

**حسابداری صنعتی 1**  
**مدرس: اردشیر بذرکار**  
**فصل دوم**

**صورت سود و زیان مؤسسات تولیدی و بازرگانی**  
**جداول بهای تمام شده**

# صورت سود و زیان موسسات تولیدی

صورت سود و زیان موسسات تولیدی تقریباً مشابه صورت سود و زیان موسسات بازرگانی و خدماتی می باشد. و به شکل زیر است :

موسسه تولیدی ...

صورت سود و زیان

برای دوره مالی منتهی به ...

	*	فروش خالص
	(*)	- بهای تمام شده کالای فروش رفته
_____	*	سود ناخالص
	(*)	- هزینه های عملیاتی
_____	*	سود عملیاتی
	*	+ (-) خالص درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
_____	*	سود قبل از مالیات
	(*)	- مالیات
_____	*	سود خالص
_____		
_____		

# تفاوت محتوایی در صورت سود و زیان

□ یک تفاوت محتوایی در تدوین صورت سود و زیان موسسات تولیدی و بازرگانی وجود دارد . و آن این است که به دلیل انجام عملیات اضافی برای تبدیل مواد اولیه به کالای ساخته شده در موسسات تولیدی نحوه محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته در این نوع موسسات متفاوت است .

□ در ادامه سه نوع صورت سود و زیان متکی به:

1- جداول بهای تمام شده کالای فروش رفته

2- بهای تمام شده کالای ساخته شده

3- بهای تمام شده مواد مصرف شده

# جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته موسسه بازرگانی

موسسات بازرگانی معمولاً در شکل و محتوای کالای های خریداری شده تغییری نمی دهند.  
موسسه بازرگانی .....

جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته

برای دوره مالی منتهی به ...

---

	*	موجودی کالای اول دوره
	*	خرید
_____	*	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
	(*)	- موجودی کالای پایان دوره
_____	*	بهای تمام شده کالای فروش رفته
_____		
_____		

# جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته موسسه تولیدی

موسسات تولیدی مواد اولیه را خریداری کرده و آن را تغییر شکل داده و به محصول تبدیل می کنند و سپس به فروش می رسانند.

موسسه تولیدی .....

جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته

برای دوره مالی منتهی به ...

\*

موجودی کالای ساخته شده اول دوره

\*

بهای تمام شده کالای ساخته شده

\*

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

(\*)

- موجودی کالای ساخته شده پایان دوره

\*

بهای تمام شده کالای فروش رفته

---

---

---

---

# انواع موجودی ها در موسسات تولیدی

□ در موسسات تولیدی ، به جای خرید ، بهای تمام شده کالای ساخته شده مورد استفاده قرار می گیرد. برای این موضوع شناخت انواع موجودی لازم است .  
□ انواع موجودی ها :

**1- مواد اولیه :** کلیه موجودی هایی که به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات توسط واحد تجاری بدست آمده ، اما هنوز وارد فرایند تولید نشده است . مثل : ورق ...

**2- کالای در جریان ساخت :** به موجودی هایی اطلاق می شود که فرآیند تولید آنها تمام نشده است . مانند قطعات چوب بریده شده برای ساخت میز و صندلی

نکته : بهای تمام شده کالای در جریان ساخت شامل مواد مصرفی ، دستمزد مستقیم و سربار تخصیص یافته تا تاریخ ارزیابی می باشد.

## انواع موجودی ها در موسسات تولیدی

3- **کالای ساخته شده** : به موجودی هایی اطلاق می شود که فرآیند تولید را کاملاً طی کرده و برای فروش آماده می باشد و ممکن است شامل انواع و اقسام مختلف کالاها باشد.

4- **موجودی های متفرقه** : شامل اقلامی نظیر ملزومات اداری و مواد بسته بندی می باشد که در هنگام تحصیل به بهای تمام شده ثبت شده و در زمان مصرف به حساب هزینه های عمومی و اداری و فروش انتقال می یابد.

# جدول بهای تمام شده کالای ساخته شده

موسسه تولیدی .....

جدول بهای تمام شده کالای ساخته شده

برای دوره مالی منتهی به ...

	*	مواد مستقیم مصرف شده
	*	دستمزد مستقیم
	*	سربار ساخت
_____	*	جمع هزینه های تولید
_____	*	+ موجودی کالای در جریان ساخت ابتدای دوره
_____	*	بهای تمام شده کالای در جریان ساخت طی دوره
_____	(*)	- موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره
_____	*	بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره
_____		
_____		



# جدول بهای تمام شده مواد مستقیم مصرف شده

موسسه تولیدی.....

جدول بهای تمام شده مواد مستقیم مصرف شده

برای دوره مالی منتهی به ...

