسال می شود.

تراشیدن، مخدوش کردن، سفید گذاشتن بیش از معمول در دفاتر قانونی ممنوع است و باعث بی اعتباری دفاتر می شود. دفاتر قانونی باید با خودکار آبی یا مشکی (سعی شود فقط از یک رنگ) تکمیل شود و از مداد یا خودکار قرمز و سبز نباید استفاده کرد. البته برای اشتباهات روی مبلغ اشتباه را با خودکار قرمز خط کوچک می کشیم و مبلغ صحیح را با همان خودکار آبی یا مشکی بالای آن می نویسیم. یک اصلاح به این شکل به ازای چند صفحه اشکالی ندارد ولی اگر تعداد اشتباه بالا رود باعث رد دفاتر می شود.

### سایر دفاتر :

**دفتر معین:** اداره دارایی، جهت بررسی سود ابرازی (ابراز شده) شرکت ها، فقط دفاتر روزنامه و کل (برای شرکت ها و اشخاص حقوقی و همچنین برخی اشخاص حقیقی با گردش بالا) یا حسب نوع شغل، دفتر مشاغل (برای اشخاص حقیقی) را بررسی می کند ولی علاوه بر دفاتر فوق، دفتر معین هم وجود دارد که این دفتر در زمره دفاتر قانونی نمی باشد ولی یک دفتر کمکی برای تسهیل طبقه بندی کردن حساب هاست به عنوان مثال برای یک شرکت، چون تعداد زیادی مشتری بدهکار دارد گزارش همه آنها به طور یکجا، نمی تواند اطلاعاتی در مورد میزان مانده بدهی هر کدام به طور جداگانه بدهد لذا برای تشخیص طلب از هر یک از مشتریان، به هر مشتری، یک یا چند صفحه در دفتر معین تخصیص داده می شود و علاوه بر ثبت در دفتر روزنامه و کل، معامله با هر یک از مشتریان را در این دفتر نیز ثبت می کند تا به راحتی به مانده هر کدام دسترسی داشته باشد. البته در حال حاضر نرم افزارهای حسابداری به راحتی کار دفتر معین را انجام و انواع گزارش و مانده حساب را در اختیار حسابدار قرار می دهند.

**دفتر مشترک روزنامه و کل:** دفتر متضمن ستون های سرفصل حساب ها ست به طوری که با ثبت و نگاهداری دفتر مذکور بتوان حساب سود و زیان و تراز نامه را از آن تهیه کرد. اشخاصی که از دفتر مشترک استفاده می کنند نیاز به دفتر کل جداگانه نیز دارند و مکلف به داشتن دفتر کل می باشند یعنی دفتر مشترک، فقط حکم دفتر روزنامه دارد.

### تفاوت دفتر دار و حسابدار

در برخی آگهی های استخدام نوشته می شود نیازمند یک منشی آشنا به حسابداری می باشیم. خیلی افراد فرق دفتر دار و حسابدار را نمی دانند. دفتر دار تنها تحریر دفاتر و تهیه صورت حساب ها و امور اداری را بر عهده دارد گرچه لازمه حسابداری است لیکن دفتر دار فقط یک فرد ثبت کننده است. ولی حسابدار، موضوعاتی نظیر شناسایی و تجزیه و تحلیل معاملات را هم مد نظر دارد.

### سند حسابداری

نوشته ای که یک یا چند مورد از عملیات مالی و پولی و محاسباتی انجام شده در حساب هایی که حسب مورد بدهکار یا بستانکار گردیده. تجزیه و پس از امضای مرجع ذیصلاح شرکت (مثل مدیر عامل یا مدیر مالی) قابل ثبت در دفاتر روزنامه و کل و معین می باشد همه اسناد مثبت یک روز را ضمیمه سند حسابداری می کنند در این حالت، به این سند حسابداری، **روکش سند حسابداری** یا **روکش سند روزانه** گویند.

**سند مثبت:** هر عملیات مالی که در دفتر روزنامه و کل ثبت می شود باید طبق یک مدرک و سند انجام شود که به آن سند مثبت گویند. سند مثبت باید دارای تاریخ، مبلغ، شرح مناسب و امضای معتبر جهت ثبت باشد. این سند پس از تاییدهای لازم وظیفه مراحل مقرر، به واحد مالی ارائه می شود تا طبق آن ثبت های حسابداری انجام شود. شرایط قبول و ثبت اسناد مثبت بدین بدین قرار است:

- ۱) **تاریخ:** هر سند مثبت باید دارای تاریخ باشد. تاریخی که زمان انجام معامله و رویداد را مشخص می کند. تاریخ اسناد پیوست **روکش سند حسابداری** (روکش سند به فرمی گفته می شود که اسناد مثبت حسابداری یک یا چند روز، به آن پیوست می شود و حساب های مربوط به سند به همراه مبلغ سند روی آن نوشته شده است). نباید شامل سندی به تاریخ بعد از تاریخ روکش باشد. ضمناً سعی شود فاصله زمانی روکش اسناد از یکدیگر برابر باشد مثلاً همگی روزانه باشد یا چهار، پنج روز یکبار از هم فاصله داشته باشند.
- ۲) **مبلغ:** هر سند مثبت باید دارای مبلغ باشد یک رویداد وقتی قابل ثبت مالی می باشد که مبلغ داشته باشد. مثلاً صرفاً از جمله "ملزومات را گران خریدم" هیچ ثبت مالی قابل انجام نیست چون مبلغی مشخص نشده است. ضمناً "مبالغ سند نیز باید توسط جمع و ضرب و... کنترل شود و جمع اسناد مربوط به یک موضوع مثلاً تنخواه یا بانک با مبلغ مندرج در سند یکسان باشد.
- ۳) **بابت:** باید مشخص باشد که ثبت عملیات بابت کدام پیوست و عملکرد است. آیا مربوط به عملکرد شرکت می باشد. مثلاً در موسسه بازرگانی که مواد غذایی می فروشد، خرید و فروش فرش، معنی ندارد مگر برای دکوراسیون باشد.
- ۴) **صحت اسناد مثبت:** باید بررسی شود آیا اسناد پیوست شده معتبر هستند یا خیر؟ باید کنترل شود دارای تاریخ، فاکتور، مهر، امضای فروشگاه باشد اگر نام فروشگاه چاپی است از مهر کفایت می کند. موارد دیگری که باید کنترل

شود مرتبط بودن فاکتور می باشد. اینکه مثلا در فاکتور فروشگاه ابزارآلات، اقلام مواد غذایی ثبت نشده باشد. ضمناً متناسب با مقررات موسسه، مراحل مخصوص طی شده باشد مثل امضای مدیرعامل برای دستور پرداخت وجه، ضمیمه داشتن رسیدانبار برای اجناس ورودی به موسسه و... .

(۵) **مطابقت اسناد مثبت با سند حسابداری:** مبالغ اسناد مثبت باید با مبالغ و وضعیت سند حسابداری و تنخواه و ... مطابقت داشته باشد.

**کاربرگ:** فرمی به عنوان پیش نویس برای انجام اصلاحات و بستن حساب ها و اطمینان از صحت کار حسابدار را کاربرگ گویند. کاربرگ، فرم ستون بندی شده ای است که در پایان دوره مالی تهیه و در آن اطلاعات لازم برای اصلاح حساب ها، تهیه صورت های مالی و بستن حساب ها گرد آوری می شود. (یک نوع کاربرگ نیز حسابرس ها جهت کنترل حساب ها استفاده می کنند که توضیح آن درمباحث کتب حسابرسی بیان می شود):

موسسه امید

کار برگ

برای یک ماهه منتهی به ۹۱/۱۲/۲۹

کد حساب	نام حساب	تراز آزمایشی		اصلاحات		تراز آزمایشی اصلاح شده		سود و زیان		ترازنامه	
		بس	بدهکار	بس	بد	بس	بد	بس	بد	بس	بد
۱۰۱۵	پیش پرداخت بیمه		۲۰۰/۰۰۰				۱۵۰/۰۰۰		۵۰/۰۰۰		۱۵۰/۰۰۰

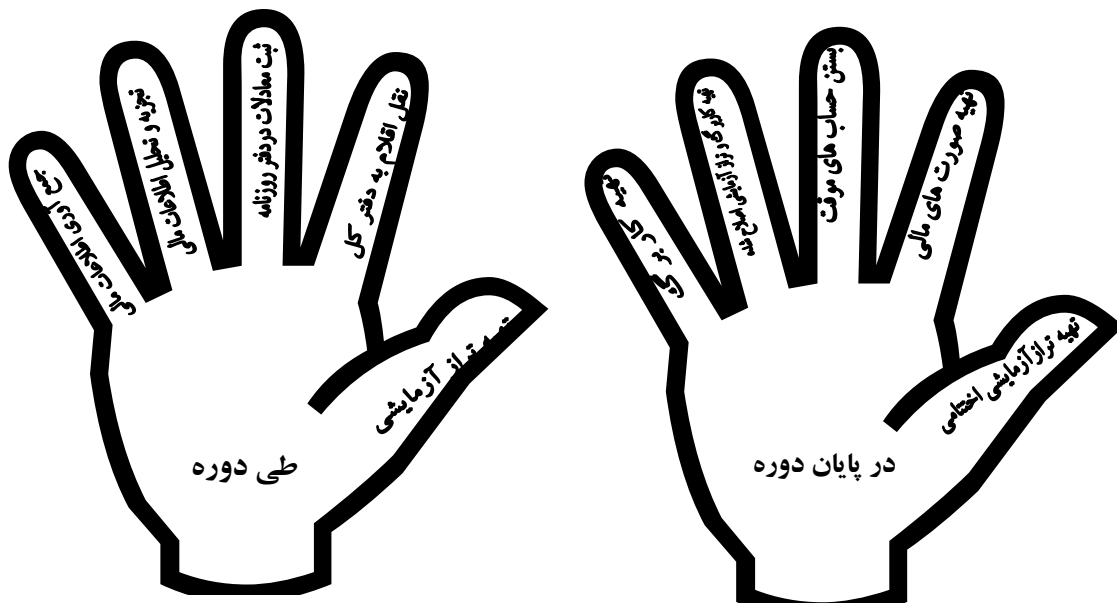


## چرخه حسابداری

عملیات حسابداری، شامل یک سری مراحل پیاپی است که در هر دوره مالی تکرار می شوند و به مجموعه آنها چرخه حسابداری گفته می شود و شامل مراحل زیر است:

- |   |   |                     |
|---|---|---------------------|
| (۱) جمع آوری اطلاعات مربوط به رویداد مالی<br>(۲) تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی و تنظیم سند حسابداری<br>(۳) ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه<br>(۴) انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل<br>(۵) تهیه تراز آزمایشی. | } | در طول<br>دوره مالی |
|---|---|---------------------|

- |   |   |                       |
|---|---|-----------------------|
| (۶) اصلاح و تعدیل حسابهای مورد نیاز از طریق سند حسابداری مثل پیش پرداخت ها<br>(۷) تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده و تهیه کاربرگ<br>(۸) بستن حسابهای موقت<br>(۹) تهیه صورت های مالی<br>(۱۰) تهیه تراز آزمایشی اختتامی. | } | در پایان<br>دوره مالی |
|---|---|-----------------------|



## مفروضات بنیادی حسابداری

مفاهیم بنیادی که زیر بنای لازم برای حسابداری موسسات را فراهم می کند و مبنا و شالوده مفاهیم و اصول حسابداری است را مفروضات بنیادی حسابداری گویند. شامل موارد زیر است:

(۱) **فرض تفکیک شخصیت:** در نظر گرفتن موجودیت مستقل و هویتی جدا برای موسسه، جدای از هویت مالک (مالکان) آن از مفروضات بنیادی است. یعنی بین شخصیت حقیقی مالکان موسسه و شخصیت حقوقی موسسه، تفکیک باید قائل شد. یعنی اگر مالک موسسه از موسسه خود وجهی برای مصرف شخصی برداشت کند آن را در حساب برداشت (جاری شرکاء) ثبت و به عنوان یک شخص بیگانه با آن برخورد می شود. نه به عنوان هزینه ای برای شرکت.

(۲) **فرض اندازه گیری بر حسب واحد پول (فرض پولی):** از آنجائی که پول وسیله مبادلات و مقیاس مشترک اندازه گیری ارزش در کلیه مبادلات اقتصادی است معاملات و عملیات مالی، بر حسب واحد پول به عنوان مقیاس اندازه گیری می شوند و گزارشات مالی بر حسب پول بیان می شوند. مثلاً اگر گفته شود یک موسسه دارای یک آپارتمان ۸۵ متری است اطلاعات مالی داده نشده بلکه باید قیمت آپارتمان گزارش شود که می تواند کم یا زیاد باشد.

(۳) **فرض تداوم فعالیت:** فرض می شود موسسه برای یک زمان قابل پیش بینی به فعالیت خود ادامه می دهد یعنی فعالیت های آن استمرار دارد و قصد تعطیل یا انحلال ندارد. یعنی شرکت به فعالیت ادامه خواهد داد و تعهدات موسسه به موقع ایفاء می شود و اگر موسسه تصمیم به انحلال گرفت به علت از بین رفتن این فرض، باید از روشهای حسابداری خاصی که متناسب با شرایط انحلال است، استفاده شود.

(۴) **فرض دوره مالی:** موسسات معمولاً برای مدت نامحدود تشکیل می شوند ولی برای اینکه مدیران موسسه و سهامداران و سرمایه گذاران بتوانند درباره امور موسسه تصمیم بگیرند به اطلاعات درباره وضعیت مالی و نتایج آن احتیاج دارند. اما نتایج عملیات یک موسسه تنها در پایان عمر آن یعنی زمانی که کلیه دارائی ها فروخته شود و بدهی ها تسویه شود، می تواند به درستی تعیین شود. لذا برای فراهم کردن اطلاعات درباره نتایج عملیات و وضعیت مالی موسسه، عمر آن را به دوره های زمانی کوتاه و مساوی تقسیم می کنند که معمولاً یکساله می باشد.

(۵) **فرض تعهدی:** باید هزینه ها را به محض تحمل و درآمد را به محض تحقق شناسائی کرد حتی اگر وجه آن را پرداخت یا دریافت نکرده باشیم و به صورت تعهد و نسیه باشد. وقتی فروش نسیه داریم درآمد محقق شده و باید ثبت شود وقتی خدمات به صورت نقد یا نسیه ارائه می دهیم یا دریافت می کنیم درآمد و هزینه محقق شده باید ثبت شود. محاسبه هزینه استهلاک طبق این فرض است اگر چه وجهی پرداخت نشده است ولی از ارزش دارائی کاسته شده و باید هزینه آن ثبت شود.

## روش های ثبت درآمد و هزینه

۱- **روش نقدی:** درآمد و هزینه در موقع دریافت و پرداخت، شناسائی و ثبت انجام می شود. یعنی دریافت ها را درآمد و پرداخت ها را هزینه در نظر می گیرند. حسابداری دولتی در ایران از روش نقدی استفاده می کند.

۲- **روش تعهدی:** درآمدها به هنگام تحقق و هزینه ها در زمان وقوع و تحمل، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. هر چند وجه نقدی بابت آنها در آن زمان دریافت و پرداخت نشود. استانداردهای حسابداری ایران این روش را توصیه کرده است.

**اصول پذیرفته شده حسابداری (اصول استاندارد حسابداری)**

به مبنا و قواعد و رهنمودهای حاکم برای اندازه گیری، ثبت و طبقه بندی و گزارش رویدادهای مالی، اصول حسابداری گویند. که عبارتند از:

۱) **اصل تحقق (اصل تحقق درآمد)**: فعل مالی یا رویدادهای مالی هر موسسه به محض وقوع، باید شناسایی و ثبت شوند. اعم از اینکه بهای آن نقداً دریافت شود یا نشده باشد. درآمد وقتی می تواند شناسائی شود که دارای دو شرط باشد:

۱) معامله ای صورت گرفته باشد.

۲) درآمد قابل اندازه گیری باشد. و وجه آن قابل وصول باشد.

وقتی پیش دریافتی، دریافت شود شرط اول محقق شده ولی شرط دوم محقق نشده لذا درآمد ثبت نمی شود وقتی شرط دوم محقق شد درآمد ثبت می شود.

۲) **اصل بهای تمام شده (اصل بهای تمام شده تاریخی، اصل ارزش تاریخی، اصل قیمت تمام شده دارائی):** فعالیت های مالی باید به قیمت تمام شده ای که نشان دهنده ارزش متعارف آنها در زمان معامله در جامعه بوده شناسائی و ثبت شوند. طبق این اصل یک دارائی همواره به همان قیمت تمام شده باید در دفاتر و اسناد حسابداری، ثبت شده باشد با آنکه یک دارائی در طول سال های متمادی، افزایش یا کاهش بها دارد. البته عده ای بر این اصل ایراد گرفته اند و مساله ارزش جاری را نیز مطرح می کنند. که باید قیمت دارائی متناسب با تورم تغییر نماید.

**مثال ۱)** ساختمانی که در ۵ سال قبل ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری شده امروز با وجود استهلاک ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزیابی می شود در اینجا ۳ قیمت داریم.

۱) قیمت تمام شده در تاریخ خرید ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال.

۲) قیمت تمام شده تعدیلی بر اساس نرخ تورم پنج ساله برابر ۶۰٪  $۳/۲۰۰/۰۰۰ = ۲/۰۰۰/۰۰۰ + ۶۰\%$

۳) قیمت ارزیابی مجدد ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال.

**مثال ۲)** اگر یک وسیله نقلیه که قیمت واقعی آن در بازار ۵۰۰۰ ریال است ۴۰۰۰ ریال خریداری شود هیچ سودی ثبت نمی شود و باید همان قیمت محقق شده ۴۰۰۰ ریال شناسائی و ثبت شود.

**نکته ۱:** طبق اصل تحقق و اصل بهای تمام شده، ثبت های دفاتر قابل تغییر نیستند ولی حداقل می توان به عنوان یادداشت و اطلاعات، صورت حساب های مالی که در خارج از دفاتر حسابداری تنظیم می شوند لاقلاً به صورت تعدیل شده نیز تنظیم نمود و علاوه بر صورت حساب هایی بر مبنای بهای قیمت تمام شده تاریخی، صورت حساب های مالی تعدیل شده بر اساس ارزش جاری را نیز تهیه و ارائه نمود. تا در برنامه ریزی های مدیریتی مورد استفاده قرار گیرد.

**نکته ۲:** بهای تمام شده یک دارائی شامل قیمت خرید و هزینه های متعارف که تا زمان نصب و راه اندازی و استفاده دارائی، متحمل شده ایم، می باشد (یعنی قیمت خرید، هزینه حمل خرید، هزینه بیمه کالا تا قبل از راه اندازی و استفاده، حق دلالتی خرید و...) لذا اگر مثلاً به دلیل مشکل نقدینگی، یک دارائی را به جای ۵۰۰۰ ریال به مبلغ ۶۰۰۰ ریال قسطی خریداری نمودیم ۱۰۰۰ ریال مبلغ اضافه پرداختی، هزینه ای غیرمتعارف است و در هزینه مالی ثبت می شود و به بهای دارائی اضافه نمی گردد.

### **۳) اصل تطابق هزینه (وضع هزینه های یک دوره از درآمد همان دوره، اصل تلخیص، اصل مقابله هزینه ها با درآمد):**

بایدکوشش کرد هزینه های کامل هر دوره از درآمدکامل همان دوره کسر شود تا سود و زیان خالص، واقعی تر ارائه شود. بر همین اساس از حساب هزینه ثبت شده در دفاتر، هزینه ای که مربوط به سال بعد باشد باید به عنوان پیش پرداخت یا حساب ذخیره، از حساب های هزینه خارج شوند و بر عکس، اگر از درآمدهای ثبت شده رقمی مربوط به سال بعد باشد باید به عنوان پیش دریافت درآمد از حساب درآمد خارج شود و به دوره مالی بعد منتقل شود. اگر درآمدی اتفاق افتاد ولی به علت عدم دریافت وجه یا به علل دیگر در دفاتر منعکس نشده باشد، باید شناسائی و در دفاتر ثبت شود و به همین شکل برای هزینه ها.

یا مثلاً وقتی فروش و ایجاد بدهکاران در سال قبل باشد و سوخت مطالبات در امسال رخ دهد جهت رعایت این اصل، باید در هر سال، ذخیره سوخت ایجاد کرد که سوخت مطالبات هر سال، در همان سال ثبت شود. همچنین این اصل می گوید وقتی درآمدی شناسائی کردیم باید هزینه های مرتبط با آن درآمد که منجر به کسب درآمد شده اند را شناسائی کرد.

حتی برخی حسابداران خبره معتقدند هزینه هایی مثل تبلیغات، تأسیس و قبل از بهره برداری، زیان ویژه یک دوره و ا مثال آن که اثر چند ساله دارند باید در طی چند سال سرشکن شده و قسمت دوره جاری، جزء هزینه های دوره و بقیه به نام « هزینه های انتقالی به دوره آتی » به دوره های بعد منتقل شوند.

**۴) اصل افشاء حقایق:** لازم است رویدادهای مالی به صورت حقیقی یا واقعی در دفاتر و اوراق حسابداری ثبت شده و سپس نتایج آنها در گزارشات مالی به شکل واقعی افشاء گردند. پس اگر صورت های مالی به شکل تلخیص شده ارائه شده باید جزئیات ارقام مندرج در صورت های مالی در یادداشت های ضمیمه به طور واقعی فاش شود.

### **اصول محدودکننده حسابداری (قیود تعدیل کننده، میثاق های تعدیل کننده)**

برای تعیین نحوه حسابداری، اصولی وجود دارد که در تعیین نوع و نحوه حسابداری تأثیر دارد:

**۱) اصل صرفه جوئی:** باید سیستم حسابداری با کمترین مخارج اطلاعات مالی را شناسائی و ثبت کند و در مواقع مناسب اطلاعات مالی را به استفاده کنندگان ارائه دهد. مثلاً روش استفاده از حساب های دائمی در موسسات تجاری

زمانی عملی است که برای موسسه به صرفه باشد. لذا در سوپر مارکت ها از این روش استفاده نمی شود و از روش کم خرج تر ثبت در حساب های موقت (ادواری) استفاده می شود.

**۲) اصل اهمیت:** بر اساس اصل اهمیت، ارائه اطلاعات مالی با رعایت اهمیت آنها باید صورت پذیرد مبالغ با اهمیت توسط مدیریت موسسه تعیین می شود. اصل اهمیت به معنی حذف اقلام بی اهمیت نیست بلکه عامل محدود کننده بوده و جایگاه اقلام در صورت حساب های مالی را تعیین می کند. مثلاً در یک موسسه، خرید کیف دستی، برای کارکنانی که استفاده از کیف برای آنها ضرورت دارد به عنوان یک دارایی ثبت می شود ولی در موسسه دیگر ممکن است آن را به عنوان هزینه ملزومات و جزء اقلام بی اهمیت ثبت نمایند. در موسسه اول یک دارایی (وجه نقد) به یک دارایی دیگر تبدیل شده ولی در موسسه دوم، سود ویژه کمتر خواهد شد، چون هزینه افزایش یافته است. یا مثلاً خرید چند عدد مداد تراش با آنکه جزء دارایی هاست و آخر دوره باید تعدیل شود ولی از همان ابتدا می توان در هزینه ملزومات اداری ثبت کرد، چون اهمیت ندارد و اثر گمراه کننده بر صورت های مالی ندارد. در حسابداری و حسابرسی، اهمیت کیفیتی آستانه ای است. یعنی قبل از انجام هر کار در حسابداری و حسابرسی، باید بررسی شود آیا ارزش انجام شدن دارد یا نه؟ و سپس انجام شود. مثلاً برای ملزومات اداری از جمله خودکار، ارزش ندارد کارت اموال نگهداری شود چون باوجود صرف وقت و هزینه برای نگهداری کارت اموال، اطلاعات جدید یا مفیدی در نگهداری کارت اموال برای یک خودکار ایجاد نمی کند. (کارت اموال، فرمی هست که در آن مشخصات اموال از جمله مبلغ خرید، تعداد، عمر مفید و میزان استهلاک سالانه و محل نگهداری اموال، ثبت می شود).

**۳) اصل نوع حرفه (نوع صنعت):** نوع کار فیزیکی موسسه نیز یکی از اصول محدود کننده جهت تعیین نحوه حسابداری است زیرا نحوه حسابداری و با سیستم حسابداری تابعی از نوع حرفه یا کار شرکت است مثلاً حساب ها می که در یک موسسه خدماتی و یک موسسه تجاری به کار می رود کمی تفاوت دارند.

**۴) اصل محافظه کاری (احتیاط):** باید شناسایی و ثبت اطلاعات مالی و ارائه اطلاعات مالی به نحوی انجام شود که دارائی ها و سود به کمترین بهای واقعی و بدهی ها و زیان به بیشترین بهای واقعی انعکاس یابد. مثلاً محاسبه ذخیره مطالبات مشکوک الوصول باعث می شود سود یا زیان به صورت منطقی تر تعدیل شوند یا برای موجودی کالا با انتخاب قیمت بهای تمام شده و بهای بازار هر کدام کمتر باشد (اقل قیمت بهای تمام شده و بهای بازار) باعث می شود که سود غیر واقعی در دفاتر منعکس نشود.

**۵) اصل ثبات رویه:** در تنظیم سیستم حسابداری باید رویه به کار گرفته شده در طی دوره های مالی به صورت یکسان و یکنواخت رعایت شود انتخاب بهترین و مناسبترین روش باید از ابتدا صورت گیرد و در دوره های بعدی نیز رعایت گردد. تغییر روش به صورت میل شخصی و سلیقه ای و غیر منطقی، ممنوع است. مثلاً در موسسه مواد غذایی، انتخاب روش FIFO (فایفو) در موجودی گرفتن، ضروری است ولی اگر موسسه به لوازم خانگی تغییر کرد می تواند و منطقی است که از روش Lifo (لایفو) برای موجودی گرفتن استفاده کند.

**۶) اصل فزونی منافع بر مخارج:** در تهیه گزارشات مالی با رعایت اصول حسابداری، باید اعمالی انجام دهیم که منافی که استخراج می شود بیش از مخارج انجام آن باشد و اگر نتایج حاصله از گزارشات، کمتر از مخارج آن است آن روش ها را اعمال ننمائیم.

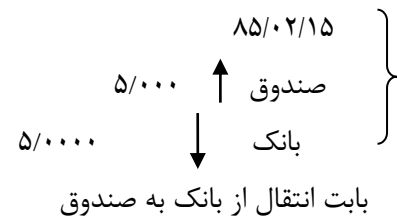
### قراردادها و نکاتی مهم برای وحدت رویه در ثبت اسناد

(۱) در هر سند ابتدا حساب (های) بدهکار و سپس حساب (های) بستانکار ثبت می شود.

(۲) جهت سهولت نمایش و کاهش حجم، دفتر کل را به شکل T نشان می دهند. یعنی هر صفحه دفتر کل را با یک T نشان می دهند ضمناً "طرف راست T را بدهکار و طرف چپ را بستانکار فرض می کنند.



و برای سهولت نمایش دفتر روزنامه، آن را به شکل زیر نمایش می دهیم:



و علامت ↑ را افزایش مانده حساب و علامت ↓ را کاهش مانده حساب فرض می کنیم.

(۳) ماهیت حساب: دارائی ها و هزینه ها همیشه ماهیت (مانده نهایی) بدهکار دارند زیرا با هر افزایش بدهکارتر و با کاهش بستانکار می شوند. ولی بدهی ها، سرمایه و درآمدها همیشه ماهیت (مانده نهایی) بستانکار دارند. زیرا با هر افزایش بستانکارتر و با کاهش بدهکار می شوند. به عنوان مثال مقداری پول به حساب بانکی واریز و مقداری از آن برداشت می شود در نهایت باید مانده نهایی حساب بانک (که جزء دارائی ها می باشد) به موسسه بدهکار باشد. معلوم است که معنی ندارد مانده نهایی بانک بستانکار باشد و بیشتر از پولی را که در حساب بانک داشته ایم برداشت کرده باشیم. و به همین شکل برای حساب صندوق. برعکس اگر از کسی که کالا می خریم و بستانکار است کالای دیگری بخریم بستانکارتر می شود و اگر قسمتی از طلبش را بدهیم وی را بدهکار می کنیم تا از طلبش کم شود. همیشه مانده حساب وی یا بستانکار است یا در نهایت صفر می شود.

(۴) برای ثبت یک رویداد مالی باید بدانیم آن رویداد چه تأثیری در هر یک از حساب های فوق می گذارد تا بتوانیم به مراحل بعدی برویم و سند ثبت کنیم. در هر سند و دفتر روزنامه، ابتدا حساب هایی که بدهکارند ثبت و سپس حساب هایی که بستانکار شده اند ثبت می شود.

به عنوان مثال برای فهم بهتر مساله فرض کنید وقتی موجودی صندوق افزایش یابد صندوق به شرکت بدهکار می شود و برعکس وقتی از صندوق، برداشت می شود صندوق به شرکت یا حساب های دیگر شرکت، پول داده و بستانکار می شود یعنی با افزایش موجودی صندوق، صندوق بدهکار و با کاهش موجودی صندوق، صندوق بستانکار می شود.

مثلا وقتی در شرکت سرمایه گذاری می شود حساب سرمایه افزایش می یابد و از شرکت بستانکار می شود. اگر مالک برداشت نماید از سرمایه کاسته می شود و مالک به شرکت بدهکار می گردد.

برای سهولت می توانید در ابتدای کار که هنوز به ماهیت حساب ها آشنا نشده اید همه حساب ها را با گروه آن مقایسه کنید مثلا مقداری کالا خریدای شده مبلغ آن باید در موجودی کالا ثبت شود کفایت بدانید موجودی کالا جزء دارائی ها است پس ماهیت آن بدهکار است و با افزایش مانده آن، باید در بدهکار حساب موجودی کالا ثبت شود. وقتی مشتری (بدهکاران به شرکت) کالا یا خدمات به صورت نسیه دریافت می کند بدهکاران به شرکت افزایش می یابد و به شرکت بدهکار می گردند و با دادن بدهی خود به شرکت، این حساب کاهش می یابد و از شرکت بستانکار می شوند.

دارائی و هزینه ها ← همیشه ماهیت (مانده نهایی) بدهکار است.  
 بدهی ها و سرمایه و درآمد ← همیشه ماهیت (مانده نهایی) بستانکار است.

بدهکار حساب دارائی ها بستانکار		بد حساب بدهی ها بس		بد سرمایه بس	
↑ افزایش	↓ کاهش	↑ افزایش	↓ کاهش	↑ افزایش	↓ کاهش
همیشه باید مانده بدهکار		مانده همیشه بستانکار است		مانده همیشه بستانکار است	

بدهکار هزینه ها بستانکار		بد درآمدها بس	
↑ افزایش	↓ کاهش	↑ افزایش	↓ کاهش
همیشه باید مانده بدهکار		مانده همیشه بستانکار است	

۵) قرارداد استفاده از نام حساب ها: وقتی مثلا می نویسیم بدهی ها ۱۰۰۰ ریال افزایش یافته است. در عمل مثلا " طلب حساب آقای محمدی افزایش یافته ولی به جای آنکه از آخرین سطح حساب (یعنی آقای محمدی) نام ببریم معمولا " از نام گروه یا حساب کل آن استفاده می کنیم (در اینجا بدهی ها). به جدول زیر توجه نمائید:

گروه حساب	حساب کل	حساب معین	حساب تفضیل
بدهی ها	حساب های پرداختی	حساب های پرداختی تجاری	آقای محمدی
دارائی ها	وجوه نقد	صندوق	صندوق کارخانه
حقوق صاحبان سهام	سرمایه	سرمایه آقای دانش	-
هزینه ها	هزینه های عملیاتی	هزینه توزیع و فروش	هزینه حقوق پرسنل واحد فروش

حساب های مالی در یکی از شش گروه دارائی، بدهی، حقوق صاحبان سهام، درآمد و هزینه و حساب های انتظامی قرار می گیرند. هر گروه هم زیرمجموعه هایی دارند مثلا:

دارائی ها شامل حساب های کل وجوه نقد، حساب های دریافتی، پیش پرداخت ها، سپرده ها، موجودی مواد و کالا، دارائی های ثابت می باشد. هر حساب کل نیز شامل چند حساب معین هستند مثلا:

وجوه نقد شامل صندوق، بانک و تنخواه گردان می باشد در صورت نیاز مثلا حساب بانک نیز شامل چند حساب تفضیل است مثلا:

بانک ملی، بانک ملت و... یا به صورت حساب های جاری، پس اندازها، سپرده های کوتاه مدت. ممکن است متناسب با نیاز شرکت، هر کدام از این حساب ها حتی تفضیل دوم داشته باشد مثلا بانک ملی شامل جاری بانک ملی شعبه میدان لاله، جاری بانک ملی شعبه وحدت، پس انداز بانک ملی میدان لاله و... باشد. همه این تقسیم بندی ها متناسب با نیاز شرکت و همچنین امکانات نرم افزار حسابداری استفاده شده که قابلیت چند سطح داشته باشد قابل تغییر می باشد.

مثال ۱) سرمایه گذاری نقدی آقای دانش به مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال بر روی چه حساب هایی تاثیر گذار خواهد بود؟

پاسخ)

روی حساب صندوق و سرمایه تاثیر گذاشته

حساب صندوق ← دارائی است ← افزایش یافته ← بدهکار

حساب سرمایه ← سرمایه است ← افزایش یافته ← بستانکار

صندوق ↑ ۵/۰۰۰/۰۰۰

سرمایه ↑ ۵/۰۰۰/۰۰۰

بابت سرمایه گذاری نقدی آقای دانش

مثال ۲) خرید ملزومات اداری به صورت نسیه به مبلغ ۱۳۰/۰۰۰ ریال روی حساب های زیر تاثیر گذار است:

ملزومات اداری ← دارائی است ← افزایش یافته ← بدهکار



بستانکاران ← بدهی است ← افزایش یافته ← بستانکار

دارائی ↑ ۱۳۰/۰۰۰  
 بدهی ↑ ۱۳۰/۰۰۰  
 بابت خرید نسیه ملزومات اداری

**مثال ۳)** خرید ملزومات اداری به صورت نقد و نسیه به مبلغ ۱۲۰/۰۰۰ ریال (نیمی نقدی و نیمی نسیه)

ملزومات ↑	← دارائی ↑	← بدهکار	ملزومات ↑	۱۲۰/۰۰۰
صندوق ↓	← دارائی ↓	← بستانکار	صندوق ↓	۶۰/۰۰۰
بستانکاران ↑	← بدهی ↑	← بستانکار	بستانکاران ↑	۶۰/۰۰۰

**نکته:** ثبت سند مثال اول و دوم **سند ساده** است ولی سند سوم **سند مرکب (دوبل)** است همیشه باید در هر سند جمع حساب های بدهکار و حساب های بستانکار برابر باشد اگر در سندی ، دو طرف ستون بدهکار و بستانکار برابر نباشد در تراز آزمایش و تراز نامه اختلاف تراز ستون بدهکار و بستانکار بوجود می آید. وهمان طور که از نام تراز معلوم است یعنی باید دوطرف آن برابر باشند. در مورد نحوه تهیه تراز حساب ها بحث های مفصلی بیان خواهد شد.

### استانداردهای حسابداری

برای آنکه تا حد امکان برای یک رویداد ، ثبت و رویه های گوناگونی در نظر گرفته نشود باید چهارچوب و استانداردهایی مشخص باشد . هر کشوری نیز از استانداردهایی برای حسابداری تبعیت می نماید. در حال حاضر استانداردهای حسابداری ایران ۳۲ استاندارد است که در ذیل بیان شده است و هر حسابدار باید با آنها آشنا باشد ولی به دلیل حجیم بودن ، به خلاصه ای اجمالی از آنها اشاره خواهد شد:

۱. نحوه ارائه صورت های مالی

۲. صورت جریان وجوه نقد

۳. درآمد عملیاتی

۴. پیشامدهای احتمالی

۵. حسابداری رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

۶. گزارش عملکرد مالی

۷. حسابداری مخارج تحقیق و توسعه

۸. حسابداری موجودی مواد و کالا

۹. حسابداری پیمانهای بلند مدت

۱۰. کمک های بلاعوض دولت
۱۱. حسابداری دارائیهای ثابت مشهود
۱۲. افشاء اطلاعات در خصوص اشخاص وابسته
۱۳. حسابداری مخارج تامین مالی
۱۴. نحوه ارائه دارائیهها و بدهیههای جاری
۱۵. حسابداری سرمایه گذاریهها
۱۶. تسعیر ارز
۱۷. حسابداری دارائیههای نامشهود
۱۸. صورت های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاریههای واحد تجاری فرعی
۱۹. ترکیب واحدهای تجاری
۲۰. حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری و وابسته
۲۱. حسابداری اجاره ها
۲۲. گزارشگری مالی میان دوره ای
۲۳. حسابداری مشارکتهای خاص
۲۴. گزارشگری مالی واحدهای تجاری قبل از بهره برداری
۲۵. مفاهیم نظری گزارشگری مالی
۲۶. فعالیت های کشاورزی
۲۷. طرح های بازنشستگی
۲۸. استاندارد فعالیت بیمه ای عمومی
۲۹. فعالیت ساخت املاک
۳۰. سود هر سهم
۳۱. دارائی های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده
۳۲. کاهش ارزش دارایی ها

## تشریح اجمالی استانداردهای حسابداری:

### استاندارد ۱: نحوه ارائه صورت های مالی

- هدف صورت های مالی، ارائه ی اطلاعات تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان مفید می باشد. (بند ۲)  
- مسئولیت تهیه و ارائه صورت های مالی، با هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده واحد تجاری است. (بند ۷)

- مجموعه کامل صورت های مالی شامل اجزای زیر است: (بند ۱)

**الف) صورت های مالی اساسی:** ترازنامه؛ صورت سودوزیان؛ صورت سودوزیان جامع؛ صورت جریان وجوه نقد (توضیح بیشتر در استاندارد ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی و استاندارد ۲ صورت جریان نقد).

**ب) یادداشتهای توضیحی:** هر گزارشی که برای استفاده کننده از صورت های مالی مفید و مهم به نظر برسد. مثلاً مهم ترین بدهکاران به موسسه، مهم ترین بستانکاران از موسسه، مانده حساب های بانکی، مانده موجودی مواد و کالا، مانده حساب های اموال و اثاثه موسسه و هر آنچه که مهم به نظر برسد. حتی بدهی احتمالی با مبلغ بالا با وجود آن که محقق نشده و در حساب ها ثبت نشده ولی مهم می باشد باید در یادداشت ها به اطلاع استفاده کننده از صورت مالی برسد.

- به کارگیری نامناسب استانداردهای حسابداری، از طریق افشا در یادداشتهای توضیحی، جبران نمی شود (بند ۸۸)  
- در گزارشات حسابرسی نوشته می شود صورت های مالی موسسه به نحو مطلوب ارائه گردیده است یا خیر. منظور از ارائه صورت های مالی به نحو مطلوب رعایت موارد مندرج در ذیل می باشد:

الف) انتخاب و اعمال رویه های حسابداری؛

ب) ارائه اطلاعات مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم؛

ج) ارائه اطلاعات اضافی

- صورت های مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود، مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد (بند ۲۲)

- به استثنای اطلاعات مربوط به جریان های نقدی، واحد تجاری باید صورت های مالی خود را بر مبنای **تعهدی** تهیه کند (بند ۲۸)

- باید ثبات رویه در ارائه ی صورت های مالی رعایت گردد، مگر اینکه:

الف) تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری یا تجدید نظر در نحوه ی ارائه ی صورت های مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه ی مناسب تر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود یا

ب) تغییر در نحوه ی ارائه، به موجب یک استاندارد حسابداری الزام شود. (بند ۲۵)

- دارایی ها و بدهی ها نباید با یکدیگر تهاتر شوند مگر اینکه طبق استاندارد دیگری، الزامی یا مجاز باشد (بند ۸۸)

- اقلام درآمد و هزینه تنها زمانی تهاتر شوند:

الف) یک استاندارد حسابداری، تهاتر را الزامی یا مجاز کرده و یا

ب) درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی حاصل از معاملات واحد یا مشابه با اهمیت نباشند. (بند ۸۲)

- تهاتر دو یا چند قلم دریافتنی و پرداختی تنها زمانی مناسب است که توان واحد تجاری برای تسویه حساب از طریق پرداخت مبلغ یا عدم پرداخت و الزام دیگری به پرداخت مبلغ خالص تضمین شده باشد (بند ۸۴)

- صورت های مالی باید ارائه دهنده ی اقلام مقایسه ای دوره ی قبل باشد مگر اینکه یک استاندارد حسابداری، نحوه ی عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. (بند ۸۷)

## استاندارد ۲: صورت جریان وجوه نقد

- **وجه نقد** عبارت است از موجودی نقد و سپرده های دیداری نزد بانکها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی شامل سپرده های سرمایه گذاری کوتاه مدت بدون سررسید به کسر اضافه برداشت هایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار میگیرد. (بند ۱۱)

- صورت جریان وجوه نقد باید شامل صورت تطبیق مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد باشد. (بند ۱۱)

- واحدهای تجاری باید جریان های نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی را با بکارگیری یکی از روش های زیر گزارش کنند:

۱- **روش مستقیم** که به موجب آن ناخالص وجوه نقد دریافتی و پرداختی بر حسب طبقات عمده افشا می شود، مگر در مورد جریانهای نقدی عملیاتی مورد اشاره در بندهای ۳۶ و ۳۳ که بر مبنای خالص گزارش می شود، یا

۲- **روش غیرمستقیم** که به موجب آن سود یا زیان عملیاتی با انجام تعدیلات زیر به خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی تبدیل می شود:

x اثر معاملات و رویدادهایی که دارای ماهیت غیر نقدی است، و

x اثر اقلامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده باشد، لیکن جریانهای نقدی مرتبط با آنها

در

دوره های قبل حادث شده یا در دوره های آینده حادث خواهد شد و بالعکس

- بکارگیری روش مستقیم الزامی نیست بلکه در شرایطی که مزایای اطلاعات ارائه شده در این روش بر هزینه های تهیه ی آن فزونی داشته باشد، استفاده از آن جهت ارائه اطلاعات مفید توصیه شده است (بند ۲۳)

- مزیت اصلی روش غیرمستقیم این است که تفاوت بین سود عملیاتی و جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به گونه برجسته ای نشان داده می شود بسیاری از استفاده کنندگان صورت های مالی معتقدند که چنین صورتی در ارائه تصویری از کیفیت سود واحد تجاری، حائز اهمیت اساسی است (بند ۲۴)

- صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها در برگیرنده جریانهای نقدی خارج از گروه است بدین ترتیب، جریانهای نقدی داخل گروه باید در تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی حذف شود (بند ۴۱)

- صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها در برگیرنده جریانهای نقدی واقعی بین گروه و واحد تجاری سرمایه پذیر است

(بند ۴۱).

- جریان های نقدی ناشی از معاملات ارزی باید با اعمال نرخ ارز رایج در تاریخ تسویه نقدی یا نرخ قراردادی به ریال تسعیر شده و در صورت جریان وجوه نقد ارائه شود. (بند ۴۱)
- جریان های نقدی واحدهای تجاری فرعی خارجی باید بر همان مبنایی که برای تسعیر عملکرد مالی آن بکار گرفته می شود به ریال تسعیر شده و در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی ارائه شود. (بند ۴۶)
- معاملات که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست نباید در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد این معاملات، به استثنای معاملات مربوط به فعالیتهای عملیاتی، در صورت با اهمیت بودن باید در یادداشتهای توضیحی به نحوی مناسب افشا شود. (بند ۱۱)
- تغییرات در چارچوب حقوق صاحبان سرمایه که مبین طبقه بندی مجدد حساب های تشکیل دهنده حقوق صاحبان سرمایه است از قبیل افزایش سرمایه از محل اندوخته ها و تخصیص اندوخته از محل سود انباشته، در زمره معاملات غیر نقدی مستلزم افشا تلقی نمی شود. (بند ۱۶)
- زمانی که تعدیلات سنواتی متضمن جریان وجه نقد در دوره جاری نباشد، در صورت جریان وجوه نقد دوره جاری انعکاس نمی یابد بلکه حسب مورد ارقام مقایسه ای صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط اصلاح می شود. (بند ۷۲)

### استاندارد ۳: درآمد عملیاتی

- **درآمد عملیاتی** عبارت است از درآمدی که از فعالیت های اصلی و مستمر واحد تجاری حاصل شده و با عناوین مختلفی از قبیل:
- فروش، حق الزحمه، سود سهام، سود تضمین شده و حق امتیاز مورد اشاره قرار میگیرد (بند ۱)
- سود سهام حاصل از سرمایه گذاری هایی که به ارزش ویژه به حساب گرفته میشوند، درآمد عملیاتی محسوب نمی شوند. (بند ۷ قسمت الف)
- قراردادهای اجاره در صورتی که جزء فعالیت های اصلی و مستمر شرکت باشند، درآمد عملیاتی محسوب میشوند. (بند ۷، قسمت ج)
- درآمد عملیاتی باید به ارزش منصفانه ما به ازای دریافتی با احتساب تخفیفات تجاری و نقدی اندازه گیری شود. (بند ۱۱)
- در صورت موکول شدن جریان ورودی نقدی وجه نقد به آینده، مبلغ اضافه بر بهای فروش نقدی کالا یا خدمات دریافت شده جزء درآمد تامین مالی می باشد و نه درآمد عملیاتی. (بند ۱۲)
- هر گاه کالاها یا خدمات در قبال کالاها یا خدمات دیگری که از لحاظ ماهیت و ارزش مشابه باشند، مبادله گردد این مبادله به عنوان معامله ای درآمدزا تلقی نمی شود. (بند ۱۸)

- هر گاه قیمت فروش محصول، شامل یک مبلغ قابل تفکیک جداگانه در ارتباط با خدمات بعدی باشد، این مبلغ به دوره های آتی منتقل میگردد و به عنوان درآمد عملیاتی طی دوره اجرای خدمات، مورد شناخت قرار میگردد و بالعکس (بند ۱۴).

- در صورت تحقق کلیه شرایط زیر درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا، باید شناسایی شود:

الف) واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد،  
 ب) واحد تجاری هیچ دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل موثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند،  
 ج) مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد،  
 د) جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری محتمل باشد، و  
 ه) مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد. بند ۱۵.

- زمانی که خریدار حق فسخ معامله را براساس مفاد قرارداد داشته باشد و واحد تجاری در مورد احتمال برگشت کالای فروش رفته مطمئن نباشد معامله فروش تلقی نشده و درآمدی بابت آن شناسایی نمی شود. (بند ۱۷ قسمت د)  
 - چنانچه واحد تجاری تنها بخش کم اهمیتی از مخاطرات مالکیت را برای خود نگه دارد، معامله مورد نظر، فروش تلقی و درآمد عملیاتی شناسایی می شود

**مثال:** فروشنده ممکن است تنها به خاطر تضمین قابلیت وصول مطالبات، مالکیت قانونی کالا را برای خود حفظ کند در چنین حالتی، اگر واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را منتقل کرده باشد، این معامله فروش تلقی و درآمد عملیاتی آن شناسایی میگردد. (بند ۱۳)  
 - هر گاه ارائه خدمات متضمن انجام تعداد نامشخصی از عملیات طی یک دوره زمانی معین باشد درآمد عملیاتی به روش خط مستقیم طی آن دوره شناسایی می شود مگر اینکه روش دیگری مناسب تر باشد. (بند ۲۵)

- هر گاه حاصل یک معامله را نتوان به گونه ای اتکا پذیر برآورد کرد و باز یافت مخارج تحمل شده :  
 الف) محتمل باشد آنگاه : درآمد عملیاتی = مخارج تحمل شده قابل باز یافت. (بند ۲۷)  
 ب) محتمل نباشد آنگاه : درآمد عملیاتی شناسایی نمی شود. (بند ۲۳)  
 - بهای تمام شده سرمایه گذاری تنها هنگامی بابت سود سهام دریافتی یا دریافتی کاهشی داده می شود که سود سهام مزبور مازاد بر سهم شرکت سرمایه گذار از سودهای مصوب شرکت سرمایه پذیرش پس از تحصیل سرمایه گذاری باشد (بند ۸۱).

- فروش همراه با تعویق در تحویل وقتی شناسایی می شود که:  
 الف) تحویل کالا به خریدار محتمل باشد  
 ب) در زمان شناخت درآمد کالا موجود، قابل تشخیص و آماده تحویل به خریدار باشد. (بند ۱ قسمت الف)

- درآمد عبارتست از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می شود. (بند ۱)

- استفاده دیگران از دارایی های واحد تجاری منجر به تحصیل درآمدهای عملیاتی زیر می شود :  
 الف) سود تضمین شده: مبالغی که بابت استفاده از وجوه نقد یا معادل وجه نقد واحد تجاری مطالبه می شود  
 ب) درآمد حق امتیاز: مبالغی که بابت استفاده از دارایی های غیر جاری واحد تجاری مطالبه می شود  
 ج) سود سهام: مبالغی از سود توزیع شده واحد سرمایه پذیر که متناسب با سهم شرکت واحد تجاری عاید آن می شود (بند ۶).

- سود سهام حاصل از سرمایه گذاری هایی که به ارزش ویژه به حساب گرفته میشوند، درآمد عملیاتی محسوب نمیشوند (بند ۷ قسمت الف )

- قراردادهای اجاره در صورتی که جزء فعالیت های اصلی و مستمر شرکت باشند، درآمد عملیاتی محسوب میشوند ( بند ۷، قسمت ج )

- در صورتی که طبق قرارداد منعقد شده یا طبق ضوابط فروشنده جریان نقدی به آینده موکول شود درآمد عملیاتی به میزان بهای فروش نقدی شناسایی می شود (بند ۱۲)

- اگر کالاها یا خدمات با کالاها یا خدمات مشابه از نظر ماهیت و ارزش مبادله گردد معامله درآمدزا تلقی نمی شود در غیر این صورت درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل بابت سرک نقدی اندازه گیری می شود (بند ۱۳)

- هر گاه قیمت فروش محصول، شامل یک مبلغ قابل تفکیک جداگانه در ارتباط با خدمات بعدی باشد، این مبلغ به دوره های آتی منتقل میگردد و به عنوان درآمد عملیاتی طی دوره اجرای خدمات، مورد شناخت قرار میگردد و بالعکس (بند ۱۴)

- هر گاه نتوان هزینه ها را به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، درآمد عملیاتی را نمیتوان شناسایی کرد در چنین حالتی، هر گونه ما به ازای دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می شود (بند ۲۲)

- ما حصل معامله زمانی به گونه ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد :  
 الف) جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری محتمل باشد.  
 ب) مبلغ درآمد عملیاتی را بتواند به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد (بند ۲۱)

#### استاندارد ۴: ذخایر، بدهی های احتمالی و دارایی های احتمالی

- ذخیره: نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است.  
 - ذخایر به عنوان بدهی شناسایی می شود، زیرا تعهدات فعلی است و ضرورت خروج منافع اقتصادی برای تسویه این تعهدات محتمل است (بند ۱۲)  
 - بدهیهای احتمالی بعنوان بدهی شناسایی نمی شود، زیرا:

۱) تعهدات احتمالی است و وجود تعهد فعلی واحد تجاری که منجر به خروج منافع اقتصادی می شود، باید تأیید گردد، یا  
 ۲) تعهدات فعلی است که معیارهای شناخت بدهی را ندارند زیرا خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل نیست یا برآورد اتکاپذیر مبلغ تعهد امکانپذیر نمی باشد.

-ذخیره باید در صورت احراز معیارهای زیر شناسایی شود: (بند ۱۱)

الف. واحد تجاری تعهدی فعلی قانونی یا عرفی دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است،  
 ب. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل باشد، و  
 ج. مبلغ تعهد به گونه ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

- رویداد گذشته ای که منجر به تعهد فعلی شود، **رویداد تعهدآور** نامیده می شود. (بند ۱۴)

- برای اینکه رویدادی تعهدآور تلقی شود، لازم است واحد تجاری هیچ راه کار عملی جز تسویه تعهد ایجاد شده ناشی از این رویداد نداشته باشد، این وضعیت تنها در موارد زیر واقع می شود:

الف) الزام قانونی برای تسویه تعهد وجود داشته باشد، یا

ب) تعهد عرفی وجود داشته باشد. (بند ۱۴)

- برای مخارجی که در آینده جهت انجام فعالیت های آتی تحمل می شود، ذخیره های شناسایی نمی شود .  
 - واحد تجاری ممکن است بدلیل ضرورت های تجاری یا الزامات قانونی، مایل یا ملزم باشد تا مخارجی را برای انجام فعالیت به روش خاص در آینده تحمل کند برای مثال، نصب فیلترهای تصفیه در یک کارخانه سیمان از آنجا که واحد تجاری می تواند از طریق اقدامات آتی مثل تغییر روش عملیات از مخارج آتی اجتناب کند، بنابراین تعهد فعلی برای آن مخارج ندارد و ذخیره های نیز شناسایی نمی کند. (بند ۱۶)

-خروج منافع اقتصادی در صورتی محتمل تلقی می شود که احتمال وقوع رویداد بیش از عدم وقوع آن باشد.(بند ۲۱)

(۲۱)

- واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند.

- بدهی احتمالی افشا می شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

- چنانچه واحد تجاری مشترکاً و متضامناً در قبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می

رود توسط سایر اشخاص ایفا شود بعنوان بدهی احتمالی محسوب می شود. (بند ۲۶)

- بدهیهای احتمالی بطور مداوم ارزیابی می شود تا تعیین گردد که آیا خروج منافع اقتصادی محتمل شده است یا

خیر.

- واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند زیرا ممکن است منجر به شناخت درآمدی شود که هرگز تحقق

نیابد. (بندهای ۲۸ و ۳۲)

- دارایی احتمالی زمانی افشا می شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد. (بند ۱۱)

- هنگامی که اثر ارزش زمانی پول با اهمیت است، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار لازم برای

تسویه تعهد باشد.



- اگر شواهد عینی کافی وجود داشته باشد که رویدادهای آتی مؤثر بر مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد، رخ خواهد داد، این رویدادها باید در تعیین مبلغ ذخیره در نظر گرفته شود. (بند ۴۱)
- سود ناشی از واگذاری مورد انتظار دارایی‌ها نباید در اندازه‌گیری ذخیره در نظر گرفته شود.
- چنانچه انتظار رود تمام یا بخشی از مخارج مورد نیاز برای تسویه ذخیره توسط شخص دیگری جبران شود، این مبلغ تنها زمانی بعنوان یک دارایی جداگانه شناسایی می‌شود که جبران آن پس از تسویه تعهد توسط واحد تجاری تقریباً قطعی باشد.
- در مواردی که برای تعیین مبلغ ذخیره از تنزیل استفاده می‌شود، مبلغ دفتری ذخیره در هر دوره با گذشت زمان افزایش می‌یابد این افزایش بعنوان هزینه مالی شناسایی می‌شود.
- در صورتی که واحد تجاری قرارداد زیانبار داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی شود.
- هرگاه رویدادهایی موجب زیانبار شدن قرارداد شود، یک بدهی وجود دارد که شناسایی می‌شود.
- قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد باشد مخارج غیرقابل اجتناب عبارت از حداقل خالص مخارج خروج از قرارداد یعنی اقل زیان ناشی از اجرای قرارداد و مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد است.
- قبل از ایجاد ذخیره برای یک قرارداد زیانبار، واحد تجاری زیان کاهش ارزش دارایی‌های اختصاص یافته به آن قرارداد را شناسایی می‌کند. (بند ۶۴)
- موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهایی است که می‌تواند مشمول تعریف تجدید ساختار باشد:
  - الف) فروش یا توقف یک فعالیت تجاری،
  - ب) بستن مکان فعالیت تجاری در یک کشور یا منطقه یا تغییر مکان فعالیت‌های تجاری از یک کشور یا منطقه به کشور یا منطقه دیگر،
  - ج) تغییر ساختار مدیریت، برای نمونه، حذف یک لایه از مدیریت، و
  - د) تجدید سازمان اساسی که اثر با اهمیتی بر ماهیت و محور عملیات واحد تجاری دارد. (بند ۶۰)
- ذخیره تجدید ساختار باید تنها شامل مخارج مستقیم ناشی از تجدید ساختار باشد یعنی آن مخارجی که هم برای تجدید ساختار ضروری است و هم به فعالیت‌های جاری واحد تجاری مربوط نباشد.

## استاندارد ۵: رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

- رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورت‌های مالی رخ می‌دهد. (بند ۳)
- در اغلب موارد، واحدهای تجاری ملزمند صورت‌های مالی خود را بعد از انتشار، به تصویب مجمع عمومی یا سایر ارکان صلاحیتدار برسانند در چنین مواردی، تاریخ تأیید صورت‌های مالی، تاریخ تأیید برای انتشار اولیه است، نه تاریخی که در آن صورت‌های مالی توسط ارکان یاد شده تصویب شده است. (بند ۵)

- واحد تجاری باید به منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورت های مالی خود را تعدیل کند. (بند ۶)
- ورشکستگی یک مشتری که بعد از تاریخ ترازنامه رخ می دهد یک رویداد تعدیلی می باشد. (بند ۷)
- تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی شرکتهای فرعی و وابسته برای دوره یا دوره های قبل از تاریخ ترازنامه شرکت اصلی یا همزمان با آن، یک رویداد تعدیلی می باشد. (بند ۷)
- واحد تجاری نباید به منظور انعکاس رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورت های مالی خود را تعدیل کند. (بند ۸)
- واحد تجاری نباید سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی را به عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی کند. (بند ۱۲)
- چنانچه بعد از تاریخ ترازنامه، انحلال واحد تجاری یا توقف فعالیتهای آن توسط ارکان صلاحیتدار اعلام شود، یا اینکه واحد تجاری عملاً ناگزیر به انجام این امر گردد، صورت های مالی نباید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود. (بند ۱۲)
- واحد تجاری باید تاریخ تأیید صورت های مالی و اسامی تأییدکنندگان آن را افشا کند. (بند ۱۴)
- واحد تجاری باید برای رویدادهای غیر تعدیلی ماهیت رویداد و برآوردی از اثر مالی آن، یا بیان اینکه انجام چنین برآوردی امکان پذیر نیست را بایستی افشا کند. (بند ۱۸)
- موارد عمده ترکیب تجاری بعد از تاریخ ترازنامه یک رویداد غیر تعدیلی است. (بند ۱۸)
- اعلام یا شروع اجرای تجدید ساختار عمده یک رویداد غیر تعدیلی می باشد. (بند ۱۸)

#### استاندارد ۶: گزارش عملکرد مالی

- درآمدها و هزینه ها تنها در مواردی در صورت سود و زیان دوره انعکاس نمی یابد که به موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می شود. (بند ۳)
- تمرکز اصلی صورت سود و زیان دوره بر درآمدها و هزینه های عملیاتی است. (بند ۶)
- صورت سود و زیان جامع باید موارد زیر را به ترتیب نشان دهد: (بند ۲)
  - الف) سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان
  - ب) سایر درآمدها و هزینه های شناسایی شده به تفکیک
  - ج) تعدیلات سنواتی.

شرکت نمونه  
صورت سود و زیان جامع  
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۲

۱۳۹۱	۱۳۹۲	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۷	۳۷	سود خالص سال
۶	۴	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت
۷	(۳)	سود (زیان) تحقق نیافته سرمایه‌گذاری بلندمدت
۲۰	۳۸	سود جامع سال مالی
(۱۱)	(۱۰)	کسر می‌شود: تعدیلات سنواتی
۹	۲۸	سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی

هرگاه اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود یا زیان خالص دوره و تعدیلات سنواتی باشد، ارائه صورت سود و زیان جامع ضرورتی ندارد. (بند ۱۱) ولی اگر مثلاً تجدید ارزیابی اموال و دارائی‌ها داشتند صورت سود و زیان جامع باید ارائه شود.

تعدیلات سنواتی محدود به دو نوع از اقلام است: (بند ۱۲)

۱- تغییر در رویه حسابداری

۲- اصلاح اشتباه .

اشتباهات می‌تواند ناشی از موارد زیر باشند: (بند ۴۱)

الف) اشتباهات ریاضی،

ب) اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری،

ج) تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورت‌های مالی،

د) تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری، و

ه) موارد تقلب

۱- اصلاح اشتباهات در صورتی که با اهمیت نباشد، در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد. (بند ۴۱)

اصلاح اشتباهاتی که تاثیر با اهمیتی بر صورت‌های مالی دارند نباید از طریق منظور کردن آن در سود و زیان سال

جاری انجام گیرد، بلکه باید با ارائه مجدد ارقام صورت‌های مالی سالهای قبل این اصلاح صورت گیرد. (بند ۴۷)

تعدیلات سنواتی ناشی از اصلاح اشتباهات همچنین به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می

شود. (بند ۴۷)

با تعدیلات سنواتی باید به طریق زیر رفتار کرد:

- ۱- آثار تعدیل باید از طریق اصلاح مانده سود و زیان انباشته ابتدای دوره در صورت های مالی منعکس گردد؛
  - ۲- اقلام مقایسه ای صورت های مالی نیز باید ارائه مجدد شود، مگر آنکه این امر عملی نباشد؛
  - ۳- میزان و ماهیت اقلام تشکیل دهنده تعدیلات سنواتی و دلایل توجیهی تغییر در رویه حسابداری باید در یادداشتهای توضیحی افشا گردد. (بند ۱۲)
- نباید در رویه های حسابداری تغییری صورت گیرد مگر اینکه به دلایل زیر تغییر در رویه حسابداری قابل توجیه باشد: (بند ۱۱)

- ۱- رجحان رویه جدید بر رویه پیشین، از نظر ارائه مطلوب تر صورت های مالی واحد تجاری
- ۲- یا اینکه تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای حسابداری جدید، الزامی شود

- صورت سود و زیان جامع به طرق زیر به اهداف گزارشگری مالی کمک می کند: (بند ۲)
- الف) ترکیب اطلاعات مربوط به جنبه عملیاتی عملکرد و موارد مرتبط با آن با سایر جنبه های عملکرد مالی واحد تجاری
- ب) ارائه اطلاعاتی که همراه با اطلاعات مندرج در سایر صورت های مالی اساسی، برای ارزیابی بازده سرمایه گذاری در یک واحد تجاری مفید واقع شود
- هرگاه تغییری در ارزش یک دارایی ایجاد شود یا آن دارایی به فروش رسد، سود یا زیان گزارش شده معادل تفاوت ارزش جدید یا عواید فروش دارایی و آخرین مبلغ دفتری آن است. (بند ۱۲)
- اقلام استثنایی باید در محاسبه سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود. (بند ۱۶)

- نمونه اقلامی که ممکن است در صورت با اهمیت بودن، استثنایی تلقی شود عبارت است از: (بند ۱۷)

- الف- زیانهای ناشی از بلایای طبیعی،
- ب- هزینه های اخراج دسته جمعی کارکنان شاغل در بخشهای فعال واحد تجاری،
- ج- هزینه های تجدید سازمان،
- د- به هزینه بردن دارایی های نامشهود خارج از فرایند استهلاک،
- ه- زیان انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهرها، طبق مقررات جاری،
- و- کمک های بلاعوض غیرسرمایه ای دریافتی و کمک های بلاعوض پرداختی،
- ز- سود یا زیان فروش دارایی های ثابت مشهود و سرمایه گذاریهای بلندمدت،
- ح- هزینه های غیرمعمول مربوط به مطالبات مشکوک الوصول و کاهش ارزش موجودی مواد و کالا،
- ط- ذخیره های غیرمعمول برای زیانهای ناشی از پیمانهای بلندمدت،
- ی- وجوه مازاد ناشی از حل و فصل ادعای خسارت از شرکتهای بیمه،
- ک- هزینه های جذب نشده ناشی از عدم دستیابی به ظرفیت معمول عملی مورد انتظار و ضایعات غیرعادی، و
- ل- سود یا زیان ناشی از حل و فصل دعاوی برله یا علیه شرکت

- آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره ای منظور شود که در آن، تغییر صورت گرفته است. (بند ۳۱) و در صورتی که تعیین مبلغ تغییر در برآورد عملی نباشد، این موضوع باید در یادداشتهای توضیحی افشا شود. (بند ۳۶)

- چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد، ارقام مربوط به سال جاری، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می شود (بند ۴۴)

- اگر به دلیل عملی نبودن، ارقام خلاصه های چندین ساله، جهت انعکاس تغییر در رویه حسابداری، ارائه مجدد نشود، موضوع افشاء می گردد. (بند ۴۴)

- سایر تغییرات حقوق صاحبان سهام شامل موارد زیر باید در یادداشتهای توضیحی مربوط افشا شود: (بند ۴۴)

۱- گردش حساب اندوخته قانونی،

۲- گردش حساب اندوخته اختیاری

۳- حساب های مربوط به اقلامی که طبق استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور

میگردد

۴- تغییرات ناشی از افزایش یا کاهش سرمایه.

- به موجب این استاندارد تغییرات حقوق صاحبان سرمایه به شرح زیر در صورت های مالی انعکاس می یابد: (بند ۴۷)

۱- حساب سود زیان انباشته و گردش این حساب، هرگونه مبلغ انتقالی از سایر سرفصل های حقوق صاحبان سرمایه

۲- گردش حساب اندوخته قانونی و اندوخته های اختیاری و همچنین گردش حساب های مربوط به اقلامی که طبق

استانداردهای حسابداری مربوط، مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می شود در یادداشتهای توضیحی افشا میگرد

۳- گردش سایر اقلام از قبیل حساب سرمایه و صرف سهام در یادداشتهای توضیحی افشا می گردد.

## استاندارد ۷: حسابداری مخارج تحقیق و توسعه

همان طور که در استاندارد شماره ۱۷ با عنوان دارائی های نامشهود ذکر خواهد شد این استاندارد در سال ۸۶ در

استاندارد شماره ۱۷ جدید ادغام گردیده است، لیکن برای آشنائی در اینجا بیان شده است.

**تحقیق و توسعه:** فعالیت هایی است که در یک یا چند زمینه زیر واقع شود:

۱- **تحقیق محض (یا پایه ای):** کار تجربی یا نظری است که عمدتاً به منظور کسب دانش علمی یا فنی جدید انجام

می شود و اساساً معطوف به هدف کاربردی مشخصی نیست.

۲- **تحقیق کاربردی:** پژوهشی بدیع یا منتقدانه است که به منظور کسب دانش علمی یا فنی جدید انجام می شود

و معطوف به هدف کاربردی مشخصی است.

۳-توسعه: عبارت است از بکارگیری دستاوردهای تحقیقاتی یا سایر دانش ها در برنامه یا طرحی برای:

۱. تولید مواد، ابزار و محصولات یا ارائه خدمات جدید یا اساسا بهسازی شده.
۲. استقرار فرایندها یا سیستمهای جدید پیش از آغاز تولید یا کاربرد تجاری
۳. بهسازی اساسی مواردی که قبلا تولید یا ارائه گردیده و یا استقرار یافته است.

- مخارج تحقیق محض و کاربردی (به استثنای بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهودی که به منظور تامین تسهیلات لازم جهت فعالیتهای تحقیق و توسعه طی چند دوره مالی خریداری یا ساخته می شود که باید در دوره پرداخت جزء مخارج سرمایه ای منظور و در طول عمر مفید آنها، مستهلک شود) باید در دوره وقوع، به عنوان هزینه شناسایی شود.

- مخارج تحقیقات محض و کاربردی را می توان به عنوان بخشی از عملیات مستمری تلقی کرد که لازمه نگهداشت سطح فعالیت واحد تجاری و حفظ موقعیت رقابتی آن است. چون انتظار نمی رود دوره مالی خاصی از نتایج این مخارج بهره مند گردد، لذا چنین مخارجی در دوره وقوع در صورت سود و زیان منعکس می شود.

- اغلب می توان توسعه محصولات یا خدمات جدید و دارای کیفیت بهتر را از تحقیقات محض و کاربردی تمیز داد. معمولا اینگونه مخارج هنگامی انجام می شود که موفقیت پروژه از نظر تجاری و نیز منافع آتی حاصل (خواه به صورت افزایش درآمد و سود مربوط، و خواه به صورت کاهش هزینه)، به گونه ای معقول، مورد انتظار باشد. بنابراین، مخارج یاد شده باید تا حدی که قابل بازیافت باشد به عنوان دارایی شناسایی گردد تا در دوره های آتی براساس معیارهای شناخت هزینه به سود و زیان منظور شود.

- مخارج توسعه باید در دوره وقوع هزینه شود، مگر در صورت وجود کلیه شرایط زیر که باید آن را به عنوان دارایی شناسایی کرد:

- (۱) پروژه ای موجود بوده و به روشنی تعریف و مشخص شده باشد.
- (۲) مخارج مربوط بطور جداگانه قابل تشخیص و به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد.
- (۳) ما حاصل چنین پروژه ای، از جهات زیر، با اطمینان معقولی، مثبت ارزیابی شده باشد.
- (۴) امکان پذیری آن از نظر فنی، و قابلیت تداوم نهایی آن از نظر تجاری در پرتو عواملی، نظیر شرایط احتمالی بازار (از جمله محصولات رقیب)، افکار عمومی، قوانین مربوط به حمایت از مصرف کننده و قوانین محیط زیست، حصول اطمینان معقول از قابل استفاده بودن محصول یا فرایند برای واحد تجاری در شرایطی که هدف استفاده داخلی باشد.
- (۵) به گونه ای معقول چنین انتظار رود که درآمدهای آتی مربوط، مبالغی بیش از میزان لازم جهت بازیافت مخارج توسعه و مخارج تحمل شده بعدی (مخارج بعدی توسعه پروژه و مخارج تولید، فروش و اداری مربوط) ایجاد می کند.
- (۶) جهت تکمیل پروژه و تامین هر گونه افزایش لازم در سرمایه در گردش، منابع کافی موجود یا دسترسی به آن، به گونه ای معقول مورد انتظار باشد.

در شرایط یاد شده در بالا، مخارج توسعه را باید تا میزانی که به عنوان دارایی شناسایی کرد که نسبت به بازیافت آن اطمینان معقول وجود داشته باشد.

اگر مخارج توسعه به عنوان دارایی شناسایی شود باید آن را مستهلک کرد. استهلاک مخارج توسعه باید با آغاز تولید تجاری یا کاربرد محصول، خدمت، فرآیند یا سیستم شروع شود و بر مبنای سیستماتیک، به هریک از دوره های مالی تخصیص یابد. مبنای مذکور ممکن است میزان فروش یا استفاده از محصول، خدمت، فرایند یا سیستم یا مدت زمانی باشد که انتظار می رود موارد مذکور به فروش رسد یا مورد استفاده قرار گیرد. مخارج توسعه هر پروژه که به عنوان دارایی

شناسایی شده است، باید در پایان هر دوره مالی بررسی شود. در مواردی که شرایط توجیه‌کننده شناخت مخارج به عنوان دارایی (مندرج در بند در توضیحات) وجود نداشته یا قابل تردید باشد، این مخارج باید، پروژه به پروژه، به میزانی که بازیافت نمی‌شود، بلافاصله هزینه شود.

بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهودی که به منظور تامین تسهیلات لازم جهت فعالیتهای تحقیق و توسعه طی چند دوره مالی خریداری یا ساخته می‌شود، باید جزء مخارج سرمایه‌ای منظور و در طول عمر مفید آنها، مستهلک شود.

**مخارج توسعه‌ای که قبلاً به هزینه منظور شده است نباید به حساب دارایی برگشت شود، حتی اگر موارد عدم اطمینانی که باعث به هزینه منظور کردن آنها گردیده بود برطرف شده باشد.**

## استاندارد ۸: حسابداری موجودی مواد و کالا

- ارزشیابی و انعکاس موجودی مواد و کالا اثر با اهمیتی در تعیین و ارائه وضعیت مالی و عملکرد مالی واحدهای تجاری دارد

- موجودی مواد و کالا : به دارایی هایی اطلاق می شود که

الف برای فروش در روال عادی عملیات واحد تجاری نگهداری می شود،

ب به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد کار در جریان ساخت

ج به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می شود مواد خام

د ماهیت مصرفی دارد به طور غیرمستقیم در جهت فعالیت واحد تجاری مصرف می شود ملزومات مصرفی. (بند ۳)

- موجودی مواد و کالا باید بر مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تک تک اقلام یا گروه های اقلام مشابه،

اندازه گیری شود. (بند ۴)

-بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید دربرگیرنده موارد زیر باشد:

۱- **مخارج خرید:** شامل بهای خرید و هر گونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی و حمل است که

مستقیماً به خرید مربوط میگردد ( بند ۷)

۲- **مخارج تبدیل:** شامل مخارجی است که مستقیماً به اقلام تولیدشده مربوط میگردد، همچنین شامل سربار تولید

اعم از ثابت و متغیر است که برای تبدیل مواد اولیه به محصول یا ارائه خدمات واقع می شود. (بند ۹)

۳- **سایر مخارج:** سایر مخارج تنها تا میزانی که به طور آشکار به رساندن موجودی مواد و کالا به مکان و شرایط

فعالی آن مربوط است به عنوان بخشی از بهای تمام شده موجودیها منظور می شود و واحد تجاری در جریان فعالیت

معمول خود، برای رساندن کالا یا خدمات به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است. (بند ۶)

-مخارج مربوط به ظرفیت بلااستفاده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه عملیاتی و پس از سود ناخالص در صورت

سود و زیان منعکس شود. (بند ۱۱)

-در مواردی که مخارج تبدیل هر محصول جداگانه قابل تشخیص نباشد، این مخارج بر مبنای منطقی و یکنواخت به

محصولات تخصیص می یابد. (بند ۱۴)

-در اغلب موارد، محصولات فرعی ماهیتاً کم اهمیت است، از این رو این محصولات به خالص ارزش فروش اندازه گیری و مبلغ حاصل شده از بهای تمام شده محصول اصلی کسر می شود. (بند ۱۴)

- در تخصیص مخارج دواير خدماتی مرکزی، ممکن است مسائلی بروز کند مبنای تخصیص چنین مخارجی باید میزان خدماتی باشد که در رابطه با عملیات مختلف ارائه می شود. (بند ۱۶)

-موارد زیر، نمونه هایی از مخارجی است که در بهای تمام شده موجودیها منظور نمی شود و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی میگردد (بند۱۲)

الف مبالغ غیرعادی مربوط به ضایعات مواد، دستمزد و سایر مخارج تولید ضایعات قابل کنترل  
 ب مخارج انبارداری بااستثنای مخارجی که در فرایند تولید برای انبارداری محصولاتی که نیاز به پردازش بیشتر دارند، انجام می شود  
 ج سربار اداری که در رساندن موجودی ها به مکان و شرایط فعلی نقشی ندارد  
 د مخارج فروش .

- مخارج مدیریت عمومی، برخلاف مدیریت عملیاتی، مستقیماً به تولید جاری مربوط نمی شود و لذا نباید در مخارج تبدیل منظور گردد. (بند۱۹)

-برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا روشهای مختلفی با آثار متفاوت به کار گرفته می شود این روش ها شامل موارد زیر است:

۱- **اولین صادره از اولین وارده (فایفو، FIFO,frist in frist out):** عبارت است از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براین اساس که تعداد موجود، بیانگر آخرین خریدها یا آخرین تولیدات است. (بند ۷۱)

۲- **میانگین موزون:** عبارت از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براساس اعمال بهای متوسط در مورد واحد موجودی است. (بند۷۴)

۳- **شناسایی ویژه:** روشی است که در آن مخارج مختص هر یک از اقلام موجودی به آن قلم اختصاص مییابد این روش برای اقلامی مناسب است که صرف نظر از فرایند خرید یا تولید قابل تشخیص هستند. (بند ۷۷)

۴- **اولین صادره از آخرین وارده (لایفو، Lifo):** عبارت است از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براین اساس که تعداد موجود بیانگر اولین خریدها یا اولین تولیدات است. (بند ۷۶)

۵- **موجودی پایه:** عبارت است از بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براین اساس که یک ارزش واحد ثابت به بخشی از موجودیها که تعداد آن از پیش تعیین شده است نسبت داده می شود و موجودی های اضافه براین تعداد به روش دیگری ارزشیابی میگردد. (بند ۷۲)

۶- **خرده فروشی:** دراین روش قیمت موجودی ها به قیمت فروش خرده فروشی برآورد می شود و پس از کسر نرخ سود فروش برآوردی، قیمت بهای تمام شده موجودی ها برآورد می شود.

-بهای تمام شده موجودی مواد و کالا، باید از یکی سه روش "شناسایی ویژه"، "اولین صادره از اولین وارده"

یا "میانگین موزون" محاسبه شود. (بند۷۱)



- **هزینه یابی استاندارد** عبارت است از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براساس هزینه های از پیش تعیین شده برای هر دوره (بند ۱۷).

- در واحدهای خرده فروشی کالاهای موجود در محوطه واحدهای مزبور اغلب برحسب قیمت فروش به کسر درصد معمول برای سود ناخالص منعکس می شود (بند ۳۳).

- در تعیین نزدیکترین تقریب برای بهای تمام شده، واحد تجاری با دو مسئله مواجه میگردد:

۱- انتخاب روش مناسب برای تخصیص هزینه ها به موجودی مواد و کالا

۲- انتخاب روش مناسب برای محاسبه بهای تمام شده مربوط در مواردی که تعدادی اقلام مشابه در زمانهای مختلف

خریداری یا ساخته شده است (بند ۳۴).

- در انتخاب روشهایی که در ردیفهای الف و ب نکته ۱۶ بند ۳۴ ذکر شد، مدیریت باید با اعمال قضاوت، از انتخاب

منصفانه ترین تقریب ممکن اطمینان حاصل کند (بند ۳۵).

- **خالص ارزش فروش** برابر است با بهای فروش منهای مخارج مربوط به تکمیل، بازاریابی و فروش (بند ۳۶).

- در شرایط استثنایی، هنگامی که تعیین خالص ارزش فروش موجودی ها به دلایل مختلف به گونه ای قابل اتکا

امکان پذیر نباشد **بهای جایگزینی** می تواند تقریبی قابل قبول برای خالص ارزش فروش باشد (بند ۳۹).

- اگر خالص ارزش فروش موجودی مواد اولیه، کمتر از بهای تمام شده آن باشد، به شرطی که کالاهایی که از مواد

مزبور ساخته می شود هنوز بتواند با سود به فروش رسد، آنگاه مبلغ دفتری مواد اولیه کاهش نمی یابد (بند ۴۲).

- خالص ارزش فروش نباید براساس نوسانات موقتی قیمت فروش برآورد شود، بلکه باید بر قابل اتکا ترین شواهد

موجود در زمان برآورد مبلغ خالص ارزش فروش موجودی ها مبتنی باشد (بند ۴۴).

- موارد اصلی که احتمال می رود خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده باشد، مواردی است که شرایط زیر در

آن حکم فرماست:

۱- افزایش هزینه ها یا کاهش قیمت فروش،

۲- خراب شدن موجودی،

۳- ناباب شدن محصولات،

۴- تصمیم شرکت مبنی بر ساخت و فروش محصولات به زیان به عنوان بخشی از استراتژی بازاریابی شرکت، و

۵- وقوع اشتباهاتی در تولید یا خرید (بند ۴۵).

- مبلغ دفتری موجودی مواد و کالای فروخته شده باید در دوره ای که درآمد مربوط شناسایی می گردد، به عنوان

هزینه شناسایی شود (بند ۴۶) مثلاً وقتی کالا فروش می رود درآمد ایجاد می شود و به عنوان بهای تمام شده کالا

فروش رفته هزینه شناسایی می شود.

- مبلغ کاهش ارزش موجودی مواد و کالا ناشی از اعمال قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش و کلیه زیان

های مرتبط با موجودی مواد و کالا را باید در دوره کاهش ارزش یا وقوع زیان مربوط به عنوان هزینه شناسایی کرد (بند ۴۶).

-در مورد موجودی هایی که در دوره قبل به مبلغی کمتر از بهای تمام شده ارزیابی شده اند و در دوره جاری به دلیل افزایش در خالص ارزش فروش، به مبلغ بیشتری ارزیابی گردیده اند، هرگونه افزایشی از این بابت در دوره جاری باید به عنوان درآمد یا کاهش هزینه دوره جاری حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی شناسایی شود. (بند ۴۶)

-موجودی هایی که به سایر حساب های دارایی تخصیص می یابد، طی عمر مفید دارایی مربوط به عنوان هزینه شناسایی می شود. (بند ۴۲)

## استاندارد ۹: حسابداری پیمانهای بلندمدت

-مسئله اصلی در حسابداری پیمانهای بلندمدت تخصیص درآمدها و هزینه های پیمان به دوره هایی است که در آن دوره ها عملیات موضوع پیمان اجرا می شود. (بند ۱)

-پیمان بلندمدت: پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات یا ترکیبی از دارایی ها یا خدمات که توأم یک پروژه را تشکیل دهد منعقد می شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره های مالی متفاوت قرار میگیرد این پیمان معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد و در انواع زیر است:

**x پیمان مقطوع:** پیمان بلند مدتی است که به موجب آن پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی از موارد ممکن است براساس موادی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد، توافق می کند.

**x پیمان امانی (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج):** پیمان بلند مدتی است که به موجب آن مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تأدیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت شود. (بند ۸)

-درآمد پیمان باید حاوی موارد زیر باشد:

۱-مبلغ اولیه درآمد که در پیمان مورد توافق قرار گرفته است،

۲-تغییر در میزان کار پیمان، ادعا و سایر دریافتهای تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان:

-تا میزانی که احتمال رود این موارد منجر به درآمد گردد، و

-این موارد را بتوان به گونه ای قابل اتکا اندازه گیری کرد. (بند ۲)

-درآمد پیمان به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه گیری می شود. (بند ۲)

-ادعا به شروط زیر در درآمد پیمان منظور می شود:

۱- مذاکرات به مرحله پیشرفته ای رسیده باشد، به گونه ای که قبول ادعا از سوی کارفرما محتمل باشد، و

۲- مبلغ مورد قبول کارفرما به گونه ای قابل اتکا قابل اندازه گیری باشد. (بند ۱۴)

-دریافتهای تشویقی را به شروط زیر میتوان در درآمد پیمان منظور کرد:

۱- پیشرفت عملیات پیمان تاحدی باشد که دستیابی به استانداردهای عملکرد تعیین شده یا بیشتر از آن، محتمل

باشد

۲- به گونه ای قابل اتکا قابل اندازه گیری باشد. (بند ۱۱)

-مخارج پیمان باید شامل موارد زیر باشد. (بند ۱۷)

الف- مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است، شامل:

۱- کار مستقیم شامل سرپرستی و نظارت مستقیم

۲- مواد اولیه مصرفی

۳- استهلاک و اجاره ماشین آلات و تجهیزات، مخارج جابجایی مواد، ماشین آلات و تجهیزات، مخارج مستقیم

طراحی و کمک فنی

۴- مخارج برآوردی کارهای اصلاحی و تضمینی و

۵- ادعا توسط اشخاص ثالث. (بند ۱۱)

ب- مخارجی که بین پیمان ها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمان های جداگانه امکانپذیر است، شامل:

۱- حق بیمه،

۲- مخارج غیر مستقیم طراحی و کمک فنی و

۳- سربار پیمان

ج- سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است مانند مواردی از قبیل مخارج اداری

عمومی و مخارج توسعه که جبران آن به طور مشخص در پیمان قید شده است. (بند ۱۷)

-مخارجی را که نمی توان به فعالیت پیمانکاری یا به یک پیمان مشخص مربوط دانست جزء مخارج پیمان منظور

نمی شود. (بند ۱۶)

-مخارج تحمل شده قبل از انعقاد پیمان، در صورت انعقاد پیمان در دوره جاری یا حصول اطمینان از انعقاد پیمان در

دوره بعد، به حساب پیمان منظور می شود هرگاه مخارج تحمل شده قبل از انعقاد پیمان به عنوان هزینه دوره ای که در آن

وقوع یافته محسوب شود و پیمان در دوره بعد منعقد گردد، چنین مخارجی را نباید به حساب پیمان برگشت داد. (بند ۱۲)

-تعیین میزان درآمد و هزینه دوره توسط واحد تجاری باید به گونه ای صورت گیرد که با نوع عملیات و صنعت مورد

فعالیت تناسب داشته باشد. (بند ۱۲)

-**روش درصد تکمیل پیمان:** شناخت درآمد و هزینه دوره براساس میزان تکمیل پیمان، اغلب روش درصد تکمیل

پیمان نامیده می شود طبق این روش: درآمد پیمان با مخارج تحمل شده جهت نیل به آن میزان از تکمیل تطابق داده می

شود و در نتیجه درآمد، هزینه و سود یا زیان کار انجام شده در صورت سود و زیان انعکاس می یابد. (بند ۷۴)

-درآمد پیمان تنها تا میزان مخارج تحمل شده ای که انتظار بازیافت آن می رود، شناسایی می گردد. (بند ۷۷)

- اگر کل مخارج پیمان بزرگتر از کل درآمد پیمان باشد هرگونه مازاد فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی می شود. (بند ۷۷)

- هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان می گردد طبق نکته بالا باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

- **مبلغ قابل بازیافت پیمان ها** بیانگر مازاد ارزش کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه که به عنوان درآمد شناسایی شده، بر کل مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار است. (بند ۱۲)

### استاندارد ۱۰: حسابداری کمک های بلاعوض

- **کمک دولت** عبارت از عملیاتی است که توسط دولت به منظور فراهم کردن مزیت های اقتصادی برای یک واحد تجاری یا گروهی مشخص از واحدهای تجاری در چارچوب قوانین و مقررات معین انجام می شود. (بند ۱)

- کمک های بلاعوض دولت عبارت است از کمک های دولت به شکل انتقال دارایی به واحد تجاری یا جلوگیری از خروج آن از واحد تجاری در قبال رعایت برخی شرایط، در گذشته یا آینده، مربوط به فعالیت های واحد تجاری. (بند ۱)

- مثال هایی از کمک های بلاعوض دولت که از لحاظ ماهیت و اهداف دارای اشکال متفاوتی است: (بند ۶)

الف) کمک های بلاعوض دولت جهت جبران خسارات ناشی از حوادث طبیعی و جنگ یا جلوگیری از تعطیل واحدهای تجاری

ب) یارانه های پرداختی در رابطه با بهای خرید مواد یا فروش محصول و یا جبران زیان شرکتهای دولتی ارائه کننده خدمات عمومی

ج) کمک از محل دارایی های ایجاد شده طرحهای عمرانی و اهدای دارایی های ثابت مشهود

د) اصل و سود تضمین شده تسهیلات دریافتی، معافیت های گمرکی اعطایی به وزارت نیرو و شرکتهای تابعه

- کمک های بلاعوض دولت در صورت احراز شرایط زیر شناسایی می شود: (بند ۳)

الف) جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با کمک بلاعوض به درون واحد تجاری یا کاهش جریان خروجی منافع اقتصادی آتی از واحد تجاری محتمل باشد،

ب) مبلغ کمک بلاعوض به گونه ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری باشد،

ج) مخارج مرتبط با کمک بلاعوض دریافتی به گونه ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری باشد، و

د) اطمینان معقولی در رابطه با اجرای شرایط مربوط به مصرف کمک بلاعوض وجود داشته باشد.

- کمک بلاعوضی که جهت تأمین مالی فعالیتهای عمومی واحد تجاری طی یک دوره بلندمدت مشخص یا به منظور جبران کاهش درآمد جاری و یا آتی واحد تجاری اعطا می شود، باید در صورت سود و زیان دوره ای که در ارتباط با آن دوره دریافت میگردد و در صورت مشخص نبودن دوره مربوط، در صورت سود و زیان دوره ای که در آن قابل وصول می شود، شناسایی گردد. (بند ۱۸)

-کمک هایی که به عنوان جبران خسارات وارده قبلی به دارایی های ثابت به واحد تجاری اعطا میگردد و نیز کمک هایی که تعهدات مربوط به آنها ایفا شده یا دیگر وجود نداشته باشد، در صورت سود و زیان دوره ای که در آن دوره قابل وصول میگردد، شناسایی می شود. (بند ۱۳)

-هرگاه عین دارایی غیر جاری مرتبط با کمک بلاعوض توسط اعطاکننده مطالبه نگردد:

الف. بازپرداخت کمک تا میزان بدهی موجود حصه تخصیص نیافته کمک بلاعوض موجب حذف بدهی میگردد؛  
ب. هرگونه مازاد قابل پرداخت در این رابطه، در صورت انطباق با معیارهای شناخت دارایی های ثابت مشهود، موجب افزایش در مبلغ ثبت شده دارایی مربوط خواهد شد و در غیر این صورت فوراً به عنوان هزینه شناسایی می شود.  
ج. استهلاک انباشته اضافی که در صورت نبود کمک تا آن تاریخ محاسبه می شد، تعیین شده و فوراً به عنوان هزینه شناسایی میگردد (بند ۱۸)

-چنانچه استرداد کمک بلاعوض متضمن برگشت عین دارایی غیر جاری مرتبط با کمک باشد:

الف. ارزش دفتری دارایی بلندمدت و بدهی مربوط مانده تخصیص نیافته کمک بلاعوض از حساب ها حذف می شود؛  
ب. هرگونه تفاوت موجود بین حساب های مزبور و نیز مبالغ اضافی احتمالی مورد مطالبه اعطاکننده در صورت سود و زیان شناسایی میگردد (بند ۱۳)

- کمک های بلاعوض دریافتی جهت تحصیل دارایی های غیر جاری که عموماً به صورت بنیادی بر عملیات توسعه اقتصادی و فعالیت واحد تجاری مؤثر می باشد در بخش حقوق صاحبان سرمایه تحت عناوینی از قبیل "افزایش سرمایه دولت" یا "سرمایه اهدایی" منعکس می شود. (بند ۲۱)

## استاندارد ۱۱: دارایی های ثابت مشهود

-ارزش اقتصادی، ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن است. (بند ۵)  
-ارزش باقیمانده، مبلغ برآوردی است که واحد تجاری در حال حاضر می تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی و واگذاری بدست آورد، با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد. (بند ۵)  
-مبلغ استهلاک پذیر، بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده پس از کسر ارزش باقیمانده آن است. (بند ۵)

-مبلغ بازیافتنی برابر است با خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هر کدام که بیشتر است. (بند ۵)  
 -مبلغ دفتری برابر است با مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می شود. (بند ۵)

-ناخالص مبلغ دفتری، بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده می باشد. (بند ۵)

-مخارج مرتبط با یک قلم دارایی ثابت مشهود، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می شود که:  
 الف جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و  
 ب بهای تمام شده دارایی به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد. (بند ۶)

-مخارج بعدی مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی به مبلغ دفتری دارایی اضافه می شود که مخارج انجام شده موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد، به گونه ای که شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی ناشی از این مخارج به درون واحد تجاری وجود داشته باشد. (بند ۱۱)

-مخارج روزمره تعمیر و نگهداری دارایی های ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می شود، معمولاً در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی میگردد. (بند ۱۲)

- اجزای بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود عبارتند از :

۱- قیمت خرید شامل عوارض گمرکی و مالیاتهای غیر قابل استرداد خرید، پس از تخفیفات تجاری و  
 ۲- هرگونه مخارج مرتبط مستقیم یا غیر مستقیمی که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری تحمل می شود، از قبیل:

- ۳- هزینه حقوق و مزایای کارکنانی که بطور مستقیم در ساخت دارایی ثابت مشهود مشارکت داشته اند
- ۴- مخارج آماده سازی محل نصب،
- ۵- مخارج حمل و نقل اولیه،
- ۶- مخارج نصب و مونتاژ،
- ۷- مخارج تولید آزمایشی دارایی، پس از کسر خالص عواید حاصل از فروش اقلام تولید شده نظیر نمونه های تولید شده هنگام آزمایش تجهیزات ،
- ۸- حق الزحمه خدمات فنی و حرفه ای، و
- ۹- مخارج سربار عمومی مرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری مانند حقوق مدیر پروژه های سرمایه ای . (بند ۱۷)

-اجزای بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود شامل برآورد اولیه مخارج پیاده سازی و برچیدن دارایی و بازسازی محل نصب آن از بابت تعهدی است که در زمان تحصیل دارایی تقبل می شود در زمان تحصیل دارایی، این مخارج و تعهد مرتبط با آن براساس ارزش فعلی اندازه گیری می شود. طبق استاندارد قبلی از بابت مخارج مزبور، طی عمر مفید دارایی، ذخیره لازم در حساب ها منظور میگردید. (بند ۸)

- در تعیین بهای تمام شده دارایی هایی که توسط واحد تجاری ساخته می شود، هرگونه سود داخلی حذف می شود و مخارج غیرعادی مواد، دستمزد و سایر منابع تلف شده که در رابطه با ساخت یک دارایی توسط واحد تجاری تحمل می شود، قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی نخواهد بود. (بند ۲۱)

- در مواردی که یک دارایی ثابت مشهود در معاوضه با دارایی غیر پولی یا ترکیبی از دارایی های پولی و غیر پولی تحصیل می شود، باید به ارزش منصفانه اندازه گیری و شناسایی شود مگر اینکه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد. (بند ۲۸)

- بهای جایگزینی مستهلک شده یک ساختمان متشکل از ارزش بازار زمین مربوط با توجه به استفاده فعلی آن و همچنین بهای جایگزینی مستهلک شده برآوردی ساختمان آن است. (بند ۸۲)

- هرگاه یک قلم از دارایی های ثابت مشهود تجدید ارزیابی شود، تجدید ارزیابی تمام اقلام برای طبقه ای که دارایی مزبور به آن تعلق دارد، الزامی است جهت جلوگیری از اختلاط بهای تمام شده تاریخی و ارزش های منصفانه. (بند ۸۴)

- افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن درآمد غیر عملیاتی تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی می شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می یابد هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به عنوان درآمد به سود و زیان دوره منظور شود. (بند ۸۹)

- مازاد تجدید ارزیابی به عنوان یک درآمد غیر عملیاتی تحقق نیافته در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس می گردد از آنجا که مازاد مزبور درآمد تحقق نیافته است، لذا افزایش سرمایه به طور مستقیم، از محل آن مجاز نیست، مگر در مواردی که به موجب قانون تجویز شده باشد. (بند ۴۱)

- مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت سود و زیان منعکس شود مگر اینکه در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور گردد. (بند ۴۵)

- زمانی که دارایی به طور موقت بلااستفاده یا غیرفعال گردد استهلاک آن متوقف نمی شود مگر اینکه کاملاً مستهلک شده باشد. (بند ۵۱)

- از بابت کاهش موقت در ارزش دارایی ها که احتمال برگشت آنها وجود دارد، زیان کاهش ارزش شناسایی نمی شود. (بند ۶۱)

## استاندارد ۱۲: افشای اطلاعات اشخاص وابسته

- در صورت های مالی یک واحد تجاری، معاملات با اشخاص وابسته و مانده حساب های فی ما بین با سایر واحدهای تجاری گروه افشا می شود.

- در صورت های مالی تلفیقی، معاملات با اشخاص وابسته درون گروهی و مانده حساب های درون گروهی حذف می گردد.

- یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه واحد تجاری را کنترل کند، یا توسط واحد تجاری کنترل شود، یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد شامل واحدهای

تجاری اصلی، واحدهای تجاری فرعی و واحدهای تجاری فرعی هم گروه، در واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، یا بر واحد تجاری کنترل مشترک داشته باشد.

- در ارزیابی هرگونه رابطه احتمالی با اشخاص وابسته، به محتوای رابطه و نه صرفاً شکل قانونی آن توجه می شود (بند ۱۱).

- اشخاص زیر لزوماً اشخاص وابسته نیستند: (بند ۲۱)

الف) دو واحد تجاری صرفاً به واسطه داشتن عضو هیئت مدیره یا مدیر اصلی مشترک،  
ب) دو شریک خاص صرفاً به واسطه داشتن کنترل مشترک بر یک مشارکت خاص،  
ج) تأمین کنندگان منابع مالی، اتحادیه های تجاری، شوراهای کارگری، مؤسسات خدمات عمومی و ادارات دولتی، صرفاً به واسطه معاملات عادی با واحد تجاری،

د) مشتریان، فروشندگان، صاحبان حق امتیاز، توزیع کنندگان یا نمایندگی هایی که واحد تجاری حجم قابل ملاحظه ای از معاملات تجاری خود را با آنها انجام میدهد، هرگاه رابطه صرفاً به واسطه وابستگی اقتصادی حاصل شده باشد

- در قضاوت نسبت به اهمیت معاملات با اشخاص وابسته، نه تنها اهمیت آنها برای واحد تجاری گزارشگر، بلکه اهمیت آنها در رابطه با شخص وابسته طرف معامله نیز باید مدنظر قرار گیرد.

- روابط بین واحدهای تجاری اصلی و فرعی باید صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین آنها افشا شود. (بند ۲۱)

- رابطه با اشخاص وابسته در صورت وجود کنترل، صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین آنها افشا می شود. (بند

۱۶)

- حداقل افشا باید شامل موارد زیر باشد: (بند ۱۰)

الف) مبلغ معاملات،

ب) مانده حساب های فیما بین، نحوه تسویه و نرخ سود تضمین شده،

ج) جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده،

د) ذخیره مطالبات مشکوک الوصول مربوط به مانده حساب های فیما بین، و

ه) هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول طی دوره ناشی از معاملات با اشخاص وابسته

### استاندارد ۱۳: حسابداری مخارج تأمین مالی

- مخارج تأمین مالی ممکن است شامل موارد زیر باشد: (بند ۷)

الف) سود تضمین شده، کارمزد و جرایم دیرکرد تسهیلات مالی کوتاه مدت و بلندمدت

ب) مخارج جنبی تسهیلات مالی دریافتی از قبیل حق ثبت و حق تمبر اسناد تضمینی واگذاری در رابطه با قراردادهای مربوط

ج) مخارج تأمین مالی مربوط به قراردادهای اجاره به شرط تملیک و خرید اقساطی که براساس استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی می شود.

د) تفاوت تسعیر ارز ناشی از تسهیلات ارزی دریافتی تا حدی که به عنوان تعدیل سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات مذکور محسوب می شود



نمونه هایی از دارایی واجد شرایط عبارتند از : (بند ۶)

۱- موجودی هایی که رساندن آن به وضعیت قابل فروش مستلزم صرف دوره زمانی قابل ملاحظه ای است.

۲- نیز ماشین آلات تولیدی، تأسیسات تولید نیرو و ساختمان ها،

-مخارج تأمین مالی در صورتی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی است که دارای منافع اقتصادی آتی برای واحد

تجاری بوده و به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد. (بند ۱)

-آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است باید به عنوان

بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود. (بند ۲)

-موجودی هایی که مرتباً یا به شیوه های دیگر به مقادیر زیاد و به طور مستمر در کوتاه مدت تولید می شود، دارایی

واجد شرایط نیست. (بند ۶)

- در مواردی که تسهیلات مالی مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ می گردد، مبلغ مخارج تأمین

مالی قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی باید شامل مخارج واقعی تسهیلات طی دوره پس از کسر هرگونه درآمد

حاصل از سرمایه گذاری موقت وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی باشد. (بند ۱۷)

- چنانچه فعالیت تأمین مالی واحد تجاری به صورت متمرکز انجام شود و بخشی از وجوه مربوط جهت تحصیل یک

دارایی واجد شرایط به مصرف برسد، مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی را باید با اعمال نرخ جذب

نسبت به مخارج انجام شده جهت آن دارایی، تعیین کرد نرخ جذب مورد نظر باید برابر با میانگین موزون مخارج تأمین مالی

برای تسهیلات مالی طی دوره، به استثنای تسهیلاتی باشد که مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ

گردیده است. (بند ۱۴)

- مبلغ مخارج تأمین مالی که طی دوره به بهای تمام شده دارایی منظور می شود نباید از مبلغ مخارج تأمین مالی

تحمل شده طی آن دوره بیشتر باشد. (بند ۱۴)

-احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که:

الف. برای دارایی مربوط مخارجی در حال انجام باشد،

ب. مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد، و

ج. فعالیتهای لازم برای آماده سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد

- چنانچه عملیات ساخت فعالانه دارایی برای مدت طولانی متوقف شود، باید از احتساب مخارج تأمین مالی طی

مدت مزبور در بهای تمام شده دارایی خودداری کرد. (بند ۷۴)

- چنانچه به دلیل شرایط جوی معمول منطقه، اجرای عملیات ساختمانی در مقاطعی از سال امکانپذیر نباشد، در این

صورت احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی ادامه می یابد. (بند ۷۱)

- چنانچه ساخت بخشی از یک دارایی واجد شرایط به طور اساسی تکمیل شده باشد و هریک از بخشهای تکمیل

شده همزمان با ادامه ساخت سایر بخش ها قابل استفاده مورد نظر یا فروش باشد، باید احتساب مخارج تأمین مالی در بهای

تمام شده بخش های تکمیل شده را متوقف کرد. (بند ۷۴)

## استاندارد ۱۴: نحوه ارائه دارایی های جاری و بدهی های جاری

- سرمایه در گردش (خالص دارایی های جاری): به مازاد دارایی های جاری بر بدهی های جاری، خالص دارایی های جاری یا سرمایه در گردش و به مازاد بدهی های جاری بر دارایی های جاری خالص بدهی های جاری اطلاق می شود. (بند ۱)

- دو هدف از ارائه دارایی ها و بدهی های جاری و غیر جاری:

x ارائه معیار تقریبی از نقدینگی واحد تجاری

x ابزاری برای تشخیص آن حصه از منابع و تعهدات واحد تجاری که گردش مستمر دارد. (بند ۳)

- نقدینگی واحد تجاری، یعنی توانایی در انجام فعالیتهای روزمره، بدون مواجهه با مشکلات مالی است. (بند ۳)

- چرخه عملیاتی یک واحد تجاری، معمولاً متوسط فاصله زمانی بین تحصیل موادی که وارد فرایند عملیات می شود و تبدیل نهایی آنها به وجه نقد است. (بند ۴) یعنی مثلاً فاصله خرید مواد اولیه تا تبدیل آن به محصول و فروش محصول و دریافت وجه حاصل از فروش محصول.

- یک دارایی زمانی باید به عنوان دارایی جاری طبقه بندی شود که:

الف) انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی تر است، مصرف یا فروخته شود، یا به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است، تبدیل شود، یا

ب) وجه نقد یا معادل وجه نقدی باشد که استفاده از آن محدود نشده است. (بند ۱۱)

- اقلامی جزء دارایی های جاری منظور می شود که انتظار رود ظرف یک سال یا طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری، هر کدام طولانی تر است، به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است تبدیل شود و اقلامی در

بدهی های جاری محسوب می شود که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی تر است، تسویه گردد. (بند ۵)

- کلیه واحدهای تجاری، به استثنای آن دسته از واحدهای تجاری که در ارتباط با نحوه طبقه بندی و ارائه دارایی ها و

بدهی ها مشمول استانداردهای حسابداری خاص یا مفاد قوانین آمره مشخص است و نیز آن دسته از واحدهای تجاری که چرخه عملیاتی آنها نامشخص یا خیلی طولانی باشد، باید دارایی های جاری و بدهیهای جاری را به عنوان طبقاتی جداگانه در ترازنامه منعکس کنند واحدهای تجاری مذکور تجاری باید از ارائه جمع های فرعی برای دارایی ها و بدهی ها که در ذهن استفاده کنندگان صورت های مالی طبقه بندی موصوف را تداعی کند، پرهیز کنند. (بند ۶ و ۷)

- در واحد های تجاری دارای تداوم فعالیت، نقش دارایی های جاری به عنوان حفاظی در قبال تعهدات جاری همواره

مصدق ندارد. (بند ۸)

- موجودی مواد و کالا و کار در جریان پیشرفت پیمان های بلندمدت، صرف نظر از اینکه ممکن است اقلامی از آن

احتمالاً ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه یا یک چرخه عملیاتی معمول نقد نشود، به عنوان دارایی های جاری طبقه بندی می شوند. (بند ۱۲)

- بدهی های عندالمطالبه که انتظار رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه مطالبه شود و نیز آن قسمت از بدهی های

بلندمدتی که انتظار رود بر مبنای شرایط قرارداد مربوط، ظرف مدت یک سال از تاریخ ترازنامه به دین حال تبدیل شود

بدهی های بلند مدت قبلی که تا تاریخ ترازنامه سررسید آنها خواهد رسید جزء بدهیهای جاری طبقه بندی و توضیحات کافی در این مورد در یادداشت های توضیحی ارائه می شود. (بند ۱۴)

-در صورت باز پرداخت بدهی های کوتاه مدت از محل دارایی های غیر جاری بدهی مورد نظر علیرغم داشتن ویژگی های بدهی جاری تحت عنوان بدهی بلند مدت طبقه بندی می شود. (بند ۱۵)

-تهاتر در بدهی های جاری و دارایی های جاری مجاز نیست. (بند ۱۸)

## استاندارد ۱۵: سرمایه گذاری ها

-ویژگی متمایزکننده سرمایه گذاری به عنوان طبقه ای از دارایی ها، طریقه خاص کسب منافع اقتصادی آن است (بند ۷).

-این منافع اقتصادی ممکن است به یکی از اشکال زیر یا هر دوی آنها حاصل شود:

شکل اول: دریافت های ناشی از توزیع منافع، از قبیل سود تضمین شده و سود سهام است در مفهومی گسترده تر، این شکل دربرگیرنده شرایط مساعد تجاری است که از طریق یک سرمایه گذاری تجاری فراهم می آید.

شکل دوم: منفعت سرمایه ای است که منعکس کننده افزایش در ارزش مبادلاتی یک سرمایه گذاری طی دوره نگهداشت آن توسط واحد تجاری است. (بند ۷)

-تعریف سرمایه گذاری طبق این استاندارد تعریفی عام است با این حال اضافه می شود که تعریف مزبور، شامل اوراق سهام، اوراق مشارکت با حداقل سود تضمین شده، حق تقدم خرید سهام، کالاها غیر از آنهایی که به قصد مصرف یا خرید و فروش، در جریان فعالیتهای عادی واحد تجاری نگهداری شود و سپرده های سرمایه گذاری مدت دار بانکی میباشد ضمناً اقلام مزبور کلیه موارد را دربر نمی گیرد. (بند ۹)

- آن گروه از واحدهای تجاری که طبق الزامات استاندارد حسابداری ۱۴ با عنوان نحوه ارائه دارایی های جاری و بدهی های جاری و دارایی های جاری و غیرجاری را در صورت های مالی خود تفکیک می کنند باید سرمایه گذاری های جاری را به عنوان دارایی جاری و سرمایه گذاری های بلندمدت را به عنوان دارایی غیرجاری منعکس کنند. (بند ۱۳)

- سرمایه گذاری فقط زمانی به عنوان بلندمدت طبقه بندی می شود که

الف) قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا

ب) در عمل محدودیت هایی در توانایی واگذاری آن توسط واحد تجاری وجود داشته باشد. (بند ۱۵)

-تعریف سرمایه گذاری سریع معامله در بازار، دربرگیرنده دو شرط اصلی است اول وجود بازاری فعال که آزاد و قابل دسترس باشد و دوم اینکه قیمت های معاملاتی درچنین بازاری معلوم باشد و علنی اعلام شود به علاوه قیمت اعلام شده باید به گونه ای قابل اتکا بیانگر قیمتی باشد که بتوان براساس آن معامله کرد. (بند ۱۷)

-سرمایه گذاری سریع معامله در بازار بسته به شرایط، هم می توان به عنوان سرمایه گذاری جاری طبقه بندی کرد و هم در موارد مندرج در بند ۱۵ نکته سوم آن را سرمایه گذاری بلندمدت تلقی کرد. (بند ۱۸)

-بهای تمام شده یک سرمایه گذاری ، مخارج تحصیل آن، از قبیل کارمزد کارگزار، حق الزحمه ها و عوارض و مالیات را نیز در بر می گیرد لیکن شامل مخارج مالی تحمل شده در رابطه با ایجاد تدریجی یک سرمایه گذاری نیست. (بند ۲۲)

-به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم جمع مبلغ دفتری سرمایه گذاری قبلی و بهای تمام شده حق تقدم تحصیل شده به کل سهام موجود از بابت سرمایه گذاری مربوط تسهیم می شود. (بند ۲۲)

- چنانچه سرمایه گذاری تحصیل شده دربرگیرنده حداقل سود تضمین شده یا سود سهام تعلق گرفته و دریافت نشده باشد، بهای تمام شده سرمایه گذاری عبارت از بهای خرید بعد از کسر هرگونه سود تعلق گرفته و دریافت نشده خواهد بود. (بند ۲۳)

- سرمایه گذاری سریع معامله در بازار هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود ارزش بازار، یا اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش. (بند ۲۹)

- سایر سرمایه گذاری هایی که تحت عنوان دارایی جاری طبقه بندی می شود، باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود: اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، یا خالص ارزش فروش. (بند ۳۱)

- سرمایه گذاری هایی که تحت عنوان دارایی غیرجاری طبقه بندی می شود باید در ترازنامه به یکی از روشهای زیر منعکس شود: بهای تمام شده پس از کسر هرگونه ذخیره کاهش دائمی در ارزش یا مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین. (بند ۳۴)

- هرگاه سرمایه گذاری های سریع معامله ای که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است، به ارزش بازار منعکس شود، هرگونه افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه گذاری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود. (بند ۳۹)

- هرگاه سایر سرمایه گذاری های جاری یعنی غیر از سریع معامله در بازار به خالص ارزش فروش منعکس شود، هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه گذاری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود. (بند ۴۲)

- افزایش مبلغ دفتری سرمایه گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه منعکس شود نحوه ی برخورد مشابه استاندارد ۱۱ است. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی شده است، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان دارایی به عنوان درآمد شناسایی شود کاهش مبلغ دفتری یک قلم سرمایه گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان هزینه شناسایی شود چنانچه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه گذاری به حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود. (بند ۴۱)

- افزایش سرمایه به طور مستقیم از محل مازاد تجدید ارزیابی مجاز نیست. (بند ۴۵)

- هرگاه یک سرمایه گذاری واگذار شود، تفاوت عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود در مورد سرمایه گذاری های جاری سریع معامله که براساس پرتفوی سرمایه گذاری به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش نشان داده می شود، سود یا زیان واگذاری باید نسبت به بهای تمام شده تعیین شود. (بند ۴۵)

## استاندارد ۱۶: تسعیر ارزها

- هدف این است که تسعیر معاملات ارزی و عملیات خارجی به نحوی صورت گیرد که نتایج آن عموماً با آثار تغییرات نرخ ارز بر جریانهای وجوه نقد واحد تجاری و ارزش ویژه آن هماهنگی داشته باشد و این اطمینان را ایجاد کند که صورت های مالی تصویری مطلوب از نتایج عملکرد ارائه میدهد.

- **اقلام پولی** : عبارت است از وجه نقد و دارایی ها و بدهی هایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت یا پرداخت شود.

- **دارائی های غیر پولی**: عبارت است از دارائی هایی که پولی نباشد. مانند دارائی های ثابت.

- **عملیات خارجی** : عبارت است از یک واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته، مشارکت خاص یا شعبه واحد تجاری گزارشگر که فعالیتهای آن در خارج از ایران استقرار یافته یا اداره می شود.

- **واحد مستقل خارجی** : به آن دسته از عملیات خارجی اطلاق می شود که فعالیت های آن بخش لاینفک واحد تجاری گزارشگر را تشکیل نمی دهد.

- **واحد پول گزارشگری** : عبارت است از واحد پول مورد استفاده در ارائه صورت های مالی (در ایران ریال).

- **ارز** : عبارت است از هر واحد پولی به غیر از واحد پول گزارشگری.

- **تسعیر** : فرایندی است که از طریق آن، اطلاعات مالی مبتنی بر ارز، برحسب واحد پول گزارشگری بیان شود.

- **نرخ تسعیر** : عبارت است از نرخ تبدیل دو واحد پولی به یکدیگر (شامل انواع نرخ های برابری رسمی، قراردادی و غیره) که در فرایند تسعیر بکار گرفته می شود.

- **تفاوت تسعیر** : عبارت است از تفاوت ناشی از تسعیر میزان معینی از یک ارز به واحد پول گزارشگری با نرخ های تسعیر متفاوت.

- **خالص سرمایه گذاری در یک واحد مستقل خارجی** : عبارت است از سهم واحد تجاری گزارشگر در خالص دارایی های آن واحد مستقل خارجی.

- **ارزش منصفانه** : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده ای مطلع و مایل می توانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

- **عملیات حفاظی** : به اقداماتی اطلاق می شود که به منظور کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییرات قیمت

بازار، نرخ سود تضمین شده یا نرخ ارز صورت می گیرد. استقراض خارجی به منظور پوشش ریسک تغییرات نرخ ارز ناشی از سرمایه گذاری در یک واحد مستقل خارجی از جمله عملیات حفاظی است.

- معامله ارزی در زمان شناخت اولیه باید براساس نرخ تسعیر در تاریخ انجام معامله به **ریال** ثبت شود .

- منظور از **نرخ تسعیر** در تاریخ معامله ، نرخ ارز در لحظه انجام معامله است.

- در تاریخ ترانزنامه :

الف) **اقلام پولی** ارزی باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ ترانزنامه تسعیر شود

ب) **اقلام غیر پولی** که به بهای تمام شده تاریخی برحسب ارز ثبت شده است باید با استفاده از **نرخ تسعیر در**

**تاریخ انجام معامله** تسعیر شود.

ج) **اقلام غیر پولی** که به ارزش منصفانه برحسب ارز ثبت شده است باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ تعیین

ارزش منصفانه تسعیر شود.

- در شرایط معمول، **تسعیر به نرخ تاریخ ترازنامه** بهترین برآورد را به دست می دهد، به ویژه اگر واحد پول مربوط در بازارهای ارزی روز و سلف آزادانه معامله شود.

- در شرایط چند نرخ بودن ارز که در آن، تخصیص ارز برای برخی معاملات یا واحدهای تجاری مشمول مقررات خاص است، ثبت اولیه و تسعیر اقلام ارزی در تاریخ ترازنامه براساس نرخ ارز تعیین شده طبق مقررات ارزی مربوط (نرخ ارز رسمی) انجام می شود. (بند ۱۳)

- مبلغ دفتری اقلام ارزی، چه براساس بهای تمام شده تاریخی تعیین شده باشد و چه بر مبنای ارزش منصفانه، طبق این استاندارد به ریال تسعیر می شود.

- تفاوت‌های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخ هایی متفاوت با نرخ هایی که در ثبت اولیه این اقلام یا در تسعیر این اقلام در صورت های مالی دوره قبل بکار رفته است، باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود

- چنانچه نرخ تسعیر در فاصله تاریخ انجام معامله و تاریخ تسویه اقلام پولی مربوط به معاملات ارزی تغییر کند، تفاوت تسعیر بوجود می آید اگر معاملات در همان دوره وقوع تسویه شود کلیه تفاوت‌های تسعیر در همان دوره شناسایی می شود، لیکن هر گاه معاملات در یکی از دوره های مالی بعد تسویه شود، تفاوت تسعیر در هر یک از دوره های مالی تا دوره تسویه، با توجه به تغییر در نرخ های تسعیر طی آن دوره ها تعیین و شناسایی می شود.

- تفاوت های تسعیر معاملات انجام شده بین یک واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن و نیز بین واحدهای تجاری فرعی یک واحد تجاری اصلی، در صورت های مالی واحد تجاری همانند تفاوت های ناشی از معاملات انجام شده با سایر اشخاص، به عنوان بخشی از سود و زیان دوره گزارش می شود.

- تفاوت‌های تسعیر دارایی ها و بدهیهای ارزی شرکت‌های دولتی باید به حساب اندوخته تسعیر دارایی ها و بدهیهای ارزی منظور و در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی شود.

- چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب اندوخته مزبور بدهکار باشد، این مبلغ به سود و زیان همان دوره منظور می شود همچنین خالص تفاوت‌های تسعیری که به ترتیب فوق موجب تغییر اندوخته تسعیر طی دوره گردیده است، باید در صورت سود و زیان جامع دوره منعکس شود.

- در صورتی که مانده حساب ذخیره تسعیر دارایی ها و بدهیهای ارزی در پایان سال مالی از مبلغ سرمایه ثبت شده شرکت تجاوز نماید، مبلغ مازاد پس از طی مراحل قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه شرکت می باشد.

- تفاوت های تسعیر اقلام ارزی ممکن است در نتیجه کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در ارزش رسمی ریال باشد به نحوی که عملاً در مقابل آن حفاظی وجود نداشته باشد و کاهش یا افت مزبور بدهی هایی را تحت تأثیر قرار دهد که اخیراً و به طور مستقیم در ارتباط با تحصیل دارایی های ارزی ایجاد شده است و واحد تجاری قادر به تسویه آنها نیست این تفاوت‌های تسعیر باید به مبلغ دفتری دارایی مربوط منظور شود، به شرط آنکه مبلغ دفتری پس از تعدیل، از اقل بهای جایگزینی و مبلغ قابل باز یافت ناشی از فروش یا کاربرد آن دارایی تجاوز نکند.

- در مواردی که واحد تجاری قادر به تسویه بدهی ارزی ناشی از تحصیل دارایی یا تأمین حفاظ در مقابل آن باشد، تفاوت تسعیر در مبلغ دفتری دارایی منظور نمی شود در غیر این صورت، زیان تسعیر بخشی از مخارجی است که به طور مستقیم قابل انتساب به بهای تمام شده دارایی می باشد

- صورت های مالی آن دسته از عملیات خارجی که جزء لاینفک عملیات واحد تجاری گزارشگر است باید به ریال تسعیر شود عملیات تسعیر مبتنی بر این فرض است که معاملات انجام شده عملاً توسط واحد تجاری گزارشگر صورت گرفته است. (بند ۱۱)

- بهای تمام شده دارایی های ثابت مشهود با نرخ تسعیر در تاریخ خرید، ثبت و مستهلک می شود یا چنانچه آن دارایی ها به ارزش منصفانه نگهداری شود با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ تجدید ارزیابی تسعیر می شود. (بند ۳۲)

- بهای تمام شده موجودی های مواد و کالا به نرخ تسعیر در تاریخ تحمل مخارج مربوط تسعیر میگردد. (بند ۳۲)  
- مبلغ بازیافتنی یا خالص ارزش فروش یک قلم دارایی با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ تعیین مبلغ بازیافتنی یا خالص ارزش فروش آن دارایی تسعیر می شود. (بند ۳۲)

- در مورد معاملات انجام شده طی دوره، در عمل غالباً از نرخ استفاده می شود که تقریبی از نرخ واقعی رایج در تاریخ انجام معامله است به هر حال، چنانچه نوسانات نرخ تسعیر طی دوره عمده باشد، استفاده از نرخ میانگین قابل اتکا نخواهد بود. (بند ۳۳)

- در زمان واگذاری یک واحد مستقل خارجی، مبلغ انباشته تفاوت های تسعیر اقلام ارزی مربوط به آن واحد مستقل خارجی که تا پایان دوره مالی قبل در سر فصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس شده است باید در دوره واگذاری به حساب سود و زیان انباشته منظور شود. (بند ۴۱)

- در صورت واگذاری بخشی از حقوق مالی در واحد مستقل خارجی، تنها بخشی از مبلغ انباشته تفاوت های تسعیر مربوط که متناسب با بخش واگذار شده است به حساب سود و زیان انباشته منظور می شود کاهش مبلغ دفتری سرمایه گذاری در واحد مستقل خارجی در نتیجه کاهش ارزش آن، به عنوان واگذاری بخشی از سرمایه گذاری تلقی نمی شود و لذا در زمان کاهش ارزش سرمایه گذاری هیچ بخشی از تفاوت های تسعیر معوق به حساب سود و زیان انباشته منظور نمی شود. (بند ۴۲)

- در مواردی که عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر، به عنوان یک واحد مستقل خارجی تجدید

طبقه بندی می شود، تفاوت های تسعیر مربوط به دارایی های غیر پولی آن در تاریخ تجدید طبقه بندی به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی می شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می یابد. (بند ۴۴)

- زمانی که یک واحد مستقل خارجی به عنوان عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر، تجدید طبقه بندی می شود، مبالغ تسعیر شده مربوط به اقلام غیر پولی در تاریخ تغییر طبقه بندی به عنوان بهای تمام شده تاریخی آن اقلام در دوره تغییر و دوره های بعد از آن در نظر گرفته می شود تفاوت های تسعیری که قبلاً در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منظور شده است تا زمان واگذاری آن عملیات خارجی به حساب سود و زیان انباشته منظور نمی شود. (بند ۴۴)

**نمونه سؤالات تستی**

۱ طبقه بندی مانده تخصیص نیافته سود حاصل از تسعیرارزی بلند مدت شعب مستقل تحت کدامیک از سرفصل های زیر در ترازنامه تلفیقی مرکز و شعبه مناسب تر است؟ منبع تست: کنکور سراسری

الف ذخیره تفاوت نرخ تسعیر ارز  
ب اندوخته تفاوت تسعیر ارز  
ج درآمدهای انتقالی به دوره های آتی  
د سود حاصل از تسعیر به حساب سود و زیان سال بسته شده و فاقد مانده است

۲ طبق استاندارد های ایران، اقلام پولی ارزی با استفاده از کدامیک از نرخ های زیر تسعیر می شود؟ منبع تست:

کنکور سراسری

الف نرخ میانگین  
ب نرخ تسعیر در تاریخ معامله  
ج نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه  
د نرخ تسعیر در تاریخ تعیین ارزش منصفانه

۳ طبق استاندارد ایران اقلام درآمد و هزینه واحد مستقل خارجی در حالت عادی و در حالت یک اقتصاد با تورم حاد

چگونه تسعیر می شود؟ منبع تست: کنکور سراسری

الف میانگین نرخ های تسعیر شده - میانگین نرخ های تسعیر شده  
ب میانگین نرخ های تسعیر شده - نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه  
ج نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه - نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه  
د نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه - میانگین نرخ های تسعیر شده

**پاسخنامه:**

« ۱ گزینه چهارم، نکته ۱۲

« ۲ گزینه سوم، نکته ۶

« ۳ گزینه دوم، نکته ۳۳



## استاندارد ۱۷: دارایی های نامشهود

- استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان داراییهای نامشهود که در تاریخ ۱۳۸۶/۴/۳۰ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری شماره ۱۷ قبلی و همچنین ادغام با استاندارد حسابداری شماره ۷ با عنوان **حسابداری مخارج تحقیق و توسعه** می شود و الزامات آن در مورد صورت های مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

- اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :

**ارزش اقتصادی** : خالص ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن.

**ارزش باقیمانده** : مبلغ برآوردی که واحد تجاری در حال حاضر می تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی و واگذاری بدست آورد با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد.

**ارزش منصفانه** : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده ای مطلع و مایل می توانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

**استهلاک** : تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.

**بهای تمام شده** : مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه ازاهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل یا ایجاد آن، واگذار شده است، یا حسب مورد، مبلغی که در زمان شناخت اولیه براساس الزامات خاص سایر استانداردهای حسابداری، به آن دارایی تخصیص یافته است (مانند مخارج تأمین مالی).

**تحقیق** : پژوهشی نو و برنامه ریزی شده است که با هدف کسب دانش علمی یا فنی جدید انجام می شود.

**توسعه** : بکارگیری دستاوردهای تحقیقاتی یا سایر دانشها در قالب یک برنامه یا طرح برای تولید مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستمها یا خدمات جدید، یا بهسازی اساسی مواردی که قبلاً تولید یا ارائه گردیده و یا استقرار یافته است، پیش از آغاز تولید یا کاربرد تجاری.

**خالص ارزش فروش** : مبلغ وجه نقد یا معادل نقد که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه هزینه های مرتبط با فروش حاصل می شود.

**دارایی** : حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راه های دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است.

**دارایی نامشهود** : یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی و فاقد ماهیت عینی.

**دارایی های پولی** : وجه نقد و دارایی هایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت شود.

**زیان کاهش ارزش** : مزاد مبلغ دفتری یک دارایی نسبت به مبلغ بازیافتنی آن.

**مبلغ بازیافتنی** : خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هر کدام که بیشتر است.

**عمر مفید** : عبارت است از :

الف. مدت زمانی که انتظار می رود یک دارایی، مورد استفاده واحد تجاری قرار گیرد، یا

ب. تعداد تولید یا سایر واحدهای مقداری مشابه که انتظار می رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری تحصیل شود.

**مبلغ استهلاک پذیر :** بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده در صورت های مالی ، به کسر ارزش باقیمانده آن.

**مبلغ دفتری :** مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته مربوط به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می شود .

- **دارایی نامشهود** عبارت است از یک دارایی قابل تشخیص، غیر پولی و فاقد ماهیت عینی. ( بند ۵ )

- حساب های دریافتنی در زمره دارایی های نامشهود قرار نمی گیرد. ( بند ۷ )

- برخی دارایی های نامشهود ممکن است بر روی یا درون یک عنصر عینی از قبیل لوح های فشرده در مورد نرم افزار رایانه ای ، مدارک قانونی در مورد حق اختراع یا پروانه رسمی یا فیلم باشد در چنین شرایطی طبقه بندی قلم مزبور به عنوان دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود مستلزم قضاوت درباره این امر است که کدام عنصر مهم تر است. مثلاً نرم افزار رایانه ای مربوط به راه اندازی ماشین آلات، عملاً بخشی از ماشین آلات است و بنابراین در سر فصل دارایی های ثابت مشهود طبقه بندی می شود. ( بند ۸ )

-سرقفلی واحد تجاری که از کل واحد تجاری یا سایر دارایی های واحد تجاری قابل تشخیص نیست به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی شود، حتی اگر دارای منافع اقتصادی آتی باشد. ( بند ۹ )

-یک دارایی هنگامی معیار قابلیت تشخیص را در تعریف دارایی نامشهود احراز می کند که یکی از شرایط زیر را داشته باشد : ( بند ۱۲ )

۱-جداشدنی باشد، یعنی بتوان آن را به منظور فروش، انتقال، اعطای حق امتیاز، اجاره یا مبادله به صورت جداگانه یا همراه با یک قرارداد، دارایی یا بدهی مرتبط از واحد تجاری جدا کرد، یا  
۲-از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، صرف نظر از اینکه آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.

-یک قلم تنها هنگامی به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می شود که: ( بند ۱۱، ۱۲ )

۱-با تعریف دارایی نامشهود مطابقت داشته باشد

۲-معیارهای شناخت زیر احراز شده باشد:

۱-۲) جریان منافع اقتصادی آتی دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

۲-۲) بهای تمام شده دارایی به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد

-توانایی استفاده از دارایی نامشهود، مستلزم داشتن کنترل بر آن دارایی است یک واحد تجاری هنگامی بر دارایی نامشهود کنترل دارد که دو شرط زیر را داشته باشد. ( بند ۱۷ )

۱-قدرت کسب منافع اقتصادی آتی ناشی از آن را داشته باشد معمولاً از حق قانونی مانند حق تکثیر و حق تألیف ناشی می شود .

۲-از دسترسی دیگران به آن منافع جلوگیری کند مانند موظف کردن کارکنان به حفظ اطلاعات محرمانه.

-یک دارایی نامشهود به هنگام شناخت اولیه باید به **بهای تمام شده** اندازه گیری شود. ( بند ۲۲ )

- بهای تمام شده دارایی نامشهود متشکل از اجزای زیر است : ( بند ۲۲ )

۱- بهای خرید شامل عوارض و مالیات غیر قابل استرداد خرید .

۲- مخارج مستقیم تحمل شده برای آماده سازی دارایی جهت استفاده.

- در صورت خرید دارایی با شرایط اعتباری، **بهای تمام شده معادل بهای نقدی** است. مابه التفاوت بهای نقدی با

مجموع پرداخت ها با عنوان هزینه سود تضمین شده در دوره های استفاده از اعتبار شناسایی می شود. ( بند ۲۲ )

- برای محاسبه بهای خرید، تخفیفات تجاری تخفیفات کسر می شود. ( بند ۲۲ )

- مخارج زیر جزء بهای تمام شده دارایی نامشهود **نیست** : ( بند ۲۳ )

۱- مخارج معرفی محصول یا خدمت (هزینه های فروش و توزیع است)

۲- مخارج انجام فعالیت تجاری در یک محل جدید یا با یک گروه جدید از مشتریان مثل آموزش کارکنان

۳- مخارج اداری، عمومی و فروش .

- شناسایی مخارج در مبلغ دفتری یک دارایی نامشهود، هنگامی که دارایی آماده بهره برداری است، متوقف می شود

بنابراین مخارج تحمل شده برای استفاده یا بکارگیری مجدد یک دارایی نامشهود، در مبلغ دفتری آن منظور نمی شود برای

مثال مخارج زیر در مبلغ دفتری دارایی منظور نمی شود: ( بند ۲۴ )

۱- مخارج تحمل شده برای یک دارایی آماده بهره برداری که هنوز استفاده از آن شروع نشده است.

۲- زیان های عملیاتی اولیه از قبیل زیان های تحمل شده در مرحله عرضه اولیه محصولات جدید حاصل از دارایی.

- در ترکیب های تجاری نحوه برخورد با دارایی های نامشهود به شرح زیر است:

واحد تحصیل کننده در تاریخ تحصیل، دارایی نامشهود واحد تحصیل شده را در صورتی جدا از سرقفلی شناسایی می

کند که ارزش منصفانه آن دارایی را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، صرفنظر از اینکه واحد تحصیل شده، پیش

از ترکیب تجاری، دارایی را شناسایی کرده باشد یا خیر. ( بند ۲۷ )

- در صورتی که ارزش منصفانه هر کدام از دارایی های مکمل یک علامت تجاریز قبیل نشان تجاری، اسم تجاری،

فرمول ها، دستورالعملها و مهارت های فنی مرتبط) به صورتی اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد، واحد تحصیل کننده می

تواند مجموع آنها را به عنوان یک دارایی شناسایی کند، مشروط بر اینکه آن دارایی ها دارای عمر مفید مشابهی باشند. ( بند

۳۲ )

- یک یا چند دارایی نامشهود ممکن است در ازای تمام یا بخشی از یک یا چند دارایی غیر پولی، یا ترکیبی از دارایی

های پولی و غیر پولی تحصیل شود بهای تمام شده اینگونه دارایی های نامشهود به شرح زیر اندازه گیری می شوند. ( بند

۳۴ )

الف) اگر معاوضه دارای محتوای تجاری باشد: بهای تمام شده دارایی نامشهود تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه گیری می شود.

ب) اگر معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و دارایی واگذار شده به نحو اتکاپذیر قابل اندازه گیری نباشد: بهای تمام شده دارایی نامشهود تحصیل شده به مبلغ دفتری دارایی واگذار شده اندازه گیری می شود.

- یک معاوضه در صورتی دارای محتوای تجاری است که: ( بند ۳۱ )

الف) ریسک، زمانبندی و مبلغ جریان های نقدی دارایی تحصیل شده و جریان های نقدی دارایی واگذار شده متفاوت باشد، یا

ب) ارزش اقتصادی آن قسمت از عملیات واحد تجاری که معاوضه مربوط به آن می شود، در نتیجه معاوضه تغییر کند، و

ج) تفاوت های موجود در بندهای (الف) یا (ب)، نسبت به ارزش منصفانه دارایی های معاوضه شده قابل توجه باشد.

- برای تعیین محتوای تجاری معاوضه، ارزش اقتصادی قسمتی از عملیات واحد تجاری که معاوضه مربوط به آن است، باید بر اساس جریان های نقدی پس از مالیات محاسبه شود. ( بند ۳۱ )

- در صورتی که واحد تجاری بتواند ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده یا دارایی واگذار شده را به گونه ای اتکاپذیر تعیین کند، ارزش منصفانه دارایی واگذار شده با در نظر گرفتن مبلغ وجه نقد یا معادل وجه نقد انتقال یافته، برای اندازه گیری بهای تمام شده دارایی تحصیل شده بکار می رود، مگر اینکه ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده معتبرتر باشد. ( بند ۳۶ )

- سرقفلی ایجاد شده در واحد تجاری به سه علت، حائز معیارهای شناخت به عنوان دارایی نمی باشد. ( بند ۳۷ )

الف) حقوقی قابل کنترل نیست،

ب) منافع اقتصادی آتی مشخصی ایجاد نمی کند،

ج) بهای تمام شده آن نیز به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری نیست

- به منظور ارزیابی اینکه یک دارایی نامشهود ایجاد شده داخلی حائز معیارهای شناخت است، واحد تجاری ایجاد دارایی را در دو گروه طبقه بندی می کند: ( بند ۳۹ )

الف) **مرحله تحقیق:** مخارج تحقیق در هنگام وقوع باید به عنوان هزینه شناسایی گردد. ( بند ۴۱ )

ب) **مرحله توسعه:** در صورت داشتن شرایطی، می تواند دارایی نامشهود باشد و گرنه به عنوان هزینه شناسایی می شود. ( بند ۴۴ )

- **مخارج توسعه** تنها در صورت اثبات تمام شرایط زیر به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می شود: ( بند ۴۴ )

الف) امکان پذیری تکمیل دارایی نامشهود از نظر فنی، به گونه ای که برای استفاده یا فروش آماده شود.

- ب) قصد واحد تجاری برای تکمیل دارایی نامشهود و استفاده یا فروش آن .  
 ج) توانایی واحد تجاری برای استفاده یا فروش دارایی نامشهود.  
 د) ایجاد منافع اقتصادی آتی توسط دارایی نامشهود  
 ه) دسترسی به منافع کافی فنی، مالی و سایر منابع برای تکمیل، توسعه و استفاده یا فروش دارایی نامشهود  
 و) توانایی واحد تجاری برای اندازه گیری مخارج قابل انتساب به دارایی نامشهود به گونه ای اتکاپذیر

چنانچه نتوان مرحله تحقیق را از مرحله توسعه یک پروژه داخلی ایجاد دارایی نامشهود تمیز داد، در این صورت فرض می شود مخارج پروژه در مرحله تحقیق واقع شده است. (بند ۴۲)

- نمونه‌هایی از **فعالیت‌های تحقیق** به شرح زیر است:

- الف. فعالیت‌هایی با هدف دستیابی به دانش جدید،  
 ب. جستجو برای ارزیابی و انتخاب نهایی موارد کاربرد یافته‌های تحقیق یا سایر دانش‌ها،  
 ج. جستجوی جایگزین‌هایی برای مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستمها یا خدمات، و  
 د. فرموله کردن، طراحی، ارزیابی و انتخاب نهایی جایگزین‌های ممکن برای مواد، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستمها یا خدمات جدید یا بهبود یافته.

- نمونه‌هایی از **فعالیت‌های توسعه** به شرح زیر است:

- الف. طراحی، ساخت و آزمایش نمونه‌ها و مدلها قبل از مرحله تولید یا استفاده،  
 ب. طراحی تجهیزات، الگوها و قالبها براساس فناوری جدید،  
 ج. طراحی، ساخت و بهره‌برداری از تجهیزات نمونه‌سازی در حدی که از نظر اقتصادی، تولید تجاری تلقی نشود، و  
 د. طراحی، ساخت و آزمایش جایگزین انتخابی برای مواد خام، تجهیزات، محصولات، فرایندها، سیستمها یا خدمات جدید یا بهسازی شده.

- اگر دوشروط زیر برقرار باشد:

- شرط ۱-** مربوط به یک پروژه تحقیق یا توسعه در جریان باشد که به صورت جداگانه یا از طریق ترکیب تجاری تحصیل و به عنوان یک دارایی نامشهود شناسایی شده است، و  
**شرط ۲-** بعد از تحصیل آن پروژه واقع شود.  
 آنگاه مخارج بعدی مربوط به تحقیق و توسعه بدین صورت شناسایی میشوند: (بند ۳۳ و ۳۲)  
 الف) در صورتی که مخارج تحقیق باشد، هنگام وقوع به عنوان **هزینه شناسایی** می شود.  
 ب) در صورتی که مخارج توسعه باشد و حائز معیارهای شناخت طبق بند ۴۴ نکته ۲۶ نباشد، هنگام وقوع به عنوان **هزینه شناسایی** می شود.  
 ج) در صورتی که مخارج توسعه باشد و معیارهای شناخت به عنوان دارایی نامشهود طبق بند ۴۴ را داشته باشد، به مبلغ دفتری پروژه تحقیق و توسعه افزوده می شود.

- علائم تجاری، حق نشر و ارقام دارای ماهیت مشابه که در داخل واحد تجاری ایجاد شده نباید به عنوان دارایی های

نامشهود شناسایی شوند. (بند ۴۹)

-مخارج انجام شده برای علائم تجاری، حق نشر و ارقام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل واحد تجاری به

عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی شوند. (بند ۱۲)

- مخارج زیر جزئی از بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل واحد تجاری نیست: ( بند ۱۳)

۱- مخارج اداری و عمومی و فروش مگر اینکه بتوان این مخارج را به طور مستقیم با تحصیل دارایی یا آماده سازی آن

برای استفاده مورد نظر ارتباط داد

۲- زیان های عملیاتی اولیه که تا قبل از رسیدن به سطح عملکرد برنامه ریزی شده دارایی ایجاد شود

۳- هزینه های ناشی از عدم کارایی

۴- مخارج آموزش کارکنان جهت استفاده عملیاتی از دارایی.

- مخارج تحمل شده برای دارایی های نامشهود باید در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود مگر اینکه : (بند

۱۴)

۱- بخشی از مخارج یک دارایی نامشهود را تشکیل دهد که حائز معیارهای شناخت باشد. یا

۲- آن قلم در یک ترکیب تجاری تحصیل شده باشد و نتوان آن را به عنوان دارایی نامشهود شناسایی کرد. در این

موارد، مخارج مزبور را باید بخشی از مبلغ قابل انتساب به سرقفلی حساب کرد.

- مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد ارقام نامشهود که در صورت های مالی قبلی به عنوان هزینه شناسایی شده است

، نباید بعداً به عنوان بخشی از دارایی نامشهود شناسایی شود. (بند ۵۷)

- واحد تجاری باید یکی از دو روش "بهای تمام شده" یا "تجدید ارزیابی" را به عنوان رویه حسابداری برای اندازه

گیری دارایی نامشهود انتخاب کند و آن را در مورد تمام ارقام یک طبقه دارایی نامشهود به کار گیرد. (بند ۵۸)

- چنانچه ارزش منصفانه به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی پس از کسر

استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعدی ارائه کرد. (بند ۶۲)

- واحد تجاری در صورتی باید عمر مفید دارایی نامشهود را نامعین (نامعین به معنی نامحدود نیست) تلقی کند که

بر مبنای تحلیل کلیه عوامل مربوط، نتواند محدوده ای برای دوره ای که انتظار می رود دارایی، جریان نقدی ورودی ایجاد

نماید، پیش بینی کند. (بند ۶۵)

- اصطلاح نامعین به معنی نامحدود نیست. عمر مفید دارایی نامشهود تنها منعکس کننده آن بخش از مخارج آتی

مورد نیاز برای نگهداری دارایی در سطح عملکرد استاندارد آن و توانایی و قصد واحد تجاری برای رسیدن به آن سطح است. (

بند ۶۸)

- اگر حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی برای دوره محدودی باشد که قابل تمدید است، عمر مفید دارایی نامشهود

تنها در صورتی شامل دوره های قابل تمدید خواهد بود که شواهد پشتیبانی کننده تمدید دوره، بدون صرف مخارج عمده

توسط واحد تجاری، وجود داشته باشد. (بند ۷۱)

-روش استهلاک باید الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری را منعکس کند چنانچه آن الگو به نحو اتکاپذیر قابل تعیین نباشد باید از روش خط مستقیم استفاده شود. (بند ۷۴)

-در برخی شرایط، منافع اقتصادی دارایی به جای اینکه منجر به هزینه شود، در تولید سایر دارایی های واحد تجاری جذب می شود در این موارد، استهلاک بخشی از بهای تمام شده این دارایی ها را تشکیل میدهد و به مبلغ دفتری آنها اضافه می شود. (بند ۷۶)

-ارزش باقیمانده دارایی نامشهود بر مبنای مبلغ قابل بازیافت ناشی از واگذاری آن برآورد می شود. (بند ۷۱)

-دوره و روش استهلاک یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود. (بند

(۸۲)

-دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلک شود. (بند ۳۳)

-واحد تجاری باید آزمون کاهش ارزش دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین را از طریق مقایسه مبلغ بازیافتنی با مبلغ دفتری آن در مقاطع زیر انجام دهد:

۱- به صورت سالانه، و

۲- زمانی که شواهدی در خصوص کاهش ارزش دارایی نامشهود وجود داشته باشد انجام دهد. (بند ۸۴)

-سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی نامشهود که معادل تفاوت عواید خالص حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری دارایی است باید به عنوان درآمد یا هزینه غیر عملیاتی در سود و زیان شناسایی شود. (بند ۱۲)

-تفاوت بین مبلغ اسمی و معادل قیمت نقدی مابه ازای قابل دریافت به عنوان درآمد شناسایی می شود. (بند ۱۴)

-سرقفلی محل کسب تنها زمانی به عنوان دارایی قابل شناسایی است که از اشخاص دیگر در مقابل پرداخت وجه نقد

یا معادل وجه نقد یا سایر ما به ازاهای غیر نقد خریداری شده باشد که در این صورت در سرفصل دارایی های نامشهود

گزارش می شود. (پیوست ۱ بند ۱)

-هزینه های تاسیس در تعریف دارایی ها قرار نمی گیرد و در زمان تحمل به عنوان هزینه دوره منظور می شود.

(پیوست ۱ بند ۱۱)

## استاندارد ۱۸: صورت های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی

- سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته در صورت های مالی جداگانه که توسط واحد تجاری اصلی ارائه می شود، براساس منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص دارایی های واحد سرمایه پذیر به حساب گرفته می شود. (بند ۴)

-سهم اقلیت آن بخش از سود و زیان و خالص دارایی های یک واحد تجاری فرعی با در نظر گرفتن تعدیلات تلفیقی،

که قابل انتساب به سهامی است که به طور مستقیم یا غیر مستقیم از طریق واحد های تجاری فرعی دیگر، به واحد تجاری

اصلی تعلق ندارد. (بند ۴)

هر واحد تجاری اصلی، باید صورت های مالی تلفیقی را تهیه و صورت های مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند  
استثناء از این قاعده زمانی است که واحد تجاری اصلی ۴ شرط زیر را همزمان داشته باشد:

۱- واحد اصلی، خود واحد تجاری فرعی و تماما متعلق به واحد تجاری اصلی دیگر باشد یا واحد اصلی، خود واحد فرعی  
یک واحد دیگر با مالیات کمتر از ۲۲٪ سهام اما صاحبان سهام علیرغم آگاهی از قصد واحد تجاری اصلی برای عدم ارائه  
صورت های مالی تلفیقی، مخالفت خود را اعلام نکرده باشند

۲- سهام یا سایر اوراق بهادار آن واحد در بازارهای در دسترس عموم معامله نشود

۳- واحد اصلی، برای عرضه هر گونه اوراق بهادار به عموم صورت های خود را به هیات پذیرش اوراق بهادار تحویل

نداده باشد

۴- واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی آن واحد، صورت های مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عموم را براساس

استانداردهای حسابداری تهیه کند. (بند ۶)

- استفاده کنندگان اصلی صورت های مالی تلفیقی، سرمایه گذاران در واحد تجاری اصلی هستند. (بند ۸)

- صورت های مالی تلفیقی باید واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن را در برگیرد. (بند ۹)

- برای تهیه صورت های مالی تلفیقی، صورت های مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن با جمع

کردن اقلام مشابه دارایی ها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه ها با یکدیگر ترکیب می شود. (بند ۱۴)

- زیان ها و سود های تحقق نیافته ی ناشی از معاملات درون گروهی که بر مبلغ دفتری دارایی ها تاثیر گذاشته است

باید به طور کامل حذف شود مگر در حالت زیان تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله شده را نتوان بازیافت کرد. (بند های

۱۵ و ۱۶)

- برای حذف سود یا زیان تحقق نیافته مربوط به دارایی های فروخته شده توسط فرعی به اصلی یا سایر واحدهای

تجاری فرعی گروه، مبلغ آن بین اقلیت و واحد تجاری اصلی تسهیم می شود. (بند ۱۷)

- مانده حساب ها و معاملات فی مابین واحدهای تجاری مشمول تلفیق شامل فروش، هزینه ها و سود سهام باید

حذف شود. (بند ۱۸)

- معاملات بین واحدهای تجاری منظور شده در تلفیق با دارایی ها و بدهی هایی سر و کار دارد که کلا تحت کنترل

گروه است حتی اگر مالکیت بر آنها صد در صد نباشد. (بند ۱۹)

- سود یا زیان حاصل از معاملات با آن گروه از واحدهای تجاری که از تلفیق مستثنی شده اند، حذف نمی شود مگر

اینکه به دلیل وجود نفوذ قابل ملاحظه، واحد تجاری مورد نظر به عنوان واحد تجاری وابسته تلقی شود. (بند ۱۹)

- مبلغ دفتری سرمایه گذاری واحد تجاری اصلی در هر یک از واحدهای تجاری فرعی و سهم واحد تجاری اصلی از

حقوق صاحبان سرمایه هر یک از آنها حذف می شود. (بند ۲۲)

- خالص دارایی های قابل انتساب به اقلیت در تاریخ ترازنامه باید به عنوان سهم اقلیت در ترازنامه ی تلفیقی در

بخش حقوق صاحبان سهام جدا از حقوق صاحبان سهام واحد اصلی ارائه شود. (بند ۲۱)

- سود یا زیان خالص عملیات در حال تداوم طی دوره که قابل انتساب به اقلیت است باید تحت عنوان سهم اقلیت به

طور جداگانه ذیل صورت سود و زیان تلفیقی ارائه شود. (بند ۲۲)

- سودها و زیان های واحد تجاری فرعی باید به نسبت میزان مالکیت واحد تجاری و اصلی بین آنها تقسیم شود. (بند

۲۳)



- سهم اقلیت از خالص دارایی های واحدهای تجاری فرعی باید متناسب با سهم آنان از ارزش منصفانه خالص دارایی های قابل تشخیص واحد تجاری فرعی در تاریخ تحصیل به علاوه سهم آنان از تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه از تاریخ تحصیل واحد تجاری به بعد محاسبه شود. (بند ۲۴)
- سرفلی ناشی از واحد تجاری فرعی باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به واحد تجاری اصلی است شناسایی شود. (بند ۲۴)
- مانده بدهکار سهم اقلیت معرف خالص بدهی های قابل انتساب به اقلیت در واحدهای تجاری فرعی است و طلب از ایشان محسوب نمی شود. (بند ۲۶)
- رویه های حسابداری مورد استفاده واحد تجاری فرعی و اصلی در رویدادهای مشابه باید یکسان باشد در غیر این صورت صورت های مالی واحد تجاری مزبور در هنگام تهیه صورت های مالی تلفیقی باید تعدیل شود. (بند ۲۹)
- هر گاه بخشی از سهام واحد اصلی در مالکیت واحد فرعی باشد، این سهام باید به بهای تمام شده به شکل یه رقم کاهنده جزء حقوق صاحبان سهام واحد تجاری اصلی در ترازنامه منظور شود. (بند ۳۱)

## استاندارد ۱۹: ترکیب واحدهای تجاری

### - تعاریف:

- **تاریخ تحصیل:** تاریخی است که در آن، کنترل خالص دارایی ها و عملیات واحد تحصیل شده به طور مؤثر به واحد تحصیل کننده انتقال می یابد.
- **دارایی های پولی:** دارایی های غیر نقدی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت شود.
- **کنترل:** توانایی راهبری سیاست های مالی و عملیاتی به منظور کسب منافع اقتصادی است. (بند ۹)
- اگر یک واحد تجاری در حال ترکیب، مالکیت بیش از نصف سهام با حق رأی واحد دیگر را تحصیل کند، کنترل آن واحد را بدست می آورد. (بند ۱۴)
- **تحصیل:** معامله ای است که از طریق آن، کنترل خالص دارایی ها و عملیات یک واحد تجاری دیگر در ازای انتقال دارایی ها، تقبل بدهی یا صدور سهام، به دست می آید
- استفاده از **روش خرید** سبب می شود تحصیل یک واحد یا فعالیت تجاری همانند تحصیل یک دارایی به حساب گرفته شود. این روش حسابداری به این دلیل مناسب است که مبنای ثبت تحصیل در روش خرید، بهای تمام شده است و بهای تمام شده نیز براساس معامله زیربنای تحصیل، تعیین می شود. (بند ۱۱)
- دید روش خرید به ترکیب تجاری از نگاه واحد تحصیل کننده است. (بند ۱۸)
- **بهای تمام شده ترکیب تجاری** عبارت است از وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی و ارزش منصفانه سایر مابه ازاهای خرید واگذار شده در تاریخ تحصیل توسط واحد تحصیل کننده به اضافه هر گونه مخارج تبعی مستقیم ترکیب.
- کاربرد روش خرید از تاریخ تحصیل یعنی تاریخی که واحد تحصیل کننده در آن، کنترل واحد تحصیل شده را به گونه ای مؤثر بدست می آورد شروع می شود. (بند ۲۳)
- اگر شرکت فرعی بدهی احتمالی داشت نمی توان ذخیره گرفت. (بند ۸۱)
- بابت بدهی های مربوط به زیان عملیاتی آتی نیز نمی توان ذخیره شناسایی کرد. (بند ۸۱)

- **سرقفلی**: مزاد بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل کننده از ارزش منصفانه دارایی ها و بدهی های قابل تشخیص در تاریخ معامله. (بند ۸۵)

- در رابطه با سهم اقلیت سرقفلی شناسایی نمی شود. (بند ۸۶)

- **عمر مفید سرقفلی** بر اساس فرض قابل رد، از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر ۲۱ سال است. (بند ۸۳)

- **روش استهلاک** باید نشان دهنده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی سرقفلی باشد برای مستهلک کردن سرقفلی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعدکننده ای دال بر مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد. (بند ۸۹)

- استهلاک سرقفلی باید به عنوان هزینه دوره شناسایی شود. (بند ۴۱)

- **آزمون کاهش ارزش**: اگر سرقفلی جریان منافع اقتصادی آتی را نشان ندهد تا حد مبلغ قابل بازیافت شناسایی و مابه التفاوت هزینه دوره است. (بند ۴۷)

- اگر رویدادها یا تغییر شرایط، حاکی از قابل بازیافت نبودن مبلغ دفتری سرقفلی باشد، واحد تجاری باید مبلغ قابل بازیافت سرقفلی را به منظور شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد کند. (بند ۴۹)

- تغییرات جدید در این استاندارد:

الف در استاندارد جدید روش **اتحاد منافع** حذف شده است و از روش **خرید** استفاده می شود. (بند ۸ پیشگفتار)

ب سهم اقلیت بر اساس ارزش منصفانه خالص دارایی های قابل تشخیص واحد تجاری فرعی محاسبه می شود. (بند ۴ پیشگفتار)

ج **سرقفلی منفی و نحوه حسابداری آن حذف شده است**. (بند ۵ پیشگفتار)

- حسابداری کلیه ترکیب های تجاری بر اساس روش خرید است و دارایی ها و بدهی ها بر اساس ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل شناسایی می شود. (بند ۱)

- سرقفلی شناسایی و مستهلک می گردد و در مورد آن آزمون کاهش ارزش نیز صورت می گیرد. (بند ۱)

- موارد عدم استفاده از استاندارد ۱۹ شامل:

الف مشارکت های خاص روش ارزش ویژه ناخالص

ب فعالیت های تحت کنترل مشترک. (بند ۸)

- کنترل یک یا چند واحد تجاری توسط واحد تجاری که فعالیت تجاری نباشد ترکیب تجاری نیست سرقفلی

شناسایی نمی شود و مثل خرید دارایی است. (بند ۴)

- ترکیب می تواند به دو طریق باشد :

الف. خرید حقوق مالکانه

ب. خرید کل یا بخشی از خالص دارایی های یک واحد تجاری توسط واحد دیگر، در ازای صدور سهام، پرداخت وجه نقد یا واگذاری سایر دارایی ها. (بند ۵)

- ترکیب می تواند به صورت معامله ای بین سهامداران واحدهای ترکیب شونده یا بین یک واحد تجاری و سهامداران واحد تجاری دیگر باشد. ترکیب تجاری ممکن است متضمن ایجاد یک واحد جدید برای کنترل واحدهای ترکیب شونده، انتقال خالص دارایی های یک یا چند واحد ترکیب شونده به واحد تجاری دیگر یا انحلال یک یا چند واحد ترکیب شونده باشد بند ۵

-تحصیل کننده واحد تجاری اصلی و تحصیل شده واحد تجاری فرعی نامیده می شود در این موارد، واحد تحصیل کننده باید الزامات این استاندارد را در صورت های مالی تلفیقی خود بکار گیرد و سرمایه گذاری را در صورت های مالی جداگانه خود، براساس استاندارد حسابداری ۱۸ با عنوان صورت های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی منعکس کند. (بند ۶)

-در ترکیب تجاری از نوع تحصیل خرید سهام رابطه اصل و فرع می تواند شکل گیرد ولی در خرید خالص دارایی های واحد دیگر امکان پذیر نیست. (بند ۷)

## استاندارد ۲۰: حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته

**واحد تجاری وابسته:** عبارت است از یک واحد سرمایه پذیر که واحد سرمایه گذار در آن نفوذ قابل ملاحظه دارد ، اما واحد تجاری فرعی یا مشارکت خاص واحد سرمایه گذار نیست .

**نفوذ قابل ملاحظه:** عبارت است از توانایی مشارکت در تصمیم گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل سیاستهای مزبور .

**کنترل:** عبارت است از توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیتهای آن .

**واحد تجاری فرعی:** عبارت است از یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است .

**روش ارزش ویژه:** یک روش حسابداری است که براساس آن سرمایه گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می شود و پس از آن بابت تغییر در سهم واحد سرمایه گذار از خالص داراییهای واحد سرمایه پذیر پس از تاریخ تحصیل ، تعدیل می شود . سهم واحد سرمایه گذار از نتایج عملکرد واحد سرمایه پذیر در صورت سود و زیان منعکس می شود .

ویژگیهای اصلی روش ارزش ویژه به شرح زیر است:

الف. سرمایه گذاری ابتدا به بهای تمام شده ثبت می شود،

ب. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به میزان سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل افزایش یا کاهش می‌یابد،

ج. سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل، در صورت سود و زیان واحد سرمایه‌گذار منظور می‌شود،

د. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به میزان سود سهام دریافتی یا دریافتنی از واحد سرمایه‌پذیر کاهش می‌یابد،

ه. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در صورت لزوم، به میزان سهم واحد سرمایه‌گذار از تغییر در حقوق صاحبان سرمایه واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل که آثار آن در صورت سود و زیان واحد سرمایه‌پذیر انعکاس نیافته است (از قبیل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود) تعدیل می‌شود.

برای محاسبه مبالغی که با استفاده از روش ارزش ویژه در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس می‌شود از ضوابطی مشابه با ضوابط تلفیق استفاده می‌شود

**روش بهای تمام شده:** یک روش حسابداری است که براساس آن سرمایه‌گذاری به بهای تمام‌شده ثبت می‌شود. در این روش، واحد سرمایه‌گذار، سود حاصل از سرمایه‌گذاری را تنها تا میزانی که به عنوان درآمد شناسایی می‌کند که از محل سودهای خالص انباشته واحد سرمایه‌پذیر بعد از تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری، دریافت می‌شود.

در روش بهای تمام‌شده، سرمایه‌گذاری در سایر واحدهای تجاری در زمان خرید به بهای تمام‌شده ثبت می‌شود. واحد سرمایه‌گذار، تنها سود سهام دریافتی یا دریافتنی از محل سودهای تحصیل‌شده توسط واحد سرمایه‌پذیر "بعد از تاریخ تحصیل" را به عنوان درآمد شناسایی می‌کند. سود سهام دریافتی یا دریافتنی از محل سود قبل از تاریخ تحصیل به عنوان بازیاخت بخشی از بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به آن میزان کاهش می‌یابد.

### تفاوت روشهای ارزش ویژه و بهای تمام‌شده

تفاوتهای عمده روشهای ارزش ویژه و بهای تمام‌شده به شرح زیر است:

الف. در روش بهای تمام‌شده، سودهای تقسیم‌نشده و زیانهای تحمل‌شده به وسیله واحد سرمایه‌پذیر در صورت‌های مالی واحد سرمایه‌گذار منعکس نمی‌شود. به علاوه، با محدود کردن شناسایی درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری به سود سهام دریافتی یا دریافتنی از واحد سرمایه‌پذیر، لزوماً ارتباطی بین سود سهام ناشی از سرمایه‌گذاری افشا شده در صورت‌های مالی واحد سرمایه‌گذار و نتایج عملکرد واقعی واحد سرمایه‌پذیر در دوره‌های مالی مختلف وجود ندارد.

ب. در روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذار سهم خود از سود، زیان و اندوخته‌های واحد تجاری وابسته را صرفنظر از میزان توزیع سود به وسیله واحد سرمایه‌پذیر، شناسایی می‌کند.

### ارتباط واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر

سرمایه‌گذاری در سایر واحدهای تجاری، ابزاری رایج برای گسترش دامنه فرصتها یا فعالیتهای یک واحد تجاری است. در مواردی ارتباط بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر از ارتباط معمول بین واحد تجاری و سهامدار، فراتر

نمی‌رود. اما، در موارد دیگر، ارتباطی خاص بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر وجود دارد که ویژگی آن، توان واحد سرمایه‌گذار در کنترل یا اعمال نفوذ بر سیاستهای مالی و یا عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر است.

در مواردی که چنین ارتباط خاصی بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر وجود دارد، واحد سرمایه‌پذیر یا یک واحد تجاری فرعی یا یک واحد تجاری وابسته (طبق تعاریف این استاندارد) است. تفاوت بین واحد تجاری فرعی و واحد تجاری وابسته، عموماً در میزان توانایی واحد سرمایه‌گذار برای اعمال نفوذ در سیاستهای مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر است. در مورد واحد تجاری فرعی، توان اعمال نفوذ به دلیل کنترل واحد سرمایه‌گذار بر واحد سرمایه‌پذیر فراگیر است. در مورد واحد تجاری وابسته توان اعمال نفوذ کمتر از تسلط فراگیر است و واحد سرمایه‌گذار فاقد کنترل بر واحد سرمایه‌پذیر می‌باشد. برای اینکه یک واحد سرمایه‌پذیر به عنوان واحد تجاری وابسته شناخته شود باید نفوذ واحد سرمایه‌گذار بر آن، قابل ملاحظه باشد.

### نفوذ قابل ملاحظه

یک واحد سرمایه‌گذار زمانی دارای نفوذ قابل ملاحظه است که بتواند به طور مستقیم در سیاستهای مالی و عملیاتی واحد تجاری وابسته دخالت کند. در این حالت، واحد سرمایه‌گذار در انتظار نتایج سیاستهای واحد سرمایه‌پذیر نمی‌ماند بلکه از واحد سرمایه‌پذیر به عنوان ابزاری برای انجام بخشی از فعالیتهای خود استفاده می‌کند. با گذشت زمان، واحد تجاری وابسته عموماً سیاستهایی را بکار می‌گیرد که با استراتژیهای واحد سرمایه‌گذار سازگار است و از اجرای سیاستهایی خلاف منافع واحد سرمایه‌گذار خودداری می‌کند. بنابراین اگر واحد سرمایه‌پذیر به طور مستمر سیاستهای ناسازگار با استراتژیهای واحد سرمایه‌گذار را اعمال کند، واحد سرمایه‌گذار دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر نیست.

تعیین توان اعمال نفوذ قابل ملاحظه، نیازمند اعمال قضاوت در هر مورد خاص است. موارد زیر مجموعه عواملی است که به تنهایی یا در مجموع، ممکن است مبین وجود نفوذ قابل ملاحظه باشد:

- الف . قدرت رای کافی واحد سرمایه‌گذار در واحد سرمایه‌پذیر.
- ب . عضویت در هیات‌مدیره یا دیگر ارکان اداره کننده مشابه واحد سرمایه‌پذیر.
- ج . مشارکت در تصمیم‌گیری برای پرداخت یا نگهداری سود واحد سرمایه‌پذیر.
- د . مشارکت در سایر فرایندهای سیاست‌گذاری واحد سرمایه‌پذیر.
- ه . معاملات عمده بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر.
- و . تبادل کارکنان رده مدیریت.
- ز . وابستگی به اطلاعات فنی اساسی.

- دخالت واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته معمولاً از طریق انتخاب اعضای هیات‌مدیره (یا سایر ارکان اداره کننده مشابه) صورت می‌گیرد، اما ممکن است از قراردادهای دیگری ناشی شود که به واحد سرمایه‌گذار اجازه مشارکت مؤثر در سیاست‌گذاری را می‌دهد.

- اعمال نفوذ قابل ملاحظه اساساً بدون دارا بودن قدرت رای کافی، بعید است و به همین دلیل داشتن میزان خاصی از حق رای در واحد سرمایه‌پذیر به عنوان فرض وجود نفوذ قابل ملاحظه تلقی می‌شود. برای دستیابی به میزان معقولی از یکنواختی در عمل، فرض بر این است که در غیاب شواهد نقض‌کننده، در مواردی که واحد سرمایه‌گذار (به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی) حداقل ۲۰ درصد از قدرت رای در واحد سرمایه‌پذیر را داشته باشد، دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر است. برعکس، در مواردی که واحد سرمایه‌گذار (به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی) کمتر از ۲۰ درصد قدرت رای در واحد سرمایه‌پذیر را داشته

باشد، چنین فرض می‌شود که سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه ندارد، مگر اینکه چنین نفوذی را بتوان به روشنی اثبات کرد. مالکیت بخش قابل توجه یا اکثریت سهام واحد سرمایه‌پذیر توسط واحدی دیگر، لزوماً مانع اعمال نفوذ قابل ملاحظه توسط سرمایه‌گذار نمی‌شود.

- در تصمیم‌گیری راجع به اینکه آیا قدرت رای واحد سرمایه‌گذار موجب نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر می‌شود، ممکن است لازم باشد به قدرت سایر سهامداران، توجه شود. برای مثال، ممکن است این قدرت متعلق به تعداد معدودی سهامدار بزرگ یا اینکه متعلق به تعداد نسبتاً زیادی از سهامداران کوچک باشد.
- قدرت رای‌دهی واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته باید از حقوق مالکیت واحد سرمایه‌گذار در سهام آن واحد متمایز شود. قدرت رای‌دهی در تعیین وجود نفوذ قابل ملاحظه مهم است. حقوق مالکیت واحد سرمایه‌گذار برای محاسبه سهم آن واحد از سود یا زیان و خالص دارایی‌های واحد تجاری وابسته کاربرد دارد.

### سرقفلی

در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری، هر گونه تفاوت (اعم از مثبت یا منفی) بین بهای تمام‌شده تحصیل و سهم سرمایه‌گذار از ارزش منصفانه خالص دارایی‌های قابل تشخیص واحد تجاری وابسته، به عنوان سرقفلی یا سرقفلی منفی طبق استاندارد حسابداری ۱۹ با عنوان ترکیب واحدهای تجاری در نظر گرفته می‌شود. سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان بعد از تحصیل از بابت موارد زیر تعدیل می‌شود:

الف. تفاوت استهلاک دارایی‌های استهلاک‌پذیر بر مبنای ارزش منصفانه و مبالغ دفتری آنها.

ب. استهلاک سرقفلی یا سرقفلی منفی.

### معاملات درون گروهی

در مواردی که سود یا زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات بین واحد سرمایه‌گذار (یا واحدهای تجاری فرعی مشمول تلفیق آن) و واحد تجاری وابسته در مبلغ دفتری دارایی‌های یکی از آن دو واحد منظور شده است، بخش مربوط به سهم سرمایه‌گذار حذف می‌شود. از آنجا که سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته بیانگر سهم سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد تجاری وابسته است، حذف سود یا زیان تحقق نیافته موجب تعدیل آن و همچنین سهم سرمایه‌گذار از سود یا زیان واحد تجاری وابسته می‌شود. در صورتی که چنین معاملاتی شواهدی دال بر کاهش ارزش آن دارایی‌ها یا هر دارایی مشابه دیگری ارائه کند، زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود.

### تاریخ گزارشگری

واحد سرمایه‌گذار در کاربرد روش ارزش ویژه از آخرین صورت‌های مالی واحد سرمایه‌پذیر استفاده می‌کند. هنگامی که بین تاریخ‌های گزارشگری واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر تفاوت وجود دارد، واحد تجاری وابسته به منظور استفاده واحد سرمایه‌گذار، اغلب صورت‌های مالی خود را براساس همان تاریخ صورت‌های مالی واحد سرمایه‌گذار تهیه می‌کند. هنگامی که انجام این کار غیرعملی است، می‌توان از صورت‌های مالی تنظیم شده براساس تاریخ‌های مختلف گزارشگری استفاده کرد به شرط این که پایان دوره مالی واحد تجاری وابسته بیش از سه ماه قبل از پایان دوره مالی واحد سرمایه‌گذار نباشد.

هنگامی که صورت های مالی با تاریخهای گزارشگری متفاوت مورد استفاده قرار می‌گیرد، در ارتباط با آثار معاملات یا سایر رویدادهای عمده بین واحد سرمایه‌گذار و واحد تجاری وابسته که در فاصله زمانی بین تاریخ صورت های مالی واحد تجاری وابسته و تاریخ صورت های مالی واحد سرمایه‌گذار رخ داده است، تعدیلات لازم انجام می‌شود.

### ترازنامه تلفیقی واحد سرمایه‌گذار

سهام واحد سرمایه‌گذار از خالص داراییهای واحد سرمایه‌پذیر باید به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت و به صورت جداگانه در ترازنامه تلفیقی واحد سرمایه‌گذار درج شود. سرقفلی ناشی از تحصیل واحد تجاری وابسته، پس از کسر استهلاک یا ذخیره کاهش ارزش، باید در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور، اما به صورت جداگانه افشا شود.

### صورت سود و زیان تلفیقی واحد سرمایه‌گذار

سهام واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان فعالیت‌های عادی واحد تجاری وابسته باید در صورت سود و زیان تلفیقی واحد سرمایه‌گذار، بلافاصله بعد از سود یا زیان فعالیت‌های عادی گروه منعکس شود. استهلاک یا حذف سرقفلی ناشی از تحصیل واحد تجاری وابسته که در محاسبه سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان فعالیت‌های عادی واحد تجاری وابسته منظور شده است باید افشا شود. سهم واحد سرمایه‌گذار از ارقام غیرمترقبه واحد تجاری وابسته باید جدا از ارقام غیرمترقبه گروه منعکس شود.

### صورت سود و زیان جامع تلفیقی واحد سرمایه‌گذار

سهام واحد سرمایه‌گذار از مبالغ سود یا زیان شناسایی شده واحد تجاری وابسته باید در صورت سود و زیان جامع منعکس شود و در صورت با اهمیت بودن براساس هر سرفصل در متن صورت سود و زیان جامع یا در یادداشتهای توضیحی، جداگانه نشان داده شود.

### صورت جریان وجوه نقد تلفیقی واحد سرمایه‌گذار

سودهای دریافت شده از بابت سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته باید به عنوان یک قلم مجزا در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی، در سرفصل بازده سرمایه‌گذارها و سود پرداختی بابت تامین مالی منعکس شود، مگر در مواردی که فعالیت اصلی واحد تجاری، سرمایه‌گذاری باشد. سایر جریانهای نقدی بین سرمایه‌گذار و واحد تجاری وابسته باید در سرفصل مناسب با توجه به ماهیت فعالیت ایجاد کننده جریان نقدی درج شود. سایر ارقام جریانهای نقدی واحد تجاری وابسته نباید در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی منظور شود.

### صورت های مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته در صورت های مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار که صورت های مالی تلفیقی منتشر می‌کند باید به بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش یا مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین، منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه‌گذار در مورد سرمایه‌گذارهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری ها" منعکس شود.

## کاهش دائمی در ارزش

در صورت کاهش دائمی در ارزش سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری وابسته مبلغ دفتری آن باید برای شناسایی کاهش مزبور تقلیل یابد. برای شناسایی این کاهش، هر سرمایه‌گذاری باید به طور جداگانه در نظر گرفته شود.

## تغییرات سرمایه‌گذاری

در صورت فروش سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته، سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری برابر عواید حاصل از فروش سرمایه‌گذاری منهای مبلغ دفتری آن در زمان فروش است. در مواردی که سرمایه‌گذاری در واحد تجاری که قبلاً براساس روشی به غیر از ارزش ویژه ارائه می‌شد به دلیل افزایش میزان مالکیت سهام، واجد اعمال روش ارزش ویژه شود، ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص تحصیل شده و همچنین مبلغ سرقفلی یا سرقفلی منفی به تاریخ هر خرید عمده باید به طور جداگانه تعیین شود.

## استاندارد ۲۱: حسابداری اجاره‌ها

- اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

**اجاره:** موافقتنامه‌ای است که به موجب آن، اجاره دهنده در قبال دریافت مبلغ یا مبالغ مشخصی حق استفاده از دارایی را برای مدت مورد توافق به اجاره کننده واگذار می‌کند

**اجاره سرمایه‌ای:** عبارت است از اجاره‌ای که به موجب آن تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره کننده منتقل می‌شود مالکیت دارایی ممکن است نهایتاً انتقال یابد یا انتقال نیابد.

**اجاره عملیاتی:** به اجاره‌های غیر از اجاره سرمایه‌ای اطلاق می‌شود

**آغاز اجاره:** عبارت است از تاریخ در اختیار گرفتن دارایی یا آغاز تعلق گرفتن اجاره بها، هر کدام مقدم است.

**دوره اجاره:** عبارت از دوره غیرقابل فسخی است که اجاره کننده، دارایی مورد نظر را برای آن دوره اجاره کرده است به اضافه هر مدت زمان دیگری که اجاره کننده اختیار دارد اجاره آن دارایی را با پرداخت یا بدون پرداخت مبلغ اضافی ادامه دهد و در آغاز اجاره اطمینان معقولی وجود داشته باشد که اجاره کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد

**حداقل مبالغ اجاره:** عبارت است از مبالغی که اجاره کننده باید در طول دوره اجاره بپردازد یا از وی انتظار می‌رود که پرداخت کند به استثنای مخارج مالیات، نگهداری دارایی و خدمات که به عهده اجاره دهنده است به اضافه:

الف. در ارتباط با اجاره کننده، هر مبلغی که توسط وی یا هر شخص وابسته به وی تضمین شده است، یا

ب. در ارتباط با اجاره دهنده، هر گونه ارزش باقیمانده که پرداخت آن توسط اجاره کننده یا شخص ثالثی به اجاره دهنده تضمین شده باشد



**ارزش باقیمانده تضمین شده : عبارت است از:**

الف. در مورد اجاره کننده، آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که توسط اجاره کننده یا شخص وابسته به وی تضمین گردیده است مبلغ تضمین شده حداکثر مبلغی است که می تواند تحت هر شرایطی قابل پرداخت باشد، و  
ب. در مورد اجاره دهنده، آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که توسط اجاره کننده یا شخص ثالثی تضمین شده است

**ارزش باقیمانده تضمین نشده :** عبارت است از آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که اجاره دهنده نسبت به تحقق آن اطمینان کافی ندارد یا تنها توسط شخص وابسته به اجاره دهنده تضمین شده است.

**سرمایه گذاری ناخالص در اجاره :** عبارت است از مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به اجاره سرمایه ای از دید اجاره دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده ای که به وی تعلق می گیرد.

**درآمد مالی کسب نشده :** عبارت است از تفاوت بین:

الف. مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به قرارداد اجاره سرمایه ای از دید اجاره دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده ای که به وی تعلق میگیرد، و  
ب. ارزش فعلی مبلغ یاد شده در بند (الف) با نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره .

**سرمایه گذاری خالص در اجاره :** عبارت است از سرمایه گذاری ناخالص در اجاره پس از کسر درآمد مالی کسب نشده.

**نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره :** عبارت است از نرخ تنزیلی که در آغاز اجاره، سبب شود مجموع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره و ارزش باقیمانده تضمین نشده دارایی با ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره برابر شود

**نرخ فرضی استقراض برای اجاره کننده :** نرخ سود تضمین شده ای است که اجاره کننده ناگزیر بود برای یک اجاره مشابه پرداخت کند یا در صورت عدم امکان تعیین آن، نرخي که اجاره کننده ناگزیر بود در آغاز اجاره برای دریافت وامی با شرایط بازپرداخت و تضمین مشابه جهت استقراض مورد نیاز برای خرید دارایی مورد نظر متحمل شود. (بند ۷)  
- در این استاندارد طبقه بندی اجاره ها مبتنی بر میزان مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی است که به اجاره دهنده یا اجاره کننده تعلق میگیرد. (بند ۶)

- نوع اجاره یعنی سرمایه ای یا عملیاتی به محتوای معامله و نه شکل قرارداد بستگی دارد.  
نمونه هایی از شرایطی که در آن، یک اجاره معمولاً به عنوان اجاره سرمایه ای طبقه بندی می شود، به شرح زیر است:

۱- طبق قرارداد اجاره، مالکیت دارایی در پایان دوره اجاره به اجاره کننده منتقل شود اجاره به شرط تملیک،

- ۲- اجاره کننده اختیار داشته باشد که دارایی مورد اجاره را در تاریخ اعمال اختیار خرید به قیمتی که انتظار می‌رود به مراتب کمتر از ارزش منصفانه دارایی در آن تاریخ باشد خریداری کند و در آغاز اجاره، انتظار معقولی وجود داشته باشد که اجاره کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد،
- ۳- دوره اجاره حداقل ۲۷ درصد عمر اقتصادی دارایی را دربر گیرد، حتی اگر مالکیت دارایی نهایتاً منتقل نشود
- ۴- ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با ۱۴ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد، و
- ۵- دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه ای که تنها اجاره کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه، از آن استفاده کند. (بند ۲)

- اجاره های سرمایه ای باید تحت عنوان دارایی و بدهی و به مبلغی معادل ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره در آغاز اجاره یا به ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، هر کدام کمتر است، در ترازنامه اجاره کننده منعکس شود برای محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، از نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره و در صورتی که تعیین نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره امکانپذیر نباشد از نرخ فرضی استقراض برای اجاره کننده استفاده می شود. (بند ۱۱)

- انعکاس بدهیهای مربوط به اجاره های سرمایه ای به شکل مبلغ کاهنده دارایی های مربوط در ترازنامه مجاز نیست (بند ۱۴)

- مخارج مستقیم اولیه به عنوان بخشی از مبلغ دارایی شناسایی شده انعکاس می یابد. (بند ۱۷)

- مبالغ اجاره باید بین هزینه های مالی و کاهش مانده بدهی تسهیم شود. (بند ۱۶)

- در هر دوره مالی اجاره سرمایه ای، سبب ایجاد هزینه استهلاک دارایی و هزینه های مالی می شود اگر نسبت به تملک دارایی در پایان دوره اجاره توسط اجاره کننده، اطمینان معقولی وجود ندارد، دارایی اجاره شده باید در طول دوره اجاره یا عمر مفید آن هر کدام کوتاهتر است، مستهلاک شود. (بند ۱۲)

- در اجاره های عملیاتی، مبالغ اجاره باید بر مبنای خط مستقیم طی دوره اجاره به عنوان هزینه دوره شناسایی شود مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری بیانگر الگوی زمانی کسب منافع اقتصادی توسط استفاده کننده باشد. (بند ۷۷)

- اجاره دهنده باید دارایی مرتبط با اجاره سرمایه ای را در ترازنامه به عنوان یک رقم دریافتنی و به مبلغی معادل سرمایه گذاری خالص در اجاره منعکس کند. (بند ۲۵)

- درآمد مالی باید بر اساس الگویی شناسایی شود که نسبت به مانده سرمایه گذاری خالص اجاره دهنده در رابطه با اجاره سرمایه ای، نرخ بازده ادواری ثابتی ایجاد کند. (بند ۷۲)

- در اجاره های سرمایه ای، این مخارج مستقیم اولیه به منظور کسب درآمد مالی تحمل و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می شود و معادل آن، بخشی از درآمد مالی کسب نشده به درآمد دوره منتقل می‌گردد. (بند ۱۴)

- در اجاره های عملیاتی، مخاطرات و مزایای عمده ناشی از مالکیت دارایی به اجاره کننده منتقل نمی شود بنابراین دارایی مورد اجاره توسط اجاره دهنده در ترازنامه منعکس و اجاره بها در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی می شود. (بند ۱۶)

- درآمد اجاره ناشی از اجاره عملیاتی باید به روش خط مستقیم در طول دوره اجاره شناسایی شود، مگر اینکه مبنای منظم دیگری، الگوی زمانی کسب منافع ناشی از دارایی را به گونه مناسب تری نشان دهد. (بند ۱۱)

- مخارج مستقیم اولیه ای که مشخصاً در ارتباط با کسب درآمد از محل اجاره عملیاتی واقع می شود، در طول دوره اجاره متناسب با درآمد اجاره به سود و زیان منظور می شود یا در دوره وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد. (بند ۴۱)

-در اجاره های عملیاتی، اگر ارزش منصفانه در تاریخ فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری باشد، زیان شناسایی می شود در مورد اجاره های سرمایه ای چنین تعدیلی مورد نیاز نیست، مگر اینکه کاهش ارزش دارایی دائمی باشد. (بند ۷۱)

## استاندارد ۲۲: گزارشگری مالی میان دوره ای

-گزارش مالی میان دوره ای گزارشی برای یک دوره میانی است که شامل مجموعه کامل صورت های مالی یا صورت های مالی فشرده طبق این استاندارد است  
-صورت های مالی فشرده حداقل شامل صورت های مالی اساسی و گزیده ای از یادداشتهای توضیحی مطابق الزامات این استاندارد است. (بند ۳)

-در رابطه با نحوه تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره ای دو دیدگاه وجود دارد:

۱- **روش منفصل:** عدهای هر دوره میانی را به عنوان یک دوره مالی مستقل تلقی می کنند و به همین دلیل معتقدند که عملکرد مالی هر دوره میانی باید اساساً مشابه با دوره مالی سالانه تعیین شود براساس این نظریه، برای شناسایی درآمدها و هزینه ها و انجام برآوردها در پایان دوره میانی، از همان اصول قابل اعمال برای دوره های مالی سالانه استفاده می شود

۲- **روش متصل:** گروهی دیگر، هر دوره میانی را به عنوان بخش لاینفک دوره مالی سالانه تلقی میکنند براساس این نظریه، شناسایی درآمدها و هزینه ها و انجام برآوردها در پایان دوره میانی، با توجه به پیش بینی عملکرد مالی برای مابقی دوره مالی سالانه، صورت میگیرد. (بند ۶)

-در این استاندارد، اقلام درآمد و هزینه براساس مبانی مشابه با مبانی تهیه صورت های مالی سالانه اندازه گیری و شناسایی می شود. (یعنی روش منفصل) ولی در رابطه با برخی اقلام درآمد و هزینه که ماهیت سالانه دارند از قبیل مالیات بر درآمد از روش متصل استفاده می شود. (بند ۷)

- در رابطه با برخی اقلام درآمد و هزینه که ماهیت سالانه دارند از قبیل مالیات بر درآمد، لازم است ابتدا درآمد یا هزینه برای کل سال برآورد شود تا بتوان براساس آن، سهم دوره میانی را به نحو مناسب شناسایی کرد. (بند ۷)  
- در روش منفصل، درآمدها و هزینه ها ضمن رعایت مفهوم "تطابق درآمد و هزینه" در دوره مربوط شناسایی می شود. (بند ۷)

- روش منفصل برخلاف روش متصل، موجب هموارسازی عملکرد مالی طی سال نمی شود در عوض، توضیحات مجمل و کافی درباره هرگونه نوسان، از قبیل عملکرد فصلی یا مخارج مقطعی بسیار مهم در ابتدای سال در صورت های مالی میان دوره ای ارائه می شود. (بند ۷)

- کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه شده یا در جریان انتشار عمومی است باید عایدی هر سهم را در صورت سود و زیان یا یادداشتهای توضیحی میان دوره ای ارائه کنند. (بند ۱۵)

- گزارش مالی میان دوره ای به موقع و قابل اتکا، اطلاعات مفیدی در رابطه با توان کسب سود و ایجاد جریان های نقدی، شرایط مالی و نقدینگی واحد تجاری برای سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سایر استفاده کنندگان فراهم می آورد. ( بند ۱ )

- معمولاً مراجع قانونی، آن گروه از واحدهای تجاری را که اوراق سهام یا اوراق مشارکت آن ها به گروه عرضه می شود، ملزم به تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره می کنند. ( بند ۲ )

- مسئولیت تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره ای با هیئت مدیره و سایر ارکان اداره کننده واحد تجاری است. ( بند ۴ )

- هدف اصلی گزارش مالی میان دوره ای در واقع به روز کردن اطلاعات آخرین مجموعه کامل صورت های مالی سالانه است. ( بند ۱۲ )

- این استاندارد، واحدهای تجاری را از ارائه کامل صورت های مالی به جای صورت های مالی فشرده یا ارائه اطلاعات بیشتر از حداقل تعیین شده در این استاندارد منع نمی کند. ( بند ۱۱ )

#### - حداقل اجزای گزارش مالی میان دوره ای :

الف. ترازنامه،

ب. صورت سود و زیان،

ج. صورت سود و زیان جامع،

د. صورت جریان وجوه نقد،

ه. گزیده یادداشت های توضیحی. ( بند ۱۲ )

- گزارش مالی میان دوره ای باید شامل صورت های مالی میان دوره ای برای دوره های زیر باشد:

الف. ترازنامه به تاریخ پایان دوره میانی جاری، همراه با اقلام مقایسه ای به تاریخ پایان سال مالی قبل

ب. صورت های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای دوره میانی جاری همراه با اقلام مقایسه ای برای دوره میانی مشابه سال مالی قبل و نیز اقلام مقایسه ای سال مالی قبل. ( بند ۲۴ )

- واحد تجاری باید برای تهیه صورت های مالی میان دوره ای از رویه های یکسان با رویه های مورد استفاده در تهیه صورت های مالی سالانه استفاده کند تغییر در رویه های حسابداری بعد از تاریخ آخرین صورت های مالی سالانه که در صورت های مالی سالانه بعدی منعکس می شود از این قاعده مستثنی است. ( بند ۲۸ )

- اندازه گیری برای مقاصد گزارشگری مالی میان دوره ای ، باید آن دوره زمانی را دربر گیرد که از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم می شود. ( بند ۲۸ )

- مخارجی که در پایان دوره میانی با تعریف دارایی انطباق ندارد را نمی توان به امید دریافت اطلاعاتی در آینده حاکی از انطباق با تعریف دارایی یا به منظور هموارسازی سود طی دوره های میانی یکسال مالی، در ترازنامه به دوره آتی منتقل کرد

- در هر دوره میانی، هزینه مالیات بردرآمد بر مبنای بهترین برآورد از نرخ مؤثر مالیات بردرآمد سالانه مورد انتظار برای کل سال مالی، شناسایی می شود. ( بند ۲۹ )

- یکی از ویژگیهای اصلی درآمد و هزینه این است که افزایش یا کاهش دارایی ها و بدهیهای مرتبط با آن، قبلاً رخ داده است چنانچه این تغییرات واقع شده باشد، درآمد و هزینه مرتبط با آن شناسایی می شود. (بند ۳۲)
- درآمدهای عملیاتی که به صورت فصلی، چرخه ای یا موردی طی سال مالی تحصیل میگردد و نیز مخارجی که به صورت نامنظم طی سال مالی واقع می شود باید در همان دوره میانی به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود که معیارهای شناخت بکار گرفته شده برای تهیه صورت های مالی سالانه، در آن دوره احراز گردد. (بند ۳۵)
- در صورت تغییر در رویه حسابداری، مبالغ دوره میانی جاری و دوره های قبل که به شکل مقایسه ای ارائه می گردد باید بر مبنای رویه جدید محاسبه شود همچنین در صورت اصلاح اشتباه، ارقام مقایسه ای نیز باید ارائه مجدد شود. (بند ۴۲)
- مخارج تعمیرات ادواری عمده و برنامه ریزی شده یا سایر مخارج فصلی که انتظار می رود طی سال مالی واقع شود، قبل از وقوع در گزارش میاندوره ای منعکس نمی شود، مگر اینکه یک رویداد سبب ایجاد تعهد قراردادی یا قانونی برای واحد تجاری شود. (بند ۱)

### پیوست ۱ استانداردهای ۲۲

- چنانچه واحد تجاری در نتیجه رویدادهای گذشته که سبب ایجاد تعهد قانونی یا قراردادی شده است راهکار دیگری به جز انتقال منافع اقتصادی نداشته باشد، برای هزینه های مربوط، ذخیره شناسایی می شود تعدیلات ناشی از تغییر در برآورد ذخیره، در صورت سود و زیان منعکس می شود. (بند ۲ پیوست ۱)
- برای شناسایی و اندازه گیری ذخایر در دوره میانی از همان معیارهایی استفاده می شود که برای دوره های سالانه ملاک عمل است.
- وجود یا نبود تعهد انتقال منافع تابع طول دوره گزارشگری نیست. (بند ۳ پیوست ۱)
- در گزارشگری میاندوره ای پاداش سالانه تنها زمانی شناسایی می شود که:
- الف- پاداش یک تعهد قانونی یا قراردادی باشد یا اینکه شیوه عمل در سنوات قبل موجب تعهد عرفی گردد و واحد تجاری راهکار عملی دیگری به جز پرداخت آن نداشته باشد، و
- ب مبلغ تعهد را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد. (بند ۵ پیوست ۱)
- برای مزایای پایان خدمت کارکنان، در قالب رویه مورد عمل برای احتساب ذخیره سالانه و برای دوره زمانی از ابتدای سال مالی تا پایان دوره میانی ذخیره در نظر گرفته می شود. (بند ۷ پیوست ۱)
- استهلاک دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود، برای دارایی های موجود طی دوره میانی محاسبه می شود تحصیل یا واگذاری دارایی ها که برای مدت زمان باقیمانده از سال مالی برنامه ریزی شده است در محاسبه استهلاک در نظر گرفته نمی شود. (بند ۱۲)
- انحرافات قیمت، کارایی، مصرف هزینه و حجم تنها به همان ترتیبی در صورت سود و زیان میان دوره های شناسایی می شود که این انحرافات در پایان سال مالی در صورت سود و زیان سالانه شناسایی میگردد انتقال انحرافات که انتظار می رود تا پایان سال جذب شود، مناسب نیست. (بند ۱۳ پیوست ۱)
- سود و زیان تسعیر ارز در دوره میانی با توجه به استاندارد حسابداری ۱۶ با عنوان تسعیر ارز اندازه گیری و شناسایی می شود برای تسعیر عملیات خارجی در دوره میانی، تغییرات نرخ ارز برای مدت باقیمانده از سال مالی در نظر گرفته نمی شود. (بند ۱۴ پیوست ۱)

- در دوره میانی، برای انجام برآوردهای مشابه، اغلب ذخایر سال گذشته به هنگام می شود و از متخصصین خارج از شرکت برای انجام محاسبات جدید استفاده نمی شود. (بند ۳ پیوست ۲)
- رعایت الزامات افشا که در سایر استانداردهای حسابداری مقرر شده است در مواردی که واحد تجاری صورت های مالی میان دوره ای را به شکل فشرده ارائه می کند، الزامی نیست. (بند ۲۱)
- چنانچه سازمان بورس اوراق بهادار یا مراجع قانونی دیگری، افشای اطلاعات دیگری را در دوره میانی الزامی کند، این اطلاعات در صورتی که در حوزه گزارشگری مالی باشد در صورت های مالی میان دوره ای و در غیر این صورت به عنوان متمم اطلاعات آورده می شود. (بند ۲۲)
- چنانچه گزارش مالی میان دوره ای واحد تجاری با الزامات این استاندارد حسابداری انطباق داشته باشد، این واقعیت باید افشا شود. (بند ۲۳)

## استاندارد ۲۳: حسابداری مشارکتهای خاص

### تعاریف:

- مشارکت خاص:** عبارت است از توافقی قراردادی که به موجب آن دو یا چند طرف، یک فعالیت اقتصادی تحت کنترل مشترک را به عهده می گیرند.
- کنترل:** عبارت است از توانایی هدایت سیاست های مالی و عملیاتی یک فعالیت اقتصادی به منظور کسب منافع.
- کنترل مشترک:** عبارت است از مشارکت در کنترل یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی.
- نفوذ قابل ملاحظه:** عبارت است از توانایی مشارکت در تصمیم گیریهای مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی یک فعالیت اقتصادی ولی نه در حد کنترل یا کنترل مشترک آن سیاست ها.
- شریک خاص:** یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن کنترل مشترک دارد.
- سرمایه گذار:** در مشارکت خاص یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن کنترل مشترک ندارد.
- واحد تجاری:** عبارت است از تشکلی قانونی یا قراردادی، اعم از ثبت شده یا ثبت نشده، یا هر شخص یا تشکلی که یک فعالیت اقتصادی را از جانب خود برای دستیابی به اهداف خاص اداره می کند.
- روش ارزش ویژه:** یک روش حسابداری است که براساس آن سهم شریک خاص در واحد تجاری تحت کنترل مشترک ابتدا به بهای تمام شده ثبت می شود و پس از آن بابت تغییر در سهم وی از خالص دارایی های واحد تجاری تحت کنترل مشترک تعدیل می گردد. سهم شریک خاص از نتایج عملکرد واحد تجاری تحت کنترل مشترک در صورت سود و زیان منعکس می شود.
- روش ارزش ویژه نا خالص:** نوعی روش ارزش ویژه است که به موجب آن سهم شریک خاص به تفکیک مجموع دارایی ها و مجموع بدهیهای مشارکت خاص که تشکیل دهنده مبلغ خالص سرمایه گذاری وی است در ترازنامه و سهم وی از درآمدهای عملیاتی مشارکت خاص در صورت سود و زیان منعکس می شود.
- کنترل مشترک، همانند کنترل، رابطه ای برای دستیابی به منافع است. هر یک از شرکای خاص برای دستیابی به منافع خود، کنترل مشترک را نسبت به منافع مشترک اعمال می کند. هر شریک خاص که در کنترل سهم دارد باید نقش فعالی

در سیاستهای مالی و عملیاتی مشارکت خاص، دست کم در سطح راهبردهای کلی، ایفا کند. البته این شرط، مانع مدیریت مشارکت خاص توسط یکی از شرکا نیست.

### انواع مشارکت خاص :

سه نوع فراگیر آن شامل (۱) عملیات تحت کنترل مشترک (۲) دارایی های تحت کنترل مشترک (۳) واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک، مشخص شده است که مشمول تعریف مشارکت خاص می‌باشند. ویژگی های مشترک مشارکت های خاص به شرح زیر است:

- الف. دو یا چند شریک خاص به موجب یک توافق قراردادی با هم مرتبطند،  
ب. این توافق قراردادی، کنترل مشترک را برقرار می‌کند.

### توافق قراردادی

وجود توافق قراردادی، مشارکت خاص را از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته که در آن سرمایه‌گذار دارای نفوذ قابل ملاحظه است، متمایز می‌کند. از نظر این استاندارد، فعالیتهای فاقد توافق قراردادی برای ایجاد کنترل مشترک، مشارکت خاص محسوب نمی‌شود.

### عملیات تحت کنترل مشترک

عملیات بعضی از مشارکتهای خاص مستلزم استفاده از داراییها و سایر منابع شرکای خاص است. در واقع، به جای ایجاد یک واحد تجاری، هر یک از شرکای خاص، داراییهای ثابت مشهود و سایر امکانات خود را بکار می‌برد، هزینه‌ها و بدهیهای خود را تحمل و نیازهای مالی خود را با تعهد خود تامین می‌کند. فعالیتهای مشارکت خاص ممکن است در کنار فعالیتهای مشابه شریک خاص و به وسیله کارکنان آن انجام پذیرد. معمولاً به موجب موافقت‌نامه مشارکت خاص، درآمد فروش محصول مشترک و هزینه‌های مشترک بین شرکای خاص تسهیم می‌شود.

### صورت های مالی تلفیقی شریک خاص

مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک، در صورت های مالی تلفیقی شریک خاص باید براساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود. در روش ارزش ویژه ناخالص، شرکای خاص باید علاوه بر تبعیت از همان قواعدی که در رابطه با واحدهای تجاری وابسته در بندهای ۲۵ تا ۲۸ استاندارد حسابداری ۲۰ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" الزامی شده است، موارد زیر را در صورت های مالی تلفیقی ارائه کنند:

- الف. سهم شریک خاص از درآمد عملیاتی واحد تجاری تحت کنترل مشترک نیز باید در صورت سود و زیان تلفیقی مجزا از درآمد عملیاتی گروه منعکس شود. در گزارشگری برحسب قسمت های مختلف نیز، سهم شریک خاص از درآمد عملیاتی واحد تجاری تحت کنترل مشترک باید به روشنی از درآمد عملیاتی گروه متمایز شود.  
ب. سهم شریک خاص به تفکیک مجموع داراییها و مجموع بدهیهای واحد تجاری تحت کنترل مشترک که تشکیل‌دهنده مبلغ خالص سرمایه‌گذاری وی است باید در ترازنامه تلفیقی منعکس شود.

### استاندارد ۲۴: گزارشگری مالی در مرحله قبل از بهره برداری

- واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری، یک واحد تجاری است که بخش عمده کوشش های خود را برای ایجاد یک فعالیت جدید بکار برد و یکی از شرایط زیر در مورد آن صدق کند:

- ۱- عملیات اصلی برنامه ریزی شده، شروع نشده باشد، یا
  - ۲- عملیات اصلی برنامه ریزی شده، شروع شده ولی درآمد عملیاتی قابل توجهی از آن حاصل نشده باشد. (بند ۳)
- فرض بر این است هر واحد تجاری که درآمد عملیاتی آن کمتر از حدود ۲۲٪ درآمد عملیاتی برنامه ریزی شده باشد، واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری تلقی می شود. (بند ۴)

- مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری را میتوان به سه گروه زیر طبقه بندی کرد:

- ۱) مخارجی که به منظور تحصیل دارایی های ثابت مشهود، دارایی های نامشهود و موجودی مواد و کالا تحمل میگردد این مخارج با رعایت معیارهای شناخت در دوره وقوع به عنوان دارایی شناسایی می شود
- ۲) مخارجی که هر چند ممکن است به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند، اما به عنوان یک جداگانه قابل تشخیص نیست این گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می شود
- ۳) مخارجی که هیچ گونه منافع اقتصادی آتی ندارد و لذا در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می شود مانند مخارج دوران توقف غیر عادی در فعالیتهای قبل از بهره برداری، خسارات وارده به دارایی ها، مخارج دوباره کاری. (بند ۵)

- درآمدهایی که به طور مشخص بیانگر باز یافت بخشی از مخارج اعم از دارایی و هزینه است، از مخارج مربوط کسرمی شود سود حاصل از سرمایه گذاری موقت تسهیلات مالی دریافتی، فروش ضایعات و فروش تولیدات آزمایشی نمونه هایی از این گونه درآمدهاست. (بند ۹)

- به منظور انعکاس اهمیت فعالیتهای دوره های قبل از بهره برداری، دامنه صورت های مالی ارائه شده توسط واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری باید اطلاعات انباشته را از ابتدای مرحله قبل از بهره برداری همراه اطلاعات جاری فراهم کند. (بند ۱۲)

### استاندارد ۲۵: گزارشگری بر حسب قسمت های مختلف

- هدف این استاندارد، تجویز مبانی گزارشگری اطلاعات مالی بر حسب قسمت های مختلف یک واحد تجاری است این اطلاعات در مورد انواع مختلف محصولات و خدمات ارائه شده و نیز مناطق جغرافیایی مختلف عملیات واحد تجاری است که به استفاده کنندگان صورت های مالی در موارد زیر کمک می کند:

- الف- درک بهتر عملکرد گذشته واحد تجاری
- ب- ارزیابی بهتر مخاطرات و بازده های واحد تجاری
- ج- قضاوت های آگاهانه تر در مورد کل واحد تجاری. (بند ۱)

- هنگام ارائه ی مجموعه صورت های مالی جداگانه واحد تجاری اصلی همراه صورت های مالی تلفیقی، اطلاعات مربوط به قسمت ها فقط در صورت های مالی تلفیقی ارائه می شود. (بند ۵)



-معانی اصطلاحات به کار رفته در این استاندارد: (بند ۶)

**قسمت تجاری:** جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا

خدمات مرتبط را ارائه می کند و دارای مخاطره و بازدهی متفاوت از سایر قسمت های واحد تجاری است

**قسمت جغرافیایی:** جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که به ارائه محصولات یا خدمات در منطقه جغرافیایی

مشخصی مشتمل بر یک کشور یا گروهی از کشورها اشتغال دارد و دارای مخاطره و بازدهی متفاوت از اجزایی است که در

سایر مناطق جغرافیایی فعالیت میکنند

**درآمد عملیاتی قسمت:** عبارت است از درآمد حاصل از فعالیتهای اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا

بر مبنای منطقی، قابل تخصیص به قسمت است اعم از اینکه از فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر قسمت

ها ی همان واحد تجاری ناشی شده باشد

**هزینه عملیاتی قسمت:** عبارت است از هزینه های مرتبط با فعالیتهای اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا

بر مبنای منطقی قابل تخصیص به قسمت است اعم از اینکه مرتبط با فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر

قسمت ها ی همان واحد تجاری باشد

**دارایی های قسمت:** عبارت است از دارایی هایی که به طور مستقیم قابل انتساب یا بر مبنای منطقی قابل

تخصیص به فعالیتهای عملیاتی قسمت باشد

**بدهی های قسمت:** عبارت است از بدهی هایی که مستقیماً قابل انتساب و یا بر مبنای منطقی قابل تخصیص به

فعالیتهای عملیاتی قسمت باشد

- اگر استهلاک یک دارایی در هزینه عملیاتی قسمت منظور شود دارایی مربوطه نیز جزء دارایی های قسمت قرار

میگیرد. (بند ۹)

- دارایی های قسمت، دارایی های مورد استفاده برای مقاصد عمومی واحد تجاری یا دفتر مرکزی را دربر نمی گیرد.

(بند ۹)

- دارایی های قسمت دربرگیرنده سرقفلی است که مستقیماً قابل انتساب یا بطور منطقی قابل تخصیص به قسمت

است و هزینه عملیاتی قسمت شامل استهلاک سرقفلی مربوط است. (بند ۹)

- رویه های حسابداری قسمت شامل :

الف . رویه های اصلی : همان رویه های مورد استفاده در تهیه و ارائه ی صورت های مالی واحد تجاری است

ب . رویه های حسابداری قسمت : رویه های مختص گزارشگری قسمت است مثل : تشخیص قسمت ها و روش

قیمت گذاری انتقالات بین قسمت ها و مبنای تخصیص درآمدها و هزینه های عملیاتی به قسمت ها است. (بند ۱۸)

- قسمت تجاری یا قسمت جغرافیایی در صورتی باید به عنوان قسمت قابل گزارش مشخص شود که اکثر درآمد

عملیاتی آن از فروش به مشتریان برون سازمانی عاید گردد و

۱- درآمد عملیاتی حاصل از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمت ها ، حداقل ۱۱ درصد جمع

درآمد تمام قسمت ها اعم از برون سازمانی یا داخلی باشد، یا

۲- نتیجه عملیات قسمت اعم از سود یا زیان حداقل ۱۱ درصد مجموع سود عملیاتی قسمت های سود ده یا مجموع

زیان عملیاتی قسمت ها ی زیان ده، هر کدام که قدر مطلق آن بزرگتر است، باشد، یا

۳- دارایی های آن حداقل ۱۱ درصد جمع دارایی های تمام قسمت ها باشد. (بند ۱۴)

- **آزمون ۷۵٪** : اگر جمع درآمد عملیاتی حاصل از فروش به مشتریان برون سازمانی که قابل انتساب به قسمت های قابل گزارش است کمتر از ۷۵ درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی یا درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد باید قسمت های دیگری به عنوان قسمت قابل گزارش مشخص شود حتی اگر آن قسمت ها زیر آستانه های ۱۱ درصدی باشند این عمل تا آنجا ادامه می یابد که مجموع درآمد عملیاتی قسمت های قابل گزارش حداقل ۷۵ درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی یا درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد. (بند ۱۵)

- دارایی هایی که به طور مشترک توسط دو یا چند قسمت استفاده می شود فقط در صورتی باید به آن قسمت ها تخصیص یابد که درآمدها و هزینه های عملیاتی مربوط به آن دارایی ها نیز به همان قسمت ها تخصیص داده شود. (بند ۲۲)

- روش تخصیص اقلام دارایی، بدهی، درآمد عملیاتی و هزینه عملیاتی به قسمت ها به عواملی از قبیل ماهیت اقلام، فعالیت های انجام شده توسط قسمت و استقلال نسبی آن بستگی دارد. (بند ۲۸)

- واحد تجاری باید صورت تطبیق اطلاعات افشا شده برای قسمت های قابل گزارش و اطلاعات تجمیعی در صورت های مالی تلفیقی یا صورت های مالی واحد تجاری را ارائه کند. (بند ۲۵)

## استاندارد ۲۶: فعالیتهای کشاورزی

- کاربرد این استاندارد در حسابداری موارد زیر الزامی است، مشروط بر اینکه به فعالیت کشاورزی مربوط باشد :

الف. دارایی های زیستی (حیوان یا گیاه زنده) ، و

ب. تولید کشاورزی در زمان برداشت.

- این استاندارد در موارد زیر کاربرد ندارد :

الف. زمین مربوط به فعالیت کشاورزی (موضوع استاندارد حسابداری ۱۱ با عنوان دارایی های ثابت مشهود)،

ب. دارایی های نامشهود مربوط به فعالیت کشاورزی (موضوع استاندارد حسابداری ۱۷ با عنوان دارایی های نامشهود)، و

پ. تولیدات کشاورزی بعد از زمان برداشت (موضوع استاندارد حسابداری ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا).

**دارایی زیستی** عبارت است از حیوان یا گیاه زنده.

**دارایی زیستی مولد:** عبارت است از یک دارایی که به قصد تولید مثل، اصلاح نژاد و یا تولید کشاورزی، با حفظ حیات دارایی زیستی، نگهداری می شود و قابلیت برداشت در بیش از یک سال را دارد (مانند دام های شیری، تاکستانها، درختان میوه و مرغ های تخم گذار).

**دارایی زیستی غیر مولد:** به طبقه‌ای از دارایی‌های زیستی گفته می‌شود که واجد شرایط تعیین شده برای دارایی‌های زیستی مولد نیست. دارایی‌های زیستی غیر مولد اقلامی هستند که به عنوان تولید کشاورزی برداشت می‌شوند یا به عنوان دارایی‌های زیستی به فروش می‌رسند. مانند دام‌های گوشتی، دام‌های آماده فروش، ماهی پرورشی، غلات در جریان رشد از قبیل ذرت و گندم، و درختان پرورشی جهت تهیه الوار.

**تولید کشاورزی** عبارت است از محصول برداشت شده از دارایی‌های زیستی واحد تجاری. تولید کشاورزی باید در زمان برداشت به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود. ارزش تعیین شده مزبور بهای تمام شده آن محصول محسوب می‌شود.

**دگردیسی** شامل فرایندهای رشد، تحلیل، تولید و تولید مثل است که به تغییرات کیفی یا کمی دارایی زیستی می‌انجامد.

**دگردیسی به یکی از نتایج زیر منجر می‌شود:**

- الف. تغییرات در دارایی از طریق رشد، تحلیل یا تولید، یا
- ب. تولید محصول کشاورزی از قبیل برگ چای، پشم و شیر.

**فعالیت کشاورزی** عبارت است از مدیریت بر دگردیسی دارایی‌های زیستی برای فروش، تبدیل به تولید کشاورزی یا افزایش دارایی‌های زیستی.

**برخی ویژگیهای مشترک فعالیتهای کشاورزی** به شرح زیر می‌باشد:

- الف. قابلیت تغییر. حیوانات و گیاهان زنده به صورت بالقوه توانایی دگردیسی زیستی دارند،
- ب. مدیریت تغییر. مجموعه فعالیتهایی که از طریق بهینه‌سازی و ایجاد شرایط لازم (از قبیل سطوح تغذیه، رطوبت، و...) فرایند دگردیسی را تسهیل می‌کند. چنین مدیریتی فعالیت کشاورزی را از سایر فعالیتهای متمایز می‌سازد، و
- ج. اندازه‌گیری تغییر. تغییرات کیفی (برای مثال، اصلاح‌نژاد، درجه غلظت، و...) یا تغییرات کمی (برای مثال، تولید مثل، وزن، و...) ناشی از دگردیسی به عنوان شاخص‌های فعالیت معمول مدیریت، اندازه‌گیری و نظارت می‌شود.

**اقلام متجانس** به مجموعه‌ای از اقلام نظیر لبنیات، غلات، دانه‌های روغنی، میوه و تره‌بار، گل، دام، طیور، ماهیها و آبزیان و ... اطلاق می‌شود که به واسطه خصوصیات همانند، قابل گروه‌بندی است.

**بازار فعال** عبارت است از بازاری که کلیه شرایط زیر را دارد:

- الف. اقلام مبادله شده در بازار متجانس (هم جنس) هستند،
- ب. معمولاً خریداران و فروشندگان مایل در هر زمان وجود دارند، و
- ج. قیمت‌ها برای عموم قابل دسترسی است.

**شناخت و اندازه‌گیری :** واحد تجاری باید دارایی زیستی یا تولید کشاورزی را فقط زمانی شناسایی کند

که :

- الف. کنترل دارایی را در نتیجه رویدادهای گذشته بدست آورده باشد ،
- ب . جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط به دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و
- ج . ارزش منصفانه یا بهای تمام شده دارایی به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. بند ۱۲ .

-دارایی زیستی مولد باید بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی ، به عنوان نحوه عمل مجاز جایگزین، شناسایی و گزارش شود.

-به‌استثنای دارایی زیستی غیر مولد خریداری شده که تنها در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می شود، دارایی های زیستی غیر مولد باید در **شناخت اولیه** و در تاریخ ترانزنامه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود بجز در شرایطی که قیمت یا ارزش بازار دارایی زیستی غیر مولد در دسترس نیست و سایر برآوردهای ارزش منصفانه آن به وضوح غیرقابل اتکاست، که در این شرایط بایستی دارایی زیستی غیرمولد به بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش، اندازه گیری شود.

-درآمد ناشی از **شناخت اولیه** (وقتی بهای تمام شده در دسترس نیست) دارایی زیستی غیر مولد به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش و درآمد یا هزینه ناشی از تغییر ارزش آن ، باید در سود و زیان دوره وقوع منظور شود. (بند ۲۳)

-در صورت عدم امکان اندازه گیری ارزش منصفانه دارایی زیستی غیر مولد به گونه ای اتکاپذیر ، دارایی باید بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش ، اندازه گیری شود. (بند ۲۶)

- واحد تجاری ، تولید کشاورزی را در زمان برداشت، به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه گیری می کند. (بند ۲۸)

-در قراردادهای آتی فروش، قیمت قرارداد برای تعیین ارزش منصفانه الزاماً مربوط نیست، زیرا ارزش منصفانه منعکس کننده ارزش در بازار جاری است که در آن خریدار و فروشنده مطلع و مایل معامله می کنند. در نتیجه ارزش منصفانه دارایی زیستی غیر مولد یا تولید کشاورزی الزاماً به علت وجود قرارداد تعدیل نمی‌شود.

-در صورتی که چند بازار فعال برای دارایی زیستی غیر مولد به تولید کشاورزی وجود داشته باشد از مربوط ترین قیمت بازار استفاده میکنیم. (بند ۱۹)

-واحدهای تجاری، غالباً "قراردادهایی برای فروش دارایی زیستی خود منعقد میکنند اگر قیمت قرارداد با ارزش جاری بازار متفاوت باشد، برای تعیین ارزش منصفانه دارایی زیستی از همان ارزش جاری استفاده می شود. (بند ۱۸)

-در صورتی که بازار فعالی وجود نداشته باشد، واحد تجاری از یک یا چند مورد زیر، به شرط دسترسی، برای تعیین ارزش منصفانه استفاده می کند :

- ۱-قیمتهای تضمینی اعلام شده توسط دولت،
- ۲-آخرین قیمت معامله در بازار، مشروط بر این که در فاصله زمانی بین تاریخ آن معامله و تاریخ ترانزنامه تغییر قابل ملاحظه ای در شرایط اقتصادی رخ نداده باشد،
- ۳-قیمتهای بازار دارایی های مشابه با در نظر گرفتن تعدیلاتی که تفاوتها را منعکس می کند ، و

۴- معیارهای خاص مانند ارزش میوه براساس جعبه و ارزش گله گوشتی بر حسب کیلوگرم. (بند ۷۴)

- در صورت کمک بلاعوض دولت به شکل دارایی زیستی، ارزش دارایی معادل ارزش منصفانه آن پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش در زمان شناخت اولیه است. (بند ۳۲)

## استاندارد ۲۷: طرح های مزایای بازنشستگی

### تعاریف:

**طرح های مزایای بازنشستگی:** برنامه‌هایی است که به موجب آن برای اعضا پس از خاتمه خدمت، مزایایی در قالب حقوق بازنشستگی یا مستمری فراهم می‌شود، به شرطی که بتوان این مزایا را قبل از خاتمه خدمت براساس شرایط مصوب یا رویه مورد عمل تعیین یا برآورد کرد.

**مزایای بازنشستگی:** عبارت است از حقوق بازنشستگی و سایر مستمری‌هایی که به موجب مقررات طرح انتظار می‌رود با توجه به سنوات خدمت گذشته اعضا به آنان پرداخت شود.

**اعضا:** شامل کلیه افراد اعم از شاغلین، بازنشستگان و مستمری‌بگیرانی است که از مزایای طرح بازنشستگی بهره‌مند می‌شوند.

**صندوق بازنشستگی:** شخصیت حقوقی مستقلی است که تحت عناوینی مانند صندوق، سازمان، مؤسسه و غیره براساس قانون، اساسنامه یا دستورالعمل خاص، در حوزه تأمین مزایای بازنشستگی اعضا، فعالیت می‌کند.

- **ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکتچوئری:** عبارت است از ارزش فعلی پرداختهای مورد انتظار به اعضای طرح بابت سنوات خدمت گذشته آنان که بر مبنای مفروضات اکتچوئری محاسبه می‌شود.

- **خالص دارایی های طرح (ارزش ویژه طرح):** عبارت است از دارایی های طرح منهای بدهی های آن غیر از ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکتچوئری. (بند ۵)

- ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکتچوئری که براساس حقوق و مزایای جاری است تعهدات مربوط به مزایا را تا تاریخ گزارش اکتچوئری افشا می‌کند. (بند ۱۲)

- ارزیابی مبتنی بر اکتچوئری باید حداقل هر سه سال یکبار انجام شود. (بند ۱۴)

- حق بیمه های دریافتنی باید به مبالغ قابل دریافت اندازه گیری و گزارش شود مشروط به اینکه جریان منافع اقتصادی مرتبط با حق بیمه به درون طرح محتمل باشد. (بند ۱۳)

- حق بیمه های دریافتنی، مبالغی است که در تاریخ گزارشگری طرح از اعضا، کارفرمایان و دولت قابل دریافت می‌باشد حق بیمه مبتنی بر تعهدات قانونی یا قراردادی است. (بند ۱۹)

- طرح های مزایای بازنشستگی که شخصیت حقوقی جداگانه ای ندارند نیز در صورت گزارشگری مستقل، مشمول این استاندارد می‌باشند. (بند ۲)

- اگرچه ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکتچوئری تعهد طرح می‌باشد اما به موجب این استاندارد به عنوان بدهی در صورت های مالی طرح شناسایی نمی‌شود بلکه در زیر ترازنامه و یادداشتهای توضیحی افشا میگردد. (بند ۶)

استفاده‌کنندگان اصلی گزارش های مالی طرحهای مزایای بازنشستگی شامل اعضا، ارکان طرح، دولت و کارفرمایان می‌باشد. این اشخاص نیاز به اطلاعاتی دارند که اهداف زیر را تأمین کند:

- الف. ارزیابی توان پرداخت تعهدات،
- ب. ارزیابی عملکرد طرح،
- ج. تعیین راهبردها و خط مشی‌های طرح، و
- د. فراهم کردن امکان نظارت عمومی دولت.

- ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری باید براساس موارد زیر محاسبه شود :

- (۱) پرداخت های مورد انتظار طبق شرایط طرح
- (۲) سنوات خدمت اعضا تا تاریخ مورد نظر
- (۳) سطح حقوق و مزایای جاری اعضا . (بند ۹)

- دارایی های ثابت مشهود مورد استفاده برای اداره عملیات طرح، باید به بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی به کسر استهلاک انباشته اندازه گیری و گزارش شود. (بند ۲۱)

- برای تعیین ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری، مزایایی منظور می‌شود که با توجه به احتمال پرداخت (مواردی مانند فوت، از کار افتادگی، انتقال به سایر طرحها، بازنشستگی و ...) انتظار می‌رود به بازنشستگان و مستمری‌بگیران پرداخت شود. ارزش فعلی این مزایا با استفاده از مفروضات مناسب تعیین می‌شود تا ارزش زمانی پول (از طریق تنزیل با نرخ بازدهی مناسب) بین تاریخ تهیه اطلاعات و تاریخ پرداخت مورد انتظار را منعکس کند. (بند ۱۳)

- برای تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، صورت های مالی طرح باید شامل موارد زیر باشد :  
ترازنامه، صورت تغییرات در خالص دارایی ها، صورت درآمد و هزینه، یادداشتهای توضیحی صورت های مالی. (بند ۲۱)

- در یادداشت های توضیحی صورت های مالی باید ارتباط بین ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری و ارزش منصفانه خالص دارایی های طرح به استثنای دارایی های ثابت مشهود و خط مشی تأمین مالی مزایای بازنشستگی تبیین شود. (بند ۲۸)

- ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری باید زیر ترازنامه افشا شود. (بند ۲۶)

- به منظور سنجش توان مالی طرحهایی از قبیل مزایای بازنشستگی و بیمه عمر جهت ایفای تعهدات مربوط به طرحهای مذکور، محاسباتی براساس روشهای آماری، احتمالات و ریاضیات کاربردی و با استفاده از مکانیزم ا کچوئری صورت می‌گیرد. اگرچه ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری تعهد طرح می‌باشد اما به موجب این استاندارد به عنوان بدهی در صورت های مالی طرح شناسایی نمی‌شود بلکه در زیر ترازنامه و یادداشتهای توضیحی افشا می‌گردد.  
- با توجه به مطالعات انجام گرفته و مباحث مطرح شده، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، صورت های مالی طرحهای مزایای بازنشستگی را به شرح زیر تعیین نمود :

- الف. ترازنامه،
- ب. صورت تغییرات در خالص داراییها،
- ج. صورت درآمد و هزینه، و
- د. یادداشتهای توضیحی.

**استاندارد ۲۸: فعالیت های بیمه عمومی**

- درآمد حق بیمه باید از تاریخ شروع پوشش بیمه ای و به محض اینکه حق بیمه به گونه ای انکاپذیر قابل اندازه گیری باشد، شناسایی شود. (بند ۴)
- درآمد حق بیمه این نوع بیمه ها متناسب با الگوی وقوع خطر برآوردی شناسایی می شود. (بند ۵)
- چنانچه بیمه گر براساس قوانین و مقررات مبالغی را از جانب سازمانهای دولتی یا سایر اشخاص ثالث از بیمه گذار دریافت کند و بدون دخل و تصرف آن را به حساب ذینفع واریز کند، این مبالغ درآمد بیمه گر تلقی نمی شود. (بند ۶)
- درآمد حق بیمه باید به طور یکنواخت در طول دوره بیمه نامه برای بیمه های مستقیم یا در طول دوره پذیرش غرامت برای بیمه های اتکایی شناسایی شود مگر اینکه الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه نامه یکنواخت نباشد که در اینصورت درآمد حق بیمه متناسب با الگوی وقوع خطر برآوردی، شناسایی می شود. (بند ۷)
- بیمه گر ممکن است اطلاعات کافی جهت تشخیص بیمه نامه های صادر شده در اواخر سال مالی که تاریخ شروع پوشش بیمه ای آن قبل از تاریخ ترانزنامه است، نداشته باشد این نوع بیمه نامه ها را بیمه نامه های بین راهی میگویند. (بند ۱۴)
- مبلغ بیمه نامه های بین راهی براساس تجارب گذشته و رویدادهای پس از تاریخ ترانزنامه برآورد می شود و حصه عاید شده آن به عنوان درآمد حق بیمه شناسایی می شود. (بند ۱۴)
- بخشی از حق بیمه مرتبط با بیمه نامه های صادره طی دوره مالی که قابل انتساب به پوشش خطر بعد از پایان دوره مالی است به عنوان حق بیمه عاید نشده شناسایی می شود. (بند ۱۵)
- در مواردی که الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه نامه تقریباً یکنواخت است برای محاسبه حق بیمه عاید نشده از روش تناسب زمانی استفاده می شود شیوه های محاسبه حق بیمه عاید نشده در روش تناسب زمانی برای بیمه نامه های سالانه شامل روزانه (۱/۳۶۵) یا ماهانه (۱/۲۴) یا فصلی (۱/۸) یا سالانه (۱/۲) می باشد. (بند ۱۷)
- در مواردی که حق بیمه متناسب با گذشت زمان به عنوان درآمد شناسایی می شود، روش تناسب زمانی باید به گونه ای انتخاب و بکار گرفته شود که دقت آن کمتر از فصلی (۱/۸) نباشد. (بند ۱۸)
- چنانچه دوره بیمه نامه بیش از یک سال باشد، در اعمال روش تناسب زمانی حق بیمه یکساله در محاسبات مدنظر قرار می گیرد و حق بیمه مازاد بر یک سال، به طور کامل به عنوان حق بیمه عاید نشده محسوب می گردد. (بند ۱۹)
- تعدیل بدهی خسارت معوق بر اساس اطلاعاتی که پس از شناخت اولیه بدست می آید ضروری است. (بند ۲۷)
- مبالغ دریافتی از بیمه گر اتکایی بابت خسارت واقع شده، اعم از گزارش شده و گزارش نشده، باید در دوره وقوع از یک طرف به عنوان دارایی و از طرف دیگر به عنوان درآمد بیمه گر واگذارنده شناسایی شود و نباید حسب مورد با بدهی یا هزینه مربوط تهاتر شود. (بند ۲۸)
- چنانچه حق بیمه های عاید نشده برای پوشش خسارت مورد انتظار مربوط به بیمه نامه های منقضی نشده در تاریخ ترانزنامه کافی نباشد باید ذخیره تکمیلی لازم برای آن شناسایی شود. (بند ۲۹)
- حق بیمه واگذاری به بیمه گران اتکایی به عنوان هزینه شناسایی می شود و با درآمد حق بیمه تهاتر نمی گردد. (بند ۳۳)

- خسارت دریافتی یا دریافتنی از بیمه گران اتکایی نیز توسط بیمه گر مستقیم به عنوان درآمد شناسایی میگردد و با هزینه خسارت یا هزینه حق بیمه اتکایی واگذاری تهاتر نمی شود. (بند ۳۳)
- کارمزدهای دریافتی و دریافتنی از بیمه گر اتکایی طبق شرایط بیمه اتکایی تعلق می گیرد و بنابراین در زمان شروع پوشش بیمه اتکایی به عنوان درآمد شناسایی می شود. (بند ۸۵)
- مخارج تحصیل بیمه نامه ها باید در زمان وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی شود. (بند ۴۴)

## استاندارد ۲۹: فعالیت های ساخت املاک

- هدف این استاندارد تجویز روشهای حسابداری درآمد و مخارج مرتبط با فعالیت های ساخت املاک است. (بند ۱)
- این استاندارد در مورد واحدهای تجاری که به فعالیت های ساخت املاک مشغول هستند، صرفنظر از اینکه این عملیات جزء فعالیتهای اصلی آنها باشد یا خیر، کاربرد دارد و برای ساخت املاک که با هدف استفاده توسط واحد تجاری انجام می شود، کاربرد ندارد. (بند ۴ و ۳)
- ویژگی اصلی فعالیتهای ساخت املاک این است که در بیش از یک دوره مالی انجام می شود. (بند ۸)
- ماهیت فعالیت های ساخت به گونه ای است که مابه ازای فروش آن ممکن است در زمانهای متفاوت و به مبالغ مختلف دریافت شود. (بند ۹)
- زمین نگهداری شده برای فعالیتهای ساخت املاک، چنانچه هیچ نوع فعالیت ساخت بر روی آن انجام نشده باشد و انتظار نمی رود فعالیتهای ساخت طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری تکمیل شود:
- الف. باید به عنوان دارایی غیر جاری طبقه بندی شود. (بند ۱۲)
- ب. به بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش انباشته انعکاس یابد. (بند ۱۳)

- مخارج ساخت املاک شامل این موارد می شود:

الف) **مخارج مستقیم:** مخارجی که به طور مستقیم به فعالیتهای ساخت قابل انتساب است شامل مخارج تحصیل زمین (از قبیل بهای خرید زمین، حق الزحمه کارشناسی، حق ثبت، کارمزد خرید، هزینه های نقل و انتقال و سایر مخارج تحصیل زمین) و مخارج مواد و مصالح، مخارج انجام شده توسط پیمانکاران، حق الزحمه کارشناسی مخارج دستمزد مستقیم.

ب) **مخارج مشترک:** مخارج مشترک قابل انتساب به فعالیت های ساخت املاک. از جمله مخارج قابل تخصیص به پروژه های جاری و آتی ساخت املاک که در یک مکان جغرافیایی مشخص واقع شده اند، مانند مخارج زیربنایی مشترک، مخارج قابل تخصیص به تمام پروژه های در جریان ساخت واقع در مکان های جغرافیایی مختلف نظیر مخارج کارکنان دفتر فنی واقع در اداره مرکزی. (بند ۱۱)



- مخارج قبل از تحصیل زمین به محض تحمل در سود و زیان منظور می گردد، مگر اینکه چنین مخارجی به طور مستقیم با فعالیت های بعدی ساخت املاک مرتبط باشد که در آن صورت به عنوان جزئی از بهای تمام شده ساخت املاک محسوب می شود. بند ۱۶

- تمام مخارج تأمین مالی تحمل شده فقط طی دوره های که فعالیت های لازم جهت آماده سازی واحدهای ساختمانی برای استفاده مورد نظر در حال انجام است، به بهای تمام شده دارایی منظور می شود. بند ۱۸

- روش های تخصیص مخارج ساخت به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژه ها: (بند ۲۲)

### ۱- روش شناسایی ویژه:

در این روش مخارج ساخت هر واحد کاملاً مشخص است و به حساب همان واحد منظور می شود. مزیت روش شناسایی ویژه این است که مخارج فعالیت های ساخت املاک نظیر مخارج مستقیم ساخت به صورت دقیق و درست به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژه ها تخصیص می یابد و در نتیجه در این روش انجام برآورد یا ذهنیت گرایبی به حداقل میرسد. مشکل روش مزبور این است که جهت تخصیص مخارج مشترک نمی توان از آن استفاده کرد. (پیوست ۷)

### ۲- روش ارزش نسبی فروش:

در این روش مخارج به نسبت ارزش نسبی فروش هر واحد بین واحدها تسهیم می شود. مزیت روش ارزش نسبی فروش این است که تخصیص تمام مخارج فعالیت های ساخت املاک خصوصاً مخارج مشترک را امکان پذیر می سازد. البته استفاده از این روش مستلزم دسترسی به ارزش فروش برآوردی واحدهای ساختمانی است و در برخی موارد واحدهای تجاری در تعیین ارزش فروش برآوردی واحدهای ساختمانی با محدودیت هایی نظیر عدم وجود مظنه های بازار مواجه می باشند استفاده از این روش باعث تطابق بهتر هزینه های ساخت با درآمدهای ناشی از فعالیت های ساخت میگردد. (پیوست ۸)

### ۳- روشهای مبتنی بر مساحت:

در این روش مخارج به نسبت مساحت هر واحد بین آنها تسهیم می شود. روشهای مبتنی بر مساحت، امکان تخصیص تمام مخارج فعالیت های ساخت املاک را برای واحدهای ساختمانی فراهم می سازند اما تخصیص مخارج بدون در نظر گرفتن ارزش واحدهای ساختمانی انجام می شود و ممکن است تخصیص مخارج به طور منطقی صورت نگیرد. (پیوست ۹)

- درآمد ساخت املاک باید شامل موارد زیر باشد:

- ۱- بهای فروش مورد توافق در قرارداد
- ۲- هرگونه مبلغ ناشی از تغییر در دامنه کار تعریف شده در قرارداد. (بند ۷۱)
- ۳- حداقل ۷۴ درصد از بهای فروش وصول شده باشد. (بند ۷۶)

- روش درصد پیشرفت کار: شناخت درآمدها و هزینه ها با توجه به درصد تکمیل پروژه، روش درصد پیشرفت

کار نامیده می شود در این روش، درآمد ساخت املاک و هزینه های مربوط، متناسب با درصد تکمیل شناسایی می شود تا درآمدها، هزینه ها و سود یا زیان مربوط به کارهای انجام شده گزارش گردد. (بند ۱۴)

- درصد تکمیل را میتوان به روشهای مختلفی تعیین کرد از جمله:

- ۱- نسبت مخارج تحمل شده برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی ساخت .
- ۲- ارزیابی کار انجام شده توسط کارشناسان حرفه ای مستقل
- ۳- درصد کار فیزیکی انجام شده (بند ۱۷)

- **ماحصل پروژه** را می توان در صورت احراز تمام شرایط زیر به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد :

- ۱- مجموع درآمد حاصل از پروژه را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد.
- ۲- جریان ورودی منافع اقتصادی آتی مرتبط با پروژه به واحد تجاری محتمل باشد.
- ۳- مخارج لازم برای تکمیل پروژه و همچنین درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد.
- ۴- مخارج قابل انتساب به پروژه را بتوان به روشنی تعیین و به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد (بند ۷۲)

- هرگاه **ماحصل پروژه** را نتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد :

- ۱- درآمد واحدهای ساختمانی فروخته شده باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده برای ساخت آن واحدها که بازیافت آن محتمل است، شناسایی گردد.
- ۲- مخارج ساخت واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود (بند ۷۲)
- هرگونه زیان مورد انتظار پروژه شامل مخارج رفع نقص باید بلافاصله به سود و زیان دوره منظور شود (بند ۷۱)
- در مواردی که **ماحصل پروژه** را نتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد، نباید سودی شناسایی شود همچنین ممکن است مخارج ساخت پروژه از کل درآمد آن، فزونی یابد در چنین مواردی، هرگونه مازاد برآورد شده بلافاصله به سود و زیان دوره منظور می شود (بند ۱۴)
- مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره شناخت درآمد واحدهای یاد شده، به عنوان هزینه شناسایی شود (بند ۱۱)

- شناسایی درآمد باید از زمانی آغاز شود که تمام معیارهای زیر احراز گردد :

- ۱- فروش واحد ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرز شده باشد،
- ۲- فعالیتهای ساختمانی آغاز شده باشد،
- ۳- **ماحصل پروژه** را بتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد

- نمونه هایی از مخارجی که به مقدار کار انجام شده مربوط نمی شود شامل :

- بهای تمام شده زمین، مصالح پای کار، مخارج تأمین مالی منظور شده به حساب پروژه، پیش پرداخت به پیمانکاران (بند ۱۶)

- مخارج ساخت املاک که به هزینه منظور نشده است باید به عنوان دارایی شناسایی و به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه گیری شود. (بند ۱۲)

- درآمدها و هزینه های شناسایی شده مربوط به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در زمان ابطال یا فسخ معامله فروش، بی درنگ برگشت داده شود. (بند ۴۱)

- خسارات دریافتنی از پیمانکاران به دلیل تأخیر در تکمیل و خسارات پرداختنی به مشتریان به دلیل تأخیر در تحویل باید به صورت جداگانه در صورت سود و زیان ارائه شود. (بند ۴۷)

- چنانچه مشوق های فروش یا تضمین هایی برای انجام فروش توسط واحد تجاری سازنده پیشنهاد شود، تعهد ناشی از آن براساس استاندارد با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و دارایی های احتمالی به حساب منظور می شود مخارج مرتبط با این گونه اقلام نظیر تضمین بازده سرمایه گذاری خریداران برای دوره مشخص، به حساب بهای تمام شده پروژه منظور می شود. (بند ۴۱)

- سایر مخارج تحمل شده توسط واحد تجاری سازنده املاک به منظور تبلیغ فروش واحدهای ساختمانی به عنوان هزینه دوره شناسایی می شود. (بند ۴۴)

- موجودی واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس شود. (بند ۴۱)

- واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

- ۱- روش تعیین درصد تکمیل پروژه
- ۲- درآمد و هزینه های شناسایی شده ساخت املاک در صورت سود و زیان
- ۳- برآورد مبلغ مخارج لازم برای تکمیل پروژه های در جریان
- ۴- صورت تطبیق مبلغ دفتری مخارج شناسایی شده به عنوان دارایی در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد. (بند ۴۲)

- صورت تطبیق مبلغ دفتری مخارج شناسایی شده به عنوان دارایی در ابتدا و انتهای دوره موارد زیر را نشان دهد:

- ۱- مخارج انباشته ساخت املاک در اول دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین.
- ۲- مخارج تحمل شده ساخت املاک طی دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین.
- ۳- مخارج انباشته ساخت املاک که در صورت سود و زیان به عنوان هزینه شناسایی شده است، به تفکیک دوره جاری و دوره های گذشته.

۴- واگذاری یا انتقال به طبقه دیگری از دارایی ها یا سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره. (بند ۴۲)

**استاندارد ۳۰: سود هر سهم****تعاریف:**

**تقلیل:** کاهش در سود هر سهم یا افزایش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می باشد

**ضدتقلیل:** افزایش در سود هر سهم یا کاهش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می باشد.

- واحد تجاری باید مبالغ سود پایه هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه نماید .

- **سود پایه هر سهم** با تقسیم سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی بر میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره محاسبه می شود

- **میانگین موزون** تعداد سهام عادی طی دوره برابر است با تعداد سهام عادی موجود در ابتدای دوره و تغییرات سهام عادی طی دوره که با استفاده از عامل وزنی زمان تعدیل می شود.

**عامل وزنی زمان**، نسبت تعداد روزهای در جریان بودن سهام به مجموع تعداد روزهای دوره است .

- در تعیین میانگین موزون تعداد سهام عادی در شرکتهای سهامی عام، تاریخ ثبت افزایش سرمایه در مرجع ثبت شرکتهای ملاک عمل قرار می گیرد .

- در ترکیب تجاری، سهام عادی که به عنوان بخشی از مابه ازای خرید صادر شده است از تاریخ تحصیل در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی منظور می شود.

- در مواردی که تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات، افزایش یا کاهش می یابد، میانگین موزون تعداد سهام عادی برای کلیه دوره هایی که اطلاعات آن ارائه می شود باید تعدیل گردد

- نمونه هایی از مواردی که تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات کاهش یا افزایش می یابد به شرح زیر است:

۱- سود سهمی افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده یا اندوخته ها،

۲- تجزیه سهام، و

۳- کاهش اجباری سرمایه در اجرای ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت

- واحد تجاری باید مبالغ سود تقلیل یافته هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه کند .

- برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم باید فرض شود سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده، در ابتدای دوره به سهام عادی تبدیل شده است، مگر اینکه تاریخ صدور آن در طی دوره باشد، که در این صورت تاریخ صدور ملاک عمل است .

- سهام عادی بالقوه تنها در صورتی باید به عنوان تقلیل دهنده در نظر گرفته شود که تبدیل آن به سهام عادی، سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را کاهش یا زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را افزایش دهد .

- واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم را برای سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم به تفکیک عملیاتی و غیرعملیاتی و سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی در متن صورت سود و زیان ارائه کند.

- چنانچه افزایش سرمایه از محل مطالبات سهامداران باشد، با آن همانند افزایش سرمایه نقدی برخورد می شود یعنی تاریخ اتمام پذیره نویسی حق تقدم مبنای تعیین میانگین موزون تعداد سهام است. (پیوست ۳ بند ۶)

- انتشار حق تقدم خرید سهام که قیمت اعمال آن در زمان انتشار کمتر از ارزش بازار سهام بلافاصله قبل از تصویب افزایش سرمایه است، در برگیرنده جایزه می باشد. عنصر جایزه به معنای افزایش تعداد سهام بدون تغییر در منابع یا تعهدات واحد تجاری است و به همین دلیل همانند سود سهمی ارقام مقایسه ای باید به منظور قابلیت مقایسه سال جاری با سال های قبل ارایه مجدد شود. (پیوست ۳ بند ۱۱)

### استاندارد ۳۱: دارایی های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

- **واحد مولد وجه نقد:** کوچکترین مجموعه دارایی های قابل شناسایی ایجادکننده جریان ورودی وجه نقدی است که به میزان عمده ای مستقل از جریان های ورودی وجه نقد سایر دارایی ها یا مجموعه ای از دارایی ها می باشد. (بند ۶)

- **عملیات متوقف شده:** یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، و:

- ۱- بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است،
- ۲- قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا
- ۳- یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است. (بند ۶)

واحد تجاری باید دارایی غیر جاری یا مجموعه ای واحد را که مبلغ دفتری آن، عمدتاً از طریق فروش و نه استفاده مستمر بازیافت می گردد، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کند. (بند ۷)

- **ارزش منصفانه:** مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشندهای مطلع و مایل میتوانند در معاملهای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

- **خالص ارزش فروش:** مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروش حاصل می شود.

- **مبلغ بازیافتنی:** خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هر کدام که بیشتر است.

- **ارزش اقتصادی:** ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن است.

- طبقه بندی دارایی غیر جاری یا مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش باید تنها پس از احراز شرایط زیر صورت گیرد: (بند ۸)

- ۱- دارایی غیر جاری یا مجموعه واحد برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، فقط بر حسب شرایطی که برای فروش چنین دارایی هایی یا مجموعه های واحد مرسوم و معمول است، آماده باشد، و
- ۲- فروش آن بسیار محتمل باشد.

- واحد تجاری نباید یک دارایی غیر جاری یا مجموعه ای واحد که قصد برکناری آن وجود دارد را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کند، زیرا مبلغ دفتری آن اساساً از طریق استفاده مستمر بازیافت خواهد شد. (بند ۱۴)

- چنانچه مجموعه ای واحد که قصد برکناری آن وجود دارد، شرایط عملیات متوقف شده را احراز کند، واحد تجاری باید نتایج عملیات و جریانهای نقدی آن مجموعه را در تاریخی که استفاده از آنها متوقف می شود، به عنوان عملیات متوقف شده ارائه نماید. (بند ۱۴)

- دارایی های غیر جاری یا مجموعه های واحدی که قصد برکناری آن وجود دارد، شامل مواردی است که از دارایی تا پایان عمر اقتصادی آن استفاده می شود و مواردی که به جای فروش، استفاده از دارایی متوقف می شود. (بند ۱۴)

- واحد تجاری نباید دارایی غیر جاری که به طور موقت استفاده نمی شود را به عنوان برکنار شده محسوب کند. (بند ۱۰)

- واحد تجاری باید دارایی غیر جاری یا مجموعه واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه گیری نماید. (بند ۱۶)

- چنانچه یک دارایی غیر جاری یا مجموعه ای واحد که جدیداً تحصیل شده، معیارهای طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز نماید آن دارایی یا مجموعه واحد در شناخت اولیه به اقل مبلغ دفتری با فرض عدم طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش شناسایی می شود؛ برای مثال، بهای تمام شده و خالص ارزش فروش (بند ۷)

- اگر دارایی غیر جاری یا مجموعه واحد در قالب یک ترکیب تجاری تحصیل شده باشد، باید به خالص ارزش فروش اندازه گیری شود. (بند ۱۷)

- چنانچه انتظار رود فرایند فروش در بیش از یک سال تکمیل شود، واحد تجاری باید مخارج فروش را به ارزش فعلی اندازه گیری نماید هر گونه افزایش در ارزش فعلی مخارج فروش ناشی از گذشت زمان، در صورت سود و زیان به عنوان هزینه تأمین مالی شناسایی می شود. (بند ۱۰)

- واحد تجاری باید هر گونه افزایش بعدی در خالص ارزش فروش یک دارایی را به عنوان سود شناسایی کند، اما این سود نباید از زیان کاهش ارزش انباشته ای که قبلاً شناسایی شده است، بیشتر شود. (بند ۲۲)

- واحد تجاری نباید یک دارایی غیر جاری که منفرداً یا در قالب بخشی از یک مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است را مستهلك کند. (بند ۲۶)

- شناسایی سود تضمین شده و سایر هزینه های قابل انتساب به بدهی های مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، ادامه می یابد. (بند ۲۶)

- در صورتی که واحد تجاری یک دارایی غیر جاری یا مجموعه ای واحد را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی نموده باشد، اما معیارهای آن را نداشته باشد، واحد تجاری باید طبقه بندی دارایی یا مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش را متوقف نماید. (بند ۲۷)

- هر گونه سود یا زیان اندازه گیری مجدد یک دارایی غیر جاری یا مجموعه ای واحد که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است و مشمول تعریف عملیات متوقف شده نگردد باید در سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود. (بند ۶)

- واحد تجاری باید دارایی غیر جاری طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش و دارایی های یک مجموعه واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را جدا از سایر دارایی ها در ترازنامه ارائه کند بدهی های مجموعه واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش نیز باید جدا از سایر بدهیها در ترازنامه ارائه گردد این دارایی ها و بدهیها نباید با یکدیگر تهاتر شوند و مبلغ آنها به طور جداگانه ارائه می گردد طبقات عمده دارایی ها و بدهیهای طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش باید به طور جداگانه در یادداشتهای توضیحی افشا گردد به استثنای یک واحد فرعی که اخیراً تحصیل شده است و شرایط طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می کند واحد تجاری باید هر گونه سود تحقق نیافته مربوط به دارایی های غیر جاری یا مجموعه های واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را که به طور مستقیم در حقوق صاحبان سهام شناسایی شده است، به طور جداگانه ارائه کند. (بند ۷)

## استاندارد ۳۲: کاهش ارزش دارایی ها

- واحد تجاری باید بدون توجه به وجود یا عدم وجود هرگونه نشان های دال بر کاهش ارزش، الزامات زیر را رعایت نماید:

الف- **آزمون سالانه کاهش ارزش یک دارایی نامشهود** با عمر مفید نامعین و یا دارایی نامشهودی که در حال حاضر آماده استفاده نیست این آزمون با مقایسه مبلغ دفتری و مبلغ بازیافتنی آن دارایی انجام می پذیرد. آزمون کاهش ارزش می تواند در هر زمانی طی دوره سالیانه صورت گیرد، مشروط بر اینکه هر سال در همان زمان انجام شود. انواع دارایی های نامشهود را می توان در زمانهای متفاوتی مورد آزمون کاهش ارزش قرار داد.

ب- **آزمون سالانه کاهش ارزش سرقفلی** تحصیل شده در ترکیب تجاری برای ارزیابی وجود نشان های دال بر امکان کاهش ارزش دارایی. واحد تجاری باید حداقل، موارد زیر را مدنظر قرار دهد: (بند ۰۴)

### ب-۱- منابع اطلاعاتی برون سازمانی شامل:

۱- ارزش بازار دارایی طی یک دوره، به میزان قابل ملاحظه ای بیش از آنچه که در اثر گذشت زمان یا کاربرد عادی دارایی انتظار می رفت، کاهش یافته باشد.

۲- تغییرات قابل ملاحظه با آثار نامساعد بر واحد تجاری در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی حوزه فعالیت واحد تجاری یا در بازار اختصاصی دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد.

۳- نرخ های سود یا سایر نرخ های بازده سرمایه گذاری بازار طی دوره افزایش یافته باشد و این افزایش احتمالاً بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی تأثیر گذاشته و مبلغ بازیافتنی دارایی را به میزان قابل ملاحظه ای کاهش داده باشد.

۴- مبلغ دفتری خالص دارایی های واحد تجاری، بیشتر از ارزش بازار آن باشد.

## ب-۲- منابع اطلاعاتی درون سازمانی شامل:

- ۱- شواهدی حاکی از نابابی یا خسارت فیزیکی دارایی وجود داشته باشد
- ۲- تغییرات قابل ملاحظه ای با آثار نامساعد بر واحد تجاری در میزان یا چگونگی استفاده از دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد این تغییرات شامل بلااستفاده شدن دارایی، برنامه های توقف یا تجدید ساختار عملیاتی که دارایی به آن تعلق دارد یا برنامه های واگذاری دارایی پیش از تاریخ مورد انتظار قبلی و ارزیابی مجدد عمر مفید یک دارایی نامشهود از نامعین به معین می باشد
- ۳- شواهدی از گزارشگری داخلی وجود داشته باشد که نشان دهد عملکرد اقتصادی دارایی از حد مورد انتظار پایین تر است و یا پایین تر خواهد بود

- از مفهوم اهمیت برای تشخیص ضرورت برآورد مبلغ بازیافتنی یک دارایی استفاده می شود .
- افزایش نرخ های سود یا سایر نرخ های بازده سرمایه گذاری بازار طی دوره ، یکی از نشانه های دال بر امکان کاهش ارزش دارایی هاست.
- بهترین مدرک برای تعیین خالص ارزش فروش یک دارایی ، قیمت مندرج در قرارداد فروش در یک معامله حقیقی و در شرایط عادی ، پس از تعدیل بابت مخارج اضافی مستقیم مربوط به فروش دارایی است .
- هنگامیکه یک دارایی منفرد، متشکل از اجزایی با عمر مفید برآوردی متفاوت باشد، در زمان برآورد جریان های نقدی آتی ایجاد شده توسط دارایی، جایگزینی اجزای با عمر کوتاهتر، به عنوان بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری دارایی در نظر گرفته می شود.(بند۴۷)
- از آنجا که ارزش زمانی پول با تنزیل جریانهای نقدی آتی برآوردی در نظر گرفته می شود، این جریانهای نقدی شامل جریانهای نقدی ورودی یا خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی نمی باشد .(بند۴۹)
- نرخ های تنزیل باید نرخ های قبل از مالیات باشد که منعکس کننده ارزیابی های جاری بازار از موارد زیر است : (بند۵۳)

۱- ارزش زمانی پول، و

۲- ریسکهای مختص دارایی که جریانهای نقدی آتی برآوردی بابت آن تعدیل نشده است

- تنها در صورتی که مبلغ بازیافتنی یک دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد، مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ بازیافتنی آن کاهش یابد این تفاوت به عنوان زیان کاهش ارزش شناسایی می شود.( بند۵۷)
- زیان کاهش ارزش باید بلافاصله در سود و زیان شناسایی گردد، مگر دارایی به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه شده باشد که در این صورت به عنوان کاهش ناشی از تجدید ارزیابی برخورد می شود .(بند۵۸)
- پس از شناسایی زیان کاهش ارزش، استهلاك دارایی در دوره های آتی باید با توجه به مبلغ دفتری جدید منهای ارزش باقیمانده آن در صورت وجود، بر مبنای سیستماتیک و طی عمر مفید باقیمانده آن محاسبه گردد .(بند۶۲)
- اگر برآورد مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد ممکن نباشد، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقدی را که دارایی متعلق به آن است، تعیین کند .(بند۲۶)
- در صورت وجود بازار فعالی برای محصول تولید شده توسط یک دارایی یا مجموعه ای از دارایی ها، آن دارایی یا مجموعه دارایی ها باید به عنوان یک واحد مولد وجه نقد محسوب شود، حتی اگر تمام یا بخشی از محصولات واحد تجاری به مصرف داخلی برسد .(بند۶۶)



-سرقفلی، جریانهای نقدی مستقل از سایر دارایی ها یا گروه دارایی ها ایجاد نمی کند و اغلب به ایجاد جریان های نقدی چندین واحد مولد وجه نقد کمک می کند. (بند ۷۷)

-زیان کاهش ارزش باید به ترتیب زیر جهت کاهش مبلغ دفتری دارایی های واحد یا گروه واحدها تخصیص یابد:

۱- ابتدا صرف کاهش مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها شود، و

۲- سپس متناسب با مبلغ دفتری به سایر دارایی های واحد یا گروه واحدها، تخصیص یابد.

-کاهش در مبلغ دفتری باید به عنوان زیان کاهش ارزش هر یک از دارایی های منفرد در نظر گرفته شود.

-برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی به جز سرقفلی، باید بلافاصله در سود و زیان شناسایی گردد، مگر اینکه دارایی طبق استاندارد حسابداری دیگری برای مثال، طبق رویه تجدید ارزیابی به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه شده باشد هر گونه برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی تجدید ارزیابی شده باید به عنوان افزایش ناشی از تجدید ارزیابی طبق همان استاندارد در نظر گرفته شود. (بند ۴۰)

-برگشت زیان کاهش ارزش دارایی تجدید ارزیابی شده، مستقیماً به حساب مازاد تجدید ارزیابی بستانکار می شود اما برگشت زیان تا میزان زیان کاهش ارزش شناسایی شده قبلی مربوط به همان دارایی که به عنوان هزینه شناسایی شده است، به عنوان درآمد در سود و زیان شناسایی میگردد. (بند ۴۰)

-کسر ارزش باقیمانده آن در صورت وجود بر مبنای سیستماتیک طی سالهای باقیمانده عمر مفید دارایی، تخصیص یابد. (بند ۴۰)

-زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای سرقفلی نباید در دوره های بعد برگشت شود. (بند ۴۰)

## آیین رفتار حرفه ای

از دیدگاه انجمن حسابداران مدیریت (تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۵)

اگر حسابدار مدیریت در زمان گذشته دارای مهارت کافی بوده ولی با بزرگ شدن شرکت نتواند خود را به روز رسانی نماید از نظر حرفه ای حسابدار شایسته و متخصصی نمی باشد. همچنین اگر حسابداری باشد که اقداماتی ناسازگار با منافع شرکت انجام دهد باز هم حسابدار شایسته ای نمی باشد. آیین رفتار حرفه ای، استانداردهایی در جهت نحوه رفتار حسابدار مدیریت با موضوعات پیش رو بیان می دارد و شامل چهار استاندارد اصلی است:

### ۱- شایستگی و تخصص

استاندارد شایستگی یا تخصص، مقرر دارد که حسابدار مدیریت باید دارای مهارت های لازم در زمینه کاری باشد و با رشد شرکت و پیچیده تر شدن آن، به صورت مرتب بر مهارت های خود بیفزاید. هر عضو مسئول است که مقررات زیر را رعایت نماید: با کسب دانش و مهارت بکوشد تخصص حرفه ای را در سطحی مطلوب حفظ کند. با توجه به قوانین و مقررات و با رعایت معیارهای فنی همواره وظایف حرفه ای خود را انجام دهد. اطلاعات و توصیه های سنجیده، دقیق و به هنگام، ارائه کند تا بتوان بر آن اساس تصمیمات معقول اتخاذ کرد. به مرزها و سایر عوامل محدود کننده حرفه ای توجه کند. یعنی همان عواملی که قضاوت حرفه ای و عملکرد موفقیت آمیز را میسر می سازند.

### ۲- رازداری

این استاندارد مقرر می دارد که حسابدار از دیدگاه اطلاع رسانی برای حفظ اسرار تجاری و سایر اطلاعات محرمانه شرکت، مقررات مربوط به رازداری را رعایت نماید. هر عضو مسئولیت دارد که حفظ اسرار نماید به استثنای مواردی که افشای اطلاعات، قانونی و مجاز باشد. وجهت حصول اطمینان از رازداری، بر فعالیت های زیردستان نظارت نماید. برای تامین اهداف خلاف قانون و غیر اخلاقی، از سوء استفاده از اطلاعات محرمانه پرهیز نماید.

### ۳- صداقت

مقصود این است که حسابدار در کار حرفه ای خود از فعالیت های ناشایست که موجب بی اعتباری شرکت یا حرفه می شوند بپرهیزد و رعایت عدم انجام اقداماتی که با منافع شرکت در تضاد است. مانند پذیرفتن هدیه از یک عرضه کننده یا مشتری. هر عضو مسئولیت دارد که مسایلی که منجر به تضاد منافع می شود حل کند و برای دوری از تعارض یا اختلاف نظر، با همکاران در تماس و ارتباط متقابل باشد. از هرگونه اقدامی که منجر به یکسویگری و اقدامات غیر اخلاقی می شود، پرهیز نماید. از هر اقدامی که به حیثیت حرفه لطمه می زند پرهیز نماید.

### ۴- قابل اعتماد بودن

مقصود این است که حسابدار به شیوه ای عینی یا بدون اعمال نظر شخصی قضاوت کند. مثلاً گزارش حاوی تصمیم نادرستی ارائه ننماید.

هرعضو مسئولیت دارد که اطلاعات را به درستی وبه شیوه ای منصفانه به آگاهی دیگران برساند. هر نوع اطلاعات مهم و اثرگذار را که انتظار می رود بر درک ونیت استفاده کنندگان از گزارش ها اثر بگذارد افشا نماید. اطلاعات مربوط با تاخیر یا کاستی ها، به هنگام بودن، پردازش یا کنترل های داخلی را طبق سیاست های سازمان یا قوانین ومقررات گزارش نماید.

## فصل دوم

### دارائی ها

## فصل دوم : دارائی ها

### مقدمه:

پس از تعاریف و توافقات اولیه در حسابداری ، اولین مبحث اصلی که می توان وارد آن شد دارائی های موسسه است . هرآنچه که موسسه دارد چه از سرمایه گذاران و چه از طلبکاران در این فصل به معرفی انواع دارائی ها و برخی روش های ثبت و نگهداری آنها می پردازیم:

### تعریف دارائی ها

به کلیه حقوق مالی که در اختیار موسسه قرار دارد دارائی های موسسه گفته می شود. دارائی ها اقسام گوناگونی دارد از جمله:

- وجوه نقد: شامل پول نقد در صندوق ، وجه نقد در بانک .
  - مطالبات (بدهکاران): شامل بدهکاران به موسسه ، اسناد دریافتنی.
  - موجودی های جنسی و کالا و مواد اولیه و ملزومات .
  - اموال و اثاثه و ساختمان
- همان طور که بعداً" نیز بیان خواهد شد همیشه ماهیت (مانده نهایی) حساب های دارائی ، بدهکار خواهند بود. چون با افزایش مانده بدهکار و با کاهش بستانکار می شوند.

### انواع دارائی ها

#### ۱) جاری

دارایی های که انتظار می رود در مدتی کمتر از یکسال به وجه نقد تبدیل شوند یا در فرآیند تولید مصرف شوند مثل وجه نقد، حساب های دریافتنی ، موجودی مواد و کالا، پیش پرداخت ها . که در بندهای بعدی به تفصیل توضیح داده خواهد شد.

#### ۲) غیر جاری (ثابت)

آن دسته از دارائی ها که عمر مفید آنها بیش از یک سال می باشد و به منظور استفاده در عملیات موسسه مورد استفاده قرار می گیرند . دارائی های ثابت، به قصد نگهداری بلند مدت خریداری و یا ساخته شده و در عملیات موسسه مورد استفاده قرار می گیرند از جمله زمین، ساختمان، ماشین آلات ، اثاثیه، سگ نگهبان محوطه کارخانه. این گونه دارائی ها به تدریج در طی عمر مفیدشان مستهلک می شوند و به هزینه تبدیل می شوند . دارایی های ثابت به دو دسته تقسیم می شوند: (۱) ثابت مشهود (۲) ثابت نامشهود.

در یک طبقه بندی دیگر می توان دارائی ها را به دو دسته پولی و غیر پولی تقسیم کرد.

- **اقلام پولی** : عبارت است از وجه نقد و **دارایی ها و بدهی هایی** که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت یا پرداخت شود. مثل وجوه نقد ، حساب های دریافتنی ، و حساب های پرداختنی .

- **دارائی های پولی** : عبارت است از وجه نقد و **دارایی هایی** که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت یا پرداخت شود. مثل وجوه نقد و حساب های دریافتنی.

- **دارائی های غیر پولی**: عبارت است از دارائی هایی که پولی نباشد. مانند دارائی های ثابت.

## انواع دارائی های جاری

### ۱) وجوه نقد (بانک و صندوق)

از یک طرف کمبود نقدینگی در ادامه تولید و فعالیت موسسه اخلاص ایجاد می کند از طرفی انباشته شدن و عدم استفاده مناسب و به موقع از وجوه نقد موجبات زیان را فراهم می نماید. بنابراین مدیریت وجوه نقد برای نگهداری و استفاده مناسب از امکانات نقدینگی باید به طرح ریزی وجوه نقد، تهیه و ارائه گزارش ها بپردازد تا از رکود و بلااستفاده ماندن وجوه نقد جلوگیری شود از طرفی از دسترسی به موقع به وجوه نقد اطمینان حاصل شود و از سرقت و اختلاس وجوه نقد جلوگیری شود. برای این منظور باید مسئولیت دریافت و پرداخت پول، از عمل ثبت و نگهداری مدارک مجزا شود. تمام پرداخت ها با تأیید امضای مسئولان مربوط و مبتنی بر اسناد مثبت و حتی الامکان به وسیله صدور چک انجام شود. حتی نسخه های باطل شده رسیده های دریافت وجه نقد نیز باید بایگانی و بررسی شوند.

### ۲) حساب تنخواه گردان

در موسسات تجاری ممکن است حساب بانک به دلیل امتیازات فراوان جانشین صندوق شود ولی پرداخت های جزئی را نمیتوان با صدور چک از حساب بانک انجام داد. بنابراین برای تأمین پرداخت های جزئی، مبلغی را تحت تنخواه گردان در اختیار یکی از کارکنان قرار می دهند. تا با رعایت مقررات، نسبت به پرداخت هزینه های جزئی و خرید ملزومات اقدام کند. البته از شخصی که تنخواه گردان در اختیارش قرار می گیرد، تضمین لازم دریافت می شود. نگهداری حساب تنخواه به یکی از دو روش زیر است:

**الف) روش تنخواه گردان ثابت:** مبلغ تنخواه گردان در طی یک دوره مالی ثابت است مثلاً تصمیم گرفته می شود که مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال تنخواه در اختیار مسئول تنخواه گردان قرار داده شود.

تنخواه گردان ۲۰۰/۰۰۰

بانک ۲۰۰/۰۰۰

صدور چک به منظور افتتاح حساب تنخواه گردان آقای الف

در طی دوره مالی، هرگاه مبالغی از تنخواه گردان بابت هزینه ها یا خرید ملزومات پرداخت شود اسناد مربوط به حسابداری تحویل داده شود و از طریق حسابداری معادل اسناد و مدارک، چک صادر می شود و در اختیار مسئول تنخواه گردان قرار می گیرد:

هزینه بنزین ××

هزینه کرایه ها ××

خرید ملزومات ××

حساب بانک ××

صدور چک بابت مخارج توسط تنخواه به اندازه مخارج انجام شده

حساب بانک ۲۰۰/۰۰۰

تنخواه گردان ۲۰۰/۰۰۰

بستن حساب تنخواه در پایان دوره مالی

ب) روش تنخواه گردان متغیر : در این روش، ایجاد حساب تنخواه گردان برای مخارج قابل توجهی که باید در آینده نزدیک پرداخت شود و مبلغ آن نیز قابل پیش بینی است ایجاد می شود. مثلاً برای پرداخت دستمزد کارگران موقت ساختمانی، ثبت به ایجاد تنخواه گردان با صدور چک از حساب جاری بانک اقدام می شود پس از انجام هزینه ها، برای شارژ تنخواه، ممکن است همان مبلغ قبلی به تنخواه گردان پرداخت شود یا مبلغی کمتر یا بیشتر مناسب با نیازهای موسسه.

حساب تنخواه گردان ۵۰۰/۰۰۰

حساب بانک ۵۰۰/۰۰۰

صدور چک برای ایجاد تنخواه گردان

هزینه حقوق و دستمزد ۴۵۰/۰۰۰

حساب تنخواه گردان ۴۵۰/۰۰۰

دریافت اسناد مربوط به حساب با کارگران

تنخواه گردان ۲۰۰/۰۰۰

بانک ۲۰۰/۰۰۰

شارژ مجدد تنخواه با پرداخت چک از بانک

### ۳) حساب بانک

محاسن استفاده از حساب بانکی عبارتند از :

- ۱) امکان اعمال کنترل در دریافت ها و پرداخت ها
- ۲) ایمن بودن محل ذخیره وجوه نقد موسسه
- ۳) استفاده از خدمات بانکی و تسهیلات آن
- ۴) ایجاد تسهیلات در خریدهای خارجی با گشایش اعتبارات اسنادی که برای خرید های خارجی لازم است.
- ۵) کسب اعتبار نزد بانک برای موسسه با توجه به گردش عملیات حساب جاری.

### صورت مغایرات بانکی

ممکن است موجودی حساب جاری در دفاتر موسسه با مانده حساب در صورت حساب بانک با یکدیگر مطابقت نداشته باشد. عوامل مغایرت عبارتند از :

- (۱) چک های معوق ( بین راهی )، چک های صادره که هنوز برای وصول به بانک ارائه نشده باشد.
- (۲) سپرده های بین راهی : واریز های موسسه که در ساعات پایانی روز واریز شده ولی هنوز در پرنیت آن روز وارد نشده است .
- (۳) واریزی مشتریان: واریزها، مشتریان به حساب موسسه که اعلامیه بستانکار آن به موسسه ارائه نشده است .
- (۴) برداشت های بانک : بانک ممکن است از حساب موسسه کارمزد، وام یا هزینه هایی برداشت نموده باشد که اعلامیه بدهکار آن به موسسه نرسیده است.
- (۵) اشتباهات : موسسه یا بانک ممکن است در ثبت مبالغ یا طرف حساب اشتباه کرده باشند یا بانک برداشت یا واریزی اشتباه داشته باشد.
- (۶) چک های لاوصول (نکول سفته): موسسه ممکن است اسناد دریافتی را به خیال آنکه وصول گردیده در دفتر وارد نموده باشد درحالیکه وصول نگردیده باشد.

**مراحل تهیه صورت مغایرات بانکی:** (۱) دریافت صورت حساب از بانک (۲) مقابله کردن اقلام ثبت شده در ستون بدهکار دفتر بانک موسسه با اقلام ستون بستانکار صورت حساب بانک با قرار دادن تیک (✓) و بالعکس (۳) مشخص نمودن اقلام باز (تیک نشده) حساب بانک و صورت حساب بانک با کشیدن خط به دور آنها با مداد مشکی (۴) تحلیل موارد مغایرت و یافتن علت و تأثیر آن بر موجودی .

**تنظیم صورت مغایرات بانکی:** (۱) روش رسیدن از یک مانده به مانده دیگر : در این روش کلیه اقلام باز از حساب ها حذف می شود و ملاحظه می شود آیا موجودی دفتر و صورتحساب یکسان می شود یا خیر ؟

(۲) روش رسیدن به مانده واقعی: اقلام باز دفتر بررسی می شود و اثر آنها بر روی مانده صورت حساب بانک ملاحظه می شود اقلام باز بانک نیز به همین شکل بررسی می شوند در نهایت هر دو مانده باید یکسان شوند.

**مثال)** در تاریخ ۸۵/۹/۲۸ پس از مقایسه حساب بانک دفتر معین شرکت خدماتی بهنام ، با مانده ۲/۸۳۰/۰۰۰ ریال و صورت حساب ارسالی از بانک با مانده ۲/۹۰۰/۰۰۰ ریال، اقلام باز به شرح زیر است:

- (۱) مبلغ ۷۰۰/۰۰۰ ریال چک در وجه پیمان کاری بهساز صادر شده که در دفاتر ثبت نشده است.
- (۲) چک صادره ای به مبلغ ۳۴۵/۰۰۰ ریال در دفاتر شرکت اشتباهاً به مبلغ ۴۳۵/۰۰۰ ریال ثبت شده است .
- (۳) چک صادره ای به مبلغ ۹۰۰/۰۰۰ ریال در وجه مسئول تنخواه گردان تا این تاریخ به بانک ارائه نشده است.
- (۴) بانک چک صادره شرکت شهرام به مبلغ ۲۲۰/۰۰۰ ریال را اشتباهاً از حساب شرکت بهنام کسر کرده است.

$$۴۳۵/۰۰۰ - ۳۴۵/۰۰۰ = ۹۰/۰۰۰$$



موسسه بهنام  
صورت مغایرات بانکی  
در تاریخ ۸۵/۹/۲۸

مانده دفتر موسسه	مانده طبق صورت حساب بانک
۲/۸۳۰/۰۰۰	۲/۹۰۰/۰۰۰
کسر می شود:	کسر می شود:
چک صادره ۷۰۰/۰۰۰	چکهای معوق ۹۰۰/۰۰۰
(۷۰۰/۰۰۰)	(۹۰۰/۰۰۰)
اضافه می شود:	اضافه می شود:
اشتباه حسابداری ۹۰/۰۰۰	اشتباه بانک ۲۲۰/۰۰۰
۹۰/۰۰۰	۲۲۰/۰۰۰
۲/۲۲۰/۰۰۰	۲/۲۲۰/۰۰۰

تعدیلات و ثبت های لازم در دفاتر:

پیمانکاری بهساز ۷۰۰/۰۰۰  
بانک ۷۰۰/۰۰۰  
بابت ثبت چک پرداختی پاس شده از حساب بانک

بانک ۹۰/۰۰۰  
حساب های پرداختی ۹۰/۰۰۰  
بابت اصلاح اشتباه چک ۳۴۵۰۰۰ که ۴۳۵۰۰۰ ثبت شده بود

اعلامیه بستانکار: یعنی پولی که به حساب ما واریز شده و ما از بانک بستانکار هستیم. در ستون بستانکار صورت حساب بانک ثبت شده است.

اعلامیه بدهکار: یعنی پولی که به واسطه کارمزد یا صدور دسته چک یا اقساط وام از حساب بانکی برداشت شده است و موسسه به بانک بدهکار شده است. در ستون بدهکار صورت حساب ثبت شده است.

شکل کلی صورت مغایرت بانکی

مانده طبق صورت حساب بانک	مانده طبق دفاتر شرکت
××	××
اضافه می شود:	اضافه می شود:

سپرده های بین راهی	××	واریزی مشتریان	××
اشتباه بانک	××	اشتباهات حسابدار شرکت	××
	××	سود بانکی ثبت نشده	××
	××	وصول اسناد دریافتی	××
			××
کسر می شود:		کسر می شود:	
چک های معوق	××	کارمزدهای بانک	××
اشتباه بانک	××	اشتباه حسابدار	××
		اسناد لا وصول (نکول سفته)	××
	(××)		(××)
صحیح	مانده	صحیح	مانده
	××		××

**مثال** مانده طبق دفاتر شرکت آلفا در ۷۱/۱/۳۱ برابر ۱/۹۳۵/۰۰۰ ریال ولی مانده صورت حساب بانک معلوم نیست.

اقلام باز به شرح زیر هستند :

- ۱) حسابدار شرکت یکی از پرداخت های نقدی به مبلغ ۷۳۸/۰۰۰ ریال را اشتباهاً ۳۸۷/۰۰۰ ریال ثبت کرده است.
  - ۲) یکی از مشتریان شرکت ، بدهی خود به شرکت را به مبلغ ۵۵۰/۰۰۰ ریال به حساب بانک واریز کرده که هنوز اعلامیه بستانکار به شرکت نرسیده است.
  - ۳) فروش نقدی به مبلغ ۱/۳۰۰/۰۰۰ ریال که حسابدار آن را ۱۳۰/۰۰۰ ریال ثبت کرده است.
  - ۴) بانک مبلغ ۲۵/۰۰۰ ریال را به عنوان کارمزد از حساب شرکت برداشت نموده است که هنوز اعلامیه بدهکار به شرکت نرسیده است.
  - ۵) بانک چک مربوط به شرکت احمدی به مبلغ ۳۰۰/۰۰۰ ریال را اشتباهاً از حساب شرکت آلفا کسر کرده است.
  - ۶) چک دریافتی از مشتریان که سر رسید آن ۴ روز بعد از فروش بوده به مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال در بانک سپرده شده بود و هنوز وصول نشده است .
  - ۷) دو فقره چک جمعاً به مبلغ ۲۲۰/۰۰۰ ریال صادر شده که هنوز به بانک ارائه نشده است.
- مطلوبست تعیین مانده واقعی دفتر و مانده طبق صورت حساب بانک؟.

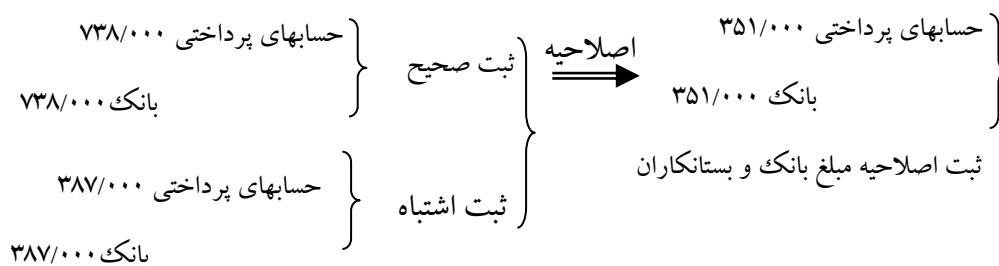
موسسه آلفا  
صورت مغایرات بانکی  
در تاریخ ۷۱/۱/۳۱

مانده طبق صورت حساب بانک ؟ ؟	۱/۹۳۵/۰۰۰	مانده طبق دفاتر
اضافه می شود:		اضافه می شود:
اشتباه بانک ۳۰۰/۰۰۰	۵۵۰/۰۰۰	واریز مشتریان
	۱/۱۷۰/۰۰۰	اشتباه حسابدار
	۱/۷۲۰/۰۰۰	
کسر می شود:		کسر می شود:
چک های معوق (۲۲۰/۰۰۰)	۳۵۱/۰۰۰	اشتباه حسابدار
	۲۵/۰۰۰	کارمزدهای بانک
	۵۰۰/۰۰۰	اسناد لاوصول
	(۸۷۶/۰۰۰)	
مانده بانک باید ۲/۷۷۹/۰۰۰	۲/۷۷۹/۰۰۰	

مانده صورت حساب بانک در بالا خالی گذاشته با طی روند معکوس از پایین به بالا آن را محاسبه می کنیم:

$$۲/۷۷۹/۰۰۰ + ۲۲۰/۰۰۰ - ۳۰۰/۰۰۰ = ۲/۶۹۹/۰۰۰$$

ثبت های اصلاحیه در دفاتر:



بانک ۵۵۰/۰۰۰  
حساب های دریافتی ۵۵۰/۰۰۰  
ثبت واریزی مشتریان

بانک ۱/۱۷۰/۰۰۰

فروش ۱/۱۷۰/۰۰۰

اصلاحیه فروش نقدی

کارمزد بانک ۲۵/۰۰۰

بانک ۲۵/۰۰۰

برداشت کارمزد از حساب بانکی

**۴) حساب های دریافتنی (بدهکاران)**

وقتی فروش یا ارائه خدمات به صورت نسیه انجام گیرد حساب های دریافتنی (بدهکاران) ایجاد می شود. مطالبات (طلب ما از دیگران) بر دونهوع است:

۱- تجاری: مطالباتی که شامل فروش کالا یا ارائه خدمات به طور نسیه می باشد

۲- غیر تجاری: بدهکارانی که ذاتاً شامل سود نیستند مثل دادن وام به کارکنان، واگذاری اثاثه به اشخاص.

**دلایل مبادرت به عملیات تجاری نسیه، به جای نقدی معامله کردن چند چیز است:**

۱) کسانی که وجه نقد در اختیار ندارند می توانند کالا یا خدمات مورد نیاز خود را دریافت کند و به عرضه خدمات یا کالا بپردازند و کسب سود کنند.

۲) عرضه کنندگان کالا یا خدمات میتوانند میزان فروش کالا یا عرضه خدمات خود را افزایش دهند.

۳) بر اثر خرید و فروش نسیه کالا و خدمات به رونق اقتصادی جامعه نیز کمک می شود.

ولی معامله نسیه معایبی هم دارد از جمله مشکل در وصول مطالبات و چه بسا غیر قابل وصول شدن آن است. از این لحاظ حساب های دریافتنی به چند دسته تقسیم می شوند:

الف) حساب های دریافتنی قابل وصول: در موعد یا سررسید وصول خواهد شد.

ب) حساب های دریافتنی غیر قابل وصول: وصول آنها غیر ممکن است و امیدی برای وصول آنها وجود ندارد که به آنها مطالبات سوخت شده هم می گویند.

ج) حساب های دریافتنی مشکوک الوصول: احتمال سوخت شدن آنها وجود دارد.

برای آنکه مانده حساب های دریافتنی و بدهکاران، مبلغی واقعی باشد و مبلغ مطالبات سوخت شده از آنها کم شده باشد باید مطالبات سوخت شده از آن کسر شود که دو روش برای این کار وجود دارد:

الف) روش حذف مستقیم :

××	↑	هزینه مطالبات سوخت شده	}
××	↓	حسابهای دریافتی	

روش حذف مستقیم مطالبات سوخت شده

ولی این روش دو ایراد اساسی دارد:

الف) اصل تخصیص و تطابق رعایت نمی شود: اصل تخصیص یعنی منظور نمودن هزینه ها و درآمدهای هر دوره مالی به حساب های همان دوره، مثلاً ایجاد حساب های دریافتی در سال قبل بوده ولی هزینه سوخت شدن آن در سال جاری اتفاق افتاده است. یعنی هزینه ای که مربوط به سوخت مطالبات سال قبل است در حساب های سال جاری منظور می شود.

ب) اصل واقعیت و اصل محافظه کاری رعایت نمی شود: یعنی سود و زیان مندرج در صورت سود و زیان با واقعیت منطبق نیست و همچنین میزان دارایی های مندرج در ترازنامه مطابق واقعیت نیست. زیرا حساب های دریافتی سنوات قبل که احتمال وصول ضعیف دارد در صورت های مالی انعکاس دارد و تصویر درستی از حساب های دریافتی و دارائی ها را نشان نمی دهد.

چنانچه بعد از مدتی مشخص شود که مطالبات سوخت شده ای قابلیت وصول دارد در صورتی که سوخت مطالبات و امکان وصول آن هر دو در یک دوره مالی اتفاق افتاده باشد داریم:

××	↑	حسابهای دریافتی	}
××	↓	هزینه مطالبات سوخت شده	

اعتبار مجدد بخشیدن به مطالبات سوخت شده

و اگر سوخت و حذف مطالبات در سال های قبل اتفاق افتاده باشد باید از حساب سایر درآمدها استفاده شود.

××	↑	حسابهای دریافتی	}
××	↑	سایر درآمدها	

اعتبار مجدد بخشیدن به مطالبات سوخت شده سال قبل

به محض دریافت وجه مطالبات می توان ثبت زیر را تنظیم کرد.

××	↑	وجوه نقد	}
××	↓	حسابهای دریافتی	

تسویه حساب با بدهکاری که مطالبه از آن سوخت شده بود

ب) **روش ایجاد ذخیره:** در پایان هر دوره مالی، بررسی لازم درباره حساب های دریافتی ایجاد شده در طی دوره انجام می پذیرد چنانچه احتمال عدم وصول وجود داشته باشد آن را به حساب هزینه مطالبات مشکوک الوصول منظور می کنند و طرف مقابل آن را ذخیره مطالبات مشکوک الوصول می نامند.

} هزینه مطالبات مشکوک الوصول ↑ ××  
 ذخیره م.م ↑ ××  
 منظور کردن هزینه مطالبات مشکوک الوصول به حساب ذخیره

در این روش، هر موقع یکی از بدهکاران، کاملاً سوخت شده و اطمینان از غیر قابل وصول بودن پیدا شد برای آنکه نام وی از لیست حساب ها حذف شود ثبت زیر را می زنیم:

} ذخیره م.م ↓ ××  
 حسابهای دریافتی ↓ ××  
 حذف مانده بدهی یکی از بدهکاران سوخت شده

با این روش هر دو اصل واقعیت (کاهش ارزش حساب های دریافتی به میزانی که انتظار وصول آنها می رود) و اصل تطابق هزینه (تخصیص هزینه های ناشی از کاهش حساب های دریافتی به حساب های همان دوره مالی) رعایت می شود.

### روش های محاسبه هزینه مطالبات مشکوک الوصول :

- ۱) روش درصدی از حساب های دریافتی
- ۲) روش درصدی از فروش های نسبه موسسه
- ۳) روش تجزیه سنی حساب های دریافتی (سر رسید یابی)
- ۴) روش موردی (شناسایی ویژه)

در بین چهار روش فوق فقط در روش دوم، هزینه سوخت مطالبات آن سال به مانده ذخیره مطالبات سال های قبل اضافه می شود در دیگر روش ها در پایان دوره مانده ذخیره م.م. تعدیل می گردد و براساس آن هزینه سوخت آن سال محاسبه می شود. در روش دوم ممکن است بعد از چندسال مبلغ قابل توجهی به عنوان مانده ذخیره م.م. داشته باشیم که غیرواقعی نیز باشد.

### تشریح روش های محاسبه هزینه سوخت مطالبات

**الف) روش درصدی از حساب های دریافتی:** با توجه به تجربه سال های گذشته، درصدی از مانده حساب های دریافتی به حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، اختصاص می یابد مثلاً ۵٪ مانده حساب های دریافتی، برای اطمینان از دقت، نرخ مذکور با گرفتن میانگین از درصدهای سه سال اخیر بدست می آید.

حساب هزینه م.م. ↑ ××  
حساب ذخیره م.م. ↑ ××  
منظور کردن ۵٪ مانده حسابهای دریافتی به عنوان مشکوک الوصول

**ب) روش درصدی از فروش خالص موسسه:** در این روش درصدی از خالص مانده حساب های فروش نسبه دوره مالی را مشخص می کنند و برای تأمین ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در نظر می گیرند. درصد آن بر مبنای حساب های دریافتی سوخت شده و فروش های نسبه دوره های مالی قبل برآورد می گردد. ولی چون محاسبه و جدا کردن میزان فروش های نقدی و نسبه بسیار وقت گیر است لذا حسابداران درصدی از کل فروش های خالص موسسه را در نظر می گیرند. لازم است **فروش های خالص** ملاک قرار گیرد. یعنی برگشت از فروش و تخفیفات فروش از فروش کل ، کسر گردد

مثلاً در موسسه ای که در سال ۱۳۷۳ مانده حساب فروش موسسه ۳۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و تخفیفات فروش ۱/۸۰۰/۰۰۰ ریال و برگشت از فروش ۷۰۰/۰۰۰ ریال باشد و طبق تجربه ۲٪ فروش های خالص را برای تعیین ذخیره م.م. در نظر می گیرند. داریم:

$$\text{فروش خالص} = ۳۲/۰۰۰/۰۰۰ - (۱/۸۰۰/۰۰۰ + ۷۰۰/۰۰۰) = ۲۹/۵۰۰/۰۰۰$$

$$\text{میزان ذخیره لازم} = ۲۹/۵۰۰/۰۰۰ \times ۲\% = ۵۹۰/۰۰۰$$

هزینه م.م. ۵۹۰/۰۰۰  
ذخیره م.م. ۵۹۰/۰۰۰  
ثبت هزینه م.م. سال ۷۳/۱۲/۲۹

❖ **توجه شود که فقط در این روش میزان ذخیره به مانده سال قبل اضافه می شود در سایر روش ها ، مانده قبلی به میزان ذخیره لازم ، اصلاح و تعدیل می گردد.** یعنی اگر مانده ذخیره م.م. در ابتدای سال ۷۳ برابر ۵۰۰/۰۰۰ ریال باشد و هزینه م.م. سال ۷۳ برابر ۵۹۰/۰۰۰ ریال باشد. لذا در روش دوم مانده ذخیره م.م. برابر ۱/۰۹۰/۰۰۰ ریال می شود ولی در سه روش دیگر اگر طبق روش محاسبه، میزان هزینه م.م. برابر ۵۹۰/۰۰۰ ریال شد و مانده فعلی ذ.م. برابر ۵۰۰/۰۰۰ ریال باشد کفایت فقط ۹۰/۰۰۰ ریال هزینه م.م. در نظر بگیریم تا مانده ذ.م. نیز برابر ۵۹۰/۰۰۰ ریال شود.

**ج) روش تجزیه سنتی حساب های دریافتی:** در این روش ، عمر حساب های دریافتی مورد بررسی قرار می گیرند. معمولاً احتمال وصول حساب های دریافتی که مدت زمان طولانی از سر رسید آنها سپری شده کم است. بنابراین جدول تجزیه سنی حساب های دریافتی را تنظیم می کنند و سپس برای جمع هر ستون درصدی در نظر می گیرند. این روش کمتر مورد استفاده قرار می گیرد ولی دقیق تر است. تجزیه و تحلیل مطالبات بر اساس عمر و قدمت آنها را تجزیه سنی مطالبات گویند .

جدول تجزیه سنتی حساب های دریافتی در سال مالی ۱۳۷۳

مبلغ سپری شده از سر رسید به روز					مانده حساب	نام مشتری
۱۸۱ تا ۳۶۵ روز	۹۱ تا ۱۸۰ روز	۶۱ تا ۹۰ روز	۱ تا ۶۰ روز	سر رسیده نشده		
			۳۵۰/۰۰۰	۶۷۰/۰۰۰	۳۵۰/۰۰۰	حسن اعتماد
					۶۷۰/۰۰۰	شرکت ایمان
			۴۱۰/۰۰۰		۴۱۰/۰۰۰	اکبر زاده
		۵۲۰/۰۰۰			۵۲۰/۰۰۰	تبریزی
	۳۵۰/۰۰۰				۳۵۰/۰۰۰	عبدالهی
۴۲۰/۰۰۰					۴۲۰/۰۰۰	کمالی
			۲۸۰/۰۰۰		۲۸۰/۰۰۰	شرکت به خوراکی
		۳۷۰/۰۰۰			۳۷۰/۰۰۰	نعیمی
۴۲۰/۰۰۰	۳۵۰/۰۰۰	۸۹۰/۰۰۰	۱/۰۴۰/۰۰۰	۶۷۰/۰۰۰	۷/۹۴۰/۰۰۰	جمع
%۵۰	%۲۵	%۱۰	%۵	%۲	-	درصد لازم
۲۱۰/۰۰۰	۸۷/۵۰۰	۸۹/۰۰۰	۵۲/۰۰۰	۱۳۴۰۰	۴۵۱/۹۰۰	ذخیره لازم(جمع)

۷۳/۱۲/۲۹ } حساب هزینه م.م. ۴۵۱/۹۰۰  
 حساب ذخیره م.م. ۴۵۱/۹۰۰  
 محاسبه مطالبات م.م. برای روش تجزیه سنتی

البته اگر حساب ذخیره م.م. مانده داشته باشد هزینه لازم با تعدیل مانده ذخیره به مبلغ فوق به دست می آید. مثلاً اگر مانده ذ.م.م. ۱۵۰/۰۰۰ ریال باشد. هزینه لازم ۳۰۱/۹۰۰ ریال می باشد. تا مانده جدید ذ.م.م. به همان مبلغ ۴۵۱/۹۰۰ در فوق برسد.

**د) روش موردی (شناسائی ویژه):** یک به یک حساب های دریافتی تحت بررسی قرار می گیرد و فهرستی از افراد و مبالغی که نسبت به وصول شدن مشکوک هستند تهیه می گردد و برای هر کدام درصد احتمال وصول مطالبات در نظر گرفته می شود. مثلاً آقایان الف، ب، پ، ت، و ث به موسسه در پایان سال مالی ۱۳۷۳ بدهکارند بررسی به عمل آمده نشان می دهد احتمال وصول مطالبات از شرکت الف، غیر ممکن، از آقای ب، ۶۰٪، و از آقای ث، احتمال وصول ۲۰٪ است و مابقی کامل وصول می شوند. داریم:

۲۰٪×مانده ث + ۶۰٪×مانده ب + ۱۰٪×مانده الف = میزان ذخیره سوخت مطالبات

مثلاً مانده الف و ب و ث به ترتیب ۱/۰۰۰/۰۰۰ و ۵۰۰/۰۰۰ و ۲۰۰/۰۰۰ ریال می باشد داریم:



$$= ۱/۰۰۰/۰۰۰ + ۵۰۰/۰۰۰ \times ۰/۰۰ + ۲۰۰/۰۰۰ \times ۰/۰۰ + ۱/۰۰۰/۰۰۰ (۱۰۰\%) = ۱/۰۰۰/۰۰۰ + ۳۰۰/۰۰۰ + ۴۰/۰۰۰ = ۱/۳۴۰/۰۰۰$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{حساب هزینه. م.م. } ۱/۳۴۰/۰۰۰ \\ \text{حساب ذخیره م.م. } ۱/۳۴۰/۰۰۰ \\ \text{ذخیره لازم برای مطالبات سوخت} \end{array} \right\} ۷۳/۱۲/۲۹$$

توجه شود که اگر مثلاً مانده حساب ذخیره م.م برابر  $۱/۰۰۰/۰۰۰$  ریال باشد کفایت هزینه مطالبات سوخت سال را برابر  $۳۴۰/۰۰۰ = ۱/۰۰۰/۰۰۰ - ۱/۳۴۰/۰۰۰$  بگیریم:

ذخیره م.م.	
۱/۰۰۰/۰۰۰	
(۱) ۳۴۰/۰۰۰	
۱/۳۴۰/۰۰۰	

$$\left. \begin{array}{l} \text{حساب هزینه. م.م. } ۳۴۰/۰۰۰ \\ \text{حساب ذخیره م.م. } ۳۴۰/۰۰۰ \end{array} \right\} (۱)$$

**نکته ۱)** در روش های ذخیره هرگاه با ارائه مدارک و اسناد ، حسابدار اجازه حذف مطالباتی که سوخت شده پیدا کند با آرتیکل زیر نسبت به حذف مطالبات سوخت شده از لیست بدهکاران اقدام می شود:

$$\begin{array}{l} \text{حساب ذخیره م.م.} \quad \times \times \\ \text{حساب های دریافتنی} \quad \times \times \\ \text{سوخت طلب از یکی از بدهکاران و حذف مانده وی } ۷۳/۱۲/۲۹ \end{array}$$

مثلاً در ۷۴/۴/۵ مطلع شدیم که دریافت طلب از آقای محمدی که قبلاً هم برای آن ذخیره منظور شده است غیر ممکن است (مثلاً ورشکسته شده یا فوت کرده یا...) لذا برای آنکه نام وی از لیست بدهکاران حذف شود داریم:

$$\left. \begin{array}{l} \text{حساب ذخیره م.م.} \quad \downarrow \times \times \\ \text{حساب های دریافتنی (آقای محمدی)} \quad \downarrow \times \times \end{array} \right\}$$

حذف حساب دریافتی سوخت شده با استفاده از حساب ذخیره

**نکته ۲)** در پایان دوره مالی ، هزینه م.م. جزء هزینه های عمومی و اداری است و در صورت حساب سود و زیان باید منعکس شود. حساب ذخیره م.م. نیز جزء حساب های دائمی است و به دوره مالی بعد منتقل می شود و در تراز نامه به عنوان کاهنده حساب های دریافتی است . یعنی

## تراز نامه

تراز نامه	
صندوق xx	بدهی ها:
بانک xx	xx
بدهکاران	
xx	
ذ.م.م. (xx)	سرمایه:
خالص بدهکاران xx	xx
<u>جمع دارایی ها xx</u>	<u>xx</u>

مثال ۱) حساب ذخیره م.م. ۱۲۰/۰۰۰ ریال مانده بستانکار دارد. و در پایان سال ۱۰٪ فروش خالص به عنوان ذ.م.م.

در نظر می گیرند. فروش خالص شرکت ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال می باشد. داریم:

$$۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲۰۰/۰۰۰$$

حساب ذ.م.م.	
۱۲۰/۰۰۰	
۳۲۰/۰۰۰	

حساب هزینه م.م.	
	۲۰۰/۰۰۰

هزینه م.م. ۲۰۰/۰۰۰  
 ذخیره م.م. ۲۰۰/۰۰۰

ثبت ذخیره لازم برای مطالبات مشکوک الوصول

توجه شود که فقط در روش درصدی فروش خالص، میزان ذخیره دوره مالی به مانده قبلی اضافه می شود و در پایان سال مانده از مانده سال قبل، حتماً بیشتر خواهد شد.

مثال ۲) مانده حساب ذخیره م.م. ۲۰/۰۰۰ ریال بدهکار است و ۱۰٪ مانده حساب های دریافتی شرکت که مبلغ

۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال است به عنوان ذخیره مطالبات لازم و در پایان سال برآورد می شود.

$$۲۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲۰۰/۰۰۰$$

مانده باید ۲۰۰/۰۰۰ بستانکار باشد ولی فعلاً ۲۰/۰۰۰ ریال بدهکار است پس باید ۲۲۰۰۰۰ ریال تعدیل بزنیم:

$$\rightarrow X = ۲۲۰/۰۰۰$$

هزینه م.م.		ذخیره م.م.	
۲۲۰/۰۰۰		X?	۲۰/۰۰۰

هزینه م.م. ۲۲۰/۰۰۰  
 ذخیره م.م. ۲۲۰/۰۰۰

**مثال ۳)** مانده حساب ذخیره م.م. ۲۰/۰۰۰ ریال بدهکار و در پایان سال ۱۰٪ فروش خالص به عنوان ذ.م.م منظور می شود فروش خالص ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال است.

ذخیره م.م.	۲۰/۰۰۰	هزینه م.م. ۳۰۰/۰۰۰	}
۳۰۰/۰۰۰		ذخیره م.م. ۳۰۰/۰۰۰	
۲۸۰/۰۰۰		$۳/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۳۰۰/۰۰۰$	

**مثال ۴)** مانده حساب ذ.م.م. در پایان سال ، قبل از اصلاحات ۲۵۰/۰۰۰ ریال بستانکار است .شرکت ۱۰٪ مانده حساب های دریافتی که میزان مانده حساب های دریافتی ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال است به عنوان ذ.م.م در نظر می گیرد :

مانده لازم =  $۱/۵۰۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۱۵۰/۰۰۰$

میزان ذخیره لازم =  $۲۵۰/۰۰۰ - ۱۵۰/۰۰۰ = ۱۰۰/۰۰۰$

درسال های قبل میزان ذخیره بیش از نیاز گرفته ایم و امسال باید به عنوان سایر درآمدها از میزان ذخیره کسر شود.

ذخیره م.م.	۲۵۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰ × ۱۰٪ = ۳۰۰/۰۰۰	ذ.م.م. ۱۰۰/۰۰۰	}
؟	؟		سایر درآمدها ۱۰۰/۰۰۰	
۱۵۰/۰۰۰ باید			تعدیل ذ.م.م.	

تعدیلات حساب ذ.م.م. : ممکن است در طی دوره مالی یکی از حالات زیر رخ دهد:

**الف) مطالبات سوخت شده کمتر از ذخیره پیش بینی شده باشد:**

**مثال)** در اول سال ۷۴ مانده حساب های دریافتی و ذخیره م.م. موسسه الف به ترتیب عبارتند از ۲۴/۵۰۰/۰۰۰ ریال بدهکار و ۷۳۵/۰۰۰ ریال بستانکار . عملیات انجام شده طی دوره مالی ۷۴ عبارتند از:

- (۱) فروش نسیه کالا جمعاً به مبلغ ۴۶/۴۲۰/۰۰۰ ریال  
 (۲) وصول حساب های دریافتی توسط بانک ۳۸/۵۷۰/۰۰۰ ریال  
 (۳) حساب های دریافتی سوخت شده ۳۵۰/۰۰۰ ریال طی سال  
 (۴) میزان ذ.م.م. در پایان سال ۷۴ معادل ۳٪ مانده حساب های دریافتی است.  
 مطلوبست ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه و انتقال آن به حساب های دفتر کل و تعدیل حساب ذ.م.م. در پایان سال ۷۴.

حسابهای دریافتی		(حل)	
۳۸/۵۷۰/۰۰۰ (۳) وصولی های بانک	۲۴/۵۰۰/۰۰۰ م	ذخیره م.م. ۳۵۰/۰۰۰	}
۳۵۰/۰۰۰ واریز مشتریان (۱) سوخت مطالبات	۴۶/۴۲۰/۰۰۰ (۲) فروش نسیه	حسابهای دریافتی ۳۵۰/۰۰۰	
۳۲/۰۰۰/۰۰۰		حسابهای دریافتی ۴۶/۴۲۰/۰۰۰	}
		فروش ۴۶/۴۲۰/۰۰۰	
		بانک ۳۸/۵۷۰/۰۰۰	}
		حسابهای دریافتی ۳۸/۵۷۰/۰۰۰	
		حساب هزینه م.م. ۵۷۵/۰۰۰	}
		ذخیره م.م. ۵۷۵/۰۰۰	
		تعدیل حساب ذخیره م.م. برای سال ۱۳۷۴	}
		ذخیره م.م. ۵۷۵/۰۰۰	

حساب هزینه م.م. سال ۷۴	
۵۷۵/۰۰۰	

حساب ذخیره م.م.	
۳۵۰/۰۰۰	
۷۳۵/۰۰۰ م	
X	
۹۶۰/۰۰۰ باید	

(ب) حساب های دریافتی سوخت شده در طی دوره بیش از ذخیره پیش بینی شده باشد:

(مثال) در ابتدای سال مالی ۱۳۷۴ مانده حساب ذخیره م.م. موسسه بازرگانی مینا مبلغ ۷۴۰/۰۰۰ ریال بدهکار بود طی دوره مالی حساب های سوخت شده معادل ۹۸۰/۰۰۰ ریال و مانده حساب های دریافتی در پایان سال و پس از ثبت مطالبات سوخت شده ۳۹۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است که باید ۲٪ آن برای ذخیره معین شود.

$$\text{ذخیره لازم} = ۳۹/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۲ = ۷۸۰/۰۰۰$$

$$\text{(بدهکار) ذخیره} = ۷۴۰/۰۰۰ - ۹۸۰/۰۰۰ = ۲۴۰/۰۰۰$$

$$\text{میزان تعدیل} = ۷۸۰/۰۰۰ + ۲۴۰/۰۰۰ = ۱/۰۲۰/۰۰۰$$

ذخیره م.م.		هزینه م.م.		حساب هزینه م.م. ۱/۰۲۰/۰۰۰	
۹۸۰/۰۰۰		۱/۰۲۰/۰۰۰		۱/۰۲۰/۰۰۰	} ۷۴/۱۲/۲۹ ذخیره م.م. ۱/۰۲۰/۰۰۰ تعدیل حساب ذخیره م.م. در پایان دوره مالی
م ۷۴۰/۰۰۰	سوخت مطالبات				
x = ۱/۰۲۰/۰۰۰	۲۴۰/۰۰۰				
باید ۷۸۰/۰۰۰					

(ج) مبلغ حساب های دریافتی سوخت شده معادل مانده ذخیره حساب های دریافتی مشکوک الوصول باشد.

(مثال) مانده اول سال حساب ذخیره م.م. موسسه امید ۵۸۰/۰۰۰ ریال بستانکار بوده طی سال نیز ۵۸۰/۰۰۰ ریال سوخت مطالبات داشته است اگر ذخیره م.م. لازم برای پایان سال ۱۳۷۴ معادل ۶۴۰/۰۰۰ ریال باشد داریم:

حساب ذخیره م.م.		هزینه م.م.		هزینه م.م. ۶۴۰/۰۰۰	
۵۸۰/۰۰۰	سوخت ۵۸۰/۰۰۰	۶۴۰/۰۰۰ (۱)		۶۴۰/۰۰۰	} (۱) ذخیره م.م. ۶۴۰/۰۰۰ منظور کردن ذخیره لازم برای م.م. سال
۶۴۰/۰۰۰					
	باید (۱)				

(د) مانده ذخیره پایان دوره مالی قبل از تعدیل ، بیش از ذخیره لازم باشد:

(مثال) فروشگاه ورامین بابت م.م. همه ساله ۴٪ بدهکاران را به عنوان مطالبات مشکوک الوصول در نظر می گیرد. پس از تعدیلات، حساب های دریافتی ۷۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال است. در طی سال ۷۵ به مبلغ ۶۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال فروش نسبی و ۷۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال جمع مبالغ دریافتی است. آقای محمدی ، به علت سرقت اموالش نتوانست بدهی خود را به فروشگاه

بپردازد و بدهی به مبلغ ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال حذف شد ولی آقای رحیمی که در سال قبل بدهی وی به علت ورشکستگی از حساب ها حذف شده بود بدهی خود را که مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال بود پرداخت کرد. آقای شین نیز که در پایان سال ۷۴ احتمال داشت بدهی خود را نپردازد و مبلغ بدهی او یعنی ۶۵۰/۰۰۰ ریال در حساب ذ.م.م. قرار داده شده بود در سال ۷۵ بدهی خود را پرداخت کرد. ثبت های لازم به شرح زیر است:

حساب های دریافتی ۶۲/۰۰۰/۰۰۰

فروش ۶۲/۰۰۰/۰۰۰

ثبت فروش های نسبه

صندوق ۷۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب های دریافتی ۷۰/۰۰۰/۰۰۰

ثبت دریافتی ها از بدهکاران

ذ.م.م. ۱/۲۰۰/۰۰۰

حساب های دریافتی ۱/۲۰۰/۰۰۰

ثبت سوخت طلب از آقای محمدی

حساب های دریافتی ۵۰۰/۰۰۰

ذ.م.م. ۵۰۰/۰۰۰

برگشت اعتبار به آقای رحیمی

صندوق ۵۰۰/۰۰۰

حساب های دریافتی ۵۰۰/۰۰۰

دریافت طلب از آقای رحیمی

**ادامه حل مثال** (در مورد آقای شین همه مطالبات انحرافی است زیرا بدهی او در ذخیره م.م. منظور شده و اگر بدهی خود را پرداخت نمی کرد از ذخیره م.م.م. خارج می شد و چون بدهی خود را پرداخت کرده در ثبت ۲، جزء حساب های دریافتی ثبت شده است. مانده ذ.م.م. در پایان سال ۷۵ مطابق هر سال تعدیل می شود.

ذخیره م.م.		حسابهای دریافتی	
مانده اول سال ۲/۹۶۰/۰۰۰	سوخت طلب از	مانده اول سال ۷۴/۰۰۰/۰۰۰	۶۸/۰۰۰/۰۰۰ دریافتی از بدهکاران
برگشت اعتبار به ۵۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	فروش های نسیه ۶۲/۰۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰ سوخت طلب از
۲/۶۷۲/۰۰۰ باید		برگشت اعتبار به ۵۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰ دریافت از
قبل از تعدیل ۱/۲۶۰/۰۰۰		۶۹/۷۰۰/۰۰۰	۱۳۶/۵۰۰/۰۰۰
؟			مانده آخر سال ۶۶/۸۰۰/۰۰۰

هزینه م. م. ۴۱۲/۰۰۰

ذخیره م.م. ۴۱۲/۰۰۰

ثبت هزینه م.م. دوره

$$\uparrow \text{مانده اول سال} = ۷۴/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۴ = ۲/۹۶۰/۰۰۰$$

$$\text{مانده آخر سال} = ۶۶/۸۰۰/۰۰۰ \times ۰.۴ = ۲/۶۷۲/۰۰۰$$

$$\text{هزینه م.م. لازم} = ۲/۶۷۲/۰۰۰ - ۲/۲۶۰/۰۰۰ = ۴۱۲/۰۰۰$$

### روش های برگشت اعتبار به شخصی که مطالبات از وی سوخت شده

- حساب ذ.م. دوره را بستانکار کنیم. و شخص را بدهکار نماییم.
- حساب باز یافت مطالبات سوخت شده را بستانکار کنیم.
- حساب سود انباشته را بستانکار کنیم که مورد قبول حسابرسی و اداره مالیات نیست زیرا مالیات آن کسر نشده و قبلاً به عنوان هزینه معرفی شده بوده است.

**نکته مهم:** در طول سال حساب هزینه م.م. گردش ندارد فقط یک ثبت در پایان دوره مالی در آن انجام می شود ولی حساب ذ.م. می تواند گردش داشته باشد. از جمله برای حذف بدهی شخصی که طلب از وی سوخت شده، برای باز یافت مطالبات سوخت شده، و محاسبه و ثبت هزینه م.م. در پایان دوره.

### ۵) اسناد دریافتی

**اسناد دریافتی:** هرگاه از بدهکاران در قبال بدهی به موسسه، سفته یا برات دریافت شود که در آن، بدهکار مکلف شده وجه معینی را در تاریخ معینی به موسسه پرداخت نماید به این گونه اسناد، اسناد دریافتی گویند.

**چک:** چک در قانون تجارت ایران، سندی است که پرداخت کننده، تمام یا قسمتی از موجودی حساب بانک خود را به دیگری حواله میدهد لذا چک در قانون به عنوان پول نقدی نزد بانک محسوب می شود ولی در عرف بازار، چک ها را تاریخ دار و مدت دار پرداخت می نمایند و در این صورت می توان به عنوان اسناد دریافتی منظور کرد در حالی که تعریف قانونی چک، غیر از این است.

**سفته:** حواله کتبی و سندی که به موجب آن صادر کننده سفته به حواله کرد ذینفع (دریافت کننده وجه سفته) مبلغ مشخصی را در تاریخ معین یا به محض رویت، متعهد به پرداخت آن می شود. هزینه سفته با تمبر آن مشخص می شود و در حال کنونی سه در هزار مبلغ سفته، هزینه تمبر آن است یعنی هر یک میلیون تومان، سه هزار تومان.

وقتی یکی از بدهکاران بابت بدهی خود سفته یا برات (برات در صفحات بعدی توضیح داده می شود) صادر کند این مبلغ از بدهی وی کسر و به حساب اسناد دریافتنی منتقل می شود. در تاریخ سررسید در صورتی که سند وصول شود مبلغ آن به صندوق یا بانک منظور می شود و اگر نکول شود (وصول نشود، برگشت شود) دومرتبه به حساب بدهکاری وی منتقل می شود.

**نکته مهم:** توجه شود که اگر سفته بابت تضمین رد و بدل شود چون وجه و مبادله ریالی رخ نمی دهد از حساب اسناد دریافتی استفاده نمی شود بلکه از حساب های انتظامی و طرف حساب انتظامی استفاده می شود. ضمناً برای دریافت یا پرداخت جهت تضمین، در هر دو مورد از ثبت یکسانی استفاده می شود. و حساب های انتظامی بدهکار و طرف حساب های انتظامی بستانکار می شود.

### تعیین تاریخ سر رسید سفته

- **عند المطالبه:** به محض مراجعه ذینفع باید پرداخت شود. (ذینفع: دریافت کننده وجه سفته)

- **پرداخت در تاریخ معین:** در آن تاریخ با ذکر روز و ماه و سال مشخص شده است.

- **متعهد پرداخت به مدت معین از تاریخ صدور یا مراجعه:** از تاریخ صدور یا مراجعه ذینفع، به مدت مشخصی بر حسب روز، ماه و یا سال باید پرداخت شود.

(مثال) در صورتی که مدت سفته به روز باشد باید با توجه به تعداد روزهای هر ماه، تاریخ سر رسید را معین کرد. مثلاً سفته ۹۰ روزه از تاریخ صدور (۱۸ دی ماه سال ۷۴) چنین مشخص می شود:

تعداد روزهای باقیمانده از دی ماه  $30 - 18 = 12$

تعداد روزهای باقیمانده از بهمن ماه ۳۰

تعداد روزهای باقیمانده از اسفندماه ۲۹

سر رسید  $75/1/19 \rightarrow 19 = 71 - 90 \rightarrow 71$  روز

**توجه:** هرگاه مدت سفته به ماه باشد با توجه به روز صدور سفته و همچنین بدون توجه به روزهای هر ماه، تعیین می شود مثلاً چنانچه صدور سفته ۷۴/۱۰/۱۸ باشد و مدت آن سه ماه باشد بدون توجه به ۲۹ یا ۳۰ روز بودن اسفند و ۳۱ روز بودن فروردین، زمان سر رسید ۷۵/۱/۱۸ می شود. اگر روز سر رسید سفته تعطیلی باشد سفته در روز بعد باید پرداخت شود.



روش های وصول وجه اسناد دریافتی:

- ۱) نگهداری اسناد دریافتی تا سر رسید در موسسه و وصول آن توسط خود موسسه . و در صورت نپرداختن وجه آن توسط متعهد (صادر کننده) در سر رسید، باید جهت شکایت قانونی به مراجع قضایی مراجعه نمود.
- ۲) واگذاری سفته جهت وصول به بانک: سفته در اختیار بانکی که موسسه در آن حساب دارد قرار داده می شود تا بانک به نمایندگی از موسسه آن را وصول کند .

اسناد دریافتی در جریان وصول ××

اسناد دریافتی ××

واگذاری سفته به بانک

بانک ××

اسناد دریافتی در جریان وصول ××

اطلاع از وصول سفته

حسابهای دریافتی ××

اسناد دریافتی در جریان وصول ××

اطلاع از نکول (عدم وصول شدن) سفته

در این حالت، سفته واگذار شده به بانک، تا زمان سر رسید نزد بانک باقی می ماند. بانک چند روز قبل از سر رسید تصویر سند را که قسمت بالای آن تکمیل شده برای شخص متعهد (صادر کننده سفته) ارسال می کند متعهد تا ۹ روز بعد از سر رسید مهلت دارد که وجه سفته را به بانک بپردازد. اگر مهلت لازم سپری شد و متعهد وجه سفته را نپردازد در صورتی که سفته با حق واخواست (اجازة واخواست و صدور برگه عدم پرداخت توسط بانک) به بانک واگذار شده باشد بانک اقدام به واخواست (اعتراض قانونی) می نماید. هزینه هایی که بانک از حساب موسسه برای این منظور بر می دارد توسط موسسه به حساب متعهد منظور می شود. سفته واخواست شده توسط واگذارنده باید به دادسرا ارائه و شکایت قانونی به عمل آید.

## برات

حواله کتبی می باشد که به موجب آن صادر کننده برات، به شخص دیگری دستور می دهد که مبلغ مشخصی را به محض رویت یا در تاریخ معین، در وجه وی یا شخص ثالث و یا به حواله کرد او بپردازد. در ارتباط با برات، دو یا سه نفر شرکت دارند:

نفر اول: برات دهنده (برات کش)

نفر دوم: برات گیر (متعهد برات)

نفر سوم: ذینفع (دریافت کننده وجه برات)



۲) اگر دریافت کننده وجه برات (ذینفع) شخص دیگری باشد. در این صورت پس از اطلاع از قبولی برات صادره توسط متعهد ثبت زیر انجام می شود:

حساب های پرداختی (ذینفع) ↓ ××  
حساب های دریافتی (متعهد برات) ↓ ××  
اطلاع از قبولی برات صادره

- در صورتی که برات در سر رسید پرداخت نشود یکی از حالات زیر رخ می دهد (یعنی نکول شود):

(۱) حساب های دریافتی ↑ ××  
حساب اسناد دریافتی ↓ ××  
نکول وجه برات (وقتی صادر کننده برات ، دارنده برات باشد)  
(۲) حساب های دریافتی (متعهد) ↑ ××  
حساب های پرداختی (ذینفع) ↑ ××  
عدم پرداخت وجه برات توسط متعهد  
(۳) حساب های پرداختی (ذینفع) ××  
حساب صندوق (بانک) ××  
پرداخت وجه برات توسط صادر کننده به ذینفع (و باید از متعهد وجه آن دریافت شود).

ایجاد حساب اسناد دریافتی مشکوک الوصول لازم نیست زیرا اگر اسناد دریافتی نکول شود به حساب های دریافتی منتقل می شود و دریافت آنها از همان طریق است که در حساب های دریافتی بیان شد . البته در پایان سال مالی ، نسبت به مجموع مانده حساب های دریافتی و اسناد دریافتی ، مطالبات مشکوک الوصول محاسبه می شود و هزینه سوخت مطالبات ثبت می شود.

### تنزیل اسناد تجاری: هرگاه یک سفته داریم که سر رسید آن نرسیده ولی به وجه آن نیاز داریم به بانک مراجعه

کرده و سفته فوق را تنزیل می کنیم یعنی سفته را به نام بانک پشت نویسی می کنیم و به بانک واگذار می کنیم و بانک با کسر درصدی از آن ، مابقی وجه سفته را به شما پرداخت می کند . البته این کار در بانکداری اسلامی جایز نمی باشد و ربا محسوب می شود. برای محاسبه آن به اطلاعات زیر نیاز است:

(۱) مدت تنزیل (۲) نرخ تنزیل (۳) تعیین مبلغ تنزیل

(۱) مدت تنزیل : مدت تنزیل عبارتست از فاصله زمانی بین تاریخ تنزیل و سر رسید آن . که از روز بعد از تنزیل تا روز سر رسید محاسبه می شود.

(۲) نرخ تنزیل: نرخ تنزیل می تواند بر مبنای توافق و یا بر اساس نرخ تنزیل توسط بانک و یا با توجه به نرخ تورم تعیین کرد.

(۳) تعیین مبلغ تنزیل: به شکل زیر تعیین می شود:

مدت تنزیل (به سال) × نرخ تنزیل (سالانه) × اصل مبلغ سند تجاری = مبلغ تنزیل

البته می دانید که تنزیل در اقتصاد اسلامی حرام است و خداوند ربا را حرام و بی برکت اعلام نموده است و شاید خیلی را بشناسید که در این دام افتاده و زندگی بی برکتی را تجربه کرده است. ولی برای آشنایی بحث تنزیل و مهم تر از آن پیش زمینه بحث های ارزش فعلی سرمایه در بحث های مدیریتی ، مثالی ارائه می گردد:

مثال) اگر شما سفته ۴۵ روزه ای که در تاریخ ۷۳/۷/۱۵ دریافت کرده اید در تاریخ ۷۳/۸/۱۶ جهت تنزیل به بانک ارائه دهید مدت تنزیل به صورت زیر محاسبه می شود (مبلغ سفته ۸۰۰/۰۰۰ ریال با نرخ ۸٪)

$$\frac{45 \text{ روز}}{30} \times \frac{15}{100} = \text{تعداد روزهای باقیمانده از ماه بعد}$$

سررسید ۷۳/۸/۳۰

در ۷۳/۸/۱۶ به بانک ارائه شده لذا ۱۴ روز قبل از سررسید می باشد . پس مدت تنزیل ۱۴ روز است.

$$\text{مبلغ تنزیل} = 800,000 \times \frac{8}{100} \times \frac{60}{365} = 10,521$$

$$\text{ریال} = 800,000 - 10,521 = 789,479 \text{ مبلغ دریافتی از بانک}$$

حساب بانک ۷۹۵/۵۴۵  
 هزینه مالی (تنزیل) ۲/۴۵۵  
 اسناد دریافتنی تنزیل شده ۸۰۰/۰۰۰  
 بابت تنزیل سفته با نرخ ۸٪

- چون نرخ تنزیل بر حسب سال است می توان به شکل زیر مبلغ تنزیل را محاسبه کرد:

$$\text{مبلغ تنزیل} = \text{مبلغ اصل} \times \text{نرخ تنزیل} \times \text{مدت به روز} / ۳۶۵$$

$$\text{یا} \quad \text{مبلغ} = \text{اصل مبلغ} \times \text{نرخ تنزیل} \times \text{مدت ماه} / ۱۲$$

$$\text{مثال) اگر مدت تنزیل ۳ ماه باشد داریم: } 16,000 = 800,000 \times \frac{8}{100} \times \frac{3}{12}$$

$$\text{مبلغ دریافتی از بانک} = 800,000 - 16,000 = 784,000$$

حساب های دریافتی ۸۰۰/۰۰۰  
 درآمد خدمات (یا فروش) ۸۰۰/۰۰۰  
 تحقق درآمد ارائه خدمات به طور نسبی

اسناد دریافتی ۸۰۰/۰۰۰  
 حساب های دریافتی ۸۰۰/۰۰۰  
 دریافت سفته بابت بدهی

حساب بانک ۷۸۴/۰۰۰  
 هزینه مالی (تنزیل) ۱۶/۰۰۰  
 اسناد دریافتی تنزیل شده ۸۰۰/۰۰۰  
 تنزیل سفته نزد بانک

اسناد دریافتی تنزیل شده ۸۰۰/۰۰۰  
 اسناد دریافتی ۸۰۰/۰۰۰  
 اطلاع از وصول شدن سفته تنزیل شده در سر رسید

اسناد دریافتی تنزیل شده ۸۰۰/۰۰۰  
 اسناد دریافتی ۸۰۰/۰۰۰  
 حساب های دریافتی ۸۰۲/۰۰۰  
 بانک ۸۰۲/۰۰۰

اطلاع از نکول سفته و برداشت مبلغ ۲/۰۰۰ ریال کارمزد بانکی و منظور کردن آن به حساب صادر کننده سفته.

نکته) توجه شود که برای وصول یا نکول سفته، بانک کارمزد برداشت می کند. اگر سفته وصول شود. هزینه های وصول آن به هزینه های مالی (کارمزد بانکی) موسسه منتقل می شود ولی اگر سفته نکول شود تمام هزینه های مرتبط باید به حساب شخص بدهکار منظور شود.

### حساب های انتظامی و تضمین اسناد دیگران

حساب های انتظامی صرفاً جنبه یادداشت برای میزان اسناد تضمینی دریافتی و پرداختی دارد و چون در قبال آن وجهی دریافت یا پرداخت نمی شود در تراز نامه نشان داده نمی شود ولی چون اهمیت دارد در یادداشت های ضمیمه صورت های مالی آورده می شود. و چون جزء حساب های دایمی می باشد مانده آن به سال بعد منتقل می شود. در پایان دوره مالی با ثبت معکوس بسته و مجدداً با تراز افتتاحیه در دفاتر سال بعد باز می شود.

برای پرداخت یا دریافت اسناد تضمینی، ثبت زیر یکسان است ولی برای ایجاد کنترل روی اسناد تضمینی، برای تضمین پرداخت شده در حساب انتظامی معین ایجاد می کنیم و برای تضمین دریافت شده در طرف حساب انتظامی معین ایجاد می کنیم :

حساب انتظامی ××  
 طرف حساب انتظامی ××  
 ثبت اسناد تضمینی و امانتی (هم برای دریافت وهم پرداخت، به یک شکل ثبت می شود)

هر موقع سند تضمینی عودت شود ثبت معکوس فوق زده می شود :

طرف حساب انتظامی ××  
 حساب انتظامی ××  
 ثبت عودت اسناد تضمینی

برای کنترل بهتر می توان برای اسناد دریافتی و پرداختی تضمینی در حساب های انتظامی ، حساب معین باز کرد . که در این صورت معین های حساب هر کدام به راحتی قابل گزارش است. (حساب ها معمولاً در سه سطح ایجاد می شود به ترتیب : حساب کل ، حساب معین ، حساب تفضیلی . که حساب های کل حساب های اصلی هستند (مثلاً وجوه نقد) حساب های معین زیرمجموعه های حساب های کل هستند (مثلاً حساب بانک ها) ، و حساب های تفضیلی زیرمجموعه های حساب های معین هستند (مثلاً حساب بانک ملی موسسه) . حتی متناسب با امکانات نرم افزار حسابداری می توان تفضیلی (۱ و ۲ و ۳ نیز در صورت نیاز ایجاد کرد) . برای طبقه بندی مناسب می توان در حساب انتظامی یک معین به نام حساب تضمین های دریافتی و یک تفضیل به نام تضمین های دریافتی از آقای مثلاً محمدی ایجاد کرد . در نمودار زیر نمونه آن ارائه گردیده است:

مثلاً برای دریافت سفته انتظامی چنین عمل می کنیم:

حساب انتظامی / حساب سفته های دریافتی ××  
 طرف حساب انتظامی / سفته تضمینی آقای محمدی ××  
 ثبت سفته تضمینی دریافتی از آقای محمدی

و مثلاً برای پرداخت سفته تضمینی به بانک چنین عمل می کنیم:

حساب انتظامی / حساب سفته های پرداختی / سفته های تضمینی پرداختی به بانک ××  
 طرف حساب انتظامی / حساب سفته های پرداختی ××

ثبت سفته تضمینی پرداختی به بانک

**نکته مهم:** در فعالیت هایی از حساب های انتظامی استفاده می شود که هیچ وجه یا کالایی رد و بدل نمی شود فقط اسناد را تحویل داده و یا تحویل می گیریم . پس هر وقت از بانک با ارائه سفته تاریخ دار ، وام می گیریم چون درقبال ارائه سفته ها،وجه رد و بدل شده است از حساب انتظامی استفاده نمی شود بلکه از حساب اسناد پرداختی استفاده می شود. حال اگر برای وام گرفتن یکی از دوستان ، به عنوان ضامن به همین بانک سفته ارائه دهیم چون برای ما وجهی رد و بدل نمی شود از حساب های انتظامی استفاده می کنیم :

حساب بانک ۵۰/۰۰۰/۰۰۰

اسناد پرداختی ۵۰/۰۰۰/۰۰۰

پرداخت سفته و دریافت وام از بانک

حساب های انتظامی ۳۰/۰۰۰/۰۰۰

طرف حساب های انتظامی ۳۰/۰۰۰/۰۰۰

پرداخت سفته جهت ضمانت وام یکی از دوستان

### مطالبات اقساطی مشکوک الوصول

اگر مطالبات اقساطی حداکثر دو ساله باشد به عنوان مطالبات جاری و دارائی های جاری طبقه بندی می شود ولی مطالبات اقساطی بیش از دو سال حتماً باید در دارایی غیر جاری طبقه بندی شود . چون معمولاً از بدهکار بابت وام اقساطی یا فروش اقساطی ، وثیقه دریافت می شود در صورت عدم پرداخت اقساط ، وثیقه از طریق مزایده یا حراج فروخته می شود و تمام مطالبه و هزینه های مربوطه برداشت می شود و ما بقی به بدهکار پرداخت می گردد . ممکن است وثیقه ، قدرت دریافت بدهی را نداشته باشد لذا در این صورت ، باید برای فروش های اقساطی کالا نیز ، ذخیره مشکوک الوصول محاسبه شود، اقساط دریافتی در تراز نامه بعد از حساب های دریافتی منعکس می شود .

**نکته مهم :** بهره ای که قرار است در اقساط یک یا دو ساله دریافت شود نباید یکجا به عنوان سود دوره مالی جاری محسوب کرد. و در صورت سود و زیان باید بهره فروش اقساطی که سر رسید آنها سال های آینده است را به « سود فروش اقساطی » بدهکار و « سود بهره تحقق نیافته » را بستانکار کرد.

سود بهره فروش اقساطی ××

سود بهره انتقالی تحقق نیافته ××

انتقال سود سال های آینده به حسابهای انتقالی.

مثال) شرکت فریدن در سال ۱۳۷۴ مبلغ ۱۰/۲۰۰/۰۰۰ ریال فروش اقساطی داشت که مبلغ ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال در سال ۷۴ دریافت کرد و اقساط قابل دریافت در سال های ۷۵ و ۷۶ هر کدام به مبلغ ۳/۶۰۰/۰۰۰ ریال در هر یک از دو سال است . اقساط ماهانه ۳۰۰/۰۰۰ ریال است که مبلغ ۷۵/۰۰۰ ریال از هر قسط سود و بهره فروش کالا است . شرکت همه ساله ۰.۵٪ اقساط دریافتی را مشکوک الوصول تلقی می کند مانده ذخیره مطالبات اقساط مشکوک الوصول در پایان سال ۷۴ صفر است. مطلوبست ثبت سود و بهره اقساط.

حل) سود و بهره اقساطی که در دو سال آینده کسب می شود عبارت است از :

$$\text{کل فروش اقساطی سال ۷۴} = ۳/۰۰۰/۰۰۰ + ۳/۶۰۰/۰۰۰ + ۳/۶۰۰/۰۰۰ = ۱۰/۲۰۰/۰۰۰$$

$$\text{سود و بهره آئینده دو سال آئینده} = ۷۵/۰۰۰ \times ۲۴ \text{ ماه} = ۱/۸۰۰/۰۰۰$$

$$\text{مطالبات مشکوک الوصول} = ۷/۲۰۰/۰۰۰ \times ۰.۵ = ۳۶۰/۰۰۰$$

	هزینه م.م.	۳۶۰/۰۰۰	۷۴/۱۲/۲۹
ذخیره اقساط مشکوک الوصول		۳۶۰/۰۰۰	
سود و بهره آئینده در فروش		۱/۸۰۰/۰۰۰	
سود و بهره تحقق نیافته		۱/۸۰۰/۰۰۰	
انتقال سود دو سال آئینده از فروش به درآمد انتقالی			

#### تراز نامه در تاریخ ۷۴/۱۲/۲۹

	دارائی های جاری :
	⋮
	حسابهای دریافتی تجاری:
	⋮
۷/۲۰۰/۰۰۰	اقساط دریافتی
	⋮
	کسر می شود:
(۳۶۰/۰۰۰)	ذخیره م.م
(۱/۸۰۰/۰۰۰)	سود و بهره تحقق نیافته
۵/۰۴۰/۰۰۰	خالص اقساط قابل دریافت



### صورت حساب سود و زیان

۲۰/۰۰۰/۰۰۰	فروش های نقدی
۱۰/۲۰۰/۰۰۰	فروش های اقساطی
(۱/۸۰۰/۰۰۰)	سود و بهره آینده در فروش
۲۸/۴۰۰/۰۰۰	جمع فروش و درامد عملیاتی
	کسر می شود:
(۷۰۰/۰۰۰)	برگشت از فروش و تحقیقات
۲۷/۷۰۰/۰۰۰	فروش خالص
۲۱/۴۴۰/۰۰۰	بهای تمام شده کالا فروش رفته
۶/۲۶۰/۰۰۰	سود ناخالص

### ۶) موجودی مواد و کالا

یکی از مهم ترین دارائی های موسسه موجودی مواد و کالا می باشد. به تفاوت های موجودی مواد و کالا و ملزومات توجه نمائید:

**مواد اولیه:** موجودی هایی که جهت تبدیل شدن به محصولات و تولید کالا خریداری و نگهداری می شوند.

**موجودی کالا:** موجودی کالا خریداری شده موجودی هایی می باشد که به قصد خرید و فروش خریداری و نگهداری می شوند و موجودی کالا ساخته شده حاصل تبدیل مواد اولیه به محصولات موسسه می باشد.

**موجودی ملزومات:** اجناسی که موسسه جهت مصرف در عملیات خود خریداری و نگهداری می کند و معمولاً در طول دوره مالی مصرف می شود.

به همان اندازه که تعادل در موجودی نقد موسسه مهم می باشد، تعادل در میزان موجودی مواد و کالا نیز حیاتی می باشد. موجودی بیشتر از نیاز باعث انباشت سرمایه و راکد ماندن آن می گردد ضمن آنکه نابابی و بی کیفیتی و ضرر و زیان قابل توجه در پی دارد. موجودی کمتر از نیاز باعث وقفه در عملیات تولید و فروش و عدم تامین نیاز مشتری و از دست دادن سهم بازار خواهد شد.

حداقل موجودی مواد، مقداری از مواد اولیه موجود در انبار است که لازم است حداقل به آن میزان در انبار موجودی داشته باشیم تا خط تولید دچار وقفه نشود و قبل از آن که به حداقل میزان برسد سریعاً اقدام به خرید نمائیم. حداکثر موجودی مواد هم، مقداری از مواد اولیه است که لازم نیست بیشتر از آن در انبار نگهداری شود چون نیاز تولید را جوابگو بوده و نگهداری مازاد آن باعث خواب سرمایه و حتی بی کیفیتی مواد می گردد.

حد تجدید سفارش در واقع میزان یا مقدار موادی است بین حداقل و حداکثر موجودی که در زمان کاهش موجودی انبار به آن مقدار، باید به خرید مواد اقدام نمود تا مطمئن باشیم قبل از اینکه موجودی مواد به میزان حداقل برسد، مواد به انبار خواهد رسید. حد تجدید سفارش به روش زیر محاسبه خواهد شد:

حداکثر مصرف روزانه مواد × حداکثر مدت وصول مواد به انبار (از زمان درخواست تا ورود) = حد تجدید سفارش

حداقل موجودی مواد نیز به دو عامل بستگی دارد:

مصرف روزانه (عادی) مواد و زمان لازم دریافت سفارش جدید

- مصرف روزانه (عادی) مواد: در واقع مقدار مصرفی روزانه قسمت های مختلف تولید می باشد بنابراین مصرف روزانه مواد بستگی به میزان تولید دارد هرچه تولید افزایش یابد میزان مصرف روزانه نیز افزایش خواهد یافت.

- زمان لازم دریافت سفارش جدید: می دانید مواد مورد نیاز کارخانه ممکن است از طریق بازار داخل کشور یا خریدهای خارجی تأمین شود که برای تهیه و دریافت سفارش در خریدهای خارجی مراحل و تشریفات گشایش اعتبار، حمل و نقل و سایر موارد مطرح می شود؛ لذا در نتیجه این گونه سفارشات دیرتر به کارخانه خواهند رسید.

با توجه به اینکه میزان مصرف روزانه و زمان دریافت سفارشات متغیر می باشد از متوسط (میانگین) برای تعیین حداقل موجودی استفاده می شود. فرمول حداقل موجودی مواد انبار به صورت زیر خواهد بود.

(متوسط مصرف روزانه × متوسط مدت تحویل) - حد تجدید سفارش = حداقل موجودی مواد

همان طور که گفته شد اگر مقدار سفارش را زیاد درخواست دهیم می تواند به بی کیفیت شدن مواد و نابابی آن منجر شود ضمن آنکه وجه نقد زیادی باید پرداخت شود و در انبار بدون نیاز نگهداری شود. از طرفی اگر مقدار سفارش را کم درخواست دهیم برای تأمین نیاز تولید، سریعاً سفارش مجدد نیاز می شود که هزینه بر است. برای حل این مشکل میزان باصرفه ترین مقدار سفارش را تعریف می کنیم در زمینه انبارداری چند فرمول پیچیده آماری نیز وجود دارد که به دلیل طولانی نشدن بحث، به همین موارد اکتفا می کنیم:

$$\text{باصرفه ترین مقدار سفارش} = \sqrt{\frac{\text{مقدار مواد مورد نیاز سالانه} * 2 * \text{هزینه هر بار سفارش}}{\text{درصد هزینه نگهداری هر واحد} * \text{بهای خرید هر واحد}}}$$

$$\text{تعداد مورد نیاز طی دوره} = \frac{\text{تعداد دفعات سفارش مقرون به صرفه}}{\text{باصرفه ترین مقدار سفارش}}$$

= حداکثر موجودی مواد

(حداقل مصرف مواد \* حداقل مدت وصول مواد) - باصرفه ترین مقدار سفارش + حد تجدید سفارش

۲ / (موجودی مواد اول دوره + موجودی مواد پایان دوره) = متوسط موجودی مواد

(متوسط موجودی مواد) / (مقدار مواد مصرف شده طی دوره) = دفعات گردش موجودی مواد

(دفعات گردش موجودی) / ۳۶۰ = دوره گردش موجودی

در فرمول باصرفه ترین مقدار سفارش، درصد هزینه نگهداری، درصدی از ارزش متوسط موجودی انبار می باشد. مثلاً نوع مواد اصلی در انبار داریم که ارزش موادی که در حال محاسبه آن هستیم مثلاً ۱۵٪ کل مواد است لذا ۱۵٪ از هزینه نگهداری انبار به این نوع مواد تسهیم می شود. که باید بین تعداد یا مقدار آن تقسیم کنیم تا سهم هر واحد به دست آید.

مثال ۱) در یک شرکت برای ساخت محصولات، روزانه حداقل و حداکثر مقدار مصرف ماده اولیه آلفا به ترتیب ۴۰۰۰

و ۵۰۰۰ کیلو باشد و حداقل و حداکثر مدت تحویل مواد از تاریخ تکمیل فرم درخواست خرید در انبار تا تاریخ رسیدن ماده آلفا به انبار به ترتیب ۱۰ و ۱۵ روز می باشد حد تجدید سفارش و حداقل موجودی را محاسبه کنید؟

(پاسخ)

حد اکثر مدت وصول مواد \* حداکثر مصرف روزانه = حد تجدید سفارش

$$5000 \times 15 = 75000$$

میانگین مدت تحویل =  $(10 + 15) \div 2 = 12.5$

میانگین مصرف روزانه =  $(4000 + 5000) \div 2 = 4500$

میانگین مصرف روزانه \* میانگین مدت تحویل - حد تجدید سفارش = حداقل موجودی مواد

$$= 75000 - (12.5 \times 4500) = 18750$$

مثال ۲) فرض کنید در مثال قبل، مصرف سالانه ماده اولیه آلفا  $1/2000/000$  واحد و بهای خرید هر واحد  $600$

ریال، هزینه هر بار سفارش شامل هزینه گشایش اعتبار  $65000$ ، هزینه حمل و تخلیه  $15000$  و سایر هزینه ها  $60000$  ریال

می باشد. هزینه نگهداری  $20\%$  مواد دیگر می باشد. با صرفه ترین و تعداد دفعات سفارش مقرون به صرفه را محاسبه کنید؟

(پاسخ)

ریال  $140000 = 65000 + 15000 + 60000$  هزینه هر بار سفارش

$$\text{باصرفه ترین مقدار سفارش} = \sqrt{\frac{140000 \times 2 \times 1200.000}{600 \times 20\%}}$$

واحد  $52915$

$$\text{تعداد مورد نیاز طی دوره} = \frac{1200.000}{52915} = \text{تعداد دفعات سفارش مقرون به صرفه}$$

$22.7$

(حداقل مصرف مواد \* حداقل مدت وصول مواد) - باصرفه ترین مقدار سفارش + حد تجدید سفارش = حداکثر موجودی

مواد

$$= 75000 + 52915 - 10 \times 4000 = 87915$$

## ۷) پیش پرداخت ها و سپرده ها

یکی دیگر از دارائی های جاری پیش پرداخت ها می باشد. برای خرید برخی اقلام یا خدمات، فروشنده برای اطمینان از اینکه معامله انجام خواهد شد و مقداری نقدینگی خود را نیز تامین کرده باشد قسمتی از وجه معامله را دریافت می کند تا طبق مدتی که در قرارداد ذکر شده آن را تحویل دهد. تا قبل از تحویل کالا یا خدمت، این اقلام در قسمت پیش پرداخت ها ثبت می شود.

سپرده ها نیز یکی از اقلام دارائی های جاری می باشد. مانند سپرده های میان مدت بانکی (سپرده های کوتاه مدت بانکی چون در هر لحظه قابل برداشت است جزء موجودی نقد و بانک می باشد. سپرده های بلندمدت دوساله و بیشتر نیز چون محدودیت دسترسی بلندمدت دارد دارایی جاری نمی باشد.) و سپرده های حسن انجام کار، سپرده های تضمین و... وجوهی از موسسه می باشد که در حساب سپرده ها نگهداری می گردد.

## دارائی های غیر جاری (بلند مدت، ثابت)

این دارائیها دارای عمر طولانی بیش از دو دوره مالی است و به منظور فروش خریداری نشده و طبق مدارک عینی به واحد اقتصادی منتقل شده است دارائی های ثابت، یا استهلاک پذیرند مثل ساختمان و ماشین آلات و اثاثه، و یا عمر طولانی دارند مثل زمین. طبق استانداردهای حسابداری، همیشه باید دارائی ها به قیمت بهای تمام شده یا تحصیل

شده در دفاتر و اسناد حسابداری واحد اقتصادی ثبت شوند (اصل بهای تمام شده تاریخی). مخارجی که جهت بهره برداری کردن از دارائی علاوه بر بهای اصلی آن، پرداخت می گردد. همگی به قیمت اصلی دارائی ثابت اضافه می شود. مثلاً یک خودرو که خریداری شده هزینه پلاک گذاری آن به بهای تمام شده آن اضافه می شود ولی مخارج تکراری آن از جمله بیمه سالیانه، بنزین و تعمیرات معمولی آن، جزء هزینه های دوره وقوع (دوره مالی که هزینه در آن محقق شده) می باشد. انواع دارایی های غیرجاری عبارتند از:

### الف) دارائی های ثابت مشهود

دارائی های ثابتی که معمولاً غیر منقول (غیر قابل جابجائی) هستند و ماهیت نسبتاً ثابت و دائمی دارند. و به منظور استفاده در جریان جاری موسسه مورد استفاده قرار می گیرند این دارائی ها قابل مشاهده و لمس کردن هستند. تمام دارائی های ثابت مشهود به استثناء زمین، در طی عمر مفیدشان مستهلک شده و به تدریج به حساب هزینه استهلاک منظور می شوند. البته زمین کشاورزی که قابلیت کشت خود را از دست بدهد نیز جزء دارائی استهلاک پذیر می باشد.

### ب) دارائی ثابت نامشهود

همان تعریف دارائی ثابت مشهود است با این تفاوت که قابل لمس نیست. مثل علائم تجاری، سرقفلی، حق امتیازات، حق اختراعات.

### نکته بسیار مهم

هزینه بهره پرداختی بابت اخذ وام جهت خرید دارائی یا مصرف در دارائی، طبق استانداردهای حسابداری، تا تاریخ بهره برداری و آماده سازی دارائی، جزء بهای تمام شده دارایی است ولی پس از بهره برداری و شروع فعالیت، جزء هزینه های مالی است.

مثلاً با اخذ وام دوساله از بانک، ماشین آلاتی به مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری می شود کل بهره دوساله وام برابر ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال در دو قسط مساوی می باشد. بهره برداری از ماشین آلات بعد از یکسال از اخذ وام شروع می شود.

$$\frac{1/000/000}{2} = 500/000$$

= هزینه بهره سالانه وام

بهای تمام شده ماشین آلات = ۵/۰۰۰/۰۰۰ + ۵۰۰/۰۰۰ = ۵/۵۰۰/۰۰۰

پس از بهره برداری مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال از بهره وام باقیمانده است که چون در سال دوم بهره برداری از ماشین آلات شروع شده است جزء هزینه های مالی و بهره محسوب می شود. ولی ۵۰۰/۰۰۰ اولی چون قبل از بهره برداری بود به بهای تمام شده ماشین آلات اضافه می شود.

**تهیه دارائی در قبال اسناد پرداختنی بهره دار:** اگر بابت خرید دارائی غیر جاری ، سفته یا برات مدت دار داده شود قسمتی از وجه سفته یا برات به عنوان بهره خرید ، روی قیمت واقعی دارائی اضافه شده که باید از قیمت اسناد پرداختنی کسر شود و به حساب کسر اسناد پرداختنی (بهره اسناد) بدهکار گردد و جزء بهای تمام شده دارایی نباید منظور شود.

**مثال)** اگر سرقفلی مغازه ای  $۲/۰۰۰/۰۰۰$  ریال به ارزش متعارف (بازار) خریداری شود و یک برگ سفته به سر رسید ۳ سال دیگر به مبلغ  $۳/۲۰۰/۰۰۰$  ریال داده شود در دفتر خریدار ، سرقفلی بهای تمام شده سرقفلی به مبلغ متعارف بدهکار می شود:

$$\text{بهره سالیانه} = \frac{1/200/000}{3} = 400/000$$

$۱/۲۰۰/۰۰۰$	کسر اسناد پرداختنی	}
$۲/۰۰۰/۰۰۰$	حق سرقفلی	
$۳/۲۰۰/۰۰۰$	اسناد پرداختنی	
خرید سرقفلی با پرداخت سفته مدت دار		

$۴۰۰/۰۰۰$	هزینه بهره سالیانه	}
$۴۰۰/۰۰۰$	کسر اسناد پرداختنی	
هزینه شدن بهره سالانه کسر اسناد		

### خرید قسطی کالا و محاسبه بهره آن

**مثال)** شرکت ایهام یک دستگاه وسیله نقلیه را با پرداخت  $۱۵/۰۰۰/۰۰۰$  ریال سفته طی ۵ برگ سفته به اقساط مساوی سالانه و هر برگ سفته  $۳/۰۰۰/۰۰۰$  ریال خریداری نموده . قیمت وسیله نقلیه نیز به قیمت متعارف و نقدی معلوم نیست بهای تمام شده وسیله نقلیه را محاسبه کنید ؟ (بهره را به نرخ  $۱۲\%$  در نظر بگیرید)

**حل)** با استفاده از جدول ارزش فعلی یک ریال برای دوره های متعدد ، نرخ ارزش فعلی یک ریال در  $n$  سال دیگر  $^n$  (نرخ بهره + ۱) است که  $n$  اقساط است . اگر مبلغ هر قسط  $۳/۰۰۰/۰۰۰$  ریال و نرخ بهره  $۱۲\%$  باشد . مبلغ هر قسط را بر نرخ ارزش فعلی یک ریال تقسیم می کنند تا ارزش فعلی هر قسط به دست آید:

$۱۰/۸۱۴/۳۲۵$	وسائط نقلیه
$۴/۱۸۵/۶۷۵$	کسر اسناد پرداختنی
$۱۵/۰۰۰/۰۰۰$	اسناد پرداختنی
خرید وسیله نقلیه با اسناد پرداختنی بهره دار	

$$\text{ارزش فعلی قسط اول} = \frac{3/000/000}{(1+12\%)^1} = 2/678/571$$

$$\text{ارزش فعلی قسط دوم} = \frac{3/000/000}{(1+12\%)^2} = 2/391/581$$

$$\text{ارزش فعلی قسط سوم} = \frac{3/000/000}{(1+12\%)^3} = 2/351/339$$

$$\text{ارزش فعلی قسط چهارم} = \frac{3/000/000}{(1+12\%)^4} = 1/906/553$$

$$\text{ارزش فعلی قسط پنجم} = \frac{3/000/000}{(1+12\%)^5} = 1/702/281$$

جمع ۱۰/۸۱۴/۳۲۵

هزینه بهره که باید در ۵ سال مستهلک شود:  $15/000/000 - 10/814/325 = 4/185/675$

### نحوه ثبت خرید چند دارائی به صورت گروهی

اگر قیمت چند دارائی که یکجا خرید شده، مشخص نباشد باید توسط ارزیابی کارشناس معین شود و در حسابها ثبت شود. پس اگر قیمت های ارزیابی شده در مجموع بیشتر از قیمت خریداری شده باشد برای محاسبه قیمت قابل ثبت، قیمت ارزیابی را به قیمت خرید تمام دارائی ها تقسیم کنیم تا نرخ تبدیل بدست آید.

**مثال** شرکت سهامی شیراز مقداری ماشین آلات و یک دستگاه زیراکس را به صورت یکجا به قیمت ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال خرید که نیمی نقد و نیمی نسبه می باشد. برای تعیین قیمت دارائی های مزبور، مبلغ ۲۲۰/۰۰۰ ریال به کارشناس رسمی پرداخت نموده و کارشناس قیمت ارزیابی را به صورت زیر معرفی کرد.

قیمت اثاثه ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال، ماشین آلات ۲۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال و زیراکس ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال جمعاً ۲۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال

هزینه خرید و ارزیابی  $25/000/000 + 220/000 = 25/220/000$

$$\rightarrow \frac{25/220/000}{26/000/000} = \text{نرخ تبدیل} \rightarrow$$

$$2/000/000 \times \frac{25/220/000}{26/000/000} = 1/940/000$$

قیمت قابل ثبت در حساب اثاثه

$$3/000/000 \times \frac{25/220/000}{26/000/000} = 2/910/000$$

قیمت قابل ثبت در حساب زیراکس

$$21/000/000 \times \frac{25/220/000}{26/000/000} = 20/370/000$$

قابل ثبت در حساب ماشین آلات

$$21/000/000 \times \frac{25/200/000}{26/000/000} = 20/370/000 \quad \text{قیمت قابل ثبت در حساب ماشین آلات}$$

مساله گفته نیمی نقد و نیمی نسبه لذا  $\frac{25/000/000}{2} = 12/500/000$  نقدی است. ضمناً  $220/000$  ریال هزینه ارزیابی مسلماً نقدی است لذا  $12/720/000$  ریال نقدی پرداخت شده است.

۱/۹۴۰/۰۰۰	اثاثه
۲/۹۱۰/۰۰۰	تجهیزات (فاکس)
۲۰/۳۷۰/۰۰۰	ماشین آلات
۱۲/۷۲۰/۰۰۰	صندوق
۱۲/۵۰۰/۰۰۰	بستانکاران

خرید نقد و نسبه اثاثه و تجهیزات با احتساب هزینه ارزیابی

### معاوضه دارائی ها باهم

متناسب با نحوه معاوضه دارائی ها با هم، نحوه ثبت حسابداری آنها متفاوت می باشد حالت های مختلف آن عبارتند از:

#### ۱) دارائی ها مشابه باشند

مثلاً معاوضه دو وسیله نقلیه با هم :

نکته ۱- اگر معاوضه بدون تبادل وجه نقد باشد سود حاصل ثبت نمی شود و به قیمت دارائی کم ارزش تر، ثبت می شود ولی زیان در صورت وجود، ثبت می شود.

اگر معاوضه با تبادل وجه نقد باشد فقط سود برای دریافت کننده وجه نقد ثبت می شود ولی برای پرداخت کننده

چنین نیست و اگر زبانی متوجه یکی از دو طرف، باشد زیان کامل ثبت می شود.

نکته ۲- دارائی جدید، به نرخ و روش جدید مستهلک می شود و به استهلاک قبل از آن توجهی نمی شود.

### تشریح انواع حالات معاوضه دارائی های مشابه:

#### حالت الف) تعویض بدون پرداخت وجه:

در این حالت دو دارائی مشابه (مثل دو خودرو یا دو دستگاه پرس) با فرض اینکه ارزش یکسانی دارند بدون تبادل وجهی با هم تعویض می شوند. در این حالت سودی ثبت نمی شود ولی اگر زبانی ناشی از تفاوت ارزش دفتری و ارزش متعارف متوجه موسسه شود زیان ثبت خواهد شد.

**مثال)** یک وسیله نقلیه ، به بهای تمام شده ۲۷۰/۰۰۰ ریال که در تاریخ معاوضه ۶۰/۰۰۰ ریال استهلاک انباشته داشته با وسیله نقلیه جدیدی که ارزش متعارف ( بازار ، روز) آن ۲۴۰/۰۰۰ ریال بوده بدون رد و بدل شدن پول ، تعویض شده است داریم :

دارایی جدید به قیمت دارایی با ارزش کمتر ثبت می شود تا سود ثبت نشده باشد.

$$\text{ارزش دفتری وسیله نقلیه قدیم} = ۲۷۰/۰۰۰ - ۶۰/۰۰۰ = ۲۱۰/۰۰۰$$

$$\text{ارزش روز وسیله نقلیه جدید} = ۲۴۰/۰۰۰$$

۲۱۰/۰۰۰	وسائط نقلیه(جدید)
۶۰/۰۰۰	استهلاک انباشته (واگذار شده)
۲۷۰/۰۰۰	وسائط نقلیه (واگذار شده)
	سند روزنامه در تاریخ معاوضه

حال اگر در معاوضه فوق ، ارزش متعارف وسیله نقلیه جدید مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال بود داریم:

$$\text{زیان معاوضه} = ۲۱۰/۰۰۰ - ۲۰۰/۰۰۰ = ۱۰/۰۰۰$$

۲۰۰/۰۰۰	وسائط نقلیه (تهیه شده)
۶۰/۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۰/۰۰۰	زیان معاوضه
۲۷۰/۰۰۰	وسائط نقلیه(واگذار شده)
	سند روزنامه در تاریخ معاوضه

**نکته:** اگر در مثال اول سودی وجود داشت ، سود ثبت نمی شود و دارایی به قیمت دفتری ثبت می شود ولی اگر مانند مثال دوم ارزش متعارف کمتر از قیمت دفتری دارایی واگذار شده باشد باید به اندازه تفاوت ارزش ، زیان در حساب ها ثبت شود و دارایی جدید نیز به بهای متعارف (روز) آن در دفاتر ثبت می شود.

### حالت ب) تعویض با تبادل پول :

اگر در این معاوضه زینانی متوجه موسسه نگردد( یعنی ارزش متعارف دارایی جدید از قدیمی بیشتر باشد) باید بهای دارایی جدید معادل قیمت دفتری دارایی واگذار شده به علاوه پول پرداخت شده ( سرک نقدی ) ثبت گردد و سود معاوضه شناسایی و ثبت نشود ولی اگر زیان داشته باشد تمام زیان ثبت شود.ولی موسسه دریافت کننده وجه نقد می تواند سود شناسائی کند.



**مثال)** وسیله نقلیه شرکتی با بهای تمام شده ۳۳۰/۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته آن نیز ۱۲۰/۰۰۰ ریال تا تاریخ معاوضه و ارزش متعارف ۳۰۰/۰۰۰ ریال با یک دستگاه وسیله نقلیه جدید به ارزش متعارف ۳۶۰/۰۰۰ ریال و پرداخت مبلغ ۶۰/۰۰۰ ریال معاوضه شد. چون ارزش متعارف دارائی دریافت شده (۳۰۰/۰۰۰ ریال) بیش از قیمت دفتری وسیله قدیمی می باشد (۲۱۰/۰۰۰ = ۳۳۰/۰۰۰ - ۱۲۰/۰۰۰) می باشد. پس زیانی ندارد ضمناً ارزش متعارف دارائی داده شده به علاوه سرک نقدی پرداختی، از ارزش متعارف دارائی گرفته شده کمتر هستند (۳۶۰/۰۰۰ < ۲۱۰/۰۰۰ + ۶۰/۰۰۰) پس سود هم، شناسایی نمی شود. لذا دارائی گرفته شده باید به قیمت دفتری دارائی داده شده به اضافه مبلغ پرداختی در حساب ها منظور شود:

$$۳۳۰/۰۰۰ - ۱۲۰/۰۰۰ = ۲۱۰/۰۰۰ \quad ۲۱۰/۰۰۰ + ۶۰/۰۰۰ = ۲۷۰/۰۰۰$$

وسائط نقلیه (جدید) ۲۷۰/۰۰۰

استهلاک انباشته (قدیمی) ۱۲۰/۰۰۰

بانک ۶۰/۰۰۰

وسائط نقلیه (قدیمی) ۳۳۰/۰۰۰

ملاحظه می شود که اصلاً اسمی از ارزش متعارف دارائی گرفته شده (۳۶۰/۰۰۰ ریال) نیامده ولی اگر شرکت در اثر معاوضه زیان می کرد باید تمام زیان در دفاتر ثبت شود.

**مثال)** شرکت درود، یک دست مبل شرکت که بهای تمام شده آن ۸۰/۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته آن ۱۵/۰۰۰ و ارزش متعارف آن ۶۰/۰۰۰ ریال بود با یک دست مبل جدید به ارزش متعارف ۵۰/۰۰۰ ریال تعویض و در این معاوضه مبلغ ۱۰/۰۰۰ ریال نیز دریافت کرد داریم:

**روش اول)**

ارزش دفتری مبل داده شده  $۸۰/۰۰۰ - ۱۵/۰۰۰ = ۶۵/۰۰۰$

ارزش متعارف مبل (۶۰/۰۰۰)

زیان حاصله از معاوضه ۵/۰۰۰

**روش دوم)**

$۶۰/۰۰۰ = ۵۰/۰۰۰ + ۱۰/۰۰۰$  = ارزش متعارف دارایی جدید + سرک نقدی

$۶۵/۰۰۰ - ۶۰/۰۰۰ = ۵/۰۰۰$

۵/۰۰۰ ریال زیان معاوضه

اثاثه (مبل جدید) ۵۰/۰۰۰

بانک ۱۰/۰۰۰

زیان معاوضه ۵/۰۰۰

استهلاک انباشته ۱۵/۰۰۰

اثاثه (مبل داده شده) ۸۰/۰۰۰

❖ اگر ارزش متعارف دارائی داده شده بیش از قیمت دفتری آن باشد برای شرکت سود حاصل می شود.

حال اگر دارائی های تعویضی مشابه باشند نباید سود را به عنوان سود تعویض ثبت کرد زیرا طبق استانداردهای حسابداری ، در مورد مبادله دارائی های غیر پولی بر مبنای قیمت دفتری ثبت می شود . لذا برای معاوضه دو دارائی مشابه که همراه با پرداخت یا دریافت سرک نقدی باشد مبلغ غیر پولی و پولی مبادله تفکیک می شود و فقط سود برای شرکتی که وجوه نقد دریافت می دارد، شناسائی و ثبت می گردد پس :

درمعاوضه دارایی مشابه ، سود فقط برای دریافت کننده وجه نقد و آن هم فقط به نسبت قسمت پولی معاوضه شناسایی می شود.

**مثال)** در شرکت درود یک دستگاه میز تحریر که ارزش تمام شده آن ۵۰/۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته آن ۳۰/۰۰۰ ریال بود با یک دستگاه میز تحریر جدید به ارزش متعارف ۲۰/۰۰۰ ریال تعویض و در این مبادله ۱۰/۰۰۰ ریال نیز به عنوان سرک نقدی دریافت شد . لذا داریم:

$$۲۰/۰۰۰ = ۵۰/۰۰۰ - ۳۰/۰۰۰ = \text{قیمت دفتری میز داده شده}$$

$$۳۰/۰۰۰ = ۲۰/۰۰۰ + ۱۰/۰۰۰ = \text{ارزش متعارف دارائی قدیمی}$$

$$۱۰/۰۰۰ = ۳۰/۰۰۰ - ۲۰/۰۰۰ = \text{قیمت دفتری دارایی داده شده - ارزش متعارف دارایی قدیمی} = \text{سود ظاهری معاوضه}$$

$$\frac{10/000}{10/000 + 30/000} = ۲۵\% \quad ۱۰/۰۰۰ \times ۲۵\% = ۲۵۰۰ = \text{سود قسمت پولی معاوضه}$$

وجه دریافت شده - سود انعکاس یافته + ارزش دفتری دارائی قدیم = قیمت دفتری میز جدید

$$= ۲۰/۰۰۰ + ۲۵۰۰ - ۱۰/۰۰۰ = ۱۲/۵۰۰$$

اثاثه (میز جدید) ۱۲/۵۰۰  
 استهلاک انباشته ۳۰/۰۰۰  
 بانک ۱۰/۰۰۰  
 اثاثه اداری (میز قدیم) ۵۰/۰۰۰  
 سود حاصله از معاوضه ۲/۵۰۰  
 تعویض دارائی های مشابه با وجه نقد

## ۲) تعویض دو دارائی ثابت غیر مشابه:

استاندارد حسابداری تعویض دو دارائی مولد غیر مشابه بر این مبنا قرار دارد که

**اولاً** دارائی دریافت شده به ارزش متعارف دارائی واگذار شده به علاوه وجه پرداخت شده (سرک نقدی) منظور شود .

**ثانیاً** سود یا زیان معاوضه باید کاملاً شناسائی و ثبت گردد.

**ثالثاً** دارائی ثابت دریافت شده به ارزش متعارف ثبت شود و اولویت با ارزش متعارف دارائی واگذار شده است . یعنی اگر ارزش متعارف هر دو مشخص باشد به قیمت متعارف دارائی واگذار شده ثبت می کنیم . اگر با دریافت وجه بود دارائی برابر بامبلغ ارزش متعارف منهای وجه دریافتی ثبت می شود و اگر با پرداخت وجه همراه بود برابر با ارزش متعارف به اضافه وجه پرداختی ثبت می شود.

- اگر ارزش متعارف هر دو دارائی داده و گرفته شده مشخص باشد به قیمت متعارف دارائی واگذار شده ثبت می

کنیم .

- اگر با دریافت وجه باشد دارائی گرفته شده به ارزش متعارف منهای وجه ثبت می شود.

- اگر با پرداخت وجه باشد دارائی گرفته شده به ارزش متعارف به اضافه وجه ثبت می شود.

مثال) شرکت سهامی جمکران یک دستگاه وسیله نقلیه خود را که ارزش متعارف آن ۱۶۰/۰۰۰ ریال و بهای تمام شده آن ۱۸۰/۰۰۰ ریال بود با یک دستگاه ماشین تولیدی به ارزش متعارف ۱۶۰/۰۰۰ ریال تعویض کرد. استهلاک انباشته وسیله نقلیه در تاریخ تعویض ۴۰/۰۰۰ ریال بود.

ارزش متعارف وسیله نقلیه جدید  $۱۶۰/۰۰۰ < ۱۴۰/۰۰۰ = ۱۸۰/۰۰۰ - ۴۰/۰۰۰$  = قیمت دفتری وسیله نقلیه  
 سود معاوضه  $۱۶۰/۰۰۰ - ۱۴۰/۰۰۰ = ۲۰/۰۰۰$

ماشین آلات ۱۶۰/۰۰۰

استهلاک انباشته ۴۰/۰۰۰

وسائط نقلیه ۱۸۰/۰۰۰

سود حاصل از معاوضه ۲۰/۰۰۰

بابت معاوضه ماشین آلات با وسائط نقلیه

مثال) اگر در مثال قبل استهلاک انباشته وسائط نقلیه ۱۵/۰۰۰ ریال فرض شود داریم:

قیمت دفتری وسیله نقلیه  $۱۸۰/۰۰۰ - ۱۵/۰۰۰ = ۱۶۵/۰۰۰$

زیان معاوضه  $۱۶۰/۰۰۰ - ۱۶۵/۰۰۰ = ۵/۰۰۰$  = ارزش متعارف - قیمت دفتری

ماشین آلات ۱۶۰/۰۰۰

استهلاک انباشته ۱۵/۰۰۰

زیان حاصله از معاوضه ۵/۰۰۰

وسائط نقلیه ۱۸۰/۰۰۰

بابت معاوضه ماشین آلات با وسائط نقلیه

مثال) شرکت سهامی تاکستان یک دستگاه فتوکپی را که بهای تمام شده آن ۳۳۰/۰۰۰ و استهلاک انباشته آن

۱۲۰/۰۰۰ ریال و ارزش متعارف آن ۳۰۰/۰۰۰ ریال بود با یک دستگاه ماشین تولیدی تعویض گردید. ارزش متعارف ماشین

آلات تولیدی ۳۶۰/۰۰۰ ریال بود و در نتیجه شرکت مبلغ ۶۰/۰۰۰ ریال نیز علاوه بر دستگاه فتوکپی نقداً پرداخت کرد.

داریم:

ارزش دفتری فتوکپی  $۳۳۰/۰۰۰ - ۱۲۰/۰۰۰ = ۲۱۰/۰۰۰$

سود حاصل از معاوضه  $۳۰۰/۰۰۰ - ۲۱۰/۰۰۰ = ۹۰/۰۰۰$

ماشین آلات ۳۶۰/۰۰۰

استهلاک انباشته ۱۲۰/۰۰۰

اثاثه (فتوکپی) ۳۳۰/۰۰۰

صندوق ۶۰/۰۰۰

سود حاصل از معاوضه ۹۰/۰۰۰

بابت معاوضه ماشین آلات با اثاثه

(مثال) اگر برای شرکت تاکستان در مثال فوق، ارزش متعارف فتوکپی مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال بود داریم:  
 ۱۰/۰۰۰ ریال زیان معاوضه  $۲۰۰/۰۰۰ < ۲۱۰/۰۰۰ = ۱۲۰/۰۰۰ - ۳۳۰/۰۰۰ =$  قیمت دفتری کپی

توجه شود قیمت ماشین آلات که با معاوضه و پرداخت ۶۰/۰۰۰ ریال همراه بوده ۲۶۰/۰۰۰ ریال می شود

$$۲۰۰/۰۰۰ + ۶۰/۰۰۰ = ۲۶۰/۰۰۰$$

ارزش متعارف ماشین آلات وجه پرداختی ارزش متعارف

ماشین آلات	۲۶۰/۰۰۰
استهلاک انباشته	۱۲۰/۰۰۰
زیان معاوضه	۱۰/۰۰۰
اثاثه (فتوکپی)	۳۳۰/۰۰۰
وجه نقد	۶۰/۰۰۰
بابت معاوضه ماشین آلات با اثاثه	

(مثال) شرکت حسینی یک دستگاه وانت خود را که قیمت تمام شده آن در حساب ها ۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال می باشد و در ابتدای سال ۷۲ خریداری شده در تاریخ ۷۳/۶/۱ با یک کامیون متعلق به شرکت زاگرس به قیمت روز ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال معاوضه و ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال نیز وجه نقد پرداخت می کند وانت با ارزش اسقاط ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال و عمر مفید ۴ سال به روش خط مستقیم مستهلک می شود:

$$\text{استهلاک سالانه وانت} = \frac{8/000/000 - 2/000/000}{4} = 1/500/000$$

$$\text{استهلاک ۵ ماهه ۷۳} = 1/500/000 \times \frac{5}{12} = 625/000$$

$$\text{ریال} = 625/000 + 1/500/000 = 2/125/000$$

هزینه استهلاک ۶۲۵/۰۰۰

استهلاک انباشته ۶۲۵/۰۰۰

ثبت هزینه استهلاک وانت

**نکته مهم:** برای اشتباه نکردن وقتی وجه نقد پرداخت یا دریافت می شود ابتدا در نظر بگیریم وجهی رد و بدل نشده داریم. سپس اثر وجه نقد را بررسی میکنیم.

دارائی ثابت ۱۱/۵۰۰/۰۰۰	} ← حال ۱/۵۰۰/۰۰۰ وجه به بهای دارائی اضافه می شود	دارائی ثابت جدید ۱۰/۰۰۰/۰۰۰
استهلاک انباشته ۲/۱۲۵/۰۰۰		استهلاک انباشته ۲/۱۲۵/۰۰۰
بهای تمام شده وانت ۸/۰۰۰/۰۰۰		بهای تمام شده وانت ۸/۰۰۰/۰۰۰
وجه نقد ۱/۵۰۰/۰۰۰		سود حاصل از معاوضه ۴/۱۲۵/۰۰۰
سود حاصل ۴/۱۲۵/۰۰۰		

**مثال)** در مورد معاوضه دستگاه پرس و ماشین آلات بین شرکت الف و ب، اطلاعات زیر در دست است معاوضه بدون پرداخت و دریافت وجه انجام گرفته است مطلوبست نحوه ثبت در هر دو شرکت؟

بهای تمام شده دارائی ثابت شرکت الف:	بهای تمام شده دارائی ثابت شرکت ب:
دستگاه پرس ۱۲/۰۰۰/۰۰۰	ماشین آلات ۱۶/۰۰۰/۰۰۰
استهلاک انباشته ۱/۰۰۰/۰۰۰	استهلاک انباشته ۲/۰۰۰/۰۰۰
ارزش دفتری ۱۱/۰۰۰/۰۰۰	ارزش دفتری ۱۴/۰۰۰/۰۰۰
ارزش متعارف ۱۳/۰۰۰/۰۰۰	ارزش متعارف ۱۳/۰۰۰/۰۰۰

<u>شرکت الف</u>		<u>شرکت ب</u>	
دارائی جدید(ماشین آلات) ۱۳/۰۰۰/۰۰۰	دارائی جدید(پرس) ۱۳/۰۰۰/۰۰۰	استهلاک انباشته ۱/۰۰۰/۰۰۰	استهلاک انباشته ۲/۰۰۰/۰۰۰
بهای تمام شده دستگاه پرس ۱۲/۰۰۰/۰۰۰	زیان معاوضه ۱/۰۰۰/۰۰۰	سود ناشی از معاوضه ۲/۰۰۰/۰۰۰	بهای تمام شده ماشین آلات ۱۶/۰۰۰/۰۰۰

**نکته ۱)** در معاوضه دو دارائی مشابه ، همواره ملاک ثبت قیمت دارائی جدید به ارزش دفتری و متعارف هر کدام کمتر باشد می باشد ولی در دو دارائی غیر مشابه ، همواره معیار ، ارزش متعارف است.

**نکته ۲)** حتماً هرگاه وجه پرداخت شود به ارزش متعارف اضافه می کنیم و هرگاه دریافت کنیم از ارزش متعارف کم می شود.

**نکته ۳)** برای معاوضه دو دارائی مشابه وقتی با دریافت وجه همراه باشد چنین عم می نمائیم:

$$\text{سود ظاهری معاوضه} \times \frac{\text{وجه دریافتی}}{\text{ارزش متعارف} + \text{وجه دریافتی}} = \text{سود قسمت پولی معاوضه}$$

استهلاک انباشته - بهای تمام شده دارائی = ارزش دفتری

ارزش روز = ارزش بازار = ارزش متعارف

ارزش دفتری - ارزش متعارف = سود ظاهری

نوع معاوضه دو دارائی ثابت	سرک نقدی		وضع ارزش دارائی قدیمی	قیمت ثبت دارائی جدید	ثبت سود یا زیان معاوضه
	دریافت	پرداخت			
تعووض دو دارائی مشابه (مثلاً دو وسیله نقلیه با هم) : معیار مثبت، ارزش دفتری و ارزش متعارف هر کدام کمتر باشد.	-	-	ارزش دفتری > ارزش متعارف	برابر ارزش دفتری	سود ثبت نمی شود
	-	-	ارزش متعارف > ارزش دفتری	برابر ارزش متعارف	ارزش متعارف - ارزش دفتری = زیان
	-	دارد	ارزش دفتری > ارزش متعارف	وجه پرداختی + ارزش دفتری =	سود ثبت نمی شود
	-	دارد	ارزش متعارف > ارزش دفتری	وجه پرداختی + ارزش متعارف =	ارزش متعارف - ارزش دفتری = زیان
	دارد	-	ارزش دفتری > ارزش متعارف	سود قسمت پولی معاوضه + وجه دریافتی - ارزش دفتری = دارائی جدید	محاسبه سود در بخش پولی معاوضه
	دارد	-	ارزش متعارف > ارزش دفتری	وجه دریافتی - ارزش متعارف =	ارزش متعارف - ارزش دفتری = زیان
تعووض دو دارائی غیر مشابه (مثلاً دستگاه پرس با تجهیزات اداری یا یک وانت با کامیون) : معیار مثبت ارزش متعارف دارائی واگذار شده است (و در صورت عدم دسترسی ارزش دارائی دریافت شده)	-	-	ارزش دفتری > ارزش متعارف	ارزش متعارف	ارزش دفتری - ارزش متعارف = سود
	-	-	ارزش متعارف > ارزش دفتری	ارزش متعارف	ارزش متعارف - ارزش دفتری = زیان
	دارد	-	ارزش دفتری > ارزش متعارف (همواره)	وجه دریافتی - ارزش متعارف	ارزش دفتری - ارزش متعارف = سود
	-	دارد	ارزش متعارف > ارزش دفتری (همواره)	وجه پرداختی + ارزش متعارف	ارزش متعارف - ارزش دفتری = زیان

## فروش و واگذاری اموال

۱) فروش دارائی ثابت به مبلغی بیشتر از ارزش دفتری: در این حالت سود شناسایی وثبت می شود.

مثال) شرکت آزاد یکی از وسائط نقلیه خود را که در تاریخ ۷۲/۱/۲ به مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری کرده است و ارزش اسقاط آن ۵۰۰/۰۰۰ ریال و عمر مفید ۵ سال برآورد شده است را در تاریخ ۷۳/۶/۳۰ به مبلغ ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال به صورت نقد می فروشد استهلاك انباشته آن عبارت می شود از:

$$\text{هزینه استهلاك سالانه} = \frac{5/000/000 - 500/000}{5} = 900/000$$

$$\text{استهلاك ۶ ماهه} = 900/000 \times \frac{6}{12} = 450/000$$

$$\text{کل استهلاك انباشته} = 900/000 + 450/000 = 1/350/000$$

حساب بانک ۴/۰۰۰/۰۰۰

استهلاك انباشته ۱/۳۵۰/۰۰۰

دارائی ثابت (وسيله نقلیه) ۵/۰۰۰/۰۰۰

سود ناشی از فروش دارائی ۳۵۰/۰۰۰

بابت فروش دارائی ثابت

۲) فروش دارائی ثابت به مبلغی کمتر از ارزش دفتری: زیان شناسایی وثبت می شود.

مثلا اگر در مثال قبلی، وسیله نقلیه را ۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال فروخته باشد داریم:

۳/۵۰۰/۰۰۰	حساب بانک
۱/۳۵۰/۰۰۰	استهلاك انباشته
۱۵۰/۰۰۰	زیان ناشی از فروش دارائی ثابت
۵/۰۰۰/۰۰۰	حساب دارائی ثابت (وسيله نقلیه)
	بابت فروش دارائی ثابت

۳) فروش دارایی ثابت به قیمتی معادل ارزش دفتری: در این حالت دارایی معادل ارزش دفتری از حساب ها کسر ومعادل خالص ارزش دفتری، به حساب بانک اضافه می شود.

مثال) شرکت آزاد وسیله نقلیه خود را به مبلغ ۳/۶۵۰/۰۰۰ ریال به فروش رساند بهای تمام شده دارائی ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال و عمر مفید دارائی ۵ سال و ارزش اسقاط آن ۵۰۰/۰۰۰ ریال برآورد شده باشد و در ضمن در ۷۲/۱/۲ خریداری و در ۷۳/۶/۳۰ فروخته شده باشد :

$$\left. \begin{array}{l} \text{هزینه استهلاک} \quad ۴۵۰/۰۰۰ \\ \text{استهلاک انباشته} \quad ۴۵۰/۰۰۰ \\ \text{ثبت استهلاک ۶ ماهه} \end{array} \right\}$$

$$۱/۳۵۰/۰۰۰ = ۴۵۰/۰۰۰ + ۹۰۰/۰۰۰ = \text{استهلاک انباشته}$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{بانک} \quad ۳/۶۵۰/۰۰۰ \\ \text{استهلاک انباشته} \quad ۱/۳۵۰/۰۰۰ \end{array} \right\}$$

دارائی ثابت (وسیله نقلیه) ۵/۰۰۰/۰۰۰

فروش، دارائی، معادل ارزش، دفتری

### کنار گذاری اموال

در عمل، دارائی هایی که کاملاً از لحاظ دفتری مستهلک شده اند ولی قابلیت استفاده دارند و در فعالیت عادی موسسه در حال استفاده می باشند. مبلغ ۱ ریال از ارزش دفتری را باقی می گذاریم یعنی اگر بهای تمام شده دارائی ۱۰۰ ریال باشد و کاملاً مستهلک شده باشد استهلاک انباشته آن را ۹۹ ریال نشان میدهند تا ۱ ریال مانده داشته باشد. این کار برای کنترل دارائی ها و از جمله جلوگیری از سرقت اموال مستهلک شده صورت می گیرد.

حالات کنار گذاری اموال: در همه این موارد بامعیار ارزش دفتری دارایی، سود یا زیان کامل شناسایی و ثبت می شود

۱) کنار گذاری دارائی که کاملاً مستهلک شده و وجهی از آن (بابت فروش اسقاطی و قراضه آن) حاصل نمی شود:

مثال) ائانه اداری شرکت پیمان که ۱۵ سال قبل به بهای ۳۰۰/۰۰۰ ریال خریداری شده بود و کاملاً مستهلک شده اند دیگر قابل استفاده نیست و کنار گذاشته می شود ثبت آن به این صورت است:

$$\left. \begin{array}{l} \text{استهلاک انباشته} \quad ۳۰۰/۰۰۰ \\ \text{ائانه اداری} \quad ۳۰۰/۰۰۰ \\ \text{ثبت خروج دارائی غیرقابل استفاده} \end{array} \right\}$$



**۲) کنار گذاری دارائی که بخشی از بهای تمام شده آن مستهلک شده و وجهی از آن حاصل نمی شود:**

مثال) شرکت آلفا یکی از ماشین آلات خود را در تاریخ ۷۱/۱/۶ به مبلغ ۹/۱۴۰/۰۰۰ ریال خریداری نموده است و ارزش اسقاط آن ۵۰۰/۰۰۰ ریال است و برآورد می شد عمر مفید آن ۶ سال باشد و به روش خط مستقیم مستهلک می کرد در تاریخ ۷۴/۷/۱ به دلیل غیرقابل تعمیر بودن، کنار می گذارد.

$$\text{استهلاک سالانه اثاثه اداری} = \frac{9/140/000 - 500/000}{6} = 1/440/000$$

$$\text{هزینه استهلاک ۶ ماهه اول سال ۷۴} = 1/440/000 \times \frac{6}{12} = 720/000$$

$$\text{استهلاک سال ۷۱ تا پایان سال ۷۳} = 3 \times 1/440/000 = 4/320/000$$

$$\text{کل استهلاک} = 4/320/000 + 720/000 = 5/040/000$$

استهلاک انباشته ۵/۰۴۰/۰۰۰

زیان ناشی از کنار گذاری ۴/۰۱۰/۰۰۰

ماشین آلات ۹/۰۵۰/۰۰۰

از حساب خارج کردن ماشین آلات غیرقابل استفاده

**۳) از دست رفتن دارائی ها در اثر عوامل غیر اختیاری (سرقت، آتش سوزی و...):**

مثال) یکی از ساختمان های شرکت آریا با اجرای طرح شهرداری به علت تعریض خیابان، با دریافت مبلغ ۴/۶۰۰/۰۰۰ ریال به شهرداری واگذار شد با توجه به اینکه بهای تمام شده زمین ۳/۰۰۰/۰۰۰ و ساختمان ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته ساختمان تا تاریخ واگذاری به شهرداری ۴۰۰/۰۰۰ ریال باشد. داریم:

بانک ۴/۶۰۰/۰۰۰

استهلاک انباشته ۴۰۰/۰۰۰

زمین ۳/۰۰۰/۰۰۰

ساختمان ۱/۰۰۰/۰۰۰

سود واگذاری زمین و ساختمان ۱/۰۰۰/۰۰۰

واگذاری زمین و ساختمان به شهرداری

**۴) از بین رفتن دارائی و دریافت جبران خسارت از شرکت بیمه :**

مثال) شرکت آلفا یک دستگاه موتور سیکلت خود را در جریان تصادف رانندگی از دست داد. قیمت تمام شده آن ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و در ابتدای سال ۷۵ خریداری شده بود و به روش خط مستقیم ۵ ساله مستهلک می

گردید و فاقد ارزش اسقاط می باشد . حادثه در ۷۷/۸/۳۰ رخ داد و شرکت بیمه ۱۰۰۰۰/۰۰۰ ریال بابت خسارت ، پرداخت خواهد کرد:

$$\text{هزینه استهلاک سالانه} = \frac{3/000/000-0}{5} = 600/000$$

$$\text{استهلاک ۸ ماه} = 600/000 \times \frac{8}{12} = 400/000$$

$$\text{استهلاک ۲ سال و ۸ ماه} = 2 \times 600/000 + 400/000 = 1/600/000$$

حساب دریافتی از بیمه ۱۰۰۰۰/۰۰۰

استهلاک انباشته ۱/۶۰۰/۰۰۰

زیان از بین رفتن دارائی ۴۰۰/۰۰۰

دارائی ثابت موتور سیکلت ۳/۰۰۰/۰۰۰

ثبت از بین رفتن دارائی

بانک ۱۰۰۰۰/۰۰۰

حساب دریافتی از بیمه ۱۰۰۰۰/۰۰۰

موقع دریافت خسارت از شرکت بیمه

### تهیه دارائی اهدائی

اگر دارائی اهدائی، دارائی جاری باشد به شکل زیر ثبت می شود :

حساب دارائی مربوطه (وجوه نقد) ××

حساب هدایا و کمک (درآمد اهدائی) ××

که مسلماً بر سود و زیان دوره تاثیرگذار است ولی اگر دارائی اهدایی ، غیر جاری (ثابت) باشد (مثل اثاثه ، ساختمان ، ماشین آلات) از حساب درآمد اهدائی انتقالی استفاده می شود و به علت آنکه استهلاک پذیر است به همان میزان که هر سال از درآمد انتقالی به حساب درآمد منتقل می شود به هزینه استهلاک نیز اضافه می شود لذا در سود و زیان دوره تاثیری ندارد. و اگر زمین باشد چون مستهلک نمی شود می توان به حقوق صاحبان سهام اضافه نمود تا در سود و زیان تاثیری نداشته باشد. ولی دارائی جاری بر سود و زیان و در نتیجه بر مالیات تاثیر گذار است.

مثال) یک دستگاه وسیله نقلیه به شرکت آلفا، توسط فردی خیر، اهداء شد ارزش عادلانه وسیله نقلیه ۲۵۰/۰۰۰ ریال

است داریم:

وسائط نقلیه ۲۵۰/۰۰۰  
 درآمد اهدائی انتقالی ۲۵۰/۰۰۰  
 ثبت وسیله نقلیه اهدائی

اگر این وسیله ۵ سال عمر مفید داشته باشد ارزش عادلانه دارائی را بر ۵ سال تقسیم می کنند داریم:

درآمد انتقالی اهدائی ۵۰/۰۰۰  
 درآمد اهدائی ۵۰/۰۰۰  
 ثبت درآمد اهدائی یکسال

$$\text{درآمد اهدائی سالانه} = \frac{۲۵۰/۰۰۰}{۵} = ۵۰/۰۰۰$$

هزینه استهلاک ۵۰/۰۰۰  
 ذخیره استهلاک انباشته ۵۰/۰۰۰  
 ثبت هزینه استهلاک سالانه دارائی اهدائی

نکته مهم) چون این دارائی بلند مدت، استهلاک پذیر است هزینه استهلاک آن محاسبه و به حساب سود و زیان منتقل می شود. توجه شود که ۵۰/۰۰۰ ریال درآمد اهدائی و ۵۰/۰۰۰ ریال نیز هزینه استهلاک داریم لذا در مجموع تأثیری در سود و زیان دوره ندارد.

### تهیه دارائی ثابت از دارائی در جریان ساخت

اگر دارائی ثابتی برای استفاده در موسسه، در حال ساخت و تکمیل باشد کلیه هزینه های انجام شده برای ساخت آن به حساب دارائی بلند مدت در جریان ساخت (و بهای تمام شده آن) اضافه می شود در پایان ساخت، به حساب همان دارائی بلند مدت منتقل می شود:

دارائی ثابت در جریان ساخت ××  
 وجوه نقد ××  
 تکمیل دارائی ثابت و قابل بهره برداری شدن آن

### پس از تکمیل دارائی و قبل از بهره برداری از آن:

دارائی ثابت ××  
 دارائی ثابت در جریان ساخت ××  
 تکمیل دارائی ثابت و قابل بهره برداری شدن دارائی

وقتی در پایان عمر دارائی، بهای تمام شده دارائی و استهلاک انباشته آن برابر شد اگر همچنان از دارائی استفاده می شود در کارت حساب یک ریال از ارزش آن را باقی می گذاریم که بدانیم همچنان این دارائی وجود دارد. ضمناً اگر موقعی که این دارائی فروش رفت وجه آن به عنوان ارزش اسقاط و سود حاصل از فروش دارائی محسوب می شود جزء درآمدها می باشد چون قبلاً هزینه شده است.

### واگذاری دارائی غیر جاری

الف) اجباری (قهری) : تحویل دارائی غیر جاری به ادارات دولتی برای اجرای طرح ها (مثل در طرح مسیر بودن زمین و واگذاری به شهرداری)، یا ویرانی در اثر سیل، آتش سوزی و...  
 ب) اختیاری : تحویل دارائی غیر جاری به شرکاء یا سهامداران یا اهدای آنها به موسسات خیریه، فروش و معاوضه، اهداء و....

که ثبت حسابداری آن طبق همان مطالب قبلی می شود مثلاً اگر به جای زمین فعلی، زمینی جدید از شهرداری دریافت شد زیان معاوضه ثبت ولی سود آن ثبت نمی شود. حتی برای دارائی اهدایی نیز ممکن است سود ثبت شود:

مثال برای اهداء) شرکت تنکابن یک دستگاه ساختمان مازاد بر نیاز شرکت را که بهای تمام شده آن ۳۴/۵۰۰/۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته ۱۴/۹۰۰/۰۰۰ ریال بود به آموزش و پرورش اهداء کرد بهای متعارف ساختمان در موقع واگذاری مبلغ ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بود. مطلوبست ثبت مالی مزبور.

$$۱۹/۶۰۰/۰۰۰ = ۳۴/۵۰۰/۰۰۰ - ۱۴/۹۰۰/۰۰۰ = \text{قیمت دفتری ساختمان}$$

$$۳۰/۴۰۰/۰۰۰ = ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۹/۶۰۰/۰۰۰ = \text{سود اهدای ساخت}$$

هزینه هدایا ۵۰/۰۰۰/۰۰۰

استهلاک انباشته ساختمان ۱۴/۹۰۰/۰۰۰

حساب ساختمان ۳۴/۵۰۰/۰۰۰

سود حاصله از اهداء ۳۰/۴۰۰/۰۰۰

اهدای ساختمان غیر ضروری به آموزش و پرورش

**نکته مهم:** معمولاً هدایا به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب نمی شود. ولی برخی از کمک ها به سازمان های دولتی، جزء هزینه های قابل قبول اداره دارائی است و می توان جزء هزینه دوره مالی محسوب کرد. در این حالت سود حاصل از اهداء بر مالیات تاثیری ندارد چون در مقابل آن هزینه وجود دارد ولی اگر هزینه مورد قبول دارایی نباشد ممکن است میزان سود را افزایش دهد و در نهایت مبلغ مالیات افزایش یابد. که باید جانب احتیاط را به عمل آورد چون برخی ممیزین سود را می بینند ولی هزینه مقابل آن را نمی بینند و کار به هیات حل اختلاف مالیاتی کشیده می شود. شاید بهتر باشد به صورت بدون سود در حساب ها نشان داده شود گرچه همین هم مطابق استاندارد ها نیست. یعنی:

هزینه هدایا	۱۹/۶۰۰/۰۰۰
استهلاک انباشته	۱۴/۹۰۰/۰۰۰
ساختمان	۳۴/۵۰۰/۰۰۰
اهدای ساختمان به آموزش و پرورش	

مثال ۲) سود فروش سرقفلی به قیمت ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال که ده سال قبل ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال خریداری شده بود برابر است با:

وجوه نقد	۶۰/۰۰۰/۰۰۰
حساب سرقفلی	۱/۵۰۰/۰۰۰
سود حاصله از فروش سرقفلی	۵۸/۵۰۰/۰۰۰
ثبت فروش سرقفلی	

مثال ۳) شرکت رامسر یک دستگاه قایق موتوری خود را که در اول مهرماه ۱۳۷۱ به مبلغ ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری کرده بود و به نرخ ۳۰٪ به روش نزولی بر مبنای قیمت دفتری مستهلک می شد در اول سال ۷۳ به مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال فروخت. مطلوبست ثبت رویداد مزبور در دفاتر شرکت.

(حل)

$$۷۱ \text{ ماهه دوم } ۶ = ۱/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{۳۰}{۱۲} \times ۶ = ۱۵۰/۰۰۰$$

$$۷۲ \text{ سال } = (۱/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۵۰/۰۰۰) \times \frac{۳۰}{۱۰۰} = ۲۵۵/۰۰۰$$

$$۷۳ \text{ سال } = ۱/۰۰۰/۰۰۰ - (۱۵۰/۰۰۰ + ۲۵۵/۰۰۰) = ۵۹۵/۰۰۰$$

$$\text{سود فروش قایق} = ۲/۰۰۰/۰۰۰ - ۵۹۵/۰۰۰ = ۱/۴۰۵/۰۰۰$$

وجه نقد	۲/۰۰۰/۰۰۰
استهلاک انباشته	۴۰۵/۰۰۰
حساب وسائط نقلیه (قایق)	۱/۰۰۰/۰۰۰
سود حاصله از فروش	۱/۴۰۵/۰۰۰
سود حاصل از فروش قایق	

در مثال فوق اگر قایق ۵۰۰/۰۰۰ ریال فروش می رفت داشتیم:

وجه نقد ۵۰۰/۰۰۰  
 استهلاک انباشته ۴۰۵/۰۰۰  
 زیان حاصل از فروش ۹۵/۰۰۰  
 حساب قایق ۱/۰۰۰/۰۰۰  
 ثبت زیان حاصل از فروش وسیله نقلیه

x در مثال فوق اگر قایق به قیمت دفتری فروش می رفت:

وجه نقد ۵۹۵/۰۰۰  
 استهلاک انباشته ۴۰۵/۰۰۰  
 حساب وسیله نقلیه (قایق) ۱/۰۰۰/۰۰۰  
 ثبت فروش قایق

### مثالی برای نحوه ثبت رویداد در کارت حساب:

مثال) کمدی که در ۷۱/۷/۱ به ۱۲۰/۰۰۰ ریال با ارزش اسقاط ۲۴/۰۰۰ ریال خریداری شد در تاریخ ۷۶/۱/۱ با کمد دیگری به ارزش متعارف ۱۰۰/۰۰۰ ریال تعویض شد ارزش متعارف کمد دوم در تاریخ تعویض مبلغ ۷۰/۰۰۰ ریال بود و ۳۰/۰۰۰ ریال هم پرداخت شد. مطلوبست ثبت رویدادها در کارت معین (با فرض اینکه عمر مفید کمد ۸ سال باشد).

(حل)

$$\text{استهلاک شش ماهه دوم ۷۱} = \frac{12/000}{2} = ۶/۰۰۰ \quad \text{استهلاک شش ماهه دوم ۷۱} = \frac{120/000 - 24/000}{8} = ۱۲/۰۰۰ \quad \text{استهلاک یکسال}$$

$$\text{استهلاک انباشته ۴/۵ سال} = ۴/۵ \times ۱۲/۰۰۰ = ۵۴/۰۰۰$$

$$\text{ارزش دفتری} = ۱۲۰/۰۰۰ - ۵۴/۰۰۰ = ۶۶/۰۰۰$$

چون قیمت دفتری که ۶۶/۰۰۰ ریال از ارزش متعارف آن (۷۰/۰۰۰ ریال) کمتر است ۴/۰۰۰ ریال سود شناسایی می شود ولی ثبت نمی شود (چون دو کالا تعویض شده مشابه بوده اند) ضمناً ملاک ثبت، قیمت دفتری می شود که ارزش کمتری دارد.

$$\text{ارزش کمد جدید} = ۶۶/۰۰۰ + ۳۰/۰۰۰ = ۹۶/۰۰۰$$

اثاثه(کمد جدید) ۹۶/۰۰۰

استهلاک انباشته ۵۴/۰۰۰

حساب اثاثه ۱۲۰/۰۰۰

بانک / صندوق ۳۰/۰۰۰

بابت ثبت تعویض دو کمد

**هزینه های سرمایه ای ( مخارج سرمایه ای )**

برای دارائی غیر جاری، مخارجی که بعد از تحصیل دارائی انجام می شود اگر مخارج مربوط به یک دوره و حداکثر مربوط به یک سال باشد به عنوان هزینه های جاری در حساب هزینه تعمیر و نگهداری و یا هزینه های مربوط دیگر بدهکار می شود ولی اگر مخارج انجام شده مربوط به چند سال باشد و باعث افزایش عمر مفید دارائی شود در این صورت باید به بهای تمام شده دارائی اضافه شود و سپس از طریق مکانیزم استهلاک ،مثل بقیه دارایی های ثابت به هزینه منظور گردد . این مخارج عبارتند از:

**الف) تعمیرات جزئی :**

تعمیر : مخارجی مثل تعویض قطعات جزئی و دستمزد نگهداری دارائی در شرایط عادی را گویند .  
نگهداری : مخارجی مثل روغن کاری ، تنظیم و رنگ کاری که برای نگهداری دارائی در وضعیت قابل استفاده انجام می شود.

هزینه تعمیر و نگهداری به عنوان هزینه دوره جاری شناسایی می شود .

هزینه تعمیرات و نگهداری ××

××

تعمیر و نگهداری وسیله نقلیه

}

**ب) تعمیرات اساسی (کلی)، تعویض و نوسازی :**

مخارج غیر مستمر و عمده ای که به جهت تعمیرات کلی دارائی ثابت صورت پذیرد و باعث افزایش کارائی یا منافع حاصل از دارائی شود باید به حساب دارائی مربوطه (بهای تمام شده آن) بدهکار شود.

**مثال)** شرکت آرش در ۷۶/۷/۳۰ برای ساختمان شرکت اقدام به نصب تأسیسات جدیدی نمود که از این بابت ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال پرداخت نمود.

روش اول :		روش دوم:
ساختمان ۱/۵۰۰/۰۰۰	}	تأسیسات ساختمان ۱/۵۰۰/۰۰۰
صندوق /بانک ۱/۵۰۰/۰۰۰	}	صندوق /بانک ۱/۵۰۰/۰۰۰
نصب تأسیسات جدید		نصب تأسیسات جدید

در مورد نوسازی و تعویض قطعات در صورتی که باعث حفظ کارائی دستگاه از نظر کیفی و کمی شود جزء هزینه های انتقالی آن دارائی است

**مثال)** چیلر ساختمان کارخانه شرکت آمل که به بهای ۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال تهیه شده و سالیانه ۱۰٪ آن مستهلک می شد در پایان سال نهم سوراخ و غیر قابل تعمیر شد لذا با چیلر نو که ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری شد تعویض گردید: چون نگفته نزولی است لذا استهلاک را خط مستقیم در نظر می گیریم

$$\rightarrow \frac{100\%}{10\%} = \text{سال عمر مفید } 10$$

$$\text{استهلاک سالانه} = \frac{2/500/000}{10} = 250/000 \quad \text{استهلاک 9 سال} = 250/000 \times 9 = 2/250/000$$

$$\text{مانده دفتری در پایان سال نهم} = 2/500/000 - 2/250/000 = 250/000$$

چون دارائی مانده دفتری دارد ولی برکنار شده مانده دفتری آن به عنوان زیان ثبت می شود:

تأسیسات (چیلر جدید) ۳/۰۰۰/۰۰۰

استهلاک انباشته ۲/۲۵۰/۰۰۰

زیان برکناری ۲۵۰/۰۰۰

تأسیسات (چیلر قدیم) ۲/۵۰۰/۰۰۰

وجوه نقد ۳/۰۰۰/۰۰۰

خرید چیلر جدید و تعویض با چیلر قدیمی

حال فرض کنید مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال بابت کندن و در آوردن چیلر هزینه شود و همچنین بابت قراضه چیلر ، مبلغ ۳۰۰/۰۰۰ ریال دریافت شود. داریم:



هزینه جاری تعمیرات ۲۰۰/۰۰۰

۲۰۰/۰۰۰ وجوه نقد

بابت کندن چیلر قدیمی ، هزینه آن جزء هزینه های جاری تعمیراتی محسوب می شود

۳۰۰/۰۰۰ صندوق

۳۰۰/۰۰۰ فروش قراضه چیلر

فروش چیلر قدیمی

سودفروش قراضه بیشتر از هزینه ها بوده لذا با فروش قراضه چیلر ، در مجموع سود هم داشته ایم

### ج) گسترش و الحاق دارائی های ثابت:

اضافه کردن دارائی جدید به صورت مجزا و جداگانه به دارائی های موجود یا توسعه آنها را اصطلاحاً گسترش و الحاق گویند. این مخارج به عنوان مخارج سرمایه ای شناسایی می شوند به عنوان مثال افزودن یک اتاق یا نصب سیستم تأسیسات یا اضافه کردن خط تولید به ماشین آلات ، نمونه های گسترش و الحاق است که این هزینه ها را می توان به حساب دارائی ثابت منظور کرد یا در حساب جدا گانه ای منتقل و در طول عمر برآوردی دارائی یا عمر باقیمانده دارائی قدیمی ، مستهلک کرد .

### استهلاک دارائی ثابت

با گذشت زمان و میزان استفاده از دارائی ثابت، ارزش آن کاسته می شود و پس از مدتی به کلی غیر قابل استفاده می شود . در پایان عمر مفید آن ، چون دارائی غیر قابل استفاده می گردد ناگهان کل آن دارائی به هزینه تبدیل می گردد زیرا دیگر ارزش و قیمتی ندارد و باید از حساب دارائی ها خارج و به حساب هزینه ها منتقل شود. اگر بخواهیم در همان سال آخر، هزینه آن را یکجا شناسایی کنیم ممکن است قسمت اعظمی از سود واحد تجاری را کسر کند که حقیقت ندارد . برای جلوگیری از این امر ، هر سال باید قسمتی از بهای تمام شده دارائی محاسبه و به هزینه منظور شود . هزینه استهلاک در هر سال ، همچون نوعی اقساط ، از درآمد هر دوره کسر می گردد و در سود و زیان دوره منظور می شود . روش های شناسایی و محاسبه استهلاک عبارتند از :

الف) روش خط مستقیم ( یا اقساط مساوی) (هزینه ثابت)

ب) روش نزولی (هزینه کاهنده)

ج) روش هزینه متغیر

د) محاسبه بر اساس تئوری های سرمایه گذاری ( هزینه افزایشده)

نکته) در میان انواع روش ها ، فقط روش خط مستقیم و روش نزولی با نرخ ثابت (بانرخ و عمر مفید طبق جدولی که اداره دارایی ارائه نموده است ) مورد قبول اداره مالیات می باشد و طبق نرخ جدول مذکور ، باید دارائی ها مستهلک شوند. ولی یک حسابدار باید همه روش ها را بیاموزد.

**الف) روش خط مستقیم**

در این روش ، بهای تمام شده دارائی منهای ارزش اسقاط به عمر مفید آن تقسیم می شود تا نرخ استهلاك به دست آید. عمر مفید می تواند بر حسب سال، ساعات کارکرد، تعداد محصول معین باشد. مثلاً عمر مفید معادن یا چاه نفت برآورد از میزان مواد معدنی موجود در آن است . استهلاك معدن در هر دوره ، برابر تعداد واحدهای استخراج شده ، ضرب در بهای تمام شده تحصیل معدن تقسیم بر مقدار مواد برآورد شده معدن است . معمولاً دستگاه های برقی عمر مفیدی بر حسب ساعات کارکرد دارد . استهلاك اثاثه بر حسب سال است . اگر دارائی پس از عمر مفید دارای ارزش اسقاط و ارزش فروش قراضه باشد داریم:

عمر مفید دارایی / (ارزش اسقاط-بهای تمام شده دارایی) = استهلاك یکسال (یا یک واحد، یا یک ساعت)

**مثال ۱)** مطلوبست محاسبه استهلاك اثاثه شرکت آلفا در سال ۷۱ در صورتی که قیمت تمام شده اثاثه ۵۰۰/۰۰۰ ریال و عمر مفید آن ۸ سال و ارزش اسقاط اثاثه در پایان عمر ۴۰/۰۰۰ ریال معین شده باشد :

$$\text{استهلاك سالانه اثاثه} = \frac{500/000 - 40/000}{8} = 57/500$$

**نکته :** می توان نرخ استهلاك خط مستقیم را به صورت درصد بیان کرد . مثلاً ۵ سال عمر مفید باشد نرخ استهلاك  $20\% = \frac{100}{5}$  است.

**مثال ۲)** مطلوبست محاسبه استهلاك موتور برق شرکت آلفا در سال ۷۱ در صورتی که بهای تمام شده موتور برق ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال و ارزش اسقاط ۶۰/۰۰۰ ریال و عمر مفید آن ۱۶/۰۰۰ ساعت کارکرد بوده و طی سال ۷۱ معادل ۷۵۰ ساعات کارکرد باشد .

$$\text{استهلاك هر ساعت کار} = \frac{1/500/000 - 60/000}{16/000} = 90$$

$$\text{استهلاك دستگاه در سال ۷۱} = 750 \times 90 = 67/500$$

**مثال ۳)** شرکت آلفا ، حق الامتياز استخراج گچ از یک معدن گچ را از وزارت معادن به قیمت ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال تحصیل کرده عمر مفید آن ۱۶/۰۰۰ تن سنگ گچ برآورده شده شرکت در سال ۷۱ معادل ۳۰۰ تن سنگ گچ از معدن استخراج کرد . مطلوبست استهلاك حق الامتياز معدن:

**(حل)**

$$\text{نرخ استهلاك هر تن} = \frac{2/000/000 - 0}{16000} = 1250$$

$$\text{ريال استهلاك معدن گچ در سال ۷۱} = 300 \times 1250 = 375/000$$

**ب) روش های محاسبه استهلاک به صورت غیر مستقیم (نزولی)**

۱) روش نزولی بانرخ ثابت

۲) روش نزولی برمبنای مجموع سنوات

۳) روش نزولی بانرخ نزولی

به عقیده برخی ، میزان استهلاک دارائی در سال اول ، بیش از سال دوم ، در سال دوم ، بیش از سال سوم و به همین ترتیب ، استهلاک در هر سال کمتر از سال قبل استبراین مبنا چند روش وجود دارد :

**۱) روش نزولی بر مبنای قیمت دفتری با نرخ ثابت (روش مانده نزولی ، روش نزولی با نرخ ثابت)**

در هر دوره باید قیمت دفتری دارائی را محاسبه و سپس آن را در نرخ استهلاک ضرب نمایید در این روش ارزش اسقاط کاربرد ندارد:

استهلاک انباشته - بهای تمام شده دارائی = ارزش دفتری (قیمت دفتری)  
نرخ استهلاک × ارزش دفتری = هزینه استهلاک

**مثال)** در شرکت آلفا، وسائط نقلیه در تاریخ ۷۱/۷/۱ به مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری شد و مبلغ ۴۰۰/۰۰۰ ریال بابت دلالی و مخارج محضر پرداخت شد وسائط نقلیه به روش نزولی و بر مبنای قیمت دفتری و با نرخ سالیانه ۳۰٪ مستهلک می شود. مطلوبست محاسبه استهلاک وسائط نقلیه سال های ۷۱ تا ۷۳ .

**حل)** چون خرج محضر و دلالی ، اثر آن تا پایان وجود وسیله نقلیه در شرکت، دیده می شود و مربوط به خرید و بهره برداری از آن است و هزینه یک دوره نیست باید به قیمت تمام شده آن اضافه شود:

$$\text{بهای تمام شده وسائط نقلیه} = ۵/۰۰۰/۰۰۰ + ۴۰۰/۰۰۰ = ۵/۴۰۰/۰۰۰$$

$$\text{استهلاک یکسال اول} = ۵/۴۰۰/۰۰۰ \times \frac{۳۰}{۱۰۰} = ۱/۶۲۰/۰۰۰$$

$$\text{استهلاک ۶ ماهه دوم ۷۱} = ۱/۶۲۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۲} = ۸۱۰/۰۰۰$$

$$\text{قیمت دفتری در سال ۷۲} = ۵/۴۰۰/۰۰۰ - ۸۱۰/۰۰۰ = ۴/۵۹۰/۰۰۰$$

$$\text{استهلاک سال ۷۲} = ۴/۵۹۰/۰۰۰ \times \frac{۳۰}{۱۰۰} = ۱/۳۷۷/۰۰۰$$

$$\text{قیمت دفتری سال ۷۳} = ۵/۴۰۰/۰۰۰ - (۸۱۰/۰۰۰ + ۱/۳۷۷/۰۰۰) = ۳/۲۱۳/۰۰۰$$

$$\text{استهلاک سال ۷۳} = ۳/۲۱۳/۰۰۰ \times \frac{۳۰}{۱۰۰} = ۹۶۳/۹۰۰$$

## ۲) روش استهلاک بر مبنای مجموع سنوات عمر

روش دیگری که استهلاک هر سال را کمتر از سال قبل محاسبه می کند این است که ابتدا مجموع اعداد موجود در سال های عمر مفید دارائی ثابت را با یکدیگر جمع می کنند تا مجموع سنوات عمر مفید دارائی به دست آید ، سپس بهای تمام شده دارائی را پس از کسر ارزش اسقاط ، بر مجموع سنوات عمر مفید تقسیم کرده و حاصل را در آخرین سال عمر مفید باقیمانده ضرب می کنند.

( نکته )

$$1+2+3+\dots+n = \frac{n(n+1)}{2} \quad 1+2+3+4 = \frac{4(4+1)}{2} = 10$$

(مجموع سنوات) /  $n \times$  (ارزش اسقاط-بهای تمام شده دارایی) = استهلاک سال اول

(مجموع سنوات) /  $(n-1) \times$  (ارزش اسقاط-بهای تمام شده دارایی) = استهلاک سال دوم

(مجموع سنوات) /  $(n-2) \times$  (ارزش اسقاط-بهای تمام شده دارایی) = استهلاک سال سوم

.  
.  
.

(مجموع سنوات) /  $(1) \times$  (ارزش اسقاط-بهای تمام شده دارایی) = استهلاک سال آخر

**مثال)** شرکت آلفا دو دستگاه بالابر را به بهای ۱۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال در ابتدای سال ۷۱ خریداری نمود . قیمت اسقاط آنها در پایان عمر مفید ۲/۱۳۰/۰۰۰ و عمر مفید بالابر ۶ سال است مطلوبست محاسبه استهلاک دارائی مزبور به روش مجموع سنوات عمر مفید.

$$1+2+\dots+6 = \frac{6(6+1)}{2} = 21 \quad \text{یا} \quad 1+2+3+4+5+6 = 21 \rightarrow \text{مجموع اعداد ۶ سال}$$

$$9/870/000 - 2/130/000 = 9/870/000 = \text{مبلغ قابل استهلاک}$$

$$\text{استهلاک سال اول} = \frac{9/870/000}{21} \times 6 = 2/820/000$$

$$\text{استهلاک سال دوم} = \frac{9/870/000}{21} \times 5 = 2/350/000$$

$$\text{استهلاک سال سوم} = \frac{9/870/000}{21} \times 4 = 1/880/000$$

$$\text{استهلاک سال چهارم} = \frac{9/870/000}{21} \times 3 = 1/310/000$$

$$\text{استهلاک سال پنجم} = \frac{9/870/000}{21} \times 2 = 940/000$$

$$\text{استهلاک سال ششم} = \frac{9/870/000}{21} \times 1 = 470/000$$

جمع ۹/۸۷۰/۰۰۰

❖ تذکر: در پایان عمر مفید دارایی ( در این مثال که عمر مفید ۶ سال بود) به بعد اگر دارایی قابل استفاده باشد دیگر استهلاک محاسبه نمی شود ولی اگر دارایی قبلاً از سال عمر مفید خود، غیر قابل استفاده می شد باقیمانده ارزش دفتری آن، به عنوان هزینه و زیان محسوب می شد.

### ۳) استهلاک به روش نرخ نزولی

در این روش عمر مفید دارایی، به طور ثابت برابر ۵ سال فرض می شود و قیمت قابل استهلاک دارایی (بهای تمام شده منهای ارزش اسقاط) را طی ۵ سال به طور ثابت در سال اول با نرخ ۳۰٪، سال دوم ۲۵٪، به سال سوم ۲۰٪ تا سال چهارم ۱۵٪، و در سال پنجم با نرخ ۱۰٪ مستهلک می شود. (۱۰٪ = ۳۵+۲۵+۲۰+۱۵+۱۰)

(مثال) بهای تمام شده یک دستگاه کولر ۲۰۰/۰۰۰ ریال و ارزش اسقاط آن ۱۰/۰۰۰ ریال می باشد، داریم:

$$\begin{aligned} 190/000 &= 200/000 - 10/000 = \text{بهای قابل استهلاک} \\ 57/000 &= 190/000 \times 30\% = \text{استهلاک در سال اول} \\ 47/500 &= 190/000 \times 25\% = \text{استهلاک در سال دوم} \\ 38/000 &= 190/000 \times 20\% = \text{استهلاک در سال سوم} \\ 28/500 &= 190/000 \times 15\% = \text{استهلاک در سال چهارم} \\ 19/000 &= 190/000 \times 10\% = \text{استهلاک در سال پنجم} \\ \hline &190/000 \text{ جمع} \end{aligned}$$

### ۴) روش نرخ نزولی مضاعف

در این روش نرخ استهلاک که از روش خط مستقیم به دست می آید، ۲ برابر می شود تا نرخ نزولی مضاعف حاصل شود. مانند روش نزولی بانرخ ثابت عمل می شود.

(مثال) اگر بهای تمام شده دارایی ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ارزش اسقاط آن ۵۰۰/۰۰۰ ریال و عمر مفید آن ۵ سال باشد

طبق این روش داریم:

$$\begin{aligned} \frac{100}{5} = 20\% \rightarrow 2 \times 20\% = 4\% \\ \text{هزینه استهلاک سال اول} &= 5/000/000 \times 4\% = 2/000/000 \\ \text{هزینه استهلاک سال دوم} &= (5/000/000 - 2/000/000) \times 4\% = 1/200/000 \\ \text{هزینه استهلاک سال سوم} &= (5/000/000 - 3/200/000) \times 4\% = 720/000 \end{aligned}$$

## ج) روش متغیر محاسبه هزینه استهلاک

این روش در روش خط مستقیم آمده ولی در بعضی کتابها مجزا شده است : در این روش هزینه استهلاک ، با ساعات کارکرد یا میزان تولید متناسب است و طبق میزان ساعات کارکرد دارائی یا مقدار تولید محصول ، از عمر مفید دارائی کاسته می شود نه بر اثر گذشت زمان .

مثال) اگر بهای تمام شده دارائی ثابت شرکت، ۶/۶۰۰/۰۰۰ ریال باشد و ارزش اسقاط آن نیز ۶۰۰/۰۰۰ ریال برآورد شود و عمر مفید آن کلاً ۲۰/۰۰۰ ساعت کار باشد در صورتی که در طی سال ۳۸۰۰ ساعت کار کرده باشد هزینه استهلاک آن برابر است با :

$$\text{نرخ استهلاک هر ساعت کار} = \frac{6/600/000 - 600/000}{20/000} = 300$$

$$\text{ریال } 1/140/000 = (\text{نرخ}) \times 300 \times (\text{میزان کارکرد}) = 3800 = \text{هزینه استهلاک}$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{هزینه استهلاک } 1/140/000 \\ \text{استهلاک انباشته } 1/140/000 \end{array} \right\} \text{ثبت هزینه استهلاک}$$

در مثال فوق اگر توانایی کل تولید دستگاه در طی عمر مفید آن ۱۰/۰۰۰ عدد باشد و در طی سال ۱۸۰۰ محصول تولید شده باشد :

$$\text{نرخ استهلاک تولید هر قطعه} = \frac{6/600/000 - 600/000}{10/000} = 600$$

$$\text{هزینه استهلاک سال} = 1800 \times 600 = 1/080/000$$

د) محاسبه بر اساس تئوری های سرمایه گذاری (روش های محاسبه استهلاک بر مبنای اصل و فرع سرمایه) برخی عقیده دارند تهیه هر نوع دارائی باید مبتنی بر کسب درآمد صورت گیرد و لذا خرید هر نوع دارائی را یک نوع سرمایه گذاری فرض می نمایند و برای آن سود سالیانه منظور می کنند و معتقدند که علاوه بر کسب اصل قیمت دارائی در هر سال ، باید فرع دارائی (یعنی سود دارائی) نیز تحصیل شود.

مثلاً اگر مبلغی نقدی به صورت وام پرداخت شده باشد موقع دریافت اقساط سالانه قسط دریافتی شامل مبلغی بابت اصل وام و مبلغی بابت بهره وام می باشد و از نظر این عده دارایی غیر جاری همانند وام پرداخت شده است یعنی استهلاک سالانه دارائی همانند دریافت اقساط وام است . یعنی استهلاک سالانه دارائی همانند دریافت اقساط سالانه وام شامل دو بخش بازگشت اصل دارائی (بازایافت سرمایه) و فرع دارائی (بهره مورد نظر) می باشد .

روش های محاسبه استهلاک دارائی غیر جاری بر مبنای اصل و فرع سرمایه به قرار زیر است :

### ۱) استهلاک به روش قسط السنین

در این روش ابتدا ارزش قابل استهلاک از بهای تمام شده کسر و بر ارزش فعلی مجموع  $n$  (عمر مفید) قسط یک ریالی تقسیم می شود. برخلاف روش مستقیم که استهلاک در هر سال رقمی مساوی با سال های قبل و همچنین روش های نزولی که استهلاک هر سال کمتر از سال های قبل می باشد در روش قسط السنین، استهلاک هر سال از سال قبل بیشتر انباشته می گردد . یعنی استهلاک هر سال بیشتر از سال قبل است. اگر  $n$  عمر مفید دارایی باشد (فرمول زیر شبیه محاسبه استهلاک خط مستقیم است با این تفاوت که ارزش زمانی پول در آن منظور شده است):

$$D = \frac{\text{ارزش فعلی اقساط} - \text{ارزش اولیه (بهای تمام شده)}}{\text{ارزش فعلی مجموع } n \text{ قسط یک ریالی}}$$

ارزش فعلی اقساط - ارزش اولیه = بهای قابل استهلاک

ارزش فعلی یک ریال در  $n$  سال بعد  $\times$  ارزش اقساط = ارزش فعلی اقساط

نرخ بهره مورد انتظار  $\times$  بهای قابل استهلاک = درآمد مورد انتظار هر سال

میزان استهلاک - درآمد مورد انتظار = میزان افزایش استهلاک انباشته

$$= \frac{1}{(1+a)^n} \text{ ارزش فعلی یک ریال در } n \text{ سال بعد با نرخ بهره } a$$

$$\text{ارزش فعلی مجموع } n \text{ قسط یک ریالی} = \sum_{i=1}^n \frac{1}{(1+a)^i}$$

هزینه استهلاک  $\times \times$

استهلاک انباشته  $\times \times$

درآمد مورد انتظار  $\times \times$

یعنی در واقع به میزان استهلاک انباشته به هزینه ها اضافه شده ولی هم درآمد و هم هزینه بیشتر نشان داده

می شود که بدانیم از این دارائی چقدر درآمد باید داشته باشیم و چقدر هزینه استهلاک متحمل شده ایم.

ارزش فعلی مجموع  $n$  قسط یک ریالی از جدول ارزش فعلی به دست می آید. در مرحله بعد باید از میزان

استهلاکی که در بالا برای هر سال به دست آمده، برای هر سال میزان درآمد مورد انتظار (حاصل ضرب بهای قابل

استهلاک ضربدر نرخ بهره موردانتظار) را کسرکنیم و مابه التفاوت آن را به حساب استهلاک انباشته منظور نماییم. یعنی برخلاف روش های دیگر که به میزان هزینه استهلاک، به استهلاک انباشته اضافه می گردد، در این روش به میزان تفاوت درآمد مورد انتظار و میزان هزینه استهلاک، به استهلاک انباشته اضافه می گردد.

**مثال)** اگر عمر مفید دارائی ۵ سال و نرخ بهره ۱۰ درصد باشد میزان استهلاک برای هر سال برابر است با:

$$= \frac{0.62 \times \text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده}}{3/79} = \text{ارزش فعلی مجموع ۵ قسط یک ریالی}$$

$$1 \cdot (1 + 0.10)^5 = 0.62$$

$$1.1/1 + 1.1/1 + 1.1/1 + 1.1/1 + 1.1/1 = 3/79$$

۰.۶۲ ارزش اسقاط در واقع قسمتی از سرمایه است که سودی دارد که در مدت عمر مفید دارائی، در امتیاز صاحب سرمایه است و لذا باید سود ارزش اسقاط به ارزش اسقاط دارائی اضافه شود و سود به قیمت اسقاط اضافه شود و سپس قیمت<sup>×</sup> ارزش اسقاط - مزبور از بهای تمام شده تحصیل دارائی غیر جاری کسر شود و مبلغ قابل استهلاک دارائی به دست آید. بهای تمام

**مثال)** شرکت انارک یک دستگاه لودر را به مبلغ ۱۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال در اول سال ۷۱ خریداری نمود. عمر مفید لودر<sup>شده</sup> ۳/۷۹ سال و ارزش اسقاط آن ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال می باشد. با فرض اینکه نرخ متوسط بهره (بازده سرمایه) ۱۴٪ در سال باشد مطلوبست محاسبه استهلاک لودر به روش قسط السنین. = ارزش

فعلی مجموع

**حل)** ابتدا باید ارزش فعلی اسقاط بر اساس نرخ ۱۴٪ محاسبه شود. نرخ ارزش فعلی یک ریال با بهره ۱۴٪ در مدت<sup>۵</sup> قسط یک سال طبق جدول کتاب مدیریت مالی ۰/۳۹۹۴۶۰ است (یعنی ۰/۳۹۹۴۶۰ ریال با نرخ ۱۴٪ تا ۷ سال دیگر به ارزش<sup>ی</sup> یک ریال می رسد یا ارزش ۱ ریال ۷ سال دیگر برابر ۰/۳۹۹۴۶۰ ریال حالا است.) داریم:

$$\text{ارزش فعلی قیمت اسقاط} = 1/000/000 \times 0/39946 = 399/460$$

$$\text{بهای قابل استهلاک دارائی} = 13/500/000 - 399/460 = 13/100/540$$

$$4/42262 = \text{طبق جدول کتاب مدیریت مالی، ارزش فعلی یک ریال برای مجموع ۷ قسط مساوی سالانه با بهره ۱۴٪.}$$

$$\rightarrow \text{رقم استهلاک سالانه دارائی} = \frac{13/100/540}{4/42262} = 2/962/170$$

$$\text{درآمد مورد انتظار سال اول} = 13/500/000 \times 0.14 = 1/890/000$$

$$\rightarrow \text{میزان استهلاک انباشته سال اول} = 2/962/170 - 1/890/000 = 1/172/170$$

هزینه استهلاک } ۲/۹۶۲/۱۷۰  
استهلاک انباشته } ۱/۱۷۲/۱۷۰  
درآمد مورد انتظار } ۱/۸۹۰/۰۰۰  
استهلاک و درآمد حاصل از دارایی سال اول }



$$( \text{ برای سال دوم } ) \quad \text{قیمت دفتری لودر در سال دوم} = 13/5000/000 - 1/172/170 = 12/327/830$$

$$\text{درآمد مورد انتظار سال دوم} = 12/327/830 \times 14\% = 1/725/896$$

$$\text{استهلاک انباشته سال دوم} = 2/962/170 - 1/725/896 = 1/236/273$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{هزینه استهلاک لودر } 2/962/170 \\ \text{استهلاک انباشته } 1/236/896 \\ \text{درآمد مورد انتظار } 1/725/896 \\ \text{استهلاک و درآمد حاصل از دارایی سال دوم} \end{array} \right\}$$

در این روش هزینه استهلاک سالانه در تمام طول عمر مفید دارایی یکسان است ولی استهلاک انباشته هر سال بیشتر از سال قبل منظور می شود

محاسبه فرمول ارزش فعلی یک ریال در  $n$  سال بعد با نرخ بهره  $a$ :

$$1 = (x+ax) + a(x+ax) + a(ax+a^2x) + a(a^2x+a^3x) + \dots$$

$$x((1+a) + a(1+a) + a^2(1+a) + \dots) = x(1+a)(1+a+a^2+a^3+\dots+a^{n-1}) =$$

$$X = 1/(1+a)^n$$

$$X = \frac{1}{(1+a)^n}$$

نرخ ارزش فعلی ۱ ریال با نرخ  $a$  درصد در  $n$  سال دیگر

مثلا اگر نرخ ۱۴٪ و ۷ سال در نظر گرفته شود داریم:

$$X = 1/(1+0.14)^7 = 0.399637$$

این همان نرخ است که قبلا استفاده می کردیم.

حال مورد دوم را بررسی می کنیم یعنی ارزش در ۵ سال دیگر با نرخ ۱۲٪.

..... ارزش فعلی ۱ ریال در پایان سال دوم + ارزش فعلی ۱ ریال در پایان سال اول = ارزش فعلی مجموع ۵ قسط یک

ریالی سالانه

$$\text{پایان سال اول} = x + 0/12x = 1 \rightarrow x = \frac{1}{1/12}$$

$$1/12x + 0/12(1/12x) = (1/12)^2 x = 1 \rightarrow x = \frac{1}{(1/12)^2}$$

$$(x + 0/12x) + 0/12(x + 0/12x) = 1$$

سال دوم

..... = پایان سال سوم

$$\text{ارزش فعلی مجموع اقساط یک ریالی برای سال } m \text{ با نرخ } a \text{ درصد} = \sum \frac{1}{(1+a)^i}$$

## ۲) محاسبه استهلاک به روش سرمایه گذاری وجوه استهلاکی

در این روش مبلغ سرمایه گذاری وجوه استهلاکی سالیانه را که به صورت اقساط مساوی است محاسبه می کنند به این ترتیب که مانند روش مستقیم از بهای تمام شده دارائی، ارزش اسقاط آن را کسر می کنند تا قیمت قابل استهلاک دارائی بدست آید سپس مبلغ مزبور را بر نرخ اصل و بهره مرکب مجموع اقساط یک ریالی در سنوات آتی، بر حسب عمر مفید دارائی تقسیم می نمایند و در نتیجه مبلغ سرمایه گذاری وجوه استهلاکی برای سال های عمر مفید دارائی محاسبه می شود که فقط در سال اول خرید دارائی، عین رقم سرمایه گذاری وجوه استهلاکی که در هزینه و استهلاک انباشته ثبت می گردد. زیرا درآمد بهره مورد انتظار هر سال از طریق ضرب استهلاک انباشته دارائی، در نرخ بهره حاصل می گردد و چون در سال اول استهلاک انباشته فقط در پایان سال اول محاسبه می شود لذا درآمد مورد انتظار در سال اول خرید، صفر است اما در سال دوم باید مانده استهلاک انباشته سال اول را در نرخ بهره ضرب نموده و مبلغ درآمد بهره مفروض یا مورد انتظار را به دست می آورند. سپس مبلغ مزبور را به رقم سرمایه گذاری وجوه استهلاکی اضافه نموده و حاصل را در حساب هزینه و استهلاک انباشته منظور می کنند.

$$\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده دارائی} = D = (c - s) \frac{1}{f} = \text{ارزش استهلاک سال اول}$$

اصل و بهره مرکب مجموع n قسط یک ریالی

$$\text{ارزش استهلاک سال دوم} = \text{ارزش استهلاک سال اول} \times (1 + a\%)$$

$$\text{ارزش استهلاک سال سوم} = \text{ارزش استهلاک سال دوم} \times (1 + a\%)$$

...

$$\text{ارزش استهلاک سال } n = \text{ارزش استهلاک سال } (n-1) \times (1 + a\%)$$

$$\text{مبلغ سرمایه گذاری} = \left(\frac{n+1}{2} a\right) \times \text{کل بهره} \quad (a \text{ نرخ بهره})$$

مثال ۱) اگر مبلغ سرمایه گذاری ۱/۰۰۰۰/۰۰۰ ریال و نرخ بهره ۱۴ درصد باشد اصل و فرع سرمایه برای ۷ سال با روش

فوق عبارتست از:

$$a = 14\%$$

$$N = 1/000/000 \text{ سرمایه}$$

$$n = 7$$

$$\text{کل بهره} = \frac{7+1}{2} \times 0.14 \times 1/000/000$$

$$= 0.56 \times 1/000/000$$

$$= 560/000$$

$$1/000/000 + 560/000 = 1/560/000 = \text{اصل و فرع سرمایه } 7 \text{ قسط سالانه با نرخ } 14\% \text{ درصد}$$

**مثال ۲)** در شرکت انارک، لودر خریداری شده به مبلغ ۱۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال که ارزش اسقاط آن ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال و عمر مفید ۷ سال با نرخ بهره متوسط ۱۴٪ در سال به روش سرمایه گذاری وجوه استهلاکی به صورت زیر است:

$$13/500/000 - 1/000/000 = 12/500/000 \text{ قیمت قابل استهلاک لودر}$$

طبق کتاب مدیریت مالی، نرخ ارزش (اصل و بهره مرکب مجموع اقساط) یک ریال در طول ۷ سال با نرخ ۱۴٪ برابر

۱۰/۷۳۰۴۶ ریال است پس

$$\text{این رقم در طول ۷ سال عمر مفید ثابت است} = \frac{12/500/000}{10/73046} = 1/164/900 \text{ مبلغ سرمایه گذاری وجوه استهلاکی}$$

هزینه استهلاک لودر ۱/۱۶۴/۹۰۰

استهلاک انباشته لودر ۱/۱۶۴/۹۰۰

استهلاک پایان سال اول

$$163/090 = 1/164/900 \times 14\% = \text{درآمد مورد انتظار در سال دوم خرید لودر}$$

$$1/327/999 = 1/164/900 + 163/090 = \text{استهلاک در سال دوم خرید}$$

$$2/492/890 = 1/164/900 + 1/327/999 = \text{استهلاک انباشته در سال دوم}$$

یعنی هم باید خودش مستهلک شود و هم سود مورد انتظار از آن، پس هر سال استهلاک زیاد می شود:

۹۲/۱۲/۲۹

هزینه استهلاک لودر ۱/۳۲۷/۹۹۹

استهلاک انباشته لودر ۱/۳۲۷/۹۹۹

استهلاک پایان سال دوم

$$\text{درآمد مورد انتظار در سال سوم} = ۲/۴۹۲/۸۹۰ \times ۰.۱۴ = ۳۴۹/۰۱۰$$

$$\text{استهلاک سال سوم} = ۱/۱۶۴/۹۰۰ + ۳۴۹/۰۱۰ = ۱/۵۱۳/۹۱۰$$

$$\text{استهلاک انباشته در سال سوم} = ۲/۴۹۲/۸۹۰ + ۱/۵۱۳/۹۱۰ = ۴/۰۰۶/۸۰۰$$

۹۳/۱۲/۲۹

هزینه استهلاک لودر ۱/۵۱۳/۹۱۰

استهلاک انباشته لودر ۱/۵۱۳/۹۱۰

استهلاک پایان سال دوم

#### ه) روش ارزیابی مجدد دارائی برای محاسبه میزان استهلاک آن

در پایان دوره مالی ، دارائی ها مورد شمارش و ارزیابی مجدد قرار می گیرد تفاوت وضع موجود با زمان خرید را به عنوان هزینه استهلاک دارائی شناسایی می نمایند. بیشتر برای موجودی ابزارآلات و ملزومات استفاده می شود.

مثال) حساب موجودی ابزار آلات موسسه ای بالغ بر ۱/۸۰۰/۰۰۰ ریال است در پایان دوره پس از شمارش ، ابزار آلات موجود ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و ۸۰۰/۰۰۰ صدمه دیده یا مفقود گردیده است.

ابزار آلات	
(۱) ۸۰۰/۰۰۰	۱/۸۰۰/۰۰۰
	۱/۰۰۰/۰۰۰

(۱) هزینه استهلاک ابزار آلات ۸۰۰/۰۰۰

موجودی ابزار آلات ۸۰۰/۰۰۰

بابت ارزیابی مجدد موجودی ابزار آلات

#### و) محاسبه استهلاک یک گروه دارائی متجانس

مثلاً برای ابزار آلات نمی توان استهلاک تک تک آنها را محاسبه و در کارت حساب ثبت کرد بلکه در پایان دوره ، یک جا ارزیابی می شوند و سپس مبلغ ارزیابی را از قیمت تمام شده که در حساب ائانه یا ابزار آلات ثبت شده کسر می کنند تفاوت این دو ، استهلاک ائانه خورده و ابزار آلات می باشد.

مثال) شرکت حصارک، در ابتدای سال ۱۳۷۰ تعدادی آچار و انبردست را به مبلغ ۴۰۰/۰۰۰ ریال خریداری نمود در طی سال یکی از انبردست ها و سه عدد آچار شکستند و دور انداخته شدند و در آخر سال موجود ابزار آلات فوق ۳۲۰/۰۰۰ ریال ارزیابی شدند . داریم :

$$۴۰۰/۰۰۰ - ۳۲۰/۰۰۰ = ۸۰/۰۰۰$$

هزینه استهلاک ابزار آلات ۸۰/۰۰۰

استهلاک انباشته ابزار ۸۰/۰۰۰

### محاسبه استهلاک در خلال سال

در عمل بیشتر خرید و تهیه دارائی غیر جاری در طول سال و نه لزوماً اول سال صورت می گیرد لذا باید محاسبه استهلاک سال اول خرید، از تاریخ خرید انجام گیرد.

مثال) شرکت حصارک یکدست میز و صندلی را به مبلغ ۳۰۰/۰۰۰ ریال در تاریخ ۷۳/۴/۵ تهیه نمود قیمت اسقاط میز و صندلی ۳۰/۰۰۰ ریال و عمر مفید آن ۱۰ سال برآورد شده است به روش خط مستقیم استهلاک آنها محاسبه می شود . داریم :

$$\text{استهلاک ائانه میز و صندلی برای یک سال} = \frac{۳۰۰/۰۰۰ - ۳۰/۰۰۰}{۱۰} = ۲۷/۰۰۰$$

البته طبق دستور العمل اداره مالیات وقتی دارایی از دوم ماه خریداری شود استهلاک آن از اول ماه بعد محاسبه می شود لذا مثلاً به جای محاسبه استهلاک از ۷۳/۴/۵ باید از ۷۳/۵/۱ محاسبه شود یعنی تا آخر سال به جای ۸ ماه و ۲۶ روز فقط ۸ ماه استهلاک محاسبه می شود:

$$\text{استهلاک ۸ ماهه} = ۲۷/۰۰۰ \times \frac{۸}{۱۲} = ۱۸/۰۰۰$$

۷۳/۱۲/۲۹ هزینه استهلاک ائانه ۱۸/۰۰۰

استهلاک انباشته ائانه ۱۸/۰۰۰

استهلاک تا آخر سال ۷۳

و برای سال های بعد:

۷۴/۱۲/۲۹ هزینه استهلاک ۲۷/۰۰۰

استهلاک انباشته ۲۷/۰۰۰

استهلاک یک سال

نکته) طبق قانون م.م. (مالیات های مستقیم) اگر خرید و تحصیل دارائی از دوم ماه به بعد باشد استهلاک آن از اولین روز ماه بعد محاسبه می شود ضمناً در مواقع معاوضه یا فروش ، استهلاک باید تا آخرین روز ماه قبل از تاریخ فروش محاسبه شود یعنی اگر ۷۳/۴/۲۰ دارائی فروش رفت استهلاک باید تا ۷۳/۳/۳۱ محاسبه شود. و اگر خرید ۷۴/۰۴/۲۰ بود باید از ۷۴/۰۵/۰۱ استهلاک محاسبه شود.

## تغییرات در دارائی ثابت و روش محاسبه استهلاک آن

(۱) به دلیل تغییر عمر مفید ، قیمت دارائی یا هر دو

(۲) به دلیل تغییر در روش محاسبه استهلاک

### (۱) تغییر عمر و قیمت دارائی ومحاسبه استهلاک جدید

گاهی به علت تغییر جدول استهلاک از طرف اداره مالیات یا بر اثر تعمیرات اساسی دارائی ، توسط صاحب آن ، ممکن است عمر مفید دارائی تغییر کند یا بر اثر تعمیرات اساسی ، قیمت تمام شده دارائی و عمر مفید آن اضافه گردد. این تغییرات سه حالت دارد :

(۱) فقط عمر مفید تغییر کند .

(۲) هم عمر مفید و هم قیمت دارائی افزایش یابد.

(۳) در اثر تعمیرات اساسی ، قیمت تمام شده دارائی افزایش یابد ولی در عمر مفید تغییری حاصل نشود.

### الف) فقط عمر مفید تغییر کند

اگر در جدول استهلاک مصوب دولت ، عمر مفید تغییر کند . چنانچه روش استهلاک نزولی و درصدی از قیمت دفتری باشد تفاوتی در استهلاک حاصل نمی آید ولی اگر به روش اقساط مساوی خط مستقیم باشد تغییر در محاسبه بوجود می آید.

**مثال)** طبق قانون م.م. مصوب ۱۳۴۵ عمر مفید ماشین دریل، ۸ سال ولی در قانون مصوب ۱۳۶۶ عمر آن ۱۰ سال معین شد. اگر بهای تمام شده دریل ۲/۴۰۰/۰۰۰ ریال باشد و از عمر مفید آن در تاریخ اجراء قانون جدید، ۴ سال مستهلک شده باشد و ارزش اسقاط صفر باشد. در پایان سال چهارم ، مبلغ ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال ذخیره استهلاک دارد.

$$\text{استهلاک یکسال} = \frac{2/400/000 - 0}{8} = 300/000$$

$$\text{استهلاک انباشته ۴سال} = 4 \times 300/000 = 1/200/000$$

$$\text{مانده دفتری} = 2/400/000 - 1/200/000 = 1/200/000$$

طبق قانون جدید عمر مفید آن ۱۰ سال است که ۴ سال آن گذشته لذا ۶ = ۱۰ - ۴ سال باقیمانده پس داریم :

$$\text{استهلاک یکسال به نرخ جدید} = \frac{1/200/000}{6} = 200/000$$

**نکته)** تغییرات در عمر مفید: طبق آیین نامه اجرائی جدول استهلاکات مصوب ۱۳۶۶ برای تغییر عمر مفید باید به روش زیر عمل می شد ولی در قانون بعدی (جدول استهلاکات مصوب ۱۳۹۴) نحوه محاسبه ساده شد و ارزش دفتری طبق عمر مفید جدید منهای میزان عمر استفاده شده مستهلک می شود که در فصل آشنائی با امور مالیاتی بیشتر توضیح داده می شود. برای جدول قبلی مصوب ۱۳۶۶ به شکل زیر باید عمل می شد:

۱) اگر عمر مفید اضافه شده است ← طبق عمر مفید جدید به میزان باقیمانده از عمر مفید محاسبه می شود.

۲) اگر عمر مفید کم شده است : ←

اگر سال های مستهلک شده + عمر مفید جدید  $\geq$  (عمر مفید جدید)  $\times 1/5$  ← باقیمانده از عمر مفید جدید ملاک

است.

اگر سال های مستهلک شده + عمر مفید جدید  $<$  (عمر مفید جدید)  $\times 1/5$  ← باقیمانده از  $1/5$  برابر عمر مفید جدید

ملاک است.

مثال) عمر مفید استهلاک ماشین پارچه بافی ، طبق جدول استهلاک مصوب ۱۳۴۵ ، برابر ۱۲ سال ولی در جدول جدید ۸ سال تعیین شده و در تاریخ اجرای قانون یعنی اول ۱۳۶۸ ، ۷ سال از ۱۲ سال مستهلک شده است. قیمت دارائی  $1/200/000$  ریال بوده لذا داریم:

$$1000/000 * 7 = 7000/000 \quad \text{استهلاک انباشته} \quad 1000/000 \div 12 = 1000/000 \quad \text{استهلاک سالانه}$$

$$1000/000 - 7000/000 = 5000/000 \quad \text{ارزش دفتری}$$

۱۲ سال ملاک خواهد بود.  $\rightarrow 12 = 1/5(8) > 15$  سال = ۸ سال عمر مفید جدید + ۷ سال مستهلک شده

عمر مفید باقیمانده قابل استهلاک عبارتست از  $5 = 12 - 7$  سال . لذا

$$\text{استهلاک سالانه جدید} = \frac{5000/000 - 0}{5} = 1000/000$$

حال اگر در همین مثال، فقط سه سال از عمر مفیدش مستهلک شده باشد داریم:

$5 = 8 - 3$  سال باقیمانده عمر مفید  $\rightarrow 8$  سال جدول جدید ملاک است  $\rightarrow 11 < 1/5(8) = 3 + 8$

$$\text{استهلاک سالانه در جدول قدیم} = \frac{1/200000 - 0}{12} = 1000/000$$

$$\text{استهلاک انباشته} = 3 \times 1000/000 = 3000/000$$

$$\text{مانده دفتری} = 1/2000/000 - 3000/000 = 9000/000$$

$$\rightarrow \text{هزینه استهلاک سالانه جدید} = \frac{9000/000 - 0}{5} = 1800/000$$

ب) اگر بهای تمام شده و عمر مفید هر دو تغییر کند

مثال) ماشین تراش شرکت در اول سال ۱۳۶۲ به مبلغ  $8/000/000$  ریال تهیه شده و بر مبنای جدول قبلی بر

اساس عمر مفید ۸ سال مستهلک می شد ولی از اول ۱۳۶۸ طبق جدول جدید ، عمر مفید آن ۱۰ سال تعیین شده و تا تاریخ اجرای قانون معادل ۶ سال جمعاً  $6/000/000$  ریال مستهلک شده بود . معهداً شرکت در ابتدای سال ۱۳۶۸ مبلغ

$2/500/000$  ریال هزینه تعمیرات اساسی ماشین تراش کرد. مطلوبست محاسبه استهلاک سالانه ؟

حل) از ۱۰ سال عمر مفید ، ۶ سال مستهلک شده و ۴ سال باقیمانده است:

$$\text{استهلاک سالانه در جدول قبلی} = \frac{8/000/000-0}{8} = 1/000/000$$

$$\text{استهلاک انباشته تا ۶ سال بعد} = 6 \times 1/000/000 = 6/000/000$$

$$\text{قیمت دفتری} = 8/000/000 - 6/000/000 = 2/000/000$$

$$\text{استهلاک سالانه طبق عمر مفید جدید} = \frac{2/000/000 + 2/500/000}{4} = 1/125/000$$

### ج) فقط قیمت دارائی تغییر کند

مثال) شرکت کیوان یک دستگاه ماشین نورد که عمر مفید آن ۱۲ سال است به مبلغ ۱۴/۴۰۰/۰۰۰ ریال در ابتدای سال ۱۳۶۷ خریداری و نصب نمود. قیمت اسقاط آن صفر است و ۵ سال بعد با خرج ۵/۰۴۰/۰۰۰ ریال، تعمیرات اساسی انجام شد. مطلوبست محاسبه استهلاک دستگاه در سال ۱۳۷۲ و بعد از آن.

(حل)

$$\text{استهلاک سالانه} = \frac{14/400/000}{12} = 1/200/000$$

$$\text{استهلاک انباشته ۵ سال} = 5 \times 1/200/000 = 6/000/000$$

$$\text{مانده دفتری} = 14/400/000 - 6/000/000 = 8/400/000$$

$$7 = 12 - 5 \text{ سال باقیمانده عمر مفید}$$

$$\text{بهای تمام شده دارائی} = 8/400/000 + 5/040/000 = 13/440/000$$

$$\text{استهلاک سالانه از سال ۷۲ به بعد} = \frac{13/440/000}{7} = 1/920/000$$

### ۲) تغییر روش محاسبه استهلاک

در جدول استهلاک ها ماده ۱۵۱ م.م. مصوب ۶۶ که از اول سال ۱۳۶۸ لازم الاجرا است استاندارد نحوه محاسبه استهلاک انواع دارائی غیر جاری تعیین شده لذا روش محاسبه استهلاک (نزولی یا خط مستقیم) در اختیار حسابدار نیست و تغییر روش محاسبه فقط در اثر ارائه جدول جدید استهلاک توسط اداره دارایی ممکن است.

مثال) شرکت زغال سنگ آلفا، برای حمل زغال سنگ از معدن تا انبار، یک لوکوموتیو به مبلغ ۲۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال در اول مهرماه ۱۳۶۵ خریداری نمود طبق جدول استهلاک، روش نزولی و نرخ ۳۵٪ مبنای محاسبه بود ولی از اول ۱۳۶۸، باید به روش مستقیم بر مبنای عمر مفید ۵ سال محاسبه شود. داریم:

$$\text{استهلاک سال اول} = 24/000/000 \times 35\% = 8/400/000$$

$$\text{استهلاک شش ماه از اول مهر} = \frac{8/400/000}{2} = 4/200/000$$

$$19/800/000 = 24/000/000 - 4/200/000 = \text{قیمت دفتری در ابتدای سال ۶۶}$$



$$\text{استهلاک سال دوم} = 19/800/000 \times 35 = 6/930/000$$

$$\text{استهلاک سال سوم} = (24/000/000 - (4/200/000 + 6/930/000)) \times 35 = 5/904/500$$

$$\text{استهلاک انباشته} = 17/034/500$$

$$68 \text{ سال اول دفترى در مانده} = 24/000/000 - 17/134/500 = 6/965/500$$

$$\rightarrow (\text{عمر مفید جدید}) (5/1) \geq 7/5 = (\text{سال عمر مفید جدید}) 5 + 2/5 (\text{سال از عمر مفید گذشته})$$

عمر مفید جدید را 7/5 سال باید گرفت که 2/5 سال آن گذشته، 5 سال باقی می ماند:

$$\text{استهلاک سالانه} = \frac{6/965/500}{5} = 1/393/100$$

- در مثال فوق فرض کنید لکوموتیو یکسال بعد یعنی در اول مهر 1366 خریداری شده باشد بنابراین در اول سال

1368 فقط 1/5 سال از عمر آن مستهلک شده است و لذا

عمر مفید همان 5 سال محاسبه می شود زیرا

$$\rightarrow (\text{عمر مفید جدید}) (5/1) = 7/5 < 6/5 = (\text{عمر مفید جدید}) 5 + 1/5 (\text{عمر مستهلک شده})$$

و 1/5 سال آن گذشته لذا 3/5 = 5 - 1/5 سال از عمر مفید آن باقیمانده است

$$\text{مانده دفترى} = 24/000/000 - (4/200/000 + 6/930/000) = 12/870/000$$

$$68 \text{ سال جدید از ساله} = \frac{12/870/000}{3/5} = 3/677/500$$

- در مثال فوق اگر لکوموتیو در اول مهر 1360 خریداری شده بود چون تا اول سال 1368، 7/5 سال از عمر آن

گذشته بود و اگر 1/5 برابر مفید جدید یعنی 7/5 سال ((5/1) > 12/5 = 7/5 + 5)) معیار قرار داده شود چون 8 سال

گذشته است بایستی یکجا، مانده دفترى را به استهلاک منظور کنیم.

### استهلاک دارائی راکد

اگر دارائی غیر جاری استهلاک پذیر خریداری شد ولی به صورت آکبند و یا راکد نگهداری شود یعنی مورد

استفاده قرار نگیرد، طبق استاندارد حسابداری، در مدت بیکاری، باید 30٪ مبلغ استهلاک سالانه آن به عنوان

استهلاک منظور شود:

**مثال)** اگر یک وانت در ابتدای مهرماه خریداری شود و استهلاک سالانه آن 1/200/000 ریال باشد ولی تا

ابتدای سال بعد به صورت صفر در پارکینگ باقی ماند برای این شش ماه باید به شکل زیر هزینه استهلاک در نظر

گرفت:

$$\text{استهلاک شش ماه} = 1/200/000 \times \frac{6}{12} = 600/000$$

$$\text{استهلاک دارائی راکد} = 600/000 \times 30\% = 180/000$$

## انواع دارائی از لحاظ استهلاک پذیری

۱) جاری : صندوق ، بانک ، تنخواه، بدهکاران ، اسناد دریافتی ، موجودی مواد و کالا، سپرده های دریافتی ، پیش پرداخت ها که همگی استهلاک ناپذیرند.

۲) غیر جاری (ثابت ، بلند مدت) :

۱-۲: استهلاک پذیر: ساختمان ، ماشین آلات ، ملزومات ، اثاثه

۲-۲: استهلاک ناپذیر : زمین ، حق سرقفلی ، ارزش علائم تجاری (البته زمین کشاورزی که قابلیت کشت خود را

از دست دهد استهلاک پذیر است)

## تجزیه و تحلیل تعریف بهای تمام شده دارائی ثابت

تعریف بهای تمام شده دارایی ثابت می گوید مخارج متعارفی است که برای تحصیل دارایی و آماده نمودن جهت استفاده و ..... انجام می شود. در این تعریف ، چند نکته مدنظر است :

۱) مخارج متعارف تحصیل دارائی ثابت : مبالغی که به صورت متعارف و عادی در خرید یا تحصیل دارائی

می پردازیم منظور می شود . یعنی اگر مبلغی را به صورت غیر عادی پرداخت کنیم نباید جزء بهای تمام شده دارائی منظور کنیم.

پس اگر ساختمانی را به مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری کنیم و ۱۰۰/۰۰۰ ریال بابت حق بنگاه (دلالی) و ۲۰۰/۰۰۰ ریال بابت نقل و انتقال سند مالکیت پردازیم این هزینه ها جزء هزینه های عادی و متعارف است و باید به عنوان قیمت تمام شده ساختمان منظور کنیم و قیمت تمام شده را ۵/۳۰۰/۰۰۰ ریال ثبت کنیم ولی اگر مبلغی را به صورت غیر عادی پرداخت کنیم این هزینه ها نباید به عنوان قیمت تمام شده دارائی ثابت منظور کنیم. به عنوان مثال، اگر دستگاه پرسی را از کشور دیگری به مبلغ ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری کنیم و هزینه حمل ۵۰۰/۰۰۰ ریال ، گمرکی ۱۰۰/۰۰۰ ریال ، انبارداری گمرک ۲۰/۰۰۰ ریال باشد و ضمناً ۵۰/۰۰۰ ریال جریمه عدم تحویل به موقع پردازیم برخلاف باقی هزینه های انجام شده، این جریمه جزء هزینه متعارف نیست و بهای تمام شده دارائی فوق ، ۴/۶۲۰/۰۰۰ ریال می شود و ۵۰/۰۰۰ ریال جریمه جزء هزینه های مالی می باشد.

۲) آماده نمودن دارائی ثابت: بهای تمام شده دارائی شامل کلیه هزینه هایی است که تا زمان آماده نمودن

جهت بهره برداری و استفاده از آن دارائی متحمل می شویم به عنوان مثال، یک دستگاه پرس ، جهت کارخانه ای به مبلغ ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری می شود با پرداخت ۲۰۰/۰۰۰ ریال هزینه زیر سازی محل نصب و ۱۰۰/۰۰۰ ریال نصب و راه اندازی دستگاه ، بهای تمام شده دستگاه پرس ۳/۳۰۰/۰۰۰ ریال است .

حال اگر بعد از نصب و راه اندازی معلوم شود جایگاه نصب آن مناسب نیست هرگونه هزینه ای که برای

جابجایی آن متحمل شویم دیگر هزینه عادی و متعارف نیست لذا به عنوان هزینه دوره جاری منظور می شود نه بهای تمام شده دارائی .

**روش های تحصیل دارایی ثابت:**

- خرید دارایی ثابت به صورت نقد
- خرید دارایی ثابت به صورت نسبه
- خرید دارایی ثابت به صورت نقد و نسبه
- خرید دارایی ثابت به صورت گروهی و چند دارایی با هم یکجا
- ساخت دارایی ثابت داخل موسسه برای استفاده
- تحصیل از طریق معاوضه
- تحصیل دارایی به صورت رایگان (اهدایی یا جایزه)

**تشریح روش های تحصیل دارایی ها :****۱) خرید دارایی ثابت به طور نقد**

مثال) یک وسیله نقلیه توسط شرکت آلفا به مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال نقداً خریداری گردید. ثبت آن عبارتست از:

وسيله نقلیه ۱۰۰/۰۰۰

بانک / صندوق ۱۰۰/۰۰۰

خرید نقدی یک دستگاه پژو برای شرکت

**۲) خرید دارایی ثابت به طور نسبه**

در خرید دارایی به صورت نسبه ، باید توجه داشت که دارایی ثابت به قیمت نقدی در حساب ها ، نشان داده می شود و هرگونه تخفیف نقدی که استفاده نشود یا هزینه بهره ای که بابت خرید مدت دار ایجاد شود به صورت جدا از قیمت دارایی های ثابت شناسایی می شود. (البته توجه شود طبق استانداردهای حسابداری اگر برای تحصیل دارایی وامی دریافت شد بهره مدتی که قبل از بهره برداری است می توان به بهای تمام شده اضافه کرد ولی از موقع بهره برداری، بهره آن به هزینه های مالی منظور می شود)

مثال) اگر یک دستگاه مونتاژ در مورخ ۷۳/۶/۱ که مبلغ نسبه آن ۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال است با شرط (ن/۶۰) ۲۰/۱۰ (نسبه ۶۰ روزه ۱۰ درصد تخفیف در صورت تسویه ۲۰ روزه) خریداری شود و در ۷۳/۷/۱۵ با فروشنده تسویه حساب شود چون از تخفیف نقدی استفاده نشده داریم:

$$۳/۵۰۰/۰۰۰ \times /۰۱۰ = ۳۵۰/۰۰۰$$

$$۳/۵۰۰/۰۰۰ - ۳۵۰/۰۰۰ = ۳/۱۵۰/۰۰۰ \text{ قیمت نقدی}$$

۷۳/۶/۱

دستگاه مونتاز

۳/۱۵۰/۰۰۰

۳/۱۵۰/۰۰۰

حساب های پرداختی

۷۳/۷/۱۵

۳/۱۵۰/۰۰۰

حساب های پرداختی

هزینه مالی (تخفیفات از دست رفته) ۳۵۰/۰۰۰

۳/۵۰۰/۰۰۰

صندوق

تسویه خرید دستگاه و از دست دادن تخفیف نقدی

مثال ۲) شرکت آلفا، ماشین آلات مورد نیاز خود را در مورخ ۷۵/۶/۳۱ با پرداخت ۴ فقره سفته ۵۰۰/۰۰۰ ریالی و به سر رسید هر شش ماه خریداری می کند ارزش متعارف ماشین آلات فوق الذکر، ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال است. داریم:

۱/۲۰۰/۰۰۰

ماشین آلات

کسر اسناد پرداختی (هزینه بهره پرداختی) ۸۰۰/۰۰۰

۲/۰۰۰/۰۰۰

اسناد پرداختی

که در هر سر رسید شش ماهه تا زمان تسویه نهایی، ثبت زیر صورت می گیرد:

۵۰۰/۰۰۰

اسناد پرداختی

۲۰۰/۰۰۰

هزینه بهره

۵۰۰/۰۰۰

نقد / بانک

۲۰۰/۰۰۰

کسر اسناد پرداختی

۳) خرید دارائی ثابت به صورت نقد و نسبه کوتاه مدت:

مثال) شرکت آلفا مقداری اثاثه را به مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال در مورخ ۷۵/۵/۷ خریداری نمود که  $\frac{1}{4}$  را نقداً پرداخت و بقیه را قرار شده در ۷۵/۷/۱۵ به فروشنده پرداخت نماید. در صورتی که در معامله سخنی از تخفیفات نقدی و بهره به میان نیامده باشد داریم:

۲/۰۰۰/۰۰۰

اثاثه

۱/۰۰۰/۰۰۰

نقد و بانک

۱/۰۰۰/۰۰۰

بستانکاران

خرید نقد و نسبه اثاثه در ۷۵/۰۵/۰۷

بستانکاران ۱/۰۰۰/۰۰۰  
بانک ۱/۰۰۰/۰۰۰  
پرداخت مابقی بدهی خرید ااثه در ۷۵/۰۷/۱۵

#### ۴) خرید گروهی از دارائی ها به صورت یکجا:

مثال) در ۷۰/۴/۳۱ شما در یک معامله، یک دستگاه پرس، یک موتور جوش و یک لیفتراک را جمعا به مبلغ ۱۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری کرده اید اگر بخواهید این دارائی ها را در حساب ها نشان دهید در مرحله اول باید بر اساس نظر کارشناس رسمی ، قیمت هر دستگاه ارزیابی شود. که به صورت زیر ارزیابی انجام شده و مبلغ ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال به عنوان هزینه کارشناسی پرداخت شدلذا بهای تمام شده معامله ۱۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال می گردد:

دستگاه پرس	۳/۰۰۰/۰۰۰	درصد نسبت به کل	٪۲۰
موتور جوش	۶/۰۰۰/۰۰۰		٪۴۰
لیفتراک	۶/۰۰۰/۰۰۰		٪۴۰
	۱۵/۰۰۰/۰۰۰		٪۱۰۰

در مرحله دوم ، سهم هر دارائی از قیمت پرداختی محاسبه کنید

$$۱۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ٪۲۰ = ۲/۴۰۰/۰۰۰$$

$$۱۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ٪۴۰ = ۴/۸۰۰/۰۰۰$$

$$۱۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ٪۴۰ = ۴/۸۰۰/۰۰۰$$

دستگاه پرس	۲/۴۰۰/۰۰۰	}
موتور جوش	۴/۸۰۰/۰۰۰	
لیفتراک	۴/۸۰۰/۰۰۰	
صندوق و بانک	۱۲/۰۰۰/۰۰۰	
ثبت دارائی های خریداری شده به صورت یکجا		

مثال ۲) اطلاعات زیر در مورد خرید سه دارائی ثابت جمعاً به مبلغ ۲۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال موجود است که مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال نیز بابت هزینه ارزیابی پرداخت گردید. قیمت تمام شده هر دارائی را مشخص کنید.

شرح	قیمت تمام شده	استهلاک انباشته	ارزش دفتری	قیمت ارزیابی شده توسط کارشناسی رسمی
زمین	۸/۰۰۰/۰۰۰	-	۸/۰۰۰/۰۰۰	۴/۵۰۰/۰۰۰ (۲۵٪)
ساختمان	۸/۰۰۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰	۹/۰۰۰/۰۰۰ (۵۰٪)
خودرو	۸/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۷/۰۰۰/۰۰۰	۴/۵۰۰/۰۰۰ (۲۵٪)
جمع			۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۸/۰۰۰/۰۰۰

جمع کل پرداختی  $۲۲/۰۰۰/۰۰۰ + ۲/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۴/۰۰۰/۰۰۰$

$$\frac{4/500/000}{18/000/000} = 25\% \longrightarrow 24/000/000 \times 25\% = 6/000/000$$

$$\frac{9/000/000}{18/000/000} = 50\% \longrightarrow 24/000/000 \times 50\% = 12/000/000$$

$$\frac{4/500/000}{18/000/000} = 25\% \longrightarrow 24/000/000 \times 25\% = 6/000/000$$

۶/۰۰۰/۰۰۰	زمین
۱۲/۰۰۰/۰۰۰	ساختمان
۶/۰۰۰/۰۰۰	خودرو
۲۴/۰۰۰/۰۰۰	وجه نقد

ثبت دارائی های ثابت خریداری شده

### ۵) ساخت دارائی های ثابت

گاهی شرکت های تولیدی، دارائی های ثابت خود را توسط امکانات موجود می سازند. تمام مخارجی که به طور مستقیم قابل تخصیص به دارائی است و در نتیجه احداث دارائی به وجود آمده است جز بهای تمام شده محسوب می شود و در طول دوره ساخت به حساب دارائی منظور می شود مانند مواد مستقیم، دستمزد و هزینه های سربار.

مثال) شرکت تولیدی عدالت، اگر ساخت انبار شرکت را به پیمانکار واگذار می کرد ۷۵۰/۰۰۰ ریال باید پرداخت می کرد ولی توسط پرسنل خود با صرف مخارج زیر ساخته شده هزینه های انجام شده و نحوه ثبت آن عبارت است از:

۳۰۰/۰۰۰	مصالح مصرفی
۲۰۰/۰۰۰	دستمزد
۵۰/۰۰۰	سایر هزینه ها
۵۵۰/۰۰۰	جمع پرداختی

۵۵۰/۰۰۰	انبار ساختمان
۳۵۰/۰۰۰	سندوق (بابت مصالح مصرفی و سایر هزینه ها)
۲۰۰/۰۰۰	بستانکاران (حقوق پرداختنی)

#### ۶) تحصیل دارائی ثابت از طریق معاوضه

قبل از بیان این حالت به تعاریف زیر نیاز است :

ارزش دفتری دارائی ثابت : قیمت تمام شده منهای استهلاک انباشته آن

ارزش متعارف دارائی ثابت : قیمت روز و بازار دارائی.

**نکته:** همان طور که قبلا بیان شد در معاوضه دارائی های ثابت غیر مشابه، اساس ثبت دارائی جدید، ارزش متعارف (بازار) دارائی واگذار شده است یعنی اگر شرکتی به آپارتمان خود نیاز ندارد در عوض به یک پارکینگ جهت نگهداری اتومبیل ها نیاز دارد. آپارتمان خود را با پارکینگ موسسه دیگر معاوضه کند و آپارتمان که بهای تمام شده آن ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ارزش متعارف آن ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است واگذار شود دارائی جدیدی که کسب می کند به قیمت ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال ثبت می شود.

مثال) شرکت آلفا و بتا ماشین آلات و تجهیزات خود را معاوضه کرده اند اطلاعات زیر موجود است. دارائی ها غیر مشابه و نقدی معاوضه شده اند.

شرکت آلفا	شرکت بتا
بهای تمام شده ماشین آلات ۶۰/۰۰۰	بهای تمام شده تجهیزات ۱۰۰/۰۰۰
استهلاک انباشته ۱۰/۰۰۰	استهلاک انباشته ۱۰/۰۰۰
ارزش دفتری ۵۰/۰۰۰	ارزش دفتری ۹۰/۰۰۰
ارزش متعارف (بازار) ۷۰/۰۰۰	ارزش متعارف (بازار) ۶۰/۰۰۰

دفاتر شرکت آلفا

تجهیزات ۷۰/۰۰۰

استهلاک انباشته ماشین آلات ۱۰/۰۰۰

ماشین آلات ۶۰/۰۰۰

سود حاصله از معاوضه ۲۰/۰۰۰

معاوضه ماشین آلات تجهیزات - دفاتر شرکت آلفا

→ چون دارائی های غیر مشابه هستند مجازیم سود را ثبت کنیم

دفاتر شرکت بتا

ماشین آلات ۶۰/۰۰۰

استهلاک انباشته تجهیزات ۱۰/۰۰۰

زیان حاصل از معاوضه ۳۰/۰۰۰

تجهیزات ۱۰۰/۰۰۰

معاوضه تجهیزات و ماشین آلات

**۷) تحصیل دارائی به صورت رایگان**

گاهی افراد خیر یا دستگاه های دولتی ، دارائی هایی را به موسسات ، بدون دریافت وجهی ، اهداء یا واگذاری می کنند طبق استانداردهای حسابداری ، تحصیل این گونه دارائی ها باید به ارزش متعارف (روز ، بازار) در حساب ها نشان داده شود.

**مثال)** فردی زمینی را برای احداث یک کارخانه به شرکت زاگرس هدیه می کند که قیمت بازار آن ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است . توجه شود که سود نیست سرمایه است و لذا مالیات ندارد والبته زمین استهلاک ندارد لذا هزینه ای هم به هزینه ها اضافه نمی کند و لذا هیچ تاثیری در مالیات شرکت ندارد ولی اگر ساختمان بود هر سال هزینه استهلاک اضافه می شد)

زمین ۵/۰۰۰/۰۰۰

سرمایه (دارائی اهدایی) ۵/۰۰۰/۰۰۰

ثبت اهدای زمین به شرکت به قیمت متعارف



## فصل سوم

### بدهی ها

## فصل سوم: بدهی ها

### مقدمه

حقوق و ادعای مالی اشخاص غیر از مالک، نسبت به دارائی های یک واحد اقتصادی را بدهی گویند همچنین به تعهداتی که شرکت در قبال اشخاص ثالث دارد و باید آن را ادا و پرداخت کند بدهی گویند. بدهی ها انواع متعددی دارند که در این فصل به معرفی آنها می پردازیم:

### انواع بدهی ها:

#### ۱) بدهی های جاری (کوتاه مدت)

سر رسید این بدهی ها در همان دوره مالی تاریخ گزارش یا حداکثر دوره مالی بعد می باشد. یعنی در دوره مالی جاری ایجاد و سر رسید آن حداکثر تا پایان دوره مالی بعد است. مثلاً اگر یک وسیله نقلیه را در ۷۲/۲/۱ خریداری و نیمی از وجه آن را سفته برای ۷۲/۱۰/۱ و نیمی دیگر را سفته برای ۷۳/۱۲/۲۹ بپردازید هر دو سفته جزء بدهی های جاری (اسناد پرداختنی جاری) محسوب می شود.

#### ۲) بدهی های غیر جاری (بلند مدت)

بدهی هایی که در دوره مالی جاری و آتی پرداخت نمی شود و سر رسید آنها حداقل بعد از گذشت دوره آتی خواهد بود مثل وام بلند مدت پرداختی، اسناد پرداختی بلند مدت، اوراق قرضه پرداختی بلند مدت.

#### ۳) بدهی های احتمالی

این بدهی ها مربوط به بدهی هایی است که قطعیت آنها مشخص نیست و تحقق آن مشروط به وقوع یا عدم وقوع یک رویداد در آینده است و چون قطعیت ندارد، بر حسب واحد پول اندازه گیری نمی شود لذا طبق اصول حسابداری در تراز نامه گزارش نمی شود ولی باید از طریق یادداشت های همراه صورت های مالی افشاء شوند.

همان طور که بعداً نیز بیان خواهد شد ماهیت (مانده نهایی) حساب های بدهی، بستانکار است زیرا با افزایش مانده بستانکار و با کاهش مانده بدهکار می شوند.

## انواع بدهی های جاری

### ۱) حساب های پرداختی

هرگاه خدمات یا دارائی هایی به صورت نسبه خریداری شوند و در مقابل آنها هیچگونه اسناد تجاری پرداخت نشود و پرداخت آنها تعهد شود جزء حساب های پرداختی محسوب می شود..

### ۲) اسناد پرداختی کوتاه مدت

هر گونه سند تجاری مانند برات و سفته به مبلغ معین و مشخص که در وجه دیگران بابت خرید دارائی یا خدمات صادر شود و سر رسید آن در دوره مالی جاری یا آتی باشد را اسناد پرداختی کوتاه مدت گویند. (توجه شود چک طبق قانون، حواله ای نقدی است و نباید مدت دار و جزء اسناد پرداختی محسوب شود لیکن در بازار فعلی چنین نیست.)

### ۳) اضافه برداشت بانکی

این عمل در ایران انجام نمی شود و به دلیل ربوی بودن، بانکها مجاز به انجام این عمل در ایران نیستند لیکن در عوض تسهیلات مضاربه مشارکت مدنی ارائه می شود. در موقع اضافه برداشت بانک، مانده حساب بانک در دفاتر موسسه بستانکار می شود. در اضافه برداشت بانکی، بانکها بر اساس اعتبار شرکت، چکهای صادره شرکت را از وجوه خود پرداخت و در موقع دریافت وجه آن از موسسه، بهره آن مدت را دریافت می نمایند.

### ۴) سایر حساب های پرداختی

بدهی های جاری که به علت رویدادهای غیر تجاری و متفرقه ایجاد میشوند به عنوان سایر حساب های پرداختی طبقه بندی می شوند و عبارتند از:

#### ۱-۴) هزینه های پرداختی

هزینه هایی که در سال مالی جاری تحمل (ایجاد) شده اند و لیکن پرداخت نشده اند. شناسایی این هزینه ها جهت رعایت اصل تطابق هزینه ها و درآمد ها می باشد. به عنوان مثال قبض برق مصرفی اسفند ماه در فروردین سال بعد می آید ولی باید هزینه اسفندماه در همان سال ثبت شود و اینکه در این سال هزینه ایجاد شود ولی از سود سال بعد شناسائی و کسر شود لذا برای آن ذخیره ( برآورد هزینه) می گیریم. مثلا

۷۰/۱۲/۲۹

هزینه برق مصرفی ۵۰۰/۰۰۰	}
هزینه های پرداختی - برق ۵۰۰/۰۰۰	
ذخیره و برآورد مصرف برق اسفند ماه	

۷۱/۱/۱۵

هزینه های پرداختی ۵۰۰/۰۰۰

سود انباشته ۱۰/۰۰۰

بانک ۵۱۰/۰۰۰

پرداخت قبض برق اسفند ماه بامبلغی بیشتر از هزینه برآوردشده

### ۲-۴) مالیات پرداختنی

این حساب بابت مالیات هایی است که باید به حساب اداره مالیات واریز شود. مثلا مالیات تکلیفی حقوق که موسسات موقع پرداخت حقوق پرسنل خود باید مالیات آن را کسر و به حساب اداره دارائی واریز نمایند.

مثال) حقوق خرداد ماه آقای حسینی کارمند شرکت تلاش ۲۰۰/۰۰۰ ریال شده است نرخ مالیات حقوق ایشان ۱۰٪

است داریم:

هزینه حقوق ۲۰۰/۰۰۰

$$۲۰۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲۰/۰۰۰$$

حقوق پرداختنی ۱۸۰/۰۰۰

$$۲۰۰/۰۰۰ - ۲۰/۰۰۰ = ۱۸۰/۰۰۰$$

مالیات پرداختنی ۲۰/۰۰۰

ثبت محاسبه حقوق و مالیات

### ۳-۴) بیمه پرداختنی

بابت حق بیمه حقوق کارکنان ، ۷٪ حقوق کارکنان حق بیمه سهم کارگر است که باید از حقوق وی کسر و به همراه حق بیمه سهم کارفرما به اداره بیمه پرداخت گردد. در مجموع ۳۰٪ حقوق ، حق بیمه است که ۲۰٪ آن سهم کارفرما و ۳٪ بیمه بیکاری که هر دو توسط کارفرما پرداخت می شود و ۷٪ الباقی از حقوق کارکنان کسر می شود .

مثال) فرض کنید مبلغ ناخالص حقوق پرسنل شرکت امید ۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال است داریم:

$$۳/۵۰۰/۰۰۰ \times ۷\% = ۲۴۵/۰۰۰ \text{ حق بیمه سهم کارکنان}$$

$$۳/۵۰۰/۰۰۰ \times ۲۳\% = \frac{805/000}{1/050/000} \text{ حق بیمه سهم کارفرما}$$

حقوق پرداختی ۳/۲۵۵/۰۰۰	}	هزینه حقوق ۳/۵۰۰/۰۰۰
بانک / صندوق ۳/۲۵۵/۰۰۰		حقوق پرداختی ۳/۲۵۵/۰۰۰
بیمه پرداختی ۱/۰۵۰/۰۰۰		بیمه پرداختی ۲۴۵/۰۰۰
بانک / صندوق ۱/۰۵۰/۰۰۰		هزینه بیمه کارکنان ۸۰۵/۰۰۰
پرداخت حقوق و همچنین حق بیمه پرسنل	}	بیمه پرداختی ۸۰۵/۰۰۰
		ثبت حقوق و هزینه های حق بیمه سهم کارگر و کارفرما

#### ۴-۴) سپرده حسن انجام کار

در کارهای پیمانکاری معمولاً برای آنکه پیمانکار، وظیفه خود را به نحو مطلوب انجام دهد طبق قراردادی که بین کارفرما و پیمانکار منعقد می شود کارفرما از هر پرداخت که باید برای کارهای به اتمام رسیده و تأیید شده پیمانکار، به ایشان پرداخت نماید، مبلغی کسر نموده و به عنوان طلب پیمانکار و یا در واقع به حساب سایر بدهی های خود منظور می نماید تا پیمانکار کار خود را تا پایان قرارداد به نحو مطلوب انجام دهد. پس از اتمام کار و بررسی اینکه اشکالی در کار نباشد این مبلغ به پیمانکار پرداخت می گردد. در صورت وجود نقص فنی در کار، کارفرما از محل این سپرده، هزینه تکمیل را تأمین خواهد نمود و باقیمانده آن را به پیمانکار پرداخت خواهد کرد.

**مثال)** موسسه آلفا با یک شرکت پیمانکار قرار داد منعقد کرده که یک آپارتمان ساخته و تحویل دهد. کل قرارداد پیمانکاری ۴۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و ۱۰٪ کل قرار داد به عنوان سپرده حسن انجام کار می باشد. که از هر پرداخت کسر شود. در مرحله اول برای شروع پروژه ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال و در مرحله دوم که ۶۰٪ ساختمان تکمیل شده ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال توسط پیمانکار تقاضا می شود. داریم:

حساب ساختمان در جریان ساخت ۱۰/۰۰۰/۰۰۰	
سایر حساب های پرداختی / سپرده حسن انجام کار ۱/۰۰۰/۰۰۰	
بانک ۹/۰۰۰/۰۰۰	
	پرداخت وجه مرحله اول
حساب ساختمان در جریان ساخت ۳۰/۰۰۰/۰۰۰	
سایر حساب های پرداختی ۳/۰۰۰/۰۰۰	
بانک ۲۷/۰۰۰/۰۰۰	
	پرداخت مرحله دوم

کارفرما جهت تکمیل ساختمان مبلغ ۸۰۰/۰۰۰ ریال بابت تعمیرات پرداخت نمود لذا

حسن انجام کار			
۱/۰۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰	سایر حسابهای پرداختی
۳/۰۰۰/۰۰۰		۸۰۰/۰۰۰	بانک
۳/۲۰۰/۰۰۰			

با تکمیل ساختمان و تحویل گرفتن ساختمان، مانده سپرده حسن انجام کار برگشت می شود یعنی:

۳/۲۰۰/۰۰۰	سایر حسابهای پرداختی
۳/۲۰۰/۰۰۰	بانک

#### ۴-۵) واریز های نامشخص

گاهی اوقات مبالغی به حساب بانکی شرکت واریز می شود که به علل مختلفی چون عدم تکمیل صحیح فیش واریزی یا سایر موارد؛ ممکن است واریز کننده مشخص نباشد چون واریز کننده مشخص نیست این مبالغ را در سایر بدهی ها ثبت و زمانی که وضعیت واریز کننده مشخص شود از این حساب نیز برگشت داده می شود.

**مثال)** در تاریخ ۷۴/۵/۲۰ مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال به حساب جاری موسسه واریز شده که واریز کننده آن مشخص نیست

برای ثبت رویداد فوق داریم:

۲۰۰/۰۰۰	حساب بانک
۲۰۰/۰۰۰	سایر حسابهای پرداختی/ واریز های نامشخص

در ۷۴/۷/۲۵ مشخص می شود وجه واریز شده مربوط به آقای نوری یکی از مشتریان شرکت است لذا داریم:

۲۰۰/۰۰۰	سایر حسابهای پرداختی
۲۰۰/۰۰۰	بدهکاران (آقای نوری)

**۶-۴) پیش دریافت ها**

اگر در قبال فروش کالا و ارائه خدمات به مشتریان قبل از اینکه کالا و خدمات به آنها تحویل داده شود وجهی از آنها دریافت شود این وجه به عنوان پیش دریافت شناسایی و در طبقه بدهی های جاری قرار می گیرد و در آینده نزدیک باید با پرداخت کالا یا ارائه خدمات، این تعهد انجام شود.

**مثال)** شرکت توان در تاریخ ۷۵/۴/۱۵ مبلغ ۴۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال از شرکت نور بابت تحویل ۵۰۰ عدد موتور برق در طی ۴ ماه آینده دریافت نمود. در ۷۴/۴/۳۰ تعداد ۱۰۰ موتور و در ۷۵/۸/۳۰ مابقی سفارش شامل ۴۰۰ موتور برق به شرکت نور تحویل گردید. داریم:

۷۵/۴/۱۵

صندوق ۴۲/۰۰۰/۰۰۰

پیش دریافت فروش کالا ۴۲/۰۰۰/۰۰۰

۷۵/۴/۳۰

پیش دریافت فروش ۸/۴۰۰/۰۰۰

فروش ۸/۴۰۰/۰۰۰

تحویل ۱۰۰ عدد موتور برق به شرکت نور

۷۵/۸/۳۰

پیش دریافت فروش ۳۳/۶۰۰/۰۰۰

فروش ۳۳/۶۰۰/۰۰۰

تحویل ۴۰۰ عدد موتور برق به شرکت نور

در صورتی که پس از تحویل کل کالای مورد نظر پیش دریافت کمتر از فروش کالا باشد مابقی تفاوت از مشتری دریافت و در صورتی که بیشتر باشد مابقی به مشتری پرداخت خواهد شد.

**۷-۴) ذخیره مالیات بر درآمد**

شرکت ها بابت درآمدهای حاصله از فعالیت های خود، باید مالیات بر درآمد هر سال را پس از ارائه اظهارنامه مالیاتی خود، در سال بعد به وزارت اقتصادی و دارایی واریز نمایند.

ذخیره در حسابداری وقتی استفاده می شود که پرداخت بدهی قطعی است ولی مبلغ آن مشخص نیست لذا در پایان دوره مالی بر اساس تجربیات حسابدارها و قوانین مالیاتی، مالیات برآوردی شرکت را محاسبه و پیش بینی می نمایند و این

برآورد را در حساب ذخیره مالیات شرکت ثبت می نمایند. مبلغ قطعی مالیات، پس از رسیدگی ممیز مالیاتی تعیین می شود و طی برگ تشخیص قطعی مالیات، به شرکت اطلاع داده و ابلاغ می شود.

**مثال)** شرکت پیام در سال ۷۹ مالیات بردرآمد خود را ۵۰۰/۰۰۰ ریال برآورد نمود. در ۷۹/۱۲/۲۹ ثبت زیر در دفاتر

صورت خواهد پذیرفت:

۵۰۰/۰۰۰	}	(۱)
ذخیره مالیات بردرآمد ۵۰۰/۰۰۰		
منظور نمودن ذخیره مالیات سال ۷۲		

**نکته:** از آنجا که مالیات بر اساس سود محاسبه می شود و سود پس از بستن حساب درآمد و هزینه ها تعیین می شود لذا چون حساب هزینه ها بسته شده است مبلغ برآورد مالیات، مستقیماً به بدهکار خلاصه سود و زیان منظور می شود لذا نام حساب هزینه مالیات بکار نرفت بلکه نام مالیات پرداختی بکار می رود.

ذخیره مالیات بردرآمد ۵۰۰/۰۰۰

بانک ۵۰۰/۰۰۰

پرداخت علی الحساب مالیات سال ۷۲

ذخیره مالیات بردرآمد ۷۰/۰۰۰

بانک ۷۰/۰۰۰

سود انباشته ۷۰/۰۰۰

ذخیره مالیات بردرآمد ۷۰/۰۰۰

تسویه مالیات با دریافت برگ تشخیص مالیات قطعی سال ۷۲ به مبلغ ۵۷۰/۰۰۰ ریال

#### ۵) حصه جاری بدهی های بلند مدت

اگر سر رسید بخشی از بدهی های بلند مدت فرا رسیده باشد یعنی در دوره مالی جاری و آتی پرداخت شود این قسمت از بدهی بلند مدت باید به عنوان بدهی جاری شناخته شود که به آن حصه جاری بدهی بلند مدت گویند.

**مثال)** شرکت زاگرس وام بلند مدتی در تاریخ ۷۵/۱۲/۱۰ از بانک دریافت می کند مبلغ این وام ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال می

باشد که طی ۵ قسط سالانه ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال باید پرداخت شود. تاریخ های پرداخت ۷۶/۱۲/۱۰ لغایت ۸۰/۱۲/۱۰ خواهد

بود. لذا مبلغ قسط اول که در تاریخ ۷۶/۱۲/۱۰ یعنی دوره مالی آتی باید پرداخت شود بدهی جاری و بقیه اقساط به عنوان

بدهی بلند مدت می باشد.



۷۵/۱۲/۱۰

بانک ۵/۰۰۰/۰۰۰

وام پرداختی ۵/۰۰۰/۰۰۰

۷۵/۱۲/۲۹

وام پرداختی ۱/۰۰۰/۰۰۰

بدهی جاری ۱/۰۰۰/۰۰۰

تبدیل بدهی بلند مدت به حصه جاری برای قسط اول

۷۶/۱۲/۱۰

بدهی جاری ۱/۰۰۰/۰۰۰

بانک ۱/۰۰۰/۰۰۰

پرداخت قسط اول وام

**بدهی های بلند مدت (غیر جاری)**

هر نوع تعهد که در طی چند دوره مالی به صورت قسطی یا یکجا قابل پرداخت باشد بدهی بلندمدت گویند. مثل وام بلند مدت ، اسناد پرداختی بلند مدت، اوراق قرضه منتشره (در شرکت های سهامی عام) ، دیون رهنی بلند مدت، ذخیره بازخرید کارکنان .

اگر قسمتی از مبلغ مندرج در بدهی بلند مدت ، حداکثر در دوره یکساله بعد از تراز نامه پرداخت می گردد باید از بدهی بلندمدت به بدهی های جاری منتقل شود. بدهی بلند مدت نباید در دوره یکساله بعد از تاریخ تراز نامه پرداخت گردد و گرنه بدهی جاری محسوب می شود.

**۱) وام بلند مدت پرداختی**

بانکها و موسسات اعتباری در قبال اخذ وثیقه و انعقاد قرار داد، وام هایی به افراد پرداخت می کنند که معمولاً باز پرداخت آنها چند سال طول می کشد . از جمله وام بانک مسکن جهت خرید مسکن یا ساخت آن ، وام جهت ساخت کارخانجات تولیدی به موسسات.

**مثال)** در ابتدای سال ۷۷، آقای الف از بانک مسکن مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال وام جهت خرید مسکن دریافت می کند و وثیقه این وام، سند مسکن است که تا زمان تسویه نهائی در رهن بانک خواهد بود. این وام ۱۵ ساله است و در طی ۱۵ سال ۵/۸۰۰/۰۰۰ ریال شامل مبلغ اقساط +۱۶٪ سود دریافت می شود. لذا اقساط این وام عبارتست از:

تعداد کل اقساط  $15 \times 12 = 180$   
 اقساط ماهیانه اصل وام  $5/000/000 + 180 = 27/778$  سال ۱۵ = ۱۸۰ ماه  
 اقساط ماهیانه اصل و سود  $27/778 + 16\% = 32/222$   
 بهره هر قسط وام  $4/444$

	بانک ۵/۰۰۰/۰۰۰
وام بلند مدت پرداختنی ۵/۰۰۰/۰۰۰	
	بهره انتقالی وام ۸۰۰/۰۰۰
وام بلند مدت پرداختنی ۸۰۰/۰۰۰	
	زمان دریافت تسهیلات
	وام بلند مدت ۳۲/۲۲۲
۳۲/۲۲۲	بانک
	هزینه بهره ۴/۴۴۴
۴/۴۴۴	بهره انتقالی
	زمان باز پرداخت هر یک از اقساط

و ضمناً در پایان هر سال باید حصه جاری بدهی های بلند مدت را در طبقه بدهی های جاری قرارداد یعنی بابت اقساط یکسال آینده:

$$32/222 \times 12 = 386/664$$

	وام بلند مدت پرداختنی ۳۸۶/۶۶۴
حصه جاری وام بلند مدت ۳۸۶/۶۶۴	
	انتقال وام به حصه جاری وام در پایان دوره

## ۲) اسناد پرداختی بلند مدت

هرگاه موسسه ای در مقابل دریافت کالا و خدمات یا خرید دارائی ها، به صورت نسبه، اسناد تجاری بلند مدت (سر رسید آنها بعد از دوره جاری و آتی باشد) صادر کند این اسناد را در حساب اسناد پرداختی بلند مدت ثبت می کنند.

**مثال)** شرکت زاگرس یک واحد آپارتمان را در ۷۰/۲/۱۵ به مبلغ ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری کرد که در مقابل آن ۴ فقره سفته ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریالی به سر رسید ۷۰/۱۲/۱۵ و ۷۱/۱۲/۱۵ و ۷۲/۱۲/۱۵ و ۷۳/۱۲/۱۵ صادر نمود ( با فرض اینکه قسط نقدی و نسیه بلند مدت تفاوت نداشته باشد و هزینه مالی بهره وجود نداشته باشد ) داریم:

		۴/۰۰۰/۰۰۰	حساب آپارتمان
→	سفته اول و دوم	۲/۰۰۰/۰۰۰	اسناد پرداختی کوتاه مدت
→	سفته سوم و چهارم	۲/۰۰۰/۰۰۰	اسناد پرداختی بلند مدت
			خرید آپارتمان با اسنادپرداختنی

	۱/۰۰۰/۰۰۰	اسناد پرداختی کوتاه مدت
	۱/۰۰۰/۰۰۰	بانک
	۷۰/۱۲/۱۵	پرداخت وجه سفته اول در
	۱/۰۰۰/۰۰۰	اسناد پرداختی بلند مدت
	۱/۰۰۰/۰۰۰	اسناد پرداختی کوتاه مدت
		انتقال به حصه جاری از بدهی بلند مدت(سفته ۷۲/۱۲/۱۵)

### ۳) اوراق قرضه پرداختی بلندمدت

موسسات با مجوزهای لازم، برای تأمین منابع مالی خود می توانند علاوه بر اخذ وام از بانک ها به شیوه انتشار اوراق قرضه عمل کنند. با فروش اوراق قرضه، موسسه متعهد می شود که در تاریخ معینی اصل مبلغ اوراق قرضه به اضافه سود مبلغ اوراق قرضه را پرداخت کند. خریداران اوراق قرضه به عنوان بستانکاران موسسه می باشند و هیچ گونه دخالتی در اداره امور شرکت ها نمی توانند داشته باشند. بر خلاف افزایش سرمایه که سهامداران جدید به شرکت اضافه می شوند. و هم در سود و زیان شریک می شوند و هم در تصمیمات شرکت موثر می باشند. از جمله شرایط قانون اوراق قرضه که در قانون تجارت آمده این است که ورقه قرضه، ورقه ای قابل معامله است که معرف مبلغی وام با سود است که تماما با اجزای آن در موعد معینی باید مسترد شود در قانون نظام بانکداری اسلامی، اوراق مشارکت با شرایطی شبیه اوراق قرضه و با حذف شرایط ربا( خریدار اوراق در سرمایه گذاری مشارکت می نماید ) به فروش می رسد.

**مثال)** موسسه الف با مجوز لازم، ۱۰۰۰۰ برگه اوراق مشارکت ۵ ساله به قیمت اسمی هر ورق ۱۰۰۰ ریال وبا نرخ ۱۵٪ منتشر نمود. که در ۷۵/۶/۳۱ همگی فروخته شده و وجه آن به حساب بانکی موسسه واریز شد.

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۰/۰۰۰ \times ۱۰۰۰ \text{ تعداد اوراق}$$

۷۵/۶/۳۱

بانک ۱۰/۰۰۰/۰۰۰

اوراق قرضه پرداختی بلند مدت ۱۰/۰۰۰/۰۰۰

فروش ۱۰۰۰۰ اوراق قرضه ۵ ساله به ارزش اسمی هر برگ ۱۰۰۰ ریال با نرخ ۱۵٪ سود سالانه

با فرض اینکه هر شش ماه یکبار سود سالانه قابل پرداخت است:

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۵\% \times \frac{۱}{۲} = ۷۵۰/۰۰۰ \quad \text{هزینه مالی} \quad ۷۵۰/۰۰۰$$

بانک ۷۵۰/۰۰۰

بابت سود هر شش ماه

چون باید در سال ۸۰، اوراق قرضه باز پرداخت شود لذا در ۷۸/۱۲/۲۹ اوراق قرضه که یکی بدهی بلند مدت بوده به یک

بدهی جاری تبدیل می شود و داریم:

اوراق قرضه پرداختی بلند مدت ۱۰/۰۰۰/۰۰۰

اوراق قرضه پرداختی کوتاه مدت ۱۰/۰۰۰/۰۰۰

اوراق قرضه پرداختی کوتاه مدت ۱۰/۰۰۰/۰۰۰

۱۰/۰۰۰/۰۰۰

بانک

تبدیل به حصه جاری اوراق پرداختی از بدهی بلند مدت و پرداخت آن

مثلاً شرکت آلفا بابت خرید اثاثیه در چهار قسط سالانه، چهار برگ سفته هر یک ۲۵۰/۰۰۰ ریال به فروشنده ارائه

کرد که هر سفته برای هر سال ۱۰/۰۰۰ ریال بهره به آن اضافه شده است یعنی سفته اول شامل ۱۰/۰۰۰ ریال بهره، سفته

دوم ۲۰/۰۰۰ ریال بهره و الی آخر. اثاثیه مزبور در ۱۳۷۰/۱۲/۴ خریداری شده داریم:

$$۱/۰۰۰/۰۰۰ = ۴ \times ۲۵۰/۰۰۰ = \text{مبلغ پرداختی}$$

$$۱۰۰/۰۰۰ = ۱۰/۰۰۰ + ۲۰/۰۰۰ + ۳۰/۰۰۰ + ۴۰/۰۰۰ = \text{بهره پرداختی}$$

$$۹۰۰/۰۰۰ = ۱/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۰۰/۰۰۰ = \text{بهای تمام شده اثاثه خریداری شده}$$

۹۰۰/۰۰۰

اثاثیه

۱۰۰/۰۰۰

بهره انتقالی به دوره بعدی

۱/۰۰۰/۰۰۰

اسناد پرداختی بلند مدت

پس از یکسال، در پایان دوره مالی ۱۳۷۱، مبلغ ۲۵۰/۰۰۰ ریال بابت یک قسط سفته از اسناد پرداختی بلند مدت

کاهش یافته و به اسناد پرداختی جاری (حصه جاری) تبدیل می شود:

اسناد پرداختی بلند مدت ۲۵۰/۰۰۰

اسناد پرداختی جاری ۲۵۰/۰۰۰

بابت تبدیل قسط بلندمدت وام به حصه جاری اقساط وام

اسناد پرداختی جاری ۲۵۰/۰۰۰

جاری بانک(صندوق) ۲۵۰/۰۰۰

هزینه بهره و کارمزد ۱۰/۰۰۰

بهره انتقالی سال های آتی ۱۰/۰۰۰

پرداخت سفته اول در سر رسید یکساله خود

مثال) شرکت سهامی عام کامیار در ۷۰/۱۲/۲۰ مبلغ ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال اوراق قرضه پنجساله با نرخ سود ۱۴٪ به فروش رسانید فرض دوم آنکه نرخ بهره در بازار برای پنج ساله مزبور ، ۱۲٪ باشد. چون نرخ بهره در بازار کمتر از نرخ بهره اوراق قرضه است ، خریداران اوراق حاضر می شوند اوراق را گرانتر از قیمت اسمی بخرند لذا اوراق قرضه به صرف (به صرفه بودن برای شرکت ، فروختن اوراق گرانتر از قیمت اسمی اوراق) فروخته می شود و صرف اوراق قرضه برای پنجسال به طور فرضی ۸۴/۲۴۶ ریال باشد . ( وقتی سهام اسمی شرکت ۱۰۰ تومان است ولی سهام توسط شرکت ۱۲۰ تومان فروخته شود ۲۰مبلغ تومان اضافی نوعی سود برای شرکت است و آن را صرف سهام گویند) و در شرکت باید در هر سال هنگام پرداخت سالانه سود اوراق قرضه ، قسمتی از صرف اوراق قرضه را مستهلک کند. حصه جاری این پیش دریافت فقط موقع پرداخت بهره هر سال از مبلغ کل صرف اوراق قرضه کسر می شود. داریم:

$$\text{کل بهای اوراق قرضه } ۱۴\% \text{ پنج ساله} = ۱/۰۰۰/۰۰۰ + ۸۴/۲۴۶ = ۱/۰۸۴/۲۴۶ = \text{جمع بدهی بلند مدت}$$

حال از آنجا که در سال ۷۱ باید ۱۴۰/۰۰۰ ریال بهره سال اول اوراق قرضه به خریداران پرداخت شود:

هزینه بهره اوراق قرضه ۱۲۳/۱۵۰

صرف اوراق قرضه ۱۶/۸۵۰

صندوق/بانک ۱۴۰/۰۰۰

پرداخت اولین سال اوراق قرضه در ۷۲/۱۲/۲۰

$$\frac{84/246}{5} = 16/850 \rightarrow$$

$$۱۴۰/۰۰۰ - ۱۶/۸۵۰ = ۱۲۳/۱۵۰$$

البته می توانستیم هزینه بهره را جداگانه ثبت کنیم و استهلاک درآمد (صرف) اوراق را نیز جداگانه به حساب درآمد منظور نماییم در این صورت هم هزینه و هم درآمد شرکت بیشتر گزارش می شد لذا چون این هزینه و درآمد به هم مرتبط هستند باهم تهاتر می شوند و به شکل بالا ثبت می شود.

اگر نرخ بهره بازار بیشتر از بهره اوراق باشد کمتر کسی حاضر به خرید این اوراق می شد لذا شرکت مجبور بود اوراق را با قیمتی کمتر از قیمت اسمی ارائه کند و لذا اوراق قرضه با کسر فروخته می شود و به جای حساب صرف اوراق قرضه، حساب کسر اوراق قرضه داریم و در هر سال باید آن را مستهلک و به حساب هزینه اضافه نمود.

### بدهی های احتمالی

همان طور که گفته شد این بدهی ها مربوط به بدهی هایی است که قطعیت آنها مشخص نیست و تحقق آنها مشروط به وقوع یا عدم وقوع یک رویداد در آینده است. به دلیل عدم قطعیت، بر حسب واحد پول اندازه گیری نمی شوند لذا در متن تراز نامه گزارش نمی شوند بلکه از طریق یادداشت های همراه صورت های مالی افشاء می شوند. به تفاوت بدهی های احتمالی و برآوردی توجه نمایید:

### مقایسه بدهی های احتمالی و بدهی های برآوردی

**بدهی های احتمالی:** به دلیل عدم قطعیت و مشخص نبودن وقوع آنها، قابل ثبت و اندازه گیری نیست.  
**بدهی های برآوردی:** وقوع آنها قطعی است ولی مبلغ یا سررسید آنها مشخص نیست و ذخیره برای آنها در نظر گرفته می شود.

### انواع بدهی های احتمالی

۱) تضمین خدمات بعد از فروش یا تضمین مرغوبیت کالا: معمولاً فروشندگان به جهت آگاه کردن خریدار از مرغوبیت کالا و جلب مشتری به خریدار تضمین می دهد برای مدت معینی پس از فروش هزینه تعمیرات یا تعویض قطعات را (در صورتی که کالا دچار نقص فنی باشد) به عهده گیرند. به این تضمین خدمات پس از فروش گارانتی می گویند وقوع این هزینه مشروط به خرابی کالاهای فروش رفته است و چون وقوع آن در تاریخ تراز نامه مشخص نیست به عنوان بدهی های احتمالی در یادداشت های همراه صورت های مالی گزارش می شود. حتی برای افزایش اعتبار ممکن است وارانتی اعلام نمایند که قبول انواع خرابی ها را پوشش می دهد.

۲) تضمین بدهی دیگران یا ظهر نویسی اسناد دریافتی متعلق به دیگران: اگر موسسه ای بدهی همکاران را تضمین نماید یا اسناد دریافتی متعلق به دیگران را ظهر نویسی کند به این معنی است که اگر متعهد نتوانست بدهی خود را پرداخت نماید موسسه بدهی آنها را پرداخت می نماید. این عمل را تضمین بدهی دیگران توسط موسسه گویند که باید توجه داشت چون ممکن است با عدم پرداخت بدهی توسط متعهد، بدهی برعهده موسسه ایجاد شود این تضمین باید به عنوان یک بدهی احتمالی در یادداشت های همراه صورت های مالی گزارش و افشاء شود.

۳) دعوی حقوقی مطروحه در دادگاه علیه واحد تجاری و خسارت ناشی از محکومیت ها: موسسات با توجه به فعالیت های تجاری و اقتصادی که انجام می دهند در برخی موارد، مسائل و مشکلاتی پیدا می کنند که با رأی دادگاه حل و

فصل خواهد شد با توجه به اینکه در دعاوی حقوقی ارائه اسناد و مدارک از هر دو طرف دعوا مورد نیاز است و حل مسائل حقوقی بعضاً با گذشت زمان همراه است اگر در پایان دوره مالی ، پرونده حقوقی در ارتباط با موسسه در دادگاه در جریان باشد که هنوز رأی نهایی صادر نشده باید در یادداشت های صورت های مالی خسارت ناشی از محکومیت احتمالی دعاوی حقوقی گزارش شود البته چون احتمالی است برای آن نباید ثبت انجام شود.

## فصل چهارم

### حقوق صاحبان سهام



## فصل چهارم: حقوق صاحبان سهام

### مقدمه

حقوق یا ادعای مالی مالک یا مالکان نسبت به دارائی های یک واحد اقتصادی را سرمایه گویند. ماهیت (مانده نهایی) حساب حقوق صاحبان سهام همیشه بستانکار خواهد بود. زیرا با افزایش مانده، بستانکار و با کاهش مانده بدهکار می شوند. حقوق صاحبان سهام انواع متعددی دارد که در این فصل به معرفی آنها می پردازیم:

### انواع حقوق صاحبان سهام:

#### الف) سرمایه

در شرکت های سهامی، سرمایه عبارتست از بهای سهام پرداخت شده توسط سهامداران. اگر قسمتی از بهای سهام به صورت نقد پرداخت نشده باشد باید قسمت پرداخت نشده که تعهد صاحبان سهام (تعهد سهامداران) است زیر سرمایه شرکت منظور و از آن کسر شود و رقم سرمایه پرداخت شده را به عنوان سهام سرمایه اصلی با سایر اقلام مربوط به حقوق صاحبان سهام شرکت محاسبه نمایند.

در شرکت ها و موسسات غیر سهامی، سرمایه عبارتست از: حقوق و ادعای مالک یا مالکین نسبت به دارائی های موسسه (بدهی ها، حقوق و ادعای اشخاص ثالث از دارایی های موسسه بود).

#### ب) اندوخته ها

طبق قانون تجارت، در شرکت های سهامی در صورت وجود سود ویژه باید همه ساله ۵٪ سود خالص را به عنوان اندوخته قانونی از سود خالص کنار گذاشته و تا زمانیکه جمع اندوخته قانونی معادل ۱۰٪ سرمایه کل شرکت شود الزاماً این کار ادامه می یابد. و بعد از آن اختیاری می باشد. کنار گذاشتن سایر اندوخته ها غیر از اندوخته قانونی، طبق نظر هیأت مدیره (و تصویب مجمع عمومی شرکت) و اختیاری است. مثل اندوخته برای ساخت کارخانه جدید و ... مثال آن. اندوخته قانونی یک سود تقسیم نشده برای آینده شرکت است که همه سود شرکت تقسیم نشود و در صورت ورشکستگی، طلبکاران به تمام یا قسمتی از طلب خود برسند. انتقال اندوخته قانونی به سایر حساب ها ممنوع است.

#### ج) مانده صرف سهام

هرگاه سهام شرکت توسط خود شرکت به مبلغی بیش از قیمت اسمی سهام (معمولاً قیمت اسمی سهام در ابتدا یک هزار ریال است) فروخته شود مبلغ اضافی را صرف سهام (نوعی سود برای شرکت) می گویند و در حسابی به همین نام ثبت می شود. اگر حساب صرف سهام، در همان سال اول بین سهامداران تقسیم نشود باید در تراز نامه پس از اندوخته ها به عنوان صرف سهام به سرمایه پرداخت شده اضافه شود.

**د) سود انباشته (سود سنواتی، سود تقسیم نشده)**

در شرکت های سهامی ، مانده حساب سود خالص پایان دوره را به حساب سود انباشته منتقل می کنند و هر موقع پرداخت شود از این حساب کسر می شود. مانده حساب سود سنواتی نیز به عنوان یکی از اقلام تشکیل دهنده حقوق صاحبان شرکت سهامی در تراز نامه ، به سرمایه پرداخت نشده اضافه خواهد شد.

در صورتی که هزینه های تأیید شده شرکت بیش از درآمد ناخالص (سود ناویژه) آن باشد مابه التفاوت آن را زیان خالص شرکت گویند که کاهنده حقوق صاحبان سهام شرکت در تراز نامه است و از سرمایه پرداخت شده کسر می شود .

البته بعضی حسابداران وقتی با زیان سنواتی مواجه شوند چون مانده بدهکار دارد و مربوط به عملکرد چند دوره است آن را جزء دارائی های موهوم (سایر دارائی ها) منظور می کنند و طبق قاعده استهلاک ، این دارائی استهلاک پذیر را به عنوان هزینه قابل استهلاک ، در سال های آتی ، تلقی می کنند ولی بهتر است در تراز نامه از حقوق صاحبان سهام کسر شود.

**ه) جاری شرکاء**

شرکت های خصوصی (سهامی خاص ، غیر عام و غیر دولتی) ، هرگاه مالک یا مالکان شرکت برای مصارفی که به شرکت ارتباط مستقیم ندارد وجوهی بردارند یا وجوهی را به عنوان آورده نقدی یا غیر نقدی بیاورند در این حساب ثبت می شود. این حساب تنها حساب با ماهیت خنثی است یعنی می تواند در پایان دوره مالی و در طول آن ، در تراز نامه و تراز آزمایش ، مانده بدهکار یا بستانکار داشته باشد در شرکت های تک مالکی ، وقتی مالک مبالغی برای حساب شخصی برداشت می نماید، حساب برداشت را می توان به جای این حساب به کار برد.

البته اگر فقط برخی شرکا مانده جاری داشته باشند و نخواهند به حساب سرمایه آنها منتقل شود مانده بدهکاری آنها در بدهکاران حساب های جاری و اگر مانده بستانکار داشته باشند در قسمت بستانکاران حساب بدهی ها می آورند.

## فصل پنجم

### هزینه ها

## فصل پنجم: هزینه ها

### مقدمه

مخارج واقع شده جهت اداره امور و انجام فعالیت های موسسه مربوط به کسب درآمد، که منافع آتی ندارد. (بر خلاف دارائی ها که انتظار می رود منافع آتی دارند) را **هزینه** می نامند. همچنین به بهای کالا و خدماتی که برای کسب درآمد در یک موسسه به مصرف می رسند هزینه می گویند. هزینه به مخارجی گویند که منافع آتی ندارند ولی برای تداوم فعالیت موسسه لازم است انجام شود. ماهیت (مانده نهایی) حساب هزینه ها، همچون حساب های دارائی، همیشه بدهکار می باشند. در این فصل به معرفی انواع هزینه ها می پردازیم. هزینه ها طبقه بندی های مختلفی دارند از جمله:

۱- طبقه بندی زمانی: هزینه های جاری و سرمایه ای.

۲- طبقه بندی طبیعی (در ارتباط با فعالیت شرکت، در ارتباط با موجودی ها): هزینه های ساخت (تولیدی) و تجاری (غیرتولیدی).

۳- طبقه بندی در ارتباط با محصول: هزینه های مستقیم و غیرمستقیم.

۴- طبقه بندی در ارتباط با حجم تولید: هزینه های ثابت، متغیر و نیمه متغیر.

### طبقه بندی زمانی هزینه ها:

از بین طبقه بندی های فوق ابتدا نوع اول را بررسی می کنیم سپس طبقه بندی دوم را بررسی می کنیم. دومورد آخر را هم در فصل های بعدی بررسی خواهیم نمود:

#### ۱) هزینه جاری

گفته شد که هر گونه مخارجی که برای تحصیل دارائی غیر جاری انجام می شود جزء بهای تمام شده دارائی باید منظور گردد منظور از هر گونه مخارج، هزینه هایی است که مستقیماً دارائی را قابل بهره برداری در طول عمر دوره مفید آن می سازد زیرا برخی هزینه ها برای تداوم بهره برداری از دارائی لازم است انجام شود مثلاً در هر سال چندین مرتبه سرویس یا تعویض روغن وسیله نقلیه، جزء هزینه های دوره جاری موسسه باید ثبت شود. به طوری کلی همه هزینه هایی که در هر دوره مالی تکرار می شود و منافع این هزینه ها حداکثر محدود به یک دوره مالی باشد. هزینه جاری می گویند و هزینه های جاری در سود و زیان همان دوره منظور می گردد.

#### ۲) هزینه سرمایه ای

برعکس هزینه های جاری، بعضی مخارج که برای تحویل یا قابل بهره برداری بودن دارائی غیر جاری می شود و اجباراً در هر دوره مالی تکرار نمی شود و دارای استفاده ای بیش از یک دوره مالی هستند را هزینه های سرمایه ای گویند مثلاً هزینه محضر و دلالی خرید یک قطعه زمین برای موسسه، برای استفاده و تحصیل از آن در طول عمر مفید دارایی است و اثرش برای همیشه ادامه دارد لذا یک هزینه جاری نیست بلکه هزینه سرمایه ای است و اثر این هزینه بیش از یک دوره مالی می باشد. هزینه سرمایه ای، مخارجی است که برای استفاده از دو دوره مالی یا بیشتر از دو دوره مالی پرداخت می

شود. در عمل تمام هزینه های سرمایه ای را به بهای تمام شده دارائی مربوطه اضافه نموده و قیمت جدید در دفاتر ثبت و ملاکی برای محاسبه استهلاک قرار می گیرد.

همان طور که قبلاً گفته شد هزینه ها یا جاری هستند یا سرمایه ای (بلند مدت). هزینه های جاری ، مخارجی هستند که برای حفظ مال و دارائی ، باید همه ساله و یا به طور مستمر انجام شود مثل سرویس وسائط نقلیه در فواصل کارکرد معین . مثلاً اگر وسیله نقلیه باید هر شش ماه یکبار سرویس شود برای آنکه موسسه هزینه و درآمد ماهانه خود را اندازه گیری کند باید هزینه تعمیر را تقسیم بر ۶ کند و برای آن حساب ذخیره تعمیر و نگهداری ایجاد کند. ولی اگر هر چند سال یکبار ، نیاز به تعمیر اساسی دارد این هزینه ، جاری محسوب نمی شود.

**مثال)** در شرکت آمل هر سه ماه یکبار صورت حساب های مالی تهیه می شود . ماشین آلات شرکت هر شش ماه یکبار باید تعمیر و سرویس دوره ای شوند و در هر سرویس ۱/۸۰۰/۰۰ ریال برآورد هزینه تعمیرات است . ضمناً در پایان شش ماهه اول ، مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال و در پایان ۶ ماهه دوم ۱/۸۰۰/۰۰۰ ریال بابت هزینه واقعی تعمیر و سرویس پرداخت شده است . مطلوبست ثبت هزینه و ذخیره در هر سه ماه و ثبت پرداخت های شرکت در پایان هر شش ماه در دفتر روزنامه عمومی ؟

(۱) ۷۳/۳/۳۱

هزینه تعمیر و نگهداری ۹۰۰/۰۰۰

ذخیره تعمیر و نگهداری ۹۰۰/۰۰۰

ذخیره جهت هزینه تعمیر

$$\text{برآورد هر سه ماه} = \frac{1/800/000}{2} = 900/000$$

(۲) ۷۳/۶/۳۱

ذخیره تعمیر و نگهداری ۹۰۰/۰۰۰

هزینه تعمیر و نگهداری ۱/۱۰۰/۰۰۰

وجوه نقد ۲/۰۰۰/۰۰۰

ذخیره جهت هزینه تعمیر

(۳) ۷۳/۹/۳۰

هزینه تعمیر و نگهداری ۹۰۰/۰۰۰

ذخیره تعمیر و نگهداری ۹۰۰/۰۰۰

ذخیره جهت هزینه تعمیر

(۴) ۷۳/۱۲/۲۹

ذخیره تعمیر و نگهداری ۹۰۰/۰۰۰

هزینه تعمیر و نگهداری ۹۰۰/۰۰۰

وجوه نقد ۱/۸۰۰/۰۰۰

پرداخت هزینه تعمیر و نگهداری شش ماهه دوم سال

## حساب های مختلط

حساب های مختلط، حساب هایی است که در پایان دوره مالی، قسمتی از مانده آنها به صورت حساب سود و زیان منتقل و قسمت دیگر به ترازنامه منتقل می شود مثل موجودی مواد، پیش دریافت ها، پیش پرداخت ها، ...

موجودی پایان دوره	}	موجودی مواد
مواد مصرف شده طی دوره (هزینه تحقق یافته مواد)		
هزینه اجاره	}	پیش پرداخت اجاره
نوعی دارائی که به دوره بعد منتقل می شود.		
هزینه بیمه	}	پیش پرداخت بیمه
نوعی دارائی که به دوره بعد منتقل می شود.		

## هزینه های معوق

(هزینه های ثبت نشده، هزینه های پرداخت نشده، هزینه های پرداختنی):

هزینه های معوق هزینه هایی هستند که محقق شده اند (تحمیل شده اند) ولی وجوه آن به دلیل های مختلف، هنوز پرداخت نشده اند ولی باید برآورد و ذخیره سازی لازم انجام گیرد. این حساب ها یک نوع بدهی است و ماهیت بستانکار دارد مثل قبوض آب و برق که تا پایان سال دریافت نشده اند ولی باید هزینه آن برآورد و ذخیره گیری شود مثال دیگر، حق بیمه کارگری پرسنل، مالیات پرداختی و... که باید در ماه بعد پرداخت شود.

آب و برق پرداختنی ××	}	←	}	هزینه آب و برق ××
سود انباشته ××				آب و برق پرداختی ××
صندوق ××				

پرداخت قبض آب و برق با مبلغ قطعی در فروردین سال بعد (با فرض اینکه مبلغ ذخیره کافی نبوده است. و مابه

التفاوت آن به سود انباشته منظور میگردد.)

۲۹ اسفند، ذخیره و برآورد هزینه آب و برق

## تفاوت پیش پرداخت هزینه و هزینه های معوق

در هزینه های معوق، هزینه تحمیل شده ولی وجوه آن هنوز پرداخت نشده و نوعی بدهی می باشد. ولی پیش پرداخت به عنوان بدهی شناسایی نمی شود و وجه آن قبل از تحمل هزینه پرداخت شده و تا وقتی که هزینه محقق نشود نوعی دارائی می باشد.

## انواع هزینه از نظر ارتباط با فعالیت شرکت

## ۱- هزینه های تولیدی

هزینه هایی که مستقیماً به بخش تولید مربوط است: برق مصرفی بخش تولید، مواد مصرفی ، دستمزد مستقیم ، مواد مستقیم و غیرمستقیم ، هزینه حمل خرید مواد اولیه ، تعمیر ماشین آلات تولید و... این هزینه ها مستقیماً به جریان تولید کالا مربوط می باشند مثل مواد مستقیم ، دستمزد مستقیم و سربار تولید که مجموعاً " بهای تمام شده تولید کالا را تشکیل می دهند.

هزینه دستمزد تولیدی ۵۰۰۰

حقوق پرداختنی ۵۰۰۰

ثبت هزینه حقوق پرسنل تولید

## ۲- هزینه های غیر تولیدی ( تجاری )

هزینه هایی که برای استمرار فعالیت موسسه لازم است مثل هزینه های عمومی و اداری ، هزینه های توزیع و فروش ، هزینه تعمیرات ، استهلاک.

هزینه های غیرتولیدی خود بر دونهوع است:

الف- عملیاتی ب- غیر عملیاتی (فرعی)

## الف- هزینه های عملیاتی

این هزینه ها در جریان فعالیت اصلی موسسه و در مسیر رسیدن به اهداف عادی موسسه ایجاد می شوند. مثل هزینه های اداری و تشکیلاتی و هزینه های توزیع و فروش و هزینه خدمات پس از فروش:

**هزینه های اداری و عمومی:** این هزینه ها در جریان امور عادی موسسه و به عنوان هزینه ای اداری و عمومی - تشکیلاتی ایجاد می شود مثل: ایاب و ذهاب ، تعمیر وسائط نقلیه اداری ، تعمیر ائانه و وسایل غیر تولیدی (مثل کامپیوتر ، فاکس و...)، هزینه تلفن ، پست ، اجاره محل امور اداری ، حقوق پرسنل اداری ، هزینه ملزومات اداری.

**هزینه های توزیع و فروش:** این هزینه ها در جریان فروش محصولات موسسه ایجاد می شود. مثل: هزینه حمل فروش کالا ، تبلیغات ، ملزومات توزیع و فروش، حقوق پرسنل توزیع و فروش .

هزینه ایاب و ذهاب ۳۰۰۰

صندوق ۳۰۰۰

پرداخت هزینه ایاب و ذهاب پرسنل

**هزینه های خدمات پس از فروش:** این هزینه ها در جهت ارائه خدمات پس از فروش برای محصولات فروش رفته و برای راضی نگه داشتن مشتریان و افزایش اعتبار محصولات موسسه ایجاد می شود. مثل هزینه حقوق پرسنل خدمات پس از فروش، هزینه ملزومات خدمات پس از فروش.

### ب- هزینه های غیر عملیاتی (فرعی)

هزینه هایی که برای اهداف اصلی و عادی موسسه به مصرف نمی رسد و در جریان فعالیت غیر اصلی موسسه بوجود می آید مثل بهره وام، کارمزد بانکی، هزینه دلالی، هزینه حسابداری و حسابرسی، هزینه سوخت مطالبات، هزینه کسری صندوق (اگر برعهده صندوقدار نباشد)، هزینه هدایا، هزینه جرایم و دیرکرد.

**هزینه های مالی:** یکی از مهم ترین هزینه های غیر عملیاتی است مثل بهره وام، کارمزدهای بانکی، مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول، حق العمل کاری، دلالی، هزینه حسابداری و حسابرسی و مشاوره های مالی، کسری و اضافات صندوق (البته وقتی مانده بستانکار داشته باشد، درآمد است و جزء سایر درآمد ها می شود). البته هزینه های مالی هزینه هایی است که برای تامین منابع مالی موسسه به مصرف می رسد لذا برخی کارمزدهای بانکی و امثال آن را جزء هزینه های اداری تشکیلاتی می دانند ولی از نظر اکثر ممیزین و حسابرسان، همان هزینه مالی محسوب می شود.

هزینه بهره وام ۱۵۰۰

بانک ۱۵۰۰

برداشت بهره وام توسط بانک

**نکته مهم:** اگر برای تعمیرات یا بازسازی اساسی یک دستگاه تولیدی یا خرید مواد اولیه خام، وام بگیریم طبق استاندارد حسابداری اگر دارائی درحال استفاده باشد بهره آن، جزء هزینه های مالی است و به قیمت تمام شده اضافه نخواهد شد. ولی طبق شرایط خاصی که دراستانداردهای حسابداری آمده است و هنوزاز دارائی استفاده نشده باشد، بهره آن به بهای تمام شده دارائی اضافه می شود.



## فصل ششم

### درآمدها

## فصل ششم: درآمدها

### مقدمه

هدف نهایی همه فعالیت های هر بنگاه اقتصادی، کسب درآمد می باشد. درآمد باعث افزایش حقوق صاحبان سهام از دارائی های موسسه می گردد. ماهیت (مانده نهایی) حساب ب های درآمد مانند حساب های درآمد و سرمایه، بستانکار می باشند. در این فصل به معرفی اجمالی انواع درآمدها و حسابداری مرتبط با آن می پردازیم برخی مباحث این فصل در داخل سایر فصل ها مستتر می باشد لذا ظاهر آن فصل مختصری می باشد :

### انواع درآمدها

درآمدها نیز همچون هزینه ها به دو قسمت اصلی تقسیم می شوند:

۱- درآمدهای عملیاتی (اصلی)

۲- درآمدهای غیرعملیاتی (فرعی)

درآمد حاصل از فروش کالا و یا ارائه خدمات جزء درآمد عملیاتی و اصلی شرکت می باشد زیرا شرکت بنا شده تا از طریق فروش این کالاها و یا ارائه خدمات، به کسب سود برسد. ولی درآمد هایی که از فروش ضایعات و درآمدهای اتفاقی (مانند سود های بانکی، جوایز و...) حاصل می شود جزء درآمد غیرعملیاتی می باشد. در زیر چند نمونه ثبت روزنامه برای درآمدهای عملیاتی و غیرعملیاتی آورده شده است:

صندوق ۸۵۰۰

درآمد فروش ۸۵۰۰

ثبت فروش نقدی کالا

بدهکاران ۸۵۰۰

درآمد فروش ۸۵۰۰

ثبت فروش نسبه کالا

بدهکاران ۵۰۰۰

درآمد خدمات ۵۰۰۰

ثبت درآمد خدمات انجام شده به صورت نسبه

بانک ۲۰۰

سایر درآمدها ۲۰۰

بابت ثبت سود سپرده بانکی

وقتی کالا یا خدمتی برگشت می شود یا مبلغی تخفیف داده شود از حساب های برگشت از فروش برای ثبت این رویداد استفاده می کنیم برخلاف حساب های درآمدی که ماهیت بستانکار دارند حساب های برگشت از فروش ماهیت (مانده نهایی) بدهکار دارند:

برگشت از فروش ۳۵۰۰

صندوق ۳۵۰۰

بابت برگشت از فروش قسمتی از کالای فروخته شده به صورت نقدی

تخفیفات فروش خدمات ۱۰۰۰

بدهکاران ۱۰۰۰

بابت تخفیف به مشتری خدمات طبق توافق

### انواع تخفیفات خرید و فروش

(۱) تجاری: به خریداران عمده می دهیم یا در تاریخ معینی از سال به عنوان فروش ویژه بهره و...

(۲) توافقی (چانه زدن): توافقی در قیمت خرید و فروش بین خریدار و فروشنده انجام می شود.

دونوع تخفیف فوق چون قبل از قطعی شدن معامله انجام می شود در دفاتر ثبت نمی شود. تخفیف معمولاً در زیرفاکتور ثبت می شود.

(۳) به علت عیب و نقص: اگر کالا با نمونه ارائه شده به مشتری مطابقت نداشته باشد توافق می شود در عوض

پس ندادن

جنس، همان جنس را با قیمت کمتر از توافق اول محاسبه کنند و تخفیف دهند.

(۴) نقدی: اگر فروش نسیه باشد و مشتری قبل از موعد، وجه فاکتور را پرداخت نماید به عنوان تشویق، تخفیف

ارائه می شود.

برخلاف دونوع تخفیف اول، دو نوع تخفیف آخر، چون بعد از معامله انجام می شود باید در دفاتر ثبت شود.

در دفاتر فروشنده:

حساب های دریافتی ۱/۵۰۰/۰۰۰

فروش کالا ۱/۵۰۰/۰۰۰

ثبت فروش نسیه کالا

صندوق ۱/۴۵۰/۰۰۰

حساب های دریافتی ۱/۴۵۰/۰۰۰

تخفیفات نقدی فروش ۵۰/۰۰۰

حساب های دریافتی ۵۰/۰۰۰

دریافت وجه فاکتورها و اعمال تخفیف نقدی کردن معامله قبل از موعد

برگشت از فروش و تخفیفات ۲۰۰/۰۰۰

صندوق /حساب های دریافتی ۲۰۰/۰۰۰

در صورت معیوب بودن کالا و تخفیف دادن کالادر عوض پس ندادن کالا

در دفاتر خریدار :

موجودی کالا ۱/۵۰۰/۰۰۰

صندوق/حساب های پرداختی ۱/۵۰۰/۰۰۰

در صورت نسبه بودن معامله

حساب های پرداختی ۵۰/۰۰۰

تخفیفات نقدی خرید ۵۰/۰۰۰

استفاده از شرط نقدی تخفیف

صندوق/حساب های پرداختی ۲۰۰/۰۰۰

برگشت از خرید و تخفیفات ۲۰۰/۰۰۰

در صورت معیوب بودن و تخفیف در عوض پس ندادن کالا

**تشریح تخفیفات نقدی:** برای فروش نسبه شرط می گذاریم که اگر خریدار قبل از موعد، وجه کالا را پرداخت کند تخفیف می گیرد.

مثال شرط فروش:

ن/۳۰-۱۰/۲ یعنی نسبه ۳۰ روزه ۲٪ تخفیف برای ۱۰ روز اول

یعنی اگر برای نسبه ۳۰ روزه تا ده روز اول وجه آن را پرداخت کند ۲٪ تخفیف می گیرد.

در دفاتر خریدار		در دفاتر فروشنده	
۱/۵۰۰/۰۰۰	خرید کالا	۹۵/۷/۱	
۱/۵۰۰/۰۰۰	حساب پرداختی	۱/۵۰۰/۰۰۰	حساب دریافتی
	خرید با شرط ن/۳۰-۱۰/۲	۱/۵۰۰/۰۰۰	فروش کالا
		۱۰/۲-۳۰/ن	فروش کالا نسیه ای با شرط
			۹۵/۸/۱
۱/۵۰۰/۰۰۰	عدم استفاده از شرط تخفیف		عدم استفاده از مهلت شرط تخفیف
۱/۵۰۰/۰۰۰	حساب پرداختی	۱/۵۰۰/۰۰۰	صندوق
	صندوق	۱/۵۰۰/۰۰۰	حساب دریافتی
	در صورت استفاده از تخفیف		در صورت استفاده از شرط تخفیف
۱/۵۰۰/۰۰۰	حساب پرداختی	۱/۴۷۰/۰۰۰	صندوق
۱/۴۷۰/۰۰۰	صندوق	۳۰/۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
۳۰/۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید	۱/۵۰۰/۰۰۰	حساب دریافتی
	پرداخت طلب با استفاده از تخفیف		دریافت طلب با شرط تخفیف ۲٪

نکته: به نظر شما چگونه می توان میزان ورودی نقدی حاصل از فروش یک شرکت (شامل فروش نقدی و وصول طلب ها و دریافت وجه اسناد دریافتی) را محاسبه کرد؟  
پاسخ:

فروش های نسیه وصول شده و نشده + فروش های نقدی = کل فروش  
 = مبلغ فروش های نقدی + دریافت وجه حاصل از فروش های نسیه = میزان دریافت نقدی از فروش  
 مانده پایان دوره اسناد و - مانده اول دوره اسناد و حساب های دریافتی حاصل از فروش ( + کل فروش  
 سوخت مطالبات حاصل از فروش دوره - ) حساب های دریافتی حاصل از فروش -

مثال: مانده اول و پایان دوره حساب های دریافتی دوره به ترتیب ۲۰۰ و ۳۰۰ ریال و مانده اول و پایان دوره اسناد دریافتی حاصل از فروش به ترتیب ۱۰۰ و ۵۰ ریال، میزان سوخت مطالبات حاصل از فروش دوره برابر ۲۰ ریال و کل فروش دوره برابر ۵۰۰ ریال و میزان فروش نقدی ۱۵۰ ریال می باشد. داریم:

$$۲۸۰ = ۱۵۰ - ۲۰ - (۳۰۰ - ۵۰ + ۱۰۰ + ۲۰۰) = ۵۰۰ +$$

$$۴۳۰ = ۱۵۰ + ۲۸۰ = \text{کل میزان دریافتی نقدی از فروش ها}$$

$$۳۵۰ = ۵۰۰ - ۱۵۰ = \text{فروش نقدی} - \text{کل فروش} = \text{کل میزان فروش نسیه}$$

## فصل هفتم

### صورت های مالی

## فصل هفتم: صورت های مالی

## مقدمه

تا اینجای کار به معرفی جداگانه انواع حساب ها پرداختیم. حالا نوبت به این است که این حساب ها را در کنار هم قرار دهیم. و ماهیت حساب ها و نحوه تراز بودن آنها را بررسی نمائیم و بتوانیم سود و زیان موسسه را بدست آوریم این کار را با معرفی تراز حساب ها شروع می کنیم:

## تراز آزمایشی

تراز آزمایشی فهرستی از نام و مانده حساب های دفتر کل که معمولاً در پایان هر ماه به منظور آزمون تراز بودن مانده حساب های دفتر کل تهیه می شود و به عنوان مبنایی برای تهیه صورت های مالی (تراز نامه، صورت سود و زیان (صورت عملکرد)، صورت حساب سرمایه) مورد استفاده قرار می گیرد. تراز آزمایشی را می توان به صورت دو ستونی یا چهار ستونی تهیه کرد. در تراز دو ستونی فقط مانده عملیات می آید و در چهارستونی هم گردش و هم مانده آورده می شود.

## موسسه حمیدی

## تراز آزمایشی چهار ستونی

منتهی به ۷۵/۲/۲۲

مانده عملیات		گردش عملیات		نام حساب
بستانکار	بدهکار	گردش بستانکار	گردش بدهکار	
	۲۰/۰۰۰	۱۸۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	a. بانک
	۱۵۲/۵۰۰	۱۵۷/۵۰۰	۳۱۰/۰۰۰	b. صندوق
	۵۳/۵۰۰	-	۵۳/۵۰۰	c. اثاثه
	۵۰/۰۰۰	-	۵۰/۰۰۰	d. ساختمان
	۴۸۰/۰۰۰	-	۴۸۰/۰۰۰	e. وسائط نقلیه
۴۴۶/۰۰۰		۴۴۶/۰۰۰	-	f. بستانکاران
۳۱۰/۰۰۰		۳۱۰/۰۰۰	-	g. سرمایه
۷۵۶/۰۰۰	۷۵۶/۰۰۰	۱/۰۹۳/۵۰۰	۱/۰۹۳/۵۰۰	جمع

برابر

برابر

اگر جمع ستون ها دو به دو برابر نشد، یا مانده حساب ها را اشتباه محاسبه کرده ایم و یا در جمع اشتباه کرده ایم به هر حال باید تمام حساب ها بررسی شوند. ممکن است در ثبت سند های روزنامه، سندی که تراز نبوده زده باشیم.

### مهارت های خاص پیدا کردن مغایرت ستون های تراز آزمایشی:

وقتی دو ستون تراز آزمایشی باهم مطابقت ندارد نشان از آن است که حداقل یکی از اسناد حسابداری مانده تراز نداشته و یا در موقع نوشتن تراز آزمایشی، یکی از ارقام اشتباه ثبت شده است. اگر از ثبت موازنه همه اسناد اطمینان دارید احتمالاً در نوشتن ارقام تراز آزمایش اشتباهی رخ داده است. برای یافتن سریع تر علت مغایرت، می توان روش های زیر را به کار برد:

(۱) اگر اختلاف جمع ستون بدهکار و بستانکار، مضربی از ۹ باشد ممکن است حاصل از مقلوب نوشتن (جابجا نوشتن) ارقام باشد. مثلاً اگر به جای ۴۸۰۰۰ عدد ۸۴۰۰۰ بنویسیم:

$$۸۴/۰۰۰ - ۴۸/۰۰۰ = ۳۶/۰۰۰ \quad ۳۶/۰۰۰ / ۹ = ۴۰۰۰$$

شرح	بدهکار	بستانکار
بانک	۸۰/۰۰۰	
بدهکاران	۸۴/۰۰۰	
موجودی کالا و مواد	۱۰۰/۰۰۰	
بستانکاران		۲۸/۰۰۰
سرمایه		۲۰۰/۰۰۰
جمع	۲۶۴/۰۰۰	۲۲۸/۰۰۰

ملاحظه می شود اختلاف تراز می برابر با  $۳۶/۰۰۰ = ۲۶۴/۰۰۰ - ۲۲۸/۰۰۰$  داریم. همچنین  $۳۶۰۰۰/۹ = ۴۰۰۰$  یعنی مضربی از ۹ می باشد لذا احتمالاً یکی از اعداد مقلوب شده است. با نگاهی دقیق تر متوجه می شویم که مبلغ بدهکاران اشتباه ثبت شده است:

$$۸۴/۰۰۰ - ۴۸/۰۰۰ = ۳۶/۰۰۰$$

(۲) اگر اختلاف بین ستون بدهکار و بستانکار، بر عدد ۲ قابل تقسیم باشد (زوج باشد) ممکن است اشتباه ناشی از ثبت مبلغ بدهکار در ستون بستانکار و یا برعکس باشد. مثلاً اگر تفاوت دو ستون برابر  $۸۴۰/۰۰۰$  ریال باشد احتمال دارد مبلغی برابر  $۴۲۰/۰۰۰ = ۸۴۰۰۰/۲$  ریال اشتباهاً به جای ستون بدهکار در ستون بستانکار آورده شده باشد یا برعکس. و باید عدد  $۴۲۰/۰۰۰$  ریال را در داخل تراز جستجو کنیم.

(۳) اگر اختلاف دو ستون مضربی از ۱۰ باشد احتمال اشتباه در نوشتن یکی از ارقام، در هنگام جمع وجود دارد. مثلاً اگر به جای  $۸۰۰/۰۰۰$  ریال، عدد  $۸۰/۰۰۰$  ریال را جمع زده باشیم داریم:

$$۸۰۰/۰۰۰ + ۵۹/۰۰۰ + ۱۰۰/۰۰۰ = ۹۵۹/۰۰۰ \quad \text{و همچنین} \quad ۸۰/۰۰۰ + ۵۹/۰۰۰ + ۱۰۰/۰۰۰ = ۲۳۹/۰۰۰$$

$$۷۲۰/۰۰۰ = ۹۵۹/۰۰۰ - ۲۳۹/۰۰۰ = \text{اختلاف دو مقدار حاصل جمع}$$

در حالت فوق هم عدد بر ۲ و هم بر ۹ و هم بر ۱۰ قابل تقسیم می باشد و باید همه راه ها امتحان شود. که مقدور نمی باشد. لذا اگر در دو طرف ستون مانده تراز آزمایشی، اختلاف وجود داشت اولین کار، باید جمع زدن مجدد ارقام تراز باشد. بعد از آن، کنترل ثبت درست ارقام در حین انتقال از حساب های دفتر کل به تراز آزمایش باشد.



## صورت حساب سود و زیان

صورت سود و زیان صورت حسابی است که نشان دهنده چگونگی و نتیجه فعالیت های مالی یک موسسه طی یک دوره مالی می باشد. سود و زیان باید متعلق به یک دوره باشد و به دلیل آنکه همه درآمدها و هزینه های مربوط ممکن است شناسائی و ثبت نشده باشد، نمی توان سود و زیان یک روز را حساب کرد. باید یک دوره باشد مثلاً یک ماهه، سه ماهه، یکساله و ... .

## جدول سود و زیان:

<u>موسسه نمونه</u>	
<u>صورت حساب سود و زیان</u>	
<u>دوره سه ماهه منتهی به سی ام مهرماه ۷۵</u>	
۴۴۸/۰۰۰	درآمد موسسه:
	کسر می شود: هزینه ها
	هزینه حقوق ۱۸/۰۰۰
	هزینه اجاره ۲۰/۰۰۰
	هزینه بیمه ۵/۰۰۰
	<u>                    </u>
(۴۳/۰۰)	
۴۰۵/۰۰۰	سود ویژه موسسه

**برداشت از سرمایه (برداشت):** اگر مالک موسسه های تک مالکی که سرمایه ثبت شده ندارند برای مصارف شخصی یا سرمایه گذاری های دیگر از حساب موسسه وجهی برداشت نماید، نباید جزء هزینه های موسسه منظور نماییم بلکه باید از آورده های مالک و در نهایت از سرمایه کسر شود یعنی :

زیان ویژه-سود ویژه +(برداشت - آورده ها و سرمایه گذاری مجدد)+ سرمایه اول دوره = سرمایه پایان دوره

حساب برداشت مثل حساب هزینه ماهیت بدهکار دارد زیرا حساب برداشت، کاهنده سرمایه است پس ماهیت بدهکار دارد.

بد	برداشت	بس
↑ افزایش	↓ کاهش	↓
مانده بدهکار		

**نکته:** از آنجا که در تراز نامه، حسابی به نام "برداشت" نداریم حساب سرمایه را نیز نمی توان تغییر داد لذا آن را در جاری شرکاء تأثیر می دهیم حساب برداشت حسابی موقت است و معمولاً برای موسسات تک مالکی به کار می رود و باید به سرمایه بسته شود ولی جاری شرکاء که در موسسات و شرکت های سهامی استفاده می شود، حسابی دائم است

و مانده آن به دوره بعد منتقل می شود. اگر مالکان موسسه، مبالغی را به عنوان آورده به موسسه اختصاص دهند یا وجهی برداشت نمایند، در این حساب منظور می شود.

### موسسه آقای احمدی

#### صورتحساب سرمایه

#### برای دوره دو ماهه منتهی به سی ام مهر ۷۵

۶۰۰/۰۰۰	سرمایه اول دوره
۱/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه گذاری مجدد
۱/۶۰۰/۰۰۰	
	اضافه می شود:
۴۰۵/۰۰۰	سود ویژه
	کسر می شود:
(۵۰/۰۰۰)	برداشت
۱/۹۵۵/۰۰۰	سرمایه پایان دوره

#### ترازنامه (صورت وضعیت مالی، بیلان)

صورتحسابی که وضع مالی موسسه را در یک تاریخ معین نشان می دهد مثلاً در پایان دوره مالی. برخلاف صورت حساب سود و زیان که حتماً باید برای یک دوره باشد، ترازنامه را در یک تاریخ معین می توان محاسبه کرد. البته چون فقط حساب های دائم (ترازنامه ای) در ترازنامه استفاده می شوند باید حساب های موقت (سود و زیانی) به حساب سود و زیان سال جاری بسته شوند.

برای تهیه ترازنامه باید تمام اصول حسابداری (فرضیات بنیادی، اصول پذیرفته شده و اصول و قیود محدود کننده) مد نظر قرار گیرد. طبق اصل بهای تمام شده تاریخی، قیمت دارائی ها و بدهی ها و حقوق صاحبان موسسه، مندرج در تراز نامه، باید قیمت های تاریخی (اصل بهای تمام شده تاریخی) باشد یعنی طبق سندی که رد و بدل شده ثبت شده باشد و قیمت های روز یا جاری در تراز نامه رسمی، موثر نیست از طرفی برای رعایت اصل افشاء، بهتر است در یادداشت های ضمیمه ای قیمت های جاری و سود و زیان و تراز نامه تعدیل شده آن، طبق قیمت های روز بر اساس افزایش سطح قیمت ها، ذکر شود ولی چون بر اساس اصل واقعیت، محقق نشده اند لذا نمی تواند ملاک پرداخت سود یا مالیات قرار گیرد و تراز نامه و سود و زیان تعدیل شده پیوست صورت های مالی، فقط جنبه اطلاعاتی و برای برنامه ریزی های مالی آتی، استفاده خواهد شد. اصل واقعیت به این علت محقق نشده که معامله یا داد و ستد و فعل مالی برای ارقام تعدیل شده، به وقوع نپیوسته است.

البته اگر باید حقایق و واقعیت ها افشاء شوند قیمت برخی اقلام تراز نامه که سال ها قبل خریداری شده اند در حال حاضر به بیشتر از قیمت نشان داده شده در تراز نامه ای خواهد بود که طبق اصل بهای تمام شده تاریخی تهیه شده است و این دو اصل با هم تناقض دارند و این از نقاط ضعف تراز نامه های تهیه شده بر اساس اصل بهای تمام شده تاریخی است. لذا برای جبران آن در یادداشت های پیوست تراز نامه و یا زیر نویس تراز نامه، اثرات تورم نشان داده شود به مثال زیر توجه شود.

شرکت سهامی رودسر  
تراز نامه  
در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹

دارائی های جاری:	بدهی های جاری:
بانک	حسابهای پرداختی
۳/۰۰۰/۰۰۰	۲/۰۰۰/۰۰۰
حسابهای دریافتی	جمع
۸/۰۰۰/۰۰۰	۲/۰۰۰/۰۰۰
ذ.م.م.	
(۴۰۰/۰۰۰)	
خالص بدهکاران	حقوق صاحبان سهام:
۷/۶۰۰/۰۰۰	سرمایه
جمع دارائی های جاری	۸/۶۰۰/۰۰۰
۱۰/۶۰۰/۰۰۰	سود تقسیم نشده
دارائی های ثابت:	۱۰/۰۰۰/۰۰۰
وسائط نقلیه	
۲۰/۰۰۰/۰۰۰	
استهلاک انباشته (۱۰/۰۰۰/۰۰۰)	جمع
	۱۸/۶۰۰/۰۰۰
جمع	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام
۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۶۰۰/۰۰۰
جمع دارائی ها	
۲۰/۶۰۰/۰۰۰	

حال فرض کنید وسائط نقلیه در اول سال ۱۳۸۵ خریداری شده و افزایش عمومی قیمت های سالانه به طور متوسط ۲۰٪ است پس قیمت تعدیل شده آن در آخر سال ۸۵ برابر است با:

$$۲۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۲۰\% = ۲۴/۴۰۰/۰۰۰ = \text{قیمت روز وسائط نقلیه}$$

ضمناً هزینه استهلاک آن بر مبنای ۱۰٪ قیمت تمام شده عبارتست از:

$$۲۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲/۰۰۰/۰۰۰ = \text{هزینه استهلاک به قیمت بهای تمام شده}$$

$$۲۴/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۲/۴۰۰/۰۰۰ = \text{هزینه استهلاک سال به بهای جدید}$$

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۴۰۰/۰۰۰ = ۱۰/۴۰۰/۰۰۰ = \text{استهلاک انباشته} \rightarrow \text{اگر استهلاک انباشته قبلی}$$

$$۴/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۴۰۰/۰۰۰ = \text{مقداری که به هزینه ها اضافه می شود}$$

$$۲۴/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۰/۴۰۰/۰۰۰ = ۱۳/۶۰۰/۰۰۰ = \text{قیمت دفتری وسائط نقلیه به قیمت جدید}$$

$$۸/۶۰۰/۰۰۰ + ۹/۶۰۰/۰۰۰ = ۱۸/۲۰۰/۰۰۰ = \text{حقوق سهامداران}$$

$$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۴۰۰/۰۰۰ = ۹/۶۰۰/۰۰۰ = \text{سود تقسیم نشده}$$

مبلغ اضافی وسائط نقلیه نسبت به بهای تمام شده تاریخی به عنوان یک سرمایه پنهان (سرقفلی پنهان به سوء تحقق نیافته) جزء حقوق سهامداران قابل درج در پیوست ترازنامه است یعنی به شکل زیر عمل می شود.

پیوست ۱:

شرکت سهامی رودسر

تراز نامه تعدیل شده (بر اساس افزایش نرخ سطح قیمت ها)

در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹

دارائی های جاری:		بدهی های جاری:	
جاری بانک	۳/۰۰۰/۰۰۰	حسابهای پرداختی	۲/۰۰۰/۰۰۰
حسابهای دریافتی	۸/۰۰۰/۰۰۰		۲/۰۰۰/۰۰۰
ذ.م.م.	(۴۰۰/۰۰۰)		
	۷/۶۰۰/۰۰۰		
جمع دارائی های جاری	۱۰/۶۰۰/۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:	
		سرمایه	۸/۶۰۰/۰۰۰
دارائی های غیر جاری:		سرقفلی پنهان	۴/۰۰۰/۰۰۰
وسائط نقلیه	۲۴/۰۰۰/۰۰۰	سود تقسیم نشده	۹/۶۰۰/۰۰۰
ذخیره استهلاک	۱۰/۴۰۰/۰۰۰	جمع حقوق سهامداران	۲۲/۲۰۰/۰۰۰
		جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام	۲۴/۲۰۰/۰۰۰
جمع دارائی ها	۲۴/۲۰۰/۰۰۰		

### انواع حساب ها (از دیدگاه تراز آزمایش)

همان طور که قبلا گفته شد دو نوع حساب ترازنامه ای و سود و زیانی داریم که برای مباحث بعدی ، لازم است یادآوری گردد:

#### ۱) حساب های دائمی (حساب های ترازنامه ای)

حساب ها یی که در پایان دوره مالی بسته می شود ولی مانده این حساب ها ، به سال بعد منتقل می گردد . مانند دارائی ها ، بدهی ها ، سرمایه . حساب های دائمی در پایان دوره مالی یا حساب تراز اختتامیه بسته و در ابتدای دوره مالی بعد با سند معکوس ، با حساب تراز اختتامیه باز می گردد . پس از بستن حساب های موقت فقط حساب های دائمی مانده خواهند داشت . برای آزمایش تساوی جمع مانده های بدهکار و بستانکار ، فهرستی از مانده حساب های دائمی تحت عنوان تراز آزمایشی اختتامی تهیه می شود که فهرست مانده حساب های دائمی پس از بستن حساب های موقت می باشد.

#### ۲) حساب های موقت (حساب های سود و زیانی)

حساب ها یی که در پایان دوره مالی به حساب خلاصه سود و زیان بسته می شوند و مانده این حساب ها صفر می گردند و تفاوت آنها سود یا زیان دوره می باشد. حساب های موقت مانند درآمد، هزینه ها، فروش، خرید، تخفیفات و... با حساب خلاصه سود و زیان (عملکرد) بسته می شوند اگر حساب خلاصه سود و زیان دارای مانده بستانکار باشد یعنی درآمدهای موسسه بیشتر از هزینه های آن بوده و موسسه در آن دوره دارای سود ویژه می باشد. بر عکس اگر حساب خلاصه سود و زیان دارای مانده بدهکار باشد نشان دهنده این است که موسسه در آن دوره دارای زیان است . حساب

خلاصه سود و زیان با حساب سرمایه بسته می شود (حساب سود و زیان برای شرکت های سهامی که سرمایه ثبت شده است به حساب سود انباشته منتقل می شود). در ادامه به تشریح انواع هزینه ها و درآمدها می پردازیم. توجه شود حساب هایی مانند برداشت و جاری شرکاء به سود و زیان مرتبط نیستند و حساب دائمی هستند گرچه بهتر است در پایان دوره مالی به حساب سرمایه بسته شوند.

### اصلاح و تعدیل حساب ها

جهت تعیین سود و زیان یک دوره، برخی حساب ها نیاز به تعدیلات دارند تا هزینه یا درآمد واقعی مربوط به آن دوره مشخص باشد و مثلاً وقتی برای تبلیغات یا اجاره فروشگاه، مبلغی را یکجا پرداخت نموده باشیم، باید سهم هزینه مربوط به آن دوره محاسبه و در حساب ها ثبت شود و مابقی به دوره بعدی منتقل گردد. یکی از حساب هایی که در پایان دوره مالی باید اصلاح شود حساب پیش پرداخت است آن مقدار از قرارداد یا پیش پرداخت که منقضی و باطل شده یا آن مقدار از ملزومات که مصرف شده باید در پایان دوره مالی به حساب هزینه مربوط منظور شود. به عنوان مثال آن میزان از قرارداد اجاره یا بیمه نامه منقضی شده باید از پیش پرداخت کسر و به حساب هزینه منظور شود.

**مثال)** اگر مبلغ ۱۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال یکجا بابت اجاره یکساله از ۱/۰۱/۸۲ الی ۳۰/۸/۸۳ پرداخت کرده باشیم در پایان سال مالی ۸۲، باید هزینه اجاره مربوط به سال ۸۲ محاسبه و در حساب ها منظور شود تا طبق اصل تطابق، هزینه های هر دوره از درآمد همان دوره کسر شود لذا داریم:

$$\text{اجاره هر ماه} = \frac{12/000/000}{12} = 1/000/000$$

$$82/12/29 \text{ الی } 82/9/1 \rightarrow 4 \text{ ماه} \rightarrow 82 \text{ سال} \text{ به } 4 \times 1/000/000 = 4/000/000$$

	پیش پرداخت اجاره	۸۲/۹/۱
	بانک/صندوق	۱۲/۰۰۰/۰۰۰
	پیش پرداخت اجاره یک ساله	

---

	هزینه اجاره	۸۲/۱۲/۲۹
	پیش پرداخت اجاره	۴/۰۰۰/۰۰۰
	ثبت اصلاحی محاسبه هزینه اجاره سال ۸۲	

**مثال)** در ۱۶ اردیبهشت ۱۳۷۵ آقای حمیدی موسسه تزئیناتی حمیدی را تأسیس کرد که در طی ماه رویدادهای زیر انجام شده است:

۷۵/۲/۱۶ آقای حمیدی مبلغ ۳۱۰/۰۰۰ ریال بابت سرمایه گذاری اولیه به طور نقد اختصاص داد.

۷۵/۲/۱۷ خرید یک عدد ماشین حساب به مبلغ ۷۵۰۰ ریال به طور نقد.

۷۵/۲/۱۹ خرید اثاثه اداری به مبلغ ۴۶/۰۰۰ ریال به طور نسیه ، خرید یک دستگاه موتور سیکلت به مبلغ ۴۸۰/۰۰۰ ریال که مبلغ ۸۰/۰۰۰ ریال آن را نقداً و مابقی را دو ماه دیگر پرداخت می کند خرید یک ساختمان به مبلغ ۵۰/۰۰۰ ریال به طور نقد .  
۷۵/۲/۲۲ واریز ۲۰/۰۰۰ ریال به حساب بانکی جهت افتتاح حساب برای موسسه.

صفحه ۱۱۱

دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۷۵/۲/۱۶	صندوق	۳۱۰۰۰۰	
	سرمایه		۳۱۰۰۰۰
	بابت سرمایه گذاری نقدی آقای حمیدی		
۷۵/۲/۱۷	اثاثه اداری	۷۵۰۰	
	صندوق		۷۵۰۰
	بابت خرید ماشین حساب به طور نقد		
۷۵/۲/۱۹	اثاثه اداری	۴۶۰۰۰	
	وسائط نقلیه		۴۸۰۰۰۰
	ساختمان		۵۰۰۰۰
	صندوق		۱۳۰۰۰۰
	بستانکاران		۴۴۶۰۰۰
	خرید اثاثه و موتور سیکلت و ساختمان به طور نقد و نسیه		
۷۵/۲/۲۲	بانک	۲۰۰۰۰	
	صندوق		۲۰۰۰۰
	بابت واریز وجه جهت افتتاح حساب بانکی		

دفتر کل

صفحه ۱۵

حساب صندوق

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	مانده	تشخیص
۲ ۱۶	سرمایه گذاری نقدی حمیدی	۱	۳۱۰/۰۰۰		۳۱۰/۰۰۰	بد
۲ ۱۷	خرید ماشین حساب	۱		۷۵۰۰	۳۰۲/۵۰۰	بد
۲ ۱۹	خرید وسائط نقلیه	۱		۸۰/۰۰۰	۲۲۲/۵۰۰	بد
۲ ۱۹	خرید ساختمان	۱		۵۰/۰۰۰	۱۷۲/۵۰۰	بد
۲ ۲۲	واریز به حساب بانکی	۱		۲۰/۰۰۰	۱۵۲/۵۰۰	بد

ثبت در دفتر کل هر  
صفحه دفتر به شکل T:

اثاثه	سرمایه	بستانکاران																	
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">۷۵۰۰</td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">۴۶/۰۰۰</td></tr> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">۵۳/۵۰۰</td></tr> </table>		۷۵۰۰		۴۶/۰۰۰	۵۳/۵۰۰		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">۳۱۰/۰۰۰</td></tr> </table>		۳۱۰/۰۰۰	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">۴۶/۰۰۰</td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">۴۰۰/۰۰۰</td></tr> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">۴۴۶/۰۰۰</td></tr> </table>		۴۶/۰۰۰		۴۰۰/۰۰۰	۴۴۶/۰۰۰				
	۷۵۰۰																		
	۴۶/۰۰۰																		
۵۳/۵۰۰																			
	۳۱۰/۰۰۰																		
	۴۶/۰۰۰																		
	۴۰۰/۰۰۰																		
۴۴۶/۰۰۰																			
صندوق	بانک	وسائط نقلیه	ساختمان																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">۷۵۰۰</td><td style="width: 50%; text-align: right;">۳۱۰/۰۰۰</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">۸۰/۰۰۰</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">۵۰/۰۰۰</td><td></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">۲۰/۰۰۰</td><td></td></tr> <tr><td colspan="2" style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">۱۵۲/۵۰۰</td></tr> </table>	۷۵۰۰	۳۱۰/۰۰۰	۸۰/۰۰۰		۵۰/۰۰۰		۲۰/۰۰۰		۱۵۲/۵۰۰		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">۲۰/۰۰۰</td></tr> </table>		۲۰/۰۰۰	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">۴۸۰/۰۰۰</td></tr> </table>		۴۸۰/۰۰۰	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">۵۰/۰۰۰</td></tr> </table>		۵۰/۰۰۰
۷۵۰۰	۳۱۰/۰۰۰																		
۸۰/۰۰۰																			
۵۰/۰۰۰																			
۲۰/۰۰۰																			
۱۵۲/۵۰۰																			
	۲۰/۰۰۰																		
	۴۸۰/۰۰۰																		
	۵۰/۰۰۰																		

### تعیین میزان مصرف ملزومات طی دوره :

ملزومات پایان دوره (با شمارش و انبار گردانی) - ملزومات خریداری شده + ملزومات اول دوره = ملزومات مصرف شده

ملزومات ××

صندوق /بانک ××

موقع خرید ملزومات

هزینه ملزومات ××

ملزومات ××

ثبت تعدیل موجودی ملزومات

مثال) موجودی ملزومات ابتدای دوره ۱۰/۰۰۰ ریال، خرید طی دوره ۵۰/۰۰۰ ریال و موجودی پایان دوره ملزومات ۲۰/۰۰۰ ریال است داریم:

$$\text{مصرف ملزومات طی دوره} = ۱۰/۰۰۰ + ۵۰/۰۰۰ - ۲۰/۰۰۰ = ۴۰/۰۰۰$$

هزینه ملزومات ۴۰/۰۰۰	}
موجودی ملزومات ۴۰/۰۰۰	
تعدیل موجودی ملزومات	

- مسأله** (تراز آزمایشی اصلاح نشده موسسه آموزشی پویا در تاریخ ۳۰ آبان به شرح زیر است موسسه پویا در آذرماه ۷۵ تأسیس گردید و پایان سال مالی موسسه ۳۰ آبان می باشد. ضمناً اطلاعات زیر نیز در دست است:
- ۱) پیش پرداخت تبلیغات مربوط به پخش ۴ آگهی تلویزیونی بود که تا قبل از پایان سال مالی ، یکی از چهار آگهی پخش شد هزینه آگهی ۷۵۰/۰۰۰ ریال بود.
  - ۲) در فروردین ماه ۷۶ بیمه نامه یکساله برای ساختمان موسسه خریداری گردید.
  - ۳) در اوایل اسفند ۷۵ دو دستگاه رایانه و چاپگر برای یکسال اجاره شد حق اجاره ماهیانه این دستگاه ها ۷۰۰/۰۰۰ ریال بوده است .
  - ۴) در پایان سال مالی موجودی ملزومات ۱۷۵/۰۰۰ ریال بود.
  - ۵) در مهر ماه ۷۶ مبلغ ۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال از شرکت کنندگان در کلاس های آموزشی به عنوان پیش دریافت اخذ گردید. که باید در پایان آبان ماه ۲/۳۰۰/۰۰۰ ریال از این مبلغ به حساب درآمد آموزشی منظور گردد. (خدمات ارائه شده است.)
  - ۶) سه نفر از شرکت کنندگان در دوره های کوتاه مدت تابستانی تا پایان دوره آموزشی ، شهریه خود را پرداخت نکرده اند که از این بابت ثبتي در دفتر به عمل نیامده است . بدهی این افراد ۳۶۰/۰۰۰ ریال است.
  - ۷) یکی از کارکنان موسسه بابت حقوق آنان خود، ۴۱۰/۰۰۰ ریال از موسسه طلبکار است که در حساب هزینه حقوق کارکنان ثبت نشده است .
- مطلوبست انجام ثبت های اصلاحی در دفتر روزنامه و کل ، تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده به تاریخ ۳۰ آبان ، تهیه و تنظیم صورت های مالی و تراز نامه پایان سال مالی.
- پاسخ:**

## موسسه پویا

## تراز آزمایشی

## دوره منتهی به ۳۰/۸/۷۵

نام حساب	بد	بس
صندوق	۴/۲۰۰/۰۰۰	
حساب دریافتی	۵۹۰/۰۰۰	
پیش پرداخت تبلیغات	۲/۵۰۰/۰۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۴۲۰/۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره	۸/۴۰۰/۰۰۰	
ملزومات آموزشی	۹۶۰/۰۰۰	
اثاثه	۳۱/۰۰۰/۰۰۰	
ساختمان	۵۵/۰۰۰/۰۰۰	
زمین	۱۰/۹۰۰۰/۰۰۰	
حساب های پرداختی		۲/۵۹۰/۰۰۰
پیش دریافت درآمد		۳/۵۰۰/۰۰۰



۲۴/۰۰۰/۰۰۰		وام پرداختی
۴۵/۰۰۰/۰۰۰		سرمایه
۱۱۵/۰۰۰/۰۰۰		درآمد
	۵/۳۰۰/۰۰۰	برداشت
	۸/۴۰۰/۰۰۰	هزینه حقوق کارکنان
	۵۶/۰۰۰/۰۰۰	هزینه حق التدریس
	۶/۴۲۰/۰۰۰	هزینه آب و برق
	-	هزینه تبلیغات
۱۹/۰۹۰/۰۰۰	۱۹/۰۹۰/۰۰۰	جمع

ثبت ۱) هزینه آگهی ۷۵۰/۰۰۰

پیش پرداخت آگهی ۷۵۰/۰۰۰

$$۸ * \frac{۴۲۰/۰۰۰}{۱۲} = ۲۸۰/۰۰۰$$

۲) هزینه بیمه ۲۸۰/۰۰۰  
پیش پرداخت بیمه ۲۸۰/۰۰۰  
انقضای ۸ ماه از بیمه نامه

$$۹ \times ۷۰۰/۰۰۰ = ۶/۳۰۰/۰۰۰$$

۳) هزینه اجاره رایانه ۶/۳۰۰/۰۰۰  
پیش پرداخت اجاره رایانه ۶/۳۰۰/۰۰۰  
انقضای ۹ ماه اجاره رایانه

۴) هزینه ملزومات ۷۸۵/۰۰۰  
ملزومات ۷۸۵/۰۰۰  
مصرف ملزومات

۵) پیش دریافت درآمد ↓ ۲/۳۰۰/۰۰۰  
درآمد ↑ ۲/۳۰۰/۰۰۰  
قبلاً در صندوق و پیش دریافت ثبت شده بود  
وقتی خدمات ارائه می دهیم به درآمد تبدیل می شود.

(۶) بدهکاران ↑ ۳۶۰/۰۰۰

درآمد ↑ ۳۶۰/۰۰۰

ارائه خدمات به طور نسبه

(۷) هزینه حقوق کارمندان ۴۱۰/۰۰۰

حسابهای پرداختی ۴۱۰/۰۰۰

پرداخت شدن حقوق کارمندان (هزینه محقق)

### ثبت در دفتر کل

صندوق		ملزومات		حسابهای دریافتی		پیش پرداخت تبلیغات		پیش پرداخت بیمه	
	۴/۲۰۰/۰۰۰	۷۸۵/۰۰۰	۹۶۰/۰۰۰	۵۹۰/۰۰۰		۲/۵۰۰/۰۰۰		۴۲۰/۰۰۰	
				۳۶۰/۰۰۰		۷۵/۰۰۰		۲۸۰/۰۰۰	
			۱۷۵/۰۰۰	۹۵۰/۰۰۰		۲/۴۲۵/۰۰۰		۱۴۰/۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره		اثاثه		ساختمان		زمین		حسابهای پرداختی	
۶/۳۰۰/۰۰۰	۸/۴۰۰/۰۰۰		۳۱/۰۰۰/۰۰۰	۵۵/۰۰۰/۰۰۰		۱۰/۹۰۰/۰۰۰		۲/۵۹۰/۰۰۰	
								۴۱۰/۰۰۰	
	۲/۱۰۰/۰۰۰							۳/۰۰۰/۰۰۰	
پیش دریافت درآمد		وام پرداختی		سرمایه		درآمد		برداشت	
۳/۵۰۰/۰۰۰	۲/۳۰۰/۰۰۰	۲۴/۰۰۰/۰۰۰		۴۵/۰۰۰/۰۰۰		۱۱۵/۰۰۰/۰۰۰		۵/۳۰۰/۰۰۰	
						۲/۳۰۰/۰۰۰			۶/۳۰۰/۰۰۰
						۳۶۰/۰۰۰			
۱/۲۰۰/۰۰۰						۱۱۷/۶۶۰/۰۰۰			
هزینه تبلیغات		هزینه ملزومات		هزینه حقوق معلمین		هزینه حقوق معلمین		هزینه آب و برق	
	۷۵/۰۰۰/۰۰۰		۷۸۵/۰۰۰	۸/۴۰۰/۰۰۰		۵۶/۰۰۰/۰۰۰		۶/۴۳۰/۰۰۰	
				۴۱۰/۰۰۰					۲۸۰/۰۰۰
				۸/۸۱۰/۰۰۰					

موسسه پویا  
صورت حساب سرمایه  
منتهی به آبان ماه ۷۶

۴۵/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه اول دوره
	اضافه می شود:
۰	سرمایه گذاری مجدد
۳۸/۹۹۰/۰۰۰	سود ویژه
	کسر می شود:
(۵/۳۰۰/۰۰۰)	برداشت
۷۸/۶۹۰/۰۰۰	سرمایه پایان دوره

موسسه پویا  
صورت حساب سود و زیان  
آبان ماه ۷۶

۱۱۷/۶۶۰/۰۰۰	درآمدها:
	هزینه ها:
۸/۸۱۰/۰۰۰	هزینه حقوق
۵۶/۰۰۰/۰۰۰	هزینه معلمین
۶/۴۲۰/۰۰۰	هزینه آب و برق
۷۵/۰۰۰	هزینه آگهی
۲۸۰/۰۰۰	هزینه بیمه
۷۸۵/۰۰۰	هزینه ملزومات
۶/۳۰۰/۰۰۰	هزینه اجاره
(۷۸/۶۷۰/۰۰۰)	
۳۸/۹۹۰/۰۰۰	سود خالص

## موسسه پویا

## تراز نامه

## آبان ماه ۷۶

دارائی ها	بدهی ها		
صندوق	بستانکاران	۴/۲۰۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰
ملزومات	پیش دریافت درآمد	۱۷۵/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰
بدهکاران	وام پرداختی	۹۵۰/۰۰۰	۲۴/۰۰۰/۰۰۰
پ پ آگهی	جمع بدهی ها	۲/۴۲۵/۰۰۰	۲۸/۲۰۰/۰۰۰
پ پ اجاره	حقوق صاحبان سهام	۲/۱۰۰/۰۰۰	
پ پ بیمه	سرمایه	۱۴۰/۰۰۰	
اثاثه		۳۱/۰۰۰/۰۰۰	۷۸/۶۹۰/۰۰۰
ساختمان		۵۵/۰۰۰/۰۰۰	
زمین		۱۰/۹۰۰/۰۰۰	
		۱۰۶/۸۹۰/۰۰۰	۱۰۶/۸۹۰/۰۰۰

مثال) موسسه دماوند تراز آزمایشی اصلاح نشده به تاریخ ۷۸/۶/۳۱ به شکل زیر دارد اطلاعات جهت اصلاح حساب ها به صورت زیر است:

الف) موجودی ملزومات در پایان شهریور ۲۴۰/۰۰۰ ریال ارزیابی شد.

ب) در پایان شهریور، بیمه منقضی نشده ۸۵۰/۰۰۰ ریال می باشد.

پ) معادل  $\frac{۲}{۳}$  پیش درآمد تبدیل به درآمد شده است (یعنی خدمات انجام شده است)

ت) معادل ۳/۶۰۰/۰۰۰ ریال هزینه حقوق تحقق یافته ولی پرداخت نشده است.

مطلوبست انجام ثبت های اصلاحی در دفتر روزنامه و کل تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده، تهیه صورت حساب سود و زیان جهت شش ماهه اول سال، تهیه و تنظیم تراز نامه به تاریخ ۷۸/۶/۳۱.

## موسسه نمونه

## تراز آزمایشی (قبل از تعدیلات)

## دوره منتهی به ۷۸/۶/۳۱

تعدیل لازم	بس	بد	حساب
		۷۰۰/۰۰۰	صندوق
موجودی ۲۴۰/۰۰۰		۴۰۰/۰۰۰	ملزومات
مانده ۸۵۰/۰۰۰		۲/۰۰۰/۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
		۱۲/۰۰۰/۰۰۰	اثاثه
	۳/۰۰۰/۰۰۰		حساب های پرداختی

پیش دریافت درآمد			۲/۳ به درآمد تبدیل شده
سرمایه		۱/۸۰۰/۰۰۰	
درآمد		۳/۴۰۰/۰۰۰	
هزینه اجاره		۹/۰۰۰/۰۰۰	
هزینه آگهی	۶۰۰/۰۰۰		
هزینه آب و برق	۲۳۰/۰۰۰		
هزینه متفرقه	۸۰۰/۰۰۰		۳/۶۰۰/۰۰۰ ریال هزینه
	۴۷۰/۰۰۰		حقوق محقق شده
		۱۷/۲۰۰/۰۰۰	
		۱۷/۲۰۰/۰۰۰	

الف) هزینه ملزومات ↑ ۱۶۰/۰۰۰

ملزومات ↓ ۱۶۰/۰۰۰

$$۴۰۰/۰۰۰ - ۲۴۰/۰۰۰ = ۱۶۰/۰۰۰$$

مصرف شده = موجودی پایان دوره - میزان موجودی اول دوره

ب) هزینه بیمه ۱/۱۵۰/۰۰۰

پیش پرداخت بیمه ۱/۱۵۰/۰۰۰

$$۲/۰۰۰/۰۰۰ - ۸۵۰/۰۰۰ = ۱/۱۵۰/۰۰۰$$

پ) پیش درآمد ↓ ۱/۲۰۰/۰۰۰

درآمد ↑ ۱/۲۰۰/۰۰۰

$$۱/۸۰۰/۰۰۰ \times \frac{۲}{۳} = ۱/۲۰۰/۰۰۰$$

ت) هزینه حقوق ↑ ۳/۶۰۰/۰۰۰

حقوق پرداختی ↑ ۳/۶۰۰/۰۰۰

هزینه حقوق	۳/۶۰۰/۰۰۰	پیش پرداخت بیمه	۱/۱۵۰/۰۰۰	۲/۰۰۰/۰۰۰	هزینه بیمه	۱/۱۵۰/۰۰۰			
				۸۵۰/۰۰۰					
هزینه ملزومات	۱۶۰/۰۰۰	درآمد	۹/۰۰۰/۰۰۰		حقوق پرداختی	۳/۶۰۰/۰۰۰	ملزومات	۱۶۰/۰۰۰	پیش دریافت درآمد
			۱/۲۰۰/۰۰۰						۱/۲۰۰/۰۰۰
			۱۰/۲۰۰/۰۰۰						۱/۸۰۰/۰۰۰
									۶۰۰/۰۰۰

صندوق		ملزومات		پیش پرداخت بیمه		اثاثه		بستانکاران		پیش دریافت درآمد		سرمایه		هزینه اجاره		درآمد	
	۷۰۰/۰۰۰	۱۶۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰	۱/۱۵۰/۰۰۰	۲/۰۰۰/۰۰۰	۱۲/۰۰۰/۰۰۰	۳/۶۰۰/۰۰۰			۱/۸۰۰/۰۰۰	۱/۴۰۰/۰۰۰			۶۰۰/۰۰۰	۹/۰۰۰/۰۰۰		
			۲۴۰/۰۰۰		۸۵۰/۰۰۰						۱/۲۰۰/۰۰۰				۱/۲۰۰/۰۰۰		
										۶۰۰/۰۰۰						۱۰/۲۰۰/۰۰۰	

## موسسه دماوند

## صورت حساب سود و زیان

## دوره منتهی به شش ماهه اول ۷۸

۱۲/۰۰۰/۰۰۰	درآمد موسسه
	کسر می شود: هزینه ها :
۶۰۰/۰۰۰	هزینه اجاره
۳/۶۰۰/۰۰۰	هزینه حقوق
۱/۱۵۰/۰۰۰	هزینه بیمه
۲۳۰/۰۰۰	هزینه آگهی
۴۷۰/۰۰۰	هزینه متفرقه
۱/۶۰۰/۰۰۰	هزینه ملزومات
۸۰۰/۰۰۰	هزینه آب و برق
(۷/۰۱۰/۰۰۰)	
۳/۱۹۰/۰۰۰	سود ویژه

موسسه دماوند  
تراز آزمایشی اصلاح شده  
دوره منتهی به ۷۸/۶/۳۱

بیس	بد	نام موسسه
	۷۰۰/۰۰۰	صندوق
	۲۴۰/۰۰۰	ملزومات
	۸۵۰/۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۱۲/۰۰۰/۰۰۰	اثاثه
۳۰۰/۰۰۰		حساب های پرداختی
۶۰۰/۰۰۰		پیش دریافت درآمد
۳/۶۰۰/۰۰۰		سرمایه
۱۰/۲۰۰/۰۰۰		درآمد
۳/۶۰۰/۰۰۰		حقوق پرداختی
	۶۰۰/۰۰۰	هزینه اجاره
	۲۳۰/۰۰۰	هزینه آگهی
	۸۰۰/۰۰۰	هزینه آب و برق
	۴۷۰/۰۰۰	هزینه متفرقه
	۱/۱۵۰/۰۰۰	هزینه بیمه
	۱۶۰/۰۰۰	هزینه ملزومات
	۳/۶۰۰/۰۰۰	هزینه حقوق
۲۰/۸۰۰/۰۰۰	۲۰/۸۰۰/۰۰۰	

موسسه دماوند  
صورت حساب سرمایه  
دوره منتهی به ۷۸/۶/۳۱

۳/۴۰۰/۰۰۰	سرمایه ابتدای دوره
	اضافه می شود:
۰	سرمایه گذاری مجدد
۳/۱۹۰/۰۰۰	سود ویژه
	کسر می شود:
۰	برداشت
۶/۵۱۹/۰۰۰	سرمایه پایان دوره

## موسسه دماوند

## تراز نامه

در تاریخ ۷۸/۶/۳۱

دارائی جاری:		بدهی ها:	
۷۰۰/۰۰۰	صندوق	۳/۰۰۰/۰۰۰	بستانکاران
۲۴۰/۰۰۰	ملزومات	۶/۰۰۰/۰۰۰	پیش دریافت درآمد
۸۵۰/۰۰۰	پیش پرداخت	۳/۶۰۰/۰۰۰	حقوق پرداختی
دارائی ثابت:		سرمایه:	
۱۲/۰۰۰/۰۰۰	اثاثه	۶/۵۱۹/۰۰۰	سرمایه
۱۳/۷۹۰/۰۰۰		۱۳/۷۹۰/۰۰۰	

مثال) اگر تراز آزمایشی اصلاح شده مثال قبل را در نظر بگیریم برای بستن حساب ها چنین عمل می شود:

درآمد ۱۰/۲۰۰/۰۰۰

خلاصه سود و زیان ۱۰/۲۰۰/۰۰۰

بستن حساب درآمد

خلاصه سود و زیان ۷/۰۱۰/۰۰۰

هزینه ها ۷/۰۱۰/۰۰۰

بستن حساب هزینه ها

خلاصه سود و زیان ۳/۱۹۰/۰۰۰

سود و زیان انباشته ۳/۱۹۰/۰۰۰

بستن حساب خلاصه سود و زیان

تراز اختتامیه ۱۳/۷۹۰/۰۰۰

۷۰۰/۰۰۰ صندوق

۲۴۰/۰۰۰ ملزومات

۸۵۰/۰۰۰ پیش پرداخت بیمه

۱۲/۰۰۰/۰۰۰ اثاثه

بستن حساب های دارائی

۳/۰۰۰/۰۰۰ بستانکاران

۳/۶۰۰/۰۰۰ حقوق پرداختی

۶۰۰/۰۰۰ پیش دریافت درآمد

۶/۳۹۰/۰۰۰ سرمایه (پایان دوره)

۱۳/۷۹۰/۰۰۰ تراز اختتامیه

بستن حساب های بدهی و سرمایه



جهت آشنایی بیشتر باحساب ها یک ترازنامه نمونه وکلی که شامل همه حساب ها باشد ارائه می شود:

### شرکت سهامی عام آلفا

#### تراز نامه

در تاریخ ۱۳۹۷/۱۲/۰۱

ارقام به ریال

دارائی های جاری :		بدهی های جاری:	
سندوق / بانک	۷۰۰/۰۰۰	اضافه برداشت بانک	۱۰۰/۰۰۰
سرمایه گذاری کوتاه مدت	۵/۰۰۰	حسابهای پرداختی (بستانکاران)	۲۰۰/۰۰۰
ذخیره حاصله از تکمیل ارزش سرمایه گذاری	۱/۰۰۰	اسناد پرداختی جاری و حصه جاری اسناد	۲۲۰/۰۰۰
موجود کالا	۴/۰۰۰	پیش دریافت فروش	۱۷۴/۰۰۰
بدهکاران	۸۶۰/۰۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد	۱۴۳/۰۰۰
ذ.م.د	۴۳/۰۰۰	سود سهام پرداختی	۳۰۰/۰۰۰
خالص حسابهای دریافتی	۸۱۷/۰۰۰	جمع بدهی های جاری	۱/۱۳۷/۰۰۰
اسناد دریافتی	۹۰۰/۰۰۰	بدهی بلند مدت:	
پیش پرداخت ها	۱۰۰/۰۰۰	اوراق قرضه ۱۰٪ پنج ساله	۲/۰۰۰/۰۰۰
جمع دارائی های جاری	۲/۷۱۷/۰۰۰	کسر اوراق قرضه	(۵۰/۰۰۰)
دارائی های بلند مدت:		خالص اوراق قرضه	۱/۹۵۰/۰۰۰
(۱) دارائی های مشهود:		اسناد پرداختی بلند مدت	۳۵۰/۰۰۰
زمین	۴۰۰/۰۰۰	ذخیره باز خرید کارکنان	۵۰/۰۰۰
ساختمان و تأسیسات	۹۰۰/۰۰۰	جمع بدهی های بلند مدت	۲/۳۵۰/۰۰۰
استهلاک انباشته	(۹۰/۰۰۰)	جمع بدهی ها	۳/۲۸۷/۰۰
خالص ساختمان و تأسیسات	۸۱۰/۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:	
ماشین آلات	۲/۰۰۰/۰۰۰	سهام سرمایه ممتاز	۲/۰۰۰/۰۰۰
استهلاک انباشته	(۱/۲۰۰/۰۰۰)	(۲۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی)	
خالص ماشین آلان	۸۰۰/۰۰۰	تعهد سهامداران	(۶۰۰/۰۰۰)
اثاثه و تجهیزات	۱/۰۰۰/۰۰۰	سهام ممتاز پرداخت شده	۱/۴۰۰/۰۰۰
استهلاک انباشته	۴۰۰/۰۰۰	سهام سرمایه عادی تمام پرداخت شده	۲/۰۰۰/۰۰۰
خالص اثاثه	۶۰۰/۰۰۰	اندوخته قانونی	۱۰۰/۰۰۰
(۲) دارائی های غیر جاری نامشهود:		اندوخته عمومی	۲۰۰/۰۰۰
حق سرقفلی	۱/۰۰۰/۰۰۰	اندوخته توسعه ساختمان	۴۵۰/۰۰۰
حق الامتیازات	۶۰۰/۰۰۰	حرف سهام	۱۵۰/۰۰۰
استهلاک انباشته	۱۵۰/۰۰۰	سود انباشته (تقسیم نشده)	۱۹۰/۰۰۰
خالص حق الامتیازات	۴۵۰/۰۰۰	هزینه کاهش قیمت سرمایه گذاری	(۲۰/۰۰۰)
(۳) سرمایه گذاری بلند مدت در شرکت بنا	۳۸۰/۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام	۴/۴۷۰/۰۰۰
سپرده بلند مدت نزد بانک ها	۳۵۰/۰۰۰		
(۴) سایر دارائی ها			
زمین متروک برای توسعه بعدی	۲۰۰/۰۰۰		
(۵) مخارج انتقالی به دوره آتی:			
هزینه تأسیس و قبل از بهره برداری	۲۵۰/۰۰		
جمع دارائی های بلند مدت			
جمع کل دارائی ها	۷/۹۵۷/۰۰۰	جمع بدهی و حقوق سهامداران	۷/۹۵۷/۰۰۰

می توان تراز نامه را به جای شکل T به شکل پشت سرهم نیز نوشت.

شرکت سهامی عام پندار  
تراز نامه (به شکل پشت سرهم)  
در تاریخ 1397/12/21 X

دارایی جاری:

۷۰۰/۰۰۰	صندوق /بانک
۵۰/۰۰۰	سرمایه گذاری کوتاه مدت
↓	↓
۲/۷۱۷/۰۰۰	<b>جمع دارایی های جاری</b>

بدهی های جاری:

۱۰۰/۰۰۰	حقوق پرداختنی
۲۰۰/۰۰۰	بستانکاران
↓	↓
۱/۱۳۷/۰۰۰	<b>جمع بدهی جاری</b>
۱/۵۸۰/۰۰۰	<b>سرمایه در گردش (سرمایه جاری)</b>
	↓

۵/۲۴۰/۰۰۰	جمع دارایی های غیر جاری
	↓
۲/۳۵۰/۰۰۰	جمع بدهی بلند مدت
۲/۸۹۰/۰۰۰	<b>پشتوانه مالی (خالص دارایی غیر جاری)</b>

**حقوق صاحبان سهام:**

۱/۴۰۰/۰۰۰	سهام ممتاز پرداخت شده
۲/۰۰۰/۰۰۰	سهام عادی پرداخت شده
۷۵۰/۰۰۰	اندوخته ها
۱۵۰/۰۰۰	حرف سهام
۱۵۰/۰۰۰	سود انباشته
۲۰/۰۰۰	هزینه کاهش قیمت سرمایه گذاری بلند مدت
۴/۴۷۰/۰۰۰	<b>جمع حقوق صاحبان سهام</b>

جمع حقوق صاحبان سهام = اندوخته ها + سرمایه + سود انباشته = ارزش ویژه شرکت  
 بدهی های جاری - دارائی های جاری = سرمایه در گردش = سرمایه جاری  
 جمع بدهی های بلندمدت - جمع دارائی های غیر جاری = خالص دارائی های غیر جاری = پشتوانه مالی

### رعایت ترتیب در تهیه تراز نامه

- ۱) دارائی های جاری به ترتیب شدت جریان آنها در دوره مالی ( وجوه نقد شامل صندوق و بانک) ، سپس حساب سرمایه گذاری کوتاه مدت، حساب های دریافتی ، اسناد دریافتی ، موجودی های کالا و ملزومات و پیش پرداخت ها .
- ۲) دارائی های غیر جاری (بلند مدت) به ترتیب غیر جاری تر بودن و طولانی تر بودن عمر آنها به طور مثال زمین، ساختمان ، ماشین آلات ، اثاثه ، وسائط نقلیه و....
- ۳) دارائی های غیر جاری نامشهود مثل سرقفلی ، حق الامتیازها
- ۴) دارائی ها غیر جاری که جهت کسب بهره و سود خریداری شده اند مثل خرید اوراق قرضه دیگر شرکت های سهامی عام (البته به شرطی که برای فروش در یکسال آینده تهیه نشده باشد)،
- ۵) سپرده باز خرید کارکنان
- ۶) مخارج انتقالی به دوره های آتی و هزینه های تاسیس

توضیح آنکه برخی مخارج برای تمام عمر شرکت انجام شده و هزینه یک دوره مالی نیست و برای ایجاد منفعت در دوره های آتی نیز مصرف می شوند. پس در هر دوره، قسمتی از این هزینه های مستهلک شده و از درآمد موسسه کسر می گردد. باقیمانده مخارج مزبور به عنوان دارائی غیر جاری در تراز نامه موسسه افشاء می شود از جمله هزینه های تاسیس و هزینه های قبل از بهره برداری و پیش پرداخت های بلند مدت.

در طرف دوم تراز نامه ، **بدهی ها** (ابتدا بدهی جاری و پس بلند مدت) و **حقوق صاحبان** موسسه نوشته می شد. بدهی های جاری ، به ترتیب اولویت پرداخت وجه نقد در قبال آنها سپس بدهی های بلند مدت که در هر دوره به صورت اقساطی پرداخت می شوند

### موسسه نمونه

#### تراز نامه

در تاریخ ۷۵/۹/۳۰

بدهی ها:	دارائی ها :
xx بستانکاران	دارائی جاری:
xx اسناد پرداختنی	xx صندوق
xx وام پرداختنی	xx بانک
	xx بدهکاران
xx	xx ملزومات

	xx		
		دارائی های ثابت	
سرمایه (حقوق صاحبان سهام):	xx	ساختمان	
xx جاری شرکاء	xx	اثاثه	
xx سرمایه	xx	زمین	
xx سود انباشته	xx		
xx	xxx		
xxx			

## بستن حساب های موقت

در پایان دوره مالی برای تعیین میزان سود دهی یا زیان دهی موسسه در دوره های مالی انجام می شود. برای این منظور باید کلیه حساب های موقت (حساب ها یی که سود و زیانی هستند، در میزان سود تأثیر دارند مثل فروش ، خرید، برگشت از فروش ، هزینه و...) به حساب خلاصه سود و زیان بسته شوند اگر مانده بدهکار دارند بستانکار شوند و اگر مانده بستانکار دارند بدهکار شوند. ولی مانده حساب های ترانزنامه ای برخلاف حساب های موقت عیناً " به سال بعد منتقل می شوند.

برای بستن حساب های موقت ابتدا تمام حساب های هزینه های عمومی ، توزیع، اداری، مالی و تعمیراتی به حساب مربوطه بسته می شود. مثلاً هزینه های اداری به خلاصه سود و زیان ، هزینه توزیع و فروش به بهای تمام شده کالا فروش رفته و هزینه تعمیراتی متناسب با ماهیت آن به عمومی و سربار تولید ، و هزینه های بیمه، آب و برق به سربارهای مربوطه از جمله اداری و فروش و تولید ، و هزینه های مالی به خلاصه سود و زیان . حال سربار تولید از تسهییم های لازم بهره برده است و سربار و مواد مستقیم و دستمزد مستقیم به هزینه تولید منتقل و بهای تمام شده کالا ساخته شده را محاسبه و سپس بهای تمام شده کالا فروش رفته به دست می آید که به خلاصه سود و زیان بسته می شود.

بستن حساب های موقت در دفتر روزنامه :

۳۳/۹۸۰/۵۰۰	خلاصه سود و زیان	} (۱)
۲۶/۱۰۰/۰۰۰	خرید کالا	
۴۱۰/۰۰۰	برگشت از فروش	
۵۰/۰۰۰	ت.ن فروش	
۷/۴۲۰/۵۰۰	هزینه ها	

۴۲/۳۰۰/۵۰۰	فروش کالا	} (۲)
۶۴۰/۰۰۰	برگشت از خرید	
۳۰۰/۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید	
۴۳/۲۴۰/۵۰۰	خلاصه سود و زیان	

	خلاصه سود و زیان ۵/۸۳۰/۰۰۰	}	(۳)
۵/۸۳۰/۰۰۰	سرمایه		
	بستن حساب خلاصه سود و زیان		

	سرمایه (۴) ۲/۸۰۰/۰۰۰	}
۲/۸۰۰۰/۰۰۰	تقسیم سود	
	بستن حساب برداشت	

بستن حساب های دائم در دفتر روزنامه :

	تراز اختتامیه ۲۲/۸۶۰/۰۰۰	}	(۵)
۲/۱۲۰/۰۰۰	نقد و بانک		
۴/۳۵۰/۰۰۰	بدهکاران		
۶/۸۰۰/۰۰۰	موجودی کالا		
۸۰۰/۰۰۰	پ پ آگهی		
۱/۲۹۰/۰۰۰	پ پ اجاره		
۲۰۰/۰۰۰	پ پ ملزومات		
۷/۴۰۰/۰۰۰	اثاثه		

	سرمایه ۱۸/۸۰۰/۰۰۰	}	
	وام پرداختی ۲/۰۰۰/۰۰۰		
	بستانکاران ۱/۷۳۰/۰۰۰		
	حقوق پرداختنی ۳۲۰/۰۰۰		
۲۲/۸۶۰/۰۰۰	تراز اختتامیه		
			(۶)

خلاصه سود و زیان		موجودی کالا		برداشت	
۶/۸۰۰/۰۰۰	۱۰/۲۳۰/۰۰۰	۱۰/۲۳۰/۰۰۰	م	۲/۸۰۰/۰۰۰	۲/۸۰۰/۰۰۰ م
۴۲/۲۴۰/۵۰۰	۳۳/۹۸۰ (۱)		۱۰/۲۳۰/۰۰۰	(۴)	
(۲)					
۵/۸۳۰/۰۰۰	۵/۸۳۰/۰۰۰ (۳)	۶/۸۰۰/۰۰۰	۶/۸۰۰/۰۰۰		
		(۳)			

ثبت در دفتر کل:

سرمایه		خرید کالا		فروش کالا		اثاثه	
۱۵/۷۸۰/۰۰۰		۲۶/۱۰۰/۰۰۰	۲۶/۱۰۰/۰۰۰	۴۲/۳۰۰/۵۰۰ م	۴۲/۳۰۰/۵۰۰	۷/۴۰۰/۰۰۰	۷/۴۰۰/۰۰۰ م
۵/۸۳۰/۰۰۰	۲/۸۰۰/۰۰۰ (۴)	(۱)	م		(۲)	(۵)	
(۳)							
۱۸/۷۱۰/۰۰۰	۱۸/۷۱۰/۰۰۰ (۶)						

**نکته مهم:** مثلاً اگر حساب کسری بار فروخته شده داشته باشیم و این کسری بار، عادی باشد مثلاً کالایی است که تا رسیدن به مقصد وزن آن کم می شود به بهای تمام شده کالا فروش رفته منتقل می شود. ولی اگر غیر عادی باشد و در اثر اختلاف با مشتری و غیر منتظره ایجاد شده باشد یا دزیده شده یا خراب شده باید جداگانه گزارش شود و مانده این حساب در نهایت به خلاصه سود و زیان بسته می شود.

افتتاح حساب ها در ابتدای سال مالی بعد:

الف) حساب های موقت: مانده همگی صفر است و مانده حساب های دائمی، مانده پایان دوره قبل می باشد.:

فروش	خرید	هزینه ها
۰	۰	۰

نقد و بانک	بدهکاران
۲/۱۲۰/۰۰۰	۴/۳۵۰/۰۰۰

تراز افتتاحیه	
۱/۷۳۰/۰۰۰	۲/۱۲۰/۰۰۰
۲/۰۰۰/۰۰۰	۴/۳۵۰/۰۰۰
۳۲۰/۰۰۰	۶/۸۰۰/۰۰۰
۱۸/۸۱۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰
	۱/۲۹۰/۰۰۰
	۲۰۰/۰۰۰
	۷/۴۰۰/۰۰۰
۲۲/۸۶۰/۰۰۰	۲۲/۸۶۰/۰۰۰

## انواع روش های بستن حساب های موقت

## الف) در موسسات بازرگانی

مرحله (۱)

- ×× بهای تمام شده کالا فروش رفته
  - ×× موجودی کالا پایان دوره
  - ×× خرید کالا طی دوره
  - ×× موجودی کالا ابتدای دوره
- بستن حساب خرید و تعدیل مانده موجودی کالا

مرحله (۲)

- فروش
  - ××
  - ×× بهای تمام شده کالا فروش رفته
  - ×× خلاصه سود و زیان
  - ×× خلاصه سود و زیان
  - ×× هزینه های اداری
  - ×× هزینه های فروش
  - ×× هزینه های مالی
- بستن حساب های موقت به خلاصه سود و زیان
- ×× خلاصه سود و زیان
  - ×× سود و زیان انباشته
- بستن حساب خلاصه سود و زیان

## ب) بستن حساب های موقت در موسسات و شرکت های صنعتی (تولیدی)

- ×× مصرف مواد طی دوره (مواد مستقیم)
- ×× موجودی پایان دوره مواد
- ×× بهای تمام شده مواد اولیه فروش رفته
- ×× خرید مواد اولیه طی دوره
- ×× موجودی اول دوره

ثبت مصرف مواد اولیه (مواد مستقیم)

××	بهای تمام شده کالا ساخته شده
××	کار در جریان پایان دوره
××	کار در جریان ابتدای دوره
××	مواد مستقیم
××	دستمزد مستقیم
××	سربار تولید

بستن حساب های تولیدی و تعدیل موجودی در جریان ساخت

××	بهای تمام شده کالا فروش رفته
××	موجودی کالا پایان دوره
××	بهای تمام شده کالا ساخته شده
××	موجودی کالا اول دوره
××	خرید کالا طی دوره
	محاسبه بهای تمام شده کالا فروش رفته

فروش

××	بهای تمام شده کالا فروش رفته
××	خلاصه سود و زیان

خلاصه سود و زیان

××	هزینه های اداری
××	هزینه های فروش
××	هزینه های مالی
	بستن حساب های موقت به خلاصه سود و زیان

خلاصه سود و زیان

××	سود و زیان انباشته
	بستن حساب خلاصه سود و زیان

محاسبه سود و زیان

الف) محاسبه سود و زیان در مؤسسات بازرگانی

مالیات - سود و زیان ویژه = سود و زیان بعد از کسر از مالیات



درآمدهای غیر عملیاتی + هزینه های غیر عملیاتی = سود و زیان عملیاتی = سود و زیان ویژه (خالص) (قبل از کسرمالیات)

هزینه های عملیاتی - سود (زیان) ناویژه = سود و زیان عملیاتی

هزینه های بهره و وام - هزینه کارمزد های بانکی - درآمدهای متفرقه + سود بهره بانکی = هزینه ها و درآمدهای غیر عملیاتی

هزینه های تعمیراتی + هزینه های اداری عملیاتی + هزینه های فروش = هزینه های عملیاتی

بهای تمام شده کالا فروش رفته - فروش خالص = سود (زیان) ناویژه

(تخفیفات نقدی فروش + برگشت از فروش و تخفیفات) - فروش = فروش خالص

موجودی کالا پایان دوره - خرید خالص + موجودی کالا اول دوره = بهای تمام شده کالا فروش رفته

(تخفیفات نقدی خرید + برگشت از خرید و تخفیفات) - بهای تمام شده کالا خریداری شده = خرید خالص

کلیه هزینه های الزامی و عادی تا موقع تخلیه در انبار موسسه + هزینه حمل خرید و بیمه کالا + بهای خرید کالا = بهای تمام شده کالا خریداری شده

### ب) محاسبه سود و زیان در موسسات تولیدی

سود و زیان موسسات بازرگانی و صنعتی شبیه هم است با این تفاوت که بهای تمام شده کالا فروش رفته به شکل زیر تهیه می شود:

موجودی پایان دوره کالا - بهای تمام شده کالا ساخته شده + خرید کالا + موجودی کالا اول دوره = بهای تمام شده کالا فروش رفته

کاردر جریان پایان دوره - هزینه تولید + کار در جریان اول دوره = بهای تمام شده کالا ساخته شده

$$\text{سربار تولید} + \text{دستمزد مستقیم} + \text{مواد مستقیم} =$$

برای محاسبه سود و زیان موسسات تولیدی، باید ابتدا هزینه های تولید محاسبه شود برعکس موسسات بازرگانی که هزینه خرید قسمت مهم بهای تمام شده کالا فروش رفته بود در اینجا هزینه تولید جایگزین آن است. هزینه های تولید شامل مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار تولید می باشد:

### مواد مستقیم

مواد اولیه ای که در ساخت کالا نقش اساسی دارد و از نظر مقدار و قیمت قابل ملاحظه است. در صورتی که مواد اولیه از نظر قیمت یا مقدار، در تولید محصول قابل ملاحظه نباشد در زمره مواد غیر مستقیم که زیرمجموعه سربار تولید می باشد قرار می گیرند.

**دستمزد مستقیم**

دستمزد کارگران تولید که تا وقتی در کنار دستگاه تولیدی هستند و آن دستگاه به تولید مشغول است مثلاً دستمزد کارگران کنترل کننده دستگاه، پرس کننده، مونتاژ کار .

ولی دستمزد این افراد دستمزد مستقیم محسوب نمی شود: سرپرست کارگران ، سرکارگر، مدیران، تعمیر کار. چون مربوط به کل تولیدات (در محدوده تولید عادی) است و نه یک تولید خاص. و چه تولید باشد یا نباشد و چه کم باشد و چه زیاد، دستمزد اینها رابطه مستقیم با میزان تولید ندارد و حقوق خود را می گیرند. لذا در زمره دستمزد غیرمستقیم تولید قرار می گیرند که در گروه سربار تولید طبقه بندی می شوند.

**سربار تولید**

کلیه هزینه های مربوط به بخش تولید غیر از مواد مستقیم و دستمزد مستقیم: مثل تعمیر دستگاه ، حمل و نقل ، هزینه آب و برق مربوط به تولید، دستمزد سرپرستان و مدیران و مواد غیرمستقیم و ....

مالیات - سود و زیان ویژه = سود و زیان بعد از کسر از مالیات

درآمدهای غیر عملیاتی + هزینه های غیر عملیاتی = سود و زیان عملیاتی = سود و زیان ویژه (خالص) (قبل از

کسر مالیات)

هزینه های عملیاتی - سود (زیان) ناویژه = سود و زیان عملیاتی

هزینه های بهره و وام - هزینه کارمزد های بانکی - درآمدهای متفرقه + سود بهره بانکی = هزینه ها و درآمدهای

غیر عملیاتی

هزینه های تعمیراتی + هزینه های اداری عملیاتی + هزینه های فروش = هزینه های عملیاتی

بهای تمام شده کالا فروش رفته - فروش خالص = سود (زیان) ناویژه

(تخفیفات نقدی فروش + برگشت از فروش و تخفیفات) - فروش = فروش خالص

موجودی کالا پایان دوره - خرید کالا طی دوره + بهای تمام شده کالا ساخته شده + موجودی کالا ابتدای دوره = بهای تمام

شده کالا فروش رفته

کار در جریان ساخت پایان دوره - هزینه تولید + کار در جریان ساخت ابتدای دوره = بهای تمام شده کالا ساخته شده

سربار تولید + دستمزد مستقیم + مواد مستقیم = هزینه تولید

موجودی مواد اولیه پایان دوره - خرید مواد اولیه طی دوره + موجودی مواد اولیه ابتدای دوره = مواد مصرف شده در تولید

= مواد مستقیم

**بهای تمام شده کالا ساخته شده**

بهای تمام شده کار در جریان ساخت طی دوره ( کار در جریان تولید): برابر حاصل جمع بهای تمام شده کالای

تولید شده به علاوه کار در جریان اول دوره است. یعنی بهای تمام شده کالا وارده به خط تولید ( مواد مستقیم + دستمزد مستقیم + سربار) به علاوه کار در جریان ساخت اول دوره.

**کالا در جریان ساخت اول و پایان دوره (کالا نیمه ساخته):** نشان دهنده بهای تمام شده آن دسته از تولیدات است که هنوز تمام مراحل تولید آنها تکمیل نشده و به صورت نیمه ساخته است و از طریق (۱) اندازه گیری فیزیکی و یا (۲) تعیین میزان مواد و دستمزد و سربار تخصیص یافته به آن در انتهای دوره مالی، و بحت معادل آحاد کار در جریان ساخت، شناسایی و در تراز نامه به عنوان یک دارائی ثبت می شود و در صورت سود و زیان نیز در کنار بهای تمام شده کالا ساخته شده ظاهر می شود.

**نکته :** بهای تمام شده محصول (بهای تمام شده کالا ساخته شده و کار در جریان) تا زمانی که محصول فروش نرفته جزء دارائی ها (موجودی مواد و کالا) است و به محض فروش رفتن، جزء بهای کالای فروش رفته و جزء هزینه ها است.

### هزینه تبدیل

به مجموع سربار تولید و دستمزد مستقیم، هزینه تبدیل (مواد) نیز گویند.

× میزان موجودی کالا و مواد اولیه و همچنین کار در جریان اول و پایان دوره با انبارگردانی مشخص می شود. البته در مورد تعیین موجودی کالا در جریان ساخت علاوه بر انبارگردانی، موضوع معادل آحاد نیز کاربرد دارد که در فصل های بعد در مورد آن بحث می شود.

در عمل برای بستن حساب موجودی مواد اولیه و محاسبه مصرف آن، می توان از ثبت های زیر استفاده کرد یعنی ابتدا حساب خرید مواد را به حساب موجودی مواد منتقل و طبق امارها و انبارگردانی میزان مصرف و احياناً "فروش طی دوره را از آن کسر می نماییم تا موجودی پایان دوره باقی بماند. برای هر ماده اولیه این کار را جداگانه انجام می دهیم:

	××	موجودی مواد اولیه
	××	کنترل خرید مواد اولیه
		ثبت بستن خرید مواد
	××	بهای تمام شده مواد فروش رفته
	××	مواد مستقیم (مصرف تولید)
	××	موجودی مواد اولیه
		ثبت موجودی پایان دوره و مصرف مواد
موجودی مواد اولیه		
موجودی اول دوره ××		
××	××	خرید مواد اولیه
××		بهای تمام شده فروش رفته
××		مصرف مواد اولیه
		موجودی پایان دوره ××

موجودی پایان دوره - بهای تمام شده مواد اولیه فروش رفته - خرید مواد اولیه + موجودی مواد اول دوره = مصرف مواد اولیه (مواد مستقیم)

××

بهای تمام شده کالا تولید شده (ساخته شده)

××

کار در جریان پایان دوره

×× کار در جریان ابتدای دوره  
 ×× هزینه تولید  
 ثبت بهای تمام شده کالای ساخته شده

×× هزینه تولید  
 ×× مواد مستقیم  
 ×× دستمزد مستقیم  
 ×× سربار تولید  
 بستن هزینه های تولید

×× خلاصه سود و زیان  
 ×× بهای تمام شده کالا فروش رفته  
 بستن بهای تمام شده کالا فروش رفته به خلاصه سود و زیان

×× بهای تمام شده کالا فروش رفته  
 ×× موجودی پایان دوره  
 ×× مصرف کالا در تولیدات  
 ×× موجودی کالا اول دوره  
 ×× خرید کالا طی دوره  
 ×× بهای تمام شده کالا ساخته شده

بهای تمام شده کالای ساخته شده:

×× هزینه تولید  
 ×× بهای تمام شده کار در جریان ساخت اول دوره  
 ×× کار در جریان تولید طی دوره  
 (××) بهای تمام شده کار در جریان ساخت پایان دوره  
 ×× بهای تمام شده کالا ساخته شده

**ارسال مواد مستقیم به خط تولید**

زمانی که قسمت های مختلف تولید برای ساخت محصول نیاز به مواد اولیه داشته باشند با تکمیل فرم درخواست مواد و سایر تشریفات، آن را از انبار، دریافت می دارند. حسابداری صنعتی، با یکی از روش های Lifo, Fifo و یا میانگین، که شرح آن ارائه خواهد شد، بهای مواد صادره به تولید را محاسبه و به صورت زیر ثبت می نمایند:

کنترل کالا در جریان ساخت	××	}
حساب کنترل مواد	××	
ارسال مواد مستقیم به خط تولید		

موجودی مواد اول دوره در حساب موجودی مواد نگهداری می شود و این موجودی در سیستم ادواری، تا پایان دوره مالی ثابت می ماند و فقط در پایان دوره مالی با انبار گردانی، فهرست برداری و قیمت گذاری بر اساس یکی از روش های ذیل، جمع بندی و محاسبه می شود و حساب موجودی مواد، اصلاح و تعدیل می شود.

**ج) محاسبه سود و زیان در شرکتهای خدماتی**

هزینه ها - درآمد حاصل از خدمات = سود(زیان)خالص

**د) محاسبه سود و زیان در شرکت های پیمانکاری**

هزینه ها - درآمد حاصل از پیمانکاری = سود(زیان)خالص

بهای تمام شده پیمانکاری - کل دریافتی بابت پیمان = درآمد حاصل از پیمانکاری

کارد در جریان پایان دوره - (هزینه تخصیص + کار در جریان ابتدای دوره) = بهای تمام شده پیمانکاری

هزینه پیمانکاری دست دوم + مصالح مصرفی + حقوق و دستمزد کارگران = هزینه تخصیص

**هزینه پیمانکاری دست دوم (جزء):** وقتی یک پیمانکار بزرگ کارهای کوچک را به پیمانکار دیگری واگذار کند مثلاً پیمانکار ساختمان، امور بتون ریزی ساختمان را به یک پیمانکار دیگر واگذار کند پیمانکار بتون ریز، پیمانکار دست دوم محسوب می شود.

**- کار در جریان:** وقتی در ابتدای سال مثلاً حدود ۵۰٪ ساختمان تکمیل شده باشد (از نظر دستمزد، مصالح و سایر هزینه ها) در طول سال نیز X تومان خرج شده و در نهایت تا پایان سال ۸۰٪ ساختمان تکمیل شده کار در جریان پایان دوره ۸۰٪ هزینه تکمیل ساختمان است.

**صورت وضعیت سند پیمانکاری :** شامل پیش پرداخت شروع به کار ، کسر ۱۰٪ حسن انجام کار برای پایان کار ، کسر علی الحساب مالیات متعلقه ، کسریمه و... است که طبق آن میزان مجاز پرداختی به پیمانکار از طرف کارفرما مشخص می شود.

#### و) محاسبه سود و زیان در شرکت های دولتی

مازاد به خزانه برگشت می شود → هزینه ها > بودجه دریافت شده (اگر

سند برابری بودجه و هزینه ها پس از ثبت بستن حساب ها طبق استانداردهای حسابداری دولتی → هزینه ها =

بودجه (اگر

مدیر عامل باید پاسخگو باشد → هزینه ها < بودجه (اگر

## فصل هشتم

### تجزیه و تحلیل صورت های مالی و نسبت های مالی

## فصل هشتم: تجزیه و تحلیل صورت های مالی و نسبت های مالی

### مقدمه

همیشه باید در ورود و خروج وجه نقد موسسه تعادل برقرار باشد و تناسبی بین خرید و هزینه ها با فروش و درآمد ها باشد وگرنه اگر وجه نقد را یک استخر در نظر بگیریم وقتی تعادل برقرار نباشد یا استخر کم آب می شود و یا سرریز می شود. با تجزیه و تحلیل صورت های مالی سعی می شود برنامه ای تهیه شود که این تعادل برقرار شود. با ملاحظه نسبت های مالی، نقاط ضعف و قدرت موسسه در اختیار مدیران و برنامه ریزان قرار داده می شود تا تصمیمات مقتضی گرفته شود. اهمیت کنترل تعادل در وجه نقد آنقدر بالاست که حتی شرکت هایی با سودآوری بالا، ممکن است به دلیل نبود نقدینگی کافی بعد از یک مدت، ورشکست شوند (به دلیل عدم توان پرداخت بدهی ها در موعد مقرر). صورت های مالی و نسبت های مالی چکیده ای از روند مالی گذشته شرکت را در اختیار ما قرار می دهد.

### انواع تجزیه و تحلیل صورت های مالی

الف) تجزیه و تحلیل نسبت های مالی: تناسب عددی صورت های مالی مورد بررسی قرار می گیرد. مثلاً نسبت بازده سرمایه.

ب) تجزیه و تحلیل عمودی: ارقام یک صورت های مالی با یک رقم از همان صورت مالی مقایسه می شود مثلاً هزینه ها با درآمدهای یک دوره با هم مقایسه می شوند.

ج) تجزیه و تحلیل افقی: ارقام یک صورت مالی حداقل در دو دوره مالی متوالی با هم مقایسه می شوند. مثلاً وجه نقد تراز نامه سال ۹۱ با سال ۹۲ مقایسه می شود.

### الف) تجزیه و تحلیل نسبت های مالی

- ۱) نسبت های نقدینگی: نسبت جاری، نسبت آنی، سرمایه در گردش
- ۲) نسبت های فعالیت: گردش مطالبات، دوره وصول مطالبات، گردش کالا، دوره متوسط فروش
- ۳) توان واریز بدهی ها: بدهی به حقوق صاحبان سهام، بدهی بر جمع بدهی و حقوق صاحبان سرمایه، دفعات واریز بستانکاران، دوره واریز بستانکاران
- ۴) نسبت های سودآوری: نرخ بازده سرمایه، بازده فروش (سود خالص به فروش خالص)، بازده دارائی ها
- ۵) امنیت (سرمایه): نسبت سود قبل از بهره و مالیات، نسبت جریان نقد به بخش جاری تعهدات بلندمدت
- ۶) بازار سهام: نسبت پرداخت سود سهام، نسبت ارزش بازار به قیمت دفتری، بازده سود سهام، نسبت پرداخت سود سهام
- ۷) نسبت های سرمایه گذاری: نسبت دارائی ثابت به ارزش ویژه، نسبت کل بدهی به سرمایه، نسبت بدهی جاری به ارزش ویژه، نسبت مالکانه، نسبت پوشش بدهی.



## تشریح نسبت های مالی:

## ۱) نسبت های نقدینگی

توانایی واحد تجاری در واریز(پرداخت، تسویه ) بدهی های کوتاه مدت را نشان می دهد.

**تعاریف:** دارائی های جاری: دارائی هایی که کمتر از یکسال از تاریخ تراز نامه به صورت نقد در خواهند آمد.

بدهی های جاری: بدهی هایی که کمتر از یکسال از تاریخ تراز نامه پرداخت می شوند.

دارایی آنی: دارایی های جاری منهای موجودی مواد و کالا و پیش پرداخت ها.

۱-۱: نسبت جاری (CR) (current rate) این نسبت نشان می دهد که دارائی جاری تا چه اندازه بدهی

جاری را پوشش می دهد. این نسبت را مقیاس نقدینگی در کوتاه مدت می دانند. هرگاه جمع دارائی جاری بر جمع

بدهی جاری تقسیم شود نسبت جاری به دست می آید:

**مثال)** جمع دارائی های جاری شرکت آلفا، ۴۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال و بدهی های جاری آن ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است داریم :

$$\text{نسبت جاری} = \frac{\text{دارائی های جاری}}{\text{بدهی های جاری}} = \frac{40/000/000}{20/000/000} = ۲$$

یعنی دو برابر بدهی های جاری ، دارائی های جاری وجود دارد و توان واریز بدهی های جاری توسط دارائی های جاری دو برابر می باشد یعنی با دارائی های جاری شرکت، ۲ دفعه می توان بدهی های جاری را پرداخت نمود . همیشه باید بیشتر از یک باشد وگرنه با کمبود وجه نقد مواجه می باشد. در ظاهر نسبت جاری ۲۰٪ مناسب است ولی به تنهایی نمی توان قضاوت کرد و از دیگر نسبت ها نیز استفاده باید کرد . نسبت جاری یعنی چه قسمت از دارائی های جاری، پاسخگوی بستانکاران می باشد.

۱-۲: نسبت آنی (سریع) (QR) (quick rate) : در این نسبت جانب احتیاط در تامین مطالبات

طلبکاران رعایت شده است که چون موجودی کالا و پیش پرداخت ها، همیشه قابل تبدیل به وجه نقد نیستند آنها را در محاسبه کنار می گذاریم و دارائی جاری را منهای این دو قلم دارائی می کنیم و با بدهی جاری می سنجمیم، نسبت بیش از ۱ معمولاً مطلوب تلقی می شود.

$$\text{نسبت آنی} = \frac{\text{دارائی آنی}}{\text{بدهی جاری}} = \frac{\text{(موجودی مواد و کالا + پیش پرداخت ها) - دارائی های جاری}}{\text{بدهی جاری}}$$

یعنی چه قسمت از دارائی های جاری به صورت نقد پاسخگوی بستانکاران می باشد.

**مثال)** دارائی های جاری شرکت آلفا به صورت زیر است بدهی جاری نیز کلاً " ۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال است.

۵/۰۰۰/۰۰۰	موجودی بانک
۱/۰۰۰/۰۰۰	صندوق
۳/۰۰۰/۰۰۰	بدهکاران
۲/۰۰۰/۰۰۰	پیش پرداخت ها
۴/۰۰۰/۰۰۰	موجودی کالا
۱۵/۰۰۰/۰۰۰	

$$= \text{نسبت آنی} = \frac{15/000/000 - (4/000/000 + 2/000/000)}{9/000/000} = \frac{9/000/000}{9/000/000} = 1 = 100\%$$

نسبت آنی ۱۰۰٪ می تواند معرف توان کافی برای پرداخت بدهی های جاری باشد و اگر این نسبت ۲ یا بیشتر باشد نشان دهنده این است که موسسه بخش عظیمی از سرمایه خود را به صورت نقدینگی در اختیار دارد و باید بررسی شود که آیا نقدینگی زیاد برای شرایط موجود شرکت مناسب می باشد یا خیر.

۳-۱: نسبت دارائی جاری (CAR) (current asset rate) این نسبت نشان می دهد که دارائی جاری چه قسمت از کل دارائی ها را تشکیل می دهد.

کل دارائی ها / دارائی های جاری = نسبت دارائی جاری

## ۲) نسبت های فعالیت

نسبت گردش دارائی: (AT) این نسبت میزان و اثر گردش دارائی را در تحصیل درآمد نشان می دهد. درمقایسه با گذشته حکایت از این دارد که آیا افزایش دارائی ها با افزایش فروش همراهی داشته یانه؟

۲-۱: گردش مطالبات: هدف از تجزیه و تحلیل مطالبات ، بررسی کیفی حساب ها و اسناد دریافتی است و برای آنکه دفعاتی که در طی یکسال ، مطالبات به وجه نقد تبدیل می شوند را بدست آورند از گردش مطالبات استفاده می شود:

$$\text{متوسط مطالبات} = \frac{\text{مطالبات پایان سال} + \text{مطالبات اول سال}}{۲}$$

$\text{فروش نسبه سالانه} = \frac{\text{مطالبات}}{\text{مطلوبست گردش مطالبات شرکت پیمان}}$

**مثال** جمع فروش های نسبه شرکت پیمان ، ۴۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و از طرف دیگر مانده مطالبات در ابتدای سال ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال و در پایان سال ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال است . مطلوبست گردش مطالبات شرکت پیمان.

$$\text{متوسط مطالبات} = \frac{3/000/000 + 7/000/000}{2} = 5/000/000$$

$$\text{گردش مطالبات} = \frac{\text{فروش نسبه سالانه}}{\text{متوسط مطالبات}} = \frac{45/000/000}{5/000/000} = 9$$

یعنی مطالبات شرکت در سال ، ۹ مرتبه گردش دارد و تبدیل به نقد می شود.

۲-۲ دوره وصول مطالبات ( ACP ): متوسط زمانی را که از فروش شروع وبه وصول مطالبات می انجامد نشان می دهد. این نسبت میزان واثر گردش دارائی را درتحصیل درآمد نشان می دهد

$$\text{دوره وصول مطالبات} = \frac{\text{متوسط مطالبات}}{\text{فروش نسبه سالانه}} \times 360 = \frac{360}{\text{گردش مطالباتی}}$$

$$\text{روز} = \frac{5/000/000 \times 360}{45/000/000} = 40 \text{ روز}$$

( برای مثال فوق

یعنی هر ۴۰ روز ، مطالبات فروش های نسبه وصول خواهد شد حال اگر مثلاً شرط فروش نسبه شرکت ۲۰ روز باشد (ن/۲۰) و دوره وصول مطالبات ۴۰ روز باشد حاکی از کندی در وصول مطالبات شرکت است. توجه شود که در این فرمول ها به جای ۳۶۵ روز سال از عدد ۳۶۰ روز برای روند شدن و محاسبات راحت تر استفاده می شود.

۲-۳: دفعات گردش کالا: دفعات گردش کالا حاصل تقسیم بهای تمام شده کالا فروش رفته به متوسط موجودی کالا است.

$$\text{دفعات گردش کالا} = \frac{\text{بهای تمام شده کالا فروش رفته}}{\text{متوسط موجودی کالا}}$$

$$\text{متوسط موجودی کالا} = \frac{\text{موجودی پایان سال} + \text{موجودی اول}}{2}$$

(مثال) موجودی اول دوره شرکت جهان ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال و موجودی کالا پایان دوره آن ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است از طرفی فروش شرکت ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال و بهای تمام شده کالا فروش رفته ۴۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است . گردش کالای آن چند است:

$$\text{متوسط موجودی کالا} = \frac{30/000/000 + 15/000/000}{2} = 22/500/000$$

$$\text{دفعات گردش کالا} = \frac{45/000/000}{22/500/000} = 2$$

در شرکت جهان دفعات گردش کالا ۲ بار می باشد . بالا بودن نسبت گردش کالا مطلوب تر است زیرا منطقی است هر بار کالا فروش می رود سودی نیز تحقق پیدا می کند.

#### ۲-۴: دوره گردش کالا (دوره فروش متوسط موجودی کالا):

یعنی انبار هر چند روز خالی می شود به عبارت دیگر دوره فروش متوسط موجودی کالا چند روز است.

$$\text{دوره فروش متوسط کالا} = \frac{\text{متوسط موجودی کالا}}{\text{بهای تمام شده کالا فروخته}} \times ۳۶۰ = \frac{۳۶۰}{\text{گردش کالا}}$$

$$\text{روز} = 180 = 360 * \frac{22/500/000}{45/000/000} = \text{دوره فروش متوسط کالا} \quad (\text{برای مثال فوق})$$

یعنی هر ۱۸۰ روز یکبار ، انبار از کالا خالی و پر می شود . در این مثال ، این فاصله زیاد است . گردش بالای کالا مناسب تر است البته نوع فعالیت در گردش کالا ، بسیار اهمیت دارد . مثلاً در موسساتی که با مواد فاسد شدنی سر و کار دارند دوره فروش کالا بالاست.

#### ۲-۵: سرمایه در گردش : برابر است با دارایی جاری منهای بدهی جاری:

بدهی جاری - دارایی جاری = سرمایه در گردش

**مثال** جمع دارایی های شرکت ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است که ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال آن دارایی های جاری و ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال دارایی های ثابت می باشد و جمع بدهی های جاری نیز ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال می باشد . سرمایه در گردش به صورت زیر محاسبه می شود:

$$۲/۰۰۰/۰۰۰ = ۷/۰۰۰/۰۰۰ - ۵/۰۰۰/۰۰۰ = \text{بدهی جاری} - \text{دارایی جاری} = \text{سرمایه در گردش}$$

#### ۲-۶: پشتوانه مالی: برابر است با دارایی غیر جاری منهای بدهی غیر جاری.

بدهی غیر جاری - دارایی غیر جاری = پشتوانه مالی

۲-۷: دوره گردش عملیات: این نسبت نشان می دهد که به طور متوسط چند روز طول می کشد که مطالبات ناشی از کالا فروخته شده وصول شود.

دوره گردش کالا + دوره وصول مطالبات = دوره گردش عملیات

$$۳۶۰ * (\text{بهای تمام شده کالا فروخته} / \text{متوسط موجودی کالا} + \text{فروش نسبی کالا} / \text{متوسط مطالبات}) =$$

۲-۸: نسبت کالا به سرمایه در گردش: این نسبت نشان می دهد که چند درصد سرمایه در گردش به صورت موجودی کالا درآمده است. بالا بودن این نسبت نشان وجود مشکل در سرمایه در گردش است.  
 سرمایه در گردش / متوسط موجودی کالا = کالا به سرمایه در گردش

۲-۹: گردش سرمایه جاری: این نسبت حاکی است که سرمایه در گردش تا چه اندازه در فروش موثر بوده است. افزایش این نسبت دلیل بر کمبود سرمایه تلقی می شود مگر قرائن (مثل افزایش فروش) آن را نفی کند.

### ۳- نسبت های توان واریز بدهی ها

برای تعیین توان پرداخت کلیه بدهی ها در سر رسید ، بدون در نظر گرفتن جاری یا غیر جاری بودن آنها استفاده می شود . یعنی بر توانایی واحد تجاری در باز پرداخت بدهی میان مدت و بلند مدت تأکید دارد.

#### ۳-۱: نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام (سرمایه):

یعنی از لحاظ مالکیت ، چه رابطه ای بین طلبکاران و سهامداران وجود دارد و معمولاً وقتی این نسبت حدود ۱۰۰٪ یا بیشتر باشد شرایط مناسبی نمی باشد و در صورت ورشکستگی و تصفیه ، طلبکاران به همه طلب خود نخواهند رسید.  
 جمع بدهی

$$\text{نسبت بدهی به سرمایه} = \frac{\text{جمع حقوق صاحبان سهام}}{\text{جمع بدهی}}$$

مثال) جمع دارائی ها ۱۰۰۰ / ۲۵۰۰۰ ریال ، جمع بدهی ها ۱۰۰۰۰ / ۱۰۰۰۰۰ ریال ، جمع حقوق صاحبان سهام ۱۵۰۰۰ / ۱۰۰۰۰۰ ریال است . داریم:

$$۰/۶۶ = ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ \div ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = \text{نسبت بدهی به سرمایه}$$

یعنی بخش عمده ای از منابع شرکت به طلبکاران اختصاص دارد.

۳-۲: نسبت بدهی به جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام: (= نسبت بدهی به دارائی): یعنی چه درصدی از دارائی های واحد تجاری به طلبکاران تعلق دارد.

$$\text{دارایی} / \text{بدهی} = \text{بدهی به جمع بدهی و سرمایه}$$

بر ای مثال فوق داریم:

$$۰/۴۰ = ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \div ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ = \text{نسبت بدهی به دارایی}$$

۳-۳: دفعات واریز بستنکاران: این نسبت تعداد دفعات توان تسویه حساب با بستنکاران را طی مدت (یکسال) نشان می دهد معمولاً آن را بامدت و مبلغی که برای واریز بدهی ناشی از خریدها قائل می شوند می سنجند.

$$\text{موجودی کالا آخر دوره} + \text{موجودی کالا اول دوره} - \text{بهای تمام شده کالا فروش رفته} = \text{بهای تمام شده کالا ساخته شده}$$

$$\text{متوسط بستانکاران} = \frac{\text{موجودی کالا آخر دوره} + \text{موجودی کالا اول دوره} - \text{بهای تمام شده کالا فروش رفته}}{2}$$

$$\text{دفعات واریز بستانکاران} = \frac{\text{بهای تمام شده کالا ساخته شده}}{\text{متوسط بستانکاران}}$$

$$2 / (\text{مانده بستانکاران پایان دوره} + \text{مانده بستانکاران اول دوره}) = \text{متوسط بستانکاران}$$

=

=

۳-۴ دوره واریز بستانکاران: مشابه مورد بالاست منتها به جای تعداد دفعات، تعداد روز به دست می آید. اگر تعداد روزهای سال را به دفعات واریز بستانکاران تقسیم کنیم دوره واریز بستانکاران به دست می آید.

$$\text{دفعات واریز بستانکاران} / ۳۶۰ = \text{دوره واریز بستانکاران}$$

**مثال** مانده حساب بستانکاران شرکتی در اول و آخر سال به ترتیب ۵/۰۰۰/۰۰۰ و ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال است. اگر بهای تمام شده کالا فروش رفته در پایان سال ۱۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال و موجودی کالا اول دوره و آخر دوره به ترتیب ۴/۰۰۰/۰۰۰ و ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد دفعات واریز بستانکاران به صورت زیر است:

$$\text{متوسط بستانکاران} = (۷/۰۰۰/۰۰۰ + ۵/۰۰۰/۰۰۰) / ۲ = ۶/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{دفعات واریز بستانکاران} = \frac{۱۹/۰۰۰/۰۰۰ - ۴/۰۰۰/۰۰۰ + ۳/۰۰۰/۰۰۰}{۶/۰۰۰/۰۰۰} = ۳$$

یعنی در طی سال، سه بار حساب های پرداختی واریز و تصفیه می شود.

$$\text{دوره واریز بستانکاران (برای مثال فوق)} = \frac{۳۶۰}{۳} = \frac{۳۶۰}{۳} = ۱۲۰ \text{ روز}$$

یعنی هر ۱۲۰ روز یکبار، مطالبات پرداخت خواهد شد.

#### ۴- نسبت های سود آوری

برای آنکه موسسات تجاری بتوانند انگیزه ای برای سرمایه گذاران جهت سرمایه گذاری در موسسات ایجاد نمایند باید سود کافی تحصیل کنند تا بازده مناسبی برای سرمایه گذاری وجود داشته باشد همچنین ارتباط مستقیم و زیادی

بین تداوم فعالیت یک واحد تجاری با میزان کسب سود مناسب برای انجام تعهدات و تأمین بازده سرمایه گذاری صاحبان سرمایه وجود دارد.

### تعریف ارزش ویژه:

.....+اندوخته ها + جاری شرکاء + سود انباشته + سرمایه = حقوق صاحبان سهام = ارزش ویژه

۴-۱) نرخ بازده سرمایه و بازده ارزش ویژه (RONW): این نسبت میزان سودآوری واحد تجاری را که متعلق به صاحبان سهام است نشان می دهد مقایسه این نسبت با بازده دارائی، اثر استقراض واهرمی عمل کردن وام در تحصیل سود را نشان می دهد.

$$\text{نرخ بازده سرمایه} = \frac{\text{سود حاصل از سرمایه گذاری}}{\text{مبلغ سرمایه گذاری}}$$

از نسبت فوق، برای برنامه ریزی پرداخت ها و تهیه بودجه بندی نقدی استفاده می شود و با مقایسه فرصت های فروشندگان مواد برای دریافت مطالبات از بدهکاران، برنامه ریزی های لازم در بودجه بندی نقدی موسسه انجام می شود.

**مثال)** آقای همایونی با سرمایه گذاری ۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال در شرکت آلفا، سودی به مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال کسب کرده است. نرخ بازده سرمایه آن برابر است با:

$$\text{نرخ بازده سرمایه} = \frac{۲/۰۰۰/۰۰۰}{۸/۰۰۰/۰۰۰} = ۰.۲۵ = ۲۵\%$$

۴-۲) بازده فروش (نسبت سود خالص به فروش خالص، حاشیه سود) (ROS): این نسبت نشان می دهد که از هر یک ریال فروش چه میزان سود خالص به دست آمده است.

$$\text{بازده فروش} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{فروش خالص}}$$

**مثال)** فروش خالص شرکت ۱۴/۵۰۰/۰۰۰ ریال و سود حاصل از شرکت ۷/۲۵۰/۰۰۰ ریال است. داریم:

$$\text{بازده فروش} = \frac{۷/۲۵۰/۰۰۰}{۱۴/۵۰۰/۰۰۰} = ۰.۵۰ = ۵۰\%$$

**۳-۴: نسبت بازده دارایی (ROA)** : این نسبت توانایی واحد تجاری را در کاربرد تمام منابعی که در اختیار دارد را نشان می دهد. دارایی های مولد نقش مهمی در کسب سود دارند و هر چه دارایی ها با کارایی بیشتری استفاده شود واحد تجاری سود بیشتری کسب خواهد کرد.

$$\text{نسبت بازده دارایی} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{جمع دارایی ها}}$$

(مثال) اگر سود خالص شرکت آلفا ۱۲۴/۰۰۰ ریال و جمع دارایی های آن ۱۵۵/۰۰۰ ریال باشد بنابراین بازده دارایی ها به صورت زیر محاسبه می شود.

$$\text{نسبت بازده دارایی} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{جمع دارایی ها}} = \frac{۱۲۴/۰۰۰}{۱۵۵/۰۰۰} = ۰/۸$$

**۴-۴: بازده سرمایه در گردش (ROWC)**: این نسبت رابطه سرمایه در گردش را با سود واحد تجاری نشان می دهد افزایش نسبت مذکور بر کمبود سرمایه در گردش دلالت دارد.

سرمایه در گردش / سود خالص = بازده سرمایه در گردش

**۴-۵: نسبت سود عملیات (OPR)**: این نسبت نشانه توانایی واحد تجاری در کنترل هزینه های عملیات محسوب می شود. آن را در رابطه با افزایش فروش و تغییرات سود ناخالص تعبیر می کنند.

**۴-۶: نسبت سود ناخالص (GDR)**: این نسبت حاکی از کنترل بهای تمام شده کالا فروش رفته و روش قیمت گذاری کالا برای فروش است.

## ۵- نسبت های امنیت

**۵-۱: نسبت سود قبل از بهره و مالیات (EI)**: این نسبت توانایی واحد تجاری را در پرداخت بهره می سنجد. در ضمن در ارزیابی ظرفیت اعتباری نیز به کار می رود. این نسبت نشانه خوبی در توان بازپرداخت بهره جهت دریافت وام های بیشتر می باشد. یعنی چندسال طول می کشد تا سرمایه با این سوددهی، بازبایی شود.

$$EI = \frac{\text{سود هر سهم قبل از مالیات}}{\text{ارزش هر سهم}}$$

**۵-۲: نسبت جریان نقد به بخش جاری تعهدات بلندمدت**: این نسبت اشاره دارد که چگونه وجه نقد اضافی (سود خالص به اضافه استهلاک و هزینه های غیرنقدی) بازپرداخت اصل بدهی را در ۱۲ ماه بعد می پوشاند. در ضمن توان واحد تجاری در دریافت وام جدید را ارزیابی می کند.

حصة جاری وام های بلندمدت / (هزینه های غیرنقد + هزینه استهلاک + سود خالص) = نسبت جریان نقد به حصة جاری تعهدات



## ۶- تجزیه و تحلیل بازار سهام

۶-۱: نسبت پرداخت سود سهام (PER): این نسبت قیمت بازار سهام عادی را به سود هر سهم عادی ارزیابی می کند.  
 ارزش هر سهم / سود هر سهم قبل از مالیات = PER

۶-۲: نسبت ارزش بازار به قیمت دفتری (MTBR): این نسبت ارزش بازار هر سهم عادی را به ارزش دفتری هر سهم عادی ارزیابی می کنند.

۶-۳: بازده سود سهام (DY): این نسبت سود سهام سالیانه هر سهم عادی را به قیمت بازار هر سهم عادی می سنجد.

۶-۴: نسبت پرداخت سود سهام (DPR): این نسبت سود سهام نقدی را به درآمد خالص (سودخالص) ارزیابی می کند.

## ۷- نسبت های سرمایه گذاری

۷-۱: نسبت دارائی ثابت به ارزش ویژه: این نسبت نشان می دهد چه مقدار از ارزش ویژه به مصرف دارائی ثابت رسیده و به بیان دیگر چه مقدار از سرمایه گذاری صاحبان سهام از گردش عملیات جاری واحد تجاری خارج شده است. وقتی این نسبت پایین باشد نقدینگی بالاست.

ارزش ویژه / دارائی ثابت = نسبت دارائی ثابت به ارزش ویژه

۷-۲: نسبت کل بدهی (DR) (debit rate): این نسبت وضع طلبکاران را در مقابل صاحبان سهام نشان می دهد که هر یک تاچه اندازه در واحد تجاری سرمایه گذاری کرده اند.

ارزش ویژه / بدهی = نسبت کل بدهی

۷-۳: نسبت بدهی جاری به ارزش ویژه: این نسبت حاکی از رابطه بدهی جاری با ارزش ویژه است میزان بالای این نسبت نامطلوب است. افزایش مستمر آن ایجاب می کند که در نحوه ترکیب سرمایه گذاری تجدیدنظر شود.

ارزش ویژه / بدهی جاری = نسبت بدهی جاری به ارزش ویژه

۷-۴: نسبت بدهی بلندمدت به ارزش ویژه: این نسبت رابطه بدهی بلندمدت را در مقایسه ارزش ویژه نشان می دهد.

ارزش ویژه / بدهی بلندمدت = نسبت بدهی بلندمدت به ارزش ویژه

۷-۵: نسبت مالکانه (PR): این نسبت نشان می دهد که به طور کلی چه مقدار از دارایی ها به صاحبان سهام تعلق دارد و در تغییر بانسبت کل بدهی که در بالا آمد رابطه نزدیک دارد.

دارائی ها / ارزش ویژه = نسبت مالکانه

۷-۶: نسبت پوشش بدهی (DCT): در گذشته که بیشتر دارائی ثابت را ملاک اعتبار و وثیقه و موجب واریز بدهی بلندمدت می دانستند این نسبت اهمیت زیادتری داشت.

بدهی بلندمدت / دارائی ثابت = نسبت پوشش بدهی

### ب) تجزیه و تحلیل عمودی صورت های مالی

در این روش ارقام مندرج در صورت های مالی یک دوره مالی مورد بررسی قرار می گیرد در این روش کلیه ارقام یک صورت مالی بر اساس یک واحد معین مثلاً درصدی از درآمد فروش در صورت حساب سود و زیان و یا جمع دارائی ها در تراز نامه بیان می شود. مثلاً هزینه اداری چند درصد درآمد فروش است یا سود ناخالص چند درصد درآمد فروش است.

#### شرکت نمونه

#### صورت حساب سود و زیان مقایسه ای

برای سال منتهی به ۷۳/۱۲/۲۹ و ۷۲

سال ۷۲		سال ۷۳		
درصد	مبلغ	درصد	مبلغ	
٪۱۰۰	۱/۴۲۰/۰۰۰	٪۱۰۰	۱/۶۰۰/۰۰۰	فروش خالص
٪۷۰/۵	(۱/۰۰۰/۰۰۰)	٪۵۹/۳	(۹۵۰/۰۰۰)	کسر می شود: بهای تمام شده
٪۲۹/۵	۴۲۰/۰۰۰	٪۴۰/۷	۶۵۰/۰۰۰	فروش رفته سود ناخالص
				کسر می شود: هزینه های
				عملیاتی
٪۱۷	۲۴۰/۰۰۰	٪۱۳/۲	۲۱۰/۰۰۰	هزینه های فروش
٪۱۲/۵	۱۸۰/۰۰۰	٪۱۰	۱۶۰/۰۰۰	هزینه های اداری
٪۲۹/۵	۴۲۰/۰۰۰	٪۲۳/۲	۳۷۰/۰۰۰	جمع هزینه ها
۰	۰	٪۱۷/۵	۲۸۰/۰۰۰	سود عملیاتی
				کسرواضافه می شود:
۰	۰	۰	۰	هزینه ها و درآمدهای غیرعملیاتی
۰	۰	٪۱۷/۵	۲۸۰/۰۰۰	سود خالص (قبل از مالیات)

توجه شود در سال ۷۲، بهای تمام شده کالا فروش رفته ۷۰/۵٪ بوده ولی در سال ۷۳ به ۵۹/۳٪ کاهش یافته همچنین جمع هزینه ها در سال ۷۲، ۲۹/۵٪ فروش بوده ولی در سال ۷۳، ۲۳/۲٪ کاهش یافته است. در نتیجه علت افزایش سود مشخص می شود.

از گزینه های کلیدی دیگر، جمع دارائی در ترازنامه است که می توان در صورت های مالی، دارائی های جاری، ثابت و ... را بر حسب آن مقایسه کرد.

## ج) تجزیه و تحلیل افقی

در تجزیه و تحلیل افقی، ارقام صورت های مالی، حداقل در دو دوره متوالی با یکدیگر مقایسه می شوند و تحلیل کننده، تغییر ارقام و درصد تغییر از یک سال به سال دیگر را تعیین و مقایسه می کنند سال قدیمی به عنوان مبنا در نظر گرفته می شود.

$$\text{درصد تغییر} = \frac{\text{مبلغ در دوره مالی قدیم} - \text{مبلغ در دوره مالی جدید}}{\text{مبلغ در دوره مالی مبنا (قدیم)}} =$$

مثال) طبق جدول ارائه شده در زیر برای محاسبه موجودی نقد به درصد داریم:

شرکت نمونه

ترازنامه مقایسه ای

۷۶ و ۷۵/۱۲/۲۹

افزایش (کاهش)		سال ۷۵	سال ۷۶	دارائی های جاری:
درصد تغییر	مبلغ تغییر			
۴۲/۸٪	۱۱/۹۸۴	۲۸/۰۰۰	۳۹/۹۸۴	موجودی نقدی
(۳۳٪)	(۴/۹۵۰)	۱۵/۰۰۰	۱۰/۰۵۰	حسابهای دریافتی
(۱۶٪)	(۹/۶۰۰)	۶۰/۰۰۰	۵۰/۴۰۰	موجودی کالا
(۵۰٪)	(۱۵/۰۰۰)	۱۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	پیش پرداخت هزینه ها
۲۱۵٪	۲/۴۳۴	۱۱۳/۰۰۰	۱۱۵/۴۳۴	جمع دارائی های جاری
۳۰۰٪	۶۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰	۸۰/۰۰۰	دارائی های ثابت:
۴۶/۹۵٪	۶۲/۴۳۴	۱۳۳/۰۰۰	۱۹۵/۴۳۴	جمع دارائی ها
۳۷/۷٪	۱۲/۴۳۴	۳۳/۰۰۰	۴۵/۴۳۴	بدهی ها
۵۰٪	۵۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	سرمایه
۴۶/۹۵٪	۶۲/۴۳۳	۱۳۳/۰۰۰	۱۹۵/۴۳۴	جمع بدهی و سرمایه

$$\text{تغییر موجودی نقد} = \frac{\text{مبلغ در دوره مبنا} - \text{مبلغ در دوره جدید}}{\text{مبلغ در دوره مبنا}} = \frac{۳۹/۹۸۴ - ۲۸/۰۰۰}{۲۸/۰۰۰} =$$

$$= ۴۲/۸\%$$

اقلام بالا نشان می دهد در سال ۷۶، شرکت نقدینگی خود را افزایش داده و بخش قابل توجهی از آن ناشی از وصول مطالبات می باشد. زیرا:

$$\text{تغییر حسابهای دریافتی} = \frac{\text{مبلغ در دوره مینا - مبلغ در دوره جدید}}{\text{مبلغ در دوره مینا}} = \frac{۱۰/۰۵۰ - ۱۵/۰۰۰}{۱۵/۰۰۰} = -۰/۳۳$$

که به طور قابل توجهی کاهش داشته است. یعنی افزایش نقدینگی به خاطر کاهش حساب های دریافتی است.

### صورت جریان وجوه نقد ( صورت تغییرات وجوه نقد، صورت تغییرات در وضعیت مالی ، صورت منابع و مصارف)

طبق استانداردهای حسابداری صورت های مالی شامل ترازنامه و صورت سود و زیان و صورت جریان (گردش) وجوه نقد است. صورت حساب سود و زیان عملکرد یک دوره را گزارش می کند و تراز نامه نیز وضع مالی موسسه در یک تاریخ معین را نشان می دهد این دو صورت حساب مالی ، نمی توانند اتفاقات مهم مالی در مورد منابع کسب وجه نقد و محل مصرف وجوه نقد در یک دوره را نشان دهند این اتفاقات را در صورت حساب تغییرات وجوه نقد می آورند مسلماً باید جمع منابع مالی هر دوره با جمع مخارج مالی در تغییراتی که بوجود آمده برابر باشند.

نشریه استاندارد حسابداری FASB در ۹۵ اعلام کرد که صورت تغییرات در وضعیت مالی بر مبنای وجوه نقد، یکی از صورت های مالی اساسی است. و همچنین تهیه صورت تغییرات در وضعیت مالی بر اساس سرمایه در گردش ، منسوخ شده است.

### روش های تهیه صورت جریان وجوه نقد

- (۱) روش مستقیم: تمام ورود و خروج وجه نقد (صندوق، بانک، تنخواه) در دوره بررسی و طبق آن منابع و مخارج مجزا می شوند که این روش، معمولاً فزونی منافع بر مخارج ندارد و وقت گیر است. لذا کاربرد ندارد.
- (۲) روش غیر مستقیم: با روش هایی که ارائه می شود منابع کسب وجه نقد و محل مصرف آن مشخص می شود.

**روش های غیرمستقیم تهیه صورت جریان وجوه نقد:**

- (۱) صورت تغییرات بر مبنای سرمایه در گردش ( که منسوخ شده است): عامل موازنه منابع مالی و مصارف مالی، کاهش یا افزایش سرمایه در گردش در پایان دوره نسبت به دوره مالی قبل است.
- (۲) صورت تغییرات بر مبنای وجوه نقد: عامل موازنه منابع مالی و مصارف مالی، کاهش یا افزایش مبلغ وجوه نقدی در پایان دوره مالی نسبت به ابتدای دوره مالی یا پایان دوره مالی قبل خواهد بود.

**مثال)** اگر خالص وجه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی ۱۰۰/۰۰۰ ریال، استهلاک دارائی های ثابت ۲۰/۰۰۰ ریال افزایش و جمع تغییرات در دارائی های جاری ( به جز وجه نقد) ۲۴/۰۰۰ ریال افزایش و بدهی های جاری ۳۰/۰۰۰ ریال کاهش داشته باشد سود خالص چند ریال است؟

افزایش در بدهی های جاری + هزینه استهلاک + سود خالص = وجه نقد حاصل از عملیات  
 $۱۰۰/۰۰۰ = ۱۳۴/۰۰۰ = \text{سود خالص} \rightarrow ۳۰/۰۰۰ - ۲۴/۰۰۰ + ۲۰/۰۰۰ = \text{سود خالص} = ۱۰۰/۰۰۰$

طبق استاندارد ایران، سود عملیاتی تعدیل می شود و جریان نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی نیز با استاندارد آمریکا تفاوت دارد در نتیجه این سوال با استاندارد های ایران قابل حل نیست.

**مثال)** در پایان سال ۷۱ تراز نامه شرکت یکتا، به قرار زیر است: دارائی های جاری شامل صندوق و بانک ۷۰۰/۰۰۰ ریال، حساب های دریافتی پس از کسر ذ.م.م. (ذخیره مطالبات مشکوک الوصول) ۱/۷۰۰/۰۰۰ ریال، موجودی های کالا و جنسی ۲/۴۰۰/۰۰۰ ریال، پیش پرداخت ها ۲۴۰/۰۰۰ ریال (لذا جمع دارائی های جاری ۵/۰۴۰/۰۰۰ ریال). دارائی های غیر جاری شامل زمین ۱/۰۰۰/۰۰۰، ساختمان و ماشین آلات ۴/۶۰۰/۰۰۰ ریال که مبلغ ۱/۶۰۰/۰۰۰ ریال به عنوان استهلاک انباشته ساختمان و ماشین آلات از آن کسر می شود (پس جمع دارائی های غیر جاری ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال می شود) و جمع کل دارائی ها ۹/۰۴۰/۰۰۰ ریال می شود.

بدهی های جاری شامل بستانکاران ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال، اسناد پرداختی جاری ۸۰۰/۰۰۰ ریال، ذخیره هزینه های جاری پرداختی ۸۴۰/۰۰۰ ریال (جمع بدهی های جاری ۲/۲۴۰/۰۰۰ ریال). و بدهی های بلند مدت شامل اسناد پرداختی بلند مدت ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال، اوراق قرضه ۱۷٪ سود ۲۰۰/۰۰۰ ریال (جمع بدهی های بلند مدت ۲/۲۰۰/۰۰۰ ریال). حقوق صاحبان سهام شامل سرمایه سهام عادی ۱۰۰۰ ریالی، ۲/۲۰۰/۰۰۰ ریال، صرف سهام ۶۰۰/۰۰۰، سود انباشته ۱/۴۰۰/۰۰۰ ریال (جمع حقوق و صاحبان سهام ۴/۲۰۰/۰۰۰ ریال).

با توجه به تراز نامه سال ۷۱ و ۷۲ مطلوبست تهیه صورت جریان وجوه نقد مالی بر مبنای وجوه نقد برای سال ۷۲. سایر اطلاعات مورد نیاز در ۷۲/۱۲/۲۹ عبارتست از:

- (۱) فروش خالص دوره ۱۸/۸۰۰/۰۰۰ ریال، بهای تمام شده کالا فروخته شده طی دوره ۱۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال، هزینه های عملیاتی ۵/۱۰۰/۰۰۰ ریال سود ناخالص از فروش زمین ۴۰۰/۰۰۰ ریال.
- (۲) یک قطعه زمین به قیمت تمام شده ۲۰۰/۰۰۰ ریال به قیمت ۶۰۰/۰۰۰ ریال فروخته شد و دو زمین جدید به مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال در مقابل فروش اوراق قرضه خریداری شده است.
- (۳) ماشین آلات به مبلغ ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال نقداً خریداری کرده است.

- (۴) مبلغ ۲/۱۰۰/۰۰۰ ریال سهام سرمایه اضافی از محل سود سهمی به مبلغ ۱/۱۰۰/۰۰۰ ریال و فروش سهام جدید به مبلغ ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال با ۴۰٪ صرف سهام، به طور نقد می باشد.
- (۵) مبلغ ۷۰۰/۰۰۰ ریال سود سهام بین سهامداران توزیع شده است.

حل) ابتدا باید وجوه نقد حاصل از عملیات را محاسبه کنیم برای این کار باید سود ویژه دوره ۷۲ محاسبه شود:

۱۸/۸۰۰/۰۰۰	فروش خالص
(۱۲/۵۰۰/۰۰۰)	کسر می شود: بهای تمام شده کالا فروش رفته
۶/۳۰۰/۰۰۰	سود ناویژه
(۵/۱۰۰/۰۰۰)	کسر: هزینه های عملیاتی
۱/۲۰۰/۰۰۰	سود ویژه عملیاتی
۴۰۰/۰۰۰	اضافه می شود: درآمدهای حاصل از فروش زمین
۱/۶۰۰/۰۰۰	سود ویژه دوره مالی

حال باید تغییرات دارائی جاری (به جز صندوق و بانک) و بدهی جاری را محاسبه و با سود ویژه جمع کنیم:

الف) بدهکاران پایان سال ۷۱ مبلغ ۱/۷۰۰/۰۰۰ ریال و در پایان سال ۷۲ برابر ۲/۱۰۰/۰۰۰ ریال بوده پس ۴۰۰/۰۰۰ ریال افزایش داشته است.

ب) موجودی جنسی ۱/۸۵۰/۰۰۰ ریال افزایش داشته است.

ج) پیش پرداخت ها مبلغ ۱۰/۰۰۰ ریال افزایش داشته است.

د) حساب های پرداختی تجاری مبلغ ۲۰/۰۰۰ ریال افزایش داشته است.

ه) اسناد پرداختی جاری مبلغ ۹۰۰/۰۰۰ ریال افزایش داشته است.

و) ذخیره هزینه های پرداختی به مبلغ ۳۹۰/۰۰۰ ریال کاهش داشته است.

ز) بعد از تعیین مبلغ افزایش یا کاهش دارایی های جاری (به جز صندوق و بانک) و بدهی جاری، باید اقلام مربوط به دارائی های بلند مدت که به سود ویژه اضافه یا کسر شده اند محاسبه کنیم.

سود حاصل از فروش زمین ۴۰۰/۰۰۰ ریال است برای محاسبه هزینه استهلاک ساختمان و ماشین آلات، چون تغییری در ساختمان نداشته ایم تفاوت مانده آخر سال ۷۲ نسبت به آخر سال ۷۱ معادل تغییر استهلاک انباشته مربوط به سال ۷۲ است و برابر هزینه استهلاک سال ۷۲ می شود اگر ساختمان و ماشین آلات فروخته شده در سال ۷۲ داشتیم باید استهلاک انباشته دارائی فروخته شده را هم از تفاوت فوق کسر می کردیم.

$$\text{هزینه استهلاک سال ۷۱} = ۳/۶۵۰/۰۰۰ - ۴/۲۰۰/۰۰۰ = ۳/۰۵۰/۰۰۰ + ۱/۲۰۰/۰۰۰ = ۳/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{مانده پایان سال X2} = \text{خرید ماشین آلات طی سال} + \text{مانده سال X1}$$

ح) با توجه به تعیین اقلام اضافه شده یا کاهش یافته در دارائی های جاری و بدهی جاری و پیدا کردن هزینه استهلاک و سود فروش دارائی زمین می توان وجوه نقد حاصل از عملیات را معین کرد.

نکته: وقتی بستنکاران و اسناد پرداختی زیاد شده می توان این طور توجیه کرد که در عوض آن به وجوه نقد و

دارائی های جاری اضافه شده که بدهی اضافه شده است:

۱/۶۰۰/۰۰۰	سود ویژه دوره مالی ۷۲
	اضافه می شود: افزایش در بدهی جاری :
۵۵۰/۰۰۰	استهلاک کسر شده از سود ویژه ۷۲
۲۰۰/۰۰۰	افزایش در بستانکاران تجاری
۹۰۰/۰۰۰	افزایش در اسناد پرداختی جاری
۱/۶۵۰/۰۰۰	کسر می شود:
	افزایش در دارائی های جاری :
(۴۰۰/۰۰۰)	افزایش در بدهکاران تجاری
(۱/۸۵۰/۰۰۰)	افزایش در موجودی کالا و جنسی
(۱۰/۰۰۰)	افزایش پیش پرداخت ها
	کاهش در بدهی های جاری :
(۳۹۰/۰۰۰)	کاهش در هزینه های پرداختی
	کسر می شود :
(۴۰۰/۰۰۰)	سود فروش زمین
(۳/۰۵۰/۰۰۰)	
<u>۲۰۰/۰۰۰</u>	وجوه نقد حاصل از عملیات

وجوهی که از طریق فروش دارائی های غیر جاری و افزایش سرمایه حاصل شده است نیز باید به مانده فوق اضافه کرد لذا :

۲۰۰/۰۰۰	منابع مالی شرکت سهامی یکتا یک ساله ۷۲:
	وجوه نقد حاصل از عملیات
	اضافه می شود : سایر منابع حاصل از وجوه:
۶۰۰/۰۰۰	فروش زمین
۱۰۰/۰۰۰	استقراض از کل صدور اسناد پرداختی بلند مدت
۱/۱۰۰/۰۰۰	افزایش سهام سرمایه از محل سود سهمی
۱/۰۰۰/۰۰۰	افزایش سهام سرمایه از محل سهام جدید
۴۰۰/۰۰۰	صرف سهام ۴۰٪
۲/۰۰۰/۰۰۰	صدور اوراق قرضه جدید
<u>۵/۲۰۰/۰۰۰</u>	جمع منابع وجوه
۵/۴۰۰/۰۰۰	

ترازنامه  
شرکت سهامی یکتا

	۷۱/۱۲/۲۹	۷۲/۱۲/۲۹	
<b>دارائی های جاری :</b>			
۷۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	-۴۰۰/۰۰۰↓	سندوق و بانک
۱/۷۰۰/۰۰۰	۱۰۰۲/۰۰۰	+۴۰۰/۰۰۰↑	بدهکاران خالص (کسر شده با ذ.م.م.)
۲/۲۴۰/۰۰۰	۴/۲۵۰/۰۰	۱/۸۵۰/۰۰۰↑	موجودی جنسی و کالا
۲۴۰/۰۰۰	۲۵۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰↑	پیش پرداخت ها
۵/۰۳۰/۰۰۰	۶/۹۰۰/۰۰۰		جمع
<b>دارائی های غیر جاری :</b>			
۱/۰۰۰/۰۰۰	۲/۸۰۰/۰۰۰	۱/۸۰۰/۰۰۰↑	زمین
۳/۰۰۰/۰۰۰	۳/۶۵۰/۰۰۰	۶۵۰/۰۰۰↑	ساختمان و ماشین آلات خالص (با کسر استهلاک انباشته)
۴/۰۰۰/۰۰۰	۶/۴۵۰/۰۰۰		
۹/۴۰۰/۰۰۰	۱۳/۳۵۰/۰۰۰		جمع کل دارایی ها:
<b>بدهی های جاری :</b>			
۱/۰۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰↑	بستانکاران
۸۰۰/۰۰۰	۱/۷۰۰/۰۰۰	۹۰۰/۰۰۰↑	اسناد پرداختی جاری
۸۴۰/۰۰۰	۴۵۰/۰۰۰	۳۹۰/۰۰۰↓	هزینه پرداختی
۲/۶۴۰/۰۰۰	۳/۳۵۰/۰۰۰		جمع
<b>بدهی بلند مدت:</b>			
۲۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰↑	اسناد پرداختی بلند مدت
۲/۰۰۰/۰۰۰	۳/۲۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰↑	اوراق قرضه ۱۷٪
۲/۲۰۰/۰۰۰	۳/۵۰۰/۰۰۰		جمع
۴/۸۴۰/۰۰۰	۶/۸۵۰/۰۰۰		
<b>حقوق صاحبان سهام:</b>			
۲/۲۰۰/۰۰۰	۴/۳۰۰/۰۰۰	۲/۱۰۰/۰۰۰↑	سهام عادی (۱۰۰ ریالی)
۶۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰↑	صرف سهام
۱/۴۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰↓	سود انباشته (سنواتی تقسیم نشده)
۴/۲۰۰/۰۰۰	۶/۵۰۰/۰۰۰		جمع
۹/۰۴۰/۰۰۰	۱۳/۳۵۰/۰۰۰		جمع کل بدهی و حقوق سهامداران



**محاسبه مصارف وجوه نقد :** هر گونه خرید دارائی غیر جاری بلند مدت و پرداخت سود سهام ، یکی از مصارف

است تغییر سود انباشته دو ترازنامه ۷۰۰/۰۰۰ ریال است یعنی توزیع سود سهام به صورت نقد ۷۰۰/۰۰۰ ریال است ضمناً

۴/۰۰۰/۰۰۰ = (اوراق قرضه جهت خرید زمین) ۲/۰۰۰/۰۰۰ + ۲/۰۰۰/۰۰۰ مانده اوراق قرضه در پایان ۷۱

۸۰۰/۰۰۰ = ۴/۰۰۰/۰۰۰ - ۳/۲۰۰/۰۰۰ = مبلغ باز پرداخت شده اوراق قرضه در سال ۷۲

### مصارف وجوه :

۱/۲۰۰/۰۰۰	خرید ماشین آلات
۸۰۰/۰۰۰	باز خرید اوراق قرضه
۷۰۰/۰۰۰	توزیع سود سهام نقدی
<u>۲/۷۰۰/۰۰۰</u>	جمع مصارف نقدی وجوه

۱/۱۰۰/۰۰۰	توزیع سود سهمی (تبدیل سود سهام)
۲/۰۰۰/۰۰۰	خرید زمین در مقابل صدور اوراق قرضه
<u>۳/۱۰۰/۰۰۰</u>	
۵/۸۰۰/۰۰۰	جمع مصارف وجوه

۵/۸۰۰/۰۰۰	جمع مصارف وجوه
۵/۴۰۰/۰۰۰	جمع منابع وجوه
۴۰۰/۰۰۰	کاهش وجوه نقد

همان طور که ملاحظه می شود در تراز نامه مانده وجوه نقد سال ۷۱ برابر ۷۰۰/۰۰۰ و در پایان سال ۷۲ برابر

۳۰۰/۰۰۰ ریال است یعنی ۴۰۰/۰۰۰ ریال کاهش یافته که علت آن در بالا اثبات شده و به صورت جدولی به شکل زیر می

توان نوشت:

شرکت سهامی یکتا  
صورت تغییرات در وضعیت مالی  
برای یکساله ۷۱

		(۱) وجوه نقد حاصل عملیات:
۱/۶۰۰/۰۰۰		سود ویژه دوره مالی اضافه می شود:
	۲۰۰/۰۰۰	افزایش در بستانکاران
	۹۰۰/۰۰۰	افزایش در اسناد پرداختی جاری
	۵۵۰/۰۰۰	هزینه استهلاک ساختمان و ماشین آلات
	۱/۶۵۰/۰۰۰	جمع اضافات
	۴۰۰/۰۰۰	کسر می شود: افزایش در بدهکاران
	۱/۸۵۰/۰۰۰	افزایش در موجودی جنسی
	۱۰/۰۰۰	افزایش در پیش پرداخت هزینه ها
	۳۹۰/۰۰۰	کاهش در ذخیره هزینه های پرداختی
	۴۰۰/۰۰۰	سود فروش زمین
		جمع کسورات
(۱/۴۰۰/۰۰۰)	(۳/۰۵۰/۰۰۰)	وجوه نقد حاصل از عملیات
۲۰۰/۰۰۰		(۲) اضافه می شود سایر منابع مالی:
		فروش زمین
	۶۰۰/۰۰۰	افزایش اسناد پرداختی بلند مدت
	۱۰۰/۰۰۰	افزایش سهام سرمایه از محل فروش سهام
	۱/۰۰۰/۰۰۰	جدید
	۴۰۰/۰۰۰	صرف سهام حاصل از فروش سهام جدید
	۱/۱۰۰/۰۰۰	افزایش سهام سرمایه از محل سود سهمی
	۲/۰۰۰/۰۰۰	صدور اوراق قرضه جدید خرید زمین
۵/۲۰۰/۰۰۰		جمع منابع مالی وجوه نقد
۵/۴۰۰/۰۰۰		مصارف مالی:
		(۱) مصارف وجوه نقدی:
	۱/۲۰۰/۰۰۰	خرید ماشین آلات
	۸۰۰/۰۰۰	باز پرداخت اوراق قرضه
	۷۰۰/۰۰۰	توزیع سود سهام نقدی
	۲/۷۰۰/۰۰۰	جمع
		(۲) مصارف بی تاثیر در وجوه نقد:
	۲/۰۰۰/۰۰۰	خرید زمین در قبال صدور اوراق قرضه

	۱/۱۰۰/۰۰۰
(۵/۸۰۰/۰۰۰)	۳/۱۰۰/۰۰۰
(۴۰۰/۰۰۰)	

تبدیل سود سهام به سرمایه ( سود سهمی)  
جمع مصارف وجوه  
کاهش وجوه نقد در پایان سال ۷۲ نسبت به اول سال

صورت جریان وجوه نقد بر اساس استاندارد ایران

با اعداد فرضی

فعالیت عملیاتی:

۹۹	دریافتی وجوه نقد از مشتریان
۱	دریافتی وجوه نقد بابت عملیات غیر مستمر
(۴۵)	پرداختی وجوه نقد بابت خرید کالا
(۱۳)	پرداختی وجوه نقد به کارکنان
۴۲	جریان خالص ورود وجه نقد

فعالیت سرمایه گذاری:

۷۸	وجوه نقد دریافتی بابت فروش دارائی های ثابت
(۵۰)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید دارائی های ثابت (i) (۵۰)
۲۸	جریان خالص ورود وجه نقد

بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

:

۱	وجوه نقد دریافتی بابت سود تضمین شده (درآمد بهره)
۱	وجوه نقد دریافتی بابت سود سهام
(۱۵)	وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام
(۵)	وجوه نقد بابت سود تضمین شده ( هزینه بهره)
(۱۸)	

مالیات بردرآمد:

(۱۱)	وجوه نقد پرداختی بابت مالیات بردرآمد
(۱۱)	

فعالیت تأمین مالی:

۱۰	وجوه نقد دریافتی بابت استقراض (دریافت تسهیلات مالی)
(۲۰)	وجوه نقد پرداختی بابت اصل بدهی (باز پرداخت تسهیلات مالی)
(۱۰)	

صورت جریان وجوه نقد بر اساس استاندارد 95 ≠

**FASB** بر اساس اعداد فرضی

فعالیت مالی:

۹۹	وجوه نقد دریافتی از مشتریان
۲	وجوه نقد بابت سود سهام و درآمد بر بهره
۱	وجوه نقد بابت عملیات غیر مستمر
(۴۵)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا
(۱۳)	وجوه نقد به کارکنان
(۱۱)	وجوه نقد بابت مالیات بر درآمد
(۵)	وجوه نقد بابت بهره ( سود تضمین شده )
۲۸	جریان خالص ورود و خروج وجوه نقد ناشی از فعالیت عملیاتی

فعالیت سرمایه گذاری :

۷۸	وجوه نقد دریافتی بابت فروش دارائی ثابت
(۵۰)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید دارائی ثابت
۲۸	

فعالیت تأمین مالی:

۱۰	وجوه نقد دریافتی بابت استقراض (دریافت تسهیلات مالی)
(۲۰)	وجوه نقد پرداختی بابت اصل بدهی (باز پرداخت وام)
(۱۵)	وجوه نقد بابت سود سهام نقدی
۲۵	
۰	اثرات نرخ ارز بر وجوه نقد (مبادلات خارجی)
۳۱	خالص افزایش در وجوه نقد و معادل
۳۶	وجوه نقد و معادل وجه نقد در اول دوره مالی

۳۱	خالص افزایش در وجه نقد	۶۷	وجوه نقد و معادل وجه نقد در پایان دوره
۳۶	مانده اول سال وجوه نقد		
۰	تأثیر تغییرات نرخ ارز		
۶۷	مانده وجه نقد در پایان سال		
	(A): فرض شده واحد تجاری ماشین آلات را قسمتی نقد و قسمتی در مقابل انتشار سهام به صورت زیر تحصیل نمود .		
۵۰	وجوه نقد پرداختی		
۱۰	انتشار سهام عادی		
۶۰	بهای تمام شده دارائی ثبت شده		

## شرکت نمونه

## صورت جریان وجوه نقد

برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

<u>۱۳۸۵</u>		<u>۱۳۸۶</u>	<u>یادداشت</u>	<b>فعالیت های عملیاتی :</b>
۱/۵۱۵/۶۲۶		(۵۹۵/۴۴۴)	a	جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی

**فعالیت های سرمایه گذاری :**

۸۶۶/۲۶۴		(۳/۱۸۵/۱۲۸) از تراز نامه		وجوه پرداختی بابت خرید دارائی های ثابت مشهود ( ساخت و توسعه کارخانه)
<u>(۸۶۶/۲۶۴)</u>		<u>(۳/۱۸۵/۱۲۸)</u>		

**بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین****مالی:**

۰		۱/۰۰۰		سود دریافتی بابت سپرده سرمایه گذاری کوتاه مدت (جایزه قرعه کشی)
۱۶۷/۱۴۷		(۳۴۹/۴۱۲)		سود پرداختی بابت تأمین مالی (بهره وام)
<u>(۱۶۷/۱۴۷)</u>		<u>(۳۴۸/۴۱۲)</u>		

**مالیات بردرآمد:**

مالیات بر درآمد پرداختی (پیش پرداخت)

۰		۵۹۹/۰۰۰		<b>فعالیت تأمین مالی:</b>
۰		۱۵/۱۰۰/۰۰۰		وجوه حاصل از افزایش سرمایه دریافت تسهیلات مالی (وام)
۴۶۰/۰۰۰		(۱/۴۵۳/۰۰۰) از تراز نامه		باز پرداخت تسهیلات مالی (پرداخت وام)
<u>(۴۶۰/۰۰۰)</u>		<u>۴/۲۴۷/۰۰۰</u>		

۲۲/۲۱۴	۱۱۸/۰۱۶
۱۱/۶۰۰	۳۳/۸۱۴
<u>۳۳/۸۱۴</u>	<u>۱۵۱/۸۳۱</u>

خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد  
مانده وجه نقد در آغاز سال

### مانده وجه نقد در پایان سال

۱۳۸۵	۱۳۸۶
ریال	ریال

a - صورت تطبیق سود عملیاتی:

۳۷۵/۴۰۴	۲/۴۴۸/۶۸۶ از سود و زیان	سود عملیاتی
۵۳۸/۲۹۵	۵۰۴ / ۰۲۲ از سود و زیان	هزینه استهلاک
(۴۹/۹۵۸)	۱۳/۳۲۰ از تراز نامه	(افزایش) کاهش موجودی مواد و کالا
۰	۱۵۳/۳۰۱ از تراز نامه	(افزایش) کاهش بهره پرداختی
(۲۱۸/۸۳۰)	(۲/۴۸۶/۹۶۶) از تراز نامه	(افزایش) کاهش حساب های دریافتی
۱/۲۲۹/۰۳۲	(۱/۰۰۴/۵۷۹) از تراز نامه	(کاهش) افزایش حساب های پرداختی
۱۰۴/۶۴۶	(۲۰۹/۹۰۸) از تراز نامه	(کاهش) افزایش پیش پرداخت ها
(۱۲۵/۰۰۰)	(۱/۰۰۴/۵۷۹) از تراز نامه	(کاهش) افزایش اسناد پرداختی
(۱۲۸/۶۷۰)	۰ از تراز نامه	(افزایش) کاهش اسناد دریافتی
<u>۱/۵۱۵/۶۲۶</u>	<u>(۵۹۵/۴۴۴)</u>	خروج وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی

مثال دوم) برای تهیه صورت های مالی:

شرکت نمونه

ترازنامه

در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۵

تجدید ارائه شده)		بدهی ها و حقوق صاحبان سهام		دارائی ها	
۱۲/۲۹	۱۲/۲۹	یادداشت	۱۲/۲۹	۱۲/۲۹	یادداشت
۱۳۹۴	۱۳۹۵	ت	۱۳۹۴	۱۳۹۵	ت
ریال	ریال		ریال	ریال	
			بدهی های جاری:		دارائی های جاری:
۵۱۴	۹۸۳	۱۳	حساب ها و اسناد پرداختی تجاری	۱۲۲۳۵	۴
۷۸۸۴	۶۸۱۵	۱۴	سایر حساب ها	۹۵۳۰	۵
					موجودی نقد
					سرمایه گذاری

			واسناد پرداختنی				های کوتاه مدت
۳۰۰۴	۴۴۱۸	۱۵	پیش دریافت ها	۱۴۱۷۹	۱۹۰۰۶	۶	حساب ها واسناد دریافتنی تجاری
۵۰۰۸	۶۰۰۷	۱۶	ذخیره مالیات	۳۰۳۷	۳۶۳۱	۷	سایر حساب های دریافتنی
۳۱۲۰۷	۴۳۱۵	۱۷	سود سهام پرداختنی	۱۵۸۱۶	۱۹۲۶۱	۸	موجودی مواد و کالا
<u>۳۸۴۱</u>	<u>۵۹۸۱</u>	۱۸	تسهیلات مالی دریافتنی	<u>۶۱۸</u>	<u>۱۲۴۷</u>	۹	سفارشات و پیش پرداخت ها
۵۱۴۵۸	۲۸۵۱۹		جمع بدهی های جاری	۵۵۴۱۵	۵۷۴۵۴		جمع دارائی های جاری
			بدهی های غیر جاری:				دارائی های غیر جاری:
۲۰۴۱	۲۵۵۶	۱۹	حساب های پرداختنی بلندمدت	۷۳۹۸۳	۷۸۲۹۹	۰	دارائی های ثابت مشهود
۲۱۵۶۲	۲۱۲۶۸	۱۸	تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت	۷۱۳۷	۷۳۴۳	۱	سایر دارائی ها
<u>۵۹۴۳</u>	<u>۷۰۵۶</u>	۲۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	<u>۳۷۷۵</u>	<u>۲۵۰۰</u>	۲	سرمایه گذاری های بلندمدت
۲۹۵۴۶	۳۰۸۸۱		جمع بدهی های غیر جاری	۸۴۸۹۵	۸۸۱۴۲		جمع دارائی های غیر جاری
۸۱۰۰۴	۵۹۳۹۹		جمع بدهی ها				
			حقوق صاحبان سهام:				
۴۹۱۸۰	۴۹۱۸۰	۲۱	سرمایه				
۳۹۴۷	۵۲۹۱	۲۲	اندوخته قانونی				
۵۰۲۲	۵۰۲۲	۲۳	اندوخته طرح توسعه				
۱۱۵۷	۲۶۷۰۴	۳۵	سود انباشته				
<u>۵۹۳۰۶</u>	<u>۸۶۰۹۷</u>		حقوق صاحبان سهام				
<u><u>۱۴۰۳۱۰</u></u>	<u><u>۱۴۵۵۹۶</u></u>		جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	<u><u>۱۴۰۳۱۰</u></u>	<u><u>۱۴۵۵۹۶</u></u>		جمع دارائی ها

یادداشت های توضیحی همراه جزء لاینفک صورت های مالی است

نکته: طبق شماره یادداشت هایی که مشاهده می نمایید باید ریز مانده حساب کل مربوطه ارائه شود مثلاً برای حساب های دریافتی باید لیستی از بدهکاران اصلی ارائه و برای بدهکاران کم اهمیت (طبق اصل اهمیت و متناسب با بزرگی موسسه) جمع آنها آورده شود. برای موجودی ها باید به تفکیک لیست مانده مواد اولیه و کالا ساخته شده و کالا خریداری شده ارائه شود. معمولاً از اینترنت می توان صورت های مالی شرکت های سهامی عام را تهیه و مطالعه نمود.

## شرکت نمونه

## صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۵

تجدید ارائه شده	سال ۱۳۹۵		یادداشت	
	ریال	ریال		
۱۳۹۴			ت	
ریال	ریال	ریال		
۷۶۷۴۴	۸۸۵۳۸		۲۴	فروش خالص
				کسر می شود:
(۴۷۷۰۴)	(۵۱۰۱۸)		۲۵	بهای تمام شده کالا فروش رفته
۲۹۰۴۰	۳۷۵۲۰			<b>سود ناخالص</b>
(۶۴۱۵)		(۴۷۳۲)	۲۶	هزینه های فروش، اداری، عمومی
۲۵۴		(۲۷۹)	۲۷	خالص سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی
(۶۱۶۱)	(۵۰۱۱)			
۲۲۸۷۹	۳۲۵۱۰			<b>سود عملیاتی</b>
				اضافه (کسر) می شود:
(۵۳۵)		(۸۸۴)	۲۸	هزینه های مالی
۱۴۴۷		۱۲۷۰	۲۹	خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی

۹۱۲	۳۸۶			
۲۳۷۹۰	۳۲۸۹۶			سود قبل از مالیات
(۴۲۲۶)	(۶۰۰۷)			ذخیره مالیات
<u>۱۹۵۶۴</u>	<u>۲۶۸۸۹</u>			سود خالص
<b>گردش حساب سود (زیان) انباشته</b>				
۱۹۵۶۴	۲۶۸۸۹			سود خالص
۱۰۱۵۶		۲۴۶۰		سود انباشته در ابتدای سال
(۱۲۰۷)		(۱۳۰۳)	۳۰	تعدیل سنواتی
<u>۸۹۴۹</u>	<u>۱۱۵۷</u>			
۲۸۵۱۳	۲۸۰۴۸			سود انباشته در ابتدای سال تعدیل شده
(۹۰۹۸)	۰			تفاوت سود سهام پیشنهادی و مصوب
۱۹۴۱۵	۲۸۰۴۸			سود قابل تخصیص
				تخصیص سود:
(۱۰۴۳)		(۱۳۴۴)		اندوخته قانونی
(۱۷۲۱۵)		۰		سود سهام پرداختی
<u>(۱۸۲۵۸)</u>	<u>(۱۳۴۴)</u>			
<u>۱۱۵۷</u>	<u>۲۶۷۰۴</u>		۳۵	سود انباشته در پایان سال
<u>۴۸۴</u>	<u>۶۶۹</u>			سود هر سهم قبل از کسر مالیات
<u>۳۹۸</u>	<u>۵۴۷</u>			سود هر سهم بعد از کسر مالیات
۳۰۰	۴۲۲			سود سهام پیشنهادی هر سهم

یادداشت های توضیحی همراه، جزء لاینفک صورت های مالی است.

شرکت نمونه

صورت جریان وجوه نقد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۵

(تجدید ارائه شده)			
<u>۱۳۹۴</u>	<u>سال ۱۳۹۵</u>	<u>یادداشت</u>	<u>ت</u>



ریال	ریال	ریال		
				<b>فعالیت های عملیاتی:</b>
۳۲۵۵۶	۲۴۳۰۳	۳۱		جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی
				<b>بازده سرمایه گذاری ها</b>
				<b>وسودپرداختی بابت تامین مالی:</b>
۱۴۵۱		۱۸۸۷		سود دریافتی بابت سپرده های سرمایه گذاری های کوتاه مدت
۲۸۳		۲۵۹		سود دریافتی بابت سپرده های سرمایه گذاری های بلندمدت
۲۰۱		۱۳۷		سود سهام دریافتی
(۵۳۵)		(۸۸۳)		سود پرداختی بابت تسهیلات مالی
(۹۸۴۰)		(۲۶۸۹۲)		سود سهام پرداختی
(۸۴۴۰)	(۲۵۴۹۲)			جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تامین مالی
				<b>مالیات بر درآمد:</b>
(۲۰۷۲)	(۵۰۰۸)			مالیات بر درآمد پرداختی
				<b>فعالیت های سرمایه گذاری:</b>
(۲۸۷۶۸)		(۴۳۱۶)		وجوه پرداختی جهت خرید دارایی ها ثابت مشهود
(۶۱۸)		(۲۰۶)		وجوه پرداختی بابت سایر دارایی ها
۸۳		۰		وجوه حاصل از فروش دارایی های ثابت مشهود
(۲۶۹۰)		۰		وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری های کوتاه مدت
۰		۱۲۷۵		وجوه دریافتی از محل فروش سرمایه گذاری بلندمدت
۰		۲۵۳۸		وجوه دریافتی از محل فروش سرمایه گذاری کوتاه مدت
(۹۰۰)		۰		وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه

			گذاری های بلندمدت
	<u>(۷۰۹)</u>	<u>(۳۲۸۹۳)</u>	جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری
	<u>(۶۹۰۶)</u>	<u>(۱۰۸۴۹)</u>	جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت های تامین مالی
			<b>فعالیت های تامین مالی:</b>
		<u>۵۹۲۴</u>	تسهیلات مالی دریافتی
		<u>(۴۰۷۸)</u>	بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی
	<u>۱۸۴۶</u>	<u>۱۴۱۰۸</u>	جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت های تامین مالی
	<u>(۵۰۶۰)</u>	<u>۳۲۵۹</u>	خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد
			مانده وجه نقد در آغاز سال
	<u>۱۴۲</u>	<u>۹۴</u>	تسعیر ارز
	<u>۷۳۱۷</u>	<u>۱۲۲۳۵</u>	مانده وجه نقد در پایان سال

یادداشت های توضیحی همراه، جزء لاینفک صورت های مالی است.

<u>صورت تطبیق سود عملیاتی:</u>		
۳۰۳۵۶	(۱)	سود عملیاتی
۱۰۰۰		هزینه استهلاک
(۳۴۴۵)	(۲)	(افزایش) کاهش موجودی مواد و کالا
(۵۴۲۱)		(افزایش) کاهش حساب های دریافتی
۱۰۲۸		(کاهش) افزایش حساب های پرداختی
(۶۲۹)		(افزایش) کاهش پیش پرداخت ها و سفارشات
<u>۱۴۱۴</u>		(کاهش) افزایش پیش دریافت ها
<u>۲۴۳۰۳</u>		ورود وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی
<u>۳۲۵۵۶</u>		

(۱) این گزینه شامل سود خالص به علاوه هزینه مالیات و هزینه مالی منهای سود سرمایه گذاری و تسعیر ارز می باشد.

هزینه استهلاک + سود عملیاتی = هزینه مالی + سودهای سرمایه گذاری - سود تسعیر ارز - هزینه مالیات + سود خالص

$$۲۶۸۸۹ + ۶۰۰۸ - ۱۴۲ + ۸۸۳ - ۱۸۸۷ - ۲۵۸ - ۱۳۷ = ۳۰۳۵۶ + ۱۰۰۰$$

(۲) برای سهولت این طور فرض کنید که مثلاً افزایش موجودی کالا در صورتی رخ می‌دهد که وجه نقد خارج شده باشد لذا از ورودی وجوه نقد باید کسر شود لذا منفی می‌شود. برعکس اگر موجودی کالا کاهش یافته بود مثل این است که کالا یا مواد را فروخته ایم و وجه نقد به جای آن آمده لذا باید مثبت باشد. به همین شکل برای بقیه مواد عمل کنید.

## فصل نهم

### هزینه های تولید

## فصل نهم: هزینه های تولید

## مقدمه

همان طور که قبلا بیان شد برای محاسبه بهای تمام شده کالا فروش رفته در موسسات تولیدی نیاز به محاسبه بهای تمام شده کالا ساخته شده می باشد. مهم ترین قسمت بهای تمام شده کالا ساخته شده، هزینه های تولید دوره بود. در این فصل به معرفی اجزای هزینه های تولید می پردازیم:

## هزینه های تولید:

هزینه های تولید بخشی از بهای تمام شده کالا ساخته شده می باشد که آن نیز بخشی از بهای تمام شده کالا فروش رفته است. هزینه های تولید نیز خود از سه بخش تشکیل شده است: مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار تولید:

موجودی کالا پایان دوره - بهای تمام شده کالای ساخته شده + موجودی کالا اول دوره = ب ت ک فروش رفته  
 کار در جریان ساخت پایان دوره - هزینه های تولید + کار در جریان ساخت اول دوره = ب ت ک ساخته شده  
 سربار تولید + دستمزد مستقیم + مواد مستقیم = هزینه های تولید

در این فصل به تشریح هر یک از این سه عنصر می پردازیم. قبل از هر چیز برای محاسبه مواد مستقیم مصرف شده در تولید باید ابتدا انواع روش های ثبت موجودی مواد را بشناسیم:

## سیستم های ثبت موجودی مواد و کالا

برای ثبت گردش موجودی ها دو روش وجود دارد: الف) سیستم دائمی ب) سیستم ادواری.

## الف) دائمی (ثبت گردش موجودی در حساب موجودی کالا)

در این روش در حساب موجودی کالا گردش موجودی کالا به طور پیوسته در طی دوره ثبت می شود و خرید و فروش کالا در حساب موجودی ثبت می شود. با هر خرید موجودی کالا اضافه می گردد و با هر فروش، دو ثبت باید انجام شود یکی کاهش موجودی مواد و کالا و افزایش بهای کالای فروش رفته و دوم ثبت میزان فروش کالا در حساب فروش. در عوض افزایش میزان حجم کار طی دوره، در هر لحظه می توان بهای تمام شده کالا فروش رفته و مبلغ موجودی هر کالا و مواد را داشت و برای محاسبات مدیریتی طی دوره بسیار مفید است.

## ب) ادواری (ثبت گردش موجودی ها در حساب های خرید)

حساب موجودی کالا طی دوره گردش ندارد. فقط در پایان دوره موجودی کالا اصلاح می شود و طی دوره خرید مواد در حساب کنترل خرید ثبت می شود و فروش فقط یک ثبت دارد آن هم ثبت میزان فروش کالا در حساب فروش. و در پایان دوره مانده حساب خرید به حساب مصرف مواد و موجودی پایان دوره منتقل می گردد.

تفاوت عمده ثبت بین دو روش در ثبت فروش می باشد. در روش ادواری با هر فروش یک ثبت زده می شود: حساب دریافتی بدهکار و حساب فروش بستانکار. ولی در سیستم دائمی علاوه بر این ثبت لازم است مانده موجودی ها نیز اصلاح شود. یعنی بهای تمام شده کالا فروش رفته بدهکار و موجودی جنس فروش رفته بستانکار می شود. در سیستم دائمی ، خرید کالا، تخفیفات نقدی خرید کالا ، برگشت از خرید و هزینه حمل خرید، همگی با حساب موجودی کالا بیان می شود . یعنی درموقع خرید ، موجودی کالا و مواد بدهکار و حساب های پرداختی بستانکار می شود. در سیستم ادواری با هر خرید ، حساب خرید بدهکار و حساب های پرداختی بستانکار می شود. یعنی حساب موجودی مواد و کالا گردش ندارد.

در روش ادواری ، خرید کالا یا مواد خام در حساب موقت خرید ثبت می شود و برگشت از خرید و تخفیفات و هزینه حمل خرید و تخفیفات نقدی خرید نیز در حساب های بی با همین نام ثبت می شود. در پایان دوره مالی نیز ، موجودی اول دوره از حساب موجودی کالا ، حذف و موجودی آخر دوره به جای آن ثبت می شود غیر از ثبت های موجودی اول و پایان دوره، مورد دیگری در حساب موجودی کالا ثبت نمی شود .

برای تعیین میزان موجودی یک کالا، در هر لحظه میزان موجودی مقداری در حساب کاردکس سیستم نشان داده می شود ولی برای موجودی ریالی کالاها ، تفاوت وجود دارد. در روش دائمی موجودی ریالی نیز مانند موجودی مقداری ، در هر موقع ، در کاردکس قابل رویت می باشد ولی برای روش ادواری ، باید موجودی ابتدای دوره را با خرید ها جمع و سپس قیمت میانگین موجودی (و یا قیمت بر اساس فایفو و لایفو یا هر روش دیگری که در نظر گرفته شده است) را محاسبه نمود. حال بر اساس نرخ به دست آمده ، مبلغ فروش ها و مصرف مواد را از آن کسر کنیم تا موجودی پایان دوره به دست آید.

مقدار موجودی پایان دوره را باید با مقدار انبار گردانی مقایسه نمود و اختلاف های احتمالی آن بررسی شود. در هنگام انبارگردانی که کارکنان برای شمارش موجودی انبار آماده می شوند حضور بازرسان یا حسابرسان داخلی به عنوان ناظر الزامی است . صورت کالاها در اختیار امور مالی قرار داده می شود تا بهای آنها را تعیین کند قاعده اساسی برای تعیین ارزش موجودی های کالا یا مواد، رعایت اصل بهای تمام شده و استفاده از یکی از روش های تعیین موجودی کالا می باشد .

سیستم ادواری	سیستم دائمی
موقع خرید	موقع خرید
ورود و خروج های مربوط به خرید و برگشت از خرید در حساب های زیر ثبت می شود: حساب خرید حساب هزینه حمل کالا خریداری شده حساب ت.ن. خرید (تخفیفات نقدی خرید) حساب برگشت از خرید	همگی ورود و خروج کالا در سیستم دائمی ، در حساب موجودی ثبت می شود.
کنترل خرید کالای الف xx	موجودی کالای الف xx
حساب های پرداختی xx	حساب های پرداختی xx

موقع فروش	موقع فروش
صندوق/ح دریافتنی **	صندوق/ح دریافتنی **
فروش **	فروش **
بهای تمام شده کالا/فروش رفته **	ثبت فروش کالا
موجودی کالا **	

چون در هر لحظه، حساب موجودی کالا در سیستم دائمی باید بیانگر میزان موجودی کالا باشد لذا با هر فروش، موجودی کالا نیز باید کسر شود.

**نکته ۱:** هزینه حمل کالا خریداری شده و دیگر هزینه های مشابه خرید، در سیستم ادواری، در نهایت در صورت سود و زیان به صورت جداگانه می آید و به حساب خرید منتقل می شود ولی در سیستم دائمی در هر ثبت، به موجودی کالا منتقل می شود.

**نکته ۲:** مسلماً هزینه ثبت در سیستم دائمی بیشتر از روش ادواری است ولی در سیستم دائمی در هر لحظه می توان میزان موجودی و در نهایت میزان سود و زیان را داشت و موجودی را با واقعیت مقایسه نمود. ولی در سیستم ادواری این امتیازها وجود ندارد. ضمناً با نرم افزارهای حسابداری، تفاوت محسوسی در هزینه استفاده از روش دائمی نسبت به ادواری نمی باشد. چون همه سندهای مربوط به ثبت فروش را نرم افزار انجام می دهد ولی حجم اطلاعات اضافه می شود.

**مثال ۱)** اگر شرکت بهرام طی دوره ۵۰۰۰ ریال خرید داشته باشد و مبلغ فروش خالص ۷۰۰۰ ریال و موجودی اول و پایان دوره به ترتیب ۱۰۰۰ و ۲۰۰۰ ریال باشد، مطلوبست محاسبه سود ناخالص در هر دو سیستم ادواری و دائمی؟

(حل)

الف) سیستم دائمی:

موجودی پایان دوره - خرید خالص + موجودی اول دوره = بهای تمام شده کالا فروش رفته

$$= 1000 + 5000 - 2000 = 4000$$

ب ت ک ف - فروش = سود ناخالص

$$= 7000 - 4000 = 3000$$

موجودی کالا	
اول دوره ۱۰۰۰	ب ت ک ۴۰۰۰
خرید ۵۰۰۰	ف
۲۰۰۰	

ب ت ک ف	
۴۰۰۰ بهای فروش	۴۰۰۰ نقل به
خلاصه س ز	
.	

خلاصه سودزبان	
ب ت ک ۴/۰۰۰	فروش ۳۰۰۰
سود ۳۰۰۰	

**ب) روش ادواری:**

موجودی پایان دوره - خرید خالص + موجودی اول دوره = بهای تمام شده کالا فروش رفته

$$= 1000 + 5000 - 2000 = 4000$$

ب ت ک ف - فروش = سود ناخالص

$$= 8000 - 4000 = 4000$$

موجودی کالا		خرید	ب ت ک ف	خلاصه سودوزیان	
م اول دوره ۱۰۰۰	م آخر دوره ۲۰۰۰	۵۰۰۰	۵۰۰۰	فروش ۷۰۰۰	ب ت ک ۴/۰۰۰
بستن مانده اول دوره ۱۰۰۰			م آخر دوره ۲۰۰۰	م اول دوره ۱۰۰۰	
	۲۰۰۰				سود ۳۰۰۰
		۰			
			۴۰۰۰		

همان طور که ملاحظه می شود در هر دو روش موجودی پایان دوره و میزان سود برابر است ولی نحوه محاسبه و حساب های دخیل متفاوت است.

**مثال ۲)** فعالیت های شرکت آذر در فروردین ماه ۸۱ به صورت زیر است. مطلوبست ثبت در هر دو سیستم دائمی و

ادواری:

- ۱) خرید نقدی کالا به مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال.
- ۲) فروش نسبه کالا به مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال که بهای تمام شده آن ۲۰۰/۰۰۰ ریال است.
- ۳) برگشت از فروش کالا فروخته شده به مبلغ ۵۰/۰۰۰ ریال.
- ۴) خرید نسبه کالا به مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال.
- ۵) برگشت کالا خریداری شده به مبلغ ۲۰/۰۰۰ ریال.
- ۶) فروش نسبه ۳۰ روزه با شرط ۴٪ در ۱۰ روز اول به مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال که بهای تمام شده آن ۸۰۰/۰۰۰ ریال بود.
- ۷) خریدار کالا در فاصله ۷ روز بدهی خود را پرداخت کرد.
- ۸) خرید نسبه کالا به مبلغ ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال یا شرط ن/۳۰-۱۰/۲.
- ۹) پرداخت هزینه حمل کالا خریداری شده به مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال.
- ۱۰) شرکت آذر (رویداد ۸) بدهی خود را در فاصله ۱۰ روزه پرداخت نمود.
- ۱۱) فروش نقدی کالا به مبلغ ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال و بهای تمام شده کالا ۷۰۰/۰۰۰ ریال.
- ۱۲) هزینه حمل کالا فروخته شده به مبلغ ۲۰/۰۰۰ ریال پرداخت شد.

(پاسخ)



سیستم ادواری	سیستم دائمی
(۱) خرید کالا ۲۰۰/۰۰۰	(۱) موجودی کالا ۲۰۰/۰۰۰
صندوق ۲۰۰/۰۰۰	صندوق ۲۰۰/۰۰۰
خرید نقدی کالا	خرید نقدی کالا
(۲) حساب های دریافتی ۵۰۰/۰۰۰	(۲) حساب های دریافتی ۵۰۰/۰۰۰
فروش ۵۰۰/۰۰۰	فروش ۵۰۰/۰۰۰
فروش نسبه کالا	ب ت ک فروخته شده ۲۰۰/۰۰۰
(۳) برگشت از فروش و ت ۵۰/۰۰۰	موجودی کالا ۲۰۰/۰۰۰
حساب های دریافتی ۵۰/۰۰۰	فروش نسبه کالا
برگشت کالای فروخته شده	(۳) موجودی کالا ۵۰/۰۰۰
(۴) خرید کالا ۱۰۰/۰۰۰	حساب های دریافتی ۵۰/۰۰۰
حساب های پرداختی ۱۰۰/۰۰۰	بابت برگشت از فروش نسبه
خرید نسبه کالا	(۴) موجودی کالا ۱۰۰/۰۰۰
(۵) حساب های پرداختی ۲۰/۰۰۰	حساب های پرداختی ۱۰۰/۰۰۰
موجودی کالا ۲۰/۰۰۰	خرید نسبه کالا
برگشت تعدادی از کالا خریداری شده	(۵) حساب های پرداختی ۲۰/۰۰۰
(۶) حساب های دریافتی ۲/۰۰۰/۰۰۰	برگشت از خرید و ت ۲۰/۰۰۰
فروش ۲/۰۰۰/۰۰۰	بابت برگشت کالا خریداری شده به طور نسبه
ب ت ک فروخته شده ۸۰۰/۰۰۰	(۶) حساب های دریافتی ۲/۰۰۰/۰۰۰
موجودی کالا ۸۰۰/۰۰۰	فروش ۲/۰۰۰/۰۰۰
فروش نسبه کالا به شرط ن/۳۰-۱۰/۴	فروش نسبه به شرط ن/۳۰-۱۰/۴
(۷) صندوق ۱/۹۲۰/۰۰۰	(۷) صندوق ۱/۹۲۰/۰۰۰
تخفیفات نقدی فروش ۸۰/۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش ۸۰/۰۰۰
حساب های دریافتی ۲/۰۰۰/۰۰۰	حساب های دریافتی ۲/۰۰۰/۰۰۰
۲/۰۰۰/۰۰۰ × ۰.۴ = ۸۰/۰۰۰	
۲/۰۰۰/۰۰۰ - ۸۰/۰۰۰ = ۱/۹۲۰/۰۰۰	
(۸) موجودی کالا ۱/۰۰۰/۰۰۰	(۸) خرید کالا ۱/۰۰۰/۰۰۰
حساب های پرداختی ۱/۰۰۰/۰۰۰	حساب های پرداختی ۱/۰۰۰/۰۰۰
خرید نسبه کالا به شرط ن/۳۰-۱۰/۲	خرید نسبه کالا به شرط ن/۳۰-۱۰/۲
(۹) موجودی کالا ۱۰۰/۰۰۰	(۹) هزینه حمل کالا خریداری شده ۱۰۰/۰۰۰

صندوق ۱۰۰۰/۰۰۰	صندوق ۱۰۰/۰۰۰
پرداخت هزینه حمل کالا خریداری شده	پرداخت هزینه حمل کالا خریداری شده
(۱۰ حساب های پرداختی ۱/۰۰۰/۰۰۰	(۱۰ حساب های پرداختی ۱/۰۰۰/۰۰۰
موجودی کالا ۲۰/۰۰۰	ت.ن خرید ۲۰/۰۰۰
صندوق ۹۸۰/۰۰۰	صندوق ۹۸۰/۰۰۰
تسویه طلب خرید کالا و اخذ تخفیف	$۱/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۰۲ = ۲۰/۰۰۰$
	$۱/۰۰۰/۰۰۰ - ۲۰/۰۰۰ = ۹۸۰/۰۰۰$
(۱۱ صندوق ۱/۰۰۰/۰۰۰	(۱۱ صندوق ۱/۰۰۰/۰۰۰
فروش ۱/۰۰۰/۰۰۰	فروش ۱/۰۰۰/۰۰۰
ب ت ک فروش رفته ۷۰۰/۰۰۰	فروش نقدی کالا
موجودی کالا ۷۰۰/۰۰۰	
فروش نقدی کالا	
(۱۲ هزینه حمل کالا فروخته شده ۲۰/۰۰۰	(۱۲ هزینه حمل کالا فروخته شده ۲۰/۰۰۰
صندوق ۲۰/۰۰۰	صندوق ۲۰/۰۰۰
پرداخت هزینه حمل کالا فروخته شده	پرداخت هزینه حمل کالا فروخته شده

**نکته مهم:** در سیستم ادواری، هزینه حمل کالا خریداری شده به صورت سود و زیان منتقل می شود، و به حساب خرید منتقل می شود ولی در سیستم دائمی، در هر ثبت، به موجودی کالا منتقل می شود. ولی هزینه حمل کالا فروخته شده در هر دو سیستم ادواری و دائمی، جزء هزینه های توزیع و فروش است و ثبت آن یکسان است.

**سوال)** با توجه به اطلاعات زیر خرید ناخالص طی دوره را مشخص کنید.

فروش ۵۴/۰۰۰

موجودی کالا ابتدای دوره ۱۸/۰۰۰

تخفیفات نقدی خرید ۸۰۰

برگشت از فروش ۱۵۰۰

موجودی کالا پایان دوره ۱۶/۰۰۰

بهای تمام شده کالا فروش رفته ۲۳/۰۰۰

هزینه حمل کالا خریداری شده ۲/۰۰۰

پاسخ) در سیستم بازرگانی داریم:

خریدخالص طی دوره + موجودی اول دوره = بهای تمام شده کالا آماده فروش  
موجودی پایان دوره - بهای تمام شده کالا آماده فروش = بهای تمام شده کالای فروش رفته

موجودی پایان دوره - خریدخالص + موجودی اول دوره = بهای تمام شده کالا فروش رفته

$$\rightarrow \text{خریدخالص} = 23/000 - 18/000 + 16/000 = 21/000$$

هزینه حمل خرید + برگشت از خرید - ن خرید - خرید کل = خرید خالص

هزینه حمل خرید - برگشت از خرید + ت.ن. خرید + خریدخالص = خریدناخالص

$$\rightarrow \text{خریدناخالص} = 21000 + 800 - 2/000 = 19/800$$

### اصلاح موجودی کالای پایان دوره در روش ادواری

در روش دائمی حساب موجودی کالا باهر خرید و فروش تغییر می کند و در هر لحظه مانده آن، مانده موجودی کالا موسسه می باشد. ولی در روش ادواری، حساب موجودی کالا گردش ندارد فقط موجودی اول دوره و پایان دوره در آن ثبت می شود. برای ثبت موجودی پایان دوره کالا پس از انبارگردانی و تعیین میزان موجودی، باید ابتدا موجودی اول دوره را حذف کنیم و سپس موجودی پایان دوره را به جای آن قرار دهیم:

موجودی کالا		خلاصه سود و زیان		خلاصه سود و زیان ۱/۵۰۰/۰۰۰ موجودی کالا ۱/۵۰۰/۰۰۰ ثبت بستن (حذف) موجودی کالا اول دوره	①
اول دوره	دوره	اول دوره	دوره		
حذف موجودی دوره ۱/۵۰۰/۰۰۰	۱/۵۰۰/۰۰۰	۲/۰۰۰/۰۰۰	۱/۵۰۰/۰۰۰		
	۲/۰۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰			
	②			موجودی کالا ۲/۰۰۰/۰۰۰ خلاصه سود و زیان ۲/۰۰۰/۰۰۰ ثبت موجودی کالا پایان دوره	②

وقتی حساب خلاصه سود و زیان مانده بستنکار داشته باشد به معنی ایجاد سود است برای درک ساده تر اینکه چرا موجودی که اضافه شده، سود ایجاد شد، فرض کنید موجودی کالا پایان دوره بیشتر باشد پس مصرف مواد اولیه کمتر از خرید و تولید بوده لذا هزینه کمتر و سود بیشتر می شود و برعکس.

**مثال)** فروشگاه میلاد عرضه کننده انواع لباس بچه گانه می باشد تراز آزمایشی اصلاح نشده و اطلاعات زیر برای انجام

اصلاحات پایان دوره مالی منتهی به شهریور به شرح زیر است:

۱) موجودی کالا در پایان دوره مالی ۶/۸۰۰/۰۰۰ ریال است.

۲) پیش پرداخت آگهی مربوط به چاپ سه آگهی است که تا پایان شهریور یکی از آگهی ها به چاپ رسیده است.

۳) پیش پرداخت اجاره مربوط به قرار داد اجاره فروشگاه از اول فروردین ۷۶ تا پایان سال ۷۶ است.

۴) موجودی ملزومات در پایان شهریور ۷۶ بالغ بر ۳۲۰/۰۰۰ ریال است.

۵) هزینه حقوق شهریور ماه فروشنده به مبلغ ۳۲۰/۰۰۰ ریال تا پایان شهریور ماه پرداخت نشده و در حساب ها عمل نگردید است.

مطلوب است انجام ثبت های اطلاعی در دفتر روزنامه و کل و تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده دو ستونی به تاریخ ۷۶/۶/۳۱، تهیه و تنظیم صورت های مالی و بستن حساب های موقوف و دائم.

### تراز آزمایشی اصلاح نشده

شرح	بد	بس
نقد و بانک	۲/۱۲۰/۰۰۰	
بدهکاران	۴/۲۵۰/۰۰۰	
موجودی کالا	۱۰/۲۳۰/۰۰۰	
پیش پرداخت آگهی	۱/۲۰۰/۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره	۲/۵۸۰/۰۰۰	
ملزومات	۲۳۸/۰۰۰	
اثاثه	۷/۴۰۰/۰۰۰	
بستانکاران		۱/۷۳۰/۰۰۰
وام پرداختی		۲/۰۰۰/۰۰۰
سرمایه		۱۵/۷۸۰/۰۰۰
برداشت		
فروش کالا	۲/۸۰۰/۰۰۰	
برگشت از فروش و ت		۴۲/۳۰۰/۵۰۰
ت.ن.فروش	۴۱۰/۰۰۰	
خرید کالا	۵۰/۰۰۰	
برگشت از خرید و ت		۳۰۰/۰۰۰
ت.ن.خرید	۲۶/۱۰۰/۰۰۰	
هزینه حقوق		۶۴۰/۰۰۰
هزینه آب و برق	۳/۶۵۰/۰۰۰	
هزینه آگهی و تبلیغات	۶۸۰/۰۰۰	
هزینه متفرقه	۵۸۰/۰۰۰	
	۴۷۲/۵۰۰	
جمع	۶۲/۷۵۰/۵۰۰	۶۲/۷۵۰/۵۰۰

پاسخ)

۱۰/۲۳۰/۰۰۰	خلاصه سود و زیان
۱۰/۲۳۰/۰۰۰	موجودی کالا
۶/۸۰۰/۰۰۰	موجودی کالا
۶/۸۰۰/۰۰۰	خلاصه سود و زیان
	اصلاح موجودی پایان دوره ۶/۳۱
۴۰۰/۰۰۰	هزینه آگهی
۴۰۰/۰۰۰	پیش پرداخت آگهی
	یک آگهی پخش شده از سه آگهی

$$\frac{1/200/000}{3} = 400/000$$

۱/۲۹۰/۰۰۰	هزینه اجاره
۱/۲۹۰/۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	منقضی شدن اجاره ۶ ماه

$$\frac{2/580/000}{2} = 1/290/000$$

۲۸/۰۰۰	هزینه ملزومات
۲۸/۰۰۰	ملزومات
	ثبت هزینه ملزومات
۳۲۰/۰۰۰	هزینه حقوق
۳۲۰/۰۰۰	حقوق پرداختی
	ثبت هزینه حقوق

طبق اصل تطابق و اصل تعهد، چون هزینه محقق شده باوجود آنکه پرداخت نشده باید شناسایی و ثبت شود و البته موقع پرداخت باید ثبت زیر را بزنیم:

حقوق پرداختی ××  
بانک/صندوق ××

توجه شود تنها حسابی که در تراز آزمایش مانده نمی گیریم و به همین شکل به تراز آزمایش منتقل می شود. خلاصه سود و زیان است.

خلاصه سود زیان		موجودی کالا		هزینه آگهی	
۶/۸۰۰/۰۰۰	۱۰/۲۳۰/۰۰۰	۱۰/۲۳۰/۰۰۰	۱۰/۲۳۰/۰۰۰	۵۸۰/۰۰۰	
				۴۰۰/۰۰۰	
			۶/۸۰۰/۰۰۰		۹۸۰/۰۰۰
					۲۸۰

نسخه الکترونیک نشر آرنا

حسابهای پرداختی		هزینه اجاره		پیش پرداخت اجاره		هزینه ملزومات		ملزومات	
۱/۷۳۰/۰۰۰			۱/۲۹۰/۰۰۰	۱/۲۹۰/۰۰۰	۲/۵۸۰/۰۰۰		۳۸/۰۰۰	۲۸/۰۰۰	۲۲۸/۰۰۰
					۱/۲۹۰/۰۰۰				
هزینه حقوق		حقوق پرداختی		پیش پرداخت آگهی					
	۳/۶۵۰/۰۰۰	۳۲۰/۰۰۰		۴۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰				
	۳۲۰/۰۰۰								
					۸۰۰/۰۰۰				

موسسه میلاد  
تراز آزمایشی اصلاح شده  
دوره منتهی به ۷۶/۶/۳۱

نام حساب	بد	بس
نقد و بانک	۲۸۲/۰۰۰	
بدهکاران	۴/۲۵۰/۰۰۰	
موجودی کالا	۶/۸۰۰/۰۰۰	
پیش پرداخت آگهی	۸۰۰/۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره	۱/۲۹۰/۰۰۰	
ملزومات	۲۰۰/۰۰۰	
اثاثه	۷/۴۰۰/۰۰۰	
بستانکاران		۱/۷۳۰/۰۰۰
حقوق پرداختی		۳۲۰/۰۰۰
وام پرداختی		۲/۰۰۰/۰۰۰
برداشت		
فروش کالا	۲/۸۰۰/۰۰۰	۴۲/۳۰۰/۵۰۰
برگشت از فروش و ت		
ت.ن.فروش	۴۱۰/۰۰۰	
خرید کالا	۵۰/۰۰۰	
برگشت از خرید و ت		
ت.ن.خرید	۲/۶۱۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰
سرمایه		۶۴۰/۰۰۰
هزینه حقوق		۱۵/۸۷۰/۰۰۰
هزینه آب و برق	۳/۹۷۰/۰۰۰	
هزینه آگهی	۶۸۰/۰۰۰	
هزینه متفرقه	۹۸۰/۰۰۰	
هزینه ملزومات	۴۲۷/۵۰۰	
هزینه اجاره	۲۸/۰۰۰	
خلاصه سود و زیان	۱/۲۹۰/۰۰۰	۶/۸۰۰/۰۰۰
	۱۰/۲۳۰/۰۰۰	
جمع	۶۲/۰۰۰/۰۰۰	۶۲/۰۰۰/۰۰۰

**فروشگاه میلاد**  
**صورت حساب سود و زیان**  
**دوره منتهی به پایان شهریور ۷۶**

۴۲/۳۰۰/۵۰۰	فروش کالا
	کسر می شود:
	برگشت از فروش و ت ۴۱۰/۰۰۰
	ت.ن.فروش ۵۰/۰۰۰
<u>(۴۶۰/۰۰۰)</u>	
۴۱/۸۴۰/۵۰۰	فروش خالص
	<u>بهای تمام شده کالا فروش رفته:</u>
۲۶/۱۰۰/۰۰۰	خرید کالا
	اضافه می شود:
۰	هزینه حمل خرید
	کسر می شود:
(۳۰۰/۰۰۰)	برگشت از خرید
<u>(۶۴۰/۰۰۰)</u>	ت.ن.خرید
۲۵/۱۶۰/۰۰۰	خرید خالص
<u>۱۰/۲۳۰/۰۰۰</u>	موجودی ابتدای دوره کالا
۳۵/۳۹۰/۰۰۰	کالا آماده فروش
<u>(۶/۸۰۰/۰۰۰)</u>	موجودی پایان دوره
<u>(۲۸/۵۹۰/۰۰۰)</u>	بهای تمام شده کالا فروش رفته
۱۳/۲۵۰/۵۰۰	سود ناخالص
	کسر می شود:
<u>(۷/۴۲۰/۵۰۰)</u>	هزینه های عملیاتی
۵/۸۳۰/۰۰۰	سود عملیاتی
۰	هزینه و درآمد غیر عملیاتی
۵/۸۳۰/۰۰۰	سود خالص عملیاتی
۰	هزینه و درآمد غیر عملیاتی
۵/۸۳۰/۰۰۰	سود خالص



**فروشگاه میلاد**  
**صورت حساب سرمایه**  
 برای دوره شش ماهه منتهی به شهریور ۷۶

۱۵/۷۸۰/۰۰۰	سرمایه اولیه
	اضافه می شود:
۰	سرمایه گذاری مجدد
<u>۵/۸۳۰/۰۰۰</u>	سود خالص
۵/۸۳۰/۰۰۰	
	کسر می شود:
<u>(۲/۸۰۰/۰۰۰)</u>	تقسیم سود
۱۸/۸۱۰/۰۰۰	سرمایه پایان دوره

**فروشگاه میلاد**  
**تراز نامه**  
 در تاریخ ۷۶/۶/۳۱

بدهی	دارائی ها
۱/۷۳۰/۰۰۰	نقد و بانک ۲/۱۲۰/۰۰۰
۲/۰۰۰/۰۰۰	بدهکاران ۴/۲۵۰/۰۰۰
<u>۳۲۰/۰۰۰</u>	موجودی کالا ۶/۸۰۰/۰۰۰
۴/۰۵۰/۰۰۰	ملزومات ۲۰۰/۰۰۰
	پ پ آگهی ۸۰۰/۰۰۰
	پ پ اجاره <u>۱/۲۹۰/۰۰۰</u>
	۱۵/۴۶۰/۰۰۰
سرمایه	دارایی های غیر جاری
<u>۱۸/۸۱۰/۰۰۰</u>	اثاثه <u>۷/۴۰۰/۰۰۰</u>
۲۲/۸۶۰/۰۰۰	۲۲/۸۶۰/۰۰۰

### موجودی های جنسی ( مواد اولیه و موجودی کالا و کالا نیمه ساخته)

موجودی های جنسی و کالا ، از دارائی های بسیار جاری در واحدهای تجاری یا تولیدی هستند. موجودی های جنسی در هر لحظه ، مقدار جنس فروش نرفته یا ساخته نشده را نشان می دهد. خرید موجودی های جنسی یا فروش یا به عنوان مواد اولیه و هزینه اصلی ساخت کالا به کار می رود . در فروشگاه ها کالاهایی که در پایان دوره مالی در انبارها یا ویتترین ها موجود است و همچنین در واحدهای تولیدی و صنعتی ، مقداری کالا و مواد اولیه که به صورت نیمه ساخته (یا در جریان ساخت) در دستگاه های تولیدی (ماشین آلات) وجود دارند همچنین اجناسی که به صورت امانی (امانتی) نزد موسسات دیگر باشد چون این قبیل کالاها فروخته نشده اند و انتقال مالکیت هم داده نشده اند باید در صورت موجودی برداری آخر دوره ، منظور شوند میزان این کالاها برای تعیین سود ناویژه و ویژه موسسه بسیار نقش اساسی دارد . اگر بهای موجودی های پایان دوره مبلغی کمتر تعیین شود به همان میزان سود خالص موسسه کمتر نشان داده خواهد شد. چون مثل آن است که مواد اولیه بیشتری مصرف شده اند و بهای تمام شده کالا فروش نرفته بیشتر خواهد شد و لذا سود کمتر خواهد شد.

**مثال)** در سال ۱۳۷۲ شرکت مهاباد مبلغ ۲/۵۰۶/۰۰۰ ریال فروش خالص ، ۷۰۰/۰۰۰ ریال هزینه های عمومی شرکت ، و ۱/۴۰۰/۰۰۰ خرید خالص ریال داشته است. موجودی کالا در پایان سال معادل ۵۰۰ کیلو خشکبار می باشد که با روش میانگین ، ارزش آن ۳۵۰/۰۰۰ ریال ولی با روش اولین صادره از اولین وارده (که بعداً توضیح داده می شود) مبلغ ۳۰۸/۰۰۰ ریال ارزش دارد . موجودی اول سال برابر ۲۰۰/۰۰۰ ریال بوده است.

هزینه های عملیاتی - سود ناخالص = سود خالص  
 بهای تمام شده کالا فروش نرفته - فروش خالص = سود ناخالص  
 موجودی پایان دوره - خرید طی دوره + موجودی اول دوره = بهای تمام شده کالا فروش نرفته

$$۱/۲۵۰/۰۰۰ = (۲۰۰/۰۰۰ + ۱/۴۰۰/۰۰۰ - ۳۵۰/۰۰۰) = \text{بهای تمام شده با روش میانگین ( الف)}$$

$$۵۵۶/۰۰۰ = ۲/۵۰۶/۰۰۰ - ۱/۲۵۰/۰۰۰ - ۷۰۰/۰۰۰ = \text{سود خالص}$$

$$۱/۲۹۲/۰۰۰ = (۲۰۰/۰۰۰ + ۱/۴۰۰/۰۰۰ - ۳۰۸/۰۰۰) = \text{بهای تمام شده با روش فایفو ( ب)}$$

$$۵۱۴/۰۰۰ = ۲/۵۰۶/۰۰۰ - ۱/۲۹۲/۰۰۰ - ۷۰۰/۰۰۰ = \text{سود خالص}$$

ملاحظه می شود تفاوت سود خالص  $۴۲/۰۰۰ = ۵۵۶/۰۰۰ - ۵۱۴/۰۰۰$  و تفاوت موجودی کالا پایان دوره در دو روش نیز  $۴۲/۰۰۰ = ۳۵۰/۰۰۰ - ۳۰۸/۰۰۰$  ریال است یعنی با افزایش ارزش موجودی کالا پایان دوره ، سود ویژه نیز همان میزان افزایش می یابد یعنی تأثیر مستقیم دارد.

## روش های تعیین موجودی ها

- ۱) شناسائی ویژه (برای هر دو سیستم ادواری و دائمی)
- ۲) میانگین موزون (ثابت) (برای سیستم ادواری) و میانگین متغیر (در سیستم دائمی)
- ۳) LIFO (اولین صادره از آخرین وارده) (برای هر دو سیستم دائمی و ادواری)
- ۴) Fifo (اولین صادره از اولین وارده) (برای هر دو سیستم دائمی و ادواری)

## ۱) روش شناسایی ویژه

برخی کالاها دارای سند مالکیت هستند و بهای تمام شده هر واحد از کالاهای موجود را از سند مالکیت آن که شامل بهای تمام شده نیز هست، می توان اندازه گیری کرد. این روش فقط برای کالاهایی از قبیل املاک، مستغلات، اراضی، وسائط نقلیه می تواند به کار رود.

**مثال)** یک شرکت لیزینگ خودرو به شرح زیر در هفت مرحله اتومبیل خریداری کرده، مطلوبست تعیین ارزش خودروهای موجود به روش شناسایی ویژه؟.

در مرحله اول از های ۱۰۱ الی ۵۹۹ هر دستگاه ۲۰/۰۰۰ ریال

در مرحله دوم ۱۲۰۱ الی ۱۴۰۰ هر دستگاه ۲۱/۰۰۰

در مرحله سوم ۱۲۶۰۱ الی ۲۹۰۰ هر دستگاه ۱۹/۰۰۰

در مرحله چهارم ۳۳۰۱ الی ۳۷۰۰ هر دستگاه ۲۲/۰۰۰

در مرحله پنجم ۴۵۰۱ الی ۴۹۹۹ هر دستگاه ۲۳/۰۰۰

در مرحله ششم از های ۵۲۰۱ الی ۵۶۰۰ هر دستگاه ۲۰/۵۰۰ ریال

در مرحله هفتم از های ۶۱۰۱ الی ۶۵۰۰ هر دستگاه ۱۹/۵۰۰ ریال

در پایان سال ۷۱، خودروهای باقیمانده (فروش نرفته) عبارتند از های ۴۱۱ (فی ۲۰۰۰۰)، ۵۱۲ (فی ۲۰۰۰۰ ریال)،

(فی ۲۱۰۰۰ ریال) ۲۷۰۱، ۱۳۹۰ (فی ۱۹۰۰۰ ریال)، ۳۴۲۰ (فی ۲۲۰۰۰ ریال)، ۴۸۰۶ (فی ۲۳۰۰۰ ریال)، ۴۹۰۰ (فی ۲۳۰۰۰

ریال)، ۴۹۹۱ (فی ۲۳۰۰۰ ریال)، ۵۵۱۱ (فی ۲۰۵۰۰ ریال)، ۶۴۰۱ تا ۶۵۰۰ (فی ۱۹۵۰۰ ریال).

**حل)** طبق لیست داده شده ارزش موجودی خودروها عبارتست از:

$$= 2/241/500 = (19/500) + 20/500 + 100 + 23/000 + 23/000 + 22/000 + 19/000 + 21/000 + 20/000 + 20/000 = \text{جمع همه}$$

موجودی

## ۲) روش میانگین

الف) میانگین موزون (ثابت) (در سیستم حسابداری ادواری)

در این روش با فرض ثبت خریدها در حسابهای موقت (ادواری) باید جمع کل کالای خریداری شده طی دوره و بهای موجودی کالا اول دوره را بر تعداد یا مقدار کالای خریداری شده طی دوره و موجود در اول دوره تقسیم کنند تا بهای یک واحد از کالای باقیمانده در پایان دوره به صورت میانگین موزون به دست آید. سپس بهای یک واحد معین شده را در تعداد واحدهای باقیمانده ضرب کرده تا بهای موجودی کالا در پایان دوره حاصل شود. این عمل برای هر نوع کالا به تنهایی محاسبه کرده و با جمع همه آنها بهای کل موجودی کالا آخر دوره بدست می آید.

**مثال)** اطلاعات مربوط به حسابهای خرید کالا در شرکت آلفا در سال ۷۲ به قرار زیر است:

- الف) موجودی کالا در اول ۱۳۷۲ به تعداد ۲۰۰ عدد با بهای هر واحد ۷/۰۰۰ ریال.  
 ب) خرید در ۷۲/۲/۲ به قیمت تمام شده تعداد ۸۰۰ عدد بهای هر واحد ۷۵۰۰ ریال.  
 پ) خرید در ۷۲/۷/۱۵ به قیمت تمام شده تعداد ۱۰۰۰ عدد بهای هر واحد ۸۰۰ ریال  
 ت) تعداد موجودی در پایان سال که در نتیجه انبارگردانی بدست آمده ۴۰۰ واحد است. مطلوبست تعیین بهای موجودی کالا آخر دوره به روش میانگین موزون.

**حل)**

$$۲۰۰ \times ۷۰۰ = ۱/۴۰۰/۰۰۰$$

$$۸۰۰ \times ۷۵۰۰ = ۶/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۱۰۰۰ \times ۸۰۰۰ = ۸/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۲۰۰ + ۸۰۰ + ۱۰۰ = ۲۰۰ \text{ کل واحدهای آماده فروش طی دوره}$$

$$\rightarrow ۱۵/۴۰۰/۰۰۰ = \text{بهای تمام شده کالا آماده فروش} \rightarrow$$

$$\text{نرخ میانگین} = \frac{15/400/000}{2000} = 7/700$$

$$۴۰۰ \times ۷۷۰۰ = ۳/۰۸۰/۰۰۰ = \text{موجودی کالا آخر دوره}$$

$$۱۶۰۰ \times ۷۷۰۰ = ۱۲/۳۲۰/۰۰۰ = \text{کالا فروش رفته یا مصرف شده}$$

**ب) میانگین ساده (در روش ادواری)**

در این روش جمع قیمت های خرید بر تعداد خرید تقسیم می شود تا نرخ میانگین محاسبه شود. البته مسلم است دقت و کاربرد این روش بسیار پائین می باشد.

**مثال)** با ارقام مثال قبل داریم:

$$\text{تعداد} / (\dots + \text{خرید دوم} + \text{خرید اول} + \text{موجودی اول دوره})$$

$$\frac{7/000 + 7/500 + 8/000}{3} = \frac{22500}{3} = 7/500$$

$$\text{موجودی کالا آخر دوره} = 400 \times 7500 = 2/800/000$$

**ج) روش میانگین متغیر (در روش سیستم حساب های دائمی)**

معمولاً در روش دائمی خرید کالا، برای هر کالا یک کارت کالا نگهداری می شود و خرید و فروش های آن کالا به بهای تمام شده در کارت مزبور ثبت می شود در ستون خرید، اجناس وارده و در ستون فروش، صادره ها ثبت می شود. هزینه حمل خرید نیز در ستون خرید با سرشکن کردن روی هر واحد خریداری شده اضافه می شود. در روش حساب های دائمی که خریدها در موجودی کالا ثبت می شود و مصرف و فروش ها از موجودی کاسته می شود تمام خریدهای کالا طی دوره به بهای تمام شده در حساب موجودی کالا بدهکار می شود و با هر مرحله فروش کالا به بهای تمام شده، از حساب موجودی کالا کسر و بستانکار می شود. در این روش در هر مرتبه خرید، بهای هر واحد بر اساس میانگین موزون تعیین و کلیه کالاهایی که باید در مرحله بعد، از انبار خارج گردد بر همین مبنا محاسبه و در ستون صادره ثبت گردد.

**مثال)** در شرکت صاد اطلاعات مربوط به خرید یک نوع چوب (راش) در سال ۱۳۷۳ به قرار زیر است:

الف) موجودی چوب در اول سال ۷۳، ۵۰ متر مکعب، هر متر ۱۰۰/۰۰۰ ریال.

ب) خرید مرحله ۱، ۲۰۰ متر مکعب هر متر مکعب ۱۰۵/۰۰۰ ریال.

پ) هزینه حمل چوب، داخل شرکت ۱/۰۵۵/۰۰۰ ریال.

ت) برگشت از خرید ۲۰ متر به علت عدم مطابقت با نمونه.

ث) صدور برای تولید ۱۷۰ متر مکعب.

ج) برگشت از تولید ۱۰ متر مکعب به علت عیب.

چ) خرید مرحله ۲، ۲۰۰ متر مکعب هر متر ۱۱۰/۷۵۵ ریال

ح) هزینه حمل خرید به داخل ۱/۰۸۰/۰۰۰ ریال.

خ) ارسال جهت تولید ۱۵۰ متر مکعب.

د) برگشت از تولید ۵ متر مکعب به علت عیب.

مطلوبست تنظیم کارت موجودی کالای چوب راش به روش میانگین متغیر در سیستم دائمی.

حل) بر اساس بندهای فوق ، در قسمت تاریخ جدول زیر یکی از حروف گذاشته شده است .

ردیف	تاریخ	شرح	وارده (خرید)			صادره (فروش)			مانده (موجودی)	
			مقدار	فی	مبلغ	مقدار	فی	مبلغ	مقدار	فی
۱	الف	مانده اول سال	-	-	-	-	-	۵۰	۱۰۰/۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰
۲	ب	خرید اول	۲۰۰	۱۰۵/۰۰۰	۲۱/۰۰۰/۰۰	-	-	۲۵۰	۱۰۴/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰
۳	ج	هزینه حمل خرید	-	-	۱/۰۵۵/۰۰۰	-	-	۲۵۰	۱۰۸/۲۲۰	۱/۰۵۵/۰۰۰
۴	ت	برگشت از خرید	(۲۰)	۱۰۵/۰۰۰	۲/۱۰۰/۰۰۰	-	-	۲۳۰	۱۰۸/۵۰۰	۱/۹۵۵/۰۰۰
۵	ث	صدور به تولید	-	-	-	۱۷۰	۱۰۸/۵۰۰	۶۰	۱۰۸/۵۰۰	۶/۵۱۰/۰۰۰
۶	ج	برگشت از تولید	-	-	-	(۱۰)	۱۰۸/۵۰۰	۷۰	۱۰۸/۵۰۰	۷/۵۹۵/۰۰۰

۲۹	۷۴۶/۰۰۰	۲۷۰	۱۰۹/۸۰۰	-	-	-	۱۱۰/۸۵۵	۲۰۰	خرید دوم	ج	۷
۳۰	۷۲۹/۰۰۰	۲۷۰	۱۱۳/۸۰۰	-	-	-	-	-	هزینه حمل خرید	ح	۸
۳۱	۶۵۹/۰۰۰	۱۲۰	۱۱۳/۸۰۰	۱۰۷۰/۰۰۰	۱۱۳/۸۰۰	۱۵۰	-	-	ارسال به تولید	خ	۹
۳۴	۲۲۵/۰۰۰	۱۲۵	۱۱۳/۸۰۰	۵۶۹/۰۰۰	۱۱۳/۸۰۰	(۵)	-	-	برگشت از تولید	د	۱۰

محاسبات:

$$\text{ب) } \frac{۵/۰۰۰/۰۰۰ + ۲۱/۰۰۰/۰۰۰}{۵۰ + ۲۰۰} = \frac{۲۶/۰۰۰/۰۰۰}{۲۵۰} = ۱۰۴/۰۰۰$$

$$\text{پ) } \frac{۲۶/۰۰۰/۰۰۰ + ۱/۰۵۵/۰۰۰}{۲۵۰} = ۱۰۸/۲۲۰$$

$$\text{ت) } \frac{۲۷/۰۵۵/۰۰۰ - ۲/۱۰۰/۰۰۰}{۲۵۰ - ۲۰} = ۱۰۸/۵۰۰$$

**نکته مهم:** برگشت از خرید در ستون خرید و با علامت پرانتز ( به عنوان منفی ) ثبت می شود و با همان قیمت خرید . جهت صدور به تولید و برگشت از تولید ، آخرین فی سطر قبلی محاسبه می شود و در نهایت تا خرید بعدی فی موجودی تغییر نمی کند ، برگشت از تولید در ستون صادره و با علامت پرانتز مثبت می شود و تولید نیز در ستون صادره مانند فروش ، ثبت می شود.

### ۳) روش FIFO (اولین صادره از اولین وارده، فایفو) (first in first out)

**الف) فایفو در روش ادواری:** در این روش اجناسی که موسسه دفعه اول خریده باشد در اولین فروش، فروخته می شود. و اگر موسسه تولیدی است (مواد را به کالا تبدیل می کند) اولین مواد خریداری شده، جهت اولین ساخت کالا ارسال می شود. یعنی در موسسه تجاری، اولین فروش ها از اولین خریده ها و در موسسه تولیدی، اولین ارسال به خط تولید از اولین مواد خام خریداری شده می باشد. در نتیجه مقدار موجودی کالا پایان دوره از خریده های آخر و ما قبل، محاسبه می شود.

**مثال)** از تجارتخانه بیتا اطلاعات مربوط به کالا آماده فروش در سال ۷۲ به قرار زیر در دست است:

در پایان سال ۷۲ از کالای الف، ۱۵۰ عدد و از کالای ب ۱۴۰ عدد باقی است. مطلوبست تعیین قیمت (بهای) موجودی کالای پایان دوره به روش فایفو.

اطلاعات مربوط:	کالای الف	کالای ب
موجودی اول سال ۷۲	۶۰ عدد فی ۳۰۰ ریال	۴۰۰ عدد فی ۵۰۰ ریال
خرید اول	۲۰۰ عدد فی ۳۲۰ ریال	۲۰۰ عدد فی ۵۲۰ ریال
خرید دوم	۳۰۰ عدد فی ۳۴۰ ریال	۳۰۰ عدد فی ۵۴۰ ریال
خرید سوم	۴۰۰ عدد فی ۳۶۰ ریال	۴۰۰ عدد فی ۵۶۰ ریال
خرید چهارم	۱۰۰ عدد فی ۴۵۰ ریال	۱۰۰ عدد فی ۶۰۰ ریال
فروش اول و دوم و سوم و ..		

**حل)** در روش فایفو فرض بر این است که موجودی آخر دوره از خریده های آخر باقیمانده است. پس از موجودی کالای الف که ۱۵۰ عدد باقیمانده تعداد ۱۰۰ عدد از خرید چهارم و ۵۰ عدد باقیمانده از خرید سوم می باشد.

موجودی پایان سال الف  $58/000 = 40/000 + 18/000 = 100 \times 450 + 50 \times 360$  (کالای الف)

$82/400 = 60000 + 22400 = 100 \times 600 + 40 \times 560$  → ۱۴۰ عدد باقیمانده (کالای ب)

ریال  $140/400 = 58/000 + 82/400 =$  جمع کل موجودی کالا

**ب) فایفو در روش دائمی:** در روش ادواری تعیین قیمت در پایان سال صورت می گیرد و هر میزان فروش یا مصرف در بین خریده ها رخ دهد در نظر گرفته نمی شود و فرض می شود همه فروش ها یکجا در بعد از خریده ها آمده است. ولی در روش دائمی، تعیین قیمت به صورت دائمی و پیوسته انجام می شود و در کارت قیمت کالا، در هر دفعه خرید و فروش یا صدور برای تولید، قیمت موجودی تا آن دفعه محاسبه می شود و صدور یا فروش نیز به میزان آن از مانده موجودی کسر می شود برگشت از خرید نیز همچون قبل، در ستون وارده (خرید)، به صورت منفی (داخل پرانتز) و برگشت از فروش در ستون صادره (فروش) به صورت منفی (داخل پرانتز) نوشته و کسر می شود.

**مثال)** در بنگاه سین، عملیات خرید و فروش یک نوع برنج درجه یک در فروردین سال ۷۲ به شرح زیر است:

مطلوبست تنظیم کارت موجودی برنج درجه یک در فروردین ۷۲ به روش دائمی فایفو.

الف) موجودی برنج درجه ۱ در اول فروردین ۱۰۰ کیلو، هر کیلو قیمت تمام شده ۱۰۰۰ ریال



ب) خرید اول ۵۰۰ کیلو هر کیلو ۱۰۰ ریال

پ) پرداخت هزینه حمل کالا خریداری شده خرید اول به مبلغ ۱۲۰/۰۰۰ ریال

ت) استرداد ۱۰۰ کیلو از خرید مرحله اول ، به علت عدم مطابقت با نمونه

ث) فروش برنج درجه ۱ ۴۰۰۰ کیلو هر کیلو ۱۴۰۰ ریال .

ج) پرداخت بهای کالا برگشتی از فروش ۱۰۰ کیلو

چ) خرید دوم ۵۰۰۰ کیلو از قرار هر کیلو ۱۱۰۰ ریال .

ح) پرداخت هزینه حمل خرید دوم به مبلغ ۱۲۰/۰۰۰ ریال

خ) فروش برنج درجه ۱ ۴۰۰۰ کیلو هر کیلو ۱۵۰۰ ریال

د) برگشت از فروش مرحله دوم ۱۰۰ کیلو.

حل) نکته مهم در مورد جدول زیر :

× هزینه حمل خرید فقط به بهای موجودی اضافه می شود و لذا مبلغ میانگین جدید، اضافه می شود.

× در مرحله (د) برگشت از فروش باید به فی ۱۱۲۴ باشد. به آخرین قیمت میانگین برگشت از فروش می شود که

برگشت از خرید طبق همان قیمت خرید مربوطه انجام می شود.

$$\text{ب) } \frac{6/000/000}{6000} = 1000 \quad 1/000/000 + 5/000/000 = 6/000/000$$

$$\text{پ) } \frac{5/120/000}{5000} = 1024 \quad 5/000/000 + 120/000 = 5/120/000$$

$$\text{ت) } \frac{5000 \times 1024 - 100 \times 100}{4000} = 1030$$

۱۰۳۰ = فی → در همه برگشت از فروش ها برای کاهش حجم عملیات، ج

قیمت از آخرین خرید در نظر گرفته می شود

$$\text{ح) } \frac{5/620/000}{5000} = 1124 \quad 5/500/000 + 120/000 = 5/620/000$$

## کارت کالا

ردیف	شرح	وارد (خرید)			صادر (فروش)			مانده (موجودی)		
		مقدار	فی	مبلغ	مقدار	فی	مبلغ	مقدار	فی	مبلغ
الف	موجودی اول سال	-	-	-	-	-	-	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰/۰۰۰
ب	خرید اول	۵۰۰	۱۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	-	-	-	۶۰۰۰	۱۰۰۰	۶/۰۰۰/۰۰۰
پ	هزینه حمل خرید اول	-	-	۱۲۰/۰۰۰	-	-	-	۶۰۰۰	۱۰۲۴	۶/۱۲۰/۰۰۰
ت	برگشت از خرید اول	(۱۰۰۰)	(۱۰۰۰)	(۱/۰۰۰/۰۰۰)	-	-	-	۱۰۰۰	۱۰۳۰	۵/۱۲۰/۰۰۰
ث	فروش اول ۴۰۰ کیلو	-	-	-	۳۰۰۰	۱۰۰۰	۳۰۰۰/۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۳۰	۱/۰۳۰/۰۰۰
ج	برگشت از فروش	-	-	-	۱۰۰	۱۰۳۰	۱۰۳/۰۰۰	۱۱۰۰	۱۰۳۰	۱۰/۱۰۳/۰۰۰

چ	خرید دوم	۵۰۰	۱۱۰۰	۵/۵۰۰/۰۰۰	-	-	۱۱۰۰	۵۰۰۰	۱۰۳۰	۱۱۰۰	۶/۶۰۳/۰۰۰
ح	هزینه حمل خرید دوم	-	-	۱۲۰/۰۰۰	-	-	۱۱۰۰	۵۰۰۰	۱۰۳۰	۱۱۲۴	۶/۷۲۳/۰۰۰
خ	فروش ۴۰۰۰ کیلو	-	-	-	۴۳۹۲/۵۰۰	۳۰۰۰	۱۰۳۰	۲۱۰۰	۱۰۳۰	۱۱۲۴	۲/۳۶۰/۴۰۰
د	برگشت از فروش	-	-	-	۱۱۲/۴۰۰	۱۰۰	۱۱۲۴	۲۲۰۰	۱۰۳۰	۱۱۲۴	۲/۴۷۸/۰۰۰

#### ۴) روش LiFo (اولین صادره از آخرین وارده ، لایفو) (last in first out)

الف) در روش ثبت ادواری: همان طور که گفته شد در روش ادواری ، برای ثبت خرید کالا از حساب های موقت ( خرید و فروش و برگشت از خرید و برگشت از فروش) استفاده می شود. در روش ادواری ، موجودی کالا فقط در پایان هر سال ، ارزیابی و تعیین می شود. در صورتی که در روش دائمی ، هر نوع کالا ، کارت موجودی دارد و به طور دائمی و در طی سال ، تعیین قیمت می شود. در سیستم ادواری روش لایفو ، چون فرض می شود تمام فروش ها در پایان دوره از موجودی کسر شود با داشتن مقدار موجودی کالا آخر دوره ( توسط انبارگردانی) و تعداد خریدهای طی دوره ، بهای موجودی آخر دوره محاسبه می شود یعنی در روش ادواری فرض می شود اول تمام خریدها صورت گرفته و سپس فروش ها در نظر گرفته می شود. در روش لایفو ، موجودی آخر دوره مربوط به موجودی اول دوره و اولین خریدها می باشد.

مثال) اطلاعات زیر مربوط به تجارتخانه آلفا در سال ۷۳ می باشد. در طی سال تعداد ۱۳۱۰ عدد از کالای الف و ۱۳۰۰ عدد از کالای ب فروش رفته است. مطلوبست تعیین قیمت موجودی کالا آخر دوره به روش لایفو.

کالای الف	کالای ب
موجودی ابتدای سال	موجودی ابتدای سال
۶۰ عدد فی ۳۰۰ ریال	۴۰۰ عدد فی ۵۰۰ ریال

خرید اول	۲۰۰ عدد فی ۳۲۰ ریال	۲۰۰ عدد فی ۵۲۰ ریال
خرید دوم	۳۰۰ عدد فی ۳۴۰ ریال	۳۰۰ عدد فی ۵۴۰ ریال
خرید سوم	۴۰۰ عدد فی ۳۶۰ ریال	۴۰۰ عدد فی ۵۶۰ ریال
خرید چهارم	۵۰۰ عدد فی ۳۸۰ ریال	۵۰۰ عدد فی ۵۸۰ ریال

**حل** ابتدا باید تعداد موجودی کالا آخر سال محاسبه شود .  
 موجودی الف در پایان سال  
 $150 = 1310 - (200 + 300 + 400 + 500)$   
 موجودی ب در پایان سال  
 $140 = 1300 - (200 + 300 + 400 + 500)$

در مورد کالای الف به تعداد ۱۵۰ واحد موجود است طبق روش **Lifo** باید ۶۰ تای آن موجودی اول دوره باشد و ۹۰ عدد از خرید اول باشد پس

$$46/800 = 60 \times 300 + 90 \times 320 = \text{موجودی پایان دوره}$$

$$72/000 = 40 \times 500 + 100 \times 520 = \text{موجودی کالای ب} \rightarrow \text{به همین روش برای کالای ب}$$

$$118/800 = 46/800 + 72/000 = \text{جمع موجودی ها}$$

**ب) روش لایفو در روش دائمی:** در روش ثبت دائمی ، برای خرید کالا ، باید برای هر نوع کالای خریداری شده در طول سال یک کارت موجودی کالا نگهداری شود و روش قیمت گذاری در طول سال به طور دائمی اعمال می گردد . در کارت حساب به روش لایفو ، در ستون صادره (فروش) کالا فروخته شده به قیمت تمام شده آخرین خرید و از ستون های مانده از مانده قبلی کسر می گردد و مانده جدید با قیمت لایفو نوشته می شود.

### تأثیر تورم و رکود در تغییر موجودی

در شرایط تورمی که قیمت ها روبه افزایش است اگر روش **Fifo** به کار رود . چون موجودی پایان دوره از آخرین خریدهاست موجودی پایان دوره افزایش می یابد و لذا بهای کالا فروش رفته مصرف شده کاهش می یابد و سود افزایش می یابد و بر عکس اگر روش **Lifo** به کار رود چون بهای تمام شده کالا بیشتر می شود سود کمتر می شود.

در شرایط رکود یعنی زمانی که قیمت ها کاهش می یابد ، اگر از روش **Lifo** استفاده شود موجودی پایان دوره که از اولین خریدهاست ، بیشتر است و بهای تمام شده کالا ساخته شده کمتر می شود پس سود بیشتر می شود . و در روش لایفو برعکس این موضوع رخ می دهد یعنی موجودی پایان دوره کاهش و در نتیجه سود کاهش می یابد.

**مثال** ( در بنگاه آلفا ، عملیات خرید و فروش یک نوع برنج درجه یک در فروردین ۷۳ به شرح زیر است

مطلوبست تنظیم کارت موجودی برنج به روش دائمی با روش **Lifo** .

الف) موجودی برنج در اول فروردین ۷۳ مقدار ۱۰۰۰ کیلو به قیمت هر کیلو ۱۰۰۰ ریال.

ب) خرید اول به مقدار ۵۰۰ کیلو هرکیلو ۱۰۰۰ ریال

پ) پرداخت هزینه حمل کالا خریداری شده در خرید اول به مبلغ ۱۲۰/۰۰۰ ریال .

ت) استرداد ۱۰۰۰ کیلو از خرید مرحله اول به علت عدم تطبیق با نمونه.

- ث) فروش ۴۰۰۰ کیلو به قرار هر کیلو ۱۴۰۰ ریال .  
 ج) خریدار برنج ردیف فوق ۱۰۰۰۰ کیلو از برنج را عودت داد .  
 چ) خریدار دوم به مقدار ۵۰۰۰ کیلو هر کیلو ۱۱۰۰ ریال  
 ح) پرداخت هزینه حمل کالا خریداری شده در بار دوم به مبلغ ۱۲۰/۰۰۰ ریال .  
 خ) فروش به مقدار ۴۰۰۰ کیلو هر کیلو ۱۵۰۰ ریال  
 د) برگشت از فروش مرحله دوم ۱۰۰ کیلو .  
 ( حل

## کارت کالا

به روش لایفو - سیستم دائمی

ردیف	شرح	وارد (خرید)			صادر (فروش)			مانده (موجودی)		
		مقدار	م.ب	مبلغ	مقدار	م.ب	مبلغ	مقدار	م.ب	مبلغ
الف	موجودی اول دوره	-	-	-	-	-	-	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰
ب	خرید اول	۵۰۰۰	۱۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰	-	-	-	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۶/۰۰۰/۰۰۰
پ	هزینه حمل خرید	-	-	۱۲۰/۰۰۰	-	-	-	۱۰۰۰	۱۰۲۴	۶/۱۲۰/۰۰۰
ت	برگشت از خرید	(۱۰۰۰)	(۱۰۰۰)	(۱/۰۰۰/۰۰۰)	-	-	-	۱۰۰۰	۱۰۷۸	۵/۱۲۰/۰۰۰
ث	فروش ۴۰۰۰	-	-	-	۴۰۰۰	۱۰۲۸	۴/۲۰۰/۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰

۱۰/۱۰/۱۰/۱۰	۷۸۰ ۱۰۰	۱۰۰ ۱۰۰	(۰۰۰/۷۸۰/۱)	(۷۸۰)	(۱۰۰)	-	-	-	ج از فروش برگشت
۱۰/۱۰/۱۰/۱۰	۷۸۰ ۱۰۰	۱۰۰ ۱۰۰	-	-	-	۵/۵۰۰/۰۰۰	۱۱۰۰	۵۰۰۰	چ خرید بار دوم
۱۰/۱۰/۱۰/۱۰	۷۸۰ ۱۰۰	۱۰۰ ۱۰۰	-	-	-	۱۲۰/۰۰۰	-	-	ح هزینه حمل خرید
۱۰/۱۰/۱۰/۱۰	۷۸۰ ۱۰۰	۱۰۰ ۱۰۰	۴/۴۵۰/۰۰۰	۱۱۲۴	۴۰۰	-	-	-	خ فروش ۴۰۰۰
۱۰/۱۰/۱۰/۱۰	۷۸۰ ۱۰۰	۱۰۰ ۱۰۰	(۱۱۲/۴۰۰)	(۱۱۲۴)	(۱۰۰)	-	-	-	د از فروش برگشت

## محاسبات:

$$\text{ت) } \frac{4/120/000}{4000} = 1030$$

$$\text{پ) } \frac{5/120/000}{5000} = 1024$$

۴۰۰۰ از خرید آخر ۱۰۲۸ ریال → در روش لایفو فروش از آخر است (ث)

$$\text{ح و چ) } \frac{5000 \times 1100 + 120/000}{5000} = \frac{5/620/000}{5000} = 1124$$

$$\text{پ) } \frac{5/120/000}{5000} = 1024 \quad \text{ت) } \frac{4/120/000}{4000} = 1030$$

۴۰۰۰ از خرید آخر ۱۰۲۸ ریال → در روش Lifo فروش از آخر است (ث)

$$\text{ح و چ) } \frac{5000 \times 1100 + 120/000}{5000} = \frac{5/620/000}{5000} = 1124$$

## انتخاب روش ارزیابی موجودی کالا

برخی حسابداران تصور می کنند در انتخاب روش ارزیابی موجودی کالا مختارند ولی این کار باید متناسب با نوع کار موسسه باشد. به طور مثال در موسسه ای که فعالیت آن فروش مواد غذایی است چون باید از نظر انبارداری و فروش برای جلوگیری از فاسد شدن کالا حتماً موادی که اول خریده شده است اول هم به فروش برسد لذا ارزیابی موجودی کالا به روش فایفو، متناسب تر از دیگر روش هاست.

متأسفانه برخی حسابداران از روشهای ارزیابی، به عنوان وسیله ای برای کمتر یا اضافه تر نشان دادن موجودی پایان دوره و در نتیجه کاهش و افزایش سود موسسه برای تغییر مالیات یا جلب نظر سرمایه گذارها استفاده می کنند. در موسسات مواد غذایی و دارویی که به دلیل انقضای مدت مصرف مواد در همان مرحله اول، کالای تولیدی باید به فروش برسد انتخاب روش فایفو الزامی است. در موسساتی که با رد و بدل شدن سند مالکیت خرید و فروش انجام می شود روش شناسایی ویژه برای ارزیابی الزامی است. موسساتی که دفعات خرید آنها در انبارهای موسسه به صورت درهم (فله ای) نگهداری می شود و الزامی به نگهداری کالا به ترتیب تاریخ ندارند می توانند از روش میانگین موزون یا متغیر استفاده کنند. همچنین موسساتی که کالاهای تولیدی و فروش آنها به ترتیب از آخرین تولیدات از انبار خارج و فروخته می شوند و امکان جابجائی کالا در انبار مقدور نیست و کالاهای تولیدی آنها بسیار حجیم است و از ردیف جلو در انبار برای فروش صادر می شود مثل انبارهای لوازم خانگی، می توانند از روش لایفو استفاده کنند. البته به شرطی که ضرر و زیانی متوجه کالاهای اولیه و قدیمی در انبار نشود. مثلاً تاریخ گارانتی لوازم خانگی اگر بر حسب تاریخ تولید آنها باشد باید در اسرع وقت فروش رود. در روش Fifo چون نرخ مواد مصرف شده با نرخ روز مطابقت ندارد، در نتیجه بهای تمام شده محصولات با قیمت های جاری بازار مطابقت ندارد. لذا استفاده از این روش در زمانی مناسب است که نوسان قیمت مواد در بازار زیاد نباشد.

## انتخاب سیستم ادواری یا دائمی؟

در فروشگاه های بزرگ و سوپر مارکت ها که تعداد انواع کالاها بسیار است از نظر هزینه حسابداری، نگهداری حساب های ادواری، برای خرید و فروش کالا مقرون به صرفه است ولی در موسسات تولیدی یا تجارتي که تعداد انواع کالا انگشت شمار است از روش حسابداری دائمی که اطلاعات بیشتری در اختیار می دهد، استفاده می شود. البته در هر دو روش، گردش و موجودی هر کالا از روی کاردکس مشخص است ولی مساله، محاسبه بهای تمام شده کالا فروش رفته در هر عملیات است و گردش حساب های مالی بیشتر می شود و در هر لحظه قیمت میانگین آماده مصرف در سیستم موجود باشد تا بتوان ثبت های فروش و مصرف را انجام دهیم. ولی باوجود نرم افزارهای قدرتمند امروزی، شاید نگهداری حساب ها در روش دائمی مقرون به صرفه است.

در حساب های دائمی موقع فروش، حساب فروش به قیمت فروش، بستانکار و وجوه نقد یا حساب های دریافتی بدهکار می شوند و علاوه بر آن باید یک ثبت دیگر هم بزنیم. بهای تمام شده کالا فروش رفته به بهای مواد فروش رفته بدهکار و موجودی کالا بستانکار شود.:

در روش دائمی:

موجودی کالا ××

وجوه نقد/ حساب های پرداختی ××

خرید کالا





سال ۷۳ موجودی های کالا ارزیابی می شوند. فرض کنید ۶/۴۰۰/۰۰۰ ریال موجودی کالا آخر دوره (شامل مبلغ ۲/۶۵۰/۰۰۰ ریال کالای ساخته و ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال مواد خام، ۷۵۰/۰۰۰ ریال کالا نیمه ساخته) ارزیابی شده است. قیمت بازار موجودی ها نیز ۶/۵۰۰/۰۰۰ ریال ارزیابی می شود. چون قیمت بازار بیشتر است همان بهای تمام شده دفتری ملاک واقع می شود. جهت ثبت موجودی پایان دوره، ابتدا باید موجودی های اول دوره از حساب موجودی کالا خارج شوند و مقادیر موجودی پایان دوره به جای آنها قرار گیرد.

(تعدیلات آخر سال)

موجودی مواد اولیه		موجودی کالا		کالا در جریان ساخت		خلاصه سود و زیان	
۱/۸۰۰/۰۰۰	۱/۸۰۰/۰۰۰	۲/۴۰۰/۰۰۰	۲/۴۰۰/۰۰۰	۲/۶۵۰/۰۰۰	۲/۶۵۰/۰۰۰	۲/۶۵۰/۰۰۰	۲/۴۰۰/۰۰۰
						۳/۰۰۰/۰۰۰	۱/۸۰۰/۰۰۰
						۷۵۰/۰۰۰	۲/۶۵۰/۰۰۰
	۳/۰۰۰/۰۰۰		۲/۶۵۰/۰۰۰		۷۵۰/۰۰۰		۴۵۰/۰۰۰

**مثال ۳)** حساب کنترل موجودی کالا در پایان سال ۷۴ در دفتر کل شرکت آباد، مبلغ ۴/۵۰۰/۰۰۰ ریال به بهای تمام شده مانده دارد. اگر قیمت موجودی کالا در بازار مبلغ ۴/۲۰۰/۰۰۰ ریال برآورد شده است. مطلوبست ثبت کاهش قیمت موجودی کالا با روش نگهداری حساب ذخیره برای آن:

$$\text{کاهش ارزش موجودی} = ۴/۵۰۰/۰۰۰ - ۴/۲۰۰/۰۰۰ = ۳۰۰/۰۰۰$$

هزینه کاهش قیمت موجودی کالا ۳۰۰/۰۰۰

ذخیره کاهش قیمت موجودی کالا ۳۰۰/۰۰۰

زیان تقلیل ارزش موجودی کالا ۳۰۰/۰۰۰

ذخیره حاصله از تقلیل موجودی کالا ۳۰۰/۰۰۰

ثبت کاهش موجودی به روش اقل قیمت تمام شده و بازار

در پایان سال ۷۴ مانده حساب هزینه کاهش موجودی به خلاصه سود و زیان منتقل می شود و ذخیره کاهش قیمت به سال بعد منتقل می شود. این روش را روش غیر مستقیم گویند.

**مثال)** فروشگاه کاشی یزد، دو نوع کاشی به فروش می رساند یکی کوچک و دیگری بزرگ برای هر نوع کاشی یک کارت معین (یا دفتر معین) نگهداری می شود ولی در دفاتر قانونی در حساب کنترل موجودی کالا ثبت می گردد. اگر این فروشگاه از روش میانگین متغیر برای فروش کالا استفاده کند و مانده جاری بانک ۱۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد و همه فعالیت های مالی، به صورت نقد انجام شده باشد با توجه به جدول زیر، مطلوبست ثبت عملیات کاشی یزد در رابطه با خرید و فروش در حساب های دفتر معین کالا و ثبت در دفتر روزنامه و کل فروشگاه مزبور.

حل) توجه شود که وقتی فروشی انجام می شود تغییری در بهای موجودی کالا ایجاد نمی کند زیرا به روش میانگین ، قیمت جدیدی در کالا به وجود نیامده است که قیمت تغییر کند.

موجودی کالا ۵۲/۰۰۰/۰۰۰

بانک ۵۲/۰۰۰/۰۰۰

خرید ۲۰/۰۰۰ متر مربع کاشی کوچک و بزرگ

موجودی کالا ۲۹۰/۵۰۰

بانک ۲۹۰/۵۰۰

پرداخت هزینه حمل خرید

۵۲/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۰۰۰×۳/۱۰۰ + ۱۰۰۰×۲/۱۰۰ + کوچک

۲۹۰/۵۰۰ = ۱۴۰/۵۰۰ + ۱۵۰/۰۰۰ حمل دونوع کاشی

کاشی کوچک		کاشی بزرگ		شرح	تاریخ
مبلغ ریال	مقدار m <sup>2</sup>	مبلغ ریال	مقدار m <sup>2</sup>		
۳۰۰۰	۲۰۰۰	۲۰۰۰	۱۵۰۰	مانده اول دوره	۸۵/۱/۱
۳۱۰۰	۱۰/۰۰۰	۲۱۰۰	۱۰/۰۰۰	خرید از کارخانه	۸۵/۲/۱
۱۴۰/۵۰۰	-	۱۵۰/۰۰۰	-	پرداخت هزینه حمل خرید	۸۵/۲/۲
؟	۱۰۰	؟	۱۰۰	برگشت از خرید	۸۵/۲/۱۵
۵۰۰۰	۹۰۰۰	۴۰۰۰	۸۰۰۰	فروش فصل اول	۸۵/۴/۱
۳۲۰۰	۲۰/۰۰۰	۲۲۰۰	۲۰/۰۰۰	خرید از کارخانه	۸۵/۵/۱
۷۵/۵۰۰	-	۲۲۳/۰۰۰	-	پرداخت هزینه حمل	۸۵/۵/۲
۵/۲۰۰	۱۶/۰۰۰	۴۲۰۰	۱۵/۰۰۰	فروش فصل دوم	۸۵/۷/۲
۳۳۰۰	۱۰/۰۰۰	۲۳۰۰	۱۰/۰۰۰	خرید از کارخانه	۸۵/۹/۱
۲۵۲/۰۰۰	-	۳۳۰/۰۰۰	-	هزینه حمل خرید	۸۵/۹/۴
۵۴۰۰	۷۰۰۰	۴۴۰۰	۶۰۰۰	فروش فصل سوم	۸۵/۱۰/۱
۵۴۰۰	۸۰۰۰	۴۴۰۰	۷۰۰۰	فروش فصل چهارم	۸۵/۱۲/۲۵
؟	۲۰۰	؟	۲۰۰	برگشت از فروش	۸۵/۱۲/۲۶

توجه شود وقتی فروش و برگشت از فروش انجام می شود تغییری در بهای موجودی کالا ایجاد نمی شود .  
برای خرید مرحله اول کاشی بزرگ با هزینه حمل:

$$\frac{3/000/000+21/000/000}{1500+10/000} = \frac{24/000/000}{11500} = 2087$$

$$\rightarrow 24/000/000+150/000 = 24/150/000 \rightarrow$$

$$\frac{24/150/000}{11500} = 2100$$

برای خرید مرحله اول کاشی کوچک با هزینه حمل:

$$\frac{6/000/000+31/000/000}{2000+10/000} = \frac{37/000/000}{12000} = 3084$$

$$\rightarrow \frac{37/000/000+140500}{12000} = 30985/3$$

فروش کاشی بزرگ  $32/000/000+45/000/000 = 77/000/000$

(بهای تمام شده فروش)  $16/800/000+27/855/000 = 44/655/000$

ثابت ۴/۱  $32/000/000+45/000/000 = 77/000/000$  (فروش کاشی بزرگ)

(بهای تمام شده فروش)  $16/800/000+27/855/000 = 44/655/000$

۷۷/۰۰۰/۰۰۰

بانک

۷۷/۰۰۰/۰۰۰

فروش

بهای تمام شده کالا فروش رفته  $44/655/000$

کنترل موجودی کالا  $44/655/000$

ثابت فروش مورخ ۷۵/۰۴/۰۱ به روش دائمی

### کارت کالا

کاشی بزرگ به روش میانگین متغیر

مانده (موجودی)			صادر (فروش)			وارد (خرید)			شرح	تاریخ
قیمت کل	فی	مقدار	قیمت کل	فی	مقدار	قیمت کل	فی	مقدار		
	۲۰۰۰	۱۵۰۰		-	-		-	-	مانده ابتدای سال	۸۵/۱/۱
	۲۰۸۷	۱۱۵۰۰		-	-		۲۱۰۰	۱۰/۰۰۰	خرید اول	۸۵/۲/۱
	۲۱۰۰	۱۱۵۰۰		-	-		-	-	پرداخت هزینه حمل	۸۵/۲/۲
	۲۱۰۰	۱۱۴۰۰		-	-		(۲۱۰۰)	(۱۰۰)	برگشت از خرید	۸۵/۲/۱۵
	۲۱۰۰	۳۴۰۰		۲۱۰۰	۸۰۰۰		-	-	فروش اول	۸۵/۴/۱
	۲۱۸۵/۵	۲۳۴۰۰		-	-		۲۲۰۰	۲۰/۰۰۰	خرید دوم	۸۵/۵/۱
	۲۱۹۵	۲۳۴۰۰		-	-		-	-	پرداخت هزینه حمل	۸۵/۵/۲
	۲۱۹۵	۸۴۰۰		۲۱۹۵	۱۵۰۰۰		-	-	فروش دوم	۸۵/۷/۲

	۲۲۵۲	۱۸۴۰۰		-	-		۲۳۰۰	۱۰۰۰	خرید سوم	۸۵/۹/۱
	۲۲۷۰	۱۸۴۰۰		-	-		-	-	پرداخت هزینه حمل	۸۵/۹/۴
	۲۲۷۰	۱۲/۴۰۰		۲۲۷۰	۶۰۰۰		-	-	فروش سوم	۸۵/۱۰/۱
	۲۲۷۰	۵۴۰۰		۲۲۷۰	۷۰۰۰		-	-	فروش چهارم	۸۵/۱۲/۲۵
	۲۲۷۰	۵۶۰۰		(۲۲۷۰)	(۲۰۰)		-	-	برگشت از فروش	۸۵/۱۲/۲۶

ثابت ۵/۱ کنترل موجودی کالا  $۱۰۸/۰۰۰/۰۰۰$   $۴۴/۰۰۰/۰۰۰ + ۶۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۰۸/۰۰۰/۰۰۰$

$۱۰۸/۰۰۰/۰۰۰$

بانک

خرید کاشی کوچک و بزرگ

$۷۵/۵۰۰/۵۰۰ + ۲۲۳/۰۰۰ = ۲۹۸/۵۰۰$

ثابت ۵/۲ کنترل موجودی کالا  $۲۹۸/۵۰۰$

$۲۹۸/۵۰۰$

بانک

پرداخت هزینه حمل خرید

$۱۴۳/۰۰۰/۰۰۰$

ثابت ۷/۱ بانک

$۱۴۳/۰۰۰/۰۰۰$

فروش

بهای تمام شده کالای فروش رفته  $۸۳/۹۶۵/۰۰۰$

$۸۳/۹۶۵/۰۰۰$

کنترل موجودی کالا

ثابت فروش کاشی بزرگ و کوچک

$۷۵/۵۰۰/۵۰۰ + ۲۲۳/۰۰۰ = ۲۹۸/۵۰۰$

ثابت ۵/۲ کنترل موجودی کالا  $۲۹۸/۵۰۰$

$۲۹۸/۵۰۰$

بانک

پرداخت هزینه حمل خرید

$۱۴۳/۰۰۰/۰۰۰$

ثابت ۷/۱ بانک

$۱۴۳/۰۰۰/۰۰۰$

فروش

بهای تمام شده کالای فروش رفته  $۸۳/۹۶۵/۰۰۰$

$۸۳/۹۶۵/۰۰۰$

کنترل موجودی کالا

ثابت فروش کاشی بزرگ و کوچک

## کارت کالا

## کاشی کوچک      روش میانگین متغیر

مانده (موجودی)			صادر (فروش)			وارد (خرید)		شرح	تاریخ
قیمت کل	مقدار	قیمت کل	مقدار	قیمت کل	مقدار	قیمت کل			
۶/۰۰۰/۰۰۰	۳۰۰۰	۲۰۰۰	-	-	-	-	مانده اول سال	۸۵/۱/۱	
۳۷/۰۰۰/۰۰۰	۳۰۸۴	۱۲۰۰۰	-	-	-	۳۱۰۰	۱۰۰۰۰	خرید اول	۸۵/۲/۱
۳۷/۱۴۰/۵۰۰	۳۰۹۵	۱۲۰۰۰	-	-	-	-	-	هزینه حمل	۸۵/۲/۲
۳۶/۸۳۰/۵۰۰	۳۰۹۵	۱۱۹۰۰	-	-	-	(۳۱۰۰)	(۱۰۰)	برگشت از خرید	۸۵/۲/۱۵
۸/۹۷۵/۵۰۰	۳۰۹۵	۲۹۰۰	۳۰۹۵	۹۰۰۰	-	-	-	فروش اول	۸۵/۴/۱
۷۲/۹۷۵/۵۰۰	۳۱۸۷	۲۲۹۰۰	-	-	-	۳۲۰۰	۲۰/۰۰۰	خرید دوم	۸۵/۵/۱
۷۳/۰۵۱/۰۰۰	۳۱۹۰	۲۲۹۰۰	-	-	-	-	-	هزینه حمل	۸۵/۵/۲
۲۲/۰۱۱/۰۰۰	۳۱۹۰	۶۹۰۰	۳۱۹۰	۱۶۰۰۰	-	-	-	فروش دوم	۸۵/۷/۲
۵۵/۰۱۱/۰۰۰	۳۲۵۵	۱۶۹۰۰	-	-	-	۳۳۰۰	۱۰۰۰	خرید سوم	۸۵/۹/۱
۵۵/۲۶۳/۰۰۰	۳۲۷۰	۱۶۹۰۰	-	-	-	-	-	هزینه حمل	۸۵/۹/۴
۳۲/۳۷۵/۰۰۰	۳۲۷۰	۹۹۰۰	۳۲۷۰	۷۰۰۰	-	-	-	فروش سوم	۸۵/۱۰/۱
۶/۲۱۳/۰۰۰	۳۲۷۰	۱۹۰۰	۳۲۷۰	۸۰۰۰	-	-	-	فروش چهارم	۱۲/۲۵
۶/۸۶۷/۰۰۰	۳۲۷۰	۲۱۰۰	(۳۲۷۰)	(۲۰۰)	-	-	-	برگشت از فروش	۱۲/۲۶

۵۶/۰۰۰/۰۰۰

کنترل موجودی

ثبت ۹/۱

۵۶/۰۰۰/۰۰۰

بانک

بابت خرید کاشی بزرگ و کوچک

۵۸۲/۰۰۰

کنترل موجودی کالا

ثبت ۹/۴

۵۸۲/۰۰۰

بانک

پرداخت هزینه حمل خرید

۶۴/۲۰۰/۰۰۰

بانک

ثبت ۱۰/۱

۶۴/۲۰۰/۰۰۰

فروش

بهای تمام شده کلا فروش رفته ۳۶/۵۱۰/۰۰۰

۳۶/۵۱۰/۰۰۰

کنترل موجودی کالا

۷۴/۰۰۰/۰۰۰

بانک

فروش ۷۴/۰۰۰/۰۰۰  
 بهای تمام شده کالا فروش رفته ۴۲/۰۵۰/۰۰۰  
 کنترل موجودی کالا ۴۲/۰۵۰/۰۰۰  
 برگشت از فروش ۲/۹۶۰/۰۰۰  
 بانک ۲/۹۶۰/۰۰۰  
 موجودی کالا ۱/۱۰۸/۰۰۰  
 بهای تمام شده فروش رفته ۱/۱۰۸/۰۰۰

برگشت از فروش کاشی بزرگ و کوچک

ثبت در دفتر کل

موجودی کالا		بهای تمام شده کالا فروش رفته		بانک	
	۹/۰۰۰/۰۰۰ م	۱/۹۶۰/۰۰۰	۴۴/۶۵۵/۰۰۰	۵۲/۰۰۰/۰۰۰	۱۱۵/۰۰۰/۰۰۰ م
۵۲۰/۰۰۰	۵۲/۰۰۰/۰۰۰		۸۳/۹۶۵/۰۰۰	۲۹۰/۵۰۰	۵۲۰/۰۰۰
۴۴/۶۵۵/۰۰۰	۲۹۰/۵۰۰		۳۶/۵۱۰/۰۰۰	۱۰/۸۰۰/۰۰۰	۷۷/۰۰۰/۰۰۰
۸۳/۹۶۵/۰۰۰	۱۰۸/۰۰۰/۰۰۰		۴۲/۰۵۰/۰۰۰	۲۹۸/۵۰۰	۱۴۳/۰۰۰/۰۰۰
۳۶/۵۱۰/۰۰۰	۲۹۸/۵۰۰			۵۶/۰۰۰/۰۰۰	۶۴/۲۰۰/۰۰۰
۴۲/۰۵۰/۰۰۰	۵۶/۰۰۰/۰۰۰			۵۸۲/۰۰۰	۷۴/۰۰۰/۰۰۰
	۵۸۲/۰۰۰			۱/۹۶۰/۰۰۰	
	۱/۱۰۸/۰۰۰				
	۱۹/۵۷۹/۰۰۰				

فروش		برگشت از فروش	
۷۷/۰۰۰/۰۰۰		۱/۹۶۰/۰۰۰	
۱۴۳/۰۰۰/۰۰۰			
۶۴/۲۰۰/۰۰۰			
۷۴/۰۰۰/۰۰۰			

## ۵) سایر روش های ارزیابی موجودی کالا

### الف) روش Just in time (JIT) ، درست به موقع، دریافت مواد در همان لحظه نیاز )

روشی که در شرکت تویوتا ژاپن ایجاد گردید و در آمریکا و ژاپن در حال رشد است. این روش نگهداری موجودی جنسی در اول و آخر دوره ( انبار داری) را حذف می کند و محاسبه هزینه تولید را ساده تر می نماید و چون موجودی آخر دوره ندارد اطلاعات صحیح تری را بیان می کند و ضمناً از رکود سرمایه جلوگیری می کند و به طور همزمان خرید مواد اولیه و تولید و فروش انجام می شود. یعنی مواد خام و اولیه را از فروشندگان مستقیماً به طور مصرف روزانه تحویل و مستقیماً به کارخانه منتقل نموده و از طرف دیگر کالاهای ساخته شده از خط تولید را تحویل می گیرند.

### ب) روش اقل قیمت موجودی های کالا

طبق اصول و استانداردهای حسابداری باید قیمت دارائی ها و از جمله موجودی کالا به صورت بهای تمام شده تعیین و در دفاتر منعکس شود ولی در مواردی که قابلیت بهره دهی کالا کمتر از بهای تمام شده آن باشد. ( مثلاً با کاهش شدید قیمت کالا در بازار و عدم احتمال افزایش سریع قیمت آن) عدول از اصل بهای تمام شده مجاز است. لذا در موارد تغییر قیمت ها، خرابی و نایابی کالا، که بازیافت کالا کمتر از بهای تمام شده می باشد. اعمال قواعد انتخاب اقل قیمت برای موجودی های کالا الزامی است.

انتخاب اقل قیمت، بر اساس مقایسه قیمت بازار و بهای تمام شده کالا صورت می گیرد و هر قیمت که کمتر باشد به عنوان بهای موجودی کالا پایان دوره انتخاب می شود. در این روش دو اصل حسابداری رعایت خواهد شد:

- ۱) طبق اصل تطابق درآمدها با هزینه ها، ضرر کاهش قیمت موجودی کالا باعث شناسایی سود به مبلغی کمتر از قبل از انتخاب این روش می شود و زیان کاهش قیمت کالای آخر دوره در همان دوره از سود کم می شود.
- ۲) اصل محافظه کاری رعایت می شود و دارائی ها به کمترین مقدار نشان داده می شود و موجودی کالا به اقل قیمت افساء می گردد و وضع مالی موسسه، مطلوبیت غیر واقعی را نشان نخواهد داد.

### ج) روش های تخمینی ارزیابی موجودی کالا

برای تصمیم گیری صحیح و به موقع، به اطلاعات مالی ماهانه یا سه ماهه و شش ماهه نیاز است به این منظور، محاسبه بهای تمام شده موجودی کالا ضرورت می یابد از طرفی انبارگردانی هزینه زیاد دارد بنابراین از مبالغ برآوردی باید استفاده کرد و فقط در پایان سال انبار گردانی شود.

همچنین هرگاه به علت سرقت، آتش سوزی یا عوامل دیگر، انبارگردانی و صورت برداری عینی از موجودی کالا امکانپذیر نباشد باید موجودی کالا به روش تخمینی ارزشیابی شود این روش ها متکی بر مدارک واقعی و مانده حساب های دفتر کل و دفاتر معین شرکت است و با بهای تمام شده متکی بر صورت برداری عینی حاصل از انبارگردانی، اختلاف اندکی دارد!

این روشها عبارتند از :

### (۱) ارزیابی تخمینی موجودی کالا به روش درصد سود ناویژه به فروش خالص

درصد سود ناویژه به فروش خالص در سال های متوالی در تجارت، اختلاف های جزئی با یکدیگر دارند (مگر آنکه اختلاف و تغییر اساسی در یکی از عوامل بهای تمام شده ایجاد شده باشد) و درصدی تقریباً یکنواخت است ولی برای اطمینان بیشتر از میانگین سه سال گذشته متوالی موسسه استفاده می شود. حال با داشتن درصد فوق می توان موجودی کالا پایان دوره را محاسبه کرد.

$$\left( \frac{\text{سود ناویژه}}{\text{فروش خالص}} \times \text{فروش در طی دوره} = \text{سود ناویژه مورد انتظار در طی دوره} \right)$$

بهای تمام شده کالا فروش رفته - فروش = سود ناویژه (و از طرفی

→ موجودی پایان دوره - خرید خالص دوره + موجودی کالا اول دوره = بهای تمام شده فروش رفته .

بهای کالا فروش رفته - خرید خالص دوره + موجودی اول دوره = موجودی در پایان دوره کالا

(سود ناویژه - فروش) - خرید خالص دوره + موجودی اول دوره =

$$= \text{فروش خالص} / \text{سود ناویژه} - 1 \times \text{فروش} - \text{خرید خالص دوره} + \text{موجودی اول دوره}$$

.

مثال ۱) اگر قیمت فروش خالص ۱۰۰ واحد باشد و سود ناخالص ۴۰٪ فروش خالص باشد بهای تمام شده کالا فروش رفته برابر ۶۰ واحد خواهد بود زیرا

$$\text{فروش خالص} / \text{سود ناخالص} = ۰/۴$$

$$\text{فروش ناخالص} (۰/۴) = \text{بهای تمام شده فروش رفته} - \text{فروش}$$

$$۶۰ = ۱۰۰ \times ۰/۴ = \text{فروش ناخالص} (۰/۴) = \text{بهای تمام شده فروش رفته}$$

مثال ۲) با اطلاعات زیر مطلوبست محاسبه برآوردی موجودی کالا پایان دوره:

فروش ۳۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال، تخفیفات فروش و برگشت از فروش ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال، موجودی کالا اول سال ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال، بهای تمام شده کالا خریداری شده ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال. نسبت برآوردی سود ناخالص به فروش ۴۰٪:

$$\text{فروش خالص} (حله) = ۳۲/۰۰۰/۰۰۰ - ۲/۰۰۰/۰۰۰ = ۳۰/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{سود ناخالص} = ۰/۴ (۳۰/۰۰۰/۰۰۰) = ۱۲/۰۰۰/۰۰۰ \rightarrow \text{فروش ناخالص} / \text{سود ناخالص}$$

بهای تمام شده کالا فروش رفته - خرید خالص + موجودی اول دوره = موجودی پایان دوره

$$۱۸/۰۰۰/۰۰۰ = ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۲/۰۰۰/۰۰۰ = \text{سود ناخالص} - \text{بهای تمام شده کالا فروش رفته}$$

$$\text{موجودی پایان دوره} = ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۸/۰۰۰/۰۰۰ = ۵۲/۰۰۰/۰۰۰ \rightarrow$$



مثال ۳) موجودی کالای فروشگاه زعفرانیه در اسفند ماه ۷۱ به سرقت رفت مانده حساب های دفاتر فروشگاه ، فروش خالص (فروش کل منهای برگشت از فروش و تخفیفات نقدی فروش ) را مبلغ ۲۴/۷۵۰/۰۰۰ ریال و بهای کالا آماده فروش ( موجودی اول دوره + خرید خالص) را ۲۴/۵۰۰/۰۰۰ ریال و درصد سود ناویژه به فروش خالص در سه سال متوالی گذشته را ۲۶٪ نشان می دهد موجودی کالا به سرقت رفته را محاسبه کنید:

(حل)

$$\text{سود ناخالص} \\ \text{فروش خالص} \times \left( \frac{\text{سود ناخالص}}{\text{فروش خالص}} \right) = ۲۴/۷۵۰/۰۰۰ \times ۰.۲۶ = ۶/۴۳۵/۰۰۰ \\ \text{سود ناخالص} = \text{فروش خالص} \times \left( \frac{\text{سود ناخالص}}{\text{فروش خالص}} \right)$$

$$\text{فروش} - \text{سود ناویژه} + \text{خرید خالص} + \text{موجودی اول دوره} = \text{موجودی پایان دوره} \\ ۲۴/۵۰۰/۰۰۰ + ۶/۴۳۵/۰۰۰ - ۲۴/۷۵۰/۰۰۰ = ۶/۱۸۵/۰۰۰ \\ \text{موجودی پایان دوره} = ۲۴/۵۰۰/۰۰۰ + ۶/۴۳۵/۰۰۰ - ۲۴/۷۵۰/۰۰۰$$

## ۲) ارزیابی تخمینی موجودی کالا با استفاده از درصد خرده فروشی به فروش خالص

منظور از قیمت خرده فروشی قیمت تصویب شده برای فروش ، بدون احتساب تخفیفات است. ممکن است برای برخی تخفیف قائل شوند.

$$\text{بهای تمام شده کالا آماده فروش} \\ \text{فروش بر مبنای قیمت خرده فروشی} \times \text{فروش خالص} = \text{بهای تمام شده کالا فروشی رفته} \\ \text{فروش} - \text{بهای کالا آماده فروش به قیمت خرده فروشی} = \text{موجودی پایان دوره به بهای خرده فروشی} \\ \text{بهای تمام شده کالا آماده فروش} \\ \text{فروش بر مبنای قیمت خرده فروشی} \times \text{موجودی کالا پایان دوره به بهای خرده فروشی} = \text{موجودی کالا پایان دوره}$$

مثال ۱) در فروشگاه راه آهن ، بهای تمام شده کالا آماده فروش در پایان سال ۷۲ طبق حساب های دفتر کل فروشگاه مبلغ ۲۵/۴۵۰/۰۰۰ ریال شده است . فروش خالص فروشگاه مبلغ ۳۱/۶۰۰/۰۰۰ ریال می باشد قیمت های فروش تصویب شده توسط مدیریت فروشگاه برای کالاهای آماده فروش طبق بخشنامه ها مبلغ ۳۵/۴۰۰/۰۰۰ ریال تعیین شده بود . مطلوبست تعیین قیمت موجودی کالا آخر دوره ۷۲ به روش استفاده از درصد خرده فروشی؟

(حل)

$$\text{بهای تمام شده کالا آماده فروش} \\ \text{قیمت بر مبنای خرده فروشی} = ۳۱/۶۰۰/۰۰۰ \times \frac{25/450/000}{35/400/000} = ۲۲/۷۵۲/۰۰۰ \\ \text{بهای تمام شده} = \text{فروش خالص} \times \frac{\text{بهای تمام شده کالا آماده فروش}}{\text{قیمت بر مبنای خرده فروشی}}$$

کالا فروش رفته

$$\text{موجودی پایان دوره} - \text{بهای کالا آماده فروش} = \text{بهای تمام شده کالا فروش رفته} \\ ۲۵/۴۵۰/۰۰۰ - ۲۲/۷۵۲/۰۰۰ = ۲/۶۹۸/۰۰۰ \\ \text{موجودی تخمینی پایان دوره} = ۲۵/۴۵۰/۰۰۰ - ۲۲/۷۵۲/۰۰۰$$

مثال ۲) اطلاعات زیر مربوط به یکی از مواد شوینده فروشگاه نظیف در طی سال ۱۳۷۹ می باشد مطلوبست برآورد بهای تمام شده موجودی کالا پایان دوره؟

بهای تمام شده	قیمت خرده فروشی
۲۲/۳۲۰/۰۰۰	۳۶/۰۰۰/۰۰۰
۳۹/۶۸۰/۰۰۰	۶۴/۰۰۰/۰۰۰
۶۲/۰۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
۰	۷۰/۰۰۰/۰۰۰

موجودی کالا اول دوره  
بهای تمام شده کالا خریداری شده  
فروش خالص

(حل)

$$۶۲/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۲/۳۲۰/۰۰۰ + ۳۹/۶۸۰/۰۰۰ = \text{قیمت تمام شده کالا آماده فروش}$$

$$۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۳۶/۰۰۰/۰۰۰ + ۶۴/۰۰۰/۰۰۰ = \text{قیمت تمام شده کالا آماده فروش به قیمت خرده فروشی}$$

$$\%۶۲ = \frac{62/000/000}{100/000/000} = \text{بهای تمام شده به قیمت خرده فروشی}$$

$$\rightarrow \text{فروش خالص} - \text{کالا آماده فروش} = \text{موجودی پایان دوره}$$

$$۱۸/۶۰۰/۰۰۰ = ۶۲/۰۰۰/۰۰۰ - ۷۰/۰۰۰/۰۰۰ \times \%۶۲ = \text{موجودی پایان دوره}$$

مثال ۳) موجودی کالا اول دوره شرکت بازرگانی الف ، مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال و بهای فروش آن ۵۵۰/۰۰۰ ریال است در طی سال ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال خرید گردیده که بهای فروش آن ۱۶/۵۰۰/۰۰۰ ریال است و در طی سال ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال فروش داشته است مطلوبست بهای تمام شده موجودی کالا پایان دوره؟

$$\text{(حل)} \quad ۱۵/۵۰۰/۰۰۰ = ۵۰۰/۰۰۰ + ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ = \text{خرید کالا + موجودی اول دوره} = \text{بهای کالا آماده فروش}$$

$$۱۷/۰۵۰/۰۰۰ = ۵۵۰/۰۰۰ + ۱۶/۵۰۰/۰۰۰ = \text{بهای آماده فروش به قیمت خرده فروشی}$$

$$۲/۰۵۰/۰۰۰ = ۱۷/۰۵۰/۰۰۰ - ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ = \text{فروش} - \text{بهای کالا آماده فروش خرده فروشی} = \text{موجودی پایان دوره}$$

به بهای خرده فروشی

$$۱/۸۶۵/۰۰۰ = \frac{15/500/000}{17/050/000} \times ۲/۰۵۰/۰۰۰ = \text{موجودی پایان دوره به بهای تمام شده}$$

### ۳) ارزیابی قیمت به روش نسبی فروش

چنانچه کالاهایی که از نظر اندازه و مرغوبیت متفاوت بوده به طور یکجا خریداری شده باشد ، برای تعیین قیمت هر نوع آنها می توان از روش ارزش نسبی فروش استفاده کرد.

مثال) شرکت سوپر مارکت ۱۲۰۰ جعبه نارنگی به قیمت ۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری کرد و ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال برای

تفکیک آنها پرداخت نمود کارشناس آنها را چنین درجه بندی کرد:

درجه	مقدار	قیمت فروش هر جعبه	مبلغ فروش	ضریب	بهای تمام شده
۱	۳۰۰	۸۵۰۰	۲/۵۵۰/۰۰۰	%۹۷	۲/۴۷۰/۰۰۰
۲	۴۰۰	۶۵۰۰	۲/۴۴۰/۰۰۰	%۹۷	۲/۵۲۰/۰۰۰
۳	۴۰۰	۵۷۰۰	۲/۲۸۰/۰۰۰	%۹۷	۲/۲۱۰/۰۰۰
ضایعات	۱۰۰	-	-	-	-
جمع	۱۲۰۰		۷/۴۳۰/۰۰۰		۷/۲۰۰/۰۰۰

$$\frac{7/200/000}{7/430/000} = \%۹۷ \quad \text{و} \quad \text{بهای تمام شده خرید} = ۶/۰۰۰/۰۰۰ + ۱/۲۰۰/۰۰۰ = ۷/۲۰۰/۰۰۰$$

$$\rightarrow \text{بهای تمام شده هر جعبه درجه ۱} = \%۹۷ \times ۲/۵۵۰/۰۰۰ = ۲/۴۷۰/۰۰۰$$

$$\rightarrow \text{بهای تمام شده هر کیلو درجه ۱} = \frac{2/470/000}{300} = ۸۲۳۳$$

...به همین ترتیب برای بقیه

## کنترل دستمزد

## انواع دستمزد (از لحاظ ارتباط با تولید)

دستمزد هزینه کار انجام شده ای است که به صورت مستقیم یا غیر مستقیم برای ساخت محصول، پرداخت یا تعهد می شود. دستمزد از نظر ارتباط با تولید به دو قسم تقسیم می شوند: (۱) دستمزد مستقیم (۲) دستمزد غیر مستقیم.

(۱) دستمزد مستقیم: هزینه دستمزد و کار انجام شده ای که به صورت مستقیم برای ساخت محصول پرداخت و یا تعهد شود را دستمزد مستقیم گویند. مثل کارگر پرس کار، کارگر کنترل کننده دستگاه تولیدی، کارگر مونتاژ کار. (۲) دستمزد غیر مستقیم: دستمزد کسانی که به طور مستقیم در تولید کالا سهم نبوده بلکه به صورت پشتیبانی خط تولید محسوب می گردند مانند سرپرستان، سرکارگران، تکنسین های تعمیر و نگهداری ماشین آلات.

حقوق: هزینه نیروی انسانی بر مبنای ماه می باشد اصولاً هزینه مربوط به کارمندان و مدیران را حقوق می نامند.

مزد: هزینه انجام کار بر مبنای ساعت، روز، یا مقدار محصول است از ویژگی آن پرداخت روزانه، هفتگی، و یا ۱۵ روزه آن است و شامل (۱) ساعت مزدی (۲) کارمزدی (۳) کارمزد ساعتی است.

(۱) ساعت مزدی: بر اساس میزان ساعات کار انجام شده محاسبه می شود.

(۲) کارمزدی: مزدی که بر اساس میزان محصول تولید شده محاسبه و پرداخت می شود

(۳) کارمزد ساعتی: مزدی که بر اساس مقدار محصول معین در ساعات معین محاسبه و پرداخت می شود.

مزد ثابت: جمع مزد پایه و مزایای ثابت (مثل حق مسکن، حق سرپرستی، مزایای سختی کار) می باشد.

حقوق پایه: حقوقی که با رعایت قانون کار (برای کارگران رسمی) و قرار دادی که مغایر قانون کار نباشد (برای کارگران قرار دادی) بری انجام کار ساعتی یا تولید یک واحد محصول به صورت ساعتی، روزانه، هفتگی و معمولاً ماهیانه پرداخت می شود. اگر مزد کارگر، بر اساس تعداد تولید و بدون توجه به ساعات کار انجام شده باشد (پارچه کاری، کارمزدی) اصطلاحاً به آن کارمزد گویند.

طبقه بندی های مرتبط با دستمزد و کنترل آن:

دایره کارگزینی: وظیفه تهیه و تدوین آیین نامه های استخدامی منطبق با قانون کار با بر عهده دارد.

دایره زمان سنجی: وظیفه بررسی و محاسبه زمان استاندارد لازم برای ساخت یک واحد محصول را بر عهده

دارد.

دایره برنامه ریزی تولید: برنامه تولیدی را برای هر سفارش، دایره و یا مرحله تولید تهیه می کند تا امکان

مقایسه هزینه های واقعی دستمزد با بودجه دستمزد فراهم شود و با بررسی برنامه ریزی، انحراف کارائی کارگران بررسی شود که ناشی از کمبود مواد اولیه، خرابی ماشین آلات و یا غیره می باشد.

دایره حقوق و دستمزد: وظیفه تهیه و تنظیم لیست حقوق و دستمزد و تعیین مبلغ ناخالص حقوق و دستمزد

را بر عهده دارد.

دایره حسابداری بهای تمام شده: اطلاعات و مدارک را از دوایر مربوط دریافت و ساعت کار کارگر و هزینه

مربوط را به هر سفارش و مرحله تولید منعکس می کند.

**دایره ثبت اوقات کار:** وظیفه جمع آوری اطلاعات مربوط به اوقات کار انجام شده در هر یک از سفارشات ، مراحل تولید و یا محصولات را بر عهده دارد تا دستمزد اختصاص داده شده به هر سفارش یا محصول تعیین شود برای تعیین میزان اوقات کار دو روش وجود دارد:

(۱) کارت ساعت (کارت حضور و غیاب): شروع و خاتمه کارکنان در هر روز و ساعات اضافه کاری آنها را نشان میدهد

(۲) کارت اوقات کار: حاوی اطلاعاتی در مورد نوع کار انجام شده و اوقاتی که کارگر برای ساخت و تکمیل هر سفارش صرف کرده است ، می باشد.

**نکته:** طبق تبصره ۱ ماده ۵۱ قانون کار ، کارفرما با توافق کارگران یا نماینده آنها، می تواند ساعت کار را در بعضی از روزهای هفته کمتر از میزان مقرر (۸ ساعت در روز) و در دیگر روزها، اضافه بر آن تعیین کند مشروط بر آنکه مجموع ساعات کار هر هفته از ۴۴ ساعت تجاوز نکند.

### محاسبه میزان ساعت انجام کار در ماه

**قرارداد:** تعداد روز سال ۳۶۵ ، تعداد هفته سال ۵۲ ، تعداد روز ماه در محاسبات پیش فرض ۳۰ روز ، تعداد ماه در سال ۱۲ می باشد. لذا اگر ماه ۳۱ یا ۲۹ روز بود و یا سال ۳۶۶ روز شد مزایایی مثل حق مسکن و بن که ماهانه هستند تغییری ندارد ولی اقلامی که روزانه هستند مثل دستمزد روزانه بر مبنای همان تعداد روزهای ماه محاسبه می شود یعنی به جای ۳۰ روز بر مبنای ۳۱ یا ۲۹ روز محاسبه می شود.

$$(۱) \text{ محاسبه بر مبنای هفته - سال: } ۱۹۱ = ۱۹۰/۶۶ = (۴۴ \times ۵۲) / ۱۲ \text{ ساعت}$$

$$(۲) \text{ محاسبه بر مبنای هفته - روز - سال: } ۱۹۱ = ۱۹۱/۱۹ = (۴۴/۷) \times ۳۶۵ / ۱۲ \text{ ساعت}$$

$$(۳) \text{ محاسبه بر مبنای روز - ماه: } ۱۸۹ = ۱۸۸/۵۷ = (۴۴/۷) \times ۳۰ \text{ ساعت}$$

**نکته مهم:** همان طور در فوق ملاحظه می شود تعداد تعطیلی های ماهانه ، منظور نشده در حالیکه در ماه هایی که تعطیلی بیشتر دارند مسلماً ساعات کارکرد الزامی مقرر نیز به نسبت آن ، کاهش می یابد. ضمناً کارکرد هفته ۴۴ ساعت الزامی می باشد. با توجه به آنکه در هفته، ۶ روز کاری داریم لذا برای هر روز  $۷/۳۳$  ساعت معادل ۷ ساعت و ۲۰ دقیقه کارکرد خالص (خالص یعنی پس از کسر استراحت و ناهار و...) داریم. طبق قانون کار کارفرما می تواند متناسب با نیاز و شرایط خود، نحوه کارکرد ۴۴ ساعت در هفته را به صورت دیگری مقرر نماید مثلاً ۵ روز ۸ ساعت کارخالص (یعنی پس از کسر استراحت و ناهار و...) به علاوه پنجشنبه ها ۴ ساعت کارکرد و یا همان ۶ روز در هفته هر روز ۷ ساعت و ۲۰ دقیقه خالص .

$$\rightarrow 7/33 = \frac{44}{6} = \text{مفید ساعات کاری هر روز غیر تعطیل}$$

$$\rightarrow \text{کل تعداد ساعات ماهانه الزامی} = ۷/۳۳ \times \text{تعداد روزهای غیر تعطیل ماه}$$

مثلاً اگر در فروردین ماه ۱۰ روز تعطیل رسمی باشد داریم:

$$= (31-10) \times \frac{44}{6} = \text{ساعات الزامی انجام کار در ماه}$$

۱۵۴

و اگر در تیر فقط همان ۴ روز جمعه تعطیل رسمی باشد داریم:

$$\frac{44}{6} \times (31-4) = 198$$

همان طور که بیان شد هفته ای ۴۴ ساعت کارکرد، منظور ۴۴ ساعت کار مفید است نه کار ناخالص. یعنی اگر ۶ روز هفته کارگری روزانه ۱ ساعت برای ناهار و استراحت وقت صرف کند کارکرد هفتگی وی باید ۵۰ = ۴۴+۶ ساعت باشد تا حداقل قانون کار مشمول وی شود یا مثلا اگر ساعات کار وی ساعات ۱۲-۸ و ۱۷-۱۳ می باشد و ما بین آن به منزل می رود، باید پنجشنبه ۴ ساعته کارکرد داشته باشد تا ۴۴ ساعت وی تکمیل گردد. و مشمول حداقل های قانون کار باشد. همچنین می تواند ۶ روز هفته، ۸ ساعت ناخالص با احتساب ۴۰ دقیقه برای استراحت و ناهار وقت صرف کند. در این صورت نیز همان ۴۴ ساعت هفتگی، کار مفید وی است. البته اگر برای تکمیل ۴۴ ساعت کارکرد الزامی، روز تعطیل به کار مشغول شود از این جهت که اضافه کار نداشته مشمول اضافه کاری نیست ولی چون در روز تعطیل به کار مشغول بوده فوق العاده اضافه کاری به وی تعلق می گیرد.

برای روشن تر شدن موضوع فرض کنید دستمزد روزانه ۷۳۳۰۰ ریال است لذا هر ساعت کار عادی  $10/000 = 7/33 \div$  ۷۳۳۰۰ می باشد. هر ساعت اضافه کاری (مازاد ۴۴ ساعت مقرر) برابر  $14000 = 40\% + 10/000$  ریال است ولی فوق العاده آن برابر  $4000 = 40\% \times 10/000$  ریال است.

**ماده ۳۷ قانون کار:** در ماه های ۳۱ روزی، مزد باید بر اساس ۳۱ روز محاسبه و پرداخت شود.

## انواع شیفت کاری

### طبق تعریف قانون کار داریم:

**روز کاری:** کار انجام شده در فاصله زمانی بین ۶ صبح تا ۱۰ شب. (ساعت ۶ صبح تا ۱۴ شیفت صبح و ساعت ۱۴ تا

۲۲ شب شیفت عصر می باشد).

**شب کاری:** کار انجام شده در فاصله زمانی بین ۱۰ شب تا ۶ صبح روز بعد.

**نوبت کاری:** وقتی کارگران در دو یا سه نوبت به طور متناوب کارکنند مثلا صبح و عصر یا صبح و عصر و شب یا

صبح و شب، به این نوع کار نوبت کار (شیفت کار) گویند.

**فوق العاده نوبت کاری صبح و عصر ۱۰٪، صبح و عصر و شب ۱۵٪، صبح و شب یا عصر و شب ۲۲/۵٪ می باشد به**

کارگران شب کار غیر نوبتی، فوق العاده شب کاری معادل ۳۵٪ علاوه بر مزد ساعات کار عادی تعلق می گیرد. اگر

قسمتی از کار شب انجام شود کار مختلط محسوب می شود و به آن قسمت از کار که در شب انجام می شود ۳۵٪ مزد

اضافه بر ساعت عادی تعلق می گیرد.

فوق العاده شب کاری و اضافه کاری، به حساب هزینه سربار منظور می شود یعنی مزد ساعت عادی به حساب

دستمزد مستقیم منظور می شود و ۳۵٪ فوق العاده آن به حساب سربار منظور می شود.

**فوق العاده اضافه کاری:** نرخ فوق العاده اضافه کاری، ۴۰٪ علاوه بر مزد ساعتی کار عادی است. ساعات اضافه

کاری مجاز روزانه در صورت موافقت کارگر، حداکثر ۴ ساعت و در مواضع اضطراری، حداکثر ۸ ساعت است.

نوبت(شیفت) صبح از ۶ صبح تا ۱۴ ظهر، نوبت(شیفت) عصر از ۱۴ ظهر تا ۲۲ شب و نوبت(شیفت) شب از ۲۲ شب تا ۶ صبح فردا می باشد.

**مزد کار در تعطیلات رسمی:** در روزهای جمعه، روز جهانی کارگر(۱۱ اردیبهشت)، عید نوروز، عید قربان، عید مبعث و دیگر تعطیلات رسمی کشور، کارکردن مشمول ۴۰٪ فوق العاده تعطیل کاری می باشد. یعنی ساعت کار وی به عنوان اضافه کار محسوب می شود.

اگر بنا به ضرورت و شرایط کاری، جای تعطیلی جمعه و روز کاری هفته جابجا شود و کارگر به جای روز دیگری در هفته، در روز جمعه کار کند علاوه بر ۴۰٪ فوق العاده جمعه کاری، از یک روز تعطیلی غیر جمعه با استفاده از مزد نیز می باید استفاده کند. البته در این حالت که کارگر در عوض تعطیلی جمعه از تعطیلی یک روز دیگر هفته استفاده می کند اضافه کار محسوب نمی شود بلکه فقط ۴۰٪ به نرخ کارکرد روز کاری وی اضافه می شود. فوق العاده مزد تعطیلات رسمی و اضافه کاری جزء هزینه سربار است. (مثلاً اگر مزد یک ساعت کار عادی ۱۰/۰۰۰ ریال باشد مزد هر ساعت اضافه کاری جمعه برابر ۱۴/۰۰۰ ریال می باشد که ۱۰/۰۰۰ ریال دستمزد مستقیم است و ۴/۰۰۰ ریال فوق العاده آن جزء هزینه سربار است. ولی اگر کار در جمعه در قبال تعطیلی مثلاً دوشنبه باشد یعنی دوشنبه که تعطیل رسمی نمی باشد کار نکند و در عوض جمعه کار کند فقط ۴/۰۰۰ ریال فوق العاده آن ساعات کار به حقوق ماهانه وی اضافه می شود).

در صورت کارکردن در روز جمعه، یک روز وسط هفته، به عنوان تعطیل هفتگی محسوب می شود و اگر تمام ایام هفته بعد را نیز به کار مشغول بود یک روز اضافه کاری محسوب می شود. البته طبق قانون کار، باید کارگر حداقل یک روز هفته تعطیل باشد. زیرا کار کردن تمام ایام هفته، موجب تحلیل نیروی کار و خلاف قانون کار است حتی اگر خود کارگر به آن راضی باشد. البته به ضرر خود کارفرماست زیرا کارگر با حداقل بازدهی به انجام وظیفه می پردازد باشد

### مزد مرخصی استحقاقی: هر کارگر در سال به ازای ۱۲ ماه کار، استحقاق استفاده از یک ماه مرخصی

استحقاقی(۳۰ روز) به مزد کامل دارد(یعنی به ازای هر ماه ۲/۵ روز) البته این تعریف با احتساب ۴ جمعه در سال می باشد. یعنی ۴ جمعه به علاوه ۲۶ روز غیر تعطیل، جمعاً ۳۰ روز.

اگر در ایام مرخصی استحقاقی کارگر تعطیلات رسمی پیش آید جزئی از مرخصی استحقاقی نیست ولی از ۵۲ جمعه در سال، ۴ روز آن جزء مرخصی استحقاقی و ۴۸ روز جزء تعطیلات رسمی می باشد. یعنی به طور خالص ۲۶ روز غیر تعطیل، حق مرخصی می باشد. برای کارگاه های زیر ده نفر، مرخصی سالانه استحقاقی به جای ۲۶ روز، ۲۱ روز است. برای مشاغل سخت و زیان آور(طبق تشخیص اداره کار) به جای ۴ هفته ۵ هفته مرخصی استحقاقی (۳۱ روز غیر تعطیل) در نظر گرفته شده است. حداکثر ۹ روز از مرخصی را می توان برای سال بعد ذخیره نمود.

در صورت عدم استفاده از حق مرخصی، مزد مرخصی استحقاقی برابر نرخ کارکرد عادی است که باید پرداخت شود ولی چون علاوه بر دستمزد طبیعی است باید به هزینه سربار منتقل شود (مثل فوق العاده کاری و تعطیل کاری) مثل این است که کارگر ۱۱ ماه کار کند و ۱۲ ماه حقوق بگیرد این یک ماه حقوق، جزء سربار است.

### مرخصی استعلاجی: مرخصی در ایام بیماری کارگران که بیش از سه روز به طول بیانجامد با تأیید سازمان تأمین

اجتماعی، جزء سابقه کاری کارگر محسوب می شود و غرامت دستمزد روزهای غیر تعطیل این مدت، توسط سازمان تأمین اجتماعی پرداخت می شود. زمان مرخصی زایمان، ۹۰ روز است که سعی شود حداقل ۴۵ روز پس از زایمان باشد. در

صورت چند قلو زایی، ۱۴ روز به زمان فوق اضافه می شود. ضمناً باید هر ۳ ساعت، نیم ساعت حق شیر دادن به نوزاد داده شود که جزء کار آنها محسوب می شود. البته اگر استفاده نکند قابل بازخرید یا محاسبه در اضافه کاری نیست.

- در صورت کار کمتر از یکسال ، تمام مزایا به نسبت مدت کار ، باید محاسبه و پرداخت شود از جمله عیدی ، سنوات خدمت ، حق مسکن، حق عائله و ... یعنی اگر مثلاً شش ماه آمده به اندازه شش ماه از یکسال ( $\frac{1}{2}$ )، عیدی و سنوات تعلق می گیرد .

- **پاداش و عیدی و سنوات سالانه** : به هر کارگر بابت یکسال کارکرد برابر ۶۰ روز حقوق پایه عیدی و پاداش سالانه و همچنین برابر ۳۰ روز حقوق پایه ، سنوات تعلق خواهد گرفت . برای کارکرد کمتر از یکسال به نسبت آن محاسبه خواهد شد. گرچه پاداش و عیدی سالانه کارگرانی که به صورت مستقیم روی خط تولید کار می کنند باید هزینه دستمزد مستقیم محسوب شود ( چون همچون دستمزد، به طور پیوسته و با میزان مدت کار، محاسبه می شود) ولی در عمل از نظر سهولت محاسباتی ، سربار تلقی می شود . از آنجا که پرداخت مبلغ پاداش سالانه در آخرین ماه دوره مالی انجام می شود ، بهتر است در طول دوره مالی ، ذخیره گرفته شود و به طور یکنواخت به محصولات دوره سرشکن شود. برای این منظور داریم:

(۱) کنترل حقوق و دستمزد ××

××

ذخیره عیدی و پاداش

ثبت عیدی هر ماه به حساب ذخیره پاداش

(۲) کنترل سربار اداری و تشکیلاتی ××

××

کنترل سربار ساخت

××

کنترل سربار توزیع و فرش

××

کنترل هزینه حقوق و دستمزد

تسهیم پاداش ماه اول بر حساب های سربار

(۳) ذخیره مرخصی ××

××

وجوه نقد

پرداخت دستمزد ایام مرخصی کارکنانی که از حق مرخصی استفاده نکرده اند



**فوق العاده مأموریت:** مأموریت در حالتی گفته می شود که کارمند جهت انجام کار ، حداقل از محل کارگاه اصلی ۵۰ کیلومتر فاصله گرفته باشد یا حداقل یک شب در محل مأموریت توقف نماید البته به شرطی که شغل کارگر رانندگی و کار در سفر نباشد.

فوق العاده آن حداقل برابر مزد مبنای روزانه است و بیشتر از آن توافقی می باشد. وسیله یا هزینه رفت و برگشت و هزینه های اقامت و دیگر هزینه ها در حد متعارف بر عهده کارفرماست.

### طرح های پرداخت دستمزد

محاسبه و پرداخت دستمزد در واحدهای تولیدی به یکی از سه روش زیر انجام می شود:

(۱) روش روز مزد (۲) روش کارمزد (۳) روش طرح های تشویقی

(۱) **روش روزمزد:** بدون توجه به نتیجه کار و با معیار ۸ ساعت کار عادی روزانه صورت می گیرد مثل کنترل کننده دستگاه ها، کارگران انبار، و کلیه کارگرانی که حقوق آنها به میزان تولید بستگی ندارد.

(۲) **روش کارمزدی:** محاسبه و پرداخت برای انجام کار معین و بدون توجه به مدت انجام کار می شود مثل بناها، یا کارگرانی که برحسب قطعه تولیدی حقوق می گیرند. که البته استاندارد تولید باید به گونه ای باشد که برای یک کارگرمعمولی به نسبت ساعت کاری عادی، حقوق و مزایا کمتر از حداقل قانونی نشود.

(۳) **روش طرح های تشویقی:** ترکیبی از دو روش فوق است در این روش یک حداقل دستمزد ساعتی در نظر گرفته می شود وقتی تولید از میزان سقف استاندارد بالا رود مشمول طرح تشویقی خواهد بود. که در این طرح، معمولاً بهره وری تولید افزایش می یابد.

**انواع طرح های تشویقی:** (۱) طرح پاداش صددرصد (۲) طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم (۳) طرح تشویقی پاداش دسته جمعی .

(۱) **طرح پاداش صددرصد:** ابتدا زمان استاندارد برای تولید یک واحد محصول یا ساخت یک سفارش باید به وسیله مهندسی تولید تعیین شود و طرح تشویقی متناسب با ساعات کار استاندارد می باشد.

**مثال)** دایره زمان سنجی ، زمان استاندارد برای ساخت ۸۰ واحد از محصول معین را یک ساعت تعیین نموده است . اگر یک نیروی انسانی در مدت ۸ ساعت ، تعداد ۷۶۰ واحد از این محصول را تولید کند . طبق طرح تشویقی پاداش صددرصد اگر نرخ هر ساعت ۱۲۰۰ ریال باشد.

$$۹/۵ \times ۱۲۰۰ = ۱۱/۴۰۰ = \text{دستمزد تولید} \rightarrow \text{ساعت } 9/5 = \frac{760}{80} \text{ میزان تولید استاندارد به ساعت}$$

(۲) **طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم:**

در این طرح به نیروی انسانی که تولیدش کمتر از میزان استاندارد تعیین شده در ساعت باشد حداقل دستمزد ساعتی پرداخت می شود و کارگرانی که میزان تولیدشان در ساعت، از استاندارد تعیین شده بالاتر رود مشمول دستمزد بیشتری می شوند .

این طرح زمانی موثر است که کارگران بتوانند با استفاده از امکانات موجود، میزان تولید خود را افزایش دهند و چنانچه تولید به صورت مکانیزه انجام گیرد افزایش تولید به نوعی از عهده کارگران خارج بوده و طرح فوق چندان کاربردی ندارد. ضمناً با به کارگیری ماشین آلات جدید، در تعداد تولید استاندارد در ساعت، و نرخ دستمزد باید تجدید نظر به عمل آید.

**مثال** دایره زمان سنجی زمان لازم برای ساخت یک واحد محصول را ۴ دقیقه تعیین نموده است اگر نرخ هر ساعت کار ۵/۶۲۵ ریال باشد نرخ پارچه کاری برابر است با:

$$60 \div 4 = 15 \quad \text{تعداد محصول در ساعت}$$

$$\text{نرخ تولید هر واحد در ساعت} = 375 = \frac{5625}{15} \quad \text{نرخ هر واحد محصول}$$

چنانچه کارگری در هر ساعت ۲۰ واحد تولید کند داریم:

$$20 - 15 = 5 \quad \text{اضافه تولید در ساعت}$$

دستمزد اضافه تولید + حداقل دستمزد ساعتی = دستمزد استحقاقی در ساعت

$$= 5625 + 5 \times 375 = 7500$$

حال با ثابت بودن سربار ثابت کارخانه و برخی هزینه های عمومی، با کاهش هزینه های تبدیل یک واحد محصول، در سطوح بالای تولید مواجه هستیم.

**۳) طرح تشویقی پاداش دسته جمعی:** در اغلب واحدهای تولیدی، ساخت محصول به صورت دسته جمعی انجام می شود. از جمله شرکت های پیمانکاری مثل احداث جاده ها، پل، ساختمان و ... که تفکیک کار یک کارگر گروه، امکانپذیر نیست. مثلاً گروه ساختمانی شامل جوشکار، لوله کش، برق کار، سیم کشی و نماکار. در این طرح پاداش تعلق گرفته به گروه به علت تولید بیش از استاندارد، با در نظر گرفتن نرخ پایه دستمزد بین کارگران تقسیم می شود. طرح تشویقی پاداش دسته جمعی شامل مزایایی از قبیل:

کاهش ضایعات تولید، کاهش تأخیر و غیبت کارگران، تفاهم و همکاری بیشتر افراد گروه کاری، کاهش هزینه های مربوط به کنترل و نظارت و سرپرستی و درنهایت افزایش تولید بیش از میزان استاندارد.

**اوقات تلف شده:** طبق قانون کار، هر کارگر موظف به انجام ۴۴ ساعت کار مفید در هفته می باشد. در صورتی که کارگر به دلایل غیر موجه، از انجام کار خود داری کند حق دریافت دستمزد استحقاقی خود را نخواهد داشت ولی اگر کارگر آماده به کار باشد و کارفرما قادر به ارجاع کار به او نباشد کارگر دستمزد استحقاقی خود را خواهد داشت. هزینه دستمزد اوقات تلف شده به عللی از قبیل خرابی ماشین آلات، نرسیدن مواد اولیه به قسمت تولید، قطع جریان برق و.. می باشد این دستمزد گرچه جزء هزینه های مستقیم تولید است ولی در زیر مجموعه ای از هزینه های سربار کارخانه به منظور کنترل بیشتر هزینه ها، منظور می شود.

**مثال** متوسط دستمزد ساعتی یک گروه از کارگران، ۷۵۰ ریال می باشد. در یک هفته جمعاً ۶۶۰ ساعت کار کرده اند که ۴۵ ساعت آن اوقات تلف شده بوده داریم:

$$۶۶۰ - ۴۵ = ۶۱۵$$

$$۶۱۵ \times ۷۵۰ = ۴۶۱/۲۵۰$$

$$۴۵ \times ۷۵۰ = ۳۳/۷۵۰$$

### کسور حقوق و دستمزد:

حساب کنترل کالا در جریان ساخت (دستمزد مستقیم) ۴۶۱/۲۵۰	}
حساب کنترل سربار ساخت (اوقات تلف شده) ۳۳/۷۵۰	
حساب کنترل حقوق و دستمزد ۴۹۵/۰۰۰	

ثبت دستمزد مستقیم و اوقات کار تلف شده

### کسور قانونی حقوق

عبارتست از وجوهی که کارفرما به نمایندگی از طرف سازمان های مربوط و بر اساس مصوبه های قانونی، باید از دستمزد کارگران کسر و به سازمان های ذینفع پرداخت نماید. از جمله مالیات حقوق و دستمزد، حق بیمه اجتماعی سهم کارگر (۰/۷٪)، بدهی کارگر به صندوق اجراء دادگاه (اجرائیات):

**مالیات:** طبق نرخي که از طرف اداره مالیات هر سال اعلام می گردد مازاد آن مشمول مالیات است و به حساب اداره مالیات واریز می شود. مثلاً برای سال ۱۳۹۵ وقتی ماهانه ۱۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال معافیت حقوق باشد و ترخ فعلی مالیات حقوق ۱۰٪ باشد اگر کسی ۱۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال دریافت نماید  $۵۰/۰۰۰ = ۱۰\% \times (۱۳/۵۰۰/۰۰۰ - ۱۴/۰۰۰/۰۰۰)$  ریال مالیات حقوق این شخص در ماه می شود. در فصل آشنایی با امور مالیاتی می توانید توضیحات بیشتری را مطالعه نمائید.

**حق بیمه های اجتماعی:** حق بیمه ماهانه تامین اجتماعی جمعاً ۳۰٪ حقوق و دستمزد مشمول بیمه است که از آن ۷٪ به وسیله کارگر و ۲۳٪ توسط کارفرما (۲۰٪ درصد سهم کارفرما ۳ درصد بیمه بیکاری) تأمین می شود. هنگام تنظیم لیست حقوق توسط کارفرما، بایستی ۷٪ حقوق کسر و به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت شود کارفرما موظف است حداکثر تا پایان ماه بعد، حق بیمه ماه قبل را به حساب تأمین اجتماعی پرداخت یا چک نقدی آن را تسلیم کند و گرنه مشمول جریمه دیر کرد می شود این هزینه یکی از اقلام هزینه های سربار محسوب می شود. در صفحات بعدی در مورد نحوه محاسبه مثال هایی آورده می شود. البته در برنامه های پنجساله توسعه کشوری، برای اشتغال زایی بیشتر، معافیت هایی برای بیمه سهم کارفرما تعیین می شود مثلاً در ماده ۱۰۳ برنامه چهارم اگر کارگر از طریق کارایی معرفی می شد کل ۲۰٪ سهم کارفرما معافیت داشت. در ماده ۸۰ برنامه پنجم برای سال اول ۱۸٪ برای سال دوم ۱۶٪ و... برای سال پنجم برنامه ۱۰٪ معافیت داشت و در ماده ۷۱ برنامه ششم نیز اگر برای لیسانس به بالا به صورت کارورز استخدام شود تا دو سال مشمول معافیت سهم کارفرما می شود.

**نکته:** کسورات حق بیمه موضوع پیمانکاری در پیوست های آخر کتاب آورده شده است.

**صندوق اجراء (اجرائیات):** اجرائیات به مبالغی اطلاق می شود که طبق قانون یا به موجب احکام صادره از سوی مراجع قانونی می باید توسط کارفرما از حقوق و دستمزد کارگر کسر و به حساب صندوق اجراء واریز شود. صدور احکام می تواند شامل رأی دادگاههای صالحه برای وصول طلب مورد دعوا، یا حتی محکوم شدن کارگر به پرداخت غرامت به

کارفرما به دلیل وارد کردن خسارت به کارخانه اشد . وقتی مبلغ مورد شکایت بیش از  $\frac{1}{3}$  حقوق ماهانه کارگر باشد به درخواست کارگر و بر اساس حکم دادگاه ، باتوجه به تاهل یا مجرد بودن کارگر، به صورت اقساط ماهانه،  $\frac{1}{3}$  یا  $\frac{1}{4}$  از دستمزد او کسر و به حساب صندوق اجراء واریز می گردد.

**کسور توافقی :** عبارتست از وجوهی که با توافق کارگر و یا بر اساس قرارداد بین کارگر و کارفرما، در زمان تنظیم لیست از دستمزد کارکنان کسر می شود از جمله بدهی کارکنان به شرکت تعاونی ، اقساط وام مسکن کارگری ، مساعده حقوق (پیش پرداخت حقوق و دستمزد) ، یا پرداخت بدهی کارگر به اشخاص .

**نکته:** در حال حاضر ، عائله مندی (کمک هزینه عائله مندی) و پاداش تولید(تا سقف اعلامی) و حق مأموریت جزء مشمول بیمه نمی باشد و جزء مزایای غیر مشمول بیمه محسوب می شود. بن کارگری قبلا غیرمشمول بود ولی اخیراً " سازمان تامین اجتماعی آن را هم مشمول بیمه اعلام کرد. برای مالیات حقوق، تا سقف اعلامی هر سال مشمول معافیت مالیاتی سالانه می شود و از مالیات معاف است و مازاد آن به نرخ ۱۰٪ مشمول مالیات می گردد(البته اگر از مبلغ حقوق از هفت برابر سقف اعلامی بیشتر شود نرخ برای مازاد هفت برابر به نرخ ۲۰٪ تبدیل می گردد)، هزینه سفر و مأموریت، سنوات خدمت ، عیدی و پاداش آخر سال تا سقف  $\frac{2}{12}$  معافیت سالانه و... جزء معاف از مالیات می باشد که در فصل آشنایی با مالیات بیان می شود.

**مثال ۱)** اگر حقوق پایه ماهانه کارگر در سال ۱۳۸۶ روزی ۶۱/۰۰۰ ریال باشد و ۱۰ ساعت اضافه کاری ، مشمول یک عائله مندی ، حق مسکن برابر ۱۰۰/۰۰۰ ریال ، بن کارگری ۱۰۰/۰۰۰ ریال به وی پرداخت شود داریم: ( با فرض ۳۰ روز بودن ماه و معافیت مالیاتی ۲/۲۷۰/۰۰۰ ریال ماهانه و نرخ مالیاتی ۱۰٪ و اینکه هزینه هر عائله مندی معادل سه برابر حقوق یک روز می باشد):

$$\text{نرخ اضافه کاری} = ۶۱۰۰۰ \times \frac{1}{4} \times \frac{30}{220} = ۱۱/۶۴۵$$

(توجه شود که  $\frac{30}{220}$  معادل همان ۴۴ ساعت کار در ۶ روز هفته (روزانه ۷ ساعت و ۲۰ دقیقه یا ۷/۳۳۳ ساعت) می باشد که

معکوس شده تا نرخ یک ساعت خالص کاری را محاسبه کند)

یک عائله مندی + حق مسکن + بن کارگری + اضافه کاری + حقوق پایه = جمع حقوق طبق ضرایب اداره

کار در سال ۱۳۸۶

$$۲/۳۲۹/۴۵۰ = ۳(۶۱/۰۰۰) + ۱۰۰/۰۰۰ + ۱۰۰/۰۰۰ + ۱۰۰/۰۰۰ + ۱۰ \times ۱۱/۶۴۵ + ۳۰ \times ۶۱/۰۰۰ = \text{جمع حقوق پرداختی}$$

$$۲/۱۴۶/۴۵۰ = ۲/۳۲۹/۴۵۰ - ۳(۶۱/۰۰۰) = \text{حقوق مشمول بیمه}$$

$$۱۵۰/۲۵۵ = ۲/۱۴۶/۴۵۰ \times ۰.۷ = \text{حق بیمه سهم کارگر}$$

$$۵۹/۵۰۰ = ۲/۳۲۹/۴۵۰ - ۲/۲۷۰/۰۰۰ = \text{مشمول مالیات}$$

$$\text{ریال} = ۵۹/۵۰۰ \times ۰.۱۰ = ۵/۹۵۰$$

$$۲/۱۷۳/۲۹۵ = ۲/۳۲۹/۴۵۰ - ۱۵۰/۲۵۵ - ۵/۹۵۰ = \text{پرداختی به کارگر}$$

نرخ حداقل پایه حقوق و دستمزد	نرخ معافیت سالانه مالیات حقوق
سال ۱۳۸۶ = ۶۱/۰۰۰ ماهانه = ۱/۸۳۰/۰۰۰ ریال	۲/۲۷۰/۰۰۰
سال ۱۳۸۷ = ۷۳/۲۰۰ ماهانه = ۲/۱۹۶/۰۰۰	۲/۴۵۰/۰۰۰
سال ۱۳۸۸ = ۸۷/۸۴۰ ماهانه = ۲/۶۳۵/۲۰۰	۴/۱۶۶/۶۶۶ (سالانه ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال برای ۱۲ ماه)
سال ۱۳۸۹ = ۱۰۱/۰۰۰ ماهانه = ۳/۰۳۰/۰۰۰	۴/۳۷۵/۰۰۰ (سالانه ۵۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال برای ۱۲ ماه)
سال ۱۳۹۰ = ۱۱۰/۱۰۰ ماهانه = ۳/۳۰۳/۰۰۰	۴/۸۵۰/۰۰۰ (سالانه ۵۸/۲۰۰/۰۰۰ ریال برای ۱۲ ماه)
سال ۱۳۹۱ = ۱۲۹۹۰۰ ماهانه = ۳/۸۹۷/۰۰۰	۵/۵۰۰/۰۰۰ (سالانه ۶۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال)
سال ۱۳۹۲ = ۱۶۲۳۷۵ ماهانه = ۴/۸۷۱/۲۵۰	۸/۳۳۳/۳۳۳ (سالانه ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال)
سال ۱۳۹۳ = ۲۰۲۹۷۰ ماهانه = ۶/۰۸۹/۱۰۰	۱۰/۰۰۰/۰۰۰ (سالانه ۱۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال)
سال ۱۳۹۴ = ۲۳۷۴۷۵ ماهانه = ۷/۱۲۴/۲۵۰	۱۱/۵۰۰/۰۰۰ (سالانه ۱۳۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال)
سال ۱۳۹۵ = ۲۷۰۷۲۲ ماهانه = ۸/۱۲۱/۶۶۰	۱۳/۰۰۰/۰۰۰ (سالانه ۱۵۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال)

### نحوه محاسبه معافیت بیمه سهم کارفرما

دولت در جهت اجرای سیاست های اشتغال زایی و حمایت های خود از تولید و اشتغال، تخفیف ها و معافیت هایی برای حق بیمه سهم کارفرما (۲۰٪ سهم کارفرما) در نظر می گیرد. مانند ماده ۱۰۳ قانون چهارم توسعه (معافیت کامل ۲۰٪ سهم کارفرما) یا ماده ۸۰ قانون پنجم توسعه (معافیت ۱۸٪ سهم کارفرما در سال اول استخدام، ۱۶٪ در سال دوم استخدام ۱۴٪ برای سال سوم و ...) و ماده ۷۱ برنامه ششم توسعه (معافیت دو ساله سهم کارفرما برای استخدام لیسانس به بالا به صورت کارورز) ویا قانون معافیت ۵ نفر برای برخی کارگاه ها.

**مثال ۲)** برخی کارگاه ها طبق لیست اداره بیمه، به میزان حداکثر ۵ نفر از ۲۰٪ حق بیمه سهم کارفرما معاف می باشند. برای یکی از این کارگاه ها در خرداد ماه ۸۸ که ۳۳ نفر کارگر داشته اطلاعات زیر در دست است مطلوبست محاسبه حق بیمه پرداختی؟

۳۰ نفر از کارگران ۳۱ روز، روزی ۸۷۸۴۰ ریال

۱ نفر از کارگران ۴ روز، روزی ۸۷۸۴۰ ریال

۱ نفر از کارگران ۳۱ روز، روزی ۱۰۰/۰۰۰ ریال

۱ نفر از کارگران ۰ روز، روزی ۸۷۸۴۰ ریال (ترک کار از اول ماه یا مرخصی استعلاجی)

(حل)

$$\text{دستمزد طبق لیست} = ۳۰ \times ۳۱ \times ۸۷۸۴۰ + ۴ \times ۸۷۸۴۰ + ۳۱ \times ۱۰۰/۰۰۰ + ۰ \times ۸۷۸۴۰ = ۸۵/۱۴۲/۵۶۰$$

$$\text{کل حقوق و دستمزد در صورت ارسال کامل لیست} = ۳۲ \times ۳۱ \times ۸۷۸۴۰ + ۰ + ۳۱ \times ۱۰۰/۰۰۰ = ۹۰/۲۳۷/۲۸۰$$

$$\text{میزان معافی سهم کارفرما طبق رویه تامین اجتماعی} = \frac{۹۰/۲۳۷/۲۸۰}{۳۳ \text{ نفر}} \times ۵ \times ۲۰\% = ۲/۷۳۴/۴۶۳$$

$$\text{حق بیمه ۲۰٪ سهم کارفرما} = (۸۵/۱۴۲/۵۶۰) \times ۲۰\% - ۲/۷۳۴/۴۶۳ = ۱۴/۲۹۴/۰۴۹$$

$$= \text{جمع } ۳\% \text{ حق بیمه بیکاری} + ۷\% \text{ سهم کارگر} + ۲۰\% \text{ سهم کارفرما} = \text{کل حق بیمه}$$

$$= ۸۵/۱۴۲/۵۶۰ \times ۷\% + ۸۵/۱۴۲/۵۶۰ \times ۳\% + ۱۴/۲۹۴/۰۴۹ \longrightarrow$$

$$۲۲/۸۰۸/۳۰۵ = ۱۴/۲۹۴/۰۴۹ + ۸/۵۱۴/۲۵۶ = \text{جمع کل حق بیمه خردادماه}$$

## کنترل سربار

هزینه های تولید از سه عنصر هزینه مواد مستقیم، کار (دستمزد) مستقیم، سربار کارخانه تشکیل شده است. سربار به هزینه های غیر مستقیم تولید اطلاق می شود هزینه هایی که مستقیماً به ساخت محصول ارتباط ندارد و به آسانی نمی توان به محصول یا سفارش معینی ارتباط دارد. عمده هزینه های سربار شامل موارد زیر است:

مواد غیر مستقیم (مواد فرعی مصرف شده در تولید)، کار غیر مستقیم (دستمزدی که مستقیماً به تولید بستگی ندارد)، هزینه های سوخت و روشنایی، آب، گاز، عوارض، بیمه، تعمیر و نگهداری، هزینه اجاره، استهلاک، پاداش سالانه مدیران، حقوق ایام مرخصی و تعطیلات رسمی، فوق العاده اضافه کاری و نوبت کاری و شب کاری، اوقات تلف شده نیروی کار، حقوق و مزایای سرپرستان و مدیران و پرسنل اداری.

## انواع سربار

سربار در ارتباط با حجم (ظرفیت) تولید، سه حالت متفاوت به شرح زیر دارد:

(۱) ثابت (۲) متغیر (۳) نیمه متغیر (مختلط)

(۱) **سربار ثابت:** بخشی از هزینه های کارخانه است که در دامنه مناسبی از ظرفیت کارخانه، بدون تغییر باقی می ماند و ارتباطی با نوسانات حجم تولید (در یک دامنه مشخص تولید) ندارد. مانند حقوق و مزایای سرپرست کارگاه، اجاره انبار، حقوق و مزایای نگهبان و... مثلاً در دامنه تولید ۱۰۰/۰۰۰ تا ۱۰۰/۰۰۰ واحد به یک کارگاه نیاز است و هزینه اجاره تغییر نمی کند. حال اگر دامنه تولید از ۱۰۰/۰۰۰ واحد بیشتر شد به اجاره دو کارگاه نیاز است. سربار ثابت نسبت به کل محصول تولید شده ثابت ولی برای یک واحد محصول متغیر است زیرا با افزایش تعداد محصول، سهم سربار ثابت برای یک واحد محصول، کاهش می یابد.

کل سربار ثابت

$$\text{سهم سربار ثابت برای یک واحد محصول} = \frac{\text{تعداد واحد محصول تولید}}{\text{کل سربار ثابت}}$$

(۲) **سربار متغیر:** هزینه ای که متناسب با حجم تولید و هم جهت با آن کم و زیادی می شود از ویژگی سربار متغیر این است که نسبت به کل محصول (ظرفیت) متغیر ولی برای یک واحد محصول یا ظرفیت، ثابت است مانند مواد غیر مستقیم و دستمزد غیر مستقیم. البته دقت شود که مواد مستقیم و دستمزد مستقیم جزء هزینه های متغیر تولید بودند و نه سربار متغیر. مصرف مواد غیرمستقیم یک نوع سربار متغیر تولید است.

(۳) **سربار نیمه متغیر:** سربار نیمه متغیر ترکیبی از هزینه ثابت و متغیر است مانند هزینه تلفن که ترکیبی از حق اشتراک (جزء ثابت) و حق مکالمه (جزء متغیر) است اگر هیچ تماسی گرفته نشود حق اشتراک ماهانه باید پرداخت شود و هرچه تماس بیشتر گرفته شود هزینه بیشتری باید پرداخت شود.

## زمان شناسایی سربار

۱) قبل از تحقق هزینه : معمولاً پیش از شروع هر دوره مالی جهت تهیه بودجه، سربار تخمین زده می شود که به آن برآورد (پیش بینی) سربار گویند.

۲) شناسائی بعد از تحقق : معمولاً در طی دوره مالی، هزینه های واقعی سربار با پرداخت وجه شناسائی و ثبت می شود.

سربار واقعی همان هزینه هایی هستند که در طول دوره مالی، به صورت واقعی محقق شده و بهای آن پرداخت گردیده یا تعهد به پرداخت شده است. استفاده از هزینه های واقعی برای سیاست گذاری و تصمیم گیری به تنهایی کاربرد چندانی ندارد چون این هزینه ها عملاً به وقوع پیوسته لذا ملاک مناسبی برای تصمیم گیری و برنامه ریزی تولید در آینده نیست.

## انواع طبقه بندی سربار

الف) ارتباط هزینه به دواير به صورت اختصاصی یا مشترک: مستقیم و غیرمستقیم

ب) ارتباط هزینه با حجم تولید : سربار ثابت، متغیر و مختلط

ج) ارتباط هزینه با هزینه دوره یا بهای تمام شده کالا ساخته شده: سربار ساخت، اداری، توزیع و فروش

## الف) سربار مستقیم و غیر مستقیم

سربار مستقیم : هزینه هایی که به صورت مستقیم به دایره یا دستگاه مشخصی مربوط باشد. مانند مواد سوختی مصرفی، هزینه سرپرستی، دستمزد مستقیم، اضافه کاری، تعمیر و نگهداری ماشین آلات، استهلاک تجهیزات تولید و اثاثه تولید و ...

سربار غیر مستقیم : هزینه هایی که به صورت مشترک توسط دواير مختلف به مصرف می رسند به صورتی که نمی توان آنها را بطور مستقیم به حساب یک دایره تولیدی یا خدماتی به طور خصوصی منظور نمود. مانند هزینه روشنایی عمومی، اجاره محل، استهلاک محل تولید، هزینه حرارت مرکزی.

یکی از عمده ترین هدف های طبقه بندی فوق، تعیین سود آوری محصولات و مشخص کردن سهم هر دایره در سود و زیان موسسه می باشد.

## ب) سربار ثابت و متغیر و مختلط

همان طور که در بخش قبل گفته شد این طبقه بندی تصمیم گیری در مورد حجم تولید، قیمت گذاری محصولات و کنترل هزینه ها به منظور رسیدن به اهداف از پیش تعیین شده را برای مدیران ممکن می سازد.

## ج) سربار ساخت و اداری و توزیع و فروش

سربار ساخت شامل کلیه هزینه های تولید به غیر از مواد خام (مواد مستقیم) و دستمزد مستقیم است. در این طبقه بندی، سربار ساخت (تولید) به حساب کالای جریان ساخت منظور می شود (که در نهایت به موجودی کالا منتقل

می شود) ولی سربار اداری و تشکیلاتی و سربار توزیع و فروش جزء هزینه های دوره مالی است و به حساب خلاصه سود و زیان انتقال می یابد .

**مثال ۱)** هزینه سوخت و روشنایی در موسسه تولیدی ، چون با افزایش یا کاهش میزان تولید تغییر می کند پس سربار متغیر است و از آنجا که در تمام دایره های موسسه به صورت مشترک به مصرف می رسد و به دایره خاصی مربوط نیست لذا سربار غیر مستقیم دوایر محسوب می شود . و از آنجا که جزء هزینه های غیرمستقیم تولید است جزء سربار ساخت می باشد.البته سهمی از هزینه روشنایی مربوط به هزینه های عمومی و هزینه دوره مالی است.

**مثال ۲)** هزینه استهلاک ساختمان یک دایره تولیدی با افزایش یا کاهش تولید ، ارتباط ندارد لذا سربار ثابت است و چون این هزینه برای یک دایره تولیدی معین به مصرف می رسد لذا سربار مستقیم آن دایره است ولی هزینه استهلاک کل ساختمان کارخانه، سربار غیر مستقیم است چون به همه محصولات مختلف مربوط است. هزینه های استهلاک ماشین آلات جزء سربار ساخت است و بخشی از استهلاک ساختمان کارخانه مربوط به سربار ساخت و بخشی مربوط به هزینه های عمومی و هزینه دوره است.

**مثال ۳)** هزینه حقوق مدیران کارخانه، چون با افزایش یا کاهش میزان تولید تغییر نمی کند پس سربار ثابت است و چون در کلیه دوایر واحد تولیدی به صورت مشترک استفاده می شود سربار غیر مستقیم دوایر است . و جزء سربار ساخت می باشد.

**مثال ۴)** هزینه فوق العاده اضافه کاری ، با افزایش یا کاهش میزان تولید تغییر می کند لذا سربار متغیر است و چون مربوط به یک دایره معین است پس سربار مستقیم آن دایره است. و جزء سربار ساخت می باشد.

- **عمده ترین هدف** از گرد آوری هزینه های سربار کارخانه ، **جمع آوری اطلاعات برای کنترل این هزینه هاست.** اعمال کنترل با انجام اقدامات زیر همراه است:

- الف) گزارش مربوطه به هزینه های هر دایره به سرپرست آن دایره اعلام شود
- ب) مقایسه هزینه های واقعی انجام شده با هزینه پیش بینی شده برای سطح فعالیت مورد نظر.



## فصل دهم

### آشنائی با مسائل مالیاتی

## فصل دهم: آشنایی با مسائل مالیاتی

### مقدمه:

همه دولت ها نیازمند به دست آوردن درآمد هستند تا بتوانند مخارج لازم برای اداره مملکت را بپردازند. مالیات به عنوان مهمترین و اساسی ترین ابزار و منبع مالی دولت، نقش مهمی در اجرای سیاست های اقتصادی کشورها خواهد داشت. ضوابط و قوانین مالیاتی و ساختار نظام مالیاتی لازم است همسو و هم راستای سایر پارامترهای جامعه، زمینه ساز رشد و توسعه همه جانبه هر کشور باشد و می تواند زمینه توزیع عادلانه درآمد و حمایت از اقشار آسیب پذیر جامعه باشد. در برخی کشورهای توسعه یافته از جمله آلمان و استرالیا حدود ۹۰٪ درآمد عمومی دولت از طریق درآمدهای مالیاتی تامین می شود. البته در آن کشورها، مجموعه دولت به بزرگی کشورهای دیگر نیست بلکه جنبه نظارتی آن ها قوی می باشد. مسلماً هرچه مجموعه دولت و کارمندان آن بزرگتر باشد هزینه های دولت نیز بیشتر است. در کشور ما تا به حال قسمت اعظم منبع درآمد، نفت بوده ولی در برنامه های توسعه اخیر و با ابزارهایی مثل مالیات بر ارزش افزوده و جلوگیری از فرارهای مالیاتی توسط سیستم های یکپارچه اطلاعاتی، به سمت کاهش وابستگی به درآمد نفت به پیش می رویم.

### طبقه بندی مالیات

#### الف) مالیات های مستقیم

مالیات هایی که پرداخت کننده مالیات، مالیات متعلقه را با اطلاع از مبلغ دقیق مالیات، مستقیماً به اداره امور مالیاتی پرداخت می کند. مثل مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر درآمد عملکرد اشخاص حقوقی.

مالیات های مستقیم خود بر دو نوع است:

(۱) مالیات بر دارایی: شامل مالیات بر ارث و مالیات بر حق تمبر.

(۲) مالیات بر درآمد: شامل مالیات بر درآمد املاک، بر درآمد حقوق، بر درآمد مشاغل، بر درآمد اشخاص حقوقی، بر درآمد کشاورزی و مالیات بر درآمد اتفاقی.

#### ب) مالیات های غیرمستقیم

مالیات هایی که پرداخت کننده مالیات، مستقیماً مالیات متعلقه را پرداخت نمی کند و ضمناً ممکن است اطلاعی از میزان مالیات پرداختی خویش نداشته باشد. مثل مالیات بر درآمد نوشابه های غیرالکلی.

مالیات های غیرمستقیم نیز بر دو نوع است:

(۱) مالیات بر واردات: مثل مالیات بر واردات خودرو و عوارض گمرکی بر کالاها.

(۲) مالیات بر مصرف و فروش: مثل مالیات بر مصرف دخانیات، مالیات بر مصرف نوشابه. مالیات بر ارزش افزوده.

## قانون مالیات‌های مستقیم با آخرین اصلاحات مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴

برخی از مهم ترین مواد قانونی قانون م.م به شرح زیر است:

### باب اول: اشخاص مشمول مالیات

(الف) ماده ۱: اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند:

۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب

دوم.

۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

۳- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.

۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

۵- هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین

نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری

فیلم‌های سینمایی (که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند.

(ب) ماده ۲: اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند:

۱- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی؛

۲- دستگاه‌هایی که بودجه آنها وسیله دولت تأمین می‌شود.

۳- شهرداری‌ها

۴- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری

(الحاقی ۱۳۹۴)

تبصره ۱- شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق

باشد، سهم درآمد یا سود آنها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکت‌های مزبور از

معافیت‌های مقرر در این قانون، حسب مورد، نیست.

تبصره ۲- درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر

فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده، که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود، در هر مورد

به‌طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون مشمول مالیات خواهد بود.

مسئولان اداره امور در این‌گونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مربوط طبق

مقررات این قانون خواهند بود، در غیر این‌صورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند

داشت.

### باب دوم: مالیات بر دارایی

فصل اول: مالیات سالانه املاک (مواد آن - ماده ۳ تا ۹- حذف شد)

فصل دوم: مالیات مستغلات مسکونی خالی (مواد آن - ماده ۱۰ و ۱۱- حذف شد)

فصل سوم: مالیات بر اراضی بایر (مواد آن - ماده ۱۲ تا ۱۶ - حذف شد)

فصل چهارم: مالیات بر ارث (در ذیل آمده است)

فصل پنجم: حق تمبر (در ذیل آمده است)

## فصل چهارم: مالیات بر ارث

ماده ۱۷: اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی انتقال می‌یابد، به شرح زیر مشمول مالیات است:

نسبت به سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار به استثنای موارد مندرج در بند (۲) این ماده و سودهای متعلق به آنها و همچنین سود سهام و سهم شرکت تا تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت و یا پرداخت و تحویل به آنها به نرخ سه درصد (۳٪).

نسبت به سهام و سهم شرکت و حق تقدم آنها یک و نیم (۱/۵) برابر نرخ‌های مذکور در تبصره (۱) ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳ مکرر) این قانون طبق مقررات مزبور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت.

نسبت به حق الامتياز و سایر اموال و حقوق مالی که در بندهای مذکور به آنها تصریح نشده است، به نرخ ده درصد (۱۰٪) ارزش روز در تاریخ تحویل یا ثبت انتقال به نام وراثت.

نسبت به انواع وسایل نقلیه موتوری، زمینی، دریایی و هوایی به نرخ دو درصد (۲٪) بهای اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی کشور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت.

نسبت به املاک و حق واگذاری محل یک و نیم (۱/۵) برابر نرخ‌های مذکور در ماده (۵۹) این قانون به مأخذ ارزش معاملاتی املاک و یا به مأخذ ارزش روز حق واگذاری حسب مورد، در تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت.

نسبت به اموال و دارایی‌های متعلق به متوفای ایرانی که در خارج از کشور واقع شده است پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن بابت به دولت محل وقوع اموال و دارایی‌ها پرداخت شده است به نرخ ده درصد (۱۰٪) ارزش ماترک که مأخذ محاسبه مالیات بر ارث در کشور محل وقوع مال قرار گرفته است. در صورت عدم شمول مالیات بر ارث در کشور مزبور به مأخذ ارزش روز انتقال یا تحویل به نام وراثت.

**تبصره ۱-** محاسبه و اخذ مالیات بر ارث در مورد متوفیان قبل از لازم‌الاجرا شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) اعم از اینکه پرونده مالیاتی برای آنها تشکیل شده یا نشده باشد، مشمول حکم این ماده نخواهد بود.

**تبصره ۲-** نرخ‌های مذکور در این ماده مربوط به وراثت طبقه اول است. در صورتی که وراثت طبقات دوم و سوم باشند، نرخ‌های مذکور در این ماده به ترتیب دو و چهار برابر خواهد شد.

**تبصره ۳-** در صورتی که متوفی و وراثت، تبعه خارجی باشند، اموال و دارایی‌های متوفی که در ایران واقع است، مشمول مالیات به نرخ وراثت طبقه اول خواهد بود.

**تبصره ۴-** در مواردی که وراثت سهم خود از اموال موضوع بندهای (۲)، (۴) و (۵) این ماده را به اشخاص ثالث یا وراثت دیگر انتقال دهند، علاوه بر مالیات بر ارث به شرح این فصل، مشمول مالیات طبق مقررات فصول مربوط خواهند بود.

**تبصره ۵-** حقوق ناشی از عقود اجاره به شرط تملیک با بانک‌ها و سایر نهادهای مالی و اعتباری، نسبت به عرصه و اعیان املاک بر اساس ارزش معاملاتی در تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت محاسبه خواهد شد.

**ماده ۱۸:** وراثت از نظر این قانون به سه طبقه تقسیم می‌شوند:

- ۱- وراثت طبقه اول که عبارتند از: پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و اولاد اولاد.
- ۲- وراثت طبقه دوم که عبارتند از: اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها.
- ۳- وراثت طبقه سوم که عبارتند از: عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها.

ماده ۱۹ و ماده ۲۰ - حذف شدند. (اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱)

**ماده ۲۱:** اموالی که جزء ماترک متوفی باشد و طبق قوانین یا احکام خاص، مالکیت آنها سلب و یا به صورت بلاعوض در اختیار اشخاص موضوع ماده (۲) این قانون قرار گیرد، با تأیید اشخاص مزبور از شمول مالیات بر ارث خارج و در صورتی که بابت سلب مالکیت عوضی داده شود، ارزش آن عوض یا اموال سلب مالکیت شده هر کدام کمتر باشد، جزء اموال مشمول مالیات بر ارث موضوع ردیف‌های مربوط در ماده (۱۷) این قانون محسوب و مشمول مالیات خواهد بود.

ماده ۲۲ و ۲۳ - حذف شد.

**ماده ۲۴:** اموال زیر از شمول مالیات این فصل خارج است:

- ۱- وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس انداز خدمت و مزایای پایان خدمت، مطالبات مربوط به خسارت اخراج، بازخرید خدمت و مرخصی استحقاقی استفاده نشده و بیمه‌های اجتماعی و نیز وجوه پرداختی توسط مؤسسات بیمه یا بیمه‌گذار و یا کارفرما از قبیل انواع بیمه‌های عمر و زندگی، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آنها حسب مورد که یکجا و یا بطور مستمر به ورثه متوفی پرداخت می‌گردد.
- ۲- اموال منقول متعلق به مشمولین بند ۴ ماده ۳۹ قرارداد وین مورخ فروردین ماه ۱۳۴۰ و ماده (۵۱) قرارداد وین مورخ اردیبهشت ماه ۱۳۴۲ و بند (۴) ماده (۳۸) قرارداد وین مورخ اسفند ماه ۱۳۵۳ با رعایت شرایط مقرر در قرارداد مزبور با شرط معامله متقابل.
- ۳- اموالی که برای سازمان‌ها و مؤسسه‌های مذکور در ماده (۲) این قانون مورد وقف یا نذر یا حبس واقع گردد به شرط تأیید سازمان‌ها و مؤسسه‌های مذکور.
- ۴- اثاث‌البیت محل سکونت متوفی.

**ماده ۲۵:** وراثت طبقات اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی مشمول مالیات بر ارث موضوع این فصل نخواهند بود. احراز شهادت برای استفاده از مقررات این ماده منوط به تأیید یکی از نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران و یا بنیاد شهید انقلاب اسلامی حسب مورد می‌باشد.

**ماده ۲۶:** وراثت متوفی (منفرداً یا مجتمعاً) یا ولی یا امین یا قیم یا نماینده قانونی آنها موظفند به منظور کسر هزینه‌های کفن و دفن در حدود عرف و عادات و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی از ماترک موضوع ماده (۱۷) این قانون، ظرف یک سال از تاریخ فوت متوفی اظهارنامه‌ای حاوی کلیه ارقام ماترک با تعیین ارزش روز زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهی‌ها طبق فرم نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود به انضمام مدارک زیر به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم نماید:

- ۱- رونوشت یا تصویر گواهی شده اسناد مربوط به بدهی‌ها و مطالبات متوفی.
- ۲- رونوشت یا تصویر گواهی شده کلیه اوراقی که مثبت حق مالکیت متوفی نسبت به اموال و حقوق مالی است.
- ۳- رونوشت یا تصویر گواهی شده آخرین وصیت‌نامه متوفی اگر وصیت‌نامه موجود باشد.
- ۴- در صورتی که اظهارنامه از طرف وکیل یا قیم یا ولی داده شود رونوشت یا تصویر گواهی شده وکالت‌نامه یا قیم‌نامه.
- ۵- رونوشت یا تصویر گواهی فوت از مراجع ذی‌ربط

اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است اظهارنامه تسلیمی در مهلت مقرر را رسیدگی و به شرح زیر اقدام کند:

الف- در صورتی که ارزش روز کلیه ماترک متوفی کمتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه کفن و دفن باشد، اموال و دارایی‌های متوفی مشمول مالیات موضوع ماده (۱۷) این قانون نخواهد شد و مالیات‌های پرداختی موضوع ماده (۱۷) این قانون با ارائه اسناد و مدارک مثبت به پرداخت کننده مسترد خواهد شد.

ب- در صورتی که ارزش روز ماترک بیشتر از دیون محقق متوفی، واجبات مالی و عبادی و هزینه‌های کفن و دفن باشد، در این صورت موارد مزبور به ترتیب از ارزش روز اموال و دارایی‌های موضوع بندهای (۱)، (۲)، (۳)، (۴) و (۵) ماده (۱۷) این قانون کسر و مازاد ماترک حسب مورد به مأخذ مقرر در ماده مزبور مشمول مالیات خواهد شد و اضافه مالیات‌های پرداختی موضوع ماده (۱۷) این قانون با ارائه اسناد و مدارک مثبت به پرداخت کننده مسترد خواهد شد.

ج- در صورتی که کل ماترک یا بخشی از آن مطابق بندهای (الف) و (ب) مشمول مالیات نباشد، اداره امور مالیاتی موظف است گواهی لازم مبنی بر بلا مانع بودن ثبت یا انتقال یا پرداخت یا تحویل اموال و دارایی غیرمشمول متوفی به وراث را حسب موارد مذکور در ماده (۱۷) این قانون به عنوان مراجع ذی‌ربط صادر نماید.

**تبصره ۱-** در صورتی که بدهی متوفی مستند به مدارک و اسناد مثبت قانونی بوده و اصالت آن مورد تأیید اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار قرار گیرد قابل کسر از ماترک خواهد بود.

**تبصره ۲-** آیین‌نامه اجرایی این ماده در مورد نحوه رسیدگی، ارزیابی اموال و دارایی‌ها و صدور گواهی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

ماده ۲۷ تا ماده ۳۲ - حذف شدند.

**ماده ۳۴:** اشخاص زیر مجاز نیستند قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات مربوط موضوع این قانون، اموال و دارایی‌های متوفی را به وراث یا موصی له تسلیم کنند و یا به نام آنها ثبت و یا معاملاتی راجع به اموال و دارایی‌های مزبور انجام دهند:

۱- بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی و اعتباری، شرکت‌ها، مؤسسات، نهادهای عمومی غیر دولتی و سایر اشخاص حقوقی دولتی و غیر دولتی که وجوه نقد یا سفته یا جواهر و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند.

۲- ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیرمنقول را به اسم وراث یا موصی له ثبت می‌نمایند.

۳- دفاتر اسناد رسمی موقعی که می‌خواهند تقسیم‌نامه یا هر نوع معامله وراث راجع به اموال و دارایی‌های متوفی را ثبت نمایند.

۴- شرکت‌هایی که متوفی در آنها مالک سهام یا سهم‌الشرکه می‌باشد.

۵- شرکت‌های کارگزاری، صندوق‌های سرمایه‌گذاری و سایر نهادهای مالی

۶- صندوق‌های دادگستری و صندوق‌های ادارات ثبت اسناد و املاک کشور.

اشخاص مذکور در بندهای یاد شده (به استثنای اشخاص بندهای (۲) و (۶) و اشخاص موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۲) این قانون) در صورت تخلف علاوه بر اینکه تا معادل ارزش مال مشمول وراث نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق مسئولیت تضامنی دارند، مشمول جریمه‌ای به میزان دو برابر مالیات متعلق نیز خواهند بود. در مورد بانک‌ها، شرکت‌ها و مؤسسات دولتی، متخلف و شرکاء و معاونان وی در تخلف نیز مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

**ماده ۳۸:** اموالی که به موجب نذر یا وصیت حسب مورد به وراث منتقل می‌شود، به نرخ مذکور در ماده (۱۷) این قانون و در صورتی که به غیر وراث به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳) ماده (۲۴) این قانون، منتقل شود مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی خواهد بود.

در مواردی که منافع مالی، مورد نذر یا وصیت باشد و همچنین منافع مالی که آن مال مورد وقف و حبس است، اشخاص منتفع از منافع به استثنای اشخاص مذکور در بند (۳) ماده (۲۴) این قانون، نسبت به منافع هر سال مشمول مالیات بر درآمد خواهند بود.

**تبصره -** مال مورد وصیت وقتی مشمول مالیات خواهد بود که وصیت با فوت موصی قطعی شده باشد.

**ماده ۳۹:** در مورد وقف، متولی و در مورد حبس و نذر، حبس و نذرکننده و در مورد وصیت، وصی مکلفاند حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ وقوع عقد یا فوت موصی، حسب مورد، اظهارنامه‌ای روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود حاوی مشخصات و ارزش مال مورد وقف یا حبس یا نذر یا وصیت به انضمام اسناد مربوطه به اداره امور مالیاتی صلاحیت‌دار تسلیم و رسید دریافت دارند، مالیات متعلق را حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه پرداخت کنند.

### فصل پنجم: حق تمبر

**ماده ۴۴:** از هر برگ چک که از طرف بانک‌ها چاپ می‌شود در موقع چاپ دویست (۲۰۰) ریال حق تمبر اخذ می‌شود.

**ماده ۴۵:** از اوراق مشروحه زیر نسبت به مبلغ آنها معادل نیم در هزار حق تمبر اخذ می‌شود:

برات، فته طلب (سفته) و نظایر آنها.

**تبصره -** حق تمبر مقرر در این ماده بابت کمتر از هزار ریال معادل حق تمبر هزار ریال خواهد بود.

**ماده ۴۶:** از کلیه اسناد تجاری قابل انتقال که در ایران صادر و یا معامله و مورد استفاده قرار داده می‌شود (باستثنای اوراق مذکور در مواد ۴۵ و ۴۸ این قانون) و اسناد کاشف از حقوق مالکیت نسبت به مال التجاره از قبیل بارنامه دریایی و هوایی و همچنین اوراق بیمه مال التجاره پنج هزار (۵۰۰۰) ریال و بارنامه زمینی و صورت وضعیت مسافری یک هزار (۱۰۰۰) ریال حق تمبر دریافت خواهد شد. مؤسسه‌های حمل و نقل مسئول تنظیم دقیق بارنامه هستند و باید هویت و نشانی صحیح صاحب کالا و سایر اطلاعات مربوط را در آن درج نمایند و نسخ کافی اوراق مذکور را حداقل تا پنج سال از تاریخ صدور نگاهداری کنند.

**تبصره -** از اوراق و مدارک زیر به شرح مقرر در این تبصره حق تمبر اخذ می‌شود:

۱- از کارت معافیت هر یک از مشمولان که به انحاء مختلف از انجام دادن خدمت وظیفه معاف می‌شوند، بابت صدور کارت معافیت مذکور، مبلغ ده هزار (۱۰/۰۰۰) ریال.

۲- از هرگونه گواهینامه رانندگی بین المللی مبلغ پنجاه هزار (۵۰/۰۰۰) ریال.

۳- از هر پلاک ترانزیت انواع خودرو و همچنین از شماره‌گذاری هر وسیله نقلیه که به صورت موقت وارد کشور می‌شود مبلغ دویست هزار (۲۰۰/۰۰۰) ریال.

۴- از گواهینامه رانندگی انواع خودرو به ازای هر سال مدت اعتبار مبلغ یک هزار (۱۰۰۰) ریال.

۵- از کارنامه و گواهینامه دانش آموزان دوره ابتدایی، راهنمایی و متوسطه مبلغ یک هزار (۱۰۰۰) ریال.

۶- از دانشنامه و گواهی دانشنامه کاردانی، کارشناسی، کارشناسی ارشد، دکترا و بالاتر مبلغ ده هزار (۱۰/۰۰۰) ریال.

۷- از گواهی ارزش تحصیلی دوره‌های ابتدایی، راهنمایی و متوسطه خارجی مبلغ بیست هزار (۲۰/۰۰۰) ریال.

- ۸- از گواهی ارزش تحصیلی دوره‌های فنی و حرفه‌ای و دانشگاهی خارجی مبلغ پنجاه هزار (۵۰/۰۰۰) ریال.  
 ۹- از پروانه مامایی یا مدرک تحصیلی دوره کاردانی و دندانپزشکی تجربی مبلغ بیست هزار (۲۰/۰۰۰) ریال.  
 ۱۰- از پروانه مشاغل پزشکی، دندانپزشکی، پیراپزشکی، دامپزشکی و داروسازی مبلغ یکصد هزار (۱۰۰/۰۰۰) ریال.  
 ۱۱- از جواز تأسیس، کارت شناسایی واحدهای تولیدی و معدنی، کارت بازرگانی، پروانه وکالت و کارشناسی و سایر پروانه‌های کسب و کار، بابت صدور مبلغ یکصد هزار (۱۰۰/۰۰۰) ریال و بابت تجدید آنها مبلغ پنجاه هزار (۵۰/۰۰۰) ریال.

- ماده ۴۷:** از کلیه قراردادهای و اسناد مشابه آنها به شرح زیر که بین بانکها و مشتریان آنها مبادله یا از طرف مشتریان تعهد می‌شود، در صورتی که در دفاتر اسناد رسمی ثبت نشود، معادل ده (۱۰/۰۰۰) هزار ریال حق تمبر اخذ می‌شود:
- ۱- برگ قبول شرایط عمومی حساب جاری.
  - ۲- قرارداد وام یا اعطای تسهیلات از هر نوع که باشد و نیز اوراق و فرم‌های تعهدآوری که بانکها به نام‌های مختلف در موقع انجام معاملات به امضای مشتریان خود می‌رسانند.
  - ۳- قراردادهای انواع سپرده‌های سرمایه گذاری.
  - ۴- وکالت نامه‌های بانکی که در دفتر بانک تنظیم می‌شود و مشتریان حق امضای خود را به دیگری واگذار می‌نمایند.
  - ۵- قراردادهای دیگری که بین بانکها و مشتریان منعقد می‌شود و طرفین تعهدات و مسئولیت‌هایی را به عهده می‌گیرند و به امور مذکور در این ماده مرتبط می‌شود.
  - ۶- ضمانت نامه‌های صادره از طرف بانکها.
  - ۷- تقاضای صدور ضمانت نامه در صورتی که تقاضا از طرف بانک قبول شده و ضمانت نامه صادر گردد.
  - ۸- تقاضای گشایش اعتبار اسنادی برای داخله ایران یا برای کشورهای خارج در صورتی که تقاضا از طرف بانک قبول شده و اعتبار اسنادی گشایش یابد.

**ماده ۴۸:** سهام و سهم‌الشرکه کلیه شرکت‌های ایرانی موضوع قانون تجارت به استثنای شرکت‌های تعاونی بر اساس ارزش اسمی سهام یا سهم‌الشرکه به قرار نیم در هزار مشمول حق تمبر خواهد بود. کسور صد (۱۰۰) ریال هم صد (۱۰۰) ریال محسوب می‌شود.

**تبصره -** حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه شرکتها باید ظرف دو ماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت و در مورد افزایش سرمایه و سهام اضافی از تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکتها از طریق ابطال تمبر پرداخت شود. افزایش سرمایه در مورد شرکت‌هایی که قبلاً سرمایه خود را کاهش داده‌اند تا میزانی که حق تمبر آن پرداخت شده است، مشمول حق تمبر مجدد نخواهد بود.

**ماده ۵۱:** در صورت تخلف از مقررات این فصل، متخلف علاوه بر اصل حق تمبر معادل دو برابر آن جریمه خواهد شد.

## باب سوم: مالیات بر درآمد

### فصل اول - مالیات بر درآمد املاک

**ماده ۵۲:** درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌باشد.



**ماده ۵۳:** درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره. درآمد مشمول مالیات در مورد اجاره دست اول املاک مورد وقف یا حبس بر اساس این ماده محاسبه خواهد شد. در رهن تصرف، راهن طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود. هرگاه موجر مالک نباشد، درآمد مشمول مالیات وی عبارت است از مابه‌التفاوت اجاره دریافتی و پرداختی بابت ملک مورد اجاره. حکم این ماده در مورد خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود جاری نخواهد بود.

**تبصره ۱-** محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک اجاری تلقی نمی‌شود مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود. در صورتی که چند واحد مسکونی، محل سکونت مالک و یا افراد مزبور باشد یک واحد برای سکونت مالک و یک واحد مسکونی برای هر یک از افراد مذکور به انتخاب مالک از شمول مالیات موضوع این بخش خارج خواهد بود.

**تبصره ۲-** املاکی که مجاناً در اختیار سازمان‌ها و مؤسسات موضوع ماده ۲ این قانون قرار می‌گیرد غیر اجاری تلقی می‌شود.

**تبصره ۳-** از نظر مالیات بردرآمد اجاره املاک هر واحد آپارتمان یک مستغل محسوب می‌شود.

**تبصره ۴-** در مورد املاکی که با اثاثه یا ماشین‌آلات به اجاره واگذار می‌شود، درآمد ناشی از اجاره اثاثه و ماشین‌آلات نیز جزء درآمد ملک محسوب و مشمول مالیات این فصل می‌شود.

**تبصره ۵-** مستحدثاتی که طبق قرارداد از طرف مستأجر در عین مستأجره به نفع موجر ایجاد می‌شود، بر اساس ارزش معاملاتی روز تحویل مستحدثه به موجر تقویم و پنجاه درصد آن جزء درآمد مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب می‌گردد.

**تبصره ۶-** هزینه‌هایی که به موجب قانون یا قرارداد به عهده مالک است و از طرف مستأجر انجام می‌شود و همچنین مخارجی که به موجب قرارداد انجام آن از طرف مستأجر تقبل شده در صورتی که عرفاً به عهده مالک باشد، به بهای روز انجام هزینه تقویم و به عنوان مال الاجاره غیر نقدی به جمع اجاره بهای سال انجام هزینه اضافه می‌شود.

**تبصره ۷-** در صورتی که مالک اعیان احداث شده در عرصه استیجاری ملک را کلاً یا جزئاً به اجاره واگذار نماید، مبلغ اجاره پرداختی بابت عرصه به نسبت مورد اجاره از مال الاجاره دریافتی کسر و مازاد طبق مقررات صدر این ماده مشمول مالیات خواهد بود.

**تبصره ۸-** در صورتی که مالک محل سکونت خود را بفروشد و در سند انتقال بدون اجاره بهاء مهلتی برای تخلیه ملک داده شود، در مدتی که محل سکونت انتقال دهنده می‌باشد تا شش ماه و در بیع شرط مادام که طبق شرایط معامله مبیع در اختیار بایع شرطی است، اجاری تلقی نمی‌شود، مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود.

**تبصره ۹-** وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود، نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداری‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلفاند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند.

**تبصره ۱۰-** واحدهای مسکونی متعلق به شرکت‌های سازنده مسکن که قبل از انتقال قطعی و طبق اسناد و مدارک مثبت به موجب قرارداد واگذار می‌گردد مادام که در تصرف خریدار می‌باشد، در مدت مذکور اجاری تلقی نمی‌شود و از

لحاظ مالیاتی با خریدار مانند مالک رفتار خواهد شد مشروط بر اینکه مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون به مأخذ تاریخ تصرف پرداخت شده باشد.

**تبصره ۱۱- مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری** که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند در طول مدت اجاره از صددرصد (۱۰۰٪) مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می‌باشد در غیر این صورت درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای **مسکونی در تهران** تا مجموع یکصد و پنجاه متر مربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست متر مربع زیربنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می‌باشد.

**ماده ۵۴:** درآمد اجاره بر اساس قرارداد اعم از رسمی یا عادی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و در مواردی که قرارداد وجود نداشته باشد یا از ارائه آن خودداری گردد و یا مبلغ مندرج در آن کمتر از هشتاد درصد (۸۰٪) ارقام مندرج در جدول املاک مشابه تعیین و اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور باشد و نیز در مورد ماده (۵۴) مکرر این قانون، میزان اجاره بها بر اساس جدول اجاره املاک مشابه تعیین خواهد شد.

تبصره ۱- در صورتی که مستأجر جزء مشمولین تبصره (۹) ماده (۵۳) این قانون باشد، اجاره پرداختی مستأجر ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره خواهد بود.

تبصره ۲- چنانچه بر اساس اسناد و مدارک مثبت معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که مأخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است، مالیات مابه‌التفاوت طبق مقررات این قانون قابل مطالبه و در صورت اعتراض مودی، پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف موضوع این قانون خواهد بود.

**تبصره ۳- در مواردی که درآمد اجاره واقعی کمتر از درآمد تعیین شده طبق مقررات این ماده باشد و مالیات تعیین شده مورد اعتراض مودی باشد، در این صورت پرونده قابل رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون خواهد بود.**

**ماده ۵۴ مکرر (الحاقی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱):** واحدهای مسکونی واقع در شهرهای با جمعیت بیش از یکصد هزار نفر که به استناد سامانه ملی املاک و اسکان کشور (موضوع تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر این قانون) به عنوان «واحد خالی» شناسایی می‌شوند، از سال دوم به بعد مشمول مالیات معادل مالیات بر اجاره به شرح زیر خواهند شد:

سال دوم- معادل یک دوم مالیات متعلقه  
 سال سوم- معادل مالیات متعلقه  
 سال چهارم و به بعد- معادل یک و نیم برابر مالیات متعلقه

**ماده ۵۵-** هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگر برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می‌گذارد استفاده کند در احتساب درآمد مشمول مالیات این فصل میزان مال الاجاره‌ای که به موجب سند رسمی یا قرارداد می‌پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم می‌گردد از کل مال الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد.

**ماده ۵۷-** در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی در آمد حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات می‌باشد. مشمولان این ماده باید اظهارنامه مخصوصی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچ گونه درآمد دیگری ندارند. اداره امور مالیاتی

مربوط باید خلاصه مندرجات اظهارنامه مؤدی را به اداره امور مالیاتی محل سکونت مؤدی ارسال دارد و در صورتی که ثابت شود اظهارنامه مؤدی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به عنوان جریمه وصول خواهد شد. در اجرای حکم این ماده حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی و جوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی درآمد تلقی نخواهد شد.

**تبصره ۱-** حکم این ماده در مورد فرزندان صغیری که تحت ولایت پدر باشند جاری نخواهد بود.  
**تبصره ۲-** در صورتی که سایر درآمدهای مشمول مالیات ماهانه مؤدی کمتر از مبلغ مذکور در این ماده باشد، آن مقدار از درآمد مشمول مالیات اجاره املاک که با سایر درآمدهای مؤدی بالغ بر مبلغ فوق باشد معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.

**ماده ۵۹-نقل و انتقال قطعی املاک** به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (۵٪) و همچنین انتقال حق واگذاری محل (حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل) به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد.

**ماده ۶۱-** در مواردی که انتقال ملک در دفاتر اسناد رسمی انجام نمی‌شود نیز ارزش معاملاتی ملک طبق مقررات این فصل در محاسبه مالیات ملاک عمل خواهد بود و بطور کلی برای املاکی که ارزش معاملاتی آنها تعیین نشده ارزش معاملاتی نزدیکترین محل مشابه مناط اعتبار می‌باشد.

**ماده ۶۳-** نقل و انتقال قطعی املاکی که به صورتی غیر از عقد بیع انجام می‌شود باستثنای نقل و انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل خواهد بود و چنانچه عوضین، هر دو ملک باشند هر یک از متعاملین به ترتیب فوق مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به ملک واگذاری خود را پرداخت خواهند نمود.

**ماده ۶۴-** تعیین ارزش معاملاتی املاک بر عهده کمیسیون تقویم املاک می‌باشد. کمیسیون مزبور موظف است ارزش معاملاتی موضوع این قانون را در سال اول معادل دو درصد (۲٪) میانگین قیمت‌های روز منطقه تعیین کند. این شاخص هر سال به میزان دو واحد درصد افزایش می‌یابد تا زمانی که ارزش معاملاتی هر منطقه به بیست درصد (۲۰٪) میانگین قیمت‌های روز املاک برسد.

**ماده ۶۵-** نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل آمده و یا خواهد آمد و واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضا آنها مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.

**ماده ۶۶-** در صورتی که انتقال گیرنده دولت یا شهرداری‌ها یا مؤسسات وابسته به آنها بوده و همچنین در مواردی که ملک بوسیله اجرای ثبت و یا سایر ادارات دولتی به قائم مقامی مالک انتقال داده می‌شود چنانچه بهای مذکور در سند کمتر از ارزش معاملاتی باشد در محاسبه مالیات موضوع ماده (۵۹) این قانون بهای مذکور در سند بجای ارزش معاملاتی هنگام انتقال حسب مورد ملاک عمل قرار خواهد گرفت.

**ماده ۶۷-** فسخ معاملات قطعی املاک بر اساس حکم مراجع قضائی بطور کلی و اقاله یا فسخ معاملات قطعی املاک در سایر موارد تا شش ماه بعد از انجام معامله به عنوان معامله جدید مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.

**ماده ۶۸-** املاکی که در اجرای ماده ۳۴ قانون ثبت اسناد و املاک مصوب مرداد ماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک می‌شود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.

**ماده ۶۹-** اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت که ظرف مدت ده سال از تاریخ تصویب این قانون مطابق ضوابط و قیمت‌هایی که وزارتخانه‌های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌نماید احداث و حداکثر در مدت یکسال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی یا شهرداری محل تعیین می‌شود منتقل می‌گردد از پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک معاف می‌باشد.

**ماده ۷۰-** هرگونه مال یا جوهری که از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد و یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه آهن، خیابان، معابر، لوله کشی آب و نفت و گاز، حفر نهر و نظایر آنها به مالک یا صاحب حق تعلق می‌گیرد یا به حساب وی به ودیعه گذاشته می‌شود از مالیات نقل و انتقال موضوع این فصل معاف خواهد بود.

**ماده ۷۴-** در مورد املاک با عنوان دستارمی یا عناوین دیگر که حسب عرف محل در تصرف شخصی است چنانچه متصرف تمامی حقوق خود نسبت به ملک را به دیگری منتقل نماید انتقال مزبور مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل می‌باشد. همچنین در مورد درآمد حاصل از واگذاری سایر حقوق مربوط به این نوع املاک متصرف از نظر مالیاتی مانند مالک حسب مورد مشمول مالیات مربوط خواهد بود و در موارد فوق تاریخ تصرف، تاریخ تملک متصرف محسوب می‌گردد.

**ماده ۷۵-** از نظر مالیاتی، مستأجرین املاک اوقافی اعم از اینکه اعیان مستحده در آن داشته یا نداشته باشند نسبت به عرصه مشمول مقررات این فصل خواهند بود.

تبصره ۱- در محاسبه مالیات اینگونه مؤدیان تاریخ اجاره بجای تاریخ تملک منظور خواهد شد.

تبصره ۲- حکم این ماده در مواردی که ملک توسط مستأجر واگذار می‌شود مانع اجرای تبصره (۷) ماده (۵۳) این قانون نخواهد بود.

**ماده ۷۶-** در مواردی که نقل و انتقال موضوع ماده (۵۲) این قانون حسب مورد مشمول مواد (۵۹) یا (۷۷) باشد، وجه دیگری بابت مالیات بر نقل و انتقال مزبور مطالبه نخواهد شد.

**ماده ۷۷-** درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان حسب مورد مشمول مقررات مالیات بر درآمد موضوع فصول چهارم و پنجم باب سوم این قانون خواهد بود.

**تبصره ۱-** اولین نقل و انتقال ساختمان‌های مذکور علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی موضوع ماده (۵۹) این قانون مشمول مالیات علی‌الحساب به نرخ ده درصد (۱۰٪) به مأخذ ارزش معاملاتی ملک مورد انتقال است. مالیات قطعی مؤدیان موضوع این ماده پس از رسیدگی طبق مقررات مربوط تعیین می‌شود.

**تبصره ۲-** شمول مقررات این ماده در خصوص ساخت و فروش ساختمان توسط اشخاص حقیقی منوط به آن است که بیش از سه سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آن نگذشته باشد.

**تبصره ۳-** شهرداری‌ها موظفند همزمان با صدور پروانه ساخت و همچنین در هنگام صدور پایان کار مراتب را به منظور تشکیل پرونده مالیاتی به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌گردد، گزارش کنند.

**تبصره ۴-** شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت از حکم مفاد این ماده مستثنی است.

**تبصره ۵-** آیین‌نامه اجرایی این ماده در مورد نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات و چگونگی تسویه علی‌الحساب مالیاتی با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی ظرف مدت سه ماه پس از تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

**ماده ۸۰-** مؤدیان موضوع این فصل مکلفاند اظهارنامه مالیاتی خود را روی نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در دسترس آنها قرار می‌گیرد تنظیم و در مورد حق واگذاری محل و نیز مؤدیان موضوع ماده ۷۴ این قانون تا سی روز پس از انجام معامله و در سایر موارد تا آخر تیرماه سال بعد به انضمام مدارک مربوط به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و مالیات متعلق را طبق مقررات پرداخت نمایند.

### فصل دوم: مالیات بردرآمد کشاورزی

**ماده ۸۱-** درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

### فصل سوم: مالیات بردرآمد حقوق

**ماده ۸۲-** درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران بر حسب مدت یا کار انجام یافته بطور نقد یا غیرنقد تحصیل می‌کند مشمول مالیات بردرآمد حقوق است.

**تبصره -** درآمد حقوقی که در مدت مأموریت خارج از کشور (از طرف دولت جمهوری اسلامی ایران یا اشخاص مقیم ایران) از منابع ایرانی عاید شخص می‌شود مشمول مالیات بردرآمد حقوق می‌باشد.

**ماده ۸۳-** درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون.

**تبصره -** درآمد غیرنقدی مشمول مالیات حقوق به شرح زیر تقویم و محاسبه می‌شود:

الف- مسکن با اثاثیه معادل ۲۵ درصد و بدون اثاثیه ۲۰ درصد حقوق و مزایای مستمر نقدی (باستثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ این قانون) در ماه پس از وضع وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود.

ب- اتومبیل اختصاصی با راننده معادل ۱۰ درصد و بدون راننده معادل ۵ درصد حقوق و مزایای مستمر نقدی (باستثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ این قانون) در ماه پس از کسر وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود.

ج- سایر مزایای غیرنقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق.

**ماده ۸۴:** میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می‌شود. (برای سال ۱۳۹۵ مبلغ ۱۵۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال در سال-ماهانه ۱۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال و در سال ۱۳۹۶ مبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ماهانه)

**ماده ۸۵-** نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیر دولتی مزاد بر مبلغ مذکور در ماده (۸۴) این قانون و تا هفت برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مزاد آن (۲۰٪) است.

**ماده ۸۶-** پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفاند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده (۸۵) این قانون محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه‌های بعد فقط تغییرات را صورت دهند.

**تبصره -** پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند، با عنوان حق‌المشاوره، حق حضور در جلسات، حق‌التدریس، حق‌التحقیق و حق پژوهش پرداخت می‌کنند، بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) می‌باشد. کارفرمایان موظفند در موقع پرداخت یا تخصیص، مالیات متعلقه را کسر و ظرف مدت تعیین شده در ماده (۸۶) این قانون با اعلام مشخصات دریافت کنندگان مطابق فرم نمونه اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند و در صورت تخلف، مسؤول پرداخت مالیات و جرایم متعلق خواهند بود.

**ماده ۸۷-** اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات این قانون مسترد خواهد شد مشروط بر اینکه بعد از انقضای تیرماه سال بعد تا آخر آن سال با درخواست کتبی حقوق بگیر از اداره امور مالیاتی محل سکونت مورد مطالبه قرار گیرد.

#### ماده ۹۱-درآمدهای حقوق بشرح زیر از پرداخت مالیات معاف است:

۱- رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی فوق العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود بشرط معامله متقابل و همچنین رؤسا و اعضای هیأت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند.

۲- رؤسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود بشرط معامله متقابل.

۳- کارشناسان خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک‌های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا مؤسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متبوع یا مؤسسات بین‌المللی مذکور.

۴- کارمندان محلی سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌ها و نمایندگی‌های دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتی که دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند بشرط معامله متقابل.

۵- حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به وراثت و حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده نشده. (عبارت موقع بازنشستگی از قانون جدید حذف شد و در پایان قرارداد مورد قبول خواهد بود).

۶- هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل.

۷- حذف شد.

۸- مسکن واگذاری در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران و خانه‌های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه که مورد استفاده کارگران قرار می‌گیرد.

۹- وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن.

۱۰- عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعاً معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این

قانون. (چون محدودیتی نیاورده مثلاً" برای شش ماه نیز می‌توان همین مبلغ را در معافیت عیدی لحاظ کرد)

۱۱- خانه‌های سازمانی که با اجازه قانونی یا به موجب آیین نامه‌های خاص در اختیار مأموران کشوری گذارده می‌شود.

۱۲- وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آنها مستقیماً به وسیله حقوق

بگیر به پزشک یا بیمارستان به استناد اسناد و مدارک مثبت پرداخت کند.

۱۳- مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون.

۱۴- درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون

استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان.

ماده ۹۲- پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت

و برنامه‌ریزی کشور بخشوده می‌شود.

## فصل چهارم - مالیات بردرآمد مشاغل

ماده ۹۳- درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های

این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون، مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد.

تبصره - درآمد شرکت‌های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه در صورتی

که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه، شخص حقیقی باشد تابع مقررات این فصل می‌باشد.

ماده ۹۴- درآمد مشمول مالیات مؤدیان موضوع این فصل عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر

درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات

فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات.



**ماده ۹۵-** صاحبان مشاغل موضوع این فصل موظفاند دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت در خصوص تجار تنظیم می‌گردد برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، نگهداری و اظهارنامه مالیاتی خود را بر اساس آنها تنظیم کنند.

آیین‌نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری آنها اعم از ماشینی (مکانیزه) و دستی و نمونه اظهارنامه مالیاتی با توجه به نوع و حجم فعالیت حسب مورد برای مؤدیان مذکور و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات به مراجع ذی‌ربط، حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

**ماده ۹۷-** درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده و یا به‌طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد.

در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق با مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست.

حکم موضوع تبصره ماده (۲۳۹) این قانون در اجرای این ماده جاری است.

**تبصره -** سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از ابلاغ این قانون، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت، در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجراء درنیامده است، مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۲۷۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود.

**ماده ۱۰۰-** مؤدیان موضوع این فصل مکلفاند **اظهارنامه مالیاتی** مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه‌ای که به وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد تنظیم تا آخر خردادماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون پرداخت نمایند.

تبصره - سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برخی از مشاغل یا گروه‌هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مؤدیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مؤدی کمتر از یک سال مالی به فعالیت اشتغال داشته باشد مالیات متعلق نسبت به مدت اشتغال محاسبه

و

وصول می‌شود.

حکم این تبصره مانع از رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیم شده در موعد مقرر نخواهد بود.



**ماده ۱۰۱-** درآمد سالانه مشمول مالیات مؤدیان موضوع این فصل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده‌اند تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. شرط تسلیم اظهارنامه برای استفاده از معافیت فوق نسبت به عملکرد سال ۱۳۸۲ به بعد جاری است.

**تبصره ۱-** در مشارکت‌های مدنی اعم از اختیاری و قهری، شرکا حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت به‌طور مساوی بین آنان تقسیم و باقی مانده سهم هر شریک جداگانه مشمول مالیات خواهد بود. شرکایی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت مقرر به زوج اعطا می‌گردد. در صورت فوت احد از شرکا وراثت وی به عنوان قائم مقام قانونی از معافیت مالیاتی سهم متوفی در مشارکت به شرح فوق استفاده نموده و این معافیت به‌طور مساوی بین آنان تقسیم و از درآمد سهم هر کدام کسر خواهد شد.

**تبصره ۲-** در صورتی که هر شخص حقیقی دارای بیش از یک واحد شغلی باشد، مجموع درآمد واحدهای شغلی وی با کسر فقط یک معافیت موضوع این ماده مشمول مالیات به نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون می‌شود.

**ماده ۱۰۲-** در مضاربه، عامل (مضارب) مکلف است در موقع تسلیم اظهارنامه علاوه بر پرداخت مالیات خود مالیات درآمد سهم صاحب سرمایه را بدون رعایت معافیت ماده (۱۰۱) این قانون کسر و به عنوان مالیات علی‌الحساب صاحب سرمایه به حساب مالیاتی واریز و رسید آن را به اداره امور مالیاتی ذیربط و صاحب سرمایه ارائه نماید. تبصره - در صورتی که صاحب سرمایه بانک باشد تکلیف کسر مالیات صاحب سرمایه از عامل یا مضارب ساقط است.

**ماده ۱۰۳-** وکلاء دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می‌کنند مکلف‌اند در وکالتنامه‌های خود رقم حق الوکاله را قید نمایند و معادل پنج درصد آن بابت علی‌الحساب مالیاتی روی وکالتنامه تمبرالصاق و ابطال نمایند که در هر حال مبلغ تمبر حسب مورد نباید کمتر از میزان مقرر در زیر باشد:

- الف- در دعاوی و اموری که خواسته آنها مالی است پنج درصد حق الوکاله مقرر در تعرفه برای هر مرحله.  
 ب- در مواردی که موضوع وکالت مالی نباشد یا تعیین بهای خواسته قانوناً لازم نیست و همچنین در دعاوی کیفری که تعیین حق الوکاله به نظر دادگاه است پنج درصد حداقل حق الوکاله مقرر در آئین نامه حق الوکاله برای هر مرحله.  
 ج- در دعاوی کیفری نسبت به مورد ادعای خصوصی که مالی باشد بر طبق مفاد حکم بند (الف) این ماده.  
 د- در مورد دعاوی و اختلافات مالی که در مراجع اختصاصی غیرقضایی رسیدگی و حل و فصل می‌شود و برای حق الوکاله آنها تعرفه خاصی مقرر نشده است از قبیل اختلافات مالیاتی و عوارض توسعه معابر شهرداری و نظایر آنها میزان حق الوکاله صرفاً از لحاظ مالیاتی بشرح زیر:

تا ده میلیون (۱۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال ما به الاختلاف، پنج درصد؛ تا سی میلیون (۳۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال ما به الاختلاف، چهاردرصد نسبت به مازاد ده میلیون (۱۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال، از سی میلیون (۳۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال ما به الاختلاف به بالا سه درصد نسبت به مازاد سی میلیون ریال (۳۰/۰۰۰/۰۰۰) منظور می‌شود و معادل پنج درصد آن تمبر باطل خواهد شد. مفاد این بند درباره اشخاصی که وکالتاً در مراجع مذکور در این بند اقدام می‌نمایند (ولو اینکه وکیل دادگستری نباشند) نیز جاری است، جز در مورد کارمندان مؤدی یا پدر- مادر- برادر- خواهر- پسر- دختر- نواده و همسر مؤدی.

**تبصره ۱-** در هر مورد که طبق مفاد این ماده عمل نشده باشد وکالت وکیل با رعایت مقررات قانون آئین دادرسی مدنی در هیچیک از دادگاه‌ها و مراجع مزبور قابل قبول نخواهد بود مگر در مورد وکالت‌های مرجوعه از طرف وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها که محتاج به ابطال تمبر روی وکالتنامه نمی‌باشند.

تبصره ۲- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها مکلف‌اند از وجوهی که بابت حق الوکاله به وکلا پرداخت می‌کنند پنج درصد آن را کسر و بابت علی‌الحساب مالیاتی وکیل تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند.

تبصره ۳- در صورتی که پس از ابطال تمبر تعقیب دعوی به وکیل دیگری واگذار شود وکیل جدید مکلف به ابطال تمبر روی وکالتنامه مربوط نخواهد بود.

تبصره ۴- در مواردی که دادگاه‌ها حق الوکاله یا خسارت حق الوکاله را بیشتر یا کمتر از مبلغی که مأخذ ابطال تمبر روی وکالتنامه قرار گرفته است تعیین نمایند مدیران دفتر دادگاه‌ها مکلف‌اند میزان مورد حکم قطعی را به اداره امور مالیاتی مربوط اطلاع دهند تا ما به التفاوت مورد محاسبه قرار گیرد.

ماده ۱۰۴: موضوع مالیات تکلیفی بود حذف شد (اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱)

### فصل پنجم: مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی

ماده ۱۰۵- جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

تبصره ۱- در مورد اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری که به منظور تقسیم سود تأسیس نشده‌اند، در صورتی که دارای فعالیت انتفاعی باشند، از مأخذ کل درآمد مشمول مالیات فعالیت انتفاعی آنها مالیات به نرخ مقرر در این ماده وصول می‌شود.

تبصره ۲- اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران به استثنای مشمولان تبصره (۵) ماده (۱۰۹) و ماده (۱۱۳) این قانون از مأخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره برداری سرمایه در ایران یا از فعالیت‌هایی که مستقیماً یا به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می‌دهند یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود، انتقال دانش فنی، دادن تعلیمات، کمک‌های فنی یا واگذاری فیلم‌های سینمایی از ایران تحصیل می‌کنند به نرخ مذکور در این ماده مشمول مالیات خواهند بود. نمایندگان اشخاص و مؤسسات مذکور در ایران نسبت به درآمدهایی که به هر عنوان به حساب خود تحصیل می‌کنند طبق مقررات مربوط به این قانون مشمول مالیات می‌باشند.

تبصره ۳- در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اعم از ایرانی یا خارجی، مالیات‌هایی که قبلاً پرداخت شده است با رعایت مقررات مربوط از مالیات متعلق کسر خواهد شد و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد است.

تبصره ۴- اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به سود سهام یا سهام‌الشرکه دریافتی از شرکت‌های سرمایه پذیر مشمول مالیات دیگری نخواهند بود.

تبصره ۵- در مواردی که به موجب قوانین مصوب وجوهی تحت عناوین دیگری غیر از مالیات بردرآمد از مأخذ درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل وصول باشد، مالیات اشخاص پس از کسر وجوه مزبور به نرخ مقرر مربوط محاسبه خواهد شد.

**تبصره ۶-** درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی متعارف و شرکت‌های تعاونی سهامی عام، مشمول بیست و پنج درصد (۲۵٪) تخفیف از نرخ موضوع این ماده می‌باشد. (یعنی نرخ ۱۸/۷۵٪)

**تبصره ۷-** به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های مذکور کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و ارائه اظهارنامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.

**ماده ۱۰۶-** درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی (به‌استثنای، درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) بر اساس میزان سود دهی فعالیت و مقررات مواد (۹۴) و (۹۵) و (۹۷) این قانون و تبصره آن تعیین می‌شود.

**ماده ۱۰۷-** درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند به شرح زیر تعیین می‌شود.

بابت تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق، همچنین واگذاری فیلم‌های سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می‌کند به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی به مأخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی می‌باشد که ظرف مدت یک‌سال مالیاتی عاید آنها می‌شود. آیین‌نامه اجرایی این ماده و ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات با توجه به نوع فعالیت، ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون به پیشنهاد وزارت امور اقتصاد و دارایی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. پرداخت‌کنندگان وجوه مذکور در این ماده مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر این صورت پرداخت‌کنندگان مذکور و دریافت‌کنندگان متضامناً مسؤول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق آن خواهند بود.

**تبصره ۱-** در مورد عملیات پیمانکاری، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد مشروط بر آنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به‌طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، در مورد خرید داخلی حداکثر تا مبلغ صورتحساب خرید و در مورد خرید خارجی تا مجموع ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداخت‌های قانونی مندرج در پروانه سبز گمرکی از پرداخت مالیات معاف است.

**تبصره ۲-** در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از فعالیت پیمانکاری را به اشخاص حقوقی ایرانی به عنوان پیمانکاران دست دوم واگذار کنند معادل مبالغی که برای تهیه لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌شود و با رعایت قسمت اخیر تبصره (۱) این ماده از پیمانکار دست اول دریافت می‌گردد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است.

**تبصره ۳-** شعب و نمایندگی‌های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازرایی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود.

**تبصره ۴-** درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می‌دهند مشمول مقررات ماده (۱۰۶) این قانون خواهد بود.

**ماده ۱۰۸-** اندوخته‌هایی که مالیات آن تا تاریخ لازم‌الاجرا شدن این اصلاحیه پرداخت نشده در صورت انتقال به حساب سرمایه مشمول مالیات نخواهد بود، لیکن در صورت تقسیم یا انتقال به حساب سود و زیان یا کاهش سرمایه معادل اندوخته اضافه شده به حساب سرمایه، به درآمد مشمول مالیات سال تقسیم یا انتقال یا کاهش سرمایه اضافه می‌شود. این حکم شامل اندوخته‌های سود ناشی از فعالیت‌های معاف مؤسسه در دوران معافیت و اندوخته موضوع ماده (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های بعدی آن تا تاریخ تصویب این اصلاحیه پس از احراز شرایط مربوط تا آن تاریخ نخواهد بود. اندوخته‌هایی که مالیات آن تا تاریخ لازم‌الاجرا شدن این اصلاحیه وصول گردیده در صورت تقسیم یا انتقال به حساب سود و زیان یا سرمایه یا انحلال مشمول مالیات دیگری نخواهد بود.

**ماده ۱۰۹-** درآمد مشمول مالیات در مورد مؤسسات بیمه ایرانی عبارت است از:

- ۱- ذخایر فنی در آخر سال مالی قبل.
- ۲- حق بیمه دریافتی در معاملات بیمه مستقیم پس از کسر برگشتی‌ها و تخفیف‌ها.
- ۳- حق بیمه بیمه‌هایی اتکایی وصولی پس از کسر برگشتی‌ها.
- ۴- کارمزد و مشارکت در سود معاملات بیمه‌های اتکایی واگذاری.
- ۵- بهره سپرده‌های بیمه بیمه‌گر اتکایی نزد بیمه‌گر واگذارکننده.
- ۶- سهم بیمه‌گران اتکایی بابت خسارت پرداختی بیمه‌های غیر زندگی و باخرید و سرمایه و مستمری‌های بیمه‌های زندگی.
- ۷- سایر درآمدها.

پس از کسر:

- ۱- هزینه تمیر قراردادهای بیمه.
- ۲- هزینه‌های پزشکی بیمه‌های زندگی.
- ۳- کارمزدهای پرداختی از بابت معاملات بیمه مستقیم.
- ۴- حق بیمه‌های اتکایی واگذاری.
- ۵- سهم صندوق تأمین خسارت‌های بدنی از حق بیمه اجباری مسئولیت مدنی دارندگان وسائل نقلیه موتوری زمینی در مقابل شخص ثالث.
- ۶- مبالغ پرداختی از بابت باخرید و سرمایه و مستمری‌های بیمه زندگی و خسارت پرداختی از بابت بیمه‌های غیرزندگی.
- ۷- سهم مشارکت بیمه‌گزاران در منافع.
- ۸- کارمزدها و سهم مشارکت بیمه‌گران در سود معاملات بیمه‌های اتکایی قبولی.
- ۹- بهره متعلق به سپرده‌های بیمه‌های اتکایی واگذاری.
- ۱۰- ذخائر فنی در آخر سال مالی.
- ۱۱- سایر هزینه‌ها و استهلاکات قابل قبول.

**ماده ۱۱۰-** اشخاص حقوقی مکلفاند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهارماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هویت شرکا و سهامداران و حسب مورد میزان سهم‌الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم

و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. پس از تسلیم اولین فهرست مزبور، تسلیم فهرست تغییرات در سنوات بعد کافی خواهد بود. محل تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران که در ایران دارای اقامتگاه یا نمایندگی نمی‌باشند تهران است.

حکم این ماده در مورد کارخانه داران و اشخاص حقوقی در دوران معافیت نیز جاری خواهد بود.

**تبصره - اشخاص حقوقی نسبت به درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی جداگانه که در فصل‌های مربوط پیش‌بینی شده است نیستند.**

**ماده ۱۱۱-** شرکت‌هایی که با تأسیس شرکت جدید یا با حفظ شخصیت حقوقی یک شرکت، در هم ادغام یا ترکیب می‌شوند از لحاظ مالیاتی مشمول مقررات زیر می‌باشند:

الف- تأسیس شرکت جدید با افزایش سرمایه شرکت موجود تا سقف مجموع سرمایه‌های ثبت شده شرکت‌های ادغام یا ترکیب شده از **پرداخت نیم در هزار حق تمبر موضوع ماده (۴۸) این قانون معاف است.**

ب- انتقال دارایی‌های شرکت‌های ادغام یا ترکیب شده به شرکت جدید یا شرکت موجود حسب مورد به ارزش دفتری مشمول مالیات مقرر در این قانون نخواهد بود.

ج- عملیات شرکت‌های ادغام یا ترکیب شده در شرکت جدید یا شرکت موجود مشمول مالیات دوره انحلال موضوع بخش مالیات بردرآمد این قانون نخواهد بود.

د- استهلاک دارایی‌های منتقل شده به شرکت جدید یا شرکت موجود باید بر اساس روال قبل از ادغام یا ترکیب ادامه یابد.

ه- هرگاه در نتیجه ادغام یا ترکیب، درآمدی به هر یک از سهامداران در شرکت‌های ادغام یا ترکیب شده تعلق گیرد طبق مقررات مربوط مشمول مالیات خواهد بود.

و- کلیه تعهدات و تکالیف مالیاتی شرکت‌های ادغام یا ترکیب شده به عهده شرکت جدید یا موجود حسب مورد می‌باشد.

ز- آیین نامه اجرایی این ماده حداکثر ظرف شش ماه از تاریخ تصویب این اصلاحیه به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و صنعت، معدن و تجارت به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

**ماده ۱۱۳-** مالیات مؤسسات کشتیرانی و هواپیمائی خارجی بابت کرایه مسافر و حمل کالا و امثال آنها از ایران بطور مقطوع عبارت از پنج درصد (۵٪) کلیه وجوهی که از این بابت عاید آنها خواهد شد اعم از اینکه وجوه مزبور در ایران یا در مقصد یا در بین راه دریافت شود.

نمایندگی یا شعب مؤسسات مذکور در ایران موظف‌اند تا بیستم هر ماه صورت وجوه دریافتی ماه قبل را به اداره امور مالیاتی محل تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند مؤسسات مذکور از بابت اینگونه درآمدها مشمول مالیات دیگری به عنوان مالیات بردرآمد نخواهند بود.

ز

**ماده ۱۱۴-** آخرین مدیر یا مدیران شخص حقوقی مشترکاً موظف‌اند قبل از تاریخ تشکیل مجمع عمومی یا سایر ارکان صلاحیت دار که برای اتخاذ تصمیم نسبت به انحلال شخص حقوقی دعوت شده است، اظهارنامه‌ای حاوی صورت دارایی و بدهی شخص حقوقی در تاریخ دعوت روی نمونه‌ای که بدین منظور از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌گردد تنظیم و به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند. اظهارنامه‌ای که حداقل حاوی امضاء یا امضاهای مجاز و حسب مورد مهر مؤسسه بر طبق اساسنامه شخص حقوقی باشد برای اداره امور مالیاتی معتبر خواهد بود.

ماده ۱۱۵- مأخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می‌شوند ارزش دارایی شخص حقوقی است منهای بدهی‌ها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته‌ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است.

تبصره ۱- ارزش دارایی شخص حقوقی نسبت به آنچه قبلاً فروش رفته بر اساس بهای فروش و نسبت به بقیه بر اساس بهای روز انحلال تعیین می‌شود.

تبصره ۲- چنانچه در بین دارایی‌های شخص حقوقی که منحل می‌شود، دارایی یا دارایی‌های موضوع فصل اول باب سوم این قانون و سهام یا سهم‌الشرکه یا حق تقدم سهام شرکت‌ها وجود داشته باشد و این دارایی یا دارایی‌ها حسب مورد در هنگام نقل و انتقال قطعی مشمول مقررات ماده (۵۹) (املاک و حق واگذاری) و تبصره (۱) ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر) این قانون باشند، در تعیین مأخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی منحل ارزش دفتری دارایی یا دارایی‌های مذکور جزو اقلام دارایی‌های شخص حقوقی منحل شده منظور نمی‌گردد و معادل همان ارزش دفتری از جمع سرمایه و بدهی‌ها کسر می‌گردد. مالیات متعلق به دارایی یا دارایی‌های مزبور حسب مورد بر اساس مقررات ماده (۵۹) و تبصره ۱ ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر) این قانون (نقل و انتقال سهام بورسی و فرابورسی) تعیین و مورد مطالبه قرار می‌گیرد.

تبصره ۳- آن قسمت از اموال اشخاص حقوقی منحل شده که بر اساس مقررات فوق در تاریخ انحلال مشمول مالیات مقطوع موضوع ماده (۵۹) (املاک و حق واگذاری) و تبصره (۱) ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر) (بورسی و فرابورسی) این قانون باشند در اولین نقل و انتقال بعد از تاریخ انحلال مشمول مالیات نخواهند بود.  
(شذ) ماده ۱۱۶

مدیران تصفیه مکلفاند ظرف شش ماه از تاریخ انحلال (تاریخ ثبت انحلال شخص حقوقی در اداره ثبت شرکت‌ها) اظهارنامه مالیاتی مربوط به آخرین دوره عملیات شخص حقوقی را بر اساس ماده (۱۱۵) این قانون تنظیم و به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند.

تبصره - مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می‌شوند با رعایت تبصره (۲) ماده (۱۱۵) این قانون به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون محاسبه می‌گردد.

ماده ۱۱۷- اداره امور مالیاتی مکلف است برابر مقررات این قانون به اظهارنامه مربوط به آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی خارج از نوبت رسیدگی نموده و در صورتی که به مندرجات آن اعتراض داشته باشد حداکثر ظرف یکسال از تاریخ تسلیم اظهارنامه، مالیات متعلق را به موجب برگ تشخیص تعیین و ابلاغ نماید و گرنه مالیات متعلق به اظهارنامه تسلیمی بوسیله مدیران تصفیه قطعی تلقی می‌گردد. در صورتی که بعداً معلوم گردد اقلامی از دارایی شخص حقوقی در اظهارنامه ذکر نشده است نسبت به آن قسمت که در اظهارنامه قید نشده در مهلت مقرر در تبصره ماده (۱۱۸) این قانون، مالیات مطالبه خواهد شد.

ماده ۱۱۸- تقسیم دارایی اشخاص حقوقی منحل شده قبل از تحصیل مفاصا حساب مالیاتی یا بدون سپردن تأمین معادل میزان مالیات مجاز نیست.

## فصل ششم: مالیات درآمد اتفاقی

**ماده ۱۱۹-** درآمد نقدی یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی بصورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی (حبه هدیه) و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود.

**ماده ۱۲۰-** درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت است از صد درصد درآمد حاصله و در صورتی که غیرنقدی باشد، به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم می‌شود مگر در مورد املاکی که در اجرای مفاد ماده (۶۴) این قانون برای آنها ارزش معاملاتی تعیین شده است که در این صورت ارزش معاملاتی مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت.

**تبصره -** در مورد صلح معوض و هبه معوض به استثنای مواردی که مشمول ماده (۶۳) (تعویض دو ملک) این قانون می‌باشد درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت خواهد بود از مابه‌التفاوت ارزش عوضین که بر اساس مقررات این ماده تعیین می‌شود نسبت به طرف معامله‌ای که از آن منتفع شده است.

**ماده ۱۲۱-** صلح با شرط اختیار فسخ و هبه با حق رجوع از نظر مالیاتی قطعی تلقی می‌گردد ولی در صورتی که ظرف شش ماه از تاریخ وقوع عقد معامله فسخ یا اقاله یا رجوع شود، وجوهی که بعنوان مالیات موضوع این فصل وصول شده است قابل استرداد می‌باشد. در این صورت اگر در فاصله بین وقوع عقد و فسخ یا اقاله یا رجوع منتقل الیه از منافع آن استفاده کرده باشد نسبت به آن منفعت مشمول مالیات این فصل خواهد بود.

**ماده ۱۲۲-** در صورتی که منافع مالی بطور دائم یا موقت بلاعوض به کسی واگذار شود انتقال گیرنده مکلف است مالیات منافع هر سال را در سال بعد پرداخت نماید.

**ماده ۱۲۵-** انتقالاتی که طبق مقررات فصل مالیات بر ارث مشمول مالیات می‌باشد مشمول مالیات این بخش نخواهد بود.

**ماده ۱۲۶-** صاحبان درآمد موضوع این فصل مکلفاند در هر سال اظهارنامه مالیاتی خود را در مورد منافع موضوع ماده (۱۲۳) این قانون تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد و در سایر موارد تا پایان ماه بعد از تاریخ تحصیل درآمد یا تعلق منافع به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم و مالیات متعلق را بپردازند. در صورتی که معامله در دفاتر اسناد رسمی انجام و مالیات وصول شده باشد تکلیف تسلیم اظهارنامه ساقط می‌شود.

### ماده ۱۲۷- موارد زیر مشمول مالیات اتفاقی نخواهد بود:

الف- کمک‌های نقد و غیرنقدی بلاعوض سازمان‌های خیریه یا عام المنفعه یا وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها یا نهادهای انقلاب اسلامی به اشخاص حقیقی غیر از مواردی که مشمول مالیات فصل حقوق است.  
ب- وجوه یا کمک‌های مالی اهدایی به خسارت دیدگان جنگ، زلزله، سیل، آتش‌سوزی و یا حوادث غیرمترقبه دیگر.  
ج- جوایزی که دولت برای تشویق صادرات و تولید و خرید محصولات کشاورزی پرداخت می‌نماید.

**تبصره -** ضوابط اجرائی بندهای الف و ب طبق آئین‌نامه‌ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی و وزارت کشور تهیه خواهد شد.

**ماده ۱۲۸-** درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمدهای اتفاقی از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد و مالیات‌هایی که طبق مقررات این فصل در منبع پرداخت می‌گردد به عنوان پیش پرداخت مالیات آنها منظور خواهد شد.



## فصل هفتم: مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف

ماده ۱۳۱- نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد بشرح زیر است:

- ۱- تا میزان پانصد میلیون (۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ پانزده درصد (۱۵٪)
- ۲- نسبت به مازاد پانصد میلیون (۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا میزان یک میلیارد (۱۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست درصد (۲۰٪)
- ۳- نسبت به مازاد یک میلیارد (۱۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪)

تبصره ۱- به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ایزاری مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ایزاری مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های مذکور کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.

## باب چهارم: در مقررات مختلفه

### فصل اول: معافیت‌ها

ماده ۱۳۲- درآمد ایزاری ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یاد شده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشد.

الف- منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مؤدیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد، برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص شده به سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند و سازمان مذکور نیز مکلف به بررسی اظهارنامه و تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان، بر اساس مستندات، مدارک و اظهارنامه مذکور است و پس از تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان، مالیات آنها با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

ب- مالیات با نرخ صفر برای واحدهای تولیدی و خدماتی و سایر مراکز موضوع این ماده که دارای بیش از پنجاه نفر نیروی کار شاغل باشند چنانچه در دوره معافیت، هر سال نسبت به سال قبل نیروی کار شاغل خود را حداقل پنجاه درصد (۵۰٪) افزایش دهند، به ازای هر سال افزایش کارکنان یک سال اضافه می‌شود. تعداد نیروی کار شاغل و همچنین افزایش اشتغال نیروی کار در هر واحد با تأیید وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی و ارائه اسناد و مدارک مربوط به فهرست بیمه تأمین اجتماعی کارکنان محقق می‌شود. در صورت کاهش نیروی کار از حداقل افزایش مذکور



سال بعد که از مشوق مالیاتی این بند استفاده کرده باشند، مالیات متعلق در سال کاهش، مطالبه و وصول می‌شود. افرادی که بازنشسته، بازخرید و مستعفی می‌شوند کاهش محسوب نمی‌گردد.

پ- دوره برخورداری محاسبه مالیات با نرخ صفر برای واحدهای اقتصادی مذکور موضوع این ماده واقع در شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی به مدت دو سال و در صورت استقرار شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی در مناطق کمتر توسعه یافته، به مدت سه سال افزایش می‌یابد.

ت- شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است. اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی شامل ترازنامه و حساب سود و زیان طبق نمونه‌ای است که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود.

ث- به منظور تشویق و افزایش سرمایه‌گذاری‌های اقتصادی در واحدهای موضوع این ماده، علاوه بر دوره حمایت از طریق مالیات با نرخ صفر حسب مورد، سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه یافته و سایر مناطق به شرح زیر مورد حمایت قرار می‌گیرد:

۱- در مناطق کمتر توسعه یافته: مالیات سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر مذکور در این ماده، تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد به دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد، با نرخ صفر محاسبه می‌شود (پس هرچه سرمایه بیشتر باشد دوره معافیت بیشتر است) و بعد از آن، مالیات متعلقه با نرخ‌های مقرر در ماده (۱۰۵) این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود.

۲- در سایر مناطق: پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات مذکور در این ماده با نرخ صفر و پنجاه درصد (۵۰٪) باقی مانده با نرخ‌های مقرر در ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود. این حکم تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد، معادل سرمایه ثبت و پرداخت شده شود، ادامه می‌یابد و بعد از آن، صددرصد (۱۰۰٪) مالیات متعلقه با نرخ‌های مقرر در ماده (۱۰۵) این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود.

درآمد حمل و نقل اشخاص حقوقی غیردولتی، از مشوق مالیاتی جزءهای (۱) و (۲) این بند برخوردار می‌باشند.

اشخاص حقوقی غیردولتی موضوع این ماده که قبل از این اصلاحیه تأسیس شده‌اند، در صورت سرمایه‌گذاری مجدد از مشوق این ماده می‌توانند استفاده کنند.

هرگونه سرمایه‌گذاری که با مجوز مراجع قانونی ذی‌ربط به منظور تأسیس، توسعه، بازسازی و نوسازی واحدهای مذکور برای ایجاد دارایی‌های ثابت به استثنای زمین هزینه می‌شود، مشمول حکم این بند است.

ج- استثنای زمین مذکور در انتهای بند (ث) در مورد سرمایه‌گذاری اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای حمل و نقل، بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری صرفاً به میزان تعیین شده در مجوزهای قانونی صادر شده از مراجع ذی‌صلاح، جاری نمی‌باشد.

چ- در صورت کاهش میزان سرمایه ثبت و پرداخت شده اشخاص مذکور که از مشوق مالیاتی این ماده برای افزایش سرمایه استفاده کرده باشند، مالیات متعلق و جریمه‌های آن مطالبه و وصول می‌شود.

ح- در صورتی که سرمایه‌گذاری انجام شده موضوع این ماده با مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی با مجوز سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام شده باشد به ازای هر پنج درصد (۵٪) مشارکت سرمایه‌گذاری

خارجی به میزان ده درصد (۱۰٪) به مشوق این ماده به نسبت سرمایه ثبت و پرداخت شده و حداکثر تا پنجاه درصد (۵۰٪) اضافه می‌شود.

خ- **شرکت‌های خارجی** که با استفاده از ظرفیت واحدهای تولیدی داخلی در ایران نسبت به تولید محصولات با نشان معتبر اقدام کنند در صورتی که حداقل بیست درصد (۲۰٪) از محصولات تولیدی را صادر نمایند از تاریخ انعقاد قرارداد همکاری با واحد تولید ایرانی در دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر واحد تولیدی مذکور مشمول حکم این ماده بوده و در صورت اتمام دوره مذکور، از پنجاه درصد (۵۰٪) تخفیف در نرخ مالیاتی نسبت به درآمد ابرازی حاصل از فروش محصولات تولیدی در مدت مذکور در این ماده برخوردار می‌باشند.

د- نرخ صفر مالیاتی و مشوق‌های موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصدوبیست کیلومتری مرکز استان تهران و پنجاه کیلومتری مرکز استان اصفهان و سی کیلومتری مراکز سایر استان‌ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت بر اساس آخرین سرشماری نفوس و مسکن نمی‌شود.

**واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات** با تأیید وزارتخانه‌های ذی‌ربط و معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور در هر حال از امتیاز این ماده برخوردار می‌باشند. همچنین مالیات واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در کلیه مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های صنعتی (به‌استثنای مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های مستقر در شعاع یکصدوبیست کیلومتری مرکز استان تهران) با نرخ صفر محاسبه می‌شود و از مشوق‌های مالیاتی موضوع این ماده برخوردار می‌باشند.

درخصوص مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های صنعتی یا واحدهای تولیدی که در محدوده دو یا چند استان یا شهر قرار می‌گیرند، ملاک تعیین محدوده به موجب آیین‌نامه‌ای است که حداکثر سه ماه پس از تصویب این قانون با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های صنعت، معدن و تجارت و امور اقتصادی و دارایی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و سازمان حفاظت محیط زیست تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

ذ- فهرست مناطق کمتر توسعه یافته شامل استان، شهرستان، بخش و دهستان در سه ماهه اول در هر برنامه پنجساله، توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی با لحاظ شاخص‌های نرخ بیکاری و سرمایه‌گذاری در تولید تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد و تا ابلاغ فهرست جدید، فهرست برنامه قبلی معتبر می‌باشد. تاریخ شروع فعالیت با تأیید مراجع قانونی ذی‌ربط، مناط اعتبار برای احتساب مشوق‌های مناطق کمتر توسعه یافته است.

ر- **کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی** که قبل از اجرای این ماده پروانه بهره‌برداری از مراجع قانونی ذی‌ربط اخذ کرده باشند تا مدت شش سال پس از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این ماده از پرداخت پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات بر درآمد ابرازی معاف می‌باشند. حکم این بند نسبت به درآمد حاصل از اعزام گردشگر به خارج از کشور مجری نیست.

ز- **صدد درصد (۱۰۰٪) درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی** دارای مجوز از مراجع قانونی ذی‌ربط که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه تحصیل شده باشد با نرخ صفر مالیاتی مشمول مالیات می‌باشد.

ژ- مالیات با نرخ صفر موضوع این قانون صرفاً شامل درآمد ابرازی به جز درآمدهای کتمان شده می‌باشد. این حکم در مورد کلیه احکام مالیاتی با نرخ صفر منظور در این قانون و سایر قوانین مجری است.

س- **معادل هزینه‌های تحقیقاتی و پژوهشی اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی در واحدهای تولیدی و صنعتی** دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط که در قالب قرارداد منعقد شده با دانشگاه‌ها یا مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که در چهارچوب نقشه جامع علمی کشور انجام می‌شود، مشروط بر اینکه گزارش پیشرفت سالانه آن به تصویب شورای پژوهشی دانشگاه‌ها و یا مراکز تحقیقاتی مربوطه برسد و ناخالص درآمد ابرازی حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی آنها کمتر از پنج میلیارد

(۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال نباشد، حداکثر به میزان ده درصد (۱۰٪) مالیات ابرازی سال انجام هزینه مذکور بخشوده می‌شود. معادل مبلغ منظور شده به حساب مالیات اشخاص مذکور، به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نخواهد شد.

دستورالعمل اجرایی این بند با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزرای امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت، علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی می‌رسد.

تبصره ۱- کلیه معافیت‌های مالیاتی و محاسبه با نرخ صفر مالیاتی مازاد بر قوانین موجود مذکور در این ماده از ابتدای سال ۱۳۹۵ اجراء می‌شود.

تبصره ۲- آیین‌نامه اجرایی موضوع این ماده و بندهای آن حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از ابلاغ قانون توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و صنعت، معدن و تجارت با همکاری سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

ماده ۱۳۳- صددرصد درآمد صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی، شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است.

ماده ۱۳۴- درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای کشور، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و مهدهای کودک در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذیربط هستند همچنین درآمد باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از وزارت ورزش و جوانان حاصل از فعالیت‌های منحصراً ورزشی از پرداخت مالیات معاف است.

آیین‌نامه اجرایی این ماده به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

ماده ۱۳۶- وجوه پرداختی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی از طرف مؤسسات بیمه که به موجب قراردادهای منعقد شده بیمه‌عاید ذینفع می‌شود از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۳۷- هزینه‌های درمانی پرداختی هر مؤدی بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل در یک سال مالیاتی به شرط این که اگر دریافت‌کننده مؤسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد دریافت وجه را گواهی نماید و چنانچه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به علت فقدان امکانات لازم معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است پرداخت هزینه مزبور به گواهی مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیده باشد، همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد.

در مورد معلولان و بیماران خاص و صعب‌العلاج علاوه بر هزینه‌های مذکور هزینه مراقبت و توانبخشی آنان نیز قابل کسر از درآمد مشمول مالیات معلول یا بیمار یا شخصی که تکفل او را عهده دار است می‌باشد.

ماده ۱۳۸ مکرر - (الحاقی از قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر مصوب ۱۳۹۴/۲/۱) - اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و برای پرداخت‌کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.

تبصره ۱ - استفاده‌کننده از معافیت موضوع این ماده تا دو سال نمی‌تواند آورده نقدی را از بنگاه تولیدی خارج کند. در صورت کاهش آورده نقدی، به میزان ارزش روز معافیت استفاده شده، مالیات سال خروج آورده نقدی، اضافه می‌شود.

تبصره ۲ - تشخیص تحقق به‌کارگیری آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح یا سرمایه در گردش با اداره امور مالیاتی حوزه مربوط است.

ماده ۱۳۹ الف - موقوفات، نذورات، پذیره، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم الحسنی (ع)، آستانه حضرت معصومه (س)، آستان حضرت احمد ابن موسی (ع) «شاه چراغ»، آستان مقدس حضرت امام خمینی (ره)، مساجد، حسینیه‌ها، تکایا و سایر بقاع متبرکه از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص سایر بقاع متبرکه به عهده سازمان اوقاف و امور خیریه می‌باشد.

ب - کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران از پرداخت مالیات معاف است.

ج - کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی صندوق‌های پس انداز بازنشستگی و سازمان بیمه خدمات درمانی و سازمان تأمین اجتماعی و صندوق بیمه اجتماعی روستاییان و عشایر و همچنین حق بیمه و حق بازنشستگی سهم کارکنان و کارفرما و جریمه‌های دریافتی مربوط توسط آنها از پرداخت مالیات معاف است.

د - کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مدارس علوم اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص مدارس علوم اسلامی با شورای مدیریت حوزه علمیه قم می‌باشد.

ه - کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی نهادهای انقلاب اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص نهادهای انقلاب اسلامی با هیأت وزیران می‌باشد.

و - آن قسمت از درآمد صندوق عمران موقوفات کشور که به مصرف عمران موقوفات برسد از پرداخت مالیات معاف است.

ز - درآمد اشخاص از محل وجوه بریه ولی فقیه، خمس و زکات از پرداخت مالیات معاف است.

ح - آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل تبلیغات اسلامی، تحقیقات فرهنگی، علمی، دینی، فنی، اختراعات، اکتشافات، تعلیم و تربیت، بهداشت و درمان، بنا و تعمیر و نگهداری مساجد ... به تأیید سازمان اوقاف و امور خیریه رسیده باشد، و همچنین ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و بد سرپرست ... بتوانند در خدمت مددجویان سازمان‌های حمایتی بهزیستی کشور قرار گیرند از پرداخت مالیات معاف است.

ط - کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مؤسسات خیریه و عام المنفعه که به ثبت رسیده‌اند، مشروط بر اینکه به موجب اساسنامه آنها صرف امور مذکور در بند (ح) این ماده شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه‌های آنها نظارت کند، از پرداخت مالیات معاف است.

**تبصره-** کمک‌های نقدی و غیرنقدی که در هر سال مالی به مصرف نرسیده باشد، بدون تعلق مالیات به سال مالی بعد منتقل می‌گردد.

ی- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی و همچنین حق عضویت اعضاء مجامع حرفه‌ای، احزاب و انجمن‌ها و تشکل‌های غیردولتی که دارای مجوز از مراجع ذیربط باشند و وجوهی که به موجب قانون و مقررات مربوط از درآمد یا حق الزحمه اعضاء آنها کسر و به حساب مجامع مزبور واریز می‌شود، از پرداخت مالیات معاف است.

ک- موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی و درآمدها و عایدی حاصل از موارد فوق برای انجمن‌ها و هیأت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر این که رسمیت آنها به تصویب وزارت کشور برسد، از پرداخت مالیات معاف است.

ل- فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و قرآنی، فرهنگی و هنری که به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شوند، از پرداخت مالیات معاف است.

**تبصره ۱-** وجوهی که از فعالیت‌های غیرانتفاعی و به منظور پیشبرد اهداف و وظایف اشخاص موضوع این ماده از راه برگزاری دوره‌های آموزشی، سمینارها، نشر کتاب و نشریه‌های دوره‌ای و... در چارچوب اساسنامه آنها تحصیل می‌شود و سازمان امور مالیاتی کشور بردرآمد و هزینه آنها نظارت می‌کند، از پرداخت مالیات معاف است.

**تبصره ۲-** حکم تبصره (۲) ماده (۲) این قانون در مورد درآمد مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده جاری می‌باشد.  
**تبصره ۳-** آیین نامه اجرایی موضوع این ماده به وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

**تبصره ۴-** مفاد این ماده در مواردی که از طرف حضرت امام خمینی(ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند بر اساس نظر مقام معظم رهبری انجام می‌گیرد.

**تبصره ۵-** درآمدها و عایدی حاصل از موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی اشخاص موضوع بندهای (ط) و (ک) از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. این حکم شامل درآمد شرکت‌های زیر مجموعه اشخاص مذکور نخواهد بود.

**ماده ۱۴۱-** صددرصد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و بیست درصد (۲۰٪) درآمد حاصل از صادرات مواد خام، مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد. فهرست مواد خام و کالاهای

به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت و نفت و اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

**تبصره ۱-** درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت عبوری (ترانزیت) به ایران وارد می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می‌شوند مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد.

**ماده ۱۴۲-** درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.

**ماده ۱۴۳-** معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات بردرآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بورس‌های کالایی پذیرفته شده و به فروش می‌رسد و ده درصد (۱۰٪) از مالیات بردرآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود و پنج درصد (۵٪) از مالیات بردرآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازار خارج

از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود، از سال پذیرش تا سالی که از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در این بورس‌ها یا بازارها حذف نشده‌اند با تأیید سازمان بخشوده می‌شود. شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی یا بازارهای خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شود در صورتی که در پایان دوره مالی به تأیید سازمان حداقل بیست درصد (۲۰٪) سهام شناور آزاد داشته باشند معادل دو برابر معافیت‌های فوق (۲۰٪) برای بورسی و ۱۰٪ برای فرابورس) از بخشودگی مالیاتی برخوردار می‌شوند.

**تبصره ۱-** از هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه شرکا در سایر شرکت‌ها مالیات مقطوعی به میزان چهاردرصد (۴٪) ارزش اسمی آنها وصول می‌شود. از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بردرآمد نقل و انتقال فوق مطالبه نخواهد شد. انتقال دهندگان سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام مکلفاند قبل از انتقال، مالیات متعلق را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند.

اداره ثبت یا دفاتر اسناد رسمی مکلفاند در موقع ثبت تغییرات یا تنظیم سند انتقال حسب مورد گواهی پرداخت مالیات متعلق را اخذ و ضمیمه پرونده مربوط به ثبت یا انتقال کنند.

**تبصره ۲-** در شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس، اندوخته صرف سهام مشمول مالیات مقطوع به نرخ نیم درصد (۵٪) خواهد بود و به این درآمد مالیات دیگری تعلق نمی‌گیرد. شرکت‌ها مکلفاند تا پایان ماه بعد از تاریخ ثبت افزایش سرمایه آن را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند.

**ماده ۱۴۳ مکرر-** از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد (۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بردرآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد.

**تبصره ۳-** در صورتی که هر شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران که سهامدار شرکت پذیرفته در بورس یا بازار خارج از بورس، سهام یا حق تقدم خود را در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس خارجی بفروشد، از این بابت هیچ گونه مالیاتی در ایران دریافت نخواهد شد.

**تبصره ۴-** صندوق سرمایه‌گذاری مجاز به هیچ‌گونه فعالیت اقتصادی دیگری خارج از مجوزهای صادره از سوی سازمان نمی‌باشد.

**تبصره ۵-** نقل و انتقال اوراق بهادار بازارگردانی بازارگردانان دارای مجوز از سازمان بورس و اوراق بهادار در بورس و فرابورس از پرداخت مالیات مقطوع نیم درصد (۵٪) این ماده، معاف است. (الحاقی از ماده ۳۳ قانون رفع موانع تولید، مصوب ۱۳۹۴/۲/۱)

**ماده ۱۴۴-** جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و غیرمنقول و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی و همچنین درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد به‌طور کلی و نیز درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح می‌باشند به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق ضوابط مقرر در آئین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فن‌آوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

**ماده ۱۴۵-** سود دریافتی به هر عنوان در موارد زیر از پرداخت مالیات معاف است:



- ۱- سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسور بازنشستگی و پس انداز کارمندان و کارگران نزد بانک‌های ایرانی در حدود مقررات استخدامی مربوطه.
  - ۲- سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز. این معافیت شامل سپرده‌هایی که بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز نزد هم می‌گذرانند نخواهد بود.
  - ۳- جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه.
  - ۴- سود پرداختی بانک‌های ایرانی به بانک‌های خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرافت) و سپرده ثابت به شرط معامله متقابل.
  - ۵- سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت.
- تبصره -** در مواردی که در قانون مالیات‌های مستقیم به بانک‌ها اشاره می‌شود، امتیازات، تسهیلات، ترجیحات و تکالیف ذکر شده شامل **مؤسسات اعتباری غیر بانکی** که به موجب قانون یا با مجوز بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تأسیس شده‌اند یا می‌شوند، صندوق ضمانت سرمایه‌گذاری صنایع کوچک، صندوق حمایت از تحقیقات و توسعه صنایع الکترونیک، صنایع دریایی و بیمه سرمایه‌گذاری فعالیت‌های معدنی و صندوق حمایت از توسعه سرمایه‌گذاری در بخش کشاورزی نیز خواهد شد.

**ماده ۱۴۶-** کلیه معافیت‌های مدت‌دار که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده است با رعایت مقررات مربوط تا انقضاء مدت به قوت خود باقی است.

تبصره- مالیات سود متعلق به قبوض اقساطی اصلاحات ارضی کماکان بخشوده خواهد بود.

**ماده ۱۴۶ مکرر-** معافیت‌های مذکور در مواد (۱۳۳)، (۱۳۴)، (۱۳۹) «به استثنای بندهای (الف)، (ب) و (ز) آن»، (۱۴۲)، (۱۴۳) و تبصره (۱) ذیل ماده (۱۴۳ مکرر) به عنوان مالیات به نرخ صفر منظور می‌شود.

**تبصره ۱-** ارائه اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده (۹۵) این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌نماید به‌جز مورد بند (ح) ماده (۱۳۹) این قانون که مطابق ماده ۸۵ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ عمل می‌شود. شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین می‌باشد و در صورت عدم ارائه اظهارنامه، دفاتر و یا اسناد و مدارک مذکور، مؤدی مطابق احکام و ضوابط این قانون مشمول مالیات، جریمه و مجازات مقرر در این قانون می‌شود. حکم این تبصره در خصوص مشمولان مواد (۱۴۴) و (۱۴۵) و بندهای (الف)، (ب) و (ز) ماده (۱۳۹) این قانون جاری نمی‌باشد. اجرای حکم این تبصره در خصوص اشخاص حقیقی مشمول ماده (۸۱) این قانون به صورت تدریجی و متناسب با ایجاد ظرفیت‌های اجرایی، اداری و حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور خواهد بود.

## فصل دوم- هزینه‌های قابل قبول و استهلاک

**ماده ۱۴۷-** هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

تبصره ۱- از لحاظ مقررات این فصل، کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که مکلف به نگهداری دفاتر می‌باشند، در حکم مؤسسه محسوب می‌شوند. همچنین هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در مورد سایر صاحبان مشاغل نیز قابل پذیرش است.

تبصره ۲- هزینه‌های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می‌شود، به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند.

تبصره ۳- پذیرش هزینه‌های پرداختی قابل قبول مالیاتی موضوع این قانون که به شیوه تهاتری انجام نشود از مبلغ پنجاه میلیون (۵۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال به بالا منوط به پرداخت یا تسویه وجه آن از طریق سامانه (سیستم) بانکی خواهد بود.

ماده ۱۴۸- هزینه‌هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می‌باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است:

- ۱- قیمت خرید کالای فروخته شده و یا قیمت خرید مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده.
- ۲- هزینه‌های استخدامی متناسب با خدمت کارکنان بر اساس مقررات استخدامی مؤسسه به شرح ذیل:
  - الف- حقوق یا مزد اصلی و مزایای مستمر اعم از نقدی یا غیرنقدی (مزایای غیر نقدی به قیمت تمام شده برای کارفرما).
  - ب- مزایای غیر مستمر اعم از نقدی و غیرنقدی از قبیل خواروبار، بهره وری، پاداش، عیدی، اضافه کار، هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت، نصاب هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوائج مؤسسه ذیربط طبق آیین نامه‌ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد تعیین خواهد شد.
  - ج- هزینه‌های بهداشتی و درمانی و وجوه پرداختی بابت بیمه‌های بهداشتی و عمر و حوادث ناشی از کار کارکنان.
  - د- حقوق بازنشستگی، وظیفه، پایان خدمت طبق مقررات استخدامی مؤسسه و خسارت اخراج و بازخرید طبق قوانین موضوعه مازاد بر مانده حساب‌های ذخیره مربوط.
  - ه- وجوه پرداختی به سازمان تأمین اجتماعی طبق مقررات مربوط و همچنین تا میزان سه درصد (۳٪) حقوق پرداختی سالانه بابت پس‌انداز کارکنان بر اساس آیین نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصاد و دارایی می‌رسد.
  - و- معادل یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و همچنین مابه‌التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل که به منظور تأمین حقوق بازنشستگی و وظیفه و مزایای پایان خدمت، خسارت اخراج و بازخرید کارکنان مؤسسه ذخیره می‌شود.
- این حکم نسبت به ذخایری که تاکنون در حساب بانک‌ها نگهداری شده است نیز جاری خواهد بود.
- پرداختی به بازنشستگان مؤسسه حداکثر تا سقف یک دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون
- ۳- کرایه محل مؤسسه در صورتی که اجاری باشد، مال‌الاجاره پرداختی طبق سند رسمی و در غیر این صورت در حدود متعارف.

۴- اجاره بهای ماشین‌آلات و ادوات مربوط به مؤسسه در صورتی که اجاری باشد.

۵- مخارج سوخت، برق، روشنایی، آب، مخابرات و ارتباطات.

۶- وجوه پرداختی بابت انواع بیمه مربوط به عملیات و دارایی مؤسسه.

۷- حق الامتیاز پرداختی و همچنین حقوق و عوارض و مالیات‌هایی که به سبب فعالیت مؤسسه به شهرداری‌ها و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و وابسته به آنها پرداخت می‌شود (به استثنای مالیات بردرآمد و ملحقات آن و سایر



مالیات‌هایی که مؤسسه به موجب مقررات این قانون ملزم به کسر از دیگران و پرداخت آن می‌باشد و همچنین جرایمی که به دولت و شهرداری‌ها پرداخت می‌گردد.

۸- هزینه‌های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوح‌های فشرده، هزینه‌های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت مؤسسه، بر اساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۹- هزینه‌های مربوط به جبران خسارات وارده مربوط به فعالیت و دارایی مؤسسه مشروط بر این که: اولاً- وجود خسارت محقق باشد.

ثانیاً- موضوع و میزان آن مشخص باشد.

ثالثاً- طبق مقررات قانون یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگر جبران نشده باشد.

آیین‌نامه احراز شروط سه گانه مذکور در این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۱۰- هزینه‌های فرهنگی، ورزشی و رفاهی کارگران پرداختی به وزارت کار و امور اجتماعی حداکثر معادل ده هزار ریال به ازای هر کارگر.

۱۱- ذخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد مشروط بر اینکه: اولاً- مربوط به فعالیت مؤسسه باشد.

ثانیاً- احتمال غالب برای لا وصول ماندن آن موجود باشد.

ثالثاً- در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود.

آیین‌نامه مربوط به این بند به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۱۲- زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک پذیر است.

۱۳- هزینه‌های جزئی مربوط به محل مؤسسه که عرفاً به عهده مستأجر است در صورتی که اجاری باشد.

۱۴- هزینه‌های مربوط به حفظ و نگهداری محل مؤسسه در صورتی که ملکی باشد.

۱۵- مخارج حمل و نقل.

۱۶- هزینه‌های ایاب و ذهاب، پذیرایی و انبارداری.

۱۷- حق الزحمه‌های پرداختی متناسب با کار انجام شده از قبیل حق العمل- دلالی- حق الوکاله- حق المشاوره- حق حضور- هزینه حسابرسی و خدمات مالی و اداری و بازرسی، هزینه نرم افزاری، طراحی و استقرار سیستم‌های مورد نیاز مؤسسه، سایر هزینه‌های کارشناسی در ارتباط با فعالیت مؤسسه و حق الزحمه بازرسی قانونی.

۱۸- سود، کارمزد و جریمه‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز و شرکت‌های واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.

۱۹- بهای ملزومات اداری و لوازمی که معمولاً ظرف یک سال از بین می‌روند.

۲۰- مخارج تعمیر و نگهداری ماشین‌آلات و لوازم کار و تعویض قطعات یدکی که به عنوان تعمیر اساسی تلقی نگردد.

۲۱- هزینه‌های اکتشاف معادن که منجر به بهره برداری نشده باشد.

- ۲۲- هزینه‌های مربوط به حق عضویت و حق اشتراک پرداختی مربوط به فعالیت مؤسسه.
- ۲۳- مطالبات لاوصول بشرط اثبات آن از طرف مؤدی مازاد بر مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول.
- ۲۴- زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از طرف مؤدی.
- ۲۵- ضایعات متعارف تولید.
- ۲۶- ذخیره مربوط به هزینه‌های پرداختی قابل قبول که به سال مورد رسیدگی ارتباط دارد.
- ۲۷- هزینه‌های قابل قبول مربوط به سال‌های قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می‌یابد.

۲۸- هزینه خرید کتاب و سایر کالاهای فرهنگی - هنری برای کارکنان و افراد تحت تکفل آنها تا میزان حداکثر پنج درصد (۵٪) معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این قانون به ازای هر نفر.

۲۹- ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتی) اشخاص حقوقی

تبصره ۱- هزینه‌های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه تشخیص داده می‌شود و در این ماده پیش‌بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزء هزینه‌های قابل قبول پذیرفته خواهد شد.

تبصره ۲- مدیران و صاحبان سرمایه اشخاص حقوقی در صورتی که دارای شغل موظف در مؤسسات مذکور باشند جزء کارکنان مؤسسه محسوب خواهند شد ولی در مؤسساتی که غیر اشخاص حقوقی باشند حقوق و مزایای صاحب مؤسسه و اولاد تحت تکفل و همسر نامبرده به استثنای هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل که مشمول مقررات جزء «ب» بند «۲» این ماده خواهد بود جزء هزینه‌های قابل قبول منظور نخواهد شد.

تبصره ۳- در محاسبه مالیات شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی، ذخایر موضوع بندهای (۱) و (۲) ماده (۱۵) قانون شرکت‌های تعاونی مصوب ۱۳۵۰/۳/۱۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن و در مورد شرکت‌ها و اتحادیه‌هایی که وضعیت خود را با قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۰/۶/۱۳ تطبیق داده‌اند یا بدهند، ذخیره موضوع بند (۱) و حق تعاون و آموزش موضوع بند (۳) ماده (۲۵) قانون اخیرالذکر جزء هزینه محسوب می‌شود.

**ماده ۱۴۹ مکرر**- آن قسمت از **دارایی‌های استهلاک‌پذیر** که بر اثر به‌کارگیری یا گذشت زمان یا سایر عوامل بدون توجه به تغییر قیمت‌ها ارزش آن تقلیل می‌یابد و همچنین **هزینه‌های تأسیس**، قابل استهلاک بوده و هزینه استهلاک آنها جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود. مقررات مربوط به استهلاک‌های دارایی‌های استهلاک‌پذیر شامل جداول استهلاک‌ها و چگونگی اجرای آن با رعایت استانداردهای حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

تبصره ۱- افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی، با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بردرآمد نیست و هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود.

در زمان فروش یا معاوضه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور می‌شود.

آیین‌نامه اجرایی این تبصره در مورد نحوه تجدید ارزیابی، فروش و استهلاك دارایی‌های تجدید ارزیابی شده و سایر الزامات و ترتیبات اجرایی که با رعایت استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود، به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

**تبصره ۲-** در صورتی که بر اثر فروش مال قابل استهلاك یا مسلوب‌المنفعه شدن ماشین‌آلات، زبانی متوجه مؤسسه گردد، زیان حاصل معادل ارزش مستهلك نشده دارایی منهای حاصل فروش (در صورت فروش) یکجا قابل احتساب در حساب سود و زیان همان سال است. حکم این تبصره در مورد دارایی‌های تجدید ارزیابی شده نسبت به ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی جاری است.

### آیین‌نامه اجرائی موضوع ماده ۱۴۹ اصلاحی ق.م.م. مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱

در اجرای مقررات ماده ۱۴۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ و بنا به پیشنهاد شماره ۲۰۰/۱۶۱۹۹ مورخ ۱۳۹۵/۱۰/۱۱ سازمان امور مالیاتی کشور، مقررات و ضوابط اجرایی مربوط به هزینه استهلاك دارایی‌ها و هزینه‌های تأسیس در ۲۱ ماده و ۴ تبصره (به شرح ذیل) به انضمام جداول دارایی‌های استهلاك پذیر در قالب ۲۵ گروه (به شرح پیوست این مجموعه) به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید:

#### ماده ۱- تعاریف و مفاهیم:

- الف- استهلاك:** تخصیص نظام مند (سیستماتیک) مبلغ استهلاك پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.
- ب- مبلغ استهلاك پذیر:** بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین پس از کسر ارزش باقیمانده آن.
- ج- عمر مفید:** مدت زمانی که پس از شروع بهره برداری دارایی، طبق جداول استهلاكات مبنای محاسبه استهلاك قرار می‌گیرد.
- د- بهای تمام شده:** مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی و یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاءهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل یا ساخت آن واگذار شده است و در صورت مصداق مبلغی که بر اساس الزامات خاص استانداردهای حسابداری (مانند مخارج تأمین مالی، تفاوت تسعیر بدهی‌های ارزی مربوط به تحصیل و ساخت دارایی‌ها، ناشی از کاهش ارزش ریال) به آن دارایی تخصیص می‌یابد.
- ه- ارزش منصفانه:** مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.
- و- ارزش دفتری:** بهای تمام شده دارایی پس از کسر استهلاك انباشته آن.
- ز- ارزش باقیمانده (اسقاط):** مبلغ برآوردی که واحد تجاری در حال حاضر می‌تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی و واگذاری بدست آورد، با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد (در محاسبه مبلغ استهلاك پذیر دارایی در اجرای این ضوابط، ارزش باقیمانده صفر در نظر گرفته می‌شود).
- ح- هزینه تأسیس:** منظور از هزینه‌های تأسیس مخارج حقوقی برای تهیه اساسنامه و شرکت‌نامه، حق مشاوره و مخارج ثبت می‌باشد.
- ط- دارایی ثابت مشهود:** به دارایی اطلاق می‌شود که به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری نگهداری می‌شود و انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد.
- ی- دارایی نامشهود:** یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی و فاقد ماهیت عینی (دارایی نامشهود با عمر مفید نامحدود به لحاظ مالیاتی قابل استهلاك نمی‌باشد).

**ک- تعمیر اساسی:** مخارج تغییر دارایی ثابت که موجب بهبود وضعیت دارایی (اعم از افزایش عمر مفید، افزایش ظرفیت تولید، بهبود کیفیت محصول و کاهش مخارج عملیاتی) در مقایسه با وضعیت قبل از انجام تعمیر گردد.

**ل- تاریخ شروع بهره برداری:** تاریخ مندرج در پروانه بهره برداری یا بهره برداری عملی حسب مورد خواهد بود.

**ماده ۲:** در مورد دارائی هایی که از طریق معاوضه تحصیل میشوند، ارزش منصفانه آن دارایی و یا دارائی های مشابه آن مأخذ محاسبه استهلاک می باشد. چنانچه ارزش منصفانه دارایی تحصیل یا واگذار شده قابل اندازه گیری یا محاسبه نباشد ارزش دفتری دارایی واگذار شده با احتساب سرک دریافتی یا پرداختی مأخذ محاسبه استهلاک قرار می گیرد.

**ماده ۳:** مخارج مربوط به تعمیر اساسی دارایی در زمان انجام هزینه به ارزش دفتری دارایی اضافه و در طول باقیمانده عمر مفید دارایی، قابل استهلاک خواهد بود. مخارج مربوط به تعمیر اساسی دارایی های ثابت که پس از پایان عمر مفید دارایی انجام می شود، در سال انجام مخارج، قابل استهلاک است.

**تبصره -** در مورد صناعی که به طور دوره ای انجام عملیات اورهال (بازرسی عمده) ضرورت دارد (اعم از اینکه عملیات اورهال طی عمر مفید یا پس از پایان عمر مفید دارایی صورت پذیرد)، چنانچه طول دوره تکرار اقدامات فوق بیش از یک سال باشد، مخارج انجام شده به طور جداگانه ثبت و طی دوره منتهی به اورهال بعدی مستهلک میگردد.

**ماده ۴:** تفاوت های تسعیر بدهی های ارزی مربوط به تحصیل و ساخت دارایی ها، ناشی از کاهش ارزش ریال با رعایت استانداردهای حسابداری از دوره مالی شناسایی آن، مطابق ضوابط و جداول پیوست این مجموعه مستهلک می گردد.

**ماده ۵-** چنانچه بهای تمام شده برخی از اجزای یک دارایی ثابت مشهود در مقایسه با کل بهای تمام شده آن دارایی، با اهمیت و عمر مفید آن متفاوت از دارایی مورد نظر بوده و بهای آن جزء حداقل ۲۰ درصد بهای تمام شده دارایی باشد، جزء مذکور بر مبنای حداقل تا نصف عمر مفید و یا حداکثر تا دو برابر نرخ استهلاک دارایی مزبور قابل استهلاک خواهد بود. در این صورت بهای تمام شده دارایی و اجزای با اهمیت آن باید بصورت جداگانه ثبت گردد.

**ماده ۶-** مبداء محاسبه استهلاک دارایی ها از ابتدای ماه بعد از بهره برداری می باشد.

**تبصره -** موسسات می توانند در موارد غیرفعال و یا بلااستفاده ماندن موقت دارایی بیش از شش ماه متوالی در یک دوره مالی، هزینه استهلاک دارایی مزبور در مدت بلااستفاده ماندن را به میزان ۳۰ درصد محاسبه نمایند. در این صورت چنانچه محاسبه استهلاک بر حسب مدت باشد، ۷۰٪ مدت زمانی که دارایی مورد استفاده قرار نگرفته است، به باقی مانده مدت تعیین شده برای استهلاک دارایی در این جدول اضافه خواهد شد. حکم این تبصره در مورد ساختمانها و تأسیسات ساختمانی و دارایی های نامشهود با عمر مفید معین جاری نمی باشد.

**ماده ۷-** هزینه های تأسیس (طبق تعریف فوق)، در سال تأسیس به میزان صد درصد قابل استهلاک است.

**ماده ۸-** هزینه های قبل از بهره برداری ( به استثناء هزینه هایی که طبق استاندارد های حسابداری قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی های استهلاک پذیر مندرج در جدول پیوست این مجموعه می باشد) در سال انجام هزینه به حساب هزینه دوره منظور می گردد.

**ماده ۹:** روش های خط مستقیم، مانده نزولی و تعداد تولید یا کارکرد، روش های پذیرفته شده برای محاسبه استهلاک به شرح ذیل خواهند بود.

**الف- روش خط مستقیم:** در این روش مبلغ استهلاک پذیر دارایی طی دوره عمر مفید تعیین شده در جدول استهلاکات به طور مساوی در هر سال مستهلاک می گردد.

**ب- روش مانده نزولی:** در این روش میزان استهلاک هر سال با اعمال نرخ تعیین شده در جدول استهلاکات نسبت به مانده ارزش دفتری دارایی محاسبه می گردد و هنگامی که مانده ارزش دفتری دارایی به کمتر از ۵ درصد بهای تمام شده دارایی برسد، کل مانده ارزش دفتری در سال بعد یکجا قابل استهلاک است.

**ج- روش تعداد تولید:** در این روش استهلاک هر سال بر مبنای میزان محصول تولیدی نسبت به کل ظرفیت تولید دارایی محاسبه می شود.

**ماده ۱۰-** درخصوص آن دسته از دارایی های استهلاک پذیر که مدت و یا نرخ استهلاک آنان نسبت به جدول استهلاکات قبل تغییر یافته باشد، به شرح ذیل عمل خواهد شد:

**در روش مستقیم:** مانده ارزش دفتری دارایی ظرف مدت باقیمانده عمر مفید (عمر مفید دارایی طبق جدول جدید منهای مدت مستهلاک شده دارایی)، مستهلاک خواهد شد و در صورتی که باقی مانده عمر مفید معادل یا کمتر از یکسال باشد، کل مانده ارزش دفتری در سال اول اجرای این جدول، قابل استهلاک خواهد بود.

**در روش نزولی:** مانده مستهلاک نشده دارایی، طبق نرخ جدید مندرج در جداول پیوست قابل استهلاک خواهد بود.

**ماده ۱۱-** درخصوص مواردی که روش استهلاک در جداول نسبت به جدول استهلاکات قبل تغییر یافته باشد، به شرح ذیل عمل خواهد شد:

**الف: در موارد تغییر روش از نزولی به مستقیم،** مانده مستهلاک نشده طی مدت باقیمانده عمر مفید (عمر مفید دارایی طبق جدول جدید منهای مدت مستهلاک شده دارایی)، مستهلاک خواهد شد. چنانچه عمر مفید موضوع این جدول کمتر از مدت مستهلاک شده دارایی باشد، مانده ارزش دفتری در سال اول اجرای این جدول، قابل استهلاک خواهد بود.

**ب: در موارد تغییر روش از مستقیم به نزولی،** مانده مستهلاک نشده با نرخ جدید، مستهلاک خواهد شد.

**ماده ۱۲** - چنانچه قیمت تمام شده یک دارایی تحصیل یا ایجاد شده کمتر از ده درصد حد نصاب معاملات کوچک موضوع قانون برگزاری مناقصات در آن سال باشد، در سال تحصیل یا ایجاد، قابل استهلاک خواهند بود. (مثلا در سال ۹۵ کمتر از مبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال)

**ماده ۱۳** - دارایی هایی که به صورت دست دوم خریداری می شوند، مطابق عمر مفید و یا نرخ های مندرج در جدول استهلاکات، قابل استهلاک خواهند بود.

**ماده ۱۴-** در صورتی که بر اثر فروش مال قابل استهلاک یا مسلوب المنفعه شدن ماشین آلات، زیانی متوجه مؤسسه گردد، زیان حاصل معادل ارزش مستهلک نشده دارایی منهای حاصل فروش (در صورت فروش) یکجا قابل احتساب در حساب سود و زیان همان سال است.

**ماده ۱۵-** استهلاک اجاره سرمایه ای دارایی های ثابت استهلاک پذیر با رعایت استانداردهای حسابداری و مطابق ضوابط و جداول پیوست این مجموعه محاسبه می گردد.

**ماده ۱۶-** در مورد قراردادهای ساخت، بهره برداری و واگذاری (T.O.B) و بیع متقابل (Back Buy) دارایی های استهلاک پذیر (که تحت عنوان هزینه های پروژه یا دارایی های سرمایه ای ثبت می گردد)، به نسبت درآمد هر سال و یا به نسبت سنوات دوره بهره برداری، حسب مورد قابل استهلاک خواهد بود.

**ماده ۱۷-** مؤسسات تولیدی و معدنی دارای پروانه بهره برداری از مراجع ذیربط مجاز خواهند بود آن بخش از دارایی های ثابت استهلاک پذیر خود را که به منظور کاهش مصرف انرژی، تولید و یا استفاده از انرژی های نو (تجدیدپذیر)، رفع یا کاهش آلودگی های زیست محیطی و ارتقاء فناوری (تکنولوژی) خریداری می نمایند با، نصف مدت و یا دو بر ابر نرخهای مندرج در این جدول مستهلک نمایند، مشروط بر اینکه فهرست دارایی های مزبور و نحوه استهلاک آن و تأییدیه مراجع ذیربط در مورد مصادیق این ماده را تا پایان انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه سال مالی خریداری، به اداره امور مالیاتی مربوط اعلام نمایند.

**تبصره-** مسئولیت تشخیص مصادیق موضوع این ماده در مورد رفع یا کاهش آلودگی های زیست محیطی، با سازمان حفاظت محیط زیست و در سایر موارد با وزارتخانه و یا موسسه دولتی مستقل ذیربط صادر کننده پروانه بهره برداری خواهد بود.

**ماده ۱۸-** دارایی هایی که قیمت تمام شده آنها بطور کامل مستهلک می گردد، تا زمانی که در مالکیت مؤسسه می باشند باید بهای تمام شده و میزان استهلاک انباشته آن دارایی به طور کامل در حساب ها و دفاتر مؤسسه نشان داده شود.

**ماده ۱۹-** مؤسسات مجاز می باشند که دارایی های استهلاک پذیر خود را بیش از مدت و یا با نرخ کمتر از نرخهای مقرر در این جدول مستهلک نمایند، مشروط به اینکه فهرست دارایی های مربوط و نحوه استهلاک آنها را تا پایان انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه عملکرد سال تحصیل دارایی به اداره امور مالیاتی ذیربط اعلام نماید.

**تبصره:** حکم این ماده برای دوره معافیت یا محاسبه مالیات با نرخ صفر جاری نخواهد بود.

**ماده ۲۰-** در مواردی که مطابق جدول استهلاکات، نرخ و یا مدت خاصی برای برخی از دارایی ها پیش بینی نشده است و همچنین مواردیکه نیازمند اصلاح ضوابط، شرح داراییهای استهلاک پذیر، مدت و یا نرخ استهلاک باشد، مراتب توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.

**ماده ۲۱-** ضوابط این مجموعه و جدول دارایی های استهلاک پذیر (پیوست) در مورد اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم که سال مالی آنها از تاریخ ۱/۰۱/۱۳۹۵ و بعد شروع می گردد، لازم الاجراء خواهد بود.

آیین نامه اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۴۹ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم - مصوب ۱۳۹۴ - تصویب نامه شماره ۳۸۷۴/ت/۵۲۷۹۳ هـ مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ هیأت وزیران

ماده ۱ - افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی با رعایت استانداردهای حسابداری، مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نمی‌باشد.

تبصره - منظور از دارایی، دارایی‌هایی است که مطابق استانداردهای حسابداری قابل تجدید ارزیابی است و شامل مواردی از قبیل دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود، سرمایه‌گذاری بلندمدت و دارایی زیستی مولد است.  
ماده ۲ - کاهش مبلغ دفتری یک دارایی در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نخواهد شد.

ماده ۳ - هر گاه یک قلم از دارایی‌ها تجدید ارزیابی شود، تجدید ارزیابی تمام اقلام طبقه‌ای که دارایی به آن تعلق دارد، الزامی است.

تبصره ۱ - یک طبقه از دارایی‌ها را به شرطی می‌توان به طور چرخشی تجدید ارزیابی کرد که تجدید ارزیابی آن طبقه از دارایی‌ها طی یک دوره کوتاه حداکثر تا پایان دوره مالی بعد کامل و به روز شود.  
تبصره ۲ - چنانچه در یک طبقه از دارایی‌های نامشهود تجدید ارزیابی شده، به دلیل قابل اتکا نبودن ارزش منصفانه، تجدید ارزیابی یک قلم دارایی نامشهود امکانپذیر نباشد، آن دارایی باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته منعکس شود.

ماده ۴ - افزایش مبلغ دفتری یک دارایی در نتیجه تجدید ارزیابی آن، مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی می‌شود.

ماده ۵ - مازاد تجدید ارزیابی منعکس شده در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه، به استثنای مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده است، در زمان برکناری یا واگذاری دارایی مربوط یا به موازات استفاده از آن توسط واحد تجاری، باید مستقیماً به حساب سود زیان انباشته منظور شود.

تبصره - در مواردی که مازاد تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی توسط واحد تجاری به حساب سود زیان انباشته منظور می‌شود، مبلغ مازاد قابل انتقال به حساب سود زیان انباشته معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن است. مبلغ مازادی که بدین ترتیب به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌شود مشمول مالیات بر درآمد نخواهد بود.

ماده ۶ - تجدید ارزیابی موضوع این آیین نامه حسب مورد توسط کارشناس رسمی دادگستری با معرفی کارشناسان رسمی دادگستری یا کارشناس قوه قضاییه معرفی شده توسط مرکز امور مشاوران حقوقی، وکلا و کارشناسان قوه قضاییه صورت می‌گیرد.

تبصره - تجدید ارزیابی دارایی‌های موضوع این آیین نامه در مورد شرکت‌های دولتی و شرکت‌های وابسته به مؤسسات عمومی غیردولتی و شرکتهایی که بیش از پنجاه درصد سهام یا سهم‌الشرکه آنان مشترکاً یا منفرداً متعلق به اشخاص مذکور یا دولت و نهادهای عمومی غیردولتی باشد طبق نظر کارشناس یا کارشناسان منتخب یا مورد تأیید مجمع عمومی صاحبان سهام صورت می‌گیرد.

ماده ۷ - هزینه استهلاک دارایی‌های تجدید ارزیابی شده به نسبت افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌گردد.



**ماده ۸-** در محاسبه درآمد مشمول مالیات دارایی های تجدید ارزیابی شده در زمان فروش، معاوضه یا مسلوب المنفعه شدن، مبلغ دفتری دارایی مبتنی بر بهای تمام شده بدون اعمال تجدید ارزیابی منظور خواهد شد.

**ماده ۹-** چنانچه در بین دارایی های تجدید ارزیابی شده، دارایی های موضوع فصل اول باب سوم قانون مالیات های مستقیم و سهام یا سهم شرکت یا حق تقدم سهام و سهم شرکت ها وجود داشته باشد، دارایی های مذکور در هنگام فروش و یا معاوضه صرفاً مشمول مقررات فصل مذکور و همچنین تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر این قانون (سهام و سهم شرکت) و تبصره های آن حسب مورد خواهد بود.

**ماده ۱۰-** افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی، پوشش زیان از محل مازاد مذکور، انتقال این مازاد به حساب سود و زیان یا اندوخته یا توزیع آن به هر شکل بین صاحبان سرمایه به منزله عدم رعایت استانداردهای حسابداری و همچنین تحقق درآمد در آن سال بوده و مشمول مالیات بردرآمد خواهد بود.

**ماده ۱۱-** اشخاص حقوقی باید در خصوص دارایی هایی که تجدید ارزیابی شده اند علاوه بر مواردی که طبق استانداردهای حسابداری افشای آن الزامی می باشد موارد زیر را در صورت های مالی و اظهارنامه مالیاتی سال مالی تجدید ارزیابی و سال های بعد حسب مورد منعکس نمایند:

- الف- هزینه استهلاک دوره به تفکیک بهای تمام شده و تجدید ارزیابی هر یک از دارایی ها
- ب- اطلاعات مربوط به فروش، معاوضه یا برکناری هر یک از دارایی های تجدید ارزیابی شده

### جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۴۹ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۹۴/۰۴/۳۱

خلاصه ای از اهم جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۴۹ :

روش استهلاک		شرح دارائی های قابل استهلاک
روش مستقیم (سال)	مانده نزولی (نرخ)	
<b>دارائی های مشهود</b>		
<b>گروه یک- صنایع مواد غذایی و آشامیدنی و خدمات وابسته</b>		
۱۰		۱- ماشین آلات تهیه و تولید انواع نام ،خمیرمایه،آرد ،ماکارونی،رشته،نشاسته،کیک،بیسکویت،اجناس خوراکیو موادغذایی(آماده و غیرآماده) ،صنایع بسته بندی مواد غذایی ،تجهیزات وابسته ونظایر آنها
		۲- ماشین آلات تولید قند،شکر،تصفیه شکر،آپارات ها و مخازن شربت
		۳- سردخانه ،سالن های سردکننده ونگهداری مواد غذایی و سبزیجات وموادخوراکی
۰		۴-انواع سنگ آسیاب در سال اول استفاده درحساب هزینه پذیرفته می شود.



		<b>گروه دوم- صنایع نساجی، چرم، پوشاک و خدمات وابسته</b>
۸		ماشین آلات صنایع نساجی شامل ریسندگی، بافندگی، رنگرزی، چاپ و تکمیل، البسه و پوشاک، کیف، کفش، کمر بند، پتو، تشک، فرش، صنایع چرم طبیعی و مصنوعی و صنایع بسته بندی مربوط
		<b>گروه سه- صنایع سلولزی، کاغذی، چوبی و خدمات وابسته</b>
۱۰		۱- ماشین آلات صنایع تهیه و تولید انواع کاغذ، خمیر کاغذ، کارتن، مقوا دستمال کاغذی، جعبه، محصولات کاغذی تزئینی و بهداشتی و صنعتی و نظایر آن
		۲- ماشین آلات تهیه و تولید انواع چوب، چوب بری، الوار، فیبر، نئوپان، ام دی اف، کبریت سازی، سایر مصنوعات چوبی صنعتی، ساختمانی، اداری و تزئینی و...
		<b>گروه چهار- صنایع لوازم خانگی و خدمات وابسته</b>
۱۰		۱- ماشین الات صنایع تولید انواع لوازم خانگی، لوازم و تجهیزات آشپزخانه آبسردکن، یخ ساز، آبگرمکن، کولر و نظایر آن
۶		۲- انواع لوازم خانگی و تجهیزات آشپزخانه و صنایع وابسته، آبسردکن، یخ ساز، آبگرمکن، کولر و نظایر آن
		<b>گروه پنج- ماشین های اداری، چاپ، تکثیر و خدمات وابسته</b>
۵		۱- ماشین های پلی کپی، فتوکپی، تکثیر، اوزالید، زیراکس، صندوق مکانیزه فروش، دستگاه های خودپرداز، کارت خوان، صدور کارت، پین پد، وب کیوسک، اسکانس شمار، نوبت دهی و سایر ماشین های اداری و تجهیزات وابسته
۳		۲- انواع نرم افزار، سیستم های رایانه ای و تجهیزات سخت افزاری وابسته
۱۵		۳- انواع ماشین های چاپ، مرکب سازی، کلیشه، حروف سازی، گراور، و تجهیزات وابسته
۰		۴- حروف چاپخانه و کلیشه و گراور، در سال استفاده به حساب هزینه منظور می شود
		<b>گروه شش- صنایع تولید شیشه، چینی، و خدمات وابسته</b>
۸		۱- ماشین آلات تهیه و تولید انواع شیشه، آینه، کریستال، چینی و مصنوعات آن (اعم از صنعتی، ساختمانی و بهداشتی، طبی، تزئینی) پشم شیشه و نظایر آن، کوره ذوب مواد و بوتله
۰		۳- قالب ها و ظروف و غلطک های مربوط به این صنعت و آجر نسوز مورد مصرف کوره، در سال استفاده در حساب هزینه منظور می گردد.
		<b>گروه هفت- ماشین آلات و تاسیسات ساختمانی، راهسازی، راهداری و تاسیسات فرودگاهی و خدمات وابسته</b>
		<b>الف- ماشین آلات و تاسیسات ساختمانی، راهسازی و راهداری و خدمات وابسته</b>
۶		۱- انواع ماشین آلات و تجهیزات ساختمان سازی، راهسازی

		راهداری، شهرسازی، حفاری، تولید آسفالت، جوشکاری، جرثقیل، فرودگاهی، خشک کن، بندی، اسکله سازی، سد سازی، لوله گذاری، پله های متحرک، و سایر ماشین آلات مشابه
۱۰		۲- ماشین آلات تولید انواع لوازم، تاسیسات و تجهیزات مرکزی گرمایشی، سرمایشی و تهویه مطبوع ساختمان ها، انواع لوازم، تاسیسات و تجهیزات مرکزی گرمایشی، سرمایشی و تهویه مطبوع ساختمان ها
۱۰		۳- ماشین آلات و تجهیزات تولید انواع کاشی، سرامیک، موزاییک، آجر سفال بوته و پوک، شن و ماسه، بتون و بلوک و جدول، گچ آهک، سیمان، گچ های پیش ساخته، ایزوگام خانه های پیش ساخته، ماشین آلات سنگبری و...
۰		۴- کلیه قالب های مربوط به صنایع ساختمانی و سیمان در سال استفاده در حساب هزینه منظور می گردد.
		<b>ب- تاسیسات فرودگاهی</b>
	۱۵	۱-۱- برج مراقبت پرواز، پایانه بار هوشمند، ایمنی زمینی
	۱۲	۱-۲- ترمینال و آشپانه
	۱۸	۲- سایت های هوانوردی
	۲۰	۳-۱- عوامل میدان پروازی شامل باند پرواز، تاکسیوی، پارکینگ هواپیما
	۱۵	دو منظوره (نظامی و غیر نظامی)
		۳-۲- عوامل میدان پروازی تک منظوره (جهت هواپیماهای بازرگانی و تجاری)
	۱۰	۴- محوطه های خاص و عمومی فرودگاهی
	۲۰	۵- سیستم روشنایی باند
	۱۵	۶- بیگن گردان
		<b>گروه هشت- ساختمان و راه ها</b>
		۱- انواع ساختمان های مسکونی، اداری، تجاری، صنعتی، خدماتی، ورزشی و ...، سالن ها، کارگاه ها، انبارها، اسکله ها اگر:
۲۵		الف) ساختمان های بتنی و اسکلت فلزی
۱۵		ب) ساختمان های آجری و غیره
		۲- زیرسازی و روسازی انواع خطوط ریلی و جاده ای:
	۱۸	الف- زیرسازی خطوط راه آهن شامل آبرو، پل های بتونی، فلزی، تونل ها
	۱۵	ب- روسازی خطوط راه آهن شامل انواع ریل ها تراورس، بالاست، سوزن، ادوات و اتصالات
۱۰		ج- زیرسازی و روسازی انواع جاده و خیابان پیاده رو، پل، تونل، و کلیه تجهیزات وابسته
۲۵		۳- دریاچه مصنوعی
۱۵		۴- انواع استخر

		<b>گروه نه- صنایع برق و الکترونیک</b>
۱۰		۱- ماشین آلات تهیه و تولید کلیه وسایل صوتی، تصویری الکترونیکی، ماشین های محاسباتی الکترونیکی و مشابه
۸		۲- ماشین آلات تهیه و تولید انواع لامپ و چراغ و سایر تجهیزات روشنایی برقی، انواع سیم و کابل و کلید و پریز، علایم خبری، انواع لوازم و تجهیزات برقی و الکترونیکی ساختمانی، صنعتی و اندازه گیری برق و الکترونیک، انواع ترانس، لوازم برقی و الکترونیکی، باتری خشک و تروسایر موارد مشابه
۱۰		۳- ترانسفورماتور، تابلوهای برق و ملحقات آن
		<b>گروه ده- صنایع مخابرات</b>
۱۰		۱- ماشین آلات صنایع تولید تجهیزات و وسایل مخابراتی نظیر تلفن، دکل های مخابراتی، رله ها، برد ها، پست ها، بی سیم و سایر موارد مرتبط با صنعت مخابرات
۱۰		۲- مراکز مخابراتی و تجهیزات و وسایل مخابراتی
		<b>گروه یازده- صنایع آبرسانی و تصفیه آب و فاضلاب</b>
۱۰		۱- ماشین آلات تهیه و تولید پمپ ها و توربین های آبی و موتور پمپ ها و متعلقات مربوطه، تجهیزات تهیه آب صنعتی و سختی گیرها و یونیزاسیون آب و تصفیه آب و موارد مشابه
۱۵		۲- ماشین آلات تهیه و تولید تجهیزات آبرسانی و اتصالات شبکه ها و وسایل انتقال آب، تصفیه فیزیکی و شیمیایی و بیولوژیکی آب و مخازن مربوطه و موارد مشابه
	۱۰	۳- ماشین آلات و تجهیزات تصفیه فاضلاب ها، شیرین کردن آب دریا و صنایع جنبی
	۱۲	۴- سیستم آبرسانی و فاضلاب کارخانه و تجهیزات مربوط، تلمبه خانه چاه های عمیق و نیمه عمیق با وسایل و مخازن مربوطه و چاه ها
		<b>گروه دوازده- صنایع فلزی، فولادسازی و ذوب فلزات</b>
۸		۱- انواع ماشین های پرس، سری سازی، انواع ماشین های برش و فیچی، انواع ماشین های ساخت ابزار و سری سازی ویژه تولید انبوه و سری
۱۰		۲- انواع ماشین های تراش اتوماتیک و فرز اتوماتیک و سری سازی ویژه تولید انبوه و سری به اضافه سایر ماشین های NC براده برداری، انواع ماشین های تراش و فرز صفحه تراش و دنده تراش و دریل معمولی، کل ماشین های براده برداری برای کارهای سری، انواع ماشین های فلزکاری از هر قبیل و آهنگری و قطعه سازی و قالب سازی، ماشین های چاقوسازی، تیغه سازی، تیغه تیزکنی، تیغ سازی، مته سازی، سوهان سازی، گداز فلزات، موج دادن فلزات تیغ صورت تراشی (تولید انبوه)
۴		۳- وسایل و تجهیزات جوشکاری (جوش برق، کربیت، نقطه، آرگون و غیره) و لحیم کاری

۵		۴- کوره های دستی غیر اتوماتیک ثابت و دوار نفتی و برقی وزغالی و گازی
	۱۲	۵- ماشین آلات قوطی سازی، بشکه سازی، چاپ فلزات و درب طری سازی، ماشین آلات لوله سازی، پروفیل سازی، سیم و تور سیمی و سایر مصنوعات (تولید انبوه)، ماشین آلات جیک و فیکسچر و قید و بست و از این قبیل.
۱۰		۶- ماشین های تولید و تهیه یراق آلات، چفت و دستگیره و مغزی و فنرهای نگهدارنده و قفل درب و پنجره و از این قبیل (تولید انبوه)، ماشین های ویژه ساخت طلا آلات و فلزات قیمتی و پرداخت آنها به طور سری سازی، ماشین آلات ویژه آبکاری و گالوانیزه کردن فلزات، ماشین آلات تهیه و تولید پودر و الکترو جوش (تولید انبوه)، ماشین آلات ساخت و تولید میز و صندلی فلزی و درب و پنجره (سری سازی)، صندوق نسوز و سایر تجهیزات صنایع فلزی از قبیل پایه های فلزی انتقال نیرو، سقف سوله، اسکلت فلزی و سایر موارد مشابه
۱۲		۷- ماشین آلات تولید میخ، پرچ، مهره اتوماتیک و معمولی (برای تولید انبوه)، ماشین آلات نوردکاری و ساخت ورق های فلزیو غلتک ها برای تولید انبوه
۸		۸- ماشین آلات و تجهیزات ریخته گری و قالب گیری (سری سازی)
	۸	۹- ماشین آلات و تجهیزات تولید و ریخته گری چدنو صنایع جنبی و کوره های بلند، فولاد ریزی مداوم و متناوب، مواد اولیه چدن و فولاد و آهن، تیر آهن و تسمه و نبشی، سپری آرماتورو سایر محصولات نورد و فولادهای ساختمانی و صنعتی و سایر موارد مشابه
	۱۵	۱۰- ماشین آلات و تجهیزات تولید و ریخته گری آلومینیوم، مس، سرب، و روی، سایر فلزات رنگین و نورد و تهیه محصولات
	۱۰	۱۱- ماشین آلات و تجهیزات نورد آلومینیوم و مس و سرب و روی و تولید محصولات آنها
۱۰		۱۲- ماشین آلات و کوره و دستگاه تقطیر ذغال سنگ و کک سازی
۰		۱۳- کلیه قالب های ریخته گری و فلزکاری و محصولات فوق و آجرهای نسوز و ابزار عمل آتش خوار مورد مصرف کوره ها در سال استفاده در حساب هزینه پذیرفته می شود.
۰		۱۴- انواع ابزار و لوازم کار در سال مورد استفاده به حساب هزینه منظور می شود.
	۱۰	۱۵- کلیه ماشین آلات کارگاه های فلزکاری، تراشکاری و یدکی سازی (غیر سری سازی)، کمکی و پشتیبانی، کلیه تجهیزات کارگاه های کمکی و سرویس دهنده و پشتیبانی
	۱۲	۱۶- کلیه ماشین آلات کارگاه های ریخته گری و پرداخت و یدکی سازی (غیر سری سازی)، کمکی و پشتیبانی
		گروه سیزده - صنایع حمل و نقل و وسائط نقلیه

۱۰		۱- ماشین آلات صنایع تولید انواع خودرو سبک و سنگین، انواع موتور سیکلت، دوچرخه و سه چرخه، تجهیزات جانبی متعلقه و سایر موارد مشابه
۱۵		۲- ماشین آلات صنایع تولید انواع کتی، هواپیما، هلی کوپتر، قطار زمینی و زیرزمینی و هوایی (شامل لوکوموتیو و واگن) و تجهیزات جانبی وابسته
۱۰		۳- ماشین آلات صنایع تولید انواع قایق و کرجی، گلايدر، کایت، بالون و تجهیزات جانبی وابسته و سایر موارد مشابه
۶		۴- انواع خودرو اعم از سبک و سنگین و نیمه سنگین، انواع موتور سیکلت و تجهیزات جانبی وابسته (برای انواع تاکسی و تاکسی بار و وانت بار ۴ سال)
۱۰		۵- انواع هلی کوپتر و هواپیماهای مسافربری، باری، سم پاش، نقشه بردار، آموزشی و... و تجهیزات جانبی وابسته
	۲۰	۶- واگن، لوکوموتیو و ماشین آلات ریلی
۱۲		۷- انواع کشتی مسافری، باری، نفت کش، سردخانه دار، و تجهیزات جانبی وابسته
۶		۸- انواع قایق و کرجی دیزلی و موتوری، شناورها و تجهیزات جانبی وابسته
۸		۹- تجهیزات سرویس و نگهدارنده و تعمیر و رنگ کاری و... مرتبط با انواع خودرو، کشتی، هواپیما، قطار و...
		<b>گروه چهارده - صنایع تولید محصولات لاستیکی و پلاستیکی</b>
۱۰		۱- ماشین آلات صنایع تولید انواع محصولات و مصنوعات لاستیکی و پلاستیکی، فایبر گلاس، فوم، کائوچو و تجهیزات و قطعات مربوطه
۶		۲- ماشین آلات تهیه و تولید انواع ریخته گری های لاستیک برای مصارف صنعتی و قالب های آن
۵		۳- انواع غلطک برای ساخت پلاستیک
۰		۴- هزینه قالب ها از تاریخ شروع در حساب هزینه بهره برداری پذیرفته می شود
		<b>گروه پانزده - صنایع تولید ماشین آلات بخش کشاورزی، دامداری، مرغداری، و آبزیان</b>
۱۰		۱- صنایع تولید انواع ماشین آلات، ادوات و تجهیزات کشاورزی، دامداری، مرغداری و آبزیان و سایر تجهیزات مربوط
۶		۲- انواع ماشین آلات، ادوات و تجهیزات کشاورزی، دامداری و مرغداری و آبزیان و سایر تجهیزات مربوط (انواع تراکتور مورد استفاده در سایر بخش ها نیز مشمول این ردیف است)
۸		۳- ماشین آلات صنایع دخانیات و عمل آوری توتون و تنباکو و سایر موارد مشابه
۸		۴- ماشین آلات تهیه و تولید خوراک دام و طیور و سیلو کردن خوراک دام و مواد کنستانتره و آرد ماهی و مواد مشابه

گروه شانزده - صنایع ماشین سازی		
۱۰		ماشین آلات و کارخانجات تولید کمپرسور هوای فشرده، الکتروموتور و الکتروپمپ، موتورهای بنزینی و دیزلی، پمپ های سانتریفیوژ و غیره، توربین های برق و بخار آب، بلبرینگ و رولبرینگ، انواع پمپ های هیدرولیک، تجهیزات ریخته گری و قالب گیری و ماشین آلات کارخانجات صنعتی و سایر موارد مشابه
گروه هفده - ماشین آلات بخش معدن		
۵		۱- ماشین آلات معدن از قبیل دستگاه های شستشو و پریارسازی سنگ معدن، ریل، واگن، لوکوموتیو و لوله های آهن، ماشین آلات حفاری و استخراج معدن مانند دراگلین، سونداژ، بیل های مکانیکی، بارگن، انواع دریل، اسکاواتور، سنگ شکن، چکش معدن، آسیاب، مخازن و تجهیزات مربوطه و همچنین ماشین آلات و تجهیزات مورد استفاده در اکتشاف معدن. تذکر: استهلاك کامیون های مخصوص حمل مواد معدنی که منحصرًا داخل محوطه معادن مورد استفاده قرار می گیرند مشمول مقررات این بند است.
۲		۲- وسایل جلوگیری از ریزش سقف معادن (از قبیل تیرهای بتنی، آهنی و سیستم جک های هیدرولیک)
۸		۳- ماشین آلات و تجهیزات تغلیظ و ذوب و تصفیه مواد معدنی
<p>تبصره یک: کلیه هزینه های اکتشاف، امتیاز بهره برداری و سایر مخارج سرمایه ای مربوط به قبل و حین بهره برداری و استخراج از معدن به شرح زیر قابل استهلاك می باشد:</p> <p>الف- هزینه های اکتشاف، تدارکات مقدماتی، تجهیز و آماده سازی و سایر مخارج مربوط که برای رساندن معدن به مرحله بهره برداری انجام می شود، برای هر سال از تاریخ شروع بهره برداری به نسبت مقدار استخراج واقعی هر سال به مقدار ذخیره قطعی قابل برداشت (طبق مجوز وزارت صنعت و معدن) استهلاك پذیر می باشد.</p> <p>ب- هزینه های مربوط به راه سازی و ایجاد تونل ها و چاه های اصلی و سایر مخارج سرمایه ای که در حین استخراج انجام می شود، از سال بعد از ایجاد و اتمام عملیات آنها، به نسبت میزان استخراج واقعی هر سال به باقیمانده ذخیره قابل برداشت، مستهلك می گردد.</p> <p>ج- در صورت هرگونه افزایش یا کاهش در مقدار ذخیره قابل برداشت معدن (با تأیید سازمان صنعت، معدن و تجارت استان مربوط) میزان استهلاك به نسبت مقدار استخراج واقعی هر سال به مقدار ذخیره (جدید) قابل برداشت معدن و به ماخذ مانده ارزش دفتری در تاریخ درج تغییرات ذخیره مذکور در پروانه، محاسبه خواهد شد.</p> <p>د- چنانچه امتیاز اکتشاف و بهره برداری معدن منتقل گردد مبلغ پرداختی جهت تحصیل حق الامتیاز، متناسب با مقدار استخراج واقعی هر سال نسبت به مقدار ذخیره قابل برداشت معدن مستهلك می گردد. (انتقال گیرنده پروانه مکلف است گواهی ذخیره قابل برداشت را از سازمان صنعت معدن تجارت استان مربوط دریافت و ماخذ حاسبه استهلاك قرار دهد)</p> <p>ه- در اجرای مقررات تبصره یک و بندهای آن، حداکثر میزان هزینه استهلاك تا سقف بهای تمام شده دارائی است.</p> <p>تبصره ۲- وفق مقررات بند ۲۱ ماده ۱۴۸ ق م م هزینه های اکتشاف معادن که منجر به بهره برداری نشده باشد به عنوان هزینه های قابل قبول تلقی می گردد.</p>		
گروه هیجده - صنایع دارویی، بهداشتی، آزمایشگاهی و پزشکی		

۱۰		۱- ماشین آلات تولید و بسته بندی انواع داروها و فرآورده های دارویی (اعم از انسان و دام)، انواع مواد و لوازم آرایشی و بهداشتی
	۱۰	۲- ماشین آلات تهیه و تولید تجهیزات بیمارستانی، وسایل اتاق عمل و سایر وسایل پزشکی، دندانپزشکی و دامپزشکی
۸		۳- انواع وسایل و تجهیزات بیمارستانی، وسایل اتاق عمل و سایر وسایل پزشکی و پاراکلینیکی و دندانپزشکی و دامپزشکی تذکر: تیوپ سی تی اسکن ۳ سال
		<b>گروه نوزده - صنایع شیمیائی</b>
۶		۱- ماشین آلات صنایع تولید مواد اسیدی و بازی و سود و کربنات و بی کربنات دو سود، مواد شیمیائی حلال و رزین ها، کودهای شیمیائی و ترکیبات ازت، سوپرفسفات پتاس و... و سایر موارد مشابه
۸		۲- ماشین آلات صنایع تولید گازهای اکسیژن، هیدروژن، هلیوم و تجهیزات حمل و نقل و تخلیه و پرکردن آنها و مخازن و کپسول ها، واکس و ورنی، بتونه و شمع، مواد اولیه پلاستیک، کاربید، گوگرد، مواد شیمیائی از مواد آلی و سایر موارد مشابه
۱۲		۳- ماشین آلات صنایع تولید انواع رنگ و تینر، لاک الکل، چسب و صمغ، انواع روغن صنعتی، معدنی و روغن جلا و تصفیه خانه های مربوطه، گریس، مواد شیمیائی از منابع معدنی و سایر موارد مشابه
۸		۴- ماشین آلات صنایع تولید و بسته بندی شوینده ها، پاک کننده ها و سموم دفع افات نباتی و سایر انواع سموم.
		<b>گروه بیست - صنایع نفت، گاز و پتروشیمی</b>
۱۲		۱- زمین های چاه های هیدروکربوری و کلیه ماشین آلات و تجهیزات و تاسیسات اکتشافی، توسعه ای، تولید و بهره برداری مخازن هیدروکربنی و هیدروکربوری زمینی و دریایی، فلات قاره، مخازن و پایانه های صادراتی هیدروکربنی و هیدروکربوری و موارد مشابه مرتبط با آن
۱۲		۲- کلیه ماشین آلات و تجهیزات و تاسیسات تولید و بهره برداری و توزیع گاز و کلیه موارد مشابه مرتبط با آن
۱۲		۳- کلیه ماشین آلات و تجهیزات و تاسیسات آب و برق و بخار مرتبط با صنایع نفت و گاز و پتروشیمی
۱۵		۴- کلیه ماشین آلات و تجهیزات و تاسیسات تولید مواد پتروشیمی
۱۵		۵- کلیه ماشین آلات و تجهیزات و تاسیسات تصفیه نفت خام توسط پالایشگاه ها و توزیع فرآورده های نفتی
۱۲		۶- کلیه ماشین آلات و تجهیزات و تاسیسات مربوط به ایستگاه ها و تلمبه خانه های تقویت فشار

۶		کلیه ماشین آلات و تجهیزات و تاسیسات حفاری
		<b>گروه بیست و یک - دارائی های صنایع آب، برق و اتمی</b>
		<b>الف: صنعت آب:</b>
۳۰		۱- ساختمان های بتنی تاسیسات بهسازی، پمپاژ، تصفیه و نیروگاه آب
۲۰		۲- ساختمان های اسکلت فلزی تاسیسات بهسازی، پمپاژ، تصفیه و نیروگاه آب
۱۰		۳- ساختمان های آجری تاسیسات بهسازی، پمپاژ، تصفیه و نیروگاه آب
۳۰		۴- مخازن بتنی، ذخیره آب، لوله ها و کانال های آبرسانی بتنی
۱۵		۵- مخازن هوایی (فلزی)، ذخیره آب، لوله های آبرسانی چدنی، تجهیزات تصفیه خانه ها و لوازم انبارها
۱۰۰-۳۵		۶- سدها: بنا بر نوع سطح و میزان رسوبات هر سد توسط مقاطع کار مهندس مشاور، کارشناس وزارت نیرو و کارشناس سازمان آب، عمر مفید اقتصادی تعیین خواهد شد.
۳۵		۷- تاسیسات سدها، تجهیزات مکانیکی و برق سدها
۷۵		۸- مخازن سد ها و راه های آبی
۵۰		۹- تونل ها
۲۵		۱۰- قنوت، تجهیزات دستگاه دیگ بخار، لوله های آبرسانی فولادی و دوکتیل، لوله ها و شیرهای اصلی آتش نشانی و عمومی
۸		۱۱- چاه های تامین آب، تاسیسات مربوطه
۲۰		۱۲- ساختمان تاسیسات نیروگاه، سایر تاسیسات و تجهیزات نیروگاه به شبکه های انشعاب آب
۱۰		۱۳- انواع تجهیزات پمپاژ، دستگاه های تولید برق و سایر تجهیزات پمپاژ، لوازم و وسایل آزمایشگاه و سایر تجهیزات و اموال عمومی
۵		۱۴- کنتورهای آب
۶		۱۵- مطالعات اولیه (از قبیل مطالعات فنی و تهیه پروژه):
۳		بیشتر از یک میلیارد ریال
		کمتر از یک میلیارد ریال
		<b>ب: صنعت برق:</b>
۲۰		۱- وسایل و تجهیزات تولید (نیروگاه های بخاری و دیزلی): دیگ بخار، توربوژنراتور، مولدهای دیزلی و تجهیزات مربوطه
۱۵		۲- وسایل و تجهیزات تولید (نیروگاه های گازی): توربوژنراتور، توربوکمپرسور، اتاق احتراق، و تجهیزات مربوطه
۲۰		۳- وسایل و تجهیزات تولید (نیروگاه های چرخه ترکیبی): دیگ بخار و توربوژنراتور و بخش بخار و تجهیزات مربوطه



۱۵		توربوژنراتور و توربوکمپرسور واحدهای گازی و تجهیزات مربوطه
۲۰		۴-مخازن سوخت و تجهیزات تولید (اعم از گازی، بخاری، و دیزلی)
۵۰		۵-وسایل و تجهیزات تولید(برق آبی)
۳۰		۵-۱-مخازن سد ها و آبروها مربوط به تاسیسات تولید
		۵-۲-توربین ها، ژنراتورها و چرخ های آبی
۵		۶-پره انواع توربین نیروگاه های ترکیبی، آبی، گازی و ...
۲۰		۷-وسایل و تجهیزات انتقال:
۲۵		۷-۱-وسایل و تجهیزات پست ها
		۷-۲-خطوط انتقال و تجهیزات مربوطه(تیرها، برج ها،سیم، کابل، مقره و...)
۲۵		۸-وسایل و تجهیزات توزیع:
۲۰		۸-۱-پست ها و تجهیزات مربوطه
۲۰		۸-۲-تیر ها، برج ها، سیم های هوایی، و کابل های زمینی
۱۵		۸-۳-کنتورها و کابل سرویس مشترکین
		۸-۴-تاسیسات روشنایی معابر
۱۰		۹-تاسیسات دیسپاچینگ:
		۹-۱-تجهیزات کامپیوتر و مراکز کنترل
		۹-۲-تجهیزات مخابراتی مراکز
		۹-۳-سایر تجهیزات
۳۵		۱۰-ساختمان های محل نصب تاسیسات و تجهیزات تولید، توزیع و انتقال برق
۱۵		۱۱-سایر تجهیزات تولید برق
		<b>ج- اتمی:</b>
۵		۱-ماشین آلات تولید و تجهیزات اتمی
	۵	۲-ماشین آلات تولید کارخانجات آب سنگین و تجهیزات نیروگاه های هسته ای
	۱۰	۳-تجهیزات و وسایل نگهداری فضولات (پسماند) هسته ای
		<b>گروه بیست دو - دارائی های زیستی مولد</b>
۶		۱-حیوانات زنده که به قصد تولید مثل، اصلاح نژاد و یا استفاده از محصولات
۳		و خدمات با حفظ حیات دارایی زیستی نگهداری می شود و قابلیت استفاده
۵		در بیش از یکسال را دارند:
		۱-۱-انواع دام های شیری، حیوانات باغ وحش و اسب
		۱-۲-شتر مرغ و مرغ های تخم گذار
		۱-۳-سایر موارد

۱۰ ۶		۲- گیاهانی که به قصد تولید کشاورزی و یا استفاده از محصولات و خدمات با حفظ حیات دارایی زیستی نگهداری می شود و قابلیت برداشت یا استفاده در بیش از یکسال را دارند: ۱-۲ تاکستان ها و درختان میوه ۲-۲ چمن طبیعی
		<b>گروه بیست و سه - صنایع مشترک و تجهیزات خدمات و پشتیبانی</b>
۱۵		۱- کوره های بخار، دیگ های بخار و اجزا و تجهیزات مربوطه، برج های خنک کننده و تصفیه آب و پمپ و مخازن سوخت و غیره ۲- موتورهای مولد و ژنراتورها: الف: تا ۷۵۰ دور در دقیقه ب: از ۷۵۰ دور در دقیقه به بالا
	۱۲ ۲۰	
	۱۵	۳- آسانسورها و پله های برقی، انواع نوار نقاله، و پل متحرک و ملحقات آن، ماشین ها و وسائلی که با باطری و هوای فشرده (پنوماتیک) و یا موتور کار می کنند و ماشین های مولد هوا
۴		۴- ماشین های ویژه نظافت کارخانجات و جاروب گردگیر
۱۵		۵- تجهیزات وسایل آزمایش و کنترل کیفی و کمی
۵		۶- تجهیزات آتش نشانی و سیستم اطفاء حریق
		<b>گروه بیست و چهار - صنایع متفرقه</b>
۸		۱- تجهیزات اختصاصی بانک مرکزی همچون دستگاه چاپ اسکناس، ضرب سکه و ...
۱۰		۲- ماشین آلات تولید آلات موسیقی، کالاهای ورزشی، اسباب بازی و انواع وسایل پارک های تفریحی و بازی، تاسیسات تله کابین و تله اسکی و موارد مشابه
۱۰		۳- انواع تجهیزات و وسایل ورزشی، پارک های تفریحی و بازی، تاسیسات تله کابین و موارد مشابه
۸		۴- چمن مصنوعی
۱۰		۵- ماشین آلات تولید زیپ، دکمه، و وسایل خرازی
۸		۶- ماشین آلات قالیشویی، خشکشویی، اتوکشی، لباسشویی صنعتی، و تجهیزات و لوازم جانبی متعلقه آنها
۲		۷- انواع تجهیزات مورد استفاده در میدان مین، نظیر مین یاب، عمق یاب و ...
۶		۸- ماشین آلات تولید اسلحه، مهمات و ادوات جنگی
۵		۹- اموال و اثاثیه هتل ها و متل ها و مسافر خانه ها و رستوران ها، سینما، تئاتر، موسسات تعلیم و تربیت و موارد مشابه
۶		۱۰- ماشین آلات و تجهیزات سینمایی، فیلم برداری، عکاسی، صداگذاری و موارد

		مشابه
۱۵		۱۱-دوربین های فلکی و تجهیزات مربوط به ستاره شناسی و نجوم و غیره
۱۰		۱۲-ماشین آلات تهیه و تولید مداد، خودکار، قلم، خودنویس، فندک و موارد مشابه
۶		۱۳-سایر ماشین آلات، تجهیزات و ادوات مختلف که در این جدول پیش بینی نشده
<b>دارائی های نامشهود</b>		
<b>گروه بیست و پنج - امتیازات و حقوق مالی</b>		
۲		۱-امتیازات و بهای خرید فرمول و علایم تجاری و صنعتی و غیره ۱-۱ برای تولید معینی باشد به نسبت تولید هر سال به کل تولید معین شده ۲-۱ قرارداد برای مدت معینی منعقد شده باشد به نسبت مدت قرارداد ۳-۱ مبلغ مشخصی برای هر سال باشد در همان سال قابل استهلاک است ۴-۱ در سایر شرایط
۴		۲-حق التالیف، حق التصنیف، سایر حقوق خریداری انحصاری
		۳-بهای تمام شده و حق الامتیاز انواع فیلم ها(ایرانی و خارجی) در سال اول نمایش به حساب هزینه منظور می شود.
		۴-مخارج ایجاد یا توسعه دارائی نامشهود (بارعایت استانداردهای حسابداری مربوط) به عنوان دارائی های نامشهود شناسائی و از زمان شروع به بهره برداری از دارائی، حداکثر تا پنج سال مستهلک می گردد. در مواردی که مخارج مذکور، به ایجاد دارائی نامشهود منجر نشود مخارج انجام شده در سال احراز این موضوع، به حساب هزینه منظور می شود.

## فصل سوم - قرائن و ضرایب مالیاتی

در قانون ۱۳۹۴ حذف شد

## فصل چهارم - مقررات عمومی

**ماده ۱۵۵**- سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم می شود لکن در مورد اشخاص حقوقی مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساسنامه با سال مالیاتی تطبیق نمی کند درآمد سال مالی آنها به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می گیرد و موعده تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها **چهار ماه** شمسی پس از سال مالی می باشد.

**ماده ۱۵۶-** اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بردرآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در صورتی که ظرف مدت مذکور برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق‌الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکند **اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می‌شود.**

هرگاه پس از قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا بعد از رسیدگی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص، اعم از این که به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد، معلوم شود مؤدی، درآمد یا فعالیت‌های انتفاعی کتمان شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد، **فقط مالیات بر درآمد آن فعالیت‌ها** با رعایت ماده (۱۵۷) این قانون قابل مطالبه خواهد بود. در این حالت و همچنین در مواردی که اظهارنامه مؤدی به علت عدم رسیدگی، قطعی تلقی می‌گردد اداره امور مالیاتی بایستی یک نسخه از برگ تشخیص صادره به انضمام گزارش توجیهی مربوط را ظرف ده روز از تاریخ صدور جهت رسیدگی به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نماید.

**ماده ۱۵۷-** نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود، مگر این که ظرف این مدت درآمد مؤدی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص صادره به مؤدی ابلاغ شود.

**تبصره -** در مواردی که مالیات به هر علت از غیرمؤدی مطالبه شده باشد پس از تأیید مراتب از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مؤدی در هر مرحله‌ای که باشد کان لم یکن تلقی می‌گردد و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده ظرف یک سال از تاریخ صدور رأی هیأت مزبور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید و گرنه مشمول مرور زمان خواهد بود.

**ماده ۱۵۸ -** حذف مشروط شد (اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱)

**ماده ۱۵۹-** وجوهی که به عنوان مالیات هر منبع، از طریق واریز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور یا ابطال تمبر پرداخت می‌شود در موقع تشخیص و احتساب، مالیات قطعی مؤدی منظور می‌گردد و در صورتی که مبلغی بیش از مالیات متعلق پرداخت شده باشد اضافه پرداختی مسترد خواهد شد.

**تبصره -** به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می‌شود که در مورد مؤدیان غیر ایرانی و اشخاص مقیم خارج از کشور کل مالیات‌های متعلق را به نرخ مربوط مقرر در منبع وصول نماید.

**ماده ۱۶۰-** سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرایم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت، حق تقدم خواهد داشت. حکم قسمت اخیر این ماده مانع وصول مالیات متعلق به انتقال مال مورد وثیقه نخواهد بود.

**ماده ۱۶۱-** در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود اداره امور مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی از هیأت حل اختلاف مالیاتی **قرار تأمین مالیات** را بخواهد و در صورتی که هیأت، صدور قرار را لازم تشخیص دهد ضمن تعیین مبلغ، قرار مقتضی صادر خواهد کرد. اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مؤدی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد تأمین نماید در این صورت مؤدی و اشخاص ثالث پس از ابلاغ اخطار کتبی اداره امور مالیاتی حق نخواهند

داشت اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند مگر اینکه معادل مبلغ مورد مطالبه تأمین دهند و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز خواهند بود.

**ماده ۱۶۲-** در مواردی که اشخاص متعدد مسئول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند ادارات امور مالیاتی حق دارند به همه آنها مجتمعاً یا به هر یک جداگانه برای وصول مالیات مراجعه کنند و مراجعه به یکی از آنها مانع مراجعه به دیگران نخواهد بود.

**ماده ۱۶۳-** سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است که مشمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل درآمد کسر و پرداخت نمی‌شود کلاً یا بعضاً مکلف نماید در طول سال، مالیات متعلق به همان سال را به نسبتی از آخرین مالیات قطعی شده سنوات قبل یا به نسبتی از حجم فعالیت به‌طور علی‌الحساب پرداخت نمایند و در صورت تخلف علی‌الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد.

**ماده ۱۶۵-** در مواردی که بر اثر حوادث و سوانح از قبیل زلزله، سیل، آتش سوزی، بروز آفات و خشکسالی و طوفان و اتفاقات غیر مترقبه دیگر به یک منطقه کشور یا به مؤدی یا مؤدیان خاصی خساراتی وارد گردد و خسارت وارده از طریق وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی یا شهرداری‌ها یا سازمان‌های بیمه و یا مؤسسات عام المنفعه جبران نگردد وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند معادل خسارت وارده از درآمد مشمول مالیات مؤدی، در آن سال و سنوات بعد کسر و نسبت به آن دسته از مؤدیان که بیش از ۵۰٪ اموال آنان در اثر حوادث مذکور از بین رفته است و قادر به پرداخت بدهی‌های مالیاتی خود نمی‌باشند با تصویب هیأت وزیران تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی آنها را بخشوده یا تقسیط طولانی نماید.

**ماده ۱۶۶-** سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند قبوض پیش پرداخت مالیاتی، تهیه و برای استفاده مؤدیان عرضه نماید. قبوض مذکور با نام و غیرقابل انتقال بوده و در موقع واریز مالیات مؤدی مبلغ پیش پرداخت، به اضافه دو درصد آن به ازای هر سه ماه زود پرداخت از بدهی مالیاتی مربوط کسر خواهد شد.

**ماده ۱۶۷-** وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه بطور یک جا نیستند از تاریخ ابلغ مالیات قطعی، بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید.

**ماده ۱۶۸-** دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مؤدیان با دولت‌های خارجی موافقت نامه‌های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجراء بگذارد.

**ماده ۱۶۹-** اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت نام در نظام مالیاتی می‌شوند، مکلفند برای انجام معاملات خود **صورت‌حساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را** در صورت‌حساب‌ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند.

عدم صدور صورت‌حساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب مورد مشمول جریمه‌ای معادل دو درصد (۲٪) مبلغ مورد معامله می‌شود. همچنین عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روش‌هایی که تعیین می‌شود مشمول جریمه‌ای معادل یک درصد (۱٪) معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است، می‌باشد.

**تبصره ۱-** در صورتی که طرف معاملات اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این ماده، اشخاص حقیقی مصرف کننده نهایی کالا یا خدمات و نیز اشخاص حقیقی مشمول موضوع ماده (۸۱) این قانون (فعالیت های دامپروری و کشاورزی و...) باشند درج شماره اقتصادی اشخاص مذکور الزامی نیست.

مصرف کننده نهایی موضوع این تبصره شخص حقیقی است که کالاها و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری کند و از آن برای عرضه کالاها و خدمات به دیگران استفاده ننماید.

**تبصره ۲-** مؤدیان مالیاتی موضوع این ماده موظفند از سامانه صندوق فروش (صندوق مکانیزه فروش) و تجهیزات مشابه استفاده کنند. معادل هزینه‌های انجام شده بابت خرید، نصب و راه‌اندازی تجهیزات فوق اعم از نرم‌افزاری و سخت‌افزاری از مالیات قطعی شده مؤدیان مزبور در اولین سال استفاده و یا سال‌های بعد آن قابل کسر است.

سازمان امور مالیاتی موظف است به تدریج و بر اساس اولویت، اشخاص مشمول حکم این تبصره را تعیین کند و تا شهریور ماه هر سال از طریق درج در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و روزنامه رسمی کشور اعلام و از ابتدای فروردین ماه سال بعد از آن اعمال نماید.

**معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات ابرازی عملکرد مؤدیانی** که توسط سازمان امور مالیاتی ملزم به استفاده از سامانه صندوق فروش و تجهیزات مشابه شده‌اند مشروط به رعایت آیین‌نامه اجرایی مربوط، **برای مدت دو سال اول بخشوده می‌شود.** عدم اجرای حکم این تبصره موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) فروش می‌باشد.

نحوه استفاده از صندوق و چگونگی ارائه اطلاعات به موجب آیین‌نامه اجرایی است که حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور و با همکاری وزارت صنعت، معدن و تجارت و اتاق اصناف ایران تهیه می‌شود و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

**تبصره ۳-** ترتیبات اجرایی احکام این ماده و تبصره (۱) آن و تعیین مصادیق معاملات مشمول و حد آستانه (تعیین حداقل رقم گردش مالی مؤدی) به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

**تبصره ۴-** نحوه رسیدگی، مطالبه، حل اختلاف و وصول جرائم مذکور و ترتیبات پرداخت آن طبق مقررات در هر دوره مالیاتی طبق مقررات این قانون با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) انجام می‌شود.

**تبصره ۵-** وزارت صنعت، معدن و تجارت موظف است حداکثر تا مدت شش ماه پس از لازم‌الاجراء شدن این قانون سامانه انجام معاملات وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی را برای مدیریت انجام کلیه مراحل مناقصات و مزایده‌ها راه‌اندازی کند و امکان دسترسی بر خط (آنلاین) سازمان امور مالیاتی را فراهم آورد. کلیه دستگاه‌های اجرایی موضوع بند (ب) ماده (۱) قانون برگزاری مناقصات مصوب ۱۳۸۳/۱۱/۳ موظفند حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از راه‌اندازی سامانه مذکور کلیه معاملات خود به غیر از معاملات محرمانه را از طریق این سامانه به ثبت برسانند.

**تبصره ۶-** جرایمی که مؤدیان به واسطه عدم اجرای احکام ماده (۱۶۹) مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مرتکب شده‌اند، مطابق مقررات این ماده محاسبه، مطالبه و وصول می‌شود.

**ماده ۱۶۹ مکرر -** به منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود.

وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند.

الف- اطلاعات هویتی:

اطلاعات هویتی و مکانی اشخاص حقیقی و حقوقی

مجوزهای فعالیت اقتصادی و همچنین مجوزهای مربوط به انجام معاملات تجاری و عقد قراردادها  
ب- اطلاعات معاملاتی اشخاص:

۱- معاملات (خرید و فروش دارایی‌ها، کالاها و خدمات)

۲- تجارت خارجی (واردات و صادرات کالاها و خدمات)

۳- قراردادهای مربوط به انجام معاملات و فعالیت‌های تجاری

۴- قراردادهای مربوط به انجام عملیات پیمانکاری و هرگونه خدمات

۵- اطلاعات مربوط به خرید و فروش ارز و سکه طلا

۶- اطلاعات انواع بیمه‌نامه‌های صادره و خسارت‌های پرداختی

۷- بارنامه و صورت وضعیت حمل و نقل بار و مسافر

ب- اطلاعات مالی، پولی و اعتباری و سرمایه‌ای اشخاص:

۱- جمع گردش سالانه (دوره مالی) نقل و انتقال سهام و سایر اوراق بهادار

۲- جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع حساب‌های بانکی

۳- جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع سپرده‌ها و سود آنها

۴- تسهیلات بانکی اعم از ارزی و ریالی در قالب کلیه عقود و همچنین کلیه تعهدات اعم از گشایش اعتبار اسنادی و تنزیل اعتبار اسنادی، ضمانت‌ها و نظایر آن

ت- اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک و همچنین نقل و انتقال آنها

ث- سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی که با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران به موارد مزبور اضافه خواهد شد.

**تبصره ۱-** کلیه اشخاص و مراجعی که به نحوی در جریان عملیات مربوط به مالکیت، نگهداری، انتقالات، خدمات بیمه‌ای و معاملات دارایی‌های مذکور می‌باشند موظفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور مقرر می‌دارد اطلاعات مربوط را به آن سازمان ارائه دهند.

متخلف از مفاد حکم این تبصره علاوه بر مسؤولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت مشمول جریمه‌ای معادل یک دوم تا دو برابر مالیات پرداخت شده خواهد بود.

**تبصره ۲-** سازمان امور مالیاتی کشور موظف است امکان دسترسی برخط (آنلاین) بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بیمه مرکزی، گمرک جمهوری اسلامی ایران، سازمان بورس اوراق بهادار، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و همچنین سایر دستگاه‌های اجرایی را به فهرست بدهکاران مالیاتی فراهم آورد تا استفاده کنندگان مذکور بتوانند با حفظ طبقه‌بندی، اطلاعات دریافتی را در ارائه خدمات به اشخاص بدهکار مالیاتی لحاظ کنند.

**تبصره ۳-** اشخاص متخلف از حکم این ماده علاوه بر محکومیت به مجازات مقرر در این قانون، مسؤول جبران زیان‌ها و خسارات وارده به دولت خواهند بود.

**تبصره ۴-** دستگاه‌های اجرایی که مطابق قانون نیاز به این اطلاعات دارند، مجازند با تصویب هیأت وزیران و حفظ طبقه‌بندی مربوط، از اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعات موضوع این ماده در حد نیاز استفاده کنند.

**تبصره ۵-** ترتیبات اجرای احکام این ماده و نحوه دسترسی برخط، تعیین حد آستانه (تعیین حداقل رقم اطلاعات)، دریافت و ارسال اطلاعات و مهلت آن با حفظ محرمانه بودن آن از اشخاص مذکور به موجب آیین‌نامه‌ای است که ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و مشارکت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تهیه می‌شود و به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری می‌رسد.



**تبصره ۶-** سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مکلف است بانک اطلاعات ثبتی شرکت‌ها را طراحی و سامانه اطلاعاتی آن را به نحوی ایجاد کند که موجبات دسترسی برخط سازمان امور مالیاتی کشور به سامانه مزبور فراهم آید.

**تبصره ۷-** وزارت راه و شهرسازی موظف است حداکثر شش ماه پس از تصویب این قانون «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» را ایجاد کند. این سامانه باید به گونه‌ای طراحی شود که در هر زمان امکان شناسایی برخط مالکان و ساکنان یا کاربران واحدهای مسکونی، تجاری، خدماتی و اداری و پیگیری نقل و انتقال املاک و مستغلات به صورت رسمی، عادی، وکالتی و غیره را در کلیه نقاط کشور فراهم سازد. وزارت راه و شهرسازی موظف است امکان دسترسی برخط به سامانه مذکور را برای سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد کند.

**ماده ۱۷۰-** مرجع رسیدگی به هرگونه اختلاف که در تشخیص مالیات‌های موضوع این قانون بین اداره امور مالیاتی و مؤدی ایجاد شود **هیأت حل اختلاف مالیاتی** می‌باشد مگر مواردی که به موجب مقررات سایر مواد این قانون مرجع رسیدگی دیگری تعیین شده باشد.

**ماده ۱۷۱-** کارمندان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور در دوره خدمت یا آمادگی به خدمت نمی‌توانند به عنوان **وکیل یا نماینده مؤدیان مراجعه نمایند**.

**ماده ۱۷۲-** صددرصد وجوهی که به حساب‌های تعیین شده از طرف دولت به منظور بازسازی یا کمک و نظایر آن به صورت بلاعوض پرداخت می‌شود و همچنین وجوه پرداختی یا تخصیصی یا کمک‌های غیرنقدی بلاعوض اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس، دانشگاه‌ها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی و یا اردوگاه‌های تربیتی و آسایشگاه‌ها و مراکز بهزیستی، و کمیته امداد امام خمینی (ره) و جمعیت هلال احمر و کتابخانه و مراکز فرهنگی و هنری (دولتی) طبق ضوابطی که توسط وزارتخانه‌های آموزش و پرورش، و علوم، تحقیقات و فن‌آوری، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت منبعی که مؤدی انتخاب خواهد کرد قابل کسر می‌باشد.

**ماده ۱۷۵-** کلیه نصاب‌های مندرج در این قانون، هماهنگ با نرخ تورم هر دو سال یک بار به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران قابل تعدیل است.

## فصل پنجم: وظایف مؤدیان

**ماده ۱۷۷-** مؤدیان مالیاتی می‌توانند اظهارنامه‌های موضوع این قانون را که حسب مورد مکلف به تسلیم آن هستند به تفکیک با اخذ رسید به اداره امور مالیاتی محل سکونت تسلیم نمایند. در این صورت اداره امور مالیاتی مذکور باید مراتب را در پرونده مؤدی منعکس نموده و اظهارنامه تسلیمی را ظرف سه روز برای اقدام به اداره امور مالیاتی ذیربط ارسال دارد. تسلیم اظهارنامه به اداره امور مالیاتی محل سکونت از لحاظ آثار مترتب در حکم تسلیم آن به اداره امور مالیاتی مربوط خواهد بود. حکم این ماده شامل مواردی نیز که مؤدی اظهارنامه خود را اشتبهاً به اداره امور مالیاتی دیگری در شهرستان مربوط تسلیم نماید خواهد بود.

**تبصره ۱-** هرگاه آخرین روز مهلت یا موعد مقرر برای تسلیم اظهارنامه یا سایر اوراقی که مؤدی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن می‌باشد، مصادف با تعطیل یا تعطیلات رسمی یا عمومی گردد **اولین روز بعد از تعطیل یا تعطیلات مزبور بر حسب مورد جزء مهلت یا موعد مقرر جهت تسلیم اظهارنامه یا اوراق مذکور محسوب خواهد شد**.



**تبصره ۲-** تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات مؤدیانی که در خارج از ایران اقامت دارند و همچنین مؤسسات و شرکت‌هایی که مرکز اصلی آنها در خارج از کشور است، چنانچه دارای نماینده در ایران باشند به عهده نماینده آنها خواهد بود.

**تبصره ۳-** صاحبان مشاغل مکلف‌اند ظرف چهارماه از تاریخ شروع فعالیت مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی محل اعلام نمایند.

عدم انجام دادن تکلیف فوق در مهلت مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات قطعی و نیز موجب محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی تا تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی خواهد بود. این حکم در مورد صاحبان مشاغل که برای آنها از طرف مراجع ذیربط پروانه یا مجوز فعالیت صادر گردیده است، نخواهد بود.

**ماده ۱۷۸-** در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا سایر اوراقی که مؤدی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن می‌باشد به وسیله اداره پست واصل می‌گردد، تاریخ تسلیم به اداره پست در صورت احراز، تاریخ تسلیم به مراجع مربوط تلقی خواهد شد.

**ماده ۱۷۹-** در صورتی که مؤدی محل‌های متعدد برای سکونت خود داشته باشد مکلف است یکی از آنها را به عنوان محل سکونت اصلی معرفی نماید و گرنه اداره امور مالیاتی می‌تواند هر یک از محل‌های سکونت مؤدی را محل سکونت اصلی تلقی نماید.

**ماده ۱۸۰-** هر شخص حقیقی ایرانی که با ارائه گواهی نمایندگی‌های مالی یا سیاسی دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج ثابت کند که از درآمد یک سال مالیاتی خود در یکی از کشورهای خارج به عنوان مقیم مالیات پرداخته است از لحاظ مالیاتی در آن سال، مقیم خارج از کشور شناخته خواهد شد مگر در یکی از موارد زیر:

۱- در سال مالیاتی مزبور در ایران دارای شغلی بوده باشد.

۲- در سال مالیاتی مزبور لااقل شش ماه متوالیاً یا متناوباً در ایران سکونت داشته باشد.

۳- توقف در خارج از کشور به منظور انجام مأموریت یا معالجه یا امثال آن بوده باشد.

**تبصره -** اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی مقیم ایران در صورتی که درآمدی از خارج کشور تحصیل نموده و مالیات آن را به دولت محل تحصیل درآمد پرداخته باشند و درآمد مذکور را در اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان خود حسب مورد طبق مقررات این قانون اعلام نمایند مالیات پرداختی آنها در خارج از کشور و یا آن مقدار مالیاتی که به درآمد تحصیل شده در خارج کشور با تناسب به کل درآمد مشمول مالیات آنان تعلق می‌گیرد، هر کدام کمتر باشد از مالیات بر درآمد آنها قابل کسر خواهد بود.

**ماده ۱۸۱ -** به منظور کنترل دفاتر، اسناد و مدارک مؤدیان اعم از دستی و مکانیزه با هدف نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، واحدی تحت عنوان **واحد بازرسی مالیاتی** در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود. واحد مذکور حسب ارجاع رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور یا اشخاص مجاز از طرف وی، نسبت به اعزام هیأت‌های بازرسی حسب مورد با مجوز مرجع صالح قضائی با عضویت نماینده دادستان یا دادگستری تشکیل می‌شود، به اقامتگاه قانونی، محل فعالیت مؤدی و محل نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و تجهیزات اعم از دستی و مکانیزه اقدام می‌کند و کلیه دفاتر، اسناد و مدارک، اطلاعات و سوابق مالی نزد مؤدیان را مورد بازرسی قرار می‌دهد و یا در صورت لزوم با ارائه رسید آنها را به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط انتقال می‌دهد.

اداره امور مالیاتی ذی‌ربط مکلف است دفاتر، اسناد و مدارک منتقل شده را حداکثر ظرف مدت دو هفته به مؤدی عودت نماید.

**تبصره ۱-** بازرسی دفاتر، اسناد و مدارک و سوابق مالی موضوع این ماده شامل کلیه دفاتر، اسناد و مدارک و سوابق مالی مربوط به مالیات‌های موضوع این قانون و مالیات بر ارزش افزوده است.

**تبصره ۲-** چنانچه در بازرسی هیأت‌های موضوع این ماده دفاتر، اسناد و مدارک و سوابقی حاکی از کتمان واقعیت در مورد مالیات بر واردات کشف شود، مراتب از طریق اداره امور مالیاتی به مراجع قانونی ذی‌ربط اعلام می‌شود.

**تبصره ۳-** مؤدیان مالیاتی موظفند با هیأت‌های موضوع این ماده همکاری‌های لازم به عمل آورند و کلیه دفاتر، اسناد، مدارک و سوابق مالی و تجهیزات نگهداری اعم از دستی و مکانیزه و دستورالعمل کار و رمز دسترسی به آنها را در اختیار هیأت‌ها قرار دهند. مؤدیان مزبور در صورت استتکاف، علاوه بر شمول مجازات مقرر در این قانون، از معافیت‌های مالیاتی منابع مختلف درآمدی سال مورد مراجعه محروم می‌شوند.

**تبصره ۴-** آیین‌نامه اجرایی موضوع این ماده به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور ظرف مدت سه ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) مشترکاً به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری می‌رسد.

### فصل ششم: وظایف اشخاص ثالث

**ماده ۱۸۲-** کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشند و همچنین هرکس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که بر اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه‌های شناخته شده‌اند در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیات‌ها با آنان رفتار خواهد شد.

**ماده ۱۸۳-** در مواردی که انتقال ملک به وسیله اداره ثبت انجام می‌گیرد مالیات بر نقل و انتقال قطعی ملک باید قبلاً پرداخت شود و اداره ثبت با ذکر شماره مفاصحاسب صادره از اداره امور مالیاتی ذیصلاح در سند انتقال اقدام به انتقال ملک خواهد نمود.

**ماده ۱۸۴-** ادارات ثبت مکلف‌اند در آخر هر ماه فهرست کامل شرکت‌ها و مؤسساتی را که در طول ماه به ثبت می‌رسند و تغییرات حاصله در مورد شرکت‌ها و مؤسسات موجود و نیز نام اشخاص حقیقی یا حقوقی را که دفتر قانونی به ثبت رسانده‌اند با ذکر تعداد دفاتر ثبت شده و شماره‌های آن به اداره امور مالیاتی محل اقامت مؤسسه ارسال دارند.

**ماده ۱۸۵-** در کلیه مواردی که معاملات مربوط به فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم این قانون به موجب سند رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند فهرست خلاصه معاملات هر ماه را تا پایان ماه بعد در مقابل اخذ رسید به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط در محل تسلیم نمایند.

**ماده ۱۸۶-** صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی یا حقوقی از طرف مراجع صلاحیت دار منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی ذی‌ربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده می‌باشد و در صورت عدم رعایت این حکم مسئولان امر نسبت به پرداخت مالیات‌های مزبور با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

**تبصره ۱-** اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل از طرف بانک‌ها و سایر مؤسسات اعتباری منوط به اخذ گواهی‌های زیر خواهد بود:

۱- گواهی پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده.

۲- گواهی اداره امور مالیاتی مربوط مبنی بر وصول نسخه‌ای از صورت‌های مالی ارائه شده به بانک‌ها و سایر مؤسسات اعتباری.

ضوابط اجرائی این تبصره توسط سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعیین و ابلاغ خواهد شد.

**تبصره ۲-** به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می‌شود مبلغی معادل یک در هزار درآمد مشمول مالیات قطعی شده صاحبان درآمد مشاغل را وصول و در حساب مخصوص در خزانه منظور نموده تا در حدود اعتبارات مصوب بودجه سالانه به تشکلهای صنفی و مجامع حرفه‌ای که در امر تشخیص و وصول مالیات همکاری می‌نمایند پرداخت نمایند. وجوه پرداختی به استناد این ماده از شمول مالیات و کلیه مقررات مغایر مستثنی است.

**تبصره ۳-** سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است، اسامی مدیران مؤسسات و شرکتهایی که بدهی مالیاتی اعم از مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده دارند و همچنین اسامی هر یک از مدیران عامل و اعضای هیأت مدیره مؤسسات و شرکتهای که به علت صدور اسناد (صورتحساب) مبتنی بر انجام معاملات غیرواقعی در نظام اقتصادی از جمله امور مالی و مالیاتی کشور محکومیت قطعی یافته‌اند را به همراه مشخصات آنان به اداره ثبت شرکتهای اعلام کند. اداره مذکور موظف است ثبت شرکت یا مؤسسه به نام این اشخاص و همچنین ثبت عضویت آنها در هیأت مدیره آن شرکت و سایر شرکتهای و مؤسسات را برای بدهکاران مالیاتی منوط به تعیین تکلیف و اخذ مفاصاحساب مالیاتی از سازمان امور مالیاتی کشور کند.

در تخلف صدور اسناد (صورتحساب) مبتنی بر انجام معاملات غیرواقعی مندرج در این ماده نیز اداره ثبت شرکتهای موظف است از انجام ثبت شرکت یا مؤسسه به نام اشخاص یادشده و همچنین ثبت عضویت آنها در هیأت مدیره آن شرکت و سایر شرکتهای و مؤسسات به مدت سه سال خودداری کند.

**تبصره ۴-** سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است فهرست اشخاص حقوقی را که طی پنج سال فاقد فعالیت تلقی می‌شوند به سازمان ثبت اسناد و املاک کشور اعلام کند. سازمان مذکور مکلف است از تاریخ اعلام سازمان امور مالیاتی کشور ثبت هرگونه تغییرات در مورد این اشخاص را منوط به اخذ مفاصاحساب مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور کند.

**ماده ۱۸۷-** در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم این قانون به موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مؤدی حسب مورد اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله حسب مورد نموده و شماره و مرجع صدور آن را در سند معامله قید نمایند.

گواهی انجام معامله حداکثر ظرف ده روز از تاریخ اعلام دفترخانه، پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مؤدی ذریبط، از قبیل مالیات بردرآمد اجاره املاک و همچنین وصول مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک حسب مورد صادر خواهد شد.

**تبصره ۱-** چنانچه میزان مالیات مشخصه، مورد اختلاف باشد پرونده امر، خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون رسیدگی خواهد شد و اگر مؤدی تمایل به اخذ گواهی قبل از رسیدگی و صدور رأی از طرف مراجع حل اختلاف داشته باشد با وصول مالیات مورد قبول مؤدی و اخذ سپرده یا تضمین معتبر از قبیل سفته، بیمه نامه، اوراق بهادار، وثیقه ملکی و... معادل مبلغ مابه اختلاف گواهی انجام معامله صادر خواهد شد.

**تبصره ۲-** در مواردی که به موجب احکام دادگاهها، وجوه مربوط به حق واگذاری محل در صندوق دادگستری و امثال آن تودیع می‌گردد، مسئولان در موقع پرداخت به ذینفع مکلف‌اند ضمن استعلام از اداره امور مالیاتی مربوط، مالیات متعلق را کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.

**تبصره ۳-** دفاتر اسناد رسمی در هر مورد که نسبت به تنظیم اسناد وکالتی (بلاعزل) نسبت به اموال منقول و غیرمنقول و حقوق مالی اقدام می‌نمایند، موظفند یک نسخه از اسناد تنظیمی را حداکثر ظرف مدت یک ماه به سازمان امور مالیاتی کشور ارسال کنند. مستنکف از حکم این تبصره، علاوه بر جریمه و مجازات مقرر در ماده ۲۰۰ این قانون، مسؤول جبران زیان و خسارت وارده به دولت است.

**تبصره ۴-** سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است ظرف مهلت یک سال از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱۳۹۵/۱/۱) با اتصال به سامانه ثبت الکترونیک سازمان ثبت اسناد و املاک نسبت به اعلام میزان بدهی ملک مورد انتقال و امکان اخذ و واريز آن به حساب مالیاتی به صورت آنی از طریق دفاتر اسناد رسمی اقدام کند.

پس از اجرای مفاد این ماده ثبت نقل و انتقال اموال و دارایی‌های منقول و غیرمنقول که به موجب این قانون برای آنها مالیات وضع شده است، قبل از پرداخت بدهی مالیاتی قطعی مورد انتقال، ممنوع است. متخلف، در پرداخت مالیات متعلقه مسؤولیت تضامنی دارد.

در صورتی که پس از اتصال سازمان امور مالیاتی کشور به سامانه ثبت الکترونیک سازمان ثبت اسناد و املاک کشور، سازمان امور مالیاتی کشور بدهی مالیاتی ملک مورد معامله را از طریق سامانه مذکور اعلام نکند منتقل‌الیه و سردفتر اسناد رسمی در قبال بدهی مالیاتی ملک مورد معامله مسؤولیتی نخواهند داشت.

**ماده ۱۸۸-** متصدیان فروش و ابطال تمبر مکلف‌اند بر اساس مقررات این قانون به میزان مقرر در روی هر وکالت نامه تمبر باطل و میزان آن را در دفتری که اختصاصاً جهت تمبر مصرفی باید به وسیله هر یک از وکلا نگهداری شود، ثبت و گواهی نمایند. دفتر مزبور باید در موقع رسیدگی به حساب مالیاتی وکیل به اداره امور مالیاتی ارائه شود و گرنه از موجبات عدم قبول دفتر وکیل از نظر مالیاتی خواهد بود.

## فصل هفتم: تشویقات و جرایم مالیاتی

**ماده ۱۸۹-** اشخاص حقوقی و همچنین اشخاص حقیقی، چنانچه طی سه سال متوالی ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک آنان مورد قبول قرار گرفته باشد و مالیات هر سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشند معادل پنج درصد اصل مالیات سه سال مذکور علاوه بر استفاده از مزایای مقرر در ماده (۱۹۰) این قانون بعنوان **جایزه خوش حسابی** از محل وصولی‌های جاری پرداخت یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد. جایزه مزبور از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

**ماده ۱۹۰-** **علی‌الحساب پرداختی** بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب **تعلق جایزه‌ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر** خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب **تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵٪** مالیات به ازای هر ماه خواهد بود.

مبدء احتساب جریمه در مورد مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به ما به الاختلاف از تاریخ مطالبه و در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات حسب مورد می‌باشد.

**تبصره ۱-** مؤدیانی که به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم به موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت مالیات طبق اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد ارائه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک خود اقدام نموده‌اند در موارد مذکور در ماده (۲۳۹) این قانون، هرگاه **برگ تشخیص مالیاتی** صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی **توافق نمایند** و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام کنند از

هشتاد درصد (۸۰٪) جرایم مقرر در این قانون معاف خواهند بود. همچنین، در صورتی که این گونه مؤدیان ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات نسبت به پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام نمایند از چهل درصد (۴۰٪) جرایم متعلقه مقرر در این قانون معاف خواهند بود.

**تبصره ۲-** چنانچه فاصله تاریخ وصول اعتراض مؤدی نسبت به برگ تشخیص مالیات تا تاریخ قطعی شدن مالیات از یک سال تجاوز نماید، جریمه دو و نیم درصد (۲/۵٪) در ماه موضوع این ماده نسبت به مدت زمان بیش از یک سال مذکور تا تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات قابل مطالبه از مؤدی نخواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است ترتیباتی اتخاذ نماید که رسیدگی و قطعیت یافتن مالیات مؤدیان حداکثر تا یک سال پس از تاریخ تسلیم اعتراض آنان صورت پذیرد.

**ماده ۱۹۱-** تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مؤدی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مؤدی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می باشد.

**ماده ۱۹۲-** در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد (۳۰٪) مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این قانون و (۱۰٪) مالیات متعلق برای سایر مؤدیان می باشد. حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه های تسلیمی و یا هزینه های غیرواقعی نیز جاری است.

**تبصره -** سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تکالیف و وظایف مؤدیان مالیاتی در مورد نحوه تنظیم و مواعد زمانی تسلیم اظهارنامه مالیاتی را از طریق رسانه ملی، روزنامه های کثیرالانتشار و سایر وسایل ارتباط جمعی به اطلاع عموم برساند.

**ماده ۱۹۳-** نسبت به مؤدیانی که به موجب این قانون و مقررات مربوط به آن مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات برای هر یک از موارد مذکور خواهند بود.

**تبصره -** عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت مقرر در سال مربوط خواهد شد.

**ماده ۱۹۴-** مؤدیانی که اظهارنامه آنها در اجرای مقررات ماده (۱۵۸) (قبول دفاتر بدون رسیدگی و رسیدگی بعضی از آنها به طور نمونه) این قانون مورد رسیدگی قرار می گیرد، در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤدی بیش از پانزده درصد (۱۵٪) اختلاف داشته باشد. علاوه بر تعلق جرایم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هرگونه تسهیلات و بخشودگی های مقرر در قانون مالیات ها نیز محروم خواهند شد.

**ماده ۱۹۵-** جریمه تخلف آخرین مدیران شخص حقوقی از لحاظ عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده (۱۱۴) این قانون ظرف مهلت مقرر یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع به ترتیب عبارتست از دو درصد و یک درصد سرمایه پرداخت شده شخص حقوقی در تاریخ انحلال.

**ماده ۱۹۶-** جریمه تخلف مدیر یا مدیران تصفیه در مورد تقسیم دارایی شخص حقوقی قبل از تصفیه امور مالیاتی شخص حقوقی یا قبل از سپردن تأمین مقرر موضوع ماده (۱۱۸) این قانون معادل ۲۰٪ مالیات متعلق خواهد بود که از مدیر یا مدیران تصفیه وصول می‌گردد.

**ماده ۱۹۷-** نسبت به اشخاصی که به شرح مقررات این قانون مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی می‌باشند، در صورتی که از تسلیم آنها در موعد مقرر خودداری و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند، جریمه متعلق در مورد حقوق عبارت خواهد بود از ۲٪ حقوق پرداختی و در خصوص پیمان کاری ۱٪ کل مبلغ قرارداد و در هر حال با مؤدی متضامناً مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.

**ماده ۱۹۸-** در شرکت‌های منحل، مدیران تصفیه اشخاص حقوقی و در سایر شرکت‌ها مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به‌طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب این قانون و قانون مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن می‌باشند و در دوران مدیریت آنها قطعی شده باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. این مسئولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست.

**ماده ۱۹۹-** هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، **مشمول**

**جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت، خواهد بود.**

چنانچه مالیات توسط دریافت‌کننده وجوه پرداخت شود، در این صورت جریمه دو و نیم درصد (۲/۵٪) موضوع این ماده تا تاریخ پرداخت مالیات توسط مؤدی مزبور از مکلفین به کسر و ایصال مالیات، مطالبه و وصول خواهد شد.

**ماده ۲۰۰-** در هر مورد که به موجب مقررات این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق مربوط، مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد.

**ماده ۲۰۱-** هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد.  
تبصره - حذف شد

**ماده ۲۰۲-** وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی قطعی آنها برای اشخاص حقوقی تولیدی دارای پروانه بهره‌برداری از مراجع قانونی ذی‌ربط از بیست درصد (۲۰٪) سرمایه ثبت شده و یا مبلغ پنج میلیارد (۵.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی تولیدی از ده درصد (۱۰٪) سرمایه ثبت شده و یا دو میلیارد (۲.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال و سایر اشخاص حقیقی از یکصد میلیون



(۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال بیشتر است، از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد اشخاص عازم سفر واجب با درخواست و تأیید مراجع ذیربط اعزام‌کننده مبنی بر میسور نبودن پرداخت بدهی مالیات مربوط، با اخذ تضمین لازم جاری نمی‌باشد.

تبصره - در صورتی که مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر و یا فرزندان نمایند سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام نماید.

## فصل هشتم: ابلاغ

**ماده ۲۰۳-** اوراق مالیاتی به‌طور کلی باید به شخص مؤدی ابلاغ و در نسخهٔ ثانی رسید اخذ گردد. هرگاه به خود مؤدی دسترسی پیدا نشود اوراق مالیاتی باید در محل سکونت یا محل کار او به یکی از بستگان یا مستخدمین او ابلاغ گردد مشروط بر این که به نظر مأمور ابلاغ سن ظاهری این اشخاص برای تمیز اهمیت اوراق مورد ابلاغ کافی بوده و بین مؤدی و شخصی که اوراق را دریافت می‌دارد تعارض منفعت نباشد.

**تبصره ۱-** هرگاه مؤدی یا در صورت عدم حضور وی بستگان یا مستخدمین او از گرفتن برگ‌ها استنکاف نماید یا در صورتی که هیچ یک از اشخاص مذکور در محل نباشند مأمور ابلاغ باید امتناع آنان از گرفتن اوراق یا عدم حضور اشخاص فوق را در محل در هر دو نسخه قید نموده و نسخهٔ اول اوراق را به درب محل سکونت یا محل کار مؤدی الصاق نماید. اوراق مالیاتی که به ترتیب فوق ابلاغ شده، قانونی تلقی و تاریخ الصاق، تاریخ ابلاغ به مؤدی محسوب می‌شود.

**تبصره ۲-** سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برای ابلاغ اوراق مالیاتی از خدمات پست سفارشی استفاده نماید. ...هرگاه هیچ یک از اشخاص یاد شده در محل نباشند، مأمور پست با قید تاریخ مراجعه، عبارت «پانزده روز پس از این تاریخ مجدداً مراجعه خواهد شد» را در اوراق مذکور قید و نسخهٔ دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می‌کند و نسخهٔ اول را عودت می‌دهد. مأمور پست در مراجعهٔ بعدی در صورت عدم حضور اشخاص فوق این امر را در ذیل اوراق قید و نسخهٔ دوم را به نشانی تعیین شده الصاق می‌کند و نسخهٔ اول را به ادارهٔ امور مالیاتی عودت می‌دهد. اوراقی که بدین ترتیب الصاق می‌شوند از تاریخ الصاق، ابلاغ شده محسوب می‌شود.

**ماده ۲۰۴-** مأمور ابلاغ باید مراتب زیر را در نسخهٔ اول و دوم اوراق مالیاتی تصریح و امضا نماید:

الف- محل و تاریخ ابلاغ با تعیین روز و ماه و سال به حروف و عدد.

ب- نام کسی که اوراق به او ابلاغ شده با تعیین این که چه نسبتی با مؤدی دارد.

ج- نام و مشخصات گواهان با نشانی کامل آنان در مورد تبصره‌های ماده (۲۰۳) این قانون.

**ماده ۲۰۵-** اگر مؤدی یکی از ادارات دولتی یا مؤسسات وابسته به دولت باشد، اوراق مالیاتی باید به رئیس یا قائم مقام رئیس یا رئیس دفتر آن اداره یا مؤسسه ابلاغ گردد.

**ماده ۲۰۶-** اگر مؤدی شرکت تجاری یا سایر اشخاص حقوقی باشد، اوراق مالیاتی باید به مدیر یا اشخاص دیگری که از طرف شرکت حق امضا دارند ابلاغ شود.

**تبصره -** مقررات ماده (۲۰۳) این قانون و تبصرهٔ آن در مورد شرکت‌های تجاری و سایر اشخاص حقوقی نیز مجری است.

**ماده ۲۰۷-** در مواردی که مؤدی محلی را به عنوان محل کار یا سکونت یا محل ابلاغ اوراق مالیاتی معرفی کند و در غیر این مورد در صورتی که اوراق مالیاتی در محلی به عنوان محل کار یا سکونت مؤدی ابلاغ شود و در پرونده دلیل و اثری حاکی از اطلاع مؤدی از این موضوع بوده و به این نشانی ایراد نکرده باشد، مادامی که محل دیگری به عنوان محل سکونت یا کار اعلام نکند، ابلاغ اوراق مالیاتی به همان نشانی، قانونی و صحیح است.

**ماده ۲۰۸-** در مواردی که نشانی مؤدی در دست نباشد اوراق مالیاتی یک نوبت در روزنامه کثیرالانتشار حوزه اداره امور مالیاتی محل و اگر در محل مزبور روزنامه نباشد در روزنامه کثیرالانتشار نزدیکترین محل به حوزه اداره امور مالیاتی یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار مرکز آگهی می‌شود. این آگهی در حکم ابلاغ به مؤدی محسوب خواهد شد.

**ماده ۲۰۹-** مقررات آئین دادرسی مدنی راجع به ابلاغ، جز در مواردی که در این قانون مقرر گردیده است در مورد ابلاغ اوراق مالیاتی اجرا خواهد شد.

### فصل نهم: وصول مالیات

**ماده ۲۱۰-** هرگاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می‌کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد.

**تبصره ۱-** در برگ اجرایی باید نوع و مبلغ مالیات، مدارک تشخیص قطعی بدهی، سال مالیاتی، مبلغ پرداخت شده قبلی و جریمه متعلق درج گردد.

**تبصره ۲-** آن قسمت از مالیات مورد قبول مؤدی مذکور در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی به عنوان مالیات قطعی تلقی می‌شود و از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است.

**ماده ۲۱۱-** هرگاه مؤدی پس از ابلاغ برگ اجرایی در موعد مقرر مالیات مورد مطالبه را کلاً پرداخت نکند یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی ندهد به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد بدهی از اموال منقول یا غیر منقول و مطالبات مؤدی توقیف خواهد شد. صدور دستور توقیف و دستور اجرای آن بعهده اجرائیات اداره امور مالیاتی می‌باشد.

### ماده ۲۱۲- توقیف اموال زیر ممنوع است:

- ۱- دو سوم حقوق حقوق‌بگیران و سه چهارم حقوق بازنشستگی و وظیفه.
- ۲- لباس و اشیا و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مؤدی و افراد تحت تکفل او لازم است و همچنین آذوقه موجود و نفقه اشخاص واجب‌النفقه مؤدی.
- ۳- ابزار و آلات کشاورزی و صنعتی و وسایل کسب که برای تأمین حداقل معیشت مؤدی لازم است.
- ۴- محل سکونت به قدر متعارف.

**تبصره ۱-** هرگاه ارزش مالی که برای توقیف در نظر گرفته می‌شود زائد بر میزان بدهی مالیاتی مؤدی بوده و قابل تفکیک نباشد، تمام مال توقیف و فروخته خواهد شد و مآزاد مسترد می‌شود مگر این که مؤدی اموال بلاعارض دیگری معادل میزان فوق معرفی نماید.

**تبصره ۲-** هرگاه مؤدی یکی از زوجین باشد که در یک خانه زندگی می‌نمایند، از اثاث البیت آنچه عادتاً مورد استفاده زنان است متعلق به زن و بقیه متعلق به شوهر شناخته می‌شود مگر آنکه خلاف ترتیب فوق معلوم شود.



**تبصره ۳-** توقیف واحدهای تولیدی اعم از کشاورزی و صنعتی در مدت عملیات اجرایی نباید موجب تعطیل واحد تولیدی گردد.

**ماده ۲۱۳-** ارزیابی اموال مورد توقیف به وسیله ارزیاب اداره امور مالیاتی به عمل خواهد آمد ولی مؤدی می‌تواند با تودیع حق الزحمه ارزیابی طبق مقررات مربوط به دستمزد کارشناسان رسمی دادگستری تقاضا کند که ارزیابی اموال وسیله ارزیاب رسمی به عمل آید.

**ماده ۲۱۴-** کلیه اقدامات لازم مربوط به آگهی حراج و مزایده و فروش اموال مورد توقیف اعم از منقول و غیرمنقول به عهده مسئول اجرائیات اداره امور مالیاتی می‌باشد. در مورد فروش اموال غیرمنقول در صورتی که پس از انجام تشریفات مقرر و تعیین خریدار، مالک برای امضای سند حاضر نشود مسئول اجرائیات اداره امور مالیاتی به استناد مدارک مربوط از اداره ثبت محل تقاضای انتقال ملک به نام خریدار خواهد کرد و اداره ثبت اسناد و املاک مکلف به اجرای آن است.

**ماده ۲۱۵-** در مورد اموال غیرمنقول توقیف شده در صورتی که پس از دو نوبت آگهی (که نوبت دوم آن بدون حداقل قیمت آگهی می‌شود) خریداری برای آن پیدا نشود سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مطابق ارزیابی کارشناس رسمی دادگستری معادل کل بدهی مؤدی به علاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف تملک و بهای آن را به حساب بدهی مؤدی منظور نماید.

**تبصره ۱-** در صورتی که مؤدی قبل از انتقال مال مذکور به نام سازمان امور مالیاتی کشور و یا دیگری، حاضر به پرداخت بدهی خود باشد سازمان امور مالیاتی کشور با دریافت بدهی مؤدی به اضافه ده درصد بدهی و هزینه‌های متعلقه از ملک مزبور رفع توقیف می‌نماید.

**تبصره ۲-** در صورتی که مال به تملک سازمان امور مالیاتی کشور درآمده باشد اگر آمادگی جهت فروش داشته باشد و مؤدی درخواست نماید در شرایط مساوی اولویت با مؤدی است.

**ماده ۲۱۶-** مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل مطالبه و وصول می‌باشد هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایت مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی و لازم‌الاجرا است.

**تبصره ۱-** در مورد مالیات‌های مستقیم در صورتی که شکایت حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت، به موقع اجرا گذارده شده است، هرگاه هیأت حل اختلاف مالیاتی شکایت را وارد دانست ضمن صدور رأی به بطلان اجرائیه حسب مورد قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. رأی صادره از هیأت حل اختلاف قطعی است.

**تبصره ۲-** در مورد مالیات‌های غیرمستقیم هرگاه شکایت اجرایی از این جهت باشد که مطالبه مالیات قانونی نیست مرجع رسیدگی به این شکایت نیز هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و رأی هیأت مزبور در این باره قطعی و لازم‌الاجرا است.

مفاد این تبصره شامل جرایم قاچاق اموال موضوع عایدات دولت و بهای مال قاچاق از بین رفته و نیز آن دسته از مالیات‌های غیرمستقیم که طبق مقررات مخصوص به خود در مراجع خاص باید حل و فصل شود نخواهد بود.

## ۸) باب پنجم: سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی

### فصل اول: مراجع تشخیص مالیات و وظایف و اختیارات آنها

**ماده ۲۱۹-** شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود.

**تبصره ۲-** سازمان امور مالیاتی کشور مجاز است به منظور تسهیل در انجام امور مالیاتی مؤدیان، قسمتی از فعالیت‌های خود به استثنای تشخیص و تعیین مأخذ مالیات، دادرسی مالیاتی و عملیات اجرایی وصول مالیات را به بخش غیردولتی واگذار کند. نحوه واگذاری و انجام دادن تکالیف طبق آیین‌نامه اجرایی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود.

**ماده ۲۲۶-** عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر از طرف مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان هستند موجب عدم رسیدگی به ترازنامه و حساب سود و زیان آنها که در موعد مقرر قانونی تسلیم شده است در مهلت مذکور در ماده (۱۵۶) این قانون نخواهد بود. در غیر اینصورت، درآمد مذکور در ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی قطعی خواهد بود.

**تبصره -** به مؤدیان مالیاتی اجازه داده می‌شود در صورتی که به نحوی از انحاء در اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی از نظر محاسبه اشتباهی شده باشد، با ارائه مدارک لازم، ظرف یک ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به رفع اشتباه اقدام و اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان اصلاحی را حسب مورد تسلیم نماید و در هر حال تاریخ تسلیم اظهارنامه مؤدی تاریخ تسلیم اظهارنامه اول می‌باشد.

**ماده ۲۲۷-** در مواردی که اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان مؤدی حسب مورد قبول می‌شود و همچنین پس از تشخیص علی‌الرأس و صدور برگ تشخیص، چنانچه ثابت شود مؤدی فعالیت‌هایی داشته است که درآمد آن را کتمان نموده است و یا اداره امور مالیاتی در موقع صدور برگ تشخیص از آن مطلع نبوده‌اند، مالیات باید با محاسبه درآمد ناشی از فعالیت‌های مذکور تعیین و ما به التفاوت آن با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه شود.  
(س) ماده ۲۲۸

در مواردی که اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان مؤدی مورد قبول واقع نشود و یا اساساً مؤدی اوراق مزبور را در موعد مقرر قانونی تسلیم نکرده باشد، مالیات مؤدی طبق مقررات این قانون تشخیص و مطالبه خواهد شد.

**ماده ۲۲۹-** اداره امور مالیاتی می‌تواند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و مؤدی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها می‌باشد و گرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آن که قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مؤدی میسر نبوده است. حکم این ماده مانع از آن نخواهد بود که مراجع حل اختلاف برای تشخیص درآمد واقعی مؤدی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مؤدی استناد نمایند.

**ماده ۲۳۰-** در مواردی که مدارک و اسناد حاکی از تحصیل درآمد نزد اشخاص ثالث به استثنای اشخاص مذکور در ماده (۲۳۱) این قانون موجود باشد اشخاص ثالث مکلف‌اند با مراجعه و مطالبه اداره امور مالیاتی، دفاتر و همچنین اصل یا رونوشت اسناد مربوط و هرگونه اطلاعات مربوط به درآمد مؤدی یا مشخصات او را ارائه دهند و گرنه در صورتی که در اثر این استتکاف آنها زیانی متوجه دولت شود به جبران زیان وارده به دولت محکوم خواهند شد. مرجع ثبوت استتکاف اشخاص ثالث و تعیین زیان وارده به دولت مراجع صالحه قضائی است که با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی و خارج از نوبت به موضوع رسیدگی خواهند نمود.

تبصره - در موارد استتکاف اشخاص ثالث در ارائه اسناد و مدارک مورد درخواست اداره امور مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور می‌توان اشخاص ثالث را از طریق دادستانی کل کشور مکلف به ارائه اسناد و مدارک مذکور بنماید. تعقیب قضائی موضوع، مانع از اقدامات اداره امور مالیاتی نخواهد بود.

**ماده ۲۳۱-** در مواردی که ادارات امور مالیاتی کتباً از وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی و شهرداری‌ها و سایر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی اطلاعات و اسناد لازم را در زمینه فعالیت و معاملات و درآمد مؤدی بخواهند، مراجع مذکور مکلف‌اند رونوشت گواهی شده اسناد مربوط و هرگونه اطلاعات لازم را در اختیار آنان بگذارند مگر اینکه مسئول امر ابراز آن را مخالف مصالح مملکت اعلام نماید که در این صورت با موافقت وزیر مسئول و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی از ابراز آن خودداری می‌شود و در غیر اینصورت به تخلف مسئول امر با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی در مراجع صالحه قضایی خارج از نوبت رسیدگی و حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهد شد. ولی در مورد اسناد و اطلاعاتی که نزد مقامات قضایی است و مقامات مزبور ارائه آن را مخالف مصلحت بدانند، ارائه آن منوط به موافقت دادستان کل کشور خواهد بود.

**تبصره -** در مورد بانک‌ها و مؤسسه‌های اعتباری غیربانکی، سازمان امور مالیاتی کشور اسناد و اطلاعات مربوط به درآمد مؤدی را از طریق وزیر امور اقتصادی و دارایی مطالبه خواهد کرد و بانک‌ها و مؤسسه‌های اعتباری غیربانکی موظفند حسب نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی اقدام نمایند.

**ماده ۲۳۲-** اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند **محرمانه تلقی** و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذیربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد.

**ماده ۲۳۵-** اداره امور مالیاتی مکلف است نسبت به مؤدیانی که بدهی مالیاتی قطعی خود را پرداخت نموده‌اند حداکثر ظرف پنج روز از تاریخ وصول تقاضای مؤدی، **مفاصا حساب مالیاتی** تهیه و به مؤدی تسلیم کند.

## فصل دوم: ترتیب رسیدگی

**ماده ۲۳۷-** برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به‌طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضا کنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص بطور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات

مکلفاند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند.

**ماده ۲۳۸-** در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا بوسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مؤدی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که بیش از سی روز از تاریخ مراجعه نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول مربوط و مؤدی خواهد رسید و هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستنداً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید.

**ماده ۲۳۹-** در صورتی که مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات قبولی خود را نسبت به آن کتباً اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد یا اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را به شرح ماده (۲۳۸) این قانون رفع نماید پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات، مختومه تلقی می‌گردد و در مواردی که مؤدی ظرف سی روز کتباً اعتراض ننماید و یا در مهلت مقرر در ماده مذکور به اداره امور مالیاتی مربوط مراجعه نکند درآمد تعیین شده در برگ تشخیص مالیات قطعی است.

تبصره - در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده (۲۰۳) و ماده (۲۰۸) این قانون ابلاغ شده باشد و مؤدی بشرح مقررات این ماده اقدام نکرده باشد در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌شود. در این صورت و همچنین در مواردی که مؤدی ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ کتباً به برگ تشخیص اعتراض کند پرونده امر برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌گردد.

**ماده ۲۴۲-** اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه، مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد می‌باشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی جاری ظرف یک ماه به مؤدی پرداخت کند.

**تبصره -** مبالغ اضافی دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون به هر عنوان مشمول خسارتی به نرخ یک و نیم درصد (۱/۵٪) در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد می‌باشد و از محل وصولی‌های جاری به مؤدی پرداخت خواهد شد. حکم این تبصره نسبت به مالیات‌های تکلیفی و علی‌الحساب‌های پرداختی در صورتی که اضافه بر مالیات متعلق باشد در صورتی که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مؤدی مسترد نشود از تاریخ انقضای مدت مزبور جاری خواهد بود.

**ماده ۲۴۳-** در صورتی که درخواست استرداد از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و اداره امور مالیاتی آن را وارد نداند، مؤدی می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ اعلام نظر اداره یاد شده از هیأت حل اختلاف مالیاتی درخواست رسیدگی کند. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی در این مورد قطعی و غیرقابل تجدید نظر است و در صورت صدور رأی به استرداد مالیات اضافی اداره مربوط طبق جزء اخیر ماده (۲۴۲) این قانون ملزم به اجرای آن خواهد بود.

## فصل سوم: مرجع حل اختلاف مالیاتی

**ماده ۲۴۴-** مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است. هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

۱- یک نفر **نماینده سازمان امور مالیاتی کشور**.

۲- یک نفر **قاضی اعم** از شاغل یا بازنشسته.

۳- یک نفر **نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی ایران یا مجامع حرفه‌ای یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی** در صورتی که برگ تشخیص مالیات ابلاغ قانونی شده باشد و یا همزمان با تسلیم اعتراض به برگ تشخیص در مهلت قانونی مؤدی انتخاب خود را اعلام ننماید سازمان امور مالیاتی کشور با توجه به نوع فعالیت مؤدی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی از بین نمایندگان مزبور یک نفر را انتخاب خواهد کرد.

**تبصره ۱-** جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا است، ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.

**ماده ۲۴۶-** وقت رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده، جهت حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز اعزام نماینده اداره امور مالیاتی باید به آنها ابلاغ گردد. فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه هیأت نباید کمتر از ده روز باشد مگر به درخواست مؤدی و موافقت واحد مربوط.

**تبصره -** عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی مربوط مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود.

**ماده ۲۴۷-** آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجرا است. مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد.

**تبصره ۱-** مؤدی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند.

**تبصره ۲-** نمایندگان عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهار نظر داشته یا رأی داده باشند.

**تبصره ۳-** در صورتی که رأی صادره هیأت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدیدنظر خواهی قرار گرفته باشد در مرحله تجدیدنظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد.

**تبصره ۴-** آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به استثناء مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد برابر مقررات ماده (۲۵۱) این قانون قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود.

**تبصره ۵-** سازمان امور مالیاتی کشور اجازه دارد شکایت کتبی مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی صادره تا تاریخ تصویب این ماده که در مهلت قانونی به مرجع مالیاتی ذیربط تسلیم شده است را یک بار به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به منظور رسیدگی و صدور رأی مقتضی احاله نماید.

**تبصره ۶-** در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت‌های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیأت‌های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.

**ماده ۲۴۸-** رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مؤدی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیأت در متن رأی قید شود.

**ماده ۲۴۹-** هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مکلف‌اند مأخذ مورد محاسبات مالیات را در متن رأی قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند، با درخواست مؤدی یا اداره امور مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رأی را اصلاح کنند.

**ماده ۲۵۰-** در مواردی که هیأت حل اختلاف مالیاتی برگ تشخیص مالیات را رد یا این که تشخیص اداره امور مالیاتی را تعدیل نماید مکلف است نسخه‌ای از رأی خود را به انضمام رونوشت برگ تشخیص مالیات جهت رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال کند تا در صورت احراز تخلف نسبت به تعقیب متخلف اقدام نماید.

**ماده ۲۵۱-** مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند.

**ماده ۲۵۱ مکرر-** در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیر مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت به اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد.

## فصل چهارم: شورای عالی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن

**ماده ۲۵۲-** شورای عالی مالیاتی مرکب است از بیست و پنج نفر عضو که بین اشخاص صاحب نظر، مطلع و مجرب در امور حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی که دارای حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی یا معادل در رشته‌های مذکور می‌باشند به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌شوند.

**ماده ۲۵۵-** وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی به شرح زیر است:

- ۱- تهیه آیین نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط به اجرای این قانون ...
- ۲- بررسی و مطالعه به منظور پیشنهاد و اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی ...
- ۳- اظهار نظر در مورد موضوعات و مسایل مالیاتی که وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور حسب اقتضا ...

۴- رسیدگی به آرای قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی مورد شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی واقع شده باشد.

**ماده ۲۵۶-** هرگاه از طرف مؤدی یا اداره امور مالیاتی شکایتی در موعد مقرر از رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل و یا ارائه اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقص رسیدگی شده باشد، رئیس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوط ارجاع خواهد نمود. شعبه مزبور موظف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه به موضوع رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی بر نقض آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید، رأی شعبه با اکثریت مناط اعتبار است و نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.

**ماده ۲۵۷-** در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعبه نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد و در صورتی که در آن محل یک هیأت بیشتر نباشد به هیأت حل اختلاف مالیاتی نزدیکترین شهری که با محل مزبور در محدوده یک استان باشد ارجاع می‌شود. مرجع مزبور مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی بر طبق فصل سوم این باب و با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد. رأیی که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجراء است.

حکم این ماده در مواردی که آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد نیز جاری خواهد بود.

**تبصره -** در مواردی که رأی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نقض می‌شود شورای عالی مالیاتی موظف است یک نسخه از رأی هیأت را برای رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال دارد تا در صورت احراز تخلف اقدام به تعقیب نماید.

**ماده ۲۵۹-** هرگاه شکایت از رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و مؤدی به میزان مالیات مورد رأی، وجه نقد یا تضمین بانکی بسپرد و یا وثیقه ملکی معرفی کند یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد معرفی نماید، رأی هیأت تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف‌الاجرا می‌ماند.

## فصل ششم: دادستانی انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن

**ماده ۲۶۴-** وظایف دادستان انتظامی مالیاتی به شرح زیر است:

الف- رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و همچنین سایر مأموران که طبق این قانون در امر وصول مالیات دخالت دارند و نیز کسانی که با حفظ سمت وظایف مأموران مزبور را انجام می‌دهند و تعقیب آنها.

ب- تحقیق در جهات اخلاقی و اعمال و رفتار افراد مذکور.

پ- اعلام نظر نسبت به ترفیع مقام مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی.

ت- اقامه دعوی علیه مؤدیان و مأموران مالیاتی که در این قانون پیش‌بینی شده است.



**ماده ۲۷۲-** سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تا پایان دی ماه هر سال نسبت به اعلام آن گروه یا گروه‌هایی از اشخاص حقیقی و حقوقی که علاوه بر شرکت‌های موضوع بندهای (الف) و (د) ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» مصوب سال ۱۳۷۲ بر اساس نوع و یا حجم فعالیت آنها ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران همراه با اظهارنامه مالیاتی و یا حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از مهلت انقضای ارائه اظهارنامه می‌باشند را از طریق مقتضی (درج در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران و یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و یا سامانه الکترونیکی مربوط) به اطلاع این گروه از اشخاص برساند. علاوه بر آن سازمان یاد شده می‌تواند اشخاص حقیقی و حقوقی معینی را به صورت موردی مشمول حکم این ماده نماید، که در این صورت موضوع شمول اشخاص یاد شده باید با ابلاغ کتبی تا پایان دی ماه هر سال به آگاهی آنها برسد. اشخاص حقیقی و حقوقی مزبور که سال مالی آنها بعد از اعلام سازمان یاد شده آغاز می‌شود، مشمول حکم این ماده خواهند بود. در صورت ارائه نکردن گزارش حسابرسی مالی موضوع این ماده در مهلت مقرر، علاوه بر تعلق جریمه معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات متعلق، درآمد مشمول مالیات آنها طبق مقررات این قانون از طریق رسیدگی تعیین خواهد شد.

**تبصره ۱-** صورت‌های مالی حسابرسی شده به شرح این ماده و مطالب مذکور در گزارش‌های حسابرسی و بازرسی قانونی مربوط که در چهارچوب مقررات این قانون تنظیم شده باشد، می‌تواند برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص یاد شده توسط ادارات مالیاتی مورد استفاده و استناد قرار گیرد.

**تبصره ۲-** سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و یا تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران واگذار کند. در این صورت، پرداخت حق‌الزحمه حسابرسی مالیاتی طبق مقررات مربوط، برعهده سازمان امور مالیاتی کشور است.

**ماده ۲۷۴-** موارد زیر **جرم مالیاتی** محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند:

-تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن  
-اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن  
-ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت باین اقدام  
-عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده

-تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع  
خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی

-استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی

**تبصره ۱-** اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.

**تبصره ۲-** اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضایی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.



**ماده ۲۷۵-** چنانچه مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی شخص حقوقی باشد، برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات‌های زیر محکوم می‌شود:  
 - ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی  
 - ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری  
**تبصره -** مسؤولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسؤولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نمی‌باشد.

**ماده ۲۷۶-** چنانچه هر یک از حسابداران، حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود.

**ماده ۲۷۷-** مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد (۲۷۴) تا (۲۷۶) این قانون، مسؤول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضائی می‌باشند.

### آیین نامه روش نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک ونحوه تنظیم صورت های مالی نهایی (مصوب ۸۴/۶/۶ ق.م.م موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ اصلاحی)

**ماده ۱-** مقررات این آیین نامه شامل مودیانی است که در موعد مقرر در قانون مالیات های مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۰۳ و اصلاحیه های بعدی آن، ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان خود را با رعایت مقررات تسلیم می نمایند.

**تبصره:** مودیان در انتخاب یکی از رویه های حسابداری بر اساس استانداردهای پذیرفته شده مجازند و در سال های بعد باید همان رویه را اعمال نمایند. در صورتی که به دلایل مشخصی تغییر رویه داده شود مکلفند اثرات حاصل از تغییر رویه را بر صورت های مالی مشخص و طی یادداشتی جداگانه پیوست اظهارنامه به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند.

### فصل اول: مشخصات دفاتر قانونی

**ماده ۲-** دفاتر قانونی مشمول این آیین نامه عبارت است از کلیه دفاتر **روزنامه و کل** (اعم از مشترک یا جدا از یکدیگر) که قبل از ثبت هرگونه عملیات حسابداری در آنها (از طرف نماینده اداره ثبت اسناد) و **دفتر مشاغل** (دفتر درآمد و هزینه) (از طرف ادارات امور مالیاتی ذیربط) حسب مورد امضاء و پلمپ و ثبت گردیده و به فارسی تحریر شده باشد.  
**تبصره ۱:** اشتباه در گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از پلمپ دفاتر در مراجع مذکور، موجب بی اعتباری دفتر نخواهد بود.

**تبصره ۲:** نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیک) ممنوع است.

**تبصره ۳:** ادارات امور مالیاتی موظفند فهرست دفاتر ثبت و پلمپ شده واصله از اداره ثبت اسناد و همچنین فهرست دفاتر مشاغل ثبت و امضاء شده از ناحیه خود را به ادارات امور مالیاتی مربوط ارسال نمایند.

**ماده ۳:** مودیان مشمول این آیین نامه مکلفند برای هر سال مالی، فقط از دفاتر امضاء و پلمپ و ثبت شده ظرف یکسال قبل استفاده نمایند مگر اینکه در اثناء سال به علت تمام شدن دفاتر نیاز به دفاتر جدید باشد که در این صورت مجازند دفاتر جدید امضاء و پلمپ و ثبت نمایند و با رعایت مقررات ماده ۱۶ این آیین نامه ادامه عملیات مالی را در دفاتر جدید ثبت کنند درج تعداد و مشخصات دفاتر مأخوذه برای استفاده در هر سال مالی، در اظهار نامه مالیاتی مربوط به آن سال الزامی است.

**ماده ۴:** دفتر روزنامه، دفتری است که اشخاص حقوقی یا حقیقی کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی خود را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت نمایند. نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات و یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات مجاز است.

**ماده ۵:** دفتر کل دفتری است که عملیات ثبت شده در دفتر یا دفاتر روزنامه بر حسب سرفصل یا کد گذاری حسابها در صفحات مخصوص آن ثبت می شود به ترتیبی که تنظیم حساب سود و زیان و تراز نامه از آن امکان پذیر باشد.

**ماده ۶:** دفتر مشترک روزنامه و کل، دفتری است که دارای ستون هایی برای سرفصل حساب های متفاوت باشد به طوری که بتوان بر طبق اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، نتایج عملیات را از آن استخراج و حساب سود و زیان و ترازنامه تهیه نمود.

**ماده ۷:** دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه): دفتری است که حداقل دارای ستون هایی برای درج تاریخ، شرح معاملات، درآمد و هزینه و دارایی های قابل استهلاك باشد و معاملات مذکور به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت گردد به طوری که در پایان سال تعیین جمع درآمد و هزینه شغلی مودی و تنظیم حساب سود و زیان از آن امکان پذیر باشد.

## فصل دوم: سایر دفاتر، اسناد حسابداری و مدارک حسابداری

**ماده ۸:** دفتر معین دفتری است که برای تفکیک و مجزا ساختن هریک از حساب های دفتر کل بر حسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگهداری شود. کارت های حساب در حکم دفاتر معین است.

**ماده ۹:** سند حسابداری: فرمی است که در آن یک یا چند مورد از معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی به حساب هایی که حسب مورد بدهکار یا بستانکار گردیده تجزیه می شود و پس از امضای مراجع ذیصلاح، مندرجان آن قابل ثبت در دفاتر می باشد.

**ماده ۱۰:** مدارک حسابداری عبارتست از مستنداتی که بیانگر وقوع یک یا چند فعالیت یا رویداد مالی یا محاسباتی بوده و اسناد حسابداری و دفاتر بر مبنای آنها تنظیم و تحریر می گردد.

## فصل سوم: نحوه تحریر و نگهداری دفاتر قانونی

**ماده ۱۱:** مودیان که دفتر روزنامه و کل نگهداری می نمایند باید کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی محاسباتی و همچنین مودیان مجاز به نگهداری دفاتر مشاغل (دفتر هزینه و درآمد) باید هرگونه درآمد و هزینه و خرید و فروش دارایی

های قابل استهلاک خود را طبق مقررات این آیین نامه حسب مورد در دفاتر مربوط ثبت کنند ولو اینکه برای نگهداری حساب ها از ماشین های الکترونیکی و کارت های حساب استفاده شود.

**تبصره:** اشتباهات حسابداری در صورتی که بعداً در اثناء عملیات سال مربوطه مورد توجه واقع و بر پایه استانداردهای حسابداری در دفاتر همان سال اصلاح و مستندات آن ارائه شود به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

**ماده ۱۲:** مودیان مجاز به نگهداری دفاتر مشاغل، می توانند تمام یا قسمتی از درآمد و هزینه های مشابه روزانه را تحت یک ردیف در دفتر ثبت نمایند. مشروط بر اینکه در ستون شرح دفتر، نوع و تعداد آنها را قید و اگر متکی به اسناد و مدارک باشد مودیان مذکور می باید پس از ثبت موارد در دفتر مشاغل، اسناد و مدارک مربوط را به ترتیب ردیف دفتر و به نحوی که برای رسیدگی مأموران مالیاتی قابل استفاده باشد نگهداری نمایند.

**ماده ۱۳:** کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی (در موارد نگهداری دفتر روزنامه) و درآمدها و هزینه و خرید و فروش دارایی های قابل استهلاک (در موارد نگهداری دفاتر مشاغل)، باید در همان روز انجام، در دفاتر روزنامه یا مشاغل حسب مورد ثبت گردد.

**تبصره ۱:** تاریخ مذکور در مدارک یا فاکتور فروش یا خرید و غیره ملاک قطعی تأخیر تحریر شناخته نمی شود و هرگاه انجام و ختم این گونه اعمال با توجه به روش و طرز کار موسسه تابع تشریفات و طی مراحل باشد تا موضوع آماده برای ثبت در دفتر مربوط شود فاصله بین تاریخ فاکتور یا مدارک و روز آماده شدن آن برای ثبت در دفتر، تأخیر ثبت تلقی نخواهد شد.

**تبصره ۲:** تأخیر در تحریر عملیات در صورتی که به منظور سوء استفاده نباشد، تا ۱۵ روز به تشخیص اداره امور مالیاتی و بیش از آن به تشخیص هیأت سه نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م.مصوب ۶۶ و اصلاحیه های بعدی به قانونی بودن دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

**تبصره ۳:** در مواردی که دفاتر موضوع این آیین نامه توسط مقامات قضایی و یا سایر مراجع قانونی از دسترس مودی خارج شود باید از تاریخ وقوع این امر حداکثر سی روز دفاتر جدید امضا و پلمپ و عملیات آن مدت در آن ثبت شود.

**تبصره ۴:** تأخیر ثبت دفاتر در مورد اشخاص حقوقی جدیدالتاسیس از تاریخ ثبت شخص حقوقی و در مورد سایر اشخاص از تاریخ شروع فعالیت، تا سی روز مجاز خواهد بود.

**ماده ۱۴:** کلیه عملیات ثبت شده در دفاتر روزنامه هر ماه، باید حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل شود.

**ماده ۱۵:** موسساتی که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه به روش های حسابداری خود، خلاصه عملیات شعبه یا شعب خود را در صورتی که دارای دفاتر پلمپ شده باشند حداقل سالی یکبار (تا قبل از بستن حساب ها) و در غیر این صورت (دارای دفاتر پلمپ نباشد) ماه به ماه در دفاتر مرکز موسسه ثبت کنند.

**ماده ۱۶:** امضاء و پلمپ دفاتر ضمن سال مالی، مشروط بر اینکه تا تاریخ امضاء و پلمپ هیچ گونه عمل مالی و پولی صورت نگرفته باشد و همچنین تأخیر امضاء پلمپ تا حد مجاز مقرر در تبصره های ۳ و ۴ ماده ۱۳، این آیین نامه در مورد دفتر روزنامه یا مشاغل و ماده ۱۴ این آیین نامه (در مورد دفتر کل) به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

**ماده ۱۷:** مودیانی که از سیستم های الکترونیکی استفاده می نمایند موظفند حداقل ماهی یکبار خلاصه عملیات داده شده به ماشین را دفاتر روزنامه یا مشاغل ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل نمایند.

علاوه بر این دستور العمل های کار ماشین و برنامه های آن و نحوه کار با نرم افزار مالی را در اختیار مأموران رسیدگی قرار دهند. ضمناً هر سه ماه یکبار، خلاصه عملیات داده شده به ماشین را حداکثر تا ۱۰ روز پس از پایان ۳ ماه به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند. (توجه: عدم ارائه و تسلیم موارد فوق در مهلت مقرر، از موارد رد دفاتر می باشد)

## فصل چهارم: چگونگی تنظیم صورت های مالی نهایی

**ماده ۱۸:** اشخاص حقوقی و مشمولین بند الف ماده ۹۶ اصلاحی ق.م.م.م. مکلفند صورت های مالی نهایی خود را با رعایت آخرین استانداردهای حسابداری اعلامی از طرف مراجع ذیصلاح تهیه و تنظیم نمایند.

**تبصره:** در مواردی که فرم اظهارنامه تدوین شده توسط سازمان امور مالیاتی حاوی فرم صورت های مالی نیز باشد اشخاص موضوع این ماده با تنظیم و تسلیم این فرم ها ملزم به تسلیم صورت های مالی جداگانه که برای موسسه متبوع خود تهیه نموده اند نخواهند بود لیکن می توانند برای رفع ابهام احتمالی یا ارائه اطلاعات بیشتر، نسخه ای از صورت های مالی و ضمایم مربوط را نیز همراه اظهارنامه به اداره امور مالیاتی ذیربط تسلیم نمایند.

## فصل پنجم: موارد رد دفاتر

**رد دفاتر قانونی:** طبق مواد ۱۹۲ تا ۱۹۹ ق.م.م. رد دفاتر قانونی موجب تعلق جریمه ای معادل ده درصد مالیات متعلقه خواهد شد. عدم تسلیم تراز نامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر موجب تعلق جریمه ای معادل ۲۰ درصد مالیات متعلقه برای هر یک از موارد فوق خواهد شد. عدم تسلیم اظهار نامه مالیاتی در موعده مقرر، موجب تعلق جریمه ای معادل ۵ درصد مالیات متعلقه خواهد شد. در صورتی که درآمد ابرازی مودی با درآمد تشخیص قطعی شده حوزه مالیاتی بیش از ۱۵ درصد اختلاف داشته باشد علاوه بر تعلق جرائم مالیاتی تا سه سال هیچ بخشودگی به مودی اعطا نمی شود.

### موارد رد دفاتر قانونی :

**ماده ۲۰:** تخلف از تکالیف مقرر در این آیین نامه در موارد زیر موجب رد دفاتر می باشد:

- ۱) دفتر ارائه شده از پلمپ خارج شده باشد و یا فاقد یک یا چند برگ باشد.
- ۲) عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر به شرط احراز.
- ۳) ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت در حاشیه دفاتر.
- ۴) ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آرتیکل) بین سطور.
- ۵) تراشیدن و پاک کردن و محو کردن مندرجات دفاتر به منظور سوء استفاده
- ۶) جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول در صفحات و سفید ماندن تمام صفحه در دفتر روزنامه و دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) به منظور سوء استفاده.

**تبصره:** چنانچه سفید ماندن جهت ثبت تراز افتتاحی باشد (با توجه به اینکه بستن حساب های آخر سال ممکن است نیاز به طی مراحل خاصی باشد) موجب رد دفتر نخواهد بود. همچنین سفید ماندن ذیل صفحات دفتر در آخر هر روز یا هر هفته یا هر ماه به شرطی که اسناد دارای ردیف بوده و قسمت سفید مانده با خط بسته شود به اعتبار دفاتر خللی وارد نمی آورد.

۷) بستن کار شدن حساب های نقدی و بانکی، مگر آنکه ناشی از تقدم و تأخر ثبت حساب ها باشد که در این صورت موجب رد دفتر نیست.

۸) تأخیر تحریر دفتر روزنامه و مشاغل زائد بر حد مجاز تبصره ۲ و ۳ ماده ۱۳ و تأخیر تحریر دفتر کل زاید بر حد مجاز ماده ۱۴ و برای مودیانی که از سیستم الکترونیکی استفاده می نمایند تأخیر تحریر دفاتر کل و روزنامه زاید بر حد مقرر در ماده ۱۷ این آیین نامه.

- ۹) عدم ثبت خلاصه عملیات شعبه یا شعبه های موسسه در دفاتر مرکز طبق مقررات ماده ۱۵ این آیین نامه
- ۱۰) اشتباه حساب حاصل در ثبت عملیات موسسه در صورتی که نسبت به اصلاح آن طبق مقررات تبصره ماده ۱۱ اقدام نشده باشد.
- ۱۱) در صورتی که مودیان حسب مورد از اوراق مخصوص موضوع ماده ۱۶۹ ق.م.م استفاده ننمایند.
- ۱۲) عدم ارائه آیین نامه یا دستورالعمل های کار ماشین الکترونیکی و برنامه های آن ونحوه کار با نرم افزار مالی مورد استفاده وهمچنین عدم تسلیم خلاصه عملیات موضوع ماده ۱۷ این آیین نامه در مهلت مقرر در آن ماده.
- ۱۳) عدم ارائه یک یا چندجلد از دفاتر ثبت وپلمپ شده حتی نانویس.
- ۱۴) استفاده از دفاتر ثبت وپلمپ شده سال های قبل باتوجه به مقررات ماده ۳ این آیین نامه .
- ۱۵) عدم تطبیق مندرجات دفاتر با اطلاعات موجود در سیستم های الکترونیکی در مورد اشخاصی که از سیستم های مذکور استفاده می نمایند .
- ۱۶) ثبت هزینه ها ودرآمدها وهرنوع اعمال واقلام مالی غیرواقع در دفاتر به شرط احراز.(توضیح اینکه ثبت هزینه هایی که وقوع آن محقق بوده اما به دلایل خاص قانونی برگشت داده می شود(هزینه های غیرقابل قبول مالیاتی) به منزله ثبت هزینه های غیرواقعی تلقی نمی شود).

**ماده ۲۱:** در صورتی که با تأیید سر ممیز مالیاتی ، دفاتر غیر قابل رسیدگی تشخیص داده شود دلایل کافی کتباً باید به مودی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأت سه نفری حسابرسان ارسال شود مودی باید ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ به آن هیأت مراجعه و با ادای توضیحات و دلایل و مدارک کافی ، رفع اشکال کند . رای هیأت مزبور ، با توجه به دفاتر و یا علی الراس صورت می گیرد در صورت قبول دفاتر ، با توجه به اهمیت اشکالات مطروحه ، مواردی که طبق ماده ۲۲ زیر موجب تعلق جریمه می باشد مشخص نمایند.

**ماده ۲۲:** در صورت قبول دفاتر ، باتوجه به اهمیت اشکالات مطروحه ، موارد زیر موجب تعلق جریمه می باشد:

الف) قلم زدن مندرجات دفاتر قانونی در هر مورد ، دویست تا ده هزار ریال

ب) ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آرتیکل) بین سطور یا حاشیه ، در هر مورد پنج هزار ریال

ج) تراشیدن و پاک کردن مندرجات دفاتر در هر مورد ده هزار ریال

د) محو کردن مندرجات دفاتر با وسایل شیمیایی در هر مورد پنجاه هزار ریال

ه) جای سفید گذاشتن در صفحات دفتر روزنامه و دفتر مشاغل بیش از حد مجاز در هر مورد پنج هزار ریال

و) سفید ماندن تمام صفحه در دفاتر روزنامه و مشاغل غیر از موارد مجاز مقرر ، هر صفحه سی هزار ریال

ح) بستانکار شدن حساب های نقدی و بانکی غیر از موارد مجاز ( از جمله بستانکار شدن ناشی از تقدم و تأخر ثبت حساب ها ) در هر مورد پنج هزار ریال

ط) تأخیر تحریر دفاتر قانونی بیش از حد مجاز هر مورد پنج هزار ریال

ز) اشتباه حساب حاصل در ثبت در هر مورد دو هزار ریال تا بیست هزار ریال

- حداکثر جریمه برای یک یا چند مورد ، در صورتی که ده درصد مالیات معادل یا کمتر از یکصد هزار ریال باشد تا یکصد هزار ریال و در غیر این صورت تا ده درصد مالیات متعلق است . تعلق جرائم مذکور در این آئین نامه ، مانع وصول جرائم مقرر در سایر موارد قانونی مزبور نخواهد بود .

- به موجب ماده ۱۵۷ ق.م.م. برای مودیانی که در موعد مقرر از تسلیم اظهار نامه خود داری نمایند یا اصولاً طبق مقررات مکلف به تسلیم اظهار نامه نیستند مرور زمان سه سال از تاریخ سر رسید پرداخت مالیات می باشد و پس از

گذشت سه سال مذکور ، مالیات متعلقه قابل مطالبه نخواهد بود مگر اینکه در این مدت ، درآمد مودی تعیین و حداکثر ظرف سه ماه از انقضای سه سال مذکور، برگ تشخیص مالیات صادره ، به مودی ابلاغ شود.

- در صورتی که پس از تسلیم اظهار نامه مالیاتی و صدور برگ تشخیص مالیاتی ، مودی به برگ تشخیص تمکین نماید ( قبول کند) مالیات قطعی خواهد بود. در صورتی که ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص به ممیز کل مراجعه نکند و اعتراض کتبی خود را هم تسلیم نکند ، قطعی خواهد بود. در صورتی که ظرف سی روز ، اعتراض خود را تسلیم حوزه مالیاتی کند یا مراجعه کند ولی توافقی صورت نگیرد ، مودی به عنوان معترض شناخته می شود و پرونده مالیاتی وی به هیات حل اختلاف بدوی ارجاع می شود که رأی آن قطعی است مگر آنکه مودی ظرف سی روز پس از ابلاغ رأی هیات با پرداخت ده درصد مالیات رای هیات ( با احتساب مالیات های قبلی) اعتراض خود را کتباً به حوزه مالیاتی تسلیم کند . در صورتی که هیأت تجدید نظر درآمد مشمول مالیات هیات بدوی را تأکید کند مودی علاوه بر پرداخت مالیات ، ۲٪ درآمد مورد اختلاف را به عنوان جریمه باید بپردازد .

اگر مودی به رای هیات تجدید نظر هم معترض باشد ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ ، وجه نقد یا تضمین بانکی یا وثیقه ملکی برای سپردن معادل مالیات مورد نظر رای هیات در نظر می گیرد و اعتراض کتبی خود را به شورای عالی مالیاتی تسلیم می کند.

## آیین نامه اجرائی ماده ۲۱۹ ق.م.م

**ماده ۱:** واژه ها و اصطلاحات به کار رفته در این آیین نامه:

سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور

قانون: قانون مالیات های مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۰۳ و اصلاحیه های بعدی

واحد مالیاتی: کوچکترین جزء تقسیمات اداری براساس محدوده جغرافیایی ، منابع مالیاتی ، نوع مودیان یا حسب وظیفه مقرر در قانون از طرف سازمان تعیین می شود.

اداره امور مالیاتی: واحد سازمانی مشخصی است شامل تقسیمات اداری کوچکتری به نام واحد مالیاتی.

**ماده ۴:** ماموران مالیاتی: کلیه کارکنانی که عهده دار انجام وظایف موضوع ماده ۲۱۹ قانون مشتمل بر شناسایی ، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات های موضوع قانون می باشند.

**ماده ۵:** عناوین شغلی ماموران مالیاتی عبارتست از: کاردان مالیاتی، کارشناس مالیاتی ، کارشناس ارشد مالیاتی، رییس گروه مالیاتی و رییس امور مالیاتی.

**ماده ۶:** کاردان مالیاتی، از بین کارمندان سازمان ، دارای مدرک تحصیلی دیپلم یا فوق دیپلم انتخاب می شوند و حداقل یکی از وظایف اصلی سازمان را عهده دار بوده و تحت نظر کارشناس ارشد مالیاتی انجام وظیفه می نمایند.

**ماده ۸:** کارشناس مالیاتی از بین کارمندان با تحصیلات کارشناسی یا بالاتر یا حداقل سه سال سابقه خدمت در شغل کاردان مالیاتی انتخاب می شود شون و حداقل یکی از وظایف اصلی سازمان را عهده دار بوده و تحت نظر کارشناس ارشد مالیاتی انجام وظیفه می نمایند.

**ماده ۹:** کارشناس ارشد مالیاتی ، از بین کارمندان سازمان با تحصیلات کارشناسی یا بالاتر یا حداقل سه سال سابقه خدمت در شغل کارشناس مالیاتی انتخاب می شود و سرپرستی واحد مالیاتی را عهده دار بوده و مسئولیت تایید گزارشات و عملکرد افراد تحت سرپرستی به عهده وی می باشد و تحت نظر رییس گروه مالیاتی انجام وظیفه می نماید.

**ماده ۱۰:** رییس گروه مالیاتی از بین کارمندان سازمان با تحصیلات کارشناسی یا بالاتر یا حداقل سه سال سابقه خدمت در شغل رئیس گروه مالیاتی انتخاب می شود.

**ماده ۱۳:** عناوین شغلی ماموران مالیاتی موضوع این آیین نامه عبارتست از:

الف) کمک ممیز مالیاتی با مدرک تحصیلی دیپلم و کاردانی به عنوان کاردان مالیاتی

ب) کمک ممیز مالیاتی با مدرک تحصیلی لیسانس به عنوان کارشناس مالیاتی .

ج) ممیز مالیاتی به عنوان کارشناس ارشد مالیاتی

د) سرممیز مالیاتی به عنوان رئیس گروه مالیاتی

ه) ممیز کل مالیاتی به عنوان رئیس امور مالیاتی.

**ماده ۳۰:** ادارات امور مالیاتی موظفند پرونده های مالیاتی مودیانی را که در موعد مقرر از تسلیم اظهار نامه مالیاتی خود داری نموده اند یا اصولاً طبق قانون مکلف به تسلیم اظهار نامه در سر رسید پرداخت مالیات نیستند حداکثر ظرف مدت یکسال از مهلت مقرر، رسیدگی و مالیات متعلق را مطالبه کنند. حکم این ماده مانع از مطالبه وصول مالیات مودیان در اجرای ماده ۱۵۷ این قانون نخواهد بود .

**ماده ۳۲:** در موارد تشخیص علی الراس درآمد مشمول مالیات ، رعایت نکات زیر الزامی است :

۱) در اجرای تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون هرگاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا بدست آمده ، امکان تعیین درآمد مشمول مالیات مودی وجود داشته باشد. درآمد مزبور بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک یا دفاتر مربوط حسب مورد تعیین می شود .

۲) در صورت عدم ارائه اسناد و مدارک یا دفاتر از سوی مودی ، تشخیص درآمد مشمول مالیات طبق ماده ۹۸ قانون باید مستدل و متضمن برآورد کارشناسی ماموران ذیربط بر اساس اطلاعات و قرائن و شواهد مربوط و در حد امکان متکی به اسناد و مدارک باشد.

**ماده ۳۳:** هرگاه مامور مالیاتی در محاسبه درآمد مشمول مالیات یا مالیات متعلق اشتباه کرده باشند به شرح زیر اقدام خواهد شد:

۱. قبل از قطعیت درآمد مشمول مالیات، چنانچه اصلاح اشتباه محاسبه منجر به افزایش درآمد مشمول یا مالیات بیشتر گردد با رعایت مهلت مرور زمان و به منظور صدور برگ تشخیص اصلاحی مراتب به اداره امور مالیاتی گزارش می گردد. و در صورتی که منجر به کاهش درآمد مشمول مالیات یا مالیات کمتر گردد بدون رعایت مهلت مرور زمان و به منظور اعلام به مودی ، مراتب به اداره امور مالیاتی گزارش می گردد.

۲. بعد از قطعیت درآمد مشمول مالیات ، مراتب جهت صدور برگ قطعی اصلاحی به اداره امور مالیاتی گزارش خواهد شد.

۳. در صورت احراز اشتباه برای رئیس امور مالیاتی ، طبق دستور وی نسبت به اصلاح اشتباه محاسبه با صدور برگ تشخیص یا قطعی اصلاحی اقدام می گردد.

**ماده ۳۵:** ماموران مالیاتی موظفند در صورت درخواست مودی از نحوه تشخیص یا محاسبه مالیات ، تصویر

گزارش نهایی که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته را به مودی تسلیم نمایند.

**ماده ۳۶:** برگ تشخیص مالیات برای هر مودی، در سه نسخه تنظیم و در موقع ثبت و صدور آن در دفتر اداره امور مالیاتی، نام مودی نحوه تشخیص، مآخذ محاسبه، سال و مالیات تعیین شده با حروف در ستون مربوط نوشته می شود. **تبصره ۱:** برگ مطالبه یا محاسبه مالیات فاقد ثبت، از درجه اعتبار ساقط است.

**ماده ۳۷:** در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ این قانون، ماموران مالیاتی مکلفند تاریخ مراجعه به محل، جهت رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک را کتباً به مودی ابلاغ نمایند و فاصله تاریخ ابلاغ تا روز مراجعه نباید کمتر از یک هفته و بیشتر از ۱۵ روز باشد و در صورت تقاضای مودی، مشروط به عذر موجه، مهلت مزبور تا ۵ روز بیشتر تمدید می شود روزهای مصادف با تعطیلی رسمی و عمومی کشور، نباید تاریخ مراجعه تعیین شود.

**ماده ۳۹:** در اجرای مقررات تبصره ۲ ماده ۲۷۲ این قانون، گزارش حسابرسی مالیاتی ارائه شده به وسیله حسابداران رسمی، مستلزم ارائه گزارش حسابرسی مالی نمی باشد.

**ماده ۴۰:** در اجرای مقررات بند ۲ ماده ۹۷ قانون، چنانچه ظرف مهلت مقرر در تبصره ۱ ماده ۲۷۲ قانون، نامه درخواست اسناد و مدارک از سوی مامور مالیاتی ابلاغ گردد مودیانی که طبق مقررات موضوعه، حسابرسی مالیاتی صورت های مالی خود را به حسابداران رسمی ارجاع نموده اند مکلفند مراتب را کتباً در پاسخ نامه مذکور به مامور مالیاتی ذیربط اعلام نمایند. در غیر این صورت اسناد و مدارک و دفاتر را جهت ارائه و رسیدگی به ماموران مالیات در موعد مقرر آماده نمایند.

**ماده ۴۱:** چنانچه در گزارش حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی یا موسسات حسابرسی، موارد تخلفی مبنی بر عدم رعایت مقررات قانونی و ضوابط تعیین شده در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی سازمان مشاهده شود اداره امور مالیاتی ذیربط مراتب را به دادستانی انتظامی مالیاتی حسب مقررات گزارش می نماید. در صورت احراز تخلف، موضوع به رئیس کل سازمان اعلام، تا در صورت لزوم مراتب جهت رسیدگی به جامعه حسابداران رسمی اعلام خواهد شد.

**ماده ۴۵:** در مواردی که بنا به اعلام اشخاص ثالث، درآمد های کتمان شده مشمول مالیات شناسایی و مالیات متعلق مطالبه و وصول گردد، سازمان می تواند نسبت به تخصیص و پرداخت پاداش، متناسب با اطلاعات مکتسبه و مالیات وصولی، از درآمد اختصاصی موضوع ماده ۲۱۷ قانون در وجه اشخاص مزبور اقدام نماید.



## قانون مالیات بر ارزش افزوده

- ماده ۱-** عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می‌باشد.
- ماده ۲-** منظور از مالیات در این قانون به استثناء موارد مندرج در فصول هشتم و نهم، مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.
- ماده ۳- ارزش افزوده** در این قانون، تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می‌باشد.
- ماده ۴-** عرضه کالا در این قانون، انتقال کالا از طریق هر نوع معامله است.
- تبصره - کالاهاى موضوع این قانون که توسط مؤدی خریداری، تحصیل یا تولید می شود در صورتی که برای استفاده شغلی به عنوان دارایی در دفاتر ثبت گردد یا برای مصارف شخصی برداشته شود، عرضه کالا به خود محسوب و مشمول مالیات خواهد شد.
- ماده ۵-** ارائه خدمات در این قانون، به استثناء موارد مندرج در فصل نهم، **انجام خدمات برای غیر** در قبال مابه‌ازاء می‌باشد.
- ماده ۶-** واردات در این قانون، ورود کالا یا خدمت از خارج از کشور یا از مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور می‌باشد.
- ماده ۷-** صادرات در این قانون، صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا به مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی می‌باشد.
- ماده ۸-** اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می‌نمایند، به عنوان مؤدی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.
- ماده ۹-** معاوضه کالاها و خدمات در این قانون، عرضه کالا یا خدمت از طرف هر یک از متعاملین تلقی و به طور جداگانه مشمول مالیات می‌باشد.
- ماده ۱۰-** هر سال شمسی به چهار دوره مالیاتی سه ماهه تقسیم می‌شود. در صورتی که شروع یا خاتمه فعالیت مؤدی در خلال یک دوره مالیاتی باشد، زمان فعالیت مؤدی طی دوره مربوط یک دوره مالیاتی تلقی می‌شود.
- وزیر امور اقتصادی و دارایی مجاز است با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور مدت دوره مالیاتی را برای هر گروه از مؤدیان دو یا یک ماهه تعیین نماید.

**ماده ۱۱-** تاریخ تعلق مالیات به شرح زیر است:

الف - در مورد عرضه کالا:

- تاریخ صورتحساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله کالا، هر کدام که مقدم باشد، حسب مورد؛
- در موارد مذکور در تبصره **ماده (۴)** این قانون، تاریخ ثبت دارایی در دفاتر یا تاریخ شروع استفاده، هر کدام که مقدم باشد یا تاریخ برداشت، حسب مورد؛
- در مورد معاملات موضوع **ماده (۹)** این قانون، تاریخ معاوضه.

ب - در مورد ارائه خدمات:

- تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت، هر کدام که مقدم باشد حسب مورد؛
- در مورد معاملات موضوع **ماده (۹)** این قانون، تاریخ معاوضه.

ج - در مورد صادرات و واردات:

در مورد صادرات، هنگام صدور (از حیث استرداد) و در مورد واردات تاریخ ترخیص کالا از گمرک و درخصوص خدمت، تاریخ پرداخت مابه ازاء.  
تبصره - در صورت استفاده از ماشینهای صندوق، تاریخ تعلق مالیات، تاریخ ثبت معامله در ماشین می باشد.

**ماده ۱۲-** عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات ارزش افزوده معاف می باشد:

۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛

۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبورعسل و نوغان؛

۳- انواع کود، سم، بذر و نهال؛

۴- آرد خبازی، نان، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص

تغذیه

کودکان؛

۵ - کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛

۶ - کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی

غیردولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا؛

۷- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد

کشور می شود. مازاد بر آن طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهد بود؛

۸- اموال غیر منقول؛

۹ - انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و

حمایتی؛

۱۰- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیاتهای مستقیم؛

۱۱- خدمات بانکی و اعتباری بانکها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض الحسنه مجاز و

صندوق تعاون؛

۱۲- خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی؛

۱۳- فرش دستباف؛

۱۴- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آئین‌نامه‌ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های علوم تحقیقات و

فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می‌رسد؛

۱۵- خوراک دام و طیور؛

۱۶- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاهها براساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه

و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می‌رسد؛

۱۷- اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی براساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیأت وزیران قابل اجراء خواهد بود.

**ماده ۱۳-** صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشد و مالیاتهای پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (درمورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می‌گردد.

تبصره - مالیاتهای پرداختی بابت کالاهای همراه مسافران تبعه کشورهای خارجی که از تاریخ خرید آنها تا تاریخ خروج از کشور بیش از دو ماه نگذشته باشد، از محل وصولی‌های جاری درآمد مربوط هنگام خروج از کشور در مقابل ارائه اسناد و مدارک مثبت مشمول استرداد خواهد بود.

ضوابط اجرائی این ماده توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

**ماده ۱۴-** مأخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورتحساب خواهد بود. در مواردی که صورتحساب موجود نباشد و یا از ارائه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبت احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، مأخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات می‌باشد.

تبصره - موارد زیر جزء مأخذ محاسبه مالیات نمی‌باشد:

**الف - تخفیفات اعطائی؛**

**ب - مالیات موضوع این قانون که قبلاً توسط عرضه کننده کالا یا خدمت پرداخت شده است؛**

**ج - سایر مالیاتهای غیرمستقیم و عوارضی که هنگام عرضه کالا یا خدمت به آن تعلق گرفته است.**

**ماده ۱۵-** مأخذ محاسبه مالیات واردات کالا، عبارت است از ارزش گمرکی کالا (قیمت خرید، هزینه حمل و نقل و حق بیمه) به علاوه حقوق ورودی (حقوق گمرکی و سود بازرگانی) مندرج در اوراق گمرکی.  
تبصره - مأخذ محاسبه مالیات واردات خدمات، عبارت است از معادل ارزش ریالی مربوطه به مابه ازاء واردات خدمت مزبور.

**ماده ۱۶-** نرخ مالیات بر ارزش افزوده، یک و نیم درصد (۰.۶٪) و عوارض ۳٪ جمعاً ۹٪ می‌باشد.

تبصره - نرخ مالیات بر ارزش افزوده **کالاهای خاص** به شرح زیر تعیین می‌گردد:

۱- انواع سیگار و محصولات دخانی، دوازده درصد (۱۲٪)؛

۲- انواع بنزین و سوخت هواپیما، بیست درصد (۲۰٪)؛

**ماده ۱۷-** (اعتبار مالیاتی): مالیات هایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورتحساب های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می‌گردد.

**ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید** نیز از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیتهای اقتصادی مؤدی محسوب می‌گردد.

**تبصره ۱-** در صورتی که مؤدیان مشمول حکم این ماده در هر دوره مالیاتی اضافه پرداختی داشته باشند، مالیات اضافه پرداخت شده به حساب مالیات دوره‌های بعد مؤدیان منظور خواهد شد و در صورت تقاضای مؤدیان، اضافه مالیات پرداخت شده از محل وصولی‌های جاری درآمد مربوط، مسترد خواهد شد.

**تبصره ۲-** در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا خدمات معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند، مالیاتهای پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمات تا این مرحله قابل استرداد نمی‌باشد.

**تبصره ۳-** در صورتی که مؤدیان به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول مالیات و معاف از مالیات اشتغال داشته باشند، صرفاً مالیات‌های پرداخت شده مربوط به کالاها یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مودی منظور خواهد شد.

**تبصره ۴-** مالیات و عوارض پرداختی بابت کالاهای خاص موضوع تبصره ماده ۱۶ و ماده ۳۸ بند ب، ج، د (شامل سیگار و بنزین و گازوئیل و...) صرفاً در مرحله واردات، تولید و توزیع مجدد، قابل کسر از مالیات‌های وصول شده و یا قابل استرداد به آنها خواهد بود. (یعنی به عنوان اعتبار برای هیچ مصرف کننده ای منظور نمی شود و فقط هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب خواهد شد).

**تبصره ۵-** آن قسمت از مالیات‌های ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیات‌های وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شود.

**تبصره ۶-** مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون، در صورتی که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مودی مسترد نشود، مشمول خسارتی به میزان دو درصد در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تاخیر خواهد بود.

**تبصره ۷-** مالیات‌هایی که در موقع خرید کالاها و خدمات توسط شهرداری و دهیاری‌ها برای انجام وظایف و خدمات قانونی پرداخت می‌گردد، طبق مقررات این قانون قابل تهاتر و یا استرداد خواهد بود.

**ماده ۱۸-** مؤدیان مکلفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌نماید نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور و تکمیل فرمهای مربوطه اقدام و ثبت نام نمایند.

**ماده ۱۹-** مؤدیان مکلفند در قبال عرضه کالا یا خدمات موضوع این قانون، صورتحسابی با رعایت قانون نظام صنفی و حاوی مشخصات متعاملین و مورد معامله به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌شود، صادر و مالیات متعلق را در ستون مخصوص درج و وصول نمایند. در مواردی که از ماشین‌های فروش استفاده می‌شود، نوار ماشین جایگزین صورتحساب خواهد شد.

**تبصره ۵-** کالاهای مشمول مالیات که بدون رعایت مقررات و ضوابط این قانون عرضه گردد، علاوه بر جرائم متعلق و سایر مقررات مربوط موضوع این قانون، کالای قاچاق محسوب و مشمول قوانین و مقررات مربوط می‌شود.

**ماده ۲۰-** مؤدیان مکلفند، مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات، محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند.

**ماده ۲۱-** مؤدیان مالیاتی مکلفند، اظهارنامه هر دوره مالیاتی را طبق نمونه و دستورالعملی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌شود، حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ انقضاء هر دوره، به ترتیب مقرر تسلیم و مالیات متعلق به دوره را پس از کسر مالیاتهایی که طبق مقررات این قانون پرداخت کرده‌اند و قابل کسر می‌باشد، در مهلت مقرر مذکور به حسابی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه‌داری کل کشور) تعیین و توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌گردد، واریز نمایند.

**تبصره ۱-** چنانچه مدت فعالیت شغلی مؤدی کمتر از مدت یک دوره مالیاتی باشد، تکلیف مقرر در این ماده نسبت به مدت یاد شده نیز جاری می‌باشد.

**تبصره ۲-** اشخاص حقیقی و حقوقی که بیش از یک محل شغل یا فعالیت دارند، تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات برای هر محل شغل یا فعالیت به طور جداگانه الزامی است.

**تبصره ۳-** در مورد کارگاهها و واحدهای تولیدی، خدماتی و بازرگانی که نوع فعالیت آنها ایجاد دفتر، فروشگاه یا شعبه در یک یا چند محل دیگر را اقتضاء نماید، تسلیم اظهارنامه واحد مطابق دستورالعملی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌گردد.

**تبصره ۴-** مؤدیانی که محل ثابت برای شغل خود ندارند، محل سکونت آنان از لحاظ تسلیم اظهارنامه و سایر امور مالیاتی مناط اعتبار خواهد بود.

**ماده ۲۲-** مؤدیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر در این قانون و یا در صورت تخلف از مقررات این قانون، علاوه بر پرداخت مالیات متعلق و جریمه تأخیر، مشمول جریمه‌ای به شرح زیر خواهند بود:

۱- عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (۷۵٪) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد؛

۲- عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق؛

۳- عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب معادل یک برابر مابه‌التفاوت مالیات متعلق؛

۴- عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق؛

۵- عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق؛

۶- عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق.

**ماده ۲۳-** تأخیر در پرداخت مالیاتهای موضوع این قانون در مواعد مقرر، موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد

(۲٪) در ماه، نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر خواهد بود.

**ماده ۳۴-** مؤدیان مشمول مالیات موضوع این قانون مکلفند از دفاتر، صورتحساب‌ها و سایر فرمهای مربوط، ماشینهای صندوق و یا سایر وسایل و روشهای نگهداری حساب که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند، استفاده نمایند. مدارک مذکور باید به مدت ده سال بعد از سال مالی مربوط توسط مؤدیان نگهداری و در صورت مراجعه مأموران مالیاتی به آنان ارائه شود.

**ماده ۳۸-** نرخ عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در رابطه با کالا و خدمات مشمول این قانون، علاوه بر نرخ

مالیات موضوع ماده ۱۶ این قانون، به شرح زیر تعیین می‌گردد:

الف- کلیه کالاها و خدمات مشمول نرخ صدر ماده ۱۶ این قانون، یک و نیم درصد (۱/۵٪)

ب- انواع سیگار و محصولات دخانی سه درصد (۳٪) (یعنی جمع مالیات و عوارض ۱/۵٪)

ج- انواع بنزین و سوخت هواپیما ده درصد (۱۰٪) (یعنی جمع مالیات و عوارض ۳۰٪)

د- نفت سفید و نفت گاز ده درصد (۱۰٪) و نفت کوره پنج درصد (۵٪).

**نکته مهم:** طبق آخرین مصوبات، نرخ مالیات ارزش افزوده ۶٪ و عوارض آن ۳٪ جمعاً ۹٪ می‌باشد.

تبصره ۱- واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست که استانداردها و ضوابط حفاظت از محیط زیست را رعایت نمی‌نمایند، همچنین پالایشگاه‌های نفت و واحدهای پتروشیمی، علاوه بر مالیات و عوارض متعلق به این قانون، مشمول

پرداخت یک درصد (۱٪) از قیمت فروش به عنوان عوارض آلاینده می باشند. عوارض آلاینده این ماده مشمول حکم ماده ۱۷ (اعتبار مالیاتی) نمی باشد.

**ماده ۳۹-** سازمان امور مالیاتی موظف است عوارض وصولی هر ماه را تا پانزدهم ماه بعد به ترتیب زیر به حساب شهرداری محل و یا تمرکز وجوه حسب مورد واریز نماید:

... **تبصره ۲-** حساب تمرکز وجوه به نسبت بیست درصد کلان شهرها (شهرهای بالای یک میلیون نفر جمعیت) براساس شاخص جمعیت، شصت درصد سایر شهرها براساس شاخص جمعیت و کمتر توسعه یافتگی، و بیست درصد دهیاری ها بر اساس شاخص جمعیت توزیع و توسط شهرداری ها و دهیاری ها هزینه می شود.

**ماده ۴۱-** حقوق گمرکی معادل ۴٪ ارزش گمرکی کالاها تعیین می شود. به مجموع این دریافتی و سود بازرگانی (که نرخ آن طبق قوانین مربوطه توسط هیات وزیران تعیین می شود) **حقوق ورودی** اطلاق می گردد.

**تبصره ۱-** نرخ حقوق ورودی علاوه بر رعایت سایر قوانین و مقررات باید به نحوی تعیین گردد که:

الف) در راستای حمایت موثر از اشتغال و کالای تولید یا ساخت داخل در برابر کالای وارداتی باشد.

ب) در برگیرنده نرخ ترجیحی و تبعیض آمیز بین واردکنندگان دولتی با بخش های خصوصی، تعاونی و غیردولتی نباشد.

ج) نرخ حقوق ورودی قطعات، لوازم و مواد مصرفی از نرخ محصول فرآوری شده یا ماده آماده پایین تر باشد.

**تبصره ۳-** معادل دوازده در هزار ارزش گمرکی کالاهای وارداتی که حقوق ورودی آنها وصول می شود به شهرداری ها و دهیاری های سراسر کشور به عنوان کمک پرداخت و به هزینه قطعی منظور شود.

**ماده ۴۲-** مالیات نقل و انتقال انواع خودرو به استثناء ماشین های راه سازی، کارگاهی، معدنی، کشاورزی، شناورها، موتورسیکلت و سه چرخه موتوری اعم از تولید داخل یا وارداتی، حسب مورد **معادل یک درصد (۱٪)** قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا یک درصد (۱٪) مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها تعیین می شود. مبنای محاسبه این مالیات، به ازاء سپری شدن هر سال از سال مدل خودرو و حداکثر تا شش سال به میزان سالانه ده درصد (۱۰٪) و حداکثر تا شصت درصد (۶۰٪) تقلیل می یابد.

**تبصره ۴-** فسخ و اقاله اسناد خودرو تا شش ماه بعد از معامله مشمول مالیات نقل و انتقال مجدد نخواهد بود. در صورتی که پس از پرداخت مالیات، معامله انجام نشود قابل استرداد به معامل یا موکل خواهد بود.

**تبصره ۵-** اولین نقل و انتقال خودرو از کارخانجات سازنده و یا مونتاژکننده داخلی و یا واردکنندگان (نمایندگی رسمی شرکت های خارجی) به خریداران و همچنین هرگونه انتقال به صورت صلح و هبه به نفع دولت، نهادهای عمومی غیردولتی، دانشگاه ها و حوزه های علمیه، مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال موضوع این ماده نخواهد بود.

**ماده ۴۳-** مالیات و عوارض خدمات خاص به شرح زیر تعیین می گردد:

الف - حمل و نقل برون شهری مسافر در داخل کشور با وسایل زمینی (به استثناء ریلی)، دریایی و هوایی پنج درصد (۵٪) بهاء بلیط (به عنوان عوارض).

ب - **عوارض سالیانه** انواع خودروهای سواری و وانت دوکابین اعم از تولید داخلی یا وارداتی حسب مورد معادل یک در هزار قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا یک در هزار مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها.

**تبصره** - عوارض موضوع بند (ب) این ماده در مورد خودروهای با عمر بیش از ده سال (به استثناء خودروهای گازسوز) به ازاء سپری شدن هر سال (تا مدت ده سال) به میزان سالانه ده درصد (۱۰٪) و حداکثر تا صد درصد (۱۰۰٪) عوارض موضوع بند مزبور این ماده افزایش می‌یابد.

**ج - شماره گذاری** انواع خودروهای سواری و وانت دوکابین اعم از تولید داخل و یا وارداتی به استثناء خودروهای سواری عمومی درون شهری یا برون شهری حسب مورد سه درصد (۳٪) قیمت فروش کارخانه و یا مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها (شامل دودرصد (۲٪) مالیات و یکدرصد (۱٪) عوارض).

حکم ماده ۱۷ این قانون و تبصره های آن به مالیات و عوارض این ماده قابل تسری نمی باشد (یعنی اعتبار مالیاتی منظور نخواهد شد).

**ماده ۴۶ - بند** - و پرداخت مالیات و عوارض موضوع ماده (۴۳) این قانون پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه‌ای معادل دودرصد (۲٪) به ازاء هر ماه نسبت به مدت تأخیر خواهد بود.

### صورت معاملات فصلی ماده ۱۶۹ مکرر

طبق ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، اطلاعات خرید و فروش و قراردادهای هر مودی، بایستی طبق فرمت و نرم افزار ارائه شده توسط سازمان امور مالیات، به صورت فصلی (هرسه ماه یکبار) برای سازمان امور مالیاتی ارسال شود.

آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۳) ماده (۱۶۹) اصلاحی قانون مالیاتها بدین شرح است:

### نحوه صدور صورتحساب و استفاده از شماره اقتصادی

اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع قانون مکلف اند برای فروش کالا و عرضه خدمات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و خریدار را بر روی صورتحساب ها، قراردادهای و سایر اسناد مشابه درج نمایند. ضمناً گفتنی است چنانچه خریدار کالا، خدمت و یا دارایی مکلف به ثبت نام در نظام مالیاتی نباشد و یا از جمله اشخاص حقیقی مصرف کننده نهایی و یا اشخاص حقیقی موضوع ماده ۸۱ قانون (فعالیت های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگل ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات) باشد، الزامی به درج شماره اقتصادی خریدار در صورتحساب صادره نخواهد بود.

### اهم موارد ثبت نام از سوی صاحبان مشاغل

مهمترین نکاتی که صاحبان مشاغل باید در ثبت نام رعایت نمایند عبارتند از:

۱- صاحبان مشاغل مکلف به ثبت نام، می‌بایست برای هر واحد شغلی یا برای هر محل، جداگانه در نظام مالیاتی ثبت نام نمایند /

۲- چنانچه صاحبان مشاغل موضوع آیین نامه مذکور بر اساس مجوز صادره از طرف مراجع ذیصلاح، بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند، برای تمامی این محل ها فقط یک ثبت نام صورت خواهد گرفت و بنا بر اعلام مودی یکی از این محل ها، به عنوان محل اصلی فعالیت مشخص و سایر محل ها به عنوان شعبه منظور خواهد شد. در صورت عدم انتخاب مودی، تعیین محل اصلی فعالیت به تشخیص سازمان خواهد بود /

۳- چنانچه صاحبان مشاغل موضوع آیین نامه مذکور در یک محل بیش از یک فعالیت شغلی داشته باشند، مکلف به



یک ثبت نام برای کلیه فعالیت‌های شغلی محل مذکور می‌باشند /

- ۴- در مورد کارگاه‌ها و واحدهای تولیدی که نوع فعالیت آنان ایجاد دفتر یا فروشگاه در یک یا چند محل دیگر را اقتضاء نماید، مودی می‌تواند برای کلیه محل‌های مذکور یک ثبت نام به نشانی که به عنوان محل اصلی فعالیت اعلام می‌نماید، انجام و یک فقره اظهارنامه برای کلیه درآمدهای حاصل از فعالیت‌های خود تسلیم نماید. در این صورت برای مودی مزبور یک پرونده به نشانی که اعلام می‌نماید، تشکیل می‌شود /
- ۵- مشاغلی که به صورت مشارکت مدنی اعم از قهری یا اختیاری اداره می‌شوند، به عنوان یک مودی در نظام مالیاتی ثبت نام خواهند شد. صاحبان مشاغل مذکور مکلفاند در زمان ثبت نام، اطلاعات مورد نیاز کلیه شرکا و نسبت سهم هر شریک را اعلام نمایند /
- ۶- مشمولین ثبت نام مکلفاند هرگونه تغییرات از جمله، انحلال، تعطیلی فعالیت [دائم یا موقت (تعلیق)]، تغییر نام، تغییر شغل، تغییر نشانی، تبدیل فعالیت انفرادی به مشارکتی و یا بالعکس، تغییر شرکا (اختیاری یا قهری) و یا سایر موارد را حداکثر ظرف مدت دو ماه از تاریخ انجام یا وقوع تغییرات به سازمان اعلام نمایند /

### تکالیف فعالان اقتصادی در خصوص ارسال فهرست معاملات

اشخاصی که مشمول ارسال فهرست معاملات می‌باشند عبارتند از:

- الف) کلیه اشخاص حقوقی؛
- ب) صاحبان مشاغلی که حسب نوع و یا حجم فعالیت جزء گروه اول موضوع ماده ۲ آیین نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون محسوب می‌شوند؛
- ج) صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده؛

اشخاص مشمول آیین نامه مذکور مکلفاند فهرست معاملات خود را مطابق اقلام اطلاعاتی مندرج در سامانه معاملات تهیه و ارسال نمایند. فهرست معاملات حداکثر در مقاطع سه ماهه (فصلی) تهیه و تا یک ماه و نیم پس از پایان هر فصل به صورت الکترونیکی از طریق درگاه اینترنتی سازمان برای سامانه معاملات ارسال و یا به صورت لوح فشرده در قالب اطلاعات درخواستی سازمان به اداره امور مالیاتی ارائه شود. چنانچه انتهای سال مالی اشخاص حقوقی در خلال یکی از فصول سال شمسی باشد، این اشخاص مکلفاند برای آن فصل دو فهرست معامله تنظیم و ارسال نمایند. به نحوی که از ابتدای فصل تا پایان سال مالی خود یک فهرست معامله و همچنین از ابتدای سال مالی تا پایان آن فصل نیز یک فهرست معاملات دیگر ارسال نمایند /

سازمان می‌تواند تمام یا برخی از اشخاص مشمول را مکلف نمایند که فهرست معاملات خود را به تفکیک هر صورت حساب، از طریق درگاه اینترنتی سازمان برای سامانه معاملات ارسال نمایند /

چنانچه معاملات انجام شده به صورت ارزی صورت پذیرفته باشد، باید مبالغ ارزی، نوع ارز، نرخ برابری ارز (نرخ ارز مورد معامله) و معادل ریالی معامله انجام شده در صورت حساب‌ها و اسناد درآمدی صادره و همچنین در فهرست معاملات ارسالی، قید شود /

سازمان می‌تواند حسب ضرورت جهت تسهیل در ارسال فهرست معاملات و مطابق با ماهیت اطلاعات، با موافقت وزیر امور اقتصادی و دارایی بازه زمانی دریافت اطلاعات را افزایش و یا روش دریافت اطلاعات را تغییر دهد /



همچنین ارسال اطلاعات واردات و صادرات کالا و خدمات می‌باید با درج شماره کوتاژ اظهارنامه گمرکی و کد گمرک ترخیص کننده و شماره اختصاصی اشخاص خارجی حسب مورد صورت پذیرد/

### موارد عدم شمول ارسال فهرست معاملات

موارد ذیل مشمول ارسال فهرست معاملات نمی‌گردند:

- ۱- خریدوفروش و سود و کارمزد اوراق بهادار؛
- ۲- خریدوفروش سهام و سهم شرکت و حق تقدم سهام یا سهم شرکت؛
- ۳- سود و کارمزد و جریمه‌های بانک‌ها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی، موسسات اعتباری غیر بانکی مجاز و صندوق‌های قرض‌الحسنه؛
- ۴- سود سهام و سهم شرکت؛
- ۵- حق عضویت اعضاء مجامع حرفه‌ای، احزاب و انجمن‌ها و تشکل‌های غیردولتی دارای مجوز از مراجع ذی‌صلاح؛
- ۶- کمک‌ها، جوایز و هدایای بلاعوض؛
- ۷- مبالغی که تحت عناوین جریمه یا خسارت، انواع عوارض و مالیات (به‌استثناء مالیات و عوارض قانون مالیات بر ارزش‌افزوده) حق ثبت، حق تمبر، حقوق گمرکی و موارد مشابه، به دستگاه‌های اجرائی پرداخت می‌گردد؛
- ۸- حقوق و دستمزد پرداختی موضوع فصل سوم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم؛
- ۹- وجوه پرداختی بابت حق نگهداری (شارژ) ساختمان محل فعالیت و آبونمان‌های پرداختی/

شایان گفتن است در هر صورت حساب خرید از اشخاص حقیقی تا میزان ۵٪ مبلغ حدنصاب معاملات کوچک موضوع تبصره یک ماده (۳) قانون برگزاری مناقصات، الزامی به درج شماره اقتصادی فروشنده در فهرست خرید نمی‌باشد. خریداران، اطلاعات خریدهای مذکور را در فهرست معاملات خرید با عنوان «معاملات کمتر از ۵٪ حدنصاب» درج و ارسال نمایند/ (مبلغ معاملات کوچک سال ۱۳۹۴ مبلغ ۱۳۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال و برای سال ۱۳۹۵ مبلغ ۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال و برای سال ۱۳۹۶ مبلغ ۲۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال می‌باشد). همچنین فرآیند ارسال و دریافت اطلاعات معاملاتی که محرمانه می‌باشد، متناسب با وضعیت ارسال کننده و ماهیت اطلاعات، با هماهنگی دستگاه اجرایی ذی‌ربط و موافقت سازمان تعیین خواهد شد/

### موارد ابطال شماره اقتصادی

در موارد ذیل شماره اقتصادی باطل می‌گردد:

- ۱- فوت اشخاص حقیقی؛
- ۲- اعلام اشخاص حقیقی مبنی بر خاتمه فعالیت اقتصادی؛
- ۳- انحلال اشخاص حقوقی ثبت شده پس از اتمام عملیات تصفیه و اعلام ختم تصفیه و سایر اشخاص حقوقی پس از لغو مجوز فعالیت؛
- ۴- صدور حکم مراجع قضایی مبنی بر ابطال شماره اقتصادی/

عدم انجام تکالیف مقرر در آئین نامه مذکور و دستورالعمل های مرتبط مشمول جرائم مقرر در قانون می باشد. این حکم مانع اجرای دیگر قوانین موضوعه نخواهد بود/

### جرائم

عدم انجام هر یک از تکالیف مقرر در ماده ۱۶۹ قانون مشمول جریمه های مقرر در ماده مذکور به شرح زیر می باشد. جرائم مذکور با رعایت مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) قانون قابل مطالبه خواهد بود/

ردیف	شرح تخلف	نرخ جریمه	مأخذ محاسبه جریمه
۱	عدم صدور صورتحساب فروش کالا یا ارائه خدمت	٪۲	مبلغ مورد معامله
۲	عدم درج شماره اقتصادی خود	٪۲	مبلغ مورد معامله
۳	عدم درج شماره اقتصادی طرف معامله	٪۲	مبلغ مورد معامله
۴	استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران	٪۲	مبلغ مورد معامله
۵	استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود	٪۲	مبلغ مورد معامله
۶	عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان طبق روش های تعیین شده	٪۱	مبلغ معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است

در صورت انجام تخلفات موضوع ردیف های یک الی سه جدول فوق الذکر در هر معامله، جریمه قابل محاسبه و مطالبه حداکثر معادل ٪۲ مبلغ همان معامله خواهد بود/

### تغییرات در تکالیف طبق آیین نامه جدید

تغییراتی در تکالیف ارسال فهرست معاملات و نیز مودیان مشمول بالاخص از ابتدای مهرماه ۱۳۹۵ به بعد به عمل آمده که جهت آگاهی مودیان محترم مالیاتی به شرح زیر اعلام می گردد:

۱- ارسال اطلاعات از اول مهرماه سال ۱۳۹۵ کماکان به صورت فصلی و تا یک و نیم ماه پس از پایان هر فصل امکان پذیر می باشد ( از پایان فصل تا یک و نیم ماه پس از پایان فصل می باشد قبلاً یک ماه بود ) بدیهی است ارسال اطلاعات خارج از موعد مقرر مشمول جرائم متعلقه خواهد بود/

۲- با عنایت به حذف امکان ارسال اطلاعات فروش در گزارش امتناع وفق قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۵، از این پس در صورتی که فعالین اقتصادی در هنگام خرید کالا و یا خدمات از ارائه شماره اقتصادی خود به فروشنده خودداری نمایند، فروشنده امکان ارسال اطلاعات در قالب امتناع و یا دیگر گزارشات فهرست معاملات رانخواهد داشت/

۳- صرفاً در هنگام فروش کالا، خدمات و دارائی به مصرف کننده نهایی و اشخاص حقیقی مشمول ماده ۸۱ قانون مالیات های مستقیم و یا اشخاصی که مکلف به ثبت نام در نظام مالیاتی نمی باشند، الزامی به درج شماره اقتصادی خریدار در صورت حساب صادره نمی باشد/

- ۴- در هر صورت حساب خرید از اشخاص حقیقی تا میزان ۵٪ مبلغ حد نصاب معاملات کوچک موضوع تبصره یک ماده (۳) قانون برگزاری مناقصات، الزامی به درج شماره اقتصادی فروشنده در فهرست خرید نمی‌باشد. ۵٪ حدنصاب مذکور برای شش ماه دوم سال ۱۳۹۵ مبلغ ده میلیون ریال می‌باشد/
- ۵- در ارسال فهرست گزارش معاملات خرید توسط خریداران، الزامی به درج شماره اقتصادی فروشنده‌گانی که ملزم به ثبت نام در نظام مالیاتی نیستند و یا اشخاص حقیقی مشمول ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشد/
- ۶- برای ارسال اطلاعات واردات و صادرات، درج شماره کوتاژ اظهارنامه گمرکی و کد گمرک ترخیص کننده و شماره اختصاصی اشخاص خارجی حسب مورد الزامی است/
- ۷- چنانچه معاملات انجام شده به صورت ارزی صورت پذیرفته باشد، باید مبالغ ارزی، نوع ارز، نرخ برابری ارز (نرخ ارز مورد معامله) و معادل ریالی معامله انجام شده در صورتحساب‌ها و اسناد درآمدی صادره و همچنین در فهرست معاملات ارسالی قید شود/
- ۸- وفق موارد مصرح در ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴، اخفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن، امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹) مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام، تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مودیان دیگر به نام خود برخلاف واقع جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان، حسب مورد به مجازات‌های مقرر در قانون موصوف محکوم می‌گردند.

## مالیات سبز

- صنایع آلوده کننده محیط زیست، هزینه‌هایی که بر محیط زیست تحمیل می‌کنند از طریق پرداخت مالیاتی به نام مالیات سبز جبران می‌نمایند. این مالیات صرف جبران زیان‌های وارده می‌گردد.
- شهرداری‌ها و وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و دستگاه‌هایی که بودجه آنها توسط دولت تامین می‌شود، نمی‌توانند بدون مجوز قانونی به امر تجارت و نظایر آن (اشتغال به فعالیت‌های اقتصادی و ورود به بازار داد و ستد) مبادرت نمایند.
- شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندان، دانشجویان، دانش‌آموزان، و اتحادیه‌های آنها معاف از مالیات هستند ولی نباید خارج از عنوان خود فعالیت اقتصادی داشته باشند و گرنه نسبت به آن، مشمول مالیات خواهند بود.
- زمان اجرای طرح توسعه و بازسازی یا تکمیل واحد‌های صنعتی و یا ایجاد واحدهای صنعتی یا معدنی جدید نباید، بیشتر از چهار سال به طول انجامد در غیر اینصورت معافیت ماده ۱۳۸ به سال‌های بعد قابل تسری نخواهد بود. واحدهای ایجاد شده با استفاده از تسهیلات ماده ۱۳۸ ق.م.م. ظرف پنج سال از تاریخ بهره‌برداری نباید تعطیل شود و گرنه علاوه بر معافیت‌های مالیاتی اعمال شده، جرایم متعلقه نیز مطالبه خواهد شد.
- موسسات خیریه عام المنفعه که به ثبت رسیده‌اند نباید کمک‌های دریافتی نقدی و غیرنقدی را بدون نظارت سازمان امور مالیاتی در امور مذکور در بند ح ماده ۱۳۹ ق.م.م. هزینه نمایند در غیر اینصورت نسبت به درآمدهای یاد شده مشمول مالیات خواهند بود.

## فصل یازدهم

### اقسام شرکت ها

## فصل یازدهم: اقسام شرکت ها

### مقدمه

هر حسابدار در موسسه یا بنگاه اقتصادی که می کند که یا مالکیت آن حقیقی (فرد یا افراد) است یا حقوقی. منظور از حقوقی آن است که چند نفر با طی مراحل قانونی برای شراکت و همکاری خود یک موجودیت جدیدی به نام موسسه یا شرکت ایجاد کرده اند و تحت آن عنوان به فعالیت می پردازند. حسابدار برای حفظ حقوق طرف های مرتبط با موسسه، بهتر است انواع و حدود وظایف و اختیارات شرکت ها را بداند به نحوه افزایش سرمایه، انحلال و تصفیه شرکت ها آگاه باشد. در این فصل به معرفی اجمالی انواع شرکت ها طبق قانون تجارت می پردازیم:

### اقسام شرکت ها :

#### الف) شرکت سهامی

شرکت سهامی، شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی سهام آنهاست. شرکت سهامی، بازرگانی محسوب می شود ولو موضوع عملیات آن امور بازرگانی نباشد حداقل تعداد شرکاء شرکت سهامی، سه نفر است. انواع شرکت های سهامی عبارتند از:

۱) **شرکت سهامی عام**، شرکت هایی که موسسین آن قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم

تأمین می کنند.

۲) **شرکت سهامی خاص**: شرکت هایی که تمام سرمایه آنها در موقع تأمین، منحصرأ توسط موسسین تأمین

گردیده است.

در شرکت سهامی عام و خاص عبارت «شرکت سهامی عام» و «شرکت سهامی خاص» باید قبل از نام شرکت یا بعد از آن بدون فاصله با نام شرکت، در کلیه اوراق و اطلاعیه ها و آگهی ها شرکت به طور روشن و خوانا قید شود. در موقع تأسیس، سرمایه شرکت سهامی عام از پنج میلیون ریال و سرمایه شرکت های سهامی خاص از یک میلیون ریال نباید کمتر باشد. در صورتی که سرمایه شرکت بعد از تأسیس به هر علت از حداقل مذکور در این ماده کمتر شود باید ظرف یکسال نسبت به افزایش سرمایه اقدام به عمل آید یا شرکت به نوع دیگری از انواع شرکت های قانون تجارت تغییر شکل یابد و گرنه هر ذینفع می تواند انحلال آن را از دادگاه صلاحیت دار درخواست کند هرگاه قبل از صدور رأی قطعی، موجب درخواست انحلال، منتفی شود دادگاه رسیدگی را موقوف خواهد کرد.

#### قسمتی از قانون تجارت پیرامون شرکت ها

ماده ۱: تاجر کسی است که شغل معمولی خود را معاملات تجاری قرار دهد.

ماده ۲: معاملات تجاری از قرار ذیل است: ۱) خرید یا تحصیل هر نوع مال منقول (قابل جابجایی) به قصد فروش یا اجاره، اعم از این که تصرفاتی در آن شده باشد یا نشده باشد.

۲) تصدی به حمل و نقل از راه خشکی یا آب یا هوا یا به هر نحوی که باشد.

۳) هر قسم عملیات دلالی یا حق العمل کاری (کمیسین)، پیدا کردن خدمه یا تهیه ملزومات و...

۴) تأسیس و به کار انداختن هر قسم کارخانه مشروط بر این که برای رفع حوائج شخصی نباشد.

۵) تصدی به عملیات حراجی

۶) تصدی به هر قسم نمایشگاه های عمومی

۷) هر قسم عملیات صرافی و بانکی

۸) عملیات بیمه

**ماده ۴:** معاملات غیر منقول (مثل معامله منزل و ملک)، تجاری محسوب نمی شود.

**ماده ۵:** کلیه معاملات تجاری تجاری محسوب است مگر اینکه ثابت شود معامله مربوط به امور تجاری نیست.

**ماده ۶:** هر تاجری به استثنای کسبه جزء مکلف است دفاتر ذیل یادفاتی دیگری را که وزارت عدلیه به موجب نظامنامه قائم مقام این دفا تر قرار میدهد داشته باشد :

۱ - دفتر روزنامه.

۲ - دفتر کل.

۳ - دفتر دارائی.

۴ - دفتر کپی.

**ماده ۷:** دفتر روزنامه دفتری است که تاجر باید همه روزه مطالبات و دیون و دادستد تجاری و معاملات راجع به اوراق تجاری (از قبیل خرید و فروش و ظهر نویسی) و بطور کلی جمیع واردات و صادرات تجاری خود را به هراسم و رسمی که باشد و وجوهی را که برای مخارج شخصی خود برداشت می کند در آن دفتر ثبت نماید.

**ماده ۸:** دفتر کل دفتری است که تاجر باید کلیه معاملات را الاقل هفته یک مرتبه از دفتر روزنامه استخراج و انواع مختلفه آن را تشخیص و جدا کرده هر نوعی را در صفحه مخصوصی در آن دفتر بطور خلاصه ثبت کند.

**ماده ۹:** دفتر دارائی دفتری است که تاجر باید هر سال صورت جامعی از کلیه دارائی منقول و غیر منقول و دیون و مطالبات سال گذشته خود را به ریز ترتیب داده در آن دفتر ثبت و امضاء نماید و این کار باید تا پانزدهم فروردین سال بعد انجام پذیرد.

**ماده ۱۰:** دفتر کپی دفتری است که تاجر باید کلیه مراسلات و مخابرات و صورت حسابهای صادره خود را در آن به ترتیب تاریخ ثبت نماید.

**تبصره -** تاجر باید کلیه مراسلات و مخابرات و صورت حسابهای وارده را نیز به ترتیب تاریخ ورود مرتب نموده و در لفاف مخصوصی ضبط کند.

**ماده ۱۱:** دفاتر مذکور در ماده ۶ به استثناء دفتر کپی قبل از آنکه در آن چیزی نوشته شود به توسط نماینده اداره ثبت (که مطابق نظامنامه وزارت عدلیه معین می شود) امضاء خواهد شد. برای دفتر کپی امضاء مزبور لازم نیست. ولی باید اوراق آن دارای نمره ترتیبی باشد. در موقع تجدید سالانه هر دفتر مقررات این ماده رعایت خواهد شد.

**ماده ۲۰:** شرکتهای تجاری بر هفت قسم است :

۱ - شرکت سهامی.

۲ - شرکت با مسئولیت محدود.

۳ - شرکت تضامنی

۴ - شرکت مختلط غیر سهامی.

۵ - شرکت مختلط سهامی.

۶ - شرکت نسبی.

۷ - شرکت تعاونی تولید و مصرف.

**نکته:** ماده ۲۱ تا ۹۳ قانون تجارت حذف و در اصلاحیه قانون تجارت به ماده ۱ تا ۳۰۰ تبدیل شده که همگی به شرکت های سهامی عام و خاص مربوط می شود. **ولذا ماده ۹۴ تا ۳۰۰ دوبار داریم یکی قانون تجارت و یکی اصلاحیه قانون تجارت.**

**ماده ۱ -** شرکت سهامی شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی سهام آنهاست.

**ماده ۲ -** شرکت سهامی شرکت بازرگانی محسوب می شود و لواینکه موضوع عملیات آن امور بازرگانی نباشد.

**ماده ۳ -** در شرکت سهامی تعداد شرکاء نباید از سه نفر کمتر باشد.

**ماده ۴ -** شرکت سهامی به دو نوع تقسیم می شود -

**نوع اول -** شرکتهائی که موسسین آنها قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تامین می کنند. اینگونه شرکتهای سهامی عام نامیده می شوند.

**نوع دوم -** شرکتهائی که تمام سرمایه آنها در موقع تاسیس منحصراتوسط موسسین تامین گردیده است. اینگونه شرکتهای سهامی خاص نامیده می شوند.

**تبصره -** در شرکتهای سهامی عام عبارت " شرکت سهامی عام " و در شرکتهای سهامی خاص عبارت " شرکت سهامی خاص " باید قبل از نام شرکت یا بعد از آن بدون فاصله بانام شرکت در کلیه اوراق و اطلاعیه ها و آگهی های شرکت بطور روشن و خوانا قید شود.

**ماده ۵ -** در موقع تاسیس سرمایه شرکتهای سهامی عام از پنج میلیون ریال و سرمایه شرکتهای سهامی خاص از یک میلیون ریال نباید کمتر باشد.

در صورتی که سرمایه شرکت بعد از تاسیس به هر علت از حداقل مذکور در این ماده کمتر شود باید طرف یکسال نسبت به افزایش سرمایه تامیزان حداقل مقرر اقدام بعمل آید یا شرکت به نوع دیگری از انواع شرکتهای مذکور در قانون تجارت تغییر شکل یا بدوگانه هر ذینفع می تواند انحلال آن را از دادگاه صلاحیتدار درخواست کند. هرگاه قبل از صدور رای قطعی موجب درخواست انحلال منتفی گردد دادگاه رسیدگی را موقوف خواهد نمود.

**ماده ۶ -** برای تاسیس شرکت های سهامی عام باید حداقل ۲۰٪ سرمایه شرکت را خود تعهد کرده و حداقل سی و پنج درصد مبلغ تعهد شده را در حسابی به نام شرکت در شرف تاسیس نزد یکی از بانک ها سپرده گذارند سپس اظهار نامه ای به ضمیمه طرح اساسنامه شرکت و طرح اعلامیه پذیره نویسی سهام که به امضای کلیه موسسین رسیده باشد به اداره ثبت شرکت ها تسلیم و رسید دریافت کنند.

**ماده ۲۰ -** برای تاسیس و ثبت شرکت های سهامی خاص ، فقط تسلیم اظهار نامه به ضمیمه مدارک زیر به مرجع ثبت شرکت ها کافی خواهد بود:

(۱) اساسنامه شرکت که به امضاء کلیه سهامداران رسیده باشد

(۲) اظهار نامه مشعر بر تعهد کلیه سهام و گواهی نامه بانکی حاکی از تأدیه قسمت نقدی آن که نباید کمتر از ۳۵٪

کل سهام باشد که به امضاء کلیه سهامداران رسیده باشد .

- ۳) انتخاب اولین مدیران و بازرسی یا بازرسان شرکت  
 ۴) قبول سمت مدیریت و بازرسی با رعایت قسمت اخیر ماده ۱۷  
 ۵) ذکر نام روزنامه کثیرالانتشار جهت درج آگهی های شرکت

**ماده ۲۱:** سهم قسمتی از سرمایه شرکت سهامی است که مشخص کننده میزان مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت سهامی می باشد. ورقه سهم، سند قابل معامله ای است که نماینده تعداد سهامی است که صاحب آن در شرکت سهامی دارد هرگاه برای بعضی از سهام شرکت، مزایایی قائل شوند این گونه سهام، سهام ممتاز نامیده می شود.  
**ماده ۳۰:** مادام که تمامی مبلغ اسمی هر سهم پرداخت نشده صدور ورقه سهم بی نام یا گواهی نامه موقت بی نام، ممنوع است به تعهد کننده این گونه سهام، گواهی نامه موقت با نام داده می شود.

**ماده ۳۳:** مبلغ پرداخت نشده سهام هر شرکت سهامی باید ظرف مدت مقرر در اساسنامه مطالبه شود در غیر این صورت هیأت مدیره شرکت باید مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام را به منظور تقلیل سرمایه شرکت تا میزان مبلغ پرداخت شده سرمایه دعوت کند.

**ماده ۷۲:** مجمع عمومی شرکت سهامی از اجتماع صاحبان سهام تشکیل می شود مقررات مربوط به حضور عدّه لازم و آراء لازم جهت اتخاذ تصمیمات در اساسنامه معین خواهد شد، مگر در مواردی که به موجب قانون، تکلیف خاص برای آن مقرر شده باشد.

**ماده ۱۰۶)** در مواردی که تصمیمات مجمع عمومی متضمن یکی از موارد زیر باشد یک نسخه آن باید جهت ثبت به مرجع ثبت شرکت ها ارسال شود:

- ۱) انتخاب مدیران و بازرسی یا بازرسان
- ۲) تصویب ترانزنامه
- ۳) کاهش یا افزایش سرمایه و هر نوع تغییر در اساسنامه
- ۴) انحلال شرکت و نحوه تصفیه آن

**ماده ۱۰۷)** شرکت سهامی به وسیله هیأت مدیره ای که از بین صاحبان سهام انتخاب شده و کلاً یا بعضاً قابل عزل می باشند اداره می شود عده اعضای هیأت مدیره در سهامی عام نباید از پنج نفر کمتر باشد اشخاص حقوقی را می توان به مدیریت شرکت انتخاب نمود در این صورت شخص حقوقی همان مسوولیت های مدنی شخص حقیقی عضو هیات مدیره را ادامه و باید یک نفر را به نمایندگی خود جهت انجام وظایف مدیریت معرفی نماید هیات مدیره باید اقلأ یک نفر شخص حقیقی را به مدیریت عامل شرکت برگزیند که می تواند عضو هیات مدیره باشد یا نباشد هیات مدیره می توان در هر موقع مدیر عامل را عزل کند.

**ماده ۱۰۸ و ۱۰۹)** مدیران شرکت توسط مجمع عمومی موسس و مجمع عمومی انتخاب می شوند مدت مدیریت مدیران حداکثر دو سال است و انتخاب مجدد آنها بلامانع است.

**ماده ۱۱۴)** مدیران باید تعداد سهامی را که اساسنامه در شرکت مقرر کرده دارا باشند این تعداد سهام نباید از تعداد سهامی که به موجب اسناد جهت دادن رای در مجامع عمومی لازم است کمتر باشد این سهام جهت تضمین خساراتی است که ممکن است از تقصیرات مدیران بر شرکت وارد آید. سهام مذکور با نام و غیر قابل انتقال بوده و در صندوق



شرکت به عنوان وثیقه باقی می ماند تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان هر دوره مالی به منزله مفاصا حساب مدیران برای همان دوره مالی است و در این صورت ، سهام مورد وثیقه مدیرانی که مدت مدیریت آنها سپری شده ، آزاد خواهد شد.

## ب) شرکت های غیر سهامی

### ۱) شرکت با مسئولیت محدود:

**ماده ۹۴:** شرکت با مسئولیت محدود شرکتی است که بین دو یا چند نفر برای امور تجاری تشکیل شده و هر یک از شرکاء بدون این که سرمایه به سهام یا قطعات سهام تقسیم شده باشد فقط تا میزان سرمایه خود در شرکت مسئول قروض و تعهدات شرکت است در اسم شرکت باید عبارت ( با مسئولیت محدود) قید شود و گرنه آن شرکت در مقابل اشخاص ثالث، شرکت تضامنی (هریک از شرکا به تنهایی مسئول تعهدات شرکت می شود) محسوب خواهد شد. اسم شرکت نباید متضمن اسم هیچ یک از شرکاء باشد و گرنه شریکی که اسم او قید شده در مقابل اشخاص ثالث حکم شریک ضامن در شرکت تضامنی را خواهد داشت .

**ماده ۹۶ :** شرکت با مسئولیت محدود وقتی تشکیل می شود که تمام سرمایه نقدی تأدیه و سهم الشرکه غیر نقدی نیز تقویم و تسلیم شده باشد .

**ماده ۹۸:** شرکاء نسبت به قیمتی که در حین تشکیل شرکت برای سهم الشرکه های غیر نقدی معین شده در مقابل اشخاص ثالث مسئولیت تضامنی دارند .

**ماده ۹۹:** مرور زمان دعوی ناشی از مقررات فوق ده سال از تاریخ تشکیل شرکت است .

**ماده ۱۰۲:** سهم الشرکه شرکاء نمی تواند به شکل اوراق تجاری قابل انتقال اعم از بی اسم یا با اسم و غیره درآید . در صورتی می توان سهم الشرکه را منتقل نمود که به موجب سند رسمی باشد و باید رضایت شرکائی که لاقل سه ربع سرمایه متعلق به آنها بوده و اکثریت عددی نیز داشته باشند جلب شود.

**ماده ۱۰۴ و ۱۰۵ :** مدیر از بین شرکاء یا خارج از آن می تواند معین شود و کلیه اختیارات لازمه را برای نمایندگی و اداره شرکت خواهند داشت مگر این که در اساسنامه غیر آن مقرر شده باشد.

**ماده ۱۰۶:** تصمیمات راجع به شرکت باید به اکثریت لاقل صاحبان نصف سرمایه اتخاذ شود . اگر دفعه اول این اکثریت حاصل نشد باید تمام شرکاء مجدداً دعوت شوند در این صورت تصمیمات به اکثریت عددی شرکاء اتخاذ می شود.

### ۲) شرکت تضامنی :

**ماده ۱۱۶:** شرکت تضامنی شرکتی است که در تحت اسم مخصوص برای امور تجاری بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می شود اگر دارائی شرکت برای تأدیه تمام قروض کافی نباشد هر یک از شرکاء مسئول پرداخت تمام قروض شرکت است هر قراری که بین شرکاء بر خلاف این ترتیب داده شده باشد در مقابل اشخاص ثالث کان لم یکن خواهد بود .

**ماده ۱۱۷:** در اسم شرکت تضامنی باید عبارت « شرکت تضامنی» و لاقل اسم یکی از شرکاء ذکر شود در صورتی که اسم شرکت مشتمل بر اسمی تمام شرکاء نباشد باید بعد از اسم شریک یا شرکائی که ذکر شده است عبارتی از قبیل « و شرکاء» یا « و برادران» قید شود .

**ماده ۱۱۸ :** شرکت تضامنی وقتی تشکیل می شود که تمام سرمایه نقدی تأدیه و سهم الشرکه غیر نقدی نیز تقویم و تسلیم شده باشد .

**ماده ۱۲۳:** در شرکت تضامنی هیچ یک از شرکاء نمی تواند سهم خود را به دیگری منتقل کند مگر به رضایت تمام شرکاء.

**ماده ۱۲۴:** فقط در روابط بین شرکاء مسئولیت هریک از آنها در تأدیه قروض شرکت، به نسبت سرمایه خواهد بود و گرنه مادام که شرکت تضامنی منحل نشده مطالبه قروض باید از خود شرکت انجام شود و پس از انحلال، طلبکاران شرکت می توانند برای وصول مطالبات خود به هر یک از شرکاء یا به تمام آنها رجوع کند.

### ۳) شرکت مختلط غیر سهامی :

شرکت مختلط غیر سهامی شرکتی است که برای امور تجاری در تحت اسم مخصوصی بین یک یا چند نفر شریک ضامن و یک یا چند نفر شریک با مسئولیت محدود بدون انتشار سهام تشکیل می شود شریک ضامن مسئول کلیه قروضی است که ممکن است علاوه بر دارائی شرکت پیدا شود شریک با مسئولیت محدود کسی است که مسئولیت او فقط تا میزان سرمایه ای است که در شرکت گذارده و یا بایستی بگذارد. در اسم شرکت باید عبارت « شرکت مختلط » و لاقبل اسم یکی از شرکاء ضامن قید شود .

**ماده ۱۴۵ :** شریک با مسئولیت محدود نه به عنوان شریک حق اداره کردن شرکت را دارد نه اداره امور شرکت از وظایف اوست .

**ماده ۱۴۷ :** هر شریک با مسئولیت محدود حق نظارت در امور شرکت داشته و می تواند از روی دفاتر و اسناد شرکت برای اطلاع شخصی خود راجع به وضعیت مالی شرکت صورت خلاصه ترتیب دهد هر قراری که بین شرکاء بر خلاف این ترتیب داده شود از درجه اعتبار ساقط است ، .

**ماده ۱۵۱:** شریک ضامن را وقتی می توان شخصاً برای قروض شرکت تعقیب نمود که شرکت منحل شده باشد.

**ماده ۱۵۶:** اگر شرکت مختلط غیر سهامی ورشکست شود دارایی شرکت بین طلبکاران خود شرکت تقسیم شده و طلبکاران شخصی شرکاء در آن حقی ندارند . سهم الشرکه شرکاء با مسئولیت محدود نیز جزء دارائی شرکت محسوب می شود .

### ۴) شرکت مختلط سهامی :

شرکت مختلط سهامی شرکتی است که در تحت اسم مخصوصی بین یک عدد شرکاء سهامی و یک یا چند نفر شریک ضامن تشکیل می شود . شرکاء سهامی کسانی هستند که سرمایه آنها به صورت سهام یا قطعات سهام متساوی القیمه درآمده و مسئولیت آنها تا میزان همان سرمایه است که در شرکت دارند .

شریک ضامن کسی است که سرمایه او به صورت سهام در نیامده و مسئول کلیه قروضی است که ممکن است علاوه بر دارائی شرکت پیدا شود در صورت تعدد شریک ضامن مسئولیت آنها در مقابل طلبکاران و روابط آنها با یکدیگر تابع مقررات شرکت تضامنی خواهد بود .

**ماده ۱۶۳ و ۱۶۴:** در اسم شرکت باید عبارت « شرکت مختلط » و لاقبل اسم یکی از شرکاء ضامن قید شود مدیریت

شرکت مختلط سهامی مخصوص به شریک یا شرکاء ضامن است در شرکت مختلط سهامی ، هیأت نظارتی لاقبل مرکب از سه نفر از شرکاء برقرار می شود.

### ۵) شرکت نسبی:

**ماده ۱۸۳:** شرکت نسبی شرکتی است که برای امور تجاری در تحت اسم مخصوص بین دو یا چند نفر تشکیل و

مسئولیت هر یک از شرکاء به نسبت سرمایه ای است که در شرکت گذاشته است .

**ماده ۱۸۴:** در اسم شرکت نسبی عبارت « شرکت نسبی» و لاقل اسم یک نفر از شرکاء باید ذکر شود در صورتی که اسم شرکت مشتمل بر اسامی تمام شرکاء نباشد بعد از اسم شریک یا شرکایی که ذکر شده عبارتی از قبیل « شرکاء» یا « برادران» ضروری است .

**ماده ۱۸۶:** اگر دارائی شرکت نسبی برای تأدیه تمام قروض شرکت کافی نباشد هر یک از شرکاء به نسبت سرمایه ای که در شرکت داشته مسئول تأدیه قروض شرکت است .

#### ۶) شرکت های تعاونی تولید و مصرف :

**ماده ۱۹۰:** شرکت تعاونی تولید، شرکتی است که بین عده ای از ارباب حرف تشکیل می شود و شرکاء مشاغل خود را برای تولید و فروش اشیاء یا اجناس به کار می برند.

**ماده ۱۹۱:** اگر در شرکت تعاونی تولید یک عده از شرکاء در خدمت دائمی شرکت نبوده یا از اهل حرفه که موضوع عملیات شرکت است نباشد لاقل دو سوم اعضاء اداره کننده شرکت باید از شرکائی انتخاب شوند که حرفه آنها موضوع عملیات شرکت است .

**ماده ۱۹۲:** شرکت تعاونی مصرف شرکتی است که برای مقاصد ذیل تشکیل می شود:

- (۱) فروش اجناس لازم برای مصارف زندگانی اعم از این که اجناس مزبور را شرکاء ایجاد کرده یا خریده باشند.
- (۲) تقسیم نفع و ضرر بین شرکاء به نسبت خرید هر یک از آنها،(هر کدام خرید بیشتر داشت سود یا ضرر بیشتر)

**ماده ۱۹۳:** شرکت تعاونی اعم از تولید یا مصرف ممکن است مطابق اصول شرکت سهامی یا بر طبق مقررات تراضی شرکت ها ترتیب داده شده باشد تشکیل شود .

**ماده ۱۹۴:** در صورتی که شرکت تعاونی تولید یا مصرف مطابق اصول شرکت سهامی تشکیل شود حداقل سهام یا قطعات آن ده ریال خواهد بود و هیچ یک از شرکاء نمی توانند در مجمع عمومی بیش از یک رأی داشته باشد.

#### صورتجلسات مجامع عمومی

۱. **مجمع عمومی موسس:** وظایف مجمع عمومی به قرار زیر است: (۱) رسیدگی به گزارش موسسین و تصویب آن (۲) تصویب طرح اساسنامه شرکت و در صورت لزوم اصلاح آن (۳) انتخاب اولین مدیران و بازرسان (۴) تعیین روزنامه کثیرالانتشار در مجمع عمومی موسس ، و حضور عده ای پذیره نویسان که حداقل نصف سرمایه شرکت را تعهد نموده باشند ، لازم است . در شرکت سهامی خاص ، تشکیل مجمع عمومی موسس الزامی نیست لیکن جلب نظر کارشناس رسمی دادگستری در صورتی که یک یا چند نفر از موسسین آورده غیر نقدی دارند ، باید ارزیابی آنها به تأیید و کارشناسی برسد . حضور عده ای از پذیره نویسان که حداقل نصف سرمایه شرکت را تعهد نموده باشند لازم است . تصمیمات با ۲/۳ آراء حاضر تصویب می شود.

۲. **مجمع عمومی عادی سالانه:** مجمع عمومی عادی می تواند نسبت به کلیه امور شرکت به جز آنچه که در صلاحیت مجمع عمومی موسس و فوق العاده است تصمیم بگیرد در مورد انتخاب مدیران ، تعداد آراء هر رأی دهنده در عدد مدیرانی که باید انتخاب شوند ضرب شوند و حق رأی هر رأی دهنده برابر حاصل ضرب مذکور خواهد بود . رأی

دهنده می تواند آراء خود را به یک نفر بدهد یا آن را بین چند نفری که مایل باشد تقسیم کند . اگر مجمع عادی در اولین دعوت ، حد نصاب مذکور را حاصل نکند مجمع برای بار دوم با حضور هر عده از صاحبان سهام که حق رای دارند رسمیت می یابد. همواره تصمیمات با اکثریت نصف به علاوه یک آراء حاضر در جلسه رسمی معتبر خواهد بود مگر در مورد انتخاب مدیران و بازرسان که اکثریت نسبی کافی خواهد بود .

مجمع عمومی عادی باید سالی یک بار (دقیقاً یکبار نه کمتر و نه بیشتر) در موقعی که در اساسنامه پیش بینی شده برای رسیدگی به تراز نامه و حساب سود و زیان سال مالی قبل و رسیدگی به گزارش مدیران و بازرسان و سایر امور مربوطه تشکیل شود بدون قرائت گزارش بازرسان یا بازرسان شرکت ، اخذ تصمیم نسبت به تراز نامه و حساب عملکرد (سود و زیان) سال مالی ، معتبر نخواهد بود .

انتخاب روزنامه ، تقسیم سود ، تصویب صورت های مالی ، انتخاب مدیران ، پاداش هیات مدیره ، گزارش حسابرس و بازرسان و دعوت به جلسه ، تعیین صورت خلاصه تکالیف هیات مدیره .

**۳. مجمع عمومی عادی به طور فوق العاده:** اگر در طول سال نیاز به تصمیماتی باشد که در صلاحیت مجمع

عمومی عادی باشد

**۴. مجمع عمومی فوق العاده:** در تمام تصمیمات راجع به شرکت غیر از تصمیماتی که در صلاحیت مجمع عمومی

موسس و عادی و عادی به طور فوق العاده تشکیل می شود. مثل تغییر سرمایه ، تغییر مرکز اصلی شرکت ، تغییر اساسنامه . و کلاً هرگونه تغییر در مواد اساسنامه یا در سرمایه شرکت یا انحلال آن قبل از موعد ، منحصرأ در صلاحیت مجمع عمومی فوق العاده می باشد . در این مجمع ، دارندگان بیش از نصف سهامی که حق رأی دارند باید حاضر باشند اگر در اولین دعوت حد نصاب حاصل نشد برای بار دوم با حضور بیش از یک سوم صاحبان سهام که حق رأی دارند رسمیت می یابد . تصمیمات مجمع عمومی فوق العاده همواره به اکثریت دو سوم آراء حاضر در جلسه رسمی ، معتبر خواهد بود .

عمر هیات مدیره حداکثر دوسال است . هیات مدیره ، رئیس هیات مدیره ، نایب رئیس و مدیرعامل را انتخاب می نمایند . اگر یکی از اعضای هیات مدیره عوض شد تصمیم گیری در مورد مدیرعامل دوباره باید صورت گیرد . مدیرعامل می تواند از بین هیات مدیره یا خارج از آن باشد . اگر مدیرعامل از بین هیات مدیره باشد برای داشتن همزمان سمت رئیس هیات مدیره ، باید حداقل ۳/۴ (سه چهارم) اعضا به وی رای دهند . پاداش هیات مدیره برای هر سال ، در صورتی که به سهامداران سود تخصیص یابد ، برای سهامی عام حداکثر ۵٪ و برای سهامی خاص حداکثر ۱۰٪ از سود همان سال است . تقسیم سود توسط مجمع عمومی انجام می شود و نه هیات مدیره . هیات مدیره فقط می تواند پیشنهاد دهد . ضمناً اگر شرکتی دارای سود بود حداقل باید ۱۰ درصد آن تقسیم و حداکثر تا ۸ ماه از تاریخ مجمع ، پرداخت گردد .

**نکته:** در حال حاضر برای افزایش سرمایه یا دیگر تغییرات در شرکت ، بایستی در سایت اداره ثبت اسناد و مالکیت صنعتی به قسمت مربوطه رفته و نوع جلسه و نوع تصمیم جلسه را طبق موارد فوق ، انتخاب و اطلاعات درخواستی را ثبت کنیم و مدارک درخواستی را با پست به آدرس اداره ثبت شهر خود ارسال نمائیم . تا آگهی قانونی در روزنامه رسمی کشور چاپ و قابل استناد گردد . لذا دانستن انواع مجمع عمومی و اختیارات آن مهم می باشد .

## اندوخته قانونی

در شرکت های خصوصی، در هر سال انتقال ۵ درصد سود خالص به حساب اندوخته تا وقتی که به (ده) ۱۰ درصد سرمایه برسد الزامی است و پس از آن ادامه آن اختیاری است. و برای شرکت های دولتی، هر سال انتقال ۱۰ درصد سود خالص به حساب اندوخته تا وقتی که به ۱۰۰٪ (صد درصد) سرمایه برسد الزامی است. دلیل آن است که شرکت ها همه منابع و سود انباشته خود را مصرف نمایند و برای ورشکستگی و یا دوران تصفیه منابع بیشتری در اختیار داشته باشند.

## مقایسه شرکت با مسئولیت محدود با شرکت سهامی

### محاسن

- شرکت سهامی عام با حضور حداقل پنج سهامدار (مدیر) و شرکت سهامی خاص با حداقل سه سهامدار خاص تشکیل می گردد (مواد ۳ و ۱۰۷ ل.ا.ق.ت) (ل.ا.ق.ت. یعنی لایحه اصلاح قانون تجارت). در صورتی که شرکت با مسئولیت محدود با حداقل دو شریک تشکیل می شود.

- حداقل سرمایه در سهامی عام پنج میلیون ریال و سهامی خاص یک میلیون ریال به اضافه تکالیف حداقل ۳۵٪ نقدی کل سرمایه (مواد ۶ و ۳۰ ل.ا.ق.ت) می باشد اما در شرکت با مسئولیت محدود بدون ارائه مدارک تودیع سرمایه صرفاً اقرار موسسین به میزان سرمایه و پرداخت به صندوق شرکت یا هیئت مدیره کفایت می کند. در واقع قانونگذار حداقل و حداکثری برای سرمایه شرکت مقرر نکرده است و این نقیصه موجب تضعیف حقوق طلبکاران این نوع شرکت می شود. چرا که عمده تضمین طلب طلبکار سرمایه شرکت است. بنابراین لازم است که حداقل سرمایه مشخص و به میزانی باشد که تا حدودی جوابگوی طلب طلبکاران باشد /

- در شرکت با مسئولیت محدود یک یا چند نفر مدیر موظف یا غیر موظف که ممکن است از خارج از شرکا هم باشند برای مدت محدود یا نامحدود راه شرکت را برعهده میگیرند (ماده ۱۰۴ ق.ت). در صورتی که در شرکت سهامی عام حداقل پنج نفر و در شرکت سهامی خاص حداقل سه نفر مدیر برای مدت حداکثر ۲ سال انتخاب می شوند (ماده ۳ و ۱۰۷ ل.ا.ق.ت) و (۱۰۹ ق.ت))

- قلمرو آگهی ها در شرکت های سهامی با توجه به مواد (۹۷ و ۹۸۵ ل.ا.ق.ت) وسیعتر از شرکت با مسئولیت محدود می باشد (ماده ۲۰ ق.ت)

### معایب

- اگر چه تمام سهم الشرکه شرکت باید در شرکت با مسئولیت محدود در بدو تاسیس پذیره نویسی و پرداخت شود ولی این پرداخت ممکن است صوری باشد /

- در شرکت با مسئولیت محدود ورقه ای به نام سهم الشرکه صادر نمی گردد و هم چنین این سهم الشرکه نمی تواند به صورت اوراق تجاری قابل انتقال اعم از با نام یا بی نام صادر گردد ولی در شرکت سهامی عام نقل و انتقال سهام کاملاً آزاد بوده و در شرکت سهامی خاص این نقل و انتقال ممکن است فقط مشروط به موافقت مدیران شرکت یا مجامع عمومی سهامداران بشود /

حال این سؤال مطرح می شود آیا شرکت با مسئولیت محدود از جمله شرکت های شخص است؟ با توجه به اینکه مسئولیت شرکت جدا از مسئولیت شرکا می باشد و شریک در شرکت با مسئولیت محدود بجز سرمایه ای که

در شرکت گذاشته است مسئولیت دیگری ندارد و اگر در نتیجه ضررهای مختلف شرکت ورشکسته شود طلبکاران یقیناً از قسمتی از طلب خود محروم می شوند پس اگر چه شخصیت شرکا در شرکت دخالت دارد و غالباً این نوع شرکت بین اشخاص آنهم اشخاص یک خانواده یا آشنا باهم تشکیل می شود ولی به هر صورت شرکت با مسئولیت محدود یک شرکت سرمایه است و به استناد ماده ۹۵ ق.ت. که مقرر میدارد:

در اسم شرکت باید عبارت (با مسئولیت محدود) قید شود و گرنه آن شرکت در مقابل اشخاص ثالث شرکت تضامنی محسوب و تابع مقررات آن خواهد بود. اسم شرکت نباید متضمن اسم هیچ یک از شرکا باشد و گرنه شریکی که اسم او در اسم شرکت قید شده در مقابل اشخاص ثالث حکم شریک ضامن در شرکت تضامنی را خواهد داشت. شکی در تجارتي بودن شرکت با مسئولیت محدود و عدم مسئولیت شرکا جز به میزان سهم الشرکه باقی نمی ماند.

## ورشکستگی

**ماده ۴۱۲:** ورشکستگی تاجر یا شرکت تجاری در نتیجه توقف از تادیه وجوهی که برعهده اوست حاصل می شود. حکم ورشکستگی تاجری را که حین الفوت در حال توقف بوده تایکسال بعد از مرگ او نیز می توان صادر نمود.

**ماده ۴۱۳:** تاجر باید ظرف سه روز از تاریخ وقفه که در تادیه قروض یا سایر تعهدات نقدی او حاصل شده است توقف خود را به دفتر محکمه بدایت محل اقامت خود اظهار نموده صورت حساب دارایی و کلیه دفاتر تجارتي خود را به دفتر محکمه مزبور تسلیم نماید.

**ماده ۴۱۴:** صورت حساب مذکور در ماده فوق باید مورخ بوده و به امضاء تاجر رسیده و متضمن مراتب زیر باشد:

۱- تعداد و تقویم کلیه اموال منقول و غیر منقول تاجر متوقف به طور مشروح.

۲- صورت کلیه قروض و مطالبات

۳- صورت نفع و ضرر و صورت مخارج شخصی.

اسامی و محل اقامت کلیه شرکاء ضامن نیز باید ضمیمه شود.

**ماده ۴۱۵:** ورشکستگی تاجر به حکم محکمه بدایت در موارد ذیل اعلام می شود:

الف- برحسب اظهار خود تاجر

ب- به موجب تقاضای یک یا چند نفر از طلبکاران

ج- برحسب تقاضای مدعی العموم بدایت.

**ماده ۴۱۸:** تاجر ورشکسته از تاریخ صدور حکم از مداخله در تمام اموال خود حتی آنچه ممکن است در مدت ورشکستگی عاید او گردد ممنوع است. در کلیه اختیارات و حقوق مالی ورشکسته که استفاده از آن موثر در تادیه دیون او باشد مدیر تصفیه، قائم مقام ورشکسته بوده و حق دارد به جای او از اختیارات و حقوق مزبوره استفاده کند.

**ماده ۴۱۹:** از تاریخ حکم ورشکستگی هرکس نسبت به تاجر ورشکسته دعوایی از منقول یا غیر منقول داشته باشد باید بر مدیر تصفیه اقامه یا به طرفیت او تعقیب کند. کلیه اقدامات اجرایی نیز مشمول همین دستور خواهد بود.

**ماده ۴۲۷:** در حکمی که به موجب آن ورشکستگی تاجر اعلام می شود محکمه یک نفر را به سمت عضو ناظر معین خواهد کرد.

**ماده ۴۲۸:** عضو ناظر مکلف به نظارت در اداره امور راجعه به ورشکستگی و سرعت جریان آن است.

**ماده ۴۳۳:** محکمه در حکم ورشکستگی امر به مهر وموم را نیز می دهد.

**ماده ۴۳۴:** مهر و موم باید فوراً توسط عضو ناظر به عمل آید مگر در صورتی که به عقیده عضو مزبور، برداشتن صورت

دارایی تاجر در یک روز ممکن باشد در اینصورت باید فوراً شروع به برداشتن صورت شود.

**ماده ۴۳۵:** اگر تاجر ورشکسته به مفاد ۴۱۳ و ۴۱۴ عمل نکرده باشد محکمه در حکم ورشکستگی، قرار توقیف تاجر را

خواهد داد.

**ماده ۴۳۶:** قرار توقیف ورشکسته در مواقعی نیز داده خواهد شد که معلوم گردد به واسطه اقدامات خود، از اداره

و تسویه شدن عمل ورشکستگی می خواهد جلوگیری کند.

**ماده ۴۴۷:** تاجر ورشکسته در صورتی که وسیله دیگری برای اعاشه نداشته باشد می تواند نفقه خود و خانواده اش را

از دارایی خود درخواست کند. در اینصورت عضو ناظر، نفقه و مقدار آن را با تصویب محکمه معین می نماید.

**نمونه اساسنامه یک شرکت با مسئولیت محدود:**

اساسنامه شرکت با مسئولیت محدود

ماده ۱: نام و نوع شرکت : شرکت .... با مسئولیت محدود

ماده ۲: موضوع شرکت: تولید انواع ورق فلزی و صادرات و واردات و اخذ نمایندگی ، اعطای نمایندگی، دریافت وام از بانک ها جهت انجام امور شرکت و کلیه امور تجاری.

ماده ۳: مرکز اصلی شرکت در تهران خیابان .... می باشد. با تصویب هیات مدیره مرکز اصلی شرکت می تواند به هر کجا که صلاح و مصلحت بداند منتقل و یا شعبی را تاسیس و صورتجلسه را جهت ثبت به اداره ثبت شرکتهای تقدیم نماید /

ماده ۴: سرمایه شرکت : مبلغ ده میلیون ریال که چهارمیلیون ریال آن نقداً تسلیم شرکا گردید و مابقی در تعهد شرکا می باشد.

ماده ۵: مدت شرکت : از تاریخ ثبت به مدت نامحدود

ماده ۶: تابعیت شرکت : تابعیت شرکت ایرانی است /

ماده ۷: هیچ یک از شرکا حق انتقال سهم الشرکه خود را به غیر ندارند مگر با رضایت و موافقت دارندگان سه چهارم سرمایه شرکت که دارای اکثریت عددی نیز باشند و انتقال سهم الشرکه بعمل نخواهد آمد مگر به موجب سند رسمی .

ماده ۸: مجمع عمومی عادی شرکت در ظرف مدت چهارماه اول هر سال پس از انقضای سال مالی شرکت تشکیل ولی ممکن است بنا به دعوت هر یک از اعضای هیات مدیره یا شرکا مجمع عمومی عادی بطور فوق العاده تشکیل گردد /  
ماده ۹: دعوت برای تشکیل مجامع عمومی توسط هر یک از اعضای هیات مدیره یا مدیرعامل و یا شرکا به وسیله دعوتنامه کتبی با درج آگهی در یکی از جراید کثیرالانتشار بعمل خواهد آمد. فاصله بین دعوت تا تشکیل مجمع حداقل ده روز و حداکثر ۴۰ روز خواهد بود /

ماده ۱۰: در صورتی که کلیه شرکا در هر یک از جلسات مجامع عمومی حضور یابند رعایت ماده ۹ اساسنامه ضرورت نخواهد داشت /

ماده ۱۱: وظایف مجمع عمومی عادی یا عادی بطور فوق العاده بشرح زیر می باشد :

الف: استماع گزارش هیات مدیره در امور مالی و ترازنامه سالیانه شرکت و تصویب آن

ب: تصویب پیشنهاد سود قابل تقسیم از طرف هیات مدیره

ج : تعیین خط مشی آینده شرکت و تصویب آن

د: انتخاب هیات مدیره و در صورت لزوم بازرس

ماده ۱۲: وظایف مجمع عمومی فوق العاده به قرار زیر است

الف - تغییر اساسنامه یا الحاق یا حذف یک یا چند مواد اساسنامه

ب- تنظیم اساسنامه جدید یا تبدیل نوع شرکت

ج - افزایش یا تقلیل سرمایه شرکت

د- ورود شریک یا شرکای جدید به شرکت

ماده ۱۳: تصمیمات شرکا در مجمع عمومی فوق العاده با موافقت دارندگان سه چهارم سرمایه که اکثریت عددی

دارند و در مجمع عمومی عادی از بین شرکا و یا از خارج انتخاب می شوند



ماده ۱۴: هیات مدیره شرکت مرکب از سه نفر خواهند بود که در مجمع عمومی عادی از بین شرکا و یا از خارج انتخاب می شوند /

ماده ۱۵: هیات مدیره از بین خود خانم .... را به سمت رئیس هیات مدیره و آقای .... را به سمت مدیرعامل انتخاب و همچنین می تواند برای اعضای خود سمتهای دیگر تعیین نماید /

ماده ۱۶: مدیرعامل نماینده قانونی و تام الاختیار شرکت بوده و می تواند در کلیه امور مداخله و اقدام نماید مخصوصا در موارد زیر:

امور اداری از هر قبیل انجام تشریفات قانونی حفظ و تنظیم فهرست دارایی شرکت و تنظیم بودجه و تعیین پرداخت حقوق و انجام هزینه ها رسیدگی به محاسبات پیشنهاد سود قابل تقسیم سالیانه تهیه آیین نامه های داخلی و هر تصمیمی را که هیات مدیره جهت پیشرفت شرکت اتخاذ نماید معتبر می باشد /

ماده ۱۷: جلسات هیات مدیره با حضور اکثریت اعضا رسمیت می یابد و تصمیمات هیات مدیره با اکثریت آرا معتبر است /

ماده ۱۸: دارندگان حق امضا در شرکت: دارندگان حق امضای اوراق و اسناد بهادار از قبیل چک سفته برات اسناد تعهدآور و قراردادهای هیات مدیره تعیین می کند /

ماده ۱۹- هر یک از اعضا هیات مدیره می تواند تمام یا قسمتی از اختیارات و همچنین حق امضای خود را به هریک از شرکا برای هر مدت که صلاح بداند تفویض نماید و همچنین هیات مدیره می تواند تمامی یا قسمتی از اختیارات خود را به مدیرعامل تفویض کند /

ماده ۲۰- سال مالی شرکت از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال خاتمه می یابد به استثنای سال اول که ابتدای آن از تاریخ تاسیس شرکت است.

ماده ۲۱: تقسیم سود از درآمد شرکت در پایان هر سال مالی هزینه های اداری حقوق کارکنان و مدیران استهلاکات مالیات و سایر عوارض دولتی کسر و پس از وضع صدی ده بابت ذخیره قانونی بقیه که سود ویژه است به نسبت سهم الشرکه بین شرکا تقسیم خواهد شد /

ماده ۲۲: فوت یا محجوریت هر یک از شرکا باعث انحلال شرکت نخواهد شد و وارث یا وراث شریک متوفی و یا ولی محجور می تواند به مشارکت خود ادامه دهند در غیر این صورت بایستی سهم الشرکه خود را پس از انجام تشریفات قانونی دریافت و یا به شرکت دیگری منتقل و از شرکت خارج شوند /

ماده ۲۳: انحلال شرکت: مطابق ماده ۱۱۴ قانون تجارت منحل خواهد شد /

ماده ۲۴: در صورتی که مجمع عمومی فوق العاده شرکا رای به انحلال شرکت دهد یک نفر از بین شرکا و یا از خارج از شرکت به سمت مدیرتصفیه تعیین خواهد شد وظایف مدیر تصفیه طبق قانون تجارت می باشد /

ماده ۲۵: اختلافات حاصله بین شرکای شرکت از طریق حکمیت و داوری حل و فصل خواهد شد /

ماده ۲۶: در سایر موضوعاتی که در این اساسنامه قید نشده است مطابق مقررات قانون تجارت ایران و سایر قوانین موضوعه عمل و رفتار خواهد گردید.

ماده ۲۷: این اساسنامه در ۲۷ ماده تنظیم و به امضای کلیه موسسین شرکت به اسامی ذیل رسید و تمام صفحات آن امضا شد.

امضای آقای .....

امضای خانم .....

امضای آقای .....

## فصل دوازدهم

### کالاهای امانی

## فصل دوازدهم: کالاهای امانی

### مقدمه

برخی شرکت ها برای بدست آوردن بازارهای فروش دیگری غیر از بازارهای فروش عادی و یا معرفی اجناس جدید خود ، مقداری از کالای خود را نزد افراد و موسساتی که مورد قبول آنهاست ، ارسال می کنند تا توسط آنها فروخته شود و در صورت فروش وجه آن دریافت می شود . به این گونه کالاها، کالاهای امانی یا محموله امانی یا مرسله امانی گویند به فرستنده کالای امانی ، **آمر** و به دریافت کننده کالاهای امانی ، **حق العمل کار** گویند، حق العمل کار برای این کار مبلغی به عنوان کمیسیون (حق العمل) از فرستنده کالا دریافت می کند.

طبق قانون تجارت، **حق العمل کار کسی است که به اسم خود ولی به حساب دیگری معامله کرده و در مقابل حق العمل دریافت می دارد.**

مهم آن که تا وقتی کالای امانی به فروش نرفته ، همچنان آمر، مالک آن است پس جزء موجودی کالای آمر باید منظور شود لذا موجودی پایان دوره عبارتست از :

موجودی کالا در موسسه + موجودی کالا نزد حق العمل کار = موجودی پایان دوره آمر

از طرف دیگر ، حق العمل کار ، کالای امانی دیگران نزد خود را به عنوان موجودی کالای خود شناسایی نمی کند اگر حق العمل کار ورشکست شود آمر می تواند کالای خود را عیناً پس بگیرد ولی اگر به او فروخته بود گرچه وجه آنرا دریافت نکرده بود ، مانند سایر طلبکاران اقدام می کرد و احياناً می توانست فقط درصدی از طلب خود را وصول کند.

### مزایای فروش امانی برای حق العمل کار

- (۱) نوسات قیمت زینانی به او نمی رسد.
- (۲) اگر کالاهای خریداری شده به فروش نرسد موجب راکد بودن سرمایه حق العمل کار نیست بلکه سرمایه از آمر است .

### مزایای فروش امانی برای آمر

- (۱) دستیابی به بازارهای بیشتر و فروش زیادتر و در نهایت سود بیشتر
- (۲) برای معرفی و بازار یابی برای محصولات جدید بهترین وسیله معرفی کالای امانی است تا وقتی که کالا در بازار شناخته شود.
- (۳) اطمینان بیشتر از وصول بهای کالای امانی نسبت به فروش عادی نسبی ، زیرا اگر حق العمل کار ورشکست شد عین کالای امانی را پس می گیرد ثانیاً بعضی حق العمل کارها با دریافت درصدی به نام حق التضمین ، وصول بهای کالا فروش رفته به دیگران را در هر شرایطی بر عهده می گیرند.

### معایب کالای امانی

اگر حق العمل کار امین خوبی نباشد به موقع وجه کالای فروخته شده را تحویل نمی دهد و حتی ممکن است اگر تضمین مناسبی دریافت نشده باشد در وصول مطالبات از وی با مشکل مواجه شود.

### حقوق حق العمل کار

- ۱) کارمزد فروش (حق العمل فروش ، کمیسیون فروش) : که درصدی از بهای فروش است.
- ۲) دریافت حق التضمین : اگر حق العمل کار ، کالا را نسبه بفروشد و احتمالاً مبلغی از آن سوخت شود زیان حاصله بر عهده حق العمل کار است مگر آنکه فروش نسبه با اجازه آمر و با دقت و حسن نیت بوده باشد که در این صورت آمر نیز مسؤول است برای همین منظور بعضی از آمرین ، درصدی از بهای فروش را به عنوان حق التضمین به حق العمل کار میدهند تا وصول یا عدم وصول مطالبات کاملاً بر عهده حق العمل کار باشد.
- ۳) پرداخت هزینه هایی که حق العمل کار برای فروش محموله امانی داده است.

### وظایف حق العمل کار

- ۱) حفظ و نگهداری کالای امانی ، البته حق العمل کار ضامن تلف یا نقصان مالی که به او سپرده شده نیست مگر در صورت تعدی یا تفریط.
- ۲) دقت در فروش های نسبه و سعی در وصول مطالبات
- ۳) تصفیه حساب فروش کالا بر طبق قرارداد با آمر.

### ثبت در دفتر روزنامه آمر:

۱) حساب کالای امانی ××

حساب کالای ارسالی ××

ثبت قیمت تمام شده محموله ارسالی

۲) حساب کالای امانی ××

صندوق /بانک ××

پرداخت هزینه محموله ارسالی توسط آمر

۳) حساب شخص حق العمل کار ××

حساب کالای امانی ××

ثبت مبلغ فروش محموله توسط حق العمل کار

۴) حساب کالای امانی ××

حساب شخص حق العمل کار ××

پرداخت هزینه های انجام شده توسط حق العمل کار

۵) حساب کالا امانی ××

### ثبت در دفتر روزنامه حق العمل کار:

۱) حساب شخص آمر ××

صندوق ××

پرداخت هزینه حمل و انبار داری

۲) حساب شخص آمر ××

صندوق ××

ثبت هزینه های تخلیه و حمل

۳) صندوق ××

شخص آمر ××

ثبت بهای کالا فروش رفته

۴) شخص آمر ××

درآمد ××

ثبت حق العمل مقرر برای حق العمل

کاری

۵) شخص آمر ××

<p>درآمد xx</p> <p>ثبت حق التضمین مقرر جهت دریافت وجه مطالبات در هر شرایطی برعهده حق العمل کار</p>	<p>حساب شخص حق العمل کار xx</p> <p>ثبت حق العمل و حق التضمین (درصدی از فروش)</p>
<p>xx (شخص آمر xx</p> <p>صندوق xx</p> <p>حواله نقدی ارسال شده به حساب آمر جهت تسویه حساب کالا امانی فروخته شده.</p>	<p>xx (حساب صندوق / اسناد دریافتی xx</p> <p>حساب شخص حق العمل کار xx</p> <p>ثبت وجه نقد یا اسناد دریافت شده از حق العمل کار</p>
<p>xx (درآمد xx</p> <p>خلاصه سود و زیان xx</p> <p>بستن حساب درآمد حق العمل کاری به خلاصه سود و زیان</p>	<p>xx (حساب کالا امانی xx</p> <p>خلاصه سود و زیان xx</p> <p>بستن مانده حساب کالای امانی به خلاصه سود و زیان</p>
<p>xx (حساب کالا ارسالی xx</p> <p>موجودی کالا xx</p> <p>کسر موجودی کالا فروخته شده توسط حق العمل کار از موجودیها</p>	

حساب کالا امانی		صندوق	
	<p>۱ قیمت تمام شده کالا ارسال</p> <p>۲ هزینه های آمر</p> <p>۴ هزینه های حق العمل کار</p> <p>۵ حق العمل و حق التضمین</p> <p>۷ سود ناخالص از فروش کالا</p>	<p>۶ دریافت وجه نقد از حق العمل کار</p> <p>پرداخت هزینه ها ۲</p>	
		موجودی کالا	
		<p>کسر کالای ارسالی از موجودی</p> <p>ها - ۸</p>	
کالای ارسالی		حساب حق العمل کار	
<p>۱ قیمت تمام شده</p>	<p>۸ نقل به خلاصه سود و زیان</p>	<p>۴ پرداخت هزینه ها</p> <p>۵ حق العمل و حق التضمین</p> <p>۶ وجه نقد خالص</p>	<p>۳ فروش</p>
		<p>۷ سود خالص از فروش امانی</p>	

**نکته ۱) نحوه شناخت هزینه کالا مفقود شده :** اگر کالای امانی مفقود شد یا از بین رفت و مقصری برای دریافت خسارت آن مشخص نباشد ، قیمت تمام شده آن یعنی قیمت تمام شده به اضافه هزینه حمل و سایر هزینه های مربوط، به بستانکار کالای امانی منظور می شود.

هزینه کالای مفقودی ××  
کالا امانی ××

**نکته ۲) حساب کالا امانی یک حساب موقت است و در پایان دوره باید بسته شود لذا اگر بخشی از کالای**

امانی در پایان دوره موجود باشد به عنوان موجودی کالا شناخته می شود:

موجودی کالا امانی نزد دیگران ××  
کالا امانی ××  
ثبت موجودی کالا امانی نزد حق العمل کار

**مثال) آقای الف، ۲۰ دستگاه کالای تولیدی خود را که قیمت تمام شده آن هر واحد ۱۰۰/۰۰۰ ریال بوده به قرار فروش هر واحد ۱۴۰/۰۰۰ ریال جهت حق العمل کار خود آقای (ب) ارسال کرد که برای حمل و بیمه آنها ۲۰۰/۰۰۰ ریال پرداخت شد . حق العمل کار ۱۵ واحد کالا از قرار هر واحد ۱۶۰/۰۰۰ ریال به فروش رساند که پس از کسر ۳۸/۰۰۰ ریال هزینه تخلیه و ۱۶۲/۰۰۰ ریال کارمزد خود ، مابقی وجه حاصل فروش را جهت امر ارسال نمود و در ضمن حق العمل کار اطلاع داد که یک دستگاه از کالا در بین راه مفقود شده است که طبق قرارداد مبلغ ۱۳۸/۰۰۰ ریال از این بابت از شرکت بیمه دریافت شده است مطلوبست ثبت در دفاتر آمر .**

کالای امانی ۲/۰۰۰/۰۰۰

کالا ارسالی به حق العمل کار ۲/۰۰۰/۰۰۰

۱ ارسال کالا برای حق العمل کار (۲/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۰ × ۱۰۰/۰۰۰)

کالای امانی ۲۰۰/۰۰۰

صندوق /بانک ۲۰۰/۰۰۰

۲ پرداخت هزینه حمل و بیمه

حق العمل کار ۲/۴۰۰/۰۰۰

کالای امانی ۲/۴۰۰/۰۰۰

۳ فروش ۱۵ دستگاه توسط حق العمل کار (۲/۴۰۰/۰۰۰ = ۱۵ × ۱۶۰/۰۰۰)

	کالا امانی ۳۸/۰۰۰	}
	حق العمل کار ۳۸/۰۰۰	
	۴ هزینه پرداختی توسط حق العمل کار	}
	کالا امانی ۱۶۲/۰۰۰	
	حق العمل کار ۱۶۲/۰۰۰	}
	۵ کارمزد حق العمل کار	
	حساب کالا مفقود شده ۱۱۰/۰۰۰	}
	کالا امانی ۱۱۰/۰۰۰	
	۶ ثبت کالا مفقود شده	}
	بانک ۱۳۸/۰۰۰	
	کالا مفقود شده ۱۱۰/۰۰۰	}
	۲۸/۰۰۰ خلاصه سود و زیان	
	۷ پرداخت خسارت از بیمه در ارتباط با کالا مفقود شده	}
	بانک ۲/۲۰۰/۰۰۰	
	حق العمل کار ۲/۲۰۰/۰۰۰	}
	۸ دریافت وجه از حق العمل کار	
	موجودی کالا نزد دیگران ۴۴۸/۰۰۰	}
	کالا امانی ۴۴۸/۰۰۰	
	۹ ثبت موجودی کالا پایان دوره	}
	حساب کالا امانی ۵۵۸/۰۰۰	
	۵۵۸/۰۰۰ خلاصه سود و زیان	}
	۱۰ بستن حساب کالا امانی	
	کالا ارسالی ۲/۰۰۰/۰۰۰	}
	موجودی کالا ۲/۰۰۰/۰۰۰	
	۱۱ بستن حساب کالا ارسالی به حق العمل کار	}

$$\text{کالا} = 4 \times 100,000 = 400,000$$

$$\text{واحد} = \frac{4}{2} \times 200,000 = 400,000$$

$$\text{واحد} = \frac{4}{19} \times 38,000 = \frac{8,000}{448,000}$$





مثال) آقای ج حق العمل کار شرکت پیام است که یک محموله ۱۰۰ بسته ای چای دریافت نموده است بهای تمام شده چای امانی ۱۰۰/۰۰۰ ریال است باید توجه داشت از بابت دریافت چای در دفاتر حق العمل کار، ثبتی در دفاتر حق العمل کار صورت نمی گیرد.

(۱) چون موجودی متعلق به آمر است در دفاتر حق العمل کار ثبتی صورت نمی گیرد.

تحویلی محموله در دفاتر حق العمل کار، ثبت ندارد

(۲) آقای (ج) بابت هزینه انبار داری و تخلیه محموله فوق ۲۰/۰۰۰ ریال پرداخت نمود.

شخص آمر (شرکت پیام) ۲۰/۰۰۰	}
صندوق ۲۰/۰۰۰	
پرداخت هزینه توسط حق العمل کار	

آقای ج ۵۰ بسته از چای فوق را به مبلغ ۷۰/۰۰۰ ریال به فروش می رساند.

صندوق ۷۰/۰۰۰	}
شخص آمر (شرکت پیام) ۷۰/۰۰۰	
فروش توسط حق العمل کار	

کارمزد فروش حق العمل کار، ۱۰٪ فروش می باشد که در دفاتر حق العمل کار منظور می شود.

$70,000 \times 10\% = 7,000$	شخص آمر (شرکت پیام) ۷/۰۰۰	}
۷/۰۰۰	درآمد	
	منظور نمودن حق العمل فروش و کارمزد	

آقای ج پس از کسر حق العمل و هزینه های خود وجوه حاصل از فروش را به حساب آمر واریز نمود.

شخص آمر (شرکت پیام) ۴۳/۰۰۰	}
صندوق ۴۳/۰۰۰	
حواله نقدی ارسال شده به حساب آمر جهت تسویه حساب	

## فصل سیزدهم

### اعتبارات اسنادی

## فصل سیزدهم: اعتبارات اسنادی

### مقدمه

اشخاص و موسسات برای تهیه بعضی از کالاها و مواد اولیه مورد نیاز خود از طریق مکاتبه یا مراجعه مستقیم، از کشورهای دیگر، آنها را تهیه و خریداری می نمایند. ولی مسلماً خرید کالا از کشورهای دیگر دارای مخاطره های زیادی است چون سفارش خرید کالا از کشورهای دیگر، معمولاً بدون مذاکرات حضوری و به صورت مکاتبه انجام می گیرد و خریدار در موقعیتی نیست که بتواند وضعیت و اعتبار فروشنده در کشور دیگر را به آسانی ارزیابی نماید و در صورت عدم اجرای تعهدات توسط فروشنده، اقدامات قانونی علیه وی، فوق العاده دشوار است. علاوه بر آن، مسائل مربوط به ارز، اوضاع سیاسی و اجتماعی و اقتصادی نیز ممکن است مشکلات دیگری را بوجود آورد برای فروشنده نیز تضمین بازار جدید و وصول بهای کالای ارسالی از اهمیت خاصی برخوردار است. و تا وقتی وجه کالا را دریافت ننماید آن را ارسال نمی کند و خریدار نیز تا وقتی کالا را دریافت ننماید وجه آن را نمی پردازد. در این میان نیاز به وجود یک واسطه که مورد اطمینان دو طرف باشد مشهود می باشد.

برای اجتناب از مشکلات و مخاطرات مذکور، بانک ها با شبکه گسترده جهانی به صورت شعبه و نمایندگی و کارگزاری، در تسهیل و رفع مسائل به وارد کنندگان کالا کمک کرده و با استفاده از روش های پرداخت، بر اساس گشایش اعتبار اسنادی، بهای کالای خریداری شده را بنا به درخواست خریدار در ازای تحویل اسناد حمل کالای خریداری شده، در اختیار بانک کارگزار فروشنده کالا قرار می دهند. به این عملیات بانکها، خدمات اعتباری گویند.

**اعتبار اسنادی:** تعهد یک بانک (باز کننده اعتبار) برای پرداخت مبلغ معین، طبق دستور یک مشتری (وارد کننده کالا) به فروشنده کالا (صادر کننده، ذینفع)، از طریق بانک کارگزار فروشنده است، مشروط بر اینکه فروشنده اسناد کامل مربوط به کالای مورد معامله را که حمل آن مورد تأیید است در مهلت مقرر ارائه دهد. بانک کارگزار، بانکی در کشور فروشنده است که فروشنده با مراجعه مستقیم به آن، می تواند با بانک گشایش کننده اعتبار، ارتباط برقرار کند.

### انواع اعتبار اسنادی

- (۱) برگشت پذیر
- (۲) برگشت پذیر تأیید نشده
- (۳) برگشت ناپذیر تأیید شده (تأیید شده بانک ثالث و غیرتأیید شده بانک ثالث)
- (۴) قابل انتقال و غیر قابل انتقال از ذینفع به شخص ثالث.

#### (۱) اعتبار اسنادی برگشت پذیر :

در این نوع اعتبار اسنادی، بانک گشایش کننده اعتبار و یا خریدار کالا، در هر زمان، قبل از سررسید می توانند به طور یک جانبه و بدون اطلاع قبلی، اعتبار را باطل و یا شرایط آن را تغییر دهند یعنی تابع نظرات خریدار است این اعتبار در صورتی توسط فروشنده قبول می شود که کاملاً به خریدار اعتماد داشته باشد لذا به ندرت مورد استفاده قرار گیرد.

(۱-۲) اعتبار اسنادی برگشت ناپذیر تأیید نشده :

در این نوع اعتبار، بانک گشایش دهنده و خریدار، حق تغییر شرایط و یا ابطال اعتبار را بدون موافقت فروشنده ندارند، و فقط یک رابطه بدهی بین بانک باز کننده اعتبار و بانک کارگزار فروشنده، ایجاد می شود که به محض تحویل اسناد حمل کالا، وجه آن طبق شرایط مندرج در اعتبار به فروشنده پرداخت می شود.

### ۲-۲) اعتبار اسنادی برگشت ناپذیر تأیید شده:

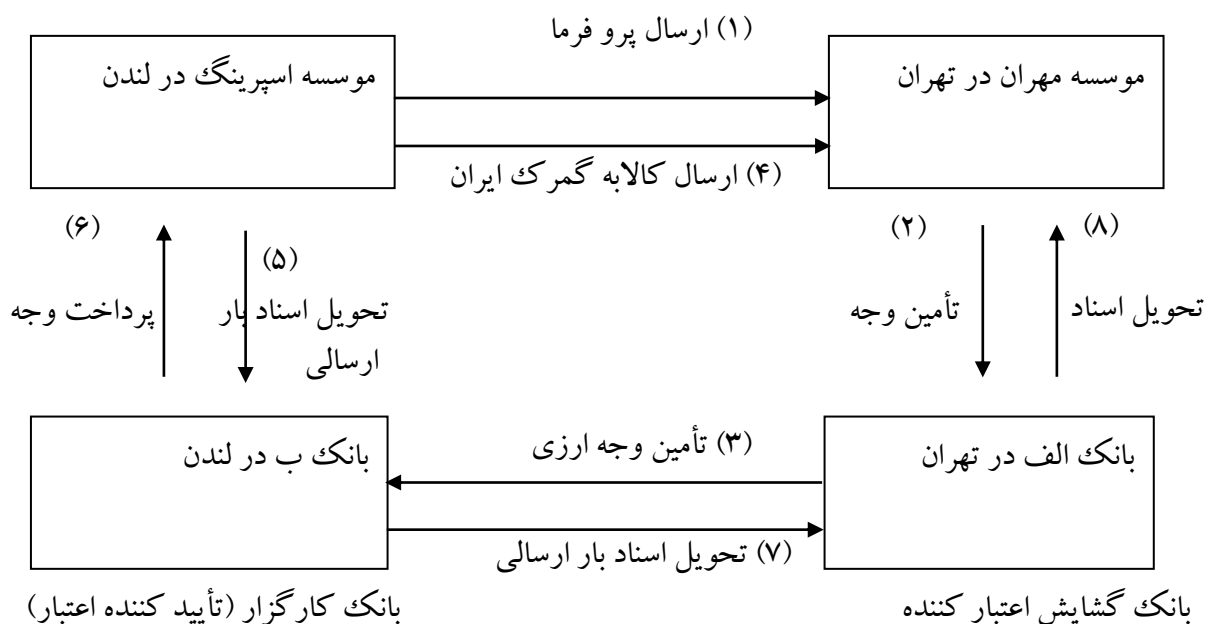
در این نوع اعتبار اسنادی، علاوه بر تأیید بانک باز کننده اعتبار، بانک دیگری در کشور فروشنده، بنا به درخواست بانک باز کننده اعتبار، تأیید می نماید که بهای کالای حمل شده را در صورت تحویل اسناد، به فروشنده پرداخت نماید یعنی فروشنده برای دریافت وجه، از تضمین دو بانک، یکی در کشور خریدار و دیگری در کشور خودش، برخوردار است. چنین اعتباری ناشی از عدم اطمینان فروشنده به بانک کارگزار خریدار است ولی هزینه های ثبت سفارش آن بیشتر است که بر واردکننده تحمیل می شود. ولی در عوض هیچ گونه خطر سیاسی و اقتصادی، متوجه صادر کننده نیست.

### ۴و۳) اعتبار اسنادی قابل انتقال و اعتبار اسنادی غیر قابل انتقال:

اعتبار اسنادی قابل انتقال، به اعتباری اطلاق می شود که تحت آن، ذینفع اعتبار (صادر کننده) حق دارد از بانک درخواست کننده یا قبول کننده اعتبار یا هر دو که مجاز به معامله اسناد شده اند درخواست نماید که کل اعتبار یا بخشی از آن را در اختیار شخص ثالث (ذینفع های دیگر) قرار دهد. اعتباری که شرایط فوق الذکر را ندارد به آن اعتبار غیر قابل انتقال گویند.

### فرآیند اعتبارات اسنادی:

خریدار (وارد کننده) از طریق مکاتبه با فروشنده خارجی یا مراجعه به نماینده او در داخل کشور، پیش فاکتور (پرو فرما) دریافت می کند که در آن، تاریخ تحویل، تعداد، قیمت، نحوه پرداخت، بارگیری و محل تحویل کالای مورد معامله قید شده است. برای گشایش اعتبار برای واردات کالا، برگه ثبت سفارش از وزارت بازرگانی به علاوه پیش فاکتور (پروفرما) و مبلغ کل را به بانک باز کننده اعتبار ارائه و مبلغ آن را از حساب خریدار، مسدود و برداشت می کنند و حداکثر ظرف ۲ ماه از تاریخ اسناد گشایش اعتبار، جواز سبز گمرکی ترخیص کالا را در بانک ارائه می دهند. در زیر نمودار کلی یک اعتبار اسنادی آمده است:



## حسابداری اعتبارات اسنادی

- با گشایش اعتبار توسط بانک ، خریدار در دفاتر خود حسابی به عنوان « اعتبار اسنادی به ...» افتتاح می کند و :
- ۱) در ازای تمامی پرداخت ها به بانک ( از جمله ودیعه ، سپرده ، کارمزدهای بانکی ، هزینه های تلفن ، بیمه و گمرک و تأخیر ) حساب اعتبار اسنادی بدهکار می شود.
  - ۲) در ازای استرداد وجوهی از قبیل ودیعه ثبت سفارش ، حساب اعتبار اسنادی بستانکار می شود.
  - ۳) در ازای پرداخت های نقدی (یاچک نقدی) بابت هزینه های انجام شده توسط موسسه ، حساب اعتبار اسنادی بدهکار می شود.
  - ۴) پس از تحویل کالا و اتمام عملیات اعتبار اسنادی، حساب کالا بدهکار شده ( و اگر ماشین آلات خریداری شود ، حساب دارائی های ثابت) و حساب اعتبار اسنادی بستانکار می شود.

**مثال** ) برای خرید ۱۰۰ عدل پارچه از خارج چنین مراحل را طی می کنیم :

حساب اعتبارات اسنادی ۱۷۵/۱۰۰/۰۰۰	}
حساب بانک ۱۷۵/۱۰۰/۰۰۰	
برداشت بانک از حساب بانکی موسسه جهت ثبت سفارش اعتبار اسنادی ۱۰۰ عدل پارچه	

حساب اعتبارات اسنادی ۴/۰۰۰/۰۰۰	}
حساب بانک ۴/۰۰۰/۰۰۰	
برداشت بانک بابت حق ثبت سفارش اعتبار اسنادی	

حساب اعتبارات اسنادی ۳۵۰/۲۰۰	}
حساب بانک ۳۵۰/۲۰۰	
برداشت بانک بابت کارمزد گشایش اعتبار اسنادی	

حساب اعتبارات اسنادی ۲۳۴/۰۰۰/۰۰۰	}
حساب بانک ۲۳۴/۰۰۰/۰۰۰	
برداشت بانک بابت سپرده اعتبار اسنادی	

## حساب اعتبار اسنادی شماره ۱۲۳۴

ودیعه ثبت سفارش ۱۷۵/۱۰۰/۰۰۰	استرداد ودیعه ۱۷۵/۱۰۰/۰۰۰
-----------------------------	---------------------------

	حق ثبت سفارش ۴/۰۰۰/۰۰۰
	کارمزد گشایش اعتبار ۳۵۰/۲۰۰
	سپرده به بانک ۱۳۴/۰۰۰/۰۰۰
	هزینه تلکس ۳۶/۰۰۰
	برداشت کسری سپرده توسط بانک ۶۰۰/۰۰۰
	هزینه تأخیر واریز سپرده ۱/۲۵۰/۰۰۰
	هزینه ترخیص ۸/۰۰۰/۰۰۰
	هزینه حمل ۱/۰۰۰/۰۰۰
بستن اعتبار اسنادی و نقل مانده به حساب کالای وارداتی ۲۴۷/۹۸۷/۴۵۰	
۴۲۳/۰۸۷/۴۵۰	۴۲۳/۰۸۷/۴۵۰

### قراردادهای خریدار و فروشنده برای حمل و تحویل کالا در اعتبار اسنادی

- (۱) FOB (فوب): تحویل کالا بر روی عرشه کشتی در بندر مبدأ می باشد به این معنا که فروشنده (صادر کننده) هیچ گونه تعهدی در مورد بیمه کردن کالا فروخته شده ندارد و هزینه بیمه بر عهده خریدار است و وقتی کالا در بندر صادرکننده بارگیری شد و کشتی از بندر حرکت کرد، تعهد فروشنده برای تحویل کالا به اتمام می رسد لذا خریدار باید کلیه مخارج کالا و خطرهای از بین رفتن یا آسیب دیدن آن را تقبل کند .
- (۲) CIF (سیف): یعنی قیمت کالا شامل بیمه و کرایه تا بندر مقصد است و بیمه کردن کالا فروخته شده بر عهده فروشنده است و فروشنده موظف به اجرای حمل و بیمه است و باید خطرهای از بین رفتن یا آسیب دیدن کالا در جریان حمل را تحت پوشش دریائی قرار دهد.
- (۳) C & F (C & F): قیمت کالا شامل قیمت تمام شده و کرایه حمل کالا تا مقصد میباشد و بیمه کالا بر عهده خریدار است.

(۴) EXW : تحویل کالا در محل کارخانه مبدأ

(۵) FCA (اف سی ای): تحویل کالا در محل مقرر برای حمل و نقل هوایی.

لغت نامه: هواپیما - Airplane - بیمه - Insurance - کرایه کشتی - Freight - کشتی - Ship - بندر - Seaport - عرشه کشتی - Prow - حمل - Carry - قیمت - Cost

## مراحل گشایش اعتبار اسنادی

برای گشایش اعتبار اسنادی ، مراحل زیر باید انجام شود:

- ۱) وارد کننده کالا با ارائه پروفرما در سایت وزارت بازرگانی، کالاهای موردنظر را ثبت و میزان و ارزش کالا را اعلام می کند . کارمزد ثبت سفارش نیم در هزار ارزش CFR کالا به نرخ ارز مرجع وارداتی است که در سایت وزارت بازرگانی قابل پرداخت است.
  - ۲) وارد کننده کالا با در دست داشتن پیش فاکتور (پرو فرما) ، برای واریز ودیعه ثبت سفارش به بانک مراجعه کرده بانک پس از بررسی ، در صورت مجاز بودن ورود کالا، سپرده ثبت سفارش کالا را بر اساس تعرفه کالا که توسط وزارت بازرگانی تعیین شده معادل ۱۰ تا ۱۰۰ درصد بهای پرو فرما به نرخ شناور دریافت می کند و سند سپرده را ممهور به مهر بانک می نماید . توجه داشته باشید که بهای پرو فرما بر اساس CIF (بهای تمام شده با احتساب بیمه و کرایه تا بندر مقصد) مورد محاسبه قرار می گیرد و اگر بهای پرو فرما بر اساس ارزش FOB (تحویل در بندر مبدأ) باشد ۲۰٪ به آن جهت بیمه و حمل، اضافه می شود . و رقم جدید مبنای محاسبه قرار می گیرد و اگر بهای پروفرما بر اساس ارزش C&F باشد وارد کننده باید کالا را بیمه نماید و با ارائه بیمه نامه ، بر اساس نرخ شناور ، بیمه نامه به دلار تبدیل می شود.
  - ۳) بانک مربوطه بعد از تأیید بانک مرکزی ، نسبت به گشایش اعتبار اسنادی اقدام می کند و مبلغ ۲ در هزار (۰/۰۰۲) ارزش CIF پروفرما را به نرخ شناور) بابت کارمزد گشایش اعتبار اسنادی ، حداکثر به مدت ۶ ماه از متقاضی دریافت می کند (۰/۰۰۲) برای مدت حداقل ۴ ماه ، ۰/۰۰۰۵ (نیم هزارم) برای هر یک از دو ماه باقیمانده).
  - ۴) بانک ۱۰۰٪ ارزش CIF پروفرما را به نرخ صادراتی از وارد کننده بابت سپرده اعتبار ، دریافت و فروشنده را طی نامه کتبی از طریق بانک کارگزار خود، از گشایش اعتبار اسنادی مطلع می نماید.
  - ۵) فروشنده ، زمانی که از گشایش اعتبار مطلع شد نسبت به ارسال کالا به خریدار بر اساس شرایط اعتبار اقدام می کند و اسناد حمل کالا که شامل صورتحساب فروش کالا ، مدارک و لیست بسته بندی و بارنامه و گواهی بازرسی است به بانک کارگزار تحویل می دهد . اگر مدارک با شرایط اعتبار مطابقت داشته باشد اسناد را به بانک گشایش دهنده اعتبار ارسال و تقاضای تأمین وجه پرداختی به فروشنده را می نماید و خریدار با امضای سندی به ارزش بهای کالای ارسالی توسط فروشنده ، متعهد پرداخت وجه آن در زمان دریافت اسناد می شود که به آن برات اسنادی گفته می شود . پس از آن بانک کارگزار ، وجه را به فروشنده پرداخت می کند
  - ۶) بانک مبلغ اعتبار را به شکل زیر از محل سپرده و از خریدار دریافت می کند .
- ۸-۱) ارزش کالا به نرخ صادراتی
- ۸-۲) بابت هزینه تأخیر ۱۰٪ مبلغ پروفرما از تاریخ پرداخت وجه توسط کارگزار به فروشنده تا تاریخ دریافت اسناد حمل کالا توسط بانک به نرخ صادراتی از محل سپرده توسط بانک برداشت می شود.
- ۸-۳) اگر سپرده مازاد وجود داشته باشد مازاد به خریدار عودت می شود وگرنه ۲۵٪ بابت هزینه تأخیر نسبت به کسری وجه سپرده به نرخ صادراتی از تاریخ دریافت اسناد تا تاریخ وصول وجه اسناد، دریافت می شود.
- ۸-۴) هزینه تلفن و تلگراف به کارگزار برای تأیید اعتبار با تغییر شرایط اعتبار
- ۸-۵) پس از تسویه حساب نهایی ، بانک اسناد حمل را پشت نویسی و تأیید و برای ترخیص کالا از گمرک به خریدار تحویل می دهد .

۶-۸) اظهار نامه گمرکی ( جواز سبز گمرکی) توسط گمرک صادر و یک نسخه آن به خریدار تحویل می دهد بانک اصل جواز سبز گمرکی و فتوکپی آن را ممههور و فتوکپی ودیعه ثبت سفارش را به وارد کننده استرداد می نماید.

### هزینه های اعتبارات اسنادی LC

#### ۱- هزینه گشایش اعتبار در بانک گشاینده:

الف. مبلغ پیش پرداخت اعتبار اسنادی:

بانک گشایش کننده اعتبار در زمان گشایش با توجه به اعتبار خریدار (وارد کننده) قسمتی از مبلغ واردات (حدود ۱۱٪) ارزش پروفورما را از درخواست کننده دریافت می کند و مابقی را در زمان واریز اسناد و ظهر نویسی اسناد دریافت می کند.

ب. هزینه کارمزد گشایش اعتبار:

یک هزارم \* نرخ ارز \* ارزش پروفورما = کارمزد گشایش اعتبار

پ. هزینه کارمزد فروش ارز:

نیم هزارم \* نرخ ارز \* ارزش پروفورما = کارمزد فروش ارز

#### ۲- هزینه های بانکی در ظهر نویسی اسناد:

الف. کارمزد فروش ارز در زمان ظهر نویسی

ب. کارمزد ظهر نویسی اسناد

نیم هزارم \* نرخ ارز \* تنمه مبلغ اعتبار (۹۰٪ باقیمانده) = کارمزد ظهر نویسی اسناد

ت. هزینه ارسال SWIFT معادل ۱۰۰/۰۰۰ ریال

ث. هزینه تمیر مالیاتی ۲۰/۰۰۰ ریال

۳- کارمزد ثبت سفارش

کارمزد ثبت سفارش

کارمزد ثبت سفارش نیم در هزار ارزش CFR کالا به نرخ ارز مرجع وارداتی =

نیم هزارم \* نرخ ارز CFR \* ارزش کالا =

۴- حق بیمه باربری با توجه به ارزش کالا در پروفورما از فرمول زیر بدست می آید:

Insurance Rate (نرخ بیمه ی کالا که معمولاً توسط بیمه طرف قرارداد بانک باتوجه به نوع بیمه ارائه می

شود)

$I = (CFR + 10\% CFR) * Insurance Rate$

$I = (FOB + 20\% FOB) * Insurance Rate$

#### ۵- هزینه بازرسی

هزینه ی بازرسی معمولاً بر مبنای خدمات ارائه شده تعیین می گردد. اگر این هزینه بر طبق کل ارزش کالا برآورد

شود به طور کلی کمتر از نیم درصد کل ارزش محاسبه می شود، اما اگر بازرسی شامل فرایندهای پیچیده باشد هزینه با

توافق دو طرف تعیین می گردد.

#### ۶- هزینه های گمرکی

تعریف: وجوهی است که گمرک در ازای خدماتی که به صاحبان کالا ارائه می کند از صاحبان کالا اخذ می نماید.

الف. هزینه حقوق ورودی :



حقوق گمرکی: به موجب قانون حق گمرکی کلیه ی کالاها ۴٪ ارزش ورودی آنهاست.  
سود بازرگانی: وجوهی که گمرک از واردات کالا بنا بر تصویب دولت اخذ می کند. نرخ سود بازرگانی متغیر است و بستگی به نوع کالا و سیاست دولت دارد و از جدول کتاب مقررات واردات و صادرات هر سال بدست می آید.

نحوه ی محاسبه ی ارزش کالا در گمرک: (Customs Value)  
ارزش خرید کالا در گمرک عبارتست از جمع مبلغ فاکتور (Invoice cost) و حق بیمه پرداختی (Insurance) و کرایه حمل و باربندی (Freight) و سایر هزینه ها از جمله هزینه ثبت سفارش و گشایش اعتبار D:

$$CV = (C+I+F) + D$$

ارزش کالا در گمرک

حقوق ورودی نیز از فرمول زیر بدست می آید:

$$ID = (R\%) * CV$$

مثال) شرکت زاگرس در تاریخ ۸۸/۲/۱۵ جهت خرید مواد اولیه خود از ایتالیا، پروفوما به ارزش ۱۵/۰۰۰ دلار بر مبنای CIF به بانک ارائه می کند. رویدادهای زیر صورت پذیرفت (با فرض نرخ ارز رسمی ۱۰/۰۰۰ ریال):  
(۱) ۸۸/۲/۱۸ بانک مبلغ ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال از حساب جاری شرکت بر اساس ۱۰۰٪ ارزش پروفوما به عنوان ودیعه ثبت سفارش برداشت نمود.

اعتبار اسنادی ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰  
بانک ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰  
برداشت سپرده ودیعه ثبت سفارش از حساب بانک

(۲) ۸۸/۲/۲۰ شرکت زاگرس با تأیید وزارت بازرگانی و ثبت سفارش شماره ۷۴۲۰۰۰۱۵ به بانک مراجعه و برای گشایش اعتبار اسناد فوق، مبالغ زیر را از حساب جاری پرداخت نمود:  
الف) حق ثبت سفارش نیم در هزار ارزش پروفوما  
ب) ۳۰۰/۰۰۰ ریال کارمزد گشایش اعتبار (۰/۰۰۲ مبلغ CIF)  
ج) ۳۷/۵۰۰/۰۰۰ ریال سپرده اعتبار  
د) هزینه تلکس به کارگزار برای اعلام گشایش اعتبار به مبلغ ۲۰/۰۰۰ ریال

$$۱۵/۰۰۰ \times ۱۰/۰۰۰ \times ۰/۰۰۵ = ۷۵۰/۰۰۰$$

الف) حساب اعتبار اسنادی ۷۵۰/۰۰۰

بانک ۷۵۰/۰۰۰

پرداخت حق ثبت سفارش

$$۱۰/۰۰۰ \times ۱۵/۰۰۰ \times ۰/۰۰۲ = ۳۰۰/۰۰۰$$

ب) اعتبار اسنادی ۳۰۰/۰۰۰

بانک ۳۰۰/۰۰۰

برداشت کارمزد ۰/۰۰۲ گشایش اعتبار

ج) اعتبار اسنادی ۳۷/۵۰۰/۰۰۰

بانک ۳۷/۵۰۰/۰۰۰

برداشت سپرده اعتبار

د) اعتبار اسنادی ۲۰/۰۰۰

بانک ۲۰/۰۰۰

هزینه تلکس

۳) برداشت بانک بابت هزینه تأخیر واریز وجه اسناد به مبلغ ۲۴۰/۰۰۰ ریال با توجه به اینکه بانک کارگزار وجه اسناد را به فروشنده پرداخت نمود.

اعتبار اسنادی ۲۴۰/۰۰۰

بانک ۲۴۰/۰۰۰

برداشت کارمزد هزینه تأخیر واریز وجه اعتباری اسنادی

۴) در تاریخ ۸۸/۴/۳۰ شرکت زاگرس به بانک مراجعه و اسناد اعتبار را برای ترخیص کالا تحویل می گیرد و مبالغ زیر را از حساب جاری شرکت برداشت می شود:

الف) ۴۸۰/۰۰۰ ریال بابت کسری سپرده اعتبار به جهت تأمین اعتبارات اسنادی برای ارسال به کارگزار.

ب) ۱/۰۰۰ ریال هزینه تأخیر واریز کسری سپرده

الف - اعتبار اسنادی ۴۸۰/۰۰۰

بانک ۴۸۰/۰۰۰

برداشت کسری سپرده اعتبار اسنادی

ب - اعتبار اسنادی ۱/۰۰۰

بانک ۱/۰۰۰

هزینه تأخیر واریز کسری سپرده

۵) در تاریخ ۸۸/۵/۱۰ شرکت زاگرس ۵/۲۰۰/۰۰۰ ریال هزینه های گمرکی پرداخت و مواد خریداری شده و کالای وارده را ترخیص می نماید که رویداد فوق به شکل زیر در حساب ها ثبت می شود.

	اعتبارات اسنادی ۵/۲۰۰/۰۰۰
	} صندوق ۵/۲۰۰/۰۰۰
پرداخت نقدی هزینه ترخیص کالا از گمرک	

۶) ۸۸/۵/۱۰ پرداخت ۸۰۰/۰۰۰ ریال کرایه حمل مواد به انبار شرکت

	اعتبار اسنادی ۸۰۰/۰۰۰
	} صندوق ۸۰۰/۰۰۰
کرایه حمل مواد تا انبار	

۷) ۸۸/۵/۱۵ بانک با ملاحظه جواز سبز گمرکی ودیعه ثبت سفارش را به شرکت زاگرس تحویل می دهد.

	بانک ۳۷/۵۰۰/۰۰۰
	} اعتبار اسنادی ۳۷/۵۰۰/۰۰۰
برگشت سپرده ثبت سفارش	

۸) در پایان حساب اعتبارات اسنادی بسته شده و به حساب خرید مواد یا ماشین آلات نقل پیدا می کند.

	خرید مواد ۱۵۷/۷۹۱/۰۰۰
	} اعتبارات اسنادی ۱۵۷/۷۹۱/۰۰۰
بستن حساب اعتبارات اسنادی شماره ۷۴۲۰۰۰۵	

## فصل چهاردهم

### شعب و دواير

## فصل چهاردهم: شعب و دواير

## مقدمه

کنترل یک فروشگاه زنجیره ای بزرگ توسط یک مدیر، کاری بس دشوار است ولی اگر هر یک از بخش های فروشگاه دارای مدیریت مستقل باشد کنترل فروشگاه بسیار راحت تر می گردد. همچنین برخی موارد به دلیل گسترش شرکت، لازم است در نواحی مختلف شهر یا شهرهای دیگر، اقدام به ایجاد زیرمجموعه ای از شرکت نمائیم و شعبه هایی ایجاد شود. نحوه حسابداری این مباحث در حسابداری دواير و شعب بیان می شود که به آن می پردازیم:

## دواير

بخش های یک فروشگاه که تحت مدیریت های مستقل اقدام به فروش کالاهای خود می نمایند را دایره فروش و مجموع آنها را دواير گویند مثل فروشگاه های شهروند و رفاه. این فروشگاه ها به قسمت های مختلف تقسیم شده اند مثل غرفه مواد غذایی، غرفه پوشاک، غرفه لوازم خانگی و...

نظارت بر دوايري که در یک مکان متمرکز هستند ساده تر و کم هزینه تر از فروشگاه های پراکنده در سطح شهر می باشند و باعث صرفه جویی در وقت و هزینه خریداران می شود و لذا رغبت برای خریداران ایجاد می شود.

دواير قسمت های مختلف فروش کالاهای متنوع در یک مکان می باشد ولی شعبه، موسسه ای همانند موسسه اصلی ولی در مناطق مختلف یک شهر یا شهرهای دیگر می باشد که می تواند دارای دواير مختلف داخل خود باشد.

حسابداری موسساتی که دارای دواير هستند بسیار ساده و همانند موسسات بازرگانی می باشد فقط برای حساب خرید و فروش هر دایره یک حساب معین ایجاد می کنند برای هزینه های مستقیم نیز حساب معین جداگانه ایجاد می شود تا میزان خرید و فروش و هزینه هر دایره مشخص باشد.

سرفصل دفتر کل	سرفصل دفتر معین
حساب خرید	حساب خرید کالا - دایره لوازم التحریر
	حساب خرید کالا - دایره پوشاک
	حساب خرید کالا - دایره لوازم خانگی
حساب فروش	حساب فروش کالا - دایره لوازم التحریر
	حساب فروش کالا - دایره پوشاک
	حساب فروش کالا - دایره لوازم خانگی

**مثال** ( فروشگاه آذر در ۷۸/۵/۱ مبلغ ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال پوشاک جهت دایره پوشاک به صورت نسیه خریداری می نماید که به صورت زیر نشان داده می شود:

۳/۰۰۰/۰۰۰	حساب خرید- دایره پوشاک	}	۷۸/۵/۱
۳/۰۰۰/۰۰۰	حسابهای پرداختی		
	خرید کالا توسط دایره پوشاک		

- برای هزینه های مستقیم نیز حساب معین جداگانه ایجاد می شود مثلاً هزینه حقوق پرسنل پوشاک که به حساب معین هر دایره منتقل می شود.

- برای هزینه های غیر مستقیم و عمومی که به یک دایره مشخص تعلق ندارد مثل هزینه اجاره محل، این گونه هزینه ها، بر اساس ضوابط خاص بین دواير تسهیم می شوند معمولاً هزینه اجاره محل، بر اساس مساحت زیر بنا و فضای انتقالی، هزینه برق مصرفی بر اساس مساحت زیر بنا یا تعداد لامپ های استفاده شده، هزینه غذا خوری بر اساس تعداد کارکنان هر دایره و... تسهیم می شود.

**مثال ۲)** اطلاعات زیر از فروشگاه افشین موجود است: هزینه های عمومی شامل آب و برق مصرفی به مبلغ ۳۵۰۰

ریال، هزینه اجاره محل ۵۰۰۰ ریال، هزینه رستوران ۲۰۰۰ ریال، در ضمن اطلاعات زیر نیز موجود است:

- مساحت زیر بنای دایره پوشاک ۸۰ متر و تعداد پرسنل شاغل در دایره پوشاک ۶ نفر
- مساحت زیر بنای لوازم التحریر ۴۰ متر و تعداد پرسنل شاغل لوازم التحریر ۲ نفر
- مساحت زیر بنای مواد غذایی ۶۰ متر و تعداد پرسنل شاغل مواد غذایی ۳ نفر

شرح	دایره پوشاک	دایره لوازم التحریر	دایره مواد غذایی
موجودی کالا اول دوره	۲/۰۰۰	۵۰۰	۱/۰۰۰
خرید	۵/۰۰۰	۶/۰۰۰	۴/۰۰۰
فروش کالا	۷/۵۰۰	۶/۰۰۰	۷/۰۰۰
برگشت از فروش	۱/۰۰۰	۵۰۰	-
هزینه حقوق	۸۰۰	۵۰۰	۵۰۰
موجودی آخر دوره	۵/۰۰۰	۴/۰۰۰	۳/۰۰۰

مطلوبست تهیه صورتحساب خلاصه سود و زیان و گزارش سود و زیان؟

( حل

کل زیر بنای سه دایره:  $۸۰+۴۰+۶۰ = ۱۸۰$  متر

کل تعداد افراد شاغل در هر دایره  $۶+۲+۳ = ۱۱$  نفر

تسهیم هزینه آب و برق مصرفی	$۳۵۰ \times \frac{۸۰}{۱۸۰} = ۱۵۵۵/۵$	سهام دایره پوشاک از هزینه آب و برق مصرفی
	$۳۵۰ \times \frac{۴۰}{۱۸۰} = ۷۷۷/۸$	سهام دایره لوازم التحریر از هزینه آب و برق مصرفی
	$۳۵۰ \times \frac{۶۰}{۱۸۰} = ۱۱۶۶/۷$	سهام دایره مواد غذایی از هزینه آب و برق مصرفی

تسهیم هزینه رستوران	$2000 \times \frac{6}{11} = 2222/2$	سهم دایره پوشاک از هزینه رستوران
	$2000 \times \frac{2}{11} = 363/6$	سهم دایره لوازم التحریر از هزینه رستوران
	$2000 \times \frac{3}{11} = 545/4$	سهم دایره مواد غذایی از هزینه رستوران
تسهیم هزینه اجاره محل	$500 \times \frac{80}{180} = 2222/2$	سهم دایره پوشاک از هزینه اجاره محل
	$500 \times \frac{40}{180} = 1111/1$	سهم دایره لوازم التحریر از هزینه اجاره محل
	$500 \times \frac{60}{180} = 1666/7$	سهم دایره مواد غذایی از هزینه اجاره محل

## توسعه حساب

## صورتحساب سود و زیان برای سال منتهی به 2/12/29X

شرح	دایره پوشاک	دایره التحریر	لوازم غذایی	دایره مواد	جمع
فروش کالا	7500	6000	6000	7000	20500
کسر می شود : برگشت از فروش	(1000)	(500)	(500)	-	(1500)
	6500	5500	5500	7000	19000
<b>فروش خالص</b>					
کسر می شود :	2000				
قیمت تمام شده کالا فروش رفته:	5000	500	500	1000	3500
موجودی اول دوره	7000	6000	6000	4000	15000
خرید طی دوره				5000	18500
کالای آماده فروش	(5000)	6500	6500	5000	(12000)
موجودی آخر دوره	2000	(4000)	(4000)	(3000)	6500
بهای تمام شده کالا فروش رفته	4500	2500	2500	2000	12500
<b>سود ناویژه</b>					
کسر می شود : هزینه ها	800	500	500	500	1800
هزینه حقوق	1555/5	777/8	777/8	1166/7	3500
آب و برق				1666/7	5000
اجاره				545/4	2000
رستوران	1091	363/6	363/6	545/4	12300
	5668/7	2752/5	2752/5	3878/8	12300
<b>جمع هزینه ها</b>					
<b>سود خالص</b>	(1168/7)	247/5	247/5	1121/2	200

رویدادهای مالی موسسه افشین در تیرماه به شرح زیر اتفاق افتاده است:	
واریز ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال توسط آقای افشین بابت سرمایه به حساب بانک	۷۲/۴/۱
پرداخت ۱۰/۰۰۰ ریال بابت اجاره محل موسسه برای تیرماه از حساب بانک	۷۲/۴/۵
خرید ۱۵/۰۰۰ ریال اثاثه به صورت نسبه	۷۲/۴/۷
خرید ۱۰۰/۰۰۰ ریال کالا برای دایره پوشاک از حساب بانک	۷۲/۴/۸
خرید ۷۰/۰۰۰ ریال مواد غذایی برای دایره مواد غذایی به صورت نقد از بانک	۷۲/۴/۱۰
فروش ۲۰/۰۰۰ ریال کالا از دایره پوشاک به صورت نسبه	۷۲/۴/۱۲
خرید ۲۵/۰۰۰ ریال کالا برای دایره لوازم التحریر	۷۲/۴/۱۵
فروش ۳۰/۰۰۰ ریال کالا توسط دایره مواد غذایی (نقدی در نظر گرفته می شود)	۷۲/۴/۲۰
پرداخت هزینه حقوق دایره مواد غذایی ۵/۰۰۰ ریال دایره پوشاک ۸/۰۰۰ ریال و دایره لوازم التحریر ۶/۰۰۰ ریال	۷۲/۴/۲۵
دریافت وجه فروش مورخه ۸۷/۴/۱۲	۷۲/۴/۲۸
مطلوبست ثبت در دفتر روزنامه و کل؟	

دفتر روزنامه

حل

۷۲/۴/۱ بانک ۵/۰۰۰/۰۰۰	
سرمایه ۵/۰۰۰/۰۰۰	
واریز سرمایه به بانک	
<hr/>	
۷۲/۴/۵ هزینه اجاره ۱۰/۰۰۰	
بانک ۱۰/۰۰۰	
پرداخت اجاره تیرماه	
<hr/>	
۷۲/۴/۷ اثاثه ۱۵/۰۰۰	
حساب های پرداختی ۱۵/۰۰۰	
خرید اثاثه به صورت نسبه	
<hr/>	
۷۲/۴/۸ خرید کالا- دایره پوشاک ۱۰۰/۰۰۰	
بانک ۱۰۰/۰۰۰	
خرید کالا برای دایره پوشاک	
<hr/>	
۷۲/۴/۲۸ بانک ۲۰/۰۰۰	
حساب های دریافتی ۲۰/۰۰۰	



## دریافت از بدهکاران

۷۲/۴/۱۰ خرید کالا - دایره مواد غذایی ۷۰۰/۰۰۰

بانک ۷۰/۰۰۰

خرید مواد غذایی برای دایره آن

۷۲/۴/۱۲ حساب های دریافتی ۲۰/۰۰۰

فروش دایره پوشاک ۲۰/۰۰۰

ثبت فروش دایره پوشاک

۷۲/۴/۱۵ خرید کالا - دایره لوازم التحریر ۲۵/۰۰۰

بانک ۲۵/۰۰۰

خرید فروش دایره مواد غذایی

۷۲/۴/۲۰ بانک ۳۰/۰۰۰

۳۰/۰۰۰ فروش - دایره مواد غذایی

ثبت فروش دایره مواد غذایی

۷۲/۴/۲۵ هزینه حقوق - دایره مواد غذایی ۵/۰۰۰

هزینه حقوق - دایره پوشاک ۸/۰۰۰

هزینه حقوق - دایره لوازم التحریر ۶/۰۰۰

۱۹/۰۰۰

بانک

پرداخت حقوق تیرماه دواير

## دفاتر کل

بانک		سرمایه	هزینه اجاره
۱۰/۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰
۱۰۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰		
۷۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰		
۲۵/۰۰۰			
۱۹/۰۰۰			
	۴/۹۲۶/۰۰۰		

حسابهای دریافتی		فروش	هزینه حقوق
۲۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰	۲۵/۰۰۰
		۳۰/۰۰۰	۸/۰۰۰
			۶/۰۰۰
		۵۰/۰۰۰	۱۹/۰۰۰

اثاثه	حسابهای پرداختی	خرید کالا
۱۵/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰
		۷۰/۰۰۰
		۲۵/۰۰۰
		۱۹۵/۰۰۰

تراز آزمایشی  
منتهی به تاریخ ۷۲/۴/۳۰  
موسسه افشین

موسسه افشین  
حساب معین فروش  
منتهی به ۷۲/۴/۳۰

بس	بد	شرح حساب
	۴/۸۲۶/۰۰۰	بانک
	-	حسابهای دریافتی
	۱۹۵/۰۰۰	خرید
	۱۵/۰۰۰	اثاثه
۵۰/۰۰۰		فروش
۱۵/۰۰۰		حسابهای پرداختی
	۱۹/۰۰۰	هزینه حقوق
	۱۰/۰۰۰	هزینه اجاره
۵/۰۰۰/۰۰۰		سرمایه
۵/۰۶۵/۰۰۰	۵/۰۶۵/۰۰۰	جمع

بس	بد	شرح
۲۰/۰۰۰		دایره پوشاک
۳۰/۰۰۰		دایره لوازم التحریر
-		دایره مواد غذایی
۵۰/۰۰۰		جمع

## شعب (شعبه ها)

مؤسسات برای به دست آوردن بازار بیشتر و افزایش میزان فروش کالا و خدمت، در مناطق مختلف اقدام به تأسیس مؤسسات زیرمجموعه خود به نام شعبه می نمایند. انواع شعب عبارتند از :

(۱) شعبی که دفاتر مستقل نگهداری نمی کنند. ←

(۱) به قیمت تمام شده  
(۲) به قیمت تمام شده + چند درصد  
(۳) به قیمت فروش

(۲) شعبی که دفاتر مستقل نگهداری می کنند. ←

حساب «مرکز» جایگزین حساب سرمایه می شود  
و یک حساب کنترلی به نام حساب « جاری مرکز»  
و حساب «جاری شعبه» ایجاد می شود و تمام  
مبادلات در آن ثبت می شود و مانده آنها همیشه با  
هم برابر است.

(۳) شعب خارجی

## نحوه حسابداری انواع شعب:

(۱) شعبی که دفاتر مستقل نگهداری نمی کنند:

الف) حسابداری ارسال کالا به شعبه به قیمت تمام شده :

فرم کلی آن به صورت زیر است:

(۱) حساب کالا شعبه ↑ ××

×× حساب کالای ارسالی ↑

ارسال کالا از مرکز به شعبه

(۲) حساب کالا ارسالی ↓ ××

×× حساب کالا شعبه ↓

برگشت کالا از شعبه به مرکز

(۳) صندوق / بانک ↑ ××

×× حساب کالای شعبه ↓

فروش نقدی کالا توسط شعبه

۴) حساب های دریافتی شعبه ↑ ××

××

حساب کالا شعبه ↓

فروش نسیه کالا توسط شعبه

۵) کالا شعبه ↑ ××

××

حساب های دریافتی شعبه ↓

برگشت از فروش نسیه به شعبه توسط مشتریان

۶) حساب کالا شعبه ××

××

حساب های دریافتی شعبه ↓

تحقیقات نقدی فروش

۷) حساب صندوق / بانک ↑ ××

××

حساب های دریافتی شعبه ↓

دریافت از مشتریان

××

موجودی کالا شعبه

××

کالا شعبه

××

کالا شعبه

و

××

موجودی کالا شعبه ↓

اصلاح موجودی کالا اول دوره شعبه

ثبت موجودی پایان دوره شعبه

۹) کالا ارسالی ××

××

خلاصه سود و زیان مرکز

بستن حساب کالا ارسالی

××

خلاصه سود و زیان شعبه

××

کالا شعبه

××

کالای شعبه

××

خلاصه سود و زیان شعبه

بستن حساب کالای شعبه (اگر زیان

بستن حساب کالا شعبه (اگر سود باشد)

باشد)

مثال) یکی از شعب شرکت سهامی کفش کاوه، اجناس خود را هم نقد و هم نسیه می فروشد کالاهای ارسالی به شعبه به قیمت تمام شده سیاهه می شود اطلاعات آن به قرار زیر است . مطلوبست : (۱) ثبت عملیات در دفتر روزنامه مرکز و دفتر کل (۲) تنظیم خلاصه سود و زیان شعبه و مرکز (۳) تنظیم حساب های دریافتی و تعیین مانده آن .

اطلاعات زیر موجود است (ارقام به هزار ریال) : در اول مهر ماه موجودی کالای شعبه ۸۲/۰۸۱ ریال ، کالای ارسالی از مرکز ۲۴۹/۵۷۴ ، کالای برگشتی از شعبه به مرکز ۵/۱۵۷، فروش های نقدی ۱۷۰/۲۲۹ ، فروش های نسبه ۳۰۰/۱۲۳ ، تخفیفات برگشت از فروش ۳/۱۸۱، تخفیفات نقدی اعطایی به مشتریان ۱۲/۱۳۵، مطالبات سوخت شده ۴/۰۸۶، اجاره محل و عوارض ۲۵/۰۷۰ ، کالای برگشتی از فروش های نسبه ۵/۷۰۹، هزینه حقوق کارکنان شعبه ۵۰/۲۴۳ ، هزینه های متفرقه ۸/۴۶۶، مانده حساب های دریافتی از اول مهر ماه ۱۳۷۹ ، ۱۲۹/۰۳۱، وجوه دریافتی ۳۰۶/۰۴۳ موجودی کالای شعبه در ۷۹/۱۲/۲۹ مبلغ ۶۳/۰۷۶ ریال.

( حل ) دفتر روزنامه عمومی شرکت کفش کاوه (مرکز) به قرار زیر است با فرض اینکه شعبه دفتر مستقل نگهداری نمی کند (ارقام به هزار ریال) :

(۱) ۰۷/۰۱ / حساب کالای شعبه ۸۲/۰۸۱	}	موجودی کالا	۸۲/۰۸۱
ثبت موجودی کالای شعبه در اول دوره به قیمت تمام شده			
(۲) حساب کالای شعبه ۲۴۹/۵۷۴	}	حساب کالای ارسالی	۲۴۹/۵۷۴
ثبت کالای ارسالی از مرکز به شعبه به قیمت تمام شده			
(۳) حساب کالای ارسالی ۵/۱۵۷	}	حساب کالای شعبه	۵/۱۵۷
برگشت کالا از شعبه به مرکز			
(۴) حساب وجوه نقد ۱۷۰/۲۲۹	}	حساب کالای شعبه	۱۷۰/۲۲۹
فروش کالای شعبه به طور نقد			
(۵) حسابهای دریافتی شعبه ۳۰۰/۱۲۳	}	حساب کالای شعبه	۳۰۰/۱۲۳
فروش کالای شعبه به طور نسبه			
(۶) کالای شعبه ۳/۱۸۱	}	حسابهای دریافتی شعبه	۳/۱۸۱
تخفیفات بابت اجناس معیوب			

- (۷) حساب کالای شعبه ۱۲/۱۳۵
- حسابهای دریافتی شعبه ۱۲/۱۳۵
- تخفیفات پرداختی به مشتریان بابت فروش کالا
- (۸)
- حساب هزینه مطالبات سوخته شده شعبه ۴/۰۸۶
- حسابهای دریافتی شعبه ۴/۰۸۶
- ثبت حذف مستقیم مطالبات سوخت شده از حسابها
- (۹)
- کالای شعبه ۵/۷۰۹
- حسابهای دریافتی ۵/۷۰۹
- برگشت کالای فروخته شده به شعبه توسط مشتریان
- (۱۰)
- هزینه های (اجاره و آب و عوارض) شعبه ۲۵/۰۷۰
- هزینه حقوق شعبه ۵۰/۲۴۳
- هزینه متفرقه شعبه ۸/۴۶۶
- ۸۳/۷۷۹ صندوق /بانک
- پرداخت هزینه های شعبه توسط مرکز
- (۱۱)
- صندوق /بانک ۳۰۶/۰۴۳
- حسابهای دریافتی شعبه ۳۰۶/۰۴۳
- وصولی های شعبه از بدهکاران
- (۱۲)
- حساب موجودی کالا شعبه ۶۳/۰۳۶
- حساب کالا شعبه ۶۳/۰۳۶
- ثبت موجودی کالا آخر دوره شعبه
- (۱۳)
- کالا شعبه ۱۸۵/۸۶۵
- خلاصه سود و زیان شعبه ۱۸۵/۸۶۵
- انتقال سود ناویژه کالای شعبه

کالای ارسالی	۲۴۴/۴۱۷	} (۱۴)
خلاصه سود و زیان مرکز	۲۴۴/۴۱۷	
ثبت انتقالی کالا ارسالی به حساب خلاصه سود و زیان		

خلاصه سود و زیان شعبه	۸۷/۸۶۵	} (۱۵)
هزینه مطالبات سوخت شده شعبه	۴/۰۸۶	
هزینه اجاره شعبه	۲۵/۰۷۰	
هزینه حقوق شعبه	۵۰/۲۴۳	
هزینه متفرقه شعبه	۸/۴۶۶	
ثبت بستن حسابهای هزینه شعبه		

خلاصه سود و زیان شعبه	۹۸/۰۰۰	} (۱۶)
خلاصه سود و زیان مرکز	۹۸/۰۰۰	
بستن خلاصه سود و زیان شعبه		

صندوق	
۱۰ ۸۳/۷۷۹	۴ ۱۷۰/۲۲۹
	۱۱ ۳۶۰/۰۴۳
<hr/>	
حسابهای دریافتی شعبه	
۶ ۱۲/۸۳۵	م ۱۲۹/۰۳۱
۷ ۴/۰۸۶	۳۰۰/۱۲۳
۸ ۵/۷۰۶	
۹ ۳۶/۰۴۳	
۱۱ ۹۸/۰۰	
<hr/>	
۴۳۱/۱۵۴	

کالای ارسالی	
۲ ۲۴۹/۵۷۴	۳ ۵/۱۵۷
	۲۴۴/۴۱۷ ۱۴
<hr/>	
کالای شعبه	
۳ ۵/۱۵۷	۱ ۸۲/۰۸۱
۴ ۱۷۰/۲۲۹	۲ ۲۴۹/۵۷۴
۵ ۳۰۰/۱۲۳	۶ ۳/۱۸۱
۱۲ ۶۳/۰۳۶	۷ ۱۲/۱۳۵
	۹ ۵/۷۰۹
	۱۳ ۱۸۵/۸۶۵
<hr/>	
۴۵۸	

کالای ارسالی

۲ ۲۴۹/۵۷۴	۵/۱۵۷ ۴
	۲۴۴/۴۱۷ ۱۴
=====	

هزینه حقوق

۱۵ ۵۰/۲۴۳	۱۰ ۵۰/۲۴۳
=====	

موجودی کالا

۱ ۸۲/۰۸۱	۸۲/۰۸۱ ۱
۶۳/۰۲۶	۶۳/۰۳۶ ۱۲
	۶۳۰۳۶

خلاصه سود و زیان شعبه

۱۳ ۱۸۵/۸۶۵	۴/۰۸۶ ۱۵
	۲۵/۰۷۰ ۱۵
	۵۰/۲۴۳ ۱۵
	۸/۴۶۶ ۱۵
	۹۸/۰۰۰ ۱۶
۱۸۵/۸۶۵	۱۸۵/۸۶۵
=====	

هزینه مطالبات سوخت

۱۵ ۴/۰۸۶	۴/۰۸۶ ۸
=====	

هزینه اجاره

۱۵ ۲۵۰۷۰	۲۵۰۷۰ ۱۰
=====	

خلاصه سود و زیان مرکز

۱۴ ۲۴۴/۴۹۷	
۱۶ ۹۸/۰۰۰	

هزینه متفرقه

۱۵ ۸/۴۶۶	۱۰ ۸/۴۶۶
=====	



**مثال ۵)** شرکت تیزرو یک شرکت تولید و فروش موتور سیکلت است که یک شعبه غیر مستقل در اصفهان دارد و روش مرکز ارسال کالا به قیمت تمام شده به شعبه است. رویدادهای زیر در سال ۷۵ به شرح زیر افتاده است. مطلوبست ثبت عملیات در دفتر روزنامه و دفتر کل، تنظیم حساب خلاصه سود و زیان شعبه و مرکز.

پاسخ (

کالای ارسالی		کالای شعبه	
۲۸/۰۰۰/۰۰۰	۲	۱/۰۰۰/۰۰۰	۳
		۷/۰۰۰/۰۰۰	۱۵
۳	۱/۰۰۰/۰۰۰	۱	۱/۲۰۰/۰۰۰
۴	۳/۵۰۰/۰۰۰	۲	۸/۰۰۰/۰۰۰
۵	۲/۰۰۰/۰۰۰	۶	۱۰۰/۰۰۰
۷	۸۰۰/۰۰۰		
۱۱	۳/۰۰۰/۰۰۰		
۱۰/۳۰۰/۰۰۰		۹/۳۰۰/۰۰۰	
		۱/۰۰۰/۰۰۰	۱۲
۱	۱/۲۰۰/۰۰۰	م	۱/۲۰۰/۰۰۰
		۱۱	۳/۰۰۰/۰۰۰
		۳/۰۰۰/۰۰۰	
۹	۲۰۰/۰۰۰	۴	۳/۵۰۰/۰۰۰
		۶	۱/۹۰۰/۰۰۰
		۱۰	۵۰۰/۰۰۰
		۵/۷۰۰/۰۰۰	

(۱) موجودی کالا اول دوره شعبه ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال است.

کالا شعبه ۱/۲۰۰/۰۰۰

موجودی کالا شعبه ۱/۲۰۰/۰۰۰

موجودی کالا شعبه به قیمت تمام شده و اصلاح موجودی اول دوره

کالا شعبه ۸/۰۰۰/۰۰۰

کالای ارسالی ۸/۰۰۰/۰۰۰

ارسال کالا به شعبه توسط مرکز

کالای ارسالی ۱/۰۰۰/۰۰۰

کالا شعبه ۱/۰۰۰/۰۰۰

برگشت کالا از شعبه به مرکز

صندوق ۳/۵۰۰/۰۰۰

کالا شعبه ۳/۵۰۰/۰۰۰

فروش نقدی کالا توسط شعبه

حسابهای دریافتی ۲/۰۰۰/۰۰۰

کالا شعبه ۲/۰۰۰/۰۰۰

فروش نسیه توسط شعبه

کالا شعبه ۱۰۰/۰۰۰

حسابهای دریافتی ۱۰۰/۰۰۰

صندوق ۱/۹۰۰/۰۰۰

حسابهای دریافتی ۱/۹۰۰/۰۰۰

استفاده مشتری از ۵٪ تخفیف نقدی و دریافت باقی بدهی توسط شعبه

حسابهای دریافتی ۸۰۰/۰۰۰

کالا شعبه ۸۰۰/۰۰۰

فروش نسیه کالا توسط شعبه

هزینه حقوق				هزینه مطالبات سوخت شده ۱۰۰/۰۰۰	}	(۸)
۱۳ ۲۰۰/۰۰۰	۹ ۲۰۰/۰۰۰			حسابهای دریافتی شعبه ۱۰۰/۰۰۰		
خلاصه سود و زیان شعبه				ثبت مطالبات سوخت شده شعبه و حذف مستقیم آن	}	(۹)
۱۲ ۱/۰۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰ ۱۳	۱۰۰/۰۰۰ ۳				
هزینه مطالبات م.م.				صندوق ۲۰۰/۰۰۰	}	(۱۰)
۱۳ ۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰			پرداخت حقوق پرسنل شعبه توسط مرکز		
حسابهای دریافتی				صندوق ۵۰۰/۰۰۰	}	(۱۱)
۶ ۱۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ۵			دریافت طلب از بدهکاران به میزان ۵۰۰/۰۰۰ ریال		
۶ ۱/۹۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰ ۷			موجودی کالا شعبه ۳/۰۰۰/۰۰۰	}	(۱۲)
۸ ۱۰۰/۰۰۰				حسابهای دریافتی ۵۰۰/۰۰۰		
۱۰ ۵۰۰/۰۰۰				دریافت طلب از بدهکاران به میزان ۵۰۰/۰۰۰ ریال	}	(۱۳)
خلاصه سود و زیان مرکز				کالا شعبه ۳/۰۰۰/۰۰۰		
۱۴ ۷۰۰/۰۰۰				ثبت موجودی آخر دوره شعبه	}	(۱۴)
۱۵ ۷/۰۰۰/۰۰۰				کالا شعبه ۱/۰۰۰/۰۰۰		
خلاصه سود و زیان مرکز				انتقال سود ویژه (مانده حساب کالا شعبه) به حساب خلاصه سود و زیان	}	(۱۵)
۷/۷۰۰/۰۰۰				خلاصه سود و زیان شعبه ۳۰۰/۰۰۰		
خلاصه سود و زیان مرکز				هزینه حقوق ۲۰۰/۰۰۰	}	(۱۶)
۱۴ ۷۰۰/۰۰۰				هزینه سوخت مطالبات ۱۰۰/۰۰۰		
۱۵ ۷/۰۰۰/۰۰۰				بستن حساب هزینه ها	}	(۱۷)
خلاصه سود و زیان مرکز				خلاصه سود و زیان شعبه ۷۰۰/۰۰۰		
۷/۷۰۰/۰۰۰				خلاصه سود و زیان مرکز ۷۰۰/۰۰۰	}	(۱۸)
خلاصه سود و زیان مرکز				انتقال سود ویژه شعبه به حساب خلاصه سود و زیان مرکز		
خلاصه سود و زیان مرکز				کالا ارسالی به شعبه ۷/۰۰۰/۰۰۰	}	(۱۹)
۷/۷۰۰/۰۰۰				خلاصه سود و زیان مرکز ۷/۰۰۰/۰۰۰		
خلاصه سود و زیان مرکز				انتقال مانده کالا ارسالی به خلاصه سود و زیان مرکز	}	(۲۰)
۷/۷۰۰/۰۰۰				کالا ارسالی به شعبه ۷/۰۰۰/۰۰۰		

### نکات مهم در حسابداری شعبه غیرمستقل

- ۱) مانده اول و آخر دوره فقط در حساب کالای شعبه ثبت می شود. کلیه فروش های نقد و نسیه شعبه در بستانکار حساب کالا شعبه نشان داده می شود. مانده کالای شعبه ، سود ناویژه شعبه را نشان می دهد.
- ۲) مانده حساب کالا ارسالی به خلاصه سود و زیان مرکز منتقل می شود.

### ب) حسابداری ارسال کالای شعبه به روش قیمت تمام شده به اضافه چند درصد (قیمت سیاهه)

این روش در مواردی به کار می رود که تعیین قیمت قطعی فروش به عللی از قبیل نوسان قیمت فروش در بازار ، انحصاری بودن کالا در بازار و... میسر نباشد در این حالت سود ناویژه تقریبی برآورد می شود به قیمت تمام شده کالای ارسالی اضافه می شود و به حساب شعبه منظور می شود به این ترتیب در هر زمان ، جمع موجودی نقدی و کالای شعبه با مانده حساب شعبه در دفاتر مرکز اختلاف چندانی ندارد اگر شعبه کالای تحویلی از مرکز را به قیمتی متفاوت با قیمت سیاهه بفروشد رقم حاصله به منزله سود یا زیان ناویژه شعبه خواهد بود و به حسابی به نام حساب تعدیل کالای شعبه منتقل می گردد بنابراین کالای ارسالی به شعبه به قیمت سیاهه (قیمت تمام شده + چند درصد) به حساب کالای شعبه بدهکار و به قیمت تمام شده به حساب کالا ارسالی بستانکار و تفاوت آن ( که سود ناویژه شعبه است) به حساب تعدیل کالا شعبه بستانکار می شود .

در پایان دوره مالی ، سود ناویژه تحصیل نشده (سود ناویژه منظور شده در موجودی کالای فروش نرفته) به این حساب بدهکار می شود هر مبلغ سود یا زیان ناویژه حاصل از تغییر قیمت برآوردی به وسیله انتقالی از حساب کالای شعبه به این حساب منتقل می شود مانده نهایی حساب تعدیل کالای شعبه در این زمان، سود ناویژه تحقق نیافته معاملات شعبه است که به حساب خلاصه سود و زیان شعبه منتقل می شود .

	حساب کالای شعبه (به نرخ سیاهه)	××	}
	حساب کالا ارسالی (به قیمت تمام شده)	××	
	حساب تعدیل کالای شعبه (سود منظور شده)	××	
	ارسال کالا از مرکز به شعبه		}
	صندوق/بانک	××	
	حساب کالای شعبه	××	}
	فروش نقدی شعبه		
	حساب کالا ارسالی به نرخ تمام شده	××	
	حساب تعدیل کالای شعبه (سود منظور شده)	××	}
	حساب کالای شعبه (به نرخ سیاهه)	××	
	برگشت کالا از شعبه به مرکز		

حساب کالا شعبه (به نرخ سیاهه)	××	}
موجودی کالا شعبه (به نرخ تمام شده)	××	
تعدیل کالای شعبه (سود منظور شده)	××	
حذف موجودی اول دوره		
موجودی کالا شعبه (به قیمت تمام شده)	××	}
تعدیل کالا شعبه (سود منظور شده)	××	
کالا شعبه (به نرخ سیاهه)	××	
موجودی کالا پایان دوره		
حسابهای دریافتی شعبه	××	}
حساب کالای شعبه	××	
فروش نسبه کالا شعبه		
تعدیل کالای شعبه (سود منظور شده)	××	}
خلاصه سود و زیان (به قیمت تمام شده)	××	
کالای شعبه به قیمت سیاهه	××	
خسارت ناشی از مفقودی یا سرقت کالا		

(اگر حساب تعدیل مانده بدهکار داشته باشد زیان و اگر مانده بستانکار داشته باشد نوعی سود محسوب می شود.)

### بستن حساب های شعبه :

تعدیل کالا شعبه	××	}
خلاصه سود و زیان شعبه	××	
بستن حساب تعدیل کالا		
کالای ارسالی	××	}
خلاصه سود و زیان مرکز	××	
بستن حساب کالا ارسالی		
خلاصه سود و زیان شعبه	××	}
خلاصه سود و زیان مرکز	××	
بستن خلاصه سود و زیان شعبه		

مثال) شرکت سهامی میلاد شعبه ای در شهر کرج دارد که کلیه کالاها را بر اساس قیمت تمام شده +۲۵٪ برای آن ارسال می کند هزینه های شعبه توسط مرکز پرداخت می شود خلاصه عملیات سال ۷۲ شعبه به صورت زیر می باشد:

- (۱) موجودی کالا در ۷۲/۱/۱ به مبلغ سیاهه ۴۰۰/۰۰۰ ریال
- (۲) کالا ارسال شده از مرکز به شعبه ۲/۴۰۰/۰۰۰ ریال
- (۳) برگشت کالا از شعبه به مرکز ۳۰۰/۰۰۰ ریال
- (۴) فروش های نسبه شعبه ۱/۳۰۰/۰۰۰ ریال
- (۵) تخفیفات نقدی اعطائی به مشتریان ۱۰۰/۰۰۰
- (۶) کالا مفقود شده شعبه ۵۰/۰۰۰ ریال
- (۷) ارسال وجه نقد به مرکز بابت فروش نقد شعبه ۸۰۰/۰۰۰ ریال
- (۸) برگشت کالا به شعبه از محل فروش های نسبه ۲۰/۰۰۰ ریال
- (۹) دریافت از مشتریان که خریدهای نسبه داشته اند ۹۰۰/۰۰۰ ریال
- (۱۰) هزینه های پرداخت شده توسط مرکز ۲۰۰/۰۰۰ ریال
- (۱۱) موجودی کالا پایان دوره در تاریخ ۷۲/۱۲/۲۹ شعبه ۸۰۰/۰۰ ریال

مطلوبست : الف) ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه و نقل به حساب های دفتر کل ب) تنظیم و بستن حساب های لازم ج) انتقال مانده حساب خلاصه سود و زیان شعبه به خلاصه سود و زیان مرکز .

پاسخ ) برای دفاتر غیرمستقل شعبه داریم:

$$X + 25\%X = 400,000 \rightarrow$$

$$X = \frac{400,000}{1/25} = 320,000$$

اول دوره

(۱) کالا شعبه ۴۰۰/۰۰۰

حساب تعدیل کالا شعبه ۸۰/۰۰۰

موجودی کالای شعبه ۳۲۰/۰۰۰

ثبت موجودی اول دوره

(۲) کالا شعبه ۲/۴۰۰/۰۰۰

کالا ارسالی ۱/۹۲۰/۰۰۰

تعدیل کالا ۴۸۰/۰۰۰

ارسال کالا به قیمت تمام شده +۲۵٪

(۳) کالای ارسالی ۲۴۰/۰۰۰

تعدیل کالا شعبه ۶۰/۰۰۰

کالای شعبه ۳۰۰/۰۰۰

برگشت کالا از شعبه به مرکز

$$X = \frac{2/400,000}{1/25} = 1/920,000$$

(۴) حسابهای دریافتی ۱/۳۰۰/۰۰۰

کالای شعبه ۱/۳۰۰/۰۰۰

فروش های نسبه شعبه

- (۵) کالای شعبه ۱۰۰/۰۰۰  
 حسابهای دریافتی ۱۰۰/۰۰۰  
 تخفیفات نقدی اعطائی به مشتریان
- (۶) خلاصه سود و زیان شعبه ۴۰/۰۰۰  
 تعدیل کالا شعبه ۱۰/۰۰۰  
 کالای شعبه ۵۰/۰۰۰
- ثبت بهای تمام شده کالا مفقود شده به حساب خلاصه سود و زیان
- (۷) صندوق ۸۰۰/۰۰۰  
 کالای شعبه ۸۰۰/۰۰۰  
 فروش نقد شعبه و ارسال به مرکز
- (۸) کالای شعبه ۲۰/۰۰۰  
 حسابهای دریافتی ۲۰/۰۰۰  
 برگشت کالا به شعبه از محل فروش های نسیه
- (۹) صندوق ۹۰۰/۰۰۰  
 حسابهای دریافتی ۹۰۰/۰۰۰  
 دریافت وجه از بدهکاران شعبه
- (۱۰) هزینه های شعبه ۲۰۰/۰۰۰  
 صندوق ۲۰۰/۰۰۰  
 پرداخت هزینه های شعبه توسط مرکز
- (۱۱) حساب موجودی کالا ۶۴۰/۰۰۰  
 حساب تعدیل کالا ۱۶۰/۰۰۰  
 کالای شعبه ۸۰۰/۰۰۰
- ثبت موجودی پایان دوره شعبه در حساب موجودی کالا و حساب تعدیل
- (۱۲) خلاصه سود و زیان ۲۰۰/۰۰۰  
 هزینه ها ۲۰۰/۰۰۰  
 بستن حساب هزینه ها
- (۱۳) کالای شعبه ۳۳۰/۰۰۰  
 تعدیل کالای شعبه ۳۳۰/۰۰۰  
 انتقال مبلغ اضافه کالای شعبه (مانده حساب) به حساب تعدیل

(۱۴) تعدیل کالا شعبه ۶۶۰/۰۰۰  
 خلاصه سود و زیان شعبه ۶۶۰/۰۰۰  
 بستن و انتقال تعدیل کالا شعبه به حساب خلاصه سود و زیان شعبه

(۱۵) خلاصه سود و زیان شعبه ۴۲۰/۰۰۰  
 خلاصه سود و زیان مرکز ۴۲۰/۰۰۰  
 انتقال سود و زیان شعبه به سود و زیان مرکز

(۱۶) کالا ارسالی به شعبه ۱/۶۸۰/۰۰۰  
 خلاصه سود و زیان مرکز ۱/۶۸۰/۰۰۰  
 انتقال مانده حساب کالا ارسالی به خلاصه سود و زیان مرکز

خلاصه سود و زیان شعبه

۱۴ ۶۶۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰ ۶
	۲۰۰/۰۰۰ ۱۵
۶۶۰/۰۰۰	۲۴۰/۰۰۰
	۴۲۰/۰۰۰ ۱۶
۶۶۰/۰۰۰	۶۶۰/۰۰۰

خلاصه سود و زیان مرکز

۱۵ ۴۲۰/۰۰۰	
۱۶ ۱/۶۸۰/۰۰۰	

هزینه

۵ ۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰ ۱۰

موجودی کالا

۱ ۳۲۰/۰۰۰	۳۲۰/۰۰۰ م
	۶۲۰/۰۰۰ م ۳

## کالای ارسالی

۲ ۱/۹۲۰/۰۰۰	۲۴۰/۰۰۰ ۳
	۲۰۰/۰۰۰
	۱/۶۸۰/۰۰۰ ۱۶
۱/۹۲۰/۰۰۰	۱/۹۲۰/۰۰۰

## صندوق

۲۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰
	۹۰۰/۰۰۰

## کالای شعبه

۳ ۳۰۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰ ۱
۴ ۱/۳۰۰/۰۰۰	۲/۴۰۰/۰۰۰ ۲
۶ ۵۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰ ۵
۷ ۸۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰ ۸
۱۱ ۸۰۰/۰۰۰	
۳/۲۵۰/۰۰۰	۲/۹۲۰/۰۰۰
	۳۳۰/۰۰۰ ۱۲
۳/۲۵۰/۰۰۰	۳/۲۵۰/۰۰۰

## تعدیل کالا شعبه

۱ ۸۰/۰۰۰	۶۰/۰۰۰ ۳
۲ ۴۸۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰ ۴
۱۲ ۳۳۰/۰۰۰	۱۶۰/۰۰۰ ۱۱
۸۹۰/۰۰۰	۲۳۰/۰۰۰
	۶۶۰/۰۰۰
	۱۴ سود ناویژه
۸۹۰/۰۰۰	۸۹۰/۰۰۰

## حسابهای دریافتی

۵ ۱۰۰/۰۰۰	۱/۳۰۰/۰۰۰
۸ ۲۰/۰۰۰	
۹ ۹۰۰/۰۰۰	
	۲۸۰/۰۰۰



**ج) حسابداری ارسال کالا به روش قیمت فروش**

در مواردی که قیمت کالا در بازار نوسان قابل توجهی نداشته باشد و بازار انحصاری (بدون رقابت) باشد و کالا فاسد شدنی نباشد و موسسه بتواند قیمت فروش کالای خود را ثابت نگه دارد، کالا ارسالی به شعب به قیمت سیاهه شده ارسال می شود در این روش مانده حساب کالا شعبه با جمع ارزش فروش موجودی کالا (قیمت سیاهه) و وجوه نقد موجود در شعبه برابر است.

**مثال)** شرکت سهامی یکتا، یک شعبه فروش در شمیران دارد کلیه خریدها توسط اداره مرکزی در تهران انجام و کالا مستقیماً به شعبه تحویل شده و به قیمت فروش ( قیمت تمام شده به علاوه ۵۰ درصد) توسط اداره مرکزی به شعبه فاکتور می شود شعبه کلیه وجوه دریافتی خود را به مرکز حواله می کند و هزینه های شعبه را از محل تنخواه گردان که ماهیانه از مرکز تجدید می شود می پردازد، کلیه معاملات در دفاتر مرکز ثبت می شود.

در اول فروردین ۱۳۷۹ موجودی کالا شعبه به قیمت فروش بالغ بر ۴۸۶/۶۰۰ ریال و حساب های دریافتی شعبه بالغ بر ۶۴/۴۰۰ ریال بوده است. در طول سال ۱۳۷۹ معاملات زیر در شعبه انجام شده است.

کالای رسیده به شعبه به قیمت فروش ۱/۲۱۸/۰۰۰ ریال، فروش های نقدی شعبه ۶۴۱/۵۰۰ ریال، فروش های نسیه ۵۱۲/۸۰۰ ریال، کالای برگشتی به مرکز به قیمت فروش ۱۵/۶۰۰ ریال، تخفیف در قیمت های فروش به شعبه طبق توافق مرکز ۹۷۰۰ ریال، وجوه دریافتی از بدهکاران ۴۲۶/۶۰۰ ریال، مطالبات سوخت شده که از حساب خارج شده ۶۵۰۰ ریال، تخفیف نقدی اعطائی به مشتریان فروش های نسیه ۱۱/۲۰۰ ریال، محموله به ارزش ۱۲/۰۰۰ ریال که در اسفند ۷۹ از مرکز ارسال شده بود قبل از ۶ فروردین به شعبه نرسیده و جزء موجودی آخر سال شعبه منظور نشده است هزینه های مربوط به شعبه برای سال ۷۹ بالغ بر ۱۷۲/۹۰۰ ریال بوده و در ۷۹/۱۲/۲۹ کالاهای موجود در شعبه به قیمت فروش بالغ بر ۵۳۴/۰۰۰ ریال و موجودی اول و پایان دوره به بهای تمام شده به ترتیب برابر ۳۲۴/۴۰۰ و ۳۵۶/۰۰۰ ریال و کسری کالای شمارش شده مبلغ ۱۴/۲۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست تنظیم حساب کالای شعبه و حساب های دریافتی شعبه در دفاتر مرکز و تنظیم حساب خلاصه

سود و زیان برای سال مالی ۷۹.

**پاسخ)** در جدول ذیل، محاسبات به قرار زیر است:

بهای تمام شده  $\frac{1}{5} = 50\%$  بهای تمام شده + بهای تمام شده = قیمت فروش

$$\text{موجودی کالا آخر دوره به قیمت تمام شده} = 534/000 \times \frac{100}{150} = 356/000$$

$$\text{موجودی کالا اول دوره به قیمت تمام شده} = 486/600 \times \frac{100}{150} = 324/400$$

## دفتر روزنامه

روزنامه	تاریخ	ش دفتر کل	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۷۹/۱/۱		حساب کالا شعبه حساب کالا ارسالی ثبت موجودی کالا اول دوره به قیمت فروش از تراز افتتاحیه		۴۸۶/۶۰۰	۴۸۶/۶۰۰
۲			حساب کالا شعبه حساب کالا ارسالی کالای رسیده به شعبه از مرکز		۱/۲۱۸/۰۰۰	۱/۲۱۸/۰۰۰
۳			حساب صندوق حساب کالای شعبه فروش های نقدی شعبه		۶۴۱/۵۰۰	۶۴۱/۵۰۰
۴			حساب های دریافتی شعبه حساب کالا شعبه فروش های نسیه شعبه		۵۱۲/۸۰۰	۵۱۲/۸۰۰
۵			حساب کالای ارسالی حساب کالای شعبه برگشت کالا از شعبه به مرکز		۱۵/۶۰۰	۱۵/۶۰۰
۶			حساب کالا ارسالی حساب کالا شعبه تخفیف پرداختی طبق موافقت مرکز		۹/۷۰۰	۹/۷۰۰
۷			حساب صندوق حساب های دریافتی شعبه وصول و دریافت بابت فروش های نسیه		۴۲۶/۶۰۰	۴۲۶/۶۰۰
۸			حساب هزینه م.م. حساب های دریافتی شعبه هزینه مطالبات سوخت شده و از حساب خارج شده		۶/۵۰۰	۶/۵۰۰
۹			حساب کالای شعبه حساب های دریافتی شعبه تخفیفات نقدی اعطائی به مشتریان نسیه		۱۱/۲۰۰	۱۱/۲۰۰

۱۲/۰۰۰	۱۲/۰۰۰		حساب کالای شعبه حساب کالا ارسالی کالا فرستاده شده از مرکز به شعبه که در راه است			۱۰
۱۷۲/۹۰۰	۱۷۲/۹۰۰		حساب هزینه شعبه صندوق هزینه های پرداخت شده توسط شعبه			۱۱
۵۳۴/۰۰۰	۵۳۴/۰۰۰		حساب کالا ارسالی حساب کالا شعبه ثبت موجودی کالا آخر دوره به قیمت فروش در حساب ها			۱۲
۳۲۴/۴۰۰	۳۲۴/۴۰۰		حساب خلاصه سود و زیان موجودی کالا شعبه ثبت اصلاحی موجودی اول دوره			۱۳
۳۵۶/۰۰۰	۳۵۶/۰۰۰		موجودی کالا شعبه حساب خلاصه سود و زیان ثبت اصلاحی موجودی آخر دوره به قیمت تمام شده			۱۴
۱۴/۲۰۰	۱۴/۲۰۰		خلاصه سود و زیان کالای شعبه ثبت کسری کالا شعبه در حساب ها			۱۵
۱/۱۵۷/۳۰۰	۱/۱۵۷/۳۰۰		حساب کالای ارسالی خلاصه سود و زیان ثبت بستن حساب کالا ارسالی			۱۶
۶/۵۰۰	۶/۵۰۰		خلاصه سود و زیان هزینه مطالبات سوخت ثبت بستن حساب هزینه مطالبات			۱۷
۱۷۲/۹۰۰	۱۷۲/۹۰۰		خلاصه سود و زیان هزینه های شعبه ثبت بستن حساب هزینه های شعبه			۱۸

مثال) شرکت ساسان شعبه ای دایر نموده است فعالیت های ۶ ماهه اول سال شعبه به شرح زیر است مطلوبست تنظیم حساب کالا شعبه و ثبت های دفاتر روزنامه و کل و تنظیم حساب خلاصه سود و زیان.

۷۰۰/۰۰۰ ریال	۱) موجودی کالا اول دوره شعبه به قیمت فروش
۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال	۲) کالا ارسال شده به شعبه از مرکز
۳۰۰/۰۰۰ ریال	۳) برگشت کالا از شعبه به مرکز
۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال	۴) فروش های نقد شعبه
۵۰۰/۰۰۰ ریال	۵) فروش های نسبه شعبه
۲۸۰/۰۰۰ ریال	۶) دریافت از بدهکاران
۱۰۰/۰۰۰ ریال	۷) تخفیفات نقدی اعطائی
۵۰/۰۰۰ ریال	۸) مطالبات سوخت شده (روش شرکت حذف مستقیم مطالبات سوخت شده است)
۲۰۰/۰۰۰ ریال	۹) هزینه های حقوق شعبه پرداخت شده
۲/۰۱۶/۰۰۰ ریال	۱۰) موجودی پایان دوره شعبه به قیمت فروش
۵۰۰/۰۰۰ ریال	۱۱) موجودی کالا اول دوره به قیمت تمام شده
۱/۴۴۰/۰۰۰ ریال	۱۲) موجودی کالا پایان دوره به قیمت تمام شده

## پاسخ

حسابهای دریافتی شعبه		۱) کالای شعبه ۷۰۰/۰۰۰	
۶	۲۸۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	کالا ارسالی به شعبه ۷۰۰/۰۰۰
۷	۱۰۰/۰۰۰		ثبت موجودی کالا اول دوره به قیمت فروش
۸	۵۰/۰۰۰		۲) کالا شعبه ۲/۵۰۰/۰۰۰
			کالا ارسالی به شعبه ۲/۵۰۰/۰۰۰
			کالا ارسال شده به شعبه از مرکز
کالای ارسالی به شعبه		۳) کالا ارسالی به شعبه ۳۰۰/۰۰۰	
۱	۷۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۳) کالای شعبه ۳۰۰/۰۰۰
۲	۲/۵۰۰/۰۰۰	۲/۰۱۶/۰۰۰	برگشت کالا ارسالی از شعبه به مرکز
		۸۸۴/۰۰۰	۴) صندوق ۱/۵۰۰/۰۰۰
		۴	کالا شعبه ۱/۵۰۰/۰۰۰
	۳/۲۰۰/۰۰۰	۳/۲۰۰/۰۰۰	فروش نقد شعبه
			۱) حساب های دریافتی شعبه ۵۰۰/۰۰۰
			کالا شعبه ۵۰۰/۰۰۰
			فروش های نسبه شعبه

## صندوق

۹	۲۰/۰۰۰	۴	۱/۵۰۰/۰۰۰
		۶	۲۸۰/۰۰۰

## هزینه سوخت مطالبات

۵۰/۰۰۰	۸	۵۰/۰۰۰
--------	---	--------

## هزینه حقوق

۶	۲۰۰/۰۰۰	۹	۲۰۰/۰۰۰
---	---------	---	---------

## موجودی کالا نزد شعبه

۱۱	۵۰۰/۰۰۰	م	۵۰۰/۰۰۰
		۱۲	۱/۴۴۰/۰۰۰

## کالای شعبه

۳	۳۰۰/۰۰۰	۱	۷۰۰/۰۰۰
۴	۱/۵۰۰/۰۰۰	۲	۲/۵۰۰/۰۰۰
۵	۵۰۰/۰۰۰	۷	۱۰۰/۰۰۰
۱۰	۲/۰۱۶/۰۰۰	۱۳	۱/۰۱۶/۰۰۰

۴/۳۱۶/۰۰۰

نسخه الکترونیک نشر آرنا

۴/۳۱۶/۰۰۰

۲ صندوق ۲۸۰/۰۰۰

حساب های دریافتی شعبه ۲۸۰/۰۰۰

دریافت وجه از بدهکاران

کالای شعبه ۱۰۰/۰۰۰ (۳)

حساب های دریافتی شعبه ۱۰۰/۰۰۰

تخفیفات نقدی اعطائی به مشتریان

هزینه م.م. ۵۰/۰۰۰ (۸)

حساب های دریافتی شعبه ۵۰/۰۰۰

سوخت مطالبات و حذف مستقیم از حساب ها

هزینه حقوق شعبه ۲۰۰/۰۰۰ (۹)

صندوق ۲۰۰/۰۰۰

پرداخت حقوق کارکنان شعبه

حساب کالا ارسالی به شعبه ۲/۰۱۶/۰۰۰ (۱۰)

کالای شعبه ۲/۰۱۶/۰۰۰

موجودی کالا پایان دوره شعبه به قیمت فروش

(۱۱) خلاصه سود و زیان ۵۰۰/۰۰۰

موجودی کالا شعبه ۵۰۰/۰۰۰

اصلاح موجودی کالا نزد شعبه اول دوره به قیمت تمام شده

(۱۲) موجودی کالا نزد شعبه ۱/۴۴۰/۰۰۰

خلاصه سود و زیان ۴۴۰/۰۰۰

اصلاح موجودی پایان دوره به قیمت تمام شده

(۱۳) کالا شعبه ۱/۰۱۶/۰۰۰

خلاصه سود و زیان ۱/۰۱۶/۰۰۰

ثبت بستن حساب کالا شعبه در حساب ها

(۱۴) کالا ارسالی به شعبه ۸۸۴/۰۰۰

خلاصه سود و زیان ۸۸۴/۰۰۰

بستن کالا ارسالی به خلاصه سود و زیان

(۱۵) خلاصه سود و زیان ۵۰/۰۰۰

هزینه مطالبات سوخت شده ۵۰/۰۰۰

بستن هزینه سوخت مطالبات

۱۶) خلاصه سود و زیان ۲۰۰/۰۰۰

هزینه حقوق شعبه ۲۰۰/۰۰۰

بستن حساب هزینه حقوق

خلاصه سود و زیان

۱۲ ۱/۴۴۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰ ۱۱
۱۳ ۱/۰۱۶/۰۰۰	۵۰/۰۰۰ ۱۵
۱۴ ۸۸۴/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰ ۱۶

## نکات :

۱) اگر خسارت ناشی از مفقود شدن کالا یا حریق یا سرقت ایجاد شود چنین ثبت می‌زنیم:

خلاصه سود و زیان	××
کالا شعبه	××

۲) اگر کالایی در پایان دوره به شعبه ارسال شد ولی تا ابتدای سال مالی بعد به شعبه نرسیده باشد و جزء موجودی آخر دوره شعبه نیامده باشد ثبت آن چنین است:

کالا شعبه	××
کالا ارسالی به شعبه	××

## ۲) شعبی که دفاتر جداگانه نگهداری می‌کنند (شعب مستقل)

وقتی حجم معاملات بالا باشد یا بعد مسافت باشد یا جهت اعطای اختیارات بیشتر به روسای شعب و ... باعث می‌شود که نگهداری حساب های شعب توسط اداره مرکزی ممکن نباشد. و شعب معاملات خود را نظیر یک موسسه تجاری مستقل ولی متعلق به اداره مرکزی ثبت می‌کنند. عملیات حسابداری در این شعبه ها، مانند یک واحد تجاری مستقل ثبت می‌شود. با این تفاوت که شعبه دارای حساب سرمایه نمی‌باشد و حساب خاصی به نام حساب مرکز جایگزین آن می‌شود. از طرف دیگر یک حساب کنترلی به نام حساب جاری شعبه در مرکز ایجاد می‌شود که مبادلات مرکز و شعبه در این حساب ثبت می‌شود.

## دفاتر مالی شعبه

کالا دریافتی از مرکز ××

حساب جاری مرکز ××

دریافت کالا از مرکز

## دفاتر مالی مرکز

حساب جاری شعبه ××

کالا ارسالی ××

ارسال کالا به شعبه

سندوق /بانک ××	حساب جاری مرکز ××
حساب جاری شعبه ××	سندوق ××
واریز وجه از شعبه به مرکز	پرداخت وجه نقد به مرکز

در این حالت ، شعبه باید برای خود تراز نامه و صورت حساب سود و زیان مجزا داشته باشد ولی مرکز باید ترازنامه و صورت حساب سود و زیان خود را به شکل ترکیبی (تلفیقی) تهیه و ارائه کند:

کاربرگ سود و زیان ترکیبی برای سال منتهی به X/۱۲/۲۹

شرح		مرکز		شعبه		حذف ها		صورت سود و زیان ترکیبی	
		بس	بد	بس	بد	بس	بد	بس	بد
	فروش	۷۵/۰۰۰		۲۵/۰۰۰		۰		۱۰۰/۰۰۰	
	موجودی کالا اول دوره	۰	۱۱/۰۰۰	۰	۶/۰۰۰	۰	۰		۱۷/۰۰۰
	خرید	۰	۶۰/۰۰۰	۰	۰	۰	۰		۶۰/۰۰۰
	کالا ارسالی به شعبه	۰	۱۵/۰۰۰				۱۵/۰۰۰		۰
	کالا دریافتی از مرکز				۱۵/۰۰۰	۱۵/۰۰۰			۰
	هزینه ها		۱۲/۰۰۰		۴/۰۰۰				۱۶/۰۰۰
	موجودی کالا پایان دوره	۹/۰۰۰		۶/۰۰۰				۱۵/۰۰۰	
	جمع	۹۹/۰۰۰	۸۳/۰۰۰	۳۱/۰۰۰	۲۵/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	۱۱۵/۰۰۰	۹۳/۰۰۰
	سود ویژه		۱۶/۰۰۰		۶/۰۰۰				۲۲/۰۰۰

موسسه نمونه

کاربرگ تراز نامه ترکیبی

در تاریخ X/۱۲/۲۹

شرح		مرکز		شعبه		حذف ها		تراز نامه ترکیبی	
		بس	بد	بس	بد	بس	بد	بس	بد
	سندوق		۱۸/۴۰۰		۱۰/۰۰۰				۲۸/۴۰۰
	بدهکاران		۲۴/۲۰۰		۱۲/۰۰۰				۳۶/۲۰۰
	موجودی کالا		۹/۰۰۰		۶/۰۰۰				۱۵/۰۰۰
	جاری شعبه		۲۲/۰۰۰				۲۲/۰۰۰		
	بستانکاران	۲۵/۶۰۰						۲۵/۶۰۰	

			۲۲/۰۰۰	۲۲/۰۰۰				جاری مرکز
۳۲/۰۰۰						۳۲/۰۰۰		سرمایه
۲۲/۰۰۰				۶/۰۰۰		۱۶/۰۰۰		سود
۷۹/۶۰۰	۷۹/۶۰۰	۲۲/۰۰۰	۲۲/۰۰۰	۲۸/۰۰۰	۲۸/۰۰۰	۷۳/۶۰۰	۷۳/۶۰۰	جمع

### ۳) شعب خارجی

اگر اداره مرکزی در خارج از کشور قرار داشته باشد، روش ثبت معاملات آنها مشابه شعبی است که دفاتر مستقل نگهداری می کنند با این تفاوت که معاملات خود را با پول رایج کشور محل اقامت خود انجام می دهد و اداره مرکزی نیز تراز نامه و سود و زیان شعبه را به پول رایج کشور خود تبدیل و تراز نامه و سود و زیان تلفیقی ترکیبی را تهیه می نماید.

### جدول خلاصه وضعیت حسابداری شعب

شعبی که دفاتر مستقل نگهداری نمی کنند:

ارسال کالا به قیمت تمام شده	ارسال کالا به قیمت تمام شده + چند درصد	ارسال کالا به قیمت فروش
حساب کالای شعبه ×× کالای ارسالی ×× ثبت ارسال کالا از مرکز به شعبه	حساب کالای شعبه (به نرخ سیاهه مرکز) ×× کالا ارسالی (به قیمت تمام شده) ×× تعدیل کالا شعبه (سود اضافه شده) ×× ارسال کالا به قیمت تمام شده + چند درصد به شعبه	کالا شعبه (به قیمت فروش) ×× کالا ارسالی به شعبه ×× ارسال کالا به شعبه از مرکز
حساب کالا ارسالی ×× کالای شعبه ×× برگشت کالا از شعبه به مرکز	کالا ارسالی (به قیمت تمام شده) ×× تعدیل کالا شعبه (به مبلغ سود) ×× حساب کالا شعبه ×× برگشت کالا از شعبه به مرکز	کالا ارسالی به شعبه ×× کالا شعبه ×× برگشت کالا در شعبه به مرکز
صندوق ×× کالای شعبه ×× فروش کالا توسط شعبه و ارسال وجه آن به مرکز	صندوق ×× حساب کالا شعبه (به مبلغ فروش) ×× فروش نقدی شعبه	صندوق ×× کالای شعبه ×× فروش کالا توسط شعبه و ارسال وجه آن به مرکز
حساب های دریافتی شعبه ××	حساب های دریافتی شعبه ××	حساب های دریافتی شعبه ××



کالای شعبه ×× فروش نسبه کالا توسط شعبه	کالای شعبه ×× فروش های نسبه توسط شعبه	کالای شعبه ×× فروش نسبه کالا توسط شعبه
کالای شعبه ×× حساب های دریافتی شعبه ×× برگشت از فروش های نسبه به شعبه	کالای شعبه ×× حساب های دریافتی شعبه ×× برگشت از فروش های نسبه به شعبه	کالای شعبه ×× حساب های دریافتی شعبه ×× برگشت از فروش های نسبه به شعبه
کالای شعبه ×× حساب های دریافتی ×× تخفیفات نقدی به مشتریان شعبه	کالای شعبه ×× حساب دریافتی ×× تخفیفات نقدی به مشتریان	کالای شعبه ×× حساب های دریافتی ×× تخفیفات نقدی به مشتریان شعبه
کالای شعبه ×× حساب های دریافتی ×× تخفیف به مشتریان بابت اجناس معیوب	کالای شعبه ×× حساب های دریافتی ×× تخفیف به مشتریان بابت اجناس معیوب	کالای شعبه ×× حساب های دریافتی ×× تخفیف به مشتریان بابت اجناس معیوب
صندوق ×× حساب های دریافتی شعبه ×× دریافت وجه از بدهکاران شعبه	صندوق ×× حساب های دریافتی شعبه ×× دریافت وجه از بدهکاران شعبه	صندوق ×× حساب های دریافتی شعبه ×× دریافت وجه از بدهکاران شعبه
کالای شعبه (به قیمت فروش) ×× کالا ارسالی به شعبه ×× خلاصه سود و زیان مرکز ×× موجودی کالا (به ق تمام شده) ×× ثبت موجودی کالا اول دوره به قیمت فروش	کالا شعبه (به نرخ سیاهه مرکز) ×× موجودی کالا شعبه (به نرخ بهای تمام شده) ×× تعدیل کالا شعبه (به مبلغ سود) ×× حذف موجودی کالا اول دوره شعبه	کالای شعبه ×× موجودی شعبه ×× حذف موجودی کالا ابتدای دوره شعبه
موجودی کالا (به قیمت تمام شده) ×× خلاصه سود و زیان مرکز ×× کالا ارسالی به شعبه (به ق فروش) ×× کالای شعبه ×× ثبت موجودی کالا پایان دوره شعبه به قیمت تمام شده	موجودی کالا شعبه (به قیمت تمام شده) ×× تعدیل کالا شعبه (به مبلغ سود منظور شده) ×× کالا شعبه (به قیمت سیاهه) ×× ثبت موجودی کالا پایان دوره شعبه	موجودی کالا شعبه ×× حساب کالا شعبه ×× ثبت موجودی کالا پایان دوره شعبه
	حساب تعدیل کالا شعبه (به مبلغ سیاهه) ×× خلاصه سود و زیان (به مبلغ تمام شده) ×× کالا شعبه (به مبلغ سیاهه) ×× خسارت از بین رفتن موجودی کالا شعبه در اثر	صندوق ×× هزینه های شعبه ×× حساب کالا شعبه ×× فروش نقدی و پرداخت هزینه ها از

	مفقود شدن ، سرقت یا فساد)	محل وجوه آن
هزینه های شعبه ×× صندوق ×× پرداخت هزینه های شعبه توسط مرکز	هزینه های شعبه ×× صندوق ×× پرداخت هزینه های شعبه توسط مرکز	هزینه های شعبه ×× صندوق ×× پرداخت هزینه های شعبه توسط مرکز
خلاصه سود و زیان شعبه ×× هزینه های شعبه ×× بستن حساب هزینه های شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه ×× هزینه های شعبه ×× بستن حساب هزینه های شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه ×× هزینه های شعبه ×× بستن حساب هزینه های شعبه
کالای شعبه ×× خلاصه سود و زیان شعبه ×× بستن حساب کالای شعبه	کالای شعبه ×× حساب تعدیل ×× انتقال مانده کالا شعبه به حساب تعدیل	کالای شعبه ×× خلاصه سود و زیان شعبه ×× بستن حساب کالای شعبه به خلاصه سود و زیان (سود ناویژه شعبه است)
کالا ارسالی به شعبه ×× کالای شعبه ×× تخفیفات اعطائی به شعبه طبق توافق مرکز	کالا ارسالی به شعبه ×× کالای شعبه ×× تخفیفات اعطائی به شعبه طبق توافق مرکز	کالا ارسالی به شعبه ×× کالای شعبه ×× تخفیفات اعطائی به شعبه طبق توافق مرکز
کالای ارسالی به شعبه ×× خلاصه سود و زیان مرکز ×× بستن حساب کالا ارسالی به شعبه و محاسبه فروش سال شعبه	کالا ارسالی به شعبه ×× خلاصه سود و زیان مرکز ×× بستن حساب کالا ارسالی به شعبه (فروش سال شعبه)	کالای ارسالی به شعبه ×× خلاصه سود و زیان مرکز ×× بستن حساب کالا ارسالی به شعبه (فروش سال شعبه)
کالای شعبه ×× خلاصه سود و زیان شعبه ×× بستن حساب کالای شعبه در حساب ها	حساب تعدیل ×× خلاصه سود و زیان شعبه ×× بستن حساب تعدیل	
خلاصه سود و زیان شعبه ×× هزینه های شعبه ×× بستن حساب هزینه های شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه ×× هزینه های شعبه ×× بستن حساب هزینه های شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه ×× هزینه های شعبه ×× بستن حساب هزینه های شعبه
خلاصه سود و زیان شعبه ×× خلاصه سود و زیان مرکز ×× بستن سود شعبه به حساب مرکز	خلاصه سود و زیان شعبه ×× خلاصه سود و زیان مرکز ×× بستن خلاصه سود و زیان شعبه به مرکز	خلاصه سود و زیان شعبه ×× خلاصه سود و زیان مرکز ×× بستن سود شعبه به حساب مرکز

## فصل پانزدهم

### تلفیق صورت وضعیت مالی

## فصل پانزدهم: تلفیق صورت وضعیت های مالی

## مقدمه

وقتی یک شرکت ، کلیه سهام شرکت دیگر را از ابتدا در اختیار داشته باشد می توان ترازنامه دو شرکت را در قالب یک شخصیت حسابداری واحد بیان کرد . برای این منظور از تلفیق صورت های مالی استفاده می شود که در این فصل نحوه حسابداری آن را بیان خواهیم نمود:

## نحوه تلفیق صورت های مالی:

- (۱) حساب سرمایه گذاری بلند مدت شرکت اصلی در شرکت فرعی حذف شده و رقم دارائی ها و بدهی های شرکت فرعی که نماینده آن سرمایه گذاری است به جای آن قرار می گیرد.
- (۲) کلیه حساب های فی مابین شرکت اصلی و فرعی با هم تهاتر می شوند از جمله اسناد و حساب های دریافتی با اسناد و چکهای پرداختی شرکت های اصلی و فرعی با هم ، سود سهام دریافتی با سود سهام پیشنهادی یا پرداختی شرکت فرعی ، اوراق قرضه یا وام دریافتی با وام پرداختی شرکت های اصلی و فرعی با هم .
- (۳) حساب جاری فی مابین شرکت های اصلی و فرعی با هم تهاتر می شود . البته باید تاریخ گزارش صورت های مالی یکسان باشد و دو رقم حساب جاری فی مابین ، یکسان باشد . در صورتی که این دو رقم برابر نباشند با زیر نویس های مساله آنها را برابر و آن گاه از هم حذف می کنیم .

مثال) شرکت الف کلیه سهام شرکت ب را از بدو تأسیس در اختیار دارد و آن را به عنوان یک سرمایه گذاری بلند مدت تلقی می نماید. ترازنامه دو شرکت به شرح زیر است: ترازنامه تلفیقی دو شرکت را به دست آورید:

شرکت ب  
صورت وضعیت مالی  
۷۵/۱۲/۲۹

شرکت الف  
صورت وضعیت مالی  
در تاریخ ۷۵/۱۲/۲۹

شرکت ب		شرکت الف		تلفیق	
۳۵/۰۰۰	بدهی جاری	۵۰/۰۰۰	دارائی های جاری	۵۰/۰۰۰	بدهی جاری
	حقوق صاحبان سهام:		حقوق صاحبان سهام:		دارائی های جاری
۴۰/۰۰۰	سرمایه		سرمایه	۱۲۰/۰۰۰	سرمایه
۲۵/۰۰۰	سود انباشته	۵۰/۰۰۰	دارائی های بلند مدت	۳۰/۰۰۰	سود انباشته
۶۵/۰۰۰				۱۵۰/۰۰۰	
					دارائی های بلند مدت
۱۰۰/۰۰۰		۱۰۰/۰۰۰		۲۰۰/۰۰۰	
					۲۰۰/۰۰۰

(پاسخ)

مانده	تعدیلات		ب	الف	شرح
	بس	بد			
۱۴۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰		۵۰/۰۰۰	۹۰/۰۰۰	دارائی های جاری سرمایه گذاری در ب خالص دارائی بلند مدت
- ۱۲۰/۰۰۰			- ۵۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰ ۷۰/۰۰۰	
۲۶۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	جمع
۸۵/۰۰۰		۴۰/۰۰۰	۳۵/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	بدهی جاری سرمایه سود انباشته
۱۲۰/۰۰۰			۴۰/۰۰۰	۱۲۰/۰۰۰	
۵۵/۰۰۰			۲۵/۰۰۰	۳۰/۰۰۰	
۲۶۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	جمع

مثال ۲) تراز نامه ترکیبی شرکت الف و ب به شکل زیر بدست آمده است:

تراز نامه کتبی	تعدیلات		ب	الف	شرح
	بس	بد			
۸۵/۰۰۰	۵۰/۰۰۰		۳۸/۰۰۰	۴۷/۰۰۰	دارائی های جاری خالص دارائی های بلند مدت سرمایه گذاری بلند مدت در ب اسناد دریافتنی ب حساب های دریافتنی ب وام دریافتنی ب سود سهام دریافتنی ب
۲۱۰/۰۰۰			۷۰/۰۰۰	۱۴۰/۰۰۰	
-			۱۱/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	
-			۶/۰۰۰	۱۱/۰۰۰	
-			۱۰/۰۰۰	۶/۰۰۰	
-			۱۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰	
-			۳/۰۰۰	۳/۰۰۰	
۲۹۵/۰۰۰	۸۰/۰۰۰				جمع
۱۷/۰۰۰		۶/۰۰۰	۶/۰۰۰	۱۷/۰۰۰	حساب های پرداختی سود سهام پیشنهادی اسناد پرداختی وام پرداختی سرمایه اندوخته ها سود انباشته
۱۰/۰۰۰		۳/۰۰۰	۳/۰۰۰	۱۰/۰۰۰	
۶/۰۰۰		۱۱/۰۰۰	۱۷/۰۰۰	-	
۲/۰۰۰		۱۰/۰۰۰	۱۲/۰۰۰	-	
۱۵۰/۰۰۰		۵۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	
۶۸/۰۰۰		-	۸/۰۰۰	۶۰/۰۰۰	
۴۲/۰۰۰			۱۲/۰۰۰	۳۰/۰۰۰	
۲۹۵/۰۰۰		۸۰/۰۰۰			جمع

تراز نامه نهایی تلفیقی به شکل زیر تبدیل می شود:

### تراز نامه تلفیقی

دهی ها:	دارائی ها:
حساب های پرداختی ۱۷/۰۰۰	دارائی های جاری ۸۵/۰۰۰
اسناد پرداختی ۶/۰۰۰	
وام پرداختی ۲/۰۰۰	
سود سهام پیشنهادی ۱۰/۰۰۰	
۳۵/۰۰۰	
حقوق صاحبان سهام :	
سرمایه ۱۵۰/۰۰۰	دارائی های بلندمدت ۲۱۰/۰۰۰
اندوخته ها ۶۸/۰۰۰	
سود انباشته ۴۲/۰۰۰	
۲۶۰/۰۰۰	۲۱۰/۰۰۰
جمع ۲۹۵/۰۰۰	۲۹۵/۰۰۰

**مثال ۳)** شرکت خاور از بدو تأسیس کلیه سهام شرکت باختر را در دست دارد که به عنوان یک سرمایه گذاری بلند مدت می باشد ضمناً شرکت خاور ۵/۰۰۰ ریال کالا به شرکت باختر ارسال کرد که شرکت مذکور تلگرام آن را امسال دریافت کرد ولی کالا را در فروردین ماه سال بعد دریافت نموده است. نظر به این که حساب جاری فی مابین دو شرکت با هم اختلاف دارد (بابت نرسیدن کالا ارسالی از شرکت خاور به باختر) ، چون شرکت خاور در سال جاری ۵/۰۰۰ ریال کالا به باختر ارسال کرده و در دفاتر خود ثبت کرده لیکن شرکت باختر آن را در سال بعد دریافت می نماید. برای تهیه کاربرگ لازم در دفاتر شرکت باختر داریم:

کالای بین راهی ۵/۰۰۰

حساب جاری خاور ۵/۰۰۰

بابت کالای بین راهی

با این ثبت ، حساب جاری هر دو شرکت باختر و خاور برابر می شود.

**مثال ۴)** شرکت سهامی گیلان ۶۰٪ سهام شرکت لاهیجان را از بدو تأسیس در اختیار دارد و این خرید سهام را به عنوان یک سرمایه گذاری بلند مدت تلقی می نماید. شرکت سهامی لاهیجان مبلغ ۲۰۰ ریال وجوه نقد برای شرکت سهامی گیلان ارسال داشته که تلگرام آن را دریافت ولی وجوه را در فروردین ماه سال ۷۳ دریافت نموده است مطلوبست تهیه تراز تلفیقی دو شرکت .

پاسخ ( نحوه عملیات در مورد تعدیلات مانند گذشته است تنها با این تفاوت که باید حقوق صاحبان سهام اقلیت

نیز محاسبه شود به شرح زیر :

۶۰٪ حقوق صاحبان سهام اکثریت ← ۴۰٪ حقوق صاحبان سهام اقلیت:

لذا طبق اعداد جدول:

$$۸۰۰ = ۲۰۰۰ \times ۴۰\% = \text{سهام اقلیت از سهام عادی شرکت فرعی}$$

$$۱۰۰ = ۲۵۰ \times ۴۰\% = \text{سهام اقلیت از سود انباشته}$$

$$۳۲۰ = ۸۰۰ \times ۴۰\% = \text{سهام اقلیت از اندوخته قانونی شرکت فرعی}$$

$$۳۴۰ = ۸۵۰ \times ۴۰\% = \text{سهام اقلیت از سود سهام پرداختی}$$

$$\text{سهام اقلیت از سهام ممتاز} = \frac{10/000}{11/560}$$

### کاربرگ تلفیقی

در تاریخ ۷۲/۱۲/۲۹

سهام اقلیت (۴۰٪) سهام (لاهیجان)	تراز نامه کتبی	تعدیلات		شرکت لاهیجان	شرکت گیلان	شرح
		بس	بد			
	۵/۰۰۰			۱/۰۰۰	۴/۰۰۰	وجوه نقد
	۲۰۰		۲۰۰		-	وجوه بین راهی
	۶۰۰	۴۰۰		۶۰۰	۴۰۰	حساب های دریافتی
	.	۵۱۰			۵۱۰	سود سهام دریافتی لاهیجان
	.	۱۱۰۰			۱۱۰۰	وام دریافتی لاهیجان
	.	۸۰۰			۸۰۰	حساب جاری با لاهیجان
	.	۱۲۰۰			۱۲۰۰	سرمایه گذاری بلند مدت در سهام
	۴۶/۲۰۰			۴/۲۰۰	۴۲/۰۰۰	اموال و ساختمانی
	(۲/۲۰۰)			(۲۰۰)	(۲/۰۰۰)	استهلاک انباشته
	۴۰۰			۴۰۰	-	اسناد دریافتی
	۶۰۰			۶۰۰	-	موجودی کالا
۰	۵۰/۸۰۰	۴/۰۱۰	۲۰۰	۶/۶۰۰	۴۸/۰۱۰	جمع
-	۴۶۰۰	۴۰۰		۱/۰۰۰	۴/۰۰۰	حساب های پرداختی

-	۵۰۱۰	-	-	-	۵/۰۱۰	اسناد پرداختی
۱۰/۰۰۰	-	-	-	-	۱۰/۰۰۰	سهام ممتاز ۱۰٪
۸۰۰	۲۰/۰۰۰	۱/۲۰۰	-	۲/۰۰۰	۲۰/۰۰۰	سهام عادی
۱۰۰	۹/۱۵۰	-	-	۲۵۰	۹/۰۰۰	سود انباشته
۳۴۰	-	۵۱۰	-	۸۵۰	-	سود سهام پرداختی
-	-	۱۱۰۰	-	۱۱۰۰	-	وام پرداختی کوتاه مدت
-	-	۶۰۰	-	۶۰۰	-	جاری با گیلان
۳۲۰	۴۸۰	-	-	۸۰۰	-	اندوخته
۱۱/۵۶۰	۳۹/۲۴۰	۳/۸۱۰	-	۶/۶۰۰	۴۸/۰۱۰	جمع

## گروه شرکت ها (شرکت گیلان و لاهیجان)

## صورت وضعیت مالی تلفیقی

در تاریخ ۷۲/۱۲/۲۹

دارائی های جاری :		بدهی های جاری :	
۵/۰۰۰	وجوه نقد	۴۶۰۰	حساب های پرداختی
۲۰۰	وجوه بین راهی	۵/۰۱۰	اسناد پرداختی
۶۰۰	حساب های دریافتی	۹/۶۱۰	حقوق صاحبان سهام اقلیت:
۴۰۰	اسناد دریافتی	۱۱/۵۶۰	حقوق صاحبان سهام:
۶۰۰	موجودی کالا	۲۰/۰۰۰	سرمایه
۶/۸۰۰	جمع	۹/۱۵۰	سود انباشته
۴۶/۲۰۰	دارائی های بلند مدت:	۴۸۰	اندوخته قانونی
(۲/۲۰۰)	استهلاک انباشته	۲۹/۶۳۰	
۴۴/۰۰۰	جمع	۵۰/۸۰۰	
۵۰/۸۰۰			



## تهیه ترازنامه تلفیقی در تاریخ تحصیل:

مثال: در ابتدای سال ۷۳ شرکت الف تمام یا قسمتی از سهام شرکت ب را در تاریخ ۷۳/۱/۱ خریداری نموده است. ترازنامه های دو شرکت در ۷۲/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

## ترازنامه

در ۷۲/۱۲/۲۹

ب	الف	دارائی ها:
۵۰/۰۰۰	۳۵۰/۰۰۰	وجوه نقد
۵۰/۰۰۰	۷/۵۰۰	حساب های دریافتی
۶۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	موجودی کالا
۴۰/۰۰۰	۷۵/۰۰۰	زمین
۶۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰	ساختمان و تأسیسات
		استهلاک انباشته
(۳۰۰/۰۰۰)	(۴۰۰/۰۰۰)	جمع
۵۰۰/۰۰۰	۴/۱۰۰/۰۰۰	بدهی های و حقوق صاحبان سهام:
		حساب های پرداختی
۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
۱۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	سود انباشته
۱۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	
۵۰۰/۰۰۰	۱/۱۰۰/۰۰۰	

برای خرید سهام شرکت ب دو حالت در نظر می گیریم:

## الف) خرید کل سهام به ارزش دفتری در زمان تحصیل:

با توجه به اطلاعات قبلی فرض کنید شرکت الف در تاریخ ۷۳/۱/۱ تمام سهام عادی شرکت فرعی ب را به ارزش دفتری ۳۰۰/۰۰۰ ریال خریداری کرده است:

۳۰۰/۰۰۰	بهای تمام شده سرمایه گذاری	۷۳/۱/۱
	ارزش دفتری سهام تحصیل شده:	
	سهام عادی	۲۰۰/۰۰۰
	سود انباشته	۱۰۰/۰۰۰
(۳۰۰/۰۰۰)		

تفاوت بهای تمام شده وارزش دفتری

	برای شرکت الف	
	(۱) سرمایه گذاری بلند مدت در سهام ب ۳۰۰/۰۰۰	}
۳۰۰/۰۰۰	صندوق /بانک	
	سهام عادی ب ۲۰۰/۰۰۰	}
	(۲) سود انباشته ب ۱۰۰/۰۰۰	
۳۰۰/۰۰۰	سرمایه گذاری بلند مدت در ب	

سود انباشته ب	سرمایه گذاری بلند مدت در ب	سهام عادی ب						
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">۱۰۰/۰۰۰ م</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">۱۰۰/۰۰۰ ۲</td> </tr> </table>	۱۰۰/۰۰۰ م	۱۰۰/۰۰۰ ۲	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">۲ ۳۰۰/۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">۳۰۰/۰۰۰ ۱</td> </tr> </table>	۲ ۳۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰ ۱	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">۲۰۰/۰۰۰ م</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">۲۰۰/۰۰۰ ۲</td> </tr> </table>	۲۰۰/۰۰۰ م	۲۰۰/۰۰۰ ۲
۱۰۰/۰۰۰ م	۱۰۰/۰۰۰ ۲							
۲ ۳۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰ ۱							
۲۰۰/۰۰۰ م	۲۰۰/۰۰۰ ۲							

### شرکت الف کاربرگ تلفیقی

تراز نامه تلفیقی	تعدیلات		ب	الف	شرح
	بس	بد			
۱۰۰/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	وجوه نقد
۱۲۵/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۷۵/۰۰۰	حساب های دریافتی
۱۶۰/۰۰۰			۶۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	موجودی کالا
۲۱۵/۰۰۰			۴۰۰/۰۰۰	۱۷۵/۰۰۰	زمین
۱/۴۰۰/۰۰۰			۶۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰	ساختمان و اثاثه
(۷۰۰/۰۰۰)	۳۰۰/۰۰۰		(۳۰۰/۰۰۰)	(۴۰۰/۰۰۰)	استهلاک انباشته
-			-	۳۰۰/۰۰۰	سرمایه گذار در ب
۱/۳۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰		۵۰۰/۰۰۰	۱/۱۰۰/۰۰۰	جمع
۲۰۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	حساب های پرداختی
۳۰۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
۵۰۰/۰۰۰		۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	سهام عادی
۳۰۰/۰۰۰		۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	سود انباشته
۱/۳۰۰/۰۰۰		۳۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	۱/۱۰۰/۰۰۰	جمع

**ب) خرید کل سهام ب به بهای پیش از ارزش دفتری**

مثال) در مثال قبل اگر شرکت الف کل سهام ب را در تاریخ ۷۳/۱/۱ به بهای بیش از ارزش دفتری مثلاً ۳۴۰/۰۰۰ ریال خریداری نمود یعنی ۴۰/۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری دارائی پرداخته است:

سرمايه گذاري بلند مدت در سهام ۳۴۰/۰۰۰  
صندوق ۳۴۰/۰۰۰

سهام عادی ۲۰۰/۰۰۰

سود انباشته ۱۰۰/۰۰۰

ما به التفاوت ۴۰/۰۰۰

سرمايه گذاري بلند مدت در ب ۳۴۰/۰۰۰

حال اگر مثلاً ارزش منصفانه (متعارف ، روز ) زمین شرکت ب ، ۴۰/۰۰۰ ریال بیش از ارزش دفتری تعیین گردد و سایر دارائی ها و بدهی های دیگر شرکت مساوی با ارزش دفتری آن باشد مبلغ ما به التفاوت به حساب زمین شرکت فرعی سرشکن می گردد. ولی درغیراینصورت باید به حساب سرقفلی منظور نمود:

حساب زمین ۴۰/۰۰۰

ما به التفاوت ۴۰/۰۰۰

**وجوه سرقفلی ترکیبی :** اگر شرکت فرعی را به قیمت بیش از مجموع ارزش منصفانه دارائی های خالص خریداری نماید این رقم مازاد را معمولاً به مازاد قدرت سود دهی شرکت تحصیل شده اختصاص می دهند که اصطلاحاً به آن **سرقفلی** گویند. بنابراین ما به التفاوت را در سربرگ تلفیقی با سند زیر حذف می کنیم:

این سرقفلی در هیچ کدام از دفاتر شرکت الف و ب وجود ندارد بلکه در تراز نامه تلفیقی آورده می شود.

سرقفلی ۴۰/۰۰۰

ما به التفاوت ۴۰/۰۰۰

مثال) فرض کنید شرکت الف تمامی سهام عادی شرکت ب را به مبلغ ۴۰۰/۰۰۰ ریال در تاریخ ۷۳/۱/۱ با صدور ۱۰۰/۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۹٪ و با پرداخت ۳۰۰/۰۰۰ ریال وجوه نقد تحصیل نماید و داریم :

شرح	الف	ب	تعدیلات		تراز نامه کتبی
			بس	بد	

۶۰/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰	وجوه نقد
۱۲۵/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۷۵/۰۰۰	حساب های دریافتی
۱۶۰/۰۰۰			۶۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	موجودی کالا
۲۵۵/۰۰۰		۴۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۱۷۵/۰۰۰	زمین
۱/۴۰۰/۰۰۰			۶۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
(۷۰۰/۰۰۰)			(۳۰۰/۰۰۰)	(۴۰۰/۰۰۰)	استهلاک انباشته
-	۳۴۰/۰۰۰		-	۳۴۰/۰۰۰	سرمایه گذار در ب
۱/۳۰۰/۰۰۰			۵۰۰/۰۰۰	۱/۱۰۰/۰۰۰	جمع
۲۰۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	حساب های پرداختی
۳۰۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
۵۰۰/۰۰۰		۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	سهام عادی
۳۰۰/۰۰۰		۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	سود انباشته
۱/۳۰۰/۰۰۰	۳۴۰/۰۰۰	۳۴۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	۱/۱۰۰/۰۰۰	جمع

## ترازنامه شرکت الف

	۵۰/۰۰۰	وجوه نقد
حساب های پرداختی ۱۰۰/۰۰۰	۷۵/۰۰۰	حساب های دریافتی
اوراق قرضه پرداختی ۳۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	موجودی کالا
۴۰۰/۰۰۰	۲۲۵/۰۰۰	
	۱۷۵/۰۰۰	زمین
	۸۰۰/۰۰۰	ساختمان
سهام عادی ۵۰۰/۰۰۰	(۴۰۰/۰۰۰)	استهلاک انباشته ساختمان
سود انباشته ۳۰۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
۸۰۰/۰۰۰	۹۷۵/۰۰۰	
۱/۲۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	

همچنین ارزش دفتری و متعارف (منصفانه) در شرکت ب عبارتست از:

وجوه نقد (۵۰/۰۰۰ و ۵۰/۰۰۰) حساب های دریافتی (۵۰/۰۰۰ و ۵۰/۰۰۰) ، موجودی کالا (۶۰/۰۰۰ و ۷۵/۰۰۰) ، زمین (۴۰/۰۰۰ و ۱۰۰/۰۰۰) ، خالص ساختمان (۳۰۰/۰۰۰ و ۲۹۰/۰۰۰) ، حساب های پرداختی (۱۰۰/۰۰۰ و ۱۰۰/۰۰۰) ، اوراق

قرضه پرداختی (۱۰۰/۰۰۰ و ۱۳۵/۰۰۰)، سهام عادی (۲۰۰/۰۰۰ و ۰)، سود انباشته (۱۰۰/۰۰۰ و ۰) بنابراین جمع دارائی های شرکت ب به ارزش متعارف ۵۶۵/۰۰۰ شد جمع بدهی و سرمایه ۲۳۵/۰۰۰ ریال می شود لذا

نام حساب	ارزش دفتری	ارزش متعارف	نام حساب	ارزش دفتری	ارزش متعارف
وجوه نقد	۵۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	حساب های پرداختنی	۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰
حساب های دریافتی	۵۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	اوراق قرضه پ	۱۰۰/۰۰۰	۱۳۵/۰۰۰
موجودی کالا	۶۰/۰۰۰	۷۵/۰۰۰	سهام عادی	۲۰۰/۰۰۰	۰
زمین	۴۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰/۰۰۰	۰
ساختمان	۳۰۰/۰۰۰	۲۹۰/۰۰۰	ما به التفاوت	۰	۳۳۰/۰۰۰
	۵۰۰/۰۰۰	۵۶۵/۰۰۰		۵۰۰/۰۰۰	۵۶۵/۰۰۰

$۳۳۰/۰۰۰ = ۵۶۵/۰۰۰ - ۲۳۵/۰۰۰$  = ما به التفاوت ارزش متعارف دارائی ها با جمع بدهی و سرمایه

$۴۰۰/۰۰۰$  = بهای تمام شده خریداری شده

۷۰/۰۰۰ ریال مزاد پرداختی بابت سرقتی است

$۱۰۰/۰۰۰ = ۴۰۰/۰۰۰ - (۵۰۰/۰۰۰ - ۲۰۰/۰۰۰)$  = ارزش دفتری خالص - بهای خرید = ما به التفاوت ارزش دفتری با

خریداری شده

$۱۵/۰۰۰ = ۷۵/۰۰۰ - ۶۰/۰۰۰$  = تفاوت ارزش موجودی کالا

$۶۰/۰۰۰ = ۱۰۰/۰۰۰ - ۴۰/۰۰۰$  = زمین

$-۱۰/۰۰۰ = ۲۹۰/۰۰۰ - ۳۰۰/۰۰۰$  = ساختمان

$۳۵/۰۰۰ = ۱۳۵/۰۰۰ - ۱۰۰/۰۰۰$  = صرف اوراق قرضه

سندهای حذف در کاربرد تلفیقی:

۲۰۰/۰۰۰ سهام عادی

۱۰۰/۰۰۰ سود انباشته

۱۰۰/۰۰۰ ما به التفاوت

۴۰۰/۰۰۰ سرمایه گذاری در سهام ب

۱۵/۰۰۰ موجودی کالا

۶۰/۰۰۰ زمین

سرقفلی	۷۰/۰۰۰
ساختمان و تجهیزات	۱۰/۰۰۰
صرف اوراق قرضه	۳۵/۰۰۰
ما به التفاوت	۱۰۰/۰۰۰

بابت سرشکن کردن مابه التفاوت به سرقفلی و تفاوت ارزش متعارف و دفتری دارائی ها

## ترازنامه تلفیقی

نام	تراز تلفیقی	تعدیلات		ب	الف	شرح
		بس	بد			
	۱۰۰/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	وجوه نقد
	۱۲۵/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۷۵/۰۰۰	حساب های دریافتی
	۱۷۵/۰۰۰		۱۵/۰۰۰	۶۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	موجودی کالا
	۲۷۵/۰۰۰		۶۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۱۷۵/۰۰۰	زمین
	۱/۳۹۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰		۶۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰	ساختمان
	(۷۰۰/۰۰۰)			(۳۰۰/۰۰۰)	(۴۰۰/۰۰۰)	استهلاک انباشته
	-	۴۰۰/۰۰۰	-	-	۴۰۰/۰۰۰	سرمایه گذار در ب
	-	۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	-	-	ما به التفاوت سرقفلی
	۷۰/۰۰۰	-	۷۰/۰۰۰	-	-	سرقفلی
	۱/۴۳۵/۰۰۰			۵۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	جمع دارایی ها
	۲۰۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	حساب های پرداختی
	۴۰۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
	۵۰۰/۰۰۰		۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	سهام عادی
	۳۰۰/۰۰۰		۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	سود انباشته
	۳۵/۰۰۰	۳۵/۰۰۰		-	-	صرف اوراق قرضه
	۱/۴۳۵/۰۰۰	۵۴۵/۰۰۰	۵۴۵/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	جمع بدهی و سرمایه

## ج) خرید سهام شرکت ب به بهای کمتر از ارزش دفتری

اگر به دلیلی از جمله کاهش قیمت بازار، سهام عادی شرکت ب به کمتر از ارزش دفتری معامله شود. این ما به التفاوت بستانکار، طبق نشریه APB ۱۶، توصیه می شود که به دارائی های غیر جاری (ثابت) سرشکن شود و حتی اگر تمام دارائی های غیر جاری به صفر کاهش یافت آن را در ترازنامه تلفیقی تحت عنوان بستانکاران معوق می آورند که حداکثر تا چهل سال بعد مستهلک باید شود.

مثال ( فرض کنید در مثال شرکت الف و ب در فوق، ارزش منصفانه حساب ها به شرح زیر باشد ولی شرکت الف

سهام عادی شرکت ب را به مبلغ ۲۶۰/۰۰۰ ریال خریداری کند داریم:

شرح	ارزش دفتری	ارزش منصفانه (متعارف)	تفاوت
وجوه نقد	۵۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	
حساب های دریافتی	۵۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	
موجودی کالا	۶۰/۰۰۰	۶۰/۰۰۰	
زمین	۴۰/۰۰۰	۴۵/۰۰۰	۵۰۰۰
ساختمان و تجهیزات	۶۰۰/۰۰۰		
استهلاک انباشته	(۳۰۰/۰۰۰)		
	<u>۳۰۰/۰۰۰</u>	<u>۲۸۰/۰۰۰</u>	<u>(۲۰/۰۰۰)</u>
حساب های پرداختی	۵۰۰/۰۰۰	۴۸۵/۰۰۰	۱۵/۰۰۰
اوراق قرضه پرداختی	۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	
سهام عادی	۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	
سود انباشته	۲۰۰/۰۰۰		
	<u>۱۰۰/۰۰۰</u>	<u>۲۰۰/۰۰۰</u>	
	<u>۵۰۰/۰۰۰</u>		

- بهای تمام شده سرمایه گذاری ۲۶۰/۰۰۰ ریال

- ارزش دفتری سهام شرکت ب ،

سهام عادی ۲۰۰/۰۰۰

سود انباشته ۱۰۰/۰۰۰

۳۰۰/۰۰۰

ما به التفاوت ۴۰/۰۰۰

حساب سرمایه گذاری در ب ۲۶۰/۰۰۰

صندوق ۲۶۰/۰۰۰

ثبت سند شرکت الف در ۷۳/۱/۱

بهای تمام شده سرمایه گذاری در ب ، ارزش متعارف دارای های خالص ، ارزش دفتری دارائی های خالص

۲۶۰/۰۰۰      ۲۸۵/۰۰۰      ۳۰۰/۰۰۰

مازاد ۱۵/۰۰۰

مازاد ۲۵/۰۰۰

برای تراز نامه تلفیقی باید سندهای زیر را ثبت کنیم :

سهم عادی	۲۰۰/۰۰۰
سود انباشته	۱۰۰/۰۰۰
سرمایه گذاری در ب	۲۶۰/۰۰۰
ما به التفاوت	۴۰/۰۰۰
ما به التفاوت	۱۵/۰۰۰
زمین	۵/۰۰۰
ساختمان و تجهیزات	۲۰/۰۰۰

## دارائی های غیر جاری :

شرح	ارزش دفتری	ارزش منصفانه	تفاوت ارزیابی مجدد
زمین	۴۰/۰۰۰	۴۵/۰۰۰	۵/۰۰۰
ساختمان	۳۰۰/۰۰۰	۲۸۰/۰۰۰	(۲۰/۰۰۰)

$$۴۵/۰۰۰ + ۲۸۰/۰۰۰ = ۳۲۵/۰۰۰$$

$$\frac{۴۵/۰۰۰}{۳۲۵/۰۰۰} \times ۲۵/۰۰۰ = ۳۴۶۲$$

$$\frac{۲۸۰/۰۰۰}{۳۲۵/۰۰۰} \times ۲۵/۰۰۰ = \frac{۲۱/۵۳۸}{۲۵/۰۰۰}$$

ما به التفاوت ۲۵/۰۰۰

۳/۴۶۲ زمین

۲۱/۵۳۸ ساختمان

سرشکن کردن بقیه ما به التفاوت در دارائی های ثابت

## کنترل مالکیت شرکت خریداری شده

اگر شرکت سرمایه گذار ، کمتر از ۱۰ درصد مالکیت شرکت سرمایه پذیر را تحصیل نماید معمولاً شرکت سرمایه گذار با خرید اکثریت سهام عادی دارای حق رأی ، کنترل شرکت سرمایه پذیر را به دست می آورد تا به اهداف خود نائل شود . در همان مثال شرکت الف و ب اگر ۸۰٪ سهام عادی شرکت فرعی به مبلغ ۲۴۰/۰۰۰ ریال نقداً خریداری شود داریم:

$$۳۰۰/۰۰۰ \times ۸۰\% = ۲۴۰/۰۰۰ \quad \text{و} \quad ۲۰۰/۰۰۰ + ۱۰۰/۰۰۰ = ۳۰۰/۰۰۰$$



۷۳/۱/۱۸ سرمایه گذاری در ب ۲۴۰/۰۰۰

صندوق ۲۴۰/۰۰۰

خرید نقدی ۸۰٪ سهام شرکت ب به ارزش دفتری

سهم عادی ۲۰۰/۰۰۰

سود انباشته ۱۰۰/۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام ب ۲۴۰/۰۰۰

حقوق صاحبان سهام اقلیت ۶۰/۰۰۰

سود انباشته		سرمایه گذاری در ب		سهم عادی ب	
۱۰۰/۰۰۰ م	۱۰۰/۰۰۰	۲۴۰/۰۰۰	۲۴۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰ م	۲۰۰/۰۰۰
زمین		حقوق صاحبان سهام			
	شرکت الف ۱۷۵/۰۰۰	۲ ۶۰/۰۰۰			
	شرکت ب ۴۰/۰۰۰				
	۲۱۵/۰۰۰				

همانطور که ملاحظه می شود دارائی ها و بدهی های شرکت ب به الف منتقل می شود و در عوض فقط حقوق صاحبان سهام اقلیت ، به عنوان بستانکار در حساب های شرکت الف ثبت می شود.

تراز نامه کتبی	تعدیلات		ب	الف	شرح
	بس	بد			
۱۶۰/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۱۱۰/۰۰۰	وجوه نقد
۱۲۵/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۷۵/۰۰۰	حساب های دریافتی
۱۶۰/۰۰۰			۶۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	موجودی کالا
۲۱۵/۰۰۰			۴۰/۰۰۰	۱۷۵/۰۰۰	زمین
۱/۴۰۰/۰۰۰			۶۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
(۷۰۰/۰۰۰)			(۳۰۰/۰۰۰)	(۴۰۰/۰۰۰)	استهلاک انباشته
-	(۲۴۰/۰۰۰)		-	۲۴۰/۰۰۰	سرمایه گذار در ب
۱/۳۶۰/۰۰۰			۵۰۰/۰۰۰	۱/۱۰۰/۰۰۰	جمع
۲۰۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	حساب های پرداختی
۳۰۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی

۵۰۰/۰۰۰		۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	سهام عادی
۳۰۰/۰۰۰		۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	سود انباشته
۶۰/۰۰۰	۶۰/۰۰۰		-	-	حقوق صاحبان سهام اقلیت
۱/۳۶۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	۱/۱۰۰/۰۰۰	جمع

## گروه شرکت الف

## صورت حساب وضعیت مالی تلفیقی

در تاریخ ۷۳/۱/۱۸

بدهی های جاری :	دارائی های جاری :
۲۰۰/۰۰۰ حساب های پرداختی	۱۶۰/۰۰۰ وجوه نقد
بدهی های بلند مدت:	۱۲۵/۰۰۰ حساب های دریافتی
۳۰۰/۰۰۰ اوراق قرضه پرداختی	۱۶۰/۰۰۰ موجودی کالا
۵۰۰/۰۰۰	۴۴۵/۰۰۰
۶۰/۰۰۰ حقوق صاحبان سهام اقلیت	
۵۶۰/۰۰۰	
حقوق صاحبان سهام :	دارائی های بلند مدت:
۵۰۰/۰۰۰ سهام عادی	۲۱۵/۰۰۰ زمین
۳۰۰/۰۰۰ سود انباشته	۱/۴۰۰/۰۰۰ ساختمان و تجهیزات
۸۰۰/۰۰۰	(۷۰۰/۰۰۰) استهلاک انباشته
	۷۰۰/۰۰۰
	۹۱۵/۰۰۰
۱/۳۶۰/۰۰۰ جمع	۱/۳۶۰/۰۰۰ جمع

## کنترل مالکیت:

## (۱) کنترل مالکیت خریداری شده شرکت فرعی به بیش از ارزش دفتری

در این صورت حساب ما به التفاوت ، ماهیت بدهکار پیدا می کند. فرض کنید در مثال فوق ، شرکت الف ، ۸۰٪ سهام عادی شرکت ب را در تاریخ ۷۲/۱/۱ به مبلغ ۲۷۲/۰۰۰ ریال خریداری می نماید . لذا داریم:

سرمایه گذاری در سهام شرکت ب ۲۷۲/۰۰۰

صندوق ۲۷۲/۰۰۰

بابت خرید ۸۰٪ سهام شرکت ب

مبلغ ارزش دفتری  $۳۰۰/۰۰۰ \times ۸۰\% = ۲۴۰/۰۰۰$

مبلغ خریداری شده ۲۷۲/۰۰۰

مابه التفاوت ۳۲/۰۰۰

فرض می کنیم ما به التفاوت بدهکار در ارتباط با افزایش حساب زمین و سرقفلی ۳۲/۰۰۰ ریال می باشد فرض

کنید ۱۰/۰۰۰ ریال ارزش منصفانه زمین بیش از ارزش دفتری آن است پس  $۸/۰۰۰ = ۱۰/۰۰۰ \times ۰.۸$  یعنی فقط ۸/۰۰۰ ریال

به حساب زمین سرشکن می شود و  $۲۴/۰۰۰ = ۳۲/۰۰۰ - ۸/۰۰۰$  آن باید به حساب سرقفلی منظور شود.

سهم عادی ۲۰۰/۰۰۰

سود انباشته ۱۰۰/۰۰۰

(۱) ما به التفاوت ۳۲/۰۰۰

۲۷۲/۰۰۰ سرمایه گذاری در ب

۶۰/۰۰۰ سهم اقلیت

حساب زمین ۸/۰۰۰

(۲) سرقفلی ۲۴/۰۰۰

۳۲/۰۰۰ ما به التفاوت

سند حذف در کاربرگ تلفیقی

### کاربرگ تلفیقی

ترازنامه ترکیبی	تعدیلات		ب	الف	شرح
	بس	بد			
۱۲۸/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۷۸/۰۰۰	وجوه نقد
۱۲۵/۰۰۰			۵۰/۰۰۰	۷۵/۰۰۰	حساب های دریافتی
۱۶۰/۰۰۰			۶۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	موجودی کالا
۲۲۳/۰۰۰		۸/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۱۷۵/۰۰۰	زمین
۱/۴۰۰/۰۰۰			۶۰۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
(۷۰۰/۰۰۰)			(۳۰۰/۰۰۰)	(۴۰۰/۰۰۰)	استهلاک انباشته
-	۲۷۲/۰۰۰		-	۲۷۲/۰۰۰	سرمایه گذار در ب
-	۳۲/۰۰۰	۳۲/۰۰۰			ما به التفاوت
۲۴/۰۰۰		۲۴/۰۰۰			سرقفلی
۱/۵۶۰/۰۰۰			۵۰۰/۰۰۰	۱/۱۰۰/۰۰۰	جمع
۴۰۰/۰۰۰			۳۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	حساب های پرداختی
۳۰۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
۵۰۰/۰۰۰		۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	سهم عادی
۳۰۰/۰۰۰		۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	سود انباشته
۶۰/۰۰۰	۶۰/۰۰۰		-	-	سهم اقلیت
۱/۵۶۰/۰۰۰	۳۶۴/۰۰۰	۳۶۴/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	۱/۱۰۰/۰۰۰	جمع

## ۲) کنترل مالکیت خریداری شده ( شرکت فرعی ) به کسر از ارزش دفتری

همچون مثال قبل ما به التفاوت بستانکار را به دارائی های غیر جاری سرشکن می کنند تا رقم آن به صفر برسد و باقیمانده آن در صورت وجود تحت عنوان بستانکاران معوق در تراز نامه تلفیقی منظور می شود و این رقم تا دوره ای که سرمایه گذاری حفظ می شود و مدت آن حداکثر ۴۰ سال است مستهلک می شود.

### تنظیم صورت وضعیت مالی ترکیبی در تاریخی پس از خرید کل سهام با روش خرید

همان طور که گفته شده حساب سرمایه گذاری بلند مدت سهام در شرکت فرعی با حساب سود و زیان و اندوخته ها پایاپای می گردد ولی سود و زیان و اندوخته ها در تراز نامه ترکیبی در زمان ترکیب ، با همان تاریخ تلفیق ارتباط دارد و در مواقع مربوط به تاریخ های بعد از زمان تحصیل سهام می شود .

**مثال)** شرکت آلفا ۱۰٪ سهام عادی شرکت بقا را در تاریخ ۷۲/۱/۱ خرید در آن زمان سود انباشته ۴۰۰/۰۰۰ ریال بستانکار ، اندوخته قانونی ۲۰۰/۰۰۰ ریال و اندوخته سرمایه ای معادل ۲۵۰/۰۰۰ ریال بود. شرکت آلفا این سرمایه گذاری را به مبلغ ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری نمود. تراز نامه دو شرکت به شرح زیر است:

بتا	آلفا	
۱/۹۰۰/۰۰۰	۳/۵۰۰/۰۰۰	دارائی های بلند مدت خالص
-	۲/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه گذاری بلند مدت در بتا
۱/۱۰۰/۰۰۰	۲/۵۰۰/۰۰۰	دارائی های جاری
۳/۰۰۰/۰۰۰	۸/۰۰۰/۰۰۰	<b>جمع دارایی ها</b>
۷۵۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	بدهی جاری
۱/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه
۶۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	سود انباشته
۳۵۰/۰۰۰	۱/۸۰۰/۰۰۰	اندوخته های قانونی
۳۰۰/۰۰۰		اندوخته سرمایه ای
۳/۰۰۰/۰۰۰	-	<b>جمع بدهی و حقوق صاحبان</b>
۳/۰۰۰/۰۰۰	۸/۰۰۰/۰۰۰	<b>سهام</b>

سایر اطلاعات زیر در دست است : مبلغ ۹۰۰/۰۰۰ ریال از دارائی های جاری شرکت اصلی مربوط به شرکت فرعی است. مطلوبست تراز نامه تلفیقی دو شرکت در تاریخ ۷۳/۱۲/۲۹ .

(حل)

۲/۰۰۰/۰۰۰	بهای تمام شده سرمایه گذاری
	ارزش دفتری در زمان خرید:
۱/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه
۴۰۰/۰۰۰	سود انباشته
۲۰۰/۰۰۰	اندوخته قانونی
۲۵۰/۰۰۰	اندوخته سرمایه ای
۱/۸۵۰/۰۰۰	
ما به التفاوت	۱۵۰/۰۰۰

سندهای حذفی در کاربرد تلفیقی:

۱/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه
۴۰۰/۰۰۰	سود انباشته
۲۰۰/۰۰۰	اندوخته قانونی
۲۵۰/۰۰۰	اندوخته سرمایه ای
۱۵۰/۰۰۰	ما به التفاوت
۲/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه گذاری بلند مدت در بتا
۱۵۰/۰۰۰	سرقفلی ترکیبی
۱۵۰/۰۰۰	ما به التفاوت
۹۰۰/۰۰۰	بدهی های جاری
۹۰۰/۰۰۰	دارائی های جاری

## کاربرد تلفیقی

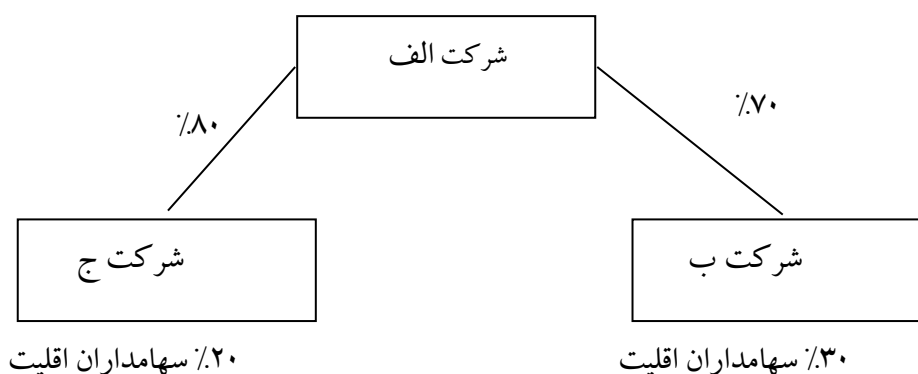
ترازنامه ترکیبی	تعدیلات		بتا	آلفا	شرح
	بس	بد			
۵/۴۰۰/۰۰۰			۱/۹۰۰/۰۰۰	۳/۵۰۰/۰۰۰	دارائی های بلند مدت
-				۲/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه گذاری بلند مدت
۲/۷۰۰/۰۰۰	۲/۰۰۰/۰۰۰		۱/۱۰۰/۰۰۰	۲/۵۰۰/۰۰۰	دارائی های جاری
-	۹۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰			ما به التفاوت
۱۵۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰			سرقفلی
۸/۲۵۰/۰۰۰			۳/۰۰۰/۰۰۰	۸/۰۰۰/۰۰۰	جمع

۴/۰۰۰/۰۰۰		۱/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه
۱/۴۰۰/۰۰۰		۴۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	سود انباشته
۱/۹۵۰/۰۰۰		۲۰۰/۰۰۰	۳۵۰/۰۰۰	۱/۸۰۰/۰۰۰	اندوخته قانونی
۵۰/۰۰۰		۲۵۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	-	اندوخته سرمایه ای
۸۵۰/۰۰۰		۹۰۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	بدهی های جاری
۸/۲۵۰/۰۰۰	۳/۰۵۰/۰۰۰	۳/۰۵۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰	۸/۰۰۰/۰۰۰	جمع

### ترازنامه تلفیقی شرکت اصلی بر دو یا چند شرکت فرعی با روش خرید

این کار به دو روش انجام می شود یا ترکیب شرکت اصلی با یکی از شرکت های فرعی انجام می شود و حاصل آن را با شرکت فرعی دوم ترکیب می کنیم و این عمل را برای کلیه شرکت های فرعی انجام می دهیم . روش دوم آن است که مانند یک شرکت اصلی و یک شرکت فرعی یک کاربرگ تلفیقی برای تمام شرکت های اصلی و فرعی تهیه می نمائیم روش اول قبلاً بحث گردیده لذا به روش دوم می پردازیم:

(مثال) ترازنامه های شرکت الف و ب و ج در ۱۳۹۹/۱۲/۳۱ به شرح زیر است و اطلاعات زیر در دست است :



- سرمایه گذاری شرکت الف در سهام ب عبارتست از خرید ۷۰٪ سهام شرکت مذکور در ۱۳۹۹/۱/۳۱ که در آن زمان مانده حساب اندوخته و سود انباشته شرکت ب به ترتیب ۲۰/۰۰۰ ریال و ۱۶/۰۰۰ ریال بوده است.
- سرمایه گذاری شرکت الف در سهام شرکت ج عبارتست از خرید ۸۰٪ شرکت مذکور در ۱۳۹۹/۱/۳۱ که در آن زمان حساب های اندوخته و سود انباشته شرکت ج به ترتیب ۱۰/۰۰۰ ریال و ۲۰/۰۰۰ ریال بوده است. ارزش منصفانه دارائی های بدهی های شرکت ب و ج در زمان تحصیل سهام آن ها توسط شرکت اصلی برابر ارزش دفتری آنها بوده است. مطلوبست تهیه ترازنامه های تلفیقی سه شرکت در ۱۳۹۹/۱۲/۳۱.

الف	ب	ج
۲۰۰/۰۰۰	۳۶۰/۰۰۰	۲۴۰/۰۰۰
۱۳۰/۰۰۰	۳۴۰/۰۰۰	۱۶۰/۰۰
۲۸۰/۰۰۰	-	-
۳۰۰/۰۰۰	.	.
۹۱۰/۰۰۰	۷۰۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰
۶۰۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰
۸۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰
۸۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰
۶۰۰/۰۰۰	۱۲۰/۰۰۰	۱۲۴/۰۰۰
۹۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۱۶۰/۰۰۰
۹۱۰/۰۰۰	۷۰۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰

دارائی های بلند مدت خالص

دارائی های جاری

سرمایه گذاری سهام ب

سرمایه گذاری سهام ج

جمع

سرمایه سهام عادی

سود و زیان انباشته

اندوخته ها

سود و زیان سال X1

بدهی های جاری

جمع

بهای تمام شده سرمایه گذاری: ۳۰۰/۰۰۰

ارزش دفتری سهام ج در زمان تحصیل:

سرمایه ۲۰۰/۰۰۰

اندوخته ها ۱۰/۰۰۰

سود انباشته ۲۰/۰۰۰

۲۳۰/۰۰۰

 $\times/۸۰$ 

(۱۸۴/۰۰۰)

ما به التفاوت ۱۱۶/۰۰۰

بهای تمام شده سرمایه گذاری: ۲۸۰/۰۰۰

ارزش دفتری سهام ب در زمان تحصیل:

سرمایه ۴۰۰/۰۰۰

اندوخته ها ۲۰/۰۰۰

سود انباشته ۱۶/۰۰۰

۴۳۶/۰۰۰

 $\times/۷۰$ 

(۳۰۵/۲۰۰)

ما به التفاوت ۲۵/۲۰۰

سرمایه  $(۴۰۰/۰۰۰ \times /۷۰ = ) ۲۸۰/۰۰۰$ اندوخته ها  $(۲۰/۰۰۰ \times /۷۰ = ) ۱۴/۰۰۰$ سود انباشته  $(۱۶/۰۰۰ \times /۷۰ = ) ۱۱/۲۰۰$ 

سرمایه گذاری در سهام ب ۲۸۰/۰۰۰

ما به التفاوت ۲۵/۲۰۰

سند حذفی برای ب

سرمایه  $(۲۰۰/۰۰۰ \times /۸۰ = ) ۱۶۰/۰۰۰$

اندوخته ها  $(10/000 \times 80\% = 8/000)$

سود انباشته  $(20/000 \times 80\% = 16/000)$

ما به التفاوت ۱۱۶/۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام ج ۳۰۰/۰۰۰

سند حذفی برای ج

حقوق صاحبان سهام اقلیت تراز نامه برای شرکت ب:

سرمایه  $(400/000 \times 30\% = 120/000)$

اندوخته ها  $(400/000 \times 30\% = 120/000)$

سود انباشته  $(400/000 \times 30\% = 120/000)$

سود و زیان  $(120/000 \times 30\% = 360/000)$

۱۸۰/۰۰۰

حقوق صاحبان سهام (اقلیت در زمان تراز نامه برای شرکت ج:

سرمایه  $(200/000 \times 20\% = 40/000)$

اندوخته ها  $(200/000 \times 20\% = 40/000)$

سود و زیان انباشته  $(400/000 \times 20\% = 80/000)$

سود و زیان  $(124/000 \times 20\% = 24/800)$

۷۶/۸۰۰

سرمایه ۱۲۰/۰۰۰

سود و زیان انباشته ۱۲/۰۰۰

اندوخته ها ۱۲/۰۰۰

سود و زیان ۳۶/۰۰۰

حقوق صاحبان سهام اقلیت ۱۸۰/۰۰۰

$$\text{سود انباشته} = 80/000 + 16/800 + 16/000 = 122/800$$

$$\text{اندوخته ها} = 80/000 + 14/000 + 8/000 = 102/000$$

### کاربرگ تلفیقی

سهام اقلیت	تراز نامه	تعدیلات		شرکت ج	شرکت ب	شرکت الف	شرح
		بس	بد				
	۶۳۰/۰۰۰			۲۴۰/۰۰۰	۳۶۰/۰۰۰	۱۳۰/۰۰۰	دارائی های جاری
		۲۸۰/۰۰۰				۲۸۰/۰۰۰	سرمایه گذاری در ب
		۳۰۰/۰۰۰				۳۰۰/۰۰۰	سرمایه گذاری در ج
		۱۱۶/۰۰۰	۱۱۶/۰۰۰			-	ما به التفاوت



	۹۰/۸۰۰ ۸۰۰/۰۰۰		۹۰/۸۰۰	۱۶۰/۰۰۰	۳۴۰/۰۰۰	- ۲۰۰/۰۰۰	سرقفلی ترکیبی دارائی های بلند مدت
	۱۵۲۰/۸۰۰ ۱	۶۹۶/۰۰۰	۲۰۶/۸۰۰	۴۰۰/۰۰۰	۷۰۰/۰۰۰	۹۱۰/۰۰۰	جمع
	۶۰۰/۰۰۰ ۱۲۰/۰۰۰ ۴۰/۰۰۰ ۸۰/۰۰۰ ۱۲/۰۰۰ ۸/۰۰۰ ۱۲/۰۰۰ ۴/۰۰۰ ۶۰/۸۰۰ ۰ ۰		۲۸۰/۰۰۰ ۱۶۰/۰۰۰ ۱۱/۲۰۰ ۱۶/۰۰۰ ۱۴/۰۰۰ ۸/۰۰۰ ۱۴/۰۰۰ ۸/۰۰۰ ۲۴۲/۲۰۰ ۲۰۶/۰۰۰ ۲۵۶/۸۰۰		۴۰۰/۰۰۰ ۲۰۰/۰۰۰ ۴۰/۰۰۰ ۴۰/۰۰۰ ۲۰/۰۰۰ ۱۲۴/۰۰۰ ۱۶/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰ ۸۰/۰۰۰ ۴۰/۰۰۰ ۸۰/۰۰۰ ۴۰/۰۰۰ ۶۰/۰۰۰ ۹۰/۰۰۰	سرمایه (سهام عادی) سرمایه - سهام عادی ب سرمایه - سهام عادی ج سود انباشته الف سود انباشته ب سود انباشته ج اندوخته های الف اندوخته های ب اندوخته های ج سود و زیان سال 1x بدهی های جاری حقوق صاحبان سهام اقلیت
	۲۵۶/۸۰۰ ۱۵۲۰/۸۰۰ ۱	۶۹۶/۰۰۰	۶۹۶/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰	۷۰۰/۰۰۰	۹۱۰/۰۰۰	جمع

**توجه :** اگر تاریخ تهیه تراز نامه های شرکت اصلی و فرعی متفاوت باشد هر گونه مغایرت بین حساب های مشترک آنها تحت عنوان « حساب معلق بین شرکت ها » در تراز نامه کتبی نشان داده می شود.

### ترازنامه تلفیقی

۲۰۶/۰۰۰	بدهی های جاری	۶۳۰/۰۰۰	دارائی های جاری
۲۵۶/۰۰۰	حقوق صاحبان سهام اقلیت		
۴۶۲/۰۰۰	<u>حقوق صاحبان سهام :</u>		
۶۰۰/۰۰۰	سرمایه	۸۰۰/۰۰۰	دارائی های بلند مدت خالص
۱۱۲/۸۰۰	سود انباشته	۹۰/۸۰۰	سرقفلی ترکیبی
۱۰۲/۰۰۰	اندوخته		
۲۴۳/۲۰۰	سود و زیان		
۱/۰۵۸/۰۰۰			
۱/۵۲۰/۸۰۰	جمع	۱/۵۲۰/۸۰۰	جمع

### مثال مهم برای صورت حساب سود و زیان ترکیبی

فرض کنید شرکتی دارای دو واحد مجزای الفا و بتا می باشد. در طی دوره، واحد آلفا ۳۰۰ ریال مواد اولیه به واحد بتا فروخته که بهای تمام شده آن ۲۰۰ ریال بوده است. سود و زیان این دو شرکت و همچنین ترازنامه تلفیقی آنها در زیر آورده شده است:

$$= 100 = 300 - 200 = \text{سود و زیان ظاهری بین دو واحد}$$

#### صورت حساب سود و زیان تلفیقی

شرح	واحد الفا	واحد بتا	تعدیلات	صورت تلفیقی
فروش خالص	۱۵۰۰	۱۱۰۰	-۳۰۰	۲۳۰۰
ب.ت.ک.ف	(۵۰۰)	(۴۰۰)	-۲۰۰	(۷۰۰)
سود ناخالص	۱۰۰۰	۷۰۰	-۱۰۰	۱۶۰۰
هزینه های عملیاتی	(۲۰۰)	(۱۵۰)	۰	(۳۵۰)
سود عملیاتی	۸۰۰	۵۵۰	-۱۰۰	۱۲۵۰
هزینه های غیر عملیاتی	(۵۰)	(۱۰۰)	۰	(۱۵۰)
<b>سود خالص</b>	<b>۷۵۰</b>	<b>۴۵۰</b>	<b>-۱۰۰</b>	<b>۱۱۰۰</b>

#### انواع سود سهام شرکت های فرعی

(۱) روش سود سهام نقدی (۲) روش سود سهمی (سهام جایزه)

(۱) روش سود نقدی: در این روش به سهامداران متناسب با میزان سهم آنها، به حساب آنها سود واریز می گردد. پرداخت سود سهام نقدی از دو محل تأمین می شود:

- (الف) از محل منابع موجود در زمان تحصیل سهام شرکت فرعی  
(ب) از محل منافع موجود بعد از خرید سهام شرکت اصلی از فرعی

(۲) روش سود سهمی: گاهی شرکت های فرعی به جای پرداخت سود نقدی از محل سود سالانه اقدام به افزایش سرمایه می دهند. این کار با صدور سهام جایزه جهت تحویل به سهامداران انجام می شود. شرکت اصلی نیز مانند هر سرمایه گذار، دریافت سهام جایزه خود را به شکل آماری در دفاتر خود انعکاس می دهد.

مثال (۱) شرکت اصلی ۹۰٪ سهام عادی شرکت فرعی را در اختیار دارد. شرکت فرعی در سال جاری ۱۰۰/۰۰۰ ریال سود سهام جایزه پرداخت نمود. پس داریم:  
مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال سود سهام جایزه می باشد پس ۹۰٪ آن ۹۰/۰۰۰ ریال و مابقی آن ۱۰/۰۰۰ ریال می شود.

۱۰۰/۰۰۰	سود انباشته - تقسیم سود	در دفاتر شرکت فرعی :
۱۰/۰۰۰	سرمایه - سهام عادی به ارزش اسمی	
۹۰/۰۰۰	صرف سهام	

و برای سندحذفی در ترازنامه تلفیقی آن :

۹۰/۰۰۰	صرف سهام عادی
۹۰/۰۰۰	سود سهام پرداختی فرعی

**نکته:** اگر سهام جایزه از محل منابع قبل از زمان تحصیل شرکت فرعی باشد هیچگونه تعدیلی انجام نمی پذیرد. چون در تاریخ خرید سهام شرکت فرعی، ضمن محاسبه سرقفلی در تراز نامه ترکیبی، جزء اندوخته های جاری قابل تقسیم به صاحبان سهام منظور نشده است تا پس از تبدیل آن به سرمایه، احتیاج به تعدیل دیگری باشد.

**مثال (۲)** وضعیت مالی دو شرکت اصلی الف و شرکت فرعی ب در X3/۱۲/۲۹ به شرح زیر است. شرکت الف ۶۰٪ سهام شرکت ب را در تاریخ X2/۱/۱ به مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در آن تاریخ مانده حساب های سرمایه، اندوخته قانونی و سرمایه ای و سود انباشته شرکت ب به ترتیب ۱۵۰/۰۰۰، ۱۵/۰۰۰، ۲۰/۰۰۰ و ۶۰/۰۰۰ ریال بوده است. پس از خرید سهام شرکت ب، آن شرکت اقدام به پرداخت ۶۰/۰۰۰ ریال مانده سود سنواتی (سود انباشته) خود به عنوان سود سهام نقدی بین سهامداران نمود که شرکت الف، سهم خود را نقداً دریافت نمود. ضمناً در تاریخ تحصیل سهام شرکت ب، ارزش منصفانه کلیه دارائی ها و بدهی های آن معادل ارزش دفتری بوده است. مطلوبست تهیه تراز نامه تلفیقی شرکت های فوق الذکر در پایان X3/۱۲/۲۹.

**پاسخ:** چون سود سهام نقدی از محل سود انباشته در زمان تحصیل و قبل از آن بوده است بنابراین سندحذفی آن در کاربرگ تلفیقی چنین است.

۲۰۰/۰۰۰	بهای تمام شده سرمایه گذاری در ب
	ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام در زمان تحصیل:
۱۵۰/۰۰۰	سرمایه (سهام عادی)
۱۵/۰۰۰	اندوخته قانونی
۲۰/۰۰۰	اندوخته سرمایه ای
۶۰/۰۰۰	سود انباشته
۲۴۵/۰۰۰	
۲۴۵/۰۰۰	
۱۴۷/۰۰۰	
۵۳/۰۰۰	ما به التفاوت

پول بیشتری که داده به عنوان سرفلی باید مستهلک شود. ضمناً با تقسیم سود انباشته، بهای تمام شده سرمایه گذاری تغییر می کند :

$$۳۶/۰۰۰ = ۶۰/۰۰۰ \times \frac{۶۰}{۱۰۰} \text{ (سود سنواتی) سهم شرکت الف}$$

$$۱۶۴/۰۰۰ = ۲۰۰/۰۰۰ - ۳۶/۰۰۰ = \text{سود نقدی دریافتی} - \text{سرمایه گذاری اولیه} = \text{بهای تمام شده سرمایه گذاری}$$

سندهای حذفی چنین است:

سرمایه	۹۰/۰۰۰	$۱۵۰/۰۰۰ \times \frac{۶۰}{۱۰۰} = ۹۰/۰۰۰$
اندوخته قانونی	۹/۰۰۰	$۱۵/۰۰۰ \times \frac{۶۰}{۱۰۰} = ۹/۰۰۰$
اندوخته سرمایه ای	۱۲/۰۰۰	$۲۰/۰۰۰ \times \frac{۶۰}{۱۰۰} = ۱۲/۰۰۰$
ما به التفاوت	۵۳/۰۰۰	

سرمایه گذاری در شرکت ب ۱۶۴/۰۰۰

سرفلی ترکیبی ۵۳/۰۰۰

ما به التفاوت ۵۳/۰۰۰

سندهای حذفی کابری تلفیقی

حقوق صاحبان سهام اقلیت همواره در ترازنامه پایان دوره ۳/۱۲/۲۹ شرکت فرعی ب تعیین می گردد حقوق

صاحبان سهام شرکت ب در زمان تراز نامه به قرار زیر است:

۱۰۰٪	۴۰٪ اقلیت
سرمایه	۶۰/۰۰۰
اندوخته قانونی	۶/۰۰۰
اندوخته سرمایه ای	۸/۰۰۰
سود و زیان سال جاری	۲۴/۰۰۰
۲۴۵/۰۰۰	۹۸/۰۰۰ حقوق سهامداران اقلیت

سرمایه	۶۰/۰۰۰	}
اندوخته قانونی	۶/۰۰۰	
اندوخته سرمایه ای	۸/۰۰۰	
سود و زیان سال جاری	۲۴/۰۰۰	
حقوق صاحبان سهام اقلیت	۹۸/۰۰۰	
بابت ثبت سهم اقلیت ترازنامه ترکیبی		

شرح	شرکت الف	شرکت ب	تعدیلات		سهم اقلیت ۴۰٪
			بس	بد	
ترازنامه ترکیبی					

	۵۰۰/۰۰۰			۱۷۵/۰۰۰	۳۲۵/۰۰۰	دارائی های بلند مدت خالص
	-	۲۰۰/۰۰۰		-	۲۰۰/۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
	۲۲۰/۰۰۰			۱۷۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	دارائی های جاری
	-	۵۳/۰۰۰	۵۳/۰۰۰	-	-	ما به التفاوت
	۵۳/۰۰۰		۵۳/۰۰۰	-	-	سرقفلی ترکیبی
	۷۷۳/۰۰۰	۲۵۳/۰۰۰	۱۰۶/۰۰۰	۳۴۵/۰۰۰	۵۷۵/۰۰۰	جمع
-	۲۰۰/۰۰۰		-	۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	بدهی های جاری
-	۹۸/۰۰۰		-	-	-	حقوق صاحبان سهام اقلیت
۶۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰		۹۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	سرمایه سهام عادی
۶/۰۰۰	۵۰/۰۰۰		۹/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	اندوخته قانونی
۸/۰۰۰	۴۰/۰۰۰		۱۲/۰۰۰	۲۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	اندوخته سرمایه ای
-	۱۰۰/۰۰۰		-	-	۱۰۰/۰۰۰	سود انباشته
۲۴/۰۰۰	۸۵/۰۰۰		۳۶/۰۰۰	۶۰/۰۰۰	۸۵/۰۰۰	سود و زیان سال جاری
۹۸/۰۰۰	۷۷۳/۰۰۰	۲۵۳/۰۰۰	۲۵۳/۰۰۰	۳۴۵/۰۰۰	۵۷۵/۰۰۰	جمع

## صورت وضعیت مالی تلفیقی

۲۰۰/۰۰۰	بدهی های جاری	۲۲۰/۰۰۰	دارائی های جاری
۹۸/۰۰۰	حقوق صاحبان سهام اقلیت	۵۰۰/۰۰۰	دارائی های بلند مدت خالص
۲۹۸.۰۰۰	جمع	۵۳/۰۰۰	سرقفلی ترکیبی
	حقوق صاحبان سهام :		
۲۰۰/۰۰۰	سرمایه سهام عادی		
۵۰/۰۰۰	اندوخته قانونی		
۴۰/۰۰۰	اندوخته سرمایه ای		
۱۰۰/۰۰۰	سود انباشته		
۸۵/۰۰۰	سود سال جاری		
۴۷۵/۰۰۰			
۷۷۳/۰۰۰			۷۷۳/۰۰۰

توجه کنید فقط در ترازنامه تلفیقی حسابی باعنوان حقوق صاحبان سهام اقلیت داریم و در ترازنامه

های جداگانه هرکدام شرکت ها چنین حسابی نداریم.

مثال ۳) شرکت تیر ۷۰٪ سهام شرکت مرداد را در تاریخ ۱/۷/۱۳۸۱ خریداری می نماید. در این تاریخ مانده حساب اندوخته ها و سود انباشته به ترتیب ۲۰۰/۰۰۰ و ۶۰/۰۰۰ ریال بوده است. شرکت مرداد از محل اندوخته های قبلی خود به مبلغ ۸۰/۰۰۰ ریال سهام جایزه صادر می نماید ترازنامه های دو شرکت در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است مطلوبست ترازنامه تلفیقی دو شرکت در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ با فرض اینکه ارزش منصفانه کلیه دارائی ها و بدهی شرکت مرداد در زمان تحصیل برابر ارزش دفتری آنها باشد.

شرح	شرکت تیر	شرکت مرداد
دارائی های بلند مدت خالص	۲۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰
سرمایه گذاری در سهام مرداد	۳۰۴/۰۰۰	-
دارائی های جاری	۲۴۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰
<b>جمع</b>	<b>۷۴۴/۰۰۰</b>	<b>۵۰۰/۰۰۰</b>
حساب های پرداختنی	۲۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰
سرمایه سهام عادی	۴۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰
اندوخته ها	۴۰/۰۰۰	۱۲۰/۰۰۰
سود و زیان	۱۰۴/۰۰۰	۸۰/۰۰۰ (بابت سهام جایزه)
<b>جمع</b>	<b>۷۴۴/۰۰۰</b>	<b>۵۰۰/۰۰۰</b>

## پاسخ:

بهای تمام شده سرمایه گذاری در سهام مرداد	۳۰۴/۰۰۰
ارزش دفتری در زمان تحصیل:	
سرمایه	۲۰۰/۰۰۰
اندوخته ها	۱۲۰/۰۰۰
سود و زیان	۸۰/۰۰۰
<b>جمع</b>	<b>۴۰۰/۰۰۰</b>

$$۴۰۰/۰۰۰ \times ۷۰\% = ۲۸۰/۰۰۰$$

$$\frac{(280/000)}{24/000} \text{ ما به التفاوت}$$

بهای تمام شده بیشتر بوده لذا اضافه پرداختی به عنوان سرقفلی محسوب می شود که باید مستهلک شود. ضمناً چون سهام جایزه شرکت مرداد بعد از زمان تحصیل، از محل اندوخته ها صادر گردیده لذا سرمایه شرکت مذکور در زمان تحصیل برابر است با:  $۲۰۰/۰۰۰ - ۸۰/۰۰۰ = ۱۲۰/۰۰۰$

## سندهای حذفی در کاربرد تلفیقی :

$۱۲۰/۰۰۰ \times ۷۰\% = ۸۴/۰۰۰$	۸۴/۰۰۰	(۱) اندوخته ها
$۲۰۰/۰۰۰ \times ۷۰\% = ۱۴۰/۰۰۰$	۱۴۰/۰۰۰	سرمایه
$۸۰/۰۰۰ \times ۷۰\% = ۵۶/۰۰۰$	۵۶/۰۰۰	سود و زیان
	۲۴/۰۰۰	ما به التفاوت

سرمایه گذاری در سهام مرداد  $۳۰۴/۰۰۰$ (۲) سرقفلی ترکیبی  $۲۴/۰۰۰$ ما به التفاوت  $۲۴/۰۰۰$ 

شرکت تیر ، به عنوان یک سرقفلی مستهلک شونده مبلغ  $۲۴/۰۰۰$  ریال دارد ولی در عوض آن سهام جایزه نصیب خود کرده به مبلغ  $۵۶/۰۰۰ = ۸۰/۰۰۰ \times ۷۰\%$  ریال

سرمایه	$۲۰۰/۰۰۰ \times ۳۰\% = ۶۰/۰۰۰$	۶۰/۰۰۰	سرمایه
اندوخته ها	$۱۲/۰۰۰ \times ۳۰\% = ۳۶/۰۰۰$	۳۶/۰۰۰	اندوخته ها
سود و زیان	$۸۰/۰۰۰ \times ۳۰\% = ۲۴/۰۰۰$	۲۴/۰۰۰	سود و زیان
			حقوق صاحبان سهام اقلیت $۱۲۰/۰۰۰$

بابت ثبت حقوق صاحبان سهام اقلیت ترازنامه ترکیبی

سهام اقلیت $۳۰\%$	ترازنامه ترکیبی	تعدیلات		شرکت مرداد	شرکت تیر	شرح
		بس	بد			
	$۳۰۰/۰۰۰$			$۱۰۰/۰۰۰$	$۲۰۰/۰۰۰$	دارائی های بلند مدت
	-	$۳۰۴/۰۰۰$		-	$۳۰۴/۰۰۰$	خالص
	$۶۴۰/۰۰۰$			$۴۰۰/۰۰۰$	$۲۴۰/۰۰۰$	سرمایه گذاری در سهام
	-	$۲۴/۰۰۰$	$۲۴/۰۰۰$	-	-	مرداد
	$۲۴/۰۰۰$		$۲۴/۰۰۰$	-	-	دارائی های جاری
						ما به التفاوت
						سرقفلی ترکیبی
	$۹۶۴/۰۰۰$			$۵۰۰/۰۰۰$	$۷۴۴/۰۰۰$	جمع
$۶۰/۰۰۰$	$۴۰۰/۰۰۰$		$۱۴۰/۰۰۰$	$۲۰۰/۰۰۰$	$۴۰۰/۰۰۰$	سرمایه سهام عادی
$۳۶/۰۰۰$	$۴۰/۰۰۰$		$۸۴/۰۰۰$	$۱۲۰/۰۰۰$	$۴۰/۰۰۰$	اندوخته

۲۴/۰۰۰	۱۰۴/۰۰۰		۵۶/۰۰۰	۸۰/۰۰۰	۱۰۴/۰۰۰	سود و زیان سال
	۳۰۰/۰۰۰			۱۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	حساب های پرداختی
	۱۲۰/۰۰۰			-	-	حقوق سهام اقلیت
۱۲۰/۰۰۰	۹۶۴/۰۰۰	۳۹۸/۰۰۰	۳۹۸/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰	۷۴۴/۰۰۰	جمع

## گروه شرکت ها

## صورت وضعیت مالی تلفیقی

بدهی های جاری	۶۴۰/۰۰۰	دارائی های جاری
حساب های پرداختی	۳۰۰/۰۰۰	دارائی های بلند مدت خالص
حقوق صاحبان سهام اقلیت	۳۸/۰۰۰	سرقفلی ترکیبی
۴۲۷/۲۰۰		
حقوق صاحبان سهام		
سرمایه سهام عادی		
۴۰۰/۰۰۰		
اندوخته ها		
۴۰/۰۰۰		
سود و زیان		
۱۱۰/۸۰۰		
۵۵۰/۸۰۰		
۹۷۸/۰۰۰		۹۷۸/۰۰۰



## فصل شانزدهم

### حسابداری صنعتی و مدیریت

## فصل شانزدهم: حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت

### مقدمه

همان طور که قبلاً ذکر شده سیستم حسابداری، سیستم اطلاعاتی کمی (مقداری) است که پنج هدف کلی ارائه می دهد:

- ۱- برنامه ریزی و کنترل هزینه عملیات و فعالیت ها با ارائه گزارش درآمد و هزینه ها و بدهی و دارایی ها.
- ۲- سنجش عملکرد ارزیابی کارکنان با مقایسه نتیجه های واقعی و بودجه
- ۳- رعایت الزامات قانونی و مقرراتی گزارشگری برون سازمانی.
- ۴- کمک به تصمیم گیری برای نحوه تخصیص منابع از قبیل تاکید بر مشتری، و سیاست قیمت گذاری
- ۵- کمک به تدوین استراتژی های کلی و برنامه های بلندمدت مثل تولید محصول جدید و یا سرمایه گذاری جدید

با فراگیر شدن حسابداری و پیشرفت آن، شاخه هایی از آن حاصل شده اند از جمله حسابداری مالی، مدیریت، صنعتی، مالیاتی و ... که در این فصل تاکید بر حسابداری صنعتی و مدیریت می باشد.

### انواع حسابداری:

**حسابداری مالی (financial accounting):** در حسابداری مالی بعد از ثبت داده ها برای اطلاع استفاده کنندگان از اطلاعات مالی، بر طبق اصول گزارشگری برون سازمانی (هدف ۳ فوق) گزارش تهیه و ارائه می نماید. یعنی تاکید بر گزارش های بیرون سازمانی دارد.

**حسابداری مدیریت (management accounting):** اطلاعات مالی و سایر اطلاعات را به منظور کمک به تصمیم گیری مدیران جهت دستیابی به هدف های سازمان اندازه گیری و گزارش می کند و هدف های فوق به غیر از هدف ۳ را انجام می دهد. در حسابداری مدیریت طبق هدف ۵ گزارشگری انجام می شود ولی درون سازمانی می باشد و بدون نیاز به رعایت همه استانداردهای گزارشگری. مثلاً در مورد هزینه یابی، به جای سیستم جذبی می توان از سیستم متغیر که اطلاعات مدیریتی بیشتری ارائه می دهد، استفاده کرد. یعنی تاکید بر گزارشگری درون سازمانی دارد.

**حسابداری صنعتی (cost accounting):** در این سیستم، اطلاعات مالی و غیرمالی در مورد تحصیل و مصرف منابع و تولید کالا را تهیه و برای حسابدار مالی و حسابدار مدیریت به صورت گزارش ارائه می نماید. در حسابداری صنعتی هدف محاسبه بهای تمام شده تحصیل کالا یا خدمات است.

در حسابداری صنعتی نوین، مدیر به عنوان مشتری حسابداری است و محصولات و خدمات عرضه شده به مشتریان بیرونی نیز باید با کیفیت بالا در موعد مقرر تحویل گردد. در حسابداری مدیریت، رعایت برخی اصول حسابداری (گزارشگری مالی) الزامی نیست و اطلاعات با هر دو گروه داخل سازمان و بیرون سازمان رد و بدل می شود. از مهمترین وظایف مدیران، مدیریت هزینه است.

مدیریت هزینه ( **cost management** ) یعنی عملیاتی که ضمن جلب نظر و رضایت مشتریان به طور پیوسته، هزینه ها را کنترل و کاهش می دهد.

**بهای تمام شده (cost)**: منابع از دست رفته برای تحصیل کالا و خدمات مورد نیاز . که اثر آن در یک یادو دوره مالی قابل ردیابی است.

**هزینه expense** : بهای تمام شده ای که منافع مورد انتظار آن حاصل شده و در برابر درآمدهای آن دوره قرار می گیرد. اثر آن در یک دوره قابل ردیابی است و برای ادامه فعالیت جاری موسسه، ناچار به پرداخت آن می باشیم. مثل هزینه های فروش، مالی، تولیدی.

**زیان Lost**: اگر کالا یا خدمات خریداری شده بدون آنکه از آن نفع مطلوب حاصل شود ارزش خود را از دست می دهد زیان حاصل می شود . یعنی منابع را ازدست داده ایم ولی چیزی عاید نشده است.

**نیروی کار**: تلاش فکری یا بدنی عوامل انسانی که در تولید کالا و خدمات دخالت دارند بهای پرداختی در مقابل استفاده از این تلاش نیروی انسانی ، **دستمزد** خوانده می شود

**بودجه**: انتظارات مدیریت از عملکرد واقعی شرکت برای یک دوره مالی مشخص در آینده .

**بهای تمام شده فرصت**: ارزش قابل اندازه گیری منفعی که شرکت در صورت انتخاب گزینه هایی که پیش رو داشت به دست می آورد را بهای تمام شده فرصت گویند.

**بهای تمام شده تفاضلی** : بهای تمام شده راه حل های مختلف می باشد .

**مبنای ارزش گذاری**: در حسابداری مالی، معیار و مبنا قیمت گذاری و ثبت ، بهای تمام شده تاریخی می باشد ولی مبنای اندازه گیری در حسابداری بهای تمام شده ، می تواند پولی (ارقام ریالی تاریخی) و یا فیزیکی ( ساعات کار نیروی انسانی ، ساعات کار ماشین، تعداد کالاهای تولید شده ) باشد.

**بهای اولیه تولید**: به مجموع مواد مستقیم و دستمزد مستقیم، بهای اولیه تولید گویند.

**بهای تبدیل**: به مجموع دستمزد مستقیم و سربار تولید بهای تبدیل (مواد اولیه) گویند.

**هزینه تولید (هزینه ساخت، بهای تولید)**: به مجموع مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت هزینه تولید گویند.

## رویکرد هزینه و منفعت

یعنی معیار اصلی برای انتخاب یک سیستم حسابداری این است که باتوجه به هزینه ای که در راه دستیابی به سیستم حسابداری به مصرف می رسد تاچه اندازه می تواند سازمان را در راه تامین هدف هایش یاری دهد.

## برنامه ریزی و کنترل

**(planning)**: تعیین هدف ها و پیش بینی نتایج حاصل از روش های مختلف برای دستیابی به هدف ها و سپس

تصمیم گیری درمورد شیوه تامین هدف های مورد نظر. از آنجا که پیگیری اهداف توسط مدیران انجام می شود باید با انواع مدیران آشنا شد:

## انواع مدیران

### مدیران صف

**(line management):** به طور مستقیم مسئول تامین اهداف سازمان هستند. مثلاً مدیر بخش تولید باهدف دستیابی به سود عملیاتی مشخصی، ضمن رعایت قوانین زیست محیطی و تامین سلامت کارکنان، محصولاتی با کیفیت مشخص ارائه می دهد.

### مدیران ستاد

**(staff management):** هدف مدیر ستاد، ارائه مشاوره و کمک به مدیر صف است. مثل حسابدار مدیریت اطلاعات مقایسه ای مفصلی در رابطه با عملیات و هزینه اجزای مختلف تجهیزات برای سرمایه گذاری جدید برای مدیر واحد تولیدی ارائه می دهد.

**معاون مالی (مدیر مالی، finance director, chief financial officer):** یک مقام ارشد سازمانی که مسئولیت وی نظارت بر عملیات مالی سازمان است. معمولاً مدیران مالی در اغلب سازمان ها در زمینه های زیر فعالیت می نمایند:

(۱) وظایف کنترلی: شامل کنترل تهیه اطلاعات مالی جهت ارائه گزارش به مدیران و سرمایه گذاران می باشد.  
(۲) مدیریت خزانه: شامل تامین مالی کوتاه مدت و بلندمدت، مدیریت امور بانکی، مدیریت ارزی، اوراق بهادار و... می باشد.

(۳) امور مالیاتی: شامل برنامه ریزی امور مربوط به مالیات بردرآمد، و مالیات بین المللی می باشد.  
(۴) حسابرسی داخلی: شامل بررسی و تجزیه و تحلیل اسناد و مدارک مالی و غیرمالی به منظور حصول اطمینان از صحت گزارش های مالی و رعایت خط مشی ها و رویه های سازمان می باشد. البته معمولاً حسابرس داخلی مستقیماً توسط هیات مدیره تعیین می شود و می تواند جدای از مدیر مالی باشد.

**کنترلر (رئیس حسابداری، controller):** یک مقام اجرائی مالی است که اصولاً مسئولیت حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را برعهده دارد. گرچه وظیفه کنترلی که جنبه صفی داشته باشد انجام نمی دهد ولی از طریق گزارش و تفسیر داده های ذیربط می تواند روی مدیریت اعمال نفوذ کند و او را به اتخاذ تصمیمات بهتر و آگاهانه تر راهنمایی نماید. کنترلر توسط مدیر مالی تعیین می شود.

### وظایف حسابداری مدیریت

(۱) گزارشگری و دفترداری: جمع آوری داده ها از جمله ثبت خرید و فروش، حقوق و دستمزد و ارائه گزارش قابل اعتماد به تمام سطوح مدیریت

۲) جهت دهی: روشن کردن مساله ها و فرصت هایی که مدیر باید به آنها توجه کند از جمله برجسته کردن بازارهای روبه رشد، که شرکت باید تمرکز و سرمایه گذاری بیشتری روی آنها انجام دهد.

۳) حل مشکل: بررسی راه حل های گوناگون و مقایسه آنها به منظور آشنایی بهترین روش دستیابی به اهداف سازمان، مثل مقایسه مزایای اجاره وسیله نقلیه به جای خرید آن یا برعکس.

### مدیریت هزینه

مجموعه تلاش مدیریت برای جلب رضایت مشتریان (با حفظ کیفیت) همراه با کاهش و کنترل هزینه ها را مدیریت هزینه گویند.

### موضوعات مدیریت نوین در جهان

- ۱) رضایت مشتری: اولویت نخست تامین رضایت مشتری است.
- ۲) عوامل اصلی موفقیت: به عوامل کنترل هزینه و زمان تولید، افزایش کیفیت و نوآوری، عوامل اصلی موفقیت گویند. از جمله پیش شرط های موفقیت بیشتر سازمان توجه به خواسته های مشتریان در بهبود عوامل: کاهش بهای تمام شده، افزایش کیفیت، توجه به زمان (هم زمان صرف شده در تولید و هم زمان عرضه محصول جدید با بازار) نوآوری (شامل عرضه مستمر محصولات و خدمات جدید) می باشد.
- ۳) تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش: یعنی مجموعه کارکردهای تجاری در رابطه با یک محصول یا نوعی از خدمت از ابتدا تا انتها مورد توجه قرار می گیرد. این کارکردها دوجنبه مرتبط به هم دارند:
  - الف- تلقی هریک از کارکردهای سازمانی به عنوان یک عامل اصلی و ارزشمند
  - ب- یکپارچه کردن و هماهنگ کردن فعالیت های کارکردهای سازمانی علاوه بر بهبود توانایی های هریک از کارکردهای فردی سازمان.
- ۴) بهبود مستمر و ارتقای سطح عملکرد خود برای رقابت با بهبود دائمی عملکرد رقبای بازار.
- ۵) توجه به عوامل داخلی (مثل توجه به هریک از بخش های زنجیره ارزش و هماهنگ کردن آنها) و خارجی (توجه به عرضه محصولات جدید رقبا و یا تغییر سلیقه مشتریان).

### استراتژی

استراتژی عبارتست از مجموعه ای از هدف ها و برنامه های عملی خاص که با اجرای آنها به مزیت رقابتی مطلوب دست می یابند.

هزینه (Cost): از دست دادن منابع برای دستیابی به هدفی خاص در موسسه.

**موضوع هزینه (cost object):** هر چیزی که اندازه گیری مجزای هزینه آن مورد نیاز است. مثل محصولات، خدمت، طرح، دوایر، فعالیت و بررسی کیفیت، دایره ای از زمان که میزان آلودگی هوا را بررسی می کند. **هزینه مستقیم:** هزینه ای که هم باموضوع هزینه مرتبط است و هم با روشی مقرون به صرفه قابل ردیابی به موضوع هزینه است. مثل مواد اولیه ای که در تولید محصول به کار رفته است.

**هزینه غیرمستقیم:** هزینه ای که باموضوع هزینه مرتبط است ولی ردیابی آن به موضوع هزینه با استفاده از یک روش مقرون به صرفه امکان پذیر نیست. بلکه باید با یک روش تخصیص مناسب، به موضوع هزینه تسهیم شود. مثل برق مصرفی برای تولید محصول.

**قرارداد:** در تسهیم هزینه به موضوع هزینه، برای هزینه مستقیم عبارت **ردیابی هزینه** و برای هزینه غیرمستقیم عبارت **تخصیص هزینه** را به کار می بریم.

### اهداف تخصیص هزینه ها

- ۱) ارائه اطلاعات برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی
- ۲) ایجاد انگیزه در مدیران و کارکنان
- ۳) توجیه هزینه های محاسبه مبالغی که باید بازپرداخت شود.
- ۴) اندازه گیری سود و تعیین ارزش دارائی ها برای ایفای تعهدات قانونی و مقرراتی گزارشگری برون سازمانی .

### روش های شناسایی هزینه

- ۱- روش سیستماتیک: مثل استهلاک که مخارج متحمل شده ابتدا از بهای تمام شده دارایی کسر و سپس به هزینه تبدیل می شود.
- ۲- روش علت و معلولی: مثل محاسبه بهای تمام شده که ابتدا مخارج به دارایی واسط مثل موجودی کالا منتقل و سپس با درآمد و هزینه مرتبط می شود.
- ۳- شناسایی بلادرنگ: مثل هزینه تعمیر ائانه، که بلافاصله با شناسایی به عنوان هزینه دوره منظور می شود.

### عوامل موثر بر طبقه بندی هزینه ها به مستقیم و غیرمستقیم

- ۱- اهمیت هزینه : هر قدر مبلغ هزینه مورد نظر بیشتر باشد احتمال ردیابی آن به موضوع هزینه با استفاده از روشی مقرون به صرفه، افزایش می یابد. مثلا هزینه هر برگ فاکتور که مبلغ ناچیزی است به صرفه نیست که قیمت تمام شده این برگ را به هریک از مشتریان ردیابی کنیم پس هزینه غیرمستقیم است.
- ۲- فناوری جمع آوری اطلاعات: پیشرفت فن آوری به حسابداران کمک می کند بتوانند هزینه های بیشتری را به عنوان هزینه مستقیم طبقه بندی کنند. مثلا با کمک بارکد ، می توان مقداری از هزینه ها را به محصولات ردیابی کرد لذا به هزینه مستقیم تبدیل می شود.

۳- طرح عملیات: طرح تشکیلات بر فرآیند طبقه بندی هزینه ها اثر می گذارد. برای طبقه بندی هزینه به عنوان مستقیم، همه تجهیزات سازمان باید برای تولید محصول خاص بکار گرفته می شود.

۴- قراردادها (موافقت نامه ها): مثلاً به موجب قرارداد، یک قطعه خاص برای تولید محصول خاص قابل استفاده باشد. مثلاً چیپ پنتیوم برای کامپیوتر IBM.

۵- موضوع هزینه: مثلاً طبقه بندی هزینه ها به موضوع هزینه منتخب بستگی دارد مثلاً حقوق سرپرست دایره مونتاژ برای آن دایره، هزینه مستقیم ولی در رابطه با خودروی تولیدی در آن واحد، غیرمستقیم محسوب می شود.

### عوامل مهم در کاهش هزینه ها

۱- تنها به فعالیت هایی که ارزش افزوده ایجاد می کند بپردازند. یعنی فعالیت هایی که به زعم مشتری، موجب افزایش ارزش خدمات و محصولاتی می شود که خریداری می کند.

۲- به هنگام انجام فعالیت هایی که موجب افزایش ارزش می شوند از عوامل هزینه به گونه ای کارا استفاده شود. یعنی هزینه های دارای ارزش افزوده (هزینه هایی که با انجام آنها بر قیمت محصول اضافه می شود) به حداقل می رسد و هزینه های فاقد ارزش افزوده باید حذف شود.

### عامل هزینه (cost driver)

عامل هزینه متغیری است که بر هزینه کل تاثیر می گذارد یعنی تغییر در آن، هزینه کل را تغییر می دهد.

### هزینه متغیر

هزینه ای که در مجموع به نسبت تغییر در عامل هزینه تغییر می کند. مثلاً اگر به رستوران برویم وقتی که ۵ نفر باشیم با وقتی که ۱ نفر باشیم هزینه تقریباً ۵ برابر می شود.

### هزینه ثابت

هزینه ای که با وجود تغییر در عامل هزینه، ثابت باقی می ماند. مثلاً اگر یک اتاق سه نفره اجاره کنیم چه ۱ نفر باشیم و چه ۳ نفر، هزینه یکسان است. البته اگر ظرفیت اتاق سه نفر باشد ولی چهار نفر باشیم، مجبوریم دو اتاق اجاره کنیم. لذا باید از یک عنوان استفاده شود و آن مبحث دامنه مربوط است.

### دامنه مربوط

دامنه ای که در آن محدوده، رابطه ای خاص بین هزینه و عامل هزینه برقرار است و مثلاً برای ۱ تا ۱۰۰ کیلو محصول باید یک وانت و برای ۱۰۱ تا ۲۰۰ کیلو باید دو وانت استفاده شود. یعنی تحقق هزینه های یک وانت در محدوده ۱ تا ۱۰۰ کیلو انجام می شود و هزینه دو وانت در محدوده ۱ تا ۲۰۰ کیلو انجام می شود.

## مخزن هزینه

**(cost pool):** به گروهی از اقلام هزینه مخزن هزینه گویند. مخزن هزینه می تواند گسترده باشد (مثل مخزن هزینه شرکت برای هزینه تلفن) و یا بسیار محدود باشد مثل هزینه استفاده از یک خودرو که مورد استفاده فروشندگان شرکت است.

## مبنای تخصیص هزینه

عاملی که برای تعیین ارتباط منظم هزینه های غیرمستقیم، با موضوع هزینه به عنوان مخزن هزینه مشترک در نظر گرفته می شود. را مبنای تخصیص گویند. نمونه ای از مبنای مالی، دستمزد مستقیم است و نمونه ای از مبنای غیرمالی، هزینه مربوط به مسافت طی شده بر حسب کیلومتر است.

## مدیریت استراتژیک

هر شرکتی برای رسیدن به اهداف خود بایستی یک استراتژی و سیاست برای رسیدن به رسالت خود در پیش گیرد. شرکت ها با استفاده از ابتکارات در استراتژی و سایر روش های مدیریتی می کوشند از مزیت های رقابتی برخوردار شوند و موفقیت خود را روزافزون نمایند. مثلاً آزاد شدن تجارت در سطح جهانی می تواند شرکت ها را به سمت استراتژی های تهاجمی برای رشد در سطح جهانی سوق دهد.

در محیط کسب و کار امروز، تهیه و استفاده از اطلاعات به ویژه اطلاعات مدیریت هزینه، یک عامل مهم و سرنوشت ساز شناخته شده است. امروزه نقش اطلاعات مدیریت هزینه، گسترش یافته و دامنه آن به همه وظایف مدیریت کشیده شده است.

اطلاعات مدیریت هزینه، اصطلاح یا عبارتی است که مفهومی گسترده دارد. یعنی از اطلاعاتی که مدیر به آن نیاز دارد تا بتواند بر یک شرکت یا یک سازمان، مدیریتی اثربخش اعمال نماید و شامل اطلاعات مالی در مورد درآمدها و هزینه و اطلاعات اثرگذار غیرمالی درباره بهره وری کیفیت و سایر عوامل سرنوشت ساز موفقیت برای شرکت می شود.

نکته بسیار مهم اینجاست که اگر فقط اطلاعات مالی در دست باشد، می تواند در بازار رقابت، موجب گمراهی شود زیرا این اطلاعات دارای زاویه دید کوتاه مدت است. برای موفقیت در صحنه رقابت، باید به عوامل بلندمدت، توجه شود مانند پیشرفت در تولید محصولات، کیفیت محصول، و وفادار ماندن مشتری.

وقتی فقط به اطلاعات مالی تاکید شود مدیر درصد برمی آید هزینه ها را به شدت کاهش دهد (یک معیار مالی) و در نتیجه به استانداردهای مربوط به کیفیت (یک معیار غیرمالی) توجه نمی شود یا حتی آنها را نادیده می گیرد که این اشتباه بزرگ باعث از دست دادن مشتریان و سهم بازار در بلندمدت خواهد شد. لذا اطلاعات مدیریت هزینه باید بر پایه هر دو اطلاعات مالی و غیرمالی و نیز اطلاعات کوتاه مدت و بلندمدت باشد یعنی همان چیزهایی که شرکت ها برای کسب موفقیت، در صحنه رقابت به آنها نیاز دارند.

معاون مالی (مدیر مالی) شرکت مسئول امور مالی است. خزانه دار مسئول حفظ رابطه با سرمایه گذاران و بستانکاران می باشد و کنترلر (رئیس حسابداری) مسئول اطلاعات هزینه است و گزارش کار خود را به معاون مالی شرکت می دهد. از دیگر وظایف وی، تهیه گزارشات مالی، حفظ سیستم مالی شرکت و سایر وظایف های گزارشگری (به سازمان های صنعتی و نهادهای دولتی و غیره) می باشد. حسابدار مدیریت، اطلاعات هزینه را تهیه و به مدیران ارائه می نماید.

وظیفه گزارشگری مالی (برعکس وظیفه مدیریت هزینه) شامل تهیه صورت های مالی (برای استفاده کنندگان خارجی مانند سرمایه گذاران و تدوین کنندگان مقررات (نهادهای دولتی)) می شود. برای تهیه اطلاعات مورد نیاز مدیریت



هزینه (گزارش های مدیریتی) نیاز به رعایت مقررات خاص (استاندارد مشخص) نمی باشد ولی برای تهیه گزارشات مالی باید مقررات خاصی (استانداردهای مشخص) را رعایت کرد. برای اینکه اطلاعات **سودمند** و **به هنگام** (به موقع) باشد باید نوعی مصالحه و بده و بستان بین واحدهای گزارشگر انجام شود.

واحد مالی وظیفه دارد سیستم گزارشگری مالی و سیستم مربوطه مانند حقوق و دستمزد و تکمیل اظهارنامه های مالیاتی را ارائه دهد. حسابدار مدیریت وظیفه دارد اطلاعات مربوط به هزینه ها را برای کنترلر (رئیس حسابداری) و سایر مدیران تهیه کند تا آنان با استفاده از این اطلاعات بتوانند بر شرکت مدیریت نمایند و در صحنه رقابت موفق تر شوند. اطلاعات مربوط به هر یک از **چهار وظیفه اصلی مدیریت** می شود که عبارتند از:

۱) **مدیریت استراتژیک:** در اجرای مدیریت استراتژیک، مهم ترین وظیفه مدیر عبارت است از تعیین و تقویت موضع پایدار رقابتی، تاشرکت بتواند با استفاده از مزیت رقابتی، موفقیت مستمر خود را تضمین نماید. یک استراتژی عبارتست از مجموعه ای از هدف ها و برنامه های عملی خاص، که اگر به اجرا درآیند شرکت به مزیت رقابتی مطلوب دست می یابد. مدیریت استراتژیک شامل شناسایی و اجرای این هدف ها و برنامه های عملی می شود. یک مدیر برای اتخاذ تصمیمات استراتژیک معقول در مورد نوع محصول، روش های تولید، شیوه های بازاریابی، کانال ها و سایر مسائل بلندمدت نیاز به اطلاعات در مورد هزینه ها دارد.

۲) **برنامه ریزی و تصمیم گیری:** پس از مدیریت استراتژی، مسئولیت برنامه ریزی و تصمیم گیری برعهده مدیریت قرار می گیرد و آنها شامل بودجه بندی و برنامه ریزی سود، مدیریت بر جریان نقدی و سایر تصمیمات مربوط به عملیات شرکت می شوند مانند تصمیم گیری مربوط به اجاره کردن یا خرید یک واحد تولیدی، تعمیر یا جایگزینی یک قطعه یاماشین آلات، تصمیم گیری در مورد تغییر در برنامه بازاریابی و سرانجام تصمیم گیری در مورد تولید و عرضه یک محصول جدید.

برای مدیریت هزینه به اطلاعات نیاز است تا بتوان در مورد فعالیت های جاری، از نظر جایگزین کردن ماشین آلات، مدیریت بر جریان های نقدی، بودجه بندی، خرید مواد اولیه، تهیه جدول تولید و قیمت گذاری، تصمیمات لازم اتخاذ شود.

۳) **مدیریت و کنترل عملیات:** این حوزه از دوبرخش تشکیل می شود: کنترل عملیات و کنترل مدیریت.

کنترل عملیات، زمانی اعمال می شود که مدیران میانی (مدیران واحد های تولید، مدیران محصول و مدیران منطقه ای) بر فعالیت های مدیران سطوح مختلف عملیات و کارکنان (مانند سرپرستان واحد تولید و رئیسان واحدهای مختلف) نظارت می نمایند.

کنترل مدیریت عبارتست از ارزیابی مدیران رده میانی به وسیله مدیران سطوح بالاتر (مانند معاون مالی، مدیر تولید، مدیر فروش).

اطلاعات مدیریت هزینه، بدان سبب باید ارائه شود که بتوان برای شناسایی عملیات ناکارآمد یا دادن پاداش لازم و حمایت از اثربخش ترین مدیران، دارای یک پایگاه معقول و اثربخش شد.

۴) **تهیه صورت های مالی:** مدیران برای انجام سه وظیفه دیگر خود از اطلاعات ارائه شده در صورت های مالی استفاده می کنند زیرا اغلب این اطلاعات بخش مهمی از برنامه ریزی، تصمیم گیری، کنترل و مدیریت استراتژیک را تشکیل می دهند.

برای اینکه بتوان موجودی کالا و سایر دارائی ها را طبق مقررات خاص ثبت و گزارش نمود و نیز بتوان گزارشات مالی را تهیه و ارائه نمود (که مدیران در راستای سه وظیفه دیگر خود به آنها نیاز دارند) باید اطلاعات دقیق در دست باشد تا بتوان یک سیستم حسابداری دقیق ارائه نمود.

## استراتژی و مدیریت هزینه

برای موفقیت شرکت یا سازمان، مدیریت استراتژیک اثربخش، دارای اهمیت زیادی می باشد از عواملی که باعث شده مدیریت هزینه اهمیت بیشتری پیدا نماید، فشارهای فزاینده رقابت جهانی، نوآوری های فناوری و تغییرات در فرایند کسب و کار می باشد. این عوامل باعث شده مدیریت هزینه نسبت به هر زمان دیگری در گذشته پویایی بیشتری داشته باشد و مدیران از دیدگاه رقابتی بیندیشد. و این شیوه اندیشه، نیاز به یک استراتژی دارد.

اندیشه استراتژیک، مستلزم این است که مدیر همواره در انتظار تغییرات باشد. محصولات و فرآیند تولید به گونه ای طرح ریزی شوند که شرکت بتواند خود را با تغییرات مورد انتظار در تقاضاهای مشتریان سازگار نماید. لذا انعطاف پذیری اهمیت زیادی دارد.

شیوه های نوین مدیریت در تجارت الکترونیک، سرعت بازار و تغییر در فرآیند تولید ایجاب می کند که سازمان بتواند به سرعت خود را تغییر دهد. چرخه زندگی محصول (از زمان تولید و عرضه یک محصول جدید تا خروج آن از بازار) روز به روز کوتاه تر می شود. موفقیت در روزها یا ماه های گذشته، نمی تواند شاخصی از موفقیت نهائی باشد. مدیر برای ایجاد نیروی محرکه، باید با استفاده از شیشه جلو و نه تنها با نگاه در آئینه بغل خود (نگاه به حاشیه ها و گذشته) بکوشد شرکت را پیشتاز نماید.

همچنین دیدگاه استراتژیک، نیاز به اندیشه خلاق و یکپارچه دارد. یعنی توانایی در شناخت و حل مسائل از دیدگاه واحدهای مختلف سازمانی. شرکت باید همزمان ترکیبی از مهارت های مختلف متعلق به همه واحدهای سازمانی را به کار گیرد و توجه شرکت معطوف تامین نیازهای مشتریان می شود. همه منابع شرکت، متعلق به همه واحدهای سازمانی باید در راستای تامین هدف مورد نظر تجهیز شوند.

در سال های کنونی در محیط کسب و کار تغییراتی صورت گرفته و باعث تغییرات عمده در شیوه عمل مدیریت هزینه شده است. این تغییرات عبارتند از:

۱) **افزایش در رقابت جهانی:** رقابت روزافزون محیط تجارت جهانی بدین معنی است که شرکت ها در صحنه رقابت شدید به اطلاعات در زمینه هزینه ها (بهای تمام شده اقلام نیاز دارند. و برای داشتن فعالیت و رقابت به شیوه ای اثربخش، به اطلاعات مالی و غیرمالی نیاز دارند.

۲) **پیشرفت در فناوری های تولید:** برای آنکه شرکت ها، بتوانند در صحنه رقابت روزافزون جهانی در صحنه باقی بماند ناگزیرند از فناوری های نوین تولید استفاده نمایند. از جمله: روش بهنگام موجودی کالا (JIT) که برای کاهش دادن هزینه ها و ضایعات مربوط به نگهداری حجم عظیمی از مواد اولیه و کالاهای ساخته نشده به کار می رود. شرکت تویوتا ژاپن ابداع کننده این روش بود. در برخی واحدهای تولیدی ژاپن، روش هائی به کار می رود که توانسته اند از طریق استفاده از سیستم کنترل کیفیت محصول (از دیدگاه اماری) بر کیفیت محصول بیفزایند و هزینه ها را کاهش دهند. روش های دیگر تولید عبارتند از: روش سریع تر از بازار، که برای دریافت سفارش های خاص از مشتریان به کار می رود، که با این روش، شرکت ها می توانند محصولات و خدمات را سریع تر از شرکت های رقیب عرضه نمایند و لذا در صحنه رقابت، حرف آخر را می زند.

در روش تولید انعطاف پذیر، هدف، کاهش دادن زمان تنظیم و راه اندازی دستگاه ها برای ایجاد تغییرات در تولید می باشد.

۳) **پیشرفت در فناوری اطلاعات مانند اینترنت و بازرگانی الکترونیک:** شاید در سال های اخیر، اساسی ترین تغییر رخ داده در سازمان ها، کاربرد زیاد فناوری اطلاعات، اینترنت و بازرگانی الکترونیک می باشد. با این کار توانسته اند مدت زمان مورد نیاز برای انجام معاملات را کاهش دهند و از سوی دیگر، اطلاعات مربوط به درون شرکت، صنعت و محیط کسب و کار را در سراسر دنیا با سرعت بیشتری در اختیار مدیران قرار دهند.

۴) **توجه و تمرکز بیشتر به مشتریان و سلیقه آنها:** در سال های گذشته معمولاً موفقیت شرکت ها در این بود که توجه خود را معطوف تعداد انگشت شماری محصول می نمودند که دارای ویژگی های محدود بودند و شرکت ها در این راه با استفاده از خط های مونتاژ الکترونیکی، می کوشیدند محصولات را برای دوره های زمانی بلندمدت، با کاهش دادن هزینه ها و تولید انبوه، به بازار عرضه نمایند لیکن در زمان کنونی بر موضوع رضایت مشتری تاکید می شود. ایجاد ارزش برای مشتریان باعث شده دیدگاه های مدیران تغییر نماید زیرا در گذشته به کاهش دادن هزینه ها و حجم زیاد تولید توجه می شد ولی در زمان کنونی، به کیفیت، خدمات پس از فروش، تحویل به هنگام، و نشان دادن واکنش در برابر خواست های مشتریان، توجه می شود. حتی شیوه مدیریت بر هزینه ها در حال تغییر است گزارشات ارائه شده به وسیله مدیریت در مورد هزینه ها شامل شاخص های خاصی برای اندازه گیری میزان رضایت مشتریان و اولویت های مشتریان می باشد.

۵) **شکل های جدیدی از ساختار مدیریت:** در واکنش به تغییرات در بازاریابی و تولید، ساختار مدیریت هم تغییر کرده است و به سبب تاکید بر رضایت مشتری و ارزش مورد نظر مشتری، به جای تاکید بر معیارهای سنجش عملکرد از دیدگاه مالی و سود، شرکت ها به معیارهای غیرمالی و مربوط به مشتریان توجه بیشتری می نمایند مانند کیفیت محصول، زمان تحویل کالاهای فروش رفته و ارائه خدمات پس از فروش. لذا شکل جدیدی از ساختار انعطاف پذیرتر، جایگزین سلسله مراتب کنترل در سازمان شده که مستلزم کارگروهی و همکاری بین واحدهای سازمانی می شود.

۶) **تغییر در محیط اجتماعی، سیاسی و فرهنگی سازمان ها:** علاوه بر تغییرات رخ داده در محیط سازمان ها، در عوامل اجتماعی و سیاسی و فرهنگی نیز تغییراتی رخ داده و بر سازمان ها اثر گذاشته است. اگرچه ماهیت و گستره این تغییرات در کشورهای مختلف، متفاوت است، ولی معمولاً آنها شامل تغییرات زیر می شوند: نیروی کار متشکل از قومیت ها و نژادهای مختلف، توجه دوباره به مسئولیت های مدیران و کارکنان، از دیدگاه اصول اخلاقی و سرانجام حذف بسیاری از مقررات در شرکت ها.

محیط جدید سازمانی ایجاب می کند که شرکت ها انعطاف پذیرتر و با عوامل محیط سازگارتر باشند و شرکت ها مسئولیت های بیشتری را به نیروهای کاری بدهند که دارای تخصص و مهارت بسیار بالاتری هستند گذشته از این به سبب این تغییرات، شرکت ها باید به عواملی توجه کنند که در خارج از محیط تولید یا ارائه خدمت به مصرف کننده نهایی قرار دارند یعنی باید به یک جامعه جهانی که مصرف کنندگان در آن زندگی می کنند، توجه شود.

### هزینه ارزش افزوده (value added costing)

هزینه ای که مشتری حاضر است به خاطر آن پول اضافی پرداخت کند. مثلاً وقتی شیشه عقب خودرو برقی شود چندین برابر هزینه ای که انجام شده به ارزش خودرو اضافه می شود.

### کم نمائی هزینه (product undercosting)

در این حالت برای تولید یک قلم محصول، منابع زیادی به مصرف می رسد. ولی به اشتباه بهای تمام شده آن به مبلغ نسبتاً کمی محاسبه و گزارش می شود. در نتیجه با افزایش فروش، با کاهش شدید سود مواجه می شویم.

### بیش نمائی هزینه (product overcosting)

در این حالت برای تولید یک قلم محصول منابع چندان زیادی به مصرف نمی رسد ولی بهای تمام شده آن، به مبلغ نسبتاً بالاتری محاسبه و گزارش می شود در نتیجه تاکید بر فروش کاهش می یابد و حضور در صحنه رقابت از دست می رود.

## یارانه متقابل هزینه محصول

اگر در محاسبه بهای تمام شده یک قلم محصول، مرتکب اشتباه شویم یا چند محصول را به قیمت میانگین آنها بیان کنیم بهای تمام شده سایر محصولات، به صورتی نادرست محاسبه می شود و برخی بیش نمائی و برخی کم نمائی هزینه می شود. یعنی یک هزینه بدون توجه به میزان مصرف منابع توسط استفاده کنندگان یا محصولات مختلف، به طور یکنواخت و براساس میانگین بین آنها تسهیم می شود.

## کالای عمومی

برخی سازمان ها کالا یا خدماتی ارائه می دهند که بین مبلغ پرداختی و خدمات ارائه شده هیچ رابطه مستقیمی وجود ندارد برای این خدمات هیچ بازار خاص و ویژه ای وجود ندارد و برای مصرف مشتری منحصر به فرد ارائه نمی شود. مثل خدمات نیروی انتظامی و سازمان های آتش نشانی، آب آشامیدنی درون لوله آب شهری. صورت های مالی ارائه شده توسط موسسات نیز یک کالای عمومی است که هزینه تولید آنرا سهامدار پرداخته ولی همه از آن استفاده می کنند. مثل وام دهندگان به موسسه، مشتریان موسسه، فروشندگان مواد به موسسه و موسسات دولتی.

## تعریف فعالیت و مخزن (منبع) و عامل هزینه

**فعالیت (activity)** عبارتست از یک رویداد، کار، یا واحدی از کار که دارای هدفی ویژه باشد. یک فعالیت عبارتست از یک کار تخصصی یا اقدامی که در جریان تولید به عمل می آید که می تواند به صورت یک عمل منحصر به فرد یا مجموعه ای از چندین عمل در جریان تولید باشد. برای مثال حمل کالا از واحد ۱ به واحد ۲، یک فعالیت است که احتمالاً فقط نیاز به یک عمل دارد. ولی تعمیر و تنظیم سیستم خطوط تولید، یک فعالیت است که مستلزم انجام دادن چندین عمل می شود.

**منبع (مخزن)** عبارت است از یک عامل اقتصادی مورد نیاز یا آنچه در فعالیت ها به مصرف می رسند. مثل کل هزینه های غیرمستقیم تولید، کل هزینه تدارکات، حقوق مدیران تولید، هزینه های بازاریابی، هزینه دایره محاسبه دستمزدها. به طور کلی گروهی از اقلام هزینه که در یک مجموعه قرارگیرند را مخزن هزینه نامند.

**مخزن همگون (همگن):** یک مخزن همگون، مخزنی است که همه هزینه ها در آن رابطه علت و معلولی با کسب منافع یکسان (یا مشابهی) با مبنای تخصیص هزینه دارند. اگر یک مخزن همگون را به چند مخزن فرعی تقسیم کنیم و براساس مخازن فرعی جدید هزینه ها را تخصیص دهیم در مقایسه با استفاده از مخزن همگون، تفاوت با اهمیتی در تخصیص هزینه ایجاد نمی شود. به عنوان مثال می توان هزینه بازاریابی را متناسب با نوع تبلیغ و هزینه مصرفی بین محصولات تخصیص داد. مثلاً اگر محصول الف، دو برابر محصولات دیگر هزینه تبلیغات دارد باید به همان نسبت از هزینه تبلیغات، سهم ببرد.

**عامل هزینه** عبارتست از عاملی که باعث تغییر هزینه یک فعالیت می شود. مقدار محاسبه شده عامل هزینه می تواند مبنای بسیار خوبی برای تخصیص دادن هزینه منابع به فعالیت ها یا تخصیص دادن هزینه فعالیت ها به عوامل هزینه باشد. مثل ساعات کار ماشین، ساعات کار کارگر، تعداد کارگر، مساحت زیربنای تولید، تعداد قطعه تولیدی.

عامل هزینه می تواند به صورت یک عامل هزینه مصرف منابع یا مصرف فعالیت باشد:

**عامل هزینه مصرف منابع**، معیاری از مقدار منابع است که به وسیله یک فعالیت به مصرف می رسند. یعنی هزینه های منابع به مصرف رسیده توسط فعالیت. نمونه آن عبارتند از هزینه برق مصرفی ماشین آلات که برحسب ساعت کار ماشین، تسهیم می شود.

با استفاده از یک **عامل هزینه مصرف فعالیت**، می توان مبلغ مربوط به فعالیت انجام شده برای یک موضوع هزینه را محاسبه کرد. نمونه هایی از عامل هزینه مصرف فعالیت عبارتند از ساعت ماشین در تولید یک واحد محصول یا تعداد بسته های مورد استفاده برای تولید یک محصول.

### روش های مدیریت نوین

در مدیریت نوین جهانی، ابزارهایی که مدیران جهت تسهیل دستیابی به عوامل سرنوشت ساز موفقیت استفاده می نمایند عبارتند از:

- سیستم هزینه یابی اصلاح شده
- هزینه یابی بر مبنای فعالیت
- الگوسازی، مدیریت کیفیت کامل
- بهبود فرآیندهای واحد تجاری
- مهندسی مجدد، تئوری گلوگاه ها
- تولید انبوه به سفارش مشتری
- هزینه یابی بر مبنای هدف
- هزینه یابی چرخه زندگی محصول
- زنجیره ارزش
- بررسی متوازن.

### سیستم هزینه یابی یکنواخت و اصلاح شده (refined costing system)

سیستمی است که ناهمگونی (تفاوت) مصرف منابع توسط سفارش ها به محصولات و مشتریان را به گونه ای بهتر اندازه گیری کند. برای این منظور باید به سه رهنمود توجه کرد:

(۱) ردیابی هزینه های مستقیم: باید تا حد داشتن صرفه اقتصادی، بیشتر هزینه ها را به عنوان هزینه مستقیم طبقه بندی کرد.

(۲) افزایش مخازن هزینه غیرمستقیم: جهت همگون کردن مخزن هزینه، تعداد مخازن هزینه غیرمستقیم را افزایش دهیم. در مخزن همگون، همه هزینه ها رابطه علت و معلولی یا کسب منافع یکسان یا مشابهی با مبنای تخصیص هزینه دارند.

(۳) مبنای مناسب تخصیص هزینه: برای هر مخزن هزینه باید مبنای تخصیص مناسبی تعیین کرد. از جمله معیار علت و معلولی.

**هزینه یابی یکنواخت** معرف روش هزینه یابی است که از میانگین های فراگیر برای تخصیص یکنواخت هزینه منابع مصرف شده به موضوع هزینه ها (نظیر محصولات، خدمات، یا مشتریان) استفاده می کند. همان طوری که در سیستم هزینه یابی سنتی انجام می گیرد. در این سیستم ها با به کار گیری میانگین در تسهیم هزینه ها، بهای تمام شده محصولات کمتر یا بیشتر از مبلغ واقعی خواهد شد و حالت کم نمائی هزینه (منابع زیادی در تولید محصول مصرف شده ولی بهای تمام شده آن به اشتباه، به مبلغ نسبتا کمی محاسبه و گزارش می شود.) و یا بیش نمائی هزینه (در این حالت برای تولید محصول منابعی مصرف شده ولی بهای تمام شده آن به اشتباه به مبلغ نسبتا بالائی محاسبه و گزارش می شود) رخ می دهد. این رویداد باعث می شود در صحنه رقابت، به دلیل اشتباه در محاسبه بهای تمام شده، مقداری از بازار از دست برود و یا محصولی با قیمتی کمتر از بهای تولید شده به فروش برسد.

وقتی در محاسبه بهای تمام شده یک قلم محصول مرتکب اشتباه شویم بهای تمام شده سایر محصولات نیز به صورتی نادرست محاسبه می شود. در این حالت بهای تمام شده یک محصول در محصولات دیگر ادغام می شود و لذا یک محصول بهای تمام شده کمتر و سایر محصولات بهای تمام شده بیشتری نشان می دهند. به این حالت پارانه متقابل بهای تمام شده محصول (پارانه متقابل هزینه محصول) گفته می شود. فرض کنید چند نفر با هم به رستوران بروند و قرار باشد هرکس بهای غذای خود را بپردازد ولی نفر اول دو پرس غذا بخورد نفر دوم یک پرس غذا و یک پرس غذا نیز پیش غذا بخورد و نفر سوم فقط یک پرس غذا بخورد. حال وجهی که به صاحب رستوران طلب پرداخت شده نباید برسه تقسیم شود زیرا هرکدام به میزان متفاوتی از سالن غذا استفاده نموده اند و در این صورت بخشی از بهای دو پرس که نفر اول خورده وجه آن توسط نفر سوم که فقط یک پرس خورده پرداخت شده است. لذا وقتی هزینه ها به صورت یکنواخت تسهیم و تخصیص نیافته باشد باید هزینه، براساس مصرف هر محصول، به آن تخصیص یابد نه به صورت میانگین.

وقتی محصولات به صورت یکسان از هزینه ها استفاده نمایند یک سیستم هزینه یابی ساده برای تامین هدف های هزینه یابی کافی است ولی وقتی ناهمگونی (تفاوت) در مصرف هزینه وجود داشته باشد باید سیستمی طراحی کرد که ناهمگونی مصرف منابع به وسیله محصولات، سفارشات، و مشتریان بهتر اندازه گیری شود. این سیستم که شرکت ها در پی اصلاح سیستم هزینه یابی خود می باشند به سیستم **هزینه یابی اصلاح شده** موسوم است.

برای اصلاح سیستم هزینه یابی چند رهنمود وجود دارد:

۱) ردیابی هزینه های مستقیم: تا آنجا که فزونی منافع بر مخارج وجود دارد باید بیشتر هزینه ها را به عنوان هزینه مستقیم طبقه بندی کرد. (مواد مستقیم، دستمزد مستقیم، سربار مستقیم تولید)

۲) افزایش مخازن هزینه غیرمستقیم: تا آنجا که امکان پذیر است باید بر تعداد مخازن هزینه های غیرمستقیم افزود تا هر مخزن همگون شود.

۳) تعیین مبنای مناسب تخصیص: برای هر مخزن هزینه، باید مبنای تخصیص مناسبی تعیین کرد. معمولا مبنای تخصیص هزینه ها، معیار علت و معلولی هزینه و عامل هزینه است.

۴) قدرت تحمل محصول: فرض می شود هر قدر یک واحد یا دایره، سود آورتر است توان بیشتری برای جذب هزینه های دفتر مرکزی شرکت دارد. یعنی هر چه واحد یا محصول سودآورتر است می توان قیمت آن را افزایش داد تا هزینه ها را بهتر پوشش دهد. یعنی به نسبت قدرت تحمل، موضوع هزینه تخصیص داده می شود.

## سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (activity based costing) ABC

یک روش ویژه برای اصلاح سیستم هزینه یابی است که در آن با استفاده از تجزیه و تحلیل فعالیت، می توانند هزینه یابی محصول و تسهیم هزینه ها به محصولات را دقیق تر محاسبه کرده و در نتیجه برنامه ریزی و کنترل عملیات و کنترل مدیریت را بهبود می دهند. و برای تصمیم گیری درباره تعیین تعداد مخازن هزینه غیرمستقیم و مبنای تخصیص مناسب برای هر مخزن از مفهوم عامل هزینه استفاده می شود.

در سیستم سنتی هزینه یابی بر مبنای حجم فعالیت، همه هزینه های غیرمستقیم (سربار) به نسبت تعداد تولید (حجم تولید) بین محصولات تسهیم می گردد. عیب بزرگی که در این روش وجود دارد این است که ممکن است برخی محصولات اصلاً از یک منبع هزینه استفاده نکرده باشند یا ممکن است کمتر یا بیشتر استفاده کرده باشند ولی در این سیستم، همه هزینه ها به یک نسبت بین محصولات تسهیم می گردید و لذا قیمت گذاری و تعیین بهای تمام شده دارای اشتباه فاحشی می گردد. یکی از روش هایی که برای رفع این مشکل ایجاد گردیده است روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت می باشد که در آن سهم هر محصول از هر هزینه مشخص و سپس هزینه تسهیم می گردد. ابتدا چند اصطلاح فنی و مهم تعریف می گردد:

هزینه یابی بر مبنای فعالیت، یک روش هزینه یابی است که بدان وسیله هزینه منابع را به موضوع هزینه مانند کالا، خدمت، یا مشتری (بر اساس فعالیت انجام شده مربوط به موضوع هزینه) تخصیص می دهند. فرض روش هزینه یابی بر این است که کالاها یا خدمات نتیجه فعالیت ها هستند و در فعالیت ها از منابعی استفاده می شوند که موجب منظور شدن هزینه ها می شوند. هزینه فعالیت ها را بر مبنای فعالیت های انجام شده برای موضوع هزینه (عامل مصرف فعالیت) تخصیص می دهند و هزینه منابع را بر مبنای فعالیت های مورد استفاده یا منابع به مصرف رسیده (عامل مصرف منابع) تخصیص می دهند.

در هزینه یابی بر مبنای فعالیت به رابطه علت و معلولی (رابطه مستقیم بین هزینه منابع، عامل هزینه، فعالیت و موضوع هزینه) توجه می شود و از این دیدگاه این هزینه ها را بر روی فعالیت ها سرشکن می نمایند و سپس آنها را به حساب موضوع هزینه منظور می نمایند.

هنگام استفاده از عامل هزینه مصرف منابع، شرکت می کوشد هزینه های منابع به مصرف رسیده به وسیله فعالیت ها یا مراکز فعالیت (مخزن هزینه فعالیت) را مشخص نماید و سپس هزینه (بهای تمام شده) یک واحد فعالیت ها را محاسبه می کند. آنگاه شرکت می تواند هزینه یک فعالیت را به کالاها یا خدمات تخصیص دهد. برای انجام این کار هزینه فعالیت را در مقدار فعالیت مصرف رسیده در هر موضوع هزینه ضرب می کند.

در شرکت بزرگ کلارک، که انواع مختلف محور خودرو (اکسل) و سایر قطعات انتقال نیرو تولید می کند، بر رقابت بازار، تحت فشار قرار گرفت که محصولات خود را با کیفیتی بالاتر و بهای تمام شده کمتر تولید کند. مدیران شرکت برای به دست آوردن اطلاعات دقیق تر در مورد بهای تمام شده تصمیم به استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت گرفتند. مواد مستقیم و دستمزد مستقیم تولید در گروه هزینه های مستقیم قرار گرفت و سربار تولید به عنوان مخزن هزینه غیرمستقیم در نظر گرفته شد. به عنوان گام اول با کارگران تولید که دستمزد آنها غیرمستقیم طبقه بندی می شد مصاحبه شد تا درباره فعالیت های آنها اطلاعات کافی کسب شود. مرحله دوم شناسایی فعالیت های ارزشمند از دیدگاه مشتریان بود. در نتیجه شرکت می توانست فعالیت های کم ارزش یا بی ارزش از نظر مشتریان را انجام ندهد. در مرحله سوم مدیران برای بیش از ۴۰ نوع فعالیت مورد نظر، عامل هزینه را تعیین کردند. از جمله ساعت کار ماشین و تعداد قطعه های به کار برده شده در یک نوع محصول.

در مرحله چهارم، مدیران هزینه هر واحد از عامل هزینه را برای هر یک از ۴۰ فعالیت منتخب تعیین کردند. گام پنجم این بود که با اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، بهای تمام شده هر محصول تعیین گردد.



بررسی بهای تمام شده محصولات باعث شد مدیران به چندمساله مهم پی ببرند. از جمله بهای تمام شده محصولاتی که حجم فروش زیادی داشتند به مبلغی بیش از مقدار واقعی محاسبه شده بود که در قراردادهای جدید در نظر گرفته شد. همچنین بهای تمام شده برخی محصولات که فروش اندکی داشتند کمتر از مبلغ واقعی تعیین شده بود و لذا شرکت با فروش آنها متحمل زیان شده است. شرکت فهمید تنوع بیش از حد قطعات، بخش زیادی از زمان و منابع دیگر را می بلعید لذا برنامه هایی به اجرا گذاشته شد تا قطعه های یکسان و استاندارد به کار رود تا از تنوع آنها کاسته شود. خرید تعداد زیادی قطعات مختلف نیز کاهش یافت. ضمناً برای جلوگیری از انبارداری بیش از نیاز، کارکنان واحد اجرایی باید تنها زمانی برای قطعه جدید سفارش بدهند که مورد نیاز است.

به گفته رئیس شرکت کلارک، اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت سه فایده نصیب شرکت نمود:

(۱) شناخت بهتر کار و عملکرد پرسنل شرکت

(۲) شناخت بهتر هزینه ها

(۳) شناخت بهتر فرصت های موجود برای کاهش هزینه ها.

### نقاط ضعف هزینه یابی بر مبنای فعالیت

گرچه هزینه یابی بر مبنای فعالیت در مقایسه با هزینه یابی بر مبنای حجم فعالیت، اطلاعات بهتری ارائه می دهد ولی نقاط ضعفی هم دارد:

(۱) تخصیص: هر هزینه ای دارای عامل هزینه مصرف منابع یا مصرف فعالیت مشخص نمی باشد و برخی را بدون ضابطه بر مبنای حجم فعالیت باید تخصیص داد. مثل هزینه نگهداری واحدهای تولید، هزینه حقوق مدیران واحد تولیدی، بیمه کارخانه .

(۲) حذف هزینه ها: همه هزینه های مربوط به کالا یا خدمت در این سیستم به حساب نمی آیند از جمله هزینه های دوره مثل بازاریابی، تحقیق و توسعه و... که هزینه دوره می باشند و در این سیستم به حساب کالا منظور نمی شوند.

(۲) صرف هزینه و زمان: ارائه و کاربرد این سیستم مستلزم صرف مقدار زیادی وقت می باشد. برای تبدیل سیستم سنتی بر مبنای حجم فعالیت به مبنای فعالیت، ممکن است یک یا دو سال وقت مصرف شود.

### الگوسازی (benchmarking)

الگوسازی فرایندی است که شرکت بدان وسیله عوامل سرنوشت ساز موفقیت را شناسایی می کند. بهترین روش های مورد استفاده شرکت های دیگر (یا حتی سایر واحدهای درون سازمان) را مورد مطالعه قرار می دهد تا بتواند به این عوامل سرنوشت ساز موفقیت دست یابد، و سپس اقدامات اصلاحی به عمل می آورد تا عملکردی همانند یا بهتر از شرکت های رقیب داشته باشد. مثلاً شرکت تویوتا برای خیلی از خودروسازها به عنوان الگو و پیشرو شناخته شده است.

### مدیریت کیفیت کامل (Total quality management) TQM

روشی است که بدان وسیله، مدیران، سیاست ها و شیوه های اجرایی را تدوین می نمایند تا اطمینان یابند که کالاها و خدمات شرکت از حد انتظارات مشتریان بالاتر است. این روش شامل افزایش جنبه کارکردی محصول، قابل اعتماد یا



اتکابودن و دوام و خدمت دهی آن می شود. برای تجزیه و تحلیل هزینه های مربوط به طرح های مختلف از مدیریت هزینه استفاده می شود و بدان وسیله در مورد بسیاری از جنبه های کیفیت محصول، گزارش داده می شود، مانند خرابی محصول، میزان ضایعات، نوع شکایت مشتریان، هزینه های تضمین کیفیت و پس از فروش.

### بهبود مستمر (business process improvement)

یکی از روش های مدیریت است که مدیران و کارکنان خود را متعهد به اجرای برنامه هایی در راستای بهبود مستمر کیفیت و سایر عوامل سرنوشت ساز موفقیت می نمایند. و اغلب بهبود مستمر همگام با الگوسازی و مدیریت کیفیت کامل مطرح می شود. یعنی از شرکت های دیگر الگو می گیرد.

### مهندسی مجدد (reengineering)

فرآیندی است برای ایجاد مزیت رقابتی؛ که شرکت به آن وسیله عملیات و وظایف مدیریت را تجدیدسازمان (تجدید ساختار) می نماید. و اغلب ناگزیر می شود شرح وظایف را اصلاح کندشغل هایی را درهم ترکیب یا برخی از آنها را حذف نماید بسیاری از شرکت ها تحت فشار رقابت جهانی، دست به مهندسی مجدد زده اند و آن راهی است برای کاهش دادن هزینه عملیات و مدیریت و مبنایی است برای تجزیه و تحلیل دقیق مزیت رقابتی و استراتژیک شرکت.

### تئوری گلوگاه ها (theory of constraints) TOC

یک روش استراتژیک است که شرکت ها بوسیله آن یک عامل بسیار مهم و سرنوشت ساز (از دیدگاه موفقیت) را بهبود بخشند یعنی زمان چرخه تولید را کوتاه تر کنند. زمان چرخه تولید، مدت زمانی است که طول می کشد تا مواد اولیه به کالای ساخته شده تبدیل شوند. مدیران براساس تئوری گلوگاه ها می کوشند گلوگاه ها را شناسایی و آنها را از میان بردارند. **گلوگاه ها** نقاطی در مسیر تولید می باشند که کالاهای در جریان ساخت بامانع روبرو و انباشته شده اند. بسیاری از شرکت های فعال در اینترنت از جمله فروشندگان لباس، محصولات رایانه ای، و کالاهای مصرفی دریافته اند در صحنه رقابت، تنها عاملی که موجب افزایش فروش می شود این است که شرکت فروشنده تعهد نماید کالا را به سرعت و با کیفیت به خریدار تحویل دهد.

### تولید انبوه به سفارش مشتری (mass customization)

برخی از شرکت ها دریافته اند با اجرای استراتژی مبتنی بر تامین نیاز های منحصر به فرد مشتریان، می توانند در صحنه رقابت موفق شوند. مشتریان انتظار دارند کالاها و خدمات طبق نیازهای خاص هر یک از آنها تولید و ارائه شود. در تولید انبوه طبق نیاز مشتری، فرآیندهای بازاریابی و تولید به گونه ای طرح ریزی می شود که شرکت بتواند گونه های مختلف در یک نوع فعالیت را تولید و عرضه نماید. این طرح ریزی مجدد مستلزم تولید تعداد کمتری محصول در هر مرحله تولید می شود. تولید انبوه به سفارش مشتری یکی از مواردی است که مورد توجه بسیار زیاد شرکت ها قرار گرفته است زیرا آنها می کوشند مشتریان را راضی نگه دارند.

### هزینه یابی بر مبنای هدف (target costing)

یکی از ابزارهایی است که به صورت مستقیم، ناشی از بازارهای رقابتی در صنایع مختلف است در اینجا هدف، سود مشخصی است و چون قیمت رقابتی است طبق آن هزینه تولید و عرضه محصول تعیین می شود به گونه ای که شرکت بتواند به سود مطلوب (مورد نظر) دست یابد. یعنی هزینه ها را آنقدر کاهش می دهند تا به سود مورد نظر برسند.

در شرکتی که از این سیستم استفاده می کند هزینه ها را به طور دقیق کاهش می دهند و محصول را دوباره طرح ریزی می نمایند به طوری که بتواند محصول را به قیمت معقول به بازار عرضه کند و نوع فعالیت هم سود آور باشد. هزینه یابی بر مبنای هدف شرکت را رقابتی تر می سازد و همانند الگوسازی، یک روش استراتژیک متداول برای صنایعی است که با تفاوت اندک قیمت می توانند مشتریان و مصرف کنندگان را جذب نمایند. در صنعت خودروسازی و دوربین عکاسی در طرح محصول خود تجدیدنظر می نمایند و ویژگی هایی را به آن می افزایند یا قطعات ارزان تر در آن استفاده می نمایند تا بهای تمام شده کاهش یابد و مقدار آن برابر هزینه هایی شوند که از پیش تعیین شده اند.

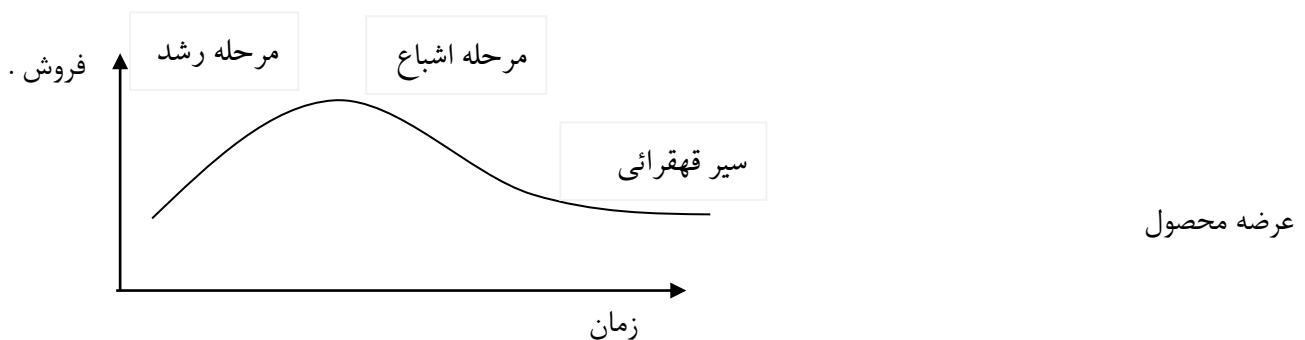
### هزینه یابی چرخه زندگی محصول (life cycle costing)

تعیین کل هزینه های چرخه زندگی محصول، یکی از ابزارهای مدیریت است که بدان وسیله هزینه های مربوط به کل زندگی محصول را مشخص می کنند و آنرا تحت نظارت قرار می دهند. چرخه زندگی محصول شامل تحقیق و توسعه، طرح ریزی و آزمون، ساخت و بازدید، بسته بندی و انبارداری، بازاریابی، ترویج و توزیع محصول، فروش و خدمات پس از فروش می باشد.

در مدیریت سنتی فقط به هزینه های ساخت و بسته بندی و انبارداری توجه می شد ولی در حسابداری مدیریت با دیدگاه استراتژیک، به هزینه های مربوط به کل چرخه زندگی محصول توجه می شود. با توجه به هزینه های طراحی محصول، هزینه های بعدی چرخه زندگی محصول مشخص می شود.

**چرخه زندگی محصول** یک سلسله فعالیت های درون شرکت است که با مرحله تحقیق و توسعه آغاز می شود پس از آن طرح ریزی، تولید (یا ارائه خدمات)، بازاریابی، توزیع و ارائه خدمات پس از فروش قرار می گیرند.

**چرخه زندگی فروش** عبارتست از مراحل در زندگی کالا یا خدمت در بازار که از مرحله عرضه کالا یا خدمت به بازار شروع و پس از آن رشد محصول در بازار و سرانجام رسیدن به مرحله اشباع و سیر قهقرائی (کاهش و نزولی) و حذف یا خارج کردن محصول از بازار را شامل می باشد. در ابتدا فروش اندک است در مرحله اشباع به اوج خود می رسد و پس از آن کاهش می یابد.

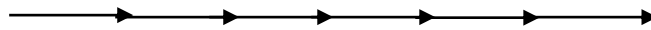


**زنجیره ارزش (value chain):** مقصود یک سلسله وظایف سازمانی است که از طریق آن سودمندی یا مطلوبیت محصول به صورت پیوسته افزایش می یابد و شامل مراحل زیر می باشد:

تحقیق و توسعه، طراحی محصول، تولید، بازاریابی، توزیع، خدمات پس از فروش

البته نیاز نیست مدیر، زنجیره ارزش را به صورت متوالی طی کند، ولی توجه همزمان به بخش های مختلف زنجیره ارزش، می تواند سود زیادی را نصیب شرکت نماید یا لافل از ضررهای قابل پیش بینی بکاهد:

خدمات پس از فروش    توزیع    بازاریابی    تولید    طراحی    تحقیق و توسعه



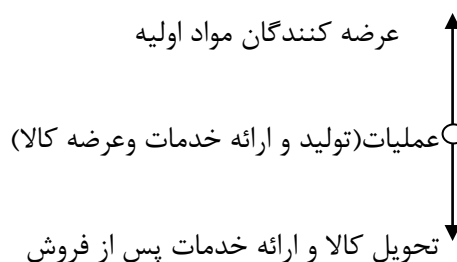
باتجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، برای مدیر مشخص می شود کدامیک از فعالیت هایی که در مورد محصول انجام می شود جنبه رقابتی ندارد، در چه مواردی می توان هزینه ها را کاهش داد، و کدام دسته از فعالیت ها باید به جای تولید در داخل شرکت، به خارج از شرکت سفارش داد (برون سپاری کرد). همچنین مدیریت با این تجزیه و تحلیل، راه هایی را شناسایی می کند که ارزش محصول از نظر مشتری، افزایش می یابد. مثلاً شرکت هایی مثل دل، جنرال الکتریک، آی بی ام، توانستند با کاهش هزینه های پس از فروش در تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، بر سود خود بیفزایند و توجه خود را به خدماتی معطوف نمایند که موجب افزایش ارزش (از نظر مشتری) می شود و همچنین به محصولاتی که دارای حاشیه سود کمتری بودند توجه کمتری نمایند. البته باید توجه شود که مثلاً کاهش خدمات پس از فروش به اعتبار شرکت لطمه ای وارد ننماید.

در تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش باید در مراحل تولید، هر یک از گام ها را به صورتی دقیق مورد بررسی و مطالعه قرارداد تا مشخص شود که هر یک از گام ها در سود نهایی شرکت و از دیدگاه رقابتی چه نقشی دارد.

از آن جهت از عبارت "**زنجیره ارزش**" استفاده می شود که هدف از هر فعالیت این است که به ارزش کالا یا خدمت از دیدگاه مشتری اضافه شود. مدیریت با تفکیک عملیات، بر حسب هر نوع فعالیت، می تواند مزیت های رقابتی و استراتژی شرکت را بهتر درک نماید. برای مثال اگر سیاست شرکت پیشرو بودن در هزینه ها (کاهش مستمر هزینه ها با حفظ کیفیت محصول) باشد مدیریت باید زنجیره ارزش را بررسی نماید که تمام فعالیت ها با استراتژی سازگار می باشد یا خیر؟ و آن فعالیت هایی که دارای کمترین و بیشترین مزیت از دیدگاه رقابتی می باشند شناسایی نمایند.

زنجیره ارزش را از سه دیدگاه می توان بررسی نمود: (۱) **جریان رو به بالا (۲) عملیات (۳) جریان رو به پایین.**

**جریان رو به بالا** مربوط به حلقه های ارتباطی می شود که شرکت با عرضه کنندگان مواد اولیه دارد. مقصود از **عملیات**، عملیات تولیدی است و در مورد خرده فروش ها و شرکت های خدماتی، عملیات شامل تهیه و عرضه کالا یا خدمت می شود. مقصود از **جریان رو به پایین**، حلقه هایی است که شرکت بدان وسیله با مشتریان ارتباط برقرار می کند. و شامل تحویل کالا، ارائه خدمات پس از فروش، و سایر فعالیت های مربوطه می باشد.



## بررسی متوازن (balanced scorecard)

اطلاعات استراتژیک (براساس شناسایی عوامل سرنوشت ساز موفقیت) می تواند یک نقشه راه به شرکت بدهد که بدان وسیله مسیر رقابتی را تعیین نماید وبااستفاده از این نقشه راه (به عنوان یک الگو) درصحنه رقابت موفق شود. شاخص های مالی مانند سودآوری، تنها نشان دهنده جزئی از شاخص پیشرفت شرکت (معمولا برای یک دوره کوتاه مدت) می باشند. شرکت بدون اطلاعات استراتژیک احتمالا از مسیر رقابتی منحرف می شود و درمورد تولید محصول از دیدگاه استراتژیک، تصمیمات نادرستی اتخاذ نماید. برای مثال ممکن است محصولی غیرقابل فروش به بازار رقابتی عرضه کند و یا برای توزیع از روش های نادرستی استفاده کند. بر پایه عوامل سرنوشت ساز موفقیت، عوامل موثر مالی و غیرمالی در عملکرد شرکت، از چهار بعد مختلف، همزمان مورد توجه قرار می گیرد:

یک گزارش حسابداری که بر مبنای چهار بعد زیر تهیه شود **بررسی متوازن** می نامند:

۱- **عملکرد مالی:** محاسبه سودآوری و ارزش شرکت به عنوان شاخص هایی از شیوه ای که شرکت توانسته است

مالکان و سهامداران خود را باتأمین نیازهای آنها خشنود سازد.

- معیارهای عوامل مالی مثل سودآوری شامل روند سود.
- معیار قدرت نقدینگی شامل جریان نقدی، گردش دارایی ها و موجودی کالا و گردش حساب های دریافتی.
- معیار فروش شامل سطح فروش و روند فروش، صحت پیش بینی فروش،
- و معیار ارزش بازار شامل قیمت هر سهم.

۲- **رضایت مشتری:** معیاری از کیفیت، نوع خدمت، و تعیین هزینه هاست و بدان وسیله شیوه ای را که شرکت می

تواند مشتریان خود را راضی نماید، تعیین می نمایند.

- عوامل مربوط به مشتری شامل معیارهای زیر است:
- معیار رضایت مشتری: تعداد شکایات و مراجعات مشتریان.
- معیار تعداد توزیع کننده در هر منطقه،
- معیار بازاریابی و فروش مثل روند عملکرد فروش و فعالیت های تحقیق در بازار،
- تحویل دادن به هنگام مثل تحویل دادن کالا در موعد مقرر از زمان درخواست مشتری تا موقع تحویل کالا به مشتری.
- و معیار کیفیت شامل تعداد شکایات مشتریان و هزینه های مربوط به ضمانت نامه های پس از فروش.

۳- **فرآیندهای داخلی سازمان:** معیارهایی از کارایی و اثربخشی است که بدان وسیله شرکت، کالا و خدمات را

تولید و عرضه می نماید.

- فرآیندهای داخلی مثل معیار کیفیت شامل تعداد کالاهای معیوب، تعداد برگشت از خرید، مقدار اسقاط و ضایعات، درخواست خدمات پس از فروش.
- معیار بهره وری مثل چرخه زمانی تولید، کارایی نیروی کار، کارایی دستگاه ها، مقدار ضایعات، دوباره کاری و اسقاط ها.

۴- **نوآوری و یادگیری:** معیارهایی از توانایی های شرکت در توسعه نیروی انسانی در راستای تأمین هدف های

استراتژیک کنونی و آینده. نوآوری محصول، به هنگام بودن محصولات جدید، افزایش مهارت و روحیه کارکنان.

- نوآوری محصول مثل تعداد حق اختراع جدید ،
- میزان مهارت کارکنان واحد تحقیق و توسعه و تعداد تغییر در طرح ها
- معیار به هنگام یودن محصولات جدید ،
- معیار افزایش مهارت مثل مدت زمان آموزش و میزان بهبود عملکردها.
- معیار روحیه کارکنان مثل جابجائی کارکنان ،
- معیار تعداد شکایات ،تحقیق پیمایشی درمورد کارکنان.
- معیار شایستگی و مهارت مثل آموزش و تجربه و سازگاری با محیط ،عملکرد مالی و عملیاتی .

در بررسی متوازن، گام اول مالی و سه گام بعدی غیرمالی است. شاخص های مالی نشان دهنده بازده **کنونی** برای سهامداران است و شاخص های غیرمالی نشان دهنده موضع رقابتی **کنونی و بالقوه** شرکت هستند. منظور از **متوازن** در عبارت بررسی متوازن، همه عوامل مالی و غیرمالی است که در راستای موفقیت شرکت، در دستیابی به هدف های استراتژیک نقش دارند. درمقایسه با استفاده از فقط داده های مالی، بررسی متوازن، مبنایی برای تجزیه و تحلیل کامل تر ارائه می دهد. لذا بررسی متوازن، بخشی از روشی یادگیری در می آید که شرکت می تواند با استفاده از این ابزار، موضع خود را در صحنه رقابت حفظ نماید.

عواملی که در موفقیت شرکت سرنوشت سازند چهارعامل فوق می باشند که می توان سایر عوامل مثل روابط با نهادهای دولتی، تعداد نقض مقررات و امثال آن را نیز اضافه نمود.

شرکت ها در برابر تغییرات در صحنه کسب و کار، به روش های گوناگون واکنش نشان داده اند از جمله برون سپاری، عملیات مهندسی مجدد. که شرکت ها همگام با افزایش تغییرات، خود را با عوامل محیطی سازگارتر می نمایند. شرکت با اجرای یک **استراتژی (مجموعه ای از سیاست ها، روش ها و رویکردهایی که شرکت برای موفقیت در دوره های بلندمدت به اجرا درمی آورد)** موفق می شود.

در استراتژی، شرکت هدف و مسیر بلندمدت خود را تعیین می نماید و از این رو رسالت و ماموریت شرکت مشخص می شود. مثلاً رسالت چند شرکت مشهور در زیر آمده است:

**شرکت IBM** آی بی ام: پیشرو در خلاقیت، توسعه و تولید پیشرفته ترین فناوری اطلاعات و تبدیل این اطلاعات به ارزش های مورد نظر مشتریان.

**شرکت والت دیسنی**: شاد کردن مردم

**سارالی**: عرضه غذا، لباس، و مراقبت های بهداشتی به مصرف کنندگان در سراسر دنیا.

مدیریت هزینه در دیدگاه پیشین، تاکید بر نقش سیادتی (تصدی گری بر شرکت)، هزینه یابی محصول، و گزارشگری مالی بوده است. ولی مدیریت در دیدگاه جدید، تاکید بر نقش تسهیل کننده مدیریت، ارائه اطلاعات مربوط به هزینه ها و دیگر اطلاعات در راستای پشتیبانی از مدیریت شرکت و تامین اهداف استراتژیک آن می باشد. در گذشته در هزینه یابی و کنترل از روش هایی که به جزئیات توجه می شد استفاده می گردید و تمایل شرکت ها بر سنجش عملکرد مالی تاکید می شد؛ مانند رشد فروش و سود خالص، جریان نقدی و قیمت سهام. در زمان کنونی سیستم مدیریت هزینه باید دارای پویایی بیشتری باشد تا بتواند به آن وسیله مسائل مطرح و ناهمگونی فزاینده فرآیندهای تولید و محصولات را کم کند. در محیط کنونی برای تعیین میزان موفقیت شرکت، بیشتر از شاخص های استراتژیک استفاده می شود که بیشتر شاخص های سنجش از نوع غیرمالی است مثل سهم بازار، کیفیت محصول، رضایت مشتری، میزان رشد. شاخص های مالی نشان

دهنده میزان بازده کنونی برای سهامداران است ولی عوامل غیرمالی هم نشان دهنده موضع رقابتی کنونی وهم بالقوه شرکت می باشد. شاخص ها ومعیارهای مالی و غیرمالی برای تعیین میزان موفقیت شرکت را عوامل سرنوشت ساز موفقیت می نامند. در محیط گذشته در مورد تاکید مدیریت هزینه، حسابدار در مقام یک متخصص حسابداری مالی ومسئول نگهداری دفاتر (رویدادهای مالی) انجام وظیفه می نمود ولی در محیط کنونی سازمان، حسابدار برای اجرای استراتژیک سازمان، به عنوان یک شریک و عضو خانواده سازمان مورد توجه است.

مثال های عوامل سرنوشت ساز موفقیت: شاخص های مالی و غیرمالی سنجش میزان موفقیت شرکت:

**شاخص های مالی:** رشد فروش، رشد سودخالص، رشد سود تقسیمی، رتبه اعتباری، جریان نقدی، بالارفتن قیمت سهام شرکت.

**شاخص های غیرمالی** سنجش شامل:

**رضایت مشتری:** سهم بازار و رشد سهم بازار، ارائه خدمت به مشتری، تحویل دادن کالا در موعد مقرر به مشتری، رضایت مشتری، شهرت نام و نشان تجاری محصول، موضع شرکت در بازار.

**فرایندهای داخلی سازمان:** کیفیت بالای محصول، نوآوری در تولید، بهره وری بالا در محصول، طول دوره زمان چرخه محصول در بازار، کاهش ضایعات و افزایش بازده.

**یادگیری و نوآوری:** شایستگی و صداقت مدیران، روحیه حاکم بر شرکت، آموزش پرسنل، نوآوری در محصول، عرضه محصولات جدید، روش های نوین تولید.

در صورت نداشتن اطلاعات استراتژیک با مشکلات زیر مواجه می شویم: تصمیم گیری براساس قضاوت شهودی، روشن نبودن مسیر و اهداف، مبهم بودن پنداشت مشتریان و عرضه کنندگان کالا و مواد اولیه در مورد شرکت، تصمیمات نادرست در سرمایه گذاری، و انتخاب محصولات و بازارها، بی اطلاع ماندن از استراتژی های رقابتی اثر بخش، ناتوانی در تشخیص و شناسایی سودآورترین محصولات و مشتریان و بازارها.

هر شرکت در هنگام تعیین جایگاه رقابتی و پایدار خود (چه آگاهانه و چه تحت نیروهای بازار) ناگزیر باید یکی یا هر دوی استراتژی های رقابتی را به اجرا درآورد که عبارتند از: پیشرو بودن در هزینه ها، استراتژی متمایز. که در ادامه تشریح می شوند.

## استراتژی های رقابتی

### ۱- پیشرو بودن در هزینه ها (cost leading)

نوعی استراتژی است که در اجرای آن شرکت از دیدگاه کالاها و خدماتی که تولید و عرضه می کند، با کمترین هزینه نسبت به شرکت های رقیب، عملکرد بهتری دارد و با عرضه محصولات با قیمت پایین، به یک سود پایدار دست می یابد. و در جنگ قیمت و کاهش سودآوری رقبا، رشد رقابت را در صنعت محدود نمایند.

معمولا شرکتی که از نظر هزینه ها پیشرو هست دارای سهم زیادی از بازار می باشد. و با مزیت کم بودن قیمت محصولاتش، بخش بزرگتری از کل بازار را به خود تخصیص می دهد.

یکی از نقاط ضعف این استراتژی این است که ممکن است شرکت به گونه ای هزینه ها را کاهش دهد که احتمالاً باعث برخی از ویژگی های محصول، باعث کاهش تقاضا برای کالا و خدمات خود می شود که باعث گرایش مشتریان به رقبا می شود. شرکت پیشرو در هزینه ها، تنها تا وقتی می تواند در صحنه رقابت باقی بماند که کالا یا خدمت ارائه شده از نظر مصرف کننده همانند محصولات رقیب باشد وگرنه محصولات رقا جایگزین خواهد شد.

## ۲- استراتژی متمایز (differentiation)

وقتی شرکت در مصرف کنندگان نوعی پنداشت ایجاد نماید مبنی بر اینکه کالا یا خدمتی که این شرکت ارائه می دهد از یک دیدگاه ویژه دارای ویژگی منحصر به فرد است و در مصرف کننده تلقین می شود که کالا یا خدمت دارای کیفیت برتر، ویژگی خاص یا نوآوری است. در این حالت شرکت می تواند برای محصولات خود قیمتی بالاتر در نظر گرفته و لذا از نظر سود نسبت به رقبا عملکرد بهتری داشته باشد، بدون اینکه ناگزیر باشد هزینه ها را کاهش دهد. مثل محصولات خودروسازی بی ام و و مرسدس بنز، تولیدکنندگان لوازم آرایش و جواهرات.

از نقاط ضعف این استراتژی این است که شرکت مساله نیاز به برنامه ریزی مستمر بازاریابی را نادیده می گیرد و همچنین در صورتی که درصد کاهش هزینه برآیند و ویژگی منحصر به فرد خود را تقویت نماید ممکن است مصرف کننده را به این باور برساند که ویژگی متمایز محصول اهمیتی ندارد و لذا جذابیت محصولات رقا با قیمت کمتر، بیشتر می شود.

وقتی شرکتی هر دو استراتژی را به اجرا درآورد احتمالاً وقتی موفق می شود که بر یکی از استراتژی ها تاکید بیشتری بنماید وگرنه اگر یکی از آنها را به طور کامل به اجرا در نیآورد احتمالاً موفق نشود و نمی تواند مزیت رقابتی خود را حفظ نماید و به آن تداوم بخشد به این حالت **خود را در وسط نگه داشتن** گویند. مثلاً شرکت کی مارت و سیسزر، کوشیده از نظر قیمت و هزینه با وال مارت رقابت نمایند و از نظر توجه به سبک و متمایز بودن با تارگت رقابت می نمایند که چندان موفقیتی حاصل ننموده است. در حالیکه اگر تمرکز خود را به جای حومه شهر بر مرکز شهر معطوف می نمود ممکن است موفق تر بود.

## مدیریت بر مبنای فعالیت (عملیاتی و استراتژیک)

حال که از هزینه یابی بر مبنای فعالیت سخن به میان آمد بهتر است شرحی از مدیریت بر مبنای فعالیت نیز ارائه شود. در روش مدیریت بر مبنای فعالیت، از مجرای شناسایی منابعی که برای مشتریان، محصولات و فعالیت ها به مصرف می رسند مدیریت می کوشد بر عواملی تاکید کند که برای موفقیت سازمان سرنوشت سازند و موجب تقویت مزیت رقابتی شرکت می شوند. و بر دینوع است: عملیاتی و استراتژیک.

**در مدیریت بر مبنای فعالیت عملیاتی:** بر کارائی عملیات و استفاده مناسب از دارایی ها و بر کاهش دادن هزینه ها تاکید می شود کاهش دادن هزینه ها و انجام فعالیت های مناسب، با کارائی بالا بررسی می شود. از جمله روش ها عبارتند از مهندسی مجدد، مدیریت فعالیت، مدیریت کیفیت کامل و محاسبه عملکردها می باشد.

**در مدیریت بر مبنای فعالیت استراتژیک:** مدیر می کوشد برای فعالیت ها تقاضا ایجاد نماید و از مجرای افزایش کارائی فعالیت ها بر سود شرکت بیفزاید. تاکید بر عملیات سودآور و حذف فعالیت های غیر ضروری است. سودآورترین مشتریان

جذب می شوند در این مدیریت از روش های مدیریتی مانند طرح ریزی فرآیند، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری، و تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش استفاده می شود.

### سلسله مراتب هزینه های تولیدی

در یک واحد تولیدی چهار سطح مختلف سلسله مراتب هزینه وجود دارد:

۱) هزینه ها در سطح واحد محصول (output-unit level): این هزینه ها عبارتست از هزینه منابع مصرف شده جهت فعالیت هایی که روی هر واحد محصول یا خدمت صورت می گیرد. مثلاً برای مونتاژ یک واحد محصول ۱۵۰ ریال، برای ۱۰ واحد محصول ۱۵۰۰ ریال و برای مونتاژ ۲۰ واحد محصول ۳۰۰۰ ریال هزینه مصرف می شود. افزایش در تعداد محصول مونتاژ شده موجب افزایش هزینه کل خواهد شد. یا مثلاً هر قطعه باید در پاکت مخصوص قرار گرفته شود و بسته بندی شود. مواد مستقیم، ساعت کار مستقیم، بازرسی هر واحد محصول، از جمله نمونه های آن هستند. معمولاً در سطح واحد محصول، عامل هزینه مصرف منابع و مصرف فعالیت یکسان می باشند.

۲) هزینه ها در سطح دسته محصولات (batch-level): یعنی از دست دادن منابع برای فعالیت هایی که در رابطه با گروهی از آحاد محصول یا خدمت انجام می شود (و نه برای واحد منحصر به فردی از محصول یا خدمت). نمونه آن تهیه جدول تولید محصول است. همچنین راه اندازی دستگاه تولیدی است که چه قطعه و چه ۱۰۰ قطعه تولید شود باید مثلاً ۲۰ دقیقه صرف راه اندازی دستگاه شود. یا مثلاً "هر ۲۰ قطعه باید درون یک بسته بزرگتر قرار گیرند تا حمل آنها راحت تر باشد.

۳) هزینه های پشتیبانی یک محصول (product sustaining): یعنی از دست دادن منابعی برای انجام دادن فعالیت هایی که برای پشتیبانی از محصولات یا خدمات خاصی انجام می شود. نمی توان بین هزینه های پشتیبانی محصول با هر واحد یا دسته ای از محصول، یک رابطه علت و معلولی مشاهده کرد. هزینه های طراحی هر یک از محصولات از جمله دستمزد متخصصان طراحی، هزینه های تجهیزات طراحی و هزینه مواد بررسی طرح های مختلف، هزینه حمل بسته های محصول تولیدی از جمله هزینه های پشتیبانی محصول است. حقوق سرپرست یک بخش خاص.

۴) هزینه های پشتیبانی کارخانه (facility sustaining): یعنی از دست دادن منابعی برای کل محصولات تولیدی، که نمی توان این هزینه ها را به محصولات یا خدماتی خاص منظور کرد. این هزینه ها در محصولات تولیدی قابل ردیابی نیستند ولی برای پشتیبانی کل سازمان به مصرف می رسند. مثل هزینه اجاره ماشین آلات تولید، حقوق مدیر کارخانه، هزینه اجاره وانت حمل محصولات، هزینه های بیمه کارخانه. فعالیت مربوط به هر واحد محصول را می توان در یک دسته از محصول، فعالیت مربوط به هر دسته را در کل محصول، و فعالیت در سطح محصول را در سطح کارخانه ردیابی کرد. ولی عکس این قضیه امکان پذیر نیست.

در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای منظور کردن هزینه ها از روش دو مرحله ای (two-stage cost assignment) استفاده می شود:

۱) نخست، هزینه منابع مانند هزینه سربار کارخانه را به حساب مخزن هزینه فعالیت منظور می کنند.

۲) سپس مخزن هزینه ها را به حساب موضوع هزینه منظور می کنند.

و بدین وسیله مبلغ هزینه منابع مربوط به هر موضوع هزینه تعیین می شود.



ولی در سیستم های هزینه یابی بر مبنای حجم فعالیت، نخست هزینه سر بار کارخانه را به حساب واحد تولیدی یا مخزن هزینه واحد و سپس آنها را به حساب هزینه کالا یا خدمت منظور می نمایند. یعنی در مرحله نخست، هزینه سر بار کارخانه را به حساب یک مخزن هزینه واحد تولید یا واحد سازمانی منظور می نمایند. و در این راه، از مقدار مناسب "عامل هزینه مصرف منابع" استفاده می نمایند. در مرحله دوم نرخ را بر مبنای حجم فعالیت محاسبه می نمایند. و بر اساس آن سر بار را به موضوع هزینه منظور می نمایند. و هزینه فعالیت یا مخزن هزینه فعالیت، به حساب موضوع هزینه، منظور می شود. در اجرای این روش مقدار مناسب "عامل هزینه مصرف فعالیت" محاسبه می شود.

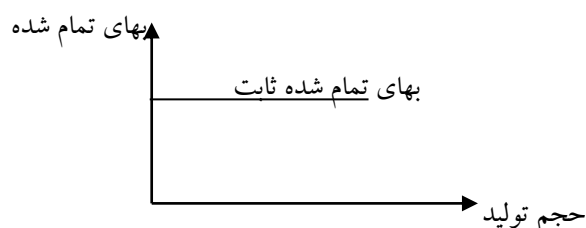
در اجرای هزینه یابی بر مبنای فعالیت، می توان معیار دقیق تری از هزینه کالا یا خدمت مربوط به هزینه فعالیت را مشخص نمود که با حجم محصول تولید شده متناسب نمی باشد. یعنی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت با سیستم بر مبنای حجم فعالیت از دو راه متفاوت است: نخست: در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مخزن هزینه را در قالب فعالیت تعریف می کنند ولی در هزینه یابی بر مبنای حجم فعالیت بر حسب مرکز هزینه واحد سازمانی یا تولیدی تعریف می شود. دوم در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، عامل هزینه را که برای منظور کردن هزینه فعالیت به حساب موضوع هزینه مورد استفاده قرار می گیرد همان عامل هزینه ای است که بر مبنای فعالیت انجام شده برای آن موضوع می باشد. در روش هزینه یابی بر مبنای حجم فعالیت، از یک عامل هزینه بر مبنای حجم فعالیت (مثل آحاد محصول یا ساعت کار مستقیم) استفاده می شود که معمولاً با مصرف هزینه منابع به وسیله موضوع هزینه، هیچ رابطه ای ندارد.

## رفتارهای هزینه

### هزینه ثابت، متغیر، مختلط (نیمه متغیر و نیمه ثابت)

هزینه ها رفتارهای متفاوتی از خود نشان می دهند مثلاً هزینه برق را در نظر بگیرید در قبض برق مبلغی ثابت به عنوان آبونمان وجود دارد که حتی اگر هیچ برقی هم مصرف نکنیم وجود خواهد داشت همچنین هر چه بیشتر برق مصرف کنیم بهای برق مصرفی بیشتر خواهد شد و حتی برای تمایل مصرف کننده به مصرف کمتر، در محدوده های خاصی از مصرف، هزینه تصاعدی محاسبه می شود یعنی نسبت رشد هزینه از رشد میزان مصرف برق بیشتر خواهد بود. یا برعکس برای قبوض مخابرات، ممکن است برای تشویق مصرف کننده هر چه بیشتر مصرف کنیم نرخ مکالمه از محدوده ای به بعد، کمتر محاسبه شود. برای اینکه بتوان هزینه ها را بهتر کنترل و تحلیل کرد باید رفتار های هزینه را شناخت که شامل هزینه ثابت، متغیر و نیمه متغیر می باشد.

**هزینه ثابت:** هزینه ثابت در دامنه مربوط به خود، مبلغی ثابت است لذا با افزایش سطح تولید، هزینه ثابت هر واحد کاهش می یابد. زیرا بر تعداد واحد بیشتری تسهیم می شود. هزینه ثابت رابطه با حجم تولید ندارد و ثابت است مثل هزینه اجاره سالن تولید



## انواع هزینه ثابت اختیاری، تعهدی

**هزینه ثابت اختیاری:** هزینه های ثابتی که در در کوتاه مدت به دلیل تغییر حجم فعالیت یا سایر موارد می تواند تغییر کند مثل حقوق مدیریت، مخارج تحقیق، مخارج بازاریابی.

**هزینه ثابت تعهدی:** هزینه های ثابتی که برای دوره های بلند مدت بر مدیریت ایجاد تعهد می کند مثل هزینه استهلاک، بیمه تأسیسات، عوارض و اجاره های بلند مدت، که معمولاً قابل تغییر نیست.

**هزینه های نیمه ثابت:** این هزینه ها در دامنه مربوط به خود ثابت هستند ولی در سطوح دیگر به صورت پله ای تغییر می کند یعنی در محدوده ای ثابت است ولی در کل دامنه، مقادیر متفاوت دارند.

**هزینه های متغیر:** هزینه ای که متناسب با حجم تولید و هم جهت با آن کم و زیاد می شود و نسبت مستقیم دارد (شیب صعودی ثابت دارند) از ویژگی هزینه متغیر این است که برای یک واحد محصول ثابت ولی برای کل ظرفیت محصول متغیر است مثل مواد مستقیم و غیرمستقیم. که هزینه مواد یک واحد مبلغی ثابت است ولی هرچه تولید بیشتر شود میزان مصرف مواد نیز بیشتر می شود.

**هزینه های نیمه متغیر:** هزینه هایی که متناسب با حجم تولید و هم جهت با آن کم و زیاد می شود ولی سرعت افزایش یا کاهش آن با حجم تولید متفاوت است.

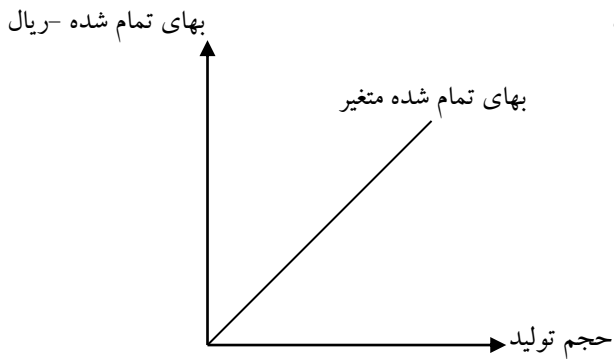
**نکته:** در واقع در بلند مدت کلیه هزینه ها متغیرند هزینه های ثابت ذاتاً ثابت نیستند بلکه ویژگی های ثابت بودن را از طریق خط مشی های مدیریت تحصیل می کند. از مزایای تولید انبوه این است که صرفه های ناشی از واکنش رفتاری هزینه ثابت را به هزینه تولید منعکس می کند و باعث کاهش قیمت تمام شده یک واحد محصول می شود.

### انواع هزینه های نیمه متغیر: افزایشی و کاهشی.

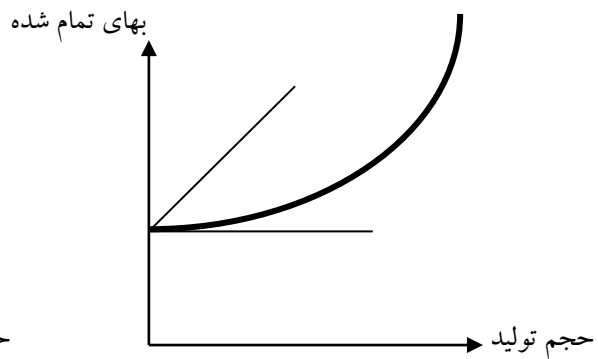
**هزینه نیمه متغیر افزایشی:** که با افزایش سطح فعالیت با نسبت صعودی افزایش می یابد مثل برخی منابع انرژی که جهت جلوگیری از مصرف بی رویه، نرخ آن تصاعدی محسوب می شود. مثل تصاعدی شدن نرخ آب برای مصرف بیشتر از حد معمول آب.

**هزینه نیمه متغیر کاهشی:** که با افزایش سطح فعالیت با نسبت نزولی افزایش می یابد که به آن منحنی فراگیری (منحنی یادگیری) هم گویند. مثل تخفیفات و جوایزی که برای مصرف بیشتر خدمات تلفن و داده در قیمت داده می شود.

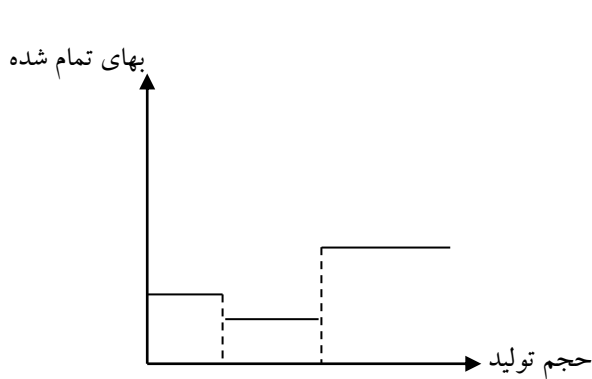
برای تهیه بودجه سربار کارخانه، باید هزینه های مختلط (نیمه متغیر و نیمه ثابت) را از هم تفکیک و هر نوع هزینه ثابت و متغیر را جداگانه اعلام کرد.



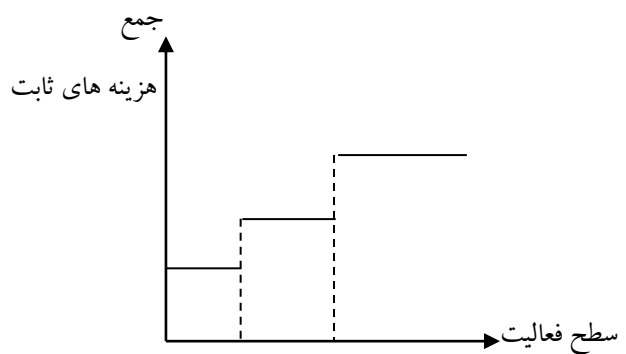
هزینه متغیر: در ارتباط مستقیم با حجم تولید است و دارای  
شب ثابت صعودی است مثل مواد مستقیم مصرفی



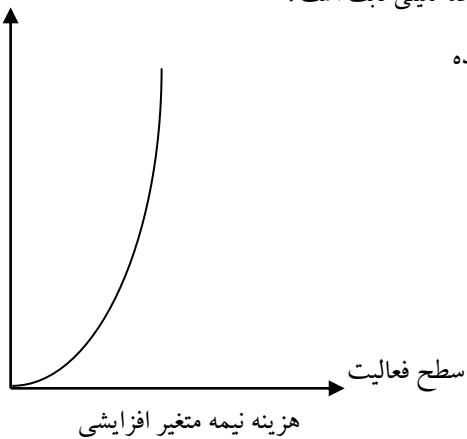
هزینه نیمه متغیر: مثل هزینه آب و برق که یک  
آبونمان ثابت دارد و جزء متغیر آن مرتبط با  
میزان مصرف است. و تصاعدی محاسبه می  
شود



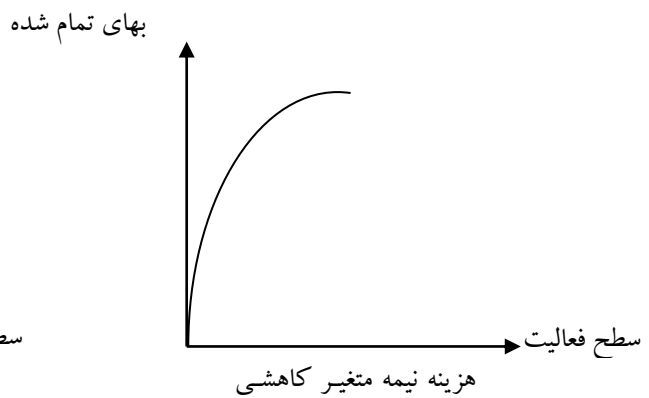
هزینه نیمه ثابت: رابطه مستقیم با حجم تولید ندارد ولی در  
محدوده معینی ثابت است.



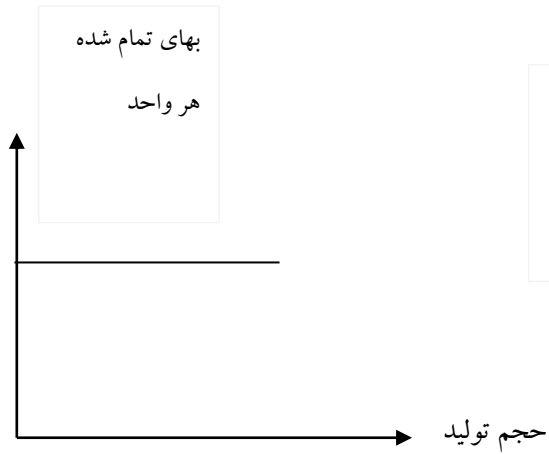
بهای تمام شده  
بهای تمام شده



هزینه نیمه متغیر افزایشی

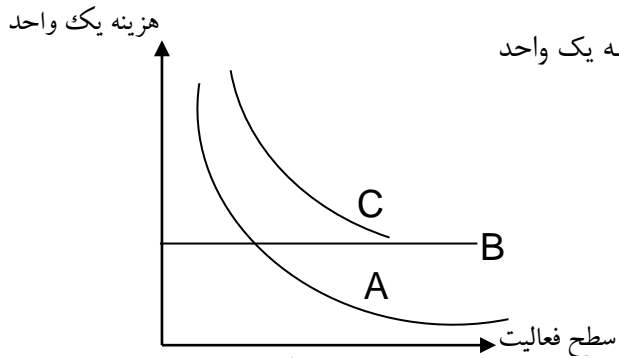
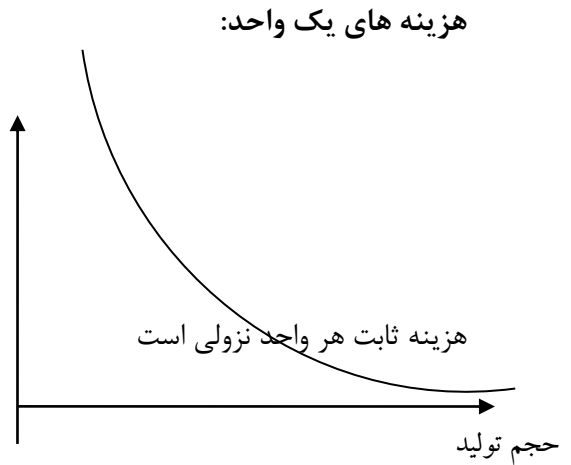


هزینه نیمه متغیر کاهش‌ی



هزینه متغیر هر واحد عددی ثابت

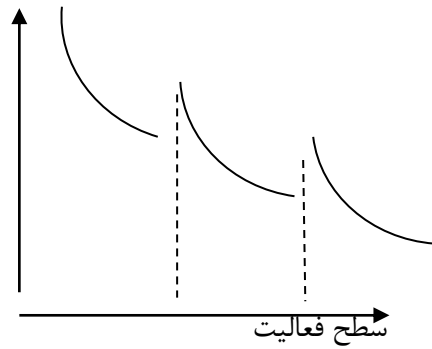
است.



A هزینه ثابت یک واحد

B هزینه متغیر یک واحد

C هزینه مختلط یک واحد (جمع A و B)



مثال ( شرکت آلفا برای تولید محصول خود ، سه نوع هزینه با نام های A و B و C دارد . اگر هزینه های هر واحد محصول در دو سطح مختلف فعالیت برای انواع مختلف هزینه به شرح زیر باشد، طبقه بندی هزینه های A و B و C و هریک از محصولات بر اساس رفتار آنها را بیان کنید.

هزینه هر واحد در سطح	هزینه A	هزینه B	هزینه C
تولید ۵۰۰۰ عدد	۴۰۰۰ ریال	۹۰۰۰ ریال	۴۰۰۰ ریال
تولید ۷۵۰۰ عدد	۴۰۰۰ ریال	۶۰۰۰ ریال	۳۰۰۰ ریال

پاسخ (

هزینه هر واحد A در هر دو سطح فعالیت، هزینه ثابت است پس متغیر است .

هزینه کل B در مجموع در هر دو سطح فعالیت برابر است و هزینه هر واحد با افزایش تولید کاهش یافته لذا

هزینه B ثابت است .

$$9/000 \times 5/000 = 45/000/000 \quad \left. \vphantom{9/000 \times 5/000} \right\}$$

$$6/000 \times 7500 = 45/000/000$$

هزینه C با تغییر سطح فعالیت به همان نسبت تغییر نیافته پس نیمه متغیر است .

$$4/000 \times 5/000 = 20/000/000$$

$$3/000 \times 7500 = 22/500/000$$

روش های تخصیص هزینه های مخزن (تک نرخ و دونرخ)

برای تخصیص هزینه های منظور شده در یک مخزن هزینه به موضوعات هزینه ، دو روش وجود دارد که پس

از تعاریف، مثالی برای آن ذکر خواهد شد:

۱) روش تک نرخ (single –rate method): برای تخصیص هزینه های مخزن ، بدون توجه به ثابت و متغیر بودن

هزینه ، فقط از یک نرخ استفاده می شود و از لحاظ تغییرپذیری (ثابت یا متغیر بودن) تمایز قائل نمی شود.

۲) روش دو نرخ (dual –rate method): در این روش ابتدا هزینه های موجود به دو دسته ثابت و متغیر تقسیم می

شوند و هریک از این مخازن فرعی دارای نرخ تخصیص یا مبنای تخصیص متفاوت است.

**مثال هزینه یابی دونرخی و تک نرخ:**

در شرکت برنا، یک بخش رایانه های کوچک و بخش دیگر قطعات یدکی تولید می کند. هزینه های ثابت عملیاتی واحد مرکزی ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال در سال و کل ظرفیت واحد ۱۵۰۰ ساعت و بودجه ساعات استفاده از خدمات بخش تولید کامپیوتر کوچک ۸۰۰ و بخش تولید قطعات یدکی ۴۰۰ ساعت است. هزینه های متغیر پیش بینی شده برای هر ساعت (در دامنه ۱۰۰۰ تا ۱۵۰۰ ساعت) برابر ۲۰۰/۰۰۰ ریال می باشد.

نرخ تخصیص بخش تولید رایانه و قطعات برای ۱۲۰۰ ساعت برابر ۴۵۰/۰۰۰ ریال است زیرا در ازای هر ساعت داریم: برای روش تک نرخ (عدم تمایز بین هزینه ثابت و متغیر):

$$\text{ثابت } ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰ + (\text{متغیر } ۱۲۰۰ \times ۲۰۰/۰۰۰) = ۵۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \text{ ریال در سال}$$

$$\text{نرخ بودجه ای هر ساعت} \rightarrow \text{بودجه ساعات کار برابر } ۱۲۰۰ \text{ ساعت} = ۵۴۰۰۰۰۰۰/۱۲۰۰ = ۴۵۰/۰۰۰$$

نرخ هر ساعت ۴۵۰/۰۰۰ ریال که شامل ۲۰۰/۰۰۰ ریال هزینه متغیر بودجه ای و ۲۵۰/۰۰۰ ریال هزینه ثابت می باشد، با نرخ هر ساعت هزینه متغیر بودجه ای ۲۰۰/۰۰۰ ریال تفاوت فاحش دارد. حال اگر بخش رایانه ها بتواند خدمات را حتی با نرخ ۳۶۰/۰۰۰ ریال برای هر ساعت، از بیرون شرکت تامین کند در این صورت ظرفیت خالی دایره مرکزی خدمات رایانه ای افزایش می یابد ولی چون در محدوده فعالیت ۱۰۰۰ تا ۱۵۰۰ ساعت، هزینه ثابت تغییری نمی کند و هزینه ثابت ۲۵۰/۰۰۰ ریال در هر حال وجود دارد و فقط هزینه متغیر آن که ۲۰۰/۰۰۰ ریال است اضافه می شود. لذا به ازای هر ساعت  $۳۶۰/۰۰۰ - ۲۰۰/۰۰۰ = ۱۶۰/۰۰۰$  ریال هزینه اضافی پرداخت می شود. در روش تک نرخ این مطلب قابل رویت نمی باشد و ممکن است در تصمیم گیری اشتباه شود. چون در ظاهر امر  $(۴۵۰/۰۰۰ - ۳۶۰/۰۰۰) = ۹۰/۰۰۰$  ریال نیز صرفه جوئی داشتیم در حالیکه ۱۶۰/۰۰۰ ریال هزینه اضافی پرداخت خواهد شد. حال اگر از روش دونرخی استفاده شود برای بخش رایانه ها داریم:

$$\text{سهم از هزینه ثابت} = ۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ = (۸۰۰/۱۲۰۰) \times ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{سهم از هزینه متغیر برای هر ساعت} = ۲۰۰/۰۰۰$$

و برای بخش قطعات داریم:

$$\text{سهم از هزینه ثابت} = ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ = (۴۰۰/۱۲۰۰) \times ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{سهم از هزینه متغیر برای هر ساعت} = ۲۰۰/۰۰۰$$

حال اگر در طول سال، بخش تولید رایانه های کوچک به مدت ۹۰۰ ساعت (واقعی) و بخش قطعات ۳۰۰ ساعت از تسهیلات استفاده کرده باشد، داریم: به روش تک نرخ:

$$۹۰۰ \times ۴۵۰/۰۰۰ = ۴۰۵/۰۰۰/۰۰۰$$

بخش رایانه ها

$$۳۰۰ \times ۴۵۰/۰۰۰ = ۱۳۵/۰۰۰/۰۰۰$$

بخش قطعات

$$\text{جمع هزینه های دواير} = ۵۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \text{ ریال}$$

وبه روش دونرخی داریم:

$$\begin{aligned} \text{بخش رایانه ها} &= 380/000/000 = 900 \times 200/000 + (\text{هزینه متغیر}) + 200/000/000 \text{ (هزینه ثابت)} \\ \text{بخش قطعات} &= 160/000/000 = 300 \times 200/000 + (\text{هزینه متغیر}) + 100/000/000 \text{ (هزینه ثابت)} \\ \text{جمع هزینه های دواير} &= 540/000/000 \text{ ریال} \end{aligned}$$

ملاحظه شد کاربرد روش تک نرخی کم هزینه است ولی ممکن است اقداماتی که دواير انجام داده اند فقط منافع خودشان را تامین کرده ولی منافع سازمان را تامین نکرده باشد. بخش رایانه ها در فوق، به روش تک نرخی سه برابر دایره قطعات، هزینه دریافت کرده درحالیکه در واقع، این مقدار کمتر از ۲/۵ برابر در روش دونرخی می باشد. که در بهای تمام شده تاثیر بسزائی دارد.

برای نمونه در سه حالت مصارف در دامنه مربوط بودجه ای و واقعی باهم مقایسه شده اند:

تخصیص هزینه ثابت (مصرف واقعی)	تخصیص هزینه ثابت (بودجه ای)	نرخ	ساعات کارکرد		حالت
			بخش رایانه ها	بخش قطعات	
۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۸۰۰ ساعت	۴۰۰ ساعت	۱
۱۴۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۷۰۰ ساعت	۲
۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۴۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	۸۰۰ ساعت	۲۰۰ ساعت	۳

محاسبات:

$$300/000/000 \times 800 \div (400+800) = 200/000/000$$

$$300/000/000 \times 400 \div (400+800) = 100/000/000$$

$$300/000/000 \times 800 \div (700+800) = 160/000/000$$

$$300/000/000 \times 700 \div (700+800) = 140/000/000$$

ملاحظه می شود میزان مصرف چه میزان بر تخصیص واقعی هزینه ها تاثیر دارد.

**مثال ۱)** شرکت بایوتک دوسیستم محافظ ارتباطات به نام های الف و ب تولید می نماید برد سیستم الف ، در هر نقطه از زمین است ولی برد سیستم ب در فاصله ۱۰ مایلی از یکدیگر می باشد. اطلاعات زیر ارائه شده است در هر دونوع سیستم هزینه یابی بر مبنای حجم فعالیت و بر مبنای فعالیت ، حاشیه سود هر واحد را محاسبه می نمایم.

شرح	محصول الف	محصول ب
حجم تولید	۵/۰۰۰	۲۰/۰۰۰

۲۰۰	۴۰۰	قیمت فروش
۸۰	۲۰۰	میزان مواد و دستمزد مستقیم هر واحد
۷۵/۰۰۰	۲۵/۰۰۰	ساعت کار مستقیم
۳/۷۵	۵	ساعت کار مستقیم هر واحد
		کل سربار بودجه بندی شده
	۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال	

در سیستم هزینه یابی بر مبنای حجم فعالیت، از ساعات کار مستقیم به عنوان عامل هزینه استفاده می نمائیم.

کل سربار ۲/۰۰۰/۰۰۰ دلار

کل ساعات کار مستقیم  $۲۵/۰۰۰ + ۷۵/۰۰۰ = ۱۰۰/۰۰۰$

نرخ سربار هر ساعت کار مستقیم  $۲/۰۰۰/۰۰۰ \div ۱۰۰/۰۰۰ = ۲۰$

چون نرخ سربار ۲۰ دلار شده پس برای محصول الف  $۲۰ \times ۲۵/۰۰۰ = ۵۰۰/۰۰۰$  و برای محصول ب برابر  $۱/۵۰۰/۰۰۰ =$

$۲۰ \times ۷۵/۰۰۰$  دلار سربار منظور می شود پس داریم:

شرح	محصول الف	محصول ب
کل سربار	۵۰۰/۰۰۰	۱/۵۰۰/۰۰۰
آحاد محصول	۵/۰۰۰	۲۰/۰۰۰
سربار هر واحد محصول	۱۰۰ دلار	۷۵ دلار

تجزیه و تحلیل سودآوری محصول در اجرای روش هزینه یابی بر مبنای حجم فعالیت - بر حسب دلار

شرح	محصول الف	محصول ب
قیمت فروش هر واحد	۴۰۰	۲۰۰
کسر می شود:		
دستمزد و مواد مستقیم	۲۰۰	۸۰
سربار کارخانه	۱۰۰	۷۵
بهای تمام شده هر واحد	(۳۰۰)	(۱۵۵)
حاشیه سود هر واحد	۱۰۰	۴۵



حال شرکت بایوتک، در اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، اطلاعات زیر را به دست آورد:

هزینه بودجه بندی	عامل هزینه مصرف فعالیت	فعالیت
شده- دلار		
۱۲۵/۰۰۰	ساعت کار مهندسی	مهندسی
۳۰۰/۰۰۰	مدت زمان کارکرد دستگاه	تنظیم دستگاه ها
۱/۵۰۰/۰۰۰	تعداد تنظیم دستگاه	کار دستگاه
۷۵/۰۰۰	تعداد سفارشات که بسته بندی می شود	بسته بندی
۲/۰۰۰/۰۰۰	جمع	

ضمناً برای هر محصول اطلاعات زیر بر حسب عامل هزینه به دست آمد:

شرح عامل هزینه	محصول الف	محصول ب	جمع
ساعت کار مهندسی	۵/۰۰۰	۷/۵۰۰	۱۲/۵۰۰
تعداد دفعه تنظیم دستگاه ها	۲۰۰	۱۰۰	۳۰۰
ساعت ماشین	۵۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰
تعداد سفارشات که باید بسته بندی شود	۵/۰۰۰	۱۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰

حالا باید نرخ فعالیت را به دست آورد:

عامل هزینه مصرف فعالیت	کل هزینه- دلار	میزان مصرف	نرخ فعالیت- دلار
ساعت کار مهندسی	۱۲۵/۰۰۰	۱۲/۵۰۰	۱۰
تعداد دفعه تنظیم دستگاه ها	۳۰۰/۰۰۰	۳۰۰	۱/۰۰۰
ساعت ماشین	۱/۵۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۱۰
تعداد سفارشات که باید بسته بندی شود	۷۵/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	۵

حال با توجه به نرخ سربار هر فعالیت، سربار هر محصول را محاسبه می نمائیم:  
محاسبه سربار هر واحد محصول الف و ب

محصول ب		محصول الف		شرح			
سربار هر واحد	کل سربار برای ۲۰/۰۰۰ واحد	میزان فعالیت	سربار هر واحد	کل سربار برای ۵۰۰۰ واحد	میزان فعالیت	نرخ فعالیت	عامل هزینه مصرف فعالیت
(۵)/۲۰۰۰۰	(۵) = (۴) × (۱)	(۴)	(۳)/۵۰۰۰	(۳) = (۲) × (۱)	(۲)	(۱)	
۳/۷۵	۷۵/۰۰۰	۷/۵۰۰	۱۰	۵۰/۰۰۰	۵/۰۰۰	۱۰ دلار	ساعت کار مهندسی
۵	۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰	۴۰	۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰	۱۰۰۰	تعداد دفعه تنظیم دستگاه ها

۵۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰	۵۰۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰	۱۰	ساعت ماشین
۲/۵	۵۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰	۵	۲۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۵	تعداد سفارشات که باید بسته بندی شود
۶۱/۲۵ دلار	۱/۲۲۵/۰۰۰		۱۵۵ دلار	۷۷۵/۰۰۰	جمع		

## تجزیه و تحلیل سودآوری محصولات با اجرای سیستم ABC

محصول ب	محصول الف	شرح
۲۰۰	۴۰۰	قیمت فروش هر واحد کسر می شود:
۸۰	۲۰۰	دستمزد و مواد مستقیم
۶۱/۲۵	۱۵۵	سربار کارخانه
(۱۴۱/۲۵)	(۳۵۵)	بهای تمام شده هر واحد
۵۸/۷۵	۴۵	حاشیه سود هر واحد ABC
۴۵	۱۰۰	حاشیه سود بر مبنای حجم فعالیت
۱۳۳/۷۵ دلار	۵۵ دلار	تفاوت هر واحد

ملاحظه شد سودآوری واقعی محصول الف بسیار کمتر از چیزی است که تصور می شد و سودآوری محصول ب نیز کمی بیشتر از انتظار می باشد. در صورتی که شرکت متوجه این واقعیه نمی شد قیمت گذاری محصولاتش اشتباه بود و ممکن بود در بازار رقابت با مشکل مواجه شود.

مثال ۲) شرکت الف که سابقه سه سال تولید مواد غذایی دارد در دو سال ابتدای فعالیت خود، تنها یک صبحانه تولید می نمود ولی در سال سوم علاوه بر تولید یک صبحانه، نسبت به تولید کیک هویجی اقدام نمود که دارای مواد اولیه گرانتر، ساعات کار بیشتر، و فرآیند تولید پیشرفته تری است. شرکت در سال ۷۰ از همان سیستم هزینه یابی سنتی استفاده می کند زیرا وزن دو نوع کیک برابر بود. ولی در پایان سال ۷۰ شرکت متوجه شد که میزان فروش کیک دوم به مراتب بیشتر از بودجه تعیین شده بوده است در حالیکه فروش کیک صبحانه کاهش یافته است.

شرح	بودجه فروش سال ۷۰-	میزان فروش واقعی-
کیک صبحانه	۱۶۰/۰۰۰	۱۲۰/۰۰۰
کیک هویجی	۴۰/۰۰۰	۸۰/۰۰۰

در سال ۷۰ هزینه مواد مستقیم برای هرواحد از محصول اول ۶۰۰، و برای محصول دوم ۹۰۰ ریال است. هزینه دستمزد مستقیم نیز به ترتیب ۱۴۰ و ۲۰۰ ریال بوده است. هزینه سربار در سیستم سنتی براساس تعداد تولید جذب می شود. کل بودجه سربار برای این سال، ۲۱۰/۸۰۰/۰۰۰ ریال بوده است. شرکت تصمیم گرفت سیستم هزینه یابی خود را به سیستم بر مبنای فعالیت تغییر دهد لذا ۵ حوزه فعالیت را شناسائی نمود و عوامل هزینه، نرخ هزینه و سهم هریک از دونوع کیک را به شرح زیر بر آورد نمود:

فعالیت	عامل هزینه	نرخ هزینه بودجه - ریال	سهم عامل برای کیک صبحانه	سهم عامل برای کیک هویجی	هزینه های واقعی
مخلوط کردن	ساعت کار	۴۰	۵	۸	۶۲/۴۰۰/۰۰۰
پخت	زمان پخت	۱۴۰	۲	۳	۸۳/۸۴۰/۰۰۰
سرد کردن	زمان سرد شدن	۲۰	۳	۵	۱۲/۴۱۶/۰۰۰
افزودن خامه	ساعت کار ماشین	۲۵۰	۰	۳	۳۶/۰۰۰/۰۰
بسته بندی	ساعت کار ماشین	۸۰	۳	۷	۶۱/۶۰۰/۰۰۰
			جمع		۲۵۶/۲۵۶/۰۰۰

مطلوبست محاسبه بهای تمام شده دونوع کیک با استفاده از روش سنتی و روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در سال ۷۰ و عامل تفاوت های حاصله؟

پاسخ)

شرح	کیک صبحانه	کیک هویجی
مواد مستقیم - هرواحد	۶۰۰	۹۰۰
دستمزد مستقیم	۱۴۰	۲۰۰
سربار تخصیص یافته (1)	۱۰۵۴	۱۰۵۴
بهای تمام شده هرواحد - بر مبنای حجم فعالیت	۱۷۹۴	۲/۱۵۴

(1) محاسبه سربار تخصیص یافته:

$$۲۱۰/۸۰۰/۰۰۰ \div (۱۶۰/۰۰۰ + ۴۰/۰۰۰) = ۱۰۵۴$$

روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت ABC - هرواحد

شرح	نرخ هرواحد	کیک صبحانه	کیک هویجی
مخلوط کردن	۴۰	۵ × ۴۰ = ۲۰۰	۸ × ۴۰ = ۳۲۰

$3 \times 140 = 420$	$2 \times 140 = 280$	پخت
		۱۴۰
$20 \times 5 = 100$	$20 \times 3 = 60$	سرد کردن
		۲۰
$250 \times 3 = 750$	$250 \times 0 = 0$	افزودن خامه
		۲۵۰
$80 \times 7 = 560$	$80 \times 3 = 240$	بسته بندی
		۸۰
۲۱۵۰	۷۸۰	جمع هزینه های غیرمستقیم
۹۰۰	۶۰۰	مواد مستقیم
۲۰۰	۱۴۰	دستمزد مستقیم
۳۲۵۰	۱۵۲۰	بهای تمام شده هر واحد

بامشاهده جدول فوق ، به روشنی واضح است که با آنکه وزن مواد اولیه دونوع کیک یکسان بوده ولی مواد و دستمزد و سر بار مصرفی کیک هویجی بسیار بیشتر از کیک صبحانه بوده حال باید با بررسی قیمت فروش ، میزان سودآوری هر یک را تعیین نمود. با ادامه قیمت های فعلی ، برخلاف انتظار با وجود افزایش حجم فروش ، سودآوری کمتر می شود.

**مثال (۴)** رئیس حسابداری یک شرکت می خواهد سودآوری نسبی هر یک از دو محصول را در سال ۱۳۷۰ بررسی کند بدین منظور ارقام واقعی هزینه هر یک از فعالیت ها را مورد توجه قرار می دهد. هزینه های غیرمستقیم تولید در سال ۷۰ مبلغ ۲۵۶/۲۵۶/۰۰۰ ریال است که با مبلغ بودجه ۲۱۰/۸۰۰/۰۰۰ ریال تفاوت زیادی دارد. هزینه های غیرمستقیم واقعی در سال ۷۰ برای هر یک از فعالیت ها به شرح زیر است. مطلوبست (۱) محاسبه اضافه (کسر) جذب سر بار در سال ۷۰ به تفکیک فعالیت ها و مجموع فعالیت ها. (۲) اظهار نظر در خصوص نحوه تخصیص اضافه (کسر) جذب سر بار بر مبنای سهم سر بار تخصیص یافته در حساب های مرتبط بر اساس یکی از دو روش زیر : الف) تحلیل جداگانه هر یک از حوزه های فعالیت ب) تحلیل مجموع هزینه های غیرمستقیم (۳) محاسبه بهای تمام شده واقعی هر یک از دونوع کیک بر اساس هزینه های واقعی و اظهار نظر در خصوص نحوه قیمت گذاری با توجه به نتایج به دست آمده.؟

پاسخ)

شرح عملیات	نرخ جذب	سهم کیک صبحانه	سهم کیک هویجی	مبلغ هزینه شده کیک صبحانه	مبلغ هزینه شده کیک هویجی	جمع	هزینه های واقعی	اضافه (کسر) جذب سر بار
مخلوط کردن	۴۰	۵	۸	$40 \times 5 \times 160 / 1000 = 32000 / 1000$	$40 \times 8 \times 40 / 1000 = 12800 / 1000$	۴۴/۸۰۰/۰۰۰	۶۲/۴۰۰/۰۰۰	(۱۷/۶۰۰/۰۰۰)

(۲۱/۲۴۰/۰۰۰)	۸۲/۸۴۰/۰۰۰	۶۱/۶۰۰/۰۰۰	۱۶/۸۰۰/۰۰۰	$۱۴۰ \times ۲ \times ۱۶۰/۰۰۰$ $= ۴۴/۸۰۰/۰۰۰$	۳	۲	۱۴۰	پخت
(۱/۱۸۴/۰۰۰)	۱۲/۴۱۶/۰۰۰	۱۳/۶۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	$۲۰/۳ \times ۱۶۰/۰۰۰$ $= ۹/۶۰۰/۰۰۰$	۵	۳	۲۰	سرد کردن
(۶/۰۰۰/۰۰۰)	۳۶/۰۰۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	۰	۳	۰	۲۵۰	افزودن خامه
(۱/۸۰۰/۰۰۰)	۶۱/۶۰۰/۰۰۰	۶۰/۸۰۰/۰۰۰	۲۲/۴۰۰/۰۰۰	$= ۳۸/۴۰۰/۰۰۰$ $۸۰ \times ۳ \times ۱۶۰/۰۰۰$	۷	۳	۸۰	بسته بندی
(۴۵/۴۵۶/۰۰۰)	۲۵۶/۲۵۶/۰۰۰	۲۱۰/۸۰۰/۰۰۰		جمع				

دلیل انحراف جذب سربار باتوجه به آنکه محصولی که بیشتر از سربار سهم می برده تولید بیشتر هم دارد مصرف سربار توسط آن بیشتر می شود وانحراف بیشتر شود و کسر جذب سربار خواهیم داشت.

در روش سنتی برای هر محصول فقط سه ثبت و در روش دوم برای هر محصول ۱۵ ثبت داریم ولی روش دوم اطلاعات دقیق تری به دست می دهد گرچه طولانی تر است ولی اطلاعاتی که به دست می آید ارزش زحمت بیشتر را دارد..مثلا وقتی کیک صبحانه از خامه سهمی ندارد هزینه ای هم نباید به آن تخصیص داد درحالی که در روش سنتی به کیک صبحانه نیز هزینه تخصیص داده می شود. اگر از نرخ های واقعی استفاده شود ملاحظه می شود که بهای تمام شده دو نوع کیک به طور قابل ملاحظه ای با هم تفاوت دارند که اگر در قیمت گذاری اشتباه شود با افزایش فروش، زیان شرکت نیز افزایش می یابد.

سهم هر واحد کیک هویجی	سهم هر واحد کیک صبحانه	نرخ جذب سربار	نرخ واقعی سربار	سهم کیک هویجی	سهم کیک صبحانه	هزینه های واقعی	شرح عملیات	
۴۰۲/۶	۲۵۱/۶	۴۰	۵۰/۳۲	۸	۵	۶۲/۴۰۰/۰۰۰	مخلوط کردن	
۵۲۴	۳۴۹/۳	۱۴۰	۱۷۴/۶۷	۳	۲	۸۳/۸۴۰/۰۰۰	پخت	
۸۱/۷	۴۹	۲۰	۱۶/۳۴	۵	۳	۱۲/۴۱۶/۰۰۰	سرد کردن	
۴۵۰	۰	۲۵۰	۱۵۰	۳	۰	۳۶/۰۰۰/۰۰۰	افزودن خامه	
۴۸۹/۷	۲۰۹/۹	۸۰	۶۹/۹۶	۷	۳	۶۱/۶۰۰/۰۰۰	بسته بندی	
۱۹۴۸	۸۵۹/۸	جمع هزینه های غیرمستقیم						
۹۰۰	۶۰۰	مواد مستقیم						
۲۰۰	۱۴۰	دستمزد مستقیم						
۳۰۴۸	۱۵۹۹/۸	بهای تمام شده هر واحد						

\* برای به دست آوردن نرخ واقعی سربار توجه شود که تولید واقعی کیک صبحانه ۱۲۰/۰۰۰ و کیک هویجی ۸۰/۰۰۰ عدد می باشد لذا برای نرخ مخلوط کردن داریم:

$$8 \times 80.000 \times X + 5 \times 120.000 \times X = 62/400/000 \rightarrow X = 50/32 \text{ نرخ سربرار مخلوط کردن}$$

$$3 \times 80.000 \times X + 2 \times 120.000 \times X = 83/840/000 \rightarrow X = 174/67 \text{ نرخ سربرار پخت}$$

**مثال)** شرکت الف تولید کننده قهوه است که دارای تکنولوژی های مختلف تولید وبسته بندی می باشد. مواد اولیه عمده ترین بخش هزینه های تولید است و هزینه های سربرار نیز بخش قابل توجهی از هزینه ها را به خود اختصاص می دهد. شرکت قیمت فروش را با افزودن ۳۰٪ به بهای تمام شده استاندارد تعیین می کند. بودجه سال ۷۰ به مبلغ ۳/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال در سیستم فعلی بر مبنای هزینه دستمزد مستقیم تخصیص یافت که این مبلغ در بودجه سال ۷۰ برابر ۶۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است. بودجه خرید و مصرف مواد نیز ۶/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال پیش بینی شده است. بودجه هزینه های مستقیم برای دو نوع محصول از محصولات شرکت به شرح زیر است:

شرح	قهوه ترک	قهوه غربی
مواد مستقیم	۴۲۰۰	۳۲۰۰
دستمزد	۳۰۰	۳۰۰

از آنجائی که شرکت با رقابتی سنگین روبروست به نظر می رسد ارقام فروش فعلی چندان صحیح نمی باشد لذا شش فعالیت به شرح زیر شناسائی شده است:

فعالیت	عامل هزینه	بودجه ظرفیت	بودجه هزینه
خرید	تعداد سفارشات خرید	۱/۱۵۸	۵۷۹/۰۰۰/۰۰۰
جابجائی مواد	تعداد راه اندازی دستگاه	۱/۸۰۰	۷۲۰/۰۰۰/۰۰۰
کنترل کیفیت	تعداد دسته کردن محصولات	۶۰۰	۱۴۴/۰۰۰/۰۰۰
برشته کردن	زمان	۹۶/۱۰۰	۹۶۱/۰۰۰/۰۰۰
مخلوط کردن	زمان	۳۳/۶۰۰	۳۳۶/۰۰۰/۰۰۰
بسته بندی	زمان	۲۶/۰۰۰	۲۶۰/۰۰۰/۰۰۰
	جمع		۳/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰

داده های مربوط به تولید دو نوع قهوه در سال ۷۰ به شرح زیر است:

شرح	قهوه ترک	قهوه غربی
فروش مورد انتظار	۱۰۰/۰۰۰ کیلوگرم	۲/۰۰۰ کیلوگرم
اندازه دسته ها	۱۰/۰۰۰	۵۰۰
راه اندازی دستگاه	۲ بار در هر دسته	۳ بار در هر دسته
مقدار سفارش خرید	۲۵/۰۰۰	۵۰۰
زمان برشته کردن	۱۰۰ کیلوگرم در ساعت	۱۰۰ کیلوگرم در ساعت
زمان مخلوط کردن	۱۰۰ کیلوگرم در ۰/۵ ساعت	۱۰۰ کیلوگرم در ۰/۵ ساعت

زمان بسته بندی ۱۰۰ کیلوگرم در ۱ ساعت ۱۰۰ کیلوگرم در ۱/۱ ساعت

مطلوبست (۱) تعیین نرخ تخصیص سر بار و بهای تمام شده هر واحد بر مبنای هزینه یابی سنتی (۲) تعیین نرخ تخصیص سر بار و همچنین هزینه های بودجه ای برای هر یک از دو محصول و نهایتاً " محاسبه بهای تمام شده با استفاده از هزینه یابی بر مبنای فعالیت (۳) طبقه بندی فعالیت ها بر اساس سلسله مراتب هزینه ؟

پاسخ:

فعالیت	عامل هزینه	مبلغ هزینه بودجه	بودجه ظرفیت	نرخ هزینه	نسبت قهوه ترک	نسبت قهوه غربی	سهم قهوه ترک	سهم قهوه غربی
سفارش خرید	تعداد سفارشات	۵۷۹/۰۰۰/۰۰۰	۱/۱۵۸	۵۰۰/۰۰۰ (۱)	۴	۴	۲/۰۰۰/۰۰۰	۲/۰۰۰/۰۰۰
جابجائی مواد	راه اندازی دستگاه	۷۲/۰۰۰/۰۰۰	۱/۸۰۰	۴۰۰/۰۰۰	۳۰	۱۲	۱۲/۰۰۰/۰۰۰	۴/۸۰۰/۰۰۰
کنترل کیفیت	دسته محصول	۱۴۴/۰۰۰/۰۰۰	۶۰۰	۲۴۰/۰۰۰	۱۰	۴	۲/۴۰۰/۰۰۰	۹۶۰/۰۰۰
برشته کردن	زمان برشته کردن	۹۶۱/۰۰۰/۰۰۰	۹۶/۱۰۰	۱۰/۰۰۰	۱۰۰۰	۲۰	۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰
مخلوط کردن	زمان مخلوط	۳۳۶/۰۰۰/۰۰۰	۳۳/۶۰۰	۱۰/۰۰۰	۵۰۰	۱۰	۵/۰۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰
بسته بندی کردن	زمان بسته بندی	۲۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۶/۰۰۰	۱۰/۰۰۰	۱۰۰	۲	۱/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰
		۳/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰					۳۲/۴۰۰/۰۰۰	۸/۰۸۰/۰۰۰
		تقسیم بر تعداد واحدها		÷۲۰۰۰	÷۱۰۰/۰۰۰			
سهم هزینه غیر مستقیم				۴۰۴۰	۳۲۴			
مواد مستقیم				۳۲۰۰	۴۲۰۰			
دستمزد مستقیم				۳۰۰	۳۰۰			
جمع هزینه هر واحد				۷۵۴۰	۴۸۲۴			

(۱) محاسبات:

نرخ هزینه ها:  $۵۷۹/۰۰۰/۰۰۰ \div ۱۱۵۸ = ۵۰۰/۰۰۰$

$۷۲/۰۰۰/۰۰۰ \div ۱۸۰۰ = ۴۰۰/۰۰۰$

نسبت قهوه ترک:  $۱۰۰/۰۰۰ \div ۲۵۰۰۰ = ۴$

$(۱۰۰۰۰۰ \div ۱۰۰۰۰۰) \times ۳ = ۳۰$

نسبت قهوه غربی:  $۲۰۰۰ \div ۵۰۰ = ۴$

$$12 = 3 \times (500 \div 2000)$$

$$4 \times 500/000 = 2/000/000 \text{ سهم قهوه ترک:}$$

$$3 \times 400/000 = 12/000/000$$

۱۰ کیلو	۰/۱ ساعت
۱۰۰/۰۰۰ کیلو فروش	۱۰۰ ساعت = X

سهم قهوه ترک از بسته بندی:

$$1000 \times 10/000 = 10/000/000$$

$$10 \times 240/000 = 2/400/000$$

مقادیر بودجه ای بر اساس حجم فروش		
قهوه غربی	قهوه ترک	شرح
۱۵۰۰	۱۵۰۰	سهم از هزینه غیر مستقیم
۳۲۰۰	۴۲۰۰	مواد مستقیم
۳۰۰	۳۰۰	دستمزد مستقیم
<b>۵۰۰۰</b>	<b>۶۰۰۰</b>	<b>جمع</b>

در سیستم سنتی (بر مبنای حجم فعالیت) قهوه ترک و غربی به ترتیب ۷۸/۰۰۰ و ۶۵/۰۰۰ ریال فروخته می شده در حالیکه بهای تمام شده قهوه غربی بیشتر از قیمت فروش آن بوده است و چون قیمت قهوه ترک نیز بالاتر از مبلغ واقعی برآورد شده بود امکان کاهش قیمت آن وجود نداشت. و همین باعث کاهش سود شرکت می گردیده است.

### دوایر تولیدی و خدماتی دریافت کننده سربار

الف) تولیدی: دوایری که به صورت مستقیم در تولید محصول دخالت دارد و عملیات تولیدی در آنجا صورت می گیرد. مثل پرس کاری، رنگ کاری، مونتاژ.

ب) خدماتی: دوایری که به صورت مستقیم در تولید دخالت ندارند ولی پشتیبانی سایر دوایر را بر عهده دارند مثل دایره کارگزینی، حسابداری، تدارکات، تعمیر و نگهداری، انبار.



### مبنای تسهیم هزینه های سربار

با تسهیم هزینه های سربار به دواير توليدي و خدماتي ، امکان محاسبه بهاي تمام شده محصول فراهم مي شود تا بتوان از روي آن ، بهاي فروش محصول را تعيين کرد. براي اين کار بايد بر اساس مبناي مناسبي ، تسهيم صورت گيرد. براي تسهيم هزینه ها بر اساس مبناي مناسب ، شناسايي مبناي تسهيم بسيار مهم است و بايد رابطه منطقي با هزینه داشته باشد. معمولاً از مبناي زير در تسهيم هزینه های دواير خدماتي به دواير توليدي استفاده مي شود.

### جدول تسهيم اوليه

مبنای تسهيم هزینه	دواير خدماتي
سطح زير بناي ساختمان (بر حسب متر مربع)	تعمير و نگهداري ساختمان و تأسيسات و استهلاك آن
ساعات کار ماشين	تعمير و نگهداري ماشين آلات و استهلاك آن
تعداد درخواست مواد يا ارزش هزینه مواد	انبار
هزینه مواد مستقيم	تداركات
ساعت کارکنان هر دايره	امور اداري
تعداد کارکنان هر دايره	تعاوني و رفاه و حوادث کار
ساعت کار مستقيم هر دايره	طرح ريزي و کنترل توليد
دستمزد کارکنان	هزینه های اجتماعي (سهم کارفرما)
ارزش ساختمان ، تأسيسات و ماشين آلات	هزینه های بيمه ساختمان و تأسيسات و ماشين آلات
برآوردهای فني (مثلاً بر اساس كيلو وات مصرفي	هزینه سوخت و روشنائي
- مساحت زير بنا )	
مساحت زير بنا	هزینه اجاره ساختمان
ساعت کار ماشين ، برآوردهای فني	هزینه برق و آب (به ترتيب )
تعداد کارکنان	هزینه های تلفن
تعداد کارکنان هر دايره	هزینه های سرپرستي

(مثال) يك شركت توليدي كاغذ سازي در تشكيلات سازماني خود ، داراي دو دايره خدماتي تعمير و نگهداري و اداري و مالي است دو دايره توليدي برش و پرس و ساخت و مونتاژ نيز وجود دارد. هزینه دايره تعمير و نگهداري بر مبناي سطح زير بنا و بر حسب متر مربع، و هزینه دايره اداري و مالي بر مبناي ساعت کار کارکنان به دواير توليد تخصيص داده مي شود.

هزینه دايره تعمير و نگهداري	۱۲/۵۰۰ ريال
هزینه دايره اداري و مالي	۹/۳۷۵ ريال
هزینه سربار دايره برش و پرس	۲۳/۱۲۵ ريال
هزینه سربار دايره ساخت و مونتاژ	۳۱/۸۷۵ ريال

اطلاعات تکمیلی شامل مبانی تخصیص هزینه به شرح جدول زیر است:

نام دایره	ساعت کار کارکنان	مترمربع (زیر بنا)	ساعات مستقیم	کار	هزینه
تعمیر و نگهداری	۱۲/۵۰۰	۵۰۰	۰	۰	۱۲/۵۰۰
اداری و مالی	۷/۵۰۰	۷۰۰	۰	۰	۹/۳۷۵
برش و پرس	۳۵/۰۰۰	۲/۰۰۰	۹/۰۰۰	۲۳/۱۲۵	۲۳/۱۲۵
ساخت و مونتاژ	۲۵/۰۰۰	۳/۰۰۰	۷/۰۰۰	۳۱/۸۷۵	۳۱/۸۷۵
	۸۰/۰۰۰	۶/۲۰۰	۱۶/۰۰۰		

با فرض اینکه اولویت تسهیم هزینه با دایره تعمیر و نگهداری که بیشترین سرویس را به سایر دایره داده و بیشترین هزینه را دارد، باشد به شرح زیر عمل می کنیم:

تسهیم هزینه تعمیر و نگهداری:

مجموع نسبت های دایره های تولید بر حسب متر مربع  $۲/۰۰۰+۳/۰۰۰ = ۵/۰۰۰$  ← نسبت ها  $\frac{۲}{۵}, \frac{۳}{۵}$

سهم هزینه برای دایره برش و پرس  $12/500 \times \frac{2}{5} = 5/000$

سهم هزینه برای دایره ساخت و مونتاژ  $12/500 \times \frac{3}{5} = 7/500$

تسهیم هزینه اداری و مالی:

مجموع نسبت های دایره های تولید بر حسب ساعت  $۳۵/۰۰۰+۲۵/۰۰۰ = ۶۰/۰۰۰$  ← نسبت ها

$\frac{25000}{60/000} = \frac{5}{12}, \frac{35/000}{60/000} = \frac{7}{12}$

سهم هزینه دایره برش و پرس  $9/375 \times \frac{7}{12} = 5/469$

سهم هزینه دایره ساخت و مونتاژ  $9/375 \times \frac{5}{12} = 3/906$

شرح	تعمیر و نگهداری	اداری و مالی	برش و پرس	ساخت و مونتاژ	جمع سربار
هزینه سربار دایره	۱۲/۵۰۰	۹/۳۷۵	۲۳/۱۲۵	۳۱/۸۷۵	۷۶/۸۷۵
تسهیم هزینه (تعمیر و نگهداری)	(۱۲/۵۰۰)	۰	۵۰۰۰	۷۵۰۰	۰
تسهیم هزینه (اداری و مالی)	۰	(۹/۳۷۵)	۵/۴۶۹	۳/۹۰۶	۰
	۰	۰	۳۳/۵۹۴	۴۳/۲۸۱	۷۶/۸۷۵
نرخ سربار یک ساعت کار مستقیم			$\frac{33/594}{9/000} = 3/73$	$\frac{43/281}{7/000} = 6/18$	

### جذب سربار (میزان دریافت هزینه از پیش بینی سربار)

از آنجا که مبلغ واقعی اغلب هزینه های سربار تا آخر دوره مالی قابل تشخیص نسبت جهت افزودن هزینه های سربار به بهای اولیه محصول ساخته شده ، ناچار از پیش بینی هزینه های سربار در اول هر دوره مالی استفاده می شویم. برای محاسبه سربار محصولاتی که در طی دوره مالی ساخته می شوند ، بر اساس مبنائی مناسب ، نرخ را به دست می آوریم که این نرخ را نرخ جذب سربار یا نرخ پیش بینی سربار گویند .

**جذب (پیش بینی) سربار:** تخصیص سربار برآورد شده با به کارگیری نرخ پیش بینی شده به محصولات یا سفارشات که در طی دوره مالی ساخته می شوند . دقت در برآورد هزینه ها موجب می شود که نرخ جذب سربار دقیق تر و قابل اعتمادتر محاسبه گردد.

معمولاً سربار ساخت برای هر دایره و سفارش ، با ساعت کار مستقیم انجام شده ارتباط مستقیم خواهد داشت به این ترتیب هر چه ساعت کار انجام شده بیشتر باشد انتظار می رود که هزینه سربار نیز افزایش یابد این روش از روش های تقریباً مطلوب محسوب و در اغلب موارد برای محاسبه نرخ جذب سربار واقعی قابل اطمینان تر است. برای محاسبه نرخ جذب سربار به روش ساعت کار مستقیم ، ابتدا باید ساعت کار مستقیم هر دایره تولیدی با توجه به برنامه از پیش تعیین شده تولید (مقدار تولید مورد انتظار) و استانداردهای تولید برآورد شود.

(۱) در ابتدای دوره مالی :

سربار ساخت برآورد شده

$$\text{نرخ جذب سربار} = \frac{\text{سربار ساخت برآورد شده}}{\text{ساعات کار مستقیم برآورده شده}}$$

(بر مبنای تعیین ساعات کار مستقیم)

(۲) در طول دوره مالی ، وقتی ساعت واقعی کار مستقیم هر دایره را در اختیار داریم می توان سربار را پیش بینی کرد:

نرخ جذب سربار × ساعات کار مستقیم واقعی = سربار جذب شده

(۳) در پایان دوره مالی ، میزان سربار واقعی مشخص می شود و می توان مقایسه های لازم را انجام داد و ضمناً

تعدیلات لازم جهت اصلاح برآورد سربار در حساب های هزینه انجام شود که توضیح داده می شود.

### نقش استراتژیک برآورد هزینه و سربار

برآورد هزینه ها با هدف پیش بینی هزینه های آینده و کمک به مدیریت می باشد تا مشخص نماید کدامیک از روش های مدیریت (مثل هزینه یابی بر مبنای هدف و مدیریت کیفیت کامل) به اجرا درآید تا شرکت بتواند در استراتژی مورد نظر خود موفق شود و به بودجه مصوب جامه عمل بپوشاند.

اغلب برای تعیین عوامل ایجاد کننده هزینه ، عملی ترین راه این است که به قضاوت کارکنان واحد تولید، مهندسان و طرح ریزان محصول تکیه شود. گاهی برآورد هزینه ها می تواند نقش اکتشافی داشته باشد و گاهی هم برای افزایش اعتبار و تعیین قضاوت طراحان و مهندسان می تواند نقش حمایتی ایفا نماید. برآورد هزینه ها باعث می شود که بتوان مدیریت استراتژی را از دیدگاه بسیار مهم تسهیل کرد نخست این کار کمک می کند با استفاده از عوامل ایجاد کننده هزینه که در گذشته بر مبنای فعالیت ، حجم فعالیت ، از دیدگاه ساختاری یا اجرائی محاسبه شده اند شناسائی نمائیم. دوم برآورد هزینه کمک می کند که در مورد یک موضوع هزینه ، عوامل عمده ایجاد کننده هزینه را مشخص نمائیم و مشاهده شود کدام این عوامل می تواند سودمندتر واقع شود.

### اهدافی که در برآورد هزینه دنبال می شوند عبارتند از

۱) ساده شدن تجزیه و تحلیل جایگاه استراتژیک: در شرکت هائی که از دیدگاه رهبری در هزینه پیشرو هستند برآورد هزینه اهمیت بیشتری دارد. برآورد هزینه به مدیریت کمک می کند تا مشخص نماید کدامیک از روش های مدیریت را (مانند هزینه یابی بر مبنای هدف یا مدیریت کیفیت کامل) به اجرا درآورد تا شرکت بتواند در استراتژی مورد نظر خود موفق شود.

۲) ساده کردن تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش: برآورد هزینه به شرکت کمک می کند از طریق محاسبه هزینه ها در زنجیره ارزش، فرصت های بالقوه برای کاهش دادن هزینه ها را شناسائی نماید. برای مثال، برای تعیین اینکه آیا با تولید محصول در شرکت یا خرید آن از یک عرضه کننده می توان کل هزینه ها و ارزش محصول را بهبود بخشید یا خیر، برآورد هزینه ها می تواند بسیار سودمند واقع شود.

۳) ساده کردن هزینه یابی بر مبنای هدف و هزینه یابی بر مبنای چرخه زندگی محصول: برآورد هزینه ها یک بخش جدانشدنی از هزینه یابی بر مبنای هدف و هزینه یابی بر مبنای چرخه زندگی محصول است. مدیریت به عنوان بخشی از فرآیند انتخاب یک طرح خاص و مصالحه بین ارزش مورد نظر مشتری، هزینه های تولید و سایر هزینه ها ناگزیر است. هزینه طرح های مختلف محصول را برآورد نماید. به همین شیوه برای تعیین پائین ترین هزینه مربوط به چرخه زندگی مورد انتظار یک قلم کالا یا یک خدمت، باید هزینه ها را برآورد کرد.

عامل ایجادکننده هزینه یکی از عوامل بر مبنای فعالیت، بر مبنای حجم فعالیت، ساختاری و یا اجرائی می باشد که روش های مورد بحث در این فصل را می توان در مورد هر یک از چهار عامل ایجادکننده هزینه به کار رود. رابطه بین هزینه ها و عوامل هزینه (بر مبنای فعالیت یا بر مبنای حجم فعالیت) تقریباً در دامنه معقول فعالیت های مورد انتظار شرکت، به صورت خطی می باشد. اغلب مسائل مطرح از نظر فناوری و پیچیدگی باعث می شود که مدیریت از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت و روش برآورد خطی استفاده نماید. برعکس تجربه و مقیاس تولید ایجاد می کند که از روش غیرخطی استفاده نمود تجربه، به عنوان یک عامل ایجادکننده هزینه، نشان دهنده کاهش یافتن هزینه (بهای تمام شده هر واحد) خواهد بود که در سایه یادگیری میسر می شود. با افزایش تجربه تولید، هزینه ها کاهش می یابند. لذا اثر عامل هزینه بر کل هزینه های تجربه به صورت غیرخطی است.

اغلب برای شناسائی عوامل ایجادکننده هزینه، عملی ترین راه این است که به قضاوت کارکنان واحد تولید، مهندسان و طرح ریزان محصول تکیه نمایند. زیرا وقتی درباره محصول و فرآیندهای تولید دارای بیشترین آگاهی هستند درباره عوامل ایجادکننده هزینه سودمندترین اطلاعات را دارند.

برای برآورد هزینه ها شش گام باید برداشت:

۱) ارائه تعریفی از موضوع هزینه که هزینه های مربوط به آن را باید برآورد نمود: مثلاً اگر هدف بهبود قیمت گذاری باشد عوامل ایجادکننده هزینه عبارتند از اطلاعات مربوط به ساخت محصول در کارخانه و هزینه های محصول که از نظر قیمت گذاری مهم و اثرگذار هستند. برعکس اگر هدف پرداخت پاداش به مدیران در جهت کاهش هزینه ها باشد، مناسب ترین موضوعات هزینه عبارتند از هزینه های سازمانی در واحد تولید، زیرا مدیران این واحدها می توانند به صورتی دقیق این هزینه ها را کنترل نمایند.

۲) تعیین عوامل ایجادکننده هزینه: این عوامل عبارتند از عواملی که بر حسب مورد برای تعیین هزینه ها مورد استفاده قرار می گیرد. از جمله هزینه سوخت خودرو تابعی از مسافت طی شده، هزینه نگهداری واحد تولیدی تابعی از ساعت کار ماشین و ساعت کار پرسنل می باشد. البته ممکن است چندین عامل اثرگذار مهم وجود داشته باشد مثلاً هزینه سوخت خودرو به مدت زمان رانندگی و وضعیت جاده نیز بستگی دارد.

۳) تعیین عوامل ایجادکننده هزینه: پس از تعیین عوامل تعیین کننده هزینه، حسابدار مدیریت باید در مورد موضوع هزینه و عوامل ایجادکننده هزینه، داده ها را جمع آوری کند. این داده ها بایستی پایدار و دقیق باشند. مقصود از پایدار بودن داده، یعنی داده های مربوط به هر دوره باید بر مبنای همان روش هزینه یابی محاسبه شود و همه رویدادهای مالی را در دوره ای که رخ داده ثبت نمود.

دقت و صحت داده ها به ماهیت منبع آنها بستگی دارد. گاهی داده های ایجاد شده در درون شرکت بسیار قابل اتکا هستند زیرا رویه ها و سیاست های مدیریت، دقت و صحت این داده ها را تضمین می نماید.

۴) رسم نمودار بر اساس داده ها: با رسم نمودار داده ها الگوهای غیرعادی مشخص می شود و باید هر نوع جابجائی یا غیرخطی بودن داده ها هنگام برآورد هزینه ها، مورد توجه قرار گیرد. با مطالعه نمودار می توان هر رخداد غیرعادی را به راحتی مشخص (کشف) کرد.

۵) انتخاب و به کارگیری روش های برآورد هزینه ها: برای برآورد هزینه ها سه روش ارائه می شود که عبارتند از: روش بالاترین و پائین ترین داده ها، روش محاسبه کار انجام شده، تجزیه و تحلیل رگرسیون. حسابدار مدیریت باید متناسب با هزینه و دقتی که انتظار دارد یکی از آنها را انتخاب نماید.

۶) ارزیابی و صحت هزینه های برآورد شده: آخرین گام در برآورد هزینه، تعیین میزان خطای بالقوه برآورد انجام شده است. یکی از روش های آن، مقایسه نتیجه های واقعی و برآورد شده در طول زمان و میانگین گرفتن از عدم مطلق درصد خطاها می باشد. (عدم مطلق منظور توجه نداشتن به علامت مثبت یا منفی عدد به دست آمده است.)

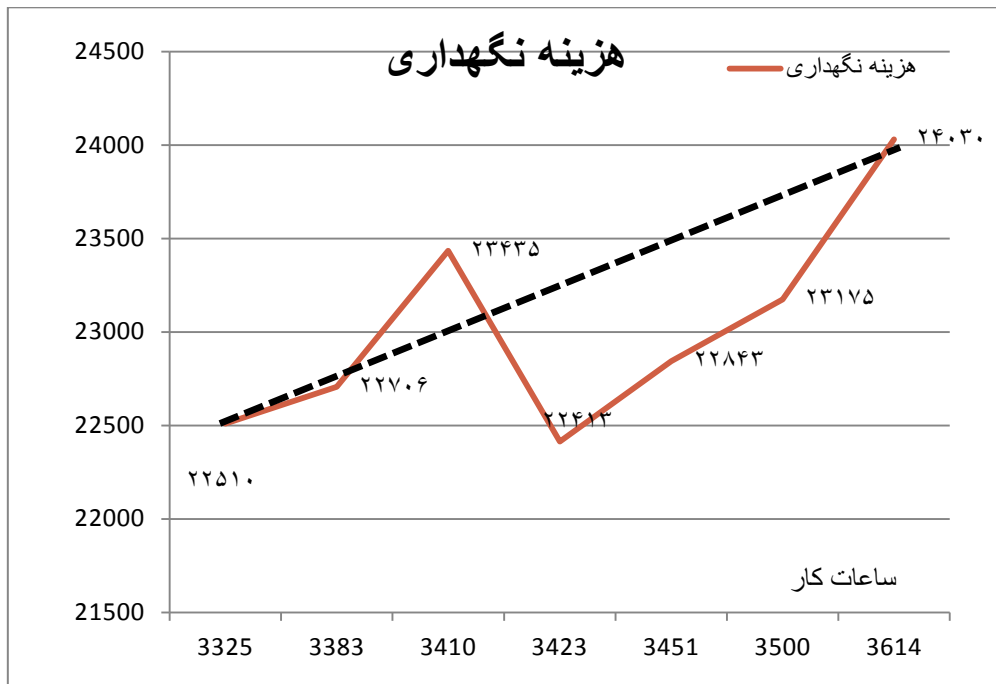
## روش های برآورد هزینه ها

سه روش برآورد ارائه می شود که به ترتیب افزایش دقت محاسبه، عبارتند از روش بالاترین و پائین ترین نقاط، محاسبه کار انجام شده، تجزیه و تحلیل رگرسیون.

هرچه دقت محاسبه افزایش می یابد هزینه انجام عملیات نیز افزایش می یابد. لذا روش اول کمترین هزینه و کمترین دقت را داراست و روش سوم دارای بیشترین دقت و بیشترین هزینه انجام عملیات می باشد.

### ۱) روش بالاترین و پائین ترین نقاط

در این روش به روش جبری، خط منحصربه فردی که بین بالاترین و پائین ترین نقاط متعلق به این داده ها می گذرد را مشخص می نمائیم.



در این روش خط بین دونقطه ابتدا وانتهای باید نشان دهنده داده های مربوطه در اطراف خود باشند. وگرنه در صورتی که بالاترین و پائین ترین نقاط در فاصله دوری از سایر نقاط مربوط قرار گیرند در آن صورت، نوع برآورد حالت تعصب و یکسونگری به خود خواهد گرفت.

معادله خط با شیب ثابت در حالت کلی عبارتست از:

$$y = a + bx$$

که در آن

$Y$  مقدار هزینه نگهداری برآوردی

$a$  هزینه ثابت

$X$  عامل ایجاد کننده هزینه (تعداد ساعت کار و عملیات)

$b$  شیب خط است که از فرمول زیر محاسبه می شود:

$$b = \frac{\text{تفاوت بین هزینه های بالا ترین و پائین ترین نقاط}}{\text{تفاوت بین مقدار عامل ایجادکننده هزینه برای بالا ترین و پائین ترین نقاط}}$$

$$b = (24030 - 22510) \div (3614 - 3325) = 5/26$$

$$a = y - bx = 22510 - 5/26 \times 3325 = 5021$$

$$y = 5021 + 5.26x \quad \text{برآورد خط هزینه نگهداری}$$

## ۲) روش محاسبه مقدار کار انجام شده

این روش یک روش آماری برای برآورد هزینه هاست که در مورد مقدار کاری که باید برای تولید یا ارائه خدمت انجام داد محاسبه می شود و بدان وسیله مدت زمان و یا اقلام ورودی هر محصول را محاسبه می نمایند. برای مثال، در فعالیت های تولیدی، برای تعیین مواد یا نیروی کار مورد نیاز جهت ساخت قطعه یا مونتاژ قطعات، از روش محاسبه کار

استفاده می شود. برای فعالیت های غیر تولیدی از جمله محاسبه مدت زمان مورد نیاز جهت انجام کارهای تخصصی یا تهیه صورت حساب های مربوط به پرداخت ها از این روش استفاده می شود.

**متداول ترین روش** محاسبه مقدار کار انجام شده، نمونه گیری آماری از کار است. به عنوان مثال در شرکت بیمه کویر برای تعیین میزان کارائی کارکنان، در یک دوره سه هفته ای، تجزیه و تحلیل دقیق آماری مربوط به بررسی داده های متعلق به کارکنان مختلف و انواع ادعاها انجام می شود و میانگین زمان رسیدگی به ادعای خسارت دیدگان، ۱۸ دقیقه و دامنه ۹۵ درصدی بررسی درخواست ها بین ۱۴ تا ۲۲ دقیقه بدست می آید. حال اگر معلوم شود یکی از کارکنان ۲۵ دقیقه برای هر پرونده وقت صرف می کند معلوم می شود او نیاز به آموزش بیشتر یا احتمالاً نظارت بیشتر دارد.

### ۳) تجزیه و تحلیل رگرسیون (رگرسیون کمترین مربعات)

تجزیه و تحلیل رگرسیون یک روش آماری برای بدست آوردن یک معادله منحصر به فرد جهت برآورد هزینه ها است که باتوجه به یک مجموعه از نقاط، خط بهترین برازش (برآورد شده) را معین می نماید. تجزیه و تحلیل رگرسیون مربوط به داده هائی است که بدان وسیله مجموع مربع خطاهای برآوردی به کمترین مقدار می رسد. هر خطا نشان دهنده فاصله محاسبه شده از خط رگرسیون به هریک از نقاط می باشد. از آنجا که در تجزیه و تحلیل رگرسیون، به صورت منظم، خطای برآوردی به کمترین مقدار ممکن می رسد، آن را رگرسیون کمترین مربعات می نامند. معادله رگرسیون ساده به صورت زیر است که مشابه روش پائین ترین و بالاترین نقاط است:

$$Y = a + bx + e$$

که در این رابطه:

$Y$  = مقدار متغیر وابسته، یعنی هزینه ای که باید محاسبه شود.

$a$  = مقدار ثابت معادله، نشان دهنده این است که اگر  $X$  برابر صفر باشد مقدار  $Y$  چه مقدار است.

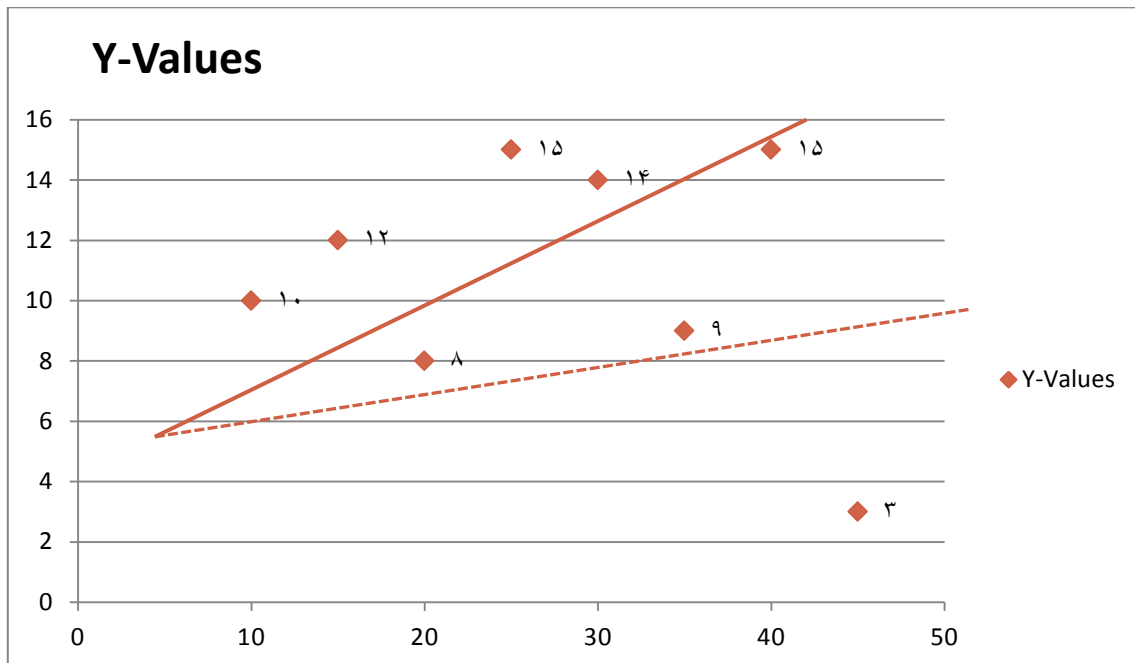
$X$  = مقدار متغیر مستقل، یعنی عامل ایجادکننده هزینه ای که باید محاسبه شود. ممکن است یک یا چند عامل ایجادکننده هزینه وجود داشته باشد.

$b$  = واحد هزینه متغیر (ضریب متغیر وابسته)، یعنی میزان افزایش در  $Y$  به ازای هر واحد افزایش در  $X$

$e$  = خطای برآوردی، یعنی فاصله بین خط رگرسیون و هریک از نقاط داده ها.

مزیت عمده روش مزبور این است که عدد منحصر به فردی محاسبه می شود که باتوجه به داده ها خطای برآوردی به کمترین مقدار ممکن می رسد. ولی عیب این روش این است که چون خطاها به توان ۲ می رسند و برآن اساس بهترین خط برازش تعیین می شود، تجزیه و تحلیل رگرسیون می تواند تحت تاثیر داده های غیرعادی به نام نقاط خارجی اثرگذار (نقاط پرت) (**outliers**) قرارگیرد که در نتیجه خط به دست آمده نمی تواند نماینده بیشتر این داده ها (نقاط) باشد.

حسابداران مدیریت برای جلوگیری از این نوع خدشه، پیش از محاسبه رگرسیون، اقدام به تهیه نمودار داده ها می نمایند و بررسی می نمایند که آیا نقاط خارجی اثرگذار را اصلاح یا آنها را حذف نماید.



**توضیح:** همان طور که ملاحظه می شود اگر نقطه (۳ و ۴۵) را در نظر بگیریم خط رگرسیون، به شکل خط پرنرگ ایجاد می شود که تقریباً همه نقاط را پوشش می دهد ولی با وجود این نقطه، خط رگرسیون به صورت خط چین در می آید که نمی تواند نماینده همه نقاط نمی باشد و برآورد خوبی نمی باشد.

**متغیر مبهم:** در تجزیه و تحلیل رگرسیون، ممکن است علاوه بر بیان داده ها بر حسب واحد یا آحاد محصول، از متغیری به نام متغیر مبهم استفاده شود که نشان دهنده وجود یا نبود یک حالت خاص است. برای مثال در مورد فصلی بودن رویداد مالی می توان در ماههائی که رویداد مالی وجود دارد یک متغیر مبهم به صورت عدد یک (۱) و برای ماه های دیگر عدد صفر (۰) در نظر گرفته شود.

**تجزیه و تحلیل رگرسیون:** در تجزیه و تحلیل رگرسیون، علاوه بر برآورد (محاسبه) هزینه، مقادیر ارائه شده به صورت کمی، دقیق و قابل اعتماد می باشند. مقصود از دقیق بودن، صحت اعداد محاسبه شده به وسیله رگرسیون است و مقصود از قابل اتکا بودن این است که احتمال دارد رگرسیون نشان دهنده رابطه واقعی بین متغیرها باشد. و بتوان کماکان داده ها را به صورتی دقیق پیش بینی کرد.

به عنوان مثال فرض کنید پس از جمع آوری داده ها، نموداری توسط برنامه صفحه گسترده اکسل، ایجاد می شود که معادله آن عبارتست از:

$$y = 15843 + 2/02 * x$$

که در آن  $y$  نشان دهنده هزینه نگهداری و  $x$  نشان دهنده ساعت کار است. انتظار می رود در ماه اوت، تقریباً ۳۶۰۰ ساعت کار انجام شود لذا هزینه نگهداری برای ماه اوت برابر می شود با:

$$y = 15843 + 2.02 \times 3600 = 23115\$$$

به همراه معادله فوق، توسط نرم افزار، اعدادی ارائه می شود که به مقادیر آماری معروف هستند. در نمودار فوق اعداد آماری عبارتند از:

$R^2 = 0.461$  ضریب تعیین (خط برازش) که عددی است که به طور مستقیم، قدرت و توان رگرسیون را بیان

می نماید. و به وسیله آن می توان درصد واریانس در متغیر وابسته را تعیین کرد. و برابر است با



$$R^2 = \text{جمع مربعات واریانس کل} / \text{جمع مجذور واریانس رگرسیون} \\ = (R1^2 + R2^2 + R3^2 + \dots) / (YT1^2 + YT2^2 + TY3^2 + \dots)$$

$R^2$  عددی آماری است که برای تعیین قابل اعتماد بودن خط برازش به کار می رود و عددی بین ۰ و ۱ است هرچه به ۱ نزدیک تر باشد قابل قبول تر است مقادیر بین ۰/۷۵ و ۱ قابل قبول است.

Y متغیر وابسته و نشان دهنده هزینه نگهداری

X متغیر مستقل و نشان دهنده ساعت کار

YM میانگین Y و برابر جمع هزینه های نگهداری تقسیم بر تعداد آنها

YE پیش بینی رگرسیون برای Y و برابر مقداری از Y است که از معادله  $Y = a + bx$  به دست آمده است.

YT کل واریانس Y و برابر است با مقدار Y منهای میانگین Y. یعنی  $YT = Y - YM$

R واریانس رگرسیون: برابر است با مقدار پیش بینی رگرسیون منهای میانگین Y. یعنی

$$R = YE - YM$$

$t = 2/07$  این عدد معروف به عدد آماری t، نشان دهنده میزان قابل اعتماد بودن هر یک از متغیرهای

مستقل است. مقادیر بالاتر از 2 مقداری قابل قبول است. در این دامنه با احتمال 95 درصد متغیرها مستقل هستند یعنی متغیر مستقل با ریسکی کمتر از 5 درصد قابل اعتماد است. مقدار آن از رابطه زیر به دست می آید که ضریب متغیر مستقل همان عدد b در معادله  $y = a + bx$  می باشد:

(مقدار خطای استاندارد SE برای ضریب متغیر مستقل) / (ضریب متغیر مستقل) = t

$F = 0/09$  عدد آماری F معیار سودمندی برای نشان دادن قابل اعتماد بودن رگرسیون از دیدگاه آماری

است. هرچه مقدار این عدد بیشتر باشد ریسک غیر قابل اعتماد بودن رگرسیون، کاهش می یابد. تعیین مقدار قابل قبول F به تعداد داده ها بستگی دارد ولی با افزایش داده ها مقدار F مورد نظر کاهش می یابد. مقدار آن از رابطه زیر به دست می آید:

$$F = (R1^2 + R2^2 + R3^2 + \dots) / (E1^2 + E2^2 + E3^2 + \dots) \\ = (\text{مجذور میانگین خطا}) / (\text{مجموع ضریب های تعیین F})$$

$SE = 221/71$  \$ خطای استاندارد برآورد یک معیار سودمند برای تعیین مقدار دقت و صحت رگرسیون

می باشد و برابر است با

$$SE = \sqrt{\text{مجذور میانگین خطا}} \\ = \sqrt{(E1^2 + E2^2 + E3^2 + \dots)}$$

طبق جدول خطای استاندارد، مقادیر واقعی داده ها با احتمال ۶۷٪ در دامنه ۰ تا SE و همچنین با احتمال ۹۵٪

مقادیر واقعی داده ها بین ۰ تا 2SE قرار می گیرد.

E واریانس خطا (واریانس باقیمانده، میانگین خطا) برابر است با مقدار متغیر وابسته Y منهای پیش بینی

رگرسیون. یعنی

$$E = Y - YE$$

**واریانس غیر ثابت:** تعیین کننده قابل اعتماد بودن میزان دقت اطلاعات می باشد. در مورد مجموعه مشخصی از داده ها، خطای استاندارد محاسبات بر اساس دامنه متغیر مستقل تغییر می کند که بر این اساس، واریانس خطا ثابت نمی ماند. هنگامی که رابطه بین متغیرهای وابسته و مستقل در طول زمان دارای ثبات کمتری می شود چنین وضعی صادق خواهد شد. اگر یک واریانس غیر ثابت وجود داشته باشد، خطای انحراف رگرسیون در دامنه متغیر مستقل، نمی تواند به صورت یکسان دقیق باشد.

برای کشف واریانس غیر ثابت از **همبستگی رتبه** - ترتیب استفاده می شود. این عدد یک عدد آماری است که بدان وسیله درجه یا میزانی که دو مجموعه از اعداد دارای ترتیب یا رتبه همانند هستند تعیین و شناسایی می شود. وجود همبستگی بالا بین رتبه - ترتیب، شاهد و مدرکی بر وجود واریانس غیر ثابت می باشد. مثلاً ضریب همبستگی رتبه  $0.1$  که اندک است نشان می دهد شاهد و مدرک زیادی بر واریانس غیر ثابت وجود ندارد. نحوه محاسبه این عدد در کتاب های آماری وجود دارد.

در صورتی که واریانس غیر ثابت وجود داشته باشد باید متغیر مستقل را به لگاریتم یا جذر تبدیل نمود تا تغییرات و رفتار خطا بهبود یابد. اگر بدین وسیله مساله حل نشود حسابدار مدیریت باید در مورد تفسیر خطای استاندارد بسیار محتاط باشد.

### عدد آماری داربین - واستان (میزان غیر خطی بودن)

در رگرسیون یک فرض اصلی این است که رابطه متغیرهای مستقل  $X$  و متغیر وابسته  $Y$ ، خطی است. به عنوان مثال وقتی به سبب وجود الگوی چرخه ای (یا فصلی)، داده ها غیر خطی باشند خطاها به صورت منظم با یکدیگر ارتباط برقرار می نمایند، یعنی مستقل نمی باشند. اغلب داده های مالی تحت تاثیر روند اثرات چرخه ای و فصلی قرار دارند و لذا رابطه بین متغیرها به صورت ذاتی، می تواند غیر خطی باشد. در چنین حالتی رگرسیون قابل اعتماد نمی باشد و دستخوش خطاهایی بیش از مقدار مورد انتظار قرار می گیرد. لذا غیر خطی بودن رابطه بین متغیرها، غیر مستقل بودن خطاها را نشان می دهد.

روش متداول در نشان دادن میزان غیر خطی بودن، استفاده از عدد آماری داربین - واستان است. این عدد، عددی بین  $0$  و  $4$  است و اگر تعداد نقاط به  $20$  یا بیشتر برسد این عدد تقریباً بین  $0$  و  $1$  قرار می گیرد. عدد بین  $0$  و  $1$  موید احتمال بسیار کم برای وجود رابطه غیر خطی می باشد.

دامنه قابل قبول برای این عدد دامنه بین اعداد  $2$  و  $3$  است. یعنی عدد کمتر از  $2$  و بیشتر از  $3$  بدین معنی است که باید در صورت لزوم اعداد مناسب تری انتخاب کرد. معمولاً خطای غیر مستقل را می توان از طریق فصلی کردن داده ها حل نمود. این کار توسط لگاریتم متغیر مستقل و وابسته و تبدیل رابطه چند متغیره به رابطه خطی یا استفاده از یک متغیر مبهم (مثلاً ضریب رابطه فصلی  $1$  و ضریب رابطه غیر فصلی  $0$  باشد تا حذف شود) می باشد.

## مثال رگرسیون

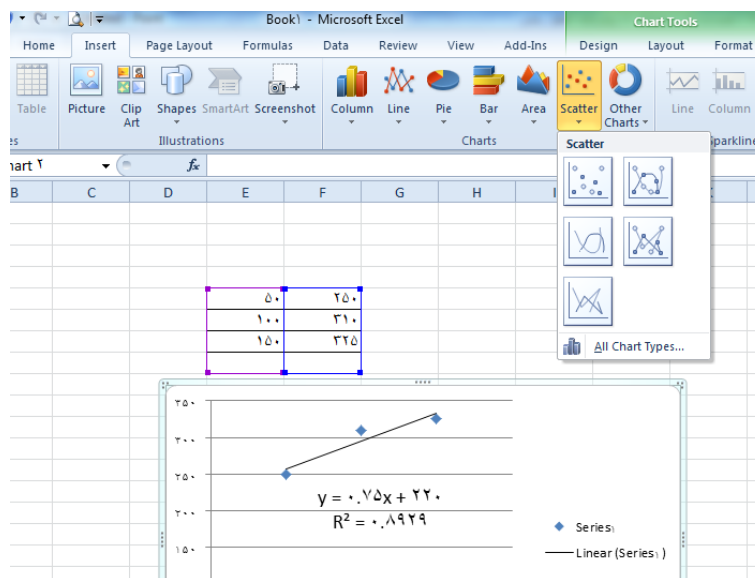
اطلاعات سه ماه هزینه ملزومات و سطح تولید به شرح زیر است حسابدار مدیریت قصد دارد هزینه ملزومات ماه چهارم را محاسبه نماید.

ماه	هزینه ملزومات Y	سطح تولید X
۱	۲۵۰ دلار	۵۰ واحد
۲	۳۱۰	۱۰۰
۳	۳۲۵	۱۵۰
۴	؟	۱۲۵

رگرسیون این سه نقطه برابر می شود با خط:

$$y = 220 + 0.75 * x$$

برای محاسبه رگرسیون با اکسل، جدول داده های خود را ثبت کنید؛ نوع نمودار را نمودار نقطه ای scatter انتخاب کنید روی یکی از نقاط کلیک راست کرده add TrendLine را انتخاب و نوع نمودار را مثلاً خطی انتخاب و در انتهای منوی باز شده هم تیک نمایش معادله را انتخاب کنید.



در نتیجه در سطح تولید 125 داریم:

$$y = 220 + 0.75 * 125 = 313.75 \text{ \$}$$

واریانس های رگرسیون برای این معادله و داده ها برابر است با:

متغیر مستقل	متغیر وابسته	میانگین	پیش بینی رگرسیون	کل واریانس Y	واریانس رگرسیون	واریانس خطا
$X$	$y$	$YM$	$YE = 220 + 0/75X$	$YT = Y - YM$	$R = YE - YM$	$E = Y - YE$
۵۰	۲۵۰	۲۹۵	۲۵۷.۵	-۴۵	-۳۷.۵	(۷.۵)
۱۰۰	۳۱۰	۲۹۵	۲۹۵	۱۵	۰	۱۵
۱۵۰	۳۲۵	۲۹۵	۳۳۲.۵	۳۰	۳۷.۵	(۷.۵)

تجزیه و تحلیل جدول واریانس

درجه آزادی	مجذور اعداد	منشا واریانس
۱	$\sum R^2 = (۳۷/۵)^2 + ۰ + (۳۷/۵)^2 = ۲۸۱۲/۵$	واریانس رگرسیون
۱	$\sum E^2 = (۷/۵)^2 + (۱۵)^2 + (۷/۵)^2 = ۳۳۷/۵$	واریانس خطا
۲	$\sum YT^2 = ۴۵^2 + ۱۵^2 + ۳۰^2 = ۳۱۵۰$	جمع

توجه: درجه آزادی همیشه برابر تعداد نقاط منهای ۱ است. در بالا سه نقطه داریم لذا درجه آزادی ۲ است.

$$SE = \sqrt{\text{میانگین مجذور خطا}} = \sqrt{337/5} = ۱۸/۳۷$$

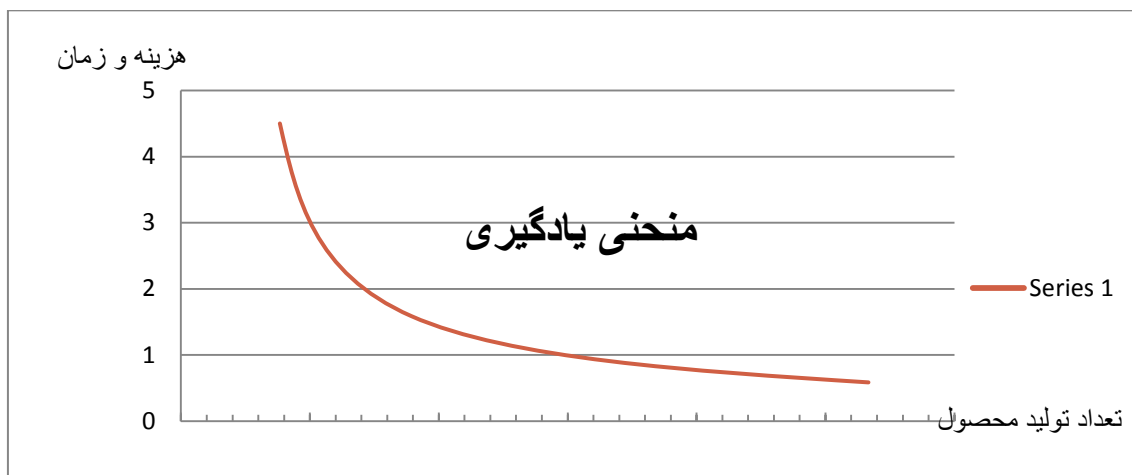
$$R^2 = \text{جمع مجذور واریانس ها} / \text{جمع مجذور واریانس رگرسیون} = 2812/5 \div 3150 = ۰.۸۹۲$$

$$F = \text{مجذور میانگین خطا} / \text{جمع مجذور واریانس رگرسیون} = ۲۸۱۲.۵ \div ۳۳۷.۵ = ۸.۳۳$$

$$t = \text{مقدار خطای استاندارد ضریب متغیر مستقل} / \text{ضریب متغیر مستقل} = 0/75 \div 0/2598 = ۲.۸۹$$

### منحنی یادگیری

هنگامی که یک فعالیت نیاز به انجام دادن کار مشخصی دارد، تکرار این فعالیت باعث می شود شخص مهارت لازم را کسب نماید در نتیجه پس از گذشت زمان، کار مزبور با سرعت بیشتر و کیفیت بالاتری انجام می شود. در مواقعی که تولید در مقیاس بزرگ صورت می گیرد، هزینه ها بیشتر تحت تاثیر یادگیری قرار می گیرند. به عنوان مثال در صنعت هواپیماسازی، ساخت هواپیماها کمتر از زمانی است که برای ساخت نخستین هواپیما مصرف می شود. مثلاً اگر ۲۰ روز برای ساخت اولین هواپیما زمان لازم باشد برای ساخت دوهواپیمای بعدی به جای ۴۰ روز ۳۲ روز زمان نیاز است. یک اصل پذیرفته شده تجاری این است که فرآیند تولید محصولات جدید، دارای بهره وری اندک است و پس از آن بهره وری افزایش می یابد. البته نرخ افزایش بهره وری با گذشت زمان کاهش می یابد تا اینکه به یک سطح تعادل می رسد.



معمولاً نرخ یادگیری حدود ۸۰٪ می باشد یعنی زمانی که برای ساخت محصول در دفعه دوم صرف می شود ۸۰٪ زمانی است که در دفعه اول صرف می شود. نرخ ۱ یعنی هیچ یادگیری رخ نداده زیرا زمان تولید برابر زمان تولید دفعات قبلی است. نرخ ۰/۵ بهترین نرخ یادگیری است زیرا در هر دفعه زمان تولید نیم برابر زمان دفعات قبلی است. از آنجا که بهره وری نیروی کار در فرآیند تولید اهمیت حیاتی دارد می توان تجزیه و تحلیل منحنی یادگیری را به عنوان راهی مهم تلقی کرد. در بحث قیمت گذاری محصولات و بررسی چرخه زندگی محصول، می توان از منحنی یادگیری استفاده نمود و کاهش زمان تولید و افزایش بهره وری را لحاظ نمود. توجه نکردن به یادگیری باعث می شود تعداد واقعی آحاد مورد نیاز برای رسیدن به نقطه سربه سر، بیش از تعداد واقعی تعیین شود. ضمناً اگر موقع بودجه بندی برای سطح تولید و برآورد نیاز به نیروی کار، بحث یادگیری لحاظ شود. هزینه کل مربوط به ساخت قطعه به صورتی دقیق تر محاسبه خواهد شد.

### کسر یا اضافه جذب سربار

معمولاً در پایان دوره مالی باید

(۱) هزینه های واقعی انجام شده در کارخانه باید به دواير توليدي و خدماتي تسهيم شود.

(۲) سپس هزینه دواير خدماتي به دواير توليدي سرشکن شود.

نتیجه حاصل، نشانگر سربار واقعی هر یک از دواير توليدي است که در بدهکار حساب کنترل سربار ساخت آن دایره منظور می شود، از سوی دیگر در طول دوره مالی، سربار هر دایره توليدي با نرخ از پیش تعیین شده به محصولات اضافه گردیده که این سربار جذب شده در بستانکار حساب کنترل سربار ساخت آن دایره منظور شده است.

کنترل سربار ساخت

حساب کنترل سربار ساخت ××

سربار جذب شده

هزینه واقعی سربار

××

سربار جذب شده

××

هزینه استهلاک

××

هزینه بیمه

××

هزینه اجاره

××

هزینه سوخت

- ×× استهلاک انباشته
  - ×× حساب های پرداختی
  - ×× پیش پرداخت ها
- ثبت هزینه های واقعی سربرار
- ×× کالا در جریان ساخت
  - ×× کنترل سربرار ساخت
- ثبت سربرار ساخت جذب شده در طول دوره

مانده حساب کنترل سربرار ساخت هر دایره تولیدی ، نشان دهنده کسر یا اضافه جذب سربرار همان دایره است در صورتی که سربرار واقعی هر دایره تولیدی بیشتر از سربرار جذب شده آن دایره باشد حساب کنترل سربرار ساخت، دارای مانده بدهکار خواهد بود (کسر جذب سربرار) که با حساب کسر یا اضافه جذب سربرار به صورت زیر بسته می شود:

- حساب کسر یا اضافه جذب سربرار××
  - حساب کنترل سربرار ساخت××
- بابت کسر جذب سربرار ساخت

و چنانچه سربرار واقعی ، کمتر از سربرار جذب شده باشد حساب کنترل سربرار ساخت ، دارای مانده بستانکار خواهد بود (اضافه جذب سربرار) که با حساب کسر یا اضافه جذب سربرار ، به شکل زیر بسته می شود:

- حساب کنترل سربرار ساخت××
  - حساب کسر یا اضافه جذب سربرار××
- ثبت اضافه جذب سربرار ساخت

**نکته مهم:** حساب کسر یا اضافه جذب سربرار ، از جمله حساب های موقت است که باید در پایان دوره مالی بسته شود که این کار به دو روش انجام می گیرد.

(۱) اگر مانده حساب کسر یا اضافه جذب سربرار ، جزئی باشد با حساب بهای تمام شده کالا فروش رفته بسته می شود.

(۲) اگر مانده کسر یا اضافه جذب سربرار ساخت، رقم عمده ای باشد باید مبلغ مذکور ، متناسب با (۱) موجودی کالا در جریان ساخت و (۲) موجودی کالا ساخته شده پایان دوره و (۳) قیمت تمام شده کالا فروش رفته به حساب های مذکور تسهیم شود.

**مثال:** مانده حساب کار در جریان ساخت پایان دوره ، کالاساخته شده پایان دوره ، و بهای تمام شده کالا فروش رفته به ترتیب ۵۰/۰۰۰ و ۷۵/۰۰۰ و ۲/۳۷۵۰۰۰ ریال و سهم از هزینه سربرار هر کدام به ترتیب ۱۳/۰۰۰ و ۲۵/۰۰۰ و ۹۶۲/۰۰۰ ریال و کسر تخصیص سربرار ۲۰۰/۰۰۰ ریال می باشد. تسهیم کسر تخصیص سربرار به صورت زیر خواهد بود:

شرح	مانده حساب	سربار	نسبت سربار	تخصیص کسر سربار	مانده بعد از تسهیم
کالادر جریان پایان دوره	۵۰/۰۰۰	۱۳/۰۰۰	٪۱/۳	۲/۶۰۰	۵۲/۶۰۰
کالاساخته شده پایان	۷۵/۰۰۰	۲۵/۰۰۰	٪۲/۵	۵/۰۰۰	۸۰/۰۰۰
بهای کالافروش رفته	۲/۳۷۵/۰۰۰	۹۶۲/۰۰۰	٪۹۶/۲	۱۹۲/۴۰۰	۲/۵۶۷/۴۰۰
جمع	۲/۵۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	٪۱۰۰	۲۰۰/۰۰۰	۲/۷۰۰/۰۰۰

### ترتیب مراحل تسهیم هزینه های سربار

الف) تسهیم هزینه ها تحت سرفصل های ثابت: هزینه هایی که منحصرأ مربوط به یک دایره تولیدی یا خدماتی است باید مستقیماً به حساب همان دایره منظور شود .

ب) تسهیم بر مبنای مناسب (بین دواير خدماتی و تولیدی) : هزینه هایی که در دواير مختلف تولیدی یا خدماتی به وقوع پیوسته باید بر اساس مبنای های مناسب ، بین دواير استفاده کننده تسهیم شوند .

ج) تسهیم بر مبنای عادلانه (از دواير خدماتی به تولیدی) : جمع هزینه هایی که یک دایره خدماتی در خصوص ارائه سرویس به سایر دواير متحمل شده باید به طرق عادلانه به میزان استفاده ای که دواير مختلف از خدمات دایره برده اند ، بین دواير مزبور تسهیم نمود .

### مراحل تسهیم سربار تسهیم اولیه و تسهیم ثانویه.

#### تسهیم اولیه

بعد از شناخت هزینه های عمومی و تفکیک مراکز به خدماتی و تولید ، هر هزینه به مراکز هزینه با استفاده از مبنای مشخص شده تسهیم می شود این کار را تسهیم اولیه گویند یعنی سرشکن کردن هزینه های غیر مستقیم عمومی به دواير تولیدی و واحدهای خدماتی بر اساس مبنای مناسب .

مثال) شرکت تولیدی خزر، یک نوع جارو برقی را در دایره تولیدی الف و یک نوع چرخ گوشت را در دایره تولیدی ب می سازد ، دواير خدماتی امور مالی ، تعمیرات و نگهداری و انبار و تدارکات به عنوان سه دایره پشتیبانی دواير تولیدی محسوب می شوند . هزینه های غیر مستقیمی که در اول سال مالی پیش بینی شده است به شرح زیر می باشد:

(۱) هزینه سوخت مرکزی روشنایی ۴۲۰/۰۰۰

(۲) هزینه های بیمه کارکنان ۲/۸۰۰/۰۰۰

(۳) هزینه استهلاک تجهیزات و ماشین آلات ۱/۰۵۰/۰۰۰

(۴) هزینه رفاه و تعاون ۸۴۰/۰۰۰

(۵) هزینه های کارگزینی ۹۴۵/۰۰۰

۶/۰۵۵/۰۰۰

تسهیم اولیه هزینه های غیر مستقیم پیش بینی شده در اول سال مالی به دواير تولیدی و خدماتی ، در جدول تسهیم اولیه نشان داده شده است :

دوایر خدماتی			دوایر تولید		شرح
انبار و تدارکات	تعمیر و نگهداری	امور مالی	تولیدی چرخ گوشت	تولیدی جارو برقی	
۲۵	۱۷	۱۴	۱۳۳	۹۱	تعداد کارکنان
-	-	-	۲۱۰۰	۳۱۵۰	ساعات کار ماشین
۱/۱۲۰/۰۰۰	۸۷۵/۰۰۰	۱/۰۵۰/۰۰۰	۶/۴۰۵/۰۰۰	۴/۵۵۰/۰۰۰	دستمزد
۴۹۰	۴۲/۰۰۰	۳۵۰	۲/۲۴۰	۱/۷۵۰	ساعات کار مستقیم
۳۵۰	۲۸۰	۷۰	۱۵۷۵	۱۲۲۵	ساعات زیر بنا

## جدول تسهیم اولیه

دوایر خدماتی			دوایر تولید		مبلغ	مبنای تسهیم	هزینه
انبار و تدارکات	تعمیر و نگهداری	امور مالی	تولیدی چرخ گوشت	تولیدی جارو برقی			
۴۲/۰۰۰	۳۳/۶۰۰	۸۴۰۰	۱۸۹/۰۰۰	۱۴۷/۰۰۰	۴۲۰/۰۰۰	مساحت	سوخت مرکزی و
۲۲۴/۰۰۰	۱۷۵/۰۰۰	۲۱۰۰	۱/۲۸۱/۰۰۰	۹۱۰/۰۰۰	۲/۸۰۰/۰۰۰	دستمزد مستقیم	روشنایی
-	-	-	۴۲۰/۰۰۰	۶۳۰/۰۰۰	۱/۰۵۰/۰۰۰	ساعات کار	بیمه کارکنان
۷۳/۵۰۰	۵۲/۵۰۰	-	۳۹۹/۰۰۰	۲۷۳/۰۰۰	۸۴۰/۰۰۰	ماشین	استهلاک ماشین آلات
۸۸/۲۰۰	۷۵/۶۰۰	۶۳/۴۰۰۰	۴۰۳/۲۰۰	۳۱۵/۰۰۰	۹۲۵/۰۰۰	تعداد کارکنان	هزینه رفاه و تعاون
						ساعات کار مستقیم	هزینه های کارگزینی
۴۲۷/۷۰۰	۳۳۶/۷۰۰	۳۲۳/۴۰۰	۲/۶۹۲/۲۰۰	۲/۲۷۵/۰۰۰	۶/۰۵۵/۰۰۰		جمع

## محاسبات جدول فوق :

$$\text{جمع زیر بنا} = ۱۲۲۵ + ۱۵۷۵ + ۷۰ + ۲۸۰ + ۳۵۰ = ۳۵۰۰$$

$$\text{سهام دایره تولید جارو برقی از سوخت مرکزی} = 420/000 \times \frac{1225}{3500} = 147/000$$

$$\text{جمع دستمزد} = ۴/۵۵۰/۰۰۰ + ۶/۴۰۵/۰۰۰ + ۱/۰۵۰/۰۰۰ + ۸۷۵/۰۰۰ + ۱/۱۲۰/۰۰۰ = ۱۴/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{سهام دایره جاروبرقی از بیمه کارکنان} = 2/800/000 \times \frac{4/550/000}{14/000/000} = 910/000$$

$$\text{جمع ساعات کار ماشین} = ۳۱۵۰ + ۲۱۰۰ = ۵۲۵۰$$

$$\text{سهام تولید جارو برقی از استهلاک} = 1/050/000 \times \frac{3150}{5250} = 630/000$$



$$\text{جمع تعداد کارکنان} = 91 + 133 + 14 + 17 + 25 = 280$$

$$\text{سهام تولید جارو برقی از رفاه تعاون} = 840/000 \times \frac{91}{280} = 273/000$$

$$\text{جمع ساعات کار} = 1750 + 2240 + 350 + 420 + 490 = 5250$$

$$\text{سهام تولید جارو برقی از هزینه های کار گزینی} = 945/000 \times \frac{1750}{5250} = 31/500$$

$$\text{سهام امور مالی از هزینه کارگزینی} = 945/000 \times \frac{350}{5250} = 63/000$$

### تسهیم ثانویه

تسهیم ثانویه سرشکن کردن هزینه های دواير خدماتی به دواير توليدی بر اساس مبنایی مناسب در یک کارخانه متشکل از دواير مختلف توليدی و خدماتی است. دواير خدماتی به منظور تسهیل در امر توليد و کمک به آن ایجاد شده اند لذا هزینه دواير مزبور می باید بر اساس معیارهای مناسب بین دواير توليدی تسهیم گردد.

### روش های تسهیم هزینه های دواير خدماتی به دواير توليدی

#### الف) روش تسهیم مستقیم

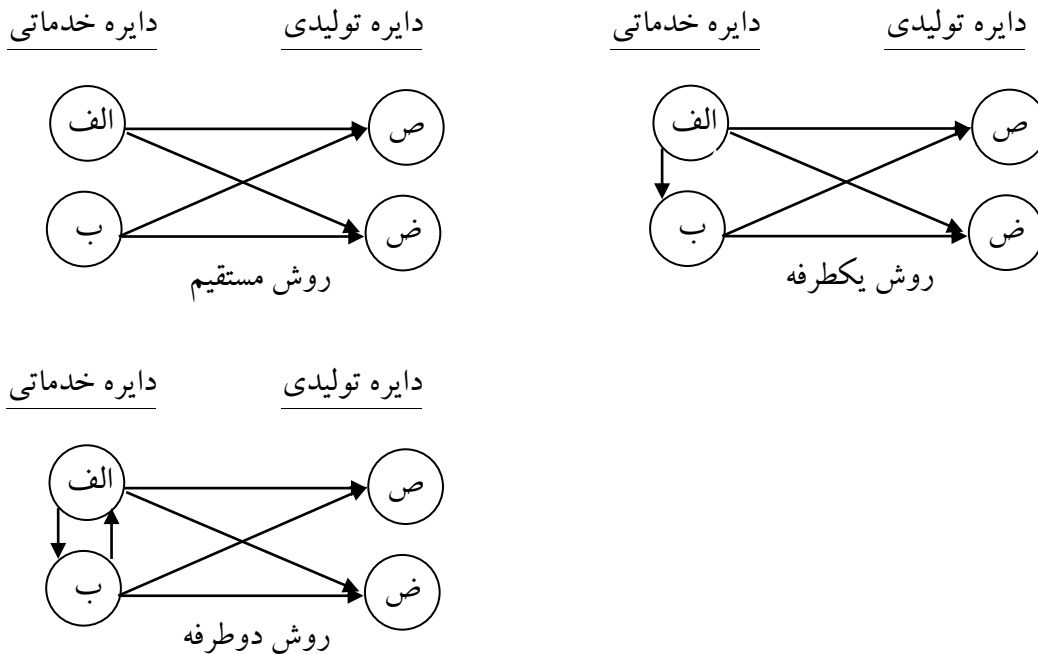
در این روش کلیه هزینه های دواير خدماتی فقط بین دواير توليدی سرشکن و تسهیم می شود و خدمات متقابل که دواير خدماتی به یکدیگر ارائه می دهند در نظر گرفته نمی شوند به دلیلی صرف نظر از خدمات متقابل دواير خدماتی به یکدیگر ، نتایج حاصل از این روش ، مطلوب و دقیق نمی باشد.

#### ب) روش تسهیم یک طرفه

در این روش هزینه هر دایره خدماتی به صورت یک طرفه به دواير توليدی و سایر دواير خدماتی سرشکن می گردد و از خدمات برخی دواير خدماتی به دواير خدماتی دیگر به علت ناچیز بودن آن صرف نظر می شود بدین ترتیب دواير خدماتی را که بیشترین خدمت را به دواير توليدی و سایر دواير خدماتی ارائه داده اند و کمترین سرویس را از سایر دواير دریافت کرده اند انتخاب و هزینه آن را به سایر دواير تسهیم می نمائیم و سپس هزینه دایره ای که در درجه دوم ارائه خدمت می باشد بین سایر دواير تسهیم می نمائیم تا هزینه کلیه دواير خدمات بین بقیه دواير تسهیم شود.

**ج) روش تسهیم متقابل**

در این روش ، خدمات متقابلی را که دواير خدماتی به یکدیگر انجام داده اند به طور دقیق در نظر گرفته می شود و هزینه هر دایره خدماتی به دواير تولیدی و خدماتی استفاده کننده از خدمات تسهیم می گردد. این روش به علت محاسبات ریاضی پیچیده و طولانی ، در عمل کاربردی ندارد.



**مثال)** در شرکت تولیدی آلفا که دارای دو دایره تولیدی و سه دایره خدماتی می باشد با استفاده از نتایج بدست آمده از تسهیم اولیه که در جدول نشان داده شده مطلوبست تسهیم ثانویه دواير خدماتی به تولیدی به روش مستقیم و یک طرفه. سایر مفروضات به شرح زیر است:

الف) هزینه های دایره حسابداری بر اساس ساعات کار مستقیم دواير تسهیم می شود .

ب) هزینه های دایره انبار بر اساس سطح اشغالی دواير تسهیم می شود .

ج) هزینه های دایره تعمیرات بر اساس ساعات کار دستگاه مستقیم به دواير تسهیم می شود.

د) استهلاك ماشین آلات ۶۰۰/۰۰۰ ریال

ه) دایره حسابداری به دواير انبار و تعمیرات سرویس می دهد ولی از خدمات آنها استفاده نمی کند.

و) دایره انبار به دایره تعمیرات خدمات ارائه می دهد ولی از آن دایره سرویس نمی گیرد. (در نتیجه اولویت تسهیم با حسابداری و انبار و در آخر تعمیرات است.)

**جدول تسهیم اولیه**

دایره	ساعات کار مستقیم	ساعات کار ماشین	ساعات کار غیر مستقیم	مساحت اشغالی
-------	------------------	-----------------	----------------------	--------------

۱۵۰۰	-	۴/۶۰۰	۴/۰۰۰	الف
۲۰۰۰	-	۶/۶۵۰	۶/۰۰۰	ب
-	۳۰۰	-	-	حسابداری
۵۰۰	۶۰۰	-	-	تعمیرات
-	۴۰۰	-	-	انبار
۴۰۰۰	۱۳۰۰	۱۱/۲۵۰	۱۰/۰۰۰	جمع

## الف) تسهیم ثانویه به روش مستقیم:

جمع	دوایر خدماتی			دوایر تولیدی		شرح
	تعمیرات	انبار	حسابداری	ب	الف	
۷/۲۰۰/۰۰۰	۹۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۷۰۰/۰۰۰	۲/۸۰۰/۰۰۰	۲/۵۰۰/۰۰۰	هزینه های پس از تسهیم
						تسهیم ثانویه هزینه دایره حسابداری
					۲۸۰/۰۰۰	دوایر
						مبلغ نرخ ساعات کار
				۴۲۰/۰۰۰		الف
			(۷۰۰/۰۰۰)			ب
						تسهیم ثانویه هزینه دایره انبار
		(۳۰۰/۰۰۰)		۱۲۸/۵۷۱		دوایر
				۱۷۱/۴۲۹		مبلغ مساحت
						الف
						ب
					۳۶۸/۰۰۰	تسهیم ثانویه هزینه دایره تعمیرات
	(۹۰۰/۰۰۰)			۵۳۲/۰۰۰		دوایر
						مبلغ نرخ ساعات کار
						الف
						ب
						جمع
۷/۲۰۰/۰۰۰				۳/۹۲۳/۴۲۹	۳/۲۷۶/۵۷۱	

## تسهیم ثانویه دوایر خدماتی (به روش تسهیم یکطرفه)

جمع	دوایر خدماتی			دوایر تولیدی		شرح
	تعمیرات	انبار	حسابداری	ب	الف	
۷/۲۰۰/۰۰۰	۹۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۷۰۰/۰۰۰	۲/۸۰۰/۰۰۰	۲/۵۰۰/۰۰۰	هزینه ها پس از تسهیم اولیه

تسهیم ثانویه دایره حسابداری					
دوایر	ساعات کار	مبلغ			
تعمیرات	۶۰۰	۳۸/۱۸۲	۲۵۴/۵۴۵	۳۸۱/۸۱۸	(۷۰۰/۰۰۰)
انبار	۴۰۰	۲۵/۴۵۵			
الف	۴۰۰۰	۲۵۴/۵۴۵			
ب	۶۰۰۰	۳۸۱/۸۱۸			
	۱۱/۰۰۰	۷۰۰/۰۰۰			
تسهیم ثانویه دایره انبار					
دوایر	مساحت	مبلغ			
تعمیرات	۵۰۰	۴۰/۶۸۲	۱۶۲/۷۲۷	۱۶۲/۷۲۷	(۳۲۵/۴۵۵)
الف	۱۵۰۰	۱۲۲/۰۴۶			
ب	۲۰۰۰	۱۶۲/۷۲۷			
	۴۰۰۰	۳۲۵/۴۵۵			
		۴۰۰/۲۴۷			
تسهیم ثانویه دایره تعمیرات					
دوایر	ساعات کار	مبلغ			
الف	۴۶۰۰	۴۰۰/۲۴۷	۵۷۸/۶۱۷	۵۷۸/۶۱۷	۹۷۸/۸۶۴
ب	۶۶۵۰	۵۷۸/۶۱۷			
	۱۱۲۵۰	۹۷۸/۸۶۴			
جمع			۳/۲۷۶/۸۳۸	۳/۹۲۳/۱۶۲	۷/۲۰۰/۰۰۰

مثال) در شرکت رایانه ای برنا، برای دو دایره پشتیبانی کارگزینی و حقوقی که به یکدیگر و همچنین به دو بخش تولیدی (بخش رایانه های کوچک و بخش قطعات جانبی) خدمات ارائه می نمایند هزینه های واقعی زیر رخ داده است:

شرح	هزینه های ثابت	هزینه های متغیر
دایره حقوق	۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰
دایره کارگزینی	۴۷۵/۰۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰/۰۰۰

و فرض می شود هزینه های ثابت بر مبنای ظرفیت بودجه ای تخصیص می یابد و هزینه های متغیر بر مبنای مصرف واقعی. مطلوبست تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی حقوقی و کارگزینی به دواير عملیاتی با روش الف) مستقیم ب) یکطرفه (با اولویت دایره حقوقی) ج) متقابل.

## ظرفیت بودجه ای

دایره ارائه دهنده	دایره حقوقی	دایره کارگزینی	بخش رایانه	بخش قطعات	جمع
دایره حقوقی (ساعت)	-	۲۵۰	۱۵۰۰	۷۵۰	۲۵۰۰
		%۱۰	%۶۰	%۳۰	%۱۰۰
دایره کارگزینی (ساعت)	۲۵۰۰	-	۲۲۵۰۰	۲۵۰۰۰	۵۰/۰۰۰
	۵%		%۴۵	%۵۰	%۱۰۰

## مصارف واقعی

دایره ارائه دهنده	دایره حقوقی	دایره کارگزینی	بخش رایانه	بخش قطعات	جمع
دایره حقوقی (ساعت)	-	۴۰۰	۴۰۰	۱۲۰۰	۲۰۰۰
		%۲۰	%۲۰	%۶۰	
دایره کارگزینی (ساعت)	۲۰۰	-	۲۶/۶۰۰	۱۱/۴۰۰	۴۰/۰۰۰
	%۵		%۶۶/۵	%۲۸/۵	

حل) محاسبات روش متقابل :

الف) هزینه های ثابت:

$$L = 360,000,000 + 0.05 * P \quad L = 385,678,000$$

$$P = 475,000,000 + 0.1L \quad P = 513,568,000$$

ب) هزینه های متغیر:

$$L = 2,000,000 + 0.05 * P$$

$$P = 600,000,000 + 0.2 * L \quad P = 606,464,646$$

$$L = 2,000,000 + 30,000,000 + 0.1 * L \rightarrow L = 32,323,232$$

روش های مختلف هزینه های دواير پشتیبانی به دواير عملیاتی با روش دونرخی :

روش تخصیص		دواير پشتیبانی		دواير عملیاتی	
الف: روش مستقیم	حقوقی	کارگزینی	بخش رایانه	بخش قطعات	
هزینه های ثابت	۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۴۷۵/۰۰۰/۰۰۰	-	-	
حقوقی	(۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰)	-	۲۴۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۳/۹ و ۶/۹
کارگزینی	-	(۴۷۵/۰۰۰/۰۰۰)	۲۲۵/۰۰۰/۰۰۰	۲۵۰/۰۰۰/۰۰۰	

۷۲۵۰/۴۲ و ۲۲۵/۴۲۷			
۳۷۰/۰۰۰/۰۰۰	۴۶۵/۰۰۰/۰۰۰	۰	۰
هزینه های متغیر			
۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰
حقوقی			
		-	(۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰)
٪۷۵ و ٪۲۵			
۱۸۰/۰۰۰/۰۰۰	۴۲۰/۰۰۰/۰۰۰	(۶۰۰/۰۰۰/۰۰۰)	-
کارگزینی			
۰/۳ و ۰/۷			
۳۳۰/۰۰۰/۰۰۰	۴۷۰/۰۰۰/۰۰۰	۰	۰
<b>ب) روش یکطرفه:</b>			
هزینه ثابت			
	۴۷۵/۰۰۰/۰۰۰	۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰	
حقوقی			
۱۰۸/۰۰۰/۰۰۰	۲۱۶/۰۰۰/۰۰۰	۳۶/۰۰۰/۰۰۰	(۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰)
٪۱۰ و ٪۶۰ و ٪۳۰			
۲۶۸/۹۷۴/۳۷۰	۲۴۲/۰۵۲/۶۳۰	(۵۱۱/۰۰۰/۰۰۰)	۰-
کارگزینی			
۲۵۰/۴۷۵ و ۲۲۵/۴۷۵			
۰			
هزینه های متغیر			
	۶۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰	
حقوقی			
۱۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰/۰۰۰	(۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰)
٪۲۰ و ٪۲۰ و ٪۶۰			
۱۹۲/۰۰۰/۰۰۰	۴۴۸/۰۰۰/۰۰۰	(۶۴۰/۰۰۰/۰۰۰)	-
کارگزینی			
٪۵ و ٪۴۵ و ٪۵۰			
۳۱۲/۰۰۰/۰۰۰	۴۸۸/۰۰۰/۰۰۰	۰	۰
<b>ج) روش متقابل:</b>			
هزینه های ثابت:			
	۴۷۵/۰۰۰/۰۰۰	۳۶۰/۰۰۰/۰۰۰	
حقوقی			
۱۱۵/۷۰۳/۰۰۰	۲۳۱/۴۰۷/۰۰۰	۳۸/۵۶۸/۰۰۰	(۳۸۵/۶۷۸/۰۰۰)
٪۱۰ و ٪۶۰ و ٪۳۰			
۲۵۶/۷۸۴/۰۰۰	۲۳۱/۱۰۶/۰۰۰	(۵۱۳/۵۶۸/۰۰۰)	۲۵/۶۷۸/۰۰۰
کارگزینی			
٪۵ و ٪۴۵ و ٪۵۰			
۳۷۲/۴۱۷/۰۰۰	۴۶۲/۵۱۳/۰۰۰	۰	۰
هزینه های متغیر:			
	۶۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰	
حقوقی			
۱۳۹/۳۹۳/۰۰۰	۴۶/۴۶۵/۰۰۰	۴۶/۴۶۵/۰۰۰	(۲۳۲/۳۲۳/۰۰۰)
٪۲۰ و ٪۲۰ و ٪۶۰			
۱۸۴/۲۴۳/۰۰۰	۴۲۹/۸۹۹/۰۰۰	۶۴۶/۴۶۵/۰۰۰	۳۲/۳۲۳/۰۰۰
کارگزینی			
٪۰/۵ و ٪۶۶/۵ و ٪۲۸/۵			
۳۲۳/۶۲۶/۰۰۰	۴۷۶/۳۶۴/۰۰۰	۰	۰

### سرشکن کردن سربار واقعی به واحدهای تولید شده

مساله انتخاب یک مبنا برای جذب هزینه های سربار ، حصول اطمینان از به کارگیری مناسب ترین روش جهت جذب هزینه های سربار به محصولات تولید شده است . اگر هزینه های سربار عمدتاً هزینه های سرمایه ای باشد و با استهلاک ماشین آلات ارتباط داشته باشد ساعات کار ماشین مناسب ترین مبنا برای جذب سربار است و اگر سربار عمدتاً در ارتباط با مواد مستقیم است هزینه مواد مستقیم مبنای جذب سربار خواهد است.

شش روش برای سرشکن کردن هزینه سربار به محصولات تکمیل شده وجود دارد:

- (۱) بر اساس بهای مواد مستقیم
- (۲) بر اساس بهای دستمزد مستقیم
- (۳) بر اساس بهای مواد اولیه
- (۴) بر اساس مقدار محصول تولید شده
- (۵) بر اساس ساعات کار مستقیم
- (۶) بر اساس اوقات کار ماشین

با نرخ جذب سربار، با پیشرفت تدریجی تولید و تکمیل کالای در جریان ساخت، سربار قابل تخصیص به تولیدات به صورت تخمینی محاسبه می شود .

کالا در جریان ساخت ××

کنترل سربار ××

ثبت سربار تخصیص یافته به واحدهای تولیدی

### ۱) روش سرشکن کردن هزینه سربار بر اساس بهای مواد مستقیم

در برخی واحدهای تجاری مشاهده می شود که هزینه های سربار کارخانه ، تقریباً درصد مشخصی از هزینه مواد مستقیم می باشد که طبق تجربه و بررسی هزینه های گذشته برای شرکت به اثبات رسیده است :

$$\text{نرخ جذب سربار} = \frac{\text{برآورد هزینه سربار کارخانه}}{\text{هزینه مواد مستقیم}} \times 100$$

نرخ جذب سربار × مواد مستقیم مصرف شده = برآورد سربار →

اگر شرکت با تولید چند نوع محصول سر و کار داشته باشد که مواد اولیه یک محصول گران قیمت ، ولی مواد اولیه محصول دیگر ارزان قیمت باشد باید برای هر یک از محصولات ، نرخ جداگانه ای محاسبه شود.

استفاده از روش فوق زمانی مناسب است که ارزش مواد مصرفی یکسان و زمان کارکرد متناسب با مواد مصرفی باشد.

**۲) سرشکن کردن سربار بر اساس بهای دستمزد مستقیم**

این مبنا یکی از رایج ترین مبانی تعیین نرخ جذب سربار است و اکثر موسسات تولیدی از آن استفاده می کنند زیرا رابطه مستقیمی بین بهای تمام شده سربار و بهای دستمزد مستقیم وجود دارد.

$$\text{نرخ جذب سربار} = \frac{\text{برآورد هزینه سربار کارخانه}}{\text{هزینه دستمزد مستقیم}} \times 100$$

این روش در مواقعی کاربرد دارد که رابطه مستقیمی بین بهای دستمزد مستقیم و سربار کارخانه موجود باشد و دستمزد بر اساس زمان و به نرخ یکنواخت پرداخت شود. و کاربرد این روش معایبی هم دارد اولاً ممکن است بخش عمده ای از سربار کارخانه هزینه استهلاک باشد که هیچ گونه ارتباطی با دستمزد مستقیم ندارد ثانیاً هزینه دستمزد مستقیم شامل دستمزد های کارگران ماهر و غیر ماهر است لذا جذب سربار کارخانه بر اساس دستمزد مستقیم موجب تخصیص سربار بیشتری به سفارشات می شود که توسط کارگران ماهر ساخته می شود.

**۳) روش سرشکن کردن هزینه بر اساس بهای مواد اولیه**

$$\text{نرخ جذب سربار} = \frac{\text{برآورد هزینه سربار کارخانه}}{\text{هزینه مواد اولیه}} \times 100$$

**۴) روش سرشکن کردن هزینه بر اساس مقدار محصول تولیدی**

ساده ترین روش جذب هزینه های سربار کارخانه می باشد در مواقعی کاربرد دارد که شرکت تنها یک نوع محصول تولید کند یا محصولات ساخته شده یکسان بوده باشد.

$$\text{نرخ جذب سربار} = \frac{\text{برآورد هزینه سربار کارخانه}}{\text{مقدار محصول تولیدی}} \times 100$$

**مثال)** اگر هزینه های سربار برآوردی برای یک دوره مالی بالغ بر ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال و میزان تولید مورد انتظار طی دوره ۵۰/۰۰۰ واحد کار باشد هزینه سربار تعلق یافته در هر واحد محصول تکمیل شده مبلغ زیر است:

$$\text{ریال} \quad \text{سربار هر واحد} = \frac{3/000/000}{50/000} = 60$$

**۵) روش سرشکن کردن هزینه بر اساس ساعات کار مستقیم**

$$\text{نرخ جذب سربار} = \frac{\text{برآورد هزینه سربار کارخانه}}{\text{ساعات کار مستقیم}} \times 100$$



در مواردی که نوسان نرخ دستمزد کارگران زیاد است یا نرخ دستمزد کارگران با هم تفاوت زیادی دارد و نیروی کار عامل اصلی تولید باشد (مکانیزه نباشد) این روش مناسب است.

### ۶) روش سرشکن کردن بر اساس اوقات کار ماشین

$$\text{نرخ جذب سربار} = \frac{\text{برآورد هزینه سربار کارخانه}}{\text{ساعات کار ماشین}} \times 100$$

تفاوت این روش با روش قبلی در این است که در مواردی که خط تولید کاملاً مکانیزه شده و نیروی انسانی کمترین دخالت را در جریان تولید داشته باشد این روش مورد استفاده قرار می‌گیرد ولی مشکل این روش، تعیین ساعت کار ماشین برای تولید یک واحد کالا و جمع‌آوری و تلخیص اطلاعات مربوط است.

**مثال)** اگر سربار کارخانه ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ساعات کار ماشین ۱۵/۰۰۰ ساعت برآورده شود نرخ جذب سربار به ازای هر ساعت معادل ۲۰۰ ریال است زیرا

$$\text{نرخ جذب سربار} = \frac{3/000/000}{15/000} = 200 \text{ ریال}$$

## فصل هفدهم

### معادل آحاد

## فصل هفدهم: واحدهای فیزیکی و معادل آحاد (equivalent units & physical units)

### مقدمه

معمولا در پایان سال، مقداری محصول نیمه ساخته وجود دارد که مقداری مواد مستقیم، دستمزد و سربار تولید برای آن هزینه شده است. برای تعیین موجودی کالا در جریان ساخت پایان دوره، باید میزان کاری که روی این محصولات نیمه ساخته انجام شده معین شود تا بهای آنها به دست آید. یعنی تعیین شود این کالاهای نیمه ساخته معادل چند کالای ساخته شده هزینه برده است که به آن **معادل آحاد** گویند. اهمیت محاسبه معادل آحاد در این است که میتوان تعداد و میزان تولید را محاسبه و از روی آن بهای تمام شده هر واحد محاسبه شود که اطلاعات آن برای قیمت گذاری محصولات لازم است. در غیر اینصورت، نمی توان فهمید هزینه تولیدی که مصرف شده چه مقدار مربوط به کالاهای ساخته شده و چه مقدار مربوط به موجودی کالاهای نیمه ساخته است و وقتی موجودی اشتباه محاسبه شود بهای تمام شده و سود و زیان نیز تحت تاثیر قرار می گیرد. معادل آحاد (معادل واحدهای ساخته شده) میزان کاری است که معادل با تکمیل یک واحد محصول از ابتدا تا انتهای فرآیند تولید روی محصولات انجام شده است. برای اندازه گیری عوامل ورودی تولید (مواد و دستمزد و سربار) در مورد کالاهای نیمه ساخته، از معادل آحاد محصول، در قالب واحدهای فیزیکی کامل شده استفاده می شود.

موجودی در جریان ساخت از ضایعات عادی نیز سهم می برد. ولی ضایعات غیر عادی به سود و زیان بسته می شود و به عنوان هزینه دوره است و در بهای موجودی ها قرار نمی گیرد. تا به این طریق قصوری که در جریان خط تولید رخ داده کاملا مشخص شود و از آن جلوگیری شود.

قرارداد می کنیم از این به بعد وقتی گفته می شود مثلا "موجودی کالا در جریان اول دوره ۶۵٪ تکمیل است" یعنی ۱۰۰٪ مواد مستقیم دارد و هزینه تبدیل آن شامل دستمزد و سربار به میزان ۶۵٪ انجام شده و اگر ۳۵٪ دیگر کار روی آن انجام شود این کالا به کالای ساخته شده تبدیل می شود.

قبل از ادامه بحث معادل آحاد، بانواع سیستم های تسهیم هزینه آشنا می شویم:

### سیستم های تسهیم هزینه

#### ۱) سیستم هزینه یابی سفارش کار (job costing system)

در این روش هزینه ها به یک واحد، یک دسته، یا مقدار انبوهی از یک محصول یا خدمت مشخص، تسهیم (سرشکن) می شود. یعنی خدمت یا محصول براساس سفارش مشتری تولید یا عرضه می شود. در این سیستم، موضوع هزینه (که باید هزینه طبق آن تسهیم شود) سفارش خاص مشتری است. برای تکمیل هر سفارش مشتری، مقادیر هزینه های متفاوتی از منابع تولیدی مصرف می شود. لذا تخصیص یکسان هزینه های تولیدی به سفارش های مختلف برای اساس میانگین نادرست است و هر هزینه به سفارش مربوطه تسهیم می شود. مثل صنایع چاپ و انتشار، تولید لباس خاص به سفارش مشتری، خدمات حسابرسی یک شرکت.

## ۲) سیستم هزینه یابی مرحله ای (process costing system)

در این روش، هزینه یک قلم محصول یا خدمت، با استفاده از محاسبه میانگین، بین انبوهی از واحدها محصول مشابه، تسهیم می شود. در این سیستم اقلام همانندی از محصول برای فروش به عموم (ونه مشتری خاص) تولید می شود. مثل تولید انواع اسباب بازی، انواع خوراکی و تولید مواد شیمیایی و ... این سیستم در صنایعی کاربرد دارد که محصولات یکسان یا مشابه در حجم انبوه تولید می نمایند. و محصولات تقریباً همگن (یکسان، یک نوع)، از فرایند تولید یکسانی می گذرند. در سیستم مرحله ای، با تقسیم هزینه کل محصولات یا خدمات ارائه شده به مشتریان مختلف برحجم یا تعداد کل محصولات یا خدمات، بهای تمام شده هر واحد به دست می آید.

### انواع روش های هزینه یابی مرحله ای

#### ۱) روش هزینه های استاندارد

ساده ترین روش است زیرا هزینه های استاندارد مستقیماً "و بدون انجام محاسبات اضافی، به عنوان هزینه هر واحد برای تسهیم هزینه ها بین محصولات تکمیل شده و کالای در جریان ساخت پایان دوره مورد استفاده قرار می گیرد.

#### ۲) روش میانگین موزون

هزینه انتقالی مربوط به کالای در جریان اول دوره و هزینه های انتقالی کار انجام شده در دوره جاری با هم ادغام می شود و میانگین موزون هزینه های انتقالی محاسبه می شود.

#### ۳) روش فایفو

هزینه های انتقالی کالا در جریان ساخت اول دوره به محصولات تکمیل شده دوره منظور می شود و هزینه های انتقالی کارهایی که در دوره جاری انجام شده است به موجودی کالا در جریان ساخت پایان دوره و تکمیل شده تخصیص می یابد.

اغلب شرکت ها همزمان از هر دو سیستم هزینه یابی سفارش کار و مرحله ای که در هم ادغام شده اند، استفاده می کنند.

معمولاً در هزینه یابی سفارش کار تیراژ تولید پایین و تنوع محصول بالاست و در هزینه یابی مرحله ای تیراژ تولید بالا و تنوع محصول کم است. وقتی بتوان هزینه را به محصول خاص تخصیص داد سفارش کار است و گرنه مرحله ای است و معمولاً همزمان از هر دو روش استفاده می شود.

مثال (هزینه یابی مرحله ای) در اول فروردین ماه ۸۷ هیچ گونه قطعه نیمه تکمیلی از نوع آلفا در فرایند تولید وجود ندارد. طی فروردین ماه، شرکت شهاب تولید تعداد ۴۰۰ واحد از قطعه آلفا را در دایره مونتاژ شروع کرد و تمام قطعات را تکمیل و به دایره آزمایش ارسال نمود. اطلاعات زیر در دست است هزینه هر واحد محصول نهایی را بدست آورید؟

واحد	موجودی کالا در جریان اول دوره و آخر دوره
۴۰۰ واحد	واحدهای شروع شده طی دوره
۴۰۰ واحد	واحدهای تکمیل شده و منتقل شده طی فروردین
۳۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال	مواد مستقیم اضافه شده طی ماه
۲۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال	هزینه های تبدیل (دستمزد و سربار تولید) اضافه شده طی ماه

**پاسخ)** فرض می شود کلیه محصولات به اندازه یکسان، مواد مستقیم و هزینه تبدیل دریافت می نمایند لذا داریم:

$$\text{هزینه تولید هر واحد} = ۱۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \div ۴۰۰ = ۵۶/۰۰۰/۰۰۰ \quad ۳۲/۰۰۰/۰۰۰ + ۲۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۵۶/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{هزینه مواد مستقیم هر واحد} = ۸۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۳۲/۰۰۰/۰۰۰ \div ۴۰۰ \quad \text{و هزینه تبدیل هر واحد} = ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۴/۰۰۰/۰۰۰ \div ۴۰۰$$

**مثال ۲ هزینه یابی مرحله ای)** در شرکت شهاب در مثال قبل، اردیبهشت ماه تولید ۴۰۰ واحد دیگر از قطعه آلفا

آغاز شده است واحدهای وارد شده به فرایند تولید در ماه قبل کامل تکمیل شده است و اول اردیبهشت ماه هیچ گونه موجودی نیمه تکمیلی در فرآیند تولید وجود ندارد. تاخیر مشتریان در ارسال سفارش مانع تکمیل کلیه محصولات در اردیبهشت ماه شده است فقط ۱۷۵ واحد تکمیل و به دایره آزمایش منتقل شده است. لذا داریم:

واحد	موجودی کالا در جریان اول دوره
۴۰۰ واحد	شروع شده طی دوره
۱۷۵ واحد	تکمیل شده و منتقل شده به دایره بعد
۲۲۵ = ۴۰۰ - ۱۷۵	موجودی کالا در جریان ساخت پایان دوره

حال هزینه تولید هر واحد به راحتی مثال قبل محاسبه نمی شود چون مقداری از کالاها نیمه ساخته و برخی تکمیل شده هستند برای محاسبه هزینه تولید هر واحد، به بحث معادل آحاد تکمیل نیاز می شود که در آینده توضیح داده می شود.

### هزینه یابی انتقالی در سیستم هزینه یابی مرحله ای

بسیاری از سیستم های هزینه یابی مرحله ای در چرخه تولید، دارای چندین دایره یا فرآیند تولید می باشد. با انتقال آحاد محصول از یک دایره به دایره دیگر، معمولا هزینه های مربوط به هم به صورت ماهانه، بابت های لازم منتقل می شود. اگر از هزینه یابی استاندارد استفاده شود. شیوه حسابداری نسبتا ساده است ولی اگر از میانگین موزون یا فایفو استفاده شود حسابداری هزینه های انتقالی مشکل تر می باشد.

**مثال** در شرکت شهاب، دایره مونتاژ، قطعه های مونتاژ شده الف را به دایره تکمیل و کنترل منتقل می کند. در این دایره هزینه های بیشتری به صورت مواد مستقیم (مثل جعبه و مواد بسته بندی) اضافه می شود تا محصولات در پایان مرحله، آماده حمل گردد. در دایره تکمیل و کنترل، هزینه های تبدیل، به صورت یکسان، در طول فرایند تولید، برای محصولات به مصرف می رسد و پس از تکمیل، محصولات بلافاصله به کالای ساخته شده (انبار) منتقل می شود. داده های خردادماه در دایره کنترل نهائی به شرح زیر است:

۲۴۰ واحد	کالای در جریان اول دوره (اول خرداد)
	شامل هزینه های انتقالی ۱۰۰٪، مواد مستقیم ۰٪، هزینه های تبدیل ۶۲/۵٪
۴۰۰ واحد	منتقل شده طی خردادماه
۶۴۰ واحد	جمع ورودی
۴۴۰ واحد	تکمیل شده طی خرداد
۲۰۰ واحد	کالا در جریان ساخت پایان دوره (۳۱ خرداد)
	شامل هزینه های انتقالی ۱۰۰٪، مواد مستقیم ۰٪، هزینه های تبدیل ۸۰٪.
	هزینه های دایره کنترل برای خردادماه:
۳۳/۶۰۰/۰۰۰	کالا در جریان ساخت اول دوره: هزینه انتقالی
۰	مواد مستقیم
۱۸/۰۰۰/۰۰۰	هزینه های تبدیل
۵۱/۶۰۰/۰۰۰	
۵۲/۰۰۰/۰۰۰	هزینه های انتقالی طی خرداد به روش میانگین موزون
۵۲/۴۸۰/۰۰۰	هزینه های انتقالی طی خرداد به روش فایفو
۱۳/۲۰۰/۰۰۰	هزینه های مواد مستقیم اضافه شده طی خرداد
۴۸/۶۰۰/۰۰۰	هزینه های تبدیل اضافه شده در خرداد

۲) هزینه های انتقالی: به هنگام انتقال محصولات، هزینه هایی که در دایره قبل واقع شده و به عنوان بخشی از هزینه های محصول به دایره بعدی منتقل می شود. لذا در محاسبه هزینه های دایره دوم، هزینه های انتقالی و مواد مستقیم و هزینه های تبدیل اضافه شده در این دایره منظور می شود.

مرحله ۲	مرحله ۱	جریان تولید	
هزینه تبدیل	مواد مستقیم	هزینه انتقالی	واحد فیزیکی
۴۴۰	۴۴۰	۴۴۰	۴۴۰
۱۶۰ = ۸۰٪	۰ = ۰٪	۲۰۰ = ۱۰۰٪	۲۰۰
۶۰۰	۴۴۰	۶۴۰	۶۴۰
۱۵۰ = ۶۲/۵٪	۰ = ۰٪	۲۴۰ = ۱۰۰٪	۲۴۰

کار انجام شده طی دوره جاری ۴۰۰ ۴۰۰ ۴۰۰ ۴۴۰ ۴۵۰

### الف) روش میانگین موزون:

مرحله ۳) محاسبه هزینه هرواحد معادل آحاد

شرح	هزینه انتقالی	مواد مستقیم	هزینه های تبدیل
هزینه معادل آحاد کالا در جریان اول دوره	۳۳/۶۰۰/۰۰۰	۰	۱۸/۰۰۰/۰۰۰
معادل آحاد کالا در جریان ساخت اول دوره	۲۴۰	۲۴۰	۱۵۰
هزینه هرواحد معادل آحاد موجودی کالا اول دوره	۱۴۰/۰۰۰	۰	۱۲۰/۰۰۰

هزینه معادل آحاد کار انجام شده در دوره جاری:

شرح	هزینه انتقالی	مواد مستقیم	هزینه های تبدیل
هزینه های اضافه شده طی دوره	۵۲/۰۰۰/۰۰۰	۱۳/۲۰۰/۰۰۰	۴۸/۶۰۰/۰۰۰
معادل آحاد کار انجام شده	۴۰۰	۴۴۰	۴۵۰
هزینه هر واحد کار انجام شده در دوره جاری	۱۳۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰	۱۰۸/۰۰۰

مرحله ۴) تسهیم هزینه ها (هزینه های بر حسب هزار واحد)

شرح	هزینه های انتقالی			مواد مستقیم			هزینه های تبدیل			جمع هزینه های تولید
	معادل آحاد	هزینه هرواحد	جمع هزینه ها	معادل آحاد	هزینه هرواحد	جمع هزینه ها	معادل آحاد	هزینه هرواحد	جمع هزینه ها	
کالا در جریان ساخت اول دوره	۲۴۰	۱۴۰	۳۳/۶۰۰	۰	۰	۰	۱۵۰	۱۲۰	۱۸	۵۱/۶۰۰
کار انجام شده در طی دوره	۴۰۰	۱۳۰	۵۲/۰۰۰	۳۰	۴۴۰	۱۳/۲۰۰	۴۵۰	۱۰۸	۴۸	۱۱۳/۸۰۰
جمع	۶۴۰	۱۳۳/۷۵۰	۸۵/۶۰۰	۳۰	۴۴۰	۱۳/۲۰۰	۶۰۰	۱۱۱	۶۶	۱۶۵/۴۰۰
ب) تسهیم هزینه ها										

۱۲۰/۸۹۰	/۸۴۰ ۴۸	۱۱۱	۴۴۰	۱۳/۲۰۰	۳۰	۴۴۰	۵۸/۸۵۰	۱۳۳/۷۵۰	۴۴۰	تکمیل شده و منتقل شده
۴۴/۵۱۰	/۶۶۰ ۱۷	۱۱۱	۱۶۰	.	.	.	۲۶/۷۵۰	۱۳۳/۷۵۰	۲۰۰	کار در جریان پایان دوره
۱۶۵/۴۰۰	/۶۰۰ ۱۶		۶۰۰	۱۳/۲۰۰		۴۴۰	۸۵/۶۰۰		۶۴۰	جمع

کالا ساخته شده ۱۲۰/۸۹۰/۰۰۰

کالا در جریان ساخت ۱۲۰/۸۹۰/۰۰۰

انتقال احاد محصول به حساب کالا ساخته شده

#### کالا در جریان ساخت - دایره آزمایش

موجودی اول دوره	۵۱/۶۰۰/۰۰۰	
هزینه های انتقالی	۵۲/۰۰۰/۰۰۰	منتقل شده ۱۲۰/۸۹۰/۰۰۰
مواد مستقیم	۱۳/۲۰۰/۰۰۰	
هزینه های تبدیل	۴۸/۶۰۰/۰۰۰	
موجودی پایان دوره	۴۴/۵۱۰/۰۰۰	

#### ب) روش فایفو:

مرحله ۳) محاسبه هزینه هرواحد:

هزینه های معادل احاد کار در جریان ساخت	هزینه های انتقالی	مواد مستقیم	هزینه های تبدیل
کار در جریان ساخت اول دوره	۳۳/۶۰۰/۰۰۰	۰	۱۸/۰۰۰/۰۰۰
معادل احاد کار در جریان ساخت	۲۴۰	۲۴۰	۱۵۰
هزینه هرواحد کالا در جریان ساخت اول دوره	۱۴۰/۰۰۰	۰	۱۲۰/۰۰۰
هزینه های معادل احاد کار انجام شده طی دوره جاری:			
هزینه های اضافه شده در دوره جاری	۵۲/۴۸۰/۰۰۰	۱۳/۲۰۰/۰۰۰	۱۸/۶۰۰/۰۰۰
هزینه هرواحد معادل احاد کار انجام شده	۴۰۰	۴۴۰	۴۵۰
هزینه هر واحد کالا ساخته شده طی دوره	۱۳۱/۲۰۰	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۰۸/۰۰۰



صرف نظر از اینکه در دایره قبل از میانگین موزون یا فایفو استفاده کرده باشند، همه هزینه هایی که در یک دوره مشخص حسابداری منتقل می شوند به صورت یک قلم هزینه واحد منتقل می شوند.

مرحله ۴) تسهیم هزینه ها (هزینه ها بر حسب هزار ریال)

هزینه های تبدیل			مواد مستقیم			هزینه های انتقالی			الف) جمع هزینه هائی که ببايد به حساب آورد	
جمع	جمع هزینه ها	معادل	جمع هزینه ها	معادل	جمع هزینه ها	معادل	جمع هزینه ها	معادل		
۵۱/۶۰۰	۱۸/۰۰۰	۱۲۰	۱۵۰	۰	۰	۰	۳۳/۶۰۰	۱۴۰	۲۴۰	کالادر جریان ساخت اول دوره
۱۱۴/۲۸۰	۴۸/۶۰۰	۱۰۸	۴۵۰	۱۳/۲۰۰	۳۰	۴۴۰	۵۲/۴۸۰	۱۳۱/۲	۴۰۰	کارانجام شده در دوره جاری
۱۶۵/۸۸۰	۶۶/۶۰۰	۱۱۱	۶۰۰	۱۳/۲۰۰	۳۰	۴۴۰	۸۶/۰۸۰	۱۳۴.۵	۶۴۰	معادل آحاد
تسهیم هزینه ها:										
۵۱/۶۰۰	۱۸/۰۰۰	۱۲۰	۱۵۰	۰	۰	۰	۳۳/۶۰۰	۱۴۰	۲۴۰	تکمیل ومنتقل شده از محل کار اول دوره FIFO
۱۶/۹۲۰	۹/۷۲۰	۱۰۸	۹۰	۷/۲۰۰	۳۰	۲۴۰	۰	۰	۰	کالادر جریان ساخت اول دوره
۶۸/۵۲۰	۲۷/۷۲۰	۱۱۵/۵	۲۴۰	۷/۲۰۰	۳۰	۲۴۰	۳۳/۶۰۰	۱۴۰	۲۴۰	مجموع تکمیل شده از محل موجودی اول دوره
۵۳/۸۴۰	۲۱/۶۰۰	۱۰۸	۲۰۰	۶/۰۰۰	۳۰	۲۰۰	۲۶/۲۴۰	۱۳۱/۲	۲۰۰	شروع و تکمیل شده دوره
۱۲۲/۳۶۰	۴۹/۳۲۰		۴۴۰	۱۳/۲۰۰		۴۴۰	۵۹/۸۴۰		۴۴۰	جمع تکمیل ومنتقل شده
۴۳/۵۲۰	۱۷/۲۸۰	۱۰۸	۱۶۰	۰		۰	۲۶/۲۴۰	۱۳۱/۲	۲۰۰	کالادر جریان پایان دوره
۱۶۵/۸۸۰	۶۶/۶۰۰		۶۰۰	۱۳/۲۰۰		۴۴۰	۸۶/۰۸۰		۶۴۰	معادل آحاد

## انواع ضایعات تولید

به خرابی و تلف شدن کالاها یا مواد اولیه که در جریان تولید و در اثر نقص فنی ماشین آلات، عدم تجربه کافی کارگر، کیفیت بد مواد اولیه و... ایجاد می شود، ضایعات گویند. ضایعات یا قابل فروش هستند یا غیر قابل فروش. همچنین در یک دسته بندی دیگر، ضایعات یا قابل برگشت به تولید می باشد یا غیر قابل برگشت به تولید (قراضه). در مجموع می توان به شرح زیر تقسیم بندی نمود:

### ۱) ضایعات غیر قابل برگشت به تولید (قراضه، Spoilage)

مثل قطعات فلزی خراب شده در حین تولید قطعات یدکی خودرو که معمولاً به عنوان قراضه قابل فروش است.

### ۲) ضایعات قابل برگشت به تولید (reworked)

مانند مواد پلاستیکی قابل برگشت به تولید که از آن به عنوان مواد اولیه در تولید مجدداً استفاده می شود. و دارای ارزش مواد اولیه است.

### ۳) افت محصول (shrinkage)

مثلاً در تولید لبنیات با جوشاندن شیر، حجم شیر کم می شود

### ۴) پس مانده (Serap)

مانند خاک اره حاصل از برش چوب یا براده فلزات که معمولاً ارزش چندانی هم ندارد.

## انواع ضایعات غیر قابل برگشت به تولید

### ۱\_ ضایعات عادی (normal spoilage)

ضایعاتی که میزان آن در محدوده استاندارد و پیش بینی رخ می دهد. قابل پیش بینی هستند ولی غیر قابل پیشگیری هستند.

### ۲- ضایعات غیر عادی (abnormal spoilage)

وقتی ضایعات از حد استاندارد و پیش بینی شده فراتر رود مازاد استاندارد ضایعات غیر عادی است. غیر قابل پیش بینی ولی قابل پیشگیری هستند.

**نکته :** اگر ضایعات عادی در ابتدای عملیات یا به طور یکنواخت در طی عملیات ایجاد شود در جدول آحاد

منظور نمی شود و به این شکل هزینه بهای تمام شده مربوط به ساخت آن، خود به خود روی محصولات تکمیل شده و موجودی در جریان ساخت پایان دوره سرشکن می شود ولی اگر ضایعات عادی، در انتهای عملیات ایجاد شود به طور کامل در جدول معادل آحاد تکمیل منظور می شود (تا هزینه آن را فقط روی محصولات تکمیل شده، سرشکن کنیم و به موجودی پایان دوره کالا در جریان ساخت اضافه نشود) اگر درصد تکمیل ضایعات عادی بیش از کالای در جریان

ساخت پایان دوره باشد در جدول معادل آحاد منظور می شود ( تا هزینه آن را فقط روی محصولات تکمیل شده ، سرشکن کنیم و به موجودی پایان دوره اضافه نشود) اگر ضایعات عادی ، قابل بازیافت باشد به حساب ضایعات قابل بازیافت بدهکار و به حساب کالای در جریان ساخت بستانکار می شود.

**ضایعات غیر عادی:** ضایعات غیر عادی در هر حالت باید در معادل آحاد آورده شود تا بهای آن جداگانه محاسبه و به حساب هزینه ضایعات غیر عادی بدهکار و به کالای در جریان ساخت بستانکار شود و چنانچه ضایعات غیر عادی به فروش برسد صندوق بدهکار و حساب هزینه ضایعات غیر عادی بستانکار شود . این کار برای کنترل میزان ضایعات غیر عادی است و نباید به بهای تمام شده کالا اضافه شود بلکه هزینه دوره است . یعنی هزینه ضایعات غیر عادی مانند هزینه دوره در نظر گرفته می شود ولی ضایعات عادی، مثل یک هزینه تولیدی به واحدهای تولید شده سرشکن می شود.

**نکته مهم:** ضایعات غیر عادی در هر حالت در جدول معادل آحاد تکمیل شده جداگانه می آید ولی ضایعات عادی سه حالت دارد:

(۱) ابتدای فرآیند تولید شناسائی شود در جدول معادل آحاد نمی آید تا هزینه آن بین تمام محصولات تسهیم شود.

(۲) پایان فرآیند تولید شناسائی شود در جدول معادل آحاد تکمیل شده می آید تا بهای تمام شده آن محاسبه و سپس به کالای ساخته شده اضافه شود. ولی کالای در جریان ساخت پایان دوره از آن سهمی نمی برد بلکه به بهای تمام شده کالا ساخته شده و در نهایت به بهای تمام شده کالا فروش رفته یا موجودی کالا پایان دوره منتقل می شود.

(۳) اگر طی فرآیند تولید شناسائی شود و اگر  $a$  درجه تکمیل ضایعات عادی و  $b$  درجه تکمیل کالا در جریان ساخت پایان دوره باشد داریم:

اگر  $b < a$  باشد ضایعات عادی در جدول معادل آحاد تکمیل شده می آید تا به کالا در جریان ساخت پایان دوره منتقل نشود. و فقط به بهای تمام شده کالا ساخته شده منتقل شود.  
اگر  $b \geq a$  باشد ضایعات عادی در جدول معادل آحاد تکمیل شده نمی آید تا به طور خودکار، بهای آن به کالا در جریان ساخت پایان دوره منتقل و تسهیم شود.

### ضایعات عادی در جدول معادل آحاد به صورت نمودار

برای فهمیدن بهتر و درک منظور کردن یا نکردن ضایعات عادی در جدول معادل آحاد به نمودارهای زیر توجه شود:  
۱: اگر درصد تکمیل ضایعات عادی کمتر از کار در جریان پایان دوره باشد ضایعات عادی در معادل آحاد منظور نمی شود و از طریق تاثیر در نرخ ، خود به خود به بهای کالاتکمیل شده و در جریان پایان دوره و ضایعات غیر عادی تسهیم می شود:

کالا تکمیل شده  $100\% <$  ضایعات غیر عادی  $<$  کار در جریان پایان دوره  $<$  ضایعات عادی  $<$   
کار در جریان اول دوره

۲: در حالت نمودار زیر، ضایعات عادی در معادل آحاد می آید و بهای تمام شده آن به طور جداگانه اندازه گیری و سپس به نسبت تعداد بین کالا تکمیل شده ضایعات غیرعادی تخصیص می یابد.

کالا تکمیل شده ۱۰۰٪ < ضایعات غیرعادی < ضایعات عادی < کار در جریان پایان دوره < کار در جریان اول دوره

--	--	--	--

۳: در حالت نمودار زیر، ضایعات عادی در جدول معادل آحاد می آید و بهای تمام شده آن به طور جداگانه اندازه گیری و سپس به نسبت تعداد بین تکمیل شده و در جریان پایان دوره تخصیص می یابد:

کالا تکمیل شده ۱۰۰٪ < کار در جریان پایان دوره < ضایعات عادی < ضایعات غیرعادی < کار در جریان اول دوره

--	--	--	--

۴: ضایعات عادی در جدول معادل آحاد می آید و بهای تمام شده آن فقط به حساب کالا تکمیل شده منظور می شود. چون کار در جریان پایان دوره، هنوز به مرحله ای نرسیده که از ضایعات عادی سهمی ببرد از آن سهمی نمی برد:

کالا تکمیل شده ۱۰۰٪ < ضایعات عادی < کار در جریان پایان دوره < ضایعات غیرعادی < کار در جریان اول دوره

--	--	--	--

با دقت در نمودارهای فوق به راحتی، به نحوه آوردن یا نیاوردن ضایعات عادی در جدول معادل آحاد پی می بریم. ملاحظه می شود فقط وقتی درجه تکمیل ضایعات عادی از همه کار در جریان پایان دوره، ضایعات غیرعادی و تکمیل شده کمتر باشد، در جدول معادل آحاد نمی آید در حالات دیگر منظور می شود.

فرض می شود ضایعات عادی، در مقطع بازرسی رخ می دهد لذا هزینه آن باید بین تمام واحدهایی که از نقطه بازرسی گذشته است تسهیم شود لذا تنها زمانی که موجودی کالا در جریان پایان دوره از نقطه بازرسی گذشته باشد ضایعات عادی به آنها نیز تخصیص می یابد ولی ضایعات غیرعادی همان طور که گفته شد جداگانه به عنوان زیان دوره منعکس می شود.

## روش های محاسبه معادل آحاد

(الف) به روش Fifo (ب) به روش میانگین

## الف) محاسبه معادل آحاد با روش Fifo

استفاده از این روش زمانی ممکن است که درصد تکمیل مواد و دستمزد و سربار کالای در جریان ساخت اول دوره مشخص باشد .

شرح	مواد	دستمزد	سربار
واحدهای تکمیل شده	xx	xx	xx
+ کالا در جریان آخر دوره	xx	xx	xx
- کالا در جریان اول دوره	(xx)	(xx)	(xx)
= معادل آحاد تکمیل	xxx	xxx	xxx

کالا در جریان اول دوره - کالا در جریان آخر دوره + واحدهای تکمیل شده = معادل آحاد تکمیل

کالا در جریان آخر دوره - کالا در جریان اول دوره + معادل آحاد تکمیل = واحدهای تکمیل شده

## ب) به روش میانگین

در این روش نیازی نیست که درصد تکمیل مواد و دستمزد و سربار کالای در جریان ساخت اول دوره مشخص باشد .

واحدهای تکمیل شده	xx	xx	xx
+ کالا در جریان آخر دوره	xx	xx	xx
= معادل آحاد تکمیل	xxx	xxx	xxx

کالا در جریان آخر دوره + واحدهای تکمیل شده = معادل آحاد تکمیل

## رابطه بین دو روش :

معادل آحاد کالای در جریان اول دوره + معادل آحاد روش Fifo = معادل آحاد روش میانگین

نکته : اگر کالای در جریان ساخت اول دوره صفر باشد نتایج روش های میانگین و Fifo یکسان خواهد بود. همیشه معادل آحاد تکمیل در روش میانگین بزرگتر یا مساوی معادل آحاد تکمیل در روش Fifo است . در روش میانگین نیازی به درصد تکمیل کالای در جریان ساخت ابتدای دوره نیست .

## معادل آحاد روش $\geq$ Fifo معادل آحاد روش میانگین

### چهار مرحله اصلی سیستم هزینه یابی مرحله ای

همان طور که ملاحظه شد در سیستم هزینه یابی مرحله ای، چهار مرحله اصلی در بیان معادل آحاد وجود دارد:

- (۱) تلخیص جریان فیزیکی محصول
- (۲) محاسبه محصول در قالب معادل آحاد
- (۳) محاسبه هزینه های واحد بر مبنای معادل آحاد
- (۴) تلخیص هزینه ها و تسهیم این هزینه ها بین محصولات تکمیل شده و موجودی کالا در جریان پایان دوره.

**مثال)** شرکت سپیدار تولیدکننده نوعی ظرف چوبی است. فرآیند تولید به نحوی است که ضایعات عادی به اندازه

۱۰٪ محصولات سالم اتفاق می افتد. این گونه ضایعات معمولاً در پایان خط تولید و در مرحله کنترل کیفیت شناسائی می شوند. داده های مربوط به مردادماه به شرح زیر است:

کالادرجریان ساخت اول دوره ۱۵۰۰ واحد از نظر هزینه های تبدیل ۶۰٪ تکمیل

کالاهای اقدام به تولید طی مردادماه ۸۵۰۰ واحد

کالاهای تکمیل و ارسال شده در مردادماه ۷۰۰۰ واحد

کالادرجریان ساخت پایان دوره ۲۰۰۰ واحد از نظر تبدیل ۵۰٪ تکمیل

هزینه های انجام شده به شرح زیر است :

کالا در جریان ساخت ابتدای دوره ۲۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال (شامل ۱۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال مواد و ۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال تبدیل)

هزینه مواد مستقیم مردادماه ۷۶/۵۰۰/۰۰۰ ریال و تبدیل ۸۹/۱۰۰/۰۰۰ ریال.

مطلوبست گزارش چهار مرحله ای هزینه یابی؟

### پاسخ: الف: به روش میانگین:

مرحله ۱:	در جریان ساخت اول دوره ۱۵۰۰ واحد
	اقدام به تولید ۸۵۰۰ واحد
	جمع ورودی <u>۱۰/۰۰۰ واحد</u>
	تکمیل شده ۷۰۰۰ واحد
	در جریان ساخت پایان دوره ۲۰۰۰ واحد
	ضایعات عادی ۷۰۰ واحد (۱۰٪ واحدهای تکمیل شده )
	ضایعات غیر عادی ۳۰۰
	جمع خروجی <u>۱۰/۰۰۰ واحد</u>

مرحله ۲: ضایعات غیرعادی و عادی در آخر مرحله شناسائی می شود پس ۱۰۰٪ تکمیل است

شرح	مواد	دستمزد
تکمیل شده و انتقالی	۷۰۰۰	۷۰۰۰
در جریان ساخت پایان دوره	۲۰۰۰	$۲۰۰۰ \times ۰.۵ = ۱۰۰۰$
ضایعات غیرعادی	۳۰۰	۳۰۰
ضایعات عادی	۷۰۰	۷۰۰
معادل آحاد به روش میانگین	۱۰/۰۰۰	۹/۰۰۰
در جریان ساخت اول دوره	(۱۵۰۰)	$۱۵۰۰ \times ۰.۶ = (۹۰۰)$
معادل آحاد به روش فایفو	۸۵۰۰	۸/۱۰۰

مرحله ۳: تعیین نرخ هر واحد  $۸/۸۵۰ = (۱۲/۰۰۰/۰۰۰ + ۷۶/۵۰۰۰/۰۰۰) / ۱۰۰۰۰$  = نرخ مواد به روش میانگین

$۱۰/۹۰۰ = (۸۹/۱۰۰/۰۰۰ + ۹/۰۰۰/۰۰۰) / ۹۰۰۰$  = نرخ تبدیل به روش میانگین

۱۹/۷۵۰ نرخ هر واحد کالا

مرحله ۴: هزینه های منظور شده و نحوه تخصیص:

مواد ۱۲/۰۰۰/۰۰۰	الف) هزینه های منظور شده (۱) در جریان ساخت ابتدای دوره:
تبدیل ۹/۰۰۰/۰۰۰	
۲۱/۰۰۰/۰۰۰	
مواد ۷۶/۵۰۰/۰۰۰	ب) هزینه های طی دوره:
تبدیل ۸۹/۱۰۰/۰۰۰	
۱۶۵/۶۰۰/۰۰۰	
۱۸۶/۶۰۰/۰۰۰	

ب) تسهیم هزینه ها:

۱: کالا تکمیل شده و انتقالی به مرحله بعد:

$۱۳۸/۲۵۰/۰۰۰ = ۷۰۰۰ \times ۱۹/۷۵۰$  کالا تکمیل شده (بدون ضایعات عادی)

$۱۳/۸۲۵/۰۰۰ = ۷۰۰ \times ۱۹/۷۵۰$  سهم ضایعات عادی

۱۵۲/۰۷۵/۰۰۰

۲: ضایعات غیرعادی:  $۵/۹۲۵/۰۰۰ = ۳۰۰ \times ۱۹/۷۵۰$

۳: کالا در جریان ساخت پایان دوره:

مواد  $۱۷/۷۰۰/۰۰۰ = ۲۰۰۰ \times ۸/۸۵۰$

تبدیل  $۱۰/۹۰۰/۰۰۰ = ۰.۵ \times ۲۰۰۰ \times ۱۰/۹۰۰$

$$\frac{28/600/000}{186/600/000}$$

**سوال ۱:** چرا موجودی پایان دوره از ضایعات عادی سهم نبرده است؟  
**پاسخ:** چون درصد تکمیل موجودی پایان دوره بیشتر از ضایعات عادی است از آن سهم نمی برد.

**سوال ۲:** بهای تمام شده هرواحد در مثال فوق برابر چه مقدار است:

**پاسخ:** برابر با حاصل کسر  $7000 \div 152/075/000$  است. یعنی ضایعات جزء بهای تمام شده تکمیل شده هر واحد محسوب می شود.

**ب) به روش فایفو:** مرحله ۱ و ۲ مشابه قسمت قبل است.

مرحله ۳: همان طور که ملاحظه می شود نرخ و هزینه روش فایفو بیشتر از روش میانگین است زیرا شامل هزینه

دوره قبل نیز می باشد:  $9000 = 76500000/8500 =$  نرخ مواد

$11/000 = 89100000/8100 =$  نرخ تبدیل

$20/000$  هزینه هرواحد

مرحله ۴: الف: هزینه های منظور شده به حساب دایره: هزینه مواد مردادماه  $76/500/000$

هزینه تبدیل در مردادماه  $89/100/000$

$165/600/000$

**ب:** نحوه تخصیص: (۱) کالاساخته شده و انتقالی به مرحله بعد

۱-۱: کالاساخته شده بدون در نظر گرفتن ضایعات :

۱-۱-۱ : از محل در جریان ساخت ابتدای دوره :

مواد  $0 = 9000 \times 0.1500$  (تکمیل بوده پس ۰٪ الباقی تکمیل می شود)

تبدیل  $6/600/000 = 11000 \times 0.40$

توجه شود که در جریان ساخت اول دوره ۶۰٪ تکمیل بوده پس ۴۰٪ دیگر روی آن کار انجام شده است

۱-۱-۲: از محل وارده طی دوره:  $110/000/000 = 5500 \times 20/000$

$116/600/000$

۵۵۰۰ طی دوره = ۱۵۰۰ تکمیل شده اول دوره - ۷۰۰۰ تکمیل شده

۲-۱: ضایعات عادی :  $700 \times 20/000 = 14/000/000$



توجه شود چون درصد تکمیل ضایعات بیشتر از کالا پایان دوره است پس فقط به کالای ساخته شده منتقل می شود. لذا جمع برای دو مورد فوق داریم:

$$116/600/000 + 14/000/000 = 130/600/000$$

$$300 \times 20/000 = 6/000/000 \quad \text{۲: ضایعات غیرعادی:}$$

۳: کالا در جریان ساخت پایان دوره :

$$2000 \times 1/100 \times 9000 = 18/000/000 \quad \text{مواد}$$

$$2000 \times 5/100 \times 11/000 = 11/000/000 \quad \text{تبدیل}$$

$$\underline{29/000/000}$$

$$165/600/000$$

$$21/657 = 7000 \div (151/600/000) = \text{بهای تمام شده هر واحد تکمیل شده}$$

$$151/600/000 = 130/600/000 + 21/000/000 = \text{کالا ابتدای دوره + تکمیل طی دوره + ضایعات عادی = بهای تمام}$$

شده کل

**مثال:** شرکت الف تولیدکننده نوعی ماده شیمیائی است که از دو مرحله تولید عبور می کند در مرحله ترکیب یعنی مرحله دوم، واحدهای مرحله اول با سه نوع ماده اولیه a و b و c ترکیب می شود ماده a در ابتدای فرایند تولید و مواد b و c به ترتیب در هنگامی که فرایند تولید 40٪ و 80٪ تکمیل است اضافه می شود. اطلاعات مربوط به مرحله ترکیب در خردادماه به شرح زیر است :

کالا در جریان ساخت اول دوره 1000 واحد که از نظر تبدیل 30٪ تکمیل است.

اقدام به تولید طی خردادماه 9000 واحد

تکمیل شده و انتقالی به انبار 7500 واحد

ضایعات عادی 50٪ تکمیل 500 واحد

ضایعات غیرعادی 90٪ تکمیل 500 واحد

کالا در جریان ساخت پایان دوره نیز از نظر تبدیل 60٪ تکمیل است.

هزینه های مربوط به دایره ترکیب به شرح زیر است :

الف) کالا در جریان ساخت ابتدای دوره هزینه های انتقالی 14/750/000 ریال

ماده a 6/750/000 ریال

تبدیل 2/010/000 ریال

ب) هزینه های اضافه شده طی خردادماه :

انتقالی 85/000/000 ریال

ماده a 17/000/000 ریال

ماده b 14/250/000 ریال

ماده C ریال ۲۴/۰۰۰/۰۰۰

هزینه های تبدیل ۱۵/۶۹۰/۰۰۰ ریال

مطلوبست تهیه گزارش ۴ گانه تولید به روش میانگین و فایفو طی خردادماه برای مرحله ترکیب ؟

حل الف: روش میانگین:

مرحله ۱) موجودی در جریان اول دوره ۱۰۰۰ واحد

اقدام به تولید طی دوره ۹۰۰۰ واحد

جمع ورودی ۱۰/۰۰۰ واحد

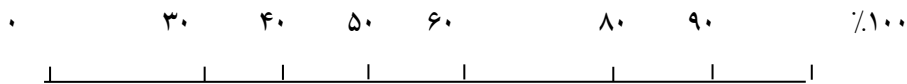
تکمیل شده ۷۵۰۰ واحد

در جریان پایان دوره ۶۰٪ = ۱۵۰۰ واحد = (۷۵۰۰ + ۵۰۰ + ۵۰۰) - ۱۰/۰۰۰

ضایعات عادی ۵۰٪ ۵۰۰

ضایعات غیرعادی ۹۰٪ ۵۰۰

جمع خروجی ۱۰/۰۰۰ واحد



a در جریان اول b ض عادی c پایان دوره ضایعات غیرعادی

مرحله ۲)

مرحله تولید	انتقالی از مرحله قبل	ماده a	ماده b	ماده c	تبدیل
تکمیل شده و انتقالی به انبار	۷۵۰۰	۷۵۰۰	۷۵۰۰	۷۵۰۰	۷۵۰۰
در جریان ساخت پایان دوره ۶۰٪	۱۵۰۰	۱۵۰۰	۱۵۰۰	۰	۹۰۰
ضایعات غیرعادی ۹۰٪	۵۰۰	۵۰۰	۵۰۰	۵۰۰	۴۵۰
معادل آحاد میانگین	۹۵۰۰	۹۵۰۰	۹۵۰۰	۸۰۰۰	۸۸۵۰
کالادر جریان اول دوره ۳۰٪	(۱۰۰۰)	(۱۰۰۰)	۰	۰	۳۰۰
معادل آحاد روش فایفو	۸۵۰۰	۸۵۰۰	۹۵۰۰	۸۰۰۰	۸۵۵۰

**توضیحات:** چون در جریان پایان دوره ۶۰٪ تکمیل است و  $a$  در ۰٪ و  $b$  در ۴۰٪ قرارداد در جریان پایان دوره آنها را طی کرده ولی ماده  $C$  که در ۸۰٪ قرار دارد سهمی از پایان دوره ندارد.  
 ضمناً ضایعات عادی در جدول معادل آحاد نیامده زیرا درصد تکمیل آن از در جریان پایان دوره و ضایعات غیرعادی و ساخته شده کمتر است. کالا در جریان اول دوره ۳۰٪ تکمیل است پس ماده  $a$  را طی کرده ولی دوماده دیگر را طی نکرده است پس ضریب آنها صفر می شود.

مرحله ۳) تعیین بهای هرواحد:

$$\begin{aligned} 10/500 &= (14/750/000 + 85/000/000) / 9500 = \text{نرخ هزینه انتقالی به روش میانگین} \\ 2500 &= (6/750/000 + 17/000/000) / 9500 = \text{نرخ ماده } a \text{ به روش میانگین} \\ 1500 &= (0 + 14/250/000) / 9500 = \text{نرخ ماده } b \text{ به روش میانگین} \\ 3000 &= (0 + 24/000/000) / 8000 = \text{نرخ ماده } C \text{ به روش میانگین} \\ 2/000 &= (2/010/000 + 15/690/000) / 8850 = \text{نرخ تبدیل (دستمزد + سربار)} \end{aligned}$$

۱۹/۵۰۰ ریال

مرحله ۴) هزینه های منظور شده به حساب دایره :

	انتقالی	الف) در جریان ساخت اول دوره :
۱۴/۷۵۰/۰۰۰		
۶/۷۵۰/۰۰۰	ماده $a$	
۲/۰۱۰/۰۰۰	تبدیل	
۲۳/۵۱۰/۰۰۰		
۸۵/۰۰۰/۰۰۰	انتقالی	ب) هزینه های طی دوره:
۱۷/۰۰۰/۰۰۰	ماده $a$	
۱۴/۲۵۰/۰۰۰	ماده $b$	
۲۴/۰۰۰/۰۰۰	ماده $C$	
۱۵/۶۹۰/۰۰۰	تبدیل	
۱۵۵/۹۴۰/۰۰۰		
۱۷۹/۴۵۰/۰۰۰	جمع	

نحوه تخصیص:

$$146/250/000 = 19/500 \times 7500 \quad (1) \text{ کالاتکمیل شده و انتقالی به مرحله بعد}$$

$$(2) \text{ کالا در جریان ساخت پایان دوره}$$

$$15/750/000 = 1500 \times 10/500 \quad \text{انتقالی}$$

$$3/750/000 = 1500 \times 2500 \quad \text{ماده } a$$

$$2/250/000 = 1500 \times 1500 \quad \text{ماده } b$$

ماده C • چون هنوز به این مرحله نرسیده

$$\begin{aligned} \text{تبدیل} & \quad 1/800/000 = 1500 \times 60\% \times 2000 \\ & \quad 23/550/000 \end{aligned}$$

انتقالی  $5/250/000 = 500 \times 10/500$  (۳) ضایعات غیرعادی:

$$\text{ماده a} \quad 1/250/000 = 500 \times 2500$$

$$\text{ماده b} \quad 750/000 = 500 \times 1500$$

$$\text{ماده C} \quad 1/500/000 = 500 \times 300$$

$$\begin{aligned} \text{تبدیل} & \quad 900/000 = 500 \times 90\% \times 2000 \\ & \quad 9/650/000 \\ & \quad 179/450/000 \end{aligned}$$

(ب) به روش فایفو:

مرحله ۱ و ۲ مثل قبل می باشد.

مرحله ۳: محاسبه نرخ ها:

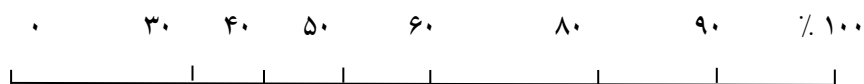
$$\begin{aligned} \text{نرخ هزینه انتقالی} & = 85/000/000 \div 8500 = 10/000 \\ \text{نرخ ماده a} & = 17/000/000 \div 8500 = 2/000 \\ \text{نرخ ماده b} & = 14/250/000 \div 9500 = 1500 \\ \text{نرخ ماده C} & = 24/000/000 \div 8000 = 3/000 \\ \text{نرخ تبدیل} & = 15/690/000 \div 8550 = 1835 \\ & \quad 18/335 \end{aligned}$$

مرحله ۴: هزینه های منظور شده به دایره :

الف: هزینه های منظور شده به دایره:

$$\begin{aligned} \text{انتقالی} & \quad 85/000/000 \\ \text{ماده a} & \quad 17/000/000 \\ \text{ماده b} & \quad 14/250/000 \\ \text{ماده C} & \quad 24/000/000 \\ \text{تبدیل} & \quad 15/690/000 \\ & \quad 155/940/000 \end{aligned}$$

ب: تسهیم هزینه ها



تکمیل شده      غیرعادی C      پایان دوره      عادی b      در جریان اول a

۱: تسهیم به کالای تکمیل شده و انتقالی به مرحله بعد (۷۵۰۰ واحد)

۱-۱ از محل کالا در جریان ساخت اول دوره :

هزینه انتقالی  $۱۰/۰۰۰ \times ۱۰\% \times ۱۰۰۰ = ۱۰۰۰$  واحد ( زیرا از نظر هزینه انتقالی تکمیل است)

ماده a  $۲۰۰۰ \times ۱۰\% \times ۱۰۰۰ = ۲۰۰۰$  (در جریان اول دوره نیاز به ماده a برای تکمیل ندارد)

ماده b  $۱۵۰۰ \times ۱۰\% \times ۱۰۰۰ = ۱۵۰۰/۰۰۰$

ماده c  $۳۰۰۰ \times ۱۰\% \times ۱۰۰۰ = ۳۰۰۰/۰۰۰$

هزینه تبدیل  $۱۸۳۵ \times ۷۰\% \times ۱۰۰۰ = ۱۲۸۴/۵۰۰$  (در جریان اول دوره ۳۰٪ تکمیل بود ۷۰٪ الباقی می شود)

$۵/۷۸۴/۵۰۰$

۲-۱ از محل وارده طی دوره (۶۵۰۰ واحد)

$۱۱۹/۱۷۸/۲۵۰ = ۶۵۰۰ \times ۱۸۳۳۵$

$۱۲۴/۹۶۲/۷۵۰$

۲ : هزینه ضایعات غیر عادی:

هزینه انتقالی  $۱۰/۰۰۰ \times ۵۰۰ = ۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰$

ماده a  $۲۰۰۰ \times ۵۰۰ = ۱/۰۰۰/۰۰۰$

ماده b  $۱۵۰۰ \times ۵۰۰ = ۷۵۰/۰۰۰$

ماده c  $۳۰۰۰ \times ۵۰۰ = ۱/۵۰۰/۰۰۰$

تبدیل  $۱۸۳۵ \times ۹۰\% \times ۵۰۰ = ۸۲۵/۷۵۰$

$۹/۰۷۵/۷۵۰$

۳: در جریان ساخت پایان دوره :

هزینه انتقالی  $۱۰/۰۰۰ \times ۱۵۰۰ = ۱۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰$

ماده a  $۲۰۰۰ \times ۱۵۰۰ = ۳/۰۰۰/۰۰۰$

ماده b  $۱۵۰۰ \times ۱۵۰۰ = ۲//۲۵۰/۰۰۰$

ماده c  $۳۰۰۰ \times ۱۵۰۰ = ۰$

هزینه تبدیل  $۱۸۳۵ \times ۶۰\% \times ۱۵۰۰ = ۱/۶۵۱/۵۰۰$

$۲۱/۹۰۱/۵۰۰$

$۱۵۵/۹۴۰/۰۰۰$

**مثال:** شرکت الف تولیدکننده نوعی ماده شیمیایی است که از دو مرحله تولید عبور می کند. در مرحله ترکیب یعنی مرحله دوم، واحدهای انتقالی از مرحله اول با سه نوع ماده اولیه a و b و c ترکیب می شوند. ماده a در ابتدای تولید و مواد b و c به ترتیبی در هنگامی که فرایند تولید ۴۰٪ و ۸۰٪ تکمیل است اضافه می شود. اطلاعات مربوط به مرحله ترکیب در خردادماه به شرح زیر است:

کالا در جریان ابتدای دوره ۱۰۰۰ واحد که از نظر تبدیل ۳۰٪ تکمیل است  
 اقدام به تولید طی خردادماه ۹۰۰۰ واحد  
 تکمیل شده و انتقالی به انبار ۷۵۰۰ واحد  
 ضایعات عادی ۵۰٪ تکمیل ۵۰۰ واحد  
 ضایعات غیرعادی ۹۰٪ تکمیل ۵۰۰ واحد  
 کالا در جریان ساخت پایان دوره نیز از نظر تبدیل ۶۰٪ تکمیل است.

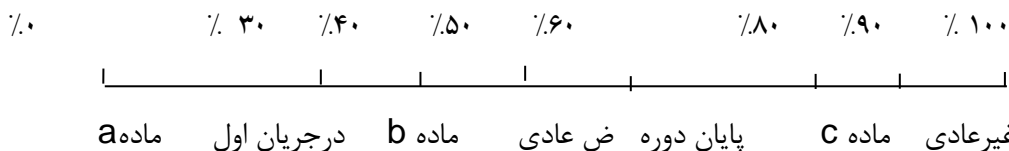
هزینه های مربوط به دایره ترکیب به شرح زیر است. مطلوبست تهیه گزارش چهارگانه تولید در روش میانگین و فایفو طی خردادماه برای مرحله ترکیب؟

الف) کالا در جریان ساخت اول دوره	هزینه های انتقالی	۱۴/۷۵۰/۰۰۰ ریال
	ماده a	۶/۷۵۰/۰۰۰ ریال
	تبدیل	۲/۰۱۰/۰۰۰ ریال

ب) هزینه های اضافه شده طی خردادماه :	انتقالی	۸۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال
	ماده a	۱۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال
	ماده b	۱۴/۲۵۰/۰۰۰ ریال
	ماده c	۲۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال
	هزینه های تبدیل	۱۵/۶۹۰/۰۰۰ ریال

**حل (الف) به روش میانگین:**

مرحله ۱)	موجودی در جریان اول دوره	۱۰۰۰ واحد
	اقدام به تولید طی دوره	۹۰۰۰ واحد
	جمع ورودی	۱۰/۰۰۰ واحد
	تکمیل شده	۷۵۰۰ واحد
	در جریان ساخت پایان دوره (۶۰٪)	۱۵۰۰ واحد (۱۵۰۰ = ۷۵۰۰ + ۵۰۰ + ۷۵۰۰ - ۱۰/۰۰۰)
	ضایعات عادی (۵۰٪)	۵۰۰ واحد
	ضایعات غیرعادی (۹۰٪)	۵۰۰ واحد
	جمع خروجی	۱۰/۰۰۰



مرحله ۲:

مرحله	انتقالی	ماده a	ماه b	ماده c	تبدیل
تکمیل شده و انتقالی به انبار	۷۵۰۰	۷۵۰۰	۷۵۰۰	۷۵۰۰	۷۵۰۰
در جریان پایان دوره	۱۵۰۰	۱۵۰۰	۱۵۰۰	۰	$۱۵۰۰ \times ۰.۵ = ۷۵۰$
ضایعات غیرعادی	۵۰۰	۵۰۰	۵۰۰	۵۰۰	$۵۰۰ \times ۰.۹ = ۴۵۰$
معادل آحاد میانگین	۹۵۰۰	۹۵۰۰	۹۵۰۰	۸۰۰۰	۸۷۰۰
کالا در جریان اول دوره	(۱۰۰۰)	(۱۰۰۰)	۰	۰	$۱۰۰۰ \times ۰.۳ = (۳۰۰)$
معادل آحاد روش فایفو	۸۵۰۰	۸۵۰۰	۹۵۰۰	۸۰۰۰	۸۴۰۰

نکته: کالا در جریان پایان دوره ۵۰٪ تکمیل است لذا ماده a و b را طی کرده ولی c را طی نکرده لذا ضریب آن ۰

می شود.

کالا در جریان اول دوره در نقطه ۳۰٪ تکمیل است لذا ماده a را دارد ولی هنوز به مرحله اضافه کردن ماده b و c

نرسیده است.

مرحله ۳: محاسبه نرخ ها:

$$\begin{aligned}
 ۱۰/۵۰۰ &= ۹۵۰۰ \div (۱۴/۷۵۰/۰۰۰ + ۸۵/۰۰۰/۰۰۰) = \text{نرخ هزینه انتقالی به روش میانگین} \\
 ۲/۵۰۰ &= ۹۵۰۰ \div (۶/۷۵۰/۰۰۰ + ۱۷/۰۰۰/۰۰۰) = \text{نرخ ماده a به روش میانگین} \\
 ۱/۵۰۰ &= ۹۵۰۰ \div (۰ + ۱۴/۲۵۰/۰۰۰) = \text{نرخ ماده b به روش میانگین} \\
 ۲/۰۳۵ &= ۸/۷۰۰ \div (۲/۰۱۰/۰۰۰ + ۱۵/۶۹۰/۰۰۰) = \text{نرخ تبدیل به روش میانگین} \\
 ۳/۰۰۰ &= ۸/۰۰۰ + (۰ + ۲۴/۰۰۰/۰۰۰) = \text{نرخ ماده c به روش میانگین}
 \end{aligned}$$

۱۹/۵۳۵ بهای تمام شده هر واحد

مرحله ۴: هزینه های منظور شده به حساب دایره:

الف) در جریان ساخت اول دوره: انتقالی ۱۴/۷۵۰/۰۰۰ ریال

ماده a ۶/۷۵۰/۰۰۰ ریال

تبدیل ۲/۰۱۰/۰۰۰ ریال

ریال ۲۳/۵۱۰/۰۰۰

ب) هزینه های طی دوره:

انتقالی ۸۵/۰۰۰/۰۰۰

ماده a ۱۷/۰۰۰/۰۰۰

ماده b ۱۴/۲۵۰/۰۰۰

ماده c ۲۴/۰۰۰/۰۰۰

تبدیل ۱۵/۶۹۰/۰۰۰

$$\frac{155}{940/000}$$

$$\frac{179}{450/000}$$

نحوه تخصیص: ۱) کالا تکمیل شده و انتقالی به مرحله بعد

$$146/508/000 = 19/535 \times 7500$$

..

۲) کالا در جریان پایان دوره :

$$15/750/000 = 1500 \times 10/500$$

انتقالی

$$3/750/000 = 1500 \times 2500$$

ماده a

$$2/250/000 = 1500 \times 1500$$

ماده b

• (چون هنوز به این مرحله نرسیده است)

ماده c

$$\frac{1/526/250}{23/276/250} = 1500 \times \frac{50}{100} \times 2035$$

تبدیل

$$23/276/250$$

$$5/250/000 = 500 \times 10/500$$

۳) ضایعات غیرعادی : انتقالی

$$1/250/000 = 500 \times 2500$$

ماده a

$$750/000 = 500 \times 1500$$

ماده b

$$1/500/000 = 500 \times 3000$$

ماده c

$$\frac{915/750}{9/665/750} = 500 \times \frac{90}{100} \times 2035$$

تبدیل

$$\frac{9/665/750}{179/450/000}$$

$$\frac{179/450/000}{179/450/000}$$

ب) روش فایفو:

مرحله ۱ و ۲ مشابه قبلی

مرحله ۳: محاسبه نرخ ها:

$$10/000 = 8500 \div 850/000 \text{ انتقالی}$$

$$\text{نرخ ماده a} = 17/000/000 \div 8500 = 2/000$$

$$\text{نرخ ماده b} = 14/250/000 \div 9500 = 1500$$

$$\text{نرخ ماده c} = 24/000/000 \div 800 = 3000$$

$$\text{تبدیل} = 15/690/000 \div 8400 = \frac{1}{868}$$

۱۸/۳۶۸ بهای هر واحد

مرحله ۴: هزینه های منظور شده:

انتقالی ۸۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال



$$\text{ماده a} \quad ۱۷/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{ماده b} \quad ۱۴/۲۵۰/۰۰۰$$

$$\text{ماده c} \quad ۲۴/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{تبدیل} \quad ۱۵/۶۹۰/۰۰۰$$

$$۱۵۵/۹۴۰/۰۰۰$$

نحوه تخصیص هزینه ها: الف) کالای تکمیل شده و انتقالی به مرحله بعد (۷۵۰۰ واحد)

۱: از محل در جریان ساخت اول دوره (۱۰۰۰ واحد)

$$\text{هزینه انتقالی} \quad ۰ = ۱۰۰۰ \times \%۰ \times ۱۰۰۰$$

$$\text{ماده a} \quad ۰ = ۱۰۰۰ \times \%۰ \times ۲۰۰۰$$

$$\text{ماده b} \quad ۱/۵۰۰/۰۰۰ = ۱۰۰۰ \times \%۱۰۰ \times ۱۵۰۰$$

$$\text{ماده c} \quad ۳/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۰۰۰ \times \%۱۰۰ \times ۳۰۰۰$$

$$\text{تبدیل} \quad ۱۸۶۸ \times \%۷۰ = ۱۰۰۰ \times \%۷۰ = ۱۳۰۷/۶۰۰ \text{ (در ابتدا } ۳۰\% \text{ تکمیل بود)}$$

۷۰٪ الباقی می باشد (

$$۵/۸۰۷/۶۰۰$$

۲: از محل وارده طی دوره (۶۵۰۰ واحد)

$$۱۱۹/۳۹۰/۸۰۰ = ۶۵۰۰ \times ۱۸/۳۶۸$$

کار انجام شده واحدهای تکمیل شده ۱۲۵/۱۹۸/۴۰۰

ب) هزینه ضایعات غیر عادی:

$$\text{هزینه انتقالی} \quad ۵/۰۰۰/۰۰۰ = ۵۰۰ \times ۱۰/۰۰۰$$

$$\text{ماده a} \quad ۱/۰۰/۰۰۰ = ۵۰۰ \times ۲/۰۰۰$$

$$\text{ماده b} \quad ۷۵۰/۰۰۰ = ۵۰۰ \times ۱۵۰۰$$

$$\text{ماده c} \quad ۱/۵۰۰/۰۰۰ = ۵۰۰ \times ۳/۰۰۰$$

$$\text{تبدیل} \quad ۱۸۶۸ \times \%۹۰ = ۵۰۰ \times \%۹۰ = ۸۴۰/۶۰۰$$

$$۹/۰۹۰/۶۰۰$$

ج) کار در جریان ساخت پایان دوره :

$$\text{انتقالی} \quad ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۵۰۰ \times ۱۰/۰۰۰$$

$$\text{ماده a} \quad ۳/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۵۰۰ \times ۲۰۰۰$$

$$\text{ماده b} \quad ۲/۲۵۰/۰۰۰ = ۱۵۰۰ \times ۱۵۰۰$$

$$\text{ماده c} \quad ۰ = ۱۵۰۰ \times \%۰ \times ۳۰۰۰$$

$$\text{تبدیل} \quad ۱۸۶۸ \times \%۵۰ = ۱۵۰۰ \times \%۵۰ = ۱/۴۰۱/۰۰۰$$

$$\frac{21/651/000}{10000}$$

$$\frac{155/940/000}{10000}$$

**نکته:** می توانستیم در معادله های فوق معادل آحاد بیاوریم در این صورت نرخ ها عوض می شد و در نهایت برای هر سه قسمت فوق ، نتیجه یکسان به دست می آمد ولی عملیات بسیار گسترده می شد:

$$\text{نرخ انتقالی} = \frac{(14750000 + 8500000)}{10000} = 9/975$$

$$\text{a ماده نرخ} = \frac{(6/750/000 + 17/000/000)}{10000} = 2/375$$

$$\text{b ماده نرخ} = \frac{(0 + 14/250/000)}{10000} = 1/425$$

$$\text{C ماده نرخ} = \frac{(0 + 24/000/000)}{8000} = 3000$$

$$\text{نرخ تبدیل} = \frac{(2/010/000 + 15/690/000)}{9100} = 1/945$$

ریال ۱۸/۷۲۰

در این صورت ضایعات عادی به مقدار زیر به دست می آید که باید بین کالادر جریان پایان دوره و تکمیل شده ضایعات غیرعادی تسهیم شود که مراحل طولانی دارد:

$$\frac{4/987/500}{10000} = 9975 \times 500 \quad \text{انتقالی}$$

$$\frac{1/187/500}{10000} = 2375 \times 500 \quad \text{a ماده}$$

$$\frac{712/500}{10000} = 1425 \times 500 \quad \text{b ماده}$$

$$0 = 3000 \times 0 \quad \text{C ماده}$$

$$\frac{486/250}{10000} = 500 \times 0.50 \times 1945 \quad \text{تبدیل}$$

$$7/373/750$$

**مثال)** تولید هر واحد محصول آلفا مستلزم مصرف ۲۰۰ گرم مواد به ارزش هر کیلو ۵۰۰ ریال و ۳ دقیقه کار مستقیم به نرخ هر ساعت ۲۰۰ ریال می باشد سربار ۵۰٪ دستمزد جذب شده تولید می باشد در فروردین سال ۸۲ مصرف مواد در حد متعارف بوده و کارائی کارگران با زمان استاندارد مطابقت دارد اطلاعات تولید در فروردین به شرح زیر است:

- محصول تکمیل شده ۵۰/۰۰۰ واحد

- موجودی در جریان ساخت اول دوره به ارزش ۵۱۴/۰۰۰ ریال شامل ۵۰۰۰ واحد تا ۱۰٪ تکمیل از نظر تبدیل

- موجودی در جریان ساخت پایان دوره ۱۰۰۰ واحد تا ۴۰٪ تکمیل از نظر تبدیل

- ضایعات غیر عادی ۵۰۰ واحد تا ۲۰٪ تکمیل از نظر تبدیل.

معادل آحاد تکمیل شده از نظر تبدیل با روش **Fifo** و هزینه مواد مصرف شده طی دوره ، هزینه هر واحد از بابت

سربار و قیمت تمام شده هر واحد کالا چقدر است؟

پاسخ) همان طور که بعدا بیان می شود برای آن که میزان ضایعات غیر عادی دوره باید مشخص باشد به صورت یک مرحله جدا باید آورده شود

جدول معادل آحاد تکمیل شده (روش Fifo)

شرح	مواد	تبدیل (دستمزد + سربار)
محصولات تکمیل شده	۵۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰
تعداد موجودی کار در جریان اول دوره	(۵/۰۰۰)	(۵۰۰) ۱۰٪
واحدهای تکمیل شده از محل تولیدات دوره	۴۵/۰۰۰	۴۹/۵۰۰
معادل موجودی کار در جریان پایان دوره	۱۰۰۰	۴۰۰
ضایعات غیر عادی	۵۰۰	۱۰۰
جمع واحدهای مصرف شده	۴۶/۵۰۰	۵۰/۰۰۰

میزان مواد اولیه مصرف شده  $46/500 \times 200gr = 9/300/000gr = 9300kg$

هزینه مواد مصرف شده  $9300 \times 500 = 4/650/000$

هزینه دستمزد  $2500 \times 200 = 500/000$  ساعت  $\xrightarrow{\times \frac{1}{60}}$  دقیقه  $150/000 = 50/000 \times 3$

هزینه سربار طبق فرض  $500/000 \times 50 = 250/000$

هزینه سربار هر واحد + دستمزد هر واحد + هزینه مواد هر واحد = بهای تمام شده هر واحد

$$= \frac{4/650/000}{46/500} + \frac{500/000}{50/000} + \frac{250/000}{50/000} = 115$$

مثال) هزینه مواد و تکمیل در یک مرحله تولیدی در یک دوره به ترتیب ۷۸۰۰ و ۷۹۸۰ ریال است در این دوره

۵۵۰ واحد محصول تکمیل شده که واحد کنترل ۵۰ واحد آن را ضایعات غیر عادی در نظر گرفته است. اگر موجودی کالا

در جریان پایان دوره ۱۰۰ واحد باشد که از لحاظ تبدیل ۲۰٪ تکمیل است قیمت تمام شده آن چند ریال است؟

پاسخ) توجه شود چون موجودی اول دوره را نداریم لذا فقط از روش میانگین قابل حل است:

شرح مواد تبدیل (دستمزد سربار)

۵۰۰	۵۰۰	کالای تولید شده سالم
۲۰	۱۰۰	معادل کار در جریان آخر دوره
۵۰	۵۰	ضایعات غیر عادی
<u>۵۷۰</u>	<u>۶۵۰</u>	جمع معادل آحاد تولید
۷۹۸۰	۷۸۰۰	هزینه های دوره
$\frac{7980}{570} = 14$	$\frac{7800}{650} = 12$	بهای هر واحد

۲۶ = ۱۲ + ۱۴ = بهای تمام شده هر واحد (شامل مواد و هزینه تبدیل)

۱۴۸۰ = ۱۰۰ × ۱۲ + ۲۰ × ۱۴ = هزینه تبدیل + هزینه مواد = بهای تمام شده کالا پایان دوره

**مثال** در محصولات تولید شده آبان ماه شرکت نور، مبلغ ۵۰۰۰ ریال ضایعات عادی و ۹۰۰۰ ریال ضایعات

غیر عادی واقع شده است چه مبلغ از هزینه ضایعات باید به عنوان هزینه دوره آبان ماه منظور شود؟

ضایعات عادی به بهای تمام شده تکمیل شده منتقل می شود (یا بر حسب شرایط به موجودی کار در جریان دوره

تسهیم می شود) ضایعات غیر عادی به سود و زیان بسته می شود و هزینه دوره است. (مبلغ ۹/۰۰۰ ریال)

**مثال** شرکت تولیدی وحدت، محصول آلفا را تولید می کند مواد خام مستقیم در طول فرآیند تولیدی اضافه

می شود و هزینه های تبدیل به طور یکنواخت در طول تولید واقع می شود اطلاعات زیر برای مرداد ماه سال جاری در

دست است:

جمع	هزینه های تبدیل	مواد مستقیم	
۴۲/۷۵۰	۲۴/۷۵۰	۱۸/۰۰۰	کالا در جریان ساخت اول مرداد ماه
۲۴۱/۱۲۰	۱۶۹/۱۲۰	۷۲/۰۰۰	هزینه های مرداد ماه
<u>۲۸۳/۸۷۰</u>	<u>۱۹۳/۸۷۰</u>	<u>۹۰/۰۰۰</u>	جمع

۱۵/۰۰۰ واحد

۶۰/۰۰۰

۶۸/۰۰۰

۱/۰۰۰

۶/۰۰۰

کالا در جریان ساخت ابتدای مرداد ماه (۶۰٪ تکمیل)

آحادی که تولید آن در طول مرداد ماه آغاز شده

انتقالی به انبار

ضایعات غیر عادی (۲۰٪ تکمیل)

کالا در جریان ساخت پایان مرداد ماه (۲۰٪ تکمیل)

الف) اگر شرکت وحدت از روش میانگین موزون استفاده کند هزینه یک واحد محصول تکمیل شده از لحاظ مواد

خام مستقیم چند ریال است؟ ب) اگر از روش **Fifo** استفاده کند قیمت تمام شده یک واحد محصول در این دوره چه

مقدار است؟

پاسخ)

## معادل آحاد تولید شده - روش Fifo و میانگین

شرح	مواد	تبدیل (دستمزد و سربار)
کالا های تکمیل و انتقال یافته	۶۸/۰۰۰	۶۸/۰۰۰
معادل کار در جریان آخر دوره	۶/۰۰۰	(۶۰۰۰ ×٪۲۰ =) ۱۲۰۰
ضایعات غیر عادی	۱/۰۰۰	۲۰۰
معادل آحاد میانگین	۷۵/۰۰۰	۶۹/۴۰۰
معادل کار در جریان ساخت اول دوره	(۱۵/۰۰۰)	(۹/۰۰۰)
معادل آحاد Fifo	۶۰/۰۰۰	۶۰/۴۰۰

هزینه یک واحد محصول از لحاظ مواد:

$$۴ = \text{جمع مواد و تبدیل} \rightarrow \frac{193/870}{69400} = 2/8 \rightarrow \text{هزینه از لحاظ تبدیل} = \frac{90/000}{75/000} = 1/2 = \text{مواد در روش}$$

میانگین

$$۴ = \text{جمع مواد و تبدیل} \rightarrow \frac{169/120}{604/000} = 2/8 = \text{هزینه از لحاظ تبدیل} = \frac{72/000}{60/000} = 1/2 = \text{مواد در روش}$$

Fifo

مثال) شرکت ایرانشهر در دو دایره محصولات خود را تولید می کند و از هزینه یابی مرحله ای استفاده می کند در دایره ۱ از روش Fifo مواد اولیه در ابتدای فرآیند تولید اضافه می شود ضایعات به طور یکنواخت در دایره ۱ به وجود می آید و ضایعات عادی نباید بیشتر از ۱۰٪ واحدهای اقدام به تولید باشد .

## اطلاعات تولید در دایره ۱

۱۰۰۰ واحد	موجودی ابتدای دوره (۶۵٪ تکمیل)
۲۵/۰۰۰ واحد	واحدهای اقدام به تولید
۲۲/۰۰۰ واحد	واحدهای تکمیل شده
۲۸۰۰ واحد	واحدهای در جریان پایان دوره (۴۰٪ تکمیل)

## اطلاعات هزینه دایره ۱

موجودی ابتدای دوره:	مواد اولیه ۱۵۵/۰۰۰ ریال
	هزینه تبدیل ۲۳۰/۰۰۰ ریال
	۳۸۵/۰۰۰ ریال

هزینه جاری طی دوره:

مواد اولیه ۳/۸۰۸/۰۰۰

هزینه تبدیل ۷/۸۶۴/۵۰۰

ریال ۱۱/۶۷۲/۵۰۰

ریال ۱۲/۰۵۷/۵۰۰

مطلوبست : تنظیم گزارش هزینه تولید دایره با استفاده از روش **Fifo** .

( پاسخ )

الف) جدول مقداری تولید :

واحدهای تکمیل شده ۲۲/۰۰۰ واحد	کالا در جریان اول دوره ۱/۰۰۰ واحد
کالا در جریان پایان دوره ۲/۸۰۰ واحد	واحدهای اقدام به تولید ۲۵/۰۰۰ واحد
۲۴/۸۰۰	۲۶/۰۰۰

$$۱۲۰۰ = ۲۵۰۰۰ + ۱۰۰۰ - ۲۲۰۰۰ - ۲۸۰۰$$

پس ضایعات عادی است زیرا در حد استاندارد است  $\rightarrow ۱۲۰۰ \geq ۲۵۰۰ \times ۱۰\% = ۲۵۰۰$

مواد	تبدیل	جمع
۲۲/۰۰۰	۲۲/۰۰۰	۳۸۵/۰۰۰
۲/۸۰۰	$۲۸۰۰ \times ۴۰\% = ۱/۱۲۰$	۱۱/۶۷۲/۵۰۰
(۱/۰۰۰)	$۱۰۰۰ \times ۶۵\% = (۶۵۰)$	۱۲/۰۵۷/۵۰۰
۲۳/۸۰۰	۲۲/۴۷۰	
مواد	تبدیل	جمع
۱۵۵/۰۰۰	۲۳۰/۰۰۰	۳۸۵/۰۰۰
۳/۶۵۳/۰۰۰	۷/۶۳۴/۵۰۰	۱۱/۶۷۲/۵۰۰
۳/۸۰۸/۰۰۰	۷/۸۶۴/۵۰۰	۱۲/۰۵۷/۵۰۰
معادل آحاد	۲۲/۴۷۰	
بهای تمام شده یک واحد	۲۳/۸۰۰	
	۱۶۰ ریال	۳۵۰ ریال
	+	۵۱۰ ریال =

د) نحوه تخصیص هزینه ها

کالا تکمیل شده و انتقال یافته از محل :

کالا در جریان اول دوره ۳۸۵/۰۰۰

$$\begin{aligned} \text{هزینه تبدیل باقیمانده} &= 122/500 = 35 \times (\%65) / 35 \times (\text{هزینه تبدیل هرواحد}) \times 1000 \\ \text{ازمحل کالا اول دوره} &= 507/500 \\ \text{ازمحل تولیدات دوره جاری} &= 10710/000 = 510 \times (22/000 - 1/000) \\ &= 11217/500 \end{aligned}$$

بهای کالای تمام شده :

کالای در جریان ساخت پایان دوره :

$$2800 \times 160 = 448/000$$

مواد اولیه

$$1120 \times 350 = 392/000$$

هزینه تبدیل

$$840/000$$

$$12057/500$$

جمع هزینه های تخصیص

### نکات:

۱) همان طور که ملاحظه می شود در قسمت ج ، جدول هزینه های تولید، به روش **Fifo** ریز ارزش کالای اول دوره را نمی نویسیم فقط در ستون جمع، کل هزینه آن را درج می کنیم تا بهای تمام شده هرواحد درست محاسبه شود ولی در روش میانگین ریز بهای کالای در جریان اول دوره را در ستون های مربوطه می نویسیم تا بهای هر واحد شامل هزینه اول دوره و طی دوره باشد.

۲) توجه کنید در جدول نحوه تخصیص هزینه ها به روش **Fifo** در قسمت هزینه های لازم جهت تکمیل اول دوره، ما به التفاوت درصد تکمیل کالای در جریان اول دوره را از  $100\%$  کم می کنیم مثلاً در مساله فوق کالای در جریان اول دوره  $65\%$  تکمیل است برای محاسبه تبدیل مورد نیاز برای تکمیل ، به شرح زیر عمل می کنیم.

$$1000 \times (1 - \%65) \times 350 = 122/500$$

۳) برای یافتن واحد های شروع شده و تکمیل شده کافی است از کل کالا تکمیل شده تعداد کالای در جریان ساخت اول دوره را کسر کنیم:

$$22/000 - 1/000 = 21/000$$

۴) در روش **Fifo** برای تسهیم هزینه ضایعات عادی علاوه بر کالای در جریان پایان دوره باید به کالای در جریان اول دوره نیز توجه کرد وقتی که درصد تکمیل کالای در جریان پایان دوره کمتر از درصد تکمیل ضایعات عادی باشد بیانگر این است که این کالاها طی دوره به نقطه بازرسی نرسیده اند. بنابراین نباید به کالای در جریان پایان دوره از بابت هزینه ضایعات عادی هزینه ای تخصیص یابد در مورد کالای در جریان اول دوره ، در این مورد ، عکس کالای در جریان پایان دوره است. وقتی که درصد تکمیل کالای در جریان ساخت اول دوره کمتر از درصد تکمیل ضایعات عادی باشد بیانگر این است که در طی دوره جاری ، از نقطه بروز ضایعات خواهد گذشت لذا در تسهیم هزینه ضایعات عادی ، این کالا هم سهم می برند.

۵) در دایره ۱ چون ضایعات به طور یکنواخت ایجاد می شود ضایعات عادی را در معادل آحاد نمی آوریم تا به طور سیستماتیک بین سایر کالاها تسهیم شود.

۶) ستون های جدول معادل آحاد تکمیل شده و جدول هزینه تولید ، مشابه هم هستند فقط جدول هزینه تولید یک ستون جمع بیشتر دارد و در کلیه دواير به جز دایره ۱ ، یک ستون هزینه انتقالی در دو جدول فوق می آوریم ارقام ستون انتقالی همگی ۱۰۰٪ تکمیل هستند.

۷) جمع هزینه های جداول هزینه تولید و هزینه تخصیص یافته باید برابر باشد.

۸) نکته مهم : اگر در مساله ای صریحاً اعلام نگردد که از چه روش استفاده شود باید به کالای در جریان اول دوره توجه کرد اگر درصد تکمیل کالای در جریان اول دوره مشخص باشد می توان از روش **Fifo** استفاده کرد اما اگر ارزش اجزای کالای در جریان اول دوره مشخص نباشد روش میانگین را می توان به کار برد و اگر هر دو نوع اطلاعات ارائه شده باشد طبعاً از هر دو روش می توان استفاده کرد.

**مثال** در یک دوره ۵۰۰۰ واحد محصول تکمیل شد که واحد کنترل کیفیت ۵۰۰ واحد از آن را ناسالم تشخیص داده است . سیاست شرکت بر این است که تا ۸٪ از آحاد تکمیل شده را به عنوان ضایعات عادی تلقی و مازاد را ضایعات غیر عادی محسوب کند. در این دوره هزینه مواد و تبدیل به ترتیب ۴۱۶/۰۰۰ و ۶۱۴/۳۰۰ ریال است که ۴۰٪ تکمیل هستند. ارزش موجودی در جریان ساخت اول دوره ۴۰/۰۰۰ ریال برآورد شده بود. هر واحد از ضایعات ۱۲ ریال قابل فروش است حاصل فروش ضایعات عادی کاهش هزینه تبدیل مرحله است . ضمناً اطلاعات زیر در دست است:

کاردر جریان اول دوره ۲۰۰ واحد، اقدام به تولید ۵۲۰۰ واحد، تکمیل شده ۴۵۰۰ واحد، پایان دوره ۴۰۰ واحد  
مطلوبست (۱) قیمت تمام شده کالا تکمیل شده و کالا در جریان ساخت پایان دوره (۲) محاسبه خالص مبلغ حاصل از فروش ضایعات عادی .

**پاسخ** (۱) از آنجا که هزینه مواد و تبدیل موجودی در جریان ساخت اول دوره در دسترس نیست اما درصد تکمیل آن را داریم از روش **Fifo** استفاده می کنیم .

### گزارش هزینه تولید به روش **Fifo**

#### الف) جدول مقداری

کالای در جریان ساخت	۲۰۰ واحد	واحد های تکمیل شده	۴۵۰۰ واحد
اقدام به تولید	۵۲۰۰ واحد	ضایعات عادی	$۵۰۰۰ \times \frac{8}{100} = ۴۰۰$ واحد
	۵۴۰۰ واحد	ضایعات غیر عادی	$۵۰۰ - ۴۰۰ = ۱۰۰$
		کالای در جریان پایان دوره	۴۰۰ واحد

#### ب) جدول معادل آحاد

واحد های تکمیل شده	۴۵۰۰	تبدیل	۴۵۰۰
واحد های در جریان آخر دوره	۴۰۰		$۴۰۰ \times \frac{40}{100} = ۱۶۰$
واحد های در جریان اول دوره	(۲۰۰)		$۲۰۰ \times \frac{40}{100} = (۱۸۰)$
ضایعات عادی	۴۰۰		۴۰۰
ضایعات غیر عادی			



	<u>۱۰۰</u>	<u>۱۰۰</u>	
	۵۰۸۰	۵۲۰۰	
<u>جمع</u>	-	-	(ج) هزینه تولید:
۴۰/۰۰۰	-	-	کالا در جریان اول دوره
۱/۰۳۰/۴۰۰	۶۱۴/۴۰۰	۴۱۶/۰۰۰	هزینه های طی دوره
<u>(۴۸۰۰)</u>	<u>(۴۸۰۰)</u>	-----	فروش ضایعات (۴۰۰×۱۲)
۱/۰۶۵/۶۰۰	۶۰۹/۶۰۰	۴۱۶/۰۰۰	جمع هزینه های تولید
۰	۵۰۸۰	۵۲۰۰	معادل آحاد (جدول قبلی)
<u>۲۰۰ =</u>	<u>۱۲۰</u>	<u>۸۰</u>	بهای هر واحد کالای ساخته شده
		+	

(این جدول نسبت به جدول معادل آحاد، ستون جمع را بیشتر دارد)

$۲۰۰ \times (1 - \frac{40}{100}) \times 120 + 40/000 =$	۵۴/۴۰۰	(د) نحوه تخصیص هزینه ها :
$(4500 - 200) \times 200 =$	۸۶۰/۰۰۰	بهای کالای در جریان اول دوره
$400 \times 200 =$	<u>۸۰/۰۰۰</u>	واحد های شروع و تکمیل شده
$400 \times 80 + 160 \times 120 =$	۹۹۴/۴۰۰	بهای ضایعات عادی
$100 \times 200 =$	۵۱/۲۰۰	ارزش کالا تکمیل شده
	<u>۲۰/۰۰۰</u>	بهای کالا در جریان پایان دوره
	۱/۰۶۵/۶۰۰	بهای ضایعات غیر عادی
		جمع هزینه های تخصیص یافته

$$\frac{994/400}{4500} = 221$$

بهای هر واحد انتقالی به انبار

$$\frac{80/000}{4500} = 17/78$$

بهای ضایعات عادی هر واحد

۲) فروش ضایعات:

	بانک	۶/۰۰۰	
۴۰۰*۱۲ = ۴۸۰۰	کالا در جریان ساخت	۴۸۰۰	
۱۰۰*۱۲ = ۱۲۰۰	ضایعات غیر عادی	۱۲۰۰	
	بابت فروش ضایعات		

**گزارش تولید**

برای تعیین گزارش تولید "نحوه اثر گذاری بهای تمام شده کالا در جریان ساخت بر بهای تمام شده کالا تکمیل شده" از دو روش استفاده می شود:

- گزارش تولید به روش میانگین

- گزارش تولید به روش FIFO

در روش FIFO درصد تکمیل کالای در جریان ساخت ابتدای دوره مورد نیاز است در روش میانگین، نیاز به درصد تکمیل کالا در جریان ابتدای دوره نیست در عوض در FIFO نیازی به قیمت تمام شده اجزای تشکیل دهنده کالا در جریان ابتدای دوره (مواد و تبدیل) نیست.

در تهیه گزارش تولید به روش میانگین، تمام هزینه هایی که در پایان دوره یا طی دوره ایجاد می شود با یکدیگر جمع و بر معادل آحاد تکمیل شده همان دوره سرشکن می شود زمانی استفاده از روش میانگین امکان پذیر است که بهای کالا در جریان اول دوره بر حسب مواد، دستمزد و سربار (تبدیل)، مشخص باشد.

**معادل آحاد تکمیل به روش میانگین**

شرح	مواد	دستمزد	سربار
واحدهای تکمیل شده	xx	xx	xx
+ کالا در جریان آخر دوره	xx	xx	xx
= معادل آحاد تکمیل به روش میانگین	xxx	xxx	xxx

اگر کالای در جریان اول دوره از مقادیر فوق کسر گردد معادل آحاد تکمیل به روش FIFO به دست می آید لذا اگر کالا در جریان ساخت اول دوره صفر باشد نتایج روش های میانگین و FIFO یکسان خواهد بود.

**مثال (الف)** کالای در جریان ساخت انتهای دوره که از لحاظ مواد ۱۰۰٪ و هزینه تبدیل ۴۰٪ تکمیل می باشد ۲۸۰ واحد و کالاهای تکمیلی و منتقل شده به مرحله بعد ۳۰ واحد، شروع دوره ۱۰۰ واحد، کالای در جریان ابتدای دوره ۲۰۰ واحد. مطلوبست محاسبه معادل آحاد تکمیل؟

پاسخ الف) توجه : به دلیل آنکه درصد تکمیل کالای در جریان ساخت ابتدای دوره ذکر نشده از روش میانگین استفاده می شود .

جدول آحاد تکمیل به روش میانگین

تبدیل	مواد	
۸۳۰	۸۳۰	واحد های تکمیلی و انتقالی به مرحله بعد
$280 \times \frac{40}{100} = 112$	۲۸۰	+ کالا در جریان ساخت انتهای دوره
۹۴۲	۱۱۱۰	جمع معادل آحاد تکمیل (روش میانگین)

ب) در صورتی که درصد تکمیل کالای در جریان ساخت ابتدای دوره از لحاظ مواد ۸۰٪ و از لحاظ هزینه تبدیل ۴۰٪ باشد مطلوبست محاسبه معادل آحاد تکمیل به روش Fifo .

پاسخ ب)

جدول آحاد تکمیل به روش Fifo

تبدیل	مواد	شرح
۸۳۰	۸۳۰	واحد های تکمیلی و انتقالی به مرحله بعد
$280 \times \frac{40}{100} = 112$	۲۸۰	+ کالا در جریان ساخت انتهای دوره
$200 \times \frac{40}{100} = (80)$	$200 \times \frac{80}{100} = (160)$	- کالا در جریان ابتدای دوره
۸۶۲	۹۵۰	جمع معادل آحاد تکمیل (fifo)

هزینه دوباره کاری

برخی محصولات معیوب و غیرقابل پذیرش، با انجام کارهای مجدد، نواقص آن برطرف و به عنوان کالای سالم فروخته می شود. به هزینه هایی که برای این امر تخصیص می یابد هزینه دوباره کاری روی محصول گویند.

مثال) فرض کنید مواد و دستمزد و سربار تخصیص یافته به هر واحد محصول به ترتیب ۳۰/۰۰۰ و ۴۰/۰۰۰ و ۲۰/۰۰۰ ریال باشد. هزینه های دوباره کاری مربوط به ۵ واحد کالای معیوب شامل مواد مستقیم و دستمزد مستقیم و سربار تولید به ترتیب برابر ۴۰/۰۰۰ و ۱۰۰/۰۰۰ و ۵۰/۰۰۰ ریال باشد. حالات زیر را داریم:

کنترل کالا در جریان ساخت	۱۰۰/۰۰۰
کنترل مواد	۳۰/۰۰۰
دستمزد پرداختنی	۴۰/۰۰۰
سربار تخصیص یافته	۲۰/۰۰۰

**حالت الف:** دوباره کاری عادی و مربوط به یک سفارش خاص باشد:

کنترل کالا در جریان ساخت (سفارش خاص)	۱۹۰/۰۰۰
کنترل مواد	۴۰/۰۰۰
دستمزد پرداختنی	۱۰۰/۰۰۰
سربار تخصیص یافته تولید	۵۰/۰۰۰

**حالت ب:** دوباره کاری عادی و مربوط به هزینه مشترک سفارشات باشد:

کنترل سربار دایره تولید (مربوط به دوباره کاری ها)	۱۹۰/۰۰۰
کنترل مواد	۴۰/۰۰۰
دستمزد پرداختنی	۱۰۰/۰۰۰
سربار تخصیص یافته تولید	۵۰/۰۰۰

**حالت ج:** دوباره کاری ها غیر عادی باشد:

زیان ناشی از دوباره کاری	۱۹۰/۰۰۰
کنترل مواد	۴۰/۰۰۰
دستمزد پرداختنی	۱۰۰/۰۰۰
سربار تخصیص یافته تولید	۵۰/۰۰۰

هزینه های دوباره کاری، منابع تلف شده ای را برجسته می کند که اگر محصولات به شیوه ای درست تولید می شد، قابل اجتناب بود. این اطلاعات باعث می شود مدیریت درصد راه هایی برای کم کردن هزینه دوباره کاری ها برآید. برای مثال از طریق طراحی محصولات یا فرآیندهای جدید، آموزش کارکنان یا سرمایه گذاری در ماشین آلات جدید، محاسبه هزینه دوباره کاری، به مدیریت کمک می شود با تجزیه و تحلیل هزینه و منفعت، گزینه پیش رو را انتخاب نماید.

**نکات: (۱)** در روش Fifo هر یک از اقلام بهای تمام شده تولید یعنی مواد، دستمزد و سربار (تبدیل)، جداگانه بر معادل آحاد تکمیل تقسیم می شوند تا بهای تمام شده هر واحد به دست آید ولی در روش میانگین تمام اقلام بهای تمام شده ابتدای دوره یعنی هزینه مواد و دستمزد و سربار (هزینه های انتقالی از مرحله قبل) با هزینه های طی دوره جمع شده و مجموع آنها بر معادل آحاد تقسیم می شوند تا بهای تمام شده هر واحد به طور میانگین محاسبه شود.

(۲) اگر ضایعات در پایان دوره عملیات ایجاد شود به طور کامل در معادل آحاد تکمیل منظور می شود تا به موجودی پایان دوره منظور نشود و فقط به بهای تمام شده تولید اضافه کنیم.

۳) اگر درصد ضایعات عادی بیشتر از کالای در جریان پایان دوره باشد در داخل معادل آحاد تکمیل منظور می شود تا به موجودی پایان دوره منظور نشود و فقط به بهای تمام شده تولید اضافه کنیم.

۴) ضایعات غیر عادی در هر صورت در معادل آحاد تکمیل منظور می گردد تا جداگانه محاسبه شود و به بهای تولید و موجودی پایان دوره منتقل نشود و هزینه دوره می باشد. هزینه ضایعات غیر عادی را از کالا در جریان ساخت کسر و به هزینه ضایعات غیر عادی منتقل می کنیم. و اگر ضایعات غیر عادی فروش رفت وجه حاصل فروش را از هزینه ضایعات غیر عادی کسر می کنیم.

مثال) شرکت کاوه در دو دایره محصولات خود را تولید می کند و از هزینه یابی مرحله ای استفاده می کند در دایره ۲ از روش میانگین استفاده می کند مواد اولیه در دایره ۲، هنگامی که درجه تکمیل محصولات به ۷۵٪ می رسد اضافه می شود افزایش مواد موجب افزایش تعداد تولید نمی شود بازرسی و کنترل کیفیت (نقطه بروز ضایعات) هنگامی که درجه تکمیل ۸۰٪ باشد انجام و ضایعات به وجود آمده مشخص می شود. ضایعات عادی در این دایره نباید بیشتر از ۵٪ واحدهای انتقالی از دایره باشد. اطلاعات زیر در دست است:

#### اطلاعات تولید دایره ۲:

موجودی ابتدای دوره (۹۰٪ تکمیل)	۸۰۰۰ واحد
کالای انتقال یافته از دایره ۱	۲۲۰۰۰ واحد
واحدهای تکمیل شده	۲۴۰۰۰ واحد
واحدهای در جریان ساخت پایان دوره (۲۰٪ تکمیل)	۴۵۰۰ واحد

#### اطلاعات هزینه دایره ۲:

موجودی ابتدای دوره (انتقالی از دایره ۱)	۴/۰۸۰/۰۰۰ ریال
مواد اولیه	۲/۴۰۰/۰۰۰
هزینه تبدیل	۴۳۲/۰۰۰
جمع	۶/۹۱۲/۰۰۰ ریال

#### هزینه های طی دوره:

انتقالی از دایره ۱	۱۱/۳۷۰/۰۰۰ ریال
مواد اولیه	۵/۳۳۷/۵۰۰
هزینه تبدیل	۱/۱۰۷/۹۰۰
جمع هزینه های منظور شده	۱۷/۸۱۵/۴۰۰
	۲۴/۷۶۷/۴۰۰ ریال

مطلوبست تنظیم گزارش هزینه تولید دایره ۲ با استفاده از روش میانگین.

(حل)

## گزارش هزینه تولید دایره ۲ به روش میانگین

الف) جدول تعدادی

واحدهای تکمیل شده	۲۴/۰۰۰ واحد	کار در جریان اول دوره	۸/۰۰۰ واحد
کالا در جریان آخر دوره	۴۵۰۰ واحد	کالا دریافتی از دایره	۲۲/۰۰۰ واحد
ضایعات عادی	$۱۱۰۰ = ۲۲۰۰۰ \times ۰.۵\%$ واحد	جمع ورودی	۳۰/۰۰۰ واحد
ضایعات غیر عادی (مازاد ۱۱۰۰ واحد)	۴۰۰		
جمع خروجی	۳۰/۰۰۰ واحد		

تبدیل	مواد	انتقالی از دایره ۱	ب) جدول معادل آحاد:
۲۴۰۰۰	۲۴۰۰۰	۲۴۰۰۰	واحد های تکمیل شده دایره ۲
$(۴۵۰۰ \times ۰.۲) = ۹۰۰$	-	۴۵۰۰	کالا در جریان آخر دوره
$(۱۱۰۰ \times ۰.۸) = ۸۸۰$	۱۱۰۰	۱۱۰۰	ضایعات عادی
$(۴۰۰ \times ۰.۸) = ۳۲۰$	۴۰۰	۴۰۰	ضایعات غیر عادی
۲۶/۱۰۰ واحد	۲۵/۵۰۰	۳۰/۰۰۰	

توجه شود که مواد در نقطه ۷۵٪ تکمیل در دایره ۲ اضافه می شود لذا کالا در جریان پایان دوره در دایره ۲ هیچ

موادی دریافت نمی نماید.

جمع مواد تبدیل	هزینه تبدیل	مواد	انتقالی از دایره قبل	ج) هزینه های تولید
۶/۹۱۲/۰۰۰	۴۳۲/۰۰۰	۲/۴۰۰/۰۰۰	۴/۰۸۰/۰۰۰	کالا در جریان اول دوره
۱۷/۷۵۵/۴۰۰	۱/۱۰۷/۹۰۰	۵/۳۷۷/۵۰۰	۱۱/۳۷۰/۰۰۰	هزینه های دوره
۲۴/۷۵۷/۴۰۰	۱/۵۳۹/۹۰۰	۷/۷۷۷/۵۰۰	۱۵/۴۵۰/۰۰۰	جمع هزینه دوره
-	۲۶/۱۰۰	۲۵/۵۰۰	۳۰/۰۰۰	معادل آحاد
ریال ۸۷۹ =	۵۹ +	۳۰۵ +	۵۱۵	بهای تمام شده یک واحد

د) تخصیص هزینه ها

$۲۴۰/۰۰۰ \times ۸۷۹ =$	۲۱/۰۹۶/۰۰۰	بهای کالا انتقال یافته
$۱۱۰۰ \times ۵۱۵ + ۱۱۰۰ \times ۳۰۵ + ۸۸۰ \times ۵۹ =$	۹۵۳/۹۲۰	ضایعات عادی
$۴۵۰۰ \times ۵۱۵ + ۹۰۰ \times ۵۹ =$	۲۲/۰۴۹/۹۲۰	بهای کالا تکمیل شده
$۴۵۰۰ \times ۵۱۵ + ۰ \times ۳۰۵ + ۹۰۰ \times ۵۹ =$	۲/۳۷۰/۶۰۰	کالا در جریان آخر دوره
$۴۰۰ \times ۵۱۵ + ۴۰۰ \times ۳۰۵ + ۳۲۰ \times ۵۹ =$	۳۴۶/۸۸۰	ضایعات غیر عادی
	۲۴/۷۶۷/۴۰۰	جمع هزینه های تخصیص یافته

## حسابداری ضایعات

هزینه ضایعات عادی، فقط یک هزینه کنترل کیفیت کالای تولید شده نیست و علاوه بر هزینه های مستقیم کارگر و مواد از دست رفته، شامل هزینه های تعویض و دوباره کاری و عدم رضایت مندی مشتری از کالا و کاهش اعتبار محصول را نیز باید به آن اضافه کرد. ضایعات از جهات برنامه ریزی و کنترل مدیریت بسیار درخور اهمیت است. مدیریت برای برنامه ریزی جامع باید بکوشد تا بهترین و با صرفه ترین روش تولید را انتخاب نماید و اطمینان حاصل کند که ضایعات به وسیله کنترل های معینی مهار گردیده اند.

**کنترل هزینه:** فقط به معنای کاهش هزینه نیست بلکه باید تطابق کیفی محصول تولید شده با استاندارد در نظر گرفته شود هدف از کنترل هزینه، کمک به مدیریت در امر تولید کالا یا خدمات قابل استفاده به (۱) کمترین قیمت ممکن و (۲) منطبق بر استانداردهای کیفی از پیش تعیین شده است.

**کنترل ضایعات** به معنی شناسایی شخص یا عامل بروز ضایعات و رفع آنهاست. با برنامه ریزی ضایعات می توان به وسیله جایگزین کردن نیروی انسانی ماهر و تکنولوژی پیشرفته و یا حتی مدیریت کارآمد، می توان (۱) تعداد ضایعات را کاهش و (۲) کیفیت تولید را بهبود بخشید.

ضایعات عادی به مثابه یکی از هزینه های تولیدی است و مانند هزینه های تولیدی به واحد های سالم تخصیص می یابد. این ضایعات در شرایط عادی تولید بوجود آمده و غیر قابل اجتناب می باشد و می توان با استفاده از تجربه پیش بینی کرد ولی برخلاف ضایعات عادی که مثل هزینه های تولیدی است، ضایعات غیر عادی (فوق العاده) مانند هزینه های طی دوره به حساب سود و زیان منظور می شود و در یک حساب جداگانه جمع آوری می گردد تا دقیقاً بررسی و علل بروز آن مشخص گردد این ضایعات، غیر قابل پیش بینی بوده و به طور غیرمترقبه به عللی همچون نامرغوبی مواد، سهل انگاری کارگران یا نقص ناگهانی ماشین آلات بروز می کند. می توان با برنامه ریزی دقیق این ضایعات را تا حد قابل توجهی کنترل نمود.

در حسابداری ضایعات، بهای تمام شده محصولات ضایع شده در جریان تولید بر حسب نوع ضایعات و مقطع شناسائی به کالای ساخته شده کالا در جریان ساخت و حساب سود و زیان انتقال می یابد. در مقطع بررسی و تشخیص ضایعات، مشخص می شود که تا چه حد ضایعات از لحاظ هزینه های تولید، تکمیل یافته هستند و با شناسائی این ضایعات در مقاطع بررسی، از جریان تولید این واحد ها جلوگیری به عمل می آید.

**مثال)** اگر نقطه بازرسی (در نتیجه نقطه بروز ضایعات) در موقعیت ۸۰٪ باشد و کالای در جریان ساخت در موقعیت تکمیلی ۶۰٪ باشد آیا هزینه ضایعات عادی به کالای در جریان ساخت پایان دوره تخصیص می یابد؟  
**پاسخ)** خیر چون درجه تکمیل کالادر جریان ساخت ۶۰٪ هنوز به مقطع بروز ضایعات (نقطه بازرسی ۸۰٪) نرسیده است. هزینه این ضایعات عادی به کالای در جریان ساخت پایان دوره تخصیص نمی یابد.

اگر ضایعات غیر عادی در موقعیت تکمیلی ۱۰۰٪ (پایان مراحل تولید) بوجود آید تعداد این واحد ها در جدول معادل آحاد تکمیل شده منظور می شود و هزینه های مربوط به آن ( مثل حالت ایجاد یکنواخت طی تولید) در حساب جداگانه منظور و به حساب سود و زیان دوره منتقل می گردد.

(مثال) اطلاعات زیر مربوط به یک شرکت تولیدی است که از هزینه یابی مرحله ای ( روش میانگین) استفاده می کند جاهای خالی را در جدول تکمیل نمائید.

### گزارش تولید

تعداد		(۱) جدول مقداری تولید
۱/۰۰۰		موجودی اول دوره ۳۰٪ تکمیل
۱۰/۰۰۰		آحاد وارده به تولید
۱۱/۰۰۰		

از نظر مواد	از نظر هزینه های تبدیل	(۲) جدول معادل آحاد تکمیل شده
۸۰۰۰	۸۰۰۰	تکمیل شده طی دوره
۱۰۰۰	۱۰۰۰	ضایعات (در انتهای جریان تولید ۱۰٪)
۲۰۰۰	$2000 \times 60\% = 1200$	موجودی کالا در جریان ساخت (۶۰٪ تکمیل)
۱۱/۰۰۰	۱۰/۲۰۰	

ریال	ریال	(۳) هزینه های به حساب منظور شده
۲۰۰۰	۲۰۰۰	موجودی کالا در جریان ساخت اول دوره
۲۹/۷۰۰	۲۰/۰۰۰	هزینه های به حساب آمده طی دوره
۳۰/۶۰۰	۲۲/۰۰۰	

مواد	تبدیل	(۴) تخصیص هزینه ها ( به واحد های سالم و ضایع شده)
-	-	هزینه تولید هر واحد سالم
-	-	هزینه تولید واحدهای ضایع شده
-	-	بهای تمام شده موجودی کالا در جریان پایان دوره
-	-	بهای تمام شده واحدهای تکمیل شده قبل از افزودن ضایعات
۲۲/۰۰۰	۳۰/۶۰۰	جمع هزینه ها

مواد	تبدیل	تسهیم مجدد (تخصیص هزینه ضایعات به واحد های سالم)
-	-	موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره
-	-	هزینه تولید واحد های تکمیل شده و انتقال یافته
۲۲/۰۰۰	۳۰/۶۰۰ ریال	



جمع	از نظر تبدیل	از نظر مواد	تخصیص هزینه ها :
۵	$\frac{30600}{10200} = 3$	$\frac{22000}{11000} = 2$	هزینه تولید هر واحد سالم
۵۰۰۰	$1000 \times 3 = 3000$	$1000 \times 2 = 2000$	هزینه تولید واحد های ضایع شده
۷۶۰۰	$2000 \times \frac{60}{100} \times 3 = 3600$	$2 \times 2000 \times \frac{100}{100} = 4000$	بهای تمام شده موجودی کالا در جریان پایان دوره
۴۰۰۰	$8000 \times 3 = 24000$	$8000 \times 2 = 16000$	بهای تمام شده واحد های تکمیل شده قبل از افزودن هزینه ضایعات
	$\frac{30}{600}$	$\frac{22}{1000}$	جمع

هزینه تبدیل	مواد مستقیم	(۵) تسهیم مورد یا تخصیص هزینه ضایعات به واحدهای سالم:
۳۶۰۰	$2000 \times 2 = 4000$	موجودی کالا در جریان ساخت پایان دوره
$\frac{24000 + 3000}{3000} = \frac{27000}{3000}$	$16000 + 2000 = \frac{18000}{22000}$	هزینه تولید واحد های تکمیل شده و انتقال یافته

**مثال)** شرکت کاوه از هزینه یابی مرحله ای به روش **Fifo** استفاده می کند . مواد در ابتدای جریان تولید وارد اولین دایره که دایره مخلوط است می گردد هزینه های تبدیل به طور یکنواخت در طی دوره به حساب منظور می گردند ضایعات در پایان عملیات تولیدی هر مرحله مشخص می گردند اطلاعات زیر مربوط به شهریور ماه سال ۷۲ است.

موجودی کالا در جریان ساخت اول دوره که درجه تکمیل آن از نظر هزینه های تبدیل ۳۰٪ بوده

کیلو	هزینه تبدیل جمعاً ۱۳۵۰۰
۵۰۰	ضایعات عادی
۶۰	ضایعات فوق العاده (غیر عادی)
۴۰	واحد های سالم و انتقال یافته
۲۰۰۰	موجودی کالا در جریان ساخت پایان دوره (۶۰٪ تکمیل)
۶۰۰	

هزینه های تبدیل از قرار هر کیلو ۱۰۰ ریال می باشد . مطلوبست

- محاسبه آحاد وارده به تولید در دایره مخلوط در شهریور ماه
- معادل آحاد تکمیل شده برای تعیین هزینه تبدیل یک واحد تولید شده
- جمع هزینه تبدیل در کالای در جریان ساخت پایان دوره
- جمع هزینه های تبدیل در کالای انتقالی از دایره مخلوط چقدر است
- جمع هزینه های تبدیل که به حساب دایره مخلوط منظور شده است
- در صورتی که شرکت کاوه روش میانگین را به کار ببرد معادل آحاد تکمیل شده برای هزینه های تبدیل را محاسبه کنید .

۷) در صورت به کار بردن روش میانگین جمع هزینه تبدیل منظور شده به دایره مخلوط در این دوره چقدر است؟ فرض کنید هزینه تبدیل یک واحد به روش میانگین ۱۰۰ ریال باشد.

پاسخ:

۱) کالا در جریان ساخت آخر دوره + ضایعات غیر عادی و عادی + کالاهای صادره تکمیل شده کالاهای وارده به تولید طی دوره + کالای در جریان ساخت اول دوره =  
 $۲۲۰۰ = \text{کالای وارده به تولید طی دوره} = X \rightarrow ۲۰۰۰ + ۶۰ + ۴۰ + ۶۰ = ۵۰۰ + X$

### جدول معاد آحاد تکمیل شده به روش Fifo

تبدیل	مواد	شرح	(۲)
۲۰۰۰	۲۰۰۰	کالا تکمیل شده و انتقال یافته	
(۱۵۰)	(۵۰۰)	کسر می شود: معادل کالای در جریان ساخت اول دوره	
۳۶۰	۶۰۰		%۳۰
۶۰	۶۰	اضافه می شود: معادل کالای در جریان ساخت آخر دوره	
۴۰	۴۰		%۶۰
۲۳۱۰	۲۳۱۰	ضایعات عادی	
		ضایعات غیر عادی	
		جمع	(۳)

$$\text{هزینه تبدیل کالای در جریان پایان دوره} = ۶۰۰ \times \%۶۰ \times ۱۰۰ = ۳۶/۱۰۰$$

+ هزینه تبدیل موجودی اول دوره = هزینه تبدیل کالاهای انتقالی از دایره مخلوط

هزینه تبدیل جهت تکمیل موجودی اول دوره + هزینه تبدیل ناشی از ضایعات عادی اول دوره + هزینه تبدیل واحد های شروع و تکمیل شده +

$$= ۱۳۵۰۰ + (۵۰۰ \times \%۷۰ \times ۱۰۰) + (۲۰۰۰ - ۵۰۰) \times ۱۰۰ + ۶۰ \times ۱۰۰ = ۲۰۴/۵۰۰$$

(۳)

ساخت اول دوره = جمع هزینه های تبدیل منظور شده به دایره مخلوط

هزینه تبدیل هر واحد × معادل آحاد تولید از نظر تبدیل + هزینه تبدیل کالای در جریان

$$= ۱۳۵۰۰ + ۲۳۱۰ \times ۱۰۰ = ۲۴۴/۵۰۰$$

۴) اختلاف روش fifo و میانگین در معادل آحاد در جریان ساخت اول دوره است اگر معادل کالای در جریان ساخت اول دوره که در دوره قبل تکمیل شده است را به جمع آحاد تولید شده از نظر تبدیل با روش Fifo اضافه می کنیم معادل آحاد تولید با روش میانگین به دست می آید. لذا

$$۲۴۶۰ = ۲۳۱۰ + ۵۰۰ (\%۳۰) = \text{معادل آحاد تولید شده از نظر تبدیل با روش میانگین}$$

$$۲۵۹/۵۰۰ = ۱۳۵۰۰ + ۲۴۶۰ \times ۱۰۰ = \text{جمع هزینه تبدیل منظور شده به دایره مخلوط با روش میانگین}$$

$$۲۵۹/۵۰۰ = ۲۳۱۰ + ۲۴۶۰ \times ۱۰۰ = \text{جمع هزینه تبدیل منظور شده به دایره مخلوط با روش میانگین}$$

**مثال) هزینه یابی مرحله ای با روش میانگین ضایعات:**

شرکت سهامی چرم راتکا به تولید چرم اشتغال دارد سود شرکت در زمان نه ماهه گذشته کاهش یافته است و شرکت در صد و یافتن راه حلی برای افزایش سود می باشد بدین منظور عملیات تولیدی هر مرحله را مورد بررسی دقیق قرار می دهد یکی از محصولات عمده کمر بند چرمی است . تولید کمر بند ها در یک دایره صورت می گیرد در این دایره نوارهای چرمی دوخته شده تحت فشار قرار می گیرد سپس رنگ می کردند سگک کمر بند ها هنگامی وصل می گردند که کمر بندها در موقعیت تکمیلی ۷۰٪ از نظر هزینه های تبدیل قرار دارند سپس کمر بندها به دایره تکمیل ارسال می گردند . هزینه های تبدیل در طول جریان تولید به حساب منظور می گردند . کمر بندها در فرآیند تولید دوباره مورد بررسی قرار می گیرند .

اول) بلافاصله پس از نصب سگک(مقطع ۷۰٪ تکمیل)

دوم) در پایان فرآیند تولید (۱۰۰٪ تکمیل)

کارخانه از روش میانگین استفاده می کند کمر بندها به عمده فروشی به بهای هر واحد ۹/۹۵۰ ریال فروخته می شود مدیریت مایل است که هزینه تولید هر کمر بند را با درآمد حاصله از فروش آن مقایسه نماید از این رو گزارش هزینه تولید را برای مهرماه خواسته اند این اطلاعات برای تصمیم گیری در مورد افزایش بهای کمر بند و تغییراتی در سیستم تولید آن مورد استفاده قرار خواهد گرفت . به منظور کنترل و برنامه ریزی شرکت بهای تمام شده هر واحد را ۵/۳۵۰ ریال در نظر گرفته است در اول مهرماه موجودی کالا در جریان ساخت تعداد ۴۰۰ عدد است که از نظر هزینه ۲۵٪ تکمیل بوده اند هزینه های موجودی اول مهر ماه به شرح زیر است :

موجودی نوار چرم	۲۰/۶۰۰
موجودی سگک	۴۴۵۰
هزینه تبدیل	۲۰/۷۰۰
جمع	۴۵/۸۵۰ ریال

مطلوبست تهیه گزارش هزینه تولید برای مدیران سطح بالا که حاوی اطلاعات زیر باشد:

الف) تهیه جدول معادل آحاد تکمیل شده از نظر مواد و هزینه های تبدیل

ب) هزینه تولید هر واحد از معادل آحاد برای مواد و هزینه های تبدیل.

ج) نحوه تخصیص هزینه ها به کالای در جریان ساخت پایان دوره و واحد های تکمیل شده و انتقال یافته

د) محاسبه بهای تمام شده هر کمر بند به روش میانگین برای تعداد ۶۸۰۰ کمر بند سالم.

۲) اگر شرکت تصمیم بگیرد که تعداد ۳۰۰ عدد کمر بند را که به عنوان ضایعات عادی مشخص شده بودند مجدداً

برای تعمیر به دایره تولیدی برگرداند(rework) هزینه های تولیدی این واحدها که باید به حساب دایره مربوطه منظور گردد را محاسبه کنید.

پاسخ )

**شرکت سهامی چرم راتکا**  
**گزارش سهامی عام شده تولید کمربند چرمی**  
**برای مهرماه ۱۳XX به روش میانگین**

	<u>واحد</u>	<u>واحد</u>	
		۴۰۰	الف) جدول مقداری تولید
		۷/۶۰۰	واحد های در جریان ساخت اول دوره
۶۸۰۰			واحد های اقدام به تولید
۷۰۰			واحد های تکمیل و انتقال یافته
۳۰۰			واحد های در جریان ساخت پایان دوره
۲۰۰			ضایعات عادی
۸۰۰۰		۸/۰۰۰	ضایعات غیر عادی
<u>تبدیل</u>	<u>مواد(سگک)</u>	<u>مواد (چرم)</u>	ب) جدول معادل آحاد تولید شده
۶۸۰۰	۶۸۰۰	۶۸۰۰	واحد های تکمیل و انتقال یافته
۳۵۰	-	۷۰۰	واحد های در جریان ساخت پایان دوره
$۱۰۰ \times ۷۰ + ۲۰۰ = ۲۷۰$	۲۰۰	۳۰۰	ضایعات عادی
$۲۰۰ \times \frac{۴۰}{۱۰۰} = ۸۰$	-	۲۰۰	ضایعات غیر عادی
۷۵۰۰	۷۰۰۰	۸۰۰۰	معادل آحاد تکمیل شده
<u>جمع</u>	<u>سگک</u>	<u>مواد(چرم)</u>	ج) جدول هزینه های منظور شده به تولید
۱۳۰۰	-	۱۰۰۰	کالا در جریان ساخت اول دوره
۴۵/۸۵۰	۴۵۵۰	۲۰۶۰۰	هزینه های طی دوره
۴۷/۱۵۰	۴۵۵۰	۲۱۶۰۰	جمع هزینه ها
۲۲/۵۰۰	۷۰۰۰	۸۰۰۰	معادل آحاد تکمیل شده
$\frac{۶}{۱۵} =$	+۰/۶۵	+ ۲/۷	بهای تمام شده یک واحد
۲/۸			
<u>محاسبات</u>	<u>مبلغ</u>	<u>مبلغ</u>	د) جدول تسهیم هزینه ها
	-	۴۱/۸۲۰	کالای تکمیل و انتقال یافته
	-	۱۶۹۶	ضایعات عادی
	۴۳/۵۱۶		بهای کالا تکمیل شده و انتقال یافته
	۲/۸۷۰		کار در جریان ساخت پایان دوره
	۷۶۴		ضایعات غیر عادی
	۴۷/۱۵۰		جمع

ب) برای ضایعات عادی دوباره هزینه های تبدیل و سگک لازم خواهد بود لذا هزینه تولید مجدد آنها عبارت است

$$۳۰۰ \times (\frac{۲}{۸} + \frac{۰.۶۵}{۱۰۰}) = ۱۰۳۵$$

از:

## خلاصه روش های مختلف حسابداری ضایعات

(۱) ضایعات عادی و دارای ارزش فروش باشد :

×× حساب موجودی کالا ضایع شده

×× حساب هزینه تولید(سربار)

یا

×× حساب موجودی کالا ضایعات شده

×× هزینه تولیدی (سربار )

(ما به التفاوت بهای بازار و بهای تمام شده ضایعات)

×× کالا در جریان ساخت

(۲) ضایعات غیر عادی و دارای ارزش فروش باشد:

×× حساب موجودی ضایعات (بهای فروش )

×× زیان محصولات ضایع شده

×× حساب کالای در جریان ساخت

(۳) ضایعات غیر عادی و دارای ارزش فروش باشد و مسئول یا فرد تولید کننده این ضایعات به عنوان بدهکار شرکت

برای پرداخت باقی هزینه ها شناخته می شود:

×× حساب موجودی ضایعات ( به میزان ارزش فروش ضایعات )

×× حساب های دریافتی(مسئول و شخص خاطی)

×× حساب کالای در جریان ساخت

ضایعات مواد برحسب مقیاس هاس فیزیکی یا غیرمالی مثل کیلوگرم ثبت می شود و ضایعات با توزین یا شمارش

به کمیت تبدیل می شود با این کار از زمینه سرقت منابع جلوگیری می شود و ضمناً گزارشات ضایعات مواد به عنوان

مدرک مرجع، برای تهیه گزارش و مقایسه مقادیر واقعی و استاندارد تهیه می شود. در حسابداری ضایعات، سوال مهمی که

مطرح است این است که ضایعات هنگام ایجاد باید ثبت شود یا هنگام فروش؟ و همچنین درآمد حاصل از فروش ضایعات

چگونه در حساب ها ثبت شود؟

## زمان شناسائی ضایعات:

### الف) شناسائی ضایعات مواد در زمان فروش ضایعات

موقع برگشت ضایعات به انبار ثبت حسابداری ندارد ولی باید برای آمار، رسید انبار صادر و مقدار ضایعات ثبت انبار شود. موقع فروش ضایعات به یکی از سه روش زیر می توان ثبت حسابداری انجام داد:

الف: به عنوان کاهنده موادمصرفی تولید:

وجه نقد/حساب های دریافتی \*\*

کنترل کالا در جریان ساخت/ موادمستقیم \*\*

ب: به عنوان سایر درآمدها(درآمدهای غیر عملیاتی):

وجه نقد/حساب های دریافتی \*\*

سایر درآمدها/ فروش ضایعات \*\*

ج: به عنوان کاهنده سربار تولید:

وجه نقد/حساب های دریافتی \*\*

کنترل سربار تولید \*\*

### ب) شناسائی ضایعات مواد در زمان ایجاد

گاه ارزش موجودی ضایعات مواد قابل توجه است. در این شرایط، انعکاس ضایعات مواد به عنوان موجودی براساس برآورد محتاطانه خالص ارزش بازیافتنی (اقل قیمت بازار و بهای تمام شده) توجیه پذیر است. زیرا هزینه های تولید و مبلغ قابل بازیافت ضایعات مواد، در یک دوره حسابداری شناسائی می شود. برخی شرکت ها، فروش ضایعات مواد را به تاخیر می اندازند تا قیمت ها مناسب شود. همچنین معمولاً ضایعات مواد برگشتی به انبار، سریعاً فروخته یا دفع می شود و هزینه هایی در مدت طولانی به آن تخصیص می یابد در این حالت برای ثبت حسابداری آن می توان به عنوان کاهنده سربار ثبت نمود:

ضایعات مواد مشترک سفارش ها:

کنترل مواد/موجودی ضایعات \*\*

## کنترل سربار تولید

xx

واگر برای یک سفارش خاص می باشد از هزینه کنترل کالا در جریان ساخت آن سفارش کاسته می شود:

کنترل مواد/موجودی ضایعات xx

کالا در جریان ساخت-سفارش شماره ۰۰۰ xx

در این حالت در موقع فروش ضایعات، بهای حاصل را از موجودی ضایعات کسر نموده و در صورت مصرف مجدد ضایعات در تولید، به حساب کار در جریان ساخت اضافه نمائیم:

موقع فروش ضایعات:

وجه نقد/ حساب های دریافتنی xx

کنترل مواد / موجودی ضایعات xx

در صورت مصرف مجدد ضایعات در تولید:

کنترل کالا در جریان ساخت xx

کنترل مواد/موجودی ضایعات xx

شیوه حسابداری ضایعات مواد در سیستم هزینه یابی مرحله ای، همانند حسابداری ضایعات مواد مشترک در هزینه یابی سفارش کار است. زیرا روش مرحله ای برای تعیین بهای تمام شده انبوهی از محصولات مشابه کاربرد دارد.

**مثال)** فرض کنید در شرکت دنا ضایعات عادی ۱۰٪ واحدهای سالم است که از نقطه بازرسی می گذرد. در دایره ریخته گری، مواد مستقیم در آغاز مرحله تولید اضافه می شود. هزینه های تبدیل به صورت یکنواخت در طول مرحله اضافه می شود هزینه های تبدیل به صورت یکنواخت در طول مرحله اضافه می شود. فرض کنید این محصولات در مرحله تکمیل ۲۰٪، ۵۰٪ یا ۱۰۰٪ بازرسی می شود. پس از بررسی ها مشخص شد که ۸۰۰۰ واحد معیوب (ضایعات) وجود دارد. توجه کنید که تعداد ضایعات عادی و غیرعادی در این مثال در هر حالت تغییر می کند. ضایعات عادی بر مبنای آحاد محصول سالم که در دوره جاری از نقطه بازرسی می گذرد، تعیین می شود. در دیمه داده های زیر را داریم:

## واحدهای فیزیکی و نقطه بازرسی در فرایند تولید

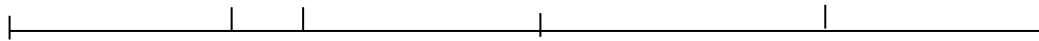
بازرسی در مرحله ۲۰٪	در مرحله ۵۰٪	در مرحله ۱۰۰٪	جریان تولید
۱۱/۰۰۰	۱۱/۰۰۰	۱۱/۰۰۰	کالا در جریان ساخت اول دوره ۲۵٪ تکمیل
۷۴/۰۰۰	۷۴/۰۰۰	۷۴/۰۰۰	شروع شده طی دوره
۸۵/۰۰۰	۸۵/۰۰۰	۸۵/۰۰۰	جمع ورودی

۶۱/۰۰۰x	۶۱/۰۰۰x	۶۱/۰۰۰x	واحدهای تکمیل شده و منتقل شده ۶۱ = ۸ ضایعات -
			۸۵ ورودی
۶/۱۰۰	۷/۷۰۰	۶/۶۰۰	ضایعات عادی
۱/۹۰۰	۳۰۰	۱/۴۰۰	ضایعات غیرعادی
۱۶/۰۰۰	۱۶/۰۰۰	۱۶/۰۰۰	کالا در جریان ساخت پایان دوره ۷۵٪ تکمیل
			۱۶ = ۶۱ - ۸۵
۸۵/۰۰۰	۸۵/۰۰۰	۸۵/۰۰۰	جمع خروجی

## \* توضیح روش محاسبه ضایعات عادی در جدول فوق:

۱۰۰٪ / ۷۵٪ پایان دوره / ۲۵٪ اول دوره / ۲۰٪ ضایعات

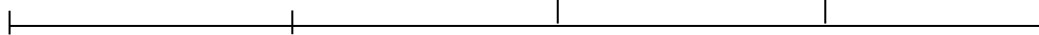
عادی



در حالت اول کل واحدهای عبوری از نقطه ۲۰٪ (ضایعات عادی) برابر ۸۵/۰۰۰ واحد است چون نقطه بازرسی در ۲۰٪ بوده ۸۰۰۰ واحد ضایعات و ۱۱۰۰۰ واحد اول دوره است پس کل واحدهای سالم عبوری از نقطه بازرسی

$$۶۶/۰۰۰ = ۸۵/۰۰۰ - ۱۱/۰۰۰ - ۸/۰۰۰$$

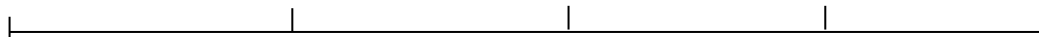
۱۰۰٪ / ۷۵٪ پایان دوره / ۵۰٪ ضایعات عادی (بازرسی) / ۲۵٪ اول دوره



در حالت دوم که بازرسی در ۵۰٪ قرار دارد کل واحدهای سالم عبوری از نقطه بازرسی برابر است با

$$۷۷/۰۰۰ = ۸۰۰۰ ضایعات - ۸۵/۰۰۰ کل ورودی ها$$

۱۰۰٪ بازرسی / ۷۵٪ پایان دوره / ۲۵٪ اول دوره



در حالت سوم که بازرسی در ۱۰۰٪ قرار دارد کل واحدهای سالم عبوری از نقطه بازرسی برابر است با:

$$۶۱/۰۰۰ = ۸۰۰۰ ضایعات - ۱۶/۰۰۰ پایان دوره - ۸۵/۰۰۰$$

به عنوان نمونه برای حالت بازرسی در ۲۰٪ معادل آحاد به صورت زیر بدست می آید:

مرحله تولید	واحد فیزیکی	مرحله ۲ معادل آحاد		مرحله تولید
		مواد	هزینه های	
کالاهای تکمیل و ارسال شده طی دوره	۶۱/۰۰۰	۶۱/۰۰۰	۶۱/۰۰۰	محاسبات
ضایعات عادی	۶۶۰۰	۶۶۰۰	۳/۳۰۰ = ۶۶۰۰x/۵۰	
ضایعات غیرعادی	۱۴۰۰	۱۴۰۰	۷۰ = ۱۴۰۰x/۵۰	



$16000 \times 0.75 = 12000$	<u>12/000</u>	<u>16/000</u>	<u>16000</u>	کالا در جریان پایان دوره
	77/000	85/000	85/000	جمع
$11000 \times 0.25 = 2750$	<u>2/250</u>	<u>11/000</u>	<u>11/000</u>	کالا در جریان اول دوره
	74/750	74/000	74/000	معادل آحاد کارانجام شده طی دوره

### مثال ۱ جامع برای روش میانگین و فایفو

**مساله)** شرکت ماهشهر از سیستم هزینه یابی مرحله ای استفاده می نماید شرکت محصولات خود را در دو دایره الف و ب تولید می نماید. مواد اولیه در دایره الف در ابتدای فرآیند تولید و در دایره ب در پایان عملیات تولیدی اضافه می گردد ضایعات عادی در دایره الف نباید بیشتر از ۵٪ واحد های اقدام به تولید باشد. این ضایعات در پایان عملیات تولیدی هنگام بازرسی شناسایی می گردد که علت بروز آن نقص فنی ماشین آلات است.

ضایعات عادی در دایره ب، ۱۰٪ واحد های انتقالی از دایره الف به ب برآورد می شود ضایعات در دایره ب، در موقعیت ۷۰٪ تکمیل به وقوع می پیوندند ضایعات بیشتر از ضایعات عادی، ضایعات غیر عادی به حساب می آیند. اطلاعات هزینه های تولید و واحدهای در دست تولید در اسفند ماه ۱۳۷۲ به شرح زیر است.

اطلاعات تولیدی	دایره الف	دایره ب
موجودی کالا در جریان ساخت ابتدای دوره - واحد	2000	1000
واحد های اقدام به تولید یا انتقال یافته از دایره قبل - واحد	5000	$X = 3000$
موجودی کالا در جریان ساخت پایان دوره	6000	5000
واحد های ضایع شده	3000	0
کلای تکمیل شده و انتقال یافته	$63000 = X$	37000

### اطلاعات هزینه

موجودی ابتدای دوره هزینه های انتقالی از دایره قبل	-	223/000
مواد اولیه	100/000	0
هزینه تبدیل	77/800	16/800

### هزینه های جاری طی دوره

انتقالی از دایره قبل	-	1/697/000
مواد اولیه	1/200/000	74/000
هزینه تبدیل	6/965/400	1/764/000

توجه: مبلغ هزینه انتقالی از دایره قبل 223/000 ریال که در صورت مساله در دایره ب داده شده با محاسبات انجام شده در دایره الف ( بهای محصول انتقالی به دایره ب) متفاوت می باشد در حل و تهیه گزارش هزینه تولید دایره ب از ارقام داده شده در صورت مساله استفاده نمائید.

ضمناً درجه تکمیل موجودی ابتدا و پایان دوره دایره الف به ترتیب ۱۰٪ و ۶۰٪ از لحاظ هزینه تبدیل تکمیل می باشد موجودی ابتدا و پایان دوره دایره ب از لحاظ هزینه تبدیل به ترتیب ۴۰٪ و ۸۰٪ تکمیل می باشند .

مطلوبست: (۱) تعیین ارزش موجودی انتقالی هر دایره به دایره بعد و یا به انبار

(۲) تعیین ارزش موجودی پایان دوره هر یک از دواير (کالای در جریان ساخت)

(۳) تعیین زیان حاصل از وقوع ضایعات غیر عادی

(پاسخ)

## شرکت ماهشهر

## گزارش بهای تمام شده تولید برای اسفند ماه به روش میانگین

دایره ب		دایره الف		شرح
ورودی	خروجی	ورودی	خروجی	
۱۰۰۰	-	۲/۰۰۰	-	الف) جدول مقداری تولید:
-	-	۵۰/۰۰۰	-	موجودی کالا در جریان اول دوره
۴۳۰۰۰	۵۰۰۰	-	-	واحد های اقدام به تولید از مرحله قبل
-	-	X = ۴۳۰۰	-	موجودی کالا در جریان پایان دوره
-	-	۲۵۰۰	-	واحد های تکمیلی و انتقالی به دایره بعد (انبار)
-	-	X = ۵۰۰	۰	ضایعات عادی
-	-	۵۲۰۰۰	۵۲۰۰۰	ضایعات غیر عادی
۴۴۰۰۰	۴۴۰۰۰			جمع

انتقالی	مواد	تبدیل	انتقالی	مواد	تبدیل	شرح
-	۴۳/۰۰۰	۴۳/۰۰۰	۳۷/۰۰۰	۳۷۰۰۰	۳۷۰۰۰	ب) جدول معادل آحاد تکمیل شده
-	۶/۰۰۰	۳۶۰۰	۵۰۰۰	-	۴۰۰۰	واحد های تکمیلی و انتقال یافته
-	۲/۵۰۰	۲۵۰۰	۲۰۰۰	-	۱۴۰۰	معادل کار در جریان ساخت پایان دوره
-	۵۰۰	۵۰۰	-	-	-	ضایعات عادی
۰	۵۲/۰۰۰	۴۹۶۰۰	۴۴۰۰۰	۳۷۰۰	۴۲/۴۰۰	ضایعات غیر عادی
						معادل آحاد تکمیل

دایره الف				دایره ب			
انتقالی	مواد	تبدیل	جمع	انتقالی	مواد	تبدیل	جمع
-	۱۰۰/۰۰۰	۷۷/۸۰۰	۱۷۷/۸۰۰	۲۳۳/۰۰۰	-	۱۶/۸۰۰	۱۸۰۰

ج) هزینه های منظور شده به تولید کار در جریان ساخت -

۲۳۹	۱۷۶/۴۰۰	۷۴۰۰۰	۷/۶۹۷/۰۰۰	۸/۱۶۵/۴۰۰	۶/۹۶۵/۴۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	-	ابتدای دوره
/۰۰۰	/۸۰۸/۰۰۰	۷۴۰۰۰	۷/۹۲۰/۰۰۰	۸/۳۴۳/۲۰۰	۷/۰۴۳/۲۰۰	۱/۳۰۰/۰۰۰	-	هزینه های جاری طی
۵۳۹	۱۷						-	دوره
/۸۰۰		۳۷۰۰۰	۴۴/۰۰۰	—	۴/۶۰۰	۵۲/۰۰۰	-	جمع هزینه های منظور
۷۴۹	۴۲/۴۰۰	+۲	+۱۸۰	۱۶۷	=۱۴۲	+۲۵		شده به تولید
	=۴۲							معادل آحاد تکمیل شده
								بهای تمام شده هر واحد
۲۲۴								

مبلغ	محاسبات	مبلغ	محاسبات	(د) جدول تسهیم هزینه ها
۸/۲۸۸/۰۰۰	۳۷۰۰۰×۲۲۴	۷/۱۸۱/۰۰۰	۴۳۰۰۰×۱۶۷	بهای کالا تکمیل و منتقل شده
۳۶۹/۷۲۰	جدول پیوست	۴۱۷/۵۰۰	۲۵۰۰×۱۶۷	بهای ضایعات عادی
۸/۶۵۷/۷۲۰		۷/۵۹۸/۵۰۰	+۶۰۰۰×۲۵	بهای تمام شده کالا تکمیل و منتقل شده
۱/۰۶۸/۰۰۰	۵۰۰۰×۱۸۰	۶۶۱/۰۰۰	۳۶۰۰×۱۴۳	بهای کار در جریان ساخت آخر دوره
-	+۴۰۰۰×۴۲	۰		سهم از ضایعات عادی
۴۹/۰۸۰		۶۶۱/۰۰۰		بهای تمام شده کار در جریان ساخت آخر
۱/۱۱۷/۰۸۰		۸۳۵۰۰	۵۰۰×۱۶۷	دوره
۹/۷۷۴/۸۰۰	جدول پیوست	۸/۳۴۳/۰۰۰	-	ضایعات غیر عادی
				جمع

$$\text{هزینه ضایعات عادی دایره ب} = ۲۰۰۰ \times ۱۸۰ + ۱۴۰۰ \times ۴۲ = ۴۹۸/۸۰۰$$

جدول تسهیم ضایعات عادی:

شرح	تعداد	درصد	تعداد	درصد	هزینه های انتقالی
کالا تکمیل شده	۳۷۰۰۰	٪۸۸	۳۷۰۰۰	٪۸۸	
معادل کالا در جریان ساخت پایان دوره	۵۰۰۰	٪۱۲	۴۰۰۰	٪۱۰	
سهم کالا تکمیل شده از ضایعات	۴۲۰۰۰	٪۱۰۰	۴۱/۰۰۰	٪۱۰۰	

۳۶۹/۷۲۰	سهم کالا در جریان ساخت از ضایعات
۴۹/۰۸۰	
۴۱۸/۸۰۰	جمع

مساله ) با استفاده از مثال قبل مطلوبست تنظیم گزارش هزینه تولید با استفاده از روش Fifo ؟

پاسخ) شرکت ماهشهر

گزارش بهای تمام شده تولید برای اسفند ماه روش Fifo

شرح	دایره الف	دایره ب
الف) جدول مقداری تولید	مانند مساله قبل	مانند مساله قبل

دایره الف		دایره ب		ب) جدول معادل آحاد تکمیل شده کالا تکمیل شده از محل تولیدات طی دوره معادل واحدهای در جریان اول دوره تکمیل شده معادل واحدهای در جریان ساخت پایان دوره ضایعات عادی ضایعات غیر عادی معادل آحاد تکمیل شده ج) هزینه منظور شده به تولید:
مواد	تبدیل	هزینه انتقالی	مواد	
۴۱/۰۰۰	۴۱/۰۰۰	۳۶/۰۰۰	۳۶/۰۰۰	
-	۱۸۰۰	-	۱۰۰۰	
۶۰۰۰	۳۶۰۰	۵۰۰۰	-	
۲۵۰۰	۲۵۰۰	۲۰۰۰	-	
۵۰۰	۵۰۰	-	-	
۵۰/۰۰۰	۴۹/۴۰۰	۴۳/۰۰۰	۳۷/۰۰۰	

دایره الف				دایره ب			کار در جریان ساخت اول دوره هزینه های جاری طی دوره جمع معادل آحاد تولید
مواد	تبدیل	جمع	هزینه انتقالی	مواد	تبدیل	جمع	
-	-	۱۷۷/۸۰۰	-	-	-	۲۳۹/۸۰۰	
۶/۹۶۵/۴۰۰	۸/۱۶۵/۴۰۰	۷/۶۹۷/۰۰۰	۷۴/۰۰۰	۱/۷۶۴/۰۰۰	۹/۵۳۵/۰۰۰	۹/۷۷۴/۸۰۰	
۵۰/۰۰۰	۴۹/۴۰۰	-	۴۳/۰۰۰	۴۲/۰۰۰	-	-	
۲۴	۱۴۱+	۱۶۵ =	۱۷۹+	۴۲+	-	۲۲۳ =	

بهای تمام شده هر واحد

دایره الف	دایره ب	(د) جدول تسهیم هزینه ها:
۱۷۷/۸۰۰	۲۳۹/۸۰۰	بهای کالا در جریان ساخت اول دوره
= ۲۵۳۸۰۰	$۱۰۰۰ \times ۲ + ۶۰۰ \times ۴۲ = ۲۷/۲۰۰$	هزینه لازم جهت تکمیل موجودی اول دوره
۱۸۰۰ × ۱۴۱	۲۶۷/۰۰۰	بهای تمام شده کالای ساخته شده اول دوره
۴۳۱/۶۰۰	$۳۶۰۰۰ \times ۲۲۳ = ۸/۰۲۸/۰۰۰$	بهای تولیدات طی دوره
$۴۱۰۰۰ \times ۱۶۵ = ۶۷۶۵۰۰۰$	محاسبات پیوست ۲۶۷/۹۶۰	بهای ضایعات عادی
$۲۵۰۰ \times ۱۶۵ = ۴۱۲/۵۰۰$	۸/۶۶۲/۹۶۰	بهای تمام شده کالا تکمیل و انتقال یافته
۷/۶۰۹/۱۰۰	$۵۰۰۰ \times ۱۷۹ + ۴۰۰۰ \times ۴۲ = ۱/۰۶۳/۰۰۰$	کار در جریان ساخت پایان دوره
$۶۰۰۰ \times ۱۲۴ = ۶۵۱/۶۰۰$	محاسبات پیوست = ۴۸/۸۴۰	سهم از ضایعات عادی
۶۵۱/۶۰۰	۱۱۱/۸۴۰	بهای ضایعات غیر عادی
$۸۲/۵۰۰ = ۵۰۰ \times ۱۶۵$	۹/۷۷۴/۸۰۰	جمع
۸/۳۴۳/۲۰۰		

جدول تسهیم هزینه ضایعات عادی بین کالای ساخته شده و در جریان ساخت:

شرح	تعداد	هزینه های انتقالی	تعداد	درصد	تعداد	درصد	جمع
کالا تکمیل شده	۳۶۰۰۰		۳۷/۰۰۰	٪۸۸		٪۹۰	
کالا در جریان آخر دوره	۵۰۰۰		۴۰۰۰	٪۱۲		٪۱۰	
جمع	۴۱۰۰۰		۴۱/۰۰۰	٪۱۰۰		٪۱۰۰	

سهم کالا تکمیل شده از ضایعات (محاسبات پیوست)	$۳۱۵/۰۴۰ + ۴۳۹۶۰ = ۵۲۹۲۰$	$۳۶۷ = ۵۸۸۰$	$۲/۹۶۰$
سهم کالا در جریان ساخت از ضایعات			$۴۸/۸۴۰$
			$۴۱۶/۸۰۰$

محاسبات:

$$۳۵۸/۸۰۰ \times ۸۸\% = ۳۱۵/۰۴۰$$

$$۳۵/۸۰۰ \times ۱۲\% = ۴۳/۹۶۰$$

$$۵۸/۸۰۰ \times ۹۰\% = ۵۲/۹۲۰$$

$$۵۸/۸۰۰ \times ۱۰\% = ۵۸۸۰$$

$$۴۱۶/۸۰۰ = (۲۰۰۰ \times ۱۷۹) + (۴۰۰ \times ۴۲) = \text{هزینه ضایعات عادی دایره ب}$$

## مثال ۲ جامع برای روش میانگین و فایفو

**مساله** ( شرکت ایرانشهر در دو دایره محصولات خود را تولید می نماید. شرکت از سیستم هزینه یابی مرحله ای استفاده می نماید. دایره ۱ از روش **Fifo** و دایره ۲ از روش میانگین استفاده می کند مواد اولیه در ابتدای فرآیند تولید در دایره ۱ اضافه می شود ضایعات به طور یکنواخت در دایره ۱ به وجود می آید و ضایعات عادی نباید بیشتر از ۱۰٪ واحدهای اقدام به تولید باشد مواد اولیه در دایره ۲، هنگامی که درجه تکمیل محصولات به ۷۵٪ می رسد اضافه خواهد شد. افزایش مواد موجب افزایش تعداد تولید نخواهد شد. بازرسی در موقعیت تکمیل ۸۰٪ انجام و ضایعات مشخص می شود ضایعات عادی این مرحله نباید بیش از ۵٪ واحدهای انتقالی از دایره ۱ باشد اطلاعات تولید و هزینه در خرداد ۷۲ به شرح زیر است:

### اطلاعات تولید دایره ۱

۱۰۰۰ واحد	موجودی ابتدای دوره (تکمیل ۶۵٪)
۲۵/۰۰۰	واحدهای اقدام به تولید
۲۲/۰۰۰	واحدهای تکمیل شده
۲/۸۰۰	واحدهای در جریان ساخت پایان دوره (تکمیل ۴۰٪)

### اطلاعات هزینه دایره ۱:

#### موجودی ابتدای دوره:

۱۵۵/۰۰۰	مواد اولیه
۲۳۰/۰۰۰	هزینه تبدیل
۳۸۵/۰۰۰	

#### هزینه جاری طی دوره

۳/۸۰۸/۰۰۰	مواد اولیه
۷/۸۶۴/۵۰۰	هزینه تبدیل
۱۱/۶۷۲/۵۰۰	

۱۲/۰۵۷/۵۰۰ ریال

### اطلاعات هزینه تولید دایره ۲:

۸۰۰۰ واحد	موجودی ابتدای دوره (۹۰٪ تکمیل)
۲۲۰۰۰	کالا انتقال یافته از دایره ۱
۲۴۰۰۰	واحدهای تکمیل شده
۴۵/۰۰۰ واحد	واحدهای در جریان ساخت پایان دوره (۲۰٪ تکمیل)

#### موجودی ابتدای دوره:

۴/۰۸۰/۰۰۰	هزینه های انتقالی
۲/۴۰۰/۰۰۰	مواد اولیه

۴۳۲/۰۰۰	هزینه های تبدیل
۶/۹۱۲/۰۰۰ ریال	
۱۱/۳۷۰/۰۰۰	هزینه های طی دوره :
۵/۳۷۷/۵۰۰	هزینه انتقالی از دایره ۱
۱/۱۰۷/۹۰۰	مواد اولیه
۱۷/۸۵۵/۴۰۰	هزینه تبدیل
۲۴/۷۶۷/۴۰۰	جمع

مطلوبست : (۱) تهیه و تنظیم گزارش هزینه تولید دایره ۱ با استفاده از روش Fifo  
 (۲) تهیه و تنظیم گزارش هزینه تولید دایره ۲ با استفاده از روش میانگین

( پاسخ )

### شرکت ایرانشهر

### گزارش بهای تمام شده تولید دایره ۱ برای خرداد ماه ۱۳۷۲ روش Fifo

	الف) جدول مقداری تولید :
۱/۰۰۰	موجودی ابتدای دوره در جریان ساخت
۲۵/۰۰۰	واحدهای اقدام به تولید
۲۲/۰۰۰	واحدهای تکمیل شده
۲۸۰۰	واحدهای در جریان ساخت پایان دوره
۱۲۰۰	ضایعات عادی (یکنواخت)
۲۶/۰۰۰ جمع خروجی	جمع ورودی ۲۶/۰۰۰

	ب) معادل آحاد تکمیل شده :	
تبدیل	مواد	کالای تکمیل شده از محل تولیدات طی دوره
۲۱/۰۰۰	۲۱/۰۰۰	معادل واحدهای در جریان اول دوره تکمیل شده (۳۵٪ تکمیل)
۳۵۰	-	معدل واحدهای در جریان پایان دوره (۴۰٪)
۱۱۲۰	۲۸۰۰	معادل آحاد تکمیل شده
۲۲/۴۷۰	۲۳/۸۰۰	

	ج) هزینه های منظور شده به تولید :		
جمع	تبدیل	مواد	کالا در جریان ساخت اول دوره
۳۸۵/۰۰۰	-	-	هزینه های طی دوره
۱۱/۶۷۲/۵۰۰	۷/۸۶۴/۵۰۰	۲/۸۰۸/۰۰۰	جمع
۱۲/۰۵۷/۵۰۰	۷/۸۶۴/۵۰۰	۲/۸۰۸/۰۰۰	معادل آحاد تکمیل شده
	۲۲/۴۷۰	۲۳/۸۰۰	

۵۱۰	۳۵۰	۱۶۰	بهای تمام شده هر واحد
	<u>مبلغ</u>	<u>محاسبات</u>	<u>(د) جدول تسهیم هزینه ها</u>
	۳۸۵/۰۰۰	-	کالای در جریان ساخت اول دوره
	۱۲۲/۵۰۰	۳۵۰×۳۵۰	هزینه لازم جهت تکمیل موجودی اول دوره
	۵۰۷/۵۰۰		بهای تولید کالا در جریان اول دوره
	<u>۱۰/۷۱۰/۰۰۰</u>	۲۱۰۰۰×۵۱۰	بهای تمام شده تولیدات طی دوره
۱۱/۲۱۷/۵۰۰			بهای تمام شده کالاهای تکمیل و انتقال یافته
<u>۸۴۰/۰۰۰</u>		{ ۲۸۰۰×۱۶۰	بهای کالای در جریان پایان دوره
۱۲/۰۵۷/۵۰۰		{ ۱۱۲۰×۳۵۰	جمع

## قسمت دوم :

## شرکت ایرانشهر

## گزارش بهای تمام شده تولید دایره ۲ در خرداد ماه به روش میانگین

واحد	واحد	(الف) جدول مقداری تولید :
	۸۰۰۰	موجودی ابتدای دوره در جریان ساخت
	۲۲/۰۰۰	کالا انتقال یافته از دایره ۱
۲۴/۰۰۰		واحدهای تکمیل شده و انتقال یافته
۴۵۰۰		واحدهای در جریان ساخت پایان دوره
۱۱۰۰		ضایعات عادی ۵/انتقالی
<u>X= ۴۰۰</u>		ضایعات غیر عادی
۳۰/۰۰۰	<u>۳۰/۰۰۰</u>	جمع

تبدیل	مواد	هزینه انتقالی	(ب) جدول معادل آحاد تکمیل شده
۲۴/۰۰۰	۲۴/۰۰۰	۲۴/۰۰۰	واحدهای تکمیل و انتقال یافته
۹۰۰	-	۴۵۰۰	معادل کار در جریان پایان دوره (۲۰٪)
۸۸۰	۱۱۰۰	۱۱۰۰	ضایعات عادی (۸۰٪)
<u>۳۲۰</u>	<u>۴۰۰</u>	<u>۴۰۰</u>	ضایعات غیر عادی (۸۰٪)
۲۶/۱۰۰	۲۵/۵۰۰	۳۰/۰۰۰	جمع

جمع	تبدیل	مواد	هزینه های انتقالی	(ج) هزینه های منظور شده به تولید:
۶/۹۱۲/۰۰۰	۴۳۲/۰۰۰	۲/۴۰۰/۰۰۰	۴/۰۸۰/۰۰۰	کار در جریان ساخت ابتدای دوره
۱۷/۸۵۵/۴۰۰	۱/۱۰۷/۹۰۰	۵/۳۷۷/۵۰۰	۱۱/۳۷۰/۰۰۰	هزینه های طی دوره
<u>۲۴/۷۶۷/۴۰۰</u>	<u>۱/۵۳۹/۹۰۰</u>	<u>۷/۷۷۷/۵۰۰</u>	<u>۱۵/۴۵۰/۰۰۰</u>	جمع هزینه ها



	<u>۲۶/۱۰۰</u>	<u>۲۵/۵۰۰</u>	<u>۳۰/۰۰۰</u>	معادل آحاد تولید شده
<u>۸۷۹</u>	۵۹	۳۰۵	۵۱۵	بهای تمام شده هر واحد
		<u>مبلغ</u>	<u>محاسبات</u>	<u>د) جدول تسهیم هزینه ها</u>

## فصل هجدهم

### تخصیص هزینه های مشترک

## فصل هیجدهم: هزینه های مشترک (common cost)

### مقدمه

وقتی چند محصول با هم تولید می شود معمولا مراحل از تولید باهم مشترک می باشند. برای تعیین بهای تمام شده هر یک از محصولات، باید هزینه های مشترکی که روی این محصولات انجام شده محاسبه و بین آنها تسهیم شود. بسیاری از صنایع از قبیل تولیدکنندگان مواد شیمیایی، صنایع نفت و گاز و معادن و... به طور همزمان و به گونه ای غیرقابل تفکیک، طی یک فرآیند مشترک، محصولات متعددی تولید می کنند که هیچیک از این محصولات را نمی توان قبل از رسیدن به یک نقطه خاص (که نقطه تفکیک نامیده می شود) به تنهایی تولید کرد. این گونه محصولات اصطلاحاً "محصولات مشترک" نامیده می شوند. مثلاً در یک پالایشگاه نفت خام، در نتیجه تصفیه نفت خام تعدادی محصول از قبیل بنزین، نفت سفید، نفت گاز، قیر و کودهای شیمیایی و... به دست می آید.

هزینه های مشترک، هزینه های یک واحد، فعالیت، یا دیگر موضوعات هزینه است که بیش از یک استفاده کننده دارد. به عنوان مثال، نوشابه های زرد و سیاه تا مراحل معین از تولید یک سری هزینه های یکسان استفاده می کنند و بعد از آن وارد مرحله اضافه کردن اسانس های متفاوت می شوند. یا دانشجویی که برای مصاحبه دو استخدام باید به دوشهر مسافرت نماید، هزینه سفر وی عبارتست از بلیط رفتن به شهر اول و از آنجا به شهر دوم و سپس برگشت به دانشگاه خود. در واقع در این سفر قسمتی از هزینه رفتن به شهر دوم توسط بلیط اول پرداخت شده یعنی هزینه بلیط اول مربوط به هر دو شهر اول و دوم می باشد که باید مثلاً بر اساس مسافت، تسهیم شود.

### انواع محصولات مشترک

محصولات مشترک به سه دسته محصولات اصلی و محصولات فرعی و زایدات تقسیم می شوند:

- ۱) محصولات اصلی: محصولاتی هستند که جزء اهداف اصلی تولید بوده و در مقایسه با دیگر محصولات از ارزش اقتصادی برخوردار هستند. از بین محصولات پالایشگاه، بنزین، نفت سفید و نفت کوره، محصولات اصلی قلمداد می شوند.
- ۲) محصولات فرعی: محصولاتی هستند که جزء اهداف اصلی تولید نمی باشند بلکه تولید آنها به همراه محصولات اصلی غیرقابل اجتناب بوده و در مقایسه با محصولات اصلی از ارزش ناچیزی برخوردارند. همواره بین تولید این محصولات و محصولات اصلی یک رابطه نسبی مقداری وجود دارد. در یک پالایشگاه، گوگرد و قیر و کود شیمیایی جز محصولات فرعی قلمداد می شوند. البته محصولات فرعی ممکن است به همان شکل اولیه قابل فروش باشند یا برای قابل فروش شدن، مستلزم انجام عملیات اضافی باشند.
- ۳) زائدات: موادی هستند که به طور غیرقابل اجتناب در اثر تولید ایجاد می شوند و فاقد ارزش فروش هستند. در نتیجه هیچ هزینه ای به آنها تخصیص داده نمی شود. مثل براده ای که در اثر برش فلزات حاصل می شود. یا بخارهایی که از پالایشگاه خارج و سوزانده می شود.

### تفاوت زایدات با ضایعات

زائدات معمولاً از مواد اولیه ناشی می شوند در حالی که ضایعات محصولاتی هستند که ویژگی محصولات سالم را ندارند و بعضاً دارای ارزش فروش هستند. ضایعات مثل قطعه ای که در اثر برش ناقص معیوب شده است و به عنوان محصول قابل فروش نمی باشند.

**نقطه تفکیک:** نقطه ای از فرایند تولید که در آن هریک از محصولات مشترک به تنهایی و به صورت مجزا قابل شناسائی می شود. مثلا در یک پالایشگاه نفت خام، پایان مرحله تصفیه نفت خام، نقطه تفکیک می باشد.

در تولید همزمان چند محصول، کلیه هزینه هائی که تا قبل از رسیدن به نقطه تفکیک واقع می شوند **هزینه های مشترک** نامیده می شوند. بارزترین ویژگی این هزینه ها این است که برای کلیه محصولات به شکل یک مجموعه غیرقابل تفکیک واقع می شوند.

کلیه هزینه های انجام شده بعد از نقطه تفکیک، برای تکمیل محصولات و تبدیل آنها به وضعیت قابل فروش، **هزینه های بعد از نقطه تفکیک** نامیده می شوند.

### هزینه یابی محصولات مشترک

هدف از هزینه یابی محصولات مشترک، تعیین بهای تمام شده هر کدام از محصولات است. نکته مهم در هزینه یابی محصولات مشترک، تخصیص هزینه های مشترک به گونه ای است که بتوان به نحو مناسب، بهای تمام شده محصولات را در نقطه تفکیک تعیین کرد. بهای تمام شده محصولات مشترک از دو جزء زیر تشکیل شده است:

۱) **هزینه های قبل از نقطه تفکیک (هزینه های مشترک):** این هزینه ها بایکی از روش های زیر به محصولات تسهیم می شود که در مورد آنها توضیح داده خواهد شد:

- روش مقداری (مقادیر فیزیکی نسبی)
- روش ارزش نسبی فروش در مرحله نهائی
- روش ارزش نسبی فروش در نقطه تفکیک
- روش درصد سود ناخالص ثابت (روش هزینه یابی معکوس)
- روش ارزش خالص باز یافتنی در نقطه تفکیک (روش ارزش برآوردی فروش در نقطه تفکیک)

۲) **هزینه های بعد از نقطه تفکیک (هزینه های خاص):** این هزینه ها که هزینه های مستقیم محصولات هستند با روش های هزینه یابی مرحله ای قابل تخصیص به محصول مورد نظر می باشند.

### تخصیص هزینه های مشترک (۱) انفرادی (۲) تفاضلی.

۱) **روش انفرادی تخصیص هزینه (stand alone method):** در این روش از اطلاعات متعلق به هر موضوع هزینه، به عنوان یک واحد عملیاتی جداگانه یا مستقل استفاده می شود و وزن های (ضرایب) تخصیص هزینه تعیین می شود. در مورد مثال هزینه مشترک مسافرت دانشجویی، مثلا هزینه بلیط رفت و برگشت از دانشگاه تا شهر اول ۸۰۰/۰۰۰ و از دانشگاه تا شهر دوم ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال می باشد، ولی هزینه رفتن از دانشگاه به شهر اول و سپس از آنجا به شهر دوم جمعاً ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال می شود یعنی اگر دانشجویی بخواهد جداگانه به شهرها برود نسبت به وقتی که به صورت مشترک به دو شهر سفر کند باید مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال هزینه بیشتر پرداخت نماید. همین موضوع اهمیت این مطلب را می رساند که

اگر بتوان برای محصولات تا مراحل، از هزینه های یکسان و مشترک استفاده نمائیم، نسبت به وقتی که هر محصول جداگانه کلیه مراحل تولید را طی کند، چه میزان می تواند در هزینه های تولید صرفه جوئی داشته باشیم.

حال در این موارد نکته مهم، تعیین سهم هر محصول و فعالیت از هزینه مشترک می باشد برای مثال سفر دانشجو می توان به صورت زیر هزینه ها را تسهیم کرد:  
سهم شرکت مستقر در شهر اول از بلیط مشترک:

$$\frac{1.200.00}{1.200.000+800.000} \times 1/500/000 = 900/000$$

سهم شرکت مستقر در شهر دوم از بلیط مشترک

$$\frac{800.000}{1.200.000+800.000} \times 1/500/000 = 600/000$$

جمع  $1/500/000$  ریال

اغلب طرفداران روش فوق، برمنصفانه بودن یا عادلانه بودن روش مزبور تاکید دارند. این روش از این جهت منصفانه است که هر یک از دو محصول، به نسبت هزینه های حالت انفرادی، بخشی از هزینه های کل را تقبل می نمایند.

**۲) روش تفاضلی تخصیص هزینه (incremental method):** در این روش ابتدا موضوعات هزینه رتبه بندی می شود و سپس برای تخصیص هزینه ها، بین موضوعات هزینه، از این رتبه بندی استفاده می شود. برای این روش ابتدا به چند تعریف توجه کنید:

### شریک اول (primary party)

موضوع هزینه ای که در رده اول رتبه بندی تخصیص هزینه قرار می گیرد را شریک اول گویند و هزینه متعلق به آن برابر است با هزینه ای که به صورت انفرادی به آن تعلق می گرفت.

### شریک اضافی (incremental party)

هزینه های اضافی که به سبب وجود دومصرف کننده (به جای تنها یک مصرف کننده) به وجود می آید به شریک اضافی تعلق می گیرد. اگر بیش از دو گروه وجود داشته باشد بازهم باید آنها را به ترتیب نوشت.

در مثال دانشجو اگر شرکت مستقر در شهر دوم را به عنوان شریک اول به حساب آوریم، استدلال دانشجوی مورد بحث این است که او معتقد یا ناگزیر است که ابتدا به این شهر برود لذا هزینه های تخصیص یافته به شرح زیر است:

<u>شریک</u>	<u>هزینه تخصیص یافته</u>
شریک اول	ریال $1/200/000$
شریک اضافی	ریال $1/500/000 - 1/200/000 = 300/000$

ولی اگر شرکتی که در شهر اول است به عنوان شریک اول در نظر گرفته شود داریم:

شریک	هزینه تخصیص یافته
شریک اول	۸۰۰/۰۰۰ ریال
شریک اضافی	۷۰۰/۰۰۰ ریال = ۸۰۰/۰۰۰ - ۱/۵۰۰/۰۰۰

حال اگر بیش از دو گروه وجود داشته باشد باید آنها را مرتب کرد و هزینه های مشترک را برحسب ترتیب به آنها تخصیص داد. دانشجو طبق دستورالعمل تاریخ مصاحبه شرکت ها، باید یکی از روش های فوق را انتخاب نماید که بتواند تمام هزینه های سفارش را پوشش دهد.

### روش های تخصیص هزینه های مشترک به محصولات

- (۱) روش مقداری (مقادیر فیزیکی نسبی)
- (۲) روش ارزش نسبی فروش در مرحله نهائی
- (۳) روش ارزش نسبی فروش در نقطه تفکیک
- (۴) روش درصد سود ناخالص ثابت (هزینه یابی معکوس)
- (۵) روش ارزش خالص باز یافتنی نسبی در نقطه تفکیک (ارزش برآوردی فروش در نقطه تفکیک)
- (۶) روش درصد نسبت حاشیه فروش

### (۱) روش مقداری (مقادیر فیزیکی نسبی)

این روش ساده ترین روش هاست. وزمانی قابل استفاده است که اولاً محصولات مختلف تولید شده با یک مقیاس مشترک (مثل تعداد، کیلوگرم، لیتر، متر و...) قابل اندازه گیری باشند ثانیاً "نرخ فروش محصولات تفاوت چندانی باهم نداشته باشند.

در روش مقداری، تسهیم هزینه های مشترک به محصولات به نسبت سهم هر یک از آنها از جمع مقدار تولید می باشد و لذا بهای تمام شده هر واحد محصول، در نقطه تفکیک، برای تمام محصولات یکسان است.

**مثال:** شرکت آلفا طی فرآیند مشترکی سه نوع محصول به نام های X و Y و Z تولید می کند. در پایان مرحله اول که مرحله مشترک است محصولات X و Y برای تکمیل و پردازش، هر کدام به مرحله خاصی می روند و لی محصول Z بعد از تفکیک، بدون پردازش بیشتر به فروش می رسد. جمع هزینه های مشترک در دوره گذشته ۶۰۰/۰۰۰ ریال بوده و سایر اطلاعات به شرح زیر بوده است:

محصول	مقدار تولید Kg	مقدار فروش Kg	قیمت فروش در نقطه تفکیک	قیمت فروش نهائی - ریال	هزینه های بعد از نقطه تفکیک
X	۵۰۰۰	۴۰۰۰	۷۲	۱۸۰	۲۴۰/۰۰۰
Y	۳۰۰۰	۲۵۰۰	۱۲۰	۲۴۰	۳۶۰/۰۰۰
Z	۲۰۰۰	۱۵۰۰	۹۰	۹۰	-

مطلوبست تسهیم هزینه های مشترک و تعیین بهای تمام شده کل و هر واحد از محصولات بر اساس روش مقداری؟

(حل)

محصول	مقدار تولید	سهم از هزینه		هزینه های بعد از نقطه تفکیک		بهای تمام شده	
		مشترک	کل	مشترک	کل	کل	هر واحد
X	۵۰۰۰	۶۰	۳۰۰/۰۰۰	۴۸	۲۴۰/۰۰۰	۵۴۰/۰۰۰	۱۰۸
Y	۳۰۰۰	۶۰	۱۸۰/۰۰۰	۱۲۰	۳۶۰/۰۰۰	۵۴۰/۰۰۰	۱۸۰
Z	۲۰۰۰	۶۰	۱۲۰/۰۰۰	۰	۰	۱۲۰/۰۰۰	۶۰
	۱۰/۰۰۰		۶۰۰/۰۰۰		۶۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	

## ۲) روش ارزش نسبی فروش در مرحله نهائی

این روش زمانی مورد استفاده قرار می گیرد که محصولات مشترک در نقطه تفکیک قابل فروش نبوده یا فروش آنها مقرون به صرفه نباشد و با پردازش بیشتر قابلیت فروش پیدا نمایند. در این روش فروش نهائی محصولات مشترک تعیین شده و هزینه های مشترک بر مبنای نسبت قیمت فروش هر محصول به قیمت فروش کل محصولات مشترک، بین محصولات تسهیم می شود. یعنی محصولی که ارزش فروش بیشتری دارد هزینه بیشتری به آن تخصیص می یابد. البته در واقعیت ممکن است ارزش فروش بیشتر یک محصول به دلیل عرضه و تقاضای آن یا تبلیغات بیشتر و امثال آن باشد. لذا این روش دارای اشکال می باشد.

(مثال) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل، مطلوبست تسهیم هزینه های مشترک و تعیین بهای تمام شده کل و

هر واحد از محصولات بر اساس روش ارزش نسبی فروش در مرحله نهائی؟

(حل)

محصول	تولید	ارزش فروش نهائی		سهم از هزینه		هزینه های بعد از نقطه تفکیک		بهای تمام شده	
		فی فروش	مبلغ فروش	مشترک	کل	مشترک	کل	کل	واحد
X	۵۰۰۰	۱۸۰	۹۰۰/۰۰۰	۶۰	۳۰۰/۰۰۰	۴۸	۲۴۰/۰۰۰	۵۴۰/۰۰۰	۱۰۸
Y	۳۰۰۰	۲۴۰	۷۲۰/۰۰۰	۸۰	۲۴۰/۰۰۰	۱۲۰	۳۶۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	۲۰۰
Z	۲۰۰۰	۹۰	۱۸۰/۰۰۰	۳۰	۶۰/۰۰۰	۰	۰	۶۰/۰۰۰	۳۰
	۱۰/۰۰۰		۱/۸۰۰/۰۰۰		۶۰۰/۰۰۰		۶۰۰/۰۰۰	۱/۲۰۰/۰۰۰	

### ۳) روش ارزش نسبی فروش در نقطه تفکیک

این روش زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که محصولات مشترک در نقطه تفکیک قابل فروش باشند. هزینه یابی محصولات مشترک در این روش مانند روش قبل است با این تفاوت که به جای قیمت فروش نهایی محصول، قیمت فروش در نقطه تفکیک مبنای تسهیم هزینه‌های مشترک واقع می‌شود.

این روش مناسب‌تر از روش قبل است زیرا قیمت فروش بالای یک محصول ممکن است به علت ارزش افزوده ایجاد شده بعد از نقطه تفکیک باشد. در روش ارزش نسبی فروش در نقطه تفکیک، سهم هر واحد محصول از هزینه‌های مشترک یکسان نیست.

مثال) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل، مطلوبست تسهیم هزینه‌های مشترک و تعیین بهای تمام شده کل و هر واحد از محصولات بر اساس روش ارزش نسبی فروش در نقطه تفکیک؟

حل)

محصول	مقدار تولید	ارزش فروش در نقطه تفکیک			سهم از هزینه مشترک		هزینه‌های بعد از نقطه تفکیک		بهای تمام شده	
		کل	هر واحد	نسبت	کل	واحد	کل	واحد	کل	واحد
X	۵۰۰۰	۳۶۰/۰۰۰	۷۲	٪۴۰	۲۴۰/۰۰۰	۴۸	۲۴۰/۰۰۰	۴۸	۴۸۰/۰۰۰	۹۶
Y	۳۰۰۰	۳۶۰/۰۰۰	۱۲۰	٪۴۰	۲۴۰/۰۰۰	۸۰	۳۶۰/۰۰۰	۱۲۰	۶۰۰/۰۰۰	۲۰۰
Z	۲۰۰۰	۱۸۰/۰۰۰	۹۰	٪۲۰	۱۲۰/۰۰۰	۶۰	۱۲۰/۰۰۰	۰	۱۲۰/۰۰۰	۶۰
	۱۰/۰۰۰	۹۰۰/۰۰۰			۶۰۰/۰۰۰		۶۰۰/۰۰۰		۱/۲۰۰/۰۰۰۰	

### ۴) روش درصد سود ناخالص ثابت (روش هزینه یابی معکوس)

این روش زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که محصولات مشترک برای قابل فروش شدن، نیاز به تکمیل و پردازش اضافی داشته باشند. این روش ابتدا نسبت سود ناخالص متوسط برای کل محصولات مشترک را محاسبه و سپس نسبت سود ناخالص از عدد ۱ کسر می‌شود تا نسبت بهای تمام شده به فروش به دست آید:

$$\text{نسبت سود ناخالص} = \frac{\text{هزینه‌های بعد از نقطه تفکیک} - \text{هزینه‌های مشترک} - \text{فروش}}{\text{فروش}}$$

$$\text{نسبت سود ناخالص} = 1 - \frac{\text{هزینه‌های بعد از نقطه تفکیک} + \text{هزینه‌های مشترک}}{\text{فروش}}$$

از ایرادات وارد بر این روش این است که ممکن است درصد سود ناخالص واقعی محصولات مختلف برابر نباشد و همچنین اگر هزینه‌های بعد از نقطه تفکیک محصولی بیشتر از بهای فروش آن باشد سهم آن محصول از هزینه‌های مشترک منفی می‌شود که بی‌مفهوم است.



مثال) با اطلاعات مثال قبل داریم:

مشترک) = نسبت بهای تمام شده به فروش

$$= 0/67 = 2/3 = (600/000 + 600/000) \div 1/800/000 = \text{فروش} / (\text{هزینه های بعد از نقطه تفکیک} + \text{هزینه های}$$

محصول	مقدار تولید	ارزش فروش نهائی		نسبت بهای تمام شده	بهای تمام شده		هزینه های بعد از نقطه تفکیک		سهم از هزینه های مشترک	
		هر واحد	کل		واحد	کل	واحد	کل		
X	5000	180	900/000	2/3 = 0/67	120	240/000	48	240/000	طبق نکته	72
Y	3000	240	720/000	0/67	160	480/000	120	360/000	120/000	40
Z	2000	90	180/000	0/67	60	120/000	0	0	120/000	60
	10/000		1/800/000			1/200/000		600/000	600/000	

نکته: محاسبات جدول:

$$2/3 \times 900/000 = 600/000 \quad \text{بهای تمام شده}$$

$$2/3 \times 720/000 = 480/000$$

$$2/3 \times 180/000 = 120/000$$

$$480/000 - 360/000 = 120/000 \quad \text{و} \quad 600/000 - 240/000 = 360/000 \quad \text{سهم از هزینه های مشترک}$$

### ۵) ارزش خالص باز یافتنی

در این روش هزینه های بعد از نقطه تفکیک را از کل فروش کسر کرده تا ارزش خالص باز یافتنی (میزان فروش هر محصول در نقطه تفکیک) به دست آید. سپس نسبت فروش هر محصول به کل فروش در نقطه تفکیک را محاسبه و در هزینه مشترک (معمولاً هزینه های دایره اول) ضرب کرده تا میزان سهم هر محصول از هزینه مشترک به دست آید. بهای تمام شده هر محصول حاصل جمع هزینه مشترک و هزینه اختصاصی بعد از نقطه تفکیک است.

$$\text{هزینه های توزیع و فروش} - \text{بهای فروش} = \text{ارزش خالص باز یافتنی}$$

یادآوری:

### ۶) درصد نسبت حاشیه فروش

در این روش نسبت سود ناخالص کل به فروش ناخالص کل را محاسبه کرده سپس ضریب را در فروش هر محصول ضرب کرده تا سود ناخالص آن محاسبه شود تفاوت فروش و سود ناخالص، بهای تمام شده کالا فروش رفته است و می توان با کسر هزینه اختصاصی بعد از نقطه تفکیک از بهای تمام شده، هزینه مشترک هر محصول را نیز محاسبه کرد.

## مثال ارزش خالص بازیافتنی و درصد حاشیه فروش:

شرکت شیمیایی آپادانا یک نوع مواد اولیه مصرف نموده و آن را تبدیل به سه نوع محصول جداگانه می نماید. محصولات X و Y و Z نتیجه عملیات تولیدی در یک دایره است. محصولات X و Y بلافاصله پس از نقطه تفکیک قابل فروش می باشد اما محصول Z جهت تکمیل نیاز به عملیات تولیدی بیشتری دارد تا قابل فروش باشد. قیمت فروش محصولات که در ذیل بیان شده است در طی سال تغییر نخواهد کرد. قیمت فروش هر واحد محصول و تعداد فروش محصولات در طی سال به شرح زیر است:

محصول X	۱۲۰ تن از قرار هر تن ۱۵۰/۰۰۰ ریال
محصول Y	۳۴۰ تن از قرار هر تن ۱۰۰/۰۰۰ ریال
محصول Z	۴۷۵ تن از قرار هر تن ۷۰/۰۰۰ ریال

جمع هزینه های مشترک در طی سال بالغ بر ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال و هزینه های بعد از نقطه تفکیک محصول Z، ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال برآورد شده است. هیچ گونه موجودی کالا ساخته شده در اول سال وجود نداشته است و موجودی کالا ساخته شده در پایان سال به شرح زیر است:

محصول X ۱۸۰ تن، محصول Y ۶۰ تن، محصول Z ۲۵ تن.

هیچ گونه موجودی کالا در جریان ساخت ابتدا و پایان دوره موجود نبوده است: مطلوبست محاسبه قیمت تمام شده موجودی کالا ساخته شده که در تراز نامه منعکس می شود و محاسبه قیمت تمام شده کالا فروش رفته که در صورت حساب سود و زیان منظور می شود با استفاده از روش:

الف) ارزش خالص بازیافتنی (ب) درصد نسبت حاشیه فروش؟

پاسخ) الف) تسهیم هزینه های مشترک با روش ارزش خالص بازیافتنی و محاسبه موجودی پایان دوره و بهای

کالا فروش رفته

نوع محصول	تعداد تولید	قیمت فروش هر واحد	کل بهای فروش	هزینه های اختصاصی (۱)	ارزش خالص بازیافتنی	درصد	سهم از هزینه های مشترک (۲)	قیمت تمام شده ساخته شده (۱)+(۲)
X	۳۰۰	۱۰۰	۴۵/۰۰۰/۰۰۰	-	۴۵/۰۰۰/۰۰۰	%۴۵	۱۸۰۰۰/۰۰۰	۱/۸۰۰۰/۰۰۰
Y	۴۰۰	۱۵۰	۴۰/۰۰۰/۰۰۰	-	۴۰/۰۰۰/۰۰۰	%۴۰	۱	۱/۶۰۰/۰۰۰
Z	۵۰۰	۱۰۰	۳۵/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰/۰۰۰	%۱۵	۱/۶۰۰/۰۰۰	۲۰/۶۰۰/۰۰۰
جمع		۱۰۰			۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	%۱۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۲۴/۰۰۰/۰۰۰
		۷۰/۰۰۰			۱۰۰		۴/۰۰۰/۰۰۰	

محاسبات جدول:

$$\%۴۵ \times ۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۱/۸۰۰۰/۰۰۰$$

$$\%۴۰ \times ۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۱/۶۰۰/۰۰۰$$

$$\%۴۵ \times ۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۶۰۰/۰۰۰$$

قیمت تمام شده هر واحد	تعداد کالای باقیمانده (پایان دوره)	قیمت تمام شده کالا آخر دوره	تعداد کالا فروش رفته	قیمت تمام شده کالا فروش رفته
$1/800/000 = 6/000$	۱۸۰	$1/080/000 = 180 \times 6000$	۱۲۰	$720/000 = 120 \times 6000$
300	۶۰	۲۴۰/۰۰۰	۳۴۰	۱/۳۶۰/۰۰۰
$1/600/000 = 4/000$	۲۵	۱/۰۳۰/۰۰۰	۴۷۵	۱۹/۷۵۰/۰۰۰
۴۰۰	۲۶۵	۲/۳۵۰/۰۰۰	۹۳۵	۲۱/۶۵۰/۰۰۰
$20/600/000 = 41200/500$				

ب) محاسبه نسبت حاشیه فروش ناخالص :

فروش محصولات الف  $3/000 \times 15/000 = 45/000/000$

فروش محصولات ب  $4/000 \times 10/000 = 40/000/000$

فروش محصولات ج  $5/000 \times 7/000 = 35/000/000$

فروش نهایی مورد انتظار  $120/000/000$

هزینه مشترک  $4/000/000$

هزینه اختصاصی بعد از تفکیک  $20/000/000$

$(24/000/000)$

$96/000/000$

سود ناویژه

سود ناویژه  $96/000/000$

فروش کل  $120/000/000 = 80\%$

لذا نسبت حاشیه فروش ناخالص

### تسهیم هزینه های مشترک بین محصولات

شرح	محصول X	محصول Y	محصول Z	جمع
ارزش فروش نهایی محصولات کسر می شود:	۴۵/۰۰۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۵/۰۰۰/۰۰۰	۱۲۰/۰۰۰/۰۰۰
حاشیه فروش ناخالص (۸۰ درصد فروش)	۳۶/۰۰۰/۰۰۰	۳۲/۰۰۰/۰۰۰	(۲۸/۰۰۰/۰۰۰)	(۹۶/۰۰۰/۰۰۰)
بهای تمام شده کالا فروش رفته کسر می شود:	۹/۰۰۰/۰۰۰	۸/۰۰۰/۰۰۰	۷/۰۰۰/۰۰۰	۲۴/۰۰۰/۰۰۰
هزینه های اختصاصی بعد از تفکیک	-	-	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	(۲۰/۰۰۰/۰۰۰)

۴/۰۰۰/۰۰۰	(۱۳/۰۰۰/۰۰۰)	۸/۰۰۰/۰۰۰	۹/۰۰۰/۰۰۰	هزینه های مشترک تخصیص یافته
-----------	--------------	-----------	-----------	-----------------------------

$$X \text{ موجودی پایان دوره محصول} = \frac{9/000/000}{120+180} \times 180 = 5/400/000$$

$$X \text{ بهای تمام شده کالا فروش رفته} = \frac{9/000/000}{120+180} \times 120 = 3/600/000$$

$$Y \text{ موجودی پایان دوره محصول} = \frac{8/000/000}{340+60} \times 60 = 1/200/000$$

$$Y \text{ بهای تمام شده کالا فروش رفته} = \frac{8/000/000}{340+60} \times 340 = 6/800/000$$

$$Z \text{ موجودی پایان دوره محصول} = \frac{7/000/000}{475+25} \times 25 = 350/000$$

$$Z \text{ بهای تمام شده کالا فروش رفته} = \frac{7/000/000}{475+25} \times 475 = 6650/000$$

مثال) شرکت شیمیایی رازی یک محصول اصلی به نام الف و دو محصول فرعی به نام ب و ج همزمان تولید می کند. شرکت دارای چهار دایره تولید ۱ و ۲ و ۳ و ۴ است کلیه مواد مورد نیاز در دایره ۱ مصرف و سه محصول مذکور از این دایره حاصل می شود. محصول اصلی الف جهت تکمیل و انجام تولید بیشتری به دایره ۲ و محصول فرعی ب به دایره ۳ و محصول فرعی ج به دایره ۴ انتقال داده می شود. اطلاعات زیر مربوط به شرکت در پایان سال جاری ۱۳۷۲ به شرح زیر است:

شرح	دایره ۱	دایره ۲	دایره ۳	دایره ۴	جمع
مواد اولیه	۱/۶۰۰/۰۰۰	-	-	-	۱/۶۰۰/۰۰۰
دستمزد مستقیم	۱/۰۰۰/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۱/۸۵۰/۰۰۰
سربار کارخانه	۵۰۰/۰۰۰	۲۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۹۵۰/۰۰۰
جمع	۳/۱۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	۴۵۰/۰۰۰	۲۵۰/۰۰۰	۴/۴۰۰/۰۰۰

هیچ گونه موجودی کالای در جریان ساخت در ابتدا و پایان دوره وجود نداشته است اطلاعات مربوط به تولید و فروش به شرح زیر است:

نام محصول	مقدار تولید شده	تعداد فروش رفته	قیمت فروش طی سال	قیمت بازار هر واحد پایان سال
محصول اصلی الف	۸۰۰۰	۶۰۰۰	-	-
محصول فرعی ب	۲۰۰۰	۱۵۰۰	۵۰۰	۴۵۰
محصول فرعی ج	۳۱۰۰	۲۵۰۰	۲۰۰	۲۱۰

هزینه های اداری و تشکیلاتی توزیع و فروش بستگی به تعداد محصولات فروش رفته دارد هزینه اداری و توزیع و فروش سال ۱۳۷۲ با هزینه های واقعی سال ۱۳۷۱ برابر فرض شود و به شرح زیر برآورد می گردد:

محصول الف	۴۰۰/۰۰۰ ریال
محصول فرعی ب	۴۵/۰۰۰ ریال
محصول فرعی ج	۶۰/۰۰۰ ریال

سود خالص استاندارد محصول فرعی ب، ۱۰٪ فروش و محصول فرعی ج، ۲۰٪ فروش برآورد می شود مطلوبست:

- ۱) تسهیم هزینه های مشترک بین محصول اصلی و محصولات فرعی
- ۲) محاسبه موجودی هر یک از محصولات در پایان سال که در تراز نامه باید منعکس شود.
- ۳) تنظیم حساب هر یک از دوایر ۱ و ۲ و ۳ و ۴.
- ۴) ثبت کلیه فعل و انفعالات فوق در دفتر روزنامه.

پاسخ ( تسهیم هزینه های مشترک بین محصولات فرعی با روش هزینه یابی معکوس:

محصول ج	محصول ب	شرح
۶۲۶/۰۰۰	۹۷۵/۰۰۰	فروش بالقوه و بالفعل محصول فرعی کسر می شود:
(۱۲۵/۲۰۰)	(۹۷/۵۰۰)	سود مورد انتظار
(۶۰/۰۰۰)	(۴۵/۰۰۰)	هزینه های توزیع و فروش
۴۴۰/۸۰۰	۸۳۲/۵۰۰	قیمت تمام شده کالا فروش رفته
(۲۵۰/۰۰۰)	(۴۵۰/۰۰۰)	هزینه های اختصاصی محصولات فرعی
۱۹۰/۸۰۰	۳۸۲/۵۰۰	سهم محصولات از هزینه های مشترک

محاسبات:

$$\begin{aligned}
 300/000 + 150/000 &= (450/000) & 1500 \times 500 + 500 \times 450 &= 975/000 \\
 150/000 + 100/000 &= (250/000) & 2500 \times 200 + 210 + 600 &= 626/000 \\
 626/000 \times 20\% &= (125/200) & 975/000 \times 10\% &= (97/500)
 \end{aligned}$$

ثبت کلیه فعل و انفعالات در دفتر روزنامه و کل :

## دفتر روزنامه شرکت شیمیایی رازی

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
XX	کالا در جریان ساخت دایره ۱	۳/۱۰۰/۰۰۰	
	کالا در جریان ساخت دایره ۲	۶۰۰/۰۰۰	
	کالا در جریان ساخت دایره ۳	۴۵۰/۰۰۰	
	کالا در جریان ساخت دایره ۴	۲۵۰/۰۰۰	
	کنترل مواد		۱/۶۰۰/۰۰۰
	کنترل دستمزد		۱/۸۵۰/۰۰۰
	کنترل سربار		۹۵۰/۰۰۰
	تخصیص هزینه های تولیدی به دواير توليدی		
X X	کالا در جریان ساخت دایره ۲	۲/۵۲۶/۷۰۰	
	کالا در جریان ساخت دایره ۳	۳۸۲/۵۰۰	
	کالا در جریان ساخت دایره ۴	۱۹۰/۸۰۰	
	کالا در جریان ساخت دایره ۱		۳/۱۰۰/۰۰۰
	انتقال کالا تکمیلی دایره ۱ به سایر دواير		
Xx	بهای کالا ساخته شده محصول الف	۳/۱۲۶/۷۰۰	
	بهای کالا ساخته شده محصول ب	۸۳۲/۵۰۰	
	بهای کالا ساخته شده محصول ج	۴۴۰/۸۰۰	
	کالا در جریان ساخت دایره ۲		۳/۱۲۶/۷۰۰
	کالا در جریان ساخت دایره ۳		۸۳۲/۵۰۰
	کالا در جریان ساخت دایره ۴		۴۴۰/۸۰۰
	انتقال کالا تکمیل شده به انبار		
Xx	قیمت تمام شده کالا فروش رفته الف	۲/۳۴۵/۰۲۵	
	قیمت تمام شده کالا فروش رفته ب	۶۲۴/۳۷۵	
	قیمت تمام شده کالا فروش رفته ج	۳۵۵/۴۸۴	
	کالا ساخته شده الف		۲/۳۴۵/۰۲۵
	کالا ساخته شده ب		۶۲۴/۳۷۵
	کالا ساخته شده ج		۳۵۵/۴۸۴
	ثبت فروش محصولات به بهای تمام شده		

کالا در جریان دایره ۳	کالا در جریان دایره ۲	کالا در جریان دایره ۱																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">۳۸۲/۵۰۰</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">۸۳۲/۵۰۰</td><td style="text-align: right;">۲۰۰/۰۰۰</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><hr style="border-top: 3px double black;"/></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">۱۵۰/۰۰۰</td></tr> </table>		۳۸۲/۵۰۰	۸۳۲/۵۰۰	۲۰۰/۰۰۰	<hr style="border-top: 3px double black;"/>			۱۵۰/۰۰۰	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">۲/۵۲۶/۰۰۰</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">۳/۱۲۶/۰۰۰</td><td style="text-align: right;">۴۰۰/۰۰۰</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><hr style="border-top: 3px double black;"/></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">۲۰۰/۰۰۰</td></tr> </table>		۲/۵۲۶/۰۰۰	۳/۱۲۶/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰	<hr style="border-top: 3px double black;"/>			۲۰۰/۰۰۰	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">۱/۶۰۰/۰۰۰</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">۳/۱۰۰/۰۰۰</td><td style="text-align: right;">۱/۰۰۰/۰۰۰</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><hr style="border-top: 3px double black;"/></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">۵۰۰/۰۰۰</td></tr> </table>		۱/۶۰۰/۰۰۰	۳/۱۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	<hr style="border-top: 3px double black;"/>			۵۰۰/۰۰۰
	۳۸۲/۵۰۰																									
۸۳۲/۵۰۰	۲۰۰/۰۰۰																									
<hr style="border-top: 3px double black;"/>																										
	۱۵۰/۰۰۰																									
	۲/۵۲۶/۰۰۰																									
۳/۱۲۶/۰۰۰	۴۰۰/۰۰۰																									
<hr style="border-top: 3px double black;"/>																										
	۲۰۰/۰۰۰																									
	۱/۶۰۰/۰۰۰																									
۳/۱۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰																									
<hr style="border-top: 3px double black;"/>																										
	۵۰۰/۰۰۰																									
کالا در جریان دایره ۴	کالا ساخته شده الف	کالا ساخته شده ب																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%;"></td><td style="width: 50%; text-align: right;">۱۹۰/۸۰۰</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">۴۴۰/۸۰۰</td><td style="text-align: right;">۱۵۰/۰۰۰</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><hr style="border-top: 3px double black;"/></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">۱۰۰/۰۰۰</td></tr> </table>		۱۹۰/۸۰۰	۴۴۰/۸۰۰	۱۵۰/۰۰۰	<hr style="border-top: 3px double black;"/>			۱۰۰/۰۰۰	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">۲/۳۴۵/۰۲۵</td><td style="width: 50%; text-align: right;">۳/۸۲۶/۷۰۰</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><hr style="border-top: 3px double black;"/></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">۷۸۱/۶۷۵</td></tr> </table>	۲/۳۴۵/۰۲۵	۳/۸۲۶/۷۰۰	<hr style="border-top: 3px double black;"/>			۷۸۱/۶۷۵	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">۶۲۴/۳۷۵</td><td style="width: 50%; text-align: right;">۸۳۲/۵۰۰</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><hr style="border-top: 3px double black;"/></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">۲۰۸/۱۲۵</td></tr> </table>	۶۲۴/۳۷۵	۸۳۲/۵۰۰	<hr style="border-top: 3px double black;"/>			۲۰۸/۱۲۵				
	۱۹۰/۸۰۰																									
۴۴۰/۸۰۰	۱۵۰/۰۰۰																									
<hr style="border-top: 3px double black;"/>																										
	۱۰۰/۰۰۰																									
۲/۳۴۵/۰۲۵	۳/۸۲۶/۷۰۰																									
<hr style="border-top: 3px double black;"/>																										
	۷۸۱/۶۷۵																									
۶۲۴/۳۷۵	۸۳۲/۵۰۰																									
<hr style="border-top: 3px double black;"/>																										
	۲۰۸/۱۲۵																									
کالا ساخته شده ج																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 50%; text-align: right;">۳۵۵/۴۸۴</td><td style="width: 50%; text-align: right;">۴۴۰/۸۰۰</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;"><hr style="border-top: 3px double black;"/></td></tr> <tr><td></td><td style="text-align: right;">۸۵/۳۱۶</td></tr> </table>	۳۵۵/۴۸۴	۴۴۰/۸۰۰	<hr style="border-top: 3px double black;"/>			۸۵/۳۱۶																				
۳۵۵/۴۸۴	۴۴۰/۸۰۰																									
<hr style="border-top: 3px double black;"/>																										
	۸۵/۳۱۶																									

محاسبات ( کالا فروش رفته محصولات الف)

$$3/126/700 \times \frac{6/000}{8/000} = 2/345/025$$

$$832/500 \times \frac{1500}{2000} = 624/375$$

$$440/800 \times \frac{2500}{3100} = 355/484$$

مثال) شرکت تولیدی شمیران سه محصول مشترک را در یک دایره تولید می نماید. مواد اولیه در دایره الف وارد شده و در پایان عملیات تولیدی سه محصول از این دایره حاصل می گردد. محصول X بدون عملیات تولیدی بیشتر به فروش می رود محصول (Z و Y) قبل از فروش نیاز به عملیات تولیدی بیشتری دارند. محصول Y را بر دایره ب و محصول Z را به دایره ج جهت تکمیل ارسال می گردد. شرکت برای تسهیم هزینه های مشترک از روش ارزش خالص بازیافتنی استفاده می کند خالص هزینه ها و سایر اطلاعات برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۲ به شرح زیر است:

شرح	محصول X	محصول Y	محصول Z (به کیلوگرم)
مقادیر فروخته شده	۱۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰
مقدار موجودی در پایان سال	۲۰/۰۰۰	.	۲۰/۰۰۰
فروش - ریال	۱۵/۰۰۰/۰۰۰	۸۱/۰۰۰/۰۰۰	۱۴۱/۷۵۰/۰۰۰
قیمت فروش هر واحد	۱۵۰۰	۲۷۰۰	۳۵۴۴

شرح	دایره الف	دایره ب	دایره ج
مواد اولیه - ریال	۵۶/۰۰۰/۰۰۰	-	-
دستمزد - ریال	۲۴/۰۰۰/۰۰۰	۴۰/۴۵۰/۰۰۰	۱۰۱/۰۰۰/۰۰۰
سربار تولید - ریال	۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۰/۵۵۰/۰۰۰	۳۶/۶۲۵/۰۰۰
	۹۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۱/۰۰۰/۰۰۰	۱۳۷/۶۲۵/۰۰۰

در اول دوره و پایان دوره کالای در جریان ساخت موجود نبوده است در اول فروردین سال ۱۳۷۲ موجودی کالا وجود نداشته و در پایان سال ۱۳۷۲ موجودی مواد اولیه صفر بوده است تمام موجودی های پایان دوره ۱۰۰٪ تکمیل بوده است . مطلوبست:

- (۱) تسهیم هزینه های مشترک با استفاده از روش ارزش خالص بازیافتنی
- (۲) محاسبه بهای تمام شده کالا فروش رفته
- (۳) قیمت تمام شده موجودی پایان دوره

پاسخ ( تسهیم هزینه های مشترک با استفاده از روش ارزش خالص بازیافتنی

نوع محصول	مقدار تولید	قیمت فروش	کل قابل فروش	هزینه های اختصاصی	ارزش خالص بازیافتنی	درصد	سهم از هزینه های مشترک	هزینه های اختصاصی	قیمت تمام شده ساخته شده
X	۳۰/۰۰۰	۱۵۰۰	۴۵/۰۰۰/۰۰۰	-	۴۵/۰۰۰/۰۰۰	٪۳۰	۲۷/۰۰۰/۰۰۰	-	۲۷/۰۰۰/۰۰۰
Y	۳۰/۰۰۰	۲۷۰۰	۸۱/۰۰۰/۰۰۰	۵۱/۰۰۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	٪۳۰	۱۸/۰۰۰/۰۰۰	۵۱/۰۰۰/۰۰۰	۶۹/۰۰۰/۰۰۰
Z	۶۰/۰۰۰	۳۵۴/۳۸	۱/۶۲۵/۰۰۰	۱/۶۲۵/۰۰۰	۷۵/۰۰۰/۰۰۰	٪۵۰	۴۵/۰۰۰/۰۰۰	۱/۶۲۵/۰۰۰	۱/۶۲۵/۰۰۰
جمع		۲۱۲		۱۳۷	۱۵۰		۹۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۳۷	۱۸۲

قیمت تمام شده هر واحد	تعداد کالای باقیمانده	قیمت تمام شده کالا آخر دوره	تعداد کالا فروش رفته	قیمت تمام شده کالا فروش رفته
۹۰۰	۲۰/۰۰۰	۱۸/۰۰۰/۰۰۰	X ۱۰/۰۰۰	۹/۰۰۰/۰۰۰
۲۳۰۰	-	-	y ۳۰/۰۰۰	۶۹/۰۰۰/۰۰۰
۳۰۴۴	۲۰/۰۰۰	۶۰/۸۷۵/۰۰۰		



۱۲۱/۷۵۰/۰۰۰	Z ۴۰ /۰۰۰	۷۸/۸۷۵/۰۰۰		
۱۹۹/۷۵۰/۰۰۰				

$$۹۰۰ = (۲۰/۰۰۰ + ۱۰/۰۰۰) \div (۹/۰۰۰/۰۰۰ + ۱۸/۰۰۰/۰۰۰) \div ۳۰/۰۰۰ = ۲۳۰۰ \div ۶۹/۰۰۰/۰۰۰ \text{ (محاسبات)}$$

مثال) شرکت تهران دو محصول مشترک A و B تولید می کند. هزینه های مشترک در دی ماه بالغ بر ۳۰/۰۰۰ ریال است طی دوره مزبور برای تکمیل ۱۶۰۰ واحد B به مبلغ ۲۵/۰۰۰ ریال و برای تکمیل ۸۰۰ واحد A مبلغ ۳۵/۰۰۰ ریال هزینه های بعد از تفکیک گزارش شده است. قیمت فروش هر واحد B، ۵۰ ریال و هر واحد محصول A، ۱۰۰ ریال است. شرکت از روش ارزش خالص بازیافتنی برای تخصیص هزینه های مشترک استفاده می کند هزینه های تخصیص یافته به محصول B عبارتست از:

محصول	تعداد	قیمت فروش	کل فروش	هزینه های بعد از تفکیک
A	۸۰۰	۱۰۰	۸۰/۰۰۰	۳۵/۰۰۰
B	۱۶۰۰	۵۰	۸۰/۰۰۰	۲۵/۰۰۰

در این صورت داریم:

محصول	تعداد	قیمت فروش	کل فروش	هزینه های بعد از تفکیک	ارزش خالص بازیافتنی (فروش تا نقطه تفکیک)	درصد	هزینه تسهیم یافته
A	۸۰۰	۱۰۰	۸۰/۰۰۰	۳۵/۰۰۰	۴۵/۰۰۰	٪۴۵	۱۳۵۰۰
B	۱۶۰۰	۵۰	۸۰/۰۰۰	۲۵/۰۰۰	۵۵/۰۰۰	٪۵۵	۱۶۵۰۰
جمع							۳۰/۰۰۰

مثال) شرکت بابل دو محصول مشترک و یک محصول فرعی را همزمان تولید می کند. هزینه های مشترک در فرآیند تولیدی دایره الف وجود می آید. هزینه های مشترک دو محصول اصلی در نقطه تفکیک به روش مقداری (روش میانگین) تخصیص و هزینه های محصول فرعی به روش هزینه یابی معکوس محاسبه و در نظر گرفته می شود. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

هزینه دایره الف شامل:	مواد اولیه	۵۰۰/۰۰۰
	دستمزد مستقیم	۱۰۰/۰۰۰
	سربار کارخانه	۵۰/۰۰۰
		۶۵۰/۰۰۰

تعداد محصولات تولید شده شامل:

محصول ۱۰۱ اصلی	۳۰۰۰ واحد
محصول ۱۰۲ اصلی	۲۰۰۰ واحد
محصول فرعی	۱۰۰۰ واحد

هزینه های اضافه شده بعد از نقطه تفکیک:

شرح	دستمزد(ریال)	سربار تولید	جمع (ریال)
محصول ۱۰۱	۱۱۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۲۱۰/۰۰۰
محصول ۱۰۲	۲۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۳۵۰/۰۰۰
محصول فرعی	۱۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	۲۵/۰۰۰

هزینه های فروش محصول فرعی	۱۵/۰۰۰ ریال
سود محصول فرعی	۱۰٪ فروش
قیمت فروش هر واحد محصول ۱۰۱	۲۵۰ ریال
قیمت فروش هر واحد محصول ۱۰۲	۴۰۰ ریال
جمع فروش محصول فرعی	۱۰۰/۰۰۰ ریال
هزینه های فروش و اداری محصول ۱۰۱	۵۰/۰۰۰ ریال
هزینه های فروش و اداری محصول ۱۰۲	۶۰/۰۰۰ ریال

مطلوبست: (۱) محاسبه بهای تمام شده یک واحد محصول ۱۰۱ و ۱۰۲ و محصول فرعی  
(۲) تنظیم صورت حساب سود و زیان محصولات اصلی و فرعی؟

**پاسخ** ( تسهیم هزینه مشترک به محصولات فرعی با روش هزینه یابی معکوس (چون درصد سود مورد انتظار محصول را داده است)

فروش	۱۰۰/۰۰۰
کسر می شود: هزینه های فروش محصول فرعی	۱۵/۰۰۰
سود مورد انتظار	۱۰/۰۰۰
قیمت تمام شده کالا فروش رفته	(۲۵/۰۰۰)
	۷۵/۰۰۰
کسر می شود: هزینه های اختصاصی بعد از تفکیک	(۲۵/۰۰۰)
سهام محصولات فرعی از هزینه های مشترک	۵۰/۰۰۰

$$600/000 - 50/000 = 550/000 = \text{سهام محصولات اصلی از هزینه های مشترک}$$

$$\text{هزینه مشترک یک واحد محصول اصلی} = \frac{600/000}{5000} = 120$$

$$\text{بهای تمام شده هر واحد محصول اصلی ۱۰۱} = \frac{(3000 \times 120 + 210/000)}{3000} = 190$$

$$102 = \frac{(2000 \times 120 + 250/000)}{2000} = 295$$

$$75 = \frac{(50/000 + 25/000)}{100} = 75$$

قسمت دوم:

## شرکت بابل

## صورتحساب سود و زیان ترکیبی

شرح	محصول اصلی ۱۰۱	محصول اصلی ۱۰۲	محصول فرعی	جمع
فروش	۱۵۰/۰۰۰	۸۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۱/۶۵۰/۰۰۰
کسر می شود:				
بهای تمام شده کالای فروش رفته	$190 \times 3000 = 570/000$	$295 \times 2000 = 590/000$	$75 \times 1000 = 75/000$	$(1/235/000)$
سود ناویژه	۱۸۰/۰۰۰	۲۱۰/۰۰۰	۲۵/۰۰۰	۴۱۵/۰۰۰
هزینه های فروش	۵۰/۰۰۰	۶۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	۱۲۵/۰۰۰
سود ویژه	۱۳۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰	۲۹۰/۰۰۰

مثال) شرکت طبرستان سه محصول مشترک همزمان تولید می کند اطلاعات زیر در یک ماهه مهرماه در دسترس

است

محصول الف	محصول ب	محصول ج	
۲۰	۵۰	۱۰	مقدار تولید شده (به تن)
۵۰/۰۰۰	-	۲/۰۰۰	قیمت فروش هر تن در نقطه تفکیک (ریال)
۶۵/۰۰۰	۹۸/۰۰۰	۲/۰۰۰	قیمت فروش هر تن بعد از نقطه تفکیک
۲۲/۰۰۰	۱۸/۰۰۰	.	هزینه های متغیر بعد از تفکیک (برای هر تن)

هزینه های مشترک شامل مبلغ ۲۴۰/۰۰۰ ریال می باشد مطلوبست: (۱) آیا شرکت برای محصول (الف) عملیات

تولیدی بیشتری انجام دهد یا خیر؟

(۲) در صورتی که هزینه مشترک بین محصول (ب) و (ج) تسهیم گردد قیمت تمام شده هر واحد محصول را تعیین

کنید

۳) با فرض اینکه ۹۰٪ محصولات تولید شده در فوق به فروش رفته باشند صورت حساب سود و زیان را برای مه‌رمه تهیه نمائید که حاشیه فروش ناخالص را نشان دهد.

( پاسخ )

۱) به ازای افزایش ۱۵/۰۰۰ ریال در قیمت فروش محصول (الف) نباید هزینه های معادل ۲۲/۰۰۰ ریال برای پردازش و عملیات بیشتر روی آن انجام شود و بهتر است محصول (الف) در نقطه تفکیک به فروش برسد.  
 $۵۰۰۰۰ + ۲۲/۰۰۰ = ۷۲/۰۰۰ > ۶۵/۰۰۰ = ۵۰/۰۰۰ + ۱۵/۰۰۰$

۲) تسهیم هزینه های مشترک بین محصول (ب) و (ج) به روش ارزش خالص بازیافتنی

نوع محصول	تعداد تولید	قیمت فروش هر واحد	کل بهای فروش	هزینه های اختصاصی	ارزش خالص بازیافتنی	درصد	هزینه مشترک تخصیص یافته
ب	۵۰	۹۸۰۰x	۴/۹۰۰/۰۰۰ =	۹۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	٪۹۹/۵	$٪۹۹/۵ \times ۲/۴۰۰/۰۰۰ = ۲/۳۸۸/۰۰۰$
ج	۱۰	۲۰۰۰x	۲۰/۰۰۰ =	-	۲۰/۰۰۰	٪۰/۵	$٪۰/۵ \times ۲/۴۰۰/۰۰۰ = ۱۲/۰۰۰$
جمع					۴/۰۲۰/۰۰۰	٪۱۰۰	$۲/۴۰۰/۰۰۰$ طبق فرض

شرکت طبرستان

۳

صورت حساب سود و زیان برای مه‌رمه (صورت عملکرد)

فروش بعد از انجام عملیات اضافی			فروش در نقطه تفکیک			شرح
تعداد	فی	مبلغ	تعداد	فی	مبلغ	
۱۸	۶۵/۰۰۰	۱/۱۷۰/۰۰۰	۱۸	۵۰/۰۰۰	۹۰۰/۰۰۰	فروش محصول الف
۴۵	۹۸/۰۰۰	۴/۴۱۰/۰۰۰	۴۵	۹۰/۰۰۰	۴/۰۵۰/۰۰۰	فروش محصول ب
۹	۲/۰۰۰	۱۸/۰۰۰	۹	۲۰۰۰	۱۸/۰۰۰	فروش محصول ج
		۵/۵۹۸/۰۰۰			۴/۹۶۸/۰۰۰	جمع
	۲/۴۰۰/۰۰۰			۲/۴۰۰/۰۰۰		هزینه مشترک
	۱/۳۴۰/۰۰۰			۹۰۰/۰۰۰		هزینه های اختصاصی
	۳/۷۴۰/۰۰۰			۳/۳۰۰/۰۰۰		کالای پایان دوره (۱۰٪ کالای آماده)
	(۳۷۴/۰۰۰)			(۳۳۰/۰۰۰)		قیمت تمام شده کالا فروش رفته
		۳/۳۶۶/۰۰۰			۲/۹۷۰/۰۰۰	سود ناویژه (حاشیه فروش)
		۲/۲۳۲/۰۰۰			۱/۹۹۸/۰۰۰	

نکته ۱: ۹۰٪ کالا فروش رفته پس ۱۰٪ باقیمانده است.

**نکته ۲:** ملاحظه می شود که فروش محصول الف در نقطه تفکیک و بقیه محصولات پس از نقطه تفکیک بهتر می باشد چون حاشیه فروش بیشتری را ایجاد می نماید .

### روش های ثبت فروش محصولات فرعی

#### ۱) شناسائی در زمان فروش

در صورتی که ارزش محصول فرعی در زمان فروش شناسائی شود با ارزش خالص بازیافتنی محصول فرعی (حاصل فروش محصول فرعی پس از کسر هزینه های توزیع و فروش) به یکی از سه روش زیر برخورد می شود:

- الف:** به عنوان سایر درآمدها: بعد از سود و زیان عملیاتی در صورت حساب سود و زیان  
**ب:** به عنوان قسمتی از فروش: تحت سرفصل درآمدهای عملیاتی در صورت حساب سود و زیان  
**ج:** صرف کاهش بهای تمام شده محصولات اصلی فروش رفته.

#### ۲) شناسائی در زمان تولید

در صورتی که ارزش محصول فرعی در زمان تولید شناسائی شود ارزش خالص بازیافتنی آن از جمع هزینه های مشترک کسر می شود. باقیمانده آن بخشی از هزینه های مشترک است که باید بر اساس یکی از روش های تسهیم، بین محصولات اصلی تسهیم شود. این روش منطقی تر است ولی روش ب در فوق (ثبت به عنوان قسمتی از فروش) عملی تر است.

**مثال:** شرکت فرشید طی فرآیند مشترکی دو محصول اصلی A و B و یک محصول فرعی به نام C را تولید می نماید. محصولات A و C بعد از نقطه تفکیک بلافاصله فروخته شده اما محصول B باید مورد پردازش بیشتر قرار گیرد. جمع هزینه های مشترک در دوره گذشته ۱/۸۰۰/۰۰۰ ریال و هزینه توزیع و فروش هر واحد محصول C ، ۴۰ ریال بوده است. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

هزینه های بعد از نقطه تفکیک	قیمت فروش		
	هر واحد	حجم تولید	محصول
۰	۴۵۰	۲۰۰۰	A
۱/۰۰۰/۰۰۰	۶۵۰	۴۰۰۰	B
۰	۱۴۰	۵۰۰	C

با فرض اینکه ارزش خالص بازیافتنی محصول فرعی صرف کاهش هزینه های مشترک شود مطلوبست تسهیم هزینه های مشترک بر اساس روش ارزش خالص بازیافتنی نسبی در نقطه تفکیک؟

**(حل)**

$$۵۰۰ \times (۱۴۰ - ۴۰) = ۵۰/۰۰۰$$

ارزش خالص بازیافتنی محصول فرعی C

هزینه مشترک قابل تسهیم بین محصولات اصلی  $1/750/000 = 50/000 - 1/800/000$

محصول	حجم تولید (۱)	مبلغ فروش (۲)		هزینه های بعد از نقطه تفکیک (۳)		ارزش خالص باز یافتنی در نقطه تفکیک (۴)		سهم از هزینه های مشترک (۵)		بهای تمام شده (۶) = (۳)+(۵)	
		مبلغ کل	فی واحد	مبلغ کل	فی واحد	مبلغ کل	نسبت	مبلغ کل	فی واحد	مبلغ کل	فی واحد
A	۲/۰۰۰	۹۰۰/۰۰۰	۴۵۰	۰	۰	۹۰۰/۰۰۰	۳۶٪	۶۳۰/۰۰۰	۳۱۵	۳۱۵	۶۳۰/۰۰۰
B	۴/۰۰۰	۱/۶۰۰/۰۰۰	۶۵۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۲۵۰	۱/۶۰۰/۰۰۰	۶۴٪	۱/۱۲۰/۰۰۰	۲۸۰	۵۳۰	۲/۱۲۰/۰۰
		۱/۵۰۰/۰۰۰		۱/۰۰۰/۰۰۰		۲/۵۰۰/۰۰۰		۱/۷۵۰/۰۰۰			۲/۷۵۰/۰۰۰

### مثال هزینه یابی مرحله ای و مشترک

شرکت صنایع شیمیائی مهشید در سه مرحله تولیدی خود دو محصول شیمیائی آلفا و بتا در فروردین ماه گذشته به شرح زیر تولید کرده است:

**مرحله ۱:** ابتدا ماده A وارد فرآیند تولید شده و عملیات ساخت محصولات آلفا و بتا به طور مشترک در این مرحله انجام می شود. در پایان مرحله ، دو محصول از یکدیگر جدا شده محصول آلفا برای تکمیل شدن به مرحله ۲ و محصول بتا به مرحله ۳ منتقل می گردد. در این مرحله به طور عادی معادل ۲۰٪ از آحاد وارده به تولید ضایع می شود و بقیه به نسبت ۴۰٪ و ۶۰٪ به ترتیب به مرحله ۲ و ۳ انتقال می یابد. ضایعات از قرار کیلویی ۱۰ ریال فروخته می شود که حاصل فروش صرف کاهش هزینه های مرحله می شود.

در طی فروردین ماه جمعا ۲۵/۰۰۰ کیلو ماده A به این مرحله وارد شده که بهای هر کیلو ۶۴ ریال خریداری شده است. هزینه های تبدیل در این مرحله بالغ بر ۱/۹۳۴/۸۰۰ ریال بوده و هیچگونه کالا در جریان ساخت در ابتدا و پایان فروردین ماه وجود نداشته است. هزینه های مشترک برای ساخت محصولات در پایان این مرحله باید به نسبت بهای برآوردی فروش محصولات در نقطه تفکیک آنها تسهیم شود.

**مرحله ۲:** در این مرحله، محصول انتقالی از مرحله ۱ به محصول آلفا تبدیل می شود. که از قرار هر کیلو ۵۲ ریال قابل فروش است. محصول انتقالی در ابتدای مرحله دوم با هم وزن خود با ماده شیمیائی B ترکیب می شود. ماده شیمیائی B از قرار هر کیلو ۱۶ ریال قابل خریداری است. هزینه تبدیل در این مرحله ۱/۱۲۰/۰۰۰ ریال بوده و کالا در جریان ساخت در اول

فروردین ماه ۲۰۰۰ کیلو (۵۰٪ تکمیل) به بهای تمام شده ۲۹۰/۰۰۰ ریال بوده است. کالا در جریان ساخت پایان فروردین ماه ۴۰۰۰ کیلو (۲۵٪ تبدیل) می باشد.

**مرحله ۳:** محصول انتقالی از مرحله ۱، در این مرحله به محصول بتا تبدیل می شود که کیلوئی ۹۲۸ ریال به فروش می رسد. در ابتدای این مرحله قبل از انجام هرکاری معادل ۱۰٪ محصول وارده از مرحله ۱ به طور عادی ضایع می شود. که از قرار هر کیلوئی ۲۵ ریال به فروش می رسد و حاصل فروش صرف کاهش هزینه های تبدیل مرحله می شود. هزینه تبدیل در این مرحله ۱/۷۱۰/۰۰۰ ریال و کالا در جریان ساخت در اول فروردین ماه ۲۵۰۰ کیلو (۴۰٪ تکمیل) به بهای تمام شده ۳۶۷/۰۰۰ ریال بوده است. کالا در جریان ساخت پایان فروردین ماه ۳۶۰۰ کیلو (۵۰٪ تکمیل) می باشد. مطلوبست تنظیم حساب کالا در جریان ساخت مراحل ۱ و ۲ و ۳ و تعیین بهای تمام شده هر واحد محصول آلفا و بتا، با فرض اینکه شرکت برای تعیین بهای تمام شده از روش فایفو استفاده می نماید.

(حل)

## کالا در جریان ساخت مرحله ۱

شرح	کیلو	ریال	شرح	کیلو	ریال
ماده A	۲۵/۰۰۰	۱/۶۰۰/۰۰۰	انتقالی به مرحله ۲ ٪۴۰	۸۰۰۰	۱/۵۸۴/۰۰۰
هزینه تبدیل	۰	۱/۹۳۴/۸۰۰	انتقالی به مرحله ۳ ٪۶۰	۱۲/۰۰۰	۱/۹۰۰/۸۰۰
			ضایعات عادی	۵۰۰۰	۵۰/۰۰۰
جمع ورودی	۲۵/۰۰۰	۳/۵۳۴/۸۰۰	جمع خروجی	۲۵/۰۰۰	۳/۵۳۴/۸۰۰

هزینه مشترک قابل تسهیم بین محصولات عبارتست از کل هزینه های مرحله ۱ منهای حاصل فروش ضایعات عادی یعنی :

$$۳/۵۳۴/۸۰۰ - ۵۰/۰۰۰ = ۳/۴۸۴/۸۰۰ \quad ۱/۹۰۰/۸۰۰ > ٪۶۰ \quad ۱/۵۸۴/۰۰۰ > ٪۴۰$$

مبلغ مذکور باید بر اساس بهای فروش برآوردی در نقطه تفکیک (ارزش خالص بازیافتنی نسبی) بین محصولات تسهیم شود. برای محاسبه بهای فروش برآوردی در نقطه تفکیک، ابتدا باید هزینه های بعد از نقطه تفکیک هر یک از محصولات محاسبه شود. لذا داریم:

## جدول معادل آحاد تکمیل شده مرحله ۲

شرح	انتقالی	ماده A	تبدیل
کالا تکمیل شده	۱۴/۰۰۰	۱۴/۰۰۰	۱۴/۰۰۰
کالا در جریان ساخت اول دوره (به طور کامل)	(۲/۰۰۰)	(۲/۰۰۰)	(۲/۰۰۰)
واحدهائی که تولید آنها طی دوره شروع و تکمیل شده	۱۲/۰۰۰	۱۲/۰۰۰	۱۲/۰۰۰
کالا در جریان ساخت اول دوره (جهت تکمیل شدن)	۰	۰	۱/۰۰۰
کالا در جریان ساخت پایان دوره (تادرجه تکمیل)	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۱/۰۰۰

۱۴/۰۰۰      ۱۶/۰۰۰      ۱۶/۰۰۰

معادل آحاد تکمیل شده

هزینه های بعد از نقطه تفکیک محصول آلفا به شرح زیر محاسبه می شود:

$$۸۰۰۰ \times ۱۶ = ۱۲۸/۰۰۰$$

هزینه ماده B مصرف شده

$$۱۲۸/۰۰۰ / ۱۶/۰۰۰ = ۸$$

هزینه ماده B هر واحد محصول آلفا

$$۱/۱۲۰/۰۰۰ / ۱۴/۰۰۰ = ۸۰$$

هزینه تبدیل هر واحد محصول آلفا

۸۸

هزینه بعد از نقطه تفکیک هر واحد محصول آلفا

جدول معادل آحاد تکمیل شده مرحله ۳		
تبدیل	انتقالی	شرح تولید
۹۷۰۰	۹۷۰۰	کالا تکمیل شده
(۲۵۰۰)	(۲۵۰۰)	کالا در جریان ساخت اول دوره (به طور کامل)
۷۲۰۰	۷۲۰۰	واحدهائی که تولید آنها طی دوره شروع و تکمیل شده
۱۵۰۰	۰	کالا در جریان ساخت اول دوره (جهت تکمیل شده)
۱۸۰۰	۳۶۰۰	کالا در جریان ساخت پایان دوره (تا درجه تکمیل)
۱۰/۵۰۰	۱۰/۸۰۰	جمع معادل آحاد تکمیل شده

هزینه های بعد از نقطه تفکیک محصول بتا به شرح زیر محاسبه می شود:

حاصل فروش ضایعات عادی که صرف کاهش هزینه تبدیل می شود:

$$۱۲۰۰ \times ۲۵ = ۳۰/۰۰۰$$

$$(۱/۷۱۰/۰۰۰ - ۳۰/۰۰۰) \div ۱۰/۵۰۰ = ۱۶۰$$

هزینه تبدیل (هزینه بعد از نقطه تفکیک) هر واحد محصول بتا

محصول	بهای فروش	هزینه بعد از نقطه تفکیک	بهای فروش برآوردی در نقطه تفکیک	حجم تولید	بهای فروش برآوردی کل در نقطه تفکیک		سهم از هزینه های مشترک	
					ریال	نسبت	کل	واحد
آلفا	۵۲۰	۸۸	۴۳۲	۱۶/۰۰۰	۶/۹۱۲/۰۰۰	۵/۱۱	۱/۵۸۴/۰۰۰	۹۹
بتا	۹۲۸	۱۶۰	۷۶۸	۱۰/۸۰۰	۸/۲۹۴/۴۰۰	۶/۱۱	۱/۹۰۰/۸۰۰	۱۷۶
					۱۵/۲۰۶/۴۰۰		۳/۴۸۴/۸۰۰	



بهای تمام شده هر واحد محصول بتا	بهای تمام شده هر واحد محصول آلفا
هزینه انتقالی ۱۷۶	هزینه انتقالی ۹۹
هزینه تبدیل ۱۶۰	هزینه ماده B ۸
<u>۳۳۶</u>	<u>۱۸۷</u>

## کالا در جریان ساخت مرحله ۲

۳/۶۱۴/۰۰۰	۱۴/۰۰۰	کالا تکمیل شده	۲۹۰/۰۰۰ ریال	۲۰۰۰ کیلو	موجودی اول دوره
<u>۵۰۸/۰۰۰</u>	<u>۴/۰۰۰</u>	موجودی پایان دوره	۱/۵۸۴/۰۰۰	۸۰۰۰	انتقالی از مرحله ۱
			۱۲۸/۰۰۰	۸۰۰۰	ماده B
			<u>۱/۱۲۰/۰۰۰</u>	۰	هزینه تبدیل
۳/۱۲۲/۰۰۰	۱۸/۰۰۰		۳/۱۲۲/۰۰۰	۱۸/۰۰۰	

## جدول تخصیص هزینه های مرحله ۲

ریال	محاسبات	بهای تمام شده کالا تکمیل شده
۲۹۰/۰۰۰		بهای تمام شده کالا در جریان ساخت اول دوره
<u>۸۰/۰۰۰</u>	۱۰۰۰×۸۰	هزینه تکمیل کالا در جریان ساخت اول دوره-تبدیل
۳۷۰/۰۰۰		بهای تمام شده کالا تکمیل شده از محل موجودی اول دوره
۲/۲۴۴/۰۰۰	۱۲۰۰۰×۱۸۷	بهای تمام شده واحدهای شروع و تکمیل شده طی دوره
		بهای تمام شده کالا در جریان ساخت پایان دوره
	۴۰۰۰×۱۹۹ = ۳۹۶/۰۰۰	انتقالی
	۴۰۰۰×۸ = ۳۲/۰۰۰	ماده B
	<u>۱۰۰۰×۸۰ = ۸۰/۰۰۰</u>	تبدیل
<u>۵۰۸/۰۰۰</u>		
۳/۱۲۲/۰۰۰		جمع هزینه های تخصیص یافته

## کالا در جریان ساخت مرحله ۳

ریال	کیلو		ریال	کیلو	
۳/۰۲۶/۲۰۰	۹۷۰۰	کالا تکمیل شده بتا	۳۶۷/۰۰۰	۲/۵۰۰	موجودی اول دوره
۰	۱۲۰۰	ضایعات عادی	۱/۹۰۰/۸۰۰	۱۲/۰۰۰	انتقالی از مرحله ۱
۹۲۱/۶۰۰	۳۶۰۰	موجودی پایان دوره	۱/۶۸۰/۰۰۰		هزینه تبدیل
۳/۹۴۷/۸۰۰	۱۴/۵۰۰		۳/۹۴۷/۸۰۰	۱۴/۵۰۰	

## جدول تخصیص هزینه های مرحله ۳

ریال	محاسبات	شرح
۳۶۷/۰۰۰		بهای تمام شده کالا در جریان ساخت اول دوره
۲۴۰/۰۰۰	۱۵۰۰×۱۶۰	هزینه تکمیل کالا در جریان ساخت اول دوره-تبدیل
۶۰۷/۰۰۰		بهای تمام شده کالا تکمیل شده از محل موجودی اول دوره
۲/۴۱۹/۲۰۰	۷۲۰۰×۳۳۶	بهای تمام شده واحدهای شروع و تکمیل شده طی دوره
۳/۰۲۶/۲۰۰		بهای تمام شده کالا در جریان ساخت پایان دوره
	۶۳۳/۶۰۰ = ۳۶۰۰×۱۷۶	انتقالی
	۲۸۸/۰۰۰ = ۱۸۰۰×۱۶۰	تبدیل
۹۲۱/۶۰۰		
۳/۹۴۷/۸۰۰		جمع هزینه های تخصیص یافته

## فصل نوزدهم

### بودجه، استاندارد و هزینه یابی

## فصل نوزدهم: ظرفیت تولید و انحرافات

### مقدمه

توسط مدیران موسسه، متناسب با توان تولید کارخانه، برنامه ریزی هایی برای میزان تولید در نظر گرفته می شود که برای کنترل میزان رسیدن به این اهداف و برنامه ها باید انحرافات محاسبه و گزارش شود تا در صورت فاصله گرفتن از اهداف و برنامه ها، اقدامات لازم توسط مدیریت صورت گیرد. در این فصل به محاسبه انحرافات می پردازیم.

### ظرفیت کارخانه

به استعداد یا توان تولید محصول در دوره مشخص (معمولاً یکسال) توسط کارخانه، ظرفیت کارخانه گویند انواع ظرفیت تولید به شرح زیر می باشد:

#### ۱) ظرفیت اسمی (ایده آل، نظری)

حداکثر توان تولیدی کارخانه که در صورت عدم وجود هیچ عامل محدودکننده ای ایجاد می شود. البته چنین حالتی بوجود نمی آید و همیشه محدودیت هایی وجود دارد. (حداکثر تولید با فرض هیچ محدودیتی)

#### ۲) ظرفیت واقعی (عملی)

اگر از ظرفیت اسمی، درصدی بابت عوامل محدود کننده از جمله خرابی ماشین آلات، فرسودگی ماشین آلات، قطع برق، دیر رسیدن مواد به خط تولید، ایجاد ضایعات و... کسر کنیم به ظرفیت عملی می رسیم. یعنی ظرفیت در شرایط عادی. (تولید بر مبنای واقعی)

#### ۳) ظرفیت عادی (نرمال)

این ظرفیت معمولاً میانگین ظرفیت واقعی در سه تا پنج سال است. (افق بلندمدت با توجه به محدودیت ها)

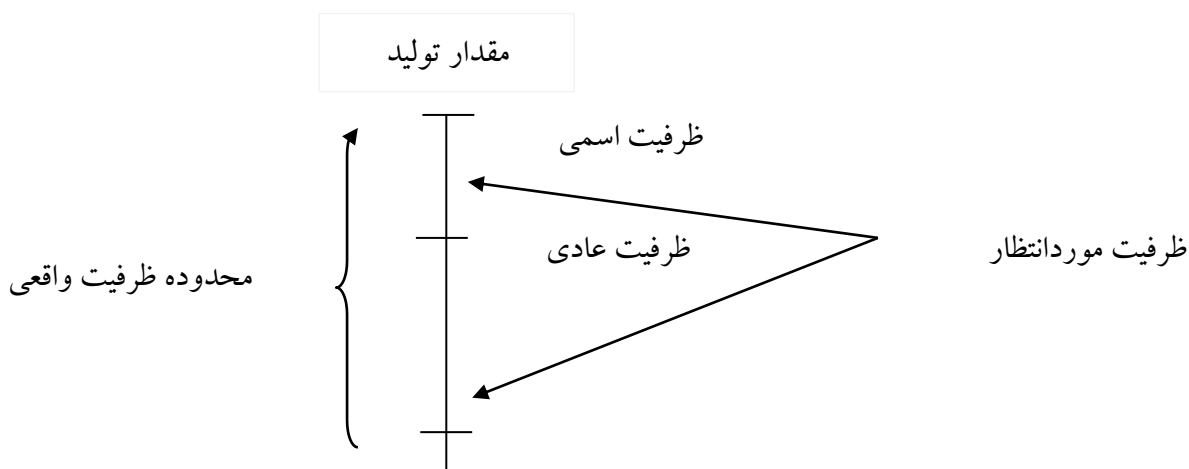
#### ۴) ظرفیت واقعی مورد انتظار

سطح تولید بودجه شده مورد انتظار در سال آتی. (افق کوتاه مدت با توجه به محدودیت ها)

**ظرفیت تولید:** آن مقدار ثابت از توانایی عوامل تولید که مدیریت در امر تولید در مورد آنها تصمیم اتخاذ می کند.

**حجم تولید:** استفاده از ظرفیت موجود و عوامل متغیر واحد تجاری را حجم تولید گویند.

**کاهش مارپیچی تقاضا (حفره مارپیچی تقاضا):** وقتی افزایش قیمت داریم میزان تقاضا رو به کاهش می رود و لذا شرکت ها به سبب کاهش مشتری، جهت بازیافت هزینه های ثابت، مجبورند بازم افزایش قیمت داشته باشند.



### انحرافات، بودجه و استاندارد و هزینه یابی

**انحرافات:** برای فروش کالا و محصولات دوره نیاز به بهای تمام شده کالا فروش رفته و کالا تولید شده داریم ولی این بها وقتی تمام هزینه ها محقق شود قابل محاسبه است. برای قیمت گذاری محصولات نیاز به بودجه بندی و برآورد تقریبی هزینه ها داریم تا بهای تمام شده تقریبی بدست آید. از طرفی در پایان دوره معمولاً بودجه برآورد شده و استاندارد با واقعیت تطابق ندارد به اختلاف ارقام بودجه شده با ارقام واقعی هزینه ها، **انحرافات** گویند.

**بودجه بندی:** پیش بینی برنامه مالی برای آینده بر اساس یک سطح فعالیت معین را بودجه بندی گویند. چنانچه سطح فعالیت موسسه در طول دوره با سطح فعالیت بودجه (پیش بینی) شده متفاوت باشد هزینه های استاندارد با سطح فعالیت بودجه شده متفاوت است. بودجه ها همان ارقام استاندارد بهای تمام شده هستند که در حجم یا سطح مورد انتظار فعالیت ضرب شده اند.

**هزینه های استاندارد:** هزینه های از پیش تعیین شده هستند که برای تولید یک واحد کالا یا تعدادی محصول یا انجام خدمات در دوره آتی مورد انتظار می باشند و معمولاً در شرایط کارای عملیات، قابلیت دستیابی به آنها وجود دارد. استانداردها معمولاً برای دوره یکساله تعیین می شوند ولی در برخی موارد ممکن است برای دوره های طولانی تر نیز استفاده شود. استفاده از هزینه یابی استاندارد به مدیریت این امکان را می دهد که نتایج واقعی را با استانداردها مقایسه و انحرافات موجود را مشخص کنند و عوامل ایجاد انحرافات را شناسایی و برطرف نمایند. هزینه های استاندارد برای مقاصد زیر استفاده می شود:

۱- کنترل هزینه ها

۲- تهیه و تنظیم بودجه

۳- تسهیل روش های هزینه یابی و تسریع در گزارشات هزینه

۴- تسهیل در تخصیص هزینه ها به موجودی های مواد و کالا در جریان ساخت و کالای ساخته شده.

**کارت هزینه استاندارد:** کارتی است که در آن اقلام هزینه مواد مستقیم، دستمزد مستقیم، و سربار ساخت و در نهایت بهای تمام شده استاندارد محصول نشان داده می شود. به عنوان مثال:

### کارت استاندارد ۵ کیلو محصول آلفا

شرح	مقدار مصرف	نرخ هر واحد-ریال	جمع-ریال
ماده الف	۴ کیلوگرم	۲۰	۸۰
ماده ب	۲ کیلوگرم	۳۰	۶۰
دستمزد مستقیم	۳ ساعت	۲۵	۷۵
سربار ساخت	۳ ساعت	۱۵	۴۵
			<u>۲۶۰</u>

**انحراف کل:** شامل انحراف مواد مستقیم، دستمزد مستقیم، سربار می باشد. که هر کدام از این موارد خود شامل انحراف مصرف (یا کارائی) و انحراف نرخ می باشد.

### تفاوت استاندارد و بودجه

در بودجه با **ارقام کلی بهای تولید** سر و کار داریم ولی در استاندارد با هزینه های تولید **یک واحد کالا** سر و کار داریم.

### تشابهات بین بودجه و استاندارد

اقلام بهای تمام شده استاندارد آنهایی هستند که انتظار دستیابی به آنها در جریان تولید در شرایط عادی و طبیعی محصول وجود دارد و بودجه همان ارقام استاندارد می باشد که در سطح فعالیت مورد انتظار ضرب شده است. هر دو بیانگر ارقام برنامه ریزی شده برای یک دوره خاص می باشند. هزینه یابی استاندارد، بهای تمام شده یک واحد محصول را نیز تعیین می کند و اساساً همان اهدافی را دنبال می کند که از طریق بودجه بندی پیگیری می شود.

**بودجه قابل انعطاف:** برای جلوگیری از تفاوت بودجه و استاندارد تهیه بودجه در سطوح متفاوت فعالیت، بودجه ای به نام بودجه قابل انعطاف تهیه می شود. که وقتی سطح فعالیت به آن میزان رسید از بودجه مناسب تر استفاده شود و در نهایت انحرافات کمتری داشته باشیم.

**عملکرد بودجه بندی شده:** مقایسه و کنترل ارقام تخمینی که انتظار ما را از نتایج واقعی عملیات نشان می دهد را عملکرد گویند.

**عملکرد استاندارد:** نتایج واقعی را با آنچه باید باشد (نه آنچه انتظار می رود) مقایسه و کنترل می کنند.

اهداف تعیین هزینه های استاندارد عبارتند از:

۱- کمک به مدیران موسسه به منظور کنترل هزینه ها و بهای تمام شده

- ۲- تهیه بودجه دقیق تر برای سال های آتی
- ۳- تعیین بهای تمام شده کالای تولیدی در دوره های مورد نیاز
- ۴- قیمت گذاری محصولات
- ۵- تعیین سطوح فعالیت عادی کارخانه و محاسبه هزینه سربار یک واحد
- ۶- ساده کردن روش هزینه یابی و لزوم نگهداری اطلاعات کمتر
- ۷- ارزیابی موجودی های جنسی

### انواع استاندارد: (۱) اساسی (۲) جاری.

- (۱) **استاندارد اساسی** : استانداردهای ثابت و دائمی هستند که تغییر نمی کنند مگر آنکه روش ساخت کالا تغییر کند برای مقایسه نتایج واقعی با برآورد استفاده می شود.
- (۲) **استاندارد جاری** : استانداردهایی که هزینه استانداردها تحت شرایط جاری در دوره ای که استاندارد در آن منظور شده معین و با هزینه واقعی مقایسه می شود و انواع آن عبارتند از:
  - (۱) استاندارد ایده آل ، (۲) عادی ، (۳) واقعی و (۴) مورد انتظار .

### انواع هزینه یابی

#### ۱- هزینه یابی واقعی (تاریخی)

در این روش از نرخ و مقدار واقعی استفاده می شود ولی در بودجه کاربردی ندارد چون مقادیر و نرخ های واقعی در پایان دوره مشخص می شوند. در این روش هزینه برابر است با:

نرخ واقعی هزینه  $\times$  مقدار واقعی هزینه = هزینه

هزینه ها به ترتیب زمان وقوع گردآوری می شوند ولی تا زمانی که عملیات ساخت به پایان نرسیده است و یا خدمات ارائه نگردیده است محاسبه بهای تمام شده واقعی امکان پذیر نیست. از آنجا که هزینه سربار واقعی در پایان دوره مالی تعیین می شود، هزینه های سربار برخلاف مواد مستقیم و دستمزد مستقیم، براساس نرخ های جذب سربار به حساب ها منظور می شود.

#### ۲) هزینه یابی استاندارد (عادی گسترده، بودجه ای)

در این روش، نرخ و مقادیر هر دو استاندارد و بودجه شده هستند. در حسابداری صنعتی مقدماتی آموزش داده می شود.

مقدار استاندارد مصرف (نرخ واقعی - نرخ استاندارد) = انحراف نرخ مواد  
 نرخ واقعی (مصرف واقعی - مصرف استاندارد) = انحراف مصرف مواد

در این سیستم قبل از شروع دوره مالی، بهای تمام شده محصولات از نظر مواد، دستمزد و سربار، پیش بینی شده و در طول دوره مالی، این هزینه ها ملاک محاسبه و ثبت قرار می گیرند. البته هزینه های واقعی نیز در نظر گرفته می شوند و مغایرت بین هزینه واقعی و استاندارد در حساب های تحت عنوان انحرافات ثبت می شوند.

**نکته:** در هزینه یابی استاندارد، داخل پرانتزها همیشه استاندارد منهای واقعی می باشد. و مقادیر استاندارد ولی نرخ ها واقعی به کار می روند.

### ۳) هزینه یابی نرمال (عادی)

نرخ ها استاندارد، ولی مقادیر واقعی هستند. در حسابداری صنعتی میانه و پیشرفته آموزش داده می شود.

مقدار واقعی مصرف (نرخ واقعی مواد - نرخ استاندارد مواد) = انحراف نرخ مواد

نرخ استاندارد (مصرف واقعی - مصرف استاندارد) = انحراف مصرف مواد

ساعات واقعی کار (نرخ دستمزد واقعی - نرخ دستمزد استاندارد) = انحراف نرخ دستمزد

نرخ استاندارد (ساعات واقعی کار - ساعات استاندارد کار) = انحراف کارایی دستمزد

**نکته:** در هزینه یابی نرمال، داخل پرانتزها همیشه استاندارد منهای واقعی می شود. و مقادیر واقعی ولی نرخ ها استاندارد به کار می روند. در مباحث بعدی نیز از هزینه یابی نرمال (عادی) استفاده می گردد.

### انواع انحرافات

۱) **انحراف نرخ** (شامل انحراف نرخ مواد، انحراف نرخ دستمزد، انحراف نرخ سربار): در اثر تغییر در نرخ و قیمت مواد یا دستمزد یا سربار استاندارد با واقعی رخ می دهد. علل انحراف نرخ مواد، عبارتند از: نوسانات قیمت مواد اولیه، عدم استفاده از تخفیف نقدی در مهلت مقرر، تورم قیمت مواد اولیه، رعایت نکردن مقدار بهینه سفارش. معمولاً انحراف نرخ دستمزد نداریم زیرا قیمت آن در طول سال مشخص و ثابت است و مقدار پیش بینی و واقعی یکی خواهد بود.

نرخ استاندارد مواد، نرخی است که انتظار می رود برای خرید یک واحد مواد در دوره آتی پرداخت شود یعنی باید منعکس کننده قیمت بازار در دوره آتی باشد. برای هر یک از مواد مصرفی در تولید محصول باید نرخ جداگانه ای تعیین شود. انحراف نرخ مواد زمانی به وجود می آید که نرخ واقعی مواد از نرخ استاندارد آن کمتر یا بیشتر باشد.

چنانچه نرخ واقعی مواد کمتر از نرخ استاندارد آن باشد **انحراف نرخ مساعد**، و اگر نرخ واقعی بیشتر از نرخ استاندارد باشد **انحراف نرخ مواد، نامساعد** خواهد بود. البته توجه شود که ممکن است انحراف نرخ مساعد ناشی از خرید مواد نامرغوب با قیمت کمتر باشد که در نهایت روی مصرف مواد تاثیر منفی خواهد داشت و حتی نامرغوبی محصول نهایی، باعث کاهش فروش و سودآوری کمتر خواهد شد.



مسئولیت انحراف نرخ مواد با دایره خرید می باشد. انحراف نرخ را در دو موقع می توان محاسبه کرد:

الف) در زمان خرید: اگر انحراف نرخ مواد در زمان خرید محاسبه شود حساب موجودی مواد با نرخ استاندارد نگهداری می گردد:

مقدار واقعی مواد خریداری شده (نرخ واقعی - نرخ استاندارد) = انحراف نرخ مواد

ب) در زمان مصرف: هنگامی که انحراف نرخ مواد در زمان مصرف محاسبه می شود حساب موجودی مواد با نرخ واقعی نگهداری شده و در زمان مصرف با استفاده از یکی از روش های ارزیابی موجودی ها (میانگین، لایفو، فایفو) به حساب کالای در جریان ساخت منظور می شود:

مقدار واقعی مصرف مواد (نرخ واقعی - نرخ استاندارد) = انحراف نرخ مواد

۲) انحراف حجم (شامل انحراف مصرف مواد و انحراف کارائی دستمزد): نشان دهنده مغایرت بین مقدار مواد

استاندارد برای تولید واقعی با مقدار مصرف شده واقعی (یا حسب مورد مغایرت میزان کارائی دستمزد استاندارد با واقعی) در فرآیند تولید است. عوامل موثر در کنترل مقدار مصرف عبارتند از: دقت در تعیین استاندارد، استفاده از تکنولوژی مناسب، تغییر روش تولید، میزان کارکنان. در مورد انحراف کارائی دستمزد نیز این مطالب سازگار است.

مصرف استاندارد مواد بیانگر مواد مصرفی مورد انتظار برای تولید یک واحد محصول می باشد که توسط دایره تولید (مهندسی تولید) تعیین می شود. در تعیین مصرف استاندارد باید عواملی از قبیل ضایعات، تبخیر و... مورد توجه قرار گیرد. انحراف مصرف مواد زمانی بوجود می آید که مصرف واقعی مواد کمتر یا بیشتر از مصرف استاندارد مواد برای تولید واقعی باشد. مسئولیت انحراف مصرف مواد با دایره تولید است البته به شرطی که ناشی از مصرف مواد اولیه نامرغوب نباشد و گرنه مسئولیت آن با دایره خرید نیز می باشد. انحراف نامساعد مصرف مواد در اثر استفاده از مواد نامرغوب، کارگران غیرماهر، ماشین آلات فرسوده، و تغییر در روش های تولید بوجود می آید و بیانگر ضایعات غیرعادی می باشد.

نرخ استاندارد (مصرف واقعی - مصرف استاندارد برای تولید واقعی) = انحراف مصرف مواد

۳) انحراف ترکیب: بیان کننده مغایرت نسبت ترکیب استاندارد یک ماده نسبت به مواد دیگر با ترکیب واقعی

همان مواد نسبت به دیگر مواد است یعنی ممکن است در جمع مصرف مواد، انحراف وجود نداشته باشد ولی در ترکیب مصرف مواد، انحرافات نسبت به حالت استاندارد وجود داشته باشد که در نتیجه محصول کارائی لازم را نداشته باشد..

مثال) شرکت مجید برای تولید یک بسته محصول از ۵ کیلوگرم مواد خام، که نرخ استاندارد هر کیلوی آن ۱۲۰ ریال است، استفاده می کند. طی فروردین ماه گذشته، با مصرف ۲۵/۰۰۰ کیلو مواد به بهای تمام شده هر کیلو ۱۲۴ ریال، ۴۹۰۰ بسته محصول تولید شده است. مطلوبست محاسبه انحراف کل مواد و تفکیک آن به انحرافات نرخ و مصرف.

حل:

بهای تمام شده استاندارد هر بسته ۵ کیلوئی محصول  $5 \times 120 = 600$

هزینه استاندارد مواد برای تولید واقعی  $4900 \times 600 = 2940000$

هزینه واقعی مواد خام  $25000 \times 124 = 3100000$

$$\text{انحراف کل مواد} = (۱۶۰/۰۰۰) = ۳/۱۰۰/۰۰۰ - ۲/۹۴۰/۰۰۰$$

$$\text{روش دوم: } ۲۴/۵۰۰ = ۴۹۰۰ \times ۵ = \text{مصرف استاندارد برای تولید واقعی}$$

$$\text{انحراف نرخ مواد} = (۱۰۰/۰۰۰) = ۲۵۰۰۰ - (۱۲۰ - ۱۲۴)$$

$$\text{انحراف مصرف مواد} = (۶۰/۰۰۰) = ۱۲۰ - (۲۴۵۰۰ - ۲۵۰۰۰)$$

$$\text{جمع انحراف کل مواد} = (۱۶۰/۰۰۰) = (۱۰۰/۰۰۰ + ۶۰/۰۰۰)$$

### جدول معادل آحاد تکمیل شده در سیستم هزینه یابی استاندارد:

معادل آحاد تکمیل شده در سیستم هزینه یابی استاندارد تا حدود زیادی شبیه معادل آحاد تکمیل شده در سیستم هزینه یابی مرحله ای به روش فایفو است با این تفاوت که ضایعات عادی در کارت استاندارد لحاظ شده ضایعات غیرعادی نیز در انحرافات بازده لحاظ می شود و لذا نیازی به تعیین بهای تمام شده آن نیست :

#### جدول معادل آحاد تکمیل شده در سیستم هزینه یابی استاندارد

xx	کالا تکمیل شده
xx	+ کالا در جریان پایان دوره
(xx)	- کالا در جریان اول دوره
xx	معادل آحاد تکمیل

### انحرافات مکمل مصرف مواد مستقیم

گاهی می توان به دلایل گوناگون از قبیل کمبود مواد اولیه ، امکان جایگزینی مواد اولیه و... از ترکیب خاصی از مواد ، به تولید محصول پرداخت بدون اینکه کیفیت محصول تغییر یابد . برای تجزیه و تحلیل کاملتر می توان **انحراف مصرف مواد** را به انحرافات زیر تفکیک کرد.

#### ۱) انحراف ترکیب مواد

وقتی در ترکیب مواد به دلیل استفاده از نسبتی متفاوت با ترکیب استاندارد ، انحراف بوجود می آید می توان انحراف ترکیب را از رابطه زیر به دست آورد:

نرخ استاندارد هر یک از مواد (مصرف واقعی - ترکیب استاندارد از مخلوط واقعی) = انحراف ترکیب مواد

## ۲- انحراف بازده مواد

ناشی از تفاوت بین بازده واقعی و بازده مورد انتظار براساس مواد واقعی مصرف شده در تولید می باشد و همان ضایعات غیرعادی تلقی می شود

\* (بازده استاندارد-بازده واقعی) = انحراف بازده مواد = ضایعات غیرعادی  
(بهای تمام شده استاندارد هر واحد محصول از نظر مواد)

مثال) در شرکت حمید برای ساخت هر واحد محصول از ۲ کیلوگرم ماده A به نرخ استاندارد هر کیلو ۳۰ ریال ، و ۳ کیلوگرم ماده B به نرخ استاندارد هر کیلو ۲۰ ریال ، استفاده می شود. ماده A در ابتدای عملیات و ماده B پس از پیشرفت ۷۵٪ عملیات وارد فرآیند تولید می شود. اطلاعات تولید شهریور ماه سال جاری به شرح زیر است و در شهریور ماه ۹۰۰۰ کیلو ماده A و ۱۴۰۰۰ کیلو ماده B مصرف شده است مطلوبست محاسبه انحراف مصرف مواد.؟

کالا در جریان ساخت اول دوره ۱۰۰۰ واحد که از نظر تبدیل ۴۰٪ تکمیل  
کالا تکمیل شده ۳۰۰۰ واحد  
کالا در جریان ساخت پایان دوره ۲۰۰۰ واحد که از نظر تبدیل ۸۰٪ تکمیل

(حل)

جدول معادل آحاد تکمیل شده			
شرح	تعداد محصول	ماده A	ماده B
کالا تکمیل شده	۳۰۰۰ واحد	۳۰۰۰	۳۰۰۰
+ کالا در جریان پایان دوره	۲۰۰۰ واحد (۸۰٪ تبدیل)	۲۰۰۰	۲۰۰۰
- کالا در جریان اول دوره x	۱۰۰۰ واحد (۴۰٪ تبدیل)	۱۰۰۰	۰
معادل آحاد	۴۰۰۰	۵۰۰۰	

ماده B در ۷۵٪ عملیات است لذا از کالا در جریان اول دوره که در ۳۰٪ عملیات است بهره ای ندارد. لذا در معادل

آحاد صفر می باشد.

$$A \text{ ماده مصرف} = (۸۰۰۰ - ۹۰۰۰) ۳۰ = (۳۰ / ۱۰۰۰)$$

$$B \text{ ماده مصرف} = (۱۵۰۰۰ - ۱۴۰۰۰) ۲۰ = \frac{۲۰}{۱۰۰۰} (۱۰ / ۱۰۰۰)$$

مثال) در شرکت سعید برای تولید هر کیلو محصول آلفا از دو نوع مواد A و B استفاده می شود. مصرف استاندارد هر کیلو مواد فوق به ترتیب به نسبت  $\frac{3}{5}$  و  $\frac{2}{5}$  استفاده می شود قیمت استاندارد هر کیلو مواد به ترتیب ۲۰ و ۳۰ ریال است. طبق استاندارد ۲۰٪ از مخلوط A و B در فرآیند ساخت به طور عادی ضایع می شود. در خرداد ماه گذشته

از مصرف ۱۷۵۰ کیلو ماده A به نرخ هر کیلو ۲۱ ریال، و ۱۲۵۰ کیلو ماده B به نرخ هر کیلو ۲۸ ریال، ۲۳۰۰ کیلو محصول آلفا به دست آمد. مطلوبست: (۱) محاسبه انحراف کل مواد (۲) تفکیک انحراف کل مواد به انحرافات نرخ و مصرف (۳) تفکیک انحراف مصرف مواد به انحرافات ترکیب و بازده.

(حل) (۱) باتوجه به آنکه از هر ۵ کیلو مخلوط، ۱/۵ آن ضایع می شود لذا کارت استاندارد تولید برای ۴ کیلو محصول عبارتست از:

## کارت استاندارد ۴ کیلو محصول

مواد مصرفی	مقدار مصرف	نرخ - ریال	مصرف - ریال
ماده A	۳	۲۰	۶۰
ماده B	۲	۳۰	۶۰
بهای تمام شده ۴ کیلو محصول			۱۲۰

بهای تمام شده هر کیلو محصول از لحاظ مواد  $۱۲۰ / ۴ = ۳۰$

هزینه استاندارد مواد برای تولید واقعی  $۲۳۰۰ \times ۳۰ = ۶۹۰۰۰$

ماده A مصرف شده  $۱۷۵۰ \times ۲۱ = ۳۶۷۵۰$

ماده B مصرف شده  $۱۲۵۰ \times ۲۸ = ۳۵۰۰۰$

هزینه واقعی مواد  $۷۱۷۵۰$

انحراف کل مواد  $۶۹۰۰۰ - ۷۱۷۵۰ = (۲۷۵۰)$

(۲)

انحراف نرخ ماده A  $(۱۷۵۰) = (۲۰ - ۲۱) \times ۱۷۵۰$

انحراف نرخ ماده B  $۲۵۰۰ = (۳۰ - ۲۸) \times ۱۲۵۰$

انحراف نرخ مواد ۷۵۰

انحراف مصرف ماده A  $(۵۰۰) = (۱۷۲۵ - ۱۷۵۰) \times ۲۰$

انحراف مصرف ماده B  $(۳۰۰۰) = (۱۱۵۰ - ۱۲۵۰) \times ۳۰$

انحراف مصرف مواد (۳۵۰۰)

انحراف کل مواد (۲۷۵۰)

مصرف ۴ محصول	Aه
۲۳۰۰	X =

(۳)

ماده A مصرف شده + ماده B مصرف شده = مواد مصرف شده (مخلوط واقعی)  $1250 + 1750 = 3000$

مخلوط ۵	۳ ماده A
۳۰۰۰	$X = 1800$

مخلوط ۵	۲ ماده B
۳۰۰۰	$X = 1200$

مخلوط ۵	۴ محصول
۳۰۰۰	$X = 2400$

۱ واحد محصول	۳ کیلو B
۵۰۰۰	$X = 15000$

۱ واحد محصول	۲ کیلو A
۴۰۰۰	$X = 8000$

$120/4 = 30$  = مقدار محصول / هزینه مواد = بهای تمام شده استاندارد هر کیلو محصول از لحاظ مواد

انحراف ترکیب A =  $(1800 - 1750) \times 20 = 1000$

انحراف ترکیب B =  $(1200 - 1250) \times 30 = 1500$

انحراف ترکیب (۵۰۰)

انحراف بازده مواد =  $(2300 - 2400) \times 30 = 3000$

انحراف مصرف (۳۵۰۰)

### انحرافات دستمزد

نرخ استاندارد دستمزد بیانگر نرخ است که انتظار می رود برای یک ساعت کار مستقیم پرداخت شود. ساعت استاندارد کار: بیانگر ساعت کار مستقیم مورد انتظار برای تولید یک واحد محصول می باشد و توسط دایره مهندسی تولید تعیین می شود. در تعیین ساعت کار استاندارد باید کلیه عواملی که در ساعت کار مستقیم تاثیر می گذارند مورد توجه قرار گیرد.

انواع انحرافات دستمزد مستقیم عبارتند از: **انحراف نرخ دستمزد و انحراف کارائی دستمزد.**

#### ۱) انحراف نرخ دستمزد

این انحراف زمانی به وجود می آید که نرخ واقعی دستمزد از نرخ استاندارد آن کمتر یا بیشتر باشد. چنانچه نرخ واقعی دستمزد کمتر از نرخ استاندارد آن باشد انحراف نرخ دستمزد، مساعد و اگر نرخ واقعی بیشتر از استاندارد باشد انحراف نرخ دستمزد، نامساعد خواهد بود.

ساعات کار واقعی (نرخ واقعی - نرخ استاندارد) = انحراف نرخ دستمزد

**نکته:** انحراف نرخ دستمزد به ندرت رخ می دهد زیرا نرخ های دستمزد، غالباً مبتنی بر یک توافق قبلی مشخص

است و در صورت ایجاد انحراف، معمولاً ناشی از شرایط غیر عادی بوده و از حیطة مدیریت خارج است.

## ۲) انحراف کارائی دستمزد

زمانی به وجود می آید که ساعت کار واقعی کمتر یا بیشتر از ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی باشد. به این انحراف اصطلاحاً انحراف کارائی دستمزد براساس محصول (OUTPUT خروجی، صادره) گویند. انحراف نامساعد کارائی دستمزد معمولاً در اثر استفاده از مواد نامرغوب، و یا کارگران کم تجربه بوجود می آید و مسئولیت آن برعهده دایره تولید است.

نرخ استاندارد دستمزد × (ساعت کار واقعی - ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی) = انحراف کارائی دستمزد

ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی، مدت زمانی که تولید واقعی انجام شده به آن نیاز دارد و برابر است با: معادل آحاد تکمیل از لحاظ دستمزد × ساعت کار برای تولید یک واحد = ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی

مثال) در شرکت وحید برای تولید هر واحد محصول، نیاز به ۲ ساعت کار مستقیم با نرخ استاندارد هر ساعت ۲۷۵ ریال است. طی آبانماه گذشته ۱۶۰۰ واحد محصول تولید شده است. ساعت کار واقعی ۳۴۰۰ ساعت و دستمزد واقعی ۸۸۴/۰۰۰ ریال بوده است. مطلوبست محاسبه انحراف کل دستمزد و تفکیک آن به انحرافات نرخ و کارائی؟

(حل)

هزینه استاندارد دستمزد برای تولید واقعی  $۳۲۰۰ \times ۲۷۵ = ۸۸۰/۰۰۰$

انحراف کل دستمزد  $(۴۰۰۰) = ۸۸۰/۰۰۰ - ۸۸۴/۰۰۰$

$۲۶۰ = ۸۸۴۰۰۰/۳۴۰۰ =$  ساعت کار واقعی / هزینه دستمزد واقعی = نرخ واقعی دستمزد

$۵۱/۰۰۰ = (۲۷۵ - ۲۶۰) \times ۳۴۰۰ =$  انحراف نرخ دستمزد

$(۵۵/۰۰۰) = ۲۷۵ \times (۳۲۰۰ - ۳۴۰۰) =$  انحراف کارائی دستمزد

انحراف کل  $(۴۰۰۰)$

۱ واحد محصول	۲ ساعت کار
۱۶۰۰	$X = ۳۲۰۰$

### انحرافات مکمل دستمزد

برای تجزیه و تحلیل کاملتر انحرافات دستمزد، می توان انحراف کارائی دستمزد را به شکل زیر تفکیک کرد.

#### ۱- انحراف کارائی دستمزد براساس وارده (input)

به این انحراف، انحراف کارائی دستمزد براساس تولید مورد انتظار (براساس تبدیل مواد) نیز گفته می شود.

نرخ استاندارد دستمزد (ساعت کار واقعی - ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد) = انحراف کارائی دستمزد براساس وارده

ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد، مدت زمانی است که به طور استاندارد مواد واقعی مصرف شده برای تبدیل شدن به محصول نیاز دارد که به آن ساعت کار استاندارد برای تولید استاندارد وساعت کار استاندارد برای تولید مورد نیاز نیز گفته می شود.

## ۲- انحراف بازده دستمزد

بهای تمام شده استاندارد هر واحد محصول از لحاظ دستمزد «بازده استاندارد- بازده واقعی» = انحراف بازده دستمزد  
 نرخ استاندارد دستمزد (ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد - ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی) =

مثال) کارت استاندارد برای تولید ۴ کیلو محصول به شرح زیر است :

کارت استاندارد ۴ کیلو محصول			
شرح	میزان مصرف	نرخ	بهای تمام شده
مواد	۵	۵۰	۲۵۰
دستمزد	۲	۸۰	۱۶۰
سربار	۲	۱۰۰	۲۰۰
بهای تمام شده استاندارد ۴ کیلو محصول			۵۱۰

طی آذرماه با مصرف ۵۲۰۰ کیلوگرم مواد، ۴۰۰۰ کیلو محصول تولید شده و دستمزد پرداخت شده برای ۲۱۰۰ ساعت کار انجام شده ۱۶۳/۸۰۰ ریال بوده است. مطلوب است: (۱) محاسبه انحراف کل دستمزد (۲) تفکیک انحراف کل دستمزد به انحرافات نرخ و کارائی (۳) تفکیک انحراف کارائی دستمزد به انحرافات کارائی براساس وارده و بازده؟

حل) (۱) کار استاندارد برای تولید واقعی

$$\text{هزینه استاندارد برای تولید واقعی} = ۱۶۰/۰۰۰ \times ۸۰ = ۲۰۰۰۰$$

$$\text{انحراف کل دستمزد} = (۳۸۰۰) = ۱۶۳/۸۰۰ - ۱۶۰/۰۰۰$$

(۲)

$$۷۸ = ۱۶۳۸۰۰/۲۱۰۰ = \text{ساعت کار واقعی/دستمزد واقعی} = \text{نرخ واقعی هر ساعت کار مستقیم}$$

$$۴۲۰۰ = ۲۱۰۰ \times (۸۰ - ۷۸) = \text{انحراف نرخ دستمزد}$$

$$(۸۰۰۰) = (۲۱۰۰ - ۲۰۰۰) \times ۸۰ = \text{انحراف کارائی دستمزد براساس صادره}$$

$$\underline{۳۸۰۰}$$

(۳)

۵ کیلو مواد	۲ ساعت کار
۵۲۰۰	$X = ۲۰۸۰$

۵ کیلو مواد	۴ کیلو محصول
۵۲۰۰	$X = ۴۱۶۰$

$40 = 4 \text{ کیلو} / (160 \text{ ریال هزینه دستمزد}) = \text{بهای تمام شده استاندارد هر واحد محصول از لحاظ دستمزد}$

$(1600) = 80 = (2100 - 2080) \text{ انحراف کارائی دستمزد براساس وارده}$

$\text{انحراف بازده دستمزد} = \frac{(6400)}{(8000)} = 40 = (4000 - 4160) \text{ انحراف بازده دستمزد}$

$(6400) = 80 = (2000 - 2080) \text{ روش دوم محاسبه انحراف بازده دستمزد}$

### انحرافات سربار

انحراف کل سربار، تفاوت بین سربار جذب شده در سیستم هزینه یابی استاندارد و سربار واقعی کارخانه است. تجزیه و تحلیل انحراف کل سربار به سه روش انجام می شود:

(۱) روش سه انحرافی (۲) روش دو انحرافی (۳) روش چهار انحرافی.

### تجزیه و تحلیل سربار بر اساس روش دو انحرافی

#### (۱) انحراف قابل کنترل سربار

بیانگر تفاوت بین بودجه مجاز سربار بر مبنای ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی و سربار واقعی کارخانه می باشد:  
 سربار واقعی (سربار ثابت بودجه شده + سربار متغیر بودجه شده) = سربار واقعی - بودجه مجاز سربار بر مبنای ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی = انحراف قابل کنترل سربار بر اساس صادره و ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی × نرخ سربار متغیر = سربار متغیر بودجه شده

#### (۲) انحراف حجم سربار

بیانگر تفاوت بین سربار جذب شده بر مبنای ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی و بودجه مجاز سربار بر مبنای ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی بوده و از رابطه زیر به دست می آید:

(ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی × نرخ استاندارد سربار) = انحراف حجم سربار بر اساس صادره

(سربار ثابت بودجه شده + ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی × نرخ استاندارد سربار متغیر) -

(ساعت کار بودجه شده - ساعت کار استاندارد برای کار واقعی) نرخ استاندارد سربار ثابت =

ساعت کار استاندارد برای تولید هر واحد × ظرفیت عادی = ساعت کار بودجه شده (که



مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل، مطلوبست تجزیه انحراف کل سربرار به روش دوانحرافی؟

(حل)

$$\begin{aligned} (16000) &= 220/000 - (2000 \times 60 + 84000) = \text{انحراف قابل کنترل سربرار بر اساس صادره} \\ (4000) &= (2000 - 2100) \times 40 = \text{انحراف حجم سربرار بر اساس صادره} \\ (20/000) & \end{aligned}$$

تجزیه و تحلیل سربرار بر اساس روش سه انحرافی

### ۱) انحراف هزینه سربرار

بیانگر تفاوت بودجه مجاز بر مبنای ساعت کار واقعی و سربرار واقعی کارخانه است:

سربرار واقعی - بودجه مجاز سربرار بر اساس ساعت کار واقعی = انحراف هزینه سربرار

که در آن :

سربرار ثابت بودجه شده + نرخ سربرار متغیر × ساعت کار واقعی = بودجه مجاز سربرار بر اساس ساعت کار واقعی

$$\left. \begin{aligned} \text{انحراف هزینه سربرار} &= \text{سربرار متغیر واقعی} - \text{بودجه مجاز سربرار متغیر} = \text{انحراف هزینه سربرار متغیر} \\ &= \text{سربرار ثابت واقعی} - \text{بودجه مجاز سربرار ثابت} = \text{انحراف هزینه سربرار ثابت} \end{aligned} \right\}$$

### ۲) انحراف ظرفیت سربرار

به شکل زیر محاسبه می شود:

بودجه مجاز سربرار بر مبنای ساعت کار واقعی - سربرار جذب شده بر مبنای ساعت کار واقعی = انحراف ظرفیت سربرار

(سربرار ثابت بودجه شده + (نرخ سربرار متغیر × ساعت کار واقعی)) - (نرخ استاندارد سربرار × سربرار کار واقعی) =

نرخ سربرار ثابت (ساعت کار بودجه ای - ساعت کار واقعی) =

سربرار ثابت بودجه شده - سربرار ثابت جذب شده =

نسبت اضافه (کسر) کارکرد × سربرار ثابت بودجه شده =

### ۳) انحراف کارائی سربرار

انحراف کارائی سربرار شامل انحراف کارائی هزینه های سربرار متغیر و ثابت بوده و علت ایجاد آن می تواند ناشی از عدم کارائی، عدم مهارت کارگران، تغییر در نوع عملیات و... باشد و مسئولیت آن برعهده دایره تولید است.

نرخ استاندارد سربرار (ساعت کار واقعی - ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی) = انحراف کارائی سربرار

(نرخ استاندارد سربرار × ساعت کار واقعی) - (نرخ استاندارد سربرار × ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی) =

مثال) کارت استاندارد برای تولید ۴ کیلو محصول به شرح زیر است. سربار ساخت براساس تولید ۴۲۰۰ کیلو در ماه بودجه شده است و ۶۰٪ آن متغیر است. در آذرماه بامصرف ۵۲۰۰ کیلو مواد، ۴۰۰۰ کیلو محصول تولید شده است. ساعت کار واقعی ۲۲۰ ساعت بوده و سربار واقعی ۲۲۰/۰۰۰ ریال است. که ۱۳۰/۰۰۰ ریال آن متغیر و ۹۰/۰۰۰ ریال آن ثابت است. مطلوبست (۱) محاسبه انحراف کل سربار (۲) محاسبه انحراف سربار به روش سه انحرافی.

کارت استاندارد ۴ کیلو محصول			
شرح	میزان مصرف	نرخ-ریال	مبلغ-ریال
مواد	۵ کیلو	۵۰	۲۵۰
دستمزد	۲ ساعت	۸۰	۱۶۰
سربار	۲ ساعت	۱۰۰	۲۰۰
بهای تمام شده استاندارد			۶۱۰

(حل)

۴ کیلو محصول	۲ ساعت کار
۴۰۰۰	$X = 2000$

۴ کیلو محصول	۲ ساعت کار
۴۲۰۰	$= X 2100$

سربار جذب شده بر مبنای ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی  $2000 \times 100 = 200/000$

انحراف کل سربار  $200/000 - 220/000 = (20/000)$

(۲)

$60 = 100 \times 60\%$  = نرخ سربار متغیر

$40 = 100 \times 40\%$  = نرخ سربار ثابت

$84/000 = 2100 \times 40 =$  نرخ سربار ثابت  $\times$  ساعت کار بودجه ای = سربار ثابت بودجه شده

$(4000) = 220/000 - (2200 \times 60 + 84/000)$  = انحراف هزینه سربار

$4/000 = (2200 - 2100) \times 40$  = انحراف ظرفیت سربار

$(20/000) = (2000 - 2200) \times 100$  = انحراف کارائی سربار

(20/000)

تجزیه و تحلیل سربار براساس روش چهار انحرافی

در این روش انحراف در ۴ مرحله محاسبه می شود:

۱) انحراف هزینه سربار ۲) انحراف ظرفیت سربار ۳) انحراف کارائی سربار متغیر ۴) انحراف کارائی سربار ثابت :

سربار واقعی - بودجه مجاز سربار براساس ساعت کار واقعی = انحراف هزینه سربار

سربار واقعی - سربار ثابت بودجه شده + نرخ سربار متغیر × ساعت کار واقعی =

نرخ سربار ثابت (ساعت کار بودجه ای - ساعت کار واقعی) = انحراف ظرفیت سربار

سربار ثابت بودجه شده - سربار ثابت جذب شده =

نرخ استاندارد سربار متغیر (ساعت کار واقعی - ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی) = انحراف کارائی سربار متغیر

نرخ استاندارد سربار ثابت (ساعت کار واقعی - ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی) = انحراف کارائی سربار ثابت

مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل مطلوبست تجزیه انحراف کل سربار به روش چهار انحرافی؟

حل)

$$\text{انحراف هزینه سربار} = (۴/۰۰۰) = ۲۲۰/۰۰۰ - (۲۲۰۰ \times ۶۰ + ۸۴/۰۰۰)$$

$$\text{انحراف ظرفیت سربار} = ۴/۰۰۰ = (۲۲۰۰ - ۲۱۰۰) \times ۴۰$$

$$\text{انحراف کارائی سربار متغیر} = (۱۲/۰۰۰) = (۲۰۰۰ - ۲۲۰۰) \times ۶۰$$

$$\text{انحراف کارائی سربار ثابت} = \frac{(۸/۰۰۰)}{(۲۰/۰۰۰)} = (۲۰۰۰ - ۲۲۰۰) \times ۴۰$$

## جدول انواع انحرافات

انحرافات ویژه	نوع انحرافات	انحرافات مکمل	انحرافات مکمل
انحرافات مواد	انحراف کل ماده ۱	انحراف نرخ	انحراف ترکیب
		انحراف مصرف	انحراف بازده
انحرافات دستمزد	انحراف نرخ دستمزد		انحراف کارائی براساس وارده
	انحراف کارائی دستمزد(براساس صادره)		انحراف بازده دستمزد
انحرافات سربار	روش دو انحرافی	انحراف قابل کنترل سربار	انحراف قابل کنترل سربار براساس وارده
			انحراف بازده سربار متغیر
		انحراف حجم سربار	انحراف حجم سربار براساس وارده
			انحراف بازده سربار ثابت
	روش سه انحرافی	انحراف هزینه سربار	
		انحراف کارائی سربار	انحراف کارائی سربار براساس وارده
		انحراف ظرفیت سربار	انحراف بازده سربار
	روش چهار انحرافی	انحراف هزینه سربار	
		انحراف ظرفیت سربار انحراف کارائی سربار متغیر	انحراف کارائی سربار متغیر براساس وارده
			انحراف بازده سربار متغیر
		انحراف کارائی سربار ثابت	انحراف کارائی سربار ثابت براساس وارده
			انحراف بازده سربار ثابت

## انحرافات مکمل سربار-روش دو انحرافی

مواد)) = انحرافات قابل کنترل سربار براساس وارده

سربار واقعی - (سربار ثابت بودجه شده - نرخ استاندارد سربار × ساعت کار استاندارد برای تبدیل

انحراف حجم سربار براساس وارده

نرخ استاندارد سربار ثابت (ساعت کار بودجه شده - ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد) =

= انحراف بازده سربار

بهای تمام شده استاندارد هر واحد محصول از لحاظ سربار (بازده استاندارد - بازده واقعی) =

نرخ استاندارد سربار (ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد-ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی) =

انحراف کارائی سربار متغیر+انحراف هزینه سربار = انحراف قابل کنترل سربار
انحراف کارائی سربار ثابت+انحراف ظرفیت سربار = انحراف حجم سربار

### انحراف بازده سربار:

#### انحراف بازده سربار متغیر

بهای تمام شده استاندارد هر واحد از لحاظ سربار متغیر (بازده استاندارد-بازده واقعی) =  
 انحراف قابل کنترل سربار براساس وارده - انحراف قابل کنترل سربار براساس صادره =

#### انحراف بازده سربار ثابت

بهای تمام شده استاندارد هر واحد از لحاظ سربار ثابت (بازده استاندارد-بازده واقعی) =  
 انحراف حجم سربار براساس وارده - انحراف حجم سربار براساس صادره =

**مثال** (بدر نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل مطلوبست تجزیه انحراف سربار به انحراف قابل کنترل سربار براساس وارده، انحراف حجم سربار براساس وارده، و انحراف بازده سربار؟)

### (حل)

$$\begin{aligned} (11/200) &= 220/000 - (2080 \times 60 - 84/000) &= \text{انحراف قابل کنترل سربار براساس وارده} \\ &= (800) &= \text{انحراف حجم سربار براساس وارده} \\ &= (8000) &= \text{انحراف بازده سربار} \\ &= (20/000) & \end{aligned}$$

**مثال** (انحراف بازده سربار محاسبه شده در مثال قبل را به انحراف بازده سربار متغیر و ثابت تفکیک کنید).

### (حل)

$$\begin{aligned} (4800) &= (11/200) - (16/000) &= \text{انحراف بازده سربار متغیر} \\ (3/200) &= (4000) - (800) &= \text{انحراف بازده سربار ثابت} \\ &= (8000) & \end{aligned}$$

### انحرافات مکمل سربار در روش سه انحرافی

نرخ استاندارد سربار (ساعت کاری واقعی - ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد) = انحراف کارائی براساس وارده  
 بهای تمام شده استاندارد هر واحد محصول (بازده استاندارد - بازده واقعی) = انحراف بازده سربار  
 نرخ استاندارد سربار (ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد - ساعت)

**مثال)** با در نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل، مطلوب است تفکیک انحراف کارائی سربار به انحراف کارائی سربار براساس وارده و انحراف بازده سربار؟

**حل)** ساعات کار استاندارد برای تبدیل مواد:

انحراف کارائی سربار براساس وارده =  $(12/000) \times 100 = (2080 - 2200)$

۵ کیلو محصول	۲ ساعت کار	انحراف بازده سربار = $(2000 - 2080) \times 100 = (8000)$
۵۲۰۰	$X = 2080$	

$(20/000)$

**مثال جامع)** شرکت نوید از سیستم هزینه یابی مرحله ای به روش استاندارد استفاده می کند کارت استاندارد برای تولید یک بسته محصول ۵ کیلوئی به شرح زیر است:

کارت استاندارد یک بسته محصول ۵ کیلوئی			
شرح	مقدار	نرخ ریال	مبلغ ریال
ماده a	۴ کیلو	۸۰	۳۲۰
ماده b	۲ کیلو	۹۰	۱۸۰
دستمزد مستقیم	۲ ساعت	۱۵۰	۳۰۰
سربار ساخت	۲ ساعت	۲۰۰	۴۰۰
بهای تمام شده استاندارد یک بسته			۱۲۰۰

سربار ثابت بودجه شده براساس ظرفیت عادی سالانه ۱۰۰۰ بسته محصول ۵ کیلوئی به مبلغ ۱۰۰۰/۰۰۰ ریال تعیین گردیده است. فرآیند تولید در این شرکت با مصرف ماده a و پس از انجام ۶۰٪ عملیات ساخت، ماده b وارد فرآیند می شود. اطلاعات واقعی دوره گذشته به شرح زیر است:

کالا تکمیل شده و انتقال یافته به انبار محصول	۹۰۰ بسته
کالا در جریان ساخت اول دوره	۴۰ بسته (۵۰٪ تکمیل از لحاظ تبدیل)
کالا در جریان ساخت پایان دوره	۱۴۰ بسته (۸۰٪ تکمیل از لحاظ تبدیل)
ماده a مصرف شده	۴۵۰ کیلو به نرخ هر کیلو ۷۸ ریال
ماده b مصرف شده	۲۱۰ کیلو به نرخ هر کیلو ۹۱ ریال
دستمزد مستقیم	۱۹۵ ساعت به نرخ هر ساعت ۱۶۰ ریال

سربار ساخت ۳۸۰/۰۰۰ ریال (۲۷۵/۰۰۰ ریال آن متغیر و ۱۰۵/۰۰۰ ریال آن ثابت است)

**مطلوبست: (۱) تعیین تولید واقعی (۲) تعیین مصرف استاندارد ماده a و b برای تولید واقعی (۳) تعیین هزینه استاندارد**

ماده a و b برای تولید واقعی (۴) تعیین هزینه واقعی ماده a و b محاسبه انحراف ویژه مواد

(۶) تفکیک ویژه مواد به انحرافات نرخ و مصرف (۷) تفکیک انحراف مصرف مواد به انحرافات ترکیب و بازده (۸) تعیین ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی (۹) تعیین هزینه استاندارد دستمزد برای تولید واقعی و هزینه دستمزد واقعی و محاسبه انحراف ویژه دستمزد (۱۰) تفکیک انحراف ویژه دستمزد به انحرافات نرخ و کارائی (۱۱) تعیین ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد (۱۲) تفکیک انحراف ویژه دستمزد به انحرافات نرخ، کارائی و بازده (۱۳) تعیین ساعت کار بودجه ای (۱۴) تعیین نرخ سربار ثابت و متغیر در هر ساعت (۱۵) محاسبه سربار جذب شده در سیستم هزینه یابی استاندارد (۱۶) محاسبه انحراف ویژه سربار (۱۷) تجزیه و تحلیل انحراف سربار به روش سه انحرافی (۱۸) محاسبه انحراف سربار به روش مختلف (۱۹) تجزیه و تحلیل انحراف سربار به روش سه انحرافی براساس ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد (۲۰) تجزیه و تحلیل انحراف سربار به روش دو انحرافی (۲۱) تجزیه و تحلیل انحراف سربار به روش دو انحرافی براساس ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد (۲۲) تفکیک انحراف بازده سربار به متغیر و ثابت. (۲۳) نشان دادن ارتباط بین انحراف قابل کنترل و انحراف حجم سربار براساس صادره و وارده (۲۴) تجزیه و تحلیل انحراف سربار به روش چهار انحرافی (۲۵) نشان دادن ارتباط بین روش دو انحرافی و چهار انحرافی (۲۶) تجزیه و تحلیل انحراف سربار به روش چهار انحرافی براساس ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد (۲۷) ترسیم نمودار درختی انحرافات؟

(حل)

### معادل آحاد تکمیل شده بر حسب بسته

تبدیل	ماده b	ماده a	شرح
۹۰۰	۹۰۰	۹۰۰	کالا تکمیل شده
$۱۴۰ \times \frac{۸۰}{۱۰۰} = ۱۱۲$	۱۴۰	۱۴۰	+ کالا در جریان ساخت پایان دوره (تادرجه تکمیل)
$(۴۰ \times \frac{۵۰}{۱۰۰} = ۲۰)$	۰	(۴۰)	- کالا در جریان ساخت اول دوره (تادرجه تکمیل)
۹۹۲	۱۰۴۰	۱۰۰۰	معادل آحاد تکمیل شده (تولید واقعی)

(۲) مصرف استاندارد ماده a و b برای تولید واقعی

هزینه استاندارد ماده a برای تولید واقعی  $۴۰۰۰ \times ۸۰ = ۳۲۰/۰۰۰$

هزینه استاندارد ماده b برای تولید واقعی  $۲۰۸۰ \times ۹۰ = ۱۸۷/۲۰۰$

(۳)

هزینه واقعی ماده a  $۴۵۰۰ \times ۷۸ = ۳۵۱/۰۰۰$

هزینه واقعی ماده b  $۲۱۰۰ \times ۹۱ = ۱۹۱/۱۰۰$

(۴)

$$\text{انحراف ویژه ماده a} = ۳۲۰/۰۰۰ - ۳۵۱/۰۰۰ = (۳۱/۰۰۰)$$

$$\text{انحراف ویژه ماده b} = ۱۸۷/۲۰۰ - ۱۹۱/۱۰۰ = (۳۹۰۰)$$

$$\text{انحراف ویژه مواد} (۳۴/۹۰۰)$$

(۵)

$$\text{انحراف نرخ ماده a} = (۸۰ - ۷۸)۴۵۰۰ = ۹۰۰۰$$

$$\text{انحراف مصرف ماده a} = (۴۰۰۰ - ۴۵۰۰)۸۰ = (۴۰/۰۰۰)$$

$$\text{انحراف ویژه ماده a} (۳۱/۰۰۰)$$

$$\text{انحراف نرخ ماده b} = (۹۰ - ۹۱)۲۱۰۰ = (۲۱۰۰)$$

$$\text{انحراف مصرف ماده b} = (۲۰۸۰ - ۲۱۰۰)۹۰ = (۱۸۰۰)$$

$$\text{انحراف ویژه ماده b} (۳۹۰۰)$$

$$\text{انحراف کل مواد} (۳۴/۹۰۰)$$

(۶) بازده استاندارد و ترکیب استاندارد ماده a مخلوط واقعی

۶ کیلومخلوط	۱ بسته محصول
۶۶۰۰	$X = ۱۱۰۰$

۶ کیلومخلوط	۴ کیلو a
۶۶۰۰	$X = ۴۴۰۰$

۶ کیلومخلوط	۲ کیلو b
۶۶۰۰	$X = ۲۲۰۰$

۱ بسته محصول	۴ کیلوماده a
۱۰۰۰	$X = ۴۰۰۰$

۱ بسته محصول	۲ کیلوماده b
۱۰۴۰	$X = ۲۰۸۰$

$$(۴۴۰۰ - ۴۵۰۰) = (۸۰۰۰)$$

$$\text{انحراف ترکیب ماده a} =$$

$$-۱۱۰۰)۳۲۰ = (۳۲/۰۰۰)$$

$$\text{انحراف بازده ماده a} = (۱۰۰۰)$$

$$\text{انحراف مصرف ماده a} (۴۰/۰۰۰)$$

$$\text{انحراف ترکیب ماده b} = (۲۲۰۰ - ۲۱۰۰)۹۰ = ۹۰۰۰$$

$$\text{انحراف بازده ماده b} = (۱۰۴۰ - ۱۱۰۰)۱۸۰ = (۱۰/۸۰۰)$$

$$\text{انحراف مصرف ماده b} (۱۸۰۰)$$



۷) ساعت کار استاندارد برای تولید واقعی

۲ ساعت کار	۱ بسته محصول
$X = 1984$	۹۹۲ معادل آحاد

(۸)

هزینه استاندارد دستمزد برای تولید واقعی  $1984 \times 150 = 297600$

هزینه دستمزد واقعی  $1950 \times 160 = 312000$

انحراف ویژه دستمزد  $297600 - 312000 = (14400)$

(۹)

$(19500) = (1950 - 160)1950 =$  انحراف نرخ دستمزد

$5100 = (1984 - 1950)150 =$  انحراف کارائی دستمزد

(۱۴/۴۰۰)

۱۰) ساعت کار استاندارد برای تبدیل مواد

۲ ساعت کار	۶ کیلومخلوط
$X = 2200$	۶۶۰۰

(۱۱)

$(19500) = (1950 - 160)1950 =$  انحراف نرخ دستمزد

$37500 = (2200 - 1950)150 =$  انحراف کارائی دستمزد براساس وارده

$(32400) = (1984 - 2200)150 =$  انحراف بازده دستمزد

۱۴/۴۰۰

۱۲) ساعت کار بودجه ای

۲ ساعت کار	۱ بسته محصول
$X = 2000$	۱۰۰۰

(۱۳)

$50 = 100000 / 2000 =$  ساعت کار بودجه ای / سربار ثابت بودجه شده = نرخ سربار ثابت در هر ساعت

$150 = 2000 - 50 =$  نرخ سربار متغیر در هر ساعت

(۱۴)

سربار جذب شده  $1984 \times 200 = 396800$

(۱۵)

انحراف ویژه سربار  $۱۶/۸۰۰ = ۳۸۰/۰۰۰ - ۳۹۶/۸۰۰$

(۱۶)

ساعت واقعی) = انحراف هزینه سربار

$۱۲/۵۰۰ = ۲۸۰/۰۰۰ - (۱۹۵۰ \times ۱۵۰ + ۱۰۰/۰۰۰)$  = سربار واقعی - (سربار ثابت بودجه شده + نرخ استاندارد سربار متغیر ×

$(۱۹۵۰ - ۲۰۰۰) ۵۰ = (۲۵۰۰)$  = نرخ سربار ثابت (ساعت استاندارد - ساعات واقعی) = انحراف ظرفیت سربار

$۲۰۰ = (۱۹۸۴ - ۱۹۵۰)$  = انحراف کارائی سربار  $= \frac{۶}{۸۰۰}$

 $۱۶/۸۰۰$ 

(۱۷)

سربار ثابت بودجه + نرخ سربار متغیر × ساعات واقعی = بودجه مجاز سربار

$(۲۵۰۰) = (۱۹۵۰ \times ۲۰۰ - (۱۹۵۰ \times ۱۵۰ + ۱۰۰/۰۰۰))$  = بودجه مجاز سربار - سربار جذب شده = انحراف ظرفیت سربار

$(۲۵۰۰) = (۱۹۵۰ \times ۵۰ - ۱۰۰/۰۰۰)$  = سربار ثابت بودجه - سربار ثابت جذب شده: روش دوم

$(۲۵۰۰) = (۲/۵) \times ۱۰۰/۰۰۰$ : روش سوم

$۹۷/۵\% = ۱۹۵۰/۲۰۰۰$  = ساعت کار بودجه ای / ساعت کار واقعی = نسبت کارکرد

$(۲/۵) = ۱ - ۹۷/۵\%$  = نسبت کسر کارکرد

(۱۸)

$۱۲/۵۰۰ = ۳۸۰/۰۰۰ - (۱۹۵۰ \times ۱۵۰ + ۱۰۰/۰۰۰)$  = انحراف هزینه سربار

$(۲۵۰۰) = (۱۹۵۰ - ۲۰۰۰) ۵۰$  = انحراف ظرفیت سربار

$۵۰/۰۰۰ = (۲۲۰۰ - ۱۹۵۰) ۲۰۰$  = انحراف کارائی سربار براساس وارده

$(۴۳/۲۰۰) = (۱۹۸۴ - ۲۲۰۰) ۲۰۰$  = انحراف بازده سربار

 $۱۶/۸۰۰$ 

$(۴۳/۲۰۰) = (۹۹۲ - ۱۱۰۰) ۴۰۰$  = روش دوم محاسبه انحراف بازده سربار

(۱۹)

$۱۷/۶۰۰ = ۳۸۰/۰۰۰ - (۱۹۸۴ \times ۱۵۰ + ۱۰۰/۰۰۰)$  = انحراف قابل کنترل سربار

$(۸۰۰) = (۱۹۸۴ - ۲۰۰۰) ۵۰$  = انحراف حجم سربار

 $۱۶/۸۰۰$ 

(۲۰)

$۵۰/۰۰۰ = ۳۸۰/۰۰۰ - (۲۲۰۰ \times ۱۵۰ + ۱۰۰/۰۰۰)$  = انحراف قابل کنترل سربار براساس وارده

$۱۰/۰۰۰ = (۲۲۰۰ - ۲۰۰۰) ۵۰$  = انحراف حجم سربار براساس وارده

$(۴۳/۲۰۰) = (۱۹۸۴ - ۲۲۰۰) ۲۰۰$  = انحراف بازده سربار

۱۶/۸۰۰

(۲۱)

$$\text{انحراف بازده سربار متغیر} = (۱۹۸۴ - ۲۲۰۰) \times ۱۵۰ = (۳۲/۴۰۰)$$

$$\text{انحراف بازده سربار ثابت} = (۱۹۸۴ - ۲۲۰۰) \times ۵۰ = \underline{(۱۰/۸۰۰)}$$

(۴۳/۲۰۰)

(۲۲)

$$\text{انحراف بازده سربار متغیر} + \text{انحراف قابل کنترل سربار براساس وارده} = \text{انحراف قابل کنترل سربار براساس صادره}$$

$$= ۵۰/۰۰۰ + (۳۲/۴۰۰) = ۱۷/۶۰۰$$

$$\text{انحراف حجم سربار براساس وارده} + \text{انحراف بازده سربار ثابت} = \text{انحراف حجم سربار براساس صادره}$$

$$= ۱۰/۰۰۰ + (۱۰/۸۰۰) = (۸۰۰)$$

(۲۳)

$$\text{انحراف هزینه سربار} = (۱۹۵۰ \times ۱۵۰ + ۱۰۰/۰۰۰) - ۳۸۰/۰۰۰ = ۱۲/۵۰۰$$

$$\text{انحراف ظرفیت سربار} = (۱۹۵۰ - ۲۰۰۰) \times ۵۰ = (۲/۵۰۰)$$

$$\text{انحراف کارائی سربار متغیر} = (۱۹۸۴ - ۱۹۵۰) \times ۱۵۰ = ۵/۱۰۰$$

$$\text{انحراف کارائی سربار ثابت} = (۱۹۸۴ - ۱۹۵۰) \times ۵۰ = \underline{۱/۷۰۰}$$

۱۶/۸۰۰

(۲۴)

$$\text{انحراف هزینه سربار} + \text{انحراف کارائی سربار متغیر} = \text{انحراف قابل کنترل سربار}$$

$$= ۵/۱۰۰ + ۱۲/۵۰۰ = ۱۷/۶۰۰$$

$$\text{انحراف ظرفیت سربار} + \text{انحراف کارائی سربار ثابت} = \text{انحراف حجم سربار}$$

$$= ۱۷۰۰ + (۲۵۰۰) = (۸۰۰)$$

(۲۵)

$$\text{انحراف هزینه سربار} = (۱۹۵۰ \times ۱۵۰ + ۱۰۰/۰۰۰) - ۳۸۰/۰۰۰ = ۱۲/۵۰۰$$

$$\text{انحراف ظرفیت سربار} = (۱۹۵۰ - ۲۰۰۰) \times ۵۰ = (۲۵۰۰)$$

$$\text{انحراف کارائی سربار متغیر براساس وارده} = (۲۲۰۰ - ۱۹۵۰) \times ۱۵۰ = ۳۷/۵۰۰$$

$$\text{انحراف بازده سربار متغیر} = (۱۹۸۴ - ۲۲۰۰) \times ۱۵۰ = (۳۲/۴۰۰)$$

$$\text{انحراف کارائی سربار ثابت براساس وارده} = (۲۲۰۰ - ۱۹۵۰) \times ۵۰ = ۱۲/۵۰۰$$

$$\text{انحراف بازده سربار ثابت} = (۱۹۸۴ - ۲۲۰۰) \times ۵۰ = \underline{(۱۰/۸۰۰)}$$

۱۶/۸۰۰

(۲۶) انحرافات ویژه تولید

	انحرافات ویژه	انواع انحرافات	انحرافات مکمل	انحرافات مکمل	
۳۲۵۰۰ انحراف ویژه تولید	انحرافات مواد (۳۴/۹۰۰)	انحراف کل ماده ۱ (۳۱/۰۰۰)	انحراف نرخ a ۹۰۰۰		
			انحراف مصرف a (۴۰/۰۰۰)	انحراف ترکیب (۸۰۰۰) انحراف بازده (۳۲/۰۰۰)	
		انحراف کل ماده ۲ (۳/۹۰۰)	انحراف نرخ b (۲۱۰۰)		
			انحراف مصرف b (۱۸۰۰)	انحراف ترکیب ۹۰۰۰ انحراف بازده (۱۰/۸۰۰)	
		انحرافات دستمزد (۱۴/۴۰۰) صادر (۵۱۰۰)	انحراف کارائی دستمزد براساس		انحراف کارائی براساس وارده ۳۷/۵۰۰ انحراف بازده دستمزد (۳۲/۴۰۰)
			انحراف نرخ دستمزد (۱۹/۵۰۰)		
	انحرافات سربار ۱۶/۸۰۰	روش دو انحرافی	انحراف قابل کنترل سربار ۱۷۶۰۰	انحراف قابل کنترل سربار براساس وارده ۵۰/۰۰۰ انحراف بازده سربار متغیر (۳۲/۴۰۰)	
			انحراف حجم سربار (۸۰۰)	انحراف حجم سربار براساس وارده ۱۰/۰۰۰ انحراف بازده سربار ثابت (۱۰/۸۰۰)	
			انحراف هزینه سربار ۱۲۵۰۰		
		روش سه انحرافی	انحراف کارائی سربار ۶۸۰۰	انحراف کارائی سربار براساس وارده ۵۰/۰۰۰ انحراف بازده سربار (۴۳/۲۰۰)	
			انحراف ظرفیت سربار (۲۵۰۰)		
		روش چهار انحرافی	انحراف هزینه سربار ۱۲۵۰۰		
انحراف ظرفیت سربار (۲۵۰۰)	انحراف کارائی سربار متغیر براساس وارده ۳۷۵۰۰				
انحراف کارائی سربار متغیر ۵۱۰۰	انحراف بازده سربار متغیر (۳۲/۴۰۰)				
انحراف کارائی سربار ثابت ۱۷۰۰	انحراف کارائی سربار ثابت براساس وارده ۱۲۵۰۰				

**مثال)** شرکت تعمیر راه های ایران ، جهت محاسبه هزینه های خود از سیستم هزینه یابی استاندارد استفاده می کند استانداردها بر مبنای هر متر مکعب مواد مصرفی تعیین می شود . استانداردها بر مبنای هر متر مکعب تعمیرات طی هر ماه به شرح زیر است. مطلوبست تجزیه و تحلیل انحرافات مواد، دستمزد و سربار.؟

مواد (۵۰۰ ریال برای هر متر مکعب) به مبلغ ۵۰۰ ریال  
 دستمزد (۲۰۰ ریال بابت هر ساعت و کار استاندارد ۱/۲ ساعت کار) ۱۰۰ ریال  
 مواد مستقیم (۳۳/۰۰۰ متر مکعب) به مبلغ ۱۶/۸۳۰/۰۰۰ ریال ، دستمزد مستقیم ۱۷/۰۰۰ ساعت به مبلغ ۳/۳۱۵/۰۰۰ ریال می باشد.

(حل)

$$\text{نامساعد} (330/000) = (500 - \frac{16/830/000}{33000}) \times 33000 = \text{انحراف نرخ مواد}$$

$$\text{نامساعد} (\frac{1/500/000}{1/830/000}) = (30/000 - 33/000) \times 500 = \text{انحراف مصرف مواد}$$

انحراف کل مواد

$$\text{نامساعد} (1/830/000) = 500 \times 3000 - 16/830/000 = (\text{هزینه های واقعی} - \text{هزینه های استاندارد}) =$$

**بستن انحرافات مواد**

**روش اول: بستن انحرافات به حساب سود و زیان**

در روش بستن به حساب سود و زیان ، انحرافات کامل به حساب خلاصه سود و زیان بسته می شود یعنی:  
 ۱) انحرافات نامساعد که در بدهکار هزینه های تولید منظور شده اند ، بستانکار شده و از سود خالص کسر می گردند .

۲) انحرافات مساعد که در بستانکار هزینه های تولید منظور شده اند بدهکار شده و به سود خالص اضافه می شوند.

**روش دوم: بستن انحرافات به حساب بهای تمام شده کالافروش رفته**

در این روش ابتدا تمامی انحرافات به حساب بهای تمام شده کالا فروش رفته بسته می شود و سپس جمع مبالغ در حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته به خلاصه حساب سود و زیان انتقال می یابد.

**مثال:** باتوجه به اطلاعات زیر، انحرافات به بهای تمام شده کالافروش رفته بسته و در نهایت بهای کالافروش رفته نیز به خلاصه سود و زیان بسته می شود. انحراف نرخ مواد ۲۲۵/۰۰۰ مساعد، انحراف نرخ دستمزد ۸۳/۰۰۰ ریال

مساعده، کرائی دستمزد ۴۵/۰۰۰ مساعده، ظرفیت سربار ۱۸۰/۰۰۰ ریال مساعده، کرائی سربار ۶۰/۰۰۰ ریال مساعده، مصرف مواد ۵۰/۰۰۰ ریال نامساعده، هزینه سربار ۳۸۰/۰۰۰ ریال نامساعده.

۲۲۵/۰۰۰	انحراف نرخ مواد
۸۳/۰۰۰	انحراف نرخ دستمزد
۴۵/۰۰۰	انحراف کرائی دستمزد
۱۸۰/۰۰۰	انحراف ظرفیت سربار
۶۰/۰۰۰	انحراف کرائی سربار
۵۰/۰۰۰	انحراف مصرف مواد
۳۸۰/۰۰۰	انحراف هزینه سربار
۱۶۳/۰۰۰	بهای تمام شده کالافروش رفته

### روش سوم: تسهیم انحرافات بین موجودی ها و بهای تمام شده کالا فروش رفته

تسهیم انحرافات بین موجودی ها (در جریان ساخت و ساخته شده پایان دوره) و بهای تمام شده کالافروش رفته باتوجه به درصد موجودی ها و بهای تمام شده فروش رفته (به نسبت معادل آحاد تکمیل شده) بین موجودی ها و بهای تمام شده کالافروش رفته سرشکن می شوند.

**مثال:** اطلاعات زیر از دفاتر شرکت مینا در سال ۱۳۷۱ استخراج شده است. مطلوبست تسهیم انحرافات بین موجودی ها

و بهای تمام شده کالافروش رفته و انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه؟

کالا تکمیل شده	۹۰۰ واحد که ۲۰۰ واحد آن در طی سال فروش رفته
کالادر جریان ساخت اول دوره	۱۰۰ واحد که از لحاظ تبدیل ۸۰٪ تکمیل شده
کالادر جریان ساخت پایان دوره	۳۰۰ واحد که از لحاظ تبدیل ۵۰٪ تکمیل شده .
انحراف مصرف مواد	۲۴۰/۰۰۰ ریال مساعده
انحراف نرخ دستمزد	۱۰۵/۰۰۰ ریال نامساعده

**حل:**

### معادل آحاد تکمیل شده

تبدیل	مواد	شرح
۷۰۰	۷۰۰	واحدهای تکمیل شده فروش رفته
۲۰۰	۲۰۰	واحدهای تکمیل شده فروش نرفته (کالاساخته شده پایان دوره)
۱۵۰۰	۳۰۰	واحدهای در جریان ساخت پایان دوره
۱۰۵۰	۱۲۰۰	معادل آحاد

تسهیم انحرافات مصرف: سهم کالادر جریان پایان دوره  $240000 \times 300 / 1200 = 60/000$

سهم کالاساخته شده پایان دوره  $240000 \times 200 / 1200 = 40/000$

سهم بهای تمام شده کالافروش رفته  $240000 \times 700 / 1200 = 140/000$

ثبت روزنامه: انحراف مصرف مواد 240/000

کالادر جریان ساخت 60/000

کالاساخته شده 40/000

بهای تمام شده کالا فروش رفته 140/000

تسهیم انحرافات نرخ: سهم کالا در جریان ساخت پایان دوره  $105000 \times 150 / 1050 = 15/000$

سهم کالا ساخته شده پایان دوره  $105000 \times 200 / 1050 = 20/000$

سهم بهای تمام شده کالافروش رفته  $105000 \times 700 / 1050 = 70/000$

ثبت روزنامه: کالادر جریان ساخت 15/000

کالا ساخته شده 20/000

بهای تمام شده کالافروش رفته 70/000

انحراف نرخ دستمزد 105/000

### روش چهارم: تسهیم جداگانه انحراف نرخ و انحراف مقدار

تسهیم انحرافات نرخ به موجودی ها و بهای کالای فروش رفته و انحرافات مقدار به بهای کالا فروش رفته . زیرا انحرافات مقدار، ناشی از سوء مدیریت است ولذا هزینه عادی و ضروری نیست که به موجودی ها منتقل شود و میزان موجودی را بیشتر نشان دهد. ولی انحرافات نرخ در دست مدیریت نیست و هزینه عادی محسوب می شود لذا می تواند به بهای کالاساخته شده و موجودی ها بسته شود.

مثال: با اطلاعات مثال قبل داریم:

انحراف مصرف مواد 240/000

بهای تمام شده کالافروش رفته 240/000

کالادر جریان ساخت 15/000

کالاساخته شده 20/000

بهای تمام شده کالافروش رفته 70/000

انحراف نرخ دستمزد 105/000

**نکته:** علت بستن انحرافات، رعایت اصل بهای تمام شده و نزدیک کردن مانده حساب موجودی ها و بهای کالای فروش رفته به رقم واقعی است.

**مثال)** شرکت تولیدی همدان یک نوع محصول تولید می نماید هزینه های استاندارد آن عبارتست از:

دستمزد مستقیم (۲ ساعت از قرار هر ساعت ۶۰۰ ریال)	۱۲۰۰
سربار ساخت (بر اساس ۱۰/۰۰۰ ساعت ظرفیت مورد انتظار):	
سربار متغیر (۲ ساعت از قرار هر ساعت ۴۰۰ ریال)	۸۰۰
سربار ثابت (۲ ساعت از قرار هر ساعت ۲۰۰ ریال)	۴۰۰
	<u>۲۴۰۰</u>

اطلاعات زیر تجزیه و تحلیل روش چهار انحرافی در شهریور ماه هنگامی که استاندارد دستمزد ۸/۰۰۰ ساعت بوده

است نشان می دهد:

انحراف نرخ دستمزد	۴۵۰۰ نامساعد
انحراف کرائی دستمزد	۶۰۰/۰۰۰ نامساعد
سربار متغیر واقعی کارخانه	۳/۲۳۰/۰۰۰
سربار واقعی کارخانه	۶/۰۰۰/۰۰۰

مطلوبست:

الف) جمع کل سربار جذب شده	ج) انحراف هزینه سربار متغیر
ب) انحراف حجم	د) انحراف کرائی سربار متغیر
ه) سربار ثابت واقعی	و) تعداد واحدهای تولید شده.

**پاسخ (الف)**

نرخ کلی جذب سربار هر ساعت × ساعات استاندارد برای تولید واقعی = سربار جذب شده

$$= ۸۰۰۰ \times (۲۰۰ + ۴۰۰) = ۴/۸۰۰/۰۰۰$$

(ب)

× نرخ استاندارد سربار ثابت = انحراف حجم

(ساعات استاندارد برای تولید واقعی - ساعات بودجه شده در ظرفیت مورد انتظار)

$$= ۲۰۰ (۱۰/۰۰۰ - ۸/۰۰۰) = ۴۰۰/۰۰۰ \text{ نامساعد}$$

(ج)

(نرخ استاندارد متغیر - ساعات واقعی کار) - سربار متغیر واقعی = انحراف هزینه سربار متغیر

$$= ۳/۲۳۰/۰۰۰ - (۹۰۰۰ \times ۴۰۰) = ۳۷۰/۰۰۰ \text{ مساعد}$$

(ساعات استاندارد کار - ساعات واقعی کار) × نرخ استانداردهای ساعات = انحراف کرائی دستمزد

$$\rightarrow ۶۰۰/۰۰۰ = ۶۰۰ (X - ۸۰۰۰) X \rightarrow = ۹۰۰۰$$



(د)

ساعات کارکرد واقعی ( نرخ استاندارد سربار متغیر = انحراف کارائی سربار متغیر  
نامساعد  $400(9000 - 8000) = 400/000 =$  (ساعات کارکرد استاندارد -

(ه)

سربار واقعی کارخانه - کل سربار واقعی = سربار ثابت واقعی  
 $= 6/000/000 - 3/230/000 = 2/770/000$

(و)

$$\begin{array}{r} \text{ساعات استاندارد برای تولید واقعی} \\ \hline \text{ساعات استاندارد هر واحد} \end{array} = \frac{8000}{2} = 4000$$

تعداد واحد های تولید شده =

**مثال**) شرکت آبادان یک نوع محصول تولید می نماید . شرکت در هزینه یابی مرحله ای از روش Fifo در تهیه صورت های مالی نهایی از گزارشات داخلی مدیران استفاده می نماید . هزینه های استاندارد در تجزیه و تحلیل نتایج عملیات مورد استفاده قرار می گیرد ولی هزینه های واقعی در تهیه گزارش صورت های مالی نهایی مورد استفاده قرار می گیرد . هزینه های استاندارد تولید یک واحد عبارتند از مواد اولیه ، یک کیلوگرم از قرار هر کیلو ۱۰۰ ریال ، دستمزد مستقیم ۳ ساعت از قرار هر ساعت ۴۰ ریال و سربار ساخت ۲ ساعت از قرار هر ساعت ۱۲/۵ ریال . لذا

ریال  $205 = 1 \times 100 + 2 \times 40 + 2 \times 12/5 =$  هزینه تولید هر واحد

سربار کارخانه بودجه شده بر اساس ساعات مجاز برای تولید فروردین ماه  $300/000$  سال است اطلاعات مربوط به فروردین ماه ۱۳۷۲ به شرح زیر است:

موجودی کالا در جریان ساخت ابتدای دوره شامل ۲۵۰۰ واحد که از لحاظ مواد ۱۰۰٪ از لحاظ هزینه تبدیل ۴۰٪ تکمیل شده است هزینه های انجام شده طی فروردین ماه عبارتست از

هزینه استاندارد	هزینه واقعی	
۱/۰۰۰/۰۰۰	۱/۲۱۰/۰۰۰	مواد اولیه مصرف شده (۱۱/۰۰۰ کیلو گرم)
۸۲۴/۰۰۰	۱/۰۵۵/۷۵۰	دستمزد مستقیم (۲۵/۰۰۰ ساعت کار انجام شده)
۲۵۷/۵۰۰	۳۱۹/۳۰۰	سربار ساخت

مطلوبست الف) برای هر یک از عوامل هزینه تولید محاسبه معادل آحاد تکمیل شده و هزینه واقعی و استاندارد هر واحد محصول .ب) انحرافات مواد اولیه و دستمزد را تعیین کنید.پ) انحرافات سربار کارخانه را با استفاده از روش دو انحرافی محاسبه نمائید.

(پاسخ)

معادل آحاد تولید شده

تبدیل	مواد	شرح
$\frac{257500}{12/5 \times 2} + (2500 \times / .40) = 11300$	$\frac{1/000/000}{100} + 2500 = 12500$	واحد تکمیل انتقال یافته
$\frac{(2500)}{8800}$	$\frac{(2500)}{10/000}$	کسر می شود : موجودی اول دوره
$2500 \times / .60 = 1500$	$\frac{10/000}{10/000}$	واحد های شروع و تکمیل شده طی دوره
$\frac{10/300}{10/300}$	$\frac{10/000}{10/000}$	معادل آحاد تکمیل شده موجودی اول دوره
		جمع معادل آحاد تکمیل

۲۵۰۰ واحد کالای در جریان ساخت اول دوره از لحاظ تبدیل ۴۰٪ تکمیل بوده اند لذا واحدهای تکمیل شده برابر با ۴۰٪ موجودی اول دوره به علاوه حاصل تقسیم هزینه های استاندارد بر نرخ استاندارد خواهد بود. می توانستیم از هزینه های استاندارد نیز عدد فوق را به دست آوریم یعنی

$$205 = 1 \times 100 + 2 \times 40 \times 2 \times 125 = \text{سربار ساخت} + \text{دستمزد مستقیم} + \text{مواد} = \text{هزینه استاندارد هر واحد}$$

سربار ساخت + دستمزد + مواد = هزینه واقعی هر واحد

$$= \frac{1/210/000}{10/000} + \frac{1/055/750}{10300} + \frac{319/300}{10300} = 254/5$$

(ب)

(نرخ استاندارد مواد - نرخ واقعی مواد) / مصرف واقعی مواد = انحراف نرخ مواد

$$= 11/000 \left( \frac{1/210/000}{11/000} - 100 \right) = \text{نامساعد}$$

(مصرف استاندارد - مصرف واقعی) / نرخ استاندارد = انحراف مصرف مواد

$$= 100 \left( 11000 - \frac{1/000/000}{100} \right) = 100/000 \text{ نامساعد}$$

نامساعد (۲۱۰/۰۰۰) = -۱۱۰/۰۰۰ - ۱۰۰/۰۰۰ = کل انحراف

(نرخ استاندارد دستمزد - نرخ واقعی دستمزد) / ساعات کار واقعی = انحراف نرخ دستمزد

$$= 25/000 \left( \frac{1/055/750}{25000} - 40 \right) = 55/750 \text{ نامساعد}$$

(ساعات کار استاندارد - ساعات کار واقعی) / نرخ استاندارد دستمزد = انحراف کارایی دستمزد

$$= 40 \left( 25/000 - \frac{824/000}{40} \right) = 176/000 \text{ نامساعد}$$

نامساعد (۲۳۱/۷۵۰) = -۵۵/۷۵۰ - ۱۷۶/۰۰۰ = کل انحراف دستمزد

نامساعد چون نرخ واقعی بیشتر شده نامساعد (۱۰) = ۱۱۰ - ۱۰۰ = نرخ واقعی - نرخ استاندارد

$$= 25/000 \times 12/5 = 300/000$$

نامساعد ۱۹/۳۰۰ = ۳۱۹/۳۰۰ - ۳۰۰/۰۰۰ = سربار بودجه شده بر اساس ساعات مجاز - سربار واقعی = انحراف بودجه

قابل کنترل

$$(2 \times 12 / 3000) - 3000 / 1000 = \text{سربار جذب شده به تولید} - \text{سربار بودجه شده بر اساس ساعت مجاز} = \text{انحراف حجم}$$

$$= 42 / 500 \text{ نامساعد}$$

$$19 / 3000 - 42 / 500 = 61 / 800 \text{ نامساعد} = \text{کل انحراف سربار}$$

**مثال)** شرکت توحید از هزینه یابی استاندارد استفاده می کند. اطلاعات مورد نیاز در رابطه با هزینه ها و فروش شرکت به شرح زیر است.

۷۵۰۰ ریال	قیمت فروش واقعی هر واحد برای تمام واحدهای فروش رفته
۱۰۸۰۰ ریال	واحدهای فروش رفته
	مبالغ استاندارد (بودجه شده) هر واحد عبارتند از:
۷۰۰۰ ریال	قیمت فروش هر واحد
۲۰۰	مواد اولیه (۴ کیلوگرم هر کیلو ۵۰۰ ریال)
۱۶۰۰	دستمزد مستقیم (۲ ساعت هر ساعت ۸۰۰ ریال)
۳۰۰	سربار متغیر ساخت (۲ ساعت هر ساعت ۱۵۰ ریال)
۷۰۰	هزینه های متغیر فروش و اداری
۹/۶۰۰/۰۰۰ ریال	سربار ثابت ساخت بودجه شده
۹/۲۰۰/۰۰۰ ریال	سربار ثابت واقعی
۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال	هزینه های ثابت فروش و اداری واقعی و بودجه شده
۷/۳۰۰/۰۰۰ ریال	هزینه های متغیر فروش و اداری واقعی
	سایر اطلاعات مورد نیاز (واقعی):
۲۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال (۵۰/۰۰۰ کیلوگرم هر کیلو ۵۴۰ ریال)	هزینه های مواد اولیه مستقیم
۱۷/۱۶۰/۰۰۰ ریال (۲۲/۰۰۰ کیلو از قرار ساعتی ۷۸۰ ریال)	دستمزد مستقیم
۳/۲۰۰/۰۰۰ ریال	سربار متغیر ساعت

مطلوبست : (۱) تهیه خلاصه عملکرد که در آن هزینه های واقعی و بودجه شده مقایسه گردد. (۲) محاسبه الف) انحراف نرخ و انحراف مصرف برای مواد اولیه ب) انحراف نرخ و کارائی دستمزد مستقیم (۳) انحراف سربار یا استفاده از روش سه انحرافی

پاسخ)

شرکت تولید			
خلاصه عملکرد مقایسه ای هزینه های واقعی و بودجه شده			
برای دوره مالی منتهی به xx			
شرح	بودجه شده	واقعی	ما به التفاوت
فروش هزینه های تولید :	$10800 \times 7000 = 75600000$	$10800 \times 7500 = 81000000$	$5400000$

۵/۴۰۰/۰۰۰	$۵۰/۰۰۰ \times ۵۴۰ = ۲۷/۰۰۰/۰۰۰$	$۱۰۸۰۰ \times ۴ \times ۵۰۰ = ۲۱/۶۰۰/۰۰۰$	مواد اولیه مستقیم
-۱۲۰/۰۰۰	$۲۲/۰۰۰ \times ۷۸۰ = ۱۷/۱۶۰/۰۰۰$	$۱۰۸۰۰ \times ۲ \times ۸۰۰ = ۱۷/۲۸۰/۰۰۰$	دستمزد مستقیم
-۴۰/۰۰۰	۳/۲۰۰/۰۰۰	$۱۰۸۰۰ \times ۲ \times ۱۵۰ = ۳/۲۴۰/۰۰۰$	سربار متغییر ساخت
-۴۰۰/۰۰۰	۹/۲۰۰/۰۰۰	۹/۶۰۰/۰۰۰	سربار ثابت ساخت
(۴/۸۴۰/۰۰۰)	(۵۶/۵۶۰/۰۰۰)	(۵۱/۷۲۰/۰۰۰)	جمع
۵۶۰/۰۰۰	۲۴/۴۴۰/۰۰۰	۲۳/۸۸۰/۰۰۰	سود ناویژه

(۲)الف)

(نرخ استاندارد - نرخ واقعی) مصرف واقعی مواد = انحراف نرخ مواد

$$= ۵۰/۰۰۰(۵۴۰ - ۵۰۰) = ۲۰۰/۰۰۰ \text{ نامساعد}$$

(مصرف استاندارد - مصرف واقعی) نرخ استاندارد = انحراف مصرف مواد

$$= ۵۰۰(۵۰/۰۰۰ - ۱۰۸۰۰ \times ۴) = ۳/۴۰۰/۰۰۰ \text{ نامساعد}$$

نامساعد (۵/۴۰۰/۰۰۰) = جمع انحراف مواد =  $-۲۰۰/۰۰۰ - ۳/۴۰۰/۰۰۰$ 

(ب)

(نرخ استاندارد - نرخ واقعی) ساعات واقعی کارکرد = انحراف نرخ دستمزد

$$= ۲۲/۰۰۰(۷۸۰ - ۸۰۰) = ۴۴۰/۰۰۰ \text{ مساعد}$$

(ساعات استاندارد کارکرد - ساعات واقعی کارکرد) نرخ استاندارد کار = انحراف کارائی دستمزد

$$= ۸۰(۲۲/۰۰۰ - ۱۰۸۰۰ \times ۲) = ۳۲۰/۰۰۰ \text{ نامساعد}$$

مساعد (۱۲۰/۰۰۰) = جمع انحرافات دستمزد =  $۴۴۰/۰۰۰ - ۳۲۰/۰۰۰$ 

(ج)

(ساعات کار واقعی  $\times$  نرخ استاندارد سربار متغییر + سربار ثابت بودجه شده) - هزینه واقعی سربار = انحراف هزینه

سربار

$$= ۵۰۰/۰۰۰ \text{ نامساعد} = (۳/۲۰۰/۰۰۰ + ۹/۲۰۰/۰۰۰) - (۹/۶۰۰/۰۰۰ + ۱۵۰ \times ۲۲/۰۰۰)$$

(ساعات کار استاندارد - ساعات کار واقعی) نرخ استاندارد سربار متغییر = انحراف کارائی سربار

$$= ۱۵۰(۲۲/۰۰۰ - ۱۰/۸۰۰ \times ۲) = ۶۰/۰۰۰ \text{ نامساعد}$$

؟ = (ساعات استاندارد - ساعات بودجه شده در ظرفیت عادی) نرخ استاندارد سربار ثابت = انحراف حجم

چون ساعات بودجه شده نمی باشد لذا انحراف حجم قابل محاسبه نمی باشد.

مثال) با توجه به اطلاعات زیر به دو سوال زیر پاسخ دهید .

اطلاعات مقداری در یک مرحله برای بهمن ماه ۱۳۸۰ به شرح زیر است : محصول تکمیل شده ۱۲۰ هزار کیلو و

موجودی در جریان ساخت اول و آخر بهمن به ترتیب ۵ و ۸ هزار کیلو ، تماماً تا ۴۰٪ کار و سربار تکمیل شده است در

بهمن برای مواد و تبدیل به ترتیب ۸۶۱۰ و ۱۳/۳۲۲ هزار ریال هزینه شده است.

(۱) قیمت تمام شده موجودی در جریان ساخت آخر دوره با روش Fifo چند هزار ریال است ؟

(۲) قیمت تمام شده محصول تکمیل شده به روش Lifo چند میلیون ریال است؟

پاسخ (۱)

### معادل آحاد تکمیل شده

واحد های تکمیل شده	مواد	تبدیل (سربار و دستمزد)
واحدهای پایان دوره ۱۰۰٪	۱۲۰	۱۲۰
در جریان طی دوره ۴۰٪	۸	۳/۲
	<hr/>	<hr/>
	۱۲۸	۱۲۳/۲
واحدهای اول دوره ۴۰٪	(۵)	(۲)
	<hr/>	<hr/>
	۱۲۳	۱۲۱/۲

$$\text{بهای یک واحد از نظر مواد} = \frac{8610}{123} = 70$$

$$\text{بهای یک واحد از نظر تبدیل} = \frac{13322}{121/2} = 110$$

$$\text{موجودی پایان دوره از نظر مواد} = 8 \times 70 = 560$$

$$\text{موجودی پایان تبدیل (دستمزد + سربار)} = \frac{3}{2} \times 110 = 353$$

۹۱۳

(۲)

$$120 \times 70 = \text{هزار ریال } 8400$$

$$120 \times 110 = \frac{13/200}{21/600} \text{ هزار ریال}$$

**مثال** شرکت تولیدی فروردین فقط یک نوع محصول می سازد و از هزینه یابی استاندارد استفاده می کند مواد مصرفی در تولید از چهار ماده خام اساسی به شرح زیر تکمیل می شود.

نوع مواد	نسبت ترکیب	نرخ استاندارد
ماده الف	٪۴۰	۲۱۰
ماده ب	٪۲۰	۲۸۰
ماده ج	٪۳۰	۱۱۰
ماده د	٪۱۰	۱۴۵

ضایعات عادی (استاندارد) ۰/۱۵ مواد می باشد. خرید مواد اولیه در طی دوره به شرح زیر بوده است:

نوع مواد	مقدار kg	بهای خرید هر واحد
----------	----------	-------------------

ماده الف	۱۶۰۰	۲۰۰
ماده ب	۸۲۰	۲۵۰
ماده ج	۱۳۲۰	۱۰۰
ماده د	۴۳۰	۱۵۰

موجودی مواد اولیه در ابتدای دوره به شرح زیر بوده است

نوع مواد	مقدار kg	قیمت تمام شده یک واحد
ماده الف	۱۵۰	۱۹۰
ماده ب	۱۰۰	۲۶۰
ماده ج	۱۲۰	۱۰۰
ماده د	۵۰	۱۴۰

موجودی مواد اولیه در پایان دوره به شرح زیر است.

نوع مواد	مقدار kg
ماده الف	۲۰۰
ماده ب	۸۰
ماده ج	۱۴۰
ماده د	۷۰

مقدار تولید محصول در طی دوره بالغ بر ۳۴۵۰ کیلو گرم برآورد شده است (مطلوبست: ۱) تنظیم صورتی که هزینه های واقعی و هزینه های استاندارد را نشان دهد. (۲) محاسبه انحراف نرخ مواد اولیه (۳) محاسبه انحراف ترکیب و بازده مواد اولیه (کالا ساخته شده اول و آخر دوره صفر بوده است).

#### کارت موجودی مواد (پاسخ)

نوع ماده	موجودی کالا	خرید در	تعداد آماده	تعداد پایان	تعداد مصرف شده
	اول دوره	دوره	مصرف	دوره	
الف	۱۵۰	۱۶۰۰	۱۷۵۰	۲۰۰	۱۵۵۰
ب	۱۰۰	۸۲۰	۹۲۰	۸۰	۸۴۰
ج	۱۲۰	۱۳۲۰	۱۴۴۰	۲۴۰	۱۳۰۰
د	۵۰	۴۳۰	۴۸۰	۷۰	۴۱۰
جمع	۴۲۰	۴۱۷۰	۴۵۹۰	۴۹۰	۴۱۰۰

صورت هزینه های واقعی مواد برای تولید ۳۴۵۰ کیلو محصول (به روش Fifo)

نوع ماده	از محل موجودی اول دوره			از محل خرید طی دوره			جمع		
	تعداد	فی	مبلغ	تعداد	فی	مبلغ	تعداد	فی	مبلغ
الف	۱۵۰	۱۹۰	۲۸۵۰۰	۱۴۰	۲۰۰	۲۸۰۰۰	۱۵۵۰		۳۰۸۵۰۰
ب	۱۰۰	۲۶۰	۲۶۰۰۰	۷۴۰	۵۰	۱۸۵۰۰۰	۸۴۰		۲۱۱۰۰۰
ج	۱۲۰	۱۰۰	۱۲۰۰۰	۱۱۸۰	۱۰۰	۱۱۸۰۰	۱۳۰۰		۱۳۰۰۰۰

۶۱۰۰۰		۴۱۰	۵۴۰۰۰	۱۵۰	۳۶۰	۳۶۰	۱۴۰	۵۰	د
۷۱۰۵۰۰		۴۱۰۰			۳۶۸۰	۳۶۸۰		۴۲۰	جمع

نوع مواد	ترکیب استاندارد	مصرف استاندارد	نرخ استاندارد	مبلغ
الف	٪۴۰	$۴۰.۵۹ \times ٪۴۰ = ۱۶۲۳/۶$	۲۱۰	۳۴۰۹۵۶
ب	٪۲۰	$۴۰.۵۹ \times ٪۲۰ = ۸۱۱/۸$	۲۸۰	۲۲۷۳۰۴
ج	٪۳۰	$۴۰.۵۹ \times ٪۳۰ = ۱۲۱۷/۷$	۱۱۰	۱۳۳۹۴۷
د	٪۱۰	$۴۰.۵۹ \times ٪۱۰ = ۴۰۵/۹$	۱۴۵	۵۸۸۵۵۵
جمع	٪۱۰۰	$۳۴۵۰ \times ٪۸۵ = ۴۰۵۹$	۱۸۷/۵	۷۶۱۰۶۱/۵

$$\left. \begin{array}{l} \text{انحراف نرخ ماده (الف)} \\ \left\{ \begin{array}{l} \text{مساعد } ۳۰۰۰ = ۱۵۰(۱۹۰-۲۱۰) = \text{از محل موجودی اول دوره} \\ \text{مساعد } ۱۴۰۰۰ = ۱۴۰۰(۲۰۰-۲۱۰) = \text{از محل خرید طی دوره} \end{array} \right. \end{array} \right\} \xrightarrow{\text{جمع}} = ۱۷۰۰۰ \text{ مساعد}$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{انحراف نرخ ماده (ب)} \\ \left\{ \begin{array}{l} \text{مساعد } ۲۰۰۰ = ۱۰۰(۲۶۰-۲۸۰) = \text{از محل موجودی اول دوره} \\ \text{مساعد } ۲۲۲۰۰ = ۷۴۰(۲۵۰-۲۸۰) = \text{از محل خرید طی دوره} \end{array} \right. \end{array} \right\} \xrightarrow{\text{جمع}} = ۲۴ / ۲۰۰ \text{ مساعد}$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{انحراف نرخ ماده (ج)} \\ \left\{ \begin{array}{l} \text{مساعد } ۱۲۰۰ = ۱۲۰(۱۰۰-۱۱۰) = \text{از محل موجودی اول دوره} \\ \text{مساعد } ۱۱۸۰۰ = ۱۱۸۰(۱۰۰-۱۱۰) = \text{از محل خرید طی دوره} \end{array} \right. \end{array} \right\} \xrightarrow{\text{جمع}} = ۱۳۰۰ \text{ مساعد}$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{انحراف نرخ ماده (د)} \\ \left\{ \begin{array}{l} \text{مساعد } ۲۵۰ = ۵۰(۱۴۰-۱۴۵) = \text{از محل موجودی اول دوره} \\ \text{نامساعد } ۱۸۰۰ = ۳۶۰(۱۵۰-۱۴۵) = \text{از محل خرید طی دوره} \end{array} \right. \end{array} \right\} \xrightarrow{\text{جمع}} = ۱۵۵۰ \text{ مساعد}$$

$$\text{مساعد } ۵۲/۶۵۰ = ۱۷۰۰۰ + ۲۴۲۰۰ + ۱۳۰۰ - ۱۵۵۰ = \text{جمع کل انحراف نرخ مواد}$$

### قسمت سوم

(مقدار مصرف کل مواد  $\times$  ترکیب استاندارد ماده - مقدار مصرف ماده) نرخ استاندارد هر ماده = انحراف ترکیب

$$\text{مساعد (۱۸۹۰۰)} = ۴۱۰ (۱۵۵۰ - ٪۴۰ \times ۴۱۰۰) = \text{انحراف ترکیب ماده الف}$$

$$\text{نامساعد } ۵۶۰۰ = ۲۸۰ (۸۴۰ - ٪۲۰ \times ۴۱۰۰) = \text{انحراف ترکیب ماده ب}$$

$$\text{نامساعد } ۷۷۰۰ = ۱۱۰ (۱۳۰۰ - ٪۳۰ \times ۴۱۰۰) = \text{انحراف ترکیب ماده ج}$$

$$۰ = ۱۴۵ (۴۱۰ - ٪۱۰ \times ۴۱۰۰) = \text{انحراف ترکیب ماده د}$$

$$\text{مساعد } ۵۶۰۰ = ۱۸۹۰۰ - ۵۶۰۰ - ۷۷۰۰ + ۰ = \text{جمع کل انحراف ترکیب}$$

(بازده مورد انتظار - بازده واقعی) نرخ استاندارد از یک واحد محصول از لحاظ مواد = انحراف بازده مواد

$$= \frac{187.5}{85\%} (3450 - 3485) = 7721 \text{ نامساعد}$$

۴۱۰۰kg	x = ۳۴۸۵
٪۱۰۰	٪۸۰

### روش های محاسبه انحراف سربرار

۱) روش دو انحرافی شامل انحراف قابل کنترل (بودجه) و انحراف حجم

۲) روش سه انحرافی شامل انحراف هزینه سربرار، انحراف کارائی و انحراف حجم

۳) روش چهار انحرافی شامل انحراف هزینه سربرار ثابت، سربرار متغیر، کارائی و حجم

نکته: در هر سه مورد فوق، موجودی کالای در جریان ساخت اول و آخر دوره استاندارد هستند.

- استفاده از هزینه های استاندارد در قیمت گذاری و بودجه بندی بسیار با ارزش می باشد زیرا تصمیمات مربوط به قیمت گذاری و بودجه بندی قبل از وقوع هزینه های مربوطه صورت می گیرد. با استفاده از ارقام استاندارد، می توان بودجه شرکت را تهیه کرد زیرا همین ارقام هستند که سنگ بنای اهداف را در بهای تمام شده یا بودجه تشکیل می دهند. بودجه ها همان ارقام استاندارد بهای تمام شده هستند که در حجم یا سطح مورد انتظار فعالیت ضرب شده اند.

- در صورت استفاده از هزینه یابی استاندارد به همراه بهای تمام شده واقعی، می توان نگهداری جزئیات اطلاعاتی را کاهش داد. حساب های مواد تنها نیازمند نگهداری مقادیرند از طرفی با ثبت حساب ها طبق روش استاندارد، امکان مقایسه بهای تمام شده واقعی و استاندارد و بوجود آمدن کنترل کارآمد را ایجاد کرده و عملکرد و کارائی را در فرآیند تولید اندازه گیری کنیم.

- سازمان های غیر انتفاعی از قبیل بیمارستان ها و ادارات دولتی نیز می توانند از مفاهیم هزینه یابی استاندارد استفاده نمایند. هزینه یابی استاندارد در هر یک از سیستم های هزینه یابی مرحله ای و سفارش کار در جریان موسسات تولیدی و بازرگانی و خدماتی قابل استفاده می باشد. مثلاً در مراکز خدماتی می توان بهای تمام شده خدمات ارائه شده را با بهای تمام شده استاندارد یا بودجه شده که قبلاً برآورد شده مقایسه نمود و به تحلیل انحرافات پرداخت و یا در مراکز دولتی ارقام واقعی و بودجه مصوب را مقایسه کرده و برای کسب اعتبارات مناسب در طی سال بعدی اقدام نمود. البته در سیستم دولتی معمولاً سیستم نقدی تعدیل شده استفاده می شود که متناسب با وصول درآمدهای دولت، بودجه برای هزینه ها اختصاص داده می شود یعنی هزینه ها از قبل بودجه بندی و استاندارد شده اند.



مثال) شرکت تولیدی خزر از سیستم هزینه یابی استاندارد و بودجه قابل انعطاف استفاده می کند ظرفیت عادی کارخانه ۱۱۵۰۰ ساعت و سربار ثابت ساخت ۱/۹۵۵/۰۰۰ ریال در هر ماه می باشد شرکت فقط یک نوع محصول تولید می نماید هزینه های استاندارد هر واحد عبارتست از :

مواد اولیه ۳ کیلو هر کیلو	۵۰۰ ریال
دستمزد مستقیم ۸ ساعت هر ساعت	۲۵۰ ریال
سربار متغیر ۸ ساعت هر ساعتی	۱۸۰ ریال
تولید واقعی	۱۴۵۰ ریال
مواد مصرف شده ۴۵۰۰ کیلو به مبلغ	۲/۴۳۹/۰۰۰ ریال
سربار متغیر ساخت	۱/۹۸۰/۰۰۰ ریال
سربار ثابت ساخت	۱/۹۲۰/۰۰۰ ریال
دستمزد مستقیم ۱۲/۰۰۰ ساعت به مبلغ	۳/۱۲۰/۰۰۰ ریال

مطلوبست: تعیین: (۱) نرخ انحرافات مواد اولیه و دستمزد (۲) نرخ سربار ثابت هر واحد (۳) انحراف هزینه (۴) انحراف حجم (۵) کارائی (۶) ثبت های لازم در دفتر روزنامه با استفاده از طرح یگانه

پاسخ)

$$\text{نرخ ثابت سربار هر واحد} = \frac{\text{سربار ثابت ساخت بودجه شده}}{\text{ظرفیت عادی کارخانه}} = \frac{1955000}{1150} = 170$$

$$\begin{aligned} \text{نامساعد} &= 189/000 = 45000 \left( \frac{2439000}{4500} - 500 \right) = \text{انحراف نرخ مواد} \\ \text{نامساعد} &= 75/000 = 500(45000 - 1450 \times 3) = \text{انحراف مصرف مواد} \\ \text{نامساعد} &= 120/000 = 12000 \left( \frac{3120/000}{12000} - 250 \right) = \text{انحراف نرخ دستمزد} \\ \text{نامساعد} &= 100/000 = 250(12/000 - 1450 \times 8) = \text{انحراف کارائی دستمزد} \\ \text{مساعد} &= (2150/000) = (1955/000 + 180 \times 12/000) - (1980/000 + 1920/000) = \text{انحراف هزینه سربار} \\ \text{نامساعد} &= 72/000 = 180(12/000 - 1450 \times 8) = \text{انحراف کارائی سربار} \\ \text{مساعد} &= 17/000 = 170(11500 - 1450 \times 8) = \text{انحراف حجم} \end{aligned}$$

### دفتر روزنامه شرکت تولیدی خزر

ردیف	شرح	بد	بس	محاسبات
	کار در جریان ساخت	۶/۲۵۰/۰۰۰		=
	انحراف نرخ مواد	۱۸۹/۰۰۰		۶۲۵۰/۰۰
	انحراف مصرف مواد	۷۵/۰۰۰		۱۴۵۰ × ۳ × ۱۵۰۰
	موجودی مواد		۲/۴۳۹/۰۰۰	بهای استاندارد مواد مصرف شده
	انتقال مواد به تولید و مصرف آنها و ثبت انحرافات			

		۳/۱۲۰/۰۰۰	کنترل دستمزد
	۳/۱۲۰/۰۰۰		حقوق پرداختی
			ثبت تحقق دستمزد
=	۲/۹۰۰/۰۰۰	۲/۹۰۰/۰۰۰	حساب کار در جریان ساخت
	۱۳۵۰×۸×۲۵۰	۱۲۰/۰۰۰	انحراف نرخ دستمزد
	بهای استاندارد و دستمزد	۱۰۰/۰۰۰	انحراف کارائی دستمزد
	تحقق یافته	۳/۱۲۰/۰۰۰	کنترل دستمزد
			انتقال مواد تولید و مصرف آنها و ثبت انحرافات مواد
		۳/۹۰۰/۰۰۰	کنترل سربار
	۳/۹۰۰/۰۰۰		حساب های مختلف
			انتقال سربار به حساب مربوط
=	۴/۰۶۰/۰۰۰	۴/۰۶۰/۰۰۰	کار در جریان ساخت
	۱۴۵۰×۸×(۱۸۰+۱۷۰)		کنترل سربار
	سربار جذب شده به تولید		ثبت جذب سربار به تولید
		۱۶۰/۰۰۰	کنترل سربار
		۷۲/۰۰۰	انحراف کارائی
	۱۷/۰۰۰		انحراف حجم
	۲۱۵/۰۰۰		انحراف هزینه
			ثبت انحرافات سربار و بستن سربار

مثال) اطلاعات زیر مربوط به عملیات شرکت تولید مشهد است .

ظرفیت عادی تولید	۱۲۵۰۰ ساعت
سربار ثابت برآورد شده	۵۰۰/۰۰۰ ریال
سربار متغیر برآورد شده	۹۰۰/۰۰۰ ریال

#### اطلاعات واقعی:

ساعات کارکرد	۹۳۰۰ ساعت
سربار واقعی ثابت	۵۰۷/۵۰۰ ریال
سربار واقعی متغیر	۸۹۰/۰۰۰ ریال
ساعات استاندارد برای تولید واقعی	۱۰۳۰۰

مطلوبست: (۱) نرخ سربار ثابت و متغیر و کل

(۲) انحرافات سربار استفاده از روش سه انحرافی

(۳) انحرافات سربار با استفاده از روش دو انحرافی

(۴) ثبت های مورد نیاز در دفتر روزنامه بر اساس روش سه انحرافی (طرح یگانه)

پاسخ (۱)

$$\begin{aligned} \text{نرخ سربار ثابت} &= \frac{\text{سربار ثابت برآورد شده}}{\text{ظرفیت عادی تولید}} = \frac{500/000}{12500} = 40 \\ \text{نرخ سربار متغیر} &= \frac{\text{سربار متغیر برآورد شده}}{\text{ظرفیت عادی تولید}} = \frac{900/000}{12500} = 72 \\ \text{نرخ سربار کل} &= 40 + 72 = 112 \end{aligned} \quad (2)$$

$$\text{نامساعد} = (500/000 + (72 \times 9 - 300)) - (507/500 + 890/000) = 227/900$$

$$\text{مساعد} (72000) = 72(9300 - 10300)$$

$$\text{نامساعد} 88/000 = 40(12500 - 10300)$$

(۳)

$$\text{انحراف کارائی سربار} + \text{انحراف هزینه سربار} = \text{انحراف قابل کنترل}$$

$$\text{نامساعد} 155/900 = 72000 + (-227/900)$$

$$\text{نامساعد} 88/000 = \text{انحراف حجم}$$

## دفتر روزنامه شرکت آذر (روش یگانه)

ردیف	شرح	بد	بس
	کنترل سربار	4/600/000	
	حساب های مختلف		4/600/000
	انتقال کلیه حساب های سربار به حساب مربوط		
	کار در جریان ساخت	1153/600	
	کنترل سربار		1153/600
	انتقال و جذب سربار به بهای استاندارد		
	10300 × 112		
	انحراف کارائی	337/500	
	انحراف حجم	500/000	
	انحراف هزینه		37/500
	کنترل سربار		800/000
	ثبت انحرافات و بستن حساب سربار		

**مثال)** یک شرکت تولیدی که از روش هزینه یابی استاندارد استفاده می کند از اول خرداد ماه ۱۳۷۲ تولید کالای جدیدی را شروع کرده است قیمت تمام شده استاندارد هر واحد کالای مزبور بر اساس تولید ۴۰۰۰ واحد در ماه به قرار زیر است.

مواد خام هر کیلو ۹۰۰ ریال	۳۶۰ ریال
دستمزد مستقیم هر ساعت ۱۵۰ ریال	۷۵۰
سربار ثابت برای هر ساعت کار مستقیم ۶۰ ریال	۳۰۰
سربار متغیر برای هر واحد تکمیل شده	۳۹۰
	<u>۱۸۰۰</u> ریال

نسبت سود استاندارد به فروش استاندارد معادل ۳۳٪ می باشد ارقام واقعی زیر در پایان خرداد ماه ۱۳۷۲ از دفاتر و مدارک شرکت استخراج شده است.

مواد اولیه خریداری شده	۱۷۰۰۰ کیلو	۱/۵۵۵/۲۰۰ ریال
موجودی مواد اولیه در پایان خرداد	۸۰۰ کیلو	
دستمزد مستقیم ۲۱۳۰۰ ساعت		۳۳۲۲۲۸۰۰ ریال
سربار ثابت		۱/۱۷۶/۰۰۰ ریال
سربار متغیر		۱/۵۳۶/۰۰۰ ریال

در اول خرداد ماه تولید ۳۹۵۰ واحد کالا آغاز گردید و در پایان ماه ۳۸۰۰ واحد تکمیل شده کالای در جریان ساخت از لحاظ مواد خام و از لحاظ دستمزد مستقیم و سربار ثابت ۲۰ درصد تکمیل بود در طی خرداد ماه به علت قطع جریان برق تعداد ۱۵۰ ساعت تولید از دست رفته است. فروش خرداد ماه ۳۶۵۰ واحد بود که کلیه واحدها به قیمت استاندارد به فروش رسید مطلوبست تنظیم حساب های مربوط و حساب سود و زیان استاندارد برای خرداد ماه ۱۳۷۲.

پاسخ(۱)

$$\text{نامساعد} = 24014 = 90 \left( \frac{1555200}{17000} - 90 \right) = 16/200 \text{ انحراف نرخ مواد اولیه}$$

$$\text{نامساعد} = 36000 = 90 (16/200 - 3950 \times 4) \text{ انحراف مصرف مواد}$$

$$2950 = 3800 + 150 = \text{معادل آحاد تولید شده از نظر مواد}$$

$$2830 = 3800 + (150 \times /20) = \text{معادل آحاد تکمیل شده از نظر تبدیل}$$

$$\text{نامساعد} = 126/900 = 150 \left( \frac{3/322/800}{21300} - 150 \right) = 21300 - 150 \text{ انحراف نرخ دستمزد}$$

$$\text{نامساعد} = 300/000 = 150 (21/250 - 2130 \times 5) \text{ انحراف کارائی دستمزد}$$

$$\text{نامساعد} = 18/300 = 2/712/000 - (300 \times 4000 + 390 \times 3830) \text{ انحراف قابل کنترل}$$

$$\text{نامساعد} = 51/000 = 60 (4000 \times 5 - 3130 \times 5) \text{ انحراف حجم}$$

$$6/570/000 = 3650 \times 1800 = \text{بهای تمام شده کالا فروش رفته استاندارد}$$

$$\text{سود ناویژه استاندارد} = \frac{6/570/000}{\%66/66} \times 33/33 = 3/285/000$$

$$\text{فروش استاندارد} = \frac{6/570/000}{\%66/66} = 985/500$$

**شرکت تولیدی آلفا**  
**صورت عملکرد - استاندارد**  
**برای خرداد ماه ۷۲**

۹/۸۵۵/۰۰۰				فروش استاندارد
				بهای تمام شده کالا فروش رفته :
	۱/۳۱۴/۰۰۰			مواد مستقیم
	۲/۷۳۷/۵۰۰	۷۵۰×۳۶۵۰		دستمزد مستقیم
	۱/۰۹۵/۰۰۰	۳۰۰×۳۶۵۰		سربار ثابت
	<u>۱/۴۲۳/۵۰۰</u>	<u>۳۹۰×۳۶۵۰</u>		سربار متغیر
<u>۶/۵۷۰/۰۰۰</u>				سود ناویژه
۳/۲۸۵/۰۰۰				جمع انحرافات مساعد
(۵۵۶/۲۱۴)				سود ناویژه تعدیل شده
<u>۲/۷۲۸/۷۸۶</u>				

حساب کالا فروش رفته	حساب کالا ساخته شده	انحراف مصرف	انحراف نرخ مواد
۶/۵۷۰/۰۰۰	۶/۵۷۰/۰۰۰ ۶/۸۴۰/۰۰۰ کالا فروش رفته	۳۶/۰۰۰	۲۴/۰۱۴
انحراف دستمزد	انحراف کارائی دستمزد	سربار جذب شده	انحراف حجم
۱۲۶/۹۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۲۳/۴۰۰	۵۱/۰۰۰

مواد ۱/۴۲۲/۰۰۰	۶/۸۴۰/۰۰۰ کالاساخته شده
دستمزد ۸۷۲/۵۰۰	جذب شده
سربار ۲/۶۴۲/۷۰۰	جذب شده
مانده ۹۷/۲۰۰	۳۳/۲۱۶/۰۰۰

مثال) شرکت تولیدی اردیبهشت از سیستم هزینه یابی استاندارد استفاده می نماید. اطلاعات زیر مربوط به عملکرد سال ۷۲ است هزینه های استاندارد یک واحد محصول عبارتست از:

مواد اولیه ۱۳ کیلو گرم هر کیلو ۲۰۰ ریال

دستمزد مستقیم ۷/۵ ساعت از قرار هر ساعتی ۴۸۰ ریال

سربار ساخت بر مبنای ۴۲۰۰ ساعت ۲/۶۷۲/۰۰۰ ریال

سربار ساخت بر اساس ۴۰۰ ساعت ۲/۶۴۰/۰۰۰ ریال

ظرفیت عادی در شهریور ماه ۴۰۰۰ ساعت

سایر اطلاعات مربوط به فروردین ماه جاری به شرح زیر است:

(۱) تعداد تولید واقعی در شهریور ماه ۵۸۰ واحد محصول

(۲) مواد اولیه خریداری شده در طی ماه ۹۴۰۰ واحد از قرار هر کیلو ۲۲۰ ریال و مواد مصرف شده ۷۴۰۰ واحد

(۳) برابر لیست حقوق دستمزد ساعات کارکرد واقعی ۴۴۳۰ ساعت به مبلغ ۲/۱۵۱/۳۰۰ ریال پرداخت شده است.

(۴) سربار کارخانه متغیر ۷۱/۰۰۰ ریال و سربار ثابت ۱/۹۷۰/۰۰۰ ریال

(۵) هیچگونه کالای در جریان ساخت در ابتدا و پایان مهرماه وجود نداشت

مطلوبست: (۱) انحرافات مواد اولیه (انحراف نرخ مواد هنگام مصرف محاسبه خواهد شد)

(۲) انحرافات دستمزد

(۳) انحرافات سربار ساخت با استفاده از روش سه انحرافی

(۴) انجام ثبت های روزنامه مربوط به عملیات فوق

پاسخ: (۱)

$$\text{نامساعد} = ۱۴۸۰۰ = ۲۰۰ - (۲۲۰ \times ۷۴۰۰) = \text{انحراف نرخ مواد مصرف شده}$$

$$\text{مساعد} = (۲۸/۰۰۰) = ۲۰۰ - (۷۴۰۰ - ۵۸۰ \times ۱۳) = \text{انحراف مصرف}$$

(۲)

$$\text{نامساعد} = ۳۸/۴۰۰ = ۳۸/۴۰۰ - (۴۴۳۰ - ۵۸۰ \times ۷/۵) = \text{انحراف کارائی دستمزد}$$

(۳)

$$\text{مساعد} = ۲۸/۸۰۰ = (۲/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۶۰ \times ۴۴۳۰) - (۷۱۰/۰۰۰ + ۱/۹۷۰/۰۰۰) = \text{انحراف هزینه سربار}$$

$$\text{نرخ سربار متغیر استاندارد هر ساعت} = \frac{2672000 - 2/640/000}{4200 - 400} = ۱۶۰$$

$$۲/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۶۰ \times ۴/۰۰۰ - ۲/۶۴۰/۰۰۰ = \text{سربار ثابت بودجه شده}$$

$$۱۲/۸۰۰ = ۱۶۰ (۴۴۳۰ - ۵۸۰ \times ۷/۵) = \text{نامساعد}$$

$$\text{مساعد} (۱/۷۵۰/۰۰۰) = (۴۰۰۰ - ۴۳۵۰) \frac{2/000/000}{4000} = \text{انحراف حجم}$$

## دفتر روزنامه شرکت تولیدی اردیبهشت

ردیف	شرح	بد	بس	محاسبات
	حساب کار در جریان ساخت	۳/۵۲۸/۰۰۰		
	انحراف نرخ مواد	۱۰۵/۱۲۵		
	انحراف مصرف مواد	۳۷/۶۲۵		
	موجودی مواد		۳/۶۷۰/۷۵۰	
	انتقال مواد به تولید و ثبت انحرافات مواد			
	حساب کار در جریان ساخت	۶/۷۲۰/۰۰۰		
	انحراف کارایی دستمزد	۲۱۰/۰۰۰		
	انحراف نرخ دستمزد		۲۷۴/۰۰۰	
	حقوق پرداختی		۶/۶۵۶/۰۰۰	
	تخصیص دستمزد به تولید ثبت انحرافات دستمزد			
	کنترل سربار	۹/۸۳۰/۰۰۰		
	حساب های مختلف		۹/۸۴۰/۰۰۰	
	انتقال حساب های مربوط به سربار			
	حساب کار در جریان ساخت	۱۰/۰۸۰/۰۰۰		
	کنترل سربار		۱۰/۰۸۰/۰۰۰	
	تخصیص سربار به تولید			
	کنترل سربار	۲۴۰/۰۰۰		
	انحراف هزینه سربار	۶۰/۰۰۰		
	انحراف کارایی سربار	۱۱۰/۰۰۰		
	انحراف حجم		۴۱۰/۰۰۰	
	ثبت انحرافات به روش سه انحرافی			
	یا			
	کنترل سربار	۲/۰۴۰/۰۰۰		
	انحراف هزینه سربار ثابت	۲/۴۶۰/۰۰۰		
	انحراف کارایی	۱۱۰/۰۰۰		
	انحراف هزینه سربار متغیر		۱۸۶/۰۰۰	
	انحراف حجم		۴۱۰/۰۰۰	
	ثبت انحراف سربار به روش چهار انحرافی			

مثال) شرکت پاک، تمیزکننده فرش های خانگی می باشد و هزینه استاندارد آن به شرح زیر است:

مواد اولیه (یک واحد) ۱۵۰ ریال برای ۱۰۰ متر مربع

دستمزد مستقیم ۲۰۰۰ ریال

سربار متغیر کارخانه ۶۰۰ ریال

سربار ثابت ۱۲۵۰ ریال (بر اساس ۵۱۲/۰۰۰ متر مربع در ماه)

شرکت برای شستشوی ۱۰۰ متر مربع فرش، ۱۵ دقیقه در فروردین ماه ۷۱ تعیین نموده است. شرکت در مدت ۱۲۷۸

ساعت ۵۰۰/۰۰۰ م<sup>۳</sup> فرش تمیز نموده است. هزینه های واقعی در فروردین ماه به شرح زیر است:

مواد اولیه (۵۱۰۰ واحد خریداری و مصرف شده است) ۷۷۹/۰۰۰ ریال

دستمزد مستقیم ۱۰/۱۸۰/۰۰۰ ریال

سربار متغیر ۳/۱۴۵/۰۰۰ ریال

سربار ثابت ۶/۰۸۷/۰۰۰ ریال

مطلوبست: الف) محاسبه انحرافات مواد اولیه ب) محاسبه انحرافات دستمزد مستقیم ج) محاسبه انحرافات سربار با

استفاده از روش دو انحرافی د) با استفاده از روش سه انحرافی ه) با استفاده از روش چهار انحرافی

پاسخ: الف)

$$\text{نرخ مواد واقعی} = \frac{\text{هزینه واقعی}}{\text{میزان مواد مصرف شده}} = \frac{779000}{5100}$$

(نرخ استاندارد مواد - نرخ واقعی مواد) مصرف واقعی مواد = انحراف نرخ مواد اولیه

$$= 5100 \left( \frac{779000}{5100} - 150 \right) = 14000 \text{ نامساعد}$$

هزینه مواد اولیه برای ۱۰۰ متر مربع

(مصرف استاندارد مواد - مصرف واقعی مواد) نرخ استاندارد مواد = انحراف مصرف مواد اولیه

$$= 150 \left( 5100 - \frac{500000}{100} \right) = 15000 \text{ نامساعد}$$

نامساعد (۲۹۰۰۰) = (-۱۵۰۰۰) + (-۱۴۰۰۰) = جمع انحرافات مواد اولیه

ب) محاسبه انحرافات دستمزد مستقیم:

(نرخ استاندارد دستمزد - نرخ واقعی دستمزد) ساعات کار واقعی = انحراف نرخ دستمزد

$$= 1278 \left( \frac{10180000}{1278} - 8000 \right) = 44000 \text{ مساعد}$$

(ساعات کار استاندارد - ساعات کار واقعی) نرخ استاندارد دستمزد = انحراف کارایی دستمزد

$$= 8000 (1278 - 1250) = 224000 \text{ نامساعد}$$

نامساعد (۱۸۰۰۰۰) = (-۲۲۴۰۰۰) + ۴۴۰۰۰ = جمع انحرافات



$15 = \frac{15}{60} = 0.25$ دقیقه	$100 \text{ m}^2$
$X = 1250$ ساعت	$500,000 \text{ m}^2$

$15 = \frac{15}{60} = 0.25$ دقیقه	ریال 2000
ساعت	X

محاسبه ساعات کار واقعی  
ریال  $X = 8000 \rightarrow$  محاسبه نرخ استاندارد دستمزد

(ج) محاسبه انحرافات سربرار با روش دو انحرافی

= بودجه مجاز (بر اساس ساعات استاندارد) - سربرار واقعی = انحراف قابل کنترل (بودجه)

$$= \text{مساعدا} \frac{168}{1000} = \frac{9}{4000000} - \frac{6}{1000000} + \frac{3}{1450000}$$

= بودجه مجاز بر اساس ساعات استاندارد

(ساعات کار استاندارد) (برای تولید واقعی  $\times$  نرخ سربرار متغیر) + سربرار ثابت بودجه شده

$$= \frac{512/000}{100} \times 1250 + 600 \times 1250 \times 4 = \frac{9}{4000000}$$

ظرفیت عادی) = انحراف حجم

نرخ استاندارد سربرار ثابت هر ساعت  $\times$  (ساعات استاندارد برای تولید واقعی - ساعات بودجه شده در

$$= \text{نامساعدا} \frac{150}{1000} = 1250 \times 84 - 1250 = 1280 - 1250$$

$$\text{مساعدا} 18000 = \frac{168}{1000000} + (-\frac{150}{1000000}) = \text{جمع انحرافات سربرار}$$

محاسبه ساعات بودجه شده در ظرفیت عادی

(د) محاسبه انحرافات سربرار با روش سه انحرافی

$$512000 \times \frac{1250}{100} = \frac{6}{4000000}$$

= بودجه مجاز بر اساس ساعات کارکرد واقعی

نرخ سربرار استاندارد متغیر هر ساعت  $\times$  ساعات کارکرد واقعی + سربرار ثابت بودجه شده

$$= \frac{6}{4000000} + 1278 \times 4 \times 600 = \frac{9}{467200}$$

بودجه مجاز بر اساس ساعات واقعی - سربرار واقعی = انحراف هزینه سربرار

$$= \text{مساعدا} \frac{235}{200} = \frac{9}{467200} - \frac{6}{4000000}$$

بودجه مجاز بر اساس ساعات استاندارد - بودجه مجاز بر اساس ساعات واقعی = انحراف کارائی سربرار

$$= \text{نامساعدا} \frac{167}{200} = \frac{6}{4000000} - \frac{9}{467200}$$

نامساعدا  $\frac{150}{1000000}$  = طبق قسمت قبل = انحراف حجم

همان عدد قسمت قبل شد  $\rightarrow$  مساعد  $18/000 =$  جمع انحرافات

(ه)

محاسبه انحرافات سربار با روش چهار انحرافی :

سربار متغیر استاندارد برای تولید واقعی - سربار واقعی متغیر = انحراف هزینه سربار متغیر

$$= 3/145/000 - 1278 \times 4 \times 600 = (77/800) \text{ نامساعد}$$

سربار ثابت بودجه شده - سربار واقعی ثابت = انحراف هزینه سربار ثابت

$$= 6/078/000 - 6/400/000 = 313/000 \text{ مساعد}$$

نامساعد  $(67/200) =$  طبق قسمت قبل = انحراف کارائی سربار

نامساعد  $(150/000) =$  طبق قسمت قبل = انحراف حجم

همان نتیجه قسمت قبل  $\rightarrow$  مساعد  $18/000 =$  جمع کل انحرافات

### انواع روش های هزینه یابی کار در جریان ساخت

در سیستم هزینه یابی استاندارد، ثابت و محاسبه انحرافات از سه روش کامل، ناقص و مختلط استفاده می شود. روش های ثابت انحرافات در واقع روش های ثابت حساب کالا در جریان ساخت است.

قرارداد نمادها :  $Q_A$  مقادیر واقعی،  $Q_S$  مقادیر استاندارد،  $R_A$  نرخ واقعی،  $R_S$  نرخ استاندارد، و  $H_S$  ساعات کار استاندارد.

#### ۱) طرح یگانه (کامل)

حساب کار در جریان ساخت با اقلام (مقادیر و نرخ) استاندارد بدهکار می شود یعنی انحرافات در زمان انتقال و تخصیص هزینه ها به حساب تولید مشخص می شوند. در این روش حساب کالا در جریان ساخت، از بابت هزینه مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت براساس مقادیر استاندارد و نرخ های استاندارد بدهکار می شود. هنگام تکمیل محصولات و ارسال آنها به انبار، کالا ساخته شده نیز به بهای استاندارد بستانکار می شود.

چون در این روش، حساب کالا در جریان ساخت براساس مقادیر استاندارد و نرخ های استاندارد بدهکار و بستانکار میشود، در نتیجه بدون اینکه انحرافات موجود وارد حساب کالا در جریان ساخت شود دوطرف حساب متوازن است. فقط در پایان دوره مالی که مقادیر واقعی مواد و دستمزد و سربار تعیین می شوند باید انحرافات ثبت شوند.

موجودی کالا تکمیل شده	کالا در جریان
$Q_S \quad R_S$ مقدار استاندارد و نرخ استاندارد	$Q_S \quad R_S$ مقدار استاندارد د و نرخ استاندارد
	$Q_S \quad R_S$ مقدار استاندارد و نرخ استاندارد

## ۲) طرح ناقص

حساب کار در جریان ساخت یا ارقام واقعی بدهکار می شود و انحرافات پس از تکمیل کالا و مشخص شدن بهای استاندارد آنها مشخص و به حساب بهای مربوطه انتقال می یابد انحرافات در زمان تکمیل و انتقال کالای ساخته شده مشخص می شود.

موجودی کالا تکمیل شده		کالا در جریان	
Qs	Rs	Qs	Rs
مقدار استاندارد و نرخ استاندارد		مقدار استاندارد د و نرخ استاندارد	
		QA	RA
		مقدار واقعی و نرخ واقعی	

در این روش، حساب کالادر جریان ساخت، از بابت هزینه های مواد مستقیم و دستمزد مستقیم و سربار ساخت بر اساس مقادیر واقعی و نرخ های واقعی بدهکار می شود. در هنگام تکمیل محصولات و ارسال آنها به انبار کالای ساخته شده بر اساس مقادیر و نرخ های استاندارد بستنکار می شود. به دلیل تفاوت در مقادیر و نرخ های استاندارد و واقعی، دو طرف حساب متوازن نخواهد بود لذا باید انحرافات به ازای هر ثبت ورود و خروج مواد و دستمزد و سربار، ثبت شود که حجم دفتری بالا می رود.

در روش ناقص، حساب کنترل مواد حتما باید به نرخ واقعی نگهداری شود. انحراف نرخ مواد در زمان مصرف محاسبه می شود. برای نگهداری مواد از یکی از روش های قیمت گذاری (میانگین، فیفو، لایفو) استفاده می شود.

## ۳) طرح دوگانه (مختلط)

انحرافات نرخ در زمان تخصیص هزینه ها به حساب کار در جریان ساخت و انحرافات مصرف و کارایی و حجم در زمان تکمیل کالا (یعنی واقعی نه استاندارد) مشخص و ثبت خواهد شد. در این روش حساب کالا در جریان ساخت از بابت هزینه های مواد و دستمزد و سربار بر اساس مقادیر واقعی و نرخ های استاندارد بدهکار می شود. هنگام تکمیل محصولات و ارسال آنها به انبار، کالای ساخته شده بر اساس مقادیر استاندارد و نرخ های استاندارد بستنکار می شود. به منظور توازن دو طرف حساب، باید انحرافات ناشی از مقدار به حساب کالادر جریان ساخت وارد شود.

کالا تکمیل شده		کالا در جریان	
Qs	Rs	Qs	Rs
مقدار استاندارد و نرخ استاندارد		مقدار استاندارد د و نرخ استاندارد	
		QA	Rs
		مقدار واقعی و نرخ استاندارد	

**نکته ۱:** کاربردی ترین روش، روش یگانه است زیرا در هر دو سیستم ادواری و دائمی کاربرد دارد و در پایان دوره، انحرافات فقط یکبار محاسبه می شود. در حالیکه در روش ناقص، هر بار که مواد به تولید ارسال می شود انحرافات محاسبه می شود. عیب روش یگانه، این است که ممکن است در پایان دوره، ناگهان متوجه شویم انحراف نامساعد خیلی زیاد می باشد و قیمت گذاری محصول، اشتباه بوده است.

**نکته ۲:** در روش یگانه (کامل)، مقادیر استاندارد و نرخ استاندارد می باشد و ثبت انحراف، در پایان دوره انجام می شود. در روش ناقص، مقادیر استاندارد و نرخ واقعی می باشد و ثبت انحراف موقع هر خرید انجام می شود.

روش ناقص کالا در جریان ساخت		روش یگانه (کامل) کالا در جریان ساخت	
کالا تکمیل شده - استاندارد <b>Qs.Rs</b>	مانده اول دوره - استاندارد <b>Qs.Rs</b>	کالا تکمیل شده - استاندارد <b>Qs.Rs</b>	مانده اول دوره - استاندارد <b>Qs.Rs</b>
مانده پایان دوره - استاندارد <b>Qs.Rs</b>	مواد <b>QA.RA</b> دستمزد <b>HA.RA</b> سربار <b>HA .RA</b>	مانده پایان دوره - <b>Qs.Rs</b> استاندارد	مواد <b>Qs.Rs</b> دستمزد <b>Hs.Rs</b> سربار <b>Hs.Rs</b>

روش مختلط کالا در جریان ساخت	
کالا تکمیل شده - استاندارد <b>Qs.Rs</b>	مانده اول دوره - استاندارد <b>Qs.Rs</b>
مانده پایان دوره - استاندارد <b>Qs.Rs</b>	مواد <b>QA.Rs</b> دستمزد <b>HA.Rs</b> سربار <b>HA.Rs</b>

**مثال)** شرکت تولیدی پارس یک نوع پمپ آتش خاموش کن تولید می کند قیمت هزینه یابی شرکت، هزینه های مربوط به دوره مالی سال جاری را کنترل و تجزیه و تحلیل می نماید. در پایان دوره مالی قیمت هزینه یابی شرکت، اطلاعات زیر را نشان می دهد.

کارت هزینه یابی استاندارد هر واحد محصول به شرح زیر است:

مواد مستقیم ۱۶ کیلو از قرار هر کیلو ۴۰ ریال جمعاً	۶۴۰ ریال
دستمزد مستقیم ۲ ساعت از قرار هر ساعت ۴۴۰ ریال	۸۸۰ ریال
سربار ساخت ۲ ساعت هر ساعت ۱۲۰ ریال	<u>۲۴۰ ریال</u>

۱۷۶۰ ریال

اطلاعات واقعی :

تولید طی دوره ۱۸/۸۰۰ واحد  
 مواد اولیه خریداری شده ۱۸۰/۰۰۰ کیلو از قرار هر کیلو ۴۲ سال  
 مواد اولیه مصرف شده ۱۵۵/۶۰۰ کیلو  
 دستمزد مستقیم ساعات کارکرد واقعی ۳۸۴۰۰ ساعت ، میانگین دستمزد مستقیم در هر ساعت ۴۵۰ ریال

سربار متغیر ساخت ۳/۲۹۰/۰۰۰ ریال  
 سربار ثابت ساخت ۱/۱۹۰/۰۰۰ ریال  
 نرخ سربار ساخت بر اساس ظرفیت عادی (۳۶۰۰ ساعت) جذب تولید می گردد.  
 سربار متغیر ساخت ۲/۰۶۰/۰۰۰ ریال  
 سربار ثابت ساخت ۱/۲۶۰/۰۰۰  
 جمع ۴/۳۲۰/۰۰۰

مطلوبست: (۱) تهیه و تجزیه و تحلیل انحرافات مواد، دستمزد، سربار، استفاده از روش سه انحرافی (۲) ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه و حساب های دفتر کل با استفاده از طرح ناقص

( پاسخ )

(نرخ استاندارد-نرخ واقعی) مصرف واقعی = انحراف نرخ مواد

$$= ۱۵۵۶۰۰ (۴۲-۴۰) = ۳۱۱/۲۰۰ \text{ نامساعد}$$

(مصرف استاندارد-مصرف واقعی) نرخ استاندارد = انحراف مصرف مواد

$$= ۴۰ (۱۵۵۶۰۰ - ۱۸۸۰۰ \times ۱۶) = ۵/۸۰۸/۰۰۰ \text{ مساعد}$$

(ساعات کار استاندارد - ساعات کار واقعی) نرخ استاندارد = انحراف کارائی دستمزد

$$= ۴۴۰ (۳۸۴۰۰ - ۱۸۸۰۰ \times ۲) = ۳۵۲/۰۰۰ \text{ نامساعد}$$

(ساعات کار واقعی  $\times$  نرخ سربار متغیر استاندارد + سربار ثابت بودجه شده) - سربار واقعی = انحراف هزینه سربار

$$= \text{مساعده } (۴۴۰۰۰) = (۳۲۹/۰۰۰ + ۱۱۹۰/۰۰۰) - (۱۲۶۰/۰۰۰ + \frac{306/000}{36/000} \times ۳۸۴۰۰) =$$

(ساعات کار استاندارد - ساعات کار واقعی) نرخ سربار متغیر استاندارد = انحراف کارائی سربار

$$= ۸۵ (۳۸۴۰۰ - ۲ \times ۱۸۸۰۰) = ۶۸۰۰۰ \text{ نامساعد}$$

(ساعات کار استاندارد - ساعات عادی بودجه شده) نرخ سربار ثابت استاندارد = انحراف حجم

$$= \frac{12/600/000}{36000} (۳۶/۰۰۰ - ۲ \times ۱۸۸۰۰) = ۵۶/۰۰۰ \text{ مساعد}$$

انحراف کارائی دستمزد	انحراف نرخ دستمزد	انحراف هزینه سربار	انحراف کارائی سربار
۳۵۲/۰۰۰	۳۸۴۰۰۰	۴۴۰۰۰	۶۸۰۰۰

انحراف مصرف مواد	انحراف نرخ مواد	کالای ساخته شده	انحراف حجم
۵/۸۰۸/۰۰۰	۳۱۱/۲۰۰	۳۳/۰۸۸/۰۰۰	۵۶/۰۰۰

## کالا در جریان ساخت

کالا تکمیلی ۳۳/۰۸۸/۰۰۰	مواد ۶/۵۳۵/۲۰۰
بستن حساب سربرار ۱۲۸/۰۰۰	دستمزد ۱۷/۲۸۰/۰۰۰
	سربرار ۴/۶۰۸/۰۰۰
	انحرافات ۴/۷۹۲/۸۰۰
۳۳/۲۱۶/۰۰۰	۳۳/۲۱۶/۰۰۰

## ثبت در دفتر روزنامه - در طرح ناقص

ردیف	شرح	بد	بس	محاسبات
	موجودی مواد بانک	۷/۵۶۰/۰۰۰	۷/۵۶۰/۰۰۰	$۱۸۰۰۰ \times ۴۲ = ۷/۵۶۰/۰۰۰$
	خرید مواد اولیه ۱۸۰۰۰ کیلویی ۴۲ ریال			
	کنترل دستمزد	۱۷/۲۸۰/۰۰۰	۱۷/۲۸۰/۰۰۰	$۳۸۴۰۰ \times ۴۵۰ = ۱۷/۲۸۰/۰۰۰$
	حقوق پرداختی			
	تحقق دستمزد برای ۳۸۴۰۰			
	کنترل سربرار	۴/۴۸۰/۰۰۰		$= ۴/۴۸۰/۰۰۰$
	حساب های مختلف		۴/۴۸۰/۰۰۰	$۳/۲۹۰/۰۰۰ + ۱/۱۹۰/۰۰۰$
	انتقال هزینه های سربرار از حساب های مربوط			
	کار در جریان ساخت مواد	۶/۵۳۵/۲۰۰		$۱۵۵۶۰۰ \times ۴۲ = ۶/۵۳۵/۲۰۰$
	موجودی مواد		۶/۵۳۵/۲۰۰	

		۱۷/۲۸۰/۰۰۰	انتقال ۱۵۵۶۰۰ کیلو مواد به تولید و مصرف کار در جریان ساخت - دستمزد
	۱۷/۲۸۰/۰۰۰		کنترل دستمزد
$۳۸۴/۰۰۰ \times (۸۵ + ۳۵) = ۶/۶۰۸/۰۰۰$		۴/۶۰۸/۰۰۰	انتقال دستمزد به حساب تولید کار در جریان ساخت سربار
$\text{نرخ سربار} = \frac{۳۰۶۰/۰۰۰}{۳۶/۰۰۰} = ۸۵$	۴/۶۰۸/۰۰۰		کنترل سربار
متغیر			جذب سربار به تولید طی دوره
$\text{نرخ سربار} = \frac{۱۲۶۰/۰۰۰}{۳۶۰۰۰} = ۳۵$			
ثابت			
$۱۸۸۰۰ \times ۱۷۶۰ = ۳۳/۰۸۸/۰۰۰$	۳۳/۰۸۸/۰۰۰	۳۲/۰۸۸/۰۰۰	موجودی کالا ساخته شده کار در جریان ساخت
			انتقال کالا ساخته شده به انبار به بهای استاندارد
$۴/۴۸۰/۰۰۰ - ۴/۶۰۸/۰۰۰ = ۱۲۸/۰۰۰$		۱۲۸/۰۰۰	کنترل سربار
	۱۲۸/۰۰۰		کالا در جریان ساخت
			انتقال اضافه جذب سرمایه به تولید
		۳۱۱/۲۰۰	انحراف نرخ مواد
		۳۸۴/۰۰۰	انحراف نرخ دستمزد
		۳۵۲/۰۰۰	انحراف کارائی دستمزد
	۴۴/۰۰۰	۶۸/۰۰۰	انحراف کارائی سربار
	۵۶/۰۰۰	۴/۷۹۲/۸۰۰	کار در جریان
	۵/۸۱۸/۰۰۰		انحراف هزینه سربار انحراف حجم
			انحراف مصرف
			ثبت انحرافات

**مثال مهم:** شرکت آلفا از سیستم هزینه یابی مرحله ای به روش استاندارد استفاده می کند. کارت استاندارد برای تولید یک بشکه محصول ۲۰ کیلوئی به شرح زیر است:

کارت استاندارد یک بشکه محصول ۲۰ کیلوئی			
شرح	مقدار	نرخ-ریال	مبلغ-ریال
مواد	۲۰ کیلو	۱۰۰	۲۰۰۰
دستمزد	۴ ساعت	۱۵۰۰	۶۰۰۰
سربار	۴ ساعت	۲۰۰۰	۸۰۰۰
بهای تمام شده استاندارد یک بشکه محصول ۲۰ کیلوئی ۱۶/۰۰۰			

سربار ثابت بودجه شده براساس ظرفیت عادی سالانه تولید ۱۰۰۰ بشکه محصول به مبلغ ۴/۸۰۰/۰۰۰ ریال تعیین شده اطلاعات مربوط به سال ۷۱ به شرح زیر است:

کالا تکمیل شده	۹۰۰ بشکه
کالا در جریان اول دوره	۱۰۰ بشکه از نظر تبدیل ۸۰/تکمیل
کالا در جریان پایان دوره	۳۰۰ بشکه از نظر تبدیل ۷۵/تکمیل
مواد مصرف شده	۲۲/۵۰۰ کیلو به نرخ هر کیلو ۹۰ ریال
دستمزد مستقیم	۴۱۵۰ ساعت به نرخ هر ساعت ۱۴۸۰ ریال
سربار ساخت	۸/۵۰۰/۰۰۰ ریال

مطلوبست: (۱) تعیین تولید واقعی (۲) محاسبه انحراف نرخ و مصرف مواد (۳) محاسبه انحراف نرخ و کارائی دستمزد (۴) محاسبه انحراف هزینه، ظرفیت و کارائی سربار (۵) محاسبه بهای تمام شده استاندارد کالا در جریان ساخت اول و پایان دوره (۶) تنظیم حساب کالا در جریان ساخت به روش یگانه (۷) تنظیم حساب کالا در جریان ساخت به روش ناقص (۸) تنظیم حساب کالا در جریان ساخت به روش مختلط (۹) مقایسه اقلام بهای تمام شده در سه روش یگانه، ناقص، مختلط (۱۰) انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه به روش یگانه (۱۱) انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه به روش ناقص (۱۲) انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه به روش مختلط.

(حل ۱)

#### معادل آحاد تکمیل شده (بر حسب بشکه)

شرح	مواد	تبدیل
کالا تکمیل شده	۹۰۰	۹۰۰
+ کالا در جریان ساخت پایان دوره	۳۰۰	۲۲۵
- کالا در جریان ساخت اول دوره	(۱۰۰)	(۸۰)
تولید واقعی	۱۱۰۰	۱۰۴۵



(۲)

$$\begin{aligned} \text{انحراف نرخ مواد} &= (۱۰۰-۹۰)۲۲/۵۰۰ = ۲۲۵/۰۰۰ \\ \text{انحراف مصرف مواد} &= (۲۲/۰۰۰-۲۲/۵۰۰)۱۰۰ = ۵۰/۰۰۰ \\ &\underline{\hspace{10em}} \\ &= ۱۷۵/۰۰۰ \text{ جمع} \end{aligned}$$

۱ بشکه محصول	۲۰ کیلومواد
۱۱۰۰	X = 2200

(۳)

۱ بشکه محصول	۴ ساعت کار
۱۰۴۵	X = 4180

۱ بشکه محصول	۴ ساعت کار
۱۰۰۰	X = 4000

$$\begin{aligned} \text{انحراف نرخ دستمزد} &= (۱۵۰۰-۱۴۸۰)۴۱۵۰ = ۸۳/۰۰۰ \\ \text{انحراف کارائی دستمزد} &= (۴۱۸۰-۴۱۵۰)۱۵۰۰ = ۴۵/۰۰۰ \\ &\underline{\hspace{10em}} \\ &= ۱۲۸/۰۰۰ \end{aligned}$$

(۴)

نرخ سربار متغیر در هر ساعت = ۸۰۰ = ۲۰۰۰ - ۱۲۰۰ = نرخ سربار کل

$$\begin{aligned} \text{انحراف هزینه سربار} &= (۴۱۵۰ \times ۸۰۰ - ۴/۸۰۰/۰۰۰) - ۸/۵۰۰/۰۰۰ = (۳۸۰/۰۰۰) \\ \text{انحراف ظرفیت سربار} &= (۴۱۵۰ - ۴۰۰۰)۱۲۰۰ = ۱۸۰/۰۰۰ \\ \text{انحراف کارائی سربار} &= (۴۱۸۰ - ۴۱۵۰)۲۰۰۰ = ۶۰/۰۰۰ \\ &\underline{\hspace{10em}} \\ &= (۱۴۰/۰۰۰) \end{aligned}$$

(۵)

صورت محاسبه بهای تمام شده استاندارد کالادر جریان ساخت اول دوره		
مقدار	محاسبه	شرح
۲۰۰/۰۰۰	۲۰۰۰ × ۱۰۰	مواد
۴۸۰/۰۰۰	۶۰۰۰ × ۸۰	دستمزد
۶۴۰/۰۰۰	۸۰۰۰ × ۸۰	سربار
۱/۳۲۰/۰۰۰		جمع

(۶)

صورت محاسبه بهای تمام شده استاندارد کالا در جریان ساخت پایان دوره		
مقدار	محاسبه	شرح
۶۰۰/۰۰۰	۲۰۰۰×۳۰۰	مواد
۱/۳۵۰/۰۰۰	۶۰۰۰×۲۲۵	دستمزد
۱/۸۰۰/۰۰۰	۸۰۰۰×۲۲۵	سربار
۳/۷۵۰/۰۰۰		جمع

## کار در جریان ساخت (روش یگانه)

مانده اول دوره	۱/۳۲۰/۰۰۰	کالا تکمیل شده	۹۰۰×۱۶۰۰۰ = ۱۴/۴۰۰/۰۰۰
مواد	۱۰۰×۲۲/۰۰۰	مانده پایان دوره	۳/۷۵۰/۰۰۰
دستمزد	۱۵۰۰×۴۱۸۰		
سربار	۲۰۰۰×۴۱۸۰		
	۸/۳۶۰/۰۰۰		
	۱۸/۱۵۰/۰۰۰		۱۸/۱۵۰/۰۰۰

(۷)

## کار در جریان ساخت (روش ناقص)

مانده اول دوره	۱/۳۲۰/۰۰۰	کالا تکمیل شده	۹۰۰×۱۶۰۰۰ = ۱۴/۴۰۰/۰۰۰
مواد	۹۰×۲۲۵۰		
دستمزد	۴۸۰×۴۱۵۰		
سربار	۸/۵۰۰/۰۰۰	انحراف مصرف	۵۰/۰۰۰
انحراف نرخ مواد	۲۲۵/۰۰۰	انحراف هزینه سربار	۳۸۰/۰۰۰
انحراف نرخ دستمزد	۸۳/۰۰۰	مانده پایان دوره	۳/۷۵۰/۰۰۰
انحراف کارائی دستمزد	۴۵/۰۰۰		
انحراف ظرفیت سربار	۱۸۰/۰۰۰		
انحراف کارائی سربار	۶۰/۰۰۰		
	۱۸/۵۸۰/۰۰۰		۱۸/۵۸۰/۰۰۰

(۸)

## کار در جریان ساخت (روش مختلط)

مانده اول دوره	۱/۳۲۰/۰۰۰	کالا تکمیل شده	۱۴/۴۰۰/۰۰۰ = ۹۰۰×۱۶۰۰۰
مواد	۲/۲۵۰/۰۰۰		
دستمزد	۶/۲۲۵/۰۰۰		
سربار	۸/۳۰۰/۰۰۰		
انحراف کارائی دستمزد	۴۵/۰۰۰	انحراف مصرف مواد	۵۰/۰۰۰
انحراف کارائی سربار	۶۰/۰۰۰	مانده پایان دوره	۳/۷۵۰/۰۰۰
	۱۸/۲۰۰/۰۰۰		۱۸/۲۰۰/۰۰۰

(۹)

شرح	روش یگانه	روش ناقص	روش مختلط
مواد	۲/۲۰۰/۰۰۰	۲/۰۲۵/۰۰۰	۲/۲۵۰/۰۰۰
دستمزد	۶/۲۷۰/۰۰۰	۶/۱۴۲/۰۰۰	۶/۲۲۵/۰۰۰
سربار	۸/۳۶۰/۰۰۰	۸/۵۰۰/۰۰۰	۸/۳۰۰/۰۰۰
	تفاوت = انحراف ویژه مواد	تفاوت = انحراف نرخ	
	تفاوت = انحرافات ناشی از مقدار		

۱۰) روش یگانه: در روش یگانه، انحرافات هنگام بدهکار شدن حساب کالا در جریان ساخت، شناسایی و ایجاد می شود.

۱: ثبت مصرف مواد: کالا در جریان ساخت ۲/۲۰۰/۰۰۰

انحراف مصرف مواد ۵۰/۰۰۰

انحراف نرخ مواد ۲۲۵/۰۰۰

کنترل مواد ۲/۰۲۵/۰۰۰

۲: ثبت تسهیم دستمزد: کالا در جریان ساخت ۶/۲۷۰/۰۰۰

انحراف نرخ دستمزد ۸۳/۰۰۰

انحراف کارائی دستمزد ۴۵/۰۰۰

کنترل حقوق و دستمزد ۶/۱۴۲/۰۰۰

۳: ثبت سربار جذب شده: کالا در جریان ساخت ۸/۳۶۰/۰۰۰

سربار جذب شده ۸/۳۰۰/۰۰۰

انحراف کارائی سربار ۶۰/۰۰۰

۴: بستن سربار جذب شده: سربار جذب شده ۸/۳۰۰/۰۰۰

- کنترل سربار ۸/۳۰۰/۰۰۰
- ۵: ثبت بستن کنترل سربار: انحراف هزینه سربار ۳۸۰/۰۰۰
- کنترل سربار ۲۰۰/۰۰۰
- انحراف هزینه سربار ۱۸۰/۰۰۰
- ۶: ثبت کالا تکمیل شده: کالا ساخته شده ۱۴/۴۰۰/۰۰۰
- کالا در جریان ساخت ۱۴/۴۰۰/۰۰۰

**(۱۱) روش ناقص:** در روش ناقص، انحرافات هنگام بسته شده حساب کالا در جریان ساخت شناسایی و ایجاد می شود:

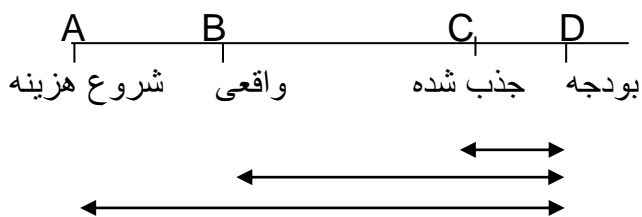
- ۱: ثبت مصرف مواد: کالا در جریان ساخت ۲/۰۲۵/۰۰۰
- کنترل مواد ۲/۰۲۵/۰۰۰
- ۲: ثبت تسهیم دستمزد: کالا در جریان ساخت ۶/۱۴۲/۰۰۰
- کنترل حقوق و دستمزد ۶/۱۴۲/۰۰۰
- ۳: ثبت سربار واقعی: کالا در جریان ساخت ۸/۵۰۰/۰۰۰
- کنترل سربار ساخت ۸/۵۰۰/۰۰۰
- ۴: ثبت کالا تکمیل شده: کالا ساخته شده ۱۴/۴۰۰/۰۰۰
- کالا در جریان ساخت ۱۴/۴۰۰/۰۰۰
- ۵: ثبت کالا در جریان ساخت: کالا در جریان ساخت ۱۶۳/۰۰۰
- انحراف مصرف مواد ۵۰/۰۰۰
- انحراف هزینه سربار ۳۸۰/۰۰۰
- انحراف نرخ مواد ۲۲۵/۰۰۰
- انحراف نرخ دستمزد ۸۳/۰۰۰
- انحراف کارائی دستمزد ۴۵/۰۰۰
- انحراف ظرفیت سربار ۱۸۰/۰۰۰
- انحراف کارائی سربار ۶۰/۰۰۰

**(۱۲) روش مختلط:** در روش مختلط، انحرافات ناشی از نرخ هنگام بدهکار شدن حساب کالا در جریان ساخت و انحرافات ناشی از مقدار هنگام بسته شدن حساب کالا در جریان شناسایی و ایجاد می شوند:

- ۱: ثبت مصرف مواد: کالا در جریان ساخت ۲/۲۵۰/۰۰۰
- انحراف نرخ مواد ۲۲۵/۰۰۰

۲/۰۲۵/۰۰۰	کنترل مواد	
	کالادر جریان ساخت	۶/۲۲۵/۰۰۰
	انحراف نرخ دستمزد	۸۳/۰۰۰
۶/۱۴۲/۰۰۰	کنترل حقوق ودستمزد	
	کالادر جریان ساخت	۸/۳۰۰/۰۰۰
	سربرار جذب شده	۸/۳۰۰/۰۰۰
	کالا ساخته شده	۱۴/۴۰۰/۰۰۰
۱۴/۴۰۰/۰۰۰	کالادر جریان ساخت	
	سربرار جذب شده	۸/۳۰۰/۰۰۰
	کنترل سربرار	۸/۳۰۰/۰۰۰
	انحراف هزینه سربرار	۳۸۰/۰۰۰
	کنترل سربرار	۲۰۰/۰۰۰
	انحراف ظرفیت سربرار	۱۸۰/۰۰۰
	کالا در جریان ساخت	۵۵/۰۰۰
	انحراف مصرف مواد	۵۰/۰۰۰
	انحراف کارائی دستمزد	۴۵/۰۰۰
	انحراف کارائی سربرار	۶۰/۰۰۰

## نکته و یادآوری



$\overline{AB}$  معادل هزینه سربرار واقعی

$\overline{AC}$  معادل هزینه سربرار جذب شده (بر اساس ساعت استاندارد)

$\overline{AD}$  معادل بودجه سربرار مجاز (بر اساس ساعت استاندارد برای تولید واقعی)

$\overline{DB}$  انحراف قابل کنترل مساعد (مساعد چون واقعی کمتر از بودجه شده است)

$\overline{DC}$  انحراف حجم مساعد (مساعد چون جذب شده کمتر از بودجه شده است)

نامساعد → استاندارد (و بودجه) > واقعی

مساعد → واقعی (و جذب شده) > بودجه (استاندارد)

انحراف حجم + انحراف بودجه = کل انحراف

سربار استاندارد (بودجه شده) - سربار واقعی = انحراف قابل کنترل (انحراف بودجه)

سربار جذب شده - سربار بودجه = انحراف حجم

(ساعات استاندارد برای تولید واقعی - ساعات بودجه شده در ظرفیت مورد انتظار) نرخ استاندارد سربار ثابت =

(نرخ استاندارد مواد - نرخ واقعی مواد) مصرف واقعی مواد = انحراف نرخ مواد

(مصرف استاندارد - مصرف واقعی) نرخ استاندارد مواد = انحراف مصرف مواد

(نرخ استاندارد سربار متغیر × ساعات واقعی کار) - سربار متغیر واقعی = انحراف هزینه سربار متغیر

(ساعات استاندارد کار - ساعات واقعی کار) نرخ استاندارد هر ساعت = انحراف کارایی دستمزد

## فصل بیستم

### تجزیه و تحلیل سود ناخالص

## فصل بیستم: تجزیه و تحلیل سود ناخالص

## مقدمه

تغییرات در سودناخالص پیش بینی شده شامل تغییرات در سودناخالص واقعی واحد تجاری در یک دوره مالی نسبت به سودناخالص بودجه شده دوره های مالی قبل است. از عوامل آن عبارتست از:

- ۱) تغییر در عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده (شامل مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت)
- ۲) تغییر در قیمت فروش محصولات به دلیل تورم یا رکود یا رقابت
- ۳) تغییر در حجم کالا فروش رفته (شامل: الف) تغییر در تعداد کالا فروش رفته ب) تغییر در نوع کالا فروش رفته (ترکیب و سبد فروش محصول)

در این فصل به بررسی روش های تجزیه و تحلیل سود ناخالص می پردازیم:

## روش های تجزیه و تحلیل سودناخالص

- ۱) تجزیه و تحلیل سودناخالص بر مبنای ارقام گذشته
- ۲) تجزیه و تحلیل سودناخالص بر مبنای بودجه و هزینه های استاندارد. (نتایج این روش صحیح تر از روش اول است)

برای تجزیه و تحلیل سود ناخالص باید انحرافات سودناخالص محاسبه شود:

## انحرافات سودناخالص

به صورت زیر محاسبه می شود:

سودناخالص بودجه ای - سودناخالص واقعی = انحراف سود ناخالص

مثال) اطلاعات زیر در ارتباط با دونوع محصول شرکت الناز در دست است. مطلوبست محاسبه انحراف

سودناخالص؟

محصول	اطلاعات بودجه ای			اطلاعات واقعی		
	حجم فروش - واحد	قیمت فروش - ریال	بهای تمام شده - ریال	حجم فروش - واحد	قیمت فروش - ریال	بهای تمام شده - ریال
A	۸۸۲۰	۱۰۰۰	۸۰۰	۹۴۵۰	۱۱۰۰	۸۵۰
B	۱۲۱۸۰	۱۵۰۰	۱۲۰۰	۱۱۸۰۰	۱۴۰۰	۱۲۵۰
	۲۱۰۰۰			۲۱۲۵۰		

(حل)

$$A \text{ سود ناخالص واقعی محصول } = (۱۱۰۰ - ۸۵۰) \times ۹۴۵۰ = ۲/۳۶۲/۵۰۰$$

$$B \text{ سود ناخالص واقعی محصول } = (۱۴۰۰ - ۱۲۵۰) \times ۱۱۸۰۰ = ۱/۷۷۰/۰۰۰$$

$$\text{سودناخالص واقعی} = ۴/۱۳۲/۵۰۰$$



$$A \text{ سود ناخالص بودجه ای محصول} = (10000 - 8000) \times 820 = 1764/000$$

$$B \text{ سود ناخالص بودجه ای محصول} = (15000 - 12000) \times 12180 = 3564/000$$

سود ناخالص بودجه ای  $5/418/000$

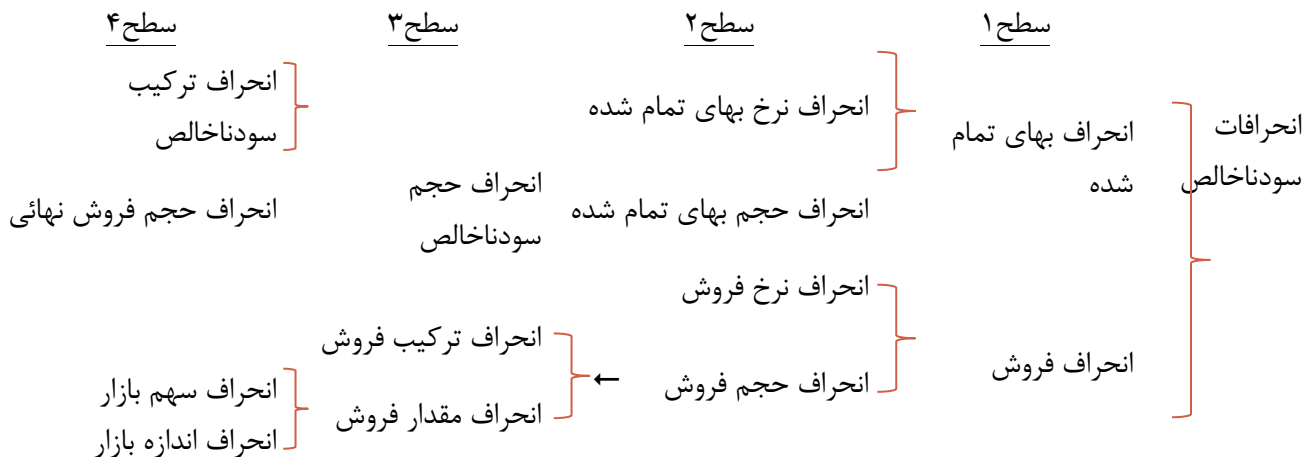
انحراف سود ناخالص  $(1/285/500)$

**یادآوری:** جهت مثال بعدی، یادآوری های زیر لازم است:

مبلغ فروش بودجه ای - مبلغ فروش واقعی = انحراف فروش

اگر مثبت باشد مساعد (مطلوب) و اگر منفی باشد نامساعد (نامطلوب) است.

مبلغ بهای تمام شده واقعی - مبلغ بهای تمام شده بودجه ای = انحراف بهای تمام شده کالا فروش رفته  
 حجم فروش واقعی (نرخ بهای تمام شده واقعی - نرخ بهای تمام شده بودجه ای) = انحراف نرخ بهای تمام شده  
 نرخ بهای تمام شده بودجه ای (حجم فروش واقعی - حجم فروش بودجه ای) = انحراف حجم بهای تمام شده  
 حجم فروش واقعی (نرخ فروش بودجه ای - نرخ فروش واقعی) = انحراف نرخ فروش  
 نرخ فروش بودجه ای (حجم فروش بودجه ای - ترکیب بودجه ای از حجم فروش واقعی) = انحراف مقدار فروش  
 نرخ فروش بودجه ای (ترکیب بودجه ای از حجم فروش واقعی - حجم فروش واقعی) = انحراف ترکیب فروش  
 کل حجم فروش بودجه ای / (حجم فروش بودجه ای × کل حجم فروش واقعی) = ترکیب بودجه ای از حجم فروش واقعی



**مثال ۱)** با در نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل مطلوبست تفکیک انحراف سود ناخالص به انحرافات فروش و بهای تمام شده کالا فروش رفته و تفکیک انحرافات بهای تمام شده کالا فروش رفته به انحرافات نرخ و حجم و تفکیک انحراف فروش به انحرافات نرخ و حجم؟

(حل)

$$A \text{ انحراف فروش محصول} = (9450 \times 1100) - (8820 \times 1000) = 1/575/000$$

$$B \text{ انحراف فروش محصول} = (11800 \times 1400) - (12180 \times 1500) = 1/750/000$$

انحراف فروش (175/000)

$$A \text{ انحراف بهای تمام شده محصول} = (8820 \times 800) - (9450 \times 850) = (976/500)$$

$$B \text{ انحراف بهای تمام شده محصول} = (12180 \times 1200) - (11800 \times 1250) = (134/000)$$

انحراف بهای تمام شده (1/110/500)

انحراف سود ناخالص (1/285/500)

$$A \text{ انحراف نرخ بهای تمام شده محصول} = (800 - 850) \times 9450 = (472/500)$$

$$B \text{ انحراف نرخ بهای تمام شده محصول} = (1200 - 1250) \times 11800 = (590/000)$$

انحراف نرخ بهای تمام شده (1/062/500)

$$A \text{ انحراف حجم بهای تمام شده محصول} = (8820 - 9450) \times 800 = (504/000)$$

$$B \text{ انحراف حجم بهای تمام شده محصول} = (12180 - 11800) \times 1200 = 456/000$$

انحراف حجم بهای تمام شده (48/000)

انحراف بهای تمام شده (1/110/500)

$$A \text{ انحراف نرخ فروش محصول} = (1100 - 1000) \times 9450 = 945/000$$

$$B \text{ انحراف نرخ فروش محصول} = (1400 - 1500) \times 11800 = (1/180/000)$$

انحراف نرخ فروش (235/000)

$$A \text{ انحراف حجم فروش محصول} = (9450 - 8820) \times 1000 = 630/000$$

$$B \text{ انحراف نرخ فروش محصول} = (11800 - 12180) \times 1500 = (570/000)$$

انحراف حجم فروش 60/000

انحراف فروش (175/000)

مثال ۲) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل مطلوبست تفکیک انحراف حجم فروش به انحرافات مقدار و ترکیب فروش؟

(حل)

واحد محصول A	واحد فروش
۸۸۲۰	۲۱۰۰۰
$X = ۸۹۲۵$	۲۱۲۵۰

ترکیب بودجه ای محصول A از حجم فروش واقعی

ترکیب بودجه ای محصول B از حجم فروش واقعی

واحد محصول B	واحد فروش
۱۲۱۸۰	۲۱۰۰۰
$X = ۱۲۳۲۵$	۲۱۲۵۰

$$۱۰۵/۰۰۰ = ۱۰۰۰(۸۹۲۵ - ۸۸۲۰) \text{ انحراف مقدار فروش محصول A}$$

$$۲۱۷/۵۰۰ = ۱۵۰۰(۱۲۳۲۵ - ۱۲۱۸۰) \text{ انحراف مقدار فروش محصول B}$$

$$\text{انحراف مقدار فروش } ۳۲۲/۵۰۰$$

$$۵۲۵/۰۰۰ = ۱۰۰۰(۹۴۵۰ - ۸۹۲۵) \text{ انحراف ترکیب فروش محصول A}$$

$$۷۸۷/۵۰۰ = ۱۵۰۰(۱۱۸۰۰ - ۱۲۳۲۵) \text{ انحراف ترکیب فروش محصول B}$$

$$\text{انحراف ترکیب فروش } (۲۶۲/۵۰۰)$$

$$\text{انحراف حجم فروش } \underline{\underline{۶۰/۰۰۰}}$$

**انحراف سهم بازار + انحراف اندازه بازار = انحراف مقدار فروش**

میانگین نرخ فروش بودجه ای × حجم فروش واقعی بازار (درصد سهم بودجه ای بازار - درصد سهم واقعی بازار) =

**انحراف سهم بازار**

حجم فروش واقعی بازار / حجم فروش واقعی شرکت = درصد سهم واقعی بازار

میانگین نرخ فروش بودجه ای هر واحد × درصد سهم بودجه ای بازار (حجم فروش بودجه ای بازار - حجم فروش واقعی بازار) =

**انحراف اندازه بازار**

حجم فروش بودجه ای بازار / حجم فروش بودجه ای شرکت = درصد سهم بودجه ای بازار

شرکت ها برای ارزیابی عملکرد مدیران خود بیشتر به انحراف سهم بازار تاکید دارند تا نسبت به انحراف اندازه

بازار، زیرا انحراف اندازه بازار تحت تاثیر عواملی مانند رشد و نرخ بهره در اقتصاد بوده و خارج از حیطه کنترل مدیران می

باشد. در صورتی که انحراف سهم بازار، عملکرد مدیران را نسبت به رقبای شرکت نشان می دهد.

مثال ۳) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل، و اطلاعات زیر مطلوبیست تفکیک انحراف مقدار فروش به انحراف سهم

بازار و اندازه بازار؟

محصول	حجم فروش بودجه ای بازار	حجم فروش واقعی بازار
A	۵۰/۰۰۰	۴۵/۰۰۰
B	۱۰۰/۰۰۰	۱۲۵/۰۰۰
	۱۵۰/۰۰۰	۱۷۰/۰۰۰

(حل)

$$\frac{۱۲}{۵}\% = \frac{۱۷۰/۰۰۰}{۱۷۰/۰۰۰} \div \frac{۲۱/۲۵۰}{۲۱/۲۵۰} = \text{حجم فروش واقعی بازار} / \text{حجم فروش بودجه ای بازار} = \text{درصد سهم واقعی بازار}$$

$$۱۴\% = \frac{۲۱/۰۰۰}{۱۵۰/۰۰۰} \div \frac{۲۱/۰۰۰}{۲۱/۰۰۰} = \text{حجم فروش بودجه ای بازار} / \text{حجم فروش بودجه ای شرکت} = \text{درصد سهم بودجه ای بازار}$$

$$۱۲۹۰ = \frac{(۸۸۲۰ \times ۱۰۰۰ + ۱۲۱۸۰ \times ۱۵۰۰)}{(۸۸۲۰ + ۱۲۸۸۰)} = \text{میانگین نرخ فروش بودجه ای هر واحد}$$

$$(۳/۲۸۹/۵۰۰) = ۱۲۹۰ \times \frac{۱۷۰/۰۰۰}{۱۷۰/۰۰۰} \times (۱۴\% - ۱۲/۵\%) = \text{انحراف سهم بازار}$$

$$\frac{۳/۶۱۲/۰۰}{۳۲۲/۵۰۰} = ۱۲۹۰ \times ۱۴\% \times (۱۷۰/۰۰۰ - ۱۵۰/۰۰۰) = \text{انحراف اندازه بازار}$$

$$\underline{\underline{۳۲۲/۵۰۰}}$$

انحراف مساعد اندازه بازار به معنی آن است که شرکت به میزان ۳/۶۱۲/۰۰۰ ریال از افزایش تقاضا در بازار

محصولات A, B سهم دارد و انحراف نامساعد سهم بازار به این معناست که سهم شرکت در بازار محصولات مذکور کم شده است و شرکت ۱/۵٪ بازار این محصولات (۱۴-۱۲/۵ = ۱/۵) را از دست داده است انحراف نامساعد سهم بازار می تواند ناشی از عوامل مختلفی از جمله ارائه محصولات جدید توسط رقبای شرکت و یا کیفیت پائین محصولات شرکت نسبت به محصولات بازار می باشد.

## انحراف حجم سود ناخالص

انحراف حجم بهای تمام شده کالا فروش رفته - انحراف حجم فروش = انحراف حجم سود ناخالص

مثال: با در نظر گرفتن اطلاعات مثال اول این فصل مطلوبست محاسبه انحراف حجم سود ناخالص؟

(حل)

باتوجه به اطلاعات مثال های سوم و چهارم این فصل، داریم:

$$۱۲/۰۰۰ \text{ مساعد} = (۴۸۰۰۰ \text{ نامساعد}) + ۶۰/۰۰۰ \text{ مساعد} = \text{انحراف حجم سود ناخالص}$$

## تجزیه و تحلیل بیشتر انحراف حجم سود ناخالص

(۱) انحراف حجم فروش نهائی

(۲) انحراف ترکیب سود ناخالص

## (۱) انحراف حجم فروش نهائی

نرخ سود ناخالص بودجه ای هر واحد (حجم فروش بودجه ای - ترکیب بودجه ای از حجم فروش واقعی) = انحراف حجم فروش

## (۲) انحراف ترکیب سود ناخالص

نرخ سود ناخالص بودجه ای هر واحد (ترکیب بودجه ای حجم فروش واقعی - حجم فروش واقعی) = انحراف ترکیب سود ناخالص

مثال) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال اول این فصل مطلوبست تفکیک انحراف حجم سود ناخالص به انحراف حجم

فروش نهائی و انحراف ترکیب سود ناخالص؟

(حل)

$$A \quad \text{انحراف حجم فروش نهائی محصول} = (۸۸۲۰ - ۸۹۲۵) \times ۲۰۰ = ۲۱/۰۰۰$$

$$B \quad \text{انحراف حجم فروش نهائی محصول} = (۱۲۳۲۵ - ۱۲۱۸۰) \times ۳۰۰ = ۴۳/۵۰۰$$

$$\underline{۶۴/۵۰۰} \quad \text{انحراف حجم فروش نهائی}$$

$$A \quad \text{انحراف ترکیب سود ناخالص محصول} = (۸۹۳۵ - ۹۴۵۰) \times ۲۰۰ = ۱۰۵/۰۰۰$$

$$B \quad \text{انحراف ترکیب سود ناخالص محصول} = (۱۲/۳۲۵ - ۱۱/۸۰۰) \times ۳۰۰ = (۱۵۷/۵۰۰)$$

$$\underline{(۵۲/۵۰۰)} \quad \text{انحراف ترکیب سود ناخالص}$$

$$\underline{\underline{۱۲/۰۰۰}} \quad \text{انحراف حجم سود ناخالص}$$

## اندازه گیری سود و ارزیابی عملکرد

اندازه گیری سود و ارزیابی عملکرد، عامل اصلی سیستم کنترل مدیریت است. و می تواند در افزایش کارایی و ایجاد انگیزه در مدیران بخش های مختلف واحد تجاری موثر باشد. برای ارزیابی عملکرد مدیران، معیارهای مالی و غیرمالی متعددی وجود دارد از قبیل نرخ بازده، خلاقیت مدیران، کیفیت خدمات انجام شده و میزان رضایت مشتریان.

## متوسط سرمایه به کار گرفته شده

برای حذف آثار نوسانات فصلی در محاسبات میزان دارایی ها، در محاسبات از متوسط سرمایه به کار گرفته شده استفاده می شود. این متوسط می تواند در برگیرنده یکی از سه حالت زیر باشد:

۱) متوسط مجموع دارایی ها (شامل مجموع دارایی های جاری و غیر جاری به کار گرفته شده در عملیات)

۲) متوسط مجموع دارایی های موثر (فقط دارایی های موثر مورد استفاده قرار می گیرد و در آن ساختمان در حال

احداث و زمین متروک و... استفاده نمی گردد).

۳) متوسط مجموع دارایی ها منهای بدهی های جاری

مثال) مانده های زیر از ترازنامه پایان سال ۷۱ و ۷۲ شرکت لاله استخراج شده است. مطلوبست محاسبه متوسط سرمایه به کار گرفته شده بر اساس ۱) مجموع دارایی ها ۲) مجموع دارایی های موثر ۳) مجموع دارایی ها منهای بدهی های جاری.

شرح	۱۳۷۱/۱۲/۲۹	۱۳۷۲/۱۲/۲۹
دارایی های جاری:		
دارایی های جاری	۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال	۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال
بدهی های جاری	(۱/۲۰۰/۰۰۰)	(۱/۴۰۰/۰۰۰)
سرمایه در گردش	۸۰۰/۰۰۰	۱/۱۰۰/۰۰۰
دارایی های غیر جاری:		
دارایی های ثابت (خالص)	۲/۰۰۰/۰۰۰	۲/۴۰۰/۰۰۰
ساختمان در حال احداث	۴۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰
	۲/۴۰۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰
جمع منابع مالی به کار گرفته شده	۳/۲۰۰/۰۰۰	۴/۱۰۰/۰۰۰

حل

$$۱) \quad (۲۰۰۰۰۰۰ + ۲۵۰۰۰۰۰) / ۲ + (۲۴۰۰۰۰۰ + ۳۰۰۰۰۰۰) / ۲ = ۳/۹۵۰/۰۰۰$$

$$۲) \quad (۲۰۰۰۰۰۰ + ۲۵۰۰۰۰۰) / ۲ + (۲۴۰۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰۰) / ۲ = ۳/۴۵۰/۰۰۰$$

$$۳) \quad (۸۰۰/۰۰۰ + ۱۱۰۰۰۰۰) / ۲ + (۲۴۰۰۰۰۰ + ۳۰۰۰۰۰۰) / ۲ = ۳/۶۵۰/۰۰۰$$

$$۷/۳۰۰/۰۰۰ = (۲/۰۰۰/۰۰۰ + ۲/۵۰۰/۰۰۰) + (۲/۴۰۰/۰۰۰ + ۳/۰۰۰/۰۰۰) - (۱/۲۰۰/۰۰۰ + ۱/۴۰۰/۰۰۰) \text{ (محاسبات)}$$

$$۷/۳۰۰/۰۰۰ \times ۵ = ۳/۶۵۰/۰۰۰$$

## روش های اندازه گیری دارائی ها

- (۱) به بهای تمام شده دارائی: به قیمت خریداری شده به علاوه هزینه های متعارف نصب و بهره برداری
  - (۲) به ارزش دفتری دارائی: بهای تمام شده دارائی منهای استهلاک انباشته
  - (۳) ارزش جاری: محاسبه قیمت دارائی به قیمت روز بازار
- روش ارزش جاری نسبت به بهای تمام شده تاریخی به واقعیت نزدیک تر است. ولی عیب آن برآوردی بودن آن است.
- (۴) ارزش فعلی: ارزش اقتصادی سرمایه به کار گرفته شده را براساس جریان نقدی آن به جای ارزش حسابداری مورد سنجش قرار می دهد. عیب آن برآورد جریان نقدی مورد انتظار است.

## روش های اندازه گیری سود

- (۱) روش نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده
- (۲) روش سود باقیمانده
- (۳) روش ارزش افزوده اقتصادی
- (۴) روش بازده فروش

### (۱) روش نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده

این روش از متداول ترین روش های ارزیابی عملکرد واحد تجاری است. نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده حاصل ضرب نسبت سود به فروش در دفعات گردش سرمایه به کار گرفته شده می باشد. یعنی

دفعات گردش سرمایه به کار گرفته شده  $\times$  نسبت سود به فروش = نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده

این نرخ پایه و اساس مناسبی برای تهیه بودجه جامع و بودجه بندی سرمایه ای فراهم می کند و همچنین اطلاعات ارزشمندی در ارتباط با وضعیت واقعی عملیات کل واحد تجاری و یا بخش های آن ارائه می دهد. در زیر به تشریح فرمول فوق می پردازیم:

### اجزای اصلی فرمول نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده

#### الف) نسبت سود به فروش

این نسبت از تقسیم سود خالص بر درآمد فروش به دست می آید و نشان دهنده این است که چند درصد فروش واحد تجاری را سود تشکیل می دهد. عوامل موثر بر آن عبارتست از:

- (۱) افزایش یا کاهش در قیمت فروش محصولات
- (۲) افزایش یا کاهش در حجم فروش محصولات
- (۳) افزایش یا کاهش در هزینه ها و بهای تمام شده محصولات.

**ب) دفعات گردش سرمایه به کار گرفته شده**

دفعات گردش سرمایه به کار گرفته شده از تقسیم فروش بر سرمایه به کار گرفته شده به دست می آید و نشان دهنده سرعت به کارگیری دارائی های تحصیل شده در عملیات و میزان کارائی مدیریت در به کارگیری از این دارائی ها در جهت کسب درآمد فروش است :

دفعات گردش سرمایه به کار گرفته شده \* نسبت سود به فروش = نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده

$$= \frac{\text{سود خالص}}{\text{سود خالص}} = \frac{\text{فروش}}{\text{سود خالص}} * \frac{\text{سود خالص}}{\text{فروش}} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{سود خالص}} = \frac{\text{فروش}}{\text{سود خالص}} * \frac{\text{سود خالص}}{\text{فروش}}$$

**مثال:** اطلاعات مربوط به بخش A شرکت الناز در سال ۱۳۷۱ به شرح زیر است مطلوبست محاسبه نرخ بازده سرمایه

به کار گرفته شده این بخش؟

فروش	ریال ۳/۰۰۰/۰۰۰
سود عملیاتی	ریال ۶۰۰/۰۰۰
متوسط دارائی ها	ریال ۱/۵۰۰/۰۰۰

**(حل)**

نسبت سود به فروش =  $\frac{۶۰۰۰۰۰}{۳۰۰۰۰۰۰} = ۰.۲۰ = ۲۰\%$

تعداد دفعات گردش سرمایه به کار گرفته شده =  $\frac{۳۰۰۰۰۰۰}{۱۵۰۰۰۰۰} = ۲$

نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده =  $۰.۲۰ * ۲ = ۰.۴۰ = ۴۰\%$

استفاده از نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده برای بخش های مختلف به عنوان ابزاری برای ایجاد انگیزش مورد انتقاد قرار گرفته است. چرا که ممکن است مدیران بخش های مختلف به جای افزایش نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده کل شرکت، به دنبال افزایش نرخ بازده نسبی بخش خود باشند ولی باید به دنبال سود کل شرکت بود به عنوان مثال اگر در حال حاضر نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده در حال حاضر ۲۵٪ باشد و در حال بررسی پروژه ای با بازده ۲۰٪ باشیم مدیر این بخش ممکن است به دلیل کاهش یافتن نرخ بازده سرمایه آن را نپذیرد در حالیکه پروژه با نرخ بازده بیشتر نمی باشد ولی قبول اجرای این پروژه، سود کل واحد تجاری را افزایش خواهد داد.

**۲) روش سود باقیمانده**

هزینه تامین مالی سرمایه به کار گرفته شده - سود عملیاتی = سود باقیمانده

حداقل نرخ بازده مورد انتظار \* متوسط سرمایه به کار گرفته شده - سود عملیاتی =

متوسط سرمایه به کار گرفته شده (حداقل نرخ بازده مورد انتظار - نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده) =



مثال) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل و با فرض اینکه حداقل نرخ بازده مورد انتظار بخش A معادل ۲۰٪ باشد مطلوبست محاسبه سود باقیمانده بخش A؟

حل

$$\text{سود باقیمانده} = ۶۰۰/۰۰۰ - (۱/۵۰۰/۰۰۰ \times ۲۰\%) = ۳۰۰/۰۰۰$$

$$\text{یا} = (۴۰\% - ۲۰\%) ۱/۵۰۰/۰۰۰ = ۳۰۰/۰۰۰$$

### ۳) روش ارزش افزوده اقتصادی

{ میانگین نرخ هزینه تامین مالی سرمایه \* (بدهی های جاری - مجموع دارائی ها) - سود عملیاتی پس از کسر مالیات = ارزش افزوده اقتصادی

در مقایسه با روش باقیمانده، روش ارزش افزوده اقتصادی، سود عملیاتی بعد از کسر مالیات را در نظر می گیرد و نرخ بازده مورد انتظار را برابر میانگین موزون هزینه سرمایه می داند و در آن سرمایه به کار گرفته شده برابر مجموع دارائی ها منهای بدهی های جاری می باشد.

ارزش افزوده اقتصادی در مدیریت در مورد سرمایه گذاری در دارائی های بلندمدت و سرمایه در گردش کمک می کند.

مثال) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال دوم این فصل و اطلاعات زیر مطلوبست محاسبه ارزش افزوده اقتصادی بخش

A؟

متوسط بدهی های جاری ۵۰۰/۰۰۰ ریال

میانگین نرخ هزینه تامین مالی ۲۴٪

نرخ مالیات بر درآمد ۲۵٪

حل

$$\text{سود عملیاتی پس از کسر مالیات} = ۶۰۰/۰۰۰ (۱ - ۲۵\%) = ۴۵۰/۰۰۰$$

$$\text{ارزش افزوده اقتصادی} = ۴۵۰/۰۰۰ - \{ (۱/۵۰۰/۰۰۰ - ۵۰۰/۰۰۰) \times ۲۴\% \} = ۲۱۰/۰۰۰$$

### ۴) روش بازده فروش

فروش / سود عملیاتی = بازده فروش

#### مقایسه روش های ارزیابی عملکرد (سود)

هریک از روش های فوق در مواقع خاص، ارجحیت دارد. برای ارزیابی کلی عملکرد یک بخش، روش های نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده و روش سود باقیمانده مناسب تر است زیرا هم سود عملیاتی و هم سرمایه به کار گرفته شده را مورد توجه قرار می دهند.

برخی مدیران نیز روش ارزش افزوده اقتصادی را به دلیل آن که اثر مالیاتی را در نظر می گیرد ترجیح می دهند. در مواردی که رشد درآمد فروش با محدودیت همراه است روش بازده فروش مفیدتر است.

## فصل بیست و یکم

### هزینه یابی جذبی و مستقیم

## فصل بیست و یکم: هزینه یابی جذبی و مستقیم

### مقدمه

هزینه های ثابت تولید را می توان به دو صورت در نظر گرفت:

(۱) هزینه ثابت تولید مانند هزینه های متغیر، به بهای تمام شده کالا تولید شده منتقل شود.

(۲) هزینه های ثابت تولید به عنوان هزینه دوره منظور شود و نه هزینه تولیدی. در این صورت هزینه های تولیدی

فقط شامل هزینه های متغیر خواهد بود.

بر این اساس دو نوع سیستم هزینه یابی وجود دارد که در این فصل به معرفی آنها می پردازیم:

### انواع سیستم هزینه یابی

#### (۱) سیستم هزینه یابی جذبی (کامل، توافقی)

در این سیستم، تمام هزینه های تولیدی، بدون توجه به ثابت یا متغیر بودن آنها در بهای تمام شده محصول منظور می شود. به عبارت دیگر بهای تمام شده محصول، متشکل از هزینه های مواد مستقیم، دستمزد مستقیم، سربار ساخت (متغیر و ثابت) می باشد. در این روش فقط هزینه های عمومی، اداری و فروش به عنوان هزینه دوره در صورت حساب سود و زیان منظور می شود.

در این روش، سربار ثابت ساخت، براساس آحاد تولید، ابتدا جذب محصولات تولید شده می شود و پس از فروش در بهای تمام شده کالا فروش رفته منظور می گردد. لذا محصولاتی که فروش نرفته اند (شامل موجودی کالا در جریان ساخت و کالا ساخته شده پایان دوره) مقداری از سربار ثابت تحقق یافته دوره جاری را به دوره آتی منتقل می کنند. این روش برای گزارشگری مالی، پذیرفته شده است لیکن برای گزارشگری مدیریتی، مقبول نیست. زیرا اطلاعات تهیه شده براساس این روش، برای تصمیم گیری های مدیریت، اغلب منجر به اتخاذ تصمیماتی می شود که اقتصادی نیست. در روش جذبی، سود و زیان و بهای تمام شده کالا فروش رفته تابعی از حجم تولید و فروش است.

**مثال:** در زیر، یک نمونه کلی صورت سود و زیان برای شرکت آلفا بر مبنای هزینه یابی جذبی ارائه شده است:

<b>شرکت آلفا</b>	
<b>صورت حساب سود و زیان</b>	
<b>برای دوره مالی منتهی به ۳۱/۱۲/۲۹</b>	
	<b>فروش خالص</b>
xx	- کسرمی شود: بهای تمام شده کالا فروش رفته:
xx	موجودی کالا در جریان ساخت اول دوره
xx	هزینه مواد مستقیم
xx	هزینه دستمزد مستقیم
xx	هزینه سربار ساخت
xx	بهای تمام شده کالا در جریان ساخت طی دوره
xx	بهای تمام شده کالا آماده ساخت طی دوره
(xx)	- موجودی کالا در جریان ساخت پایان دوره
xx	بهای تمام شده کالا ساخته شده
xx	+ موجودی کالا ساخته شده اول دوره
xx	بهای ساخته شده کالا آماده فروش
(xx)	- موجودی کالا ساخته شده پایان دوره
(xx)	بهای تمام شده کالا فروش رفته
xx	<b>سود ناخالص</b>
(xx)	- هزینه های عملیاتی: هزینه های عمومی، اداری و فروش
xx	<b>سود عملیاتی</b>
(xx)	- هزینه های غیر عملیاتی
xx	+ درآمدهای غیر عملیاتی
xx	<b>سود خالص قبل از مالیات</b>

**۲) هزینه یابی مستقیم (متغیر)**

در روش هزینه یابی مستقیم، تنها آن هزینه های ساخت به بهای محصولات منظور می شود که مستقیماً با حجم فعالیت تغییر می کنند یعنی با افزایش تولید، افزایش و با کاهش تولید، کاهش می یابند. از میان هزینه های ساخت، تنها هزینه های متغیر این ویژگی را دارا می باشند. به عبارت دیگر، **سربار ثابت کلا به عنوان هزینه دوره تلقی می شود.** یعنی همانند هزینه های عمومی و اداری و فروش که هزینه دوره می باشند هزینه های ثابت تولید نیز به عنوان **هزینه دوره منظور می شود.**

در سیستم هزینه یابی مستقیم، برخلاف روش جذبی، حتماً باید هزینه های تولیدی به ثابت و متغیر تفکیک شوند. طرفداران این روش معتقدند که تفکیک هزینه ها به ثابت و متغیر، ونحوه برخورد حسابداری با هر یک، هم درک صورت سود و زیان را آسان می کند و هم تخصیص هزینه ها به موجودی ها را تسهیل می بخشد. همچنین معتقدند هزینه های سربار ثابت ساخت، ارتباطی با تولید محصولات ندارد و نمی تواند هزینه تولید باشد چرا که **اگر تولیدی هم صورت نگیرد باز هم وجود خواهند داشت** یعنی از این دیدگاه، سربار ثابت پیش نیاز تولید است و نه بخشی از بهای تمام شده محصول.

این روش در گزارشگری مدیریت جایگاه ویژه ای دارد ولی از نظر گزارشگری مالی، پذیرفته شده نیست. تجزیه و تحلیل نقطه سربه سر، ارزیابی سود حاصل از تغییر در حجم فعالیت، حاشیه فروش هر یک از قسمت های واحد تجاری، تغییر در ترکیب فروش محصولات، قیمت گذاری سفارش های خاص و ... مثال آن، نمونه هایی از کاربرد روش هزینه یابی مستقیم است. در روش هزینه یابی مستقیم، سربار ثابت ساخت، جذب محصولات تولید شده نمی شود لذا در این روش سود و زیان فقط، تابعی از حجم فروش می باشند و تعداد تولید بر روی سود عملیاتی، تاثیر ندارد. و فقط حجم فروش بر آن تاثیر دارد.

**شرکت آلفا****صورت حساب سود و زیان**

برای دوره مالی منتهی به ۷۱/۱۲/۲۹

فروش خالص	xx
- کسرمی شود: بهای تمام شده متغیر کالا فروش رفته:	
موجودی کالا در جریان ساخت اول دوره	xx
هزینه مواد مستقیم	xx
هزینه دستمزد مستقیم	xx
هزینه سربار متغیر ساخت	xx
بهای تمام شده کالا در جریان ساخت طی دوره	xx
بهای تمام شده کالا آماده ساخت طی دوره	xx
- موجودی کالا در جریان ساخت پایان دوره	(xx)
بهای تمام شده کالا ساخته شده	xx
+ موجودی کالا ساخته شده اول دوره	xx

xx	بهای ساخته شده کالا آماده فروش
(xx)	- موجودی کالا ساخته شده پایان دوره
(xx)	بهای تمام شده کالا فروش رفته
xx	حاشیه فروش ناخالص (حاشیه ساخت )
(xx)	- هزینه های متغیر عمومی، اداری و فروش
xx	حاشیه فروش
(xx)	- هزینه های ثابت (سربار ثابت تولید، هزینه ثابت عمومی، اداری، فروش)
xx	سود عملیاتی
(xx)	- هزینه های غیر عملیاتی (+درآمدهای غیر عملیاتی)
xx	سود خالص قبل از مالیات

### تفاوت های هزینه یابی جذبی و متغیر

۱) تفاوت عمده هزینه یابی جذبی و مستقیم در سربار ثابت تولید است در هزینه یابی جذبی کلیه انحرافات می تواند وجود داشته باشد ولی در هزینه یابی متغیر انحراف های مربوط به سربار ثابت مانند انحراف هزینه سربار ثابت و انحراف حجم (ظرفیت) وجود نخواهد داشت زیرا هزینه های ثابت به حساب تولید تخصیص نمی یابد بلکه به عنوان هزینه های جاری دوره تلقی می شود.

۲) زمانی که تولید در طی دوره بیشتر از فروش است در پایان سال، افزایش موجودی خواهیم داشت و چون در روش هزینه یابی جذبی، بهای تمام شده موجودی پایان دوره شامل هزینه های ثابت می باشد و موجودی بیشتری نشان داده می شود، لذا سود شرکت بیشتر نشان داده می شود در حالیکه در روش هزینه یابی مستقیم، تمام سربار ثابت دوره به عنوان هزینه تلقی شده و از سود کسر می شود و لذا سود را کمتر نشان می دهد. البته این مطلب با این فرض بیان شد که موجودی پایان دوره نسبت به اول دوره افزایش داشته باشد. ولی اگر موجودی پایان دوره کاهش یابد سود روش جذبی کمتر از روش مستقیم می باشد زیرا موجودی پایان دوره کمتر شود چون شامل هزینه ثابت هم می باشد نشان دهنده مصرف هزینه های ثابت طی دوره است لذا سود کمتری نشان می دهد.

### شباهت های هزینه یابی جذبی و متغیر

- هر دو روش از یک منبع اطلاعاتی هزینه استفاده می کنند.
- هزینه های تولیدی مواد و دستمزد مستقیم و سربار متغیر در هر دو روش یکسان است (و همگی به بهای تمام شده بسته می شوند).
- هزینه های عمومی و اداری و فروش در هر دو روش به عنوان هزینه جاری دوره محسوب می شوند گرچه در روش متغیر، به صورت تفکیک هزینه ثابت و متغیر آورده می شوند ولی هر دو هزینه دوره می باشند نه هزینه تولید. (یعنی به خلاصه سود و زیان منتقل می شوند)
- به جز حساب های کار در جریان ساخت و کالای ساخته شده سایر حساب ها در هر دو روش یکسان است.

**سوال)** آیا یک سیستم حسابداری تولیدی می تواند نتایج هر دو هزینه یابی جذبی و متغیر را تأمین کند؟

**پاسخ)** بلی ، مدیران برای برنامه ریزی کنترل و تصمیم گیری نیاز به اطلاعات تخصصی تری دارند لذا در کنار گزارشات رسمی برون سازمانی ، گزارشات درون سازمانی نیز تهیه می گردد و می توان از هزینه یابی مستقیم برای این امر استفاده نمود .لذا سیستم حسابداری مورد استفاده باید گزارشات مربوط به استفاده کنندگان خارجی شرکت را به وسیله هزینه یابی جذبی و اطلاعات مالی را به وسیله هزینه یابی مستقیم (متغیر) تأمین نماید یعنی:

هزینه یابی جذبی(کامل) برای گزارشات مربوط به استفاده کنندگان خارجی و اداره مالیات و گزارش های رسمی استفاده شود و هزینه یابی مستقیم(متغیر)برای اطلاعات مدیریتی و تصمیم گیری نرخ گذاری و رقابت در قیمت. زیرا هزینه های ثابت در دامنه تولید خود، ثابت هستند لذا در آن دامنه فقط هزینه های متغیر را داریم و می توان حداقل قیمت فروش محصول خود را تعیین نمود و در بازار رقابت نمود که بحث بیشتر در فصل هزینه های مربوط و نامربوط خواهد آمد.

**سوال)** اگر موجودی کالای در جریان ساخت و کالای تکمیل شده موجود باشد و شرکت هزینه یابی متغیر را به

کار ببرد، چگونه می توان به اطلاعات هزینه یابی جذبی دست یافت؟

**پاسخ)** باید معادل تکمیل شده را از نظر سربار ثابت محاسبه و در نرخ جذب سربار ثابت هر واحد(هر ساعت) ضرب نمود و به هزینه های تولیدی در روش متغیر اضافه نمود تا بهای تولید در روش جذبی به دست آید . همچنین در حالی که فقط کالای ساخته شده وجود داشته باشد می توان از روش بالا استفاده کرد. یعنی:

معادل تکمیل شده از نظر سربار ثابت  $\times$  نرخ جذب سربار ثابت + هزینه تولید در روش متغیر = هزینه تولید در روش جذبی

در هزینه یابی جذبی ، سربار ثابت جزئی از بهای تمام شده کالا ساخته شده است در حالیکه مدیران برای کنترل و برنامه ریزی و تصمیم گیری نیاز به اطلاعات بیشتری دارند که نشان دهنده عوامل ثابت و متغیر می باشد با به دست آوردن حاشیه فروش می توان در مورد توقف تولید، ادامه تولید محصول ،حد سفارش و سایر تصمیم گیری های ویژه بحث کرد و برای آینده شرکت برنامه ریزی و بهترین سطح فعالیت ماشین آلات مواد و نیروی کار را بودجه بندی کرد. سربار ثابت ساخت بستگی به مقدار تولید ندارد بلکه تابعی از زمان است.

**نکته ۱:** با توجه به فرمول روبرو:

موجودی پایان دوره - تولید + خرید + موجودی اول دوره = میزان فروش

مشخص می شود که هنگامی که موجودی پایان دوره ، بیشتر از موجودی اول دوره باشد میزان تولید شرکت بیشتر از فروش می باشد لذا سود عملیاتی روش هزینه یابی جذبی به علت هزینه سربار ثابت در موجودی انتهای دوره بیشتر خواهد بود چون در روش جذبی ، بهای تمام شده کار در جریان پایان دوره و موجودی پایان دوره بیشتر است.

**نکته ۲:** همان طور که قبلاً هم گفته شد چون هزینه یابی جذبی ، تصویر بهتری از بهای تمام شده کالای ساخته

شده نسبت به هزینه یابی مستقیم ارائه می دهد . و اطلاعات مورد نیاز افراد خارج از موسسه را به راحتی تأمین می کند و

مبنای محاسبه مالیات شرکت ، صورت سود و زیان در روش جذبی است.

**مثال)** شرکت تولیدی آفتاب تولید کننده لامپ می باشد. در شهریور ماه سال ۷۰، شرکت تعداد ۷۵/۰۰۰ لامپ تولید نمود فروش شهریور ماه ۶۰/۰۰۰ لامپ بوده است. بهای تمام شده هر لامپ تولید شده به شرح زیر است:

مواد مستقیم ۷۰۰ ریال ، دستمزد مستقیم ۳۰۰ ریال، سربار متغیر ۲۰۰ ریال ، سربار ثابت ۳۰۰ ریال، جمع ۱۵۰۰ ریال . در ابتدای شهریور موجودی اول دوره وجود نداشته است (مطلوبست محاسبه الف) ارزش موجودی پایان دوره در صورت استفاده از هزینه یابی جذبی (ب) ارزش موجودی پایان دوره در صورت استفاده از هزینه یابی متغیر؟

### پاسخ)

موجودی پایان دوره - تولید + موجودی اول دوره = فروش

فروش - تولید + موجودی اول دوره = موجودی پایان دوره →

۱۵/۰۰۰ = ۶۰/۰۰۰ - ۷۵/۰۰۰ + ۰ = تعداد موجودی پایان دوره

ریال ۲۲/۵۰۰/۰۰۰ = ۱۵/۰۰۰ × ۱۵۰۰ = ارزش موجودی با روش جذبی (الف)

ریال ۱۸/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۵/۰۰۰ (۱۵۰۰ - ۳۰۰) = ارزش موجودی با روش متغیر (ب)

لذا موجودی پایان دوره روش جذبی بیشتر است و در نتیجه سود بیشتر است

**مثال)** شرکت رابط تولید کننده تلفن های بی سیم می باشد سود ویژه به روش هزینه یابی متغیر در سال ۱۳۷۰ برابر ۸۴/۰۰۰ ریال بود . موجودی ابتدای دوره ۲۰/۰۰۰ و پایان دوره ۱۵/۰۰۰ واحد می باشد . هزینه سربار ثابت کارخانه ۳ ریال برای هر واحد بود .

الف) سود قبل از مالیات را به روش هزینه یابی جذبی محاسبه کنید.

ب) فرض کنید که موجودی اول و پایان دوره به ترتیب ۱۵۰۰۰ و ۱۸۰۰۰ واحد بود سود قبل از مالیات را در هزینه

یابی جذبی محاسبه کنید.

**پاسخ)** با توجه به آنکه موجودی پایان دوره کم شده و نشان می دهد تعداد فروش بیشتر از تولید دوره می باشد

لذا سود روش متغیر بیشتر خواهد بود لذا همان طور که گفته شد داریم:

نرخ جذب هزینه سربار ثابت هر واحد × کاهش موجودی ها = تفاوت بین دو سود روش جذبی و متغیر (الف)

$$= ۱۵/۰۰۰ = (۲۰۰۰۰ - ۱۵۰۰۰) \times ۳$$

سود به روش جذبی = ۸۴/۰۰۰ - ۱۵/۰۰۰ = ۶۹/۰۰۰

نرخ هزینه سربار ثابت هر واحد × افزایش موجودی ها = تفاوت بین دو سود روش جذبی و متغیر (ب)

$$= ۹۰۰۰ = (۱۸/۰۰۰ - ۱۵/۰۰۰) \times ۳$$

سود به روش جذبی = ۸۴/۰۰۰ + ۹۰۰۰ = ۹۳/۰۰۰

**مثال)** شرکت بیتا در سال ۱۳۷۰ شروع به کارکرد. تولید در آن سال ۵۰/۰۰۰ شیشه اسپری و فروش آن سال

۴۹/۰۰۰ شیشه اسپری بوده است. هزینه های انجام شده در طی سال به شرح زیر است:

مواد شیمیایی مصرف شده ۵۸۰۰۰ ریال



دستمزد مستقیم	۲۳/۰۰۰ ریال
سربار متغیر	۳۴/۰۰۰
سربار ثابت	۷۲/۰۰۰
هزینه های متغیر فروش	۵/۰۰۰
هزینه های ثابت فروش و اداری	۳۲۴/۰۰۰
جمع	۵۱۶/۰۰۰

مطلوبست محاسبه الف ) بهای تمام شده واقعی هر بطری اسپری (۱) با روش هزینه یابی متغیر (۲) با روش هزینه یابی جذبی

(ب) بهای تمام شده کالا فروش رفته در سال ۷۰ با روش هزینه یابی جذبی .

(ج) بهای تمام شده کالا فروش رفته در سال ۷۰ با روش هزینه یابی متغیر

(د) بهای تمام شده موجودی پایان دوره : (۱) با روش هزینه یابی متغیر (۲) با روش هزینه یابی جذبی

(ه) هزینه سربار ثابت به حساب منظور شده در سال ۷۰ در هزینه یابی متغیر و جذبی ؟

پاسخ

الف)

سربار متغیر + دستمزد مستقیم + مواد مستقیم = بهای تمام شده با روش متغیر  
 $= 58,000 + 23,000 + 34,000 = 115,000$

$\frac{115000}{50000} = 2/3$  = بهای تمام شده هر واحد با روش متغیر

سربار ثابت + سربار متغیر + دستمزد مستقیم + مواد مستقیم = بهای تمام شده با روش جذبی  
 $= 58,000 + 23,000 + 34,000 + 72,000 = 187,000$

$\frac{187000}{50000} = 3/74$  = بهای تمام شده هر واحد

(ب)

$3/74 \times 49,000 = 183,270$  = بهای تمام شده کالا فروش رفته با روش جذبی

$2/3 \times 49,000 = 112,700$  = بهای تمام شده کالا فروش رفته با روش متغیر

(ج)

$2/3 \times 10,000 = 23,000$  = بهای موجودی پایان دوره به روش متغیر

(د)

$3/74 \times 10,000 = 37,400$  = بهای موجودی پایان دوره به روش جذبی

(ه) هزینه سربار ثابت در هزینه یابی متغیر به حساب تولید منظور نمی شود بلکه به عنوان هزینه دوره جاری تلقی شده و کلاً به عنوان هزینه از فروش کم می شود اما در روش جذبی ، سربار ثابت به حساب تولید منظور می شود و متناسب با تعداد فروش و موجودی پایان دوره در صورت سود و زیان و تراز نامه به ترتیب به عنوان بهای تمام شده کالا فروش رفته و موجودی پایان دوره نشان داده می شود لذا هزینه ثابت منظور شده به تولید در روش جذبی:

$$\text{هزینه ثابت ارائه شده در بهای تمام شده کالا فروش رفته} = 70/560 = 72/000 \times \frac{49/000}{50/000}$$

$$\text{هزینه ثابت ارائه شده در موجودی پایان دوره} = 1/440 = 72/000 \times \frac{1000}{50/000}$$

$$0 = \text{هزینه ثابت منظور شده به تولید در روش متغیر}$$

**مثال)** با استفاده از اطلاعات ارائه شد مربوط به تولیدی کفش وین ، مطلوبست الف) صورت مغایرت با استفاده از هزینه یابی جذبی و متغیر را تهیه و دلایل اختلاف را نشان دهید . ب) فرض کنید که کالای در جریان ساخت وجود ندارد. چه ثبت های روزنامه ای برای تبدیل هزینه یابی متغیر به جذبی باید انجام داد.

فروش ۲۸/۰۰ جفت ۸۴۰/۰۰۰ ریال

تولید ۳۰/۰۰۰ جفت

هزینه های تولید:	هزینه های متغیر	هزینه های ثابت	جمع
مواد مستقیم	۱۸۰/۰۰۰ ریال	-	۱۸۰/۰۰۰
دستمزد مستقیم	۲۴۰/۰۰۰ ریال	-	۲۴۰/۰۰۰
سربار ساخت	۶۰/۰۰۰ ریال	۳۳/۰۰۰ ریال	۹۳/۰۰۰
جمع	۴۸۰/۰۰۰	۳۳/۰۰۰	۵۱۳/۰۰۰

هزینه های غیر تولیدی :	هزینه متغیر	هزینه ثابت	جمع
فروش	۱۶۸/۰۰۰	۳۰/۰۰۰	۱۹۸/۰۰۰
اداری	-	۱۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰
امور و مالی	-	۲۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰
	۱۶۸/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۳۱۸/۰۰۰

پاسخ)

### شرکت کفش وین

#### صورت مغایرات هزینه یابی جذبی و متغیر

شرح	هزینه یابی جذبی	هزینه یابی متغیر	تفاوت
فروش	۸۴۰/۰۰۰	۸۴۰/۰۰۰	-
بهای تمام شده کالا فروش رفته	(۴۷۸/۸۰۰)	(۴۴۸/۰۰۰)	-۳۰/۸۰۰
هزینه های متغیر غیر تولیدی	-----	(۱۶۸/۰۰۰)	۱۶۸/۰۰۰

۱۳۷/۲۰۰	۲۲۴/۰۰۰	۳۶۱/۲۰۰	حاشیه فروش (سود ناویژه)
-۱۳۵/۰۰۰	(۱۸۳/۰۰۰)	(۳۱۸/۰۰۰)	هزینه های غیر تولیدی
<u>+۲۲۰۰</u>	<u>۴۱/۰۰۰</u>	<u>۴۳/۲۰۰</u>	سود ویژه عملیاتی

هزینه های تولید در روش جذبی  $۵۱۳/۰۰۰ \times ۲۸/۰۰۰ \div ۳۰/۰۰۰ = ۴۷۸/۸۰۰$

هزینه های تولید در روش متغیر  $۴۸۰/۰۰۰ \times ۲۸/۰۰۰ \div ۳۰/۰۰۰ = ۴۴۸/۰۰۰$

دلیل عمده اختلاف سود ویژه روش های جذبی و متغیر سربار ثابت، در موجودی کالای پایان دوره است که به فروش نرسیده است یعنی

$$\text{اختلاف سود} = (30/000 - 28/000) \times \frac{33/000}{30/000} = 2200$$

(ب)

$$۲۸/۰۰۰ \times \frac{۳۳/۰۰۰}{۳۰/۰۰۰} = ۳۰/۸۰۰$$

$$۲/۰۰۰ \times \frac{۳۳/۰۰۰}{۳۰/۰۰۰} = ۲/۲۰۰$$

بهای تمام شده کالا فروش رفته ۳۰/۸۰۰

موجودی کالا ساخته شده ۲۲۰۰

کنترل سربار ۳۳/۰۰۰

ثبت تبدیل هزینه یابی متغیر به جذبی

**مثال** شرکت ابرکوه سازنده یک نوع کفش کوهنوردی است که با شرکت دماوند که سازنده کفش ورزشی است رقابت می کند در طول سال ۱۳۷۰ هنگامی که شرکت ابرکوه شروع به فعالیت تولیدی نمود استانداردهای زیر را برای هزینه تولیدی یک جفت کفش در نظر گرفت:

۳۲۰ ریال

مواد مستقیم

۶۰ ریال

دستمزد

۱۹۰ ریال سربار متغیر

سربار (نرخ جذب بر مبنای هر جفت):

۱۳۰ ریال سربار ثابت

۷۰۰ ریال

هزینه های فروش هر واحد ۱۰ ریال، هزینه سربار ثابت هر واحد بر مبنای ظرفیت مورد انتظار ۲۵/۰۰۰ جفت سالانه محاسبه شده است. هزینه ثابت فروش ۲/۴۰۰/۰۰۰ ریال است در سال ۱۳۷۰ شرکت ابرکوه ۲۷/۵۰۰ جفت کفش تولید نمود و ۲۶/۰۰۰ جفت فروش داشت از قرار هر جفت ۲/۰۰۰ ریال، و در ۱۳۷۰/۱۲/۲۹ حساب کالا ساخته شده در دفتر کل مانده ۸۵۵/۰۰۰ ریال را نشان می دهد (یعنی مبلغ موجودی پایان دوره).

الف) آیا شرکت ابرکوه هزینه یابی جذبی به کار می برد یا متغیر؟

ب) اگر شرکت مایل است که ترازنامه برای ارائه به خارج از شرکت تهیه کند رقم موجودی کالا ساخته شده را چه

رقمی ارائه نماید؟

ج) رقم کل سربار ثابت تخمینی (برآوردی) چقدر است؟

د) اگر سربار ثابت واقعی  $3/500/000$  ریال باشد سربار ثابت جذب شده در یک سال بیشتر یا کمتر از سربار واقعی

است؟

ه) انحراف ظرفیت که در صورت سود و زیان (هزینه یابی متغیر) نشان داده می شود چقدر است؟ چرا؟

پاسخ (الف) هزینه یابی متغیر، زیرا موجودی پایان دوره برابر بهای تمام شده روش متغیر است:

$570 = 320 + 60 + 190$  = بهای تمام شده هر واحد با روش متغیر

$570 = \frac{855/000}{27/500 - 26/000}$  = بهای تمام شده هر واحد موجودی پایان دوره

ب) برای گزارشات رسمی باید سیستم جذبی به کار رود لذا به روش جذبی داریم:

$1/050/000 = 1500 \times (570 + 130)$  = بهای تمام شده کالا پایان دوره با روش جذبی

ج)

رقم کل سربار ثابت برآوردی  $25/000 \times 130 = 3/250/000$

د) سربار ثابت جذب شده عبارت خواهد بود از  $3/575/000 = 27/500 \times 130$  که بیشتر از سربار واقعی

$(3/500/000)$  می باشد لذا به میزان  $75/000$  ریال اضافه جذب سربار خواهیم داشت البته به این شرط که از روش هزینه

یابی جذبی استفاده کرده باشیم. وگرنه اضافه جذب یا کسر جذب در روش متغیر نخواهیم داشت.

ه) صفر ریال است چون هزینه ثابت سربار به تولید تخصیص نمی یابد.

$0 = 0$  (ساعات استاندارد - ساعات بودجه شده) نرخ استاندارد سربار ثابت = انحراف حجم (ظرفیت)

مثال) شرکت برهان بودجه زیر را برای تولید و فروش سال  $1370$  تنظیم کرده بود.

واحدهای تولید شده و فروش رفته  $200/000$  واحد و فروش  $2/000/000$  ریال

هزینه های تولیدی شامل:

مواد مستقیم  $150/000$  ریال

دستمزد مستقیم  $210/000$

سربار متغیر  $760/000$

سربار ثابت  $400/000$

هزینه های عملیاتی شامل:

هزینه های متغیر فروش  $160/000$

هزینه ثابت اداری  $200/000$

            
 $1/880/000$

تعداد  $200/000$  واحد بودجه شده برای تخصیص سربار به تولیدات به کار می رود. سربار ثابت تولید و هزینه های

ثابت اداری به طور یکنواخت در طی سال به حساب منظور می شوند و هیچ گونه انحرافی از برآورد ندارند. اضافه یا کسر

جذب سربار انحرافی به حساب بهای تمام شده کالا فروش رفته منظور می شود در شش ماهه اول سال  $1370$  شرکت

$100/000$  واحد تولید و  $80/000$  واحد به فروش رساند.

مطلوبست الف) فرض نمائید که شرکت برهان از هزینه یابی جذبی استفاده می کند و به سوالات زیر پاسخ دهید:

۱) بهای تمام شده هر واحد چقدر است؟

- (۲) چه مبلغ از سربار ثابت تولید به تولیدات شش ماهه اول سال ۷۰ تخصیص یافته است؟
- (۳) چه مبلغ از هزینه های سربار متغیر به تولیدات شش ماهه اول سال ۷۰ تخصیص یافته است؟
- (۴) بهای تمام شده کالا فروش رفته در شش ماهه اول سال ۷۰ چقدر است؟
- (۵) جمع هزینه های عملیاتی برای نیمه اول ۱۳۷۰ چقدر است؟
- (ب) فرض نمائید شرکت از هزینه یابی متغیر استفاده نموده است . پاسخ سوالات زیر را تعیین نمائید.
- (۱) بهای تمام شده هر واحد تولید شده چقدر است؟
- (۲) مبلغ سربار تولید ، که در نیمه اول سال ۷۰ به تولید تخصیص یافته چقدر است.
- (۳) مبلغ حاشیه فروش تولید برای نیمه اول ۷۰ چقدر است؟
- (۴) مبلغ حاشیه فروش کل در نیمه اول سال ۷۰ چقدر است؟
- (۵) سود یا زیان نیمه اول سال ۷۰ چقدر است.

پاسخ(الف) (۱) هزینه یابی جذبی

$$\text{بهای تمام شده هر واحد} = \frac{150/000 + 210/000 + 760/000 + 400/000}{200/000} = 7.6$$

(۲)

$$\text{مبلغ تخصیص یافته سربار ثابت تولید در ۶ ماه} = 400/000 \times \frac{6}{12} = 200/000$$

(۳)

$$\text{مبلغ تخصیص یافته سربار متغیر در ۶ ماه} = \frac{760/000}{200/000} \times 100/000 = 380/000$$

(۴)

$$\text{بهای تمام شده کالا فروش رفته در ۶ ماه} = 7.6 \times 80/000 = 608/000$$

(۵)

$$\text{جمع هزینه های عملیاتی در ۶ ماه} = (160/000 + 200/000) \frac{6}{12} = 180/000$$

(ب) هزینه یابی متغیر :

(۱)

$$\text{بهای تمام شده هر واحد مبلغ} = \frac{150/000 + 210/000 + 760/000}{200/000} = 5/6$$

(۲)

$$\text{مبلغ سربار تخصیص یافته در ۶ ماه} = 760/000 \times \frac{100/000}{200/000} = 380/000$$

(۳)

$$\text{مبلغ حاشیه فروش تولید در ۶ ماه} = (2/000/000 - 5/6 \times 200/000) \times \frac{100/000}{200/000} = 440/000$$

(۴)

$$440/000 - 160/000 \times \frac{100/000}{200/000} = 360/000$$

(مبلغ حاشیه ساخت در ۶ ماهه (حاشیه فروش ناخالص))

(۵)

$$360/000 - (200/000 + 400/000) \times \frac{100/000}{200/000} = 60/000$$

سود ۶ ماهه

مثال) تبدیل هزینه یابی متغیر به جذبی :

آقای کاوه تولید یک نوع کامپیوتر قابل حمل و نقل را آغاز نموده است. حسابدار صورت سود و زیان زیر را بر مبنای هزینه یابی متغیر (مستقیم) بعد از اولین سال فعالیت برای کمک به آقای کاوه در امر تصمیم گیری تهیه نموده است :

### کامپیوتر کاوه

### صورت حساب سود و زیان

ارقام به ریال	برای سال منتهی به ۷۰/۶/۳۱
۳/۵۰۰/۰۰۰	فروش (۳۵۰۰ کامپیوتر از قرار هر واحد ۱۰۰۰ ریال)
	<u>هزینه های متغیر کالا فروش رفته:</u>
	موجودی ابتدای دوره
	بهای تمام شده کالا تولید شده
	بهای تمام شده کالا آماده فروش
	کسر می شود: موجودی آخر دوره
۷۰۰/۰۰۰	بهای کالا فروش رفته
<u>(۳۱۵/۰۰۰) = ۳۵۰۰ × ۹۰</u>	حاشیه فروش تولید (حاشیه فروش ناخالص)
۳۸۵/۰۰۰	هزینه های متغیر فروش و اداری
	حاشیه فروش خالص
۳۲۰/۰۰۰	سر بار ثابت کارخانه
<u>۸۰/۰۰۰</u>	سر بار ثابت فروش و اداری
(۴۰۰/۰۰۰)	
<u>(۱۵/۰۰۰)</u>	

زیان خالص

هزینه های متغیر تولیدی هر واحد محصول در طی سال به شرح زیر است:  
مواد مستقیم ۳۰۰ ریال، دستمزد ۳۰۰ و سر بار ۲۰۰ ریال.

آقای کاوه از زیان ناخالص ناراحت بود زیرا می خواست به منظور ازدیاد ظرفیت مبلغی وام از بانک بگیرد ولی در صورت وجود زیان در صورت حساب سود و زیان، وام پرداخت نمی شود. اگر آقای کاوه از هزینه یابی جذبی استفاده کند وضعیت بالا تغییر می کند. مطلوبست.

الف) تهیه صورت سود و زیان به روش هزینه یابی جذبی

ب) منابع اختلاف بین سود و زیان در دو سیستم هزینه یابی را بیان کنید.

ج) آیا ارائه صورت حساب سود و زیان به روش هزینه یابی جذبی به بانک محلی جهت روشن شدن وضعیت آقای

کاوه راجع به زیان خالص مشخص شده در روش هزینه یابی مستقیم (متغیر) مناسب است؟

د) فرض کنید در طی دومین سال عملیات « شرکت کاوه ۴۰۰۰ کامپیوتر تولید و ۴۱۰۰ دستگاه خواهد فروخت و

میزان هزینه های ثابت و متغیر نخواهد کرد. مطلوبست:

(۱) صورت حساب سود و زیان به روش هزینه یابی مستقیم (متغیر) را تهیه کنید.

(۲) صورت حساب سود و زیان را به روش هزینه یابی جذبی تهیه کنید.

اختلاف بین سود دو روش را برای سال دوم نشان دهید.

پاسخ (الف)

### کامپیوتر کاوه

#### صورت حساب سود و زیان

ارقام به ریال

برای سال منتهی به ۷۰/۶/۳۱

۳/۵۰۰/۰۰۰	= ۳۵۰۰۰×۱۰۰	<b>فروش</b>
		<b>بهای تمام شده کالا فروش رفته:</b>
	۱/۲۰۰/۰۰۰ = ۳۰۰۰×۳۰۰	مواد مستقیم
	۱/۲۰۰/۰۰ = ۳۰۰۰×۳۰۰	دستمزد مستقیم
	۸۰۰/۰۰۰ = ۴۰۰۰×۲۰۰	سربار متغیر ساخت
	<u>۳۲۰/۰۰۰</u>	سربار ثابت ساخت
۳/۵۲۰/۰۰۰		بهای تمام شده کالای ساخته شده
(۴۴۰/۰۰۰) = (۳۰۰+۳۰۰+۲۰۰+۸۰)×۵۰۰		بهای موجودی کالا آخر دوره
<u>(۳/۰۸۰/۰۰۰)</u>		بهای تمام شده کالا فروش رفته
۴۲۰/۰۰۰		سود ناویژه
	۳۱۵/۰۰۰	هزینه های فروش و اداری متغیر
	<u>۸۰/۰۰۰</u>	هزینه های فروش و اداری ثابت
۳۹۵/۰۰۰		
<u>۲۵/۰۰۰</u>		سود ویژه عملیاتی

ب) منبع اختلاف، سربرار ثابت ساخت است چون در روش هزینه یابی متغیر، کل سربرار ثابت به عنوان هزینه دوره از درآمد دوره کسر شده بود، زیان وجود داشت در حالیکه در روش جذبی قسمتی از سربرار، (۴۰/۰۰۰ ریال سربرار ثابت) در موجودی پایان دوره نهفته است.

$$۵۰۰ \div ۴/۰۰۰ \times ۳/۲۰۰/۰۰۰ = ۴۰۰/۰۰۰ \quad \text{و} \quad ۵۰۰ \div ۴/۰۰۰ \times ۳/۵۲۰/۰۰۰ = ۴۴۰/۰۰۰$$

$$۴۰/۰۰۰ = ۴/۰۰۰ \times ۳۲۰/۰۰۰ \div ۵۰۰ = \text{تفاوت موجودی دو روش}$$

ج) بلی، اصولاً اکثر شرکت ها برای مقاصد گزارشگری خارجی از هزینه یابی جذبی استفاده می کند و تنها برای استفاده داخلی از هزینه یابی متغیر استفاده می شود.

(د)

### کامپیوتر کاوه

#### صورت حساب سود و زیان

روش هزینه یابی متغیر برای سال منتهی به ۷۱/۶/۳۱

۴/۱۰۰/۰۰۰	فروش
	هزینه های متغیر کالا فروش رفته :
۴۰۰/۰۰۰	موجودی ابتدای دوره
۳/۲۰۰/۰۰۰ = ۴۰۰ × ۸۰۰	بهای تمام شده کالا تولید شده
۳/۶۰۰/۰۰۰	بهای تمام شده کالا آماده فروش
(۳۲۰/۰۰۰)	موجودی کالا پایان دوره
۳/۲۸۰/۰۰۰	
۸۲۰/۰۰۰	حاشیه فروش ناخالص
۳۶۹/۰۰۰	کسر می شود: هزینه های متغیر فروش و اداری (۴۱۰۰ × ۹۰)
۴۵۱/۰۰۰	حاشیه فروش خالص
	سربرار ثابت کارخانه
۳۲۰/۰۰۰	
	سربرار ثابت فروش و اداری
	۸۰/۰۰۰
(۴۰۰/۰۰۰)	
۵۱/۰۰۰	سود خالص

### کامپیوتر کاوه

#### صورت حساب سود و زیان

روش هزینه یابی جذبی برای سال منتهی به ۷۱/۶/۳۱

۴/۱۰۰/۰۰۰	فروش (۴۱۰۰ × ۱۰۰۰)
	بهای تمام شده کالا فروش رفته :
۱/۲۰۰/۰۰۰	مواد مستقیم ۴۰۰۰ × ۳۰۰
۱/۲۰۰/۰۰۰	دستمزد مستقیم ۴۰۰۰ × ۳۰۰



۸۰۰/۰۰۰	سربار متغیر ساخت ۴۰۰۰×۲۰۰
۳۲۰/۰۰۰	سربار ثابت ساخت ۴۰۰۰×۸۰
۳/۵۲۰/۰۰۰	بهای کالا تولید شده
۴۴۰/۰۰۰	موجودی اول دوره
۳/۹۶۰/۰۰۰	بهای تمام شده کالا آماده فروش
(۳۵۶/۰۰۰)	موجودی کالا پایان دوره
۳/۶۰۸/۰۰۰	بهای تمام شده کالا فروش رفته
۴۹۲/۰۰۰	سود ناویژه
	هزینه های عملیاتی :
۳۶۹/۰۰۰	هزینه های فروش و اداری متغیر ۴۱۰۰×۹۰
۸۰/۰۰۰	هزینه های فروش و اداری ثابت
(۴۴۹/۰۰۰)	
۴۳/۰۰۰	سود ویژه عملیاتی

$۸۰۰۰ = (۵۰۰ - ۴۰۰) \times ۸۰ =$  نرخ جذب سربار ثابت  $\times$  کاهش موجودی اول و پایان دوره = اختلاف سود سال ۷۱

**مثال)** شرکت تولیدی زنجان که از هزینه یابی مستقیم (متغیر) برای اهداف داخلی مدیران و از هزینه یابی جذبی برای اهداف خارجی (برون سازمانی) استفاده می کند. در پایان سال مالی هر سال اطلاعات مالی، باید از هزینه یابی مستقیم به هزینه یابی جذبی تبدیل شود در پایان سال ۱۳۷۰ پیش بینی شده بود که فروش ۲۰٪ در سال بعد افزایش خواهد یافت بنابراین تولید از ۲۰/۰۰۰ واحد به ۲۴/۰۰۰ واحد در سال به منظور پاسخگویی به تقاضای مورد انتظار افزایش خواهد یافت. شرایط اقتصادی فروش به شرکت را در سطح ۲۰/۰۰۰ واحد برای هر سال در نظر بگیرد. اطلاعات زیر مربوط به سال های ۷۰ و ۷۱ می باشد.

۱۳۷۱	۱۳۷۰	شرح
۳۰ ریال	۳۰ ریال	قیمت فروش هر واحد
۲۰/۰۰۰ واحد	۲۰/۰۰۰ واحد	تعداد فروش
۲/۰۰۰ واحد	۲/۰۰۰ واحد	تعداد موجودی اول دوره
۲۴/۰۰۰ واحد	۲۰/۰۰۰ واحد	مقدار تولید
۶/۰۰۰ واحد	۲/۰۰۰ واحد	مقدار موجودی پایان دوره
۴/۰۰۰ ریال	۵/۰۰۰ ریال	انحراف نامساعد دستمزد مستقیم، مواد اولیه و سربار متغیر ساخت

هزینه های استاندارد متغیر یک واحد برای سال ۷۰ و ۷۱ به شرح زیر است:

مواد اولیه ۴/۵ ریال

دستمزد مستقیم ۷/۵  
 سربار متغیر ساخت ۳  
 ۱۵ ریال

هزینه های ثابت سالانه برای سال ۷۰ و ۷۱ (بودجه شده و واقعی) به شرح زیر است:

تولید ۹۰/۰۰۰  
 فروش و اداری ۱۰۰/۰۰۰  
 ۱/۹۰۰/۰۰۰

نرخ جذب سربار در روش هزینه یابی جذبی بر اساس ظرفیت عادی ۳۰/۰۰۰ واحد در هر سال تعیین می گردد تمام انحرافات اضافه یا کسر جذب سربار (مساعد یا نامساعد) به حساب بهای تمام شده کالا فروش رفته انتقال داده می شود. (مطلوبست: الف) تهیه و تنظیم صورتحساب سود و زیان بر اساس روش هزینه یابی جذبی برای سال ۱۳۷۱ (ب) تهیه و تنظیم صورتحساب سود و زیان برای سال ۷۱ بر اساس روش هزینه یابی مستقیم.

(پاسخ)

شرکت تولیدی زنجان

صورتحساب سود و زیان

به روش هزینه یابی جذبی برای سال ۷۱

۶۰۰/۰۰۰	فروش (۳۰×۲۰/۰۰۰)
	بهای تمام شده کالا فروش رفته:
۳۶/۰۰۰	بهای موجودی کالا اول دوره ۱۸×۲۰۰۰
۴۳۲/۰۰۰	بهای کالا تولید شده طی دوره ۱۸×۲۴/۰۰۰
۴۶۸/۰۰۰	بهای تمام شده کالا آماده فروش
(۱۰۸/۰۰۰)	بهای موجودی پایان دوره ۱۸×۶۰۰۰
(۳۶۰/۰۰۰)	بهای تمام شده استاندارد کالا فروش رفته
۲۴۰/۰۰۰	جمع انحرافات نامساعد دستمزد و مواد و سربار متغیر
(۴/۰۰۰)	انحراف حجم (۲۰۰×فروش ۳۰×هر واحد)×نرخ سربار
(۱۸/۰۰۰)	سود ناویژه
۲۱۸/۰۰۰	هزینه های فروش و اداری
(۱۰۰/۰۰۰)	
۱۱۸/۰۰۰	سود ویژه عملیاتی

$$\text{نرخ سربار هر واحد} = \frac{90/000}{30/000} = 3$$

## شرکت تولیدی زنجان

## صورتحساب سود و زیان به روش هزینه یابی مستقیم برای سال ۷۱

۶۰۰/۰۰۰	فروش ۳۰×۲/۰۰۰
	هزینه های متغیر کالا فروش رفته :
۳۰/۰۰۰	موجودی ابتدایی دوره ۱۵×۲۰۰۰
۳۶۰/۰۰۰	بهای تمام شده کالا تولید شده ۲۵×۲۴۰۰۰
۳۹۰/۰۰۰	بهای تمام شده کالا آماده فروش
(۹۰/۰۰۰)	موجودی کالا پایان دوره ۱۵×۶۰۰۰
(۳۰۰/۰۰۰)	بهای تمام شده استاندارد کالا فروش رفته
۳۰۰/۰۰۰	
(۴/۰۰۰)	انحرافات نامساعد دستمزد سربار و مواد
۲۹۶/۰۰۰	
۰	هزینه های متغیر فروش و اداری
۲۹۶/۰۰۰	
	سربار ثابت تولید
۹۰/۰۰۰	هزینه های ثابت فروش و اداری
(۱۹۰/۰۰۰)	
۱۰۰/۰۰۰	
۱۰۶/۰۰۰	سود ویژه عملیاتی

$$۱۲/۰۰۰ = ۴۰۰۰ \times ۳ = \text{نرخ جذب سربار ثابت} \times \text{افزایش موجودی} = \text{اختلاف سود}$$

## فصل بیست و دوم

### نقطه سر به سر و حاشیه فروش

## فصل بیست و دوم: نقطه سر به سر و حاشیه فروش

## مقدمه

هدف از همه فعالیت های اقتصادی ، سود است. از آنجا که سود مرتبط با حجم فروش و هزینه هاست محاسبه سود هر واحد کالا و همچنین حداقل میزانی که باید تولید نمود تا هزینه ها را پوشش دهد اهمیت پیدا می کند. در تجزیه و تحلیل هزینه و حجم و سود، حجم تولید در رابطه با سود دهی مد نظر است. پس مطمئناً محاسبه حجمی از تولید که آغاز سود دهی فعالیت اقتصادی است و حداقل میزان فعالیت را برای سود دهی نشان می دهد آغازگر تجزیه و تحلیل خواهد بود.

## نمادهای اختصاری :

ابتدا با برخی نمادهای اختصاری که در این فصل استفاده خواهیم کرد آشنا می شویم:

P	بهای فروش هر واحد	CV	جمع هزینه های متغیر
S	مبلغ فروش کل	CV%	درصد هزینه متغیر به فروش
Q	تعداد فروش	PBT	سود قبل از کسر مالیات
Q <sub>b</sub>	تعداد فروش در نقطه سر به سر	PAT	سود بعد از کسر مالیات
S <sub>b</sub>	مبلغ فروش در نقطه سر به سر	Tax	مبلغ مالیات
CM	حاشیه فروش کل	TR	نرخ مالیات
CM	حاشیه فروش هر واحد (حاشیه سود)	K	درجه اهرم عملیاتی
CM%	درصد حاشیه فروش	Q <sub>ms</sub>	تعداد حاشیه ایمنی
FC	هزینه های ثابت	S <sub>ms</sub>	مبلغ حاشیه ایمنی
CV	هزینه متغیر یک واحد	SM%	درصد حاشیه ایمنی

## حاشیه فروش (حاشیه سود، ماژور، بازآوری)

حاشیه فروش یک واحد کالا تفاوت بین قیمت فروش هر واحد و هزینه های متغیر آن یک واحد است. چون فرض می شود. بهای فروش و هزینه متغیر برای هر واحد با افزایش یا کاهش حجم تولید، ثابت باقی می ماند پس حاشیه فروش با بهای فروش هر واحد متناسب است و لذا حاشیه فروش کل با مبلغ فروش کل متناسب است. حاشیه فروش به صورت زیر تعریف می شود:

$$\text{هزینه های متغیر آن واحد} - \text{قیمت فروش هر واحد} = P - V = \text{حاشیه فروش یک واحد CM}$$

حاشیه فروش یکی از مفاهیم اصلی تجزیه و تحلیل حجم، فعالیت و سود است که دو وظیفه دارد:

۱) پوشش هزینه های ثابت که از اولین واحد فروش آغاز و در نقطه سر به سر، پایان می یابد.

۲) ایجاد سود که از نقطه سر به سر آغاز و تا ظرفیت کامل ادامه می یابد.

## درصد حاشیه فروش

نسبت حاشیه فروش به قیمت فروش هر واحد را درصد حاشیه فروش تعریف می‌نمائیم:

$$\%CM = \frac{\text{حاشیه فروش}}{\text{فروش هر واحد}} = \frac{CM}{P} = 1 - \frac{Vc}{P}$$

ملاحظه می‌شود که نسبت حاشیه سود و نسبت هزینه متغیر به فروش مکمل یکدیگرند. یعنی:

$$\%CM + \frac{Vc}{P} = \frac{CM}{P} + \frac{Vc}{P} = 1$$

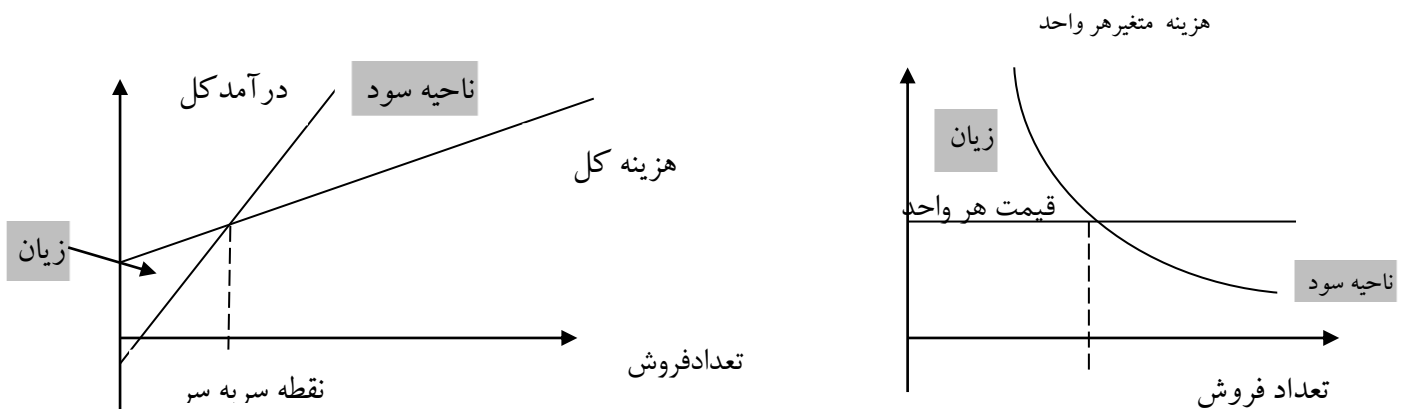
## نقطه سر به سر

نقطه سر به سر، نقطه آغاز سود دهی است. یعنی نقطه‌ای که هزینه کل و درآمد کل برابر می‌شود. یعنی حجمی از فروش که در آن سود عملیاتی صفر است. در نتیجه داریم:

$$F_c + Q \cdot V = PQ \rightarrow F_c = (P - V)Q$$

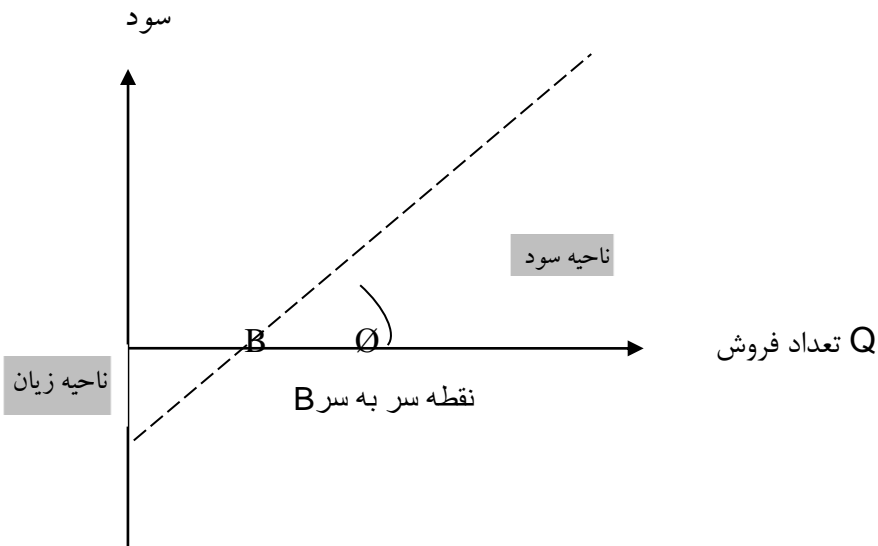
$$\text{تعداد نقطه سر به سر} = Q_b = \frac{F_c}{CM}$$

علاوه بر معادله فوق، می‌توان از طریق نمودار، نقطه سر به سر را محاسبه نمود. نمودار درآمد و هزینه را ترسیم نموده محل برخورد منحنی درآمد با هزینه، نقطه سر به سر می‌باشد زیرا در این نقطه میزان درآمد و هزینه برابر است.



## نقطه سر به سر از روی نمودار سود-حجم فعالیت

می توان نقطه سر به سر را از روی نمودار سود نیز تشخیص داد: محل برخورد نمودار خط سود با محور تعداد فروش، در حقیقت مقدار فروشی است که سود در آن نقطه صفر می باشد:



نمودار سود - حجم فعالیت

همان طور که می دانید شیب خط سود در نمودار فوق برابر تانژانت زاویه بین خط تعداد فروش و خط سود می

باشد یعنی:

$$\tan \theta = \frac{\text{تفاوت مقدار} / \text{تفاوت سود}}{\text{ضلع مجاور} / \text{ضلع مقابل}}$$

از طرفی برای یک واحد تغییر داریم:

$$p - Vc_u = \text{تفاوت قیمت فروش و هزینه متغیر} = \text{تغییر سود به ازای یک واحد}$$

همچنین فقط یک واحد تغییر مدنظر است لذا:

$$Q_2 - Q_1 = 1$$

$CM_U$  منظور حاشیه فروش یک واحد است.

$$\tan \theta = (p - Vc_u) / (Q_2 - Q_1) = \text{تغییر مقدار فروش} / \text{تغییر سود} = (p - Vc_u) / 1 = p - Vc_u = CM_U$$

$$\tan \theta = CM_U$$

حال اگر محور افقی به جای تعداد فروش، معرف میزان مبلغ فروش باشد شیب خط سود برابر درصد حاشیه فروش

می شود:

$$\tan \theta = \%CM$$

از موارد فوق نتیجه می گیریم که حاشیه سود یک واحد یعنی تغییر سود به ازای یک واحد و همچنین نسبت

حاشیه سود یعنی میزان تغییر سود به ازای تغییر یک ریال در فروش.

## مبلغ فروش در نقطه سر به سر

برابر است با میزان فروش در نقطه سر به سر ضربدر قیمت فروش یعنی:

$$S_b = \text{قیمت فروش} \times \text{تعداد فروش نقطه سر به سر} = \text{مبلغ فروش در نقطه سر به سر}$$

$$\rightarrow S_b = Q_b \cdot P = P \cdot Fc / CM = Fc \div \%CM$$

$$\text{مبلغ فروش در نقطه سر به سر} = S_b = \frac{FC}{\%CM} = \frac{\text{جمع هزینه های ثابت}}{\text{درصد حاشیه فروش}}$$

برای حل مثال های بعدی این فصل، به این مثال توجه کنید:

مثال) نرخ مالیاتی شرکتی TR٪ است. سود مورد انتظار قبل از کسر مالیات را معین کنید؟ همچنین مقدار فروش مورد نیاز برای داشتن PBT ریال سود قبل از مالیات را مشخص کنید؟  
(پاسخ)

سود قبل از کسر مالیات × نرخ مالیات = Tax مبلغ مالیات

→ (نرخ مالیات - 1) سود قبل از کسر مالیات = Tax - سود قبل از کسر مالیات = سود پس از کسر مالیات

$$PBT = \frac{PAT}{1 - TR}$$

$$PBT = \text{سود قبل از کسر مالیات} = \text{کل هزینه ها} - \text{کل درآمد} = (PQ - QV - Fc) = Q(P - V) - Fc = Q \cdot CM - Fc$$

مالیات

$$\rightarrow Q = \frac{Fc + PBT}{CM} \quad \text{میزان فروش و} \quad \rightarrow S = \frac{Fc + PBT}{\%CM}$$

## فرضیه سبد

به ترکیبی از چند محصول مختلف که با هم به فروش می رسند و یا نمایانگر نسبت تولید و فروش چند محصول می باشد، سبد گویند. شرکت ها در عمل دارای چندین محصول می باشند که برای محاسبات و گزارشات، بایستی ترکیبی از این محصولات در نظر گرفته شوند. دانستن ترکیب فروش برای تجزیه و تحلیل و تصمیم گیری در مورد انتخاب ترکیب مناسب برای تولید و فروش اهمیت دارد.

مثال 1) فروش و هزینه های عملیاتی شرکت سپهر به شرح زیر است، تعداد در نقطه سر به سر و همچنین فروش

در نقطه سر به سر را به دست آورید؟



قیمت فروش هر واحد ۲۰ ریال  
 هزینه های ثابت ۱۰۵/۰۰۰ ریال  
 هزینه های متغیر هر واحد ۵ ریال

پاسخ (

ریال ۱۵ = ۲۰ - ۵ = حاشیه فروش هر واحد

$$Q_b = \frac{FC}{CM} = \frac{105/000}{15} = 7000$$

ریال ۱۴۰/۰۰۰ = ۷۰۰۰ × ۲۰ = قیمت × تعداد = مبلغ فروش در نقطه سر به سر

نکته:

$$\%CM + \%CV = CM \div P + CV \div P = (CM + CV) \div P = (P - cv + cv) \div p = p \div p = 1$$

$$\%CM + \%CV = 1$$

مثال ۲) شرکت تولیدی نرم افزار دوستان برای تولید و فروش ۲۰/۰۰۰ واحد از یک محصول جدید برنامه ریزی می کند. هزینه های ثابت ۸۰۰/۰۰۰ ریال و هزینه های متغیر ۶۰٪ بهای فروش است. برای تحقق ۲۰۰/۰۰۰ ریال سود، بهای فروش هر واحد را اعلام نمائید؟

پاسخ (

$$\%CM = 1 - \%CV = 1 - \%60 = 40\%$$

$$\text{ریال } 2/500/000 = \frac{FC + PBT}{\%CM} = \frac{800/000 + 200/000}{40\%}$$

$$= 2500/000 \div 20/000 = 125$$

مثال ۳) در شرکت لوله کشی مدرن، فروش سالانه ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال و هزینه های متغیر آن ۷۵٪ فروش و هزینه های ثابت ماهانه ۴۰/۰۰۰ ریال است. فروش سالانه اش چقدر باید افزایش یابد تا شرکت مدرن، سود قبل از مالیاتش ۱۰٪ فروش آن باشد؟

پاسخ (

$$CV = 75\%S \quad \rightarrow \%CV = CV/S = \%75$$

$$\%CM = 1 - \%CV = 1 - \%75 = \%25$$

$$\text{ریال } FC = 40/000 \times 12 = 480/000$$

$$PBT = \%10S, S = \frac{FC + PBT}{\%CM} = \frac{480/000 + \%10S}{0/25} \rightarrow S = 3/200/000$$

**مثال ۴)** دکتر ابراهیمی یک روانپزشک است او از هر مریض ۱۲۰۰۰ ریال حق ویزیت دریافت می کند وی محلی برای مطب اجاره کرده است. هزینه های ماهانه وی به شرح زیر است :

اجاره ماهانه مطب	۵۰۰/۰۰۰ ریال
حقوق منشی	۹۰۰/۰۰۰ ریال
هزینه نگهداشت	۳۰۰/۰۰۰ ریال
جمع هزینه های ثابت	۱/۷۰۰/۰۰۰ ریال

دکتر ابراهیمی باید آموزش ضمن کار ببیند که شامل ۸۰ ساعت سالانه می باشد و هزینه ماهانه آن ۱۰۰/۰۰۰ ریال پیش بینی شده است. هزینه جاری معاینات ۵۰۰ ریال برای هر مریض می باشد.

الف) دکتر ابراهیمی در نقطه سر به سر چند مریض در ماه باید ببیند؟ ب) دکتر مایل است که کارش را توسعه دهد تا درآمد بعد از کسر مالیات ماهانه اش ۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال گردد. نرخ مالیاتی او ۳۰٪ است. چند مریض باید ببیند تا این درآمد ماهانه را داشته باشد؟

پاسخ الف)

$$\overline{CM} = P - \overline{CV} = 12000 - 5000 = 7000 \text{ ریال}$$

$$Q_b = \frac{FC}{\overline{CM}} = \frac{1/700/000 + 100/000}{7000} = 257 \text{ تعداد مریض ماهانه}$$

حاشیه فروش

ب)

$$PBT = \frac{PAT}{1 - TR} = \frac{3.500.000}{1 - 30\%} = 5/000/000 \text{ ریال}$$

سود قبل از مالیات ماهانه

$$Q = \frac{FC + PBT}{\overline{CM}} = \frac{1/800/000 + 5/000/000}{7000} = 972 \text{ تعداد مریض ماهانه}$$

تعداد مریض ماهانه

**مثال ۵)** شرکت موتور سیکلت سازی شیراز، کارخانه کوچکی دارد. این شرکت تولیدات خود را به مشتریان از قرار

هر دستگاه	۳۰/۰۰۰ ریال می فروشد. هزینه های شرکت به شرح زیر می باشد.
مواد مستقیم	۱۲/۰۰۰ ریال هر واحد
دستمزد مستقیم	۳۰۰۰ ریال هر واحد
سربار متغیر ساخت	۱۵۰۰ ریال
هزینه های متغیر فروش	۳۰۰۰ ریال
سربار تولید (ثابت)	۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال
هزینه های ثابت اداری عمومی و فروش	۱/۸۰۶/۰۰۰ ریال

نرخ مالیاتی شرکت ۲۵٪ می باشد مطلوبست : الف) چند دستگاه موتور سیکلت باید فروخته شود تا ۲/۴۷۵/۰۰۰ ریال سود بعد از کسر مالیات به دست آورد؟ ب) فروش شرکت چقدر باید باشد تا سود بعد از کسر مالیات ۲۰٪ فروش باشد؟ ج) محاسبه تعداد و مبلغ فروش در نقطه سر به سر؟

پاسخ الف)

$$\text{ریال } CV = 12000 + 30000 + 15000 + 3000 = 19/500$$

$$\text{ریال } FC = 3/000/000 + 1/806/000 = 4/806/000$$

$$PBT = \frac{PAT}{1 - TR} = \frac{2475000}{1 - 25\%} = 3/300/000$$

$$\text{ریال } CM = P - CV = 30000 - 19/500 = 10/500$$

$$Q = \frac{FC + PBT}{CM} = \frac{4/806/000 + 3/300/000}{10/500} = 772$$

ب)

$$S = \frac{FC + PBT}{\%CM}, \%CM = \frac{CM}{P} = \frac{10500}{30/000} = 0/35$$

$$PBT = \frac{PAT}{1 - TR} = \frac{0/2s}{1 - 0/25} = \frac{20s}{75} = 0/27s$$

$$\rightarrow S = \frac{4/806/000 + 0/27s}{0/35} = 60/075/000 \quad \text{ریال}$$

ج)

$$Q_b = \frac{FC}{CM} = \frac{4/806/000}{10500} = 458$$

$$S_b = Q_b \times P = 458 \times 3000 = 1/374/000$$

مثال ۶) شرکت واحد تصمیم گرفت مسیر جدیدی خارج از شهر ایجاد نماید پس از ایجاد این مسیر و گذشت ۳/۵ ماه ، شرکت متوجه شد که به طور متوسط هزینه جاری آن مسیر روزانه ۱۱۰/۰۰۰ ریال و دریافتی کرایه ها مبلغ ۶۲/۵۰۰ ریال می باشد . بلیط اتوبوس ۲۵ ریال است.

الف) چند نفر روزانه از این مسیر رفت و آمد می کنند؟

ب) اگر تمام هزینه انجام شده ثابت باشد شرکت واحد باید از هر نفر چقدر کرایه دریافت نماید تا به نقطه سر به سر برسد؟ برای ۲۵/۰۰۰ ریال سود ، کرایه چند ریال باید باشد؟

ج) فرض کنید که ۸۰٪ هزینه های روزانه ثابت و باقی مانده برای نفر استفاده کننده متغیر باشد . اگر شرکت کرایه هر نفر را به ۳۰ ریال افزایش دهد پیش بینی می شود از حجم استفاده کنندگان ۱۰٪ کاسته خواهد شد. آیا این عمل به نفع شرکت خواهد بود یا نه؟

د) فرض کنید که ۸۰٪ از هزینه های روزانه ثابت و بقیه برای هر نفر استفاده کننده متغیر باشد اگر با افزایش هر ۱۰ ریال به کرایه فعلی، ۵٪ از استفاده کنندگان کاسته شود تعداد استفاده کنندگان چند نفر و مبلغ کرایه چه مبلغ باید باشد تا شرکت واحد روزانه سود نماید؟

ه) ممکن است ما زیان نشان دهیم ولی می توانیم آن را با حجم بیشتر جبران کنیم در این باره بحث نمائید.

پاسخ :

$$\text{تعداد نفرات (الف)} = \frac{62/500}{25} = 2500$$

$$\text{ب) } Q_b = \frac{FC}{CM} = \frac{110/000}{(25-0)} = 4400$$

$$\text{قیمت بلیط در نقطه سر به سر (باتعداد مسافر کنونی)} = \frac{110/000}{2500} = 44$$

$$\text{کرایه جدید برای سود مطلوب} = \frac{110/000 + 25000}{2500} = 54$$

$$\text{هزینه ثابت روزانه (ج)} = 110/000 \times 0.8 = 88000$$

$$\text{هزینه متغیر روزانه} = 110/000 \times 0.2 = 22000$$

$$\text{زیان (ف)} = PBT = QP - CV - FC = 2500 \times 25 - 22000 - 88000 = (47/500)$$

$$\text{تعداد مسافر جدید} = 2500 - 0.10 = 2250$$

$$\text{زیان (ب)} = PBT = 2250 \times 30 - 19800 - 88000 = (40300)$$

چون زیان شرکت کمتر شده به سود شرکت است به اندازه 7/200 ریال.

$$\text{د) هزینه متغیر هر مسافر} = \frac{22000}{2500} = 8/8$$

$$\text{کرایه جدید } P = X \rightarrow 25 + 10P = X \text{ کرایه}$$

$$\text{تعداد جدید مسافر } Q = 2500(1 - 0.5X) \rightarrow 2500 \text{ مسافر}$$

$$\text{سود قبل مالیات } PBT = PQ - CV \times Q - FC = Q(P - CV) - FC = (25 + 10X - 8/8) \times 2500$$

$$= (1 - 0.5X) \times 2500 - 88000 = -1250X^2 + 22975X - 47500$$

$$\text{PBT} = 0 \rightarrow \text{ریشه های معادله } X = 16 \text{ و } 2/4$$

میزان افزایش کرایه  $2/40 < X < 16 \rightarrow PBT > 0$  می خواهیم سود دهی باشد.

$$\text{مشتق معادله } PBT' = -2500X + 22975 = 0 \rightarrow X = 9/19 \rightarrow PBT_{\max} \text{ } X = 9/19$$

$$\text{ریال } \rightarrow \text{حالت } \max = 10 \times 9/19 + 25 = 117$$

$$\text{نفر } \text{Max} \text{ تعداد مسافر در حالت} = 2500(1 - 0.5 \times 9/19) = 1340$$

$$\text{ریال } \text{سود ماکزیمم} = (117 - 8/8) \times 1340 - 88000 = 58/000$$

ه) تولید و فروش در حجم پایین تر از مقدار سر به سر منجر به زیان خواهد شد ولی با ادامه تولید و فروش و

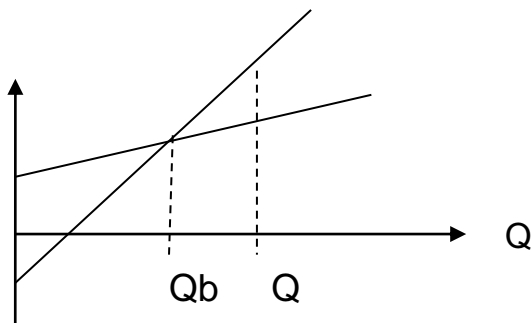
گذشتن از نقطه سر به سر به سود می رسیم.

### حاشیه ایمنی

حاشیه ایمنی تفاوت فروش مورد انتظار (یا فروش واقعی) و فروش در نقطه سر به سر است. یعنی در صورت وجود یک رقیب در بازار یا ضعف بازاریابی یا مواردی از این قبیل، تاچه میزان می توان تولید و فروش را کاهش داد بدون آنکه متحمل زیان شد.

مقدار فروش نقطه سر به سر - مقدار فروش  $MSq = Q - Q_b$  = حاشیه ایمنی بر حسب مقدار

فروش در نقطه سر به سر - فروش  $MSS = S - S_b$  = حاشیه ایمنی بر حسب مبلغ



### نسبت حاشیه ایمنی

وسیله ای برای اندازه گیری ریسک تعداد یا میزان فروش بر حسب درصد است و از تقسیم حاشیه ایمنی بر تعداد فروش (یا میزان فروش حسب مورد) به دست می آید:

$$\%MS = (Q - Q_b) / Q = (S - S_b) / S = \text{PBT} / \text{CM}$$

اثبات مطلب فوق به شکل زیر می باشد:

$$\%MS = (Q - Q_b) / Q = ((P - V_c)Q - (P - V_c)Q_b) / (P - V_c)Q = ((P - V_c)Q - F_c) / \text{CM}$$

### درجه اهرم عملیاتی K

برای محاسبه حساسیت سود نسبت به تغییرات فروش استفاده می شود. یعنی درصد تغییر در سود عملیاتی ناشی از درصد تغییر در تعداد واحدهای فروش رفته. هرچه درجه اهرم عملیاتی بالاتر باشد حساسیت سود نسبت به تغییرات فروش بیشتر است و هرچه کمتر باشد، حساسیت سود نیز کمتر است. و داریم:

$$K = 1 / \%MS = \text{درصد تغییرات فروش} / \text{درصد تغییرات سود}$$

زیرا

$$K = Q(P - V_c) / (Q(P - V_c) - F_c) = (S - V_c) / (S - V_c - F_c) = \text{CM} / I = 1 / \%MS$$

همچنین داریم:  $K \times \text{درصد تغییرات فروش} = \text{درصد تغییرات سود}$

$K = \text{سود} / \text{حاشیه سود کل}$

## مکمل حاشیه ایمنی

سطحی از فعالیت است که شرکت در آن به وضعیت سر به سر رسیده است.

مثال) ارقام سود و زیان شرکت مجید در سال ۷۱ به شرح زیر است:

فروش کل ۴/۰۰۰/۰۰۰، کل هزینه های متغیر ۲/۸۰۰/۰۰۰، تعداد فروش ۴۰۰۰ واحد.

مطلوبست محاسبه: (۱) حاشیه فروش هر واحد (۲) نسبت حاشیه فروش (۳) تعداد فروش در نقطه سر به سر (۴) مبلغ فروش در نقطه سر به سر (۵) تعداد حاشیه ایمنی (۶) مبلغ حاشیه ایمنی (۷) نسبت حاشیه ایمنی (۸) مکمل نسبت حاشیه ایمنی (۹) محاسبه درجه اهرم عملیاتی؟

(حل ۱)

$$CM = 4/000/000 = 2/800/000 = 1/200/000$$

$$CM_U = CM / Q = 1.200.000 \div 4000 = 300$$

(۲)

$$\%CM = CM / S = 1/200/000 \div 4.000.000 = \%30$$

(۳)

$$Q_b = F_c / CM_U = 720.000 \div 300 = 2400$$

(۴)

$$S_b = F_c / \%CM = 720.000 \div 0/30 = 2/400/000$$

(۵)

یعنی اگر ۱۶۰۰ واحد فروش کم شود به نقطه سر به سر می رسیم.  $MS_q = Q - Q_b = 4000 - 2400 = 1600$

(۶)

$$MS_s = S - S_b = 4/000/000 - 2/400/000 = 1/600/000$$

یعنی اگر از مبلغ فروش فعلی ۱/۶۰۰/۰۰۰ ریال کسر شود بازهم شرکت زیان نخواهد دید.

(۷) به سه روش جواب را به دست می آوریم:

$$\%MS = MS_q / Q = 1600 \div 4000 = 40\%$$

$$= (S - S_b) / S = (4.000.000 - 2.400.000) \div 4.000.000 = 40\%$$

$$= I / CM = 480.000 \div 1.200.000 = 40\%$$

یعنی اگر از میزان فروش فعلی ۴۰٪ کسر شود بازهم شرکت زیان نخواهد داشت.

(۸)

$$1 - MS_q = Q_b / Q = 2400 \div 4000 = 60\%$$

مکمل نسبت حاشیه ایمنی

(۹)

$$OL = K = 1 / \%MS = 1 \div 0/40 = 2.5$$

یعنی به ازای هر یک درصد تغییر در میزان فروش، سود ۲/۵ برابر آن تغییر خواهد کرد.

## نقطه تعطیل بنگاه

وقتی از نقطه سر به سر بگذریم و به اولین مبلغ زیان برسیم آیا باید فعالیت شرکت را متوقف نمود یا خیر؟ در واقعیت چنین نیست و باید به این نکته توجه داشت که برخی هزینه های ثابت را نمی توان در کوتاه مدت حذف نمود و چه تولید انجام شود یا نشود این هزینه پابرجاست و غیرقابل اجتناب (غیرقابل حذف) می باشد و لذا در تصمیم گیری نسبت به تعطیل یا ادامه فعالیت شرکت باید مدنظر قرار گیرند و لااقل باید مقداری تولید شود که این هزینه های ثابت را پوشش دهد. لذا نقطه تعطیل بنگاه را به صورت زیر تعریف می نمائیم:

حاشیه فروش هرواحد/ هزینه های ثابت قابل اجتناب = نقطه تعطیل بنگاه

در حالت تعطیل بنگاه به دلیل وجود هزینه های ثابت، زیان وجود دارد ولی بعضی هزینه های ثابت در صورتی محقق می شوند که تولید انجام شوند به این گونه هزینه های ثابت، هزینه های ثابت قابل اجتناب گویند ولی دسته ای دیگر از هزینه های ثابت چه تولید انجام بشود یا نشود محقق می شوند. لذا به این دسته هزینه های ثابت غیرقابل اجتناب گویند. نقطه تعطیل بنگاه یعنی اگر قرار باشد تولیدی داشته باشیم باید حداقل چه این مقدار تولید داشته باشیم تا هزینه های ثابت قابل اجتناب پوشش داده شود و گرنه هم هزینه های قابل اجتناب محقق می شوند و هم غیرقابل اجتناب محقق می شوند.

مثال) شرکت مجید یک نوع محصول تولید می کند که قیمت فروش واحد آن ۵۰۰ ریال و هزینه های متغیر هر واحد ۳۰۰ ریال است. هزینه های ثابت در دوره ۲۰۰/۰۰۰ ریال است. که ۳۰٪ آن غیرقابل اجتناب است مطلوبست:

(۱) محاسبه نقطه سر به سر و نقطه تعطیل شرکت بر حسب تعداد.

(۲) محاسبه سود یا زیان شرکت در سطح تولید و فروش ۵۰۰ واحد، ۷۰۰ واحد، ۱۰۰۰ و ۱۲۰۰ واحد در دو حالت دایر و تعطیلی شرکت و ارائه راه حل پیشنهادی در هر کدام از سطوح مذکور؟

حل (۱)

$$\text{نقطه سر به سر} = \frac{200000}{(500-300)} = 1000$$

$$\text{نقطه تعطیل} = \frac{(200000 \times 0.70)}{(500-300)} = 700$$

(۲)

$$CM = P - Vc = 500 - 300 = 200$$

سود یا زیان در حالت تعطیل برابر است با هزینه های ثابت غیر قابل اجتناب یعنی برابر ۶۰/۰۰۰ = ۳۰٪ ×

۲۰۰/۰۰۰

تعداد فروش و تولید	سود و زیان در حالت دایر - $I = Q \cdot CM - Fc$	سود (زیان) در حالت تعطیل	راه حل پیشنهادی
۵۰۰	$500 \times 200 - 200/000 = (100/000)$	(۶۰/۰۰۰)	تعطیل

بی تفاوت	(۶۰/۰۰۰)	$۷۰۰ \times ۲۰۰ - ۲۰۰/۰۰۰ = (۶۰/۰۰۰)$	۷۰۰
دایر	(۶۰/۰۰۰)	نقطه سربه سر	۱۰۰۰
دایر	(۶۰/۰۰۰)	$۱۲۰۰ \times ۲۰۰ - ۲۰۰/۰۰۰ = ۴۰/۰۰۰$	۱۲۰۰

### نقطه بی تفاوتی بهای تمام شده

نقطه بی تفاوتی تولید، سطحی از تولید است که در آن جمع بهای تمام شده هر دو روش برابر است. هزینه های متغیر تفاضلی / هزینه ثابت تفاضلی = نقطه بی تفاوتی بهای تمام شده

در صورت وجود چند روش تولید، هر روش با روش های دیگر به طور جداگانه مقایسه و یک نقطه بی تفاوتی بهای تمام شده محاسبه می گردد.

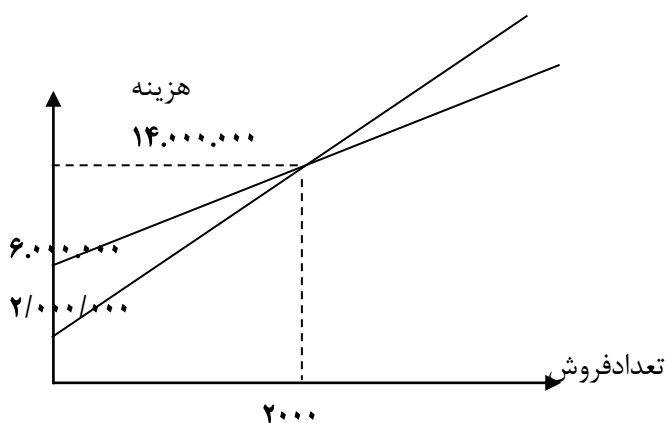
مثال ۱) در شرکت شیلا برای تولید محصول آلفا دو روش وجود دارد. اطلاعات زیر در دست است. مطلوبست

تعیین نقطه بی تفاوتی بهای تمام شده؟

روش مکانیزه	روش دستی	شرح
۶/۰۰۰/۰۰۰	۲/۰۰۰/۰۰۰	هزینه ثابت سالانه
۴/۰۰۰	۶/۰۰۰	هزینه متغیر هر واحد

(حل)

$$۶۰۰۰ + ۲/۰۰۰/۰۰۰ Q = ۴۰۰۰ + ۶/۰۰۰/۰۰۰ Q \rightarrow Q = ۲/۰۰۰$$



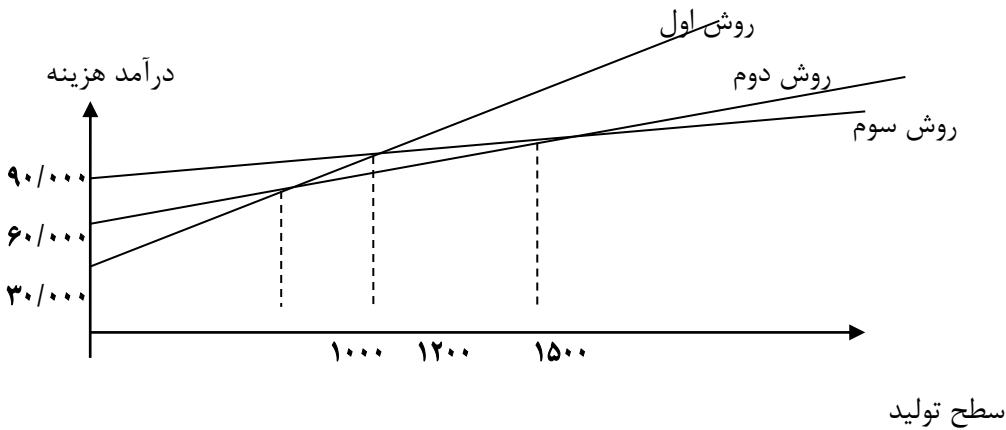


مثال ۲) برای تولید محصول آلفا سه روش وجود دارد که اطلاعات آن به شرح زیر است. مطلوبست انتخاب بهترین

روش تولید باهدف به حداقل رساندن هزینه کل؟

شرح	روش اول	روش دوم	روش سوم
هزینه های متغیر هر واحد	۱۰۰	۷۰	۵۰
هزینه های ثابت سالانه	۳۰/۰۰۰	۶۰/۰۰۰	۹۰/۰۰۰

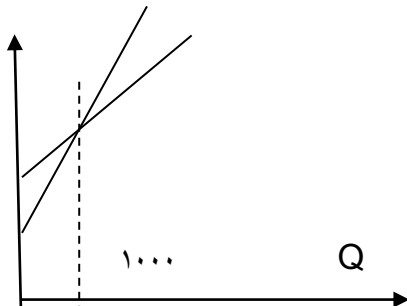
$$\begin{aligned} \text{حل) نقطه بی تفاوتی روش اول و دوم } Q = 1000 & \quad 100Q + 30/000 = 70Q + 60/000 \\ \text{نقطه بی تفاوتی روش اول و سوم } Q = 1200 & \quad 100Q + 30/000 = 50Q + 90/000 \\ \text{نقطه بی تفاوتی روش دوم و سوم } Q = 1500 & \quad 70Q + 60/000 = 50Q + 90/000 \end{aligned}$$



تا سطح تولید ۱۰۰۰ واحد روش اول و از سطح تولید ۱۰۰۰ تا ۱۵۰۰ واحد روش دوم و از سطح تولید بالاتر از ۱۵۰۰ واحد روش سوم کم هزینه تر است.

حجمی از تولید که هزینه های کل، با روش های مختلف در آن نقاط یکسان است. مثلاً فرض کنید برای تولید یک محصول می توان از یکی از دو روش زیر استفاده نمود با هزینه ثابت ۶۰/۰۰۰ ریال و هزینه متغیر هر واحد ۷۰ ریال و یا با هزینه ثابت ۳۰/۰۰۰ ریال و هزینه متغیر هر واحد ۱۰۰ ریال. نمودار دو روش در نقطه ۱۰۰۰ واحد تولید با هم تلاقی دارند همچنین از روی معادله نیز می توان این موضوع را به دست آورد:

$$70Q + 60/000 = 100Q + 30/000 \rightarrow 30Q = 30.000 \rightarrow Q = 1000$$



مثال ۳) برای تولید محصول آلفا سه روش وجود دارد که اطلاعات آن به شرح زیر است مطلوبست انتخاب بهترین روش تولید با هدف به حداقل رساندن هزینه کل؟

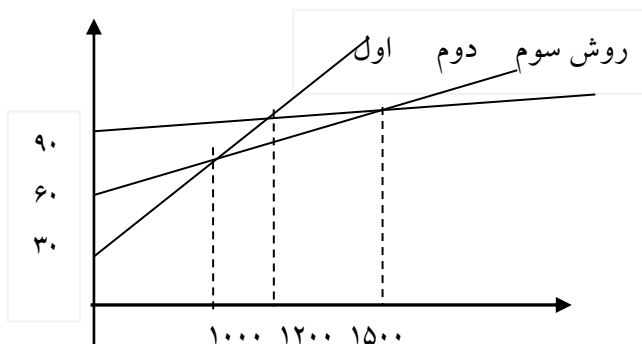
شرح	روش اول	روش دوم	روش سوم
هزینه متغیر هر واحد	۱۰۰	۷۰	۵۰
هزینه های ثابت سالانه	۳۰.۰۰۰	۶۰.۰۰۰	۹۰.۰۰۰

حل) ابتدا باید نقاط بی تفاوتی تولید را محاسبه نمائیم. داریم:

$$100Q + 30/000 = 70Q + 60/000 \quad Q = 1000 \text{ نقطه بی تفاوتی روش اول و دوم}$$

$$100Q + 30/000 = 50Q + 90/000 \quad Q = 1200 \text{ نقطه بی تفاوتی روش اول و سوم}$$

$$70Q + 60/000 = 50Q + 90/000 \quad Q = 1500 \text{ نقطه بی تفاوتی روش دوم و سوم}$$



$$Y1 = 100Q + 30/000$$

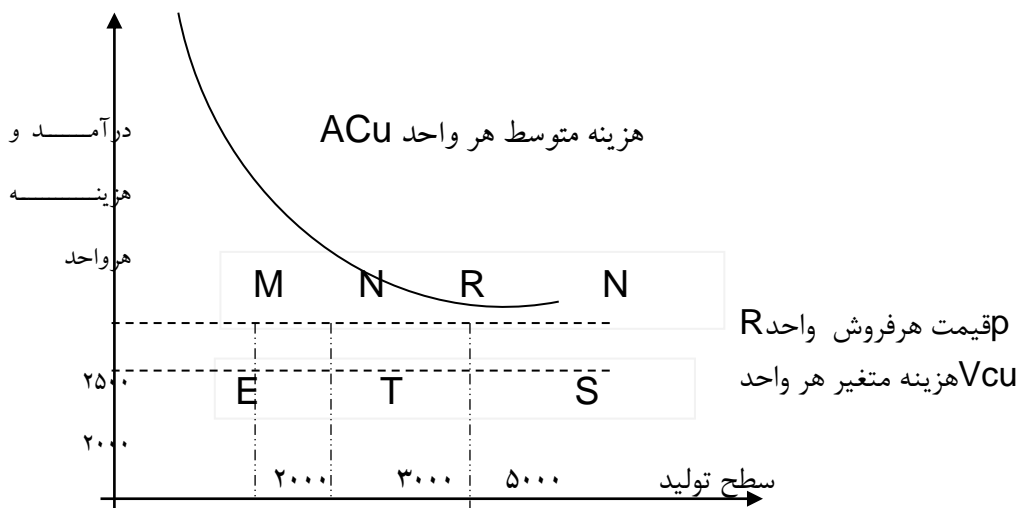
$$Y2 = 70Q + 60/000$$

$$Y3 = 50Q + 90/000$$

ملاحظه می شود تا سطح تولید ۱۰۰۰ واحد روش اول، از سطح تولید ۱۰۰۰ تا ۱۵۰۰ واحد روش دوم و از ۱۵۰۰ واحد به بالاتر روش سوم کمترین هزینه را دارد لذا متناسب با سطح تولید شرکت می توان روش مناسب را انتخاب نمود.

مثال ۴) نمودار درآمد و هزینه هر واحد محصول شرکت بتا در زیر ارائه شده مطلوبست:

۱) تعیین حاشیه فروش هر واحد (۲) تعیین هزینه ثابت کل (۳) مقدار خط  $ME$  بیانگر چیست و چقدر است؟ (۴) مقدار خط  $MN$  بیانگر چیست و چقدر است؟ (۵) مقدار خط  $ST$  بیانگر چیست و چقدر است؟ (۶) مقدار خط  $RS$  بیانگر چیست و چقدر است؟ (۷) مقدار نسبت  $RS/RT$  بیانگر چیست و چقدر است؟ (۸) در سطح تولید ۵۰۰۰ واحد، درجه ادم عملیاتی را محاسبه نمائید؟



(حل ۱)

$$CM_U = P - Vc_U = 2500 - 2000 = 500$$

(۲)

حاشیه فروش کل = هزینه ثابت کل : در نقطه سر به سر

$$\rightarrow Fc = P - Vc = Q(P - Vc_U) = Q_b \cdot CM_U = 3000 \times 500 = 1.500.000$$

(۳) از آنجا که خط بین نقطه M و سطح تولید در نقطه ۲۰۰۰ برابر کل هزینه هر واحد در این سطح تولید است و فاصله E تا محور افقی هزینه متغیر است پس ME برابر هزینه ثابت هر واحد در سطح تولید ۲۰۰۰ واحد می باشد. و برابر است با:

$$Fc = 1.500.000 \rightarrow Fc_U = 1.500.000 \div 2000 = 750$$

(۴) خط MN بیانگر مازاد هزینه هر واحد نسبت به درآمد هر واحد است :

$$MN = ME - NE = Fc_U - CM_U = 750 - 500 = 250$$

(۵) خط ST بیانگر هزینه ثابت هر واحد در سطح تولید ۵۰۰۰ واحد است.

$$Fc_U = 1.500.000 \div 5000 = 300$$

(۶) خط RS بیانگر مازاد درآمد بر هزینه هر واحد (سود هر واحد) در سطح تولید ۵۰۰۰ را نشان می دهد

$$RS = RT - ST = CM_U - Fc_U = 500 - 300 = 200$$

$$\%MS = I / CM_U \text{ خط } RS / RT \text{ خط } 200 / 500 = 40\% \quad (۷)$$

$$\text{OR } \%MS = (Q - Q_b) / Q = (5000 - 3000) / 5000 = 40\%$$

(۸)

$$= OL = K \text{ سود / حاشیه سود کل } = Q(P - Vc_U) / (Q(P - Vc_U) - Fc)$$

$$= 5000(2500 - 2000) / (5000(2500 - 2000) - 1.500.000) = 2.5$$

$$\text{یا } K = 1 / \%MS = 1 / 0.4 = 2.5$$

## نقطه سر به سر نقدی

در محاسبه نقطه سر به سر نقدی، از هزینه ثابت ناشی از استهلاک صرف نظر می شود.

## نقطه سر به سر در هزینه یابی جذبی

تا بحال فرض شده بود روش هزینه یابی مستقیم است یعنی سر بار ثابت در تولید در موجودی پایان دوره نمی آمد ولی در هزینه یابی جذبی، بخشی از سر بار ثابت ساخت از طریق موجودی پایان دوره به دوره بعد منتقل می شود. و در سود و زیان دوره منظور نمی گردد. لذا تعداد محصولی که باید به فروش برسد تا به نقطه سر به سر برسیم به عوامل زیر بستگی پیدا می نماید:

(۱) هزینه ثابت کل (۲) هزینه های متغیر هر واحد (۳) قیمت فروش هر واحد (۴) تعداد فروش و تولید (۵) سطح فعالیت

انتخاب شده .

که فرمول زیر به دست می آید:

$$Q_b = \text{تعداد فروش در نقطه سر به سر در هزینه یابی جذبی}$$

$$= \frac{\text{(تعداد تولید - } Q_b \text{ تعداد فروش در نقطه سر به سر) نرخ جذب سر بار ثابت هر واحد + کل هزینه ثابت}}{\text{هزینه های متغیر هر واحد - قیمت فروش هر واحد}}$$

که در آن نرخ جذب سر بار ثابت هر واحد برابر است با سر بار ثابت تقسیم بر تعداد. در هزینه یابی مستقیم نرخ

جذب سر بار ثابت صفر بود لذا فرمول به  $Q_b = FC/CM$  تبدیل می گردد.

مثال (۵) اطلاعات زیر در سال 1X در ارتباط با شرکت آلفا که از سیستم هزینه یابی جذبی استفاده می نماید در

دست است. مطلوب است:

(۱) محاسبه تعداد فروش در نقطه سر به سر

(۲) تهیه صورت سود و زیان شرکت (در نقطه سر به سر) با استفاده از روش هزینه یابی جذبی؟

۱/۶۰۰/۰۰۰ ریال	هزینه های سر بار ثابت ساخت
۱/۰۰۰/۰۰۰	هزینه های ثابت اداری و فروش
۱/۰۰۰	قیمت فروش هر واحد
۳۰۰	هزینه های متغیر ساخت هر واحد (مواد، دستمزد، سر بار)
۱۰۰	هزینه های متغیر اداری و فروش هر واحد
۸۰۰۰ واحد	تولید بودجه شده
۵۰۰۰ واحد	تولید واقعی

(حل)

نرخ جذب سر بار ثابت هر واحد  $200 = 1/600/000 \div 8000$

$$Q_b = \frac{[(1/600/000 + 1/000/000) + 200(Q_b - 5000)]}{[1000 - (300 + 100)]} = 4000$$

۲)

**شرکت آلفا**  
**صورت سود زیان در نقطه سر به سر**  
**روش جذبی**

شرح	مחاسبه
مبلغ	
فروش	۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال
- بهای تمام شده کالا فروش رفته	۲/۰۰۰/۰۰۰
+ انحراف ظرفیت نامساعد	۶۰۰/۰۰۰
	(۲/۶۰۰/۰۰۰)
سود ناخالص	۱/۴۰۰/۰۰۰
- هزینه های عملیاتی:	
هزینه های متغیر اداری و فروش	۴۰۰/۰۰۰
هزینه های ثابت اداری و فروش	۱/۰۰۰/۰۰۰
	(۱/۴۰۰/۰۰۰)
سود عملیاتی	۰

**مثال ۶)** آقای اسماعیلی از ناشر برتر مبلغ ۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال به عنوان پیش دریافت کتاب جدیدش دریافت نمود. این پیش دریافت بابت حق تألیف از ۰/۱۵ بهای روی جلد ( قیمت جزئی فروشی که ۱۸/۹۵ ریال است می باشد به هر حال ممکن است این کتاب، فروش کافی را نداشته باشد ولی مولف پولی به ناشر پس نخواهد داد. ) ناشر پیش بینی می کند که هزینه چاپ ۱/۵۰۰/۰۰۰ جلد کتاب با جلد چرمی ۳۰۰/۰۰۰ ریال خواهد شد هزینه های تبلیغاتی ۲۰۰/۰۰۰ ریال برآورد می گردد سایر هزینه های ثابت بودجه شده ۴/۵۰۰/۰۰۰ ریال می باشد. بهای فروش آقای وحید ناشر به کتابفروشی ها ۶۰٪ قیمت جزئی فروشی است.

الف) برای جبران مبلغ پیش پرداخت چند کتاب توسط ناشر باید فروخته شود؟

ب) اگر هزینه های چاپ برای ۱/۵ میلیون جلد ثابت فرض شود و هزینه های متغیر هر جلد ۲۰۰ ریال در نظر

گرفته شود نقطه سر به سر برای ناشر چیست؟

ج) سود قبل از کسر مالیات ناشر، پس از فروش ۱/۵۰۰/۰۰۰ جلد چاپ اول چقدر خواهد شد؟

د) اگر کلیه کتابهای چاپ اول به فروش برسد و ناشر مجدداً بخواند ۲/۵۰۰/۰۰۰ جلد دیگر چاپ نماید سود ناشر

پس از فروش تمام کتابهای چاپ دوم چقدر خواهد بود؟

ه) اگر ناشر ۲/۴۷۵/۰۰۰ جلد بفروشد حاشیه ایمنی چند ریال خواهد بود (چاپ اول) و چه تعداد؟ درجه اهرم

عملیاتی شرکت چقدر است؟ اگر فروش ۱۵٪ افزایش یابد چند درصد به سود اضافه خواهد شد؟ این افزایش را ثابت کنید؟

پاسخ (الف)

$$\text{ها} \quad \text{بهای فروش به کتابفروشی ها} = 18/95 \times 60 = 11/37$$

$$\overline{Cv} = \frac{300/000}{1/500/000} + 15\%(18/95) = 3/0425$$

$$FC = 200/000 + 4/500/000 = 4/700/000$$

$$Q_b = \frac{FC + PBT}{CM} \rightarrow$$

$$Q_b = \frac{4/700/000 + 9/000/000}{11/37 - 3/0425} = 1/645/152$$

(ب) اگر هزینه متغیر هر جلد کتاب ۲۰۰ ریال باشد حاشیه سود منفی می شود و نقطه سر به سر وجود ندارد.

(ج)

$$PBT = Q \cdot \overline{CM} - FC = 1/500/000 \times 8/3275 - 4/700/000 = 7/791/250$$

(د)

$$PBT = Q \cdot \overline{CM} - FC = 2/500/000(8/3275) - 4/700/000 = 16/118/750$$

(ه)

$$Q_{ms} = Q - Q_b = 2/475/000 - 1/645/152 = 829/848 \quad \text{جلد}$$

$$S_{ms} = Q_{ms} \cdot P = 829/848 \times 11/37 = 9/435/372 \quad \text{ریال}$$

$$K = \frac{Q}{Q_{ms}} = \frac{2/475/000}{829/848} = 2/98$$

$$\text{درصد افزایش سود} = K \times \text{درصد افزایش فروش} = 2/98 \times 15 = 44/74\%$$

$$\text{سود در حال حاضر} = Q_{ms} \times \overline{CM} = 829/848 \times 8/3275 = 6/910/559$$

$$Q = 2475000 \xrightarrow{15\%} 2/846/250$$

$$Q_{ms} = 2846/250 - 1/645/152 = 1/201/098$$

$$\text{سود جدید} = Q_{ms} \times CM = 1/201/098 \times 8/3275 = 10/002/144$$

$$\text{درصد افزایش سود} = \frac{10/002/144 - 6/910/559}{6/910/559} = 44/74\%$$

**مثال (۷)** هریک از سوالات مطرح شده در زیر را به طور مستقل محاسبه و پاسخ دهید:

(الف) شرکتی دو نوع محصول الف و ب را می فروشد. ترکیب فروش محصولات به نسبت ۲ واحد الف و ۳ واحد ب

می باشد. حاشیه فروش محصول الف ۸۰ ریال برای هر واحد و حاشیه فروش محصول ب، ۴۰ ریال برای هر واحد می باشد

. هزینه های ثابت شرکت ۹/۱۰۰/۰۰۰ ریال است. در نقطه سر به سر چند واحد از محصول الف و ب فروخته می شود؟

ب) نقطه سر به سر شرکتی ۱۰۰۰ واحد است در آن نقطه هزینه های متغیر ۱۲۰۰۰ ریال و هزینه های ثابت ۸۰۰۰ ریال بودند اگر شرکت یک واحد بیشتر از نقطه سر به سر بفروشد سود شرکت چقدر است؟ از مالیات بردرآمد صرف نظر نمائید .

ج) شرکت تافی مینا ، یک جعبه تافی را به ۵۰۰ ریال می فروشد هزینه های ثابت شرکت ۱۹/۸۰۰/۰۰۰ ریال و هزینه های متغیر بالغ بر ۴۰٪ قیمت فروش می باشد . چه مقدار (تعداد) باید شرکت مینا، تافی بفروشد تا ۱۵٪ فروش، سود قبل از کسر مالیات عاید شرکت شود؟

د) در شرکت لادن نقطه سر به سر ۵۰۰۰ واحد است . شرکت ۵۶۰۰ واحد از محصولش را از قرار هر واحد ۲۵ ریال می فروشد. حاشیه ایمنی شرکت از لحاظ تعداد و مبلغ و نسبت حاشیه ایمنی محاسبه نمائید؟

(پاسخ)

$$FC = 9/100/000$$

سبب	ب	الف	شرح
۱	۳	۲	ترکیب فروش
؟	۴۰	۸۰	$\overline{CM}$
$120 + 160 = 280$	$3 \times 40 = 120$	$2 \times 80 = 160$	حاشیه فروش در سبب

$$Q_b = \frac{9/100/000}{280} = 32/500 \quad \text{تعداد نقطه سر به سر برای یک سبب}$$

(الف)

$$Q_b = 32/500 \times 2 = 65/000$$

$$Q_b = 32/500 \times 3 = 97/500$$

(ب)

$$Q_b = 1000 \quad Q_b = \frac{FC}{CM} \rightarrow \overline{CM} = \frac{8000}{1000} = 8 \quad \text{حاشیه فروش هر واحد} = 8$$

در نقطه سر به سر سود شرکت صفر است با یک واحد فروش بیشتر ، به اندازه حاشیه فروش ، سود عاید می شود . پس با یک واحد افزایش در فروش ۸ ریال سود عاید شرکت می شود.

(ج)

$$FC = 19/800/000 \quad P = 500$$

$$CV = 40\% * P = 0/40 * 500 = 200 \quad PAT = 0/15s$$

$$CM = 500 - 200 = 300$$

$$\%CM = 300/500 = 0/60$$

$$S = \frac{FC + PAT}{\%CM} = \frac{19/800/000 + 0/15s}{0/60} = 44/000/000$$

$$Q = \frac{S}{P} = \frac{44/000/000}{500} = 88000 \quad \text{واحد}$$

(د)

$$Q_{ms} = 5600 - 5000 = 600 \quad S_{ms} = Q_{ms} \times P = 600 \times 25 = 15000$$

$$Ms\% = \frac{600}{5600} = 10/71\%$$

مثال ۸) شرکت گز گلسرخ به تولید و فروش گز اشتغال دارد. صورتحساب سود و زیان شرکت برای سال ۷۱ به شرح

زیر است:

## صورتحساب سود و زیان شرکت گلسرخ

۱۸/۰۰۰/۰۰۰	فروش تعداد (۳/۰۰۰ جعبه هر جعبه ۶۰۰ریال)
	هزینه های متغیر:
۶/۰۰۰/۰۰۰	تولید (۳۰۰۰ جعبه از قرار هر جعبه ۲۰۰۰ریال)
۳/۶۰۰/۰۰۰	کمیسیون فروش (۳/۰۰۰ جعبه از قرار هر جعبه)
(۹/۶۰۰/۰۰۰)	
۸/۴۰۰/۰۰۰	۱۲۰۰ریال
	حاشیه فروش
۱/۲۰۰/۰۰۰	هزینه های ثابت: تولید
۹۰۰/۰۰۰	فروش و اداری و عمومی
(۲/۱۰۰/۰۰۰)	
۶/۳۰۰/۰۰۰	سود قبل از کسر مالیات
(۱/۸۹۰/۰۰۰)	مالیات بر درآمد (۰.۳٪)
۴/۴۱۰/۰۰۰	سود

هزینه های ثابت تولیدی شامل ۳۰۰/۰۰۰ریال استهلاک و هزینه های ثابت فروش و اداری شامل ۱۰۰/۰۰۰ریال

استهلاک می باشد. مطلوبست محاسبه:

(الف) نقطه سر به سر نقدی شرکت قبل از کسر مالیات را معین کنید.

(ب) نقطه سر به سر بعد از کسر مالیات را مشخص کنید.

(ج) جواب قسمت ب را ثابت کنید.

(پاسخ) الف) در محاسبه نقطه سر به سر نقدی از هزینه ثابت ناشی از استهلاک صرف نظر می شود:

$$Q_b = \frac{\text{هزینه های استهلاک } FC}{CM} = \frac{2/100/000 - 300/000 - 100/000}{600 - 200 - 120 = 280} = 6071$$

مالیات

(ب)

مالیات متعلقه به استهلاک - هزینه استهلاک

نقطه سر به سر بعد از کسر مالیات

نسخه الکترونیک نشر آرنه



$$= Q_b = \frac{FC - CM}{2/100/000 - 400/000 - 400/000 \times 3\%} = 5673$$

(ج)

$$FC - \text{هزینه استهلاک} = 2/100/000 - 400/000 = 1/700/000$$

اگر به میزان ۵۶۷۳ واحد تولید کنیم داریم:

$$Q \times CM - \text{هزینه های ثابت نقدی} = 5673 \times 280 - 1/700/000 = -120/000$$

از این لحاظ ما سودی نداشتیم (در واقع زیان داشته ایم) پس مالیاتی پرداخت نمی کنیم ولی چون دستگاه های ما به میزان ۴۰۰/۰۰۰ ریال مستهلک شده اند این استهلاک در محاسبه مالیات دوره هایی که سود می کنیم به حساب می آید ولی هزینه استهلاک ۴۰۰/۰۰۰ ریال است که مالیات آن  $400/000 \times 3\% = 12/000$  ریال، یعنی ۱۲/۰۰۰ ریال کمتر مالیات می پردازیم

**مثال ۹)** انجمن بازنشستگان، اطلاعات ماهانه زیر را در اختیار دارد:

حق عضویت هرنفر ۱۵۰ ریال، هزینه های متغیر هر عضو ماهانه ۱۰۰ ریال، سربار ثابت ماهانه ۳۲/۰۰۰ ریال، هزینه ها

بی اندازه پائین هستند زیرا کلیه خدمات و امکانات به وسیله اشخاص داوطلب ارائه می گردد. مطلوبست:

(الف) نمودار نقطه سر به سر برای این انجمن.

(ب) نمودار همزمان نقطه سر به سر برای این انجمن.

(ج) نمودار سود حجم را تهیه کنید.

(د) اگر بخواهید در مجمع عمومی انجمن سخنرانی کنید کدامیک از نمودارهای فوق را به کار می برید فرض کنید

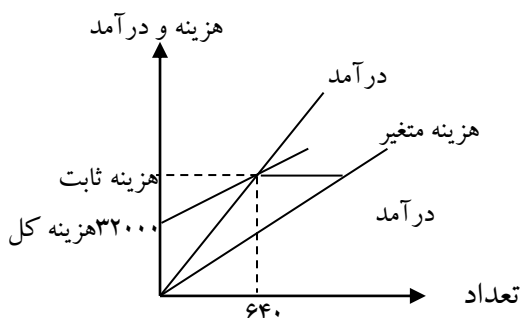
انجمن ۲۵۰ عضو دارد.

(پاسخ الف)

درآمد

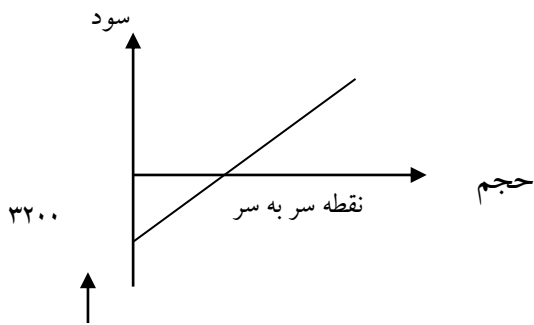
هزینه متغیر

(ب)



نسخه الکترونیک نشر آرنا

(ج)



$$FC = 32/000 \text{ (سربار ثابت)}$$

$$CM = P - CV = 150 - 100 = 50$$

$$Q_b = \frac{FC}{Cm} = \frac{32000}{50} = 640$$

$$\text{هزینه کل} = 32000 + 640 \times 100 = 96/000$$

(د) نمودار الف چون اعضای انجمن را بازنشستگان تشکیل می دهند و معمولاً پیر هستند و به نمودارهای سنتی علاقه دارند مناسب تر است.

**مثال ۱۰)** شرکت اصفهان ایمن، سازنده کلاه ایمنی است مدیر عامل شرکت، تغییراتی را در مورد تولید برنامه ریزی کرده و از شما تقاضا کرده که در پیش بینی برنامه های آتی همکاری نمائید. مدیر عامل اطلاعات زیر را در اختیار شما می گذارد. هزینه های متغیر تولید یک کلاه ایمنی عبارتست از:

مواد مستقیم	۱۸۰ ریال
دستمزد مستقیم	۱۷۵ ریال
سربار متغیر تولید	۴۵ ریال
هزینه های متغیر تولید	۴۰۰ ریال
سربار ثابت تولیدی (سالانه)	۱۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال
سربار ثابت فروش سالانه	۲۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال
سربار ثابت عمومی و اداری سالانه	۴۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال

شرکت هزینه های متغیر غیر تولیدی شرکت را به شرح زیر در اختیار شما می گذارد:

میانگین هزینه های متغیر فروش هر کلاه ۷۵ ریال

میانگین هزینه های اداری و عمومی هر کلاه ۴۵ ریال

مدیرعامل بهای فروش هر کلاه ایمنی را ۱۱۲۰ ریال پیشنهاد می کند و حجم فروش سال جاری

۴۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال یا تعداد ۴۰۱/۷۹۶ کلاه بوده است. در زیر تغییراتی که مدیر عامل مورد بررسی قرار داده است عبارتند از

:

(۱) مهندسين به مدیر عامل می گویند که اگر او ماده اولیه پلاستیکی به ارزش ۱۲۰ ریال به هر کلاه اضافه کند کلاه

ایمنی تولیدی در بازار از رقبای خود مرغوب تر خواهد شد و فروش ۲۰٪ افزایش می یابد.

۲) مدیر فروش به مدیر عامل می گوید که در صورت ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال افزایش در هزینه آگهی های تجاری فروش ۱۵٪ افزایش خواهد یافت.

۳) کارکنان قسمت فروش معتقدند که کاهش ۱۰٪ قیمت فروش باعث افزایش تقاضا (در تعداد) به میزان ۲۰٪ می گردد.

مطلوبست محاسبه الف) تعداد و مبلغ فروش در نقطه سر به سر؟

ب) محاسبه حاشیه ایمنی از لحاظ تعداد، مبلغ، نسبت حاشیه ایمنی؟

ج) اثرات پیشنهادات را بر روی سود و فروش در نقطه سر به سر برای هر یک از پیشنهادات به طور مستقل محاسبه کنید (از محاسبه مالیات صرف نظر کنید) و به مدیر عامل در مورد هر یک پیشنهادات قبول و یا رد آن راهنمایی های لازم را نمایید.

پاسخ الف)

$$\overline{CV} = 400 + 75 + 45 = 520$$

$$FC = 190/000/000 \quad P = 1120 \rightarrow \overline{CM} = P - \overline{CV} = 1120 - 520 = 600$$

$$Q_b = \frac{FC}{CM} = \frac{190/000/000}{600} = 316/667$$

$$S_b = Q_b P = 316/667 \times 1120 = 354/667/040$$

ب)

$$Q_{Ms} = Q - Q_b = 401/786 - 316/667 = 85/119$$

$$S_{Ms} = Q_{Ms} P = 85/119 \times 1120 = 95/333/280$$

$$\% Ms = \frac{Q_{ms}}{Q} = \frac{85/119}{401/786} = 21\%$$

ج) پیشنهاد اول)

$$PBT = Q_{Ms} \times \overline{CM} = 85/119 \times 600 = 51/071/400$$

$$CV = 520 \xrightarrow{+120} 640 \Rightarrow CM = 600 \xrightarrow{-120} 480$$

$$Q = 401/786 \xrightarrow{+20\%} 482/143$$

$$PBT = Q.CM - FC = 482/143 \times 480 - 190/000/000 = 41/438/640$$

زیان دارد ریال  $-9/642/760$  = سود فعلی - سود جدید

پیشنهاد دوم)

$$FC : 190/000/000 \xrightarrow{+2} 192/000/000$$

$$Q : 401/786 \xrightarrow{+15\%} 462/054$$

$$PBT = Q.CM - FC = 462/054 \times 600 - 192/000/000 = 85/232/340$$
 سود دارد

پیشنهاد سوم)

$$P : 1120 \xrightarrow{-10\%} 1008 \Rightarrow CM : 600 \longrightarrow 488$$

$$Q : 401/786 \xrightarrow{+20\%} 482/143$$

$$PBT = Q.CM - FC = 482/143 \times 488 - 190/000/000 = 45/285/784$$

یعنی کاهش سود به میزان ۵/۷۸۵/۶۱۶ ریال

پس پیشنهاد دوم قابل قبول است چون سودش بیشتر است.

**مثال ۱۱)** شرکت پارس تعداد ۲۴۰/۰۰۰ واحد از محصولاتش را از قرار واحدی ۱۰۰ ریال فروخت هزینه های متغیر تولید برای هر واحد ۵۰ ریال می باشد و هزینه های متغیر فروش و عمومی و اداری مبلغ ۲۰ ریال برای هر واحد هزینه های ثابت به طور یکنواخت صورت می گیرد و در طی سال مالی بالغ بر ۶/۶۰۰/۰۰۰ ریال می باشد. مطلوبست :

الف) محاسبه تعداد و مبلغ فروش در نقطه سر به سر  
 ب) محاسبه تعداد واحد های فروش رفته که سود قبل از کسر مالیات مبلغ ۶۰۰/۰۰۰ ریال در سال باشد.  
 ج) اگر نرخ مالیات بر درآمد ۳۰٪ سود باشد محاسبه تعداد واحدهایی که باید به فروش برسند تا سود بعد از کسر مالیات آن شرکت برابر ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال گردد.  
 د) اگر هزینه دستمزد ۴۰٪ هزینه های متغیر تولید و ۲۵٪ جمع هزینه های ثابت باشد کاهش ۱۰٪ هزینه دستمزد چقدر نقطه سر به سر را کاهش خواهد داد؟

(پاسخ الف)

$$\overline{CM} = P - \overline{CV} = 100 - (50 + 20) = 30 \text{ ریال}$$

$$F_c = 6/600/000$$

$$Q_b = \frac{F_c}{\overline{CM}} = \frac{6/600/000}{30} = 220/000$$

$$S_b = Q_b \times P = 220/000 \times 100 = 22/000/000$$

(ب)

$$CM = \frac{F_c + PBT}{Q}$$

$$Q = Q_b + \frac{PBT}{\overline{CM}} = 220.000 + \frac{600.000}{30} = 240.000$$

(ج)

(د)

$$\text{هزینه دستمزد} = 0/40 C_v Q + 0/25 F_c = 0.4(50 + 20) * 240.000 + 0.25 * 6.600.000 = 8.370.000$$

$$\text{هزینه دستمزد هر واحد} = 8/370/000 / 240/000 = 34/87$$

$$\text{کاهش ۱۰٪ هزینه دستمزد} = 34/87 \times 90 = 31/38$$

$$\text{کاهش هزینه متغیر} = 3/5$$

$$\text{جدید } CM = P - C_v = 30 + 3/5 = 33/5$$

$$Q_b = \frac{Fe}{CM} = \frac{6.600.000}{33.5} = 197015$$

۲۲۹۷۵ = تغییر نقطه سر به سر

مثال ۱۲) شرکت تولیدی رویا دو نوع محصول الف و ب می سازد. نسبت ترکیب فروش محصولات به ترتیب ۵ و ۱ منظور می شود. اطلاعات فروش و هزینه ها به قرار زیر است:

شرح	محصول الف	محصول ب
بهای فروش	۵۰ ریال	۱۰۰ ریال
هزینه های متغیر	(۸)	(۳۰)
حاشیه فروش	۴۲	۷۰

هزینه های ثابت ماهانه ۱۲/۶۰۰/۰۰۰ ریال می باشد مطلوبست :

(۱) نسبت میانگین حاشیه فروش چقدر است؟

(۲) محاسبه نقطه سر به سر از لحاظ تعداد و مبلغ فروش

(۳) اگر شرکت بخواهد سود قبل از کسر مالیات یک ماهه ۸/۹۶۰/۰۰۰ ریال باشد با این فرض که نسبت فروش

محصولات مزبور به ترتیب ۵ و ۱ باشد چند واحد از هر یک از محصولات باید فروخته شود؟

(۴) اگر شرکت همان تعداد محصول الف که در بند ۳ محاسبه شد را بفروشد ولی نسبت ترکیب فروش محصول عبارت

از ۴ واحد محصول الف و یک واحد محصول ب باشد آیا سود شرکت افزایش خواهد یافت یا کاهش و یا همان مبلغ

۸/۹۶۰/۰۰۰ ریال سود قبل از کسر مالیات خواهد بود؟ چرا؟

پاسخ)

شرح	الف	ب	سید
ترکیب	۵	۱	۱
P	۵۰	۱۰۰	۳۵۰
VC	۸	۳۰	۷۰
	۴۲	۷۰	۲۸۰

۴۵/۰۰۰	۴۵/۰۰۰	۲۲۵/۰۰۰
<u>×۳۵۰</u>	<u>×۱۰۰</u>	<u>×۵۰</u>
۱۵/۷۵۰/۰۰۰	۴/۵۰۰/۰۰۰	۱۱/۲۵۰/۰۰۰
۷۷۰۰۰	۷۷/۰۰۰	۳۸۵/۰۰۰
۹۶/۲۵۰	۳۸۵۰۰۰/۴ = ۹۶/۲۵۰	۳۸۵/۰۰۰

محاسبات بند ۳)

$$FC = 12/600/000$$

$$\%CM = \frac{280}{350} = 80\%$$

محاسبات بند ۴)

$$Q = \frac{Fc + PBT}{CM} = \frac{۱۲/۶۰۰/۰۰۰ + ۸/۹۶۰/۰۰۰}{۲۸۰} = ۷۷/۰۰۰ \leftarrow$$

$$\text{سود جدید} = ۳۸۵/۰۰۰ \times ۴۲۰ + ۹۶/۲۵۰ \times ۷۰ - ۱۲/۶۰۰/۰۰۰ = ۱۰/۳۰۷/۵۰۰ > ۸/۹۶۰/۰۰۰$$

سود افزایش یافته است چون تعداد فروش محصول الف ثابت است ولی وقتی نسبت فروش محصول الف به محصول ب، ۴ به ۱ می شود میزان فروش محصول ب افزایش می یابد و چون حاشیه سود ب بیشتر است، پس سود بیشتر می شود.

مثال ۱۳) شرکت موج سازنده ضبط صوت های کوچک و نوار و باطری می باشد. تجزیه و تحلیل اقلام هزینه های زیر

را برای سال آینده پیش بینی می کند:

باطری	نوار	ضبط صوت	شرح
۱۸	۲۵	۳۲۰	مواد مستقیم
۵	۱۰	۱۸۰	دستمزد مستقیم
۲	۵	۱۰۰	سربار متغیر
۲	۳	۵۰	هزینه های متغیر فروش
۱	۲	۱۰	هزینه های متغیر عمومی و اداری
<u>۲۸</u>	<u>۴۵</u>	<u>۶۶۰</u>	
۵۶/۰۰۰/۰۰۰			سربار ثابت ساخت
۱۴/۰۰۰/۰۰۰			هزینه های فروش
<u>۲۰/۰۰۰/۰۰۰</u>			هزینه های عمومی و اداری
۹۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال			

شرکت انتظار دارد که ضبط صوت را ۱۳۲۰ ریال و نوار را ۷۵ ریال و باطری را ۴۰ ریال بفروشد شرکت یک فروش ثابت را تجربه کرده که شامل یک ضبط صوت و ۲ نوار و ۵ باطری می باشد. نرخ مالیاتی ۴۰٪ مشمول مالیات خواهد بود. مطلوبست:

- الف) محاسبه نقطه سر به سر برای هر یک از محصولات و کل آنها برای سال آینده از لحاظ مبلغ.  
 ب) چند ضبط صوت، نوار و باطری در نقطه سر به سر فروخته خواهد شد.  
 ج) فرض نمائید سود مورد انتظار شرکت قبل از کسر مالیات مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد چند عدد ضبط صوت، نوار و باطری فروخته خواهد شد؟ فروش هر یک از محصولات و کل فروش ها چقدر باید باشد؟  
 د) فرض کنید که شرکت می خواهد سود بعد از کسر مالیات ۱۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد فروش هر یک از محصولات و کل آن چقدر باید باشد؟ از روش درصد حاشیه فروش استفاده نمائید.  
 ه) با توجه به اطلاعات بند قبل، حاشیه ایمنی شرکت موج چقدر است (از لحاظ مبلغ و به صورت درصد؟)

پاسخ)

هر سبد فروش = ۱ ضبط صوت + ۲ نوار + ۵ باطری

شرح	ضبط صوت	نوار	باطری	سبد
ترکیب	۱	۲	۵	۱
فی فروش	۱۳۲۰	۷۵	۴۰	۱۶۷۰ →
هزینه متغیر	۶۶۰	۴۵	۲۸	۸۹۰ →
حاشیه فروش	۶۶۰	۳۰	۱۲	۷۸۰

$$\overline{CM} = P - \overline{CV} \Rightarrow$$

$$FC = 90 / 000 / 000 - , T_R = 0 / 04$$

الف) با توجه به تعداد فروش که عدد صحیح و بدون ممیز است پس مبلغ فروش باید مضرب صحیح بهای فروش سبد باشد پس اول تعداد فروش را به دست می آوریم و پس از روند کردن آن را در بهای فروش ضرب می کنیم تا مبلغ فروش حاصل شود.

$$Q_b = \frac{FC}{CM} = \frac{90/000/000}{780} = 115/385$$

سبد	باطری	نوار	ضبط صوت	
۱	۵	۲	۱	
۱۱۵/۳۸۵	۵۷۶/۹۲۵	۲۳۰/۷۷۰	۱۱۵/۳۸۵	تعداد فروش $Q_b$
$\times 1670$	$\times 40$	$\times 75$	$\times 1320$	
۱۹۲/۶۹۲/۹۵۰	۲۳/۰۷۷/۰۰۰	۱۷/۳۰۷/۷۵۰	۱۵۲/۳۰۸/۲۰۰	مبلغ فروش $S_b$

$$S_b = Q_b \times P$$

مسلماً وقتی ۱۱۵/۳۸۵ ضبط داریم سبد ما نمی تواند بیشتر از آن ضبط داشته باشد پس حداقل آن منظور است.  
 ب) در بالا جواب داده شد .

ج)

$$Q = \frac{FC + PBT}{CM}$$

$$Q = \frac{90/000/000 + 2/000/000}{780} = \frac{92/000/000}{780} = 117/949$$

تعداد فروش ضبط	تعداد فروش نوار	تعداد فروش باطری	تعداد فروش سبد: Q
۱۱۷/۹۴۹	۲۳۵/۸۹۸	۵۸۹/۷۴۵	۱۱۷/۹۴۹
۱۵۵/۶۹۲/۶۸۰	۱۷/۶۹۲/۳۵۰	۲/۳۵۸/۸۰۰	S = QP: ۱۹۶/۹۷۴/۸۳۰

د)

$$PBT = \frac{PAT}{1 - T_R} = \frac{18/000/000}{1 - 40\%} = 30/000/000$$

$$S = \frac{FC + PBT}{\%CM} = \frac{90/000/000 + 30/000/000}{\frac{710}{1670}} = 256/923/077$$

$$S_p = \frac{1320 \times 1}{1670} \times S = 203/076/923$$

$$S_{\text{نوار}} = \frac{75 \times 2}{1670} \times S = 23/076/924$$

$$S_{\text{باطری}} = \frac{40 \times 5}{1670} \times S = 30/769/230$$

$$S_{Ms} = S - S_b = 256/923/077 - 192/692/950 = 64/230/127$$

ه)

$$\%MS = \frac{S_{Ms}}{S} = \frac{64/230/127}{256/923/077} = 25/7\%$$

تجزیه و تحلیل بهای تمام شده، حجم فعالیت و سود در موسسات چند محصولی

تابحال تولید و فروش یک نوع محصول تجزیه و تحلیل می گردید. در واحدهای تولیدی اغلب چند محصول تولید می شود. باید اقلام بهایی تمام شده مربوط به هر یک از محصولات را مشخص کرد تا بتوان تجزیه و تحلیل بهای تمام شده، حجم فعالیت و سود هر یک از محصولات را جداگانه بررسی کرد. ولی اغلب تفکیک اقلام ثابت بهای تمام شده و تخصیص قسمتی از آن به هر یک از محصولات تولیدی مسیر نیست. برای حل این مشکل باید از تجزیه و تحلیل ترکیب فروش استفاده نمود.



## تجزیه و تحلیل ترکیب فروش

مقدار فروش کل محصولات / مقدار فروش هر نوع محصول = نسبت ترکیب فروش هر محصول

وقتی ترکیب فروش تغییر کند ممکن است سود عملیاتی مورد نظر نیز تغییر کند. اثرات تغییر ترکیب فروش بر سود عملیاتی به چگونگی تغییر نسبت اصلی محصولات با حاشیه سود کمتر یا بیشتر بستگی دارد. برای تجزیه و تحلیل، مفروضات زیر را در نظر می گیریم:

- (۱) قیمت فروش هر واحد محصول در یک دامنه مربوط ثابت است.
- (۲) هزینه ها به دو دسته ثابت و متغیر قابل تفکیک هستند.
- (۳) هزینه متغیر هر واحد محصول ثابت است.
- (۴) جمع هزینه های ثابت در یک دامنه مربوط ثابت است و تغییر نمی کند.
- (۵) حجم تولید و فروش برابر است. (موجودی اول و پایان دوره برابرند).
- (۶) حجم فعالیت تنها عامل مربوط است که هزینه ها و درآمدها را تحت تاثیر قرار می دهد (تغییر درآمد و هزینه ها، ناشی از تغییر در تعداد محصول تولید شده و فروش رفته است).
- (۷) روش هزینه یابی، متغیر (مستقیم) است.
- (۸) منحنی یادگیری (هرچه به مرور زمان مهارت کارگر بیشتر می شود بازدهی وی بیشتر می شود) و بازده نزولی (کاهش بازدهی کارگر در اثر خستگی در طول روز) نادیده گرفته می شود.
- (۹) با وجود تغییر مقادیر کل فروش، ترکیب فروش محصولات ثابت است.

## چند علامت اختصاری:

P	قیمت فروش متوسط هر واحد
$V_{CU}$	هزینه متغیر متوسط هر واحد
$CM_U$	حاشیه فروش متوسط هر واحد
%CM	نسبت حاشیه فروش متوسط
C	ترکیب فروش

مثال) شرکت فرسید به تولید و فروش سه نوع محصول به نام های X و Y و Z اشتغال دارد. هزینه های ثابت شرکت که قابل تخصیص به هیچکدام از محصولات نیست جمعا " ۷۷۴/۰۰۰ ریال است. سایر اطلاعات به شرح زیر است مطلوبست: (۱) تعیین نسبت ترکیب ریالی فروش (۲) تعیین قیمت متوسط هر واحد (۳) تعیین هزینه متغیر متوسط هر واحد (۴) تعیین حاشیه فروش هر واحد (۵) تعیین نسبت حاشیه فروش متوسط.

محصول	قیمت فروش	هزینه متغیر	ترکیب فروش
	هر واحد - ریال	هر واحد - ریال	واحد
X	۱۰۰۰	۴۰۰	۵
Y	۸۰۰	۳۰۰	۳
Z	۶۰۰	۲۷۰	۲
			-

۱۰		جمع		(حل ۱)	
نسبت ترکیب	ترکیب ریالی	نسبت ترکیب	قیمت فروش	محصول	
ریالی فروش	فروش	فروش	هر واحد - ریال		
۵۰ ÷ ۸۶	۵۰۰	۵/۱۰	۱۰۰۰	X	
۲۴ ÷ ۸۶	۲۴۰	۳/۱۰	۸۰۰	Y	
۱۲ ÷ ۸۶	۱۲۰	۲/۱۰	۶۰۰	Z	
	۸۶۰		جمع		

(۲)

$$p = C_x p_x + C_y p_y + C_z p_z = ۵.۱۰ \times ۱۰۰۰ + ۳.۱۰ \times ۸۰۰ + ۲.۱۰ \times ۶۰۰ = ۸۶۰$$

قیمت فروش × ترکیب فروش = قیمت فروش متوسط هر واحد

(۳)

هزینه متغیر هر واحد × ترکیب فروش = هزینه متغیر هر واحد

$$V_{cu} = C_x V_{cU_x} + C_y V_{cU_y} + C_z V_{cU_z} = ۵.۱۰ \times ۴۰۰ + ۳.۱۰ \times ۳۰۰ + ۲.۱۰ \times ۲۷۰ = ۳۴۴$$

(۴) حاشیه فروش متوسط بر اساس نسبت وزنی هر یک از محصولات به کل فروش به شرح زیر است:

محصول	قیمت فروش	هزینه متغیر	حاشیه فروش	نسبت ترکیب	حاشیه فروش
	هر واحد	هر واحد	هر واحد	فروش	متوسط هر واحد
X	۱۰۰۰	۴۰۰	۶۰۰	۵/۱۰	۳۰۰
Y	۸۰۰	۳۰۰	۵۰۰	۳/۱۰	۱۵۰
Z	۶۰۰	۲۷۰	۳۳۰	۲/۱۰	۶۶
					۵۱۶

$$CMu = p - V_{cu} = ۸۶۰ - ۳۴۴ = ۵۱۶$$

(۵)

$$CMu/p = ۵۱۶/۸۶۰ = ۶۰\%$$

روش های تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر در موسسات چند محصولی

(۱) روش معادله

(۲) روش حاشیه فروش

(۳) روش ترسیمی (نموداری)

### ۱) روش معادله برای نقطه سر به سر در موسسات چند محصولی

این روش ساده ترین روش نشان دادن ارتباط بین بهای تمام شده، حجم فعالیت و سود است. همان طور که می دانید سود برابر است با:

هزینه ثابت - هزینه متغیر کل - فروش کل = سود

$$I = P - V_C - F_C \rightarrow I = PQ - V_{CU} Q - TF_C = Q(P - V_{CU}) - TF_C = Q[C_1(P_1 - V_{CU_1}) + C_2(P_2 - V_{CU_2}) + \dots + C_n(P_n - V_{CU_n})] - TF_C$$

چون در نقطه سر به سر سود عملیاتی صفر است لذا:

$$I = 0 \rightarrow Q_b [C_1(P_1 - V_{CU_1}) + C_2(P_2 - V_{CU_2}) + \dots + C_n(P_n - V_{CU_n})] = TF_C$$

مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل مطلوبست محاسبه تعداد و مبلغ فروش در نقطه سر به سر؟

$$5/10(1000-400)Q_b + 3/10(800-300) Q_b + 2/10(600-270) Q_b = 774,000$$

$$X, Y, Z \text{ تعداد فروش در نقطه سر به سر مربوط به سه محصول } Q_b = 1500$$

$$X: 1500 * 5/10 = 750 \quad y: 1500 * 3/10 = 450 \quad z: 1500 * 2/10 = 300$$

یعنی تعداد فروش در نقطه سر به سر X برابر است با ۷۵۰ واحد، برای Y برابر ۴۵۰ و برای Z برابر است با ۳۰۰ واحد.

همچنین مبلغ فروش در نقطه سر به سر برای هر محصول برابر است با:

$$\text{مبلغ فروش محصول X در نقطه سر به سر برابر است با } 750 \times 1000 = 750,000$$

$$\text{مبلغ فروش محصول Y در نقطه سر به سر برابر است با } 450 \times 800 = 360,000$$

$$\text{مبلغ فروش محصول Z در نقطه سر به سر برابر است با } 300 \times 600 = 180,000$$

$$\text{ریال } 1,290,000$$

### ۲) روش حاشیه فروش برای محاسبه نقطه سر به سر در موسسات چند محصولی

برای داشتن یک رقم حاشیه فروش یکسان برای کلیه محصولات، میانگین موزون ارقام حاشیه فروش محصولات

مختلف را به دست می آوریم:

$$TF_C = F_{C1} + F_{C2} + F_{C3} + \dots$$

$$Q_b = \frac{TF_C}{(p - v_{cu})} = \frac{TF_C}{CM_u}$$

$$S_b = TF_C / \%CM$$

مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل مطلوبست محاسبه تعداد و فروش در نقطه سر به سر؟

(حل)

$$Q_b = TFC/CMu = 774.000 \div 516 = 1500$$

$$\overline{CMu} = P - \overline{VCu} = 860 - 344 = 516$$

$$S_b = TFC / \%CMu = 774.000 \div \%60 = 1.290.000$$

$$\text{مبلغ فروش محصول X در نقطه سربه سر} = 1.290.000 \times 50 \div 86 = 750.000$$

$$\text{مبلغ فروش محصول Y در نقطه سربه سر} = 1.290.000 \times 24 \div 86 = 360.000$$

$$\text{مبلغ فروش محصول Z در نقطه سربه سر} = 1.290.000 \times 12 \div 86 = 180.000$$

### ۳) روش ترسیمی

در موسسات چندمحصولی با استفاده از نمودار سود و حجم فعالیت (نمودار خط سود) می توان اثر تغییر در حجم فعالیت را بر روی سود عملیاتی نشان داد. در این نمودار محور عمودی نشان دهنده مبلغ سود یا زیان و محور افقی نشان دهنده فروش بر حسب مقدار یا مبلغ می باشد.

**مثال)** با در نظر گرفتن اطلاعات مثال اول فصل، مطلوبست ترسیم نمودار سود و حجم فعالیت در سطح فروش ۲۰۰ واحد؟

**حل)** تعداد فروش هر یک از محصولات X, Y, Z در سطح فروش ۲۰۰ واحد (برای مجموع هر سه محصول) به شرح

زیر است :

$2000 \times 5/10 = 1000$	تعداد فروش محصول X در سطح فروش ۲۰۰ واحد برای مجموع محصولات
$2000 \times 3/10 = 600$	تعداد فروش محصول Y در سطح فروش ۲۰۰ واحد برای مجموع محصولات
$2000 \times 2/10 = 400$	تعداد فروش محصول Z در سطح فروش ۲۰۰ واحد برای مجموع محصولات

(774/000)	فقط هزینه های ثابت وجود دارد	سطح تولید ۰
600/000	حاشیه فروش X $600 \times 1000$	سطح تولید ۱۰۰۰
300/000	حاشیه فروش Y $500 \times 600$	سطح تولید ۶۰۰
<u>132/000</u>	حاشیه فروش Z $320 \times 400$	سطح تولید ۴۰۰
258/000	سود	

نمودار محصول X:

$$I_X = (1000 - 400)X - 774/000, \quad X = 0 \quad I_X = -774.000$$

$$X = 1000 \quad I_X = -174.000$$

نمودار محصول Y:

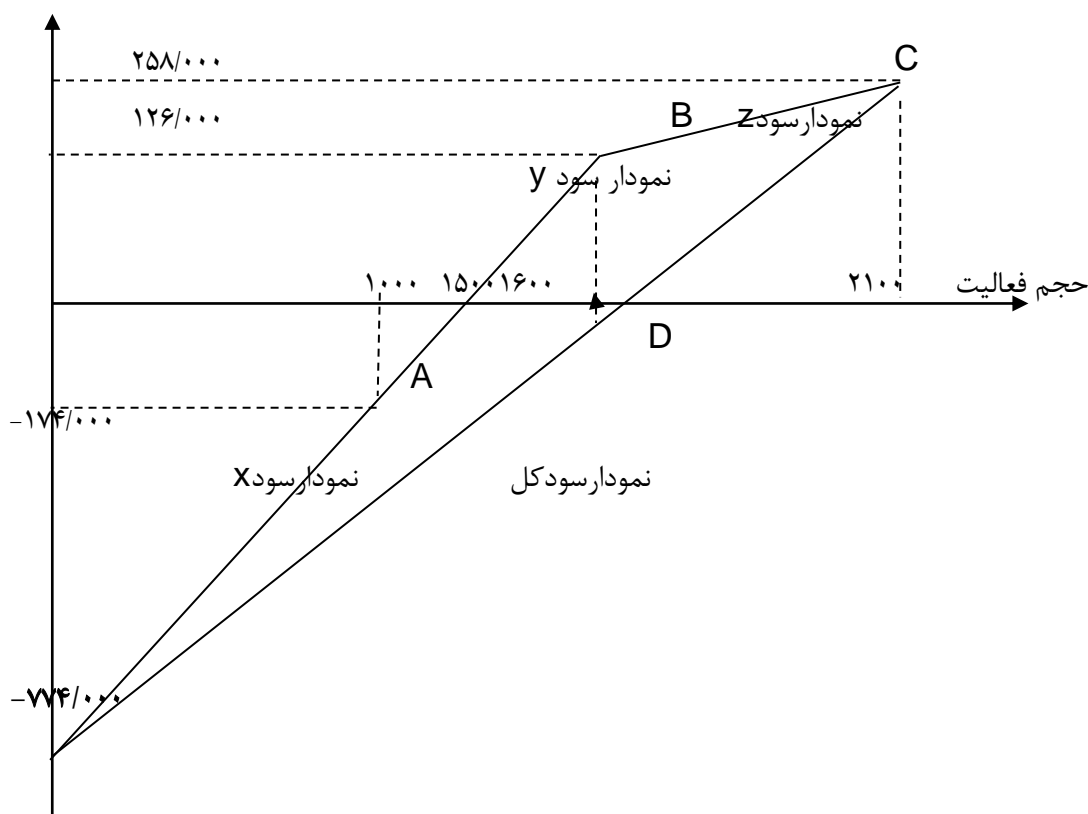
$$I_Y = (800-300)Y - 674/000, \quad Y = 1000 \quad I_Y = -174.000$$

$$Y = 1600 \quad I_Y = 124.000$$

نمودار محصول Z:

$$I_Z = (600-270)Z - 402.000, \quad Z = 1600 \quad I_Z = 126.000$$

$$Z = 2000 \quad I_Z = 258.000$$



مثال) باتوجه به نمودار زیر مطلوبست:

۱) محاسبه حاشیه فروش A, B

۲) محاسبه حاشیه فروش متوسط هر واحد محصول

۳) محاسبه تعداد کل فروش در نقطه سر به سر و سهم محصول A از تعداد فروش در نقطه سر به سر

۴) اگر محصول C از تولید حذف شود سود شرکت چه تغییری خواهد داشت.

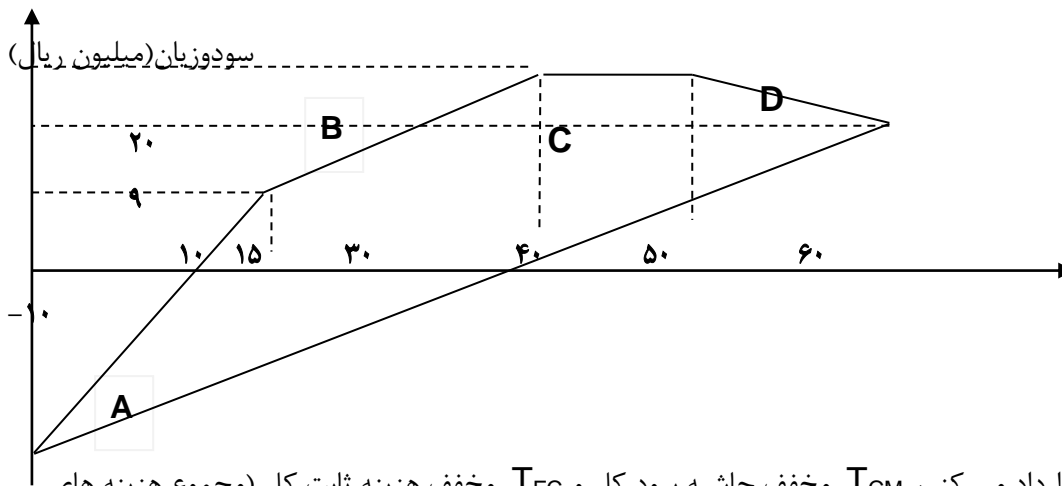
۵) اگر محصول D از تولید حذف شود شرکت ۲۰٪ از مشتریان محصول A را نیز از دست خواهد داد حذف محصول D چه

تاثیری بر سود عملیاتی خواهد داشت؟

۶) در حال حاضر شرکت در ۸۰٪ ظرفیت عادی فعالیت می کند. مدیریت شرکت معتقد است که با صرف مبلغ

۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال هزینه تبلیغات می توان سطح فروش فعلی را تا سطح ظرفیت عادی افزایش داد. صرف مبلغ فوق چه

تاثیری بر سود شرکت خواهد داشت؟



حل) ابتدا قرارداد می کنیم  $TCM$  مخفف حاشیه سود کل و  $TFC$  مخفف هزینه ثابت کل (مجموع هزینه های

ثابت محصولات مختلف) می باشد.

باتوجه به اینکه با فروش محصول A هزینه های ثابت به مبلغ ۲۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال پوشش داده شده است و مبلغ

۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال نیز سود ایجاد شده است لذا کل حاشیه فروش ایجاد شده از طریق محصول A مبلغ ۳۰/۰۰۰/۰۰۰

ریال است لذا

حاشیه فروش هر واحد محصول A

$$CMu_A = TCM_A / Q_A = 30.000.000 \div 15.000 = 2.000$$

با فروش محصول B مبلغ ۱۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال حاشیه فروش ایجاد شده لذا حاشیه فروش هر واحد محصول B

$$CMu_B = TCM_B / Q_B = 11.000.000 \div 25.000 = 440$$

در نمودار سود و حجم فعالیت هرچه شیب خط سود محصول تندتر باشد مفهوم آن این است که حاشیه فروش آن

محصول بیشتر است این موضوع با مقایسه خط سود محصول A, B در نمودار فوق کاملا مشهود است.

حاشیه فروش متوسط هر واحد

$$2) CMU = TCM / Q = (TFC + I) / Q = (21.000.000 + 15.000.000) \div 60.000 = 600$$

۳) تعداد کل فروش در نقطه سر به سر:

$$Q_b = TFC / CMU = 21.000.000 \div 600 = 35.000$$

باتوجه به اینکه سهم محصول A در ترکیب فروش فعلی (۶۰۰۰ واحد) برابر ۱۵۰۰۰ واحد است لذا داریم: تعداد

محصول A در نقطه سر به سر

$$35.000 \times 15.000 \div 60.000 = 8750$$

۴) اگر خط سود محصولی به صورت افقی باشد مفهوم این است که حاشیه فروش آن محصول صفر است لذا محصول C که خط سود آن به صورت افقی ترسیم شده است از حاشیه فروش صفر برخوردار بوده است و در نتیجه حذف آن هیچ تاثیری بر سود شرکت نخواهد داشت.

۵) چنانچه شیب خط سود محصولی رو به پائین باشد مفهوم این است که حاشیه فروش آن محصول منفی است لذا محصول D که خط سود آن رو به پائین است از حاشیه فروش منفی برخوردار بوده که حذف آن باعث افزایش سود شرکت خواهد شد. اما از طرف دیگر از دست دادن قسمتی از مشتریان محصول A باعث کاهش سود شرکت خواهد شد. لذا:

$$۱۵۰۰۰ \times ۲۰\% = ۳۰۰۰$$

$$۳۰۰۰ \times ۲۰۰۰ = ۶۰۰۰.۰۰۰$$

$$۵.۰۰۰.۰۰۰$$

$$۱/۰۰۰/۰۰۰ \text{ ریال}$$

کاهش در تعداد فروش محصول A در صورت حذف تولید محصول D  
کاهش سود در اثر کاهش فروش A

افزایش در سود در اثر حذف محصول زیان ده D

کاهش در کل سود شرکت در صورت حذف تولید محصول D

$$۶۰/۰۰۰ \times ۸۰\% = ۷۵/۰۰۰ \text{ (واحد)}$$

$$۷۵/۰۰۰ - ۶۰/۰۰۰ = ۱۵/۰۰۰ \text{ (واحد)}$$

حال باید مشخص نمود که با ۱۵۰۰۰ واحد فروش بیشتر، حاشیه فروش به چه میزان افزایش می یابد در نتیجه داریم:

حاشیه فروش	۳۶/۰۰۰/۰۰۰	۶۰/۰۰۰ واحد
افزایش در حاشیه فروش	$X = ۹/۰۰۰/۰۰۰$	۱۵/۰۰۰

از آنجائی که با صرف مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال هزینه تبلیغات، حاشیه فروش ۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال افزایش می یابد لذا سود عملیاتی به میزان ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال (۹/۰۰۰/۰۰۰ - ۵/۰۰۰/۰۰۰) افزایش خواهد یافت.

میزان فروش لازم برای دستیابی به سود عملیاتی مورد نظر

مثال) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱-۱۳ چنانچه شرکت فرشید تحصیل مبلغ ۲۵۸/۰۰۰ ریال سود عملیاتی را در نظر داشته باشد مطلوب است (۱) تعیین تعداد و مبلغ فروش لازم برای دستیابی به سود عملیاتی مورد نظر. (۲) تهیه صورت سود و زیان در سطح فروش به دست آمده در بند (۱).

حل) با استفاده از روش معادله داریم:

$$۷۷۴.۰۰۰ = ۵.۱۰(۱۰۰۰ - ۴۰۰)Q + 3/10(800 - 300)Q + 2/10(600 - 270)Q - ۷۷۴.۰۰۰ =$$

$$258/000 \quad Q = ۲۰۰۰ \text{ محصولات}$$

{	$۲۰۰۰ \times ۵.۱۰ = ۱۰۰۰$	X	تعداد تولید محصول
	$۲۰۰۰ \times ۳.۱۰ = ۶۰۰$	Y	تعداد تولید محصول
	$۲۰۰۰ \times ۲.۱۰ = ۴۰۰$	Z	تعداد تولید محصول

$$S = P.Q = ۸۶۰ \times ۲۰۰۰ = ۱/۷۲۰/۰۰۰$$

مبلغ فروش کل محصولات :

$$\left\{ \begin{array}{l} ۱/۷۲۰/۰۰۰ \times ۵۰/۸۶ = ۱/۰۰۰/۰۰۰ \\ ۱/۷۲۰/۰۰۰ \times ۲۴/۸۶ = ۴۸۰/۰۰۰ \\ ۱/۷۲۰/۰۰۰ \times ۱۲/۸۶ = ۲۴۰/۰۰۰ \end{array} \right. \begin{array}{l} X \text{ مبلغ فروش محصول} \\ Y \text{ مبلغ فروش محصول} \\ Z \text{ مبلغ فروش محصول} \end{array}$$

(۲)

### صورت سود و زیان

شرح	محصول X	محصول Y	محصول Z	جمع
فروش	۱/۰۰۰/۰۰۰	۴۸۰/۰۰۰	۲۴۰/۰۰۰	۱/۷۲۰/۰۰۰
-هزینه های متغیر	(۴۰۰/۰۰۰)	(۱۸۰/۰۰۰)	(۱۰۸/۰۰۰)	(۶۸۸/۰۰۰)
حاشیه فروش	۶۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۱۳۲/۰۰۰	۱/۰۳۲/۰۰۰
هزینه های ثابت				(۷۷۴/۰۰۰)
سود عملیاتی				<u>۲۵۸/۰۰۰</u>

### تجزیه و تحلیل تغییر حجم فروش در موسسات چند محصولی

(۱) روش حاشیه ایمنی (۲) درجه اهرم عملیاتی

مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱-۱۳ مطلوبست محاسبه نسبت حاشیه ایمنی و درجه اهرم عملیاتی

در سطح فروش ۲۰۰۰ واحد؟

حل) باتوجه به اطلاعات به دست آمده از حل مثال ۱-۱۳ و ۲-۱۳ داریم:

$$MS = (Q - Q_b) / Q = (۲۰۰۰ - ۱۵۰۰) / ۲۰۰۰ = ۲۵\%$$

$$OL = QCM_U / (QCM_U - TF_C) = ۲۰۰۰ \times ۵۱۶ / (۲۰۰۰ \times ۵۱۶ - ۷۷۴.۰۰۰) = ۴$$

$$OL = 1 / MS\% = 1 / ۲۵\% = ۴$$

یا



مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱-۱۳ چنانچه حجم فروش در سطح فروش ۲۰۰۰ واحد به میزان ۱۰٪ افزایش یابد مطلوبست (۱) تعیین اینکه سود شرکت چند درصد تغییر می کند. (۲) تهیه صورت سود و زیان در حالت جدید.

(حل)

$$\Delta I = \Delta S.O.L = 10\% \times 4 = 40\%$$

(۱) درصد افزایش در سود

$$258.000 \times 40\% = 103.200$$

(۲) میزان افزایش در سود

$$258.000 + 103.200 = 361.200$$

سود جدید

صورت سود و زیان

شرح	محصول X	محصول Y	محصول Z	جمع
فروش	۱/۱۰۰/۰۰۰	۵۲۸/۰۰۰	۲۶۴/۰۰۰	۱/۸۹۲/۰۰۰
هزینه های متغیر	۴۴۰/۰۰۰	(۱۹۸/۰۰۰)	(۱۱۸/۸۰۰)	(۷۵۶/۸۰۰)
حاشیه فروش	۶۶۰/۰۰۰	۳۳۰/۰۰۰	۱۴۵/۲۰۰	۱/۱۳۵/۲۰۰
هزینه های ثابت				(۷۷۴/۰۰۰)
سود عملیاتی				<u>۳۶۱/۲۰۰</u>

## تعیین اولویت تولید با وجود عوامل محدود کننده

در شرایطی که عوامل محدود کننده در تولید نقش داشته باشند باید تعیین نمود که اولویت تولید با کدامیک از محصولات است. در صورت وجود عوامل محدود کننده، اولویت تولید با محصولی است که دارای بالاترین حاشیه فروش به ازای هر واحد عامل محدود کننده است.

مثال) اطلاعات زیر از دفاتر شرکت مهشید که تولید کننده چهار نوع محصول A, B, C, D است استخراج شده است. با فرض اینکه ساعت کار ماشین به عنوان تنها عامل محدود کننده تولید باشد مطلوبست تعیین اولویت تولید محصولات:.

محصول	قیمت فروش هرواحد-ریال	هزینه متغیر هرواحد-ریال	ظرفیت ساعت کار ماشین-میزان تولید در هر ساعت
A	۱۰۰۰	۷۵۰	۱
B	۱۲۰۰	۷۲۰	۲
C	۱۵۰۰	۶۰۰	۳
D	۲۰۰۰	۹۰۰	۴

(حل)

محصول	قیمت فروش هرواحد-ریال	هزینه متغیر هرواحد-ریال	حاشیه فروش هر واحد-ریال	ساعت کارماشین برای تولید هرواحد -ساعت	حاشیه فروش	اولویت تولید
					به ازای هرساعت کارماشین- ریال	
A	۱۰۰۰	۷۵۰	۲۵۰	۱	۲۵۰	۲
B	۱۲۰۰	۷۲۰	۴۸۰	۲	۲۴۰	۳
C	۱۵۰۰	۶۰۰	۹۰۰	۳	۳۰۰	۱
D	۲۰۰۰	۹۰۰	۱۱۰۰	۴	۲۲۵	۴

**مثال جامع)** شرکت جمشید به تولید و فروش سه نوع محصول اشتغال دارد. خلاصه اطلاعات به شرح زیر است.  
هزینه های ثابت شرکت ۹۰۰/۰۰۰ ریال است مطلوبست:

(۱) تعیین حاشیه فروش و نسبت حاشیه فروش هر کدام از محصولات

(۲) تعیین حاشیه فروش و نسبت حاشیه فروش متوسط

(۳) تعیین تعداد فروش در نقطه سر به سر و سهم هر کدام از محصولات از تعداد فروش در نقطه سر به سر

(۴) تعیین مبلغ فروش در نقطه سر به سر و سهم هر کدام از محصولات از مبلغ فروش در نقطه سر به سر.

(۵) اگر شرکت بخواهد مبلغ ۵۴۰/۰۰۰ ریال سود کسب نماید باید چند واحد محصول بفروشد و سهم هر کدام از

محصولات از این فروش چند واحد است؟ نمودار سود، حجم و فعالیت را در این حالت ترسیم کنید.

(۶) اگر شرکت بخواهد مبلغ ۵۴۰/۰۰۰ ریال سود کسب کند باید چه مبلغ فروش داشته باشد و سهم محصول C از

این فروش چقدر است؟

(۷) اگر شرکت بخواهد ۲۰٪ فروش، سود کسب کند باید چه تعداد از محصول B را به فروش برساند.

(۸) اگر شرکت بخواهد ۳۰٪ فروش، سود پس از کسر مالیات کسب کند و نرخ مالیاتی ۲۵٪ باشد باید به چه مبلغ

فروش داشته باشد؟

(۹) اگر شرکت بخواهد ۲۴٪ فروش سود پس از کسر مالیات کسب نماید و نرخ مالیاتی ۲۵٪ باشد باید به چه مبلغ

فروش داشته باشد؟

(۱۰) اگر ۷۰٪ از هزینه های ثابت، غیرقابل اجتناب باشد نقطه تعطیل شرکت را بر حسب تعداد و مبلغ تعیین نموده

و سهم هر کدام از محصولات را مشخص نمایید.

(۱۱) اگر شرکت با محدودیت تقاضا روبرو باشد و بتواند حداکثر یکی از محصولات را به اختیار و به تعداد

۲۰/۰۰۰ واحد به فروش برساند فروش کدام محصول سود آورتر است؟

(۱۲) اگر شرکت با محدودیت تقاضا روبرو باشد و بتواند حداکثر یکی از محصولات را به میزان ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال به

فروش برساند فروش کدام محصول سود آورتر است؟

۱۳) اگر برای بسته بندی هر سه نوع محصول، یک نوع ظرف مورد نیاز باشد و تعداد ظرف لازم برای هر یک از محصولات A, B, C به ترتیب ۶ و ۵ و ۴ باشد و در یک دوره شرکت با محدودیت تعداد ظرف مواجه باشد تولید و فروش کدام محصول سودآورتر خواهد بود.

۱۴) اگر برای تولید هر کدام از این محصولات نیاز به کار یک نوع ماشین باشد و در یک دوره شرکت با محدودیت زمانی ماشین آلات مواجه باشد به طوری که ظرفیت ماشین آلات ۲۵/۰۰۰ ساعت باشد و زمان مورد نیاز برای تولید هر واحد محصول A, B, C به ترتیب ۷۵ و ۹۰ و ۹۰ دقیقه باشد، تولید و فروش کدام محصول سودآورتر است؟

۱۵) اگر محدودیت تقاضا برای هر کدام از محصولات A, B, C در یک دوره به ترتیب حداکثر ۶۰۰۰ و ۱۰/۰۰۰ و ۵/۰۰۰ واحد باشد و محدودیت زمانی همان محدودیت های بند ۱۴ باشد برنامه تولید را تهیه نمایید؟

(حل ۱)

محصول	قیمت فروش هرواحد-ریال	هزینه متغیر هرواحد-ریال	حاشیه فروش هرواحد-ریال	نسبت های حاشیه فروش-درصد
A	۱۰۰	۴۷	۵۳	٪۵۳
B	۲۰۰	۱۱۶	۸۴	٪۴۲
C	۳۰۰	۲۲۵	۷۵	٪۲۵

(۱)

$$CM_U = (3/10 \times 53) + (4/10 \times 84) + (3/10 \times 75) = 72 \text{ حاشیه فروش متوسط هرواحد}$$

$$PTFC = 3/10 \times 100 + 4/10 \times 200 + 3/10 \times 300 = 200 \text{ قیمت فروش متوسط هرواحد}$$

$$\%CM = CM_U / P = 72 \div 200 = 36\% \text{ نسبت حاشیه فروش متوسط}$$

(۲)

$$Q_B = TF_C / CM_U = 900/000 \div 72 = 12/500 \text{ کل تعداد فروش در نقطه سربه سر}$$

$$12500 \times 3/10 = 3/750 \text{ تعداد فروش محصول A در نقطه سربه سر}$$

$$12500 \times 4/10 = 5/000 \text{ تعداد فروش محصول B در نقطه سربه سر}$$

$$12500 \times 3/10 = 3/750 \text{ تعداد فروش محصول C در نقطه سربه سر}$$

(۳)

$$S_B = TF_C / \%CM = 900/000 \div 36\% = 2/500/000 \text{ کل مبلغ فروش در نقطه سربه سر}$$

محصول	قیمت فروش هرواحد	نسبت ترکیب فروش	ترکیب ریالی فروش	نسبت ترکیب ریالی فروش
A	۱۰۰	۳.۱۰	۳۰	٪۱۵
B	۲۰۰	۴.۱۰	۸۰	٪۴۰
C	۳۰۰	۳.۱۰	۹۰	٪۴۵
			۲۰۰	

$$۲/۵۰۰/۰۰۰ \times ۳/۲۰ = ۳۷۵/۰۰۰$$

مبلغ فروش محصول A در نقطه سربه سر

$$۲/۵۰۰/۰۰۰ \times ۸/۲۰ = ۱/۰۰۰/۰۰۰$$

مبلغ فروش محصول B در نقطه سربه سر

$$۲/۵۰۰/۰۰۰ \times ۹/۲۰ = ۱/۱۲۵/۰۰۰$$

مبلغ فروش محصول C در نقطه سربه سر

(۵)

$$Q = (TFC+I)/CMU = (۹۰۰,۰۰۰ + ۵۴۰,۰۰۰) / ۰.۷۲ = ۲۰۰,۰۰۰ \text{ تعداد کل فروش}$$

$$۲۰۰,۰۰۰ \times ۳ \div ۱۰ = ۶۰,۰۰۰$$

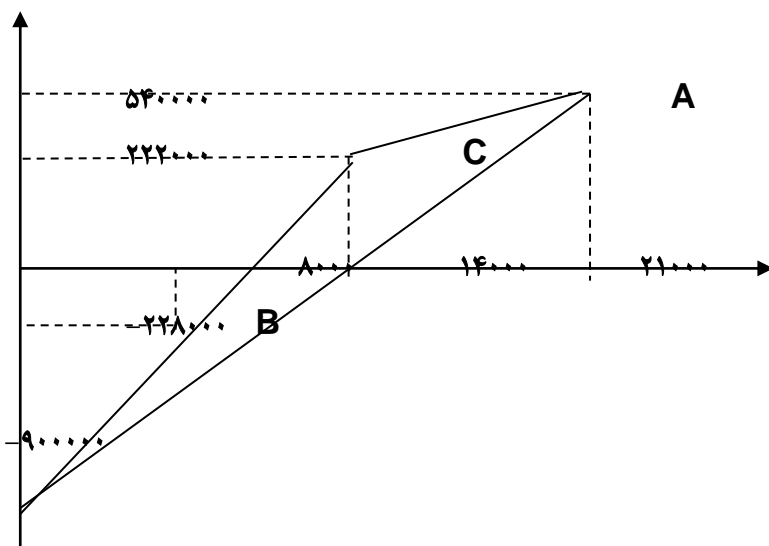
تعداد فروش محصول A

$$۲۰۰,۰۰۰ \times ۴ \div ۱۰ = ۸۰,۰۰۰$$

تعداد فروش محصول B

$$۲۰۰,۰۰۰ \times ۳ \div ۱۰ = ۶۰,۰۰۰$$

تعداد فروش محصول C



(۶)

$$S = (TFC+I) / \%CM = (۹۰۰/۰۰۰ + ۵۴۰/۰۰۰) / ۰.۳۶ = ۴/۰۰۰/۰۰۰ \text{ کل مبلغ فروش}$$

$$۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۹.۲۰ = ۱,۸۰۰,۰۰۰$$

سهم محصول از مبلغ فروش

(۷)

$$S = (900000 + 20\%S) / 36\% \rightarrow S = 5.625.000$$

$$5.625.000 \times 8 \div 20 = 2.250.000 \quad B \text{ سهم ریالی محصول}$$

$$2.250.000 \div 200 = 11.250 \quad B \text{ سهم مقداری محصول}$$

(۸)

$$S = (900.000 + \frac{30\%S}{1-25\%}) / 36\% \rightarrow S = -22.500.000$$

باتوجه به اینکه نسبت حاشیه فروش متوسط ۳۶٪ است لذا تحت هیچ شرایطی نسبت سود خالص نمی تواند بیش از نسبت حاشیه فروش باشد.

(۹)

$$S = (900.000 + \frac{24\%S}{1-24\%}) / 36\% \rightarrow S = +22.500.000$$

(۱۰) هزینه های ثابت قابل اجتناب

$$900.000 \times 30 = 270.000$$

$$3750 = 270.000 / 72 = \text{حاشیه فروش متوسط هر واحد} / \text{هزینه های ثابت قابل اجتناب} = \text{نقطه تعطیل برحسب واحد}$$

$$3750 \times 3 / 10 = 1125$$

تعداد فروش محصول A در نقطه تعطیل

$$3750 \times 4 / 10 = 1500$$

تعداد فروش محصول B در نقطه تعطیل

$$3750 \times 3 / 10 = 1125$$

تعداد فروش محصول C در نقطه تعطیل

$$750 / 1000 = 270.000 / 360 = \text{نسبت حاشیه فروش متوسط} / \text{هزینه های ثابت قابل اجتناب} = \text{نقطه تعطیل برحسب مبلغ}$$

$$750 / 1000 \times 3 / 20 = 112 / 500$$

مبلغ فروش محصول A در نقطه تعطیل

$$750 / 1000 \times 8 / 20 = 300 / 1000$$

مبلغ فروش محصول B در نقطه تعطیل

$$750 / 1000 \times 9 / 20 = 337 / 500$$

مبلغ فروش محصول C در نقطه تعطیل

(۱۱) هنگامی که محدودیت در تعداد فروش وجود داشته باشد تولید محصولی سودآورتر است که حاشیه فروش

بیشتری دارد لذا محصول B برای تولید، انتخاب می شود این موضوع در زیر نشان داده شده است:

شرح	محصول A	محصول B	محصول C
فروش	۲/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۶/۰۰۰/۰۰۰
- هزینه های متغیر	(۹۴۰/۰۰۰)	(۲/۳۲۰/۰۰۰)	(۴/۵۰۰/۰۰۰)
حاشیه فروش	۱/۰۶۰/۰۰۰	۱/۶۸۰/۰۰۰	۱/۵۰۰/۰۰۰

هزینه های ثابت	(۹۰۰/۰۰۰)	(۹۰۰/۰۰۰)	(۹۰۰/۰۰۰)
سود عملیاتی	۶۰۰/۰۰۰	۷۸۰/۰۰۰	۱۶۰/۰۰۰

۱۲) هنگامی که محدودیت در سقف ریالی فروش وجود داشته باشد تولید محصولی سودآورتر است که نسبت حاشیه فروش بیشتری دارد لذا محصول A برای تولید انتخاب می شود.

شرح	محصول A	محصول B	محصول C
فروش	۴/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰
هزینه های متغیر	(۱/۸۸۰/۰۰۰)	(۲/۳۲۰/۰۰۰)	(۳/۰۰۰/۰۰۰)
حاشیه فروش	۲/۱۲۰/۰۰۰	۱/۶۸۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰
هزینه های ثابت	(۹۰۰/۰۰۰)	(۹۰۰/۰۰۰)	(۹۰۰/۰۰۰)
سود عملیاتی	۱/۲۲۰/۰۰۰	۷۸۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰

۱۳) هنگامی که تعداد ظرف به عنوان عامل محدودکننده باشد تولید محصولی سودآورتر است که حاشیه فروش آن به ازای هر ظرف بیشتر باشد:

محصول	حاشیه فروش هر واحد	تعداد ظرف لازم برای هر واحد	حاشیه فروش به ازای هر ظرف
A	۵۳	۴	۱۳.۲۵
B	۸۴	۵	۱۶.۸
C	۷۵	۶	۱۲.۵ سودآورتر

۱۳) هنگامی که ظرفیت ماشین آلات به عنوان عامل محدودکننده باشد تولید محصولی سودآورتر است که حاشیه فروش آن به ازای هر ساعت کار ماشین آلات بیشتر باشد. لذا

محصول	هرواحد-ریال	زمان مورد نیاز برای تولید هرواحد-ساعت	حاشیه فروش به ازای هر ساعت کار ماشین-ریال
A	۵۳	$۷۵ \div ۶۰ = ۱/۲۵$	$۴۲/۴ =$
B	۸۴	$۱۲۰ \div ۶۰ = ۲$	$۴۲ =$
C	۷۵	$۹۰ \div ۶۰ = ۱/۵$	$۵۰ =$ محصول سودآورتر

(۱۵)

ساعت کار ماشین	زمان مورد نیاز برای تولید هرواحد	تعداد محصول
۹۰۰۰	۱/۵	۶۰۰۰
۶۲۵۰	۱/۲۵	۵۰۰۰

$$y = 4875 \qquad 2 \qquad \frac{9750 = X}{25000}$$

### تجزیه و تحلیل بهای تمام شده تفاضلی

بهای تمام شده تفاضلی (هزینه نهائی ، هزینه افزایشی): تفاوت بین بهای تمام شده ( هزینه ) راه حل های مختلف در تصمیم گیری می باشد.

مدیران باید اقلام موثر برهه‌ریک از تصمیمات خود را مشخص نمایند. نکته اساسی تشخیص هزینه های مربوط از هزینه های نامربوط به تصمیم گیری می باشد. در هر تصمیم باید توجه خاصی به اقلام بهای تمام شده مربوط و نامربوط شود. چرا که ماهیت اقلام بانوع تصمیم تغییر می کند و اقلامی که برای یک تصمیم گیری مربوط است ممکن است برای تصمیم دیگر نامربوط باشد.

### هزینه های مربوط

هزینه هائی که با انتخاب راه حل های مختلف موجود تغییر می کنند و در شرایط خاص تصمیم گیری موثر واقع می شوند. به طور کلی هزینه های مربوط دو ویژگی زیر را دارا می باشند :

- ۱) انتظار وقوع این هزینه ها در دوره آتی وجود دارند .
- ۲) برای راه حل های گوناگون متفاوت هستند .

### هزینه های نامربوط

هزینه هائی هستند که مقادیر آن در کلیه راه حل ها یکسان است و بر تصمیم گیری تاثیری ندارند.

### هزینه فرصت از دست رفته

ارزش قابل اندازه گیری فرضی که واحد تجاری بر اثر رد یک راه حل در ارتباط با استفاده از منابع خود از دست داده است را هزینه فرصت از دست رفته نامند.

مانند وقتی که ماشین آلات برای تولید یک محصول خاص به کار می رود به مفهوم از دست دادن سودهای حاصل از تولید سایر محصولات ممکن توسط این ماشین آلات است. با وجود آن که هزینه فرصت از دست رفته در دفاتر ثبت نمی شود ولی اهمیت آن در حدی است که در اغلب تصمیم گیری ها مورد توجه دقیق مدیران قرار می گیرد.

**هزینه از دست رفته (هزینه ریخته شده)**

هزینه ای که در گذشته به وقوع پیوسته و در اتخاذ تصمیمات آینده مورد استفاده قرار نمی گیرد. به عنوان مثال در معاوضه دارائی قدیمی با جدید، ارزش دفتری دارائی قدیمی یک هزینه از دست رفته است و در تصمیمات مدیریت، نامربوط محسوب می شود.

**هزینه منتسب (هزینه تلویحی)**

هزینه ای فرضی است که معرف هزینه یا ارزش منبعی است که با ارزش موارد استفاده در آن اندازه گیری می شود. از جمله بهره سرمایه به کار گرفته شده و ارزش استیجاری اموال متعلق به واحد تجاری. هزینه های منتسب مستلزم خروج واقعی وجه نقد نیست، در دفاتر واحد تجاری ثبت نمی شود و در محاسبه سود و زیان نیز منظور نمی شود اما در تصمیم گیری جزء هزینه های مربوط محسوب می شود.

**هزینه های قابل اجتناب**

هزینه هایی که در راه حل های مختلف تصمیم گیری یکسان هستند. به عنوان مثال هزینه های مشترک ساخت یک محصول، در مواردی که درباره فروش محصول در نقطه تفکیک با پردازش بیشتر آن تصمیم گیری می شود یک هزینه قابل اجتناب است.

**موارد استفاده از بهای تمام شده تفاضلی در تصمیم گیری ها**

- ۱) قبول یا رد یک سفارش خاص
- ۲) ساخت یک قطعه در داخل شرکت و یا خرید آن از بیرون
- ۳) توقف یا ادامه تولید یک محصول
- ۴) انتخاب یک روش تولید از بین چند روش تولید.
- ۵) فروش یک محصول در نقطه تفکیک و یا پردازش بیشتر آن
- ۶) افزایش یا کاهش یک محصول
- ۷) جایگزین کردن تجهیزات و ماشین آلات جدید به جای تجهیزات و ماشین آلات موجود.

**۱) تصمیمات مربوط به سفارش خاص**

تصمیمات مربوط به سفارشات خاص در مواردی مطرح می شود که شرکت دارای ظرفیت بلااستفاده باشد چرا که در صورت تولید با تمام ظرفیت، دیگر دلیلی برای سفارش خاص وجود ندارد. در صورت وجود ظرفیت خالی تولید، امکان فروش محصولات اضافی به قیمتی کمتر از میانگین فعلی بهای تمام شده یک واحد محصول وجود دارد البته باید توجه داشت که با این عمل، خللی در بازار عادی محصول ایجاد نگردد و قیمت بازار عادی تحت الشعاع قرار ندهد.



مثال) شرکت نیما در ۷۵٪ ظرفیت عادی خود ۱۵۰۰۰ واحد محصول تولید نموده و هر واحد را به قیمت ۱۱۰۰

ریال به فروش می رساند. هزینه های هر واحد محصول به شرح زیر است:

مواد مستقیم	۵۰۰ ریال
دستمزد مستقیم	۲۰۰ ریال
سربار ساخت (۴۰٪ ثابت)	۲۵۰ ریال
هزینه های فروش (۳۰٪ ثابت)	۱۰۰ ریال

۱/۰۵۰ ریال

اخیراً "سفارشی از یکی از مشتریان خارجی مبنی بر خرید ۳۰۰۰ واحد از محصول فوق به قیمت هر واحد ۱۰۰۰ ریال دریافت شده است. مطلوب است ارائه رهنمود لازم به مدیریت شرکت جهت تصمیم گیری درباره قبول یا رد سفارش مزبور؟

(حل)

۱۵۰۰۰	٪۷۵	کل ظرفیت عادی	$X = 20.000$
$X = 20.000$	٪۱۰۰		

$$= 5.000 = 20.000 - 15.000 \text{ ظرفیت خالی}$$

$$5.000 > 3.000 \text{ ظرفیت خالی وجود دارد}$$

هزینه های مربوط :

مواد مستقیم	۵۰۰ ریال
دستمزد مستقیم	۲۰۰ ریال
سربار متغیر ۶۰٪	۲۵۰ ریال
هزینه های متغیر فروش ۷۰٪	۷۰ ریال
	۹۲۰ ریال

$$240/000 = 3000(1000 - 920) = \text{بهای تمام شده - قیمت فروش} \text{ تعداد} = \text{سود در صورت قبول سفارش}$$

## ۲) تصمیمات مربوط به ساخت یا خرید

تولیدکنندگان از بین راه حل های مختلف با این مساله مواجه هستند که بهتر است برخی قطعات را بسازند یا آنها را خریداری نمایند چرا که تولید یک قطعه از یک محصول نیاز به اطلاعات تخصصی، سرمایه گذاری، نیروی کار متخصص، مواد اولیه کمیاب و ... دارد.

مثال) شرکت سیما تولیدکننده محصول آلفا است که در ساخت آن از یک قطعه به نام G استفاده می شود. تعداد

مورد نیاز قطعه مذکور، ۵۰۰۰ واحد در سال است. و در حال حاضر به قیمت هر واحد ۱۷۵۰ ریال از یک فروشنده معتبر

خریداری می شود. شرکت یک سوله بلااستفاده دارد. لذا تصمیم گرفته است که از فضای مذکور جهت ساختن قطعه

مذکور استفاده نماید. هزینه استاندارد ساخت هر قطعه به شرح زیر است :

شرح	ریال
-----	------

۷۰۰	مواد مستقیم
۴۰۰	دستمزد مستقیم
۳۰۰	سربار متغیر
۲۰۰	سربار ثابت مستقیم
۴۰۰	سربار ثابت تخصیص یافته
<u>۲۰۰۰</u>	

مطلوبست ۱) ارائه رهنمود لازم به مدیریت شرکت جهت تصمیم گیری درباره ساخت یا خرید قطعه G  
 ۲) با فرض اینکه در صورت خرید قطعه G از بیرون، شرکت بتواند فضای مورد نظر را سالانه به مبلغ ۹۰۰/۰۰۰ ریال اجاره دهد تصمیم صحیح چیست؟

حل) هزینه های مربوط سفارش :

مواد مستقیم	۷۰۰ ریال
دستمزد مستقیم	۴۰۰ ریال
سربار متغیر	۳۰۰ ریال
سربار ثابت مستقیم	<u>۲۰۰ ریال</u>
جمع	۱۶۰۰ ریال

لذا صرفه جوئی ساخت به جای خرید قطعه برابر است با:

$$= ۷۵۰/۰۰۰ = (۱۷۵۰ - ۱۶۰۰) - ۵۰۰۰ = \text{بهای تمام شده} - \text{قیمت فروش} = \text{تعداد سفارش} = \text{تفاوت قیمت}$$

۲) از آنجائی که در صورت ساخت قطعه در داخل، شرکت نمی تواند فضای مورد نیاز را اجاره دهد پس مبلغ ۹۰۰/۰۰۰ ریال هزینه فرصت از دست رفته خواهد بود. هزینه فرصت از دست رفته جزء هزینه های مربوط است و باید در تصمیم گیری مورد توجه قرار گیرد. لذا

$$= ۷۵۰۰۰۰ - ۹۰۰۰۰۰ = (۱۵۰/۰۰۰) = \text{زیان در حالت ساخت به جای اجاره}$$

لذا در این حالت بهتر است قطعه خریداری شود و سالن اجاره داده شود.

### ۳) تصمیمات مربوط به توقف تولید یک محصول

وقتی تولید محصولی سودآور نباشد در تصمیم گیری نسبت به توقف تولید آن محصول باید توجه شود که ممکن است علیرغم سودآور نبودن آن، ممکن است در صورت توقف تولید آن محصول خاص، واحد تجاری قسمتی از بازار محصولات دیگر خود را نیز از دست بدهد.

مثال) شرکت شیما به تولید و فروش چهار محصول اشتغال دارد فروش شرکت در حال حاضر سالانه ۸۰۰۰ واحد

محصول است هزینه های ثابت شرکت سالانه ۸۷۰/۰۰۰ ریال است که به تنهایی قابل تخصیص به هیچکدام از محصولات نیست. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

محصول	قیمت فروش	هزینه متغیر هر	ترکیب فروش	درصد ترکیب
	هر واحد-ریال	واحد-ریال		فروش
A	۴۰۰	۲۵۰	۴	٪۴۰

B	۵۰۰	۲۰۰	۳	٪۳۰
C	۲۵۰	۳۰۰	۲	٪۲۰
D	۱۰۰	۵۰	۱	٪۱۰

مدیریت شرکت می خواهد به علت زیانده بودن محصول C تولید آن را متوقف نماید ولی در اینصورت شرکت ٪۲۰ از مشتریان محصول A را نیز از دست خواهد داد. مطلوبست: ارائه رهنمود لازم به مدیریت شرکت در ارتباط با حذف تولید محصول C یا ادامه تولید آن؟  
(حل)

محصول	قیمت فروش هرواحد	هزینه متغیر هرواحد	حاشیه فروش هرواحد
A	۴۰۰	۲۵۰	۱۵۰
C	۲۵۰	۳۰۰	(۵۰)

(۲/۱۰ درصد ترکیب فروش C)

$$۸۰۰۰ \times ۲/۱۰ = ۱۶۰۰$$

تعداد فروش سالانه محصول C

$$۱۶۰۰ \times ۵۰ = ۸۰/۰۰۰$$

افزایش در سود به علت حذف محصول C

$$۸۰۰۰ \times ۴/۱۰ \times ٪۲۰ = ۶۴۰$$

کاهش در فروش محصول A در صورت حذف C

$$۶۴۰ \times ۱۵۰ = ۹۶/۰۰۰$$

کاهش در سود در صورت کاهش فروش محصول A

$$۸۰۰۰۰ - ۹۶۰۰۰ = (۱۶۰۰۰)$$

کاهش در سود شرکت در صورت حذف تولید محصول C

لذا علیرغم سودآور نبودن محصول C باید تولید آن ادامه یابد.

### نقطه بی تفاوتی و مناسب ترین شیوه تولید

این نوع تصمیم گیری زمانی رخ می دهد که یک شیوه تولید دارای هزینه ثابت بالا و هزینه متغیر پائین و شیوه دیگر دارای هزینه ثابت پائین و هزینه متغیر بالا می باشد. مسلماً در این گونه تصمیم گیری ها در سطوح پائین تولید روشی که هزینه ثابت کمتری دارد مناسب تر، ولی در سطوح بالای تولید روشی که هزینه متغیر کمتری دارد مناسب تر است. برای تعیین سطحی از تولید که در آن روش های مختلف، نتیجه یکسانی در بر دارند، از مفهوم نقطه بی تفاوتی استفاده می شود.

### تصمیم به فروش محصولات در نقطه تفکیک یا انجام پردازش بیشتر روی محصول

تصمیم به فروش محصولات در نقطه تفکیک یا فروش آن پس از پردازش و تکمیل، با مقایسه درآمد تفاضلی (تفاوت قیمت فروش محصول پس از پردازش و قیمت فروش در نقطه تفکیک) و هزینه های تفاضلی (هزینه های بعد از

نقطه تفکیک) گرفته می شود. چون هزینه های مشترک در هر دو حالت وجود دارند نامربوط محسوب می شوند و تنها هزینه های بعد از نقطه تفکیک، هزینه مربوط محسوب می شوند.

مثال) شرکت ژبلا سه محصول X, Y, Z را از یک فرآیند مشترک به دست می آورد و هزینه های مشترک را بر اساس روش مقداری بین محصولات تسهیم می کند. هر یک از سه محصول را می توان در نقطه تفکیک به فروش رساند یا می توان برای پردازش بیشتر به مراحل بعد منتقل کرد. هزینه های مشترک ۶۰۰/۰۰۰ ریال بوده و سایر اطلاعات به شرح زیر است.

محصول	تعداد تولید	ارزش فروش در نقطه تفکیک	هزینه های پردازش اضافی	ارزش فروش در صورت پردازش
X	۱۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۱۸۰.۰۰۰
Y	۲۰۰۰	۲۲۰.۰۰۰	۹۰.۰۰۰	۳۰۰.۰۰۰
Z	۳۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	۲۲۰.۰۰۰

مطلوبست ارائه رهنمود لازم به مدیریت شرکت در ارتباط با تصمیم گیری نسبت به فروش محصولات در نقطه تفکیک و یا فروش پس از پردازش آنها.

حل) همان طور که در جدول زیر ملاحظه می شود برای محصول Z تفاوتی در فروش در نقطه تفکیک یا پردازش بیشتر وجود ندارد و محصول X بهتر است پردازش شود و محصول Y بهتر است در نقطه تفکیک به فروش رود.

محصول	ارزش فروش در نقطه تفکیک	ارزش فروش در صورت پردازش	درآمد تفاضلی	هزینه های تفاضلی (پردازش اضافی)	سود (زیان) تفاضلی
	۱	۲	۳ = ۲ - ۱	۴	۵ = ۳ - ۴
X	۱۲۰/۰۰۰	۱۸۰/۰۰۰	۶۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰
Y	۲۲۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۸۰/۰۰۰	۹۰/۰۰۰	(۱۰/۰۰۰)
Z	۱۵۰/۰۰۰	۲۲۰/۰۰۰	۷۰/۰۰۰	۷۰/۰۰۰	۰

### تصمیمات قیمت گذاری و نقطه بی تفاوتی قیمت

اصولا مبحث قیمت گذاری موضوع اصلی اقتصاد خرد و بازاریابی است. در این قسمت ارتباط بین بهای تمام شده و فروش محصولات بیان می شود. در قیمت گذاری سه عامل باید مورد توجه قرار گیرد:

- ۱) هزینه: قیمت ها باید طوری انتخاب شوند که واحد تجاری بتواند در بلندمدت سود قابل توجهی به دست آورد.
- ۲) مشتریان: در قیمت گذاری باید دیدگاه مشتریان نیز مورد ارزیابی قرار گیرد و گرنه باعث از دست دادن مشتریان می شود.

۳) عکس العمل رقبا: واکنش های تجاری رقبا باید در امر قیمت گذاری لحاظ شود و اغلب باید قیمت هائی که رقبا تعیین کرده اند پذیرفته شوند.

**نقطه بی تفاوتی قیمت**

سطحی از فروش را تعیین می کند که باقیمت فروش جدید، سودی معادل سود بر اساس قیمت و مقدار فروش قبلی عاید شرکت گردد.

$$\text{نقطه بی تفاوتی قیمت} = \frac{\text{هزینه متغیر-قیمت فروش جدید}}{\text{سود قبلی} + \text{هزینه های ثابت}}$$

توجه شود که

$$\text{کل هزینه های جدید} = \text{هزینه های ثابت} + \text{هزینه های متغیر} = \text{سود قبلی} - \text{سود جدید}$$

لذا

$$\text{سود قبلی} + \text{هزینه های ثابت} = \text{هزینه های متغیر} - \text{سود جدید}$$

**مثال** صورت سود و زیان شرکت ژاله در سال ۷۱ به شرح زیر است. مدیریت شرکت در حال بررسی طرح افزایش قیمت به مبلغ ۲۰۰ ریال است. چنانچه تعداد فروش مورد انتظار باقیمت جدید ۸۰۰۰ واحد باشد مطلوبست محاسبه نقطه بی تفاوتی قیمت و اظهار نظر درباره طرح افزایش قیمت مذکور؟

**صورت سود و زیان**

ریال	شرح
۱/۸۰۰/۰۰۰	فروش (۱۰/۰۰۰ × ۱۸۰)
(۱/۲۰۰/۰۰۰)	هزینه های متغیر (۱۰/۰۰۰ × ۱۲۰)
۶۰۰/۰۰۰	حاشیه فروش
(۴۰۰/۰۰۰)	هزینه های ثابت
<u>۲۰۰/۰۰۰</u>	سود عملیاتی

(حل)

$$\text{چون تعداد فروش مورد انتظار } ۸۰۰۰ < ۷۵۰۰ = \frac{(۴۰۰/۰۰۰ + ۲۰۰/۰۰۰)}{(۲۰۰ - ۱۲۰)} \text{ = نقطه بی تفاوتی قیمت}$$

پس تعداد فروش مورد انتظار بیش از نقطه بی تفاوتی قیمت است لذا افزایش قیمت مقرون به صرفه است.

## تصمیمات جایگزینی

## تعاریف:

- ۱) ارزش دفتری دارائی قدیم: بهای تمام شده اولیه که استهلاک انباشته دارائی قدیم از آن کم شده است در نتیجه هزینه ریخته شده تلقی می شود. و جزء اقلام نامربوط محسوب می شود.
- ۲) ارزش اسقاط دارائی قدیم: ارزش اسقاط دارائی قدیم حاکی از دریافت وجه نقد در آینده بوده و در راه حل های مختلف، متفاوت است. بنابراین جزء اقلام مربوط محسوب می شود.
- ۳) سود وزیان حاصل از فروش دارائی قدیم: این رقم از اختلاف بین ارزش دفتری دارائی که جزء اقلام نامربوط است و ارزش فروش آن که جزء اقلام مربوط است به دست می آید.
- ۴) بهای تمام شده دارائی جدید: این مبلغ بیانگر یک جریان نقدی خروجی است و در راه حل های مختلف، متفاوت است لذا جزء اقلام مربوط محسوب می شود.

(مثال) شرکت هاله در نظر دارد تجهیزات جدیدی را جایگزین تجهیزات فعلی نماید. اطلاعات زیر در دست است مطلوبست ارائه رهنمود لازم به مدیریت شرکت در ارتباط با جایگزینی تجهیزات جدید به جای تجهیزات موجود.

شرح	تجهیزات موجود	تجهیزات جدید
قیمت خرید	۱/۴۵۰/۰۰۰ ریال	۱/۶۰۰/۰۰۰ ریال
استهلاک انباشته	۴۰۰/۰۰۰ ریال	-
ارزش اسقاط	۵۰/۰۰۰ ریال	۲۰۰/۰۰۰ ریال
عمر مفید (باقیمانده)	۵ سال	۵ سال
ارزش فروش	۸۰۰/۰۰۰ ریال	-
هزینه های عملیاتی سالانه	۵۰۰/۰۰۰ ریال	۳۲۰/۰۰۰ ریال

(حل)

## اقلام مربوط

ریال

$$\begin{array}{r}
 \text{کاهش در هزینه های عملیاتی} \\
 ۹۰۰/۰۰۰ \quad (۵۰۰/۰۰۰ - ۳۲۰/۰۰۰) \times ۵ \\
 \text{ارزش فروش تجهیزات موجود} \\
 ۸۰۰/۰۰۰ \\
 \text{بهای خرید تجهیزات جدید} \\
 (۱/۶۰۰/۰۰۰) \\
 \hline
 \text{صرفه جوئی در صورت جایگزینی} \\
 \underline{\underline{۱۰۰/۰۰۰}}
 \end{array}$$

در صورت جایگزینی تجهیزات جدید به جای تجهیزات موجود مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال صرفه جوئی می گردد (در ۵ سال) حال اینکه کیفیت محصول جدید بالاتر باشد و دیگر موضوعات نیز مطرح می باشد.

## فصل بیست و سوم

### مدیریت هزینه و قیمت گذاری

## فصل بیست و سوم : مدیریت هزینه و قیمت گذاری

### مقدمه

مدیران هنگام تصمیم گیری باید به اثرات تصمیم خود در بلندمدت و کوتاه مدت توجه نمایند. هنر و علم تصمیم گیری دارای ارکان بسیار زیادی از جمله رهبری، چشم انداز، اجرا و ویژگی های دیگر است. در مدیریت هزینه برای بهبود تصمیمات از دو منبع مهم استفاده می شود. آنها عبارتند از تجزیه و تحلیل هزینه های اثرگذار و تجزیه و تحلیل هزینه های استراتژیک.

در تجزیه و تحلیل هزینه های مهم و اثرگذار بر تصمیمات اتخاذ شده به دوره های کوتاه مدت توجه می شود. در تجزیه و تحلیل هزینه های استراتژیک دوره های بلندمدت مورد تاکید قرار می گیرند. از دیدگاه مدیریت مالی، در فرایند تصمیم گیری، تجزیه و تحلیل هزینه های اثرگذار و هزینه های استراتژیک اهمیت زیادی دارند. باتوجه به گزینه های پیش روی مدیر، هنگام تصمیم گیری وی باید پنج گام بردارد:

اول- تعیین مساله های استراتژیک

دوم- تعیین شاخص واقداماتی را که می توان به عمل آورد

سوم- تجزیه و تحلیل هزینه های مهم و اثرگذار و هزینه های استراتژیک، که شامل شناسائی و جمع آوری اطلاعات مهم و اثرگذار بر تصمیم و پیش بینی مقدار هزینه های مهم و درآمدها است. سپس توجه کردن به مسائل استراتژیک و بلندمدت

چهارم -انتخاب و اجرای بهترین گزینه

پنجم- ارزیابی عملکرد و در صورت نیاز دومرتبه به مرحله نخست برویم.

### هزینه های اثرگذار

در دیدگاه تصمیم گیری، هزینه های اثرگذار، هزینه هایی هستند که باتوجه به هر یک از گزینه های پیش رو از دیدگاه آن تصمیم، متفاوت خواهند بود. هزینه ای که در گذشته به مصرف رسیده و یا برای آینده تعهد شده است از نوع هزینه های مهم و اثرگذار نمی باشد و آن را هزینه بی بازگشت می نامند. و هر گزینه ای که انتخاب شود این هزینه تغییر نخواهد کرد.

برای اینکه یک قلم هزینه اثرگذار باشد باید از نوع هزینه هایی باشد که در آینده به مصرف خواهد رسید و باتوجه به گزینه های پیش روی تصمیم گیرنده متفاوت باشد.

برای مثال برای خرید یک خودروی جدید، هزینه خرید خودروی جدید مهم و اثرگذار است در حالیکه قیمتی که در گذشته برای خودروی کنونی پرداخت شده نمی تواند مهم و اثرگذار باشد و نمی توان آن را تغییر داد.

یک هزینه اثرگذار می تواند ثابت یا متغیر باشد. معمولاً از دیدگاه تصمیم گیری، هزینه های متغیر، مهم و اثرگذارند زیرا باتوجه به هر گزینه پیش رو فرق می کنند و از نوع تعهد شده هم نمی باشند. برعکس، اغلب هزینه های ثابت، مهم و اثرگذار نمی باشند زیرا معمولاً آنها باتوجه به گزینه های پیش رو تغییر نخواهند کرد. به طور کلی اغلب هزینه های متغیر، اثرگذارند ولی اغلب هزینه های ثابت اثرگذار نمی باشند.

البته گاهی برخی از هزینه های متغیر اثرگذار نمی باشند. برای مثال فرض کنید یک مدیر می خواهد درباره جایگزینی یا تعمیر دستگاه کنونی، تصمیم بگیرد. اگر برق مصرفی دستگاه های جدید و قبلی، فرق نکند هزینه متغیر برق نمی تواند مهم و اثرگذار باشد. همچنین امکان دارد برخی از هزینه های ثابت، اثرگذار باشند. مثل استهلاک که بخشی از



یک قلم هزینه تعهد شده است لذا یک قلم هزینه بی بازگشت است. ونمی تواند هزینه اثرگذار باشد. البته. هنگامی که در تصمیم گیری به اثر مالیاتی توجه شود ، استهلاک به عنوان یک هزینه باعث می شود که سود مشمول مالیات و هزینه مالیات کاهش یابد. لذا اثرگذار خواهد بود.

## سایر اطلاعات اثرگذار

### هزینه فرصت از دست رفته

اطلاعات مربوط به استفاده نمودن از ظرفیت واحد تولیدی می تواند نشان دهنده اهمیت واثرگذاری بالقوه "هزینه فرصت از دست رفته" باشد یعنی هنگامی که مدیر گزینه ای را انتخاب می کند این انتخاب مانع از دست یابی به منافع حاصل از گزینه دیگر می شود. و در نتیجه شرکت منافعی را از دست می دهد. اگر واحد تولیدی با ظرفیت کامل کار کند اطلاعات مربوط به هزینه از دست رفته می تواند اهمیت زیادی داشته باشد. زیرا تصمیم گیری در مورد تولید کالا براساس یک سفارش خاص یا افزودن یک خط محصول جدید می تواند فروش کالاها یا خدماتی که شرکت در زمان کنونی عرضه می کند کاهش دهد. آنها را به تاخیر اندازد و یا موجب از دست رفتن آنها شود. برعکس وقتی شرکت دارای ظرفیت مازاد (ظرفیت بدون استفاده) است می تواند محصولات را طبق تقاضاهای کنونی تولید نماید و علاوه بر آن، سفارش خاص را هم بپذیرد و یا محصولی جدید تولید نماید. در چنین حالتی هزینه فرصت از دست رفته وجود نخواهد داشت. وقتی هزینه فرصت از دست رفته مهم و بر تصمیم اثرگذار باشد مدیر باید ارزش فروش از دست رفته و نقش سفارش جدید یا محصول جدید را مورد توجه قرار دهد.

ارزش زمانی پول عامل مهم دیگری است که بر تصمیم اثر می گذارد البته زمانی که مدیر باید در مورد گزینه های متفاوت مربوط به جریان های نقدی دو یا چند سال تصمیم بگیرد. تفاوت در کیفیت محصول، کارکرد آن، تحویل دادن کالای فروش رفته در موعد مقرر، مطمئن بودن سیستم حمل و خدمات پس از فروش می توانند بر تصمیم نهائی مدیر اثر عمده بگذارند. و مدیر علاوه بر تجزیه و تحلیل هزینه های اثرگذار باید به این موارد هم توجه نماید. اگرچه اغلب این موارد جنبه کیفی دارند ولی هنگامی که عاملی از دیدگاه استراتژیک اهمیت داشته باشد مدیر می تواند عامل مزبور را به صورت کمی و مقداری در آورد و آن را به صورت مستقیم، در تجزیه و تحلیل خود بگنجانند.

یکی از نشانه های ضعف مدیر در تفسیر جنبه های استراتژیک این است که تجزیه و تحلیل تنها به هزینه تولید توجه شود، در حالی که در تجزیه و تحلیل استراتژیک هزینه های اثرگذار باید به مسائل گسترده و استراتژیک توجه شود. در تجزیه و تحلیل استراتژیک به صورت مستقیم در افزودن به ثروت مشتری توجه می شود و این موضوعی است که در سطح بالاتر از طرح مساله هزینه، قرار می گیرد.

تجزیه و تحلیل هزینه های استراتژیک	تصمیم گیری در مورد هزینه های اثرگذار
تاکید بر دوره های بلندمدت	تاکید بر دوره های کوتاه مدت
داشتن ارتباط با استراتژی شرکت	نداشتن رابطه با استراتژی شرکت
تمرکز بر مشتری	تاکید بر هزینه محصول
تمرکز بر همه عوامل مربوط به مشتری	تاکید بر یک قلم محصول با شرایط تصمیم گیری

هنگام تصمیم گیری برای استفاده بهینه از ظرفیت تولید، اطلاعات مربوط به هزینه ها شامل دو گروه هزینه های اثرگذار و هزینه های استراتژیک می شود چهار تصمیم به شرح زیر است که قبلا به طور مفصل توضیح داده شده است لیکن به طور مختصر دوباره شرح داده می شود:

- (۱) تصمیم گیری در مورد سفارش خاص
- (۲) تصمیم گیری در مورد ساخت، اجاره کردن یا خرید
- (۳) تصمیم گیری در مورد فروش محصول
- (۴) تجزیه و تحلیل سودآوری.

### (۱) تصمیم گیری در مورد سفارش خاص

یک سفارش را زمانی یک سفارش خاص می نامند که معمولاً غیرمنتظره باشد و اغلب سفارش به صورت مستقیم از جانب مشتریان داده می شود و نه از مجرای عادی یا کانال های توزیع. سفارش خاص معمولاً حالت تکرار ندارد و معمولاً مربوط به بخش کوچکی از کل فعالیت شرکت می شود. مدیر برای اتخاذ تصمیم در مورد یک سفارش خاص باید هزینه های اثرگذار مربوط به سفارش خاص را تجزیه و تحلیل نماید. به عنوان مثال وقتی برای فروش یک پیراهن مارک دار قیمت ۹ دلار تعیین می شود ولی حالا یک سفارش ۵۰/۰۰۰ عددی خاص به قیمت ۶/۵ دلاری رسیده است. بودجه بر مبنای ۲۰۰/۰۰۰ پیراهن در نظر گرفته شده ولی ظرفیت تولید شرکت ۲۵۰/۰۰۰ پیراهن باشد چون ظرفیت خالی وجود دارد باید هزینه های اثرگذار بررسی شود. ولی اگر ظرفیت تکمیل بود دلیلی برای کاهش قیمت و بالتبع آن کاهش سود وجود نداشت.

هزینه هر واحد محصول به شرح زیر است:

پارچه ۳/۱۵ دلار، رنگ ۰/۹۵ دلار، دستمزد کارگر ۰/۸۵ دلار. جمعاً ۵/۰۵ دلار

هزینه هر دسته محصول به شرح زیر است:

هزینه های ثابت هر دسته ۲۰۰ تائی ۴۵۰۰۰ دلار است که در تصمیم گیری بی اثر است. هزینه های بسته بندی هر دسته ۲۰۰ تائی، برای تنظیم دستگاه و بازرسی و جابجائی مواد ۲۰ دلار است. لذا هزینه هر واحد ۰/۱ دلار می شود.

حل هزینه های ثابت هر دسته، در ظرفیت ۲۰۰/۰۰۰ و ظرفیت ۲۵۰/۰۰۰ واحد یکسان است. و اثرگذار نمی باشد. و هزینه های اثرگذار هر واحد برابر ۵/۱۵ دلار (۰/۱+۰/۸۵+۰/۹۵+۳/۱۵) می باشد ولی قیمت فروش سفارش ۶/۵ دلار است. با توجه به وجود ظرفیت مازاد، سفارش خاص ۶/۵ دلاری سودآور است. البته به شرطی که ورود این سفارش به بازار، باعث تاثیر در قیمت محصول و کاهش آن نشود و سفارش دهنده ملزم به حفظ قیمت فعلی در بازار باشد.

### (۲) ساخت، اجاره یا خرید

یک اطلاعات مربوط به هزینه های اثرگذار برای ساخت یک محصول شامل هزینه های کوتاه مدت مربوط به ساخت و هزینه های متغیر ساخت می شود. معمولاً این هزینه ها را با قیمت خرید قطعه مقایسه می کنند تا بتوانند

تصمیم مهمی بگیرند اگر یک قلم هزینه به گونه ای باشد که با ساخت آن قطعه به وسیله شرکت، هزینه تغییر نکند به آن توجه نمی شود. به عنوان مثال فرض کنید:

هزینه خرید قطعه		۲۴ دلار
هزینه ساخت قطعه		
مواد	۱۶ دلار	
دستمزد	۴/۵۰	
سربار متغیر	۱	
کل هزینه های متغیر	۲۱/۵۰	
سربار ثابت	۶	
کل هزینه ها	۲۷/۵۰	
کل هزینه های اثرگذار	۲۱/۵۰	
صرفه جوئی ناشی از ساخت قطعه		۲/۵۰ دلار

در این مثال هزینه های اثرگذار در تصمیم گیری مربوط به ساخت محصول به ۲۱/۵۰ دلار می رسد. از آنجا که این تصمیم بر سربار ثابت اثر نمی گذارد هزینه های اثرگذار مربوط به ساخت ۲/۵۰ دلار از قیمت خرید کمتر می شود. لذا شرکت باید این قطعه را بسازد.

مثال دیگری را در نظر می گیریم که برای تکثیر برگه های خود می تواند دستگاه تکثیر را اجاره کند یا خریداری نماید. هزینه اجاره سالانه شامل یک مبلغ ثابت ۴۰/۰۰۰ دلاری و هزینه هر برگ ۰/۰۲ دلار می باشد. اطلاعات زیر در دسترس است:

عملیات	اجاره	خرید
اجاره سالانه	۴۰/۰۰۰ دلار	-
هزینه هر برگ تکثیر	۰/۰۲	-
هزینه خرید	-	۱۶۰/۰۰۰ دلار
هزینه خدمات سالانه	-	۲۰/۰۰۰
ارزش دستگاه در پایان دوره	-	(۴۰/۰۰۰)
تعداد برگه های تکثیر شده موردانتظار	۶/۰۰۰/۰۰۰	۶/۰۰۰/۰۰۰

حل) ابتدا نقطه بی تفاوتی را به دست می آوریم یعنی نقطه ای که تعداد برگ های تکثیری هر دو دستگاه دارای هزینه ای همانند شوند:

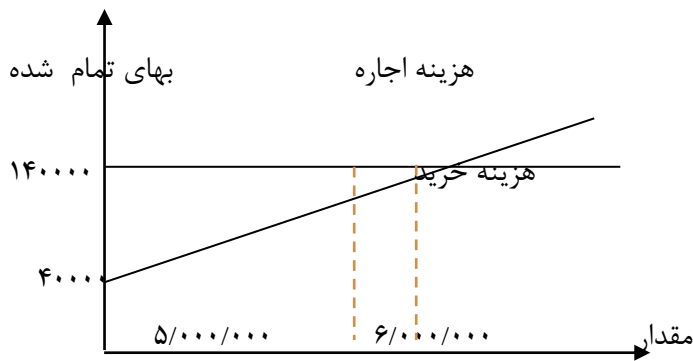
هزینه خدمات + خالص هزینه خرید = هزینه های خرید = هزینه های اجاره

$$۴۰۰۰۰ + ۰.۰۲ \times Q = (۱۶۰۰۰۰ - ۴۰۰۰۰) + ۲۰۰۰۰$$

$$Q = ۵.۰۰۰.۰۰۰ \text{ تعداد برگ در سال}$$

تعداد مورد انتظار تکثیر برگ در سال ۶/۰۰۰/۰۰۰ عدد است چون نقطه بی تفاوتی ۵/۰۰۰/۰۰۰ برگ است و با توجه

به نمودار مشخص می شود که با خرید دستگاه های جدید هزینه کمتری متحمل می شود



$$\text{هزینه اجاره منهای هزینه خرید} = (40000 + 0.02 \times 6/000/000) - (160000 - 40000 + 20000) \\ = 160000 - 140000 = 20000 \text{ دلار}$$

اغلب تصمیم گیری در مورد اجاره یا خرید منجر به مطرح شدن مساله های استراتژیک می شود. برای مثال شرکتی که از تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش استفاده می کند درمی یابد که برای برخی فعالیت های موجود در زنجیره ارزش برون سپاری سودآورتر است. **برون سپاری**، تصمیم بر بستن قرارداد با شرکت دیگری برای ارائه نوعی خدمت را گویند. با تجزیه و تحلیل هزینه های اثرگذار، بررسی موضوع ساخت، اجاره کردن یا خریدن می تواند در تصمیم گیری مربوط به برون سپاری نقش عمده ایفاء نماید. بسیاری از شرکت ها با برون سپاری خدمات مربوط به حراست، نگهداری، پردازش داده ها و تولید قطعات می توانند با کاهش هزینه ها به سودهای بیشتری دست یابند.

### ۳) فروش پس از پردازش بیشتر

مثال چاپ آرم روی پیراهن ها را به خاطر آورید و فرض کنید ۴۰۰ پیراهن پس از چاپ دارای کیفیت مناسب نمی باشند و کم رنگ می باشند. شرکت می تواند این پیراهن ها را در حراجی ها به قیمت هر پیراهن ۴/۵ دلار بفروشد یا دومرتبه در دستگاه چاپ قرارداد دهد و با صرف هزینه هایی به کیفیت مطلوب برساند. اطلاعات هر دو روش در زیر داده شده و ملاحظه می شود در این مثال، حاشیه سود چاپ مجدد بیشتر از فروش به حراجی ها می باشد.

شرح عملیات	چاپ مجدد	فروش به حراجی ها
درآمد فروش	۴۰۰ * ۹ = دلار ۳۶۰۰	۴۰۰ * ۴/۵ = ۱۸۰۰
هزینه های اثرگذار		
ملزومات و مرکب	۳۸۰	
دستمزد	۳۴۰	
تنظیم دستگاه	۱۳۰	
بررسی و بازرسی	۳۰	
جابجائی مواد	۴۰	
کل هزینه های اثرگذار	۹۲۰	
حاشیه سود	۲۶۸۰	۱۸۰۰
خالص مزیت چاپ مجدد	دلار ۲۶۸۰ - ۱۸۰۰ = ۸۸۰	

## ۴) تجزیه و تحلیل سودآوری

### ادامه خط تولید محصول یا حذف آن

یکی از جنبه های مهم مدیریت این است که سودآوری محصول به صورت مرتب مورد بررسی قرار می گیرد. در این بازبینی باید به مسائل زیر توجه شود:

- کدام محصولات بیش از بقیه سودآورترند؟

- آیا قیمت محصولات به شیوه ای درست تعیین شده است؟

- درباره کدام محصولات باید تبلیغ و ترویج بیشتری به صورت تهاجمی تر انجام داد؟

- به کدام مدیر یا مدیران تولید باید پاداش داد؟

این بازبینی ها در دوره های کوتاه مدت و بلندمدت (استراتژیک) انجام می شود. بازبینی های کوتاه مدت در غالب تجزیه و تحلیل هزینه های اثرگذار صورت می گیرد. علاوه بر تجزیه و تحلیل هزینه های اثرگذار، هنگام تصمیم گیری برای ادامه تولید یا حذف یک محصول باید به عوامل استراتژیک و بلندمدت که بر تصمیم اثر می گذارند توجه نمود. مانند اثر بالقوه تولید نکردن یک محصول بر فروش های آینده.

اگر یک محصول حذف شود باید به سایر عوامل استراتژیک و مهم مانند اثر بالقوه این اقدام بر روحیه کارکنان و اثربخشی سازمان توجه کرد. آیا حذف یک محصول می تواند موضع قدرتمند رقابتی شرکت را در آینده متزلزل نماید؟

**مثال)** شرکت تولید لباس ورزشی خرم، سه نوع لباس ورزشی تولید و عرضه می نماید. هزینه های ثابت تولید هر واحد محصول ۳/۵۴ دلار و در طول دوره ۱۶۸/۰۰۰ دلار است. اطلاعات اضافی طبق جدول زیر است. هدف بررسی تاثیر حذف محصول ج بر سودآوری می باشد. فرض است هزینه های ثابت با هر ترکیبی از محصول حتی حذف یکی از محصولات، ثابت باقی می ماند. ضمناً فرض می شود حذف کالای ج بر دو محصول دیگر هیچ اثری نخواهد داشت فقط با حذف یک محصول، کل حاشیه سود تغییر می کند.

### داده های فروش شرکت خرم:

شرح	الف	ب	ج	جمع
آحاد محصول فروش رفته سال	۲۵۰۰۰	۱۸/۷۵۰	۳۷۵۰	۴۷۵۰۰
درآمد	۷۵۰۰۰۰ دلار	۶۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	
قیمت	۳۰	۳۲	۴۰	
هزینه های اثرگذار				
هزینه های متغیر هر واحد محصول	۲۴ دلار	۲۴	۳۶	
حاشیه سود هر واحد محصول	۶	۸	۴	
هزینه های ثابتی که اثر نمی گذارد (فرض می کنیم)	۳/۵۴	۳/۵۴	۳/۵۴	۱۶۸۰۰۰
سود عملیاتی هر واحد محصول	۲/۴۶	۴/۴۶	۰/۴۶	

## (حل)

۳۷۵۰×۳۶	۱۳۵۰۰۰ دلار	منافع: صرفه جوئی در هزینه های متغیر مربوط به کالای ج
۳۷۵۰×۴۰	۱۵۰/۰۰۰ دلار	هزینه ها: هزینه فرصت از دست رفته مربوط به ازدست دادن فروش ج
۳۷۵۰×۴	۱۵/۰۰۰ دلار	کاهش در سود ناشی از تصمیم مربوط به حذف کالای ج

شرح	الف	ب	جمع
فروش	۷۵۰،۰۰۰	۶۰،۰۰۰	۱/۳۵۰/۰۰۰
هزینه های اثرگذار			
هزینه های متغیر (هرواحد ۲۴ دلار)	۶۰۰/۰۰۰	۴۵۰/۰۰۰	۱/۰۵۰/۰۰۰
حاشیه سود	۱۵۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰
هزینه هائی که اثرگذار نیست			
هزینه های ثابت			۱۶۸/۰۰۰
سود عملیاتی با حذف ج			۱۳۲/۰۰۰ دلار

تجزیه و تحلیل سودآوری. صورت سود و زیان مبتنی بر حاشیه سود تولید کالای ج

شرح	الف	ب	ج	جمع
فروش	۷۵۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۱/۵۰۰/۰۰۰
هزینه های اثرگذار				
هزینه های متغیر	۶۰۰/۰۰۰	۴۵۰/۰۰۰	۱۳۵/۰۰۰	۱/۱۸۵/۰۰۰
حاشیه سود	۱۵۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	۳۱۵/۰۰۰
هزینه هائی که اثرگذار نیستند				
هزینه های ثابت				۱۶۸/۰۰۰
سود عملیاتی با ادامه تولید کالای ج				۱۴۷/۰۰۰

$$۱۵/۰۰۰ = ۱۴۷/۰۰۰ - ۱۳۲/۰۰۰ = \text{تفاوت سود دو روش}$$

پس با فرض هائی که بیان شد با ادامه تولید کالای ج، سود عملیاتی افزایش می یابد. ولی فرض کنید ۶۰/۰۰۰ دلار از هزینه های ثابت مربوط به هزینه تبلیغات است که تسهیم آن باید به صورت ۲۵/۰۰۰ دلار برای کالای الف، ۱۵/۰۰۰ دلار برای کالای ب، و ۲۰/۰۰۰ دلار برای کالای ج باشد. حال که می توان هزینه تبلیغات را به طور مستقیم ردیابی نمود و با حذف کالای ج بدون هیچ جریمه ای می توان برنامه های تبلیغات آن را لغو کرد لذا با حذف تولید محصول ج، هزینه تبلیغات آن نیز حذف می شود لذا موقع تصمیم گیری برای حذف کالای ج، مبلغ ۲۰/۰۰۰ دلار هزینه تبلیغ، یک هزینه

اثرگذار است و با تولید محصول ج، زیان ۵۰۰۰ دلار (۱۵۰۰۰ حاشیه سود منهای ۲۰۰۰۰ هزینه تبلیغات) را خواهیم داشت و در صورت حذف محصول ج، سود بالقوه ۵۰۰۰ دلاری خواهیم داشت و ۲۰/۰۰۰ دلار صرفه جوئی در هزینه ها می شود. تجزیه و تحلیل سودآوری وقتی هزینه تبلیغ کالای ج، اثرگذار باشد.

شرح	الف	ب	ج	جمع
فروش	۷۵۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۱/۵۰۰/۰۰۰
هزینه های اثرگذار				
هزینه های متغیر	۶۰۰/۰۰۰	۴۵۰/۰۰۰	۱۳۵/۰۰۰	۱/۱۸۵/۰۰۰
حاشیه سود	۱۵۰/۰۰۰	۱۵۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	۳۱۵/۰۰۰
سایر هزینه های اثرگذار:				
تبلیغات	۲۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	۶۰۰۰۰
هزینه های غیراثرگذار:				
هزینه های ثابت	۰	۰	۰	۱۰۸/۰۰۰
سود عملیاتی با ادامه تولید کالای ج	۱۲۵۰۰۰	۱۳۵۰۰۰	(۵۰۰۰)	۲۵۵/۰۰۰ دلار
				۱۴۷/۰۰۰

اگر یک محصول حذف شود باید به سایر عوامل استراتژیک و مهم مانند اثر بالقوه این اقدام بر روحیه کارکنان و اثربخشی سازمان توجه کرد. و آیا حذف یک محصول می تواند موضوع قدرتمند رقابتی شرکت را در آینده متزلزل نماید. وقتی ظرفیت و منابع تولید (مانند دستمزد و ساعت ماشین) محدود باشد باید به سودآوری محصولات و مقادیر مختلف منابع یا دارائی های مورد نیاز برای تولید هر یک از محصولات توجه کرد.

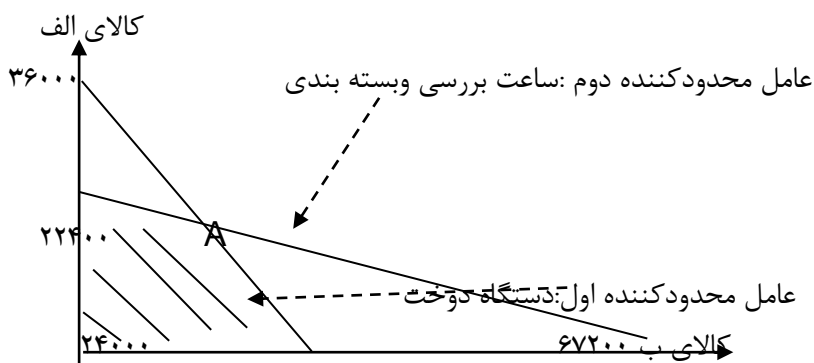
### دو یا چند عامل محدودکننده در تولید

اگر فرایند تولید دارای دو یا چند عامل محدودکننده باشد تعیین ترکیب فروش نیاز به تجزیه و تحلیل بیشتری دارد و باید به هر دو محصول توجه شود. برای روشن شدن قضیه به مثالی توجه شود:

مثال) بررسی کالای تولیدی و زدن برچسب روی آنها و بسته بندی کالاهای ساخته شده در شرکت خرم، به وسیله ۴۰ کارگر انجام می شود که هر یک از آنها می تواند ۱۵ دقیقه صرف هر قلم کالای الف و ۵ دقیقه صرف کالای ب نماید. لذا می توان در هر ساعت چهار واحد (۴ = ۶۰/۱۵) کالای الف و ۱۲ واحد (۱۲ = ۶۰/۵) کالای ب بررسی نمود. به دلیل کم بودن ظرفیت شرکت، نمی توان بیش از ۴۰ کارگر استخدام کرد که کارهای بررسی و بسته بندی را انجام دهند. این کارکنان در هفته ۴۰ ساعت کار می کنند. و با توجه به مدت زمانی که صرف آموزش و امور دیگر می شود، هر واحد ۳۵ ساعت وقت خود را صرف بسته بندی و بررسی کالاهای خواهد نمود. بدین گونه در هر ماه ۵۶۰۰ ساعت (۴۰ کارگر × ۳۵ ساعت × ۴ هفته) صرف بسته بندی و بررسی می شود. از طرفی دستگاه دوخت قادر است حداکثر در طول ماه ۳۶/۰۰۰ عدد کالای الف یا حداکثر ۲۴/۰۰۰ عدد کالای ب را دوخت کند.

دیگر داده ها برای تولید دو قلم کالای الف و ب به شرح زیر است:

شرح	کالای الف	کالای ب
حاشیه سود هر واحد	۸ دلار	۴ دلار
زمانی که صرف بازبینی و بسته بندی هر واحد کالا می شود	۱۵ دقیقه	۵ دقیقه
تعداد کالای تولیدی در هر ساعت	$60/15 = 4$	$60/5 = 12$
حداکثر تولید برای هر قلم کالا با فرض ۵۶۰۰ ساعت در ماه:	$4 \times 5600 = 22400$	$12 \times 5600 = 67200$
حاشیه سود هر ساعت	$8 \times 4 = 32$ دلار	$12 \times 4 = 48$ دلار



مسئول برنامه ریزی تولید می تواند با بررسی امکانات تولید در منطقه حاشور دار شکل فوق، بهترین ترکیب تولید را تعیین کند (بر روی محور تولید ۳۶۰۰۰ واحد کالای ب، و در نقطه A که با عامل محدودکننده دیگر برخورد می کند و سپس بر روی محور تولید ۲۲۴۰۰ کالای الف نقطه ای مشخص می شود) ترکیب فروش با بالاترین حاشیه سود باید یکی از این سه نقطه باشد: نقطه A و یا نقطه ۳۶۰۰۰ واحد کالای ب و یا نقطه ۲۴۰۰۰ واحد کالای الف. (در روش موسوم به تجزیه و تحلیل نقطه گوشه، نقطه بهینه یکی از نقاط گوشه چندضلعی است) در نقطه A بالاترین حاشیه سود را داریم یعنی در نقطه ۲۰۸۰۰ واحد کالای الف و ۴۸۰۰ واحد از کالای ب.

$$179/200 = 22400 \times 8 = \text{حاشیه سود نقطه } 22400 \text{ واحد از ب}$$

$$144/000 = 36000 \times 4 = \text{حاشیه سود نقطه } 36000 \text{ واحد از الف}$$

$$185/600 = 20800 \times 48 = \text{حاشیه سود نقطه A}$$

تجزیه و تحلیل ترکیب فروش با در نظر گرفتن عوامل محدودکننده در تولید می تواند راهی سودمند به مدیران ارائه نماید تا آنها مشخص نمایند که چه ترکیبی از فروش می تواند بر سود اثر بگذارد و عوامل محدودکننده تولید چگونه می توانند بر فرآیند تعیین سودآوری فروش اثر بگذارند.



## مسائل مطرح از دیدگاه رفتاری واجرا

از آنجا که حقوق وپاداش مدیران براساس یک معیار حسابداری،مربوط به دوره کوتاه مدت (مثل سودخالص)تعیین می شود مدیران بر اهداف کوتاه مدت تاکید می نمایند واهداف استراتژی بلندمدت را نادیده می انگارند.بدون توجه به دیدگاه های استراتژی امکان دارد مدیریت هزینه های اثرگذار را به صورتی نادرست تجزیه وتحلیل نمایدودرصد برآید به منافع کوتاه مدت دست یابدکه درنهایت در دوره های بلندمدت زیان های بالقوه وسنگین متوجه شرکت گردد.برای مثال امکان دارد شرکتی با پذیرفتن سفارش خاص،و بدون توجه به اثرمنفی پذیرفتن این سفارش بر روی فروش سایر محصولات و یا قیمت بازار محصول،باعث ضرر وزیان به شرکت شود.لذا هنگام هر نوع تصمیم گیری باید به اهداف استراتژیک وبلندمدت توجه شود.

## قیمت گذاری باهدف غارتگری

دیوان عالی ایالات متحده با رای که در ۱۹۹۳ صادر کرد قانون قیمت گذاری برای غارتگری را تعریف نمود. و آن را مجاز معرفی نمود.رای مزبور مربوط به شکایت شرکت بروک علیه دخانیات براون و ویلیامسون بود.شاکمی مدعی بود که شرکت مقابل،قیمت را در سطحی پائین تر از میانگین هزینه های متغیر تعیین کرده وبه شیوه ای برنامه ریزی کرده است که پس از خروج رقبا قیمت ها را بالا ببرد.دادگاه به این نتیجه رسید که از دیدگاه تئوری اقتصادی قیمت گذاری با هدف غارتگری نمی تواند کار ساز وارد شود ورای به نفع شرکت براون صادر کرد.

نمونه ای دیگر از ناموفق بودن شکایتی که در زمینه قیمت گذاری با هدف غارتگری مطرح بود مربوط به فروشگاه های زنجیره ای کوچک می باشد که شرکت خوانده با استدلال و بر اساس هزینه یابی بر مبنای فعالیت توانست از موضع خود دفاع کند ومدعی شود که بنزین را به قیمتی کمتر از بهای تمام شده نمی فروشد.

## جایگزین کردن هزینه های متغیر با هزینه های ثابت

از دیدگاه تجزیه وتحلیل هزینه های اثرگذار عامل دیگری که به صورت بالقوه در مدیران ایجاد انگیزه می نماید این است که هزینه های ثابت را جایگزین هزینه های متغیر نمایند. اگر مدیران رده پائین و رده میانی سازمان متوجه شوند که هزینه های اثرگذار مورد توجه است دست به چنین کاری خواهند زد.ومدیریت ارشد به هزینه های ثابت توجه نخواهند کرد.امکان دارد مدیران بر مقدار دارائی های ثابت بیفزایند وبه این وسیله هزینه های متغیر را کاهش دهند.ولی این کار باعث افزایش قابل توجه هزینه های ثابت خواهد شد.برای مثال امکان دارد دستگاه جدید را جایگزین نیروی کار (که دستمزد مستقیم می گیرد)بنمایند.با این کار کل هزینه ها افزایش می یابد زیرا بهای تمام شده دستگاه مطرح است واین در حالی است که هزینه های متغیر تحت کنترل مدیر کاهش می یابد ودر نتیجه حاشیه سود افزایش خواهد یافت.هدف این است که حاشیه سود به حداکثر و هزینه های ثابت عملیاتی به حداقل برسند.مدیریت باید تجزیه وتحلیل هزینه های اثرگذار را به عنوان ابزاری مورد استفاده قرار دهد که می توانند حاشیه سود را به حداکثر برسانند و برای مدیریت بر هزینه های ثابت هم از روش هایی استفاده نماید.

## شناختی درست از عوامل اثرگذار بر تصمیمات مدیر

یکی از زمینه های مساله ساز در تجزیه وتحلیل هزینه ها این است که مدیران نمی توانند هزینه های اثرگذار را به شیوه ای درست تعیین نمایند.به ویژه مدیران بی تجربه هنگام تصمیم گیری به هزینه های بی بازگشت واقلامی که

بر تصمیم اثرگذار نیستند توجه می کنند. به همین شیوه بسیاری از مدیران متوجه نمی شوند که هزینه های ثابت تخصیص یافته از نوع اثرگذار نمی باشند. هنگامی که هزینه های ثابت بر روی اقلام تخصیص یابند مدیران نمی توانند اثرگذاری آنها را به شیوه ای درست تعیین نمایند.

### قیمت گذاری استراتژیک

شرکت تویوتا با تولید دو نوع پرفروش ترین خودرو در دنیا، کمری و کرولا، ونیز تولید تعداد زیادی از خودروهای مشهور دیگر، در زمره موفق ترین خودروسازان دنیا قرار گرفته است. دلیل موفقیت تویوتا این است که همواره توانسته خودروهایی با کیفیت بالا، ویژگی های جذاب، و قیمت رقابتی به بازار عرضه کند.

### هزینه یابی بر مبنای هدف

هزینه یابی بر مبنای هدف روشی است که شرکت تویوتا در سال ۱۹۶۰ به اجرا درآورد و در این راه پیشرو شد. در این روش هدف شرکت این است که محصولات با کیفیت بالا، ویژگی های مطلوب و قیمت رقابتی به بازار عرضه کند. مدیریت هزینه در اجرای هزینه یابی بر مبنای هدف نقش عمده ای ایفا می کند. شرکت تویوتا در سراسر فرآیند طرح ریزی، تولید، فروش و ارائه خدمات خودرو می کوشد بین هزینه ها، ویژگی ها و کیفیت محصول نوعی توازن برقرار کند ولی طرح ریزی بیش از بقیه بر مدیریت هزینه اثر می گذارد. شرکت تویوتا به گونه ای عمل می کند که برای انتخاب از میان گزینه ها، گزینه هایی که بتوانند بر ساخت بیشترین اثر را بگذارند از انعطاف زیادی برخوردار است. از سوی دیگر هزینه های مربوط به محصول مانند ارائه خدمات پس از فروش هم مورد توجه قرار می گیرند.

در هزینه یابی بر مبنای هدف، بر فرآیند طرح تاکید زیادی می شود شرکت می کوشد کیفیت را بالا ببرد و هزینه ها را کاهش دهد. برای مثال شرکت تویوتا برای طرح ریزی مجدد خودروی کمری در تولید سپر جلو تغییراتی داد که توانست در مصرف مواد و صرف وقت صرفه جوئی نماید این یک نوع معامله ای بود که شرکت و خریدار هردو برنده می شوند.

سود مورد نظر - قیمت رقابتی = هزینه هدف

شرکت هزینه های مجاز (هزینه مورد نظر) برای کالا یا خدمات را طبق قیمت رقابتی بازار تعیین می کند و بدین گونه می کوشد به یک سود مورد نظر دست یابد. شرکت برای کاهش هزینه ها و رساندن به سطح هزینه های مورد نظر دوره پیش رو دارد:

اول یکپارچه کردن فناوری نوین تولید و استفاده از روش های پیشرفته مدیریت هزینه مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت و شناسایی راه هایی برای بالابردن بهره وری.

دوم طرح ریزی مجدد کالا یا خدمت. که به این وسیله شرکت می تواند مشخص نماید که تصمیمات مربوط به طرح ریزی تشکیل دهنده بخش عمده ای از کل هزینه های چرخه زندگی محصول است. با توجه دقیق به طرح ریزی، شرکت می تواند کل هزینه ها را به میزان زیادی کاهش دهد.

بسیاری از شرکت ها از هردو روش استفاده می نمایند. تلاش در بالابردن سود حاصل از افزایش بهره وری و اجرای روش هزینه یابی بر مبنای هدف و بدان وسیله ارائه طرحی که دارای پائین ترین هزینه ها باشد.

برای بسیاری از شرکت ها رقابت از نظر پیشرو بودن در هزینه ها یا متمایز ساختن محصول بسیار مشکل شده است و برای موفقیت در صحنه رقابت باید در هر دو جنبه رقابت کنند: قیمت و کارکرد محصول. در گذشته مدیران توجه خود را بیشتر معطوف هزینه های تولید می کردند در زمان کنونی به هزینه های پیش و پس از ساخت در چرخه زندگی محصول هم توجه می نمایند و بدین وسیله در مورد هزینه محصول و سودآوری آن یک تجزیه و تحلیل کامل می نمایند. برای مثال در هزینه یابی بر مبنای هدف، ما به نقش طرح محصول (فعالیت پیش از تولید) توجه می نمائیم و می کوشیم بدان وسیله هزینه های تولید و هزینه های مربوط به زمان پس از تولید در چرخه زندگی محصول را کاهش دهیم.

در هزینه یابی بر مبنای هدف باید ۵ گام برداشت:

(۱) تعیین قیمت محصول با توجه به قیمت بازار

(۲) تعیین سود مورد نظر

(۳) محاسبه هزینه هدف مورد نظر برابر با قیمت بازار منهای سود مورد نظر (سود مورد نظر - قیمت رقابتی = هزینه

هدف)

(۴) استفاده از مهندسی ارزش برای شناسایی راه هایی جهت کاهش دادن هزینه ها (بهای تمام شده محصول).

(۵) استفاده از روش کایزن (بهبود مستمر) و کنترل عملیاتی برای کاهش دادن هزینه ها.

سه گام نخست توضیح اضافی ندارد ولی در مورد گام چهارم و پنجم بحث می کنیم:

### مهندسی ارزش

در هزینه یابی بر مبنای هدف با استفاده از مهندسی ارزش در صدد برمی آید با تجزیه و تحلیل نوع مصالحه یا بده بستانی که باید بین انواع کارکردهای مختلف محصول و کل هزینه ها (بهای تمام شده محصول) انجام شود، هزینه یا بهای تمام شده محصول را کاهش دهند. در مهندسی ارزش نخستین گام مهم این است که هنگام طرح ریزی محصول جدید یا تجدیدنظر در محصول پیشین مهندسی ارزش انجام شود. در تجزیه و تحلیل مصرف کنندگان می توان سلیقه ها یا اولویت های اصلی مورد نظر مصرف کنندگان را مشخص نمود. نوع مهندسی ارزش که در شرکت مورد استفاده قرار می دهند به جنبه های کارکردی محصول بستگی دارد. در مورد یک گروه از محصولات (مثل خودرو یا لوازم الکترونیکی مصرفی مانند دوربین و ویدئو) می توان به راحتی بسیاری از ویژگی ها یا جنبه های کارکردی محصول را اضافه نمود یا کم نمود. و مدل های جدیدی متناسب با سلیقه یا اولویت های مصرف کنندگان ارائه نمود.

برعکس، در مورد گروه دیگری از محصولات جنبه های کارکردی محصول باید هنگام طرح ریزی در محصول منظور شود و نه اینکه پس از گذشت زمان آنها را اضافه نمود. بهترین نمونه این نوع کارکردها را می توان در ماشین آلات خاص و محصولات صنعتی مانند ماشین آلات ساختمان سازی، کامیون های سنگین، و دستگاه های تخصصی پزشکی مشاهده کرد. در مورد این محصولات، برعکس گروه نخست، سلیقه ها یا اولویت های مشتریان به صورت نسبی ثابت است (تغییر نمی کند).

هزینه یابی بر مبنای هدف برای محصولات موجود در گروه نخست مناسب تر است زیرا شرکت درباره تولید تعداد زیادی محصول با ویژگی های خاص اختیارات بیشتری دارد. یکی از روش های متداول مهندسی ارزش در این شرکت ها را تجزیه و تحلیل کارکردی می نامند. و آن فرایندی است برای بررسی عملکرد و هزینه هر یک از کارکردهای عمده یا ویژگی

یک محصول هدف از تجزیه و تحلیل همانا تعیین توازن معقول یا مناسب بین جنبه کارکردی محصول و هزینه های مربوطه (بهای تمام شده محصول) است. سطح مطلوب عملکرد برای هر یک از جنبه های کارکردی محصول تعیین می شود و این در حالی است که مدیر می کوشد هزینه همه جنبه های کارکردی محصول را در سطحی پایین تر از هزینه مورد نظر (هدف) قرار دهد.

اغلب در این مرحله اقدام به تعیین شاخص می نمایند تا بتوانند مشخص نمایند که شرکت با وجود کدام ویژگی می تواند مزیت رقابتی خود را حفظ نماید. برای مثال یک شرکت هنگام تولید و عرضه یک نرم افزار جدید می کوشد با توجه به ویژگی های مورد نظر نسخه جدید، به هزینه ها و مدت مورد نیاز جهت تولید آن توجه نماید. هدف چیزی نیست جز توجه به مجموعه ای از ویژگی های نرم افزار تا هم مطابق سلیقه مشتریان باشد و هم هزینه ها را در سطحی پایین تر از مبلغ مورد نظر نگه داشته شود. الگوسازی و تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش به تیم طراح کمک می کند طرح هایی را طرح ریزی نماید که از یک سو دارای هزینه اندک و از سوی دیگر رقابتی باشد. تیم طراح درسایه همکاری با کارکنان واحد مدیریت هزینه ها می کوشد طرحی را انتخاب نماید که از یک سو طبق نیاز مشتریان باشد و از سوی دیگر بهای تمام شده آنها از هزینه مورد نظر (هدف) فراتر نرود.

در جدول زیر برای سه شرکت ژاپنی هزینه یابی بر مبنای هدف ارائه شده است:

شرکت	کارکرد محصول	روش کاهش دادن هزینه ها	استراتژی
دوربین اولمپوس	افزایش سرعت در درون محصول	استفاده از مهندسی ارزش در اجرای هزینه یابی بر مبنای هدف، متمایز ساختن جنبه های کارکردی با توجه به قیمت محصول، افزودن ویژگی های دیگر	تاکید بیش از حد بر کاهش بهای تمام شده
خودروسازی نیسان	افزودن ویژگی های جدید یا حذف برخی ویژگی ها	مهندسی ارزش در مورد محصول و هر یک از قطعات محصول و سپس افزایش یا کاهش قیمت بر حسب ویژگی ها	با تجزیه و تحلیل جنبه های کارکردی محصول تاکید بر کنترل هزینه ها می شود و نه بر طرح ریزی مجدد.
ماشین آلات ساختمانی کوماتسو	کارکرد ثابت است	تجزیه و تحلیل طرح برای اضافه کردن طرح های جدید، تجزیه و تحلیل جنبه های کارکردی از دیدگاه مصالحه بین هزینه ها و جنبه های کارکردی، اجرای برنامه های بهره وری جهت کاهش دادن بقیه هزینه ها.	

## فناوری گروه

برخی شرکت های بزرگ با خطوط محصول گوناگون، مانند صنایع خودروسازی، از فناوری گروه استفاده می نمایند. فناوری گروه روشی است برای شناسایی وجوه مشابه قطعات محصول تولیدی شرکت، تا بتوان قطعات همانندی را در یک یا چند محصول به کار برد و بدین وسیله هزینه ها را کاهش داد. مثلاً تا حد امکان از پیچ و مهره های یکسان در محصول استفاده شود و نه در سایزهای متفاوت. البته در این حالت اگر قطعه ناسالمی در محصولات قرار گیرد هزینه خدمات پس از فروش افزایش می یابد. به هر حال با ترکیب فناوری گروه و مدیریت کیفیت کامل می توان هزینه های ساخت و خدمات پس از فروش را کاهش داد.

## روش کایزن

پنجمین گامی که در هزینه یابی بر مبنای هدف برمی دارند کایزن یا بهبود مستمر است. باید بر عملیات کنترل های لازم اعمال شود تا بازهم هزینه ها کاهش یابد. روش کایزن را در هر مرحله از تولید مورد توجه قرار می دهند. یعنی زمانی که اثر مهندسی ارزش و اصلاح طرح مورد توجه باشد نقش این شیوه عمل در کاهش دادن هزینه ها این است که مدیر می تواند در این مرحله از روش های نوین تولید استفاده نماید. (مانند سیستم تولید انعطاف پذیر) و از روش های نوین مدیریت مانند کنترل عملیات، مدیریت کیفیت کامل و تئوری گلوگاه ها استفاده کند و بدین وسیله بازهم هزینه ها به میزان بیشتری کاهش یابند. مقصود از کایزن بهبود دائمی یا مستمر است. یعنی جستجوی دائمی برای یافتن راه حل های جدید جهت کاهش دادن هزینه های فرآیند تولید یک محصول که دارای طرح و کارکرد مشخص است شرکت تویوتا و تعداد کمی از دیگر شرکت ها در اجرای این شیوه عمل و بهبود مستمر فرایند پیشرو هستند. بهبود مستمر به معنی بهبود محصول با بهای تمام شده مشخص است.

هزینه یابی بر مبنای هدف و کایزن دو روش مکمل یکدیگرند و برای کاهش دادن مستمر هزینه ها و افزایش ارزش (کیفیت) محصولات (از دیدگاه مشتری) مورد استفاده قرار می گیرد. با گذشت زمان در شرکتی که هزینه یابی بر مبنای هدف به اجرا درمی آید بهای تمام شده محصول ثابت می ماند یا کاهش می یابد. زیرا از نظر قیمت، کیفیت محصول و کارکرد محصول رقابت شدید وجود دارد. این شرکت ها هر چند مدت یکبار با طرح ریزی مجدد محصولات خود (با استفاده از هزینه یابی بر مبنای هدف) برای کاهش دادن قیمت محصول و افزایش ارزش آن (از نظر مشتری) در برابر فشارهای ناشی از رقابت واکنش نشان می دهند.

## مثال هزینه یابی بر مبنای هدف :

فرض کنید یک شرکت برای کاهش بهای تمام شده خود با دو گزینه مواجه است:  
 الف) جایگزین کردن بلندگو با قطعه دیگری با قدرت کمتر که انتظار نمی رود کسی متوجه آن شود (۳ دلار صرفه جوئی)، جایگزین کردن کلید برق با قطعه ارزان تر ولی قابل اعتماد (۱ دلار)، جمعاً ۴ دلار صرفه جوئی.  
 ب) افزایش فعالیت های تحقیق و توسعه برای ارائه تراشه رایانه ای از نسل سوم و افزایش هزینه ۲ دلار، جایگزین کردن بلندگو با قطعه دیگری با قدرت کمتر که انتظار نمی رود کسی متوجه آن شود (۳ دلار صرفه جوئی)، جایگزین کردن کلید برق با قطعه ارزان تر ولی قابل اعتماد (۱ دلار)، جایگزین کردن روپوش پلاستیکی باماده ای با کیفیت پایین تر ولی انتظارات مشتریان را برآورده می کند (۲ دلار)، خالص صرفه جوئی ۴ دلار.

شرکت فوق پس از بررسی گزینه ها، گزینه دوم را انتخاب می کند زیرا در اجرای این گزینه، هزینه تحقیق و توسعه افزایش می یابد و شرکت می تواند در آینده برای عرضه محصولات جدید در بازار رقابت نماید. و آینده شرکت بیشتر تضمین می شود و همین اهمیت تصمیمات استراتژیک را نشان می دهد.

### روش توجه به بعد کیفیت

مقصود از روش "توجه به بعد کیفیت" روشی است که در اجرای آن (1) مهندسی ارزش، (2) تجزیه و تحلیل بازار و (3) هزینه یابی بر مبنای هدف یکپارچه می شوند و مدیریت بدین وسیله می کوشد مشخص نماید که به کدام قطعه یا قطعات تشکیل دهنده محصول باید توجه شود. و در مورد آن اقدام به طرح ریزی مجدد یا کاهش هزینه نمود. اجرای این روش به متخصصان طرح ریزی و مدیران کمک می کند تا کل هزینه های هدف (بهای تمام شده محصول) را به اجزای کوچکتر تجزیه کنند. در اجرای این روش باید چهار گام برداشته شود:

۱- تعیین شاخص مورد نظر مشتری در مورد محصول و شیوه ای که این شاخص ها رتبه بندی می شوند. مثلاً در یک اره برقی شاخص های مشتری عبارت است از ایمنی، عملکرد و صرفه جویی (جنبه اقتصادی محصول)  
۲- شناسایی قطعات محصول و هزینه تولید با ساخت هر قطعه. در اره برقی مذکور، قطعات عبارتند از موتور، تیغه، قاب.

۳- تعیین شیوه ای که قطعات می توانند رضایت مشتری را تامین نمایند. در مورد همه قطعات باید بدین گونه عمل کرد.

۴- در گام نهایی باید اهمیت شاخص هر یک از قطعات را تعیین نمود و در اجرای این روش، اطلاعات به دست آمده در گام های قبل را باید یکجا نمود و سپس آنها را با اطلاعات مربوط به هزینه ها در گام ۳ مقایسه نمود.

برای مثال فرض کنید اطلاعات به دست آمده در گام ۱ بیانگر شاخص های مورد نظر مشتری به شرح زیر است (اهمیت رتبه بندی را باید از طریق یک تحقیق پیمایشی یا از طریق مصاحبه با مشتریان تعیین کرد).  
گام اول: شاخص و رتبه بندی مشتریان:

شرح	تعداد نظرات	اهمیت نسبی (درصد)
ایمنی	۹۵	۴۶/۳٪
عملکرد	۶۰	۲۹/۳٪
صرفه اقتصادی	۵۰	۲۴/۴٪
	۲۰۵	۱۰۰٪

گام دوم: تعیین قطعات و بهای تمام شده هر یک از آنها:

شرح	هزینه	درصد از کل
موتور	۵۳۴۰ دلار	۵۳/۳
اره	۲۰	۲۶/۷
قاب	۱۵	۲۰
	۷۵	۱۰۰٪

گام سوم: تعیین سهم هر قطعه در تامین رضایت مشتری:

شرح	ایمینی	عملکرد	صرفه اقتصادی	جمع
موتور	۲۴/۷٪	۱۵/۶٪	۱۳٪	۵۳/۳٪
اره	۱۲/۴٪	۷/۸٪	۶/۵٪	۲۶/۷٪
قالب	۹/۲٪	۵/۹٪	۴/۹٪	۲۰٪
ارزش برای مشتری	۴۶/۳٪	۲۹/۳٪	۲۴/۴٪	۱۰۰٪

گام چهارم: اهمیت نسبی شاخص ها از نظر مشتری: نشان دهنده ارزش هر قطعه از دیدگاه مشتری می باشد.

شرح	ایمینی	عملکرد	صرفه اقتصادی	اهمیت شاخص مشتری
سهم هر قطعه نسبت به شاخص مشتری	۴۶/۳٪	۲۹/۳٪	۲۴/۴٪	
موتور	۱۰٪	۱۰٪	۶۰٪	۲۲/۲٪
اره	۳۰٪	۵۰٪	۱۰٪	۳۱٪
قالب	۶۰٪	۴۰٪	۳۰٪	۴۶/۸٪
	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪

برای مثال در محاسبه اهمیت شاخص موتور:  $0.22/2 = 0.46/3 \times 0.10 + 0.29/3 \times 0.10 + 0.24/4 \times 0.60$

می توان شاخص اهمیت را با اطلاعات مربوط به هزینه ها مقایسه و قطعه ای را شناسایی کرد که باید هزینه های آن را کاهش داد و نیز قطعاتی را شناسایی کرد که از نظر ویژگی های طرح باید اقداماتی بر روی آنها انجام شود.

قطعه	اهمیت شاخص مشتری	هزینه نسبی انجام شده	نتیجه
موتور	۲۲/۲٪	۵۳/۳٪	باید از موتور ارزان تری استفاده کرد.
اره	۳۱٪	۲۶/۷٪	باید از اره گرن تری استفاده نمود.
قالب	۴۶/۸٪	۲۰٪	باید از قالب خیلی گران تری استفاده نمود.
	۱۰۰٪	۱۰۰٪	

مقایسه بالانشان می دهد که برای موتور نسبت به ارزشی که برای مشتری دارد هزینه زیادی صرف شده است. برعکس برای قالب، باتوجه به ارزشی که برای مشتری دارد هزینه لازم مصرف نشده است. در سایه این اطلاعات می توان محصول را دوباره طرح ریزی کرد و برای هر قطعه هزینه هدف یا مورد نظر را تعیین نمود.

### منافع حاصل از هزینه یابی بر مبنای هدف

هزینه یابی بر مبنای هدف می تواند سودمند باشد زیرا:

- رضایت مشتری را افزایش می دهد و در طرح ریزی بر ارزش های مورد نظر مشتری تاکید می شود.
- هزینه ها را کاهش می دهد (از مجرای طرح ریزی به شیوه ای با کارائی و با راندمان بالا)

- به شرکت کمک می کند در مورد محصولات جدید یا طرح ریزی مجدد به سود مورد نظر دست یابد.  
 - می تواند کل زمان مورد نیاز برای تولید محصول را کاهش دهد از طریق هماهنگ نمودن فعالیت های مربوط به طرح ریزی، ساخت و بازاریابی .  
 - می تواند کیفیت کل محصول را بهبود بخشد زیرا طرح به صورتی دقیق تهیه می شود و مسائل مربوط به تولید هم به شیوه ای آشکار در مرحله طرح ریزی مورد توجه قرار می گیرند.  
 - هماهنگی بین مدیریت طرح ریزی، تولید، بازاریابی و هزینه (از دیدگاه زندگی محصول از دیدگاه فروش و هزینه محصول) تسهیل می گردد.

### تئوری گلوگاه ها

بیشتر اقدامات ابتکاری استراتژیک که امروزه شرکت ها به عمل می آورند بر فرآیند بهبود سرعت عملیات (ازمجرای چرخه زندگی محصول) تمرکز می نمایند. برای بسیاری از شرکت ها، سرعت، رمز رقابت را تعیین می کند. چرخه زندگی محصول از دیدگاه فروش، در بسیاری از صنایع بدان معنی است که شرکت های تولیدی می کوشند زمان تولید و عرضه محصول را کاهش دهند. یکی از روش های عمده که بدان وسیله بر سرعت افزوده می شود بحث تئوری گلوگاه ها می باشد. زمان چرخه تولید به این طریق تعریف می شود:

مدت زمانی که بین دریافت سفارش و حمل کالای مورد سفارش طول می کشد = زمان چرخه تولید

یکی دیگر از شاخص ها و معیارهایی که می تواند اطلاعات سودمند ارائه دهد کارائی چرخه تولید است:

کل زمان چرخه تولید / زمان تولید = کارائی شاخص تولید

هرچه این شاخص به ۱۰۰٪ نزدیک تر باشد یعنی سرعت تحویل کالا بالاست و گرنه نشانه وجود گلوگاه است. اگر زمان تولید مثلا ۲ روز و چرخه زمانی تولید ۱۰ روز باشد نسبت کارائی چرخه تولید ۱۰/۲ یا ۲۰ درصد می شود.

در محاسبه نسبت کارائی چرخه تولید کل زمان این چرخه بر حسب زمان مورد نیاز برای هر یک از فعالیت ها تعیین می شود. فرآوری یا انجام دادن کار (کارهایی که موجب افزایش ارزش محصول می شود)، بررسی، جابجائی مواد، منتظرماندن و ...

برای آنکه نسبت کارائی چرخه تولید به حدود یک برسد باید برای جابجائی مواد، منتظرماندن، و بررسی کالاهای تولیدی و کلا برای فعالیت هایی که موجب افزایش ارزش محصول نمی شوند وقت کمتری صرف (ضایع) شود. تئوری گلوگاه ها با این هدف ارائه شد که به مدیران کمک شود زمان چرخه و هزینه های عملیاتی را کاهش دهند. پیش از ارائه این تئوری، اغلب مدیران بیشتر تلاش خود را صرف بالا بردن کارائی و سرعت مربوط به فرآیند تولید می کردند و توجه چندانی به فعالیت هایی نمی نمودند که به صورت مانع بر سر فعالیت ها (گلوگاه) قرار داشتند. گلوگاه ها فعالیت هایی هستند که موجب کند شدن آهنگ زمان در کل چرخه زندگی محصول می شوند.

تئوری گلوگاه ها باعث شد که مدیران توجه خود را معطوف افزایش سرعت فعالیت هایی نمایند که در گلوگاه قرار دارند یعنی فعالیت هایی که در کل چرخه زندگی محصول موجب کاهش سرعت می گردند.



### هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تئوری گلوگاه ها

معمولا شرکت هایی که روش های مدیریت هزینه مانند هزینه یابی بر مبنای هدف و تئوری گلوگاه ها را به کار می برند معمولا از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده می کنند. در اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای محاسبه سودآوری از تئوری گلوگاه ها استفاده می شود. در حالی که در کاربرد هزینه یابی بر مبنای فعالیت تجزیه و تحلیل برای رویدادهای متعلق به دوره های بلندمدت انجام می شود. در تجزیه و تحلیل بر مبنای تئوری گلوگاه ها دارای یک دیدگاه کوتاه مدت است زیرا بر هزینه های مربوط به مواد تاکید می شود ولی در هزینه یابی بر مبنای فعالیت، همه هزینه های محصول مورد توجه قرار می گیرند.

از سوی دیگر در هزینه یابی بر مبنای فعالیت برعکس تئوری گلوگاه ها، گلوگاه های منابع، یعنی ظرفیت فعالیت های تولیدی، به صورتی آشکار مورد توجه قرار نمی گیرند. لذا در هزینه یابی بر مبنای فعالیت نمی توان بهترین ترکیب محصول برای دوره کوتاه مدت تعیین کرد که نمونه آن در جدول زیر برای تولید شیشه خودرو نشان داده شده است. بنابراین روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تئوری گلوگاه ها دو روش مکمل یکدیگرند.

روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در مورد عوامل ایجادکننده هزینه و هزینه های دقیق هر واحد (به عنوان مبنایی برای اتخاذ تصمیمات استراتژیک جهت قیمت گذاری برای دوره های بلندمدت و ترکیب محصولات) یک دیدگاه جامع ارائه می کند برعکس برای بالابردن سودآوری کوتاه مدت واحد تولیدی (از مجرای تعدیل ترکیب محصول در کوتاه مدت و توجه کردن به گلوگاه های تولید) تئوری گلوگاه ها می تواند روشی بسیار سودمند باشد. در نمودار زیر تفاوت هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تئوری گلوگاه ها را ارائه کرده ایم.

#### گزارش تئوری گلوگاه ها برای تولید شیشه خودرو

شرح	کالای ۱	کالای ۲	کالای ۳	کالای ۴
اندازه پنجره	۰/۷۷	۰/۰۷۳	۷/۰۵	۴/۹۵
حجم فروش	بالا	متوسط	بالا	متوسط
آحاد محصول در سفارشات ارسال نشده	۱۱۱۳	۲۳۴	۸۸۲	۲۳
میانگین زمان دریافت سفارش و ارسال کالا (بر حسب روز)	۱۶	۲۳	۸	۱۱
قیمت بازار	۲/۸۲ دلار	۶/۶۸ دلار	۳۸/۱۲ دلار	۲۴/۴۶ دلار
هزینه های مستقیم تولید مواد	۰/۶۸	۰/۶۴	۵/۷۵	۴/۰۲
ضایعات	۰/۰۶	۰/۰۵	۰/۴۲	۰/۳۴
جابجا کردن مواد	۰/۱۲	۰/۱۲	۱/۸۸	۱/۶۱
جمع	۰/۸۶	۰/۸۱	۸/۰۵	۵/۹۷
حاشیه سودآوری	\$۱/۹۶	\$۵/۸۷	\$۳۰/۰۷	\$۱۸/۴۹
ساعت کار کوره برای هر واحد محصول	۰/۰۰۶۲	۰/۰۰۶۱	۰/۰۰۸۲	۰/۰۰۷۸
حاشیه سودآوری در ازای هر ساعت	\$۳۱۶	\$۹۶۲	\$۳۶۶۷	\$۲۳۷۰

ملاحظه می شود کم سودترین محصول، محصول ۱ و پرسودترین محصول، محصول ۳ می باشد.

## مقایسه تئوری گلوگاه ها و هزینه یابی بر مبنای فعالیت

شرح	تئوری گلوگاه ها	هزینه یابی بر مبنای فعالیت
هدف اصلی	تاکید بر دوره کوتاه مدت تجزیه و تحلیل حاشیه سودآوری با توجه به مواد و هزینه های مربوط به آنها	تاکید بر دوره های بلندمدت تجزیه و تحلیل همه هزینه های محصول، شامل مواد، دستمزد و سربار
منابع و ظرفیت ها	گلوگاه ها آشکارا گنجانده می شود زیرا پایه و اساس و بر تئوری گلوگاه ها است. صورت مستقیم از عوامل ایجادکننده هزینه استفاده نمی شود.	با توجه به آحاد محصول، دسته ای از محصول و سطح تولید به عوامل ایجادکننده هزینه توجه می شود.
کاربرد اصلی	بهبود بخشیدن به جریان تولید و ترکیب محصول در کوتاه مدت	قیمت گذاری استراتژیک و برنامه ریزی برای سود

## هزینه یابی چرخه زندگی محصول

اصولا هزینه های کالاها و خدمات را برای دوره های نسبتا کوتاه مدت، مانند یک ماه یا یکسال محاسبه و گزارش می کنند. در هزینه یابی بر مبنای چرخه زندگی محصول یک دیدگاه بلندمدت تر ارائه می شود. زیرا آن شامل کل هزینه چرخه زندگی کالا یا خدمت (از ورود به بازار تا خروج از بازار) می گردد. بنابراین می تواند دیدگاه کامل تری از هزینه های محصول و سودآوری کالا یا خدمت ارائه دهد. مدیران خواستارند کل هزینه ها برای چرخه زندگی محصول (ونه فقط هزینه های تولید) محاسبه شود. زیرا مثلا اگر محصولی با دقت اندک طرح ریزی شود و سرمایه گذاری زیادی در طرح ریزی آن انجام نشود می تواند هزینه بازاریابی و همچنین هزینه خدمات پس از فروش بیشتری در چرخه زندگی خود در پی داشته باشد. در اجرای روش های مدیریت هزینه، هزینه های پیش و پس از تولید دارای اهمیت خواهد بود. به ویژه در برخی صنایع این هزینه ها اهمیت ویژه ای پیدا می کنند:

مثلا در صنایع تجهیزات پزشکی و داروسازی و نرم افزارهای رایانه ای، هزینه های پیش از تولید (تحقیق و توسعه و طرح ریزی) بالاست. در صنایع مربوط به لباس مد، عطر و لوازم آرایشی، هزینه های پس از تولید (تبلیغات) بالاست. با تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش رابطه بین هزینه های پیش از تولید و پس از تولید را می توان شناسایی کرد. طرح ریزی ضعیف و کیفیت پایین محصول باعث افزایش هزینه های پس از تولید خواهد شد.

## اهمیت طرح ریزی محصول

گرچه هزینه هایی که در مرحله طرح ریزی به مصرف می رسند تنها درصد بسیار اندکی از کل هزینه های چرخه زندگی محصول را تشکیل می دهند ولی تصمیماتی که در مرحله طرح ریزی گرفته می شود شرکت را متعهد می نماید محصولات مشخصی را تولید نماید، به شیوه خاصی بازاریابی نماید و برای ارائه خدمات پس از فروش، برنامه مشخصی را به اجرا درآورد. لذا این نوع هزینه در بیشتر چرخه زندگی محصول وجود خواهد داشت یا به مصرف خواهند رسید.

عوامل تعیین کننده موفقیت شرکت در طرح ریزی به شرح زیرند:

- **کاهش یافتن زمان عرضه به بازار:** در یک محیط رقابتی یعنی جایی که سرعت تولید و سرعت تحویل کالا فروش رفته به مشتری، اهمیت زیادی دارند اولویت نخست این است که تلاش هایی صورت گیرد که زمان عرضه محصول به بازار کاهش یابد.

- **کاهش یافتن هزینه خدمات پس از فروش:** با طرح ریزی دقیق و ساده و با استفاده از الگو، در نظر گرفتن قطعات قابل جایگزین، باید هزینه مورد انتظار مربوط به خدمات پس از فروش را به میزان زیادی کاهش داد.

- **ساده ساختن فرآیند تولید:** برای کاهش دادن هزینه های تولید و بالا بردن سرعت تولید، مدیران باید طرحی را ارائه کنند که تولید محصول بر مبنای آن طرح ساده و آسان شود.

- **طرح و برنامه ریزی فرآیند:** با انعطاف پذیری برنامه فرآیند تولید، می توان زمان تولید را به میزان زیادی کاهش داد. از اصول تولید انعطاف پذیر، تولید به کمک رایانه، طرح ریزی به کمک رایانه و مهندسی همزمان (که شرح داده خواهد شد) می باشد.

## روش های طرح ریزی معمول

عبارتند از: مهندسی اصولی (بنیادی)، ساختن نمونه اولیه، قالب گیری، و مهندسی همزمان (مستمر).

### ۱) مهندسی اصولی (بنیادی)

روشی است که در اجرای آن طراحان محصول، مستقل از مدیران بازاریابی و تولید، اقدام به ارائه طرح می نمایند. بیه برنامه ها و ویژگی های خاص توجه می کنند. یکی از مزیت های روش مزبور این است که کار به سرعت انجام می شود و در مقایسه با سایر روش ها هزینه کمتری دارد ولی نقطه ضعف این روش این است که چون در مهندسی اصولی، مدیران واحد های بازاریابی و تولید دخالت داده نمی شوند. ممکن است باعث شود محصول برای عرضه به بازار مناسب نباشد (فروش آن با مشکل مواجه شود و یا نتوان خدمات مناسبی ارائه کرد) یا امکان دارد تولید آن بسیار پرهزینه شود. در نتیجه هزینه های پس از تولید این روش زیاد است.

### ۲) ساخت نمونه اولیه

این روشی است که در اجرای آن الگوهای کارکردی از محصول ارائه می شوند و به وسیله مهندسان آزمون می شوند و سرانجام نظر مشتریان درباره آنها گرفته می شود. نمونه بسیار خوب از ساخت نمونه اولیه، آزمون بتا از نرم افزارها به وسیله مشتریان (فروشنندگان نرم افزار) است که در مورد سیستم نرم افزار جدید آزمون و خطا به عمل می آید. هزینه مستقیم ساخت نمونه اولیه می تواند زیاد باشد البته هنگامی که برای تولید نمونه به مواد و نیروی کار زیاد نیاز باشد. از سوی دیگر ساخت نمونه اولیه می تواند هزینه های پس از تولید را به میزان زیادی کاهش دهد. زیرا مهندسان با انجام آزمون و خطا به وسیله مشتریان و گرفتن نتیجه ها می توانند فرآیند تولید را بهبود بخشند.

### ۳) قالب بندی

روشی است که در اجرای آن محصول کنونی و موجود در بازار را با توجه به خواست های مشتریان، بزرگتر یا کوچکتر می نمایند. یک نمونه را می توان در ساندویچ بزرگ و دابل ملاحظه کرد که از ساندویچ های ساده بوجود می آیند. قالب گیری به سرعت انجام می شود و روشی است که طرح آن کم هزینه می باشد. هزینه های پس از تولید بستگی به شیوه ای دارد که قالب محصول جدید تهیه می شود و اینکه آیا هزینه های تولید و واکنش بازار (از قبل) مورد توجه قرار گرفته باشند یا خیر؟

### ۴) مهندسی همزمان

یک روش بسیار مهم برای تهیه طرح محصولاتی است که جایگزین روش مهندسی اصول یا بنیادی می شود. زیرا در اجرای روش مهندسی اصولی یا بنیادی ارائه کنندگان طرح محصول در مورد قطعات و پروژه بدون هماهنگی با سایر واحدهای تولیدی عمل می نمایند ولی در مهندسی همزمان یک روش یکپارچه مورد توجه قرار می گیرد و در اجرای آن فرآیند طرح ریزی یا مهندسی در طول "چرخه زندگی هزینه محصول" انجام می شود. و از تیم های متشکل از نیروهای متخصص، متعلق به واحدهای مختلف سازمان استفاده می شود. در هر مرحله از زنجیره ارزش می کوشند اطلاعات را مبادله نمایند تا طرح محصول بهبود یابد. به عنوان مثال در مرحله خدمات پس از فروش، گرفتن اطلاعات از مشتریان باعث می شود که بتوان طرح محصول را تغییر داد. شرکت تویوتا پس از گرفتن اطلاعات از مشتریان، محصولات خود را به صورت دائم بهبود می بخشند.

### قیمت گذاری استراتژیک با استفاده از چرخه زندگی محصول

حسابداران مدیریت در مورد قیمت گذاری با سه وضع روبرو می شوند:

وضعیت نخست قیمت گذاری تصمیم گیری در مورد سفارشات خاص است در چنین مواردی هزینه های فرصت فروش و غیرتکراری به وجود می آیند. در چنین حالتی شیوه مناسب قیمت گذاری را بر اساس تجزیه و تحلیل هزینه های مهم و اثرگذار تعیین می نمایند.

وضعیت دوم قیمت گذاری مربوط به هزینه یابی بر مبنای هدف است که در چنین حالتی شرکت برای تعیین میزان هزینه ها با هدف کسب سودی مشخص (با استفاده از طرح ریزی محصول و کایزن) می کوشد قیمت را تعیین نماید (در حالی که باقیمت بازار روبروست).

نوع سوم قیمت گذاری مربوط به قیمت گذاری استراتژیک و بلندمدت است، همان چیزی که بیشتر مدیران با آن روبرو هستند. این تصمیمات بسیار پیچیده اند و مستلزم توجه کردن به مسائل استراتژیک و استفاده دقیق از اطلاعات مربوط به هزینه ها می شود. حسابداران مدیریت برای تصمیم گیری در مورد قیمت با توجه به چشم انداز هزینه ها در چرخه زندگی محصول و فروش (در چرخه زندگی محصول) اطلاعات لازم را جمع آوری می نمایند.

قیمت گذاری بر مبنای هزینه ها یک روش متداول و شناخته شده است که در شرکت های تولیدی و سازمان های خدماتی مورد استفاده قرار می گیرد. شرکت هایی که از نظر پیشرو بودن در هزینه ها بایکدیگر رقابت می کنند، برای افزایش کارایی و کاهش دادن هزینه ها و سرانجام قیمت، می کوشند اطلاعات بیشتری در مورد هزینه ها جمع آوری

نمایند. شرکت هایی که از نظر تولید دارای بیشترین کارایی هستند (یعنی شرکت هایی که برای کاهش دادن هزینه ها از بالاترین توانایی برخوردارند) قیمت ها را تعیین می نمایند. برعکس، شرکت هایی که با عرضه محصولات متمایز رقابت می کنند از نظر تعیین قیمت دارای اختیارات یا آزادی عمل بیشتری هستند. شرکت هایی که دارای محصولات متمایز هستند احتمالاً هدف خود را بدین گونه تعیین می کنند که

نخست قیمت محصولات را در سطح بالا تعیین نمایند و سود کلانی به دست آورند.

دوم قیمت ها را پایین می آورند تا کالاهای خود را به مشتریانی عرضه کنند که از نظر هزینه ها بسیار حساس هستند. و همچنین با کاهش دادن قیمت، بر سهم بازار خود بیفزایند (این اقدام را رسوخ در بازار می نامند).  
روش سوم این است که شرکت می کوشد از قیمت گذاری ارزشی (یعنی قیمت ها را با توجه به نیازهای خاص مشتری که تامین می شود) استفاده نمایند.

الگوهای موجود در صنعت نیز می تواند بر سیاست های قیمت گذاری اثر گذارد. برای مثال شرکت هایی که با تقاضاهای فصلی روبرو هستند (مانند فروشندگان لباس، لوازم و وسایل خانه) در دوره هایی از سال که فروش کاهش می یابد اقدام به دادن تخفیف و اقدامات تبلیغی می نمایند.

عوامل فصلی، چرخه ای، اقتصادی (تغییر نرخ بهره بانکی، بازده بازار بورس و...) و سایر عوامل استراتژیک می توانند بر سیاست های قیمت گذاری شرکت ها اثر بگذارند که البته به هنگام تصمیم گیری برای قیمت گذاری اطلاعات مربوط به هزینه ها، فقط نقطه آغاز به حساب می آید.

معمولاً از دیدگاه قیمت گذاری، اطلاعات مربوط به هزینه ها بر پایه یکی از چهار روش زیر قرار می گیرد:

- کل هزینه های تولید به اضافه درصد مشخص
- کل هزینه های چرخه زندگی محصول به اضافه درصدی مشخص
- کل هزینه های محصول و درصد مشخصی از سود ناویژه
- کل هزینه های محصول به اضافه بازده مشخصی از دارائی ها.

### تشریح روش های فوق:

#### ۱) کل هزینه های تولید به اضافه درصدی مشخص

در اجرای این روش، شرکت کل هزینه های تولید (هزینه های ثابت و متغیر) را محاسبه کرده و برای پوشش دادن سایر هزینه ها و سود، درصد مشخصی به آن اضافه می کند. فرض کنید شرکتی با استفاده از هزینه یابی بر مبنای فعالیت دارای هزینه های زیر باشد و ۴۰ درصد به آن اضافه می کند:

هزینه ساخت:

مواد	۴۰
دستمزد	۵۰
سایر سربار کارخانه	۶۰
جمع هزینه ساخت	۱۵۰ دلار

قیمت گذاری بر مبنای کل هزینه ساخت:  $۲۱۰ = ۱۴۰ \times ۱۵۰$  دلار.

**۲) هزینه های چرخه زندگی محصول به اضافه درصدی مشخص**

در اجرای این روش از چرخه زندگی محصول برای قیمت گذاری، از هزینه های مربوط به کل چرخه زندگی محصول (ونه فقط هزینه تولید یا ساخت) استفاده می شود. در مثال فوق فرض کنید برای هر واحد، هزینه هایی اداری و فروش برابر ۲۵ دلار است. در نتیجه کل هزینه چرخه زندگی محصول به ۱۷۵ دلار می رسد. که اگر نرخ مورد نظر ۲۵ درصد باشد داریم:

$$\text{قیمت} = ۲۱۸/۷۵ \text{ دلار} = ۱۲۵\% \times ۱۷۵$$

مزیت این روش این است که در محاسبه، همه هزینه ها گنجانده می شود. به گونه ای که درصدی که اضافه می شود به صورت مستقیم در رابطه با مقدار سود مورد نظر تعیین می شود.

**۳) کل هزینه های تولید و درصد مشخصی از سود ناویژه**

در این روش قیمت به گونه ای تعیین می شود که شرکت به یک سود ناویژه مشخص و مورد نظر دست یابد. فرض کنید با اطلاعات مثال قبل، سود ناویژه مورد نظر ۳۰ درصد کل فروش باشد. داریم:

$$\text{قیمت} \times \text{درصد سود} + \text{کل هزینه های تولید} = \text{قیمت}$$

$$\text{قیمت} = \text{کل هزینه تولید} / (۱ - \text{درصد سود ناویژه مورد نظر})$$

$$\text{قیمت} = ۱۵۰ / (۱ - ۰/۳۰) = ۲۱۴/۳ \text{ دلار}$$

با این قیمت، سود ناویژه برابر است با  $۶۴/۳ = ۲۱۴/۳ - ۱۵۰$  که  $۳۰\%$  فروش نیز می باشد  $(۲۱۴/۳ \times ۰/۳۰)$

اگر به جای کل هزینه تولید، کل هزینه های چرخه زندگی محصول در نظر باشد به همین شکل عمل می شود.

**۴) بازده مورد نظر از دارائی ها**

یکی دیگر از روش های متداول قیمت گذاری این است که قیمت به گونه ای تعیین می شود که دارائی ها دارای بازده مورد نظر شوند. یک بار دیگر فرض کنید که همین اطلاعات در دست است و شرکت  $۳/۵$  میلیون دلار در دارایی های خود سرمایه گذاری کرده و انتظار دارد که بازده دارائی ها قبل از مالیات به  $۱۰\%$  برسد. انتظار شرکت بر این است که سالانه  $۱۰$  هزار واحد محصول به فروش برساند. اگر از روش مبتنی بر هزینه های مربوط به چرخه زندگی محصول استفاده شود:

هزینه مورد انتظار از فروش برای چرخه زندگی محصول / سود مورد انتظار قبل از مالیات = نرخ درصد

$$= (۳/۵۰۰/۱۰۰۰ \times ۰/۱۰) / (۱۰۰۰۰ \times ۱۷۵) = ۰/۲۰$$

لذا داریم:

$$\text{قیمت} = ۱۷۵ \times ۰/۱۲۰ = ۲۱۰ \text{ دلار}$$

## قیمت گذاری استراتژیک برای فروش های مختلف در چرخه زندگی محصول

قیمت گذاری استراتژیک به جایگاهی بستگی دارد که محصول از دیدگاه فروش در چرخه زندگی خود در آن قرار می گیرد. هر قدر چرخه زندگی محصول، از نظر فروش، کوتاه تر شود (در مورد وسایل الکتریکی مصرفی این دوره فقط به چند ماه می رسد) تحلیل فروش (بر مبنای چرخه زندگی محصول) اهمیت بیشتری پیدا می کند. مقصود از فروش در چرخه زندگی محصول مرحله ای است که فروش کالا یا خدمت در بازار محصول (از مرحله تولید و عرضه کالا یا خدمت تا مرحله ای که محصول سیر نزولی می پیماید و از بازار خارج می شود) در آن قرار می گیرد.

## مراحل مختلف فروش در چرخه زندگی محصول عبارتند از

### مرحله ۱ عرضه محصول

در مرحله نخست با رقابت زیادی روبرو نمی شود و هر قدر مشتریان از کالا یا خدمت جدید آگاه تر شوند مقدار فروش بالاتر می رود. هزینه ها به صورت نسبی بالاست زیرا شرکت برای تحقیق و توسعه و سرمایه گذاری جهت ساخت محصول تولیدی و اقدامات مربوط به بازاریابی باید هزینه های بالائی متحمل شود. قیمت ها به صورت نسبی بالا هستند زیرا محصول متفاوت یا متمایز است و در این مرحله هزینه ها بالاست محصولات گوناگون عرضه نمی شود و تنوع در محصول اندک است.

### مرحله ۲ رشد

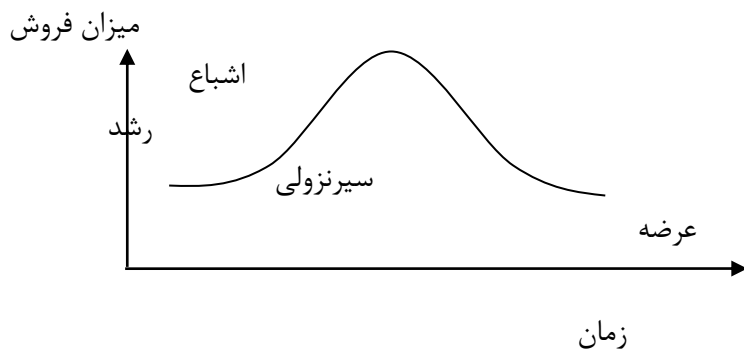
با متنوع شدن محصول، فروش با سرعت زیادی بالا می رود به سبب متمایز بودن محصول یا محصولات منافعی زیادی نصیب شرکت می شود. رقابت افزایش می یابد و قیمت ها رو به کاهش می روند.

### مرحله ۳ اشباع

فروش کماکان (ولی با آهنگ کاهنده) افزایش می یابد. تعداد شرکت های رقیب و گوناگونی محصولات رو به کاهش می رود. قیمت ها بیشتر کاهش می یابند و مساله متمایز بودن محصول اهمیت خود را از دست می دهد. با توجه به کیفیت محصول و جنبه های کارکردی آن از دیدگاه رقابت، رقابت از نظر هزینه ها مطرح می شود.

### مرحله ۴ سیر نزولی

قیمت ها و فروش رو به کاهش می روند. تعداد رقیبان هم سیر نزولی می پیماید. کنترل هزینه ها و شبکه توزیع از عواملی هستند که می توانند بقا و دوام شرکت را تضمین نمایند.



در مرحله نخست، مدیریت بر طرح، کالای متمایز و بازاریابی تمرکز می نماید. در مرحله دوم با افزایش رقابت توجه مدیریت به عرضه محصول جدید و استراتژی قیمت گذاری معطوف می شود. در مرحله های سوم و چهارم، توجه مدیریت معطوف کنترل هزینه ها، کیفیت کالا و خدمات می شود. زیرا بازار کماکان بر جنبه های رقابتی خود می افزاید. از این رو در چرخه زندگی محصول از دیدگاه فروش استراتژیک، شرکت نخست متوجه عرضه کالاهای متمایز (در مرحله های نهایی) و در مرحله های آخر متوجه رهبری (از دیدگاه هزینه) می گردد. به همین شیوه در چرخه زندگی محصول (کالا یا خدمات) استراتژی قیمت گذاری شرکت تغییر می کند. در مرحله نخست معمولاً قیمت در سطحی بالا تعیین می شود تا هزینه های تحقیق و توسعه پوشش داده شود و شرکت بتواند از مزیت کالای متمایز استفاده کند. زیرا برای محصول جدید تقاضا بالا می رود. در مرحله دوم احتمالاً قیمت در سطح بالا باقی می ماند و شرکت می کوشد در بازار رو به رشد بر میزان سودآوری خود بیفزاید. در مرحله های بعدی قیمت گذاری حالت رقابتی تر به خود می گیرد و شرکت در قیمت گذاری تابع بازار می شود و می کوشد هزینه های پیش و پس از تولید را کاهش دهد.

در ادامه به عنوان نمونه، عواملی که در موفقیت شرکت نقش حیاتی دارند و قیمت گذاری استراتژیک و هزینه های تحقیق و توسعه، در چهار مرحله زندگی شرکت تولید کننده رایانه از دیدگاه فروش ارائه شده است:

مرحله چرخه زندگی و محصول از دیدگاه فروش	عوامل سرنوشت ساز موفقیت	قیمت گذاری استراتژیک	تحقیق و توسعه
۱. عرضه اولیه	کالای متمایز، نوآوری، عملکرد	قیمت به صورت نسبی در سطح بالایی تعیین می شود (زیرا تقاضا بالا و محصول متمایز است).	برای تولید و عرضه محصول، هزینه ها بسیار بالا است و کالای تولیدی متمایز، شرکت دارای نوآوری و عملکرد عالی است.
۲. رشد	تهیه منابع مالی و ایجاد ظرفیت تولید برای حفظ رشد، ایجاد و توسعه کانال های توزیع و بازاریابی	همانند موضوع بالا	برای حفظ تمایز، نوآوری و عملکرد محصول هزینه ها بالا خواهد بود.
۳. اشباع	سیستم کنترل اثربخش هزینه ها، کیفیت، خدمات پس از فروش، عرضه کالاهایی با ویژگی های جدید	قیمت به وسیله بازار رقابتی تعیین می شود. (و از هزینه یابی بر مبنای هدف استفاده می شود)	از روش مهندسی ارزش، برای تعیین رابطه بین ارزش و هزینه ها (از مجرای هزینه یابی بر مبنای هدف) استفاده می شود.
۴. سیر نزولی	کنترل هزینه ها، به کارگیری سیستم توزیع اثربخش، کاهش دادن ظرفیت تولید، هرس کردن فعالیت های شرکت و تجزیه آن.	قیمت در سطحی پایین تعیین می شود.	R&D ندارد



## کنترل و ارزیابی عملکرد

ارزیابی عملکرد (performance evaluation) فرآیندی است که بدان وسیله همه مدیران درباره عملکرد کارهای تخصصی انجام شده در درون شرکت اطلاعات به دست می آورند و این عملکردها را باشاخص های تعیین شده در بودجه، برنامه ها و اهداف مقایسه می نمایند.

عملکرد در سطوح مختلف شرکت مورد ارزیابی قرار می گیرد شامل: مدیریت ارشد، مدیریت میانی، سطح عملیاتی واحد تولید و کارکنان واحد فروش.

از دیدگاه عملیات، عملکرد سرپرستان واحد تولید در سطح عملیاتی به وسیله مدیران واحد تولید مورد ارزیابی قرار می گیرد و این افراد هم به نوبه خود به وسیله مدیران میانی مورد ارزیابی قرار می گیرند. به همین شیوه هر یک از کارکنان فروش هم به وسیله مدیران فروش، مورد ارزیابی قرار می گیرند و مدیران فروش هم به نوبه خود، به وسیله مدیران رده بالاتر مورد ارزیابی قرار می گیرند.

مقصود از کنترل مدیریت (management control) نوعی ارزیابی برای بررسی عملکرد مدیران رده میانی توسط مدیران رده بالاتر می باشد. در کنترل مدیریت، برعکس کنترل عملیات (operational control) که بر معیارهای تفضیلی عملکرد در دوره های کوتاه مدت تاکید می شود بر مدیران رده بالاتر و برای دوره های بلندمدت تاکید می نمایند و به مسائل استراتژیک می پردازند. در کنترل عملیات نوعی مدیریت مبتنی بر استثنا به اجرا درمی آید. یعنی واحد های سازمانی یا افرادی مورد توجه قرار می گیرند که عملکرد آنها با انتظارات شرکت تطبیق نمی کند و مدیریت می کوشد هر نوع مساله ای که در این راه بوجود آمده است به سرعت حل نماید.

برعکس، کنترل مدیریت یک روش پایدارتر یا دائمی تر است و در واقع مدیریت مبتنی بر هدف به اجرا درمی آید. در اجرای این روش اهداف بلندمدت، مانند رشد و سودآوری محاسبه می شوند و در دوره های مشخص زمانی این دستاوردها را با اهداف از پیش تعیین شده مقایسه می نمایند.

همچنین کنترل مدیریت دارای یک هدف استراتژیک و گسترده تر است، یعنی ارزیابی سودآوری کل واحد سازمانی و نیز عملکرد مدیر آن واحد با هدف تصمیم گیری در مورد اینکه آیا مدیر مزبور اجازه دارد کار خود را ادامه دهد یا آن را تعطیل کند و نیز ایجاد انگیزه در مدیر در راستای دستیابی به اهداف مورد نظر مدیریت ارشد. به سبب این گستردگی در اجرا، اهداف متعددی از کنترل مدیریت ایجاب می کند که برای ارزیابی عملکرد از معیارهای متعدد و گوناگون استفاده نمود و اینگونه تنها از یک معیار عملیاتی و مالی منحصر به فرد استفاده کرد.

## اهداف کنترل مدیریت

در اجرای مدیریت مبتنی بر هدف، مدیریت ارشد مجموعه ای از مسئولیت های هر یک از مدیران رده میانی را تعیین می کند. ماهیت این مسئولیت ها، و از این رو، ماهیت دقیق اهداف مدیریت ارشد به عوامل زیر بستگی دارد: حوزه کارکرد مورد نظر (عملیاتی، بازاریابی)، گستره اختیارات مدیر میانی (میزان منابع تحت اختیار مدیر).

اغلب این حوزه های مسئولیت مدیر را واحد تجاری استراتژیک می نامند. کاربرد این عبارت یا اصطلاح برای شرکت هایی با فعالیت های گوناگون بسیار رسا یا سودمند واقع می شود. زیرا در این شرکت ها برای محاسبه عملکردها، مدیریت بر واحدهای تجاری مختلف و نیز ارائه دلیل برای آنها، عبارت واحد تجاری استراتژیک بسیار سودمند واقع می شود.

## واحد تجاری استراتژیک

(strategic business unit) شامل یک مجموعه فعالیت های تعریف شده و قابل کنترل است که مدیر

واحد مزبور مسئول آنها می باشد. معمولاً مدیران برای تصمیم گیری و مدیریت بر منابع فیزیکی و نیروی انسانی واحد تجاری استراتژیک تحت کنترل خود، دارای اختیارات کافی هستند. اهداف مدیریت کنترل به شرح زیر است:

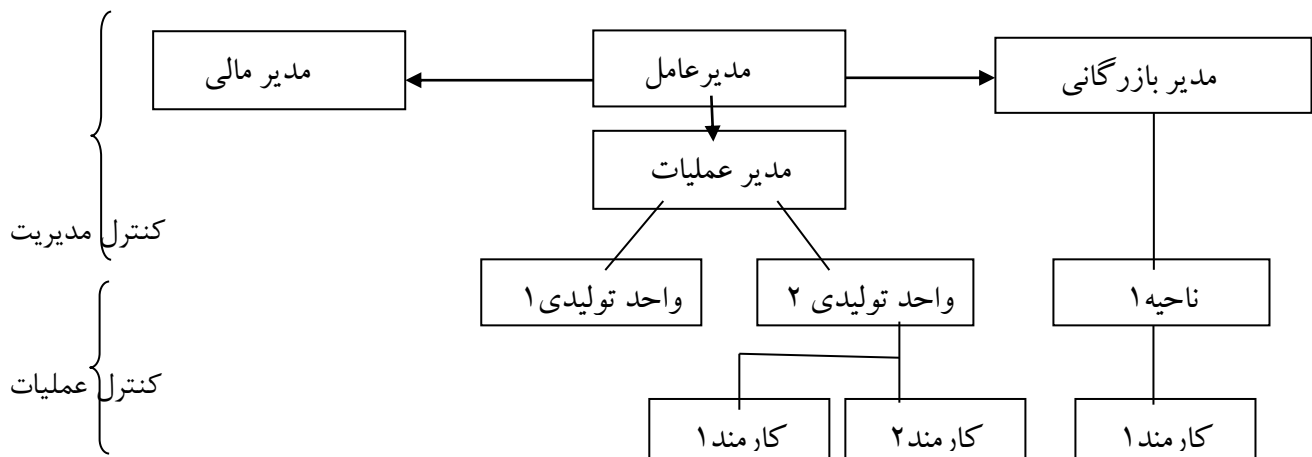
(۱) ایجاد انگیزه در مدیران برای تلاش زیاد جهت دستیابی به اهداف تعیین شده به وسیله مدیریت ارشد.

(۲) در نظر گرفتن انگیزه اقتصادی مناسب برای مدیران در راستای تصمیم گیری برای تصمیمات سازگار با اهداف

مدیریت ارشد. یعنی هماهنگ نمودن تلاش های مدیران با اهداف استراتژیک مورد نظر.

(۳) تعیین پاداشی معقول و منصفانه برای مدیران در ازای میزان تلاش، کار و مهارتی که از آن برخوردارند و نیز با توجه

به اثر بخشی تصمیماتی که اتخاذ می نمایند.



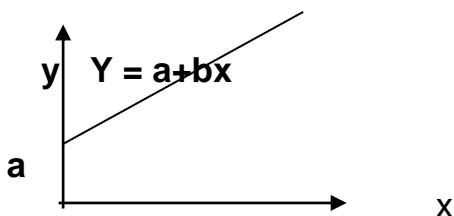
## روش های تفکیک هزینه ها به ثابت و متغیر

هرچند در واقعیت، تغییرات بسیاری از هزینه ها خطی نیست ولی برای تفکیک هزینه ها به ثابت و متغیر، یک

رابطه خطی برای هزینه های تولیدی برقرار می کنیم که به صورت کلی زیر نشان داده می شود:

که در آن  $y$  جمع هزینه ها در سطح فعالیت مورد نظر و  $a$  جمع هزینه های ثابت و  $b$  هزینه متغیر هر واحد

محصول و  $x$  سطح فعالیت (ساعت کار مستقیم، ساعت کار ماشین آلات، حجم تولید و...) می باشد.



## روش های تفکیک هزینه ها به ثابت و متغیر:

(۱) روش بالاترین و پائین ترین سطح فعالیت

(۲) روش نمودار پراکندگی آماری

(۳) روش حداقل مربعات.

### ۱) روش بالاترین وپائین ترین سطح فعالیت

در این روش برای تعیین اجزای ثابت و متغیر هزینه ها در معادله  $y = a + bx$  از بالاترین وپائین ترین سطح فعالیت استفاده می شود. دلیل انتخاب این دو سطح آن است که نشان دهنده شرایط دو سطح متفاوت فعالیت می باشند. البته باید توجه داشت که دوره های انتخابی باید در دامنه مربوط فعالیت بوده و دربرگیرنده شرایط غیرعادی نباشد. ابتدا هزینه متغیر هرواحد محصول با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود:

= هزینه متغیر هرواحد

(پائین ترین سطح فعالیت - بالاترین سطح فعالیت) / (هزینه کل در پائین ترین سطح فعالیت - هزینه کل در بالاترین سطح فعالیت) =

(هزینه متغیر هرواحد × بالاترین سطح فعالیت) - هزینه کل در بالاترین سطح فعالیت = هزینه ثابت

(هزینه متغیر هرواحد × پائین ترین سطح فعالیت) - هزینه کل در پائین ترین سطح فعالیت =

**مثال** (اطلاعات زیر توسط دایره حسابداری صنعتی شرکت حمید تهیه شده است با فرض اینکه شرکت حمید برای تفکیک هزینه ها از روش بالاترین وپائین ترین سطح فعالیت استفاده می کند. مطلوبست محاسبه هزینه سر بار هرواحد محصول و هزینه سر بار ثابت ماهانه؟

ماه	تعداد تولید	هزینه سر بار ساخت
فروردین	۱۷۰	۱۲۵۰۰
اردیبهشت	۱۸۰	۱۳۲۰۰
خرداد	۲۰۰	۱۴۲۰۰
تیر	۲۲۰	۱۴۹۰۰
مرداد	۲۱۰	۱۴۶۰۰
شهریور	۱۶۰	۱۲۰۰۰
مهر	۱۸۰	۱۳۰۰۰
آبان	۱۹۰	۱۳۵۰۰
آذر	۲۰۰	۱۳۹۰۰
دی	۲۲۰	۱۴۷۰۰
بهمن	۲۳۰	۱۵۵۰۰
اسفند	۲۴۰	۱۶۰۰۰

(حل)

$50 = (16000 - 12000) / (240 - 160) =$  (تعداد تولید شهریور - تعداد تولید اسفند ماه) / (هزینه کل در شهریور - هزینه کل در اسفند ماه)

کل در اسفند ماه = هزینه سر بار متغیر هرواحد محصول

$4000 = 16000 - (240 \times 50) =$  هزینه سر بار ثابت ماهانه

این روش به دلیل سادگی به طور وسیعی به کار گرفته می شود اما از آنجائی که در این روش فقط از اطلاعات دو دوره مالی استفاده می شود و اطلاعات سایر دوره های مالی نادیده گرفته می شود لذا در برخی موارد از دقت کافی برخوردار نیست.

## ۲) روش نمودار پراکندگی آماری

در نمودار پراکندگی مبالغ مربوط به هزینه ها به صورت نقاط پراکنده روی یک نمودار منعکس می شود. در این نمودار سطح فعالیت روی محور افقی و هزینه ها روی محور عمودی و هر یک از ارقام به صورت نقطه در سطح صفحه مختصات نشان داده می شود.

پس از نشان دادن تمام نقاط در صفحه مختصات، خطی ترسیم می شود که نقاط را به دو بخش مساوی تقسیم می کند و خط ترسیم شده باید به نحوی باشد که تعداد نقاط بالای خط برابر با تعداد نقاط پائین خط باشد. محل برخورد این خط (که نمودار پراکندگی آماری نامیده می شود) با محور عمودی بیانگر هزینه ثابت کل است. پس از آن از نقطه برخورد این خط با محور عمودی، خطی به موازات محور X ها رسم می شود. زاویه ایجاد شده از محل برخورد خط اخیر با نمودار پراکندگی آماری، معرف ضریب افزایش هزینه ها (به علت افزایش عامل هزینه) می باشد که بیانگر هزینه متغیر هرواحد است.

نمودار پراکندگی آماری به دلیل آنکه در ترسیم آن همه نقاط در نظر گرفته شده اند دقیق تر از روش قبلی بوده و بهتر می تواند الگوی رفتار هزینه ها را نشان دهد. اما باید توجه داشت تعداد زیادی خط می توان رسم نمود که نقاط را به دو بخش مساوی تقسیم کنند لذا برای رفع این مشکل، از روش "حداقل مربعات" استفاده می شود.

## ۳) روش حداقل مربعات (کمترین مجذورات، روش تجزیه و تحلیل همگرایی ساده)

روشی آماری برای برآورد رابطه بین متغیر وابسته  $y$  و متغیر مستقل  $x$  در معادله  $y = a + bx$  است. هدف به دست آوردن خطی فرضی است که:

اولا نقاط را به دو بخش مساوی تقسیم کند.

دوم فاصله نقاط در بالا و پائین برابر باشد.

سوم این فواصل به حداقل ممکن کاهش یابد.

این خط فرضی با این ویژگی ها، خط رگرسیون نامیده می شود. باید از میان نقاط، این خط طوری رسم شود

که مجموع مجذورات فواصل نقاط از خط رگرسیون در طرفین برابر باشند.

در معادله  $y = a + bx$  عدد  $a$  عرض از مبدا و  $b$  ضریب زاویه (شیب خط) نامیده می شود و در اینجا  $a$  هزینه

ثابت کل و  $b$  هزینه متغیر هرواحد محصول است. در یک جامعه آماری  $b$  از رابطه زیر به دست می آید:

$$b = \frac{\sum_{i=1}^n (x_1 - x_i)(y_1 - y_i)}{\sum_{i=1}^n (x_1 - x_i)^2}$$

با محاسبه  $b$ ، مقدار  $a$  از رابطه  $y = a + bx$  نیز محاسبه می شود.

مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل و با فرض اینکه شرکت حمید برای تفکیک هزینه ها از روش حداقل مربعات استفاده می کند مطلوبست محاسبه هزینه متغیر هرواحد محصول وهزینه سربار ثابت ماهانه ؟  
(حل)

ماه	حجم تولید X	هزینه سربار Y	انحراف از میانگین حجم تولید	انحراف از میانگین هزینه سربار	$(x-x_i)^2$	$(x-\bar{x})(y-\bar{y})$	$(y-\bar{y})^2$
فروردین	۱۷۰	۱۲۵۰۰	-۳۰	-۱۵۰۰	۹۰۰	۴۵۰۰۰	۲/۲۵۰/۰۰۰
اردیبهشت	۱۸۰	۱۳۸۰۰	-۲۰	-۲۰۰	۴۰۰	۴۰۰۰	۴۰/۰۰۰
خرداد	۲۰۰	۱۴۲۰۰	۰	۲۰۰	۰	۰	۴۰/۰۰۰
تیر	۲۲۰	۱۴۹۰۰	۲۰	۹۰۰	۴۰۰	۱۸۰۰۰	۸۱۰/۰۰۰
مرداد	۲۱۰	۱۴۴۰۰	۱۰	۴۰۰	۱۰۰	۴۰۰۰	۱۶۰/۰۰۰
شهریور	۱۶۰	۱۲۰۰۰	-۴۰	-۲۰۰۰	۱۶۰۰	۸۰۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰
مهر	۱۸۰	۱۳۰۰۰	-۲۰	-۱۰۰۰	۴۰۰	۲۰۰۰۰	۱/۰۰/۰۰۰
آبان	۱۹۰	۱۳۵۰۰	-۱۰	-۵۰۰	۱۰۰	۵۰۰۰	۲۵۰/۰۰۰
آذر	۲۰۰	۱۳۸۰۰	۰	-۲۰۰	۰	۰	۴۰/۰۰۰
دی	۲۲۰	۱۴۷۰۰	۲۰	۷۰۰	۴۰۰	۱۴۰۰۰	۴۹۰/۰۰۰
بهمن	۲۳۰	۱۵۲۰۰	۳۰	۱۲۰۰	۹۰۰	۳۶۰۰۰	۱/۴۴۰/۰۰۰
اسفند	۲۴۰	۱۶۰۰۰	۴۰	۲۰۰۰	۱۶۰۰	۸۰۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰
جمع	۲۴۰۰ =	۱۶۸۰۰۰			۶۸۰۰	۳۰۶۰۰۰	۱۴/۵۲۰/۰۰۰
میانگین	۲۰۰	۱۴۰۰۰					

$$\bar{X} = 2400 \div 12 = 200, \quad \bar{y} = 168000 \div 12 = 14000$$

$$b = (x-\bar{x})(y-\bar{y}) / (x-x_i)^2 = 306000 \div 6800 = 45$$

$$y = a + bx \quad 14000 = a + 45 \cdot 200 \quad a = 5000 \text{ هزینه سربار ثابت ماهانه}$$

$$\rightarrow Y = 5000 + 45x$$

دریک جامعه آماری وسیع تر و دارای پراکندگی بیشتر، روش حداقل مربعات به دلیل استفاده از کلیه عناصر جامعه آماری، دقیق ترین روش برای تفکیک هزینه ها به ثابت و متغیر است.

گرچه معادله خط رگرسیون، وابستگی بین متغیر X و متغیر وابسته Y را بیان می کند اما میزان وابستگی را مشخص نمی نماید. به منظور سنجش میزان وابستگی بین متغیر مستقل و وابسته، از ضریب همبستگی و ضریب دترمینان استفاده می شود.

## ضریب همبستگی

بیانگر جهت تغییرات متغیر وابسته به تغییرات متغیر مستقل است و همچنین میزان همبستگی بین آنها می باشد.

$$0 \leq R \leq 1 \quad \text{دامنه تغییرات ضریب همبستگی}$$

$$R = \frac{\sum(X - \bar{X})(Y - \bar{Y})}{\sqrt{\sum(X - \bar{X})^2 \sum(Y - \bar{Y})^2}}$$

اگر  $R > 0$  دلالت بر جهت حرکت مثبت متغیر وابسته نسبت به متغیر مستقل دارد

اگر  $R < 0$  دلالت بر جهت حرکت منفی متغیر وابسته نسبت به متغیر مستقل دارد

اگر  $R = 0$  هیچ رابطه همبستگی بین متغیر مستقل و وابسته وجود ندارد.

## ضریب دترمینان (ضریب تعیین)

این ضریب درصد وابستگی متغیر وابسته به متغیر مستقل را نشان می دهد. دامنه تغییرات این ضریب بین  $0$  و  $1$  است. یعنی  $0 \leq R^2 \leq 1$

اگر  $R^2 = 1$  آنگاه آنگاه متغیر وابسته صددرصد به متغیر بستگی دارد.

مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل، مطلوبست محاسبه ضریب همبستگی و ضریب دترمینان؟

(حل)

$$R = \frac{306000}{\sqrt{6800 * 14520000}}$$

$$= 0.97$$

چون  $R > 0$  پس جهت حرکت متغیر وابسته همجهت با متغیر مستقل است.

$$R^2 = 0.948 = 94.8\%$$

یعنی  $94.8\%$  درصد تغییرات در هزینه های سربار به حجم تولید وابسته است و  $5.2\%$  مابقی به عوامل دیگر غیر از حجم تولید وابسته است.

## فصل بیست و چهارم

### قیمت گذاری انتقالات داخلی

## فصل بیست و چهارم: قیمت گذاری انتقالات داخلی

## مقدمه

هنگامی که بین بخش های مختلف واحد تجاری، انتقالات داخلی کالا صورت می گیرد برای ارزیابی بهتر عملکرد مدیران بخش های مختلف، این گونه رویدادهای مالی همانند رویدادهای مالی خارجی شناسائی و قیمت گذاری شده و نهایتاً در حساب ها ثبت می شود. وبه این شکل می توان بخش های مختلف موسسه را ارزیابی نمود.

## قیمت انتقالی

مبلغی که یک بخش موسسه در ازای فروش محصولات یا خدمات خود به بخش های دیگر مطالبه می کند قیمت انتقالی گویند. این قیمت انتقالی بر سود هر دو بخش تاثیر خواهد گذاشت لذا در این قیمت گذاری باید اهداف بخش های مختلف واحد تجاری با اهداف کلی موسسه هماهنگ باشد و استقلال بخش و آزادی عمل مدیران را تامین نماید.

**مثال** شرکت ژاله دارای بخش های کاملاً مجزا می باشد و ارزیابی عملکرد بخش های مختلف براساس سود عملیاتی و نرخ بازده سرمایه به کار گرفته شده ارزیابی می شود. بخش A پائین تر از سطح فعالیت عادی فعالیت می کند. بخش B پیشنهادی مبنی بر خرید ۱۰۰۰ قطعه به قیمت هر قطعه ۴۰۰۰ ریال به بخش A ارائه می کند. هزینه های متغیر هر قطعه در بخش A برابر ۳۰۰۰ ریال می باشد. بخش A این پیشنهاد را رد و قیمت ۴۵۰۰ ریال برای هر قطعه را به بخش B ارائه می کند. در نهایت بخش B نیاز خود را از بیرون شرکت و به بهای هر قطعه ۳۵۰۰ ریال تهیه می کند. مطلوبست تعیین اثر رد پیشنهاد بخش B توسط بخش A بر سود و زیان کل شرکت؟

**حل** سود از دست رفته ای که به شرکت تحمیل می شود برابر است با

$$\text{ضرر شرکت} = ۱۰۰۰ \times (۳۵۰۰ - ۳۰۰۰) = ۵۰۰/۰۰۰$$

در نتیجه عملکرد هر دو بخش جمعاً ۵۰۰/۰۰۰ ریال خسارت به شرکت وارد شده است. سود و زیان هر بخش بدین

شکل است:

$$\text{سود بخش B} = ۱۰۰۰ \times (۴۵۰۰ - ۳۵۰۰) = ۱/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\text{زیان بخش A} = ۱۰۰۰ \times (۴۵۰۰ - ۳۰۰۰) = ۱/۵۰۰/۰۰۰$$

$$۵۰۰/۰۰۰ \text{ زیان نهایی شرکت}$$

همان طور که ملاحظه شد برای قیمت گذاری و خریداری از بیرون یا از داخل شرکت، بایستی تاثیر این انتخاب بر سود و زیان کل شرکت هم بررسی شود و فقط به منافع یک بخش خاص توجه نشود.



## روش قیمت گذاری انتقالات داخلی

(۱) قیمت گذاری انتقالات داخلی بر مبنای بازار

(۲) قیمت گذاری انتقالات داخلی بر مبنای بهای تمام شده (بر مبنای هزینه یابی جذبی کامل، بر مبنای هزینه ها به

علاوه چند درصد، بر مبنای هزینه های استاندارد یا واقعی)

(۳) قیمت گذاری انتقالات داخلی بر مبنای توافق طرفین

(۴) قیمت گذاری اختیاری انتقالات داخلی.

## (۱) قیمت گذاری انتقالات داخلی بر مبنای قیمت بازار

این روش برای کالاهای نیمه ساخته که در عمل بازاری برای آن وجود ندارد مناسب نیست ولی وقتی بخش فروشنده دارای ظرفیت بلااستفاده باشد هر قیمتی که بالاتر از هزینه های متغیر تولید و پائین تر از قیمت پیشنهادی فروشنده بیرونی باشد به نفع هر دو بخش است ولی اگر ظرفیت بلااستفاده وجود نداشته باشد حداقل قیمت انتقالی از رابطه زیر به دست می آید:

حاشیه فروش تحصیل نشده هر واحد در مقایسه با قیمت بازار + هزینه متغیر ساخت هر واحد = حداقل قیمت انتقالی

توجه شود اگر واحد تولیدی، دارای ظرفیت خالی نباشد باید حاشیه فروشی که تحصیل نشده جبران شود. ولی اگر شرکت دارای ظرفیت خالی باشد حاشیه فروش تحصیل نشده ای وجود ندارد لذا به همان قیمت هزینه متغیر منتقل می شود.

**مثال)** با در نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل، با فرض اینکه بخش A بتواند کالای خود را به بهای هر واحد ۳۵۰۰ ریال در بیرون از شرکت به فروش برساند مطلوبست تعیین قیمت مناسب برای انتقال داخلی با فرض اینکه:

(۱) بخش A دارای ظرفیت بلااستفاده باشد

(۲) بخش A در سطح ظرفیت عادی فعالیت کند؟

**حل)** (۱) با توجه به اینکه بخش A دارای ظرفیت بلااستفاده باشد هزینه فرصت از دست رفته انتقال کالا به بخش B به جای انتقال آن به بیرون شرکت صفر خواهد بود. لذا در این حالت قیمت مناسب همان ۳۰۰۰ ریال خواهد بود. البته باید توجه داشت که تولید و انتقال کالا توسط بخش A به بخش B به بهای تمام شده تفاضلی (۳۰۰۰ ریال) با عدم تولید آن برای بخش A تفاوتی نخواهد داشت ولی برای کل شرکت تفاوت ایجاد می نماید. زیرا واحد B هر واحد کالا را ۵۰۰ ریال ارزان تر تهیه کرده است.

(۲) با توجه به اینکه بخش A در سطح ظرفیت عادی فعالیت دارد و دارای ظرفیت خالی نمی باشد در صورت انتقال کالا به بخش B باید از فروش آن به بیرون از شرکت صرف نظر کرد و در این حالت هزینه فرصت معادل ۵۰۰ ریال را از دست خواهد داد. لذا در این حالت، قیمت مناسب برای انتقال داخلی ۳۵۰۰ ریال خواهد بود. تا واحد A ضرر نکند. در این شرح تولید برای واحد B تفاوت قیمتی بین خرید از داخل یا بیرون نیست.

هزینه فرصت از دست رفته برابر حاشیه فروشی است که می توانست به جای انتقال به بخش B از فروش آن به بیرون شرکت تحصیل نماید.

لذا می توان نتیجه گرفت که بخش A (فروشنده) درحالت اول که پائین تر از سطح ظرفیت عادی فعالیت می نماید، از انتقال کالا به بخش B حاشیه فروشی به دست نمی آید. و درحالت دوم نیز حاشیه فروش در صورت انتقال به بخش B یا فروش آن به بیرون یکسان خواهد بود ولی این انتقال داخلی از دیدگاه کلی شرکت، مطلوبیت دارد. در زیر دو حالت در نظر گرفته شده است:

### الف) قیمت گذاری انتقالی در صورت فعالیت در پائین تر از سطح ظرفیت عادی

فرض کنید ظرفیت شرکت بیشتر از تولید فعلی باشد و لذا ظرفیت خالی وجود دارد و همچنین کل هزینه های متغیر ساخت در بخش های A و B مبلغ ۱۰/۰۰۰ ریال باشد (شامل ۳/۰۰۰ ریال در بخش A و ۷/۰۰۰ ریال در بخش B). مدیریت بخش B سفارشی به مبلغ ۱۰/۲۰۰ ریال از بیرون دریافت کرده است چون با پذیرفتن سفارش ۲۰۰ ریال سود عاید شرکت می شود باید سفارش را قبول کند. توجه شود اگر تابه حال، بخش A بابت انتقال کالا به بخش B، ۳۵۰۰ ریال دریافت می نموده در این صورت مدیریت در تصمیم گیری برای سفارش مذکور مجموع هزینه های متغیر محصول نهائی را به اشتباه ۱۰/۵۰۰ ریال در نظر خواهد گرفت. لذا از قبول سفارش مذکور صرف نظر خواهد شد. در حالی که ۵۰۰ ریال مذکور سود ظاهری بین دو بخش شرکت است و در واقع وجود ندارد ولی ۲۰۰ ریال سود از خارج شرکت عاید خواهد شد.

### ب) قیمت گذاری انتقالی در صورت فعالیت در سطح ظرفیت عادی

با استفاده از مطالب مندرج در بند (الف)، و با فرض اینکه در سطح ظرفیت عادی فعالیت می کند و ظرفیت خالی برای انجام هر دو سفارش درونی و بیرونی ندارد، باید فقط یکی از دو سفارش درونی یا بیرونی پذیرفته شود. چرا که شرکت در صورت فروش قطعه ساخته شده به درون شرکت، حاشیه فروشی معادل ۵۰۰ ریال تحصیل خواهد نمود حال آنکه در صورت فروش محصول نهائی به قیمت ۱۰/۲۰۰ ریال حاشیه فروش شرکت ۲۰۰ ریال ( $10/200 - 10/000 = 200$ ) خواهد بود.

### ۲) قیمت گذاری انتقالات داخلی بر مبنای بهای تمام شده

در قیمت گذاری انتقالات داخلی بر مبنای قیمت بازار، برخی کالاها مانند کالاهای نیمه ساخته ممکن است در بیرون از شرکت قیمت فروش مشخصی نداشته باشد لذا واحدهای تجاری در این قبیل موارد می توانند از سیاست قیمت گذاری انتقالی بر مبنای بهای تمام شده استفاده نمایند. همچنین در بعضی از شرکت ها به دلیل پائین بودن نقل و انتقالات داخلی، ممکن است استفاده از سایر روش های قیمت گذاری غیر از روش قیمت گذاری بر مبنای بهای تمام شده، روش اقتصادی نباشد.

### ۳) قیمت گذاری انتقالات داخلی بر مبنای هزینه یابی جذبی کامل

با استفاده از این روش، حاشیه فروش برای بخش فروشنده برابر مابه التفاوت هزینه های جذبی کامل و هزینه های متغیر خواهد بود. لذا بخش فروشنده انگیزه لازم برای انتقال داخلی را خواهد داشت همچنین در صورتی که کالای انتقالی

علاوه بر هزینه های متغیر نیازمند هزینه های دیگری باشد که هزینه ثابت باشند هزینه جذبی کامل برای تعیین قیمت انتقالی معقول تر خواهد بود.

از جمله معایب این روش می توان به انتقال عدم کارائی بخش فروشنده به بخش خریدار اشاره کرد که مشکلات زیادی برای تفکیک انحرافات منتقل شده به بخش خریدار ایجاد خواهد کرد.

#### ۴) قیمت گذاری انتقالات داخلی بر مبنای هزینه ها به علاوه چند درصد

هنگامی که قیمت عینی بازار برای کالا وجود نداشته باشد این روش جایگزین مناسبی برای قیمت بازار محسوب می شود.

#### ۵) قیمت گذاری بر مبنای هزینه های استاندارد و یا واقعی

اگر انتقال بر مبنای هزینه های واقعی صورت پذیرد انحرافات نامساعد بخش فروشنده به بخش خریدار منتقل خواهد شد. که تفکیک کردن انحرافات مذکور کار ساده ای نخواهد بود و بهتر است از هزینه های استاندارد استفاده شود. اگر هزینه های استاندارد برآورد صحیحی از هزینه ها نباشد و یا اینکه هزینه های استاندارد به موقع نباشد استفاده از هزینه های واقعی مناسب تر است.

#### ۶) قیمت گذاری انتقالات داخلی بر مبنای توافق طرفین:

در این نوع قیمت گذاری مدیران بخش های فروشنده و خریدار تقریباً در وضعیتی مشابه با مدیران دوشرکت مستقل در مورد قیمت انتقالی بایکدیگر به بحث و تبادل نظر می پردازند. از مزایای این شیوه می توان به حفظ استقلال و اعطای حداکثر آزادی و اختیار عمل به مدیران بخش های مختلف اشاره کرد. گرچه این مذاکرات وقت گیر است و همچنین ممکن است در این میان، اهداف کلی شرکت در حاشیه قرار گیرد.

#### ۷) قیمت گذاری اختیاری انتقالات داخلی

در این روش قیمت انتقالات داخلی با تشریک مساعی بخش های فروشنده و خریدار در سطحی تعیین می گردد که از لحاظ منافع کلی واحد تجاری مناسب تشخیص داده می شود. در این روش، بخش های فروشنده و خریدار، بر تصمیم گیری نهائی کنترلی ندارند. و با تغییر قیمت های انتقالی به راحتی می توان عملکرد یک بخش را بسیار خوب یا بسیار ضعیف نشان داد.

#### ۸) قیمت گذاری دوگانه انتقالات داخلی

در این روش قیمت گذاری، بخش های فروشنده و خریدار از یک قیمت واحد برای قیمت گذاری انتقالات داخلی استفاده نمی کنند. هدف این روش، ایجاد سود متعارف برای بخش فروشنده و در نظر گرفتن هزینه برای بخش خریدار می باشد و طریقه عمل بدین صورت است که برای بخش فروشنده، قیمت گذاری انتقالی را بر مبنای هزینه ها به علاوه چند درصد و برای بخش خریدار بر مبنای هزینه، ثبت های لازم انجام می گیرد. تفاوت بین هزینه و هزینه به علاوه چند درصد، در یک حساب جداگانه و به شکل متمرکز ثبت می گردد.

## فصل بیست و پنجم

### بودجه بندی

## فصل بیست و پنجم : بودجه بندی

### بودجه بندی (برنامه ریزی)

بودجه برنامه پیش بینی شده مدیریت به منظور استفاده از منابع واحد تجاری برای یک دوره زمانی آتی است که در قالب اطلاعات کمی بیان می شود. بودجه ابزاری مفید برای هماهنگی و اجرای برنامه هاست که آثار مالی فعالیت ها را باهدف بهبود مستمر و کاهش هزینه ها به صورت کمی بیان می نماید. بودجه به خودی خود، هدف نیست بلکه هدف آن کمک به مدیریت است.

بودجه عبارتست از برنامه عمل و اقدام سازمان در یک دوره خاص، که برحسب مقادیر مالی و غیرمالی ارائه می شود. در بودجه منابع و تعهدات لازم برای دستیابی به اهداف سازمان، مربوط به یک دوره مشخص، معین می شود. بودجه دربرگیرنده جنبه های مالی و غیرمالی عملیات برنامه ریزی شده است. بودجه برای یک دوره از سوئی دستورالعمل برای عملیات و از سود دیگر پیش بینی نتیجه های عملیاتی مربوط به دوره بودجه بندی شده است. فرآیند تدوین بودجه را بودجه بندی می نامند.

بودجه یک برنامه عملیاتی است و در زمینه های زیر نقشی عمده ایفا می کند: تخصیص منابع، هماهنگ ساختن عملیات، شناسایی گلوگاه ها و محدودیت ها، آگاه ساختن دیگران از نتیجه ها و اقدامات مورد انتظار، ایجاد انگیزه و رهنمودی برای کنترل بر عملیات، مدیریت جریان های نقدی و شاخص و معیاری برای ارزیابی عملکردها. بودجه بیان رسمی یک برنامه عمل برای آینده است. اغلب مبالغ تعیین شده در بودجه، به معنی مجوزی برای نوع فعالیت است و ازسوی دیگر سقف هزینه ها را هم مشخص می نماید.

### اهمیت استراتژی در بودجه نویسی

استراتژی شرکت، مسیر یا راهی است که شرکت آن را انتخاب می کند تا به هدف های بلندمدت یا ماموریت و رسالت خود دست یابد. نقطه آغازی است برای تهیه برنامه ها و بودجه شرکت.

**برنامه ریزی:** کلیه مراحل بودجه بندی را از نقطه شروع تا برآورد درآمدها و هزینه ها در برگرفته و قبل از شروع دوره مالی انجام می شود.

**کنترل:** در پایان دوره مالی و بعد از فراهم شده اطلاعات واقعی، کنترل از طریق مقایسه ارقام واقعی با ارقام پیش بینی شده صورت می گیرد. تا میزان انحرافات محاسبه شود.

### فرآیند بودجه بندی

فرآیند بودجه بندی می تواند به صورت یک فرآیند ساده غیررسمی (برای شرکت های کوچک) باشد که فقط به چند روز یا چند هفته توجه می شود و یا به صورت روشی بسیار گسترده و ماهرانه باشد که شرکت های بزرگ یا نهادهای دولتی به اجرا درمی آورند که مرحله تصویب آن، چندین ماه طول می کشد. معمولاً این فرآیند شامل تعیین کمیته بودجه، تعیین دوره بودجه، تهیه رهنمود بودجه، تهیه پیشنهادهای اولیه برای بودجه، مذاکره یا چانه زدن در مورد بودجه، بازبینی و تصویب خواهد بود. سرانجام مستلزم بازبینی و تجدیدنظر در بودجه می شود.

## کمیته بودجه

کمیته بودجه بر همه مفاد بودجه نظارت می کند و اغلب بالاترین مقام سازمانی است این کمیته اهداف کلی بودجه مربوط به همه واحدهای سازمانی را تعیین و تصویب می کند. فرآیند بودجه نویسی را هماهنگ می نماید و مسیر آنرا تعیین می نماید. اختلاف نظرها و تعارض های ایجاد شده در دوره بودجه بندی را برطرف می نماید. بودجه نهائی را تصویب می کند. در طول سال بر عملیات نظارت می نماید. در پایان دوره نتیجه های عملیاتی را مورد بازبینی یا بررسی قرار می دهد. همچنین در طول سال، در ارقام عمده بودجه تجدیدنظر و موارد مربوطه را تصویب می نماید.

## دوره بودجه

بودجه معمولاً برای یک دوره زمانی مشخص، معمولاً یک سال، تهیه می گردد و برحسب فعالیت های سه ماهه یا ماهانه تخصیص می یابد. گرچه دوره زمانی بودجه می تواند چندساله باشد. معمولاً سال بودجه ای با سال مالی تطبیق دارد. با این کار می توان بودجه های سالانه را باهم مقایسه نمود و نتیجه های عملیات واقعی را با مبالغ بودجه بندی شده تطبیق داد. هر بودجه می تواند دوره های مختلفی از زمان را در برگیرد ولی معمولاً دوره یکساله است.

اخیراً بسیاری از شرکت ها **بودجه شناور (مستمر)** تهیه می نمایند. یک بودجه شناور (مستمر) (continuous (rolling) budget) عبارتست از یک سیستم بودجه که برای چندین ماه یا چندسه ماهه سال یا برای یکسال بودجه تعیین می شود و با پایان یافتن هر دوره (یک ماه یا دوره سه ماهه) در بودجه جامع تجدیدنظر می شود، البته بر مبنای اطلاعات کسب شده و برای ماه یاسه ماهه جدید، مقدار بودجه اصلاح می شود. پیشرفت های فناوری اطلاعات و در دسترس بودن نرم افزارهای برنامه ریزی و بودجه بندی می تواند فرآیند به روز کردن یا تجدیدنظر در بودجه شناور را تسهیل نماید و در نتیجه تعداد زیادی از سازمان ها از بودجه مستمر استفاده می کنند. بودجه مستمر علاوه بر اینکه برای همه زمان های مندرج در بودجه دارای یک دوره مشخص است مزیت های دیگری هم دارد. مدیران با استفاده از این نوع بودجه می توانند به صورت دائم دوره باقیمانده عملیات بودجه بندی شده را مورد بررسی دقیق قرار دهند و عملیات مربوط به آینده را هم بررسی کنند (مورد تجدیدنظر قرار دهند) برنامه ریزی و بودجه بندی به صورت رویدادی نیست که سالی یکبار انجام شود. در مقایسه با شرکت هایی که از روش سنتی استفاده می نمایند دارای بودجه های "به روزتر" می باشند. زیرا اغلب بودجه بندی برای یک دوره سه ماهه یا ماهانه باعث می شود که در بودجه کنونی تجدیدنظر شود.

کمیته بودجه، مسئول تهیه و ارائه دستورالعمل بودجه است که در آن شیوه به مصرف رسیدن بودجه واحدها مشخص می شود و کمیته بر تهیه این دستورالعمل نظارت می نماید. هر مرکز مسئول، بر مبنای دستورالعمل بودجه، یک پیش نویس بودجه تهیه می کند. گذشته بر این، هر واحد سازمانی باید هنگام تهیه پیش نویس بودجه (بودجه پیشنهادی) به تعداد زیادی از عوامل داخلی توجه نماید. برخی از آنها عبارتند از:

تغییر در ماشین آلات یا تجهیزات موجود، به کارگیری روش های نوین تولید، تغییر در ترکیب یا طرح محصول، عرضه محصولات جدید، تغییر در انتظارات یا فرآیندهای تولید سایر واحدهای مرتبط، تغییر در سایر عوامل عملیاتی یا انتظارات و یا در فرآیندهای عملیاتی سایر واحدهای سازمانی.

## مزایای بودجه بندی

- (۱) **ضرورت برنامه ریزی:** بودجه مدیریت را وادار به برنامه ریزی می کند.
- (۲) **معیار ارزیابی عملکرد:** بودجه برنامه مشخصی را ارائه می نماید و چارچوبی را برای ارزیابی فعالیت های انجام شده فراهم می نماید.
- (۳) **بهبود هماهنگی و ارتباطات:** بودجه ابزاری برای تبادل نظر و هماهنگی برنامه ها بین کلیه بخش های واحد تجاری است و موجب بهبود ارتباطات و هماهنگی بخش های مختلف واحد تجاری می شود.

## تجدیدنظر

هیچ بودجه ای به صورت سنگ نوشته نمی آید. پس از آغاز فعالیت ها، شرایط خارجی یا عوامل داخلی، ایجاب می نماید که در بودجه تجدیدنظر شود. شیوه های تجدیدنظر در بودجه در سازمان های مختلف، متفاوت است پس از تصویب یک بودجه، سازمان اجازه دارد تحت شرایط خاص در آن تجدیدنظر نماید. در مواردی هم برخی از شرکت ها با به کارگیری سیستم بودجه مستمر (شناور) به صورت ماهانه یا سه ماهه در بودجه خود تجدیدنظر می نمایند. چون همه رویدادهای پیش بینی شده بدان گونه که پیش بینی شده اند نخواهند بود هنگامی که مشخص شود رویدادهای واقعی با رویدادهای موردانتظار، تفاوت عمده دارند، اجرای بودجه طبق بندهای مشخص شده نمی تواند رفتاری مطلوب باشد. تجدیدنظرهای منظم و دوره ای و کاربرد بودجه شناور، می تواند به عنوان یک مزیت درآید. بودجه به روز شده این امکان را به وجود می آورد که بتوان دستورالعمل بهتری ارائه کرد. البته تجدیدنظر منظم در بودجه باعث خواهد شد که مسئولین، هنگام تهیه بودجه از تمام توان خود استفاده ننمایند. سازمان باید این اطمینان را بدهد که بودجه، در صورتی مورد بازبینی قرار خواهد گرفت که در شرایط، تغییرات عمده حاصل شود و تغییرات و رای کنترل واحد سازمانی باشد.

## محدودیت های بودجه بندی

- (۱) بودجه از لحاظ علمی دقیق نبوده و همواره برخی قضاوت های شخصی در آن دخیل است.
- (۲) برخی برنامه های بودجه به دلیل عدم حمایت اجرائی مدیران، ممکن است با شکست مواجه شود.
- (۳) از آنجا که فرآیند بودجه بندی نیاز به زمان دارد لذا باگذشت زمان ممکن است مدیران واحد تجاری علاقه خود را نسبت به بودجه از دست بدهند.
- (۴) در بودجه بندی ممکن است مدیران احساس نمایند فاقد اختیارات لازم می باشند لذا باعث نادیده گرفتن وظایف محوله به آنها می شود.

## کمیسیون بودجه:

- اکثر واحدهای تجاری بزرگ دارای مجموعه ای به نام کمیسیون بودجه هستند متشکل از مدیران ارشد دوایر مختلف (از قبیل مدیرفروش، مدیر تولید، مدیر دایره خرید) و مدیر امور مالی می باشد که وظایف آن بدین شرح است:
- (۱) تصمیم گیری در مورد خط مشی کلی واحد تجاری
  - (۲) تهیه دستورالعمل بودجه

- ۳) اطمینان از رعایت دستورالعمل بودجه توسط افرادی که بودجه را تهیه می نمایند.
- ۴) درخواست، دریافت، تجزیه و تحلیل بودجه های تهیه شده توسط بخش های مختلف
- ۵) پیشنهاد تجدید نظر در بودجه های تهیه شده
- ۶) تأیید بودجه و ارائه آن به هیات مدیره جهت تصویب.

### بودجه مستمر (شناور، چرخشی)

بودجه مستمر که اغلب واحدهای تجاری از آن استفاده می نمایند بودجه ای است که همواره برای یک دوره زمانی خاص آتی در دسترس می باشد. یعنی پس از سپری شدن یکماه، آن ماه از بودجه حذف شده و ارقام بودجه ای ماه جدیدی در آخر اضافه می شود. لذا همواره یک بودجه دوازده ماهه (برای سالی که در پیش است) در اختیار می باشد.

### بودجه مالی

بیانگر انتظارات مدیریت درباره سود و زیان، جریان های نقدی و وضعیت مالی آتی واحد تجاری به صورت کمی است و در آن اثر عملیات و مخارج سرمایه ای بر وجوه نقد مورد تاکید قرار می گیرد و شامل بودجه های زیر است: بودجه نقدی، ترانزنامه بودجه ای، صورت جریان وجوه نقد بودجه ای، بودجه هزینه های سرمایه ای

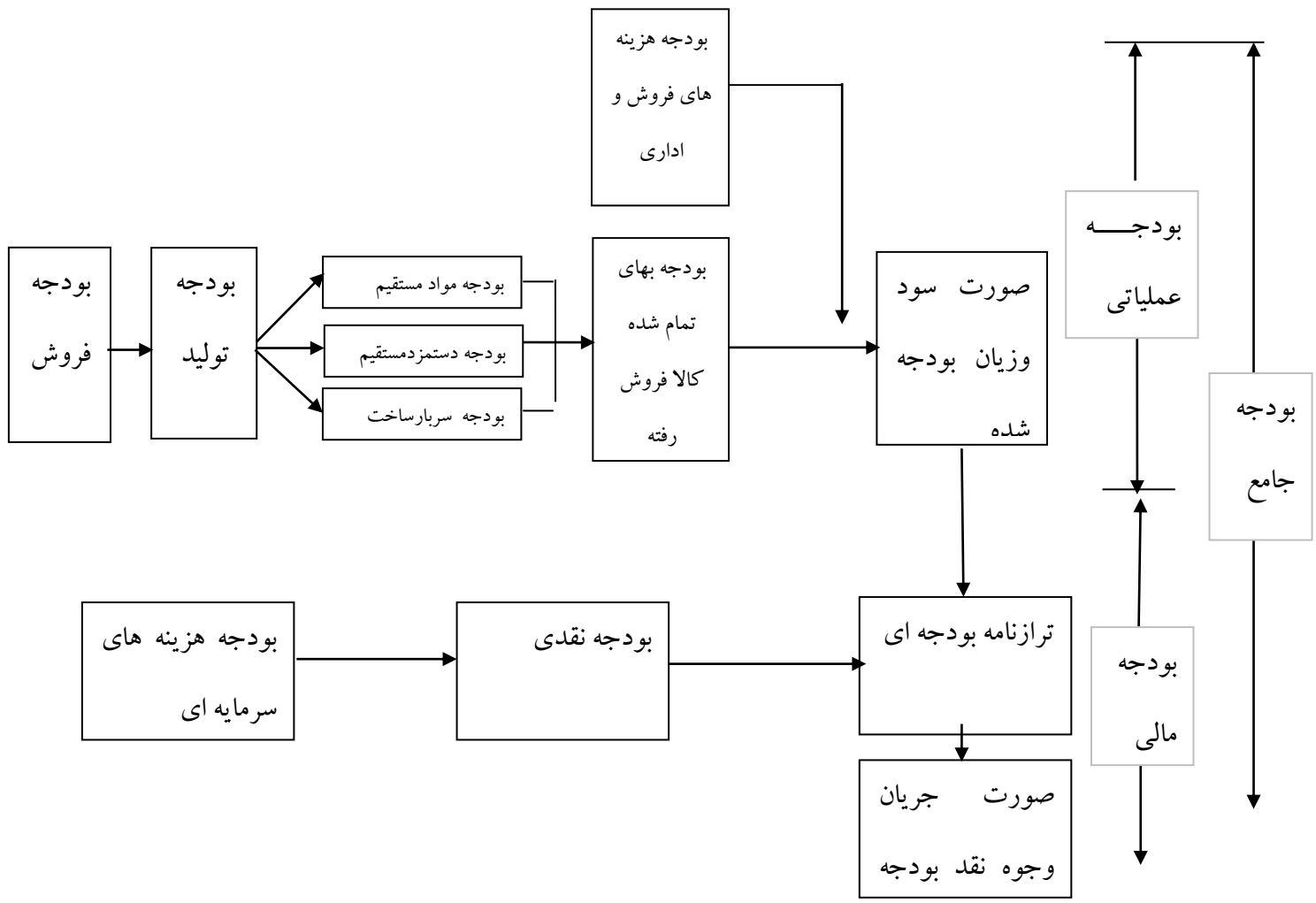
### بودجه عملیاتی

بودجه عملیاتی زیر بنای بودجه های مالی است و نتایج مورد انتظار از اجرای عملیات آتی واحد تجاری را تشریح می نماید و دربرگیرنده صورت سود و زیان بودجه ای و اجزای مختلف آن است. بودجه عملیاتی با تهیه بودجه فروش آغاز و با تهیه صورت سود و زیان بودجه ای خاتمه می یابد و شامل بودجه های زیر است: بودجه فروش، بودجه مقدار تولید، بودجه هزینه های تولید، بودجه موجودی های پایان دوره، بودجه بهای تمام شده کالا فروش رفته، بودجه هزینه های فروش، بودجه هزینه های اداری، صورت سود و زیان بودجه ای.

### بودجه جامع

بودجه جامع برنامه های مالی و عملیاتی مدیریت برای یک دوره زمانی آتی است که در قالب مجموعه ای از صورت های مالی تلخیص می شود. و دربرگیرنده کلیه عملیات و سطوح مدیریت واحد تجاری است. به عبارت دیگر بودجه جامع، معرف طرح کلی واحد تجاری برای دستیابی به اهداف نهائی آن در دوره بودجه است که انتظارات مدیریت را درباره درآمدها، هزینه ها، سود خالص، و جریان نقدینگی و وضعیت مالی به صورت مقداری نشان می دهد. بودجه جامع شامل بودجه عملیاتی و بودجه مالی است.





## بودجه فروش (sales budget)

یک شرکت تولیدی یا بازرگانی از مجرای فروش به اهداف مورد نظر خود دست می یابد. بودجه فروش بیانگر مبلغ فروش مورد انتظار می باشد و از حاصل ضرب مقدار فروش بودجه شده در بهای فروش بودجه شده هرواحد به دست می آید. این بودجه آغاز بودجه جامع و پایه بودجه عملیاتی است. و دیگر بودجه ها تا حدود زیادی به آن بستگی دارند. لذا بودجه فروش را سنگ بنای کل بودجه جامع می دانند. بودجه فروش از دویخس حجم فروش پیش بینی شده و قیمت فروش بودجه بندی شده تشکیل می شود. پیش بینی نادرست از فروش، باعث می شود کل بودجه به صورت یک اقدام بیهوده درآید و می تواند هزینه های سنگینی بر شرکت و عرضه کنندگان مواد اولیه و قطعات، تحمیل نماید.

اصولا در تهیه بودجه فروش، عوامل متعددی از قبیل وضعیت عمومی اقتصادی، سیاست های دولت، خط مشی قیمت گذاری، شرایط درونی صنعت، وضعیت شرکت در صنعت مورد نظر، واکنش های احتمالی رقبای تجاری، برنامه های بازاریابی، سطح سود مورد انتظار و ا مثالهم مورد توجه قرار می گیرد. اساس بودجه فروش بر تخمین حجم فروش است. بودجه فروش لازم است بر اساس ماهانه، نوع محصولات و حتی مناطق فروش و نوع مشتریان طبقه بندی شود.

**مثال)** شرکت مجید به تولید و فروش دونوع محصول به نام های آلفا وبتا اشتغال دارد.اطلاعات زیر به منظور تهیه بودجه فروش آینده در دسترس می باشد.مطلوبست تهیه بودجه فروش .

محصول	مقدار فروش مورد انتظار- واحد	قیمت فروش بودجه ای - ریال	موجودی موردانتظار در اول سال- واحد	موجودی موردانتظار در پایان سال- واحد
آلفا	۵۰۰۰	۱۰۰۰	۶۰۰	۹۰۰
بتا	۱۰۰۰	۲۰۰۰	۵۰۰	۷۰۰

(حل)

$$\text{بودجه ریالی فروش} = ۵۰۰۰ \times ۱۰۰۰ + ۱۰/۰۰۰ \times ۲۰۰۰ = ۲۵/۰۰۰/۰۰۰$$

### بودجه مقدار تولید

پس از تعیین بودجه فروش، بودجه مقدار تولید از رابطه زیر به دست می آید:

$$\text{بودجه مقدار تولید} = \text{بودجه مقداری فروش} +$$

موجودی کالا ساخته شده برآورد شده اول دوره - موجودی کالا ساخته شده برآورد شده پایان دوره

بودجه مقدار تولید باید با بودجه فروش و سطح موجودی کالا پایان دوره هماهنگ باشد عدم هماهنگی ممکن است باعث شود هنگام نیاز به محصولات، هیچگونه محصولی در دسترس نباشد و به هنگام عدم نیاز، محصولات زیادی در انبار موجود باشد.

**مثال)** با استفاده از اطلاعات مثال قبل، مطلوبست تهیه بودجه مقدار تولید .

(حل)

بودجه مقداری تولید		
شرح	محصول آلفا	محصول بتا
تعداد فروش بودجه ای	۵۰۰ واحد	۱۰/۰۰۰
+ موجودی موردانتظار در پایان سال	۹۰۰ واحد	۷۰۰
جمع واحدهای مورد نیاز	۵۹۰۰ واحد	۱۰/۷۰۰
- موجودی موردانتظار در اول سال	(۶۰۰)	(۵۰۰)
تعداد تولید بودجه شده	۵۳۰۰	۱۰/۲۰۰

## بودجه هزینه تولید

بودجه هزینه تولید، مجموع بودجه های مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت است و پس از تصمیم گیری درباره تعداد محصولات، باید تولید شوند براساس بودجه مقدار تولید تهیه می شود:

## الف) بودجه مواد مستقیم

شامل (۱) بودجه مصرف مواد مستقیم (۲) بودجه خرید مواد مستقیم

## ۱) بودجه مصرف مواد مستقیم

این بودجه نشانگر مقدار هزینه مواد مستقیم مورد انتظار برای تولید محصولات پیش بینی شده است. بودجه مقدار مصرف مواد از حاصل ضرب بودجه مقدار تولید در مصرف برآورد شده مواد مستقیم برای تولید یک واحد محصول و بودجه ریالی مصرف مواد از حاصل ضرب بودجه مقدار مصرف مواد در هزینه برآورد شده یک واحد مواد مستقیم به دست می آید.

مثال) با استفاده از اطلاعات مثال قبل، با فرض اینکه برای تولید محصولات آلفا و بتا از سه نوع مواد اولیه

A, B, C به شرح زیر استفاده شود مطلوبست تهیه بودجه مصرف مواد.

نام ماده اولیه	واحد	بهای خرید هر واحد	مقدار مورد نیاز تولید برای هر واحد محصول آلفا	مقدار مورد نیاز تولید برای هر واحد محصول بتا	موجودی مورد انتظار در اول سال	موجودی مورد انتظار در پایان سال
A	عدد	۲۰	۵	۳	۵۰۰۰	۹۰۰۰
B	کیلو	۳۰	۴	۵	۹۰۰۰	۱۲۰۰۰
C	متر	۵۰	۳	۶	۱۱۰۰۰	۱۰۰۰۰

## حل

بودجه مقدار مصرف						
نام محصول	تولید بودجه شده	ماده A		ماده B		ماده C
		مقدار مورد نیاز	تعداد کل	مقدار مورد نیاز	تعداد کل	تعداد کل
آلفا	۵۳۰۰	۵	۲۶/۵۰۰	۴	۲۱/۲۰۰	۱۵/۹۰۰
بتا	۱۰۲۰۰	۳	۳۰/۶۰۰	۵	۵۱/۰۰۰	۶۱/۲۰۰
			۵۷/۱۰۰		۷۲/۲۰۰	۷۷/۱۰۰

بودجه هزینه مصرف مواد								
نام ماده	بهای خرید هر واحد	محصول آلفا			محصول بتا		جمع مواد مصرفی	
		مقدار مورد نیاز	فی	هزینه مواد مورد نیاز	مقدار مورد نیاز	هزینه مواد مورد نیاز	مقدار مواد مورد نیاز	هزینه مواد مورد نیاز
A	۲۰	۲۶/۵۰۰	۲۰	۵۳۰/۰۰۰	۳۰/۶۰۰	۶۱۲/۰۰۰	۵۷/۱۰۰	۱/۱۴۲/۰۰۰

۲/۱۶۶/۰۰۰	۷۲/۲۰۰	۱/۵۳۰/۰۰۰	۵۱/۰۰۰	۶۳۶/۰۰۰	۳۰	۲۱/۲۰۰	۳۰	B
۳/۸۵۵/۰۰۰	۷۷/۱۰۰	۳/۰۶۰/۰۰۰	۶۱/۲۰۰	۷۹۵/۰۰۰	۵۰	۱۵/۹۰۰	۵۰	C
۷/۱۶۳/۰۰۰		۵/۲۰۲/۰۰۰		۱/۹۶۱/۰۰۰	جمع			

## ۲) بودجه خرید مواد مستقیم

تهیه این بودجه به واحد تجاری کمک می کند تا مواد اولیه مورد نیاز برای تولید از قبل مشخص باشد تا برنامه ریزی های لازم برای تهیه مواد صورت گیرد.

موجودی برآوردی مواد مستقیم پایان دوره + بودجه مقدار مصرف مواد مستقیم = بودجه خرید مواد مستقیم

موجودی مواد مستقیم برآورد شده اول دوره -

مثال) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال های قبل، مطلوبست تهیه بودجه خرید مواد مستقیم؟

### بودجه خرید مواد مستقیم

(حل)

شرح	ماده A	ماده B	ماده C	جمع
مقدار مصرف بودجه ای	۵۷/۱۰۰ عدد	۷۲/۲۰۰ کیلو	۷۷/۱۰۰ متر	
+ موجودی مورد انتظار پایان سال	۹۰۰۰	۱۲۰۰۰	۱۰/۰۰۰	
جمع مقدار مورد نیاز	۶۶/۱۰۰	۸۴/۲۰۰	۸۷/۱۰۰	
- موجودی مورد انتظار اول سال	(۵۰۰۰)	(۹۰۰۰)	(۱۱/۰۰۰)	
مقدار خرید بودجه شده	۶۱/۱۰۰	۷۵/۲۰۰	۷۶/۱۰۰	
x بهای خرید هر واحد	۲۰	۳۰	۵۰	
مبلغ خرید بودجه شده - ریال	۱/۲۲۲/۰۰۰	۲/۲۵۶/۰۰۰	۳/۸۰۵/۰۰۰	۷/۲۸۳/۰۰۰

## ب) بودجه دستمزد مستقیم

برای تهیه بودجه دستمزد مستقیم ابتدا باید ساعت کار مستقیم بودجه شده را به دست آورد. ساعت کار مستقیم بودجه شده از حاصل ضرب بودجه مقدار تولید در ساعت کار مستقیم برآورد شده برای تولید یک واحد محصول (که معمولاً توسط واحد مهندسی براساس زمان سنجی تولید می شود) و بودجه هزینه دستمزد مستقیم نیز از حاصل ضرب ساعت کار مستقیم بودجه شده در هزینه برآورد شده دستمزد مستقیم برای هر ساعت کار به دست می آید.

مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال های قبل و با فرض اینکه ساعت کار مورد نیاز برای تولید محصولات مذکور نرخ هر ساعت کار مستقیم به شرح زیر باشد مطلوبست تهیه بودجه دستمزد مستقیم؟

محصول	ساعت کار مورد نیاز برای هر واحد	نرخ دستمزد هر ساعت
آلفا	۲	۸۰
بتا	۳	۱۰۰

(حل)

## بودجه دستمزد مستقیم

محصول	تعداد تولید بودجه شده	ساعت کار لازم برای تولید هر واحد	ساعت کار بودجه شده	نرخ دستمزد هر ساعت	هزینه دستمزد بودجه شده
آلفا	۵۳۰۰	۲	۱۰/۶۰۰	۸۰	۸۴۸/۰۰۰
بتا	۱۰/۲۰۰	۳	۳۰/۶۰۰	۱۰۰	۳/۰۶۰/۰۰۰
					۳/۹۰۸/۰۰۰

## ج) بودجه سربار ساخت

برای اینکه برآوردهای قابل اطمینان تری از هزینه سربار به عمل آید باید اقلام سربار به ثابت و متغیر تفکیک شوند. بودجه سربار متغیر ساخت از حاصل ضرب مقدار تولید بودجه شده در نرخ پیش بینی شده سربار متغیر برای هر واحد از عامل هزینه به دست می آید. مثل هزینه میزان کیلووات برق مصرفی (برای کارخانه های بامصرف زیاد برق) سربار ثابت نیز باید به عنوان یک قلم هزینه برآورد شود. مثل آبونمان برق و یا هزینه استهلاک ساختمان تولید.

مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال های قبل و با فرض اینکه سربار کارخانه براساس ساعت کار مستقیم و با نرخ هر ساعت ۶۰ ریال جذب تولید شود. مطلوبست تهیه بودجه سربار ساخت؟

(حل)

بودجه سربار ساخت			
محصول	ساعت کار بودجه شده	نرخ سربار هر ساعت	هزینه سربار بودجه شده
آلفا	۱۰۶۰۰	۶۰	۶۳۶۰۰۰
بتا	۳۰۶۰۰	۶۰	۱۸۳۶۰۰۰
			۲/۴۷۲/۰۰۰

## بودجه موجودی های پایان دوره

در اکثر واحدهای تجاری، موجودی های کالا بخش عمده ای از دارائی های جاری آنها را تشکیل می دهد و در تصمیم گیری در مورد آن یکی از وظایف مهم مدیریت اینگونه واحدها محسوب می شود. در ارتباط با میزان هریک از موجودی های مواد مستقیم، کالا در جریان ساخت و کالا ساخته شده، مدیریت واحد تجاری می باید سطح مطلوب موجودی پایان دوره را تعیین نماید.

مثال) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال های قبلی مطلوب است (۱) محاسبه بهای تمام شده بودجه شده هر واحد محصول آلفا و بتا (۲) تهیه بودجه موجودی کالا ساخته شده اول و پایان دوره.

(حل ۱)

بهای تمام شده بودجه شده هر واحد محصول بتا			بهای تمام شده بودجه شده هر واحد محصول آلفا			شرح
مبلغ	نرخ	مقدار/ساعت	مبلغ	نرخ	مقدار/ساعت	
۶۰	۲۰	۳	۱۰۰	۲۰	۵	ماده A
۱۵۰	۳۰	۵	۱۲۰	۳۰	۴	ماده B
۳۰۰	۵۰	۶	۱۵۰	۵۰	۳	ماده C
۳۰۰	۱۰۰	۳	۱۶۰	۸۰	۲	دستمزد مستقیم
۱۸۰	۶۰	۳	۱۲۰	۶۰	۲	سربار ساخت
۹۹۰			۶۵۰			

(۲)

بودجه موجودی کالا ساخته شده پایان دوره				بودجه موجودی کالا ساخته شده اول دوره			
مبلغ کل	بهای تمام شده هر واحد	موجودی مورد انتظار در پایان سال	محصول	مبلغ کل	بهای تمام شده هر واحد	موجودی مورد انتظار در اول سال	محصول
۵۸۵/۰۰۰	۶۵۰	۹۰۰	آلفا	۳۹۰/۰۰۰	۶۵۰	۶۰۰	آلفا
۶۹۳/۰۰۰	۹۹۰	۷۰۰	بتا	۴۹۵/۰۰۰	۹۹۰	۵۰۰	بتا
۱/۲۷۸/۰۰۰	جمع			۸۸۵/۰۰۰	جمع		

## بودجه بهای تمام شده کالا فروش رفته

موجودی کالا	-	موجودی	+	سربار بودجه	+	دستمزد	+	هزینه	=	بهای تمام شده
ساخته شده		کالاساخته شده		شده		مستقیم		مواد مصرفی بودجه		کالا فروش رفته
برآوردشده پایان دوره		برآورد شده اول دوره						شده		بودجه شده

(مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال های قبلی مطلوبست تهیه بودجه بهای تمام شده کالا فروش رفته؟

## بودجه بهای تمام شده کالا فروش رفته (حل)

شرح	محصول آلفا	محصول بتا	جمع
مواد مصرفی بودجه شده	۱/۹۶۱/۰۰۰	۵/۲۰۲/۰۰۰	۷/۱۶۳/۰۰۰
دستمزد مستقیم بودجه شده	۸۴۸/۰۰۰	۳/۰۶۰/۰۰۰	۳/۹۰۸/۰۰۰
سربار ساخت بودجه شده	۶۳۶/۰۰۰	۱/۸۳۶/۰۰۰	۲/۴۷۲/۰۰۰
بهای تمام شده کالاساخته شده	۳/۴۴۵/۰۰۰	۱۰/۰۹۸/۰۰۰	۱۳/۵۴۳/۰۰۰
+ موجودی کالا ساخته شده اول دوره	۳۹۰/۰۰۰	۴۹۵/۰۰۰	۸۸۵/۰۰۰
بهای تمام شده کالا آماده فروش	۳/۸۳۵/۰۰۰	۱۰/۵۹۳/۰۰۰	۱۴/۴۲۸/۰۰۰
- موجودی کالاساخته شده پایان سال	(۵۸۵/۰۰۰)	(۶۹۳/۰۰۰)	۱/۲۷۸/۰۰۰
بهای تمام شده کالا فروش رفته بودجه شده	۳/۲۵۰/۰۰۰	۹/۹۰۰/۰۰۰	۱۳/۱۵۰/۰۰۰

## بودجه هزینه های فروش

برخی هزینه های فروش مثل کمیسیون فروش و هزینه تبلیغات متناسب با حجم فروش تغییر می کند و برخی دیگر مثل حقوق مدیران و هزینه استهلاک ثابت می باشد. بودجه هزینه های فروش در مراحل اولیه فرآیند بودجه بندی یعنی همزمان با بودجه فروش تهیه می گردد. بسیاری از هزینه های فروش و عمومی اداری از نوع هزینه های اختیاری می باشند. ممکن است یک شرکت بزرگ برای افزایش سود عملیاتی، هزینه های اداری و فروش را کاهش دهد و مثلاً از ۲۰ میلیون دلار به ۵ میلیون دلار برساند ولی کاهش یافتن خدمات به مشتریان، می تواند به کاهش شهرت و اعتبار و حتی کاهش فروش منجر شود لذا توجه به اثرات منفی و کوتاه مدت کاهش هزینه های اداری و فروش باید مدنظر قرار گیرد.

## بودجه هزینه های اداری

برآورد این بودجه نیز همانند برآورد بودجه هزینه فروش است. برخی از هزینه های اداری مانند هزینه حقوق و بخشی از هزینه های آب و برق و تلفن، متغیر هستند و برخی دیگر مثل هزینه اجاره و عوارض بر املاک یا آبونمان آب و برق و گاز، ثابت می باشند.

مثال) با فرض اینکه هزینه های فروش و اداری در شرکت مجید به شرح زیر است مطلوبست تهیه بودجه هزینه های فروش و اداری؟ (فروش ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال)

حل

شرح	ثابت	متغیر
هزینه های فروش	۲/۰۰۰/۰۰۰	۴٪ فروش هزینه متغیر فروش = ۱/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ × ۴٪
هزینه های اداری	۱/۰۰۰/۰۰۰	۱٪ فروش هزینه متغیر اداری = ۲۵۰/۰۰۰ = ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ × ۱٪

بودجه هزینه های فروش و اداری			
شرح	ثابت	متغیر	جمع
هزینه های فروش	۲/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰
هزینه های اداری	۱/۰۰۰/۰۰۰	۲۵۰/۰۰۰	۱/۲۵۰/۰۰۰
			۴/۲۵۰/۰۰۰

## صورت سود و زیان بودجه شده

این صورت نتیجه نهائی کلیه بودجه های عملیاتی است و اطلاعات مفیدی را برای ارزیابی عملیات و نحوه دستیابی به هدف های تعیین شده ارائه می کند. بودجه هائی که تاکنون مورد بحث قرار گرفت اجزای اصلی صورت سود و زیان بودجه شده محسوب می گردند.



مثال) بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال های قبلی وبافرض اینکه نرخ مالیاتی ۲۵٪ باشد مطلوبست تهیه صورت سود و زیان بودجه شده ؟

(حل)

صورت سود و زیان بودجه شده

فروش بودجه شده		۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال
-بهای تمام شده کالافروش رفته بودجه شده		(۱۳/۱۵۰/۰۰۰)
سود ناخالص بودجه شده		۱۱/۸۵۰/۰۰۰
- هزینه های عملیاتی :		
هزینه های فروش	۳/۰۰۰/۰۰۰	
هزینه های اداری	۱/۲۵۰/۰۰۰	
		(۴/۲۵۰/۰۰۰)
سود قبل از مالیات بودجه شده		۷/۶۰۰/۰۰۰
مالیات		(۱/۹۰۰/۰۰۰)
سودخالص بودجه شده		<u>۵/۷۰۰/۰۰۰</u>

تشریح بودجه مالی

بودجه نقدی

بودجه نقدی جدولی از دریافت ها و پرداخت های نقدی مورد انتظار است و نشانگر چگونگی تامین وجوه نقد و مصرف آن در دوره زمانی بودجه است. این بودجه به دلیل نقش ارزنده ای که در جلوگیری از کمبود یا راکد ماندن وجوه نقد ایفا می کند دارای اهمیت زیادی است و یکی از ابزارهای مفید برای اعمال مدیریت بروجوه نقد می باشد. یک بودجه نقدی مطلوب کمک موثری به ایجاد توازن نقدینگی می کند.

اطلاعات مورد نیاز برای تهیه بودجه نقدی عبارتند از:

۱) بودجه فروش

۲) بودجه هزینه های تولید و بودجه هزینه های اداری و فروش

۳) بودجه هزینه های سرمایه ای (به نحوی که وجوه نقد مورد نیاز برای خرید دارائی های سرمایه ای جدید را به

تفکیک نشان دهد).

**بخش های بودجه نقدی:**

(۱) مانده اول دوره وجه نقد

(۲) دریافت های نقدی مورد انتظار (ناشی از فروش های نقدی، وصول حساب های دریافتی، سود سهام دریافتی

، سودهای تضمین شده دریافتی، فروش سهام شرکت و...)

(۳) پرداخت های نقدی مورد انتظار (ناشی از خرید، پرداخت حقوق و دستمزد، پرداخت سود سهام، پرداخت مالیات

و...)

(۴) تعیین میزان اضافه یا کسر وجوه نقد (اگر کسری وجوه نقد وجود دارد لازم است به دنبال وام گرفتن باشیم و

چنانچه مازاد وجه نقد داشته باشیم باید روی روش های سرمایه گذاری کوتاه مدت مطالعه شود.)

(۵) تامین منابع مالی (دریافت وام و بازپرداخت آن و همچنین سودهای تضمین شده وام ها)

(۶) مانده پایان دوره وجوه نقد.

**مثال) خرید و فروش های پیش بینی شده شش ماهه آتی شرکت سعید به شرح زیر است:**

شرح	مهر	آبان	آذر	دی	بهمن	اسفند
فروش نقدی	۳۵۰۰۰	۳۴۰۰۰	۲۲۰۰۰	۲۳۰۰۰	۲۴۰۰۰	۲۸۰۰۰
فروش نسبه	۵۵۰۰۰	۷۰۰۰۰	۶۲۰۰۰	۵۰۰۰۰	۶۵۰۰۰	۵۸۰۰۰
خرید	۲۲۰۰۰	۲۶۰۰۰	۱۴۰۰۰	۱۸۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۷۰۰۰

۵۰٪ فروش های نسبه در همان ماهی که فروش صورت گرفته و ۴۰٪ در ماه بعد از فروش، ۹٪ در دومین ماه بعد از

فروش وصول می شوند. ۱٪ باقیمانده مطالبات نیز سوخت می گردند. فروش نسبه ماه های مرداد و شهریور به ترتیب ۶۰٪ و

و ۵۰٪ ریال بوده است. وجه خرید ها در ماه بعد پرداخت می گردد. خرید نسبه شهریور ماه ۳۳٪ ریال بوده است

حقوق و دستمزد ماهانه برآوردی ۴۰۰٪ ریال است که در همان ماه پرداخت می گردد.

خرید ماشین آلات به مبلغ ۱۵۰٪ ریال در آبانماه مدنظر است. بدین منظور یک فقره وام کوتاه مدت

۱۰۰٪ ریال چهارماهه بانرخ سود تضمین شده ۱۲٪ در آبانماه دریافت خواهد شد که اصل و سود تضمین شده آن یکجا

در اسفندماه پرداخت خواهد شد. مانده وجه نقد در ابتدای مهرماه ۱۰٪ ریال می باشد. مطلوبست تهیه بودجه نقدی

برای دوره شش ماهه آتی.

**(حل)**

بودجه نقدی (ریال)						
شرح	مهر	آبان	آذر	دی	بهمن	اسفند
مانده وجه نقد در ابتدای ماه	۱۰۰۰۰	۲۴۹۰۰	۸۴۰۰	۲۸۳۵۰	۵۳۴۵۰	۷۷۵۳۰
دریافت های نقدی مورد انتظار:						
از محل فروش های نقدی	۳۵۰۰۰	۳۴۰۰۰	۲۲۰۰۰	۲۳۰۰۰	۲۴۰۰۰	۲۸۰۰۰
از محل فروش های نسبه همان ماه	۲۷۵۰۰	۳۵۰۰۰	۳۱۰۰۰	۲۵۰۰۰	۳۲۵۰۰	۲۹۰۰۰
از محل فروش نسبه ماه قبل	۲۰۰۰۰	۲۲۰۰۰	۲۸۰۰۰	۲۴۸۰۰	۲۰۰۰۰	۲۶۰۰۰
از محل فروش نسبه دوماه قبل	۵۴۰۰	۴۵۰۰	۴۹۵۰	۶۳۰۰	۵۵۸۰	۴۵۰۰

۸۷۵۰۰	۸۲۰۸۰	۷۹۱۰۰	۸۵۹۵۰	۹۵۵۰۰	۸۷۹۰۰	جمع دریافت ها
۱۶۵۰۳۰	۱۳۵۵۳۰	۱۰۷۴۵۰	۹۴۳۵۰	۱۲۰۴۰۰	۹۷۹۰۰	کل وجه نقد در دسترس
						پرداخت های نقدی مورد انتظار:
۲۰۰۰۰	۱۸۰۰۰	۱۴۰۰۰	۲۶۰۰۰	۲۲۰۰۰	۳۳۰۰۰	بابت خریدهای نسیه ماه قبل
۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	بابت حقوق و دستمزد
۰	۰	۰	۰	۱۵۰۰۰۰	۰	بابت خرید ماشین آلات
۶۰۰۰۰	۵۸۰۰۰	۵۴۰۰۰	۶۶۰۰۰	۲۱۲۰۰۰	۷۳۰۰۰	جمع پرداخت های نقدی
۱۰۵۰۳۰	۷۷۵۳۰	۵۳۴۵۰	۲۸۳۵۰	(۹۱۶۰۰)	۲۴۹۰۰	مازاد (کسری) وجوه نقد
(۱۰۴۰۰۰)	۰	۰	۰	۱۰۰٪۰۰۰	۰	تامین مالی: اخذ (بازپرداخت) وام
۱۰۳۰	۷۷۵۳۰	۵۳۴۵۰	۲۸۳۵۰	۸۴۰۰	۲۴۹۰۰	مانده وجه نقد در پایان ماه

### بودجه ثابت و بودجه قابل انعطاف

در روش **بودجه ثابت**، بر مبنای سطح فعالیت پیش بینی شده در آغاز دوره، بودجه محاسبه می شود و حاوی اطلاعات مرتبط با یک سطح فعالیت می باشد و استفاده از آن هنگامی مطلوبست که ظرفیت واقعی تولید، تفاوت فاحشی با ظرفیت بودجه شده نداشته باشد. چنانچه شرایطی که مبنای پیش بینی ها می باشد تغییر کند امکان مقایسه بودجه با عملکرد واقعی و محاسبه انحرافات مربوطه و تجزیه و تحلیل آنها با استفاده از بودجه ثابت، به آسانی امکان پذیر نیست. برای رفع این مشکل از بودجه ای استفاده می کنند که به جای در نظر گرفتن یک سطح فعالیت، چندین سطح فعالیت مختلف را در برگیرد. این نوع بودجه را اصطلاحاً "**بودجه قابل انعطاف**" می نامند. در واقع یک بودجه ثابت است که برای سطوح مختلف فعالیت در دامنه مربوط، تعدیل شده است و به مدیریت امکان می دهد تا درآمدها و هزینه های واقعی را با بودجه های آن که در همان سطح فعالیت واقع شده مقایسه کند. در بودجه قابل انعطاف، هزینه ها به ثابت و متغیر تفکیک می شوند تا بتوان با هزینه های واقعی مقایسه و انحرافات مربوط را محاسبه و تجزیه و تحلیل نمود.

### روش های مختلف بودجه بندی

#### ۱) روش بودجه بندی بر مبنای صفر (zero based budgeting (ZBB))

این روش یک فرایند بودجه بندی است که در اجرای آن، مدیر باید بودجه را بر مبنای صفر تهیه (شروع) کند. یعنی همه فعالیت ها را بررسی می کند و در صورتی که لزوم داشت در بودجه قرار می دهد. یعنی هیچ نوع فعالیت یا کار در بودجه گنجانده نمی شود مگر اینکه مدیر، نیاز آن را توجیه نماید. لذا باید تمام اقلام بودجه به صورتی دقیق مورد بررسی و تجزیه و تحلیل مدیر یا تیم مسئول بودجه نویسی قرار گیرد. با این کار مدیران از فعالیت هائی که موجب ضایع شدن منابع می شوند یا مثر ثمر واقع نباشند آگاه می شوند. لذا اغلب بودجه بندی بر مبنای صفر، منجر به بودجه ای بسیار دقیق و با کارائی لازم می گردد. اصل اساسی این روش در هنگام تهیه بودجه، بررسی منظم فعالیت ها است. نباید یکی از

اقدام بودجه را فقط به سبب اینکه همیشه وجود داشته تصویب کرد بلکه همه هزینه ها باید با دیدگاهی تازه و بدون توجه به پیش زمینه های آن مورد بررسی قرار گیرد.

از آنجائی که باید برای بودجه بندی بر مبنای صفر و رسیدگی به همه جنبه های عملیاتی سازمان، وقت زیادی صرف کرد و کارهای طاقت فرسائی انجام داد می توان هر چند سال یکبار اقدام به بودجه بندی بر مبنای صفر نمود تا بتوان در هر سال برای واحدهای مستقل سازمانی خود، روش بودجه بندی بر مبنای صفر را به اجرا درآورد. مثلا در وزارت راه آمریکا باید هر ۵ سال یکبار بودجه بندی بر مبنای صفر را تهیه نماید. همه واحدهای این وزارتخانه باید هر ۵ سال یکبار مورد بررسی عمیق قرار گیرند و نه در هر سال.

در سازمان هائی که گردش و جابجائی کارکنان ارشد یا میانی به صورت نسبی زیاد است می توان بودجه بندی بر مبنای صفر را راحت تر به کار برد. زیرا جابجائی مدیران موجب کاهش یافتن مقاومت در برابر این روش می شود و روسای جدید در مورد بودجه های پیشین اطلاعات کافی ندارند و در نتیجه این نوع موانع از بین می رود. البته جابجائی سریع مدیران باعث کاهش راندمان و بازدهی مجموعه هم خواهد شد و با برنامه ریزی مناسب باید انجام شود.

## ۲) بودجه بندی بر مبنای فعالیت (activity based budgeting (ABB))

بودجه بندی بر مبنای فعالیت، فرایندی از بودجه بندی است که بر مبنای فعالیت ها (ونه بر مبنای عامل ایجاد کننده هزینه برای عملیات) قرار دارد. در بودجه بندی بر مبنای فعالیت، کارها با محصولات بودجه بندی شده آغاز می شود و هزینه های مورد نیاز برای دستیابی به محصولات بر حسب مخزن هزینه فعالیت های همگون (مانند واحد محصول، دسته ای از محصول و...) تفکیک می شود.

می توان بودجه بندی بر مبنای فعالیت را بخشی از سیستم بودجه بندی بر مبنای هزینه یابی دانست که در اجرای آن هزینه ها و گروه هایی از مخازن هزینه فعالیت، مورد توجه قرار می گیرند. شرکت باید مخزن هزینه های فعالیت را به طور منظم مورد بررسی قرار دهد و در هر دوره ای که بودجه تهیه می نماید صحت هزینه های مربوط به فعالیت ها را تایید نماید (البته پیش از منظور نمودن آنها در سند بودجه).

امکان دارد عوامل داخلی یا خارجی اثرگذار بر عملیات تغییر کرده باشند و منجر به ارائه داده هائی شده باشند که باعث می شوند اطلاعات متعلق به سیستم کنونی هزینه یابی بر مبنای فعالیت بی اثر گردد. به ویژه زمانی که شرکتی دستخوش تغییرات غیر قابل توجیه قرار گیرد. برای مثال شاید مدیر درصدد برآید که تعداد محصولات موجود در هر دسته از محصول را افزایش دهد و بدین وسیله تعداد کمتری دسته محصول تولید نماید. با این کار هزینه های مربوطه (در مورد تنظیم مجدد دستگاه و مواد مورد نیاز برای محصولات بودجه بندی شده) کاهش می یابد. یا ممکن است شرکت دستگاه های جدید بخرد که در نتیجه، زمان تنظیم دستگاه برای هر دسته از محصول و زمان مورد نیاز برای سرپرستی (جهت تنظیم و تولید) کاهش یابد.

مقایسه بودجه بندی بر مبنای فعالیت با روش سنتی		
بودجه بندی بر مبنای فعالیت	بودجه بندی سنتی	
در قالب هزینه فعالیت ها یا عوامل ایجاد کننده هزینه مشخص شوند. سعی می کند رابطه بین مصرف منابع و محصولات را به صورتی روشن مشخص نماید	در قالب هزینه فعالیت ها یا گروه های هزینه بر، مشخص می شوند	واحد سازمانی
فعالیت هائی که موجب افزایش بسیار زیاد	اقدام ورودی	تاکید بر

ارزش می شوند.		
بهبود مستمر	تاریخی	جهت گیری
با عرضه کنندگان هماهنگ می گردد و به نیازهای مشتریان توجه می نمایند	در بودجه بندی به صورت رسمی به عرضه کنندگان و مشتریان توجه نمی شود.	نقش عرضه کنندگان و مشتریان
فعالیت های همزمان	عملکرد الگوهای رفتار هزینه	هدف کنترل
ظرفیت های مورد استفاده و بلااستفاده	هزینه های متغیر و ثابت	مبنای بودجه

در سیستم بودجه بندی بر مبنای فعالیت ،بودجه را بر مبنای هزینه های انجام دادن فعالیت ها(فعالیت های بودجه بندی شده)تهیه می کنند و مصرف منابع را به این فعالیت ها مرتبط می سازند.در این سیستم می کوشند رابطه بین مصرف منابع و محصولات را به صورتی روشن مشخص نمایند وجود رابطه روشن بین فعالیت ها ،هزینه ها و محصول یا نتیجه کار باعث می شود که مدیر بتواند اثر منابع مورد تقاضا را مشخص نماید.البته هنگامی که در محصول ،طرح محصول،ترکیب محصولات،فرآیند تولید،سهم بازار و... تغییری رخ دهد در بودجه بندی بر مبنای فعالیت می توان توجه را معطوف هزینه هائی نمود که صرف انجام شدن فعالیت ها می شود.

در اجرای بودجه بندی بر مبنای فعالیت ،بهبود مستمر فعالیت تولید تسهیل می گردد و می توان فرصت های عمده برای کاهش هزینه ها را مشخص کرد و فعالیت های زیان آور را حذف نمود. و فعالیت هائی که موجب افزایش بسیار زیاد ارزش می شوند ،شناسائی کرد.و فعالیت هائی که موجب افزایش چندان زیاد ارزش نمی شوند کاهش داد یا حذف نمود. نصب سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و پس از آن کاربرد سیستم بودجه بندی بر مبنای فعالیت در شرکت DS باعث شد که مدیریت بتواند هزینه ها را به شیوه بهتری تخصیص دهد. ارزش افزوده را به شیوه ای روشن مشخص نماید و بداند کدام دسته از فعالیت ها دارای ارزش افزوده اندک است و در نتیجه در مورد عوامل هزینه و منابع مورد تقاضا(برای تولید هر یک از محصولات)درک بهتری پیدا کنند.

### ۳) بودجه بندی به روش کایزن(بهبود مستمر)(kaizen budgeting)

این روشی است که در اجرای آن انتظار به بهبود مستمر در بودجه رعایت می شود.و بر مبنای بهبود فرآیندهای عملیات آینده و هزینه های مربوط به دوره،اقدام به بودجه بندی می نمایند.در این روش کارها را با تجزیه و تحلیل عملیات و شناسائی حوزه هائی را که می توان بهبود بخشید آغاز می شود و مدیریت درصدد برمی آید به تغییرات مورد نیاز جهت بهبود عملیات توجه نماید.

بودجه بندی به روش کایزن،فقط به بهبود عملیات داخلی محدود نمی شود.برخی از شرکت ها انتظار بهبود مستمر از جانب عرضه کنندگان دارند و در جدول تولید و هزینه تولیدات بودجه بندی شده قطعات این فرآیند را به صورتی آشکار می گنجانند(تا عرضه کنندگان قطعات و مواد اولیه پیوسته فرآیند کارها را بهبود بخشند.برای مثال شرکت CW از عرضه کنندگان می خواهد هر سال ،حداقل هزینه اقلام تولیدی را ۳درصد کاهش دهند و شرکت این کاهش هزینه را در بودجه خود می گنجانند. عرضه کنندگان هم ،به نوبه خود ،می کوشند در هزینه ها ۳درصد صرفه جوئی کنند.

توجه شود که در بودجه بندی به روش کایزن، کاهش در هزینه ها ناشی از انجام دادن فعالیت ها با کارایی بالاتر و ارائه محصولاتی مرغوب تر با کیفیت بالاتر می باشد و نباید حذف فعالیت ها یا قطعات به شیوه ای بدون ضابطه و باعث کاهش کیفیت باشد.

### نقش اصول اخلاقی و مسائل رفتاری در بودجه نویسی

اجرای موفقیت آمیز بودجه ایجاب می کند که در رفتارها، اصول اخلاقی، به شیوه ای درست، رعایت شود. مدیریت برای تشویق افراد مسئول بودجه بندی و اجرای آن (درتأمین اهداف سازمان) باید هنگام طرح ریزی فرآیند بودجه نویسی به این موارد توجه کند:

#### ۱- رعایت اصول اخلاقی در بودجه نویسی

اغلب بودجه یک معیار مهم است که بدان وسیله، عملکرد کارکنان ارزیابی می شود و شرکت با داده هائی که کارکنان وارد سیستم می کنند بودجه را مشخص می کند. اگر شرکت اقدامات پیشگیرانه به عمل نیآورد ممکن است کارکنان هنگام ارائه داده ها به سازمان جهت بودجه بندی، قوانین مربوط به رعایت اصول اخلاقی در حرفه را نقض نمایند و اقداماتی انجام شود که باعث پائین آوردن سطح انتظارات از عملکردها در بودجه شود. بسیاری از مردم بر این باورند که به جای دادن تعهد بیشتر و ارائه مقدار کمتر، همواره تعهد کمتر بدهندولی بیش از مقدار مورد انتظار، عملکرد ارائه نمایند. که در نهایت می تواند باعث رشد کمتر شرکت شود.

#### ۲- ارائه اقلام بودجه کمتر از مقدار واقعی

**(budgetary stack):** این روشی است که مدیران، آگاهانه، هزینه ها را بیشتر و درآمدها را کمتر از مقدار واقعی (آنچه به رخدادهای باور دارند) ارائه می نمایند. لذا پس از تحقق مبالغ واقعی هزینه ها و درآمدها و مقایسه با ارقام بودجه بندی شده چنین به نظر می رسد که تلاش ها موفقیت آمیز بوده اند. و بدین گونه توجیه می کنند که خود را در برابر رویدادهای نامطمئن آینده بیمه می نمایند. با این اقدام باعث ضایع شدن منابع می شوند. در مساله هزینه کردن بودجه هم، ممکن است مدیر دارای این باور باشد که اگر همه مبالغ مندرج در بودجه را به مصرف نرسانند، ممکن است در آینده، بودجه آنها کاهش خواهد یافت. و لذا بودجه را بیهوده به مصرف می رسانند و مدیر می کوشد دارائی های غیر ضروری را به دست آورد و در این راه وجوه باقیمانده را به مصرف برساند و همچنین وقت خود را صرف تلاش های غیرمولد می نماید. هنگام بودجه نویسی این مسائل از نظر اخلاقی مطرح است.

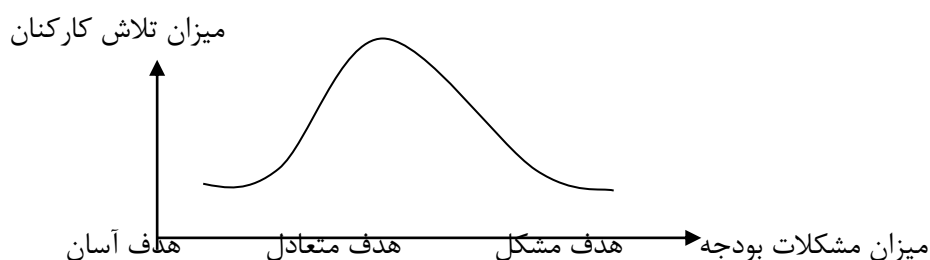
#### ۳- هماهنگ نمودن اهداف

**(goal congruence):** این عبارت یا اصطلاح بیانگر میزان سازگاری بین اهداف سازمان، واحدهای سازمان و کارکنان است. کمال مطلوب این است که شرکت بکوشد بین اهداف هماهنگی کامل ایجاد شود. واقعیت این است که هیچگاه امکان ندارد اهداف به صورت کامل هماهنگ شوند. زیرا مصرف منابع برای تأمین اهداف کوتاه مدت کارکنان، اغلب

با اهداف سازمان در تضاد است. برای مثال کارکنان تمایل دارند با کمترین تلاش به بالاترین حقوق دست یابند در حالی که شرکت می‌کوشد با پرداخت کمترین حقوق و پاداش، کارکنان را وادار به بیشترین تلاش نماید. وقتی در بودجه موضوع هماهنگی اهداف رعایت نشود احتمالاً نمی‌تواند به مطلوب‌ترین نتیجه‌ها منجر شود. یکی از راه‌های هماهنگ نمودن اهداف این است که برای کارکنان این امکان به وجود آید که در فرایند بودجه نویسی مشارکت فعال نمایند. در چنین حالتی امکان زیادی دارد که کارکنان بودجه را از آن خود بدانند یعنی زمانی که آنها در فرایند بودجه نویسی مشارکت فعال نمایند آن را نهادینه نمایند.

#### ۴- مشارکت در بودجه از دیدگاه هدف

اگر هدف گنجانده شده در سند بودجه به راحتی به دست آید نمی‌تواند کارکنان را وادار به بیشترین تلاش نماید. از سوی دیگر اگر هدف گنجانده شده در بودجه به گونه‌ای باشد که دستیابی به آن بسیار مشکل باشد باز هم نمی‌تواند مدیران را تشویق نماید که در راه دستیابی به آن نهایت سعی خود را نمایند چون امید به موفقیت در آن ندارند. در زیر یک نمودار ساده برای نمایش ارتباط میزان مشکلات بودجه و میزان تلاش مدیران برای رسیدن به هدف آن ارائه شده است:



برای تعیین میزان مشکل بودن اهداف گنجانده شده در بودجه، مدیر باید به کارهایی توجه کند که طبق بودجه انجام شود. یک بودجه به مدیر اجازه می‌دهد که اهداف و استراتژی‌های سازمان را به انتظاراتی تبدیل کند که در مورد عملیات هر یک از واحدهای مستقل وجود دارد ولی بودجه نویسی ابزار یا وسیله‌ای است برای برنامه‌ریزی، هماهنگ نمودن امور، ایجاد انگیزه، اعمال کنترل، و ارزیابی عملکردها.

#### ۵- بودجه مشارکتی و دستوری

فرایند بودجه نویسی می‌تواند مسیر روبه پائین (دستوری) یا مسیر روبه بالا (مشارکتی) بپیماید. وقتی که مدیریت برای کل سازمان از جمله برای عملیات سطوح پائین‌تر، بودجه‌ها را تعیین می‌نماید. اغلب این روش را بودجه بندی دستوری می‌نامند که مسیر رو به پائین را می‌پیماید. از سوی دیگر در بودجه بندی مشارکتی مسیر روبه بالا پیموده می‌شود و همه افراد در این بودجه متاثر می‌شوند از جمله کارکنان رده پائین‌تر در فرایند تهیه بودجه مشارکت می‌نمایند. بودجه بندی دستوری در مقایسه با بودجه بندی مشارکتی، سیستم کنترل بهتری برای تصمیم‌گیری ارائه می‌شود. ولی در عوض، فاقد تعهد مدیران رده پائین و کارکنانی است که مسئولیت اجرا را برعهده دارند. در بودجه بندی دستوری سیستم ارتباطات موثر وجود ندارد. در این روش دستور صادر می‌شود. مدیریت همه اهداف مربوط به دوره بودجه را تعیین می‌نماید و برای عملیات کارکنان جهت دستیابی به این اهداف بودجه در نظر می‌گیرد. ممکن است افراد از

صدور دستورات برنجند و تمایل بیشتری داشته باشند تا تلاش های اضافی خود را وقف اهدافی که متعلق به خود می دانند صرف نمایند.

در مقابل، بودجه مشارکتی یکی از ابزارهای خوب ارتباطی است. فرایند بودجه نویسی باعث می شود مدیریت ارشد متوجه مسائلی شود که کارکنان درگیر آن هستند. از سوی دیگر کارکنان با معماهایی که مدیریت ارشد با آن مواجه است آشنا می شوند و آنها را بهتر درک می کنند. همچنین بودجه مشارکتی باعث می شود کارکنان برای تامین اهداف گنجانده شده در بودجه تعهد بیشتری می نمایند. ولی عیب این روش این است که اگر در بودجه بندی کنترل کافی انجام نشود احتمالاً باعث می شود اهدافی در بودجه گنجانده شود که به راحتی قابل دستیابی باشد و با استراتژی کلی سازمان سازگار نباشد.

#### ۶- بودجه بندی مبتنی بر مذاکره

اغلب فرایند اثربخش بودجه بندی به گونه ای است که دارای هر دو مسیر رو به بالا و رو به پائین است واحدهای مستقل با توجه به دستورالعمل های صادر شده به وسیله کمیته بودجه اقدام به پیش نویس بودجه برای واحد خود می نمایند. مدیران ارشد پیشنهادهایی را بررسی می کنند و پیش از برگرداندن آنها به واحدهای مستقل (جهت تجدیدنظر) پیشنهادهایی می نمایند. معمولاً پس از چندین دوره مذاکره و چانه زدن، بودجه نهائی تصویب می شود. بدین دلیل معمولاً چنین روشی را فرایند بودجه بندی مبتنی بر مذاکره می نامند.

#### ۷- واحد بودجه (واحد کنترلر)

واحد بودجه در سراسر فرایند بودجه بندی از نظر بررسی صحت داده ها و اطمینان دادن در رابطه با تطبیق بودجه با اهداف و دستورالعمل های مندرج در بودجه سازمان، نقش فعالی ایفا می کند. واحد بودجه دارای تعداد زیادی متخصص است که در تدوین بودجه (گرد آوردن همه اطلاعات) همکاری می نمایند. کارکنان واحد بودجه باید ارتباطات خوبی با دیگر واحدهای سازمان برقرار نمایند و افرادی منصف، بی غرض، و دارای صداقت باشند.

#### بودجه بندی سرمایه ای

بودجه بندی سرمایه ای که جزئی از بودجه مالی است عمدتاً به تحصیل دارائی های بلندمدت مربوط می شود و شامل طرح ریزی، ارزیابی و کنترل مخارج سرمایه ای است. به عبارت دیگر بودجه بندی سرمایه ای عبارت است از فرآیند تشخیص، ارزیابی، طرح ریزی و تامین مالی پروژه های عمده سرمایه گذاری در واحدهای تجاری و هدایت و اعمال نظارت بر این گونه سرمایه گذاری ها. از جمله تصمیمات بودجه بندی سرمایه ای عبارتست از تصمیمات مربوط به تهیه ماشین آلات، تصمیمات تولید، جایگزینی دارائی های جدید، طرح های نوسازی، خرید کامپیوتر، تغییر دکوراسیون ساختمان اداری.



### مفروضات بودجه بندی سرمایه ای

- ۱) پروژه های سرمایه گذاری مانع الجمع است یعنی در صورت انتخاب یک پروژه ، پروژه های دیگر رد می شوند.
- ۲) کلیه پروژه ها به تصویب رسیده و از نظر مالی می توان آنها را تامین کرد.
- ۳) کلیه دریافت ها و پرداخت ها در ابتدا یا در پایان دوره مالی انجام می گیرد.

### مراحل بودجه بندی سرمایه ای

- ۱) شناسایی پروژه های سرمایه گذاری
- ۲) برآورد نتایج هر یک از پروژه ها
- ۳) ارزیابی پروژه های پیشنهادی
- ۴) تهیه و تنظیم بودجه مخارج سرمایه ای
- ۵) ارزیابی مجدد پروژه ها پس از تصویب

### هزینه تامین مالی (هزینه سرمایه)

هزینه تامین مالی معرف یازده مورد تقاضای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان برای سطح معینی از مخاطرات است. و حلقه ارتباطی بین تصمیمات مالی و تصمیمات سرمایه گذاری است و نرخ است که واحدهای تجاری برای استفاده از پول متقبل می شوند . وجوه در دسترس برای اجرای یک پروژه از منابع متعدد از قبیل استقراض از سیستم بانکی ، انتشار اوراق ، مشارکت ، انتشار سهام ممتاز یا عادی و استفاده از سود انباشته تامین می شود.

## فصل بیست و ششم

### بازده سرمایه

## فصل بیست و ششم: بازده سرمایه

## مقدمه

## تنزیل گردش وجوه نقد

منظور از تنزیل گردش وجوه نقد، تبدیل دریافت ها و پرداخت های سال های آتی یک پروژه به ریال زمان حال است. الگوی تنزیل وجوه نقد در بودجه بندی سرمایه ای به این نکته اشاره دارد که استفاده از پول مانند استفاده از اتومبیل و ساختمان هزینه دارد که این هزینه در واقع همان بازده مورد انتظار سرمایه گذاران و اعتباردهندگان است برای به دست آوردن بازده مورد انتظار بایستی ارزش زمانی پول را مورد توجه قرار داد.

## ارزش زمانی پول

اگر مبلغ معینی پول در حال حاضر دریافت شود ارزش آن بیش از همان مبلغ پولی است. که در آینده دریافت می شود. زیرا پول موجود را می توان هم اکنون سرمایه گذاری کرده و بازده مناسبی به دست آورد. به عبارت دیگر می توان گفت پول دارای ارزش زمانی است و قیمت آن را با بهره تعیین می نمایند. برای اندازه گیری ارزش زمانی پول، روش های مختلفی وجود دارد که یکی از آنها محاسبه ارزش فعلی است که به دو صورت ارزش فعلی مبلغ معینی در آینده و ارزش فعلی اقساط مساوی مطرح می شود.

## الف) ارزش فعلی مبلغی مشخص در آینده

اینکه انتظار دریافت پول با بازده در آینده سرمایه گذاری را توجیه می کند یا خیر؟ با محاسبه ارزش فعلی دریافت های آتی و مقایسه آن با مبلغ سرمایه گذاری شده مشخص می شود. فرمول محاسبه ارزش فعلی به شرح زیر است:

$$P_V = S / (1+i)^n$$

که در آن  $P_V$  ارزش فعلی مبلغ معینی وجه ( $S$ ) در آینده است

$S$  مبلغ وجه نقد معینی در آینده

$n$  نرخ بازده مورد انتظار (نرخ تنزیل)

$n$  تعداد دوره ها

## ب) ارزش فعلی اقساط مساوی

ارزش فعلی مجموعه ای از مبالغ که قرار است با فواصل زمانی معین در آینده دریافت شود برابر مجموع ارزش فعلی تک آنهاست در صورتی که مبالغ دریافتی به صورت اقساط مساوی باشد ارزش فعلی آنها از رابطه زیر به دست می آید:

$$P_V = A \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$$

که در آن  $A$  معرف مبلغ هر قسط است.

**مثال:** شرکت آهو برای خرید یک دستگاه اتومبیل، مبلغ ۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال از بانک وام گرفته است. وام

مزبور در ۵ قسط مساوی سالانه که سررسید اقساط آن در پایان هر سال است یا پرداخت خواهد شد نرخ سود تضمین شده وام ۱۰٪ است. مطلوبست محاسبه مبلغ هر قسط.؟

حل) مبلغ هر قسط برابر است با:

$$200/000/000 = A(1 - (1 + 0.10)^{-5}) \div 0.1 \rightarrow A = 52/760/02$$

### مراحل ارزیابی پروژه های سرمایه گذاری

الف) محاسبه مبلغ خالص سرمایه گذاری

ب) محاسبه جریان های نقدی

ج) ارزیابی پروژه های سرمایه گذاری به منظور رد یا قبول آنها.

### الف) محاسبه مبلغ خالص سرمایه گذاری

مبلغ خالص سرمایه گذاری همان وجه مورد نیاز برای اجرای پروژه و سرمایه گذاری یا تحصیل دارائی هاست. گرچه در اغلب موارد مبلغ مورد انتظار برابر بهای تمام شده دارائی جدید می باشد. اما از دیدگاه تصمیم گیری، خالص سرمایه گذاری لزوماً بهای تمام شده دارائی جدید نیست. به عنوان مثال در مورد جایگزینی دارائی های جدید، مبلغ مورد نیاز برابر تفاوت بین بهای تمام شده دارائی جدید و وجوه خالص از فروش دارائی قدیمی خواهد بود.

علاوه بر مطالب فوق، در محاسبه مبلغ خالص سرمایه گذاری لازم است آثار مالیاتی سود و زیان غیر عملیاتی ناشی از فروش یا واگذاری دارائی های موجود نیز مورد توجه قرار گیرد. یعنی میزان مالیات بردرآمد پرداختنی از بابت فروش دارائی به مبلغ مورد نیاز اضافه می شود. در صورت وجود زیان در فروش دارائی، صرفه جوئی مالیات حاصل از فروش دارائی از آن کسر می شود.

مالیات مربوط به سود فروش دارائی قدیمی یا صرفه جوئی مالیاتی ناشی از زیان فروش دارائی قدیمی	+ وجوه حاصل از فروش دارائی قدیمی	- بهای تمام شده دارائی جدید	= خالص سرمایه گذاری
---	----------------------------------	-----------------------------	---------------------

### ب) محاسبه جریان های نقدی ورودی

وجوهی که از پروژه سرمایه گذاری به دست می آید که حاصل مزاد درآمدهای نقدی یک پروژه بر هزینه های نقدی آن است. این مبلغ، سود حسابداری نیست بلکه وجوه نقد مورد انتظار حاصل از پروژه منهای هزینه های نقدی مرتبط با آن است. آثار مالیات بردرآمد و هزینه استهلاک باید مورد توجه قرار گیرد. زیرا استهلاک ضمن اینکه باعث خروج وجه نقد نمی شود ولی سود را کاهش می دهد و در نتیجه موجب پرداخت مالیات کمتر می شود. پس برگردش وجوه نقد نیز موثر است:

$$\text{هزینه استهلاک} + \text{سود خالص بعد از مالیات} = \text{استهلاک} + (\text{نرخ مالیات} - 1) (\text{استهلاک} - \text{هزینه های نقدی} - \text{درآمد}) =$$

جریان های نقدی

**مثال)** شرکت غزال در نظر دارد تجهیزاتی که بهای آن  $10/000/000$  ریال است خریداری نماید. ارزش اسقاط و عمر مفید تجهیزات مذکور به ترتیب  $1/000/000$  ریال و ۵ سال برآورد شده است. در صورت خرید تجهیزات مذکور، مبلغ  $2/000/000$  ریال به سرمایه در گردش شرکت اضافه می شود که این مبلغ در پایان سال پنجم بازیافت خواهد شد. صرفه جوئی نقدی در هزینه ها سالانه  $3/000/000$  ریال است. نرخ مالیات شرکت  $25\%$  می باشد. مطلوبست محاسبه مبلغ خالص سرمایه گذاری و خالص جریان های نقدی سالانه.

**(حل)**

$$10/000/000 + 2/000/000 = 12/000/000$$

خالص سرمایه گذاری

$$(10/000/000 - 1/000/000) \div 5 = 1/800/000$$

هزینه استهلاک سالانه

$$3/000/000 - 1/800/000)(1 - 0.25) + 1/800/000 = 2/700/000$$

جریان های نقدی سالانه سال های اول تا چهارم

$$(3/000/000 - 1/800/000)(1 - 0.25) + 1/800/000 + 2/000/000 + 1/000/000 = 5/700/000$$

جریان نقدی سال پنجم

$$16/500/000$$

جمع

توجه شود که در محاسبه جریان های نقدی سال آخر، ارزش اسقاط دارائی به عنوان جریان ورودی وجه نقد به جریان های نقدی اضافه می شود.

ضمناً برخی پروژه های سرمایه گذاری مستلزم تعهد سرمایه در گردش برای موجودی ها، حساب های دریافتی، و... همچنین مخارجی است که به حساب دارائی منظور نمی شود. (مخارج جاری) چنین مخارجی باید به خالص سرمایه گذاری اضافه شود و چنانچه بخشی از این مخارج در سال های بعد قابل بازیافت باشد در سال های بازیافت به عنوان جریان ورودی وجه نقد تلقی می شود.

در محاسبه جریان های نقدی سال آخر، ارزش اسقاط دارائی به عنوان جریان ورودی وجه نقد به جریان های نقدی اضافه می شود.

**مثال)** شرکت مارال در نظر دارد ماشین آلاتی را به بهای تمام شده  $20/000/000$  ریال خریداری نماید. در صورت خرید ماشین آلات مذکور، سالانه  $6/000/000$  ریال در هزینه های عملیاتی نقدی شرکت صرفه جوئی خواهد شد. عمر مفید ماشین آلات ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن صفر برآورد شده است. و روش استهلاک خط مستقیم است. نرخ مالیات شرکت  $25\%$  می باشد. مطلوبست محاسبه مزایای نقدی خالص سالانه ماشین آلات؟

**(حل)**

$$(20/000/000 - 0) \div 10 = 2/000/000$$

استهلاک سالانه برابر است با :

$6/000/000$	صرف جوئی در هزینه های نقدی
$(2/000/000)$	- هزینه استهلاک
$4/000/000$	افزایش در سود قبل از مالیات

(۱/۰۰۰/۰۰۰)	-مالیات (۲۵٪ سود)
۳/۰۰۰/۰۰۰	افزایش در سود خالص
۲/۰۰۰/۰۰۰	+هزینه استهلاک
<u>۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال</u>	مزایای نقدی خالص سالانه

مثال) شرکت جبل در حال بررسی خرید یک دستگاه ماشین آلات به بهای شده ۴۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال است عمر مفید ماشین آلات ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال برآورد شده است. روش استهلاک خط مستقیم و نرخ مالیات بردرآمد شرکت ۲۵٪ است. صرفه جوئی های نقدی برآوردی ماشین آلات مذکور طی عمر مفید آن به شرح زیر است مطلوبست تعیین مزایای نقدی خالص سالانه؟.

سال	مزایای نقدی
۱	۹/۰۰۰/۰۰۰
۲	۸/۰۰۰/۰۰۰
۳	۷/۰۰۰/۰۰۰
۴	۵/۰۰۰/۰۰۰
۵	۱۰/۰۰۰/۰۰۰
۶	۳/۰۰۰/۰۰۰
۷	۵/۰۰۰/۰۰۰
۸	۸/۰۰۰/۰۰۰
۹	۲/۴۰۰/۰۰۰
۱۰	<u>۱/۴۰۰/۰۰۰</u>
جمع	۵۸/۸۰۰/۰۰۰

(حل)

$$4/000/000 = (44/000/000 - 4/000/000) \div 10 = 4/000/000$$

سال	مزایای نقدی (۱)	هزینه استهلاک (۲)	افزایش (کاهش) در سود خالص (۳) - (۴) = (۵)	مالیات صرفه جوئی مالیاتی = (۳) × ۰.۲۵ (۴)	مالیات	افزایش (کاهش) در سود خالص (۳) - (۴) = (۵)	هزینه استهلاک (۶)	خالص مزایای نقدی (۷) = (۵) + (۶)
۱	۹/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰	۱/۲۵۰/۰۰۰	۳/۷۵۰/۰۰۰	۳/۷۵۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۷/۷۵۰/۰۰۰
۲	۸/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۷/۰۰۰/۰۰۰
۳	۷/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۲/۲۵۰/۰۰۰	۲/۲۵۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۶/۲۵۰/۰۰۰
۴	۵/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۲۵۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۴/۷۵۰/۰۰۰
۵	۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۶/۰۰۰/۰۰۰	۱/۵۰۰/۰۰۰	۴/۵۰۰/۰۰۰	۴/۵۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۸/۵۰۰/۰۰۰
۶	۳/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	(۱/۰۰۰/۰۰۰)	(۲۵۰/۰۰۰)	(۷۵۰/۰۰۰)	(۷۵۰/۰۰۰)	۴/۰۰۰/۰۰۰	۳/۲۵۰/۰۰۰
۷	۵/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۲۵۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۴/۷۵۰/۰۰۰
۸	۸/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰	۳/۰۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	۷/۰۰۰/۰۰۰
۹	۲/۴۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	(۱/۶۰۰/۰۰۰)	(۴۰۰/۰۰۰)	(۱/۲۰۰/۰۰۰)	(۱/۲۰۰/۰۰۰)	۴/۰۰۰/۰۰۰	۲/۸۰۰/۰۰۰
۱۰	۱/۴۰۰/۰۰۰	۴/۰۰۰/۰۰۰	(۲/۶۰۰/۰۰۰)	(۶۵۰/۰۰۰)	(۱/۹۵۰/۰۰۰)	(۱/۹۵۰/۰۰۰)	۴/۰۰۰/۰۰۰	+۲/۰۵۰/۰۰۰ = ۴/۰۰۰/۰۰۰ ۶/۰۵۰/۰۰۰ استهلاک

### ج) روش های ارزیابی پروژه های سرمایه گذاری

- ۱) روش دوره بازیافت سرمایه
- ۲) روش نرخ بازده حسابداری
- ۳) روش ارزش فعلی خالص
- ۴) روش نرخ بازده داخلی
- ۵) روش معکوس دوره بازیافت سرمایه
- ۶) روش شاخص سودآوری (شاخص ارزش فعلی)

مدیران مختلف ممکن است برای ارزیابی یک پروژه سرمایه گذاری یک یا چند روش از موارد فوق را مورد استفاده قرار می دهند و هیچ یک از روش های فوق به تنهایی نمی تواند نیازهای مدیریت واحدهای تجاری را برآورد سازد.

**۱) روش دوره بازیافت (برگشت) سرمایه**

مدت زمان لازم برای بازیافت مبلغ سرمایه گذاری اولیه، از طریق جریانهای نقدی ورودی سالانه اندازه گیری می شود. این روش منعکس کننده نقدینگی پروژه است و به عنوان معیاری برای سنجش احتمال خطر پروژه های سرمایه گذاری محسوب می شود و به ویژه در مواردی که خطر نابابی و منسوخ شدن زیاد باشد مفید است چرا که وجوهی که در آینده ای نزدیک تحصیل می شود مطمئن تر از وجوهی است که انتظار می رود در سال های دورتر به دست آید. به طور کلی در دوره های بی ثباتی اقتصادی و همچنین در مورد پروژه هایی که ریسک آنها زیاد است مدیران ترجیح می دهند پروژه هایی را اجرا کنند که دوره بازیافت سرمایه آنها نسبتاً کوتاه است.

**الف)** اگر جریان های نقدی سالانه برآوردی در کلیه سال های اجرای پروژه یکسان باشد دوره بازیافت سرمایه از رابطه زیر به دست می آید:

$$\text{دوره بازیافت سرمایه} = \frac{\text{مبلغ سرمایه گذاری اولیه}}{\text{جریان های نقدی سالانه}}$$

**مثال)** بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت مارال، مطلوبست محاسبه دوره بازیافت سرمایه؟

**(حل)**

$$\text{دوره بازیافت سرمایه} = ۴ = ۵/۰۰۰/۰۰۰ \div ۲۰/۰۰۰/۰۰۰$$

**ب)** هنگامی که جریان های نقدی سالانه در سال های مختلف اجرای پروژه یکسان نباشد روش دوره برگشت سرمایه به صورت جمع می شود (جمع جریان های نقدی هر سال با هم برای رسیدن به سرمایه گذاری اولیه) محاسبه می شود.

**مثال)** بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت جبل مطلوبست محاسبه دوره بازیافت سرمایه؟

$$۴۴/۰۰۰/۰۰۰$$

سرمایه گذاری اولیه

$$(۴۲/۲۵۰/۰۰۰)$$

خالص مزایای نقدی انباشته تا پایان سال هفتم

$$۱/۷۵۰/۰۰۰$$

مزایای نقدی مورد نیاز برای بازیافت سرمایه در سال هشتم

خالص مزایای نقدی انباشته	خالص مزایای نقدی	سال
۷/۷۵۰/۰۰۰	۷/۷۵۰/۰۰۰	۱
۱۴/۷۵۰/۰۰۰	۷/۰۰۰/۰۰۰	۲
۲۱/۰۰۰/۰۰۰	۶/۲۵۰/۰۰۰	۳
۲۵/۷۵۰/۰۰۰	۴/۷۵۰/۰۰۰	۴
۳۴/۲۵۰/۰۰۰	۸/۵۰۰/۰۰۰	۵
۳۷/۵۰۰/۰۰۰	۳/۲۵۰/۰۰۰	۶



۴۲/۲۵۰/۰۰۰	۴/۷۵۰/۰۰۰	۷
۴۴/۰۰۰/۰۰۰	۷/۰۰۰/۰۰۰	۸
-	۲/۸۰۰/۰۰۰	۹
-	۶/۰۵۰/۰۰۰	۱۰

با توجه به اینکه مزایای نقدی خالص به طور یکنواخت در طول سال ایجاد می شود مزایای نقدی مورد نیاز برای بازیافت سرمایه در سال هشتم (۱/۷۵۰/۰۰۰) را بر خالص مزایای نقدی سال هشتم (۷/۰۰۰/۰۰۰) تقسیم می کنیم در نتیجه داریم:

$$\text{سال } ۲۵\% = \frac{۷/۰۰۰/۰۰۰}{۱/۷۵۰/۰۰۰} \quad \text{ماه } ۱۲ \times ۲۵\% = ۳ \text{ ماه}$$

یعنی ۷ سال و سه ماه طول می کشد تا سرمایه گذاری اولیه مجدداً به شرکت بازگردد.

### مزایا و معایب روش دوره بازیافت سرمایه

سهولت در به کارگیری و فهم آسان روش دوره بازیافت سرمایه، بزرگترین مزیت آن است ایرادات اساسی وارده بر روش دوره بازیافت سرمایه، این است که در این روش ارزش اسقاط دارائی در پایان عمر مفید و همچنین وجوه نقد تحصیل شده بعد از دوره بازیافت سرمایه نادیده گرفته می شود و دیگر اینکه کوتاه بودن مدت بازیافت سرمایه، دلیل بر سود آور بودن یک پروژه نسبت به سایر پروژه ها نیست.

### ۲) روش نرخ بازده حسابداری (روش میانگین بازده سالانه سرمایه گذاری)

در این روش از مفهوم سود حسابداری استفاده می شود. برخلاف سایر روش های ارزیابی پروژه ها که در آن تنها ارقام نقد مورد استفاده قرار می گیرد در این روش کلیه هزینه های نقدی و غیر نقدی (مانند استهلاک) در محاسبات منظور می شود چرا که محاسبه سود حسابداری مستلزم در نظر گرفتن کلیه هزینه ها از جمله هزینه های غیر نقدی است. لذا

$$\text{نرخ بازده حسابداری بر مبنای سرمایه گذاری اولیه} = \frac{\text{هزینه های سالانه اجرای پروژه} - \text{درآمد سالانه حاصل از اجرای پروژه}}{\text{مبلغ سرمایه گذاری اولیه}}$$

$$= \frac{\text{میانگین سود خالص سالانه}}{\text{متوسط سرمایه گذاری}} = \frac{\text{میانگین سود خالص سالانه}}{\text{مبلغ سرمایه گذاری اولیه}}$$

$$\text{سرمایه در گردش قابل بازیافت در پایان عمر مفید} + \text{ارزش اسقاط} = \frac{\text{متوسط سرمایه گذاری}}{2}$$

مثال) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت مارال، مطلوبست محاسبه نرخ بازده حسابداری بر اساس سرمایه گذاری

اولیه و متوسط سرمایه گذاری؟

(حل الف)

$$\text{نرخ بازده حسابداری برای سرمایه گذاری اولیه} = \frac{۳/۰۰۰/۰۰۰}{۲۰/۰۰۰/۰۰۰} = ۱۵\%$$

(ب)

$۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \div ۲ = (۲۰/۰۰۰/۰۰۰ + ۰) / ۲ =$  (ارزش اسقاط + بهای تمام شده) = متوسط سرمایه گذاری

$۳/۰۰۰/۰۰۰ \div ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۳۰\%$  = نرخ بازده حسابداری بر اساس متوسط سرمایه گذاری

یعنی وقتی ارزش اسقاط صفر باشد نرخ بازده حسابداری متوسط، دوبرابر نرخ بازده سرمایه گذاری اولیه خواهد بود

**مثال)** بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت جبل، مطلوبیست محاسبه نرخ بازده حسابداری بر اساس سرمایه گذاری

اولیه و متوسط سرمایه گذاری؟

**(حل)**

$۱/۴۱۰/۰۰۰ = ۱۴/۱۰۰/۰۰۰ \div ۱۰ =$  عمر مفید / افزایش در سودخالص طی عمر ماشین آلات = میانگین

سودخالص سالانه

$۱/۴۱۰/۰۰۰ \div ۴۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۳/۲\%$  = نرخ بازده حسابداری بر اساس سرمایه گذاری اولیه

$۲۴/۰۰۰/۰۰۰ = (۴۴/۰۰۰/۰۰۰ + ۴/۰۰۰/۰۰۰) \div ۲ =$  متوسط سرمایه گذاری

$۱/۴۱۰/۰۰۰ \div ۲۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۵/۸۷۵\%$  = نرخ بازده حسابداری بر اساس متوسط سرمایه گذاری

### مزایا و معایب روش نرخ بازده حسابداری

به کاربردن مفهوم سود حسابداری در محاسبه نرخ بازده و مدنظر قرار دادن سودآوری در تمام طول عمر پروژه از مزایای روش نرخ بازده حسابداری محسوب می شود. و از ایرادات آن نادیده گرفتن ارزش زمانی پول و زمان بندی گردش وجوه نقد در طول عمر پروژه می باشد. همچنین این روش در مواردی که سرمایه گذاری بعد از تاریخ شروع پروژه انجام می شود کاربرد ندارد.

### ۳) روش ارزش فعلی خالص

ارزش فعلی خالص سرمایه گذاری - ارزش فعلی وجوه نقد دریافتی = ارزش فعلی خالص

در روش ارزش فعلی خالص، کلیه وجوه حاصل از اجرای پروژه (در طول عمر مفید) بر مبنای نرخ بازده مورد انتظار

(که برابر با هزینه تامین مالی فرض می شود) تنزیل می گردد.

در این روش فرض می شود که:

۱) کلیه دریافت ها و پرداخت ها به طور اطمینان بخشی به وقوع می پیوندد

۲) نرخ بازده مورد انتظار، حداقل نرخ سود تضمین شده است که در صورت استقراض مبلغ لازم برای سرمایه

گذاری پرداخت می شود و یادر صورت پس انداز مبلغ مذکور در بانک، مطابق آن نرخ سود پرداخت می شود.

۳) کلیه وجوه حاصل را می توان با همان نرخ بازده مورد انتظار، مجددا سرمایه گذاری کرد.

**نکته** در این روش پروژه ای مورد قبول قرار می گیرد که ارزش فعلی آن مثبت باشد. یعنی مجموع ارزش فعلی وجوه نقد دریافتی آن بیش از ارزش فعلی وجوه نقد پرداختی آن (ارزش فعلی سرمایه گذاری آن) باشد.

**مثال** بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت مارال، وبافرض اینکه نرخ هزینه تامین مالی ۱۰٪ باشد مطلوبست محاسبه ارزش فعلی خالص و اظهار نظر در مورد اقتصادی بودن یا نبودن پروژه؟  
**حل** چنانچه گردش وجوه نقد در سال های مختلف عمر پروژه یکسان باشد گردش وجوه نقد سالانه را می توان در فاکتور انباشته ضرب کرد. لذا با استفاده از جدول ارزش فعلی اقساط مساوی داریم:

$$P(i = 10\%, n = 10) = 6.145$$

$$\text{ارزش فعلی خالص} = 5.000.000 \times 6.145 - 20.000.000 = 10.725.000$$

چون ارزش فعلی خالص مثبت است لذا نرخ بازده واقعی پروژه سرمایه گذاری بیش از نرخ بازده مورد انتظار آن است. و در این حالت، انجام سرمایه گذاری مقرون به صرفه است.

**مثال** بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت مارال و با فرض اینکه نرخ هزینه تامین مالی ۲۵٪ باشد مطلوبست محاسبه ارزش فعلی خالص و اظهار نظر در مورد اقتصادی بودن یا نبودن پروژه؟  
**حل**

$$\text{ارزش فعلی اقساط مساوی } p(i = 25\%, n = 10) = 3.571$$

$$\text{ارزش فعلی خالص} = (5.000.000 \times 3.571) - 20.000.000 = -2.145.000$$

منفی بودن ارزش فعلی خالص، به معنای غیراقتصادی بودن پروژه سرمایه گذاری است زیرا مبلغی که برای تامین سرمایه مورد نیاز صرف می شود بیش از مبلغی است که از اجرای پروژه عاید خواهد شد. که برای به صرفه بودن پروژه باید یکی از راه حل های زیر انجام شود:

(۱) افزایش جریان های نقدی سالانه پروژه

(۲) افزایش طول عمر دارائی

(۳) کاهش نرخ هزینه تامین مالی

(۴) کاهش مبلغ سرمایه گذاری.

**مثال** بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت جبل وبافرض اینکه نرخ هزینه تامین مالی ۱۰٪ باشد مطلوبست محاسبه ارزش فعلی خالص و اظهار نظر در مورد اقتصادی بودن یا نبودن پروژه؟  
**حل** در مواردی که وجوه نقد حاصل در سال های مختلف عمر پروژه یکسان نباشد وجوه نقد هریک از سال ها بر مبنای نرخ هزینه تامین مالی تنزیل می شود و حاصل جمع ارقام تنزیل شده، ارزش فعلی پروژه به دست می آید.

سال	خالص مزایای نقدی	فاکتور ارزش فعلی $i = 10\%$	ارزش فعلی
-----	------------------	--------------------------------	-----------

۷/۰۴۴/۷۵۰	۰/۹۰۹	۷/۷۵۰/۰۰۰	۱
۵/۷۸۲/۰۰۰	۰/۸۲۶	۷/۰۰۰/۰۰۰	۲
۴/۶۹۳/۷۵۰	۰/۷۵۱	۶/۲۵۰/۰۰۰	۳
۳/۲۴۴/۲۵۰	۰/۶۸۳	۴/۷۵۰/۰۰۰	۴
۵/۲۷۸/۵۰۰	۰/۶۲۱	۸/۵۰۰/۰۰۰	۵
۱/۸۳۳/۰۰۰	۰/۵۶۴	۳/۲۵۰/۰۰۰	۶
۲/۴۳۶/۷۵۰	۰/۵۱۳	۴/۷۵۰/۰۰۰	۷
۳/۲۶۹/۰۰۰	۰/۴۶۷	۷/۰۰۰/۰۰۰	۸
۱/۱۸۷/۲۰۰	۰/۴۲۴	۲/۸۰۰/۰۰۰	۹
۲/۳۳۵/۳۰۰	۰/۳۸۶	۶/۰۵۰/۰۰۰	۱۰
۳۷/۱۰۴/۵۰۰	مجموع ارزش فعلی جریان های نقدی		
(۴۴/۰۰۰/۰۰۰)	سرمایه گذاری خالص		
(۶/۸۹۵/۵۰۰)	ارزش فعلی خالص		

چون ارزش فعلی خالص منفی است لذا انجام سرمایه گذاری مقرون به صرفه نیست.

### مزایا و معایب روش ارزش فعلی خالص

بادرنظرگرفتن ارزش زمانی پول و زمان بندی گردش وجوه نقد در طول عمر پروژه ومدنظر قراردادن سودآوری پروژه در تمام طول عمر آن، از مزایای روش ارزش فعلی خالص محسوب می شود. یکی از ایرادات اساسی وارد بر این روش آن است که چنانچه پروژه های سرمایه گذاری مورد مقایسه، مبالغ سرمایه گذاری اولیه متفاوتی داشته باشند پروژه ای که بر اساس این روش سودآورتر است الزاما "پروژه بهتر نمی باشد. چرا که تفاوت مبالغ سرمایه گذاری اولیه در نظر گرفته نشده است.

عیب دوم آن است که هنگام برخورد با پروژه های مختلف که دارای عمر اقتصادی متفاوت است حاصل می تواند گمراه کننده باشد. به عنوان مثال پروژه ای که ارزش فعلی خالص آن بیشتر است به دلیل عمر اقتصادی طولانی تر ممکن است نامطلوبتر از پروژه ای باشد که عمر اقتصادی کوتاهتری دارد.

### ۴) روش نرخ بازده داخلی (روش گردش وجوه نقد تنزیل شده)

نرخ بازده داخلی، نرخ سود تضمین شده ای است که موجب تساوی ارزش فعلی کلیه وجوه نقد دریافتی آتی پروژه سرمایه گذاری بامبلغ سرمایه گذاری آن گردد. به عبارت دیگر نرخ است که در آن نرخ، ارزش فعلی خالص پروژه صفر می شود. نرخ مزبور حداکثر نرخ سود تضمین شده ای است که در صورت تامین مالی واحد تجاری، از طریق استقراض پرداخت خواهد شد.

در این روش تئوری ارزش فعلی مورد استفاده قرار می گیرد. پس از محاسبه نرخ بازده داخلی، این نرخ با نرخ بازده داخلی سایر پروژه های سرمایه گذاری مقایسه و پروژه ای پذیرفته می شود که نرخ بازده داخلی بیشتری داشته باشد. البته رده بندی پروژه ها براساس نرخ بازده داخلی نمی تواند به تنهایی مبنای قبول یا رد پروژه های سرمایه گذاری قرار گیرد، چرا که اگر نرخ هزینه تامین مالی بیشتر از نرخ بازده داخلی باشد اجرای پروژه مقرون به صرفه نخواهد بود. در صورتی که جریان های نقدی سالانه در طول عمر پروژه برابر باشند دو نرخ برای ارزش فعلی به دست می آوریم که یکی ارزش فعلی را مثبت و دیگری منفی می کند:

$$\text{عامل بهره ارزش فعلی اقساط مساوی} = \frac{\text{مبلغ سرمایه گذاری}}{\text{جریان های نقدی سالانه}}$$

$$\text{قدر مطلق ارزش فعلی خالص منفی} \times \text{اختلاف بین دومقدار به درصد} - \text{نرخ درصدمقدار بیشتر} = \text{نرخ بازده داخلی}$$

$$\text{قدر مطلق ارزش فعلی خالص پروژه بانرخی که مثبت شده} \times \text{اختلاف بین دومقدار به درصد} + \text{مقدار درصد کمتر} = \text{مجموع قدر مطلق ارزش فعلی خالص}$$

در صورتی که جریان های نقدی سالانه برابر نباشند نمی توان از جدول ارزش فعلی اقساط مساوی استفاده کرد و یک نرخ معین را استفاده کرد. در این گونه موارد، از روش **آزمون و خطا** استفاده می شود. در این حالت ابتدا نرخ بهره مناسبی انتخاب و بر مبنای آن، ارزش فعلی خالص پروژه محاسبه می شود. اگر ارزش فعلی خالص به دست آمده مثبت باشد نرخ به کار رفته کمتر از نرخ بازده داخلی است و باید نرخ بهره بالاتری انتخاب شود. اگر ارزش فعلی خالص به دست آمده منفی باشد مجدداً نرخ کمتری انتخاب و محاسبات تکرار می شود. این عملیات تا به دست آوردن ارزش فعلی خالص مساوی صفر ادامه می یابد تا نرخ بازده داخلی پروژه به دست آید.

**مثال)** بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت مارال، مطلوبست: (۱) محاسبه نرخ بازده داخلی (۲) چنانچه نرخ هزینه

تامین مالی ۲۰٪ باشد آیا انجام سرمایه گذاری مقرون به صرفه است؟

**حل) (۱)**

$$\text{عامل بهره ارزش فعلی اقساط مساوی} = 4 = 20/000/000 \div 5/000/000$$

$$\text{طبق جدول ارزش فعلی اقساط مساوی: } p(i = \%21, n = 10) = 4.054$$

$$P(i = \%22, n = 10) = 3.923$$

$$270/000 = 5/000/000 \times 4.054 - 20/000/000 = \text{ارزش فعلی خالص پروژه بانرخ } 21\%$$

$$-385/000 = 5/000/000 \times 3.923 - 20/000/000 = \text{ارزش فعلی خالص پروژه بانرخ } 22\%$$

$$21/4\% = (270/000 + 385/000) \div (270/000 \times 1 + 270/000) + 21\%$$

$$\text{یا } 21/4\% = (270/000 + 385/000) \div (270/000 \times 1 + 385/000) - 22\%$$

(۲) چون نرخ بازده داخلی بیشتر از نرخ هزینه تامین مالی است پس انجام سرمایه گذاری مقرون به صرفه است.

## مزایا و معایب روش نرخ بازده داخلی

در نظر گرفتن ارزش زمانی برای زمان بندی گردش وجوه نقد در طول عمر پروژه و مدنظر قرار دادن سودآوری پروژه در طول عمر آن، از مزایای روش نرخ بازده داخلی است. همچنین نرخ بازده داخلی محاسبه شده ممکن است برای مدیریت مفهوم بیشتری از مبلغ ارزش فعلی خالص داشته باشد. و رده بندی منطقی و یکنواخت پروژه های سرمایه گذاری را امکان پذیر سازد.

از ایرادات اساسی وارد بر روش نرخ بازده داخلی این است که در این روش فرض می شود که جریان های نقدی در هریک از سال ها مجدداً با نرخ بازده داخلی پروژه سرمایه گذاری می شود در حالیکه در واقعیت چنین چیزی کمتر امکان پذیر است. از دیگر معایب روش نرخ بازده داخلی آن است که به کارگیری این روش، در مقایسه با سایر روش ها مشکل تر است.

## مقایسه روش های ارزش فعلی خالص و نرخ بازده داخلی

در اغلب موارد نتایج حاصل از به کارگیری روش های ارزش فعلی خالص و نرخ بازده داخلی برای ارزیابی پروژه ها یکسان است در مواردی که نتایج حاصل متفاوت باشد اکثر تحلیل گران مالی بر استفاده از روش ارزش فعلی خالص تاکید دارند.

در موارد زیر ممکن است به کارگیری روش های مذکور منجر به نتایج متفاوتی شود:

۱) در مواردی که الگوی جریان های نقدی متفاوت باشد.

۲) هنگامی که مبلغ سرمایه گذاری اولیه پروژه های مورد مقایسه متفاوت باشد.

۳) هنگامی که پروژه های مختلف دارای عمر اقتصادی متفاوت باشند.

## ۵) روش معکوس دوره بازیافت سرمایه

معکوس دوره بازیافت سرمایه که از تقسیم عدد یک بر دوره بازیافت سرمایه به دست می آید برآوردی تقریبی از نرخ بازده داخلی است. این برآورد هنگامی قابل اتکاست که اولاً عمر پروژه حداقل دو برابر دوره بازیافت سرمایه آن باشد ثانیاً جریان های نقدی ورودی سالانه پروژه یکسان باشد.

مثال) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت مارال مطلوبست محاسبه معکوس دوره بازیافت سرمایه و بیان اینکه

آیا نرخ به دست آمده برآورد قابل قبولی از نرخ بازده داخلی محسوب می شود یا خیر؟

حل)

$$4 \text{ سال} = \frac{20,000,000}{5,000,000} = \text{دوره بازیافت سرمایه}$$

$$25\% = 1 \div 4 = \text{دوره بازیافت سرمایه} = \text{معکوس دوره بازیافت سرمایه}$$

$$21\% = \text{نرخ بازده داخلی} \quad \text{طبق} \quad \text{مثال قبلی}$$

لذا تقریباً برآورد قابل قبولی ارائه شده است.

**۶) روش شاخص سودآوری (شاخص ارزش فعلی)**

در مواردی که پروژه های سرمایه گذاری مورد مقایسه، مبالغ اولیه متفاوتی داشته باشند روش ارزش فعلی خالص نمی تواند معیار مناسبی برای رده بندی پروژه ها باشد زیرا تفاوت مبالغ سرمایه گذاری اولیه در نظر گرفته نمی شود. ولی در روش شاخص سودآوری این عیب وجود ندارد:

معرف پروژه قابل قبول  $> 1$

معرف نقطه بی تفاوتی  $= 1$  = ارزش فعلی جریان های نقدی ورودی = شاخص سودآوری

معرف ارزش فعلی خالص منفی پروژه  $< 1$  < مبلغ سرمایه گذاری اولیه

**مثال)** بادر نظر گرفتن اطلاعات مثال شرکت جبل مطلوبست محاسبه شاخص سودآوری و اظهار نظر در مورد اقتصادی بودن یا نبودن پروژه ها؟

**حل)** سرمایه گذاری مقرون به صرفه نیست زیرا

$$شاخص سودآوری = 0.84 < 1 = 37/104/500 \div 44/000/000$$

## فصل بیست و هفتم

### تغییرات در حسابداری



## فصل بیست و هفتم: تغییرات در حسابداری

در اثر پژوهش ها و تحقیقات ، اطلاعات و دانش ها، در حال تغییر و تحول سریع است حسابداری نیز که تأمین کننده بخشی از خواسته ها و نیازهای جامعه است در چنین اوضاعی سریعاً در حال دگرگونی است برای آنکه تغییرات در حسابداری با یک علم و بینش علمی صورت گیرد و به سادگی با تغییرات در حسابداری برخورد نشود دو ویژگی برای گزارش های مالی در نظر گرفته شده است: یکی قابل مقایسه بودن صورت های مالی دوره های مالی با هم و دوم ثبات رویه (یکنواختی) در تهیه صورت های مالی.

### ۱) قابلیت مقایسه بودن صورت های مالی

صورت های مالی باید به شکلی تهیه شود که بتوان اطلاعات مالی دوره های مختلف یک واحد تجاری یا اطلاعات مالی چندین واحد تجاری را با یکدیگر مقایسه کرد و نقاط ضعف و قوت مالی واحد تجاری را به طور نسبی ارزیابی کرد. لذا اگر تغییرات حسابداری به شکلی رخ دهد که قابلیت مقایسه صورت مالی از بین رود، مورد تأیید نیست.

### ۲) ثبات رویه (یکنواختی)

یعنی اطلاعات مالی سال های متوالی باید به نحوی تهیه شوند که مبنای تهیه صورت های مالی سال جاری بر همان مبنای اطلاعات مالی سال گذشته تهیه شود.

به عنوان مثال، واحد تجاری نباید در اول سال برای ارزیابی موجودی کالا از روش میانگین و در سال دوم از روش اولین صادره از اولین وارده (Fifo) و در سال سوم از Lifo استفاده کند. چون کاملاً در میزان سود و زیان تأثیر قابل توجه دارد و میزان موجودی های کالا و در نهایت میزان سود واحد تجاری، به کلی تغییر می کند. اگر واحد تجاری بخواهد از این دوره مالی به بعد به جای روش فیفو از میانگین استفاده کند باید اطلاعات صورت های مالی دوره قبل (یا در صورت نیاز، دوره های قبل) را بر مبنای روش میانگین تهیه نماید. لذا تغییرات در حسابداری با روش های علمی امکان پذیر است و بالحاظ کردن دو اصل ثبات رویه و قابلیت مقایسه بودن می توان تغییرات زیر را در حسابداری انجام داد که تشریح هر یک بیان خواهد شد:

۱) تغییر در اصول و روشهای حسابداری

۲) تغییر در برآوردهای حسابداری

۳) تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر

## انواع تغییرات در حسابداری

### ۱) تغییر در اصول و روش حسابداری

تغییر در اصول و روش های حسابداری یعنی عوض کردن و جایگزینی یک اصل با یک اصل دیگر یا جایگزینی یک روش حسابداری با روش دیگر برای انجام محاسبات حسابداری.

اصول حسابداری قواعد و دستور العمل های پذیرفته شده توسط انجمن های حرفه ای ذیصلاح حسابداری و صاحب نظران حسابداری است که حسابداران با رعایت آنها گزارشات و اطلاعات مالی خود را تهیه می کنند با تغییر در اصول و روش های جاری حسابداری، قابلیت مقایسه بودن صورت های مالی از بین خواهد رفت یعنی ارقام محاسبه شده در دوره مالی جاری، با ارقام دوره قبل هماهنگ نمی باشد و قابل مقایسه نیست.

برای انجام تغییر در اصول و روش حسابداری اثر آن تغییر را باید بر دوره جاری و آتی کاملاً شناخت و اثری را که یک تغییر در اصول و روش حسابداری در دوره جاری و آتی بر گزارشات مالی خواهد داشت باید همان اثر را به گزارشات مالی دوره قبل نیز وارد کرد تا بتوان صورت های مالی را با یکدیگر مقایسه کرد.

### تغییر در روش استهلاک دارائی

مثال) شرکت زاگرس یکی از وسائط نقلیه خود را که در ۷۰/۱/۴ به مبلغ ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری کرده بود و ارزش اسقاط آن ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال برآورد شده است را به روش خط مستقیم ۵ ساله مستهلک می کند از ابتدای سال ۷۴ تصمیم گرفته می شود دارائی فوق الذکر به روش نزولی به نرخ ۱۰٪ مستهلک شود. مطلوبست انجام تغییر روش حسابداری در حساب ها و انجام ثبت اصلاحی لازم.

پاسخ)

حالت اول) اگر شرکت دارائی را به روش خط مستقیم مستهلک کند:

$$\text{هزینه استهلاک هر سال} = \frac{C - S}{n} = \frac{10/000/000 - 2/000/000}{5} = 1/600/000$$

$$\rightarrow \text{استهلاک ۴ سال} = ۱/۶۰۰/۰۰۰ \times ۴ = ۶/۴۰۰/۰۰۰$$

حالت دوم) اگر شرکت به روش نزولی دارائی را مستهلک می کرد چنین داشتیم:

نرخ استهلاک × (استهلاک انباشته - قیمت تمام شده) = هزینه استهلاک

$$۱۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ = (۱۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ - ۰) \times ٪۱۰ \quad \text{هزینه استهلاک سال اول} = ۱۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰$$

$$۹۰۰ / ۰۰۰ = (۱۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ - ۱ / ۰۰۰ / ۰۰۰) \times ٪۱۰ \quad \text{هزینه استهلاک سال ۷۱}$$

$$۸۱۰ / ۰۰۰ = (۱۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ - ۱ / ۹۰۰ / ۰۰۰) \times ٪۱۰ \quad \text{هزینه استهلاک سال ۷۲}$$

$$۷۲۹ / ۰۰۰ = (۱۰۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ - ۲ / ۷۱۰ / ۰۰۰) \times ٪۱۰ \quad \text{هزینه استهلاک سال ۷۳}$$

جمع ۳/۴۳۹/۰۰۰

ثبت های اصلاحی لازم:

۷۴/۱۲/۲۹

استهلاک انباشته ۲/۹۶۱/۰۰۰

حساب سود و زیان انباشته ۲/۹۶۱/۰۰۰

اصلاح حساب استهلاک انباشته به روش نزولی به جای مستقیم

$$\text{تغییر میزان استهلاک} = ۶/۴۰۰/۰۰۰ - ۳/۴۳۹/۰۰۰ = ۲/۹۶۱/۰۰۰$$

$$۱۰ / ۰۰۰ / ۰۰۰ - ۳ / ۴۳۹ / ۰۰۰ = ۶ / ۵۶۱ / ۰۰۰$$

$$۶/۵۶۱/۰۰۰ \times ۱۰\% = ۶۵۶/۱۰۰$$

هزینه استهلاک ۶۵۶/۱۰۰

استهلاک انباشته ۶۵۶/۱۰۰

محاسبه هزینه استهلاک سال ۷۴ به روش نزولی

چون تغییر روش محاسبه استهلاک بر ۴ سال تأثیر گذاشته و با فرض اینکه مبلغ اصلاحی استهلاک اهمیت داشته باشد (اهمیت مبلغ متناسب با حجم گردش و مانده حساب های شرکت تعیین می شود) باید اثر تغییر روش فوق را بر گزارشات ۴ سال گذشته نشان داد.

### گزارش سود و زیان شرکت زاگرس با لحاظ کردن تغییر روش در محاسبه استهلاک

با لحاظ کردن تغییر روش و نشان دادن تأثیر آن:					بدون لحاظ کردن تغییر روش سال ۷۴:	
سال ۷۰	سال ۷۱	سال ۷۲	سال ۷۳	سال ۷۴		
۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	۴۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۶۰/۰۰۰/۰۰۰	۶۰/۰۰۰/۰۰۰	فروش
۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۵/۰۰۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	(۳۰/۰۰۰/۰۰۰)	بهای تمام شده کالا فروش رفته
۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰/۰۰۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۲۵/۰۰۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	سود ناویژه
۵/۰۰۰/۰۰۰	۷/۰۰۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۲/۰۰۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰/۰۰۰	(۱۵/۰۰۰/۰۰۰)	هزینه ها (بدون استهلاک)
۱/۶۰۰/۰۰۰	۱/۶۰۰/۰۰۰	۱/۶۰۰/۰۰۰	۱/۶۰۰/۰۰۰	۶۵۶/۱۰۰	(۱/۶۰۰/۰۰۰)	استهلاک
-	-	-	-	۲/۹۶۱/۰۰۰	-	اصلاح استهلاک انباشته
۶/۶۰۰/۰۰۰	۸/۶۰۰/۰۰۰	۱۱/۶۰۰/۰۰۰	۱۳/۶۰۰/۰۰۰	۱۲/۶۹۵/۱۰۰	(۱۶/۶۰۰/۰۰۰)	جمع هزینه ها
۳/۴۰۰/۰۰۰	۶/۴۰۰/۰۰۰	۸/۷۰۰/۰۰۰	۱۱/۴۰۰/۰۰۰	۱۷/۳۰۴/۹۰۰	۱۳/۴۰۰/۰۰۰	سود ویژه

### تغییر در روش ارزیابی موجودی کالا

موسسات در پایان دوره مالی در چارچوب اصل قیمت تمام شده اقدام به ارزیابی موجودی کالا به یکی از روش های Lifo، Fifo یا میانگین می نمایند. در صورت تغییر چنین روش هایی به یکدیگر، باید اثر این تغییر بر موجودی کالا اول دوره نیز نشان داده شود و پس از اصلاح موجودی کالا اول دوره، در دوره های مالی آتی، روش جدید ادامه یابد.

مثال) شرکت زاگرس در سال ۷۳ شروع به فعالیت نمود و تا پایان ۷۳ از روش Lifo برای ارزیابی موجودی کالای خود استفاده نمود. در سال ۷۴ تصمیم گرفته می شود روش ارزیابی موجودی کالا از Lifo به Fifo تغییر یابد اطلاعات مورد نیاز ارائه شده است. ضمناً فروش سال ۷۴ برابر ۴۰۰/۰۰۰ ریال و هزینه های عملیاتی ۱۰۰/۰۰۰ ریال می باشد. مطلوبست تهیه گزارش مقایسه ای برای سال ۷۴.

## گردش موجودی ها به روش Lifo سال ۷۳ و ۷۴

شرح	تعداد	قیمت واحد	مبلغ
موجودی اول دوره	۱۰۰	۱۵۰	۱۵/۰۰۰
خرید ۱ سال ۷۳	۲۵۰	۲۱۰	۵۲/۵۰۰
خرید ۲ سال ۷۳	۲۰۰	۲۰۰	۴۰/۰۰۰
فروش/مصرف	(۴۰۰)	?	?
موجودی پایان دوره ۷۳	۱۵۰	?	?
خرید ۱ سال ۷۴	۲۵۰	۲۰۰	۵۰/۰۰۰
موجودی پایان دوره ۷۴	۴۰۰	?	?

$$\text{موجودی پایان دوره ۷۳ به روش فایفو} = ۱۵۰ \times ۲۰۰ = ۳۰/۰۰۰$$

$$\text{موجودی پایان دوره ۷۳ به روش لایفو} = ۱۰۰ \times ۱۵۰ + ۵۰ \times ۲۱۰ = ۲۵/۵۰۰$$

$$۴۵۰۰ = ۳۰/۰۰۰ - ۲۵/۵۰۰ = \text{تغییر در میزان موجودی پایان دوره ۷۳ در دو روش ارزیابی}$$

$$۸۰/۰۰۰ = ۴۰۰ \times ۲۰۰ = \text{موجودی پایان دوره ۷۴ به روش فایفو}$$

$$۷۵/۵۰۰ = ۲۵۰ \times ۲۰۰ + ۲۵۵۰۰ = \text{موجودی پایان دوره ۷۴ به روش لایفو}$$

موجودی کالا ۴/۵۰۰

اصلاح موجودی کالا ۴/۵۰۰

اصلاح موجودی کالا اول دوره ۷۴ به علت تغییر روش

اصلاح موجودی کالا ۴/۵۰۰

حساب خلاصه سود و زیان (عملکرد) ۴/۵۰۰

بستن حساب اصلاح موجودی کالا

## موسسه زاگرس

## مقایسه تغییر روش ارزیابی موجودی کالا از لایفو به فایفو در سال ۷۴

روش جدید (فایفو)

روش قدیم (لایفو)

۴۰۰/۰۰۰	فروش	۴۰۰/۰۰۰	فروش
	کسرمی شود: بهای تمام شده کالا فروش رفته		کسرمی شود: بهای تمام شده کالا فروش رفته
۳۰/۰۰۰	موجودی اول دوره	۲۵/۵۰۰	موجودی اول دوره
۲۱۲/۵۰۰	خرید طی دوره	۲۱۲/۵۰۰	خرید طی دوره
۲۴۲/۵۰۰	کالا آماده فروش	۲۳۸/۰۰۰	کالا آماده فروش
(۸۰/۰۰۰)	موجودی پایان دوره	(۷۵/۵۰۰)	موجودی پایان دوره
(۱۶۲/۵۰۰)		(۱۶۲/۵۰۰)	
۲۳۷/۵۰۰	سود ناویژه	۲۳۷/۵۰۰	سود ناویژه
۱۰۰/۰۰۰	هزینه های عملیاتی	۱۰۰/۰۰۰	هزینه های عملیاتی
۱۳۷/۵۰۰	سود عملیاتی	۱۳۷/۵۰۰	سود عملیاتی
۴/۵۰۰	اصلاح موجودی کالا	۰	اصلاح موجودی کالا
۱۴۲/۰۰۰	سود و زیان ناویژه	۱۳۷/۵۰۰	سود و زیان ناویژه

**نکته مهم:** همان طور که ملاحظه می شود تغییر در میزان موجودی، به همان اندازه سود را تغییر می دهد یعنی اختلاف سود دو روش ۴/۵۰۰ ریال است و اختلاف موجودی پایان دوره دو روش نیز ۴/۵۰۰ ریال است.

## ۲) تغییر در برآوردهای حسابداری

برآورد عمر مفید دارائی ها و ارزش اسقاط آنها و درصد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول جزء برآوردهای اساسی حسابداری است. گاهی این برآوردها، بر اساس تجربه، گذشت زمان و تغییر شرایط و... تغییر می کند. نکته قابل توجه اینکه بر خلاف «تغییر در روش های حسابداری» تغییر در برآوردها، فقط بر دوره جاری و آتی اثر می گذارد. و بر دوره های گذشته هیچگونه اثری نخواهد داشت یعنی اگر روش خط مستقیم به نزولی تبدیل می شد اثر آن بر دوره های قبلی نیز نشان داده می شود. ولی اگر میزان نرخ استهلاك از ۵ سال به ۷ سال تغییر کند فقط بر دوره مالی جاری و آتی اثر می گذارد.

**مثال)** شرکت هما یکی از ماشین آلات خود را که قیمت تمام شده آن ۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال بود و در ابتدای سال ۷۵ خریداری کرده بود با ارزش اسقاط ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال و عمر مفید ۶ سال مستهلك می کرد. در ابتدای سال ۷۸ متوجه شد که عمر مفید دارائی باید ۸ سال و ارزش اسقاط آن ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال برآورد می شد. مطلوبست محاسبات لازم و ثبت هزینه استهلاك در سال ۷۸.

پاسخ)

$$\text{هزینه استهلاك سال ۷۵ و ۷۶ و ۷۷} = \frac{C - S}{n} = \frac{8/000/000 - 2/000/000}{6} = 1/000/000$$

$$\text{هزینه استهلاك انباشته ۷۵ و ۷۶ و ۷۷} = 3 \times 1/000/000 = 3/000/000$$

از سال ۷۸ عمر مفید آن ۸ سال و ارزش اسقاط آن ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال برآورد گردیده است لذا

$$۷۸ سال \text{ در ابتدای دفتری در ارزش } = ۸/۰۰۰/۰۰۰ - ۳/۰۰۰/۰۰۰ = ۵/۰۰۰/۰۰۰$$

۵ = ۸ - ۳ = سال هایی که از عمر مفید سپری شده - عمر مفید جدید = عمر مفید باقیمانده

$$۷۸ سال \text{ هزینه استهلاک } = \frac{5/000/000 - 1/500/000}{5} = ۷۰۰/۰۰۰$$

هزینه استهلاک ۷۰۰/۰۰۰

استهلاک انباشته ۷۰۰/۰۰۰

استهلاک سال ۷۸

**مثال ۲)** شرکت آزاد در هر سال ۲٪ مانده حساب های دریافتی خود را به عنوان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

در حساب ها منظور می کند با توجه به اینکه در پایان سال ۷۸ حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ۲۰۰/۰۰۰ ریال بدهکار بود متوجه می شود برآورد ذخیره مطالبات ، کافی نیست و تصمیم می گیرد در سال ۷۹ معادل ۴٪ مانده حساب های دریافتی ، در حساب ها ذخیره ایجاد کند مانده حساب های دریافتی ۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال است . مطلوبست ذخیره م.م. در حساب ها در تاریخ ۷۸/۱۲/۲۹ ؟

**پاسخ)**

$$\text{میزان ذخیره م.م. لازم} = ۸/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۰۴ = ۳۲۰/۰۰۰$$

$$X = ۳۲۰/۰۰۰ + ۲۰۰/۰۰۰ = ۵۲۰/۰۰۰$$

ذ.م.م	
۲۰۰/۰۰۰ م	؟ = ۵۲۰/۰۰۰
۳۲۰/۰۰۰ باید	

هزینه م.م. ۵۲۰/۰۰۰

ذخیره م.م. ۵۲۰/۰۰۰

ثبت ذخیره لازم مطالبات در پایان سال ۷۸

**نکته:** اگر تغییر در برآوردها قابل اهمیت باشد یعنی مبلغ هزینه استهلاک جدید با سال های گذشته بسیار متفاوت

باشد در طی یادداشت های ضمیمه صورت ها مالی باید افشاء شود . البته اهمیت یک مفهوم نسبی است مثلاً مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال برای یک فروشگاه کوچک، با اهمیت ولی برای یک موسسه بزرگ ، بی اهمیت است.

### ۳) تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر

اگر صورت های مالی ارائه شده در دوره جاری از نظر شخصیت حسابداری با صورت های مالی ارائه شده در دوره های قبل متفاوت باشد مثلاً یک واحد تجاری با واحد تجاری دیگر به روش اتحاد منافع ترکیب شود ، تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر رخ داده است. که بحث آن در صورت های مالی تلفیقی و خرید سهام اقلیت ، بیان شده است.



## فصل بیست و هشتم

### آشنائی با حسابرسی



## فصل بیست و هشتم: آشنائی با حسابرسی

### مقدمه:

حسابرسی معیاری برای افزایش اعتماد مردم به سیستم های مالی کشور و همچنین اعتماد استفاده کننده از صورت های مالی شرکت ها نسبت به محتوای آن می باشد. اقتصاد در کشورهای صنعتی، در کنترل شرکت های بزرگ سهامی قرار دارد که سرمایه آن از طریق سرمایه گذاری میلیون ها نفر به دست آمده تامین می گردد. با پیشرفت های اقتصادی و رویکرد تداوم انقلاب صنعتی، از یک طرف مدیریت در صدد حفظ و دستیابی به اهداف و آرمان های شرکت بودند و از یک طرف مالکان که اکنون میلیون ها نفر را تشکیل می دادند به فکر افزایش ثروت و جلوگیری از اتلاف منابع سرمایه گذاری شده خویش بودند. دستاورد بزرگ انقلاب صنعتی که سبب تشکیل چنین شرکت هایی شد، سازماندهی و همکاری بود ولی یک خلاء وجود داشت! سرمایه گزاران و مالکان از کجا باید متوجه می شدند که اهداف آنها به درستی در حال اجرا و تحقق است؟ منافع این گروه ضرورت انتشار گزارشات مالی را فراهم می آورد؛ اما باز هم این سوال مطرح بود که چگونه می توان از صحت گزارشات ارائه شده اطمینان حاصل نمود. در بسیاری موارد، اهداف تهیه کنندگان و استفاده کنندگان این گزارشات با هم فرق داشت. از این رو ضرورت وجود افرادی با صلاحیت و صداقت حرفه ای احساس می شد که مشخص نمایند اطلاعات مالی که بر آن اتکاء می شود تصویری مطلوب و کامل از واقعیت ارائه می کند یا نه. اینجا بود که حسابرسی برای اظهارنظر در مورد صورت های مالی و اعتباردهی به آن ایجاد شد.

به نظر عده ای، حسابرسی آنچنان رشد کرده که دیگر شاخه ای از حسابداری به شمار نمی آید و خود حرفه مستقل می باشد. در این فصل صرفاً "جهت آشنائی مقدماتی با حسابرسی، مطالبی بیان می گردد. و برای آشنائی بیشتر، یک نمونه صورت های مالی حسابرسی شده در پایان فصل ارائه گردیده است.

### مفاهیم و مفروضات حسابرسی

حسابرسی در مفهوم عام به اظهارنظر یک متخصص در خصوص قابلیت اتکاء ادعاهای شخص دیگری گفته می شود. (attestation) می باشد. نوعی شهادت دهی

اما حسابرسی در مفهوم خاص فرآیند منظم و سیستماتیک جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد عینی مربوط به ادعاهای مندرج در صورت های مالی به منظور اطمینان از مطابقت بین آن ادعاها و معیارهای تعیین شده و در نهایت گزارش نتایج به استفاده کنندگان ذینفع می باشد. می توان گفت حسابرسی، بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورت های مالی می باشد.

حسابرس فردی است که به دعوت صاحبان سهام و یا افراد خاص حقیقی یا حقوقی ذینفع و یا به حکم قانون، حساب های موردنظر را رسیدگی کرده و نتیجه را به صورت کتبی به دعوت کننده یا اشخاص ذینفع که وی را به این سمت منصوب نموده اند، ارائه می دهد.

بازرس قانونی شرکت فردی است که طبق قانون تجارت، توسط مجمع عمومی صاحبان سهام، تحت شرایط خاص مقرر شده تعیین می شود. وی علاوه بر صورت های مالی صاحبکار، در مورد گزارشات مربوط به اقدامات هیات مدیره نیز اظهارنظر می نماید وی موظف است کلیه گزارشات وقوع جرم یا تخلف را صرفاً "به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه نماید. رسیدگی به صورت های مالی شرکت های سهامی عام، طبق قوانین تجاری ایران، توسط بازرس قانونی مجمع عمومی صاحبان سهام انجام می شود.

### معرفی برخی اصطلاحات متداول حسابرسی:

۱- **سهل انگاری**: یعنی انجام ندادن وظایف برطبق استانداردهای حرفه ای یا به عبارت دیگر اعمال نکردن مراقبت های حرفه ای در طی انجام رسیدگی ها.

۲- **سهل انگاری متقابل**: یعنی سهل انگاری که شاکی (صاحبکار) مرتکب شده و به زیان وی تمام شده است. دادگاه می تواند ادعای خسارت چنین شخصی را رد یا محدود کند.

۳- **قصور**: نبود کمترین دقت که نشانه بی توجهی عمده حسابرس نسبت به استانداردهای حسابرسی و مسئولیت های حرفه ای است.

۴- **تقلب**: یعنی تحریف حقایق با اهمیت توسط شخصی که می داند مطالبش حقیقت ندارد یا ارائه حقایقی با هدف فریب دادن دیگران و با این نتیجه که طرف مقابل زیان ببیند.

۵- **معادل تقلب**: یک تحریف که با قصد فریب دادن نیست. مثلا قصور حسابرس در دادگاه می تواند به عنوان معادل تقلب محسوب شود.

۶- **نقض قرارداد**: یعنی قصور یک طرف یا طرفین قرارداد از اجرای مفاد آن. مثلا اگر موسسه حسابرسی مفاد قرارداد را اجرا نکند می تواند تحت پیگرد قانونی قرار گیرد.

۷- **اشتباه**: یعنی هرگونه خطای سهوی در صورت های مالی. این اصطلاح برای از قلم افتادگی یا خطای سهوی در صورت های مالی است که شامل موارد زیر می باشد:

کاربرد نادرست اصول حسابداری، نادیده گرفتن حقایق موجود یا برداشت نادرست از آن، اشتباهات محاسباتی یا دفتری در مدارک صاحبکار.

۸- **تخلفات**: این اصطلاح برای توصیف تحریف عمدی صورت های مالی (تقلب مدیریت) و سرقت دارایی ها (تقلب کارکنان) تعریف شده است.

۹- **دامنه حسابرسی**: آن گروه از روش های حسابرسی که بر اساس قضاوت حسابرس و الزامات استانداردهای حسابرسی، اجرای آن در شرایط موجود برای دستیابی به هدف حسابرسی، مناسب به نظر می رسد.

۱۰- **نگرش تردید حرفه ای**: یعنی حسابرسی با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آورد و نسبت به شواهدی که اعتمادپذیری اسناد و مدارک و پاسخ های پرس و جو و دیگر اطلاعات دریافتی از مدیریت را مورد تردید قرار می دهد، هوشیار باشد.

۱۱- **اطمینان معقول**: مفهومی است مرتبط با گردآوری شواهد حسابرسی لازم تا حسابرس بتواند به این نتیجه برسد که صورت های مالی به عنوان یک مجموعه واحد، فاقد تحریف با اهمیت است. اطمینان معقول به تمام فرآیند حسابرسی مربوط می شود. حسابرسی نمی تواند اطمینان مطلق کسب کند چرا که در هر حسابرسی، محدودیت هایی ذاتی وجود دارد که بر توانایی وی در کشف تحریف های با اهمیت اثر می گذارد. محدودیت ها از عواملی چون موارد زیر پدید می آید:

- استفاده از نمونه گیری

- محدودیت های ذاتی کنترل داخلی (مثل عدم رعایت کنترل داخلی توسط مدیریت و تبانی)

- بیشتر شواهد حسابرسی متقاعد کننده هستند نه قطعی.

۱۲- **خطر حسابرسی**: این خطر که حسابرس نسبت به صورت های مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر نامناسبی ارائه کند انواع خطرهای تجاری وجود دارد که مسئولیت شناسایی و برخورد مناسب با آن به عهده مدیریت شرکت

است. همه خطرها به تهیه صورت های مالی مربوط نمی شود، حسابرس تنها نگران خطرهایی است که می تواند بر صورت های مالی اثر داشته باشد. خطر حسابرسی تابعی از خطر تحریف با اهمیت است.

**۱۳- خطر تحریف با اهمیت:** خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت های مالی قبل از انجام حسابرسی. که شامل

دو جزء است: خطر ذاتی و خطر کنترل.

**۱۴- خطر عدم کشف:** خطر اینکه حسابرس تحریف با اهمیت را کشف نکند.

**۱۵- خطر ذاتی:** یعنی آسیب پذیری یک ادعا در مقابل تحریفی که بتواند با اهمیت باشد؛ با این رض که هیچ

کنترل داخلی بر آن وجود ندارد. این خطر برای برخی ادعاها، مانده حساب ها و موارد افشای مرتبط با آنها بیشتر از سایر ادعاهاست.

**۱۶- خطر کنترل:** یعنی خطر رخ دادن تحریفی در یک ادعا که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریف های

دیگر، با اهمیت باشد، اما کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی قادر به پیشگیری یا کشف و اصلاح به موقع آن نباشد. این خطر تابعی از اثربخشی طراحی و کارکرد کنترل های داخلی از لحاظ دستیابی واحد مورد رسیدگی به هدف های مربوط به تهیه صورت های مالی است. به دلیل محدودیت های ذاتی کنترل های داخلی، خطر کنترل، همیشه تا حدودی وجود خواهد داشت.

استانداردهای حسابرسی معمولاً به خطر کنترل و خطر ذاتی به طور جدا از هم اشاره نمی کند بلکه به برآورد ترکیبی "خطر تحریف با اهمیت" می پردازد. البته حسابرس می تواند با توجه به فنون یا متدولوژی های مرجح حسابرسی یا ملاحظات عملی، خطر ذاتی و خطر کنترل را به طور جداگانه یا ترکیبی برآورد کند. چه به صورت کمی (مانند درصد) یا به صورت غیر کمی.

خطر ذاتی و خطر کنترل، خطرهای مربوط به واحد مورد رسیدگی است و صرف نظر از حسابرسی شدن یا نشدن صورت های مالی، وجود دارد. حسابرس لازم است خطر تحریف با اهمیت در سطح هر ادعا را به عنوان مبنایی برای تعیین روش های حسابرسی لازم برآورد کند. گرچه این برآورد قضاوتی است و اندازه گیری دقیق خطر نمی باشد.

**۱۷- صورت های مالی با مقاصد عمومی:** صورت های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری برای رفع

نیازهای اطلاعاتی مشترک طیف گسترده ای از استفاده کنندگان را صورت های مالی با مقاصد عمومی گویند.

**۱۸- حسابرسی جامع:** به حسابرسی که شامل حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد مدیریت باشد گویند.

### مفروضات و چارچوب های نظری حسابرسی

هر رشته و علمی بر یک سری مفروضات و چارچوب های نظری استوار است. حسابرسی نیز همچون بقیه، مفروضات بدیهی برای خود در نظر گرفته است که در ذیل به آن اشاره می گردد:

**۱- صورت های مالی اساسی و سایر اطلاعات مالی، قابلیت تایید دارند.**

در این فرض، ضرورت وجود حرفه حسابرسی مورد توجه قرار می گیرد. اگر اطلاعات مالی تأییدپذیر نباشد دلیلی برای حسابرسی وجود ندارد. صورت های مالی و اطلاعات و ادعاهای مندرج در صورت های مالی اگر قابلیت تأیید نداشته باشند، این ادعا پذیرفتنی نیست و معنی واقعی ندارند.

مدیریت به وظیفه مباشرتی خود که اداره شرکت است عمل می کند و حسابرس با اظهار نظر در مورد مطلوبیت و ارائه منصفانه صورت های مالی به افراد ذینفع به دنبال آن است که برای مدیریت، اعتبار و اعتماد ایجاد کند ولی گاهی در کوتاه مدت میان حسابرس و مدیران، تضاد منافع حاکم می باشد از جمله:

الف- مدیران ممکن است جهت بهره مندی از پاداش بیشتر، خواهان گزارش سود بیشتر و یا اطلاعات مساعد دیگر

باشند.

ب- از آنجا که کار حسابرس، آزمون و ارزیابی ادعاهای مدیران است لذا ممکن است مدیران به تغییر آن دسته از ادعاهای خود بپردازند که زمینه بالقوه ای برای مورد سوال بودن دارند.

در نتیجه حسابرس هنگام جمع آوری شواهد، باید نسبت به ادعاهای مدیران، نظری توأم با " تردید حرفه ای" داشته باشند. یا حداقل اینکه حسابرسان می توانند نسبت به صحت و سقم ادعاهای مزبور، موضع بی طرفانه ای اتخاذ کنند.

## ۲- ساختار کنترل داخلی موثر، احتمال تقلب را در شرکت ها کاهش می دهد.

در یک سیستم کنترل داخلی قوی، امکان تبانی و کارهای خلاف وجود دارد، اما احتمال آن ضعیف است. اگر کنترل های داخلی مناسب نباشد، وجود اشتباهات، تبانی و موارد خلاف، بایستی به دقت مورد بررسی قرار گیرد. فقدان کنترل داخلی مناسب، وقوع اشتباهات را افزایش داده و در نتیجه تهیه صورت های مالی قابل تایید را دشوار می سازد. به همین دلیل، حسابرسان در حسابرسی صورت های مالی، میزان این خطر که کنترل های داخلی نتوانند اشتباهات و تقلب ها را کشف کنند، مورد ارزیابی قرار می دهند.

منظور از اشتباه، عبارتست از خطا یا از قلم افتادگی غیر عمدی مبالغ یا اطلاعات در صورت های مالی. در حالی که منظور از تقلب، عبارتست از تحریف عمدی مبالغ یا اطلاعات در صورت های مالی.

## ۳- کاربرد یکنواخت اصول حسابداری منجر به ارائه منصفانه صورت های مالی اساسی می شود.

بر اساس این فرض، اصول حسابداری، معیار مناسبی برای تعیین منصفانه بودن اراده صورت های مالی اساسی است. بدون چنین معیاری قضاوت در خصوص ارائه منصفانه صورت های مالی برای حسابرسان، غیرممکن و یا خیلی دشوار می گردد. اهمیت این معیارها تا حدی است که فقدان آن می تواند تمامی فواید و ثمرات حسابرسی را منتفی سازد.

## ۴- در صورت نبود شواهد متضاد، هر آنچه در گذشته شرکت مصداق داشته باشد در آینده نیز مصداق خواهد داشت.

در برخی موارد، ادعاهای مدیران، متضمن پیش بینی رویدادهای معینی در آینده است. مثال عینی مربوط به این موضوع، استفاده از تجربیات گذشته در برآورد مطالبات مشکوک الوصول آتی است. یا فرض کنید حسابرسان در سال های گذشته، با برخورد تعصب آمیز مدیران در تنظیم صورت های مالی مواجه شده اند و یا متوجه ضعف ساختار کنترل داخلی شرکت شده اند، تا زمانی که حسابرسان به شواهدی خلاف موارد فوق دست نیابند فرض خواهند کرد که شرایط قبلی در حسابرسی سال جاری هم حاکم است.

## ۵- صورت های مالی اساسی، عاری از هرگونه تبانی و تقلب است.

فرض حسابرس بر این است که به طور معمول قرار نیست در همه حسابرسی ها با تقلب مواجه شوند. با این وجود، حسابرسان در رسیدگی های خود احتمال وقوع اشتباهات و تقلب هایی که می تواند موجب تحریف با اهمیت در صورت های مالی گردد، ارزیابی می کنند.

بر اساس این ارزیابی، حسابرسان روش ها و رسیدگی هایی را طراحی می کنند که نسبت به کشف اشتباهات و تقلب های مهم به یک اطمینان منطقی دست یابند. از سوی دیگری باید به این نکته توجه داشت که حتی در طراحی صحیح رسیدگی ها، احتمال دارد بعضی از اشتباهات و تقلب ها، به ویژه مواردی که توأم با جعل اسناد و یا تبانی (همکاری دو یا چند نفر از کارکنان جهت پنهان ساختن اعمال خلاف) کشف نگردد.

بنابراین حتی حسابرسی هایی که به نحو صحیح طراحی و اجرا می شوند نسبت به میرا بودن صورت های مالی از اشتباه و تقلب، نمی توانند اطمینان کامل فراهم سازند؛ به همین دلیل است که گفته می شود نهایت کاری که از حسابرس بر می آید فراهم ساختن یک اطمینان منطقی است.

## ۶- هرگاه هدف حسابرسان از آزمون اطلاعات مالی، اظهارنظر مستقل نسبت به آنها باشد باید در نقش

حسابرس عمل کنند.

مقصود از عبارت "در نقش حسابرس عمل کردن" رعایت استانداردهای حسابرسی و مخصوصاً "داشتن استقلال رای و نظر است. طبق این فرض، در طی حسابرسی، حسابرس نباید با صاحب کار، تضاد منافع داشته باشد تا مانع استقلال آنها از صاحبکار گردد. این فرض بدیهی، منعی برای حسابرسان جهت ارائه خدمات دیگر به صاحبکار خود محسوب نمی شود. بلکه خدمات دیگر در درجه دوم اهمیت قرار دارد و اگر این خدمات با وظیفه حسابرسی وی ناسازگار است می تواند مضر هم باشد.

## ۷- وضع حرفه ای حسابرسان مستقل، تعهدات و مسئولیت های حرفه ای متناسبی را ایجاب می کند.

دیر زمانی است که حسابرسان ادعا دارند جایگاه حرفه ای خود را تثبیت کرده اند با افزایش استقبال از جایگاه رشته، مسئولیت های بیشتری برعهده حسابرسان است. بخش عمده ای از این مسئولیت در استانداردهای حسابرسی نیز منعکس شده است که حکایت از پذیرش آنها توسط حرفه حسابرسی دارد.

## ۸- اصل اثر اقتصادی

این فرض بدیهی را می توان مقدم بر فرض های فوق دانست. براساس این فرض اطلاعات حسابرسی شده، مفیدتر از اطلاعات حسابرسی نشده است.

## محدودیت های حسابرسی

بیان صریح حدود رسیدگی، امری مهم محسوب می شود این حدود، واحد مورد رسیدگی و دوره مورد رسیدگی را مشخص می کند. از این رو بیان آن برای تعیین و محدود کردن مسئولیت حسابرس، ضروری است.

به دلایل زیر، حسابرس نمی تواند تعیین کننده قطعی صحت و درستی ادعاهای مدیریت باشد:

۱- عملیات حسابرسی عموماً بر مبنای نمونه گیری از مدارک و شواهد در دسترس، صورت می گیرد زیرا هر مبلغ ارائه شده در صورت های مالی ممکن است از هزاران سند حسابداری مدارک مربوط به دست آمده باشد که به دلیل محدودیت زمانی و هزینه ای، حسابرسان ناچار از روش های نمونه گیری استفاده نموده و در خصوص موارد با اهمیت، حسابرسی را انجام می دهند. گرچه نمونه ها بایستی از نظر علمی بیانگر اطلاعات قابل اتکاء و گویای واقعیت موجود در جامعه باشد. به همین دلیل استفاده از روش نمونه گیری مانع از ارائه اطمینان مطلق و کامل می باشد و عملاً "محدودیتی برای حسابرسی محسوب می شود.

۲- مبالغ ارائه شده در صورت های مالی در اغلب موارد، متأثر از نظرات کتبی یا شفاهی مدیران می باشد. (مثل ذخیره مطالبات مشکوک الوصول). گرچه حسابرسان منطقی بودن نظرات مدیریت و مطابقت آنها با اصول حسابداری در تهیه صورت های مالی را مورد رسیدگی قرار می دهند، اما باز ممکن است واقعیت مشخص نشده باقی بماند.

۳- در هر حرفه ای عامل خطای انسانی یکی از محدودیت های رشته محسوب می شود و بی دقتی و یا هر عامل سهوی دیگر ممکن است سبب شود حسابرس مدارک و شواهد کمتری را گردآوری نماید. یا نمونه های گردآوری شده توسط وی گویای مناسبی برای واقعیت موجود در جامعه نباشد.

## عوامل توجیه کننده وجود حسابرسی

مجامع حرفه ای چه حسابداری و چه هر رشته ای دیگر، بدون پذیرش در بین عموم جامعه نمی توانند به حیات خود ادامه دهند. با جدایی مالکیت از مدیریت، فرض وجود تضاد منافع بین مدیریت و سهامدار تقویت می شود. مدیریت با آگاهی از این امر که صورت های مالی توسط سهامداران مورد ارزیابی قرار می گیرد، خواهان دریافت نظر پیشنهادی توسط کارشناسان با مطلوبترین محتوا و شکل می باشد. و از طرفی سهامداران نیز مایلند صورت های مالی، وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان های نقدی (صورت های مالی اساسی) شرکت را تا حد امکان بطور منصفانه نشان دهد. در این میان ضرورت شخص سومی که بتواند نیازهای هر دو گروه را برطرف کند وجود خواهد داشت. این شخص سوم همان حسابرس مستقل است.

برخی از عواملی که سبب توجیه و افزایش تقاضا برای حسابرسی شده بدین قرار است:

- ۱- تضاد منافع بین تهیه کنندگان (مدیران) و استفاده کنندگان اطلاعات مالی (سهامداران و ذینفع ها)
- ۲- پیچیدگی صورت های مالی و نیاز به دقت بالا
- ۳- الزامات قانونی یا اصرار یک ذینفع مثل بانک از شرکت ها برای وام دادن
- ۴- عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات و تهیه کنندگان آن
- ۵- پیامدهای با اهمیت اقتصادی ناشی از اتکا بر اطلاعات برای استفاده کنندگان

وظیفه اعتباردهی اصلی ترین دلیل وجود حرفه حسابرسی مستقل می باشد. اعتباردهی به صورت های مالی یعنی ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکاء آنهاست. اعتباردهی همانند اظهار نظر دارای دو بخش است: در مرحله اول (باید از طریق رسیدگی، شواهدی را جمع آوری نمود. در مرحله دوم) گزارشی باید ارائه شود که از آن طریق نظر خود در خصوص صورت های مالی انتشار داده می شود. نقش اصلی اعتباردهی حسابرسان مستقل یعنی حسابرسی صورت های مالی تهیه شده طبق اصول پذیرفته شده حسابداری.

## انواع حسابرسی

### الف) حسابرسی از لحاظ اهداف کلی و موضوعات مورد رسیدگی:

حسابرسی از لحاظ اهداف کلی حسابرسی به سه بخش تقسیم می شود:

- ۱- **حسابرسی صورت های مالی:** حسابرسی صورت های مالی با این هدف انجام می شود که مشخص گردد آیا مجموعه صورت های مالی (ترازنامه، سود و زیان، سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد و یادداشت های همراه) طبق معیارهای از پیش تعیین شده ارائه شده اند یا خیر. معیار این نوع حسابرسی نیز چیزی جز اصول پذیرفته شده حسابداری نیست. این نوع حسابرسی به طور معمول توسط موسسات حسابرسی انجام می شود و دامنه استفاده کنندگان آن از مدیریت، سرمایه گذاران و بانک ها تا سازمان های دولتی تسری می یابد.
- ۲- **حسابرسی عملیاتی:** این نوع حسابرسی به بررسی بخشی از رویدادهای عملیاتی و روش های سازمان به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی این روش ها می پردازد. در پایان کار نیز مدیریت انتظار دارد برای بهبود عملیات توصیه ها یا پیشنهادهایی توسط حسابرس ارائه شود.

در حسابرسی عملیاتی با سه مفهوم روبرو هستیم :

-**کارایی** یعنی میزان موفقیت در استفاده بهینه از منابع

-**اثربخشی** یعنی میزان موفقیت در رسیدن به اهداف تعیین شده

-**صرفه اقتصادی** که تاکید بر سودمندی و فایده بر هزینه است.

یعنی معیار حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. حدود حسابرسی عملیاتی از روی نمودار سازمانی تعیین می شود. از آنجا که معیار کارایی یا اثربخشی به روشنی اصول پذیرفته حسابداری یا استانداردهای حسابرسی و حسابداری، مشخص نیست، از این رو انجام آن در مقایسه با حسابداری صورت های مالی و حسابرسی رعایت مستلزم استفاده از جنبه های دهنی و قضاوت است که در آن عقاید شخصی اعمال می شود.

۳-**حسابرسی رعایت**: عبارتست از تعیین اینکه آیا واحد حسابرسی شده رویه ها، قوانین و مقرراتی را که مقامات بالاتر تعیین کرده اند رعایت می نماید یا خیر. مثل رسیدگی به اظهارنامه های مالیاتی توسط ممیزان اداره مالیات که نوعی حسابرسی رعایت محسوب می شود.

اصولا نتایج حاصل از حسابرسی رعایت به شخص یا اشخاصی در درون واحد تجاری که مورد حسابرسی قرار گرفته ارائه می شود در پاره ای از اوقات به حسابرسی رعایت، حسابرسی مالی نیز گفته می شود.

### ب) حسابرسی از لحاظ دلیل ارجاع کار:

از لحاظ دلیل ارجاع کار، حسابرسی به دو نوع الزامی و اختیاری تقسیم می شود:

۱-**حسابرسی الزامی (قانونی)**: در برخی از موارد حساب های واحدهای تجاری باید به موجب قانون مورد رسیدگی قرار گیرد. در چنین مواردی حسابرس نمی تواند به هیچ وجه از وظایف خود کنار بکشد یا در آن اهمال نماید. این نوع حسابرسی یک رسیدگی کامل به عملیات و حساب های شرکت است.

۲-**حسابرسی اختیاری**: نوعی از خدمات رسیدگی است که به درخواست مالکان واحد تجاری برای رسیدگی به حساب های آن از حسابرس دعوت به همکاری می شود. حدود کار و میزان خدماتی که حسابرس قراردادی منعقد می شود و حسابرس در آن حدود وظایف خود نوع رسیدگی را تعیین می کنند.

### ج) حسابرسی از لحاظ ماهیت رسیدگی:

از لحاظ ماهیت رسیدگی معمولاً "حسابرسی به

۱-**بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی**: بررسی سیستم کنترل داخلی، رسیدگی به تمام سیستم ها و

کنترل های داخلی شرکت را شامل می شود. هدف از این نوع رسیدگی کشف موارد عدم وجود کنترل داخلی در موارد مقتضی و کشف موارد عدم اجرای صحیح کنترل ها و تعیین نقاط قوت و ضعف سیستم است که بعضاً توسط حسابرس داخلی یا مستقل انجام می شود. حسابرسی مستقل از این نوع رسیدگی برای تعیین حجم نمونه یا میزان آزمون های محتوا بهره می برد.

۲-**رسیدگی های اثباتی**: عبارتست از رسیدگی به تک تک اقلام مندرج در صورت های مالی و اثبات صحت و

سقم آنها به منظور ارائه نظر در مورد کلیت صورت های مالی.



۳- رسیدگی های ویژه (موردی): رسیدگی های ویژه یعنی انجام بررسی ها و رسیدگی ها در مورد مانده برخی از حساب ها و به منظور اهداف خاصی انجام می گیرد .

#### د) حسابرسی از لحاظ حدود رسیدگی:

از این حیث، حسابرسی یا در غالب رسیدگی کامل و یا رسیدگی محدود قرار دارند.

۱- حسابرسی کامل: نوعی از حسابرسی که از حسابرس خواسته می شود کلیه حساب ها و عملیات مالی صاحبکار را مورد رسیدگی قرار دهد.

۲- حسابرسی محدود: نوعی از حسابرسی که از حسابرس خواسته می شود تعداد محدودی از حساب ها و عملیات مالی را رسیدگی نماید. در چنین مواردی تعیین حدود رسیدگی که توسط حسابرس انجام می شود الزامی است.

#### ه) حسابرسی از لحاظ زمان انجام کار:

از لحاظ زمان انجام کار می توانیم مواردی همچون حسابرسی ضمنی، حسابرسی نهایی و حسابرسی مداوم (مستمر) تقسیم می شود:

۱- حسابرسی ضمنی: عملیات حسابرسی ممکن است در طول دوره مالی و قبل از بستن قرارداد آغاز شود. در این نوع رسیدگی، حسابرس، بخشی از رسیدگی های خود را در ضمن سال مالی (پیش از پایان سال مالی) انجام می دهد. در این نوع رسیدگی به طور معمول، بررسی، شناخت، آزمون و ارزیابی سیستم کنترل های داخلی انجام می گیرد که پایه و اساس حسابرسی نهایی است. حاصل این رسیدگی تحت عنوان گزارشی به نام نامه مدیریت به صاحبکار ارائه می شود. رسیدگی ضمنی مبنای مناسبی برای تعیین حجم نمونه و آزمون های اثباتی (محتوا) برای حسابرسی نهایی است.

۲- حسابرسی نهایی: این نوع رسیدگی معمولاً پس از پایان سال مالی انجام می شود تا حساب ها به طور کامل بسته شوند و صورت های مالی تهیه شوند.

#### و) حسابرسی از لحاظ شیوه انجام کار:

از نظر شیوه انجام کار، حسابرسی یا در قالب سند رسی است یا ترازنامه ای:

۱- سند رسی: در این نوع رسیدگی که امروزه تقریباً منسوخ شده حسابرس رسیدگی های خود را از مدارک و اسناد اولیه آغاز می نماید و به صورت های مالی می رسد (از جزء به کل) کارشناسان مالی قوه قضائیه یا دادگستری بیشتر از این روش بهره می برند. به عبارتی دیگر حسابرسی با سند رسی، از وجود و صحت اسناد و مدارک مثبتی برای معاملات واحد مورد رسیدگی، اطمینان حاصل می کند.

۲- ترازنامه ای: رویکردی که امروزه توسط حسابرسان در رسیدگی به صورت های مالی به کار گرفته می شود روش ترازنامه ای است. در این روش حسابرس با تجزیه و تحلیل کلی اقلام مندرج در صورت های مالی، اقلام با اهمیت و عمده را به صورت نمونه ای انتخاب می کند و نتایج حاصل از رسیدگی را به کل صورت های مالی تعمیم می دهد. اقلام مربوط به سایر صورت های مالی، به خصوص صورت سود و زیان نیز از طریق همین روش به صورت غیرمستقیم اثبات می شود.



**ز) حسابرسی از لحاظ سازمانی:**

حسابرسی یا داخلی است یا مستقل:

- ۱- **حسابرسی داخلی:** امروزه هر شرکت بزرگی یک واحد حسابرسی داخلی دارد که از لحاظ سازمانی تمام افرادی که در این واحد کار می کنند کارمند موسسه بوده و عزل و نصب آنها با مدیریت یا مدیران اجرایی است. وظایف حسابرسان داخلی بیشتر در رابطه با حسابرسی عملیاتی طراحی شده و آن عبارتست از تعیین این موضوع که شعب و دوایر واحد تجاری واقف به نقش خود می باشند و مدارک کافی نگهداری می نمایند و از منابع خود حفاظت می کنند. در واقع مقصود تعیین این موضوع است که سازمان و اعضای آن در انجام وظایف تعیین شده موثر عمل می نمایند.
- ۲- **حسابرسی مستقل:** این نوع رسیدگی توسط حسابرس مستقل انجام می شود که کارمند موسسه مورد رسیدگی نیست و دارای مدرک حسابرسی مستقل می باشد که توسط انجمن حسابداران رسمی اعطاء می شود. عزل و نصب این نوع حسابرس توسط مجمع عمومی صاحبان سهام و موسسه حسابرسی انجام می شود.

**نکته:** حسابرسان معمولاً یکی از ۴ گروه زیر هستند:

- ۱- **حسابرسان مستقل:** که وظیفه اعتباردهی دارند.
- ۲- **حسابرسان داخلی:** که به کنترل فعالیت ها و اهداف می پردازند.
- ۳- **حسابرسان دیوان محاسبات عمومی:** که به حسابرسی رعایت و حسابرسی عملیاتی برای سازمان های دولتی می پردازند. و هدف آن انطباق صرف اعتبارات در مقاصد از پیش تعیین شده می باشد. این دسته از حسابرسان، سازمان های طرف قرارداد دولت را نیز مورد رسیدگی قرار می دهند تا صحت پرداخت های دولت طبق قرارداد را تایید کنند.
- ۴- **ممیزان مالیاتی:** که به حسابرسی رعایت داخلی اظهارنامه های مالیاتی می پردازند.

**استانداردهای حسابرسی:**

استانداردهای حسابرسی، مقررات لازم الاجرائی هستند که برای سنجش کیفیت کار حسابرسی توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۴۷ تصویب گردید. این استانداردها ماهیت، حدود و نتایجی که از اعمال روش های حسابرسی به دست می آید را کنترل می نمایند. این استانداردها حاوی معیارهای سنجش ناملموس و ذهنی مانند برنامه ریزی کافی، شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی، شواهد کافی و قابل اطمینان و افشای کامل است. تصمیم گیری در خصوص موضوعات فوق بر مبنای قضاوت حسابرسی قرار دارد:

**الف) استانداردهای عمومی****ب) استانداردهای اجرای عملیات****ج) استانداردهای گزارشگری**

استانداردهای فوق شامل ۱۰ استاندارد کلی می باشند ولی چون نمی توانند رهنمودهای دقیقی برای حسابرسان ارائه کند بیانیه های استانداردهای حسابرسی می تواند به عنوان رهنمودهای دقیق و تفسیرگونه به کار می روند که اصطلاحاً همان استانداردهای حسابرسی یا استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی نامیده می شوند. خلاصه استانداردهای حسابرسی بدین قرار است:

### الف) استانداردهای عمومی:

۱- رسیدگی باید توسط فرد یا افرادی انجام شود که دارای صلاحیت و آموزش فنی کافی به عنوان حسابرس باشند.

۲- حسابرس یا حسابرسان نباید استقلال خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ نمایند و این گونه نیز به نظر برسند.

۳- حسابرس بایست در اجرای رسیدگی و تهیه گزارش، مراقبت حرفه ای لازم را به عمل آورد.

### ب) استانداردهای اجرای عملیات:

۱- عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه ریزی شود و در صورت وجود کمک حسابرسان، برکار آنها به گونه ای مناسب نظارت شود.

۲- برای برنامه ریزی حسابرسی و تعیین ماهیت، زمان بندی و میزان آزمون هایی که باید انجام شود شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی باید کسب گردد.

۳- شواهد کافی و قابل اطمینان باید از طریق بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تاییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی مورد رسیدگی به دست آید.

### ج) استانداردهای گزارشگری:

۱- گزارش باید تصریح کند که آیا صورت های مالی، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده است یا خیر.

۲- گزارش باید شرایطی را مشخص سازد که در آن چنین اصولی در دوره جاری نسبت به دوره قبل، به طور یکنواخت رعایت نشده است.

۳- گزارش باید موارد عدم کفایت افشاء اطلاعات را در صورت های مالی بیان کند. اطلاعات افشاء شده و آگاهی دهنده در صورت های مالی منطقی کافی به نظر می رسد مگر آنکه خلاف آن در گزارش بیان شود.

۴- گزارش باید حاوی یک اظهار نظر کافی درباره صورت های مالی باشد یا بیانگر این موضوع باشد که نظری نمی تواند اظهار شود. هنگامی که نظر کلی نتواند اظهار شود باید دلایل آن اظهار شود. گزارش باید به طور صریح بیانگر ویژگی هرگونه رسیدگی حسابرس و میزان مسئولیتی باشد که وی برعهده می گیرد.

### تعداد ۴۰ استاندارد حسابرسی عملیاتی:

۱- استاندارد شماره ۱ - کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه کننده خدمات حسابرسی

۲- استاندارد شماره ۲۰۰ - اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۱)

۳- استاندارد شماره ۲۱۰ - قرارداد حسابرسی

- ۴- استاندارد شماره ۲۲۰ - کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی
- ۵- استاندارد شماره ۲۳۰ - مستندسازی
- ۶- استاندارد شماره ۲۴۰ - مسئولیت حسابرس در ارتباط با ثقلب و اشتباه، در حسابرسی صورتهای مالی
- ۷- استاندارد شماره ۲۵۰ - ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی
- ۸- استاندارد شماره ۳۰۰ - برنامه‌ریزی حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۱)
- ۹- استاندارد شماره ۳۱۵ - شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت
- ۱۰- استاندارد شماره ۳۲۰ - اهمیت در برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی
- ۱۱- استاندارد شماره ۳۳۰ - روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی
- ۱۲- استاندارد شماره ۴۵۰ - ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی
- ۱۳- استاندارد شماره ۵۰۰ - شواهد حسابرسی
- ۱۴- استاندارد شماره ۵۰۱ - شواهد حسابرسی { اقسام خاص
- ۱۵- استاندارد شماره ۵۰۵ - تایید خواهی برون سازمانی
- ۱۶- استاندارد شماره ۵۱۰ - حسابرسی نخستین { مانده‌های اول دوره
- ۱۷- استاندارد شماره ۵۲۰ - روشهای تحلیلی
- ۱۸- استاندارد شماره ۵۳۰ - نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون
- ۱۹- استاندارد شماره ۵۴۰ - حسابرسی برآوردهای حسابداری
- ۲۰- استاندارد شماره ۵۵۰ - اشخاص وابسته
- ۲۱- استاندارد شماره ۵۶۰ - رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه
- ۲۲- استاندارد شماره ۵۷۰ - تداوم فعالیت
- ۲۳- استاندارد شماره ۵۸۰ - تاییدیه مدیران
- استاندارد شماره ۶۰۰ - ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه {شامل کار حسابرسان بخش ۲۴-  
استاندارد شماره ۶۱۰ - ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی ۲۵-  
۲۶- استاندارد شماره ۶۲۰ - استفاده از نتایج کار کارشناس  
۲۷- استاندارد شماره ۷۰۰ - گزارشگری نسبت به صورتهای مالی  
۲۸- استاندارد شماره ۷۰۵ - اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرس مستقل  
۲۹- استاندارد شماره ۷۰۶ - بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل  
۳۰- استاندارد شماره ۷۱۰ - اطلاعات مقایسه‌ای  
۳۱- استاندارد شماره ۷۲۰ - سایر اطلاعات مندرج در گزارشهای حاوی صورتهای مالی حسابرسی شده  
۳۲- استاندارد شماره ۸۰۰ - ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی تهیه شده براساس چارچوبهای با مقاصدخاص  
۳۳- استاندارد شماره ۸۰۵ - ملاحظات خاص در حسابرسی یک صورت مالی یا اجزای یک صورت مالی  
۳۴- استاندارد شماره ۱۰۰۵ - حسابرسی واحدهای اقتصادی کوچک  
۳۵- استاندارد شماره ۱۰۰۷ - ارتباطات با مدیریت  
۳۶- استاندارد شماره ۲۴۰۰ - بررسی اجمالی صورتهای مالی

- ۳۷- استاندارد شماره ۲۴۱۰ - بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان دوره‌ای توسط حسابرس مستقل واحد تجاری
- ۳۸- استاندارد شماره ۳۴۰۰ - رسیدگی به اطلاعات مالی آتی
- ۳۹- استاندارد شماره ۴۴۰۰ - اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی
- ۴۰- استاندارد شماره ۴۴۱۰ - تنظیم اطلاعات مالی

### صورت های مالی، حسابرسی و ادعاهای مدیریت

مدیران با تهیه و ارائه صورت های مالی، ادعاهایی را ابراز می کنند این ادعاها به عنوان اظهارات مدیریت دربارہ مصفانه بودن صورت های مالی می باشند. به طور کلی ادعاهای مدیریت به پنج طبقه زیر تقسیم می شود و حسابرس درصد بررسی صحت و سقم این ادعاها و اظهارنظر در خصوص آنهاست:

(۱) وجود یا رخداد: آیا تمامی دارائی ها، بدهی ها، و حقوق صاحبان سهام که در ترازنامه منعکس شده اند واقعا وجود دارند و آیا تمامی معاملاتی که در صورت سود و زیان نمایش داده شده اند اعم از درآمدها و هزینه ها، در طی دوره مالی رخ داده اند؟

(۲) کامل بودن: آیا کلیه دارائی ها، بدهی ها و حقوق صاحبان سهام و معاملات مربوط در صورت های مالی درج شده اند؟

(۳) حقوق و تعهدات: آیا دارائی های منعکس شده در ترازنامه متعلق به واحد تجاری است و آیا بدهی های گزارش شده عملاً "تعهدات واحد تجاری در تاریخ ترازنامه می باشند؟

(۴) ارزشیابی یا تخصیص: آیا دارایی ها، بدهی ها، حقوق صاحبان سهام، درآمدها و هزینه ها بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو صحیح ارزشیابی شده اند و به نحو صحیح به دوره های حسابداری مربوط تخصیص یافته اند.

(۵) ارائه و افشاء: آیا طبقه بندی های مندرج در صورت های مالی به درستی در صورت های مالی منعکس شده اند و آیا افشای یادداشت های همراه جهت گمراه کننده نبودن صورت های مالی کافی است؟ حسابرسان موظفند شواهد مربوط به ادعاهای فوق را جمع آوری و ارزیابی کنند. به عبارتی ساده وظیفه حسابرس حصول اطمینان از میزان مطابقت ادعاهای مدیریت و معیارهای از پیش تعیین شده (یعنی اصول پذیرفته شده حسابداری) است

### مسئولیت قانونی حسابرسان

مردم با اتکاء به نظرات حرفه ای حسابرسان، اقدام به سرمایه گذاری و تصمیمات دیگر می کنند. از این رو مسئولیت خطیری را برعهده دارند و لذا سبب شده حسابرسان بیشتر از سایرین در معرض شکایات و دعاوی حقوقی قرار داشته باشند. به طور معمول، حسابرسان در قبال دو دسته مسئولیت دارند:

دسته اول صاحبکار یعنی اشخاصی که حسابرس را برای امر رسیدگی دعوت نموده اند.

دسته دوم اشخاص ثالث یعنی اشخاصی که همان اشخاص حقیقی و حقوقی ذینفع نسبت به صورت های مالی

حسابرسی شده و گزارش حسابرس می باشند و برای تصمیم گیری برآن اتکاء می نمایند.

از آنجا که حسابرسی شامل بررسی کامل تمام مدارک صاحبکار نیست نمی توان انتظار کشف تمام تحریف ها و اشتباهات را از حسابرس داشت. از این رو اگر حسابرس رسیدگی خود را بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام دهد موسسه حسابرسی را نباید مسئول عدم کشف تخلفات و اشتباهات دانست. مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با

حسابرس نیست بلکه با مدیریت صاحبکار است که باید با استقرار کنترل های داخلی مناسب از آن جلوگیری به عمل آورد. حسابرسی های سالانه تنها می تواند به عنوان عاملی بازدارنده از وقوع تقلب و اشتباه محسوب شود.

بر اساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسان در کشف تقلب یا اشتباه مسئولیت های زیر را دارند:  
الف) باید حسابرسی به گونه ای طراحی شود که از کشف اشتباهات و تخلفات دارای اثر با اهمیت در صورت های مالی، اطمینان منطقی کسب کنند.

ب) در برنامه ریزی و رسیدگی ها، مراقبت حرفه ای و تردید حرفه ای اعمال نمایند.  
ج) هرگونه تقلب کشف شده و اصلاحات پیشنهادی را به کمیته حسابرسی صاحبکار گزارش نماید.  
بیشتر دعاوی حقوقی علیه حسابرسان به خاطر عدم کشف اختلاس کارکنان صاحبکار است. حسابرس نیز باید ثابت کند که در رسیدگی خود مرتکب سهل انگاری نشده یا اینکه صاحبکار نیز در این سهل انگاری سهم داشته است.

### مصون شدن از تهدید حرفه ای

حسابرسان حرفه ای برای اینکه خود و حرفه را در برابر خطرات احتمالی ناشی از دعاوی مصون بدانند باید رویه های زیر را دنبال کنند:

- ۱- تاکید بیشتر بر رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای
- ۲- استفاده از مشاوران حقوقی که به مسئولیت های حسابرسان آشنا باشند.
- ۳- شناسایی کامل صاحبکار جدید
- ۴- به دست آوردن آگاهی و شناخت کافی و کامل از کار (صنعت) صاحبکار
- ۵- داشتن پوشش بیمه ای کافی برای تعهدات و مسئولیت ها
- ۶- استفاده از موافقتنامه حسابرسی در کلیه موارد ارائه خدمات حرفه ای تا مسئولیت ها مشخص شود.
- ۷- ارزیابی دقیق احتمال وجود اشتباهات و تخلفات در صورت های مالی صاحبکار در مراحل برنامه ریزی
- ۸- استقبال از بررسی همیشگان (تاکید بیشتر بر سیاست های کنترل کیفیت)
- ۹- اعمال نهایت دقت در حسابرسی صاحبکارانی که دچار تنگناهای مالی هستند.
- ۱۰- تاکید بر کیفیت به جای کمیت در خدمات حرفه ای.

### طرح کلی حسابرسی صورت های مالی

فرآیند حسابرسی صورت های مالی در چند مرحله شکل می گیرد:  
برنامه ریزی، ارزیابی ساختار کنترل داخلی، اجرای آزمون های محتوا، گردآوری شواهد، تکمیل رسیدگی ها، و گزارشگری یافته ها.

### ۱) برنامه ریزی حسابرسی

حسابرس در مرحله اول، باید هدف از رسیدگی به صورت های مالی را مشخص نماید. اغلب هدف حسابرس مستقل از انجام حسابرسی صورت های مالی، مطابقت آن با استانداردهای حسابداری است. حسابرس در این مرحله، باید با

صنعت صاحبکار، ماهیت فعالیت ها، سیستم حسابداری و روش ها و رویه های آن آشنایی کافی داشته باشند و پس از کسب اطلاعات لازم، درباره فعالیت های صاحبکار، طرح حسابرسی تهیه شود.

در طرح حسابرسی، نوع روش های حسابرسی مورد نظر برای اجرا و میزان شواهد لازم تعیین می گردد. البته ممکن است با پیشرفت رسیدگی ها، نیاز به تعدیل طرح حسابرسی ضرورت یابد. بهترین طرح حسابرسی، طرحی است که به موثرترین حسابرسی منجر شود.

## ۲) ارزیابی ساختار کنترل داخلی

ساختار کنترل داخلی جهت حصول اطمینان منطقی از نیل به اهداف زیر طراحی و به اجرا در می آیند:

۱) اثربخشی و کارایی عملیات

۲) گزارشگری قابل اطمینان

۳) رعایت قوانین و مقررات

حسابرسان باید شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی صاحبکار کسب کنند تا جهت ارزیابی کنترل های داخلی و برآورد احتمال خطر ناتوانی کنترل ها (موسوم به خطر حسابرسی) در ممانعت از وقوع تحریف با اهمیت در صورت های مالی یا کشف به موقع آن مفید باشد. احتمال خطر حسابرسی به طور مستقیم بر دامنه رسیدگی ها تاثیر دارد.

اگر خطر کنترل در سطحی پائین تر از حداکثر برآورد شود باید کنترل های داخلی را مورد آزمون قرار دهند. شواهدی که آزمون کنترل ها به دست می آورد در برآورد نهایی سطوح خطر کنترل مورد استفاده قرار می گیرد. هدف از آزمون کنترل های داخلی حصول اطمینان از اجرا شدن و در نتیجه اثربخشی آزمون ها در ممانعت از وقوع تحریف یا کشف به موقع آن است.

اگر خطر کنترل در سطح پائین برآورد شود آزمون محتوای کمتری جهت اثبات مانده حساب ها نیاز خواهد بود زیرا شواهد حسابرسان حاکی از قابل اعتماد بودن و دقیق بودن اطلاعات مالی سیستم حسابداری صاحبکار می باشد. برعکس اگر خطر کنترل بالا باشد (شواهد حاصل از آزمون کنترل ها حاکی از وقوع تحریف های با اهمیت باشد) حسابرسان باید آزمون های محتوای گسترده ای را جهت اثبات مانده حساب ها به عمل آورند، زیرا در چنین وضعیتی یا بعضی از کنترل ها اصلاً وجود ندارد و یا در صورت وجود به صورت اثربخش اعمال نمی شوند.

## ۳) اجرای آزمون های محتوا

حسابرس در این مرحله به اجرای روش های تحلیلی و آزمون جزئیات مانده حساب ها می پردازند. این آزمون ها با هدف کشف اشتباهات با اهمیت در صورت های مالی طراحی گردیده اند. هدف از این آزمون ها، بررسی صحت مبلغ ریالی معاملات و کفایت افشاهای لازم برای ارائه منصفانه صورت های مالی است. تجزیه و تحلیل، مغایرت گیری، تاییدیه و روش های تحلیلی جزء آزمون های محتوا هستند. معمولاً در حسابرسی ها بیشترین وقت صرف این مرحله می شود.

## ۴) گردآوری شواهد

هدف از گردآوری شواهد، تامین مبانی لازم برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی است. حسابرس با در نظر گرفتن کیفیت شواهد حسابرسی، نسبت به کمیت شواهد گردآوری شده تصمیم گیری می نماید. هرچه شواهد گردآوری شده از کیفیت بالاتری برخوردار باشند کمیت شواهد مورد نیاز کاهش می یابد. یکی از نکات مدنظر حسابرس در گردآوری

شواهد توجه به مخارج آن است. البته مخارج گردآوری شواهد، موضوعی نیست که به تنهایی مانع از اجرای یک روش ضروری حسابرسی شود. هر قدر اهمیت موضوع رسیدگی بیشتر باشد حسابرسان باید شواهد بیشتری گردآوری کنند و رابطه اهمیت و میزان شواهد یک رابطه مستقیم است. لذا اهمیت نیز به عنوان عاملی محسوب می شود که هزینه رسیدگی را افزایش می دهد.

از آنجا که زمان و عامل هزینه اجازه نمی دهد که حسابرس، تمام اسناد و مدارک را مورد رسیدگی قرار دهد، در گردآوری شواهد از نمونه گیری و آزمون روابط متقابل بین اطلاعات بهره می برد.

نمونه گیری به معنای انتخاب بخشی از معاملات از بین مجموعه ای از معاملات اتفاق افتاده یا اقلام تشکیل دهنده مانده حساب ها اطلاق می شود. در آزمون روابط متقابل بین اطلاعات، حسابرسان منطقی بودن حساب ها را از طریق استخراج روابط اثبات می نمایند.

#### ۵) تکمیل رسیدگی ها

پس از اجرای آزمون های محتوا، بایستی کفایت شواهد جمع اوری شده مورد ارزیابی قرار گیرد. حسابرسان قبل از نتیجه گیری و اظهار نظر درباره صورت های مالی، بایست شواهد کافی و قابل اطمینانی را در دست داشته باشند. در مرحله تکمیل رسیدگی امکان وجود بدهی های احتمالی از قبیل دعاوی حقوقی را ارزیابی می کنند و رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه را از نظر تاثیر احتمالی بر صورت های مالی مورد بررسی قرار می دهند.

#### ۶) صدور گزارش

گزارش حسابرسی، محصول نهایی فرآیند حسابرسی است که حسابرس بر اساس شواهد جمع اوری شده نسبت به صورت های مالی یک اظهار نظر حرفه ای را ارائه می نماید. گزارش حسابرسی به ارزش و اعتبار صورت های مالی می افزاید زیرا اظهار نظر مستقل و بی طرفانه حسابرسان را نسبت به ارائه منصفانه صورت های مالی منعکس می سازد.

در زیر صورت کلی از گزارش نهایی حسابرس مستقل ارائه شده است:

### گزارش حسابرس مستقل به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت...

ترازنامه شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۰ و صورت های سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشت های توضیحی ۱ تا ... پیوست، مورد حسابرسی این موسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورت های مالی با هیات مدیره شرکت و مسئولیت این موسسه، اظهار نظر نسبت به صورت های مالی مزبور بر اساس حسابرسی انجام شده است.

حسابرسی این موسسه بر اساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می کند که این موسسه، حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورت های مالی، اطمینان معقول به دست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه ای به شواهد پشتیبان مبالغ و اطلاعات مندرج در صورت های مالی است. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی اصول و رویه های حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط هیات مدیره و ارزیابی کلیت ارائه صورت های مالی است. این موسسه اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم می کند.

به نظر این موسسه، صورت های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۰ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد.

موسسه حسابرسی ...

۲۳ خردادماه ۱۳۰۰

تذکره

تذکره

بند اظهار نظر

همان طور که در گزارش فوق مشاهده می کنید گزارش حاوی یک سری نکات مهم است:

(۱) **عنوان گزارش:** استفاده از عنوان "گزارش حسابرس مستقل" نشان دهنده این است که صورت های مالی

توسط حسابرسانی رسیدگی شده که نسبت به شرکت نظر بی طرفانه دارند.

(۲) **مخاطب:** مخاطب گزارش معمولاً سهامداران یا هیات مدیره است که حسابرس را دعوت به کار نموده اند. در

سال های اخیر عرف شده که سهامداران را مخاطب قرار می دهند و بیان این مطلب است که حسابرس مستقل است و با هیات مدیره هیچ وابستگی ندارد.

(۳) **بند مقدمه:** در این بند ضمن معرفی صورت های مالی بیان شده که موسسه حسابرسی یک حسابرسی انجام

داده و تاریخ ترازنامه و دوره های سود و زیان و جریان نقدی ارائه شده و مهم تر اینکه مسئولیت تهیه صورت حساب ها برعهده مدیریت شرکت است و مسئولیت حسابرس، اظهار نظر حرفه ای در مورد آن است.



۴) **بند دامنه رسیدگی:** در این بند نخست بیان شده که حسابرس، استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی را رعایت کرده و سپس خلاصه ابعاد مهم حسابرسی شرح داده می شود و ابراز شده که هدف از حسابرسی این است که اطمینان معقولی داده شود که گزارش عاری از تحریف با اهمیت است یا خیر.

یعنی حسابرس فقط مسئول پی بردن و شناسایی تحریف های با اهمیت هست و تحریف های بی اهمیت نمی توانند بر تصمیمات استفاده کنندگان اثر بگذارند. منظور از اطمینان معقول هم این است که نباید انتظار داشت حسابرس، امکان وجود هر نوع تحریف با اهمیت در صورت های مالی را به طور کامل منتفی نماید. یعنی رسیدگی حسابرس سطح بالایی از اطمینان ارائه می نماید ولی آن را تضعیف نمی کند.

۵) **بند اظهارنظر:** آخرین بند گزارش، بیانگر نتایجی است که حسابرسان در اثر رسیدگی به آنها دست یافته اند. هدف این است که گفته شود نتایج حاصل از قضاوت های حرفه ای حسابرس است. حسابرس بر اساس استاندارد چهارم گزارشگری، ناگزیر است در مورد کل صورت های مالی اظهارنظر نماید.

عبارت "طبق اصول حسابداری ... به نحو مطلوب نشان می دهد" جهت رعایت اولین استاندارد گزارشگری ذکر شده و عبارت "از تمامی جنبه های با اهمیت" تاکید بر مفهوم اهمیت است.

یکی از موارد بحث انگیز در متن گزارش مقبول (استاندارد) عبارت "به شیوه ای منصفانه نشان می دهد" است. گاهی دادگاه ها بر این باورند که مسئولیت حسابرسان این است که به چیزی ورای اصول پذیرفته شده حسابداری توجه کنند تا مشخص شود که آیا استفاده کنندگان صورت های مالی گمراه شده اند یا خیر.

۶) **نام موسسه و امضای گزارش حسابرسی:** نام، معرف موسسه حسابرسی است که کار حسابرسی را انجام داده اند. و از نظر قانونی و حرفه، کل موسسه این مسئولیت را دارد تا اطمینان دهد که کیفیت حسابرسی طبق استانداردهای حرفه ای انجام شده است. با توجه به استانداردهای حسابرسی ایران، گزارش حسابرس با درج نام و مهر موسسه حسابرسی، توسط حداقل یکی از شرکا امضا می شود، چون مسئولیت حسابرسی به عهده موسسه است.

۷) **تاریخ گزارش حسابرسی:** معمولاً تاریخ گزارش حسابرسی برابر با تاریخ تکمیل کلیه روش های مهم حسابرسی است. در عمل این تاریخ مصادف با آخرین روز حضور حسابرسان در دفتر کار صاحبکار است. این تاریخ به استفاده کنندگان، آخرین روز مسئولیت حسابرس نسبت به بررسی رویدادهای عمده پس از تاریخ ترازنامه را نشان می دهد. از آنجا که مسئولیت حسابرس، ارائه گزارش نسبت به صورت های مالی است، تاریخ گزارش نباید قبل از تاریخ امضا یا تایید صورت های مالی توسط مدیریت باشد.

نتیجه گزارش یا مقبول (طبق استاندارد) است یا غیرمقبول. انواع گزارش های حسابرسی در زیر بیان شده است:

#### الف) مقبول:

۱- گزارش استاندارد: در صورتی که گزارش تمام ۵ شرط گزارش استاندارد را دارا باشد که بیان خواهد شد.  
 ۲- گزارش استاندارد با بند توضیحی (گزارش تعدیل شده): نتایج حسابرسی کامل، رضایت بخش است و صورت های مالی به شیوه ای منصفانه ارائه شده ولی حسابرس بر این باور است که این موضوع اهمیت دارد و یا لازم است که اطلاعات اضافی ارائه شود.

#### ب) غیرمقبول:

۳- گزارش مشروط: حسابرس به این نتیجه می رسد که مجموع صورت های مالی به شیوه ای منصفانه ارائه شده اند ولی بند دامنه رسیدگی به میزان حائز اهمیتی محدود می شود و یا هنگام تهیه صورت های مالی، اصول پذیرفته شده حسابداری رعایت نشده اند.  
 ۴- اظهار نظر مردود: حسابرس به این نتیجه می رسد که صورت های مالی به دلیل آثار عمده انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری، به صورت منصفانه ارائه نشده است.  
 ۵- عدم اظهار نظر: در صورتی که حسابرس نتواند در مورد اینکه آیا صورت های مالی به شیوه ای منصفانه ارائه شده یا خیر، اظهار نظر نماید.

#### شرایط گزارش استاندارد (نظر موافق)

در صورتی که تمام ۵ شرط زیر برقرار باشد گزارش استاندارد (نظر موافق، مقبول) صادر خواهد شد:

- ۱- همه صورت حساب ها (ترازنامه، صورت سود و زیان، سود و زیان جامع، صورت جریان نقدی) در صورت های مالی گنجانده شده باشد.
- ۲- در مورد همه ابعاد حسابرسی، سه استاندارد عمومی حسابرسی رعایت شده باشد.
- ۳- شواهد کافی جمع آوری شده باشد و حسابرس عملیات را به شیوه ای اجرا کرده است که می تواند به این نتیجه برسد که سه استاندارد اجرای عملیات رعایت شده اند.
- ۴- صورت های مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده اند و در یادداشت های توضیحی پیوست و سایر بخش های صورت مالی اطلاعات لازم افشاء شده است.
- ۵- شرایطی وجود ندارد که ایجاب کند یک بند توضیحی داده شود و یا اینکه جمله بندی گزارش تعدیل شود.

#### علل انحراف از گزارش مقبول:

۱- محدودیت در دامنه رسیدگی: اگر شواهد کافی برای نتیجه گیری مبنی بر تهیه صورت های مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری جمع آوری نشده باشد دامنه رسیدگی محدود می شود که می تواند ناشی از محدودیت های اعمالی از طرف صاحبکار باشد یا محدودیت هایی که ورای کنترل حسابرس یا صاحبکار است.

۲- **عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری (عدم تطابق):** به مواردی اطلاق می شود که برای تهیه و تنظیم صورت های مالی از اصول پذیرفته شده حسابداری پیروی نشود. مثلا شرکت صاحبکار برای تعیین ارزش موجودی ها به جای هزینه های تاریخی، بر روش قیمت فروش پافشاری کند. در این حالت نباید گزارش موافق صادر نمود.

۳- **عدم استقلال حسابرس:** همان طور که قبلا هم بیان شد استقلال حسابرس یکی از احکام آیین رفتار حرفه ای است. حسابرس قبل از پذیرش کار، همه جوانب از جمله استقلال را در نظر می گیرد ولی اگر حسب مورد اتفاقی بیفتد که استقلال حسابرس از بین رود (مثلا همکاری با شرکت در سطح مدیریت یا داشتن منافع مالی با اهمیت در شرکت) وی دیگر نمی تواند گزارش مقبول صادر نماید.

طبق آیین رفتار حرفه ای، حسابرس قبلی به محض دریافت درخواست حسابرس جانشین باید هر گونه دلیل حرفه ای که حسابرس جانشین را از پذیرش آن کار منع می کند در اختیار وی قرار دهد. میزان اطلاعاتی که حسابرس قبلی می تواند درباره امور واحد اقتصادی به حسابرس جانشین ارائه کند به مجوز صاحبکار و یا الزامات حرفه ای بستگی دارد. چنانچه واحد مورد رسیدگی، مجوز لازم را به حسابرس قبلی ندهد، حسابرس قبلی باید این واقعیت را به آگاهی حسابرس جانشین برساند.

### خلاصه انواع گزارش حسابرسی:

- **اشکال بی اهمیت:** گزارش مقبول استاندارد یا مقبول تعدیل شده
- **اشکال با اهمیت:** گزارش مشروط (به خاطر عدم رعایت اصول حسابداری یا محدودیت در دامنه رسیدگی)
- **اشکال اساسی:** اگر عدم رعایت اصول حسابداری باشد گزارش مردود و اگر به خاطر محدودیت در دامنه رسیدگی باشد عدم اظهار نظر اعلام می گردد.

### تشکیلات حسابرسی

حسابرسان در ایران به صورت انفرادی یا در قالب موسسه (که تشکیلاتی غیرتجاری است) به فعالیت می پردازند. همکاری دو یا چند حسابرس باهم، امکان اینکه هرکدام در کاری تخصص یابند افزایش می یابد. در آمریکا حسابرسان به شکل تضامنی فعالیت حرفه ای انجام می دهند و به صورت شرکت سهامی نمی توانند تشکیل شوند زیرا اعتقاد بر این است که تمام مالکین باید افراد داخل حرفه باشند و برای جلوگیری از رفع مسئولیت افراد حرفه در ورای شرکت سهامی، این قانون را تصویب کردند.

### سلسله مراتب کارکنان در موسسات حسابرسی عبارتند از:

**کمک حسابرس:** اولین پستی که یک فارغ التحصیل رشته حسابداری در موسسه به دست می آورد. و بیشتر کارهای حسابرسی زیر نظر حسابرس ارشد، توسط کمک حسابرس انجام می شود.

**حسابرس ارشد (سرپرست):** حسابرس ارشد فرد با صلاحیتی است که مسئولیت برنامه ریزی و انجام عملیات حسابرسی و تهیه گزارش حسابرسی را در برابر مدیر و شریک موسسه را برعهده دارد. وی برنامه رسیدگی را تهیه و بین

کمک حسابرسان تقسیم وظایف می کند. یک کمک حسابرس پس از دو سال تجربه می تواند به عنوان حسابرس ارشد انتخاب شود.

**مدیر:** مدیران مسئولیت سرپرستی در کار حسابرسی را بر عهده دارند و بررسی کاربرگ ها مسئولیت رعایت استانداردهای عملیاتی و تعیین روش های حسابرسی قابل اعمال در هر رسیدگی را برعهده دارند. مدیران وظیفه جمع آوری اطلاعات لازم برای ارسال صورتحساب برای صاحبکار و وصول آن را نیز برعهده دارند. یک سرپرست با حداقل ۵ سال تجربه ، می تواند به عنوان مدیر انتخاب شود.

**شریک:** مسئولیت اصلی شریک در یک موسسه حسابرسی، حفظ ارتباط با صاحبکار است. شرکای موسسه حسابرسی با صاحبکار درباره اهداف و حدود حسابرسی مذاکره نموده و مسئولیت هایی همچون امضاء قرارداد، حل و فصل مشکلاتی که در اجرای عملیات پیش می آید، حضور در مجمع عمومی صاحبان سهام، استخدام کارکنان جدید، بررسی نهایی کاربرگ های رسیدگی و امضای گزارش برعهده آنان است شریک باید بیش از ۱۰ سال تجربه کاری داشته باشد.

از آنجا که هزینه حسابرسی بر اساس زمانی که برای انجام رسیدگی صرف می شود برای صاحبکار صورتحساب می کنند. از این رو لازم است ساعات کارکرد به طور دقیق ثبت و ضبط شود. بودجه زمانی برای هر حسابرسی عبارتست از جمع زمان برآورد شده برای اجرای هر مرحله از برنامه حسابرسی که توسط هر گروه از حسابرسان انجام می شود. در یک بودجه زمانی کل مدت زمان حسابرسی و تاریخ شروع و خاتمه عملیات حسابرسی مشخص می شود. بودجه زمانی هم مبنایی برای محاسبه حق الزحمه حسابرسی می باشد و هم مبنایی برای اندازه گیری کارائی موسسه حسابرسی است. خاتمه عملیات حسابرسی همان طور که گفته شد همان تاریخ گزارش حسابرسی خواهد بود. تاریخ شروع و کار حسابرسی باید زمانی آغاز شود که حداقل ۱۵ روز قبل از تاریخ مجمع عمومی عادی خاتمه یابد تا گزارش به موقع به مجمع ارسال شود.

## کاربرگ

طبق استانداردهای حسابرسی، کاربرگ ها ابزاری برای برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی، سرپرستی و بررسی کار حسابرسی، مستندسازی شواهد حاصل از اجرای عملیات حسابرسی به عنوان پشتوانه ای برای اظهارنظر حسابرس است. هرچند هنوز کاربرگ ها به صورت کاغذی تهیه می شوند ولی به طور روزافزون برای تهیه آنها از نرم افزارهای حسابرسی نیز بهره برده می شود. کاربرگ های حسابرسی باید حاوی کلیه اطلاعات مربوط به اظهارنظر در مورد مطلوبیت ارائه صورت های مالی صاحبکار باشد. کاربرگ طبق استاندارد حسابرسی به صورت زیر تعریف می شود:

کاربرگ جهت نگهداری ثبت هایی که حسابرس در مورد روش های به کار برده شده و آزمون های انجام شده، اطلاعات جمع آوری شده و نتایج حاصل از اجرای عملیات به کار می رود.

اهداف کاربرد کاربرگ بدین قرار است:

- تامین وسیله ای برای تقسیم کار بین کارکنان و هماهنگ نمودن کار حسابرسی
- کمک به سرپرستان، مدیران و شرکای موسسه در نظارت و بررسی کار حسابرسان
- تامین پشتوانه ای برای گزارش حسابرسان
- مستندسازی رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی مربوط به اجرای عملیات
- کمک در برنامه ریزی و انجام حسابرسی های دوره های آینده
- سایر استفاده هایی که از کاربرگ می شود:

- مبنایی برای تهیه اظهارنامه مالیاتی
- تقسیم کار و هماهنگ کردن کار حسابرسی
- ارائه پیشنهاد برای بهبود کنترل های داخلی
- ارائه خدمات مشاوره مدیریت
- مبنایی برای برنامه ریزی و اجرای حسابرسی دوره بعد
- مبنایی برای آزمون کارکنان حسابرسی (کارورها)

مالکیت کاربرگ ها تماما متعلق به حسابرس است و در صورت درخواست دادگاه به عنوان شواهد حقوقی ارائه خواهد شد گرچه جایگزین مدارک حسابداری صاحبکار نمی شود. با توجه به محرمانه بودن بسیاری از اطلاعاتی که در هنگام رسیدگی به دست حسابرس می رسد و در کاربرگ ها ثبت می شود لذا ماهیت کاربرگ ها محرمانه تلقی می شود.

### رویکرد نمونه گیری بر مبنای متغیرها

در استفاده از نمونه گیری بر مبنای متغیرها، دو رویکرد جایگزین در اختیار حسابرس قرار دارد:

اول: میانگین هر واحد دوم: برآورد تفاضل

### الف) میانگین هر واحد (MPV)

میانگین هر واحد عبارت است از حاصل ضرب میانگین نمونه در تعداد اقلام موجود در جامعه به منظور دستیابی به مبلغ حسابرسی شده جامعه.

حسابرس در کاربرد نمونه گیری بر مبنای میانگین هر واحد، باید بعد از بررسی دو عامل خطر و اهمیت، اندازه نمونه را محاسبه نماید. خطر عدم کشف عنصر مهمی در تعیین اندازه نمونه در روش نمونه گیری بر مبنای میانگین هر واحد می باشد:

**خطر عدم کشف (خطر بتا):** احتمال خطر اینکه حسابرسان نتوانند اشتباهات یا تقلبات با اهمیتی را که توسط سیستم کنترل داخلی صاحبکار کشف نشده اند، کشف نماید. خطر عدم کشف تابع خطر کنترل، خطر ذاتی، و خطر حسابرسی است:

Risk خطر Control کنترل Inherent ذاتی Detetion عدم کشف

DR = خطر عدم کشف

$$DR = \frac{AR}{CR * IR}$$

خطر حسابرسی  
خطر ذاتی \* خطر کنترل

**خطر بتا:** خطر بتا همان خطر پذیرش نادرست است حسابرسان این مفهوم را به معنی پذیرش نادرست یک مبلغ دفتری می دانند که تحریف با اهمیتی در آن رخ داده باشد. متخصصین آمار به خطر عدم کشف، اصطلاحاً "خطر بتا" گویند.

**خطر آلفا:** متضاد خطر بتا، خطر آلفا است که عبارتست از خطر رد نادرست یک مبلغ دفتری که به طور منصفانه ارائه شده است. مجموع این دو خطر، خطر نمونه گیری گفته می شود:

خطر نمونه گیری عبارتست از احتمال خطر اینکه نتایج حسابرسی درباره یک جامعه آماری نادرست باشد.

احتمال خطر	$S_0$ ارزش دفتری صحیح	$S_1$ ارزش دفتری تحریف شده
$H_0$ قبول ارزش دفتری	۰	خطر بتا
$H_1$ رد ارزش دفتری	خطر آلفا	۰

خطر بتا برابر است با خطر ارزیابی کمتر از واقع کنترل (اتکای بیش از حد به کنترل های داخلی) و خطر آلفا هم به معنی ارزیابی بیش از واقع خطر کنترل (اتکای کمتر از واقع به کنترل های داخلی) می باشد. برحسب اثربخشی و کارایی حسابرسی، ارزیابی خطر کنترل در سطح بسیار پایین و یا ارزیابی خطر عدم کشف در سطح بسیار بالا اثر نامناسبی بر اثربخشی حسابرسی دارند، که این امر موجب می شود حسابرس در حمایت از اظهارنظر خود، شواهد ناکافی و نامناسبی جمع آوری نماید.

### محاسبه اندازه نمونه به روش میانگین هر واحد

( دقت مورد نظر حسابرس / عامل قابلیت اتکا \* انحراف معیار \* اندازه جامعه ) = اندازه جامعه

ضریب قابلیت اتکا $U$	خطر حسابرسی (آلفا)	قابلیت اتکاء
۲/۵۸	۱٪	۹۹٪
۱/۹۶	۵٪	۹۵٪
۱/۶۵	۱۰٪	۹۰٪

انحراف معیار با بررسی ۳۰ تا ۴۰ قلم نمونه آزمایشی به صورت تصادفی یا با استفاده از ارزش دفتری و برنامه رایانه ای برآورد می شود. عامل قابلیت اتکاء می تواند با توجه به تعداد انحرافات معیار از میانگین در سطح اطمینان مشخص شناخته شود.

### ب) برآورد تفاضل

برآورد تفاضل عبارت است از محاسبه متوسط تفاوت بین مبلغ حسابرسی شده و مبلغ دفتری صاحبکار و حاصلضرب آن در تعداد اقلام موجود در جامعه که برابر با مجموع تفاوت برآوردی بین مبالغ حسابرسی شده و دفتری می باشد. اگر مبلغ حسابرسی شده بزرگتر از مبلغ دفتری باشد بدین معنی است که ارزش دفتری، کمتر از واقع گزارش شده و اگر مبلغ حسابرسی شده کمتر از مبلغ دفتری باشد بیانگر این است که ارزش دفتری بیش از واقع گزارش شده است. روش برآورد تفاضل اغلب نسبت به روش میانگین هر واحد اندازه نمونه کوچکتری ارائه می کند و کاربرد آن کم هزینه تر از روش میانگین هر واحد است.

### اهداف حرفه حسابداری از دید آیین رفتار حرفه ای

از دیدگاه آیین رفتار حرفه ای، اهداف حرفه حسابداری عبارت از

الف- دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه ای

ب- اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن، بر اساس اصول و ضوابط مذکور

ج- وبه طور کلی تامین منافع عمومی است.

تحقق اهداف حرفه مستلزم تامین موارد زیر است:

الف- اعتبار: جامعه به اطلاعات و سیستم های اطلاعاتی قابل اتکا و معتبر نیاز دارد.

ب- حرفه ای بودن : افراد حرفه ای در زمینه حسابداری باید به سادگی توسط صاحبکاران و کارفرمایان و سایر اشخاص ذینفع، قابل تشخیص و شناسائی باشند.

ج- کیفیت خدمات: اطمینان از اینکه کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابداران حرفه ای با بالاترین کیفیت ممکن انجام می شود.

د- اطمینان: استفاده کنندگان از خدمات حسابداری حرفه ای باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات می باشد.

لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه ای، پایبندی به اصول بنیادی است. که در زیر به آنها اشاره خواهد شد. لیکن اهداف و اصول بنیادی جنبه کلی دارد و ضمانت اجرائی ندارند. در عوض احکامی هم به عنوان حداقل استانداردهای رفتار حرفه ای وجود دارند که ضمانت اجرائی دارند و رهنمودهایی درباره نحوه کاربرد اهداف و اصول بنیادی را برای موقعیت هایی ارائه می کند که حسابداران حرفه ای درحین کار با آن مواجه می شوند.

### اصول بنیادی آیین رفتار حرفه ای حسابرسی:

**ماده ۱- درستکاری:** حسابدار حرفه ای در انجام خدمات حرفه ای خود باید درستکار(رعایت برخورد منصفانه و صادقانه) باشد.

**ماده ۲- بی طرفی:** حسابدار حرفه ای باید بی طرف باشد و نباید پیش داوری، جانب داری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی طرفی او را در ارائه خدمات حرفه ای مخدوش کند.

**ماده ۳- صلاحیت و مراقبت حرفه ای:** حسابدار حرفه ای باید خدمات حرفه ای را با دقت، شایستگی، و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه ای خود را در سطحی نگهدارد که بتوان اطمینان حاصل کرد خدمات وی به گونه ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می شود.

**ماده ۴- رازداری:** حسابدار حرفه ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه ای خود به دست می آورد توجه کند. و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده یا افشاء کند مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه ای، حق و یا مسئولیت افشای آنرا داشته باشد.

**ماده ۵- رفتار حرفه ای:** حسابدار حرفه ای باید به گونه ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی بپرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه دار کند.

**ماده ۶- اصول و ضوابط حرفه ای:** حسابدار حرفه ای باید خدمات حرفه ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواست های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بیطرفی و استقلال (برای حسابدار حرفه ای مستقل) وی نیز سازگار باشد.

**احکام قابل اجرا:****الف: احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه ای:**

**ماده ۱۵- درستکاری و بی طرفی:** اصل بی طرفی، حسابداران حرفه ای را به برخورد منصفانه، درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می کند. حسابداران حرفه ای باید در ارائه خدمات حرفه ای، درستکاری را حفظ نمایند و در قضاوت خود به رعایت کامل بی طرفی پایبند باشند.

**ماده ۱۶- تضاد منافع:** حسابداران حرفه ای در روبرو شدن با موضوع تضاد منافع، از جمله تقلب و اعمال غیرقانونی، باید هوشیار باشند. ممکن است از حسابدار حرفه ای درخواست شد تا مغایر اصول و ضوابط حرفه ای عمل کند یا بین وفاداری به مافوق و رعایت اصول و استانداردهای حرفه ای یا ارائه اطلاعات گمراه کننده در جهت منافع صاحبکار با تضاد روبرو شود. در چنین مواردی باید موضوع را با مافوق خود مطرح کند و اگر مافوق مذکور خود درگیر موضوع است به رده بالاتری از مدیریت ارجاع شود. اگر حل نشد موضوع را با یک مشاور مستقل یا تشکل حرفه ای مربوط مطرح کند و اگر باز هم حل نشد احتمالاً راهی جز استعفا یا کناره گیری همراه با یادداشتی حاوی دلایل موضوع نخواهد داشت.

**ماده ۱۷- صلاحیت حرفه ای:** صلاحیت حرفه ای دربرگیرنده دو جنبه اساسی است:

کسب صلاحیت حرفه ای: که نیازمند تحصیلات عالی است که از طریق آموزش های ویژه و کارآموزی و کسب تجربیات حرفه ای تکمیل می شود.

حفظ صلاحیت حرفه ای: که مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه و به کارگیری سیستم کنترل کیفی مناسب می باشد.

**ماده ۱۸- رازداری:** حسابداران حرفه ای باید اطلاعاتی را که درباره امور صاحبکار یا کارفرما به دست می آورند محرمانه تلقی کنند. این امر حتی پس از خاتمه ارتباط حسابدار حرفه ای با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می یابد.

**ماده ۱۹- خدمات مالیاتی:** حسابدار حرفه ای می تواند با ارائه خدمات مالیاتی در چارچوب قوانین و مقررات و رعایت درستکاری و بی طرفی، صاحبکار یا کارفرمای خود را در بهترین موقعیت مالیاتی قرار دهد. در چنین شرایطی تهیه و نگهداری پشتوانه هایی معقول، تصور هرگونه اقدام غیرمجاز به نفع صاحبکار یا کارفرما را منتفی می کند.

**ماده ۲۰- آگهی و تبلیغات:** حسابدار حرفه ای در جهت شناساندن خود و کار خود به جامعه باید به موارد زیر توجه کند:

از ابزار و روش هایی استفاده نکند که باعث خدشه دار شدن شئون حرفه ای شود. در مورد نوع خدمات و عناوین حرفه ای خود، ادعاهای دور از واقعیت بیان نکند. نسبت به خدمات سایر حسابداران حرفه ای، مطالب منفی بیان نکند.

**ب: احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه ای مستقل**

**ماده ۲۱- استقلال:** هنگامی که حسابداران حرفه ای مستقل، مسئولیت انجام کاری را به عهده می گیرند برای آنکه بر درستکاری، بیطرفی و استقلال ایشان تاثیر نگذارد باید فاقد هرگونه نفع و علاقه ای تاثیرگذار باشد.

**ماده ۲۲- صلاحیت حرفه ای:** حسابدار حرفه ای مستقل باید از پذیرش خدمات حرفه ای که فاقد صلاحیت لازم برای انجام آن است خودداری کند.

**ماده ۲۳- حق الزحمه:** حق الزحمه باید متناسب با ارزش خدمات حرفه ای انجام شده برای صاحبکار و بادر نظر گرفتن مهارت دانش موردنیاز برای آن خدمات، زمانی موردنیاز برای انجام خدمات، میزان مسئولیت ایجاد کننده، و سطح تجربه افرادی موردنیاز برای انجام آن خدمات تعیین گردد.



**ماده ۲۴- فعالیت های ناسازگار با حرفه:** حسابدار حرفه ای مستقل باید از پذیرش و انجام فعالیت هایی خودداری کند که با ارائه خدمات حرفه ای ناسازگاری دارد و ممکن است به درستکاری، بی طرفی و استقلال یا حسن شهرت حرفه ای او لطمه وارد کند.

**ماده ۲۵- ارتباط با سایر حسابرسان مستقل:** هرچند انتخاب و تغییر مشاوران حرفه ای، حق مسلم صاحبکاران است اما وقتی در صورت جایگزینی، باید درباره هرگونه دلیل حرفه ای برای عدم پذیرش کار، تحقیق و بررسی کند. البته این امر بدون ارتباط با حسابدار حرفه ای قبلی انجام پذیر نیست.

**ماده ۲۶- آگهی و تبلیغات:** تعیین حدود مجاز آگهی و تبلیغات توسط هریک از حسابداران حرفه ای، با در نظر داشتن موارد زیر برعهده شکل حرفه ای مربوطه است:

اطلاعات لازم در آگهی ها، واقع بینانه و صحیح، کامل و شایسته در اختبار عمومی قرار گیرد. از موارد زیر اجتناب شود: ایجاد انتظارات در از واقع، القا توانایی اعمال نفوذ بر مقامات مالیاتی و، دادگاه هایا مقاومت رسمی. عدم تمجید از خود بدون استناد بر واقعیت های قابل اسبات.

### ج: احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه ای تحت استخدام:

**ماده ۲۸- تضاد بین تعهدات اخلاقی به کارفرما و پایبندی به اصول حرفه ای:** حسابدار حرفه ای تحت استخدام علاوه بر داشتن تعهد اخلاقی در قبال کارفرما، نسبت به اصول حرفه ای خود نیز پایبند است. گاهی ممکن است بین این دو تضاد ایجاد شود از حسابدار حرفه ای انتظار نمی رود به بهانه حمایت از اهداف سازمان تبوع خود، قوانین و مقررات و اصول و ضوابط حرفه ای را نقض کند یا به حسابرسان دروغ بگوید یا آنها را گمراه کند یا به نوعی با اسناد و مدارکی که واقعیت ها را نادرست ارائه می کند، مرتبط شود.

**ماده ۲۹- حمایت از همکاران حرفه ای:** حسابدار حرفه ای باید به گونه ای رفتار کند که هریک از همکاران وی بتواند درباره موضوعات حسابداری مربوط به خود، راسا قضاوت و تصمیم گیری کنند و او تنها به شکلی حرفه ای به حل و فصل اختلاف نظرهای احتمالی بپردازد.

**ماده ۳۰- صلاحیت حرفه ای:** هنگامی که انجام کار خاصی به حسابدار حرفه ای تحت استخدام واگذار شود که دارای آموزش و تجربه لازم برای انجام آن نیست، وی باید کارفرما را از میزان تخصص و تجربه خود و ضرورت استفاده از کمک و راهنمایی دیگران آگاه کند.

**ماده ۳۱- ارائه اطلاعات:** از حسابدار حرفه ای انتظار می رود اطلاعات مالی را به گونه ای کامل، صادقانه و حرفه ای ارائه کند، به طوری که در چارچوب ضوابط مربوط، قابل فهم باشد. اطلاعات مالی و غیرمالی باید به روشی نگهداری شود که به وضوح بیان کننده ماهیت واقعی رویدادهای تجاری، دارایی ها و بدهی ها باشد و این رویدادها به روش صحیح طبقه بندی و به موقع ثبت شود.

### ضمانت اجرای احکام

اغلب بدون نیاز به اجبار یا موارد انضباطی، ضوابط رفتار حرفه ای توسط حسابداران حرفه ای رعایت می شود. اما مواردی پیش می آید که این ضوابط آشکارا یا به دلیل اشتباه یا برداشت نادرست نقض می شود. قصور در رعایت آیین رفتار حرفه ای یا عدم توانایی در توجیه منطقی انحراف از ضوابط، ممکن است تخلف حرفه ای تلقی شود و اقدامات انضباطی به همراه داشته باشد از جمله:

اخطار (شفاهی یا کتبی)، توبیخ (شفاهی یا کتبی)، آموزش بیشتر، جریمه یا جبران هزینه، جلوگیری از فعالیت مستقل حرفه ای، تعلیق عضویت، اخراج از تشکل حرفه ای.

## نمونه صورت های مالی حسابرسی شده

برای نمونه و آشنایی بیشتر با صورت های مالی حسابرسی شده، یک نمونه در زیر ارائه شده است برای نمونه های بیشتر می توانید به سایت شرکت های بورسی مراجعه نمائید که هر چند ماه یکبار صورت های مالی حسابرسی شده خود را ارائه می نمایند :

بسمه تعالی

بااحترام

به پیوست صورتهای مالی شرکت تک با مسئولیت محدود مربوط به سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۴ تقدیم می شود. اجزای تشکیل دهنده صورتهای مالی به قرار زیر است :

شماره صفحه		
۲	ترازنامه	۱-
۳	صورت سود و زیان	۲-
۳	گردش حساب سود(زیان) انباشته	۲-۱-
۴	صورت جریان وجه نقد	۳-
	یادداشتهای توضیحی	۴-
۵	الف. تاریخچه فعالیت شرکت	
۵	ب. مبنای تهیه صورتهای مالی	
۶-۵	پ. خلاصه اهم رویه های حسابداری	
۱۷-۷	ت. یادداشتهای مربوط به اقلام مندرج در صورتهای مالی	

صورتهای مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه و در تاریخ ۱۳۹۵/۰۴/۲۰ به تأیید هیئت مدیره شرکت رسیده است .

امضاء

سمت

اعضای هیئت مدیره

رئیس هیئت مدیره

آقای احمد محمدی

عضو هیئت مدیره و

آقای محمد محمدی

مدیر عامل

صفحه ترازنامه به  
دلیل افقی بودن به  
جای اول ، در آخر  
گزارش آمده

## شرکت تک

## صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۴

(تجدید ارائه شده)

سال ۱۳۹۳	سال ۱۳۹۴	یادداشت
ریال	ریال	ریال
۲۳,۲۷۹,۴۴۰,۶۱۸	۲۷,۶۵۴,۱۹۸,۹۱۱	۱۶ فروش خالص
(۱۵,۷۵۵,۶۶۱,۶۹۴)	(۱۷,۶۵۵,۰۹۲,۶۰۰)	۱۷ بهای تمام شده کالای فروش رفته
۷,۵۲۳,۷۷۸,۹۲۴	۹,۹۹۹,۱۰۶,۳۱۱	سود ناخالص
(۳,۶۰۸,۰۰۶,۹۳۳)	(۵,۱۲۶,۱۵۸,۰۸۹)	۱۸ هزینه های فروش، اداری و عمومی
۲۶۲,۳۳۳,۱۸۳	۱۲۰,۷۶۷,۱۷۹	۱۹ سایر درآمدهای عملیاتی
(۳,۳۴۵,۶۷۳,۷۵۰)	(۵,۰۰۵,۳۹۰,۹۱۰)	سود عملیاتی
۴,۱۷۸,۱۰۵,۱۷۴	۴,۹۹۳,۷۱۵,۴۰۱	هزینه های مالی
(۳,۸۶۴,۷۹۶,۹۸۳)	(۴,۷۵۱,۱۴۲,۱۶۴)	۲۰ سایر درآمدهای غیر عملیاتی
۵۳,۵۳۳,۲۲۴	۲۶۳,۷۳۵,۳۸۸	سود قبل از کسر مالیات
(۳,۸۱۱,۲۶۳,۷۵۹)	(۴,۴۸۷,۴۰۶,۷۷۶)	مالیات بر درآمد
۳۶۶,۸۴۱,۴۱۵	۵۰,۶۳۰,۸۰۶,۲۵	سود خالص
(۷۸,۷۰۵,۶۷۴)	(۱۰۳,۹۰۵,۹۳۲)	گردش حساب سود انباشته
۲۸۸,۱۳۵,۷۴۱	۴۰۲,۴۰۲,۶۹۳	سود خالص
۲۰۸,۵۴۴,۰۷۳	۴۸۳,۸۸۰,۴۹۷	سود انباشته در ابتدای سال
(۴۹۴,۷۲۶,۲۳۸)	(۴۹۱,۷۶۵,۰۶۱)	تعدیلات سنواتی
(۲۸۶,۱۸۲,۱۶۵)	(۷,۸۸۴,۵۶۴)	سود انباشته در ابتدای سال - تعدیل شده
۱,۹۵۳,۵۷۶	۳۹۴,۵۱۸,۱۲۹	قابل تخصیص (زیان)
(۹,۸۳۸,۱۴۰)	(۲۵,۳۱۵,۴۳۲)	اندرخته قانونی
(۷,۸۸۴,۵۶۴)	۳۶۹,۲۰۲,۶۹۷	سود انباشته در پایان سال

از آنجا که اجزای سود و زیان جامع محدود به سود سال و تعدیلات سنواتی است، صورت سود و زیان جامع ارائه نشده است.

یادداشتهای توضیحی همراه، جزء لاینفک صورتهای مالی است.

## شرکت تک

## صورت جریان وجوه نقد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۴

(تجدید ارائه شده)

سال ۱۳۹۳

سال ۱۳۹۴

یادداشت

ریال

ریال

ریال

## فعالیت‌های عملیاتی:

## جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد

۲۱

## ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تامین مالی :

سود دریافتی بابت سپرده بانکی

۹۰,۶۸۴,۸۹۷

۵۱,۰۰۰,۶۹۶

سود پرداختی بابت تسهیلات مالی

(۴,۷۵۱,۱۴۲,۱۶۴)

(۳,۶۰۹,۰۲۴,۹۵۸)

جریان خالص (خروج) وجه نقد ناشی از بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت

(۴,۶۶۰,۴۵۷,۲۶۷)

(۳,۵۵۸,۰۲۴,۲۶۲)

تامین مالی

## مالیات بر درآمد :

مالیات بر درآمد پرداختی

(۵۱۴,۱۹۸,۳۰۶)

(۴۶۹,۴۷۲,۰۳۱)

## فعالیت‌های سرمایه گذاری:

وجوه پرداختی جهت خرید داراییهای ثابت مشهود

(۵,۴۴۶,۰۴۶,۵۴۲)

(۸,۱۹۸,۴۰۷,۰۱۴)

وجوه پرداختی جهت تحصیل سرمایه گذاری کوتاه مدت

(۴۱,۱۳۳,۴۸۸)

(۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰)

وجوه دریافتی بابت واگذاری سرمایه گذاری کوتاه مدت

۰

۰

وجوه پرداختی ناشی از افزایش داراییهای نامشهود

(۱۳۲,۸۰۰,۰۰۰)

۰

جریان خالص (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه

(۵,۶۱۹,۹۸۰,۰۳۰)

(۸,۵۹۸,۴۰۷,۰۱۴)

گذاری

جریان خالص (خروج) وجه نقد قبل از فعالیت‌های تامین مالی

(۲۳,۵۲۴,۳۱۷,۸۶۴)

(۱۹,۸۲۶,۷۰۱,۰۲۲)

## فعالیت‌های تامین مالی:

وجوه حاصل از افزایش سرمایه

۰

۰

دریافت تسهیلات مالی

۵۳,۷۵۹,۷۲۲,۲۶۱

۲۹,۳۰۶,۹۱۹,۵۰۹

بازپرداخت اصل تسهیلات مالی

(۳۰,۵۷۹,۱۴۰,۵۵۰)

(۹,۴۰۴,۵۳۵,۵۴۹)

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تامین مالی

۲۳,۱۸۰,۵۸۱,۷۱۱

۱۹,۹۰۲,۳۸۳,۹۶۰

خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد

(۳۴۳,۷۳۶,۱۵۳)

۷۵,۶۸۲,۹۳۸

مانده وجه نقد در آغاز سال

۶۸۳,۴۹۱,۴۵۹

۶۰۷,۸۰۸,۵۲۱

مانده وجه نقد در پایان سال

۳۳۹,۷۵۵,۳۰۶

۶۸۳,۴۹۱,۴۵۹

مبادلات غیر نقدی - اسناد پرداختی بابت

۲۲

وام بانک و آورده غیر نقدی سهامداران

۵,۰۴۰,۰۰۰,۰۰۰

۲۱,۹۴۲,۳۸۳,۹۶۰

یادداشتهای توضیحی همراه، جزء لاینفک صورتهای مالی است .

### شرکت تک

#### یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۴

#### ۱- تاریخچه فعالیت

شرکت

کلیات-۱-۱

شرکت تک در تاریخ ۲۴/۲/۱۳۸۸ تحت شماره ۱۲۳۴۵ در اداره ثبت شرکتهای تهران به ثبت رسیده است .

#### ۱-۲- فعالیت اصلی

شرکت

موضوع فعالیت شرکت طبق ماده ۲ اساسنامه عبارت است از تولید و واردات کلیه کالاهای مجاز و انجام خدمات فنی و مهندسی و بازرگانی ، اخذ نمایندگی و حق العملکاری از کارخانجات داخلی و خارجی و ساخت ابنیه و مصالح ساختمانی و سایر فعالیتهایی که مستقیم و غیرمستقیم با این امور در ارتباط باشد .و کلیه اموری که بازرگانی محسوب می شود.

#### ۱-۳- وضعیت اشتغال

متوسط تعداد کارکنان در پایان سال مالی به شرح زیر بوده است :

۱۳۹۳	۱۳۹۴
نفر	نفر
۴۸	۵۰

کارکنان قراردادی

#### ۲- مبنای تهیه

صورتهای مالی

صورتهای مالی اساسا بر مبنای بهای تمام شده تاریخی تهیه و در موارد مقتضی از ارزشهای جاری نیز استفاده شده است.

#### ۳- خلاصه اهم رویه های حسابداری

##### ۳-۱- موجودی مواد و کالا

موجودی مواد و کالابه " اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش " تک تک اقلام / گروههای اقلام مشابه ارزشیابی می شود. در صورت فزونی بهای تمام شده نسبت به خالص ارزش فروش ، مابه التفاوت به عنوان ذخیره کاهش ارزش موجودی شناسایی می شود. بهای تمام شده موجودیها با بکارگیری روش میانگین موزون تعیین می گردد.

## ۲-۳- داراییهای ثابت مشهود

-۱-۲-۳

داراییهای ثابت مشهود بر مبنای بهای تمام شده در حسابها ثبت می شود. مخارج بهسازی و تعمیرات اساسی که باعث افزایش قابل ملاحظه در ظرفیت یا عمر مفید داراییهای ثابت یا بهبود اساسی در کیفیت بازدهی آنها می گردد، به عنوان مخارج سرمایه ای محسوب و طی عمر مفید باقیمانده داراییهای مربوط مستهلک می شود. هزینه های نگهداری و تعمیرات جزئی که به منظور حفظ یا ترمیم منافع اقتصادی مورد انتظار واحد تجاری از استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه دارایی انجام می شود، هنگام وقوع بعنوان هزینه های جاری تلقی و به حساب سود و زیان دوره منظور می گردد.

-۲-۲-۳

استهلاک داراییهای ثابت با توجه به عمر مفید بر آوردی داراییهای مربوط و با در نظر گرفتن آیین نامه استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و جدول تکمیلی مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ و بر اساس نرخها و روشهای زیر محاسبه می شود:

روش استهلاک	نرخ استهلاک	گروه دارایی
خط مستقیم	۱۰ ساله	ماشین آلات
خط مستقیم	۵ ساله	تجهیزات
خط مستقیم	۱۰ ساله	اثاثیه و منصوبات
نزولی	۳۵ درصد	وسایط نقلیه

برای داراییهای ثابتی که در طی ماه تحصیل و مورد بهره برداری قرار میگیرد، استهلاک از اول ماه بعد محاسبه و در حسابها منظور می شود. در مواردی که هر یک از داراییهای استهلاک پذیر پس از آمادگی جهت بهره برداری به علت تعطیل کار یا علل دیگر برای مدتی مورد استفاده قرار نگیرد، میزان استهلاک آن برای مدت یاد شده معادل ۳۰٪ نرخ استهلاک منعکس در جدول بالا است.

## ۳-۳- مخارج تامین

مالی

مخارج تامین مالی در دوره فوق به عنوان هزینه سال شناسایی می شود به استثنای مخارجی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل داراییهای واجد شرایط است.

## ۴- موجودی نقد

۱۳۹۳	۱۳۹۴	یادداشت
ریال	ریال	
۶۴۰،۹۸۳،۴۳۸	۳۲۰،۸۵۵،۸۶۳	۱-۴ موجودی نزد بانکها
۱۴،۷۴۳،۷۲۱	۱۸،۸۹۹،۴۴۳	صندوق
۲۷،۷۶۴،۳۰۰	.	تنخواه گردان
۶۸۳،۴۹۱،۴۵۹	۳۳۹،۷۵۵،۳۰۶	

## ۴-۱- موجودی نزد بانکها به شرح زیر میباشد:

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۳۵۵,۹۸۹,۳۶۲	۲۸۳,۲۷۶,۴۳۲	بانک ملی
.	۹,۸۲۵,۱۸۸	پاسارگاد جاری
۱۲۶,۸۷۶,۳۰۴	۹,۴۷۶,۹۵۵	پاسارگاد پس انداز
۲,۵۷۲,۷۵۶	۹,۲۶۵,۴۱۲	رفاه
۲۵,۳۵۹,۸۵۶	۴,۴۶۰,۲۴۵	صادرات
۳,۶۸۸,۹۰۰	۳,۶۵۱,۹۰۰	کشاورزی
۲۶,۱۷۶,۲۹۳	۴۲۸,۴۸۶	تجارت
۳۱۹,۹۶۷	۲۵۳,۲۴۵	ملی
.	۱۳۰,۰۰۰	صادرات پس انداز
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۸,۰۰۰	صنعت و معدن
<b>۶۴۰,۹۸۳,۴۳۸</b>	<b>۳۲۰,۸۵۵,۸۶۳</b>	

## ۵- سرمایه گذاری کوتاه مدت

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سپرده صادرات
.	۴۱,۱۳۳,۴۸۸	سپرده ملی
<b>۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰</b>	<b>۴۴۱,۱۳۳,۴۸۸</b>	

## ۶- حسابها و اسناد دریافتنی تجاری

۱۳۹۳	۱۳۹۴	یادداشت
ریال	ریال	
۷۱۱,۸۹۰,۰۰۰	۱,۰۸۳,۰۰۵,۷۲۰	اسناد دریافتنی
۳۰۵,۶۴۲,۱۳۲	۳۰۵,۶۴۲,۱۳۲	طلب از مشتری خارجی
۲۴۸,۱۰۶,۰۱۷	۵,۳۴۴,۳۴۵,۶۳۳	مشتریان - شرکتهای ۱-۶
۲۸۹,۴۷۰,۰۷۳	۲۲۷,۷۰۳,۴۹۹	مشتریان - اشخاص ۲-۶
<b>۱,۵۵۵,۱۰۸,۲۲۲</b>	<b>۶,۹۶۰,۶۹۶,۹۸۴</b>	

## ۱-۶- مطالبات از مشتریان - شرکتهای به

شرح زیر میباشد:

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۰	۲,۱۷۳,۷۲۸,۰۰۰	شرکت البرز
۰	۱,۸۷۷,۵۷۰,۰۰۰	شرکت زاگرس
۰	۱,۲۱۵,۰۶۸,۰۰۰	شرکت دنا
۲۴۸,۱۰۶,۰۱۷	۷۷,۹۷۹,۶۳۳	سایر
<b>۲۴۸,۱۰۶,۰۱۷</b>	<b>۵,۳۴۴,۳۴۵,۶۳۳</b>	

## ۲-۶- مطالبات از مشتریان - اشخاص

به شرح زیر میباشد:

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۴۵۱,۰۰۰	۱,۰۰,۱۴۳,۶۴۰	فلاحتی سمنان
۰	۷۸,۴۳۰,۹۴۴	حسینی یزد
۰	۱۱,۱۰۵,۷۲۸	اسماعیلی گرگان
۲۸۹,۰۱۹,۰۷۳	۳۸,۰۲۳,۱۸۷	سایر
<b>۲۸۹,۴۷۰,۰۷۳</b>	<b>۲۲۷,۷۰۳,۴۹۹</b>	

## ۷- سایر حسابهای دریافتنی

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۰	۲۲۰,۹۵۰,۰۰۰	قرض الحسنه پرسنل
۵۷۱,۶۷۶,۰۷۹	۲۰۵,۱۹۹,۹۶۳	شرکت سینا
۳۱۰,۳۷۱,۸۰۰	۱۳۴,۸۹۷,۵۶۹	شرکت رنگین
۰	۳۹,۴۵۲,۰۰۰	محمد عباسیان
۰	۱۶,۸۰۰,۰۰۰	شرکت طب برتر
۳۱,۱۵۴,۸۴۱	۶,۳۰۵,۳۶۲	ترخیص کاران
۲۶۴,۳۸۴,۴۳۶	۰	گمرک



۱/۷۷۰/۳۶۰	۱۵,۶۹۰,۹۶۹	سایر
<u>۱,۱۷۹,۳۵۷,۵۱۶</u>	<u>۶۳۹,۲۹۵,۸۶۳</u>	

## ۸- موجودی مواد و کالا

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۶,۴۳۲,۸۴۲,۳۶۴	۸,۰۸۸,۹۵۵,۱۳۴	موجودی مواد اولیه
۶,۶۹۸,۳۷۵,۰۸۷	۳,۴۱۹,۸۸۲,۶۱۹	موجودی کالای ساخته شده
<u>۱۳,۱۳۱,۲۱۷,۴۵۱</u>	<u>۱۱,۵۰۸,۸۳۷,۷۵۳</u>	

موجودی های کالا تا سقف ۱۵/۰۰۰ میلیون ریال تحت پوشش بیمه ای

۸-۱-

مناسب می باشد .

## ۹- سفارشات و پیش پرداختها

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۰	۱,۴۸۳,۶۳۸,۹۱۳	پیش پرداخت خرید مواد اولیه- واریزی حواله های ارزی
۰	۱۲۷,۴۴۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه تکمیلی
۳۹۹,۵۱۴,۴۵۵	۱۰۷,۴۵۰,۴۴۹	اعتبارات اسنادی
۳۸,۶۴۷,۳۷۹	۵۹,۶۴۱,۸۱۷	پیش پرداخت بیمه
۹۶۶,۹۴۸,۴۳۸	۲,۱۳۳,۵۱۱	سایر
<u>۱,۴۰۵,۱۱۰,۲۷۲</u>	<u>۱,۷۸۰,۳۰۴,۶۹۰</u>	

## ۱۰ دارائیهای

نامشهود:

۱۳۹۳	۱۳۹۴
ریال	ریال

در انتهای گزارش به صورت افقی آورده شده است

## ۱۱ - حسابهای پرداختی تجاری

۱۳۹۳	۱۳۹۴
ریال	ریال
۳۱,۷۹۵,۹۶۹	۰
۰	۲۷۵/۹۱۱/۹۶۴
۳۱,۷۹۵,۹۶۹	۲۷۵,۹۱۱,۹۶۴

شرکت حامی

شرکت تجارت برتر

## ۱۲ - سایر حسابها واسناد پرداختی

(تجدید ارائه شده) ۱۳۹۳	۱۳۹۴	یادداشت
ریال	ریال	
۱۷,۶۰۶,۴۱۳,۸۳۶	۲,۰۸۹,۹۸۳,۲۱۷	۱-۱۲ اسناد پرداختی
۰	۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	بنائی
۰	۹۳۹,۹۸۶,۴۳۷	شرکت بی تا
۲۴۴,۵۵۵,۰۳۱	۵۷۰,۳۱۵,۱۹۴	حقوق پرداختی جاری شرکا-
۷,۰۲۱,۱۲۷,۶۳۳	۴۸۹,۸۲۸,۰۴۶	محمد محمدی
۲۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۶۰,۰۰۰,۰۰۰	عباسیان
۸۷,۲۳۷,۲۰۲	۱۲۵,۵۳۷,۰۰۲	سازمان تامین اجتماعی
۵۵,۰۰۰,۰۰۰	۵۵,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره هزینه های تحقق نیافته
۸۹۱,۲۱۹,۱۶۸	۳۳۰,۶۲۷,۶۷۹	سایر
۲۶,۱۶۵,۵۵۲,۸۷۰	۶,۰۱۱,۲۷۷,۵۷۵	

۱۲-۱- مانده اسناد پرداختی عمدتا مربوط به چکهای تحویلی به بانک .... جهت تسویه تسهیلات به مبلغ

۱۶/۹۰۲ میلیون ریال می باشد .

## (۱۳) ذخیره مالیات

مالیات عملکرد شرکت تا پایان سال ۱۳۹۱ قطعی و تسویه شده است .  
خلاصه وضعیت ذخیره مالیات (مالیات پرداختنی) برای سالهای ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲ به شرح ذیل می باشد:

۱۳۹۴ - ریال

سال مالی	سود (زیان) اِبرازی	مانده ذخیره	مانده ذخیره
۱۳۸۶			رسیدگی به دفاتر
۱۳۸۸	۰		قطعی شده
۱۳۸۹	۰		قطعی شده
۱۳۹۰	۰		قطعی شده
۱۳۹۱	۰		رسیدگی شده
۱۳۹۲	۰		رسیدگی نشده
۱۳۹۳	۰		
		۴۷,۴۵۲,۳۱۴	۵۶۱,۶۵۰,۶۲۰

(۱۴)

## تسهیلات مالی دریافتی

خلاصه وضعیت تسهیلات مالی دریافتی بر حسب مبانی مختلف به شرح زیر  
است:

۱۴-۱

الف - به تفکیک تامین کنندگان تسهیلات

۱۳۹۴

ریالریالریال

بانکها:

۲,۱۸۴,۱۰۹,۵۸۹

صادرات

۶۸۰۷،۷۸۰،۸۲۰	پاسارگاد
۱،۴۴۷،۸۶۷،۴۶۹	تجارت
۳۴،۴۳۴،۱۵۲،۶۰۰	ملی
۴۴،۸۷۳،۹۱۰،۴۷۸	
(۱۰،۴۳۳،۹۷۰،۵۸۲)	کسر می شود: سود و کارمزد سالهای آتی
۳۴،۴۳۹،۹۳۹،۸۹۶	(۲۷۷،۷۲۶،۹۷۰)
۰	(۲۴۹،۹۹۹،۹۹۰) حصه بلند مدت
۳۴،۴۳۹،۹۳۹،۸۹۶	(۵۲۷،۷۲۶،۹۶۰) حصه جاری
	اضافه می شود:
	سود، کارمزد و جرائم معوق
۳۴،۴۳۹،۹۳۹،۸۹۶	(۵۲۷،۷۲۶،۹۶۰) حصه جاری

## ب - به تفکیک نرخ سود و کارمزد

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۰	۴۴،۸۷۳،۹۱۰،۴۷۸	بالای ۲۰ درصد
۰	۰	۱۵ تا ۲۰ درصد
۰	۴۴،۸۷۳،۹۱۰،۴۷۸	

## ج - به تفکیک زمانبندی پرداخت

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۰	۰	سال ۱۳۹۳
۰	۴۴،۸۷۳،۹۱۰،۴۷۸	سال ۱۳۹۴
	۴۴،۸۷۳،۹۱۰،۴۷۸	

## د - به تفکیک نوع

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۰	۴۴،۸۷۳،۹۱۰،۴۷۸	درقبال چک و سفته

## ۱۵ - سرمایه

۱۵-۱- سرمایه شرکت در ابتدای سال مبلغ ۲ میلیون ریال بوده و طی سال از محل آورده نقدی سهامداران مبلغ ۹۹۸ میلیون ریال افزایش یافته است. و سپس به ۶/۰۴۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال افزایش یافته است.

اسامی سهامداران در تاریخ ترازنامه به شرح زیر است :

درصد سهام	مبلغ سهام	
۹۴٪	۵,۶۹۰,۰۰۰,۰۰۰	آقای محمد محمدی
۶٪	۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰	آقای محمود محمدی
٪۱۰۰	۶,۰۴۰,۰۰۰,۰۰۰	

## ۱۵- اندوخته قانونی

طبق مفاد مواد ۱۴۰ و ۲۳۸ اصلاحیه قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ مبلغ ۶ میلیون ریال از محل سود قابل تخصیص، به اندوخته قانونی منتقل شده است. به موجب مفاد مواد یاد شده تا رسیدن مانده اندوخته قانونی به ۱۰ درصد سرمایه شرکت، انتقال به اندوخته فوق الذکر الزامی است. اندوخته قانونی قابل انتقال به سرمایه نیست و جز در هنگام انحلال شرکت، قابل تقسیم بین سهامداران نمیباشد.

## ۱۶- فروش خالص

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۸,۲۳۶,۸۰۵,۰۶۰	۲۳,۸۸۰,۶۳۰,۱۱۱	فروش محصولات الف
۱۶,۲۶۵,۹۳۲,۰۰۰	۳,۶۵۱,۹۷۶,۵۰۰	فروش محصولات ب
۹۹,۲۵۰,۰۱۰	۴۴۳,۵۶۷,۰۰۰	سایر
(۱,۳۲۲,۵۴۶,۴۵۲)	(۳۲۱,۹۷۴,۷۰۰)	کسر میشود: برگشت از فروش و تخفیفات
<b>۲۳,۲۷۹,۴۴۰,۶۱۸</b>	<b>۲۷,۶۵۴,۱۹۸,۹۱۱</b>	

## ۱۷ - بهای تمام شده کالای فروش رفته

جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته بشرح زیر است :

۱۳۹۳	۱۳۹۴	یادداشت
ریال	ریال	
۱۵,۴۶۳,۶۶۴,۸۸۹	۷,۷۶۵,۷۰۶,۳۱۴	۱-۱۷ مواد مصرفی
۳,۱۷۱,۸۵۶,۴۶۰	۵,۳۶۴,۸۸۴,۰۹۵	۲-۱۷ دستمزد مستقیم
۱,۰۵۴,۵۱۱,۳۶۳	۱,۲۳۶,۵۰۹,۷۳۷	۲-۱۷ سربار تولید
۱۹,۶۹۰,۰۳۲,۷۱۲	۱۴,۳۶۷,۱۰۰,۱۴۶	بهای تمام شده کالای تولید شده
۱۶۰,۰۷۸,۸۶۱	۹,۵۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای ساخته شده خریداری شده
۲,۶۰۳,۹۲۵,۲۲۱	.	اضافه می شود : موجودی کالای ساخته شده در ابتدای سال
(۱۳)	(۱۴)	اضافه می شود : اصلاح موجودی کالای ساخته شده ابتدای سال و تعدیلات
(۶,۶۹۸,۳۷۵,۰۸۷)	.	کسر می شود : موجودی کالای ساخته شده در پایان سال
<b>۱۵,۷۵۵,۶۶۱,۶۹۴</b>	<b>۱۴,۳۷۶,۶۰۰,۱۳۲</b>	بهای تمام شده کالای فروش رفته

۱۷-۱- مواد مصرفی عمدتاً شامل .... می باشد.

۱۷-۲- دستمزد مستقیم و سربار تولید از اقلام زیر تشکیل شده است:

(تجدید ارائه شده)		۱۸- هزینه های فروش، اداری و عمومی	
۱۳۹۳	۱۳۹۴	ریال	ریال
۱,۷۹۴,۲۹۵,۱۳۵	۲,۹۳۷,۹۴۷,۷۹۱		هزینه حقوق و دستمزد و مزایا
۲۸۱,۷۶۰,۹۹۶	۴۵۲,۸۶۳,۳۳۹		هزینه بیمه سهم کارفرما
۳۶۳,۸۳۶,۸۵۴	۳۹۵,۴۶۲,۲۲۸		هزینه استهلاک
۳۹۰,۴۶۵,۸۸۰	۳۵۹,۶۸۸,۲۲۶		هزینه نمایشگاه و سمینار
۸۵,۰۰۰	۲۲۶,۷۱۸,۶۰۴		هزینه ماموریت
۱۰۲,۲۰۳,۰۰۳	۱۴۶,۹۳۰,۰۵۵		هزینه مزایای پایان خدمت
۱۰۹,۰۹۱,۵۷۷	۱۳۶,۱۰۸,۹۹۵		هزینه آب، برق، گاز و
۵۶۶,۲۶۸,۴۸۸	۴۷۰,۴۳۸,۸۵۱		شهرداری
۳,۶۰۸,۰۰۶,۹۳۳	۵,۱۲۶,۱۵۸,۰۸۹		سایر

۱۳۹۳		۱۹- سایر درآمدهای عملیاتی	
ریال	ریال	ریال	ریال
۱۸۵,۵۵۰,۰۰۰	۱۱۳,۸۵۰,۰۰۰		درآمد نصب و خدمات تعمیر
۷۶,۷۸۳,۱۸۳	۶,۹۱۷,۱۷۹		سایر
۲۶۲,۳۳۳,۱۸۳	۱۲۰,۷۶۷,۱۷۹		

۱۳۹۳		۲۰- درآمدهای غیر عملیاتی	
ریال	ریال	ریال	ریال
۵۱,۰۰۰,۶۹۶	۹۰,۶۸۴,۸۹۷		سود حاصل از سپرده
۲,۵۳۲,۵۲۸	۱۷۳,۰۵۰,۴۹۱		گذارای بانکی
۵۳,۵۳۳,۲۲۴	۲۶۳,۷۳۵,۳۸۸		سایر

۲۰-۱- به منظور ارائه تصویری مناسب از وضعیت های مالی و نتایج عملیات، کلیه اقلام مقایسه ای مربوط در صورتهای مالی مقایسه ای اصلاح و ارائه مجدد شده است و به همین دلیل اقلام مقایسه ای بعضاً با صورتهای مالی ارائه شده در سال مالی قبل مطابقت ندارد.

## ۲۱- صورت تطبیق سود عملیاتی

صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی بشرح زیر است:

(تجدید ارائه شده) ۱۳۹۳	ریال	۱۳۹۴	ریال
۴,۱۷۸,۱۰۵,۱۷۴		۰	سود عملیاتی
۴۳۷,۲۳۹,۲۸۹		۰	هزینه استهلاک
۰		۰	خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
۶,۰۳۵,۷۲۶,۰۵۷		۰	کاهش حسابها و اسناد دریافتنی عملیاتی
(۶,۳۰۵,۲۸۳,۲۰۴)		۰	کاهش (افزایش) موجودی مواد و کالا
(۱,۱۳۷,۹۹۲,۵۲۸)		۰	(افزایش) سفارشات و پیش پرداختها
(۱۰,۴۱۱,۱۲۵,۰۳۱)		۵,۰۴۰,۰۰۰,۰۰۰	افزایش (کاهش) حسابها و اسناد پرداختنی عملیاتی
۲,۵۳۲,۵۲۸		۱۷۳,۰۵۰,۴۹۱	خالص سایر درآمدهای غیر عملیاتی
(۷,۲۰۰,۷۹۷,۷۱۵)		۵,۲۱۳,۰۵۰,۴۹۱	



## ۲۲- مبادلات غیر

## نقدی

مبادلات غیر نقدی طی سال به شرح ذیل می باشد:

۱۳۹۳	۱۳۹۴	
ریال	ریال	
۱۶,۹۰۲,۳۸۳,۹۶۰	۰	اسناد پرداختی جهت تسهیلات بانک
۵,۰۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۴۰,۰۰۰,۰۰۰	افزایش سرمایه از محل جاری شرکاء و آورده غیر نقدی سهامداران سنوات قبل
<b>۲۱,۹۴۲,۳۸۳,۹۶۰</b>	<b>۵,۰۴۰,۰۰۰,۰۰۰</b>	

## ۲۳- تعهدات و بدهیهای احتمالی

شرکت در طی سال مالی هیچ گونه تعهدات سرمایه ای و بدهیهای احتمالی ندارد.

## ۲۴- رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

هیچگونه رویدادی که در دوره بعد از تاریخ ترازنامه تا تاریخ تایید صورت های مالی اتفاق افتاده و مستلزم افشاء در صورت های مالی باشد وجود نداشته است.

## ۲۵- معاملات با اشخاص وابسته

معاملات با اشخاص وابسته طی سال مورد گزارش به شرح زیر است :

مانده (بدهی) در پایان سال	مبلغ معامله	شرح	نوع وابستگی	نام شرکت طرف معامله
ریال	ریال			
۰	۵,۹۴۰,۹۱۹,۳۹۷	خالص دریافت و پرداخت وجه	عضو هیئت مدیره و مدیر عامل	آقای محمد محمدی

ارزش منصفانه معامله تفاوت با اهمیتی با مبلغ معامله ندارد.



## شرکت تک

## ترازنامه

در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۴

۱۳۹۳.۱۲.۲۹	۱۳۹۴.۱۲.۲۹	یادداشت	بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه	۱۳۹۳.۱۲.۲۹	۱۳۹۴.۱۲.۲۹	یادداشت	داراییها
ریال	ریال		ریال	ریال	ریال		ریال
			<b>بدهیهای جاری:</b>				<b>داراییهای جاری:</b>
۳۱,۷۹۵,۹۶۹	۲۷۵,۹۱۱,۹۶۴	۱۱	حسابهای پرداختی تجاری	۶۸۳,۴۹۱,۴۵۹	۳۳۹,۷۵۵,۳۰۶	۴	موجودی نقد
۲۶,۱۶۵,۵۵۲,۸۷۰	۶,۰۱۱,۲۷۷,۵۷۵	۱۲	سایر حسابها و اسناد پرداختی	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۴۱,۱۳۳,۴۸۸	۵	سرمایه گذاری کوتاه مدت
۵۶۱,۶۵۰,۶۲۰	۱۵۱,۳۵۸,۲۴۶	۱۳	ذخیره مالیات	۱,۵۵۵,۱۰۸,۲۲۲	۶,۹۶۰,۶۹۶,۹۸۴	۶	حسابها و اسناد دریافتی تجاری
۱۱,۲۵۹,۳۵۸,۱۸۵	۳۴,۴۳۹,۹۳۹,۸۹۶	۱۴	تسهیلات مالی دریافتی	۱,۱۷۹,۳۵۷,۵۱۶	۶۳۹,۲۹۵,۸۶۳	۷	سایر حسابهای دریافتی
۳۸,۰۱۸,۳۵۷,۶۴۴	۴۰,۸۷۸,۴۸۷,۶۸۱		جمع بدهیهای جاری	۱۳,۱۳۱,۲۱۷,۴۵۱	۱۱,۵۰۸,۸۳۷,۷۵۳	۸	موجودی مواد و کالا
۳۸,۰۱۸,۳۵۷,۶۴۴	۴۰,۸۷۸,۴۸۷,۶۸۱		<b>جمع بدهیها</b>	۱,۴۰۵,۱۱۰,۲۷۲	۱,۷۸۰,۳۰۴,۶۹۰	۹	سفارشات و پیش پرداختها
			<b>حقوق صاحبان سرمایه:</b>	۱۸,۵۳۴,۲۸۴,۹۲۰	۲۱,۶۷۰,۰۲۴,۰۸۴		<b>جمع داراییهای جاری</b>
۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵	سرمایه				<b>داراییهای غیر جاری:</b>
۹,۸۳۸,۱۴۰	۳۵,۱۵۳,۵۷۲		اندوخته قانونی	۲۰,۶۳۹,۰۵۰,۷۹۹	۲۵,۴۹۳,۰۴۴,۳۶۵	۱۰	داراییهای ثابت مشهود
(۷,۸۸۴,۵۶۴)	۳۶۹,۲۰۲,۶۹۷		سود انباشته	۲۶,۹۷۵,۵۰۱	۱۵۹,۷۷۵,۵۰۱		داراییهای نامشهود
۱,۰۰۱,۹۵۳,۵۷۶	۶,۴۴۴,۳۵۶,۲۶۹		<b>جمع حقوق صاحبان سرمایه</b>	۲۰,۶۶۶,۰۲۶,۳۰۰	۲۵,۶۵۲,۸۱۹,۸۶۶		<b>جمع دارائی های غیر جاری</b>
۳۹,۰۲۰,۳۱۱,۲۲۰	۴۷,۳۲۲,۸۴۳,۹۵۰		<b>جمع بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه</b>	۳۹,۰۲۰,۳۱۱,۲۲۰	۴۷,۳۲۲,۸۴۳,۹۵۰		<b>جمع داراییها</b>

یادداشتهای توضیحی همراه، جزء لاینفک صورتهای مالی است.

## ۱۰- دارایی های ثابت مشهود

جدول بهای تمام شده واستهلاک انباشته داراییهای ثابت مشهود به شرح زیر می باشد:

مبلغ دفتری - ریال		بهای تمام شده - ریال						شرح اقلام	
۱۳۹۳	۱۳۹۴	مانده در پایان سال	استهلاک سال مالی	مانده در ابتدای سال	مانده در پایان سال	داراییهای اضافه شده طی سال مالی	نقل و انتقالات	مانده در ابتدای سال	
۴,۶۴۵,۷۸۱,۵۰۰	۴,۷۲۵,۷۸۱,۵۰۰	.	.	.	۴,۷۲۵,۷۸۱,۵۰۰	۸۰,۰۰۰,۰۰۰	.	۴,۶۴۵,۷۸۱,۵۰۰	زمین
۱,۶۷,۴۲۹,۹۶۳	۲۶۴,۶۸۵,۷۷۰	۱۰۷,۸۴۰,۹۴۷	۵۹,۵۰۷,۴۴۳	۴۸,۳۳۳,۵۰۴	۳۷۲,۵۲۶,۷۱۷	۱۵۶,۷۶۳,۲۵۰	.	۲۱۵,۷۶۳,۴۶۷	ابزارآلات و تجهیزات
۷۷۱,۰۳۷,۴۸۳	۶۳۳,۹۵۴,۱۷۸	۱۹۷,۵۴۴,۵۷۸	۱۳۷,۰۸۳,۳۰۵	۶۰,۴۶۱,۲۷۳	۸۳۱,۴۹۸,۷۵۶	.	.	۸۳۱,۴۹۸,۷۵۶	ماشین آلات
۲۰۸,۳۸۴,۰۶۹	۱۳۵,۴۴۹,۶۴۵	۱۵۴,۶۸۰,۳۵۵	۷۲,۹۳۴,۴۲۴	۸۱,۷۴۵,۹۳۱	۲۹۰,۱۳۰,۰۰۰	.	.	۲۹۰,۱۳۰,۰۰۰	وسایط نقلیه
۷,۴۸۴,۴۷۹,۵۹۵	۱۹,۰۱۳,۹۵۵,۱۳۲	۵۸۰,۶۸۸,۴۷۶	۲۷۶,۷۳۴,۰۷۱	۳۰۳,۹۵۴,۴۰۵	۱۹,۷۶۴,۶۴۳,۶۰۸	.	۱۱,۹۷۶,۲۰۹,۶۰۸	۷,۷۸۸,۴۳۴,۰۰۰	ساختمان
۱۹۳,۱۵۱,۸۷۳	۵۴۹,۲۱۸,۱۴۰	۱۱۲,۲۵۵,۹۳۹	۴۵,۷۹۳,۷۳۳	۶۶,۴۶۲,۲۰۶	۶۶۱,۴۷۴,۰۷۹	۴۰۱,۸۶۰,۰۰۰	.	۲۵۹,۶۱۴,۰۷۹	اثاثه و منصوبات
۱۳,۴۷۰,۲۶۴,۴۸۳	۲۵,۴۹۳,۰۴۴,۳۶۵	۱,۱۵۳,۰۱۰,۲۹۵	۵۹۲,۰۵۲,۹۷۶	۵۶۰,۹۵۷,۳۱۹	۲۶,۶۴۶,۰۵۴,۶۶۰	۶۳۸,۶۲۳,۲۵۰	۱۱,۹۷۶,۲۰۹,۶۰۸	۱۴,۰۳۱,۲۲۱,۸۰۲	
۵۹۷,۸۵۵,۷۲۰	.				.	۳,۲۲۸,۹۵۷,۰۳۱	(۳,۸۲۶,۸۱۲,۷۵۱)	۵۹۷,۸۵۵,۷۲۰	پیش پرداخت سرمایه ای

								دارایی در
								جریان
								ساخت -
								کارخانه
۶,۵۷۰,۹۳۰,۵۹۶	.	.			۱,۵۷۸,۴۶۶,۲۶۱	(۸,۱۴۹,۳۹۶,۸۵۷)	۶,۵۷۰,۹۳۰,۵۹۶	
۲۰,۶۳۹,۰۵۰,۷۹۹	۲۵,۴۹۳,۰۴۴,۳۶۵	۱,۱۵۳,۰۱۰,۲۹۵	۵۹۲,۰۵۲,۹۷۶	۵۶۰,۹۵۷,۳۱۹	۲۶,۶۴۶,۰۵۴,۶۶۰	۵,۴۴۶,۰۴۶,۵۴۲	.	۲۱,۲۰۰,۰۰۸,۱۱۸

۱۰-۱- دارائیهای شرکت تا سقف ۷۰۰ میلیون ریال دارای پوشش بیمه ای می باشد.

## پیوست ها

۱- کدبندی حساب ها

۲- محاسبه بهره

۳- راس گیری

۴- حق بیمه پیمانکاری

## پیوست ها

### پیوست ۱: کد بندی حساب ها

امروزه بیشتر عملیات حسابداری توسط نرم افزارهای حسابداری انجام می گردد. برای مرتب بودن اطلاعات و توان دریافت گزارش های لازم از نرم افزارها، باید حساب ها براساس کد بندی خاصی طبقه بندی گردد تا گروه بندی مناسبی از اطلاعات داشته باشیم. معمولاً کد دارائی ها با رقم ۱، بدهی ها با رقم ۲، حقوق صاحبان سهام با رقم ۳، درآمدها با رقم ۴، هزینه ها با رقم ۵ شروع می شود. حساب های انتظامی نیز با آخرین ارقام مثل ۹ شروع می شود. یک نمونه از کد بند حساب ها به این شرح است گرچه کدبندی استاندارد وجود ندارد و به روش های مختلفی ارائه می شود:

- (۱) دارائی ها
- (۲) بدهی ها
- (۳) حقوق صاحبان سهام
- (۴) درآمدها
- (۵) هزینه ها
- (۶) بهای تمام شده کالا فروش رفته
- (۹) حساب های انتظامی

**نکته:** اولویت کدبندی دارائی ها، به ترتیب قابلیت تبدیل به وجه نقد آنها می باشد. لذا اول دارائی های جاری به ترتیب صندوق، سپس بانک، تنخواه گردان، سرمایه گذاری های کوتاه مدت، حساب های دریافتی، موجودی کالا و پس از آن، دارائی های غیرجاری به ترتیب اثاثه، وسائط نقلیه، ماشین آلات، ساختمان و درنهایت زمین و پس از آنها دارائی های نامشهود مثل سرقفلی ها.

اولویت کدبندی بدهی ها به ترتیب مستهلک شدن بدهی ها یا به ترتیب سر رسید پرداخت طبقه بندی می شوند. لذا ابتدا بدهی های جاری شامل حقوق پرداختی، سپس حساب های پرداختی، پیش دریافت ها، اسناد پرداختی، وام پرداختی. پس از آن بدهی های بلندمدت شامل وام پرداختی بلندمدت و اسناد پرداختی بلندمدت. درنهایت حقوق صاحبان سهام، شامل سرمایه، جاری شرکاء، سود انباشته، اندوخته های قانونی گزارش می شوند. به نمونه زیر توجه نمائید:

<u>داریائی های جاری:</u>	<u>بدهی های جاری:</u>
۱۰۰ صندوق	۲۰۰ حقوق پرداختی
۱۰۱ بانک	۱۰۲ حساب های پرداختی
۱۰۱-۰۱ بانک ملی	۲۰۲ پیش دریافت ها
۱۰۱-۰۲ بانک صادرات	۲۰۳ اسناد پرداختی
...	۲۰۴ وام پرداختی
۱۰۲ تنخواه گردان	۲۰۵ ذخیره مزایای پایان خدمت پرسنل

۱۰۲-۰۱ تنخواه آقای عباسی

۱۰۲-۰۲ تنخواه آقای محمودی

...

۱۰۳ سرمایه گذاری های کوتاه مدت

۱۰۳-۰۱ سپرده کوتاه مدت بانک ملی

...

۱۰۴ حساب های دریافتی

۱۰۵ اسناد دریافتی

۱۰۶ ملزومات

۱۰۷ موجودی کالا

۱۰۸ پیش پرداخت ها و سپرده ها

**بدهی های بلند مدت:**

۲۰۷ وام پرداختی بلند مدت

۲۰۸ اسناد پرداختی بلند مدت

**حقوق صاحبان سهام:**

۳۰۰ سرمایه

۳۰۰-۰۱ سرمایه ثبت شده

۳۰۰-۰۱-۰۱ سرمایه ثبت شده آقای الف

۳۰۰-۰۱-۰۲ سرمایه ثبت شده خانم ب

۳۰۰-۰۱-۰۳ سرمایه ثبت شده آقای ج

۳۰۰-۰۲ سرمایه در جریان ثبت

۳۰۱ جاری شرکاء (در ترازنامه متناسب با

بدهکاری یا بستانکاری، به طبقه بندی دارائی ها و

بدهی ها منتقل می شود)

۳۰۲ سود انباشته

۳۰۳ خلاصه سود و زیان

۳۰۴ اندوخته های قانونی

**دارائی های ثابت:**

۱۱۵ ائانه

۱۱۶ وسائط نقلیه

۱۱۷ ماشین آلات

۱۱۸ ساختمان

۱۱۹ زمین

**سایر دارائی ها:**

۱۲۰ سرقفلی ها

۱۲۱ حق الامتیازات

**حساب های درآمد:**

۴۰۰ درآمدهای عملیاتی

۴۰۰-۰۱ درآمد فروش

۴۰۰-۰۲ درآمد خدمات

۴۰۱ درآمدهای غیر عملیاتی (سود بانکی، درآمد

فروش ضایعات، درآمد متفرقه)

۴۰۱-۰۱ سود بهره های بانکی

۴۰۱-۰۲ درآمد فروش ضایعات

۴۰۱-۰۳ درآمدهای متفرقه

**حساب های هزینه:**

۵۰۰ هزینه ها تولیدی (دستمزد، مواد، سربار)

۵۰۰-۰۱ مواد مستقیم مصرفی

۵۰۰-۰۲ دستمزد مستقیم

۵۰۰-۰۳ سربار تولید

۵۰۱ هزینه های عملیاتی (شامل هزینه های

اداری، هزینه های فروش که هرکدام هم زیرمجموعه

دارد.)

۵۰۱-۰۱ هزینه های عمومی اداری

۵۰۱-۰۲ هزینه های فروش

۵۰۱-۰۲-۰۱ هزینه حقوق و مزایا پرسنل فروش

**حساب های انتظامی:**

۹۰۱ حساب های انتظامی



۰۱-۹۰۱ حساب های انتظامی به نفع شرکت	۰۲-۰۲-۵۰۱ هزینه پورسانت های فروش
۰۲-۹۰۱ حساب های انتظامی برعهده شرکت	۰۳-۰۲-۵۰۱ هزینه استهلاک سهم فروش
۰۲-۹۰۲ طرف حساب های انتظامی	۰۴-۰۲-۵۰۱ هزینه تعمیرات سهم فروش
۰۱-۹۰۲ طرف حساب انتظامی به نفع شرکت	۰۵-۰۲-۵۰۱ هزینه نمایشگاه ها
۰۲-۹۰۲ طرف حساب انتظامی برعهده شرکت	۰۶-۰۲-۵۰۱ هزینه تبلیغات
۰۳-۹۰۳ تراز افتتاحیه	۰۷-۰۲-۵۰۱ هزینه ملزومات مصرفی
۰۴-۹۰۴ تراز اختتامیه	واحدفروش

۵۰۲ هزینه های غیرعملیاتی(شامل هزینه های مالی مثل بهره وام ها و کارمزدهای بانکی، هزینه مالیات (البته از نظر اداره مالیات هزینه مالیات نداریم و در سود انباشته ثبت می شود).  
 ۰۱-۵۰۲ هزینه های مالی  
 ۰۱-۰۱-۵۰۲ هزینه بهره وام  
 ۰۲-۰۱-۵۰۲ هزینه کارمزدهای بانکی

#### ۶ بهای تمام شده کالای فروش رفته

- ۶۰۱ بهای تمام شده کالا فروش رفته محصولات  
 ۶۰۲ بهای تمام شده مواد اولیه فروش رفته

## پیوست ۲: محاسبه بهره

وقتی از بانک وام می‌گیریم بایستی طبق جدول ارائه شده توسط بانک، پس از پایان مدت توافق شده، اصل به علاوه بهره متعلقه در آن مدت بازپرداخت شود. برای محاسبه بهره وام‌ها روش‌های گوناگونی ارائه شده که اگر بانک‌ها محاسبه علمی و فنی لازم را نداشته باشند لطامات زیادی به اقتصاد و بانک و وام‌گیرنده تحمیل می‌شود. مثلاً در برخی فرمول‌های استفاده شده اگر شخص وام‌گیرنده مبلغ وام خود را در بانک دیگری سپرده کند و از محل آن وام اقساط خود را بدهد و مثلاً وام ده ساله را در سال دوم تسویه کند زیان‌کننده بانک خواهد بود ولی در فرمول‌های دیگری که فعلاً بانک‌ها استفاده می‌کنند اقساط اولیه بیشتر شامل بهره وام می‌باشد تا بازپرداخت اصل وام. و به این ترتیب اگر وام‌گیرنده بخواهد وام ده ساله خود را در سال دوم تسویه کند بیشتر اقساطی که بازپرداخت کرده مربوط به بهره وام است نه اصل وام. لذا اهمیت بسیاری دارد که از کدام فرمول برای محاسبات استفاده گردد.

**مثال)** فرض شود مبلغ ۷۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال از بانک وام گرفته ایم که باید در ده قسط با اقساط مساوی بازپرداخت شود. بهره آن جمعاً ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است بهره وام ۵/۲٪ است.

قسط	بهره قسط	اصل وام	مبلغ قسط	مانده بدهی
۰	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۷۰/۰۰۰/۰۰۰	-	۹۰/۰۰۰/۰۰۰
۱	۳/۶۴۰/۰۰۰	۵/۳۶۰/۰۰۰	۹/۰۰۰/۰۰۰	۸۱/۰۰۰/۰۰۰
۲	۳/۲۷۶/۰۰۰	۵/۷۲۴/۰۰۰	۹/۰۰۰/۰۰۰	۷۲/۰۰۰/۰۰۰
۳			۹/۰۰۰/۰۰۰	۶۳/۰۰۰/۰۰۰
.				
.				
.				
۱۰	۳۶۴/۰۰۰	۸/۶۳۶/۰۰۰	۹/۰۰۰/۰۰۰	.

$$\text{بهره کل} = 70/000/000 \times \%5/2 \times \left( \frac{10}{10} + \frac{9}{10} + 000 + \frac{1}{10} \right) = 70/000/000 \times \%5/2 \times \frac{1}{10} \times \frac{10(11)}{2} = 20/000/000$$

$$\text{بهره قسط اول} = 70/000/000 \times \%5/2 \times \frac{10}{10} = 3/640/0000$$

$$\text{بهره قسط دوم} = 70/000/000 \times \%5/2 \times \frac{9}{10} = 3/276/000$$

(در حالت کلی برای اقساط با بهره نزولی و بازپرداخت در زمان مساوی:

$$\text{قسط اول} = Na$$

$$\text{قسط دوم} = Na \frac{n-1}{n}$$

↓

$$\text{قسط آخر} = Na \frac{1}{n}$$

$$\text{تعداد قسط} \rightarrow \text{اصل وام} \frac{n+1}{\text{نرخ بهره} \times 2} = \text{کل}$$

اقساط بهره نزولی

$$= Na \left( \frac{n}{n} + \frac{n-1}{n} + \frac{n-2}{n} + \dots + \frac{1}{n} \right) = Na \frac{1}{n} (n + (n-1) + 000 + 1)$$

$$= Na \frac{1}{n} \left( \frac{n(n+1)}{2} \right) = Na \frac{n+1}{2}$$

↑

$$1 + 2 + 000 + n = \frac{n(n+1)}{2}$$

\* اگر بخواهیم ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال سود را در ده قسط نزولی تقسیم کنیم داریم:

$$1 + 2 + \dots + 10 = \frac{10(10+1)}{2} = 55$$

$$\text{بهره قسط اول نزولی} = 20/000/000 \times \frac{10}{55} = 3/636/363$$

$$\text{بهره قسط دوم نزولی} = 20/000/000 \times \frac{9}{55} = 3/272/727$$

$$\text{بهره قسط دهم نزولی} = 20/000/000 \times \frac{1}{55} = \underline{363/636}$$

جمع ۲۰/۰۰۰/۰۰۰

## روش های محاسبه بهره :

(۱) فرمول مرابحه (ربح، سود) ساده

(۲) فرمول مرابحه مرکب

(۳) فرمول بانک داری سنتی دنیا با اقساط مساوی

(۴) بهره مرکب

(۵) بهره در بانکداری سنتی ایران (بازپرداخت اصل و فرع به صورت یکجا)

(۶) بهره ساده با بازپرداخت اقساط مساوی

(۷) سود در بانکداری ایران - روش جدید

## (۱) فرمول مرابحه (ربح، سود) ساده

هرسال مبلغ ثابتی به اصل سرمایه اضافه می شود که در تمام طول سال ها یکسان می باشد و مقدار آن برابر با سرمایه اولیه ضربدر بهره می باشد.

$$A = S(1 + ni)$$

اصل و فرع

مثال) اگر سرمایه اولیه برابر ۱۰۰ ریال و نرخ بهره برابر ۱۰٪ باشد برای مجموع بهره دو سال داریم:

$$S = 100, n = 2, i = 10\% \rightarrow A = 100(1 + 2(0/1)) = 120$$

۶۰ = قسط دوم و ۶۰ قسط اول

## ۲) فرمول مراحه مرکب

اگر بهره به سرمایه اولیه اضافه شود و سال بعد نرخ بهره به کل سرمایه اولیه و مجموع بهره (تا سال قبل) اضافه شود و به همین منوال بهره اضافه شود مجموع اصل و فرع سرمایه به قرار زیر محاسبه می شود:

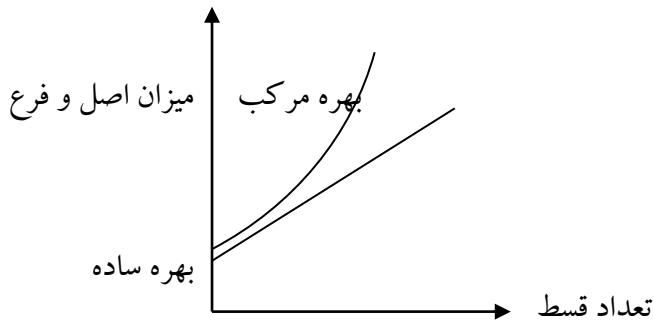
$$A = S(1+i)^n$$

اصل و فرع

مثال) با اطلاعات مثال قبل برای بهره مرکب داریم:

$$S = 100, i = 0/1, n = 2 \rightarrow A = 100(1+0/1)^2 = 121$$

یعنی  $60/5 =$  هر قسط



## ۳) فرمول بانک داری سنتی دنیا با اقساط مساوی

N تعداد سال های باز یافت

S اصل وام

I نرخ بهره سالانه

q تعداد اقساط در هر سال

n تعداد کل اقساط

$$M = Si \frac{1}{q(1 + \frac{i}{q})^{-nq}}$$

(میزان اقساط مساوی (اصل و فرع)

$$S = \frac{M}{i} (1 - (1 + \frac{i}{q})^{-nq})$$

اصل

$$L = Mnq - s, A = Mnq$$

اصل و فرع

مثال) با توجه به فرمول فوق و داده های زیر داریم:

$$q = 1 \rightarrow N = n \rightarrow M = Si \frac{1}{1 - (1+i)^{-n}} \quad \text{هر قسط مساوی (شامل اصل و فرع)}$$

$$A = \frac{s \cdot n}{1 - (1+i)^{-n}} \quad \text{اصل و فرع}$$

$$M = \frac{100(\%10)}{1 - (1+0/1)^{-4}} = \frac{10}{1 - 0/68301} = 31/55$$

$$s = 100$$

$$q = 1$$

$$n = 4$$

$$i = 10\%$$

$$\text{کل بهره} = 4(31/55) - 100 = 26$$

مانده وام	مبلغ قسط	اصل قسط	بهره قسط	قسط
۱۲۶	۱۲۶	۱۰۰	۲۶	۰
	۳۱/۵۵	۲۵	۶/۵۵	۱
	۳۱/۵۵	۲۵	۶/۵۵	۲
	۳۱/۵۵	۲۵	۶/۵۵	۳
	۳۱/۵۵	۲۵	۶/۵۵	۴

#### ۴) بهره مرکب

اگر در هر سال  $n$  بار بهره به سرمایه اضافه شود و نرخ بهره  $r$  باشد بعد از  $t$  سال ، اصل و فرع سرمایه برابر است

با:

$$P(t) = P_0 \left(1 + \frac{r}{n}\right)^{nt}$$

۱)  $n \gg 0 \rightarrow P(t) = P_0 e^{rt}$  یعنی خیلی بزرگ باشد یعنی بهره به طور پیوسته اضافه شود.

۲)  $n = 1 \rightarrow P(t) = P_0(1+r)^t$  بهره سالی یکبار اضافه شود.

$i$  بهره ماهانه

۳) (یعنی بهره ماهانه اضافه شود).  $n = 12 \rightarrow P(t) = P_0 \left(1 + \frac{r}{12}\right)^{12t} \xrightarrow{i = \frac{r}{12}} P_0(1+i)^{12t}$

اصل و فرع بهره مرکب  $= S(1+i)^n$

$$P_0 = 100, t = 2, r = 0/12 \rightarrow P(t) = 100(1+0/12)^2 = 125/44$$

$$P(2) = 100(1 + \%1)^{1 \times 2} = 126/97$$

(۵) بهره در بانکداری سنتی ایران (بازپرداخت اصل و فرع به صورت یکجا)

$$P = Sni \quad \text{بهره ماهانه} \times \text{تعداد ماه} \times \text{اصل سرمایه} = \text{سود}$$

$$A = S(1+ni) \quad \text{اصل سرمایه} (1 - \text{تعداد ماه} \times \text{بهره ماهانه}) = \text{اصل و فرع یکجا}$$

(۶) بهره ساده با بازپرداخت اقساط مساوی

$$P = Si(n+1)/2 \quad \text{سود} = \text{بهره ماهانه} \times \text{اصل سرمایه} \times (\text{تعداد ماه} + 1) / 2$$

$$A_n = S(1+i(1+n)/2) \quad \text{اصل و فرع سرمایه با اقساط مساوی}$$

(۷) سود در بانکداری ایران - روش جدید

N تعداد اقساط

$$A = Si \frac{(1+i)^N}{-1+(1+i)^N}$$

$$\text{اصل و فرع} = AN$$

$$\text{فرع} = AN - S$$

$$N = 1 \quad A = S(1+i) \quad \text{بازپرداخت یکجا باشد}$$

## پیوست ۳: رأس گیری

رأس گیری از چک ها ، یعنی اینکه وقتی مشتری بابت بدهی خود چک مدت دار صادر می کند آیا طبق قرار قبلی، تسویه حساب کرده یا نه ، مثلاً یک ماه قبل، کالا را با شرط نسیه سه ماهه فروخته ایم حالا مشتری باید یک چک برای دو ماه دیگر بدهد تا طبق قرار عمل کرده باشد .یا می تواند به جای چک برای دو ماه دیگر، نیمی از بدهی را برای یک ماه دیگر و نیمی دیگر را برای سه ماه دیگر بدهد. رأس آن همان دو ماه می شود.

برای پی بردن به اهمیت موضوع، توجه شود وقتی در خرید و فروش کالا ، به مهلت تسویه خرید و فروش فاکتور توجه نکرده باشیم از آنجا که در ورود وجه نقد ناشی از دریافتی از مشتریان با خروج وجه نقد ناشی از پرداخت به طلبکاران، باید تعادل برقرار باشد، اگر مشتری، مدت فاکتور را دیرتر تسویه نماید، در میان مدت یا بلندمدت ورودی وجه نقد کاهش می باید و با کمبود شدید نقدینگی مواجه می شویم و اگر این موضوع حل نشود، آغاز ورشکستگی موسسه می باشد.

حال به مثال قبلی بر می گردیم اگر مشتری که باید یک چک دو ماهه صادر می کرد ولی در عوض چک دو ماهه ، چند چک به تاریخ های متفاوت صادر کند باید میانگین مبلغ و مدت چکها را تعیین کنیم به این کار رأس گیری چک گویند.

**مثال** مشتری آقای محمدی در ۴ روز قبل کالایی خریداری کرد و قرار بود بابت آن، سه میلیون ریال دو ماهه پرداخت کند ولی مشتری سه چک صادر می کند. اولی برای یک ماه دیگر به مبلغ ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال، دومی برای دو ماه دیگر به مبلغ ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال و سومی را برای سه ماه دیگر به مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ صادر کرده است:

$$\begin{aligned} 1 \text{ ماه دیگر} &\rightarrow 30 \times 1/000/000 = 30/000/000 \\ 2 \text{ ماه دیگر} &\rightarrow 60 \times 1/500/000 = 90/000/000 \\ 3 \text{ ماه دیگر} &\rightarrow 90 \times 500/000 = 45/000/000 \\ &3/000/000 \quad 165/000/000 \end{aligned}$$

$$\frac{165/000/000}{3/000/000} = 55 \text{ روز} \quad \rightarrow 55+4 = 59 \text{ روز قبل برده است.}$$

یعنی قرار بوده دو ماهه (۶۰ روزه) تسویه شود ولی ۵۹ روز داده است که مورد قبول است. یعنی این سه چک

معادل یک چک ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال برای ۵۹ روز از تاریخ فاکتور می باشد.



## رأس گیری فاکتور

وقتی یک مشتری به طور نسبه چندین فاکتور در تاریخ های متفاوت برده و حالا برای تسویه حساب باید فاکتورها را دو ماهه تسویه کند ابتدا باید میانگین مبلغ و تاریخ فاکتورها را محاسبه کرد تا به یک فاکتور واحد تبدیل شود تا بتوانیم از روی آن، تاریخ دریافت وجه از مشتری را تعیین کرد. به این کار رأس گیری فاکتورها گویند.

مثال) فرض کنید تاریخ امروز X/۲/۲۵ می باشد و به آقای محمدی سه فاکتور به قرار زیر فروخته شده

است.:

$$\begin{array}{l} X/۱/۵ \quad ۱۰۰۰/۰۰۰ \text{ ریال} \rightarrow ۵۱/۰۰۰/۰۰۰ = ۱/۰۰۰/۰۰۰ \times ۵۱ \text{ روز تا تاریخ راس گیری} \\ X/۲/۵ \quad ۵۰۰/۰۰۰ \rightarrow ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۰ \times ۵۰۰/۰۰۰ \\ X/۲/۲۰ \quad ۵۰۰/۰۰۰ \rightarrow \frac{۵ \times ۵۰۰/۰۰۰}{۲/۰۰۰/۰۰۰} = \frac{۲/۵۰۰/۰۰۰}{۶۳/۵۰۰/۰۰۰} \end{array}$$

$$\frac{63/500/000}{2/000/000} = 32 \text{ روز}$$

یعنی معادل یک فاکتور ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریالی است که از تاریخ راس گیری که X/۲/۲۵ است ۳۲ روز قبل برده است لذا اگر اجناس دو ماهه باید تسویه می شد وی باید یک فقره چک به مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال برای ۲۸ روز دیگر بدهد و اگر اجناس یک ماهه بوده ۲ روز نیز از زمان تسویه حساب آن گذشته است.

## حالت کلی تر راس گیری

وقتی که مدت تسویه حساب اجناس متفاوت است چه باید کرد؟ فرض کنید تاریخ مبنای راس گیری امروز (X/۰۲/۲۵) باشد. داریم:

$$\begin{array}{l} X/۱/۵ \quad ۱۰۰۰/۰۰۰ \text{ ریال} \quad \text{مهلت ۲ ماهه} \rightarrow \text{باید } ۳/۵ \text{ تسویه شود} \rightarrow ۱۱ \times ۱/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۱/۰۰۰/۰۰۰ \\ X/۲/۵ \quad ۵۰۰/۰۰۰ \quad \text{مهلت یک ماهه} \rightarrow \text{باید } ۳/۵ \text{ تسویه شود} \rightarrow ۱۱ \times ۵۰۰/۰۰۰ = ۵/۵۰۰/۰۰۰ \\ X/۲/۲۰ \quad ۵۰۰/۰۰۰ \quad \text{مهلت ۲ ماهه} \rightarrow \text{باید } ۴/۲۰ \text{ تسویه شود} \rightarrow \frac{۵۷ \times ۵۰۰/۰۰۰}{۲/۰۰۰/۰۰۰} = \frac{۲۸/۵۰۰/۰۰۰}{۴۵/۰۰۰/۰۰۰} \end{array}$$

$$\rightarrow \frac{45/000/000}{2/000/000} = 22/5 \text{ روز}$$

یعنی رأس چکهایی که می دهد باید معادل یک چک ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریالی به تاریخ ۲۲/۵ روز از تاریخ راس گیری یعنی X/۳/۱۷ باشد.

## رأس گیری فاکتورها با مدت متفاوت

مثال) یکی از مشتریان در X/۲/۲۵ مبلغ ۱۰۰۰/۰۰۰ ریال جنس ۴ ماهه و ۵۰۰/۰۰۰ ریال جنس دو ماهه در همین تاریخ برده است در X/۰۳/۲۰ نیز ۵۰۰/۰۰۰ ریال جنس یک ماهه برده است (تاریخ مبنا را امروز X/۴/۱ فرض کنید). وی در قبال آنها سه فقره چک به شرح زیر داده است:



## پیوست ۴- حق بیمه تامین اجتماعی

## ۱) برخی از حقوق و وظایف کارفرمایان و بیمه شدگان تامین اجتماعی

طبق قانون تامین اجتماعی، کارفرما موظف است حق بیمه ماهانه پرسنل خود را در موعد مقرر (پایان ماه بعد) پرداخت نماید. همان طور که قبلا بیان شد حق بیمه تامین اجتماعی ۳۰٪ حقوق و مزایای مشمول کسرحق بیمه می باشد که ۲۰ درصد سهم کارفرما و ۷ درصد سهم کارگر و ۳ درصد هم بیمه بیکاری برعهده کارفرما می باشد. البته با تسهیلاتی که ایجاد شده علاوه بر برخی معافیت هایی که در برنامه های توسعه برای سهم کارفرما وجود دارد و قبلا بیان شده (مثلا معافیت سهم کارفرما در برنامه چهارم توسعه برای نیروهای جدید، معافیت قسمتی از سهم کارفرما در برنامه پنجم برای نیروهای جدید- از ۱۸٪ تا ۱۰٪ در طول برنامه- و معافیت کارورزهای لیسانس به بالا در برنامه ششم توسعه) نرخ های دیگری هم وجود دارد که در جدول ذیل آورده شده است:

نوع بیمه	سهم بیمه شده	سهم کارفرما	سهم دولت	بیمه بیکاری	دفترچه درمانی	بازنشستگی	ایام بیماری	ازکار افتادگی	بیکاری
اجباری	۷	۲۰	۳	۳	دارد	دارد	دارد	دارد	دارد
اختیاری (خویش فرما)	۲۶				دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
مشاغل آزاد	۱۲ و ۱۴ و ۱۶		۲		مشمول فرانشیز	دارد	ندارد	نرخ ۱۸ دارد	ندارد
کارفرمایی *	۲۷				دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
کارگر ساختمانی	۷		۲۰		دارد	دارد	حادثه دارد	دارد	ندارد
قالیباغان	۷		۲۰		دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
رانندگان درون شهری **	۱۳/۵		۱۳/۵		دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
رانندگان برون شهری **	۱۳/۵		۱۳/۵		دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
نویسندگان	۸		۱۰		دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
مداحان	۷	۲۰ بنیاد			دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
نظام پزشکی ***	۲۷				دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
بسیجیان	۲۷				دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
نظام مهندسی	۲۷				دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
نماینده گی بیمه ها	۲۷				دارد	دارد	ندارد	دارد	ندارد
کمیته امداد و بهزیستی	۴ و ۸ و ۶		۱۰		ندارد	دارد	ندارد	نرخ ۱۸ دارد	ندارد

دارد	دارد	ندارد	دارد	دارد		۲۰		۸	مهد کودک ها
ندارد	دارد	ندارد	دارد	دارد					

\*\*\*بیمه شخص کارفرما برابر حداکثر بیمه آن کارگاه می باشد. و با عنوان بیمه کارفرمایی در همان لیست بیمه پرسنل قابل ارسال شده است.

\*\*\*بیمه رانندگان برون شهری ۱/۳ برابر حداقل (۳۰٪/بیشتر است)، برون شهری سواری و مینی بوس ۱/۱ برابر حداقل (۱۰٪/بیشتر است)، و درون شهری برابر حداقل می باشد.

\*\*\*بیمه پزشک عمومی معادل ۲ برابر حداقل دستمزد، متخصص ۳ برابر حداقل، فوق تخصص ۴ برابر، و پیراپزشک ۱/۵ برابر حداقل می باشد.

برای آشنایی کارفرمایان و کارگران از حقوق و وظایف خود در قبال سازمان، به برخی از آنها در ذیل اشاره شده است:

### برخی از وظایف کارفرما

-پرداخت حق بیمه پرسنل هر ماه حداکثر تا پایان ماه بعد به سازمان تامین اجتماعی به یک نکته مهم توجه شود که وقتی برای سازمان تامین اجتماعی، سند معتبری که نشان دهنده میزان حقوق دریافتی کارگر باشد در دست نداشته نداشته باشد سه برابر پایه حقوق اداره کار را مبنای حق بیمه قرار می دهد ضمن آنکه دریافتی خود را بر مبنای قیمت روز حق بیمه قرار می دهد یعنی اگر کارگر سه سال قبل کار می کرده ولی امروز حکم صادر شود به قیمت امسال حساب می نماید. که هزینه بسیار هنگفتی می باشد.

حداکثر حقوقی که حق بیمه روی آن پذیرفته می شود هفت برابر حداقل پایه حقوق اداره کار است برای کسی که طبق حکم اداره کار، حق بیمه وی ارسال نشده و به ارسال حق بیمه حکم دهد معیار تعیین مبنای حق بیمه، میانگین یک حداکثر (هفت برابر) و دو حداقل پایه اداره کار می باشد یعنی همان سه برابری که گفته شود:

$$(7+1+1) \div 3 = 9 \div 3 = 3$$

-اعلام حوادث، بیماری ها و رویدادهایی که برای کارگران در ارتباط با کار پیش می آید ظرف سه روز اداری به شعبه.

-دریافت مفصاحساب از شعبه هنگام نقل و انتقال مالکیت (عین یا منافع) کارگاه .

### برخی حقوق کارفرما

-سازمان تامین اجتماعی مکلف است از تاریخ تحویل لیست حقوق و دستمزد کارگران هر کارگاه به شعبه، هرگونه نقص و اختلاف یا مغایرت احتمالی را حداکثر ظرف شش ماه به کارفرما اعلام نماید.

-اطلاع از نتیجه بازرسی های تامین اجتماعی از کارگاه خود و یا نتیجه حسابرسی از دفاتر قانونی -دسترسی به قوانین و مقررات و دستورالعمل هایی که نحوه عمل سازمان نسبت به کارفرمایان و نیز حقوق و تکالیف آنان را بیان می کند.

-کارفرمایان حق دارند به میزان بدهی برآوردی تعیین شده از سوی سازمان تامین اجتماعی حداکثر ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ اعتراض کنند تا در کمیسیون بدوی تشخیص مطالبات رسیدگی شود و در صورت اعتراض به رای این

کمیسیون حداکثر ظرف ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رای کمیسیون به آن اعتراض نماید تا در کمیسیون تجدیدنظر رسیدگی شود. رای کمیسیون تجدید نظر قطعی است.

- در صورت نیاز کارفرما به مفاصاحساب از تامین اجتماعی، سازمان مکلف است حداکثر پس از یک ماه از تاریخ تقاضا، در صورت نداشتن بدهی، مفاصا حساب را صادر نماید. در صورت داشتن بدهی برآوردی، کارفرما با حفظ حق اعتراض، می تواند این بدهی را واریز (سپرده) و مفاصاحساب دریافت نماید.

### برخی حقوق بیمه شدگان

از حقوق بیمه شدگان این است که حق دارند در صورتی که سوابق آنها منجر به ایجاد مزایای قانونی نزد سایر سازمان ها و موسسات (مانند بانک ها) یا احقاق حقوق از دست رفته آنها شود گواهی سوابق خود را از شعب تامین اجتماعی تقاضا نماید. همچنین حق دارند از شعبه بخواهند سوابق بیمه ای آنها را به طور یکجا در آخرین محل اشتغال گردآوری و نگهداری نمایند. همچنین در زمینه درمان، کمک هزینه ازدواج و ... در ذیل برخی از حقوق بیمه شدگان بیان گردیده است:

### درمان

در هر شهری تعدادی بیمارستان متعلق به سازمان تامین اجتماعی هست که خدمات درمانی مورد نیاز رایگان ارائه می شود. اکثر مراکز درمانی هم طرف قرارداد سازمان می باشند که با پرداخت ۳۰٪ فرانشیز برای درمان سرپائی و ۱۰٪ برای بستری ها، خدمات ارائه می شود. بیمه شدگانی که تحت معالجات پزشکی یا درمان های توانبخشی قرار می گیرند چنانچه موقتاً قادر به کار نباشند استحقاق دریافت دستمزد را خواهد داشت حق بیمه این ایام نیز به عنوان مرخصی استعلاجی به جای کارفرما توسط سازمان پرداخت می گردد. شرایط استفاده از آن عبارتند از:

برای درمان هایی که به بستری منجر نشده حداقل مدت بیماری ۴ روز می باشد (سه روز و کمتر مورد قبول نیست)، تائید پزشک معالج و ارائه آن به شعبه حداکثر ظرف یک هفته (اگر بیمار قادر به مراجعه به شعبه نباشد بستگان وی نیز می توانند مراجعه نمایند) و تائید پزشک معتمد سازمان (برای استراحت بالای ۱۵ روز و کمتر از ۶۰ روز) و یا شورای پزشکی (برای استراحت ۶۰ روز و بیشتر)، عدم اشتغال کار و عدم دریافت مزد یا حقوق در مدت بیماری، قطع نشدن رابطه کارگر و کارفرما قبل از شروع بیماری، عدم استعفا، عدم بازخرید شدن یا عدم اخراج بیمه شده در ایام بیماری.

گرامت دستمزد ایام بیماری برای افراد متاهل سه چهارم (۳/۴) و برای افراد مجرد دوسوم (۲/۳) آخرین مزد یا حقوق روزانه وی (میانگین ۹۰ روز آخر کارکرد وی) می باشد. اگر با هزینه سازمان بستری شده باشند بر مبنای یک دوم (۱/۲) محاسبه می شود.

برای کمک هزینه بارداری زنان، در صورت داشتن ۶۰ روز حق بیمه در یکسال قبل از زایمان، و عدم اشتغال به کار و عدم دریافت مزد از کارفرما در ایام استراحت، و تائید پزشک معتمد سازمان، معادل دوسوم (۲/۳) میانگین نود روز آخر کارکرد وی برای مدت استراحت پرداخت می گردد. کمک هزینه بارداری از اولین روز شروع استراحت، محاسبه و پرداخت می شود. مدت مرخصی زایمان برای مادرانی که فرزندان شان را از شیر خود تغذیه می کنند، ۶ ماه است که ۳ ماه آن می بایست بعد از دوران زایمان باشد. (با وجود اصلاح قانون از ۶ ماه به ۹ ماه، هنوز سایت تامین اجتماعی همان ۶ ماه را نوشته است.) مدت استراحت برای دو قلو زائی ۲ ماه اضافه می شود و برای سه قلو و بیشتر یکسال می باشد.

سازمان برای اروتز(وسایل کمک پزشکی که برای جبران نقص عضو مورد استفاده قرار می گیرد.مثل ویلچر) و پروتز (وسایل کمک پزشکی که برای تقویت یک از حواس پنجگانه کاربرد دارد مثل عینک و سمعک) نیز کمک هزینه پرداخت می نماید.

مدارک لازم برای دریافت هزینه پروتز و اروتز :

گواهی تجویز پزشک متخصص مرتبط

ارائه فاکتور خرید معتبر (البته کمک هزینه سازمان مقطوع است مثلاً اگر شما یک قاب عینک گران

۲۰۰هزار تومانی خریداری کنید مثلاً ۵۰هزار تومان پرداخت خواهد شد).

شرح	دوره تمدید
شیشه عینک طبی	هر دو سال یکبار
کنتاکت لنز	هر ده سال یکبار
سمعک	هر ده سال یکبار
ویلچر	هر ۷ سال یکبار
چشم مصنوعی	هر پنج سال یکبار
دست و پای مصنوعی	هر ۵ سال یکبار
کفش طبی کلاب فوت	هر دو سال یکبار

استفاده مجدد از اقلام فوق با رعایت دوره تمدید بلامانع بوده و سایر اقلام صرفاً برای یکبار به مشمولین قابل

پرداخت می باشد:

نحوه تأیید:

۱-پرداخت هزینه عینک طبی و اقلام با تعرفه کمتر از ۲۰۰,۰۰۰ ریال بدون نیاز به تایید پزشک معتمد بلامانع می باشد، مشروط بر آنکه اقلام با تعرفه بیش از ۵۰,۰۰۰ ریال (به استثنای عینک طبی که با تجویز اپتومتریست ها نیز قابل پرداخت است) توسط پزشک متخصص مرتبط تجویز شده باشد. بنابراین بیمه شده بامراجعه مستقیم به شعبه با ارائه گواهی تجویز پزشک و ارائه فاکتور خرید می تواند هزینه مربوطه رادریافت کند.

۲-مرجع تایید آن دسته از وسایل کمک پزشکی که تعرفه آن تا مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال می باشد، پزشک معتمد و اقلام با تعرفه بیش از این مبلغ و همچنین کنتاکت لنز و اقلام لباس سوختگی شورای پزشکی خواهد بود. ضمناً مرجع تایید پروتزهای دندانی، دندانپزشکان معتمد می باشند.

فرزندان پسر بیمه شدگان و بازنشستگان تا سن ۱۸سالگی و در صورت اشتغال به تحصیل تا پایان آن و فرزندان

دختر تا زمانی که ازدواج ننموده باشند و تحت تکفل والدین باشد، می توانند به تبع والدین خود، از خدمات درمانی سازمان استفاده نمایند.

### کمک هزینه ازدواج

در صورت داشتن شرایط زیر ،معادل یک ماه متوسط مزد یا حقوق بیمه شده در دو سال قبل از ازدواج، به عنوان

هدیه به بیمه شده پرداخت می شود:

اولین ازدواج بیمه شده و دائم باشد و در دفتر اسناد رسمی به ثبت رسیده باشد، در تاریخ ثبت ازدواج، رابطه استخدامی بیمه شده با کارفرما قطع نشده باشد، بیمه شده در پنج سال قبل از ازدواج حداقل ۷۲۰ روز سابقه پرداخت حق بیمه داشته باشد.

مدارک لازم عبارتند از اصل دفترچه درمانی، اصل و فتوکپی تمام صفحات شناسنامه بیمه شده و همسر وی، اصل و فتوکپی عقدنامه.

### کمک هزینه کفن و دفن

در صورتی که قبل از فوت بیمه شده، ارتباط بیمه ای با سازمان برقرار بوده باشد کمک هزینه کفن و دفن به بازماندگان پرداخت می شود. نسبت پرداخت ۵۰٪ هزینه به همسر، ۳۰٪ هزینه به فرزندان و ۲۰٪ به پدر و مادر یا بستگانی که اقدام به کفن و دفن نموده اند پرداخت می گردد. در صورت نبود یکی از طبقه ها، به طبقه دیگر تسهیم می شود.

### دریافت وام ازدواج

با داشتن حداقل دو سال سابقه پرداخت حق بیمه، قبل از نه ماه از تاریخ تنظیم سند ازدواج متقاضی، تسهیلات قرض الحسنه ازدواج با بازپرداخت سه سال، توسط بانک رفاه کارگران به متقاضی پرداخت می شود.

### بیمه بیکاری

بیمه شده ای که کار خود را به صورت غیرارادی از دست می دهد و بدون میل و اراده، بیکار می شود و آماده به کار باشد، برای دریافت مقرری بیمه بیکاری، باید حداکثر ظرف ۳۰ روز از تاریخ وقوع بیکاری، موضوع را به اداره کار و امور اجتماعی محل اطلاع دهد. داشتن حداقل یکسال سابقه بیمه در کارگاه آخر (برای اتمام قرارداد) و حداقل شش ماه سابقه بیمه (برای اخراج) لازم است. برای موارد اخراج، هیات اداره کار تشکیل و در صورت موجه بودن اخراج، بیمه شده را به واحد بیمه بیکاری معرفی می نماید. مقرری بیمه بیکاری از روز اول وقوع بیکاری محاسبه و پرداخت خواهد شد.

بیکار از نظر قانون بیمه بیکاری بیمه شده ای است که بدون میل و اراده خود بیکار شده و آماده به کار باشد. براساس این قانون، چنانچه بیمه شده ای به علت تغییرات ساختار اقتصادی کارگاه مربوطه و به تشخیص وزارتخانه ذیربط و تأیید شورای عالی کار، بیکار موقت شناخته شود و همچنین بیمه شدگانی که به علت حوادث غیرمترقبه مانند سیل، زلزله، جنگ، آتش سوزی بیکار شوند، میتوانند از مقررات این قانون استفاده نمایند. تشخیص ارادی بودن یا غیرارادی بودن بیکاری بیمه شده، برعهده کمیته ای متشکل از نمایندگان این سازمان و اداره کار و امور اجتماعی محل اشتغال بیمه شده است.

کارگران فصلی در صورتی که صرفاً در اثنای فصل کار اخراج گردیده و بیکاری آنها بلا اراده تشخیص داده شود مشمول دریافت مقرری بیمه بیکاری خواهند بود.

بیکاران دارای قرارداد کار با مدت معین در صورتی که براساس رأی مراجع حل اختلاف در اثنای مدت قرارداد اخراج گردیده باشند مشمول استفاده از بیمه بیکاری خواهند بود.

افراد شاغل در کارهایی که ماهیت آن جنبه دائمی دارد و براساس قرارداد کار در مدت معینی مشغول کار بوده اند. با تشخیص واحدهای تعاون، کار و رفاه اجتماعی، در صورتی که در پایان قرارداد بیکار شوند و در آخرین کارگاه حداقل یک سال سابقه پرداخت حق بیمه داشته باشند، مورد حمایت قرار گرفته و مشمول دریافت مقرری بیمه بیکاری خواهند

شد/

**اقدامات لازم برای اعلام وضعیت بیکاری:**

بیمه شده بیکار، برای دریافت مقرری بیمه بیکاری، باید حداکثر ظرف مدت ۳۰ روز از تاریخ بیکاری موضوع را به واحد تعاون، کار و رفاه اجتماعی ذیربط اطلاع دهد و آمادگی خود را برای اشتغال به کار تخصصی خود یا کار مشابه آن اعلام کند

**شرایط لازم برای دریافت مقرری بیمه بیکاری :**

بیمه شدگان بیکار، در صورت احراز شرایط زیر، استحقاق دریافت مقرری بیمه بیکاری را دارند:

-مشمول قانون کار و تأمین اجتماعی باشند/

-تبعه کشورهای خارجی نباشند/

-مستمری بگیر بازنشسته و یا از کارافتاده کلی نباشند/

- دارای حداقل ۶ ماه سابقه پرداخت حق بیمه باشند/

-در زمره صاحبان حرف و مشاغل آزاد و بیمه شدگان اختیاری نباشد/

**چند نکته مهم**

بیمه شدگانی که به علت بروز حوادث غیرمترقبه مانند: سیل، جنگ، زلزله و آتش سوزی بیکار می شوند، برای دریافت مقرری بیمه بیکاری، نیاز به داشتن سابقه پرداخت حق بیمه برای مدت زمان خاص ندارند و حتی اگر در روز اول کار بر اثر این حوادث بیکار شوند، با رعایت سایر شرایط مقرر می توانند مقرری بیمه بیکاری دریافت کنند. بیمه شدگان باید در دوره های کارآموزی و سوادآموزی که از سوی ادارات کار و اموراجتماعی و نهضت سوادآموزی برگزار می شود، شرکت کنند و هر دو ماه یک بار، گواهی لازم در این زمینه را به شعب تأمین اجتماعی ارائه کنند.

**مدت پرداخت مقرری بیمه بیکاری:**

مدت پرداخت مقرری بیمه بیکاری به بیمه شدگان واجد شرایط، به سابقه پرداخت حق بیمه از سوی آنان بستگی دارد و در هر حال مدت آن از ۳۶ ماه برای بیمه شدگان مجرد و ۵۰ ماه برای بیمه شدگان متأهل و متکفل بیشتر نیست.

بیمه شده متاهل	بیمه شده مجرد	سابقه پرداخت حق بیمه
حداکثر مدت پرداخت		
۱۲ ماه	۶ ماه	از ۶ ماه تا ۲۴ ماه
۱۸	۱۲	از ۲۵ ماه تا ۱۲۰ ماه
۲۶	۱۸	از ۱۲۱ ماه تا ۱۸۰ ماه
۳۶	۲۶	از ۱۸۱ ماه تا ۲۴۰ ماه
۵۰	۳۶	از ۲۴۱ ماه به بالا



**شرایط قطع مقرری بیمه بیکاری:**

- بیمه شده مجدداً به کار اشتغال یابد.
- بیمه شده بیکار بدون عذر موجه از شرکت در دوره های کارآموزی یا سواد آموزی خودداری کند.
- بیمه شده بیکار از قبول شغل تخصصی خود یا شغل مشابه پیشنهادی خودداری کند.
- بیمه شده با دریافت مزد ایام بلا تکلیفی به کار اولیه برگردد.
- مدت زمان استحقاقی بیمه شده برای دریافت مقرری بیکاری خاتمه یابد.
- بیمه شده فوت نماید.

**چند نکته:**

- بیکار شدگانی که وفق مقررات قانون کار و حسب آراء صادره از مراجع حل اختلاف مقرر در این قانون به دلیل قصور در انجام وظایف محوله و یا نقض آیین نامه های انضباطی کارگاه توسط کارفرما اخراج گردیده اند مستحق دریافت مقرری بیمه بیکاری نخواهند بود/

- در صورتی که پس از پرداخت مقرری بیمه بیکاری به بیمه شده ای، مشخص شود که بیکاری بیمه شده، ناشی از اراده شخص وی بوده است، بیمه شده باید وجوه دریافتی به عنوان مقرری بیمه بیکاری را به سازمان تأمین اجتماعی بازپرداخت کند. همچنین بیمه شدگانی که با دریافت مزد ایام بلا تکلیفی به کار قبلی خود باز می گردند نیز باید مبالغ دریافتی را به تأمین اجتماعی برگردانند/

- چنانچه بیمه شده بیکار، اشتغال مجدد خود را اعلام نکند و به رغم اشتغال همچنان به دریافت مقرری بیمه بیکاری ادامه دهد، باید مقرری دریافتی از زمان اشتغال را به تأمین اجتماعی برگرداند/

- مدت دریافت مقرری بیمه بیکاری جزسوابق پرداخت حق بیمه بیمه شده محسوب میگردد.

- مقرری بیمه بیکاری افراد واجد شرایط از روز اول بیکاری بیمه شده قابل پرداخت است.

**از کار افتادگی**

اگر درصد از کار افتادگی بیمه شده بین ۱۰٪ تا ۳۳٪ باشد و بیمه شده بر اثر حوادث ناشی از کار، دچار آسیب شده باشد استحقاق دریافت غرامت مقطوع نقص عضو را خواهد داشت. اگر میزان کاهش توانائی انجام کار بیمه شده بر اساس نظر کمیسیون پزشکی بین ۳۳٪ تا ۶۶٪ باشد و آسیب بر اثر حوادث ناشی از کار باشد وی از کار افتاده جزئی شناخته می شود. اگر بیمه شده طبق نظر کمیسیون پزشکی ۶۶٪ و بیشتر از توان خود را برای کار از دست داده باشد از کار افتادگی کلی شناخته می شود منتهی در این مورد فرقی ندارد که بر اثر حادثه ناشی از کار و بیماری حرفه ای باشد و یا بر اثر حوادث و بیماری های عادی.

**نکته مهم:** اگر وقوع حادثه ناشی از عدم رعایت حفاظت فنی و بهداشتی از سوی کارفرما یا نمایندگان وی باشد و یا در صورتی که کار واگذار شده متناسب با قابلیت و استعداد های جسمانی کارگر نباشد و این امر موجب از کار افتادگی بیمه شده شود، کارفرما مسئول جبران پرداخت مستمری بیمه شده به سازمان خواهد بود.

میزان مستمری از کارافتادگی کلی بیمه شده از طریق تقسیم مزد یا حقوق متوسط بیمه شده در سنوات پرداخت حق بیمه وی (ظرف ۷۲۰ روز قبل از وقوع حادثه) بر ۳۰ محاسبه می شود. در هر حال مستمری نباید کمتر از میزان حداقل مستمری در سال مورد نظر باشد. میزان مستمری از کارافتادگی جزئی، از طریق ضرب درصد از کارافتادگی بیمه شده در مبلغ مستمری از کارافتادگی کلی محاسبه می شود.

بازماندگان مستمری بگیربازنشسته و از کارافتاده کلی تحت پوشش و بیمه شده ای که بر اثر حادثه ناشی از کار یا بیماری حرفه ای فوت می کند به همین ترتیب تحت حمایت قرار می گیرند. اما اگر فوت شده، بیمه شده شاغل ناشی از حوادث و بیماری های عادی باشد (غیرناشی از کار) حمایت از بازماندگان وی به میزان سابقه و حق بیمه پرداختی وی بستگی دارد.

### بازنشستگی

طبق قوانین فعلی با سن و سابقه پرداخت حق بیمه به صورت جدول زیر و نکات بعد از جدول، امکان بازنشستگی

وجود دارد:

جدول میزان سابقه و سن برای بازنشستگی

میزان سابقه	مرد	زن
۳۰ سال سابقه	با ۵۰ سال سن امکان بازنشستگی با حقوق کامل	با ۴۵ سال سن امکان بازنشستگی با حقوق کامل
۲۰ سال یا بیشتر سابقه	با ۶۰ سال سن امکان بازنشستگی با حداقل حقوق	با ۵۵ سال سن امکان بازنشستگی با حداقل حقوق
کمتر از ۲۰ سال سابقه	با ۶۰ سال سن متناسب با سنوات پرداخت حق بیمه (مثلاً ۱۸ سال ۱۸ روز حقوق)	با ۵۵ سال سن متناسب با سنوات پرداخت حق بیمه
کمتر از ۱۰ سال سابقه	با ۶۰ سال سن و بازخرید سابقه تا تکمیل ۱۰ سال، می تواند با ۱۰ روز حقوق بازنشسته شود.	با ۵۵ سال سن و بازخرید سابقه تا تکمیل ۱۰ سال، می تواند با ۱۰ روز حقوق بازنشسته شود.

-سوابق بیش از ۳۰ سال حداکثر تا ۳۵ سال، در محاسبه میزان مستمری بیمه شده منظور خواهد شد.  
 -برای کارهای سخت و زبان آور (مانند کار معدن یا کوره)، با داشتن ۲۰ سال سابقه متوالی یا ۲۵ سال متناوب، بدون شرط سنی، می تواند درخواست بازنشستگی نماید.  
 -در تعیین میزان مستمری قابل پرداخت، دو عامل سابقه پرداخت حق بیمه و میزان حقوق و مزایای مبنای کسر بیمه نقش اساسی دارد. در حال حاضر متوسط مزد یا حقوق از مجموع مزد یا حقوق مبنای کسر حق بیمه در آخرین دو سال اشتغال بیمه شده تقسیم بر ۲۴ به دست می آید.

**۲) حق بیمه پیمانکاران:****بررسی قوانین و مقررات سازمان تامین اجتماعی در ارتباط با پیمانکاران**

- ۱) در مواردی که کار بصورت مقاطعه کاری است، کارفرما می بایست مقاطعه کار را متعهد کند که کارکنان خود را بیمه کند و حق بیمه مربوطه را به سازمان پرداخت کند.
- ۲) پنج درصد بهای کل کار مقاطعه از طرف کارفرما موقوف به ارائه مفصاحساب از طرف سازمان است که در صورتیکه پیمانکاران تعهدات خود را نسبت به سازمان ادا نکنند، مطالبات سازمان از آن محل پرداخت خواهد شد.
- ۳) در صورتیکه کارفرما بدون دریافت مفصاحساب پیمانکار با سازمان، با پیمانکار تسویه کند، کارفرما مشمول پرداخت خسارات به سازمان است.
- ۴) کلیه وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی، شهرداریها و اطاق اصناف و موسسات دولتی و غیردولتی و موسسات خیریه و عام المنفعه مشمول این ماده هستند.
- ۵) کارفرمایان مکلفند مطالبات سازمان از پیمانکارانی که حداقل یک سال از پایان کار آنها می گذرد و برای پرداخت حق بیمه به سازمان مراجعه نکرده اند را از محل ۵ درصد کل کار و آخرین قسط نگهداری شده به سازمان پرداخت کنند.
- ۶) در موارد خاص سازمان تامین اجتماعی می تواند نسبت مزد را به کل کار تعیین و حق بیمه متعلقه را به همان نسبت دریافت کند.
- ۷) کارفرمایان از جمله پیمانکاران می توانند نسبت به حق بیمه تعیین شده برای آنها از سوی سازمان، اعتراض کنند و اعتراض آنها در هیاتهای بدوی تشخیص مطالبات سازمان قابل بررسی است.
- ۸) مطالبات سازمان از پیمانکاران جزء مطالبات ممتاز بوده و بوسیله مامورین اجرائی سازمان قابل وصول است.
- ۹) کلیه مشتریان سازمان از جمله پیمانکاران در صورتی که به ناحق از مزایای سازمان استفاده کنند، مشمول مجازات و پرداخت خسارات وارده به سازمان است.

**طبقه بندی قراردادهای مشمول ماده ۳۸ قانون تامین اجتماعی از نظر نحوه احتساب حق بیمه به سه دسته تقسیم می گردند:**

الف - قراردادهای مشمول ضوابط طرحهای عمرانی

ب - قراردادهای غیر عمرانی

ج - موارد خاص قراردادهای غیر عمرانی

**الف- قراردادهای عمرانی**

طبق مصوبات ۱۲۹ و ۱۴۳ شورای عالی سازمان تامین اجتماعی قراردادهای مشمول ضوابط طرحهای عمرانی تلقی

می شوند که هر دو شرط زیر را توأمأ دارا باشند:

۱- قرارداد براساس فهرست بهای پایه سازمان مدیریت و برنامه ریزی (قراردادهای پیمانکاری) یا ضوابط سازمان مذکور (قراردادهای مشاوره ای) منعقد شده باشد.

۲- تمام یا قسمتی از بودجه عملیات از محل اعتبارات عمرانی دولت (اعتبارات ملی، منطقه ای، استانی) تامین شده باشد.

کلیه قراردادهای فاقد شرایط اشاره شده در بخش طرحهای عمرانی، قراردادهای غیرعمرانی تلقی می شود.

### ماخذ حق بیمه طرح های عمرانی (دولتی)

الف- قراردادهای مشاوره ای: حق بیمه قراردادهای مشاوره ای مقطوعاً ۱۴ درصد ناخالص کارکرد به اضافه ۱/۶٪ بعنوان بیمه بیکاری جمعاً به میزان ۱۵/۶٪ ناخالص کارکرد میباشد (۳/۶٪ درصد سهم مهندس مشاور و ۱۲٪ درصد سهم کارفرما)

ب- قراردادهای اجرائی: حق بیمه قراردادهای اجرائی مقطوعاً ۶٪ درصد ناخالص کارکرد به اضافه ۰/۶٪ بعنوان بیمه بیکاری جمعاً ۶/۶٪ درصد ناخالص کارکرد می باشد (۱/۶٪ درصد سهم پیمانکار و ۵٪ درصد سهم کارفرما)

### ب- قراردادهای غیر عمرانی

کلیه قراردادهای فاقد شرایط اشاره شده در بخش طرحهای عمرانی قراردادی غیرعمرانی تلقی میشود

### ماخذ حق بیمه طرح های غیرعمرانی

۱- حق بیمه قراردادهائی که در اجرای آنها تهیه مصالح مصرفی کلاً "بعهد" و هزینه پیمانکار میباشد و یا موضوع قرارداد ارائه خدمات بوده و نوع کار ایجاب نماید که کلاً به صورت مکانیکی انجام گیرد به ماخذ هفت درصد ناخالص کارکرد به اضافه یک نهم آن بعنوان حق بیمه بیکاری میباشد. (جمعاً ۷/۷۸٪ درصد که به عدد ۷/۸٪ روند می گویند)

۲- حق بیمه کلیه قراردادهای دستمزدی و خدماتی که بصورت غیر مکانیکی انجام می پذیرد و یا تجهیزات و وسایل مکانیکی توسط کارفرما تهیه و بصورت رایگان در اختیار پیمانکار قرارداد می شود به ماخذ ۱۵٪ درصد ناخالص کارکرد به اضافه یک نهم آن بعنوان حق بیمه بیکاری میباشد. (جمعاً ۱۶/۶۷٪ درصد که به عدد ۱۶/۷٪ روند می گویند)

۳- در مواردی که تهیه قسمتی از مصالح به عهده و هزینه پیمانکار و قسمتی بعهد و هزینه واگذارنده کار می باشد. ارزش مصالح واگذاری به پیمانکار به ناخالص کل کارکرد افزوده می شود و سپس حق بیمه طبق بند یک محاسبه میشود

:

### ج) حالات خاص قراردادهای غیرعمرانی

- ۱- پیمانکارانی که دارای کارگاه تولیدی، صنعتی و فنی می باشند شبیه قراردادهای غیرعمرانی (مصوبه ۷۰/۱/۲۴ شورای عالی تامین اجتماعی) و از طریق بازرسی از دفاتر قانونی آنها.
- ۲- قراردادهای خرید و فروش مشمول کسر حق بیمه نمی باشد.

۳- قراردادهای گازرسانی احداث شبکه های گازرسانی ۷ درصد ناخالص کارکرد به اضافه به عنوان حق بیمه بیکاری نصب انشعابات ۷۰ درصد عملیات مکانیکی محسوب شده و حق بیمه آن به ماخذ ۷ درصد و ۳۰ درصد عملیات غیرمکانیکی تلقی به ماخذ ۱۵ درصد به اضافه حق بیمه بیکاری. نصب رگلاتور (درصوتیکه جداگانه و مستقل از نصب انشعاب باشد) ۱۵ درصد ناخالص کارکرد به اضافه بیمه بیکاری

۴- قراردادهای خدمات شهری و نگهداری فضای سبز ۷۰ درصد عملیات مکانیکی محسوب شده و حق بیمه آن به ماخذ ۷ درصد و ۳۰ درصد عملیات غیرمکانیکی تلقی به ماخذ ۱۵ درصد به اضافه حق بیمه بیکاری

۵- قراردادهای طراحی و ساخت نرم افزار و ارائه خدمات رایانه ای شبیه قراردادهای غیرعمرانی (مصوب ۷۰/۱/۲۴ شورای عالی تامین اجتماعی) و از طریق بازرسی از دفاتر قانونی آنها.

۶- قراردادهای حسابرسی، تحقیقاتی و پژوهشی قراردادهای تحقیقاتی و پژوهشی:

- در صورتیکه قرارداد با دانشگاه ها و مراکز علمی وابسته به آنها باشد، حق بیمه به آنها تعلق نمی گیرد.

- در صورتیکه قرارداد با موسسه پژوهش وابسته به دانشگاهها، ولی دارای شخصیت حقوقی مستقل باشد، دفاتر قانونی مبنای محاسبه حق بیمه می باشد.

- در صورتیکه قرارداد با اشخاص حقوقی که دارای دفاتر قانونی نباشند، حق بیمه با ماخذ ۷ درصد به اضافه بیمه بیکاری محاسبه می شود.

- در مواردی که قرارداد با شخص حقیقی منعقد شود و کار را خود شخص حقیقی انجام دهد، حق بیمه تعلق نمی گیرد.

۷- نحوه احتساب حق بیمه پیمانکارانی که دارای کارگاه تولیدی و فنی و صنعتی در ارتباط با موضوع عملیات

قراردادهای منعقد می باشند و امور اجرائی پیمان ها در کارگاه آنها انجام می گردد به شرح ذیل میباشد.

۱- اشخاص حقوقی: در صورتی که پیمانکار شخص حقوقی و دارای دفاتر و اسناد قانونی بوده و دفاتر آن مورد تایید سازمان باشد در این صورت با وصول حق بیمه طبق گزارش بازرسی از دفاتر قانونی مفاصا حساب قرارداد صادر می شود شعب سازمان تامین اجتماعی موظفند انجام بازرسی از دفاتر قانونی این قبیل پیمانکاران را در اولویت قرار دهند .

۲- اشخاص حقیقی: در صورتی که پیمانکار دارای کارگاه تولیدی و فنی و صنعتی (کارگاه های دایر که دارای مجوز فعالیت از مراجع ذیربط میباشد) و در زمان اجرای قرارداد در شعبه سازمان دارای پرونده مطالباتی بوده ولیست کارگران شاغل در کارگاه را ارسال و یا توسط سازمان از کارگاه بازرسی بعمل آمده باشد در این صورت چنانچه کارگاه وی طبق محتویات پرونده مطالباتی فاقد هرگونه بدهی بوده و یا آن را پرداخت نماید مفاصا حساب قرارداد آنها صادر میشود .

تذکر: کارگاههایی که منحصرًا برای انجام کار موضوع پیمان دایر میشود در زمره کارگاه تولیدی و فنی و صنعتی محسوب نمی شود .

۱- در خصوص قراردادهای مشمول ماده "۳۸" قانون تامین اجتماعی که صدور مفاصا حساب مربوط به آنها منوط به انجام بازرسی از دفاتر قانونی پیمانکار میباشد ، چنانچه با توجه به امکانات و اولویت های تعیین شده امکان انجام بازرسی از دفاتر قانونی پیمانکار در مدت زمان محدود وجود نداشته و پیمانکار تعجیل در اخذ مفاصا حساب داشته باشد ، در این حالت در صورتیکه پیمانکار لیست کارکنان خود را ارسال و طبق محتویات پرونده مطالباتی فاقد بدهی باشد ، فرم تعهد بازرسی از دفاتر قانونی را تکمیل نموده و به امضاء مدیر عامل و مهر شرکت ممهور و آن را به شعبه ارائه نماید در اینصورت صدور مفاصا حساب قرارداد بلا مانع خواهد بود . بدیهی است در این حالت چنانچه به هنگام

مراجعه بازرسان دفاتر قانونی از ارائه دفاتر و مدارک خودداری نماید، می بایستی حق بیمه قرارداد طبق بخشنامه ۱۴ جدید درآمد، محاسبه، مطالبه و وصول گردد.

**۲-** با توجه به اینکه طبق مصوبه مورخ ۱۳۷۰/۰۱/۲۴ شورای عالی تامین اجتماعی حق بیمه قراردادهایی که بصورت مکانیکی انجام می گیرد به ماخذ ۷ درصد تعیین شده است، لذا در مورد قراردادهای مهندسیین مشاور مشمول مصوبه مذکور در صورتی که از جمله با تأیید کارفرما (واگذارنده کار) اثبات شود که درصدی از کار بصورت مکانیکی انجام شده است و کارهایی را که بصورت مکانیکی انجام شده است و ابزار مکانیکی را که کار با آنها انجام شده را تعیین و اعلام نماید، در این صورت محاسبه حق بیمه آن قسمت از کارکرد که بصورت مکانیکی انجام گردیده است به ماخذ ۷ درصد (به علاوه ۰/۷۸ بیمه بیکاری) و مابقی به ماخذ ۱۵ درصد (به علاوه ۱/۶۷ بیمه بیکاری) محاسبه و وصول شود.

**۳-** در مورد قراردادهای پیمانکاری منعقد شده با اشخاص حقیقی ( طرحهای غیر عمرانی ) که انجام کار بصورت دستمزدی می باشد و شخص پیمانکار طبق گواهی واگذارنده کار شخصا در اجرای عملیات قرارداد عملاً اشتغال به کار داشته باشد. در این حالت پس از محاسبه حق بیمه پیمان طبق بخشنامه ۱۴ جدید درآمد میبایستی معادل حق بیمه دستمزد مشمول کسر حق بیمه شخص پیمانکار در دوره اجرای قرارداد از میزان حق بیمه پیمان محاسبه شده کسر و مابقی مطالبه و وصول و سپس مفصاحساب صادر گردد. دستمزد پیمانکار مطابق ماده ۸ تصویبنامه مورخ ۱۳۷۰/۰۱/۲۴ شورای عالی تامین اجتماعی توسط اداره کار درآمد حق بیمه تعیین خواهد شد.

**۴-** در مورد قراردادهای حسابرسی در مواردیکه قرارداد با یکی از اعضای هیات مدیره یا مدیرعامل موسسات حسابرسی منعقد میگردد چنانچه مبالغ دریافتی بابت کارکرد قرارداد در دفاتر قانونی موسسه حسابرسی ثبت شده باشد به منزله این است که کار موضوع قرارداد توسط کارکنان موسسه حسابرسی انجام گرفته است و در این صورت احتساب حق بیمه اینگونه پیمانها طبق بازرسی از دفاتر قانونی موسسه حسابرسی مربوطه موضوع بند (و) بخشنامه ۱۴ جدید درآمد و با رعایت بند یک این بخشنامه بلامانع میباشد.

**۵-** با توجه به ماده ۸ مصوبه شورای عالی تامین اجتماعی و بند ۲ ماده ۱ مصوبه مذکور در مورد قرارداد نظیفات ساختمانهای اداری، تجاری، بیمارستانها، مراکز آموزشی و... نگهداری تاسیسات و محوطه آنها با توجه به اینکه قسمتی از مبالغ پرداختی به پیمانکاران بابت تامین ابزار و ماشین آلات برای نظافت و رفت و روب و نگهداری تاسیسات میباشد لازم است معادل ۲۵ درصد ناخالص کارکرد قرارداد مکانیکی و ۷۵ درصد باقیمانده دستمزدی ( غیر مکانیکی ) منظور و حق بیمه مربوطه بر این مبنا طبق بند "۳-۵" بخش دوم از فصل دوم بخشنامه ۱۴ جدید درآمد محاسبه و وصول گردد.

### نکات مهم:

۱- مهلت قانونی جهت تحویل لیست و پرداخت حق بیمه هر ماه توسط کارفرما، حداکثر تا پایان آخرین روز ماه بعد است.

۲- برای کارفرمایان کارگاههای مشمول معافیت سهم کارفرما تا میزان ۵ نفر این مهلت تا آخرین روز دوم ماه بعد خواهد بود.

۳- در صورت تاخیر یا عدم ارسال لیست و همچنین تاخیر یا عدم پرداخت حق بیمه مربوط به هر ماه در مهلت تعیین شده کارفرما برحسب قانون جرایم در هر مورد ملزم به پرداخت جریمه خواهد بود.

جریمه تاخیر ارسال لیست باتوجه به میزان حق بیمه متعلقه و براساس قانون جرائم مصوب ۷۳/۵/۹ مجلس شورای اسلامی محاسبه و جریمه تاخیر تادیه پرداخت حق بیمه، به میزان ۲٪ حق بیمه ماهیانه برای هر ماه تاخیر پرداخت و براساس قانون نوسازی صنایع مصوب ۸۲/۵/۲۶، محاسبه و مطالبه خواهد شد.

۴- ماده ۵۰ قانون تامین اجتماعی هزینه های انجام شده طبق ماده ۶۶ قانون تامین اجتماعی را از نوع مطالبات لازم الاجرا قرارداده است .

۵- ماده ۶۶ مربوط به حوادث و بیماری هایی است که مستقیماً"به دلیل عدم رعایت مقررات حفاظت فنی و بهداشتی و احتیاط لازم از سوی کارفرما دامنگیر بیمه شده می شود که دراین صورت به سازمان اجازه داده پس از جبران خسارت بیمه شده ، به کارفرمای مقصر مراجعه و آنچه را که به بیمه شده پرداخت نموده مطالبه نماید .

والسلام





## منابع و مأخذ:

در تهیه این مجموعه، از کتب بسیاری کمک گرفته شده است که به دلیل اینکه در طی چندسال از آنها بهره گرفته شده ممکن است برخی آنها را به یاد نداشته باشم لیکن کتب اصلی که از آنها بهره گرفته شده در ذیل آورده شده است. ضمناً متذکر می شود کتب استانداردهای مهارت سازمان فنی و حرفه ای واقعاً کتب مفید و آموزنده و در سطح بالا می باشد، که خواندن آنها را پیشنهاد می کنم.

علاوه بر استفاده از تجربیات به دست آمده در طی سال ها فعالیت حسابداری، مهم ترین کتبی که از آنها بهره مند گردیده ام عبارتند از:

- ۱) حسابداری صنعتی با تأکید بر مسائل مدیریتی - جلد اول چارلز تی - هورن گرن ترجمه دکتر علی پارسیان - دکتر موسی بزرگ اصل چاپ سوم ۱۳۸۵
- ۲) حسابداری صنعتی درجه ۱ - استاندارد مهارت فنی حرفه ای شهرام روزبهانی چاپ دوازدهم ۱۳۸۷
- ۳) حسابداری صنعتی ۲ - جمشید اسکندری چاپ دوازدهم ۱۳۸۷
- ۴) حسابداری صنعتی ۳ - جمشید اسکندری چاپ هفتم ۱۳۸۷
- ۵) حسابداری صنعتی مقدماتی - استاندارد سازمان فنی حرفه ای - یعقوب نماینده - داوود محمودی چاپ اول شهریور ۱۳۸۲
- ۶) حسابداری پیشرفته جلد دوم - نشریه ۱۴۴ سازمان حسابرسی چاپ دوم ۱۳۸۱
- ۷) حسابداری مالی تکمیلی درجه ۳ - استاندارد مهارت فنی حرفه ای شهرام روزبهانی چاپ هفتم ۱۳۸۷
- ۸) حسابداری مالی مقدماتی - درجه ۴ - استاندارد سازمان فنی حرفه ای شهرام روزبهانی چاپ دوازدهم ۱۳۸۷
- ۹) اصول حسابداری ۱ فنی حرفه ای چاپ چهارم ۱۳۸۱ نظام جدید آموزش متوسطه
- ۱۰) اصول حسابداری ۲ فنی حرفه ای چاپ دوم ۱۳۸۱ نظام جدید آموزش متوسطه
- ۱۱) قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین منتشر شده از مرکز پژوهش های مجلس
- ۱۲) خلاصه نکات استانداردهای حسابداری ایران - دانشجویان ورودی ۱۳۸۸ دانشکده نفت (به دلیل حجیم بودن کتاب سازمان، این کتاب بسیار مفید می باشد و داشتن جزوه یا فایل آن توصیه می شود)
- ۱۳) مروری جامع بر حسابرسی - براساس استانداردهای حسابرسی ایران - دفتر اول - حامد فیلی - انتشارات ترمه - چاپ اول ۱۳۸۸
- ۱۴) سایت رسمی سازمان تامین اجتماعی.
- ۱۵) سایت رسمی اداره امور مالیاتی .
- ۱۶) گزارشات حسابرسی منتشر شده برخی شرکت ها .