\*

موجودی مواد مستقیم ابتدای دوره

\*

مواد مستقیم خریداری شده

\*

+ هزینه حمل مواد خریداری شده

\*

بهای تمام شده مواد خریداری شده طی دوره

\*

بهای تمام شده مواد آماده برای مصرف

(\*)

- موجودی مواد مستقیم پایان دوره

\*

بهای تمام شده مواد مستقیم مصرف شده

## مثال جداول بهای تمام شده

اطلاعات زیر در سال 1380 از دفاتر موسسه تولیدی X استخراج شده است:

1380/1/1

1380/12/29

36000

43000

مواد مستقیم

17000

10000

کالای در جریان ساخت

74000

92000

کالای ساخته شده

**هزینه های واقع شده طی دوره:**

425000

خرید مواد در طی دوره

30000

هزینه حمل مواد خریداری شده

250000

دستمزد مستقیم

200000

سربار ساخت

# سوالات

مطلوبست تهیه جدول بهای تمام شده مواد مستقیم مصرف شده

تهیه جدول بهای تمام شده کالای ساخته شده

تهیه جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته

# حل سوال : مواد مستقیم مصرف شده

موسسه تولیدی X

جدول بهای تمام شده مواد مستقیم مصرف شده

برای سال مالی منتهی به 29 اسفندماه 1380

36000	موجودی مواد مستقیم ابتدای دوره
425000	مواد مستقیم خریداری شده
<u>30000</u>	+ هزینه حمل مواد خریداری شده
<u>455000</u>	بهای تمام شده مواد خریداری شده طی دوره
491000	بهای تمام شده مواد آماده به مصرف
<u>(43000)</u>	- موجودی مواد مستقیم پایان دوره
<u>448000</u>	بهای تمام شده مواد مستقیم مصرف شده

# حل سوال : کالای ساخته شده

موسسه تولیدی X

جدول بهای تمام شده کالای ساخته شده

برای سال مالی منتهی به 29 اسفند ماه 1380

بهای تمام شده مواد مستقیم مصرف شده 448000

دستمزد مستقیم 250000

سربار ساخت 200000

جمع هزینه های تولید 898000

+ موجودی کالای در جریان ساخت ابتدای دوره 17000

بهای تمام شده کالای در جریان ساخت طی دوره 915000

- موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره (10000)

بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره 905000

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

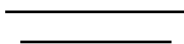
# حل سوال : کالای فروش رفته

موسسه تولیدی X

جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته

برای سال مالی منتهی به 29 اسفندماه 1380

905000	بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره
<u>74000</u>	+ موجودی کالای ساخته شده ابتدای دوره
979000	بهای تمام شده کالای آماده فروش
<u>(92000)</u>	- موجودی کالای ساخته شده پایان دوره
887000	بهای تمام شده کالای فروش رفته



## سربار جذب شده

□ **سربار ساخت** مانند مواد مستقیم و دستمزد مستقیم یکی از هزینه های تولید در موسسات تولیدی است ، اما تفاوت های زیادی با مواد مستقیم و دستمزد مستقیم دارد.

□ یکی از این تفاوت ها به نحوه محاسبه و منظور نمودن آن ها به حساب های کالای در جریان ساخت مربوط می شود.

□ اطلاعات واقعی سربار نظیر هزینه های آب و برق مصرفی و .. معمولاً با تاخیر در دسترس قرار می گیرد .

□ جهت منظور نمودن هزینه های سربار ساخت به حساب کالای در جریان ساخت تنها راه ممکن که بتواند در اسرع وقت نیازهای مدیریت را برآورده ساخته و نوسانات غیر منطقی و غیر قابل کنترل را متعادل سازد ، استفاده از رقم برآوردی برای سربار ساخت می باشد.

□ برای این منظور از **نرخ جذب سربار** استفاده می شود که به آن **نرخ جذب سربار** گفته می شود.

# سربار جذب شده

□ نرخ جذب سربار از تقسیم هزینه های سربار ساخت برآوردی در یک دوره معین بر مبنای جذب سربار برای همان دوره بدست آید:

هزینه های سربار ساخت برآوردی = نرخ جذب سربار

مبنای جذب سربار

□ انتخاب مبنای جذب سربار از اهمیت خاصی برخوردار است و باید یک رابطه منطقی (رابطه علت و معلولی) بین مبنای جذب سربار و هزینه های سربار ساخت وجود داشته باشد.

□ متداولترین مبنای جذب سربار: حجم تولید، ساعت کار مستقیم، ساعت کار ماشین آلات، هزینه مواد مستقیم، هزینه دستمزد مستقیم.

□ در بین این مبنای: متداولترین: هزینه دستمزد مستقیم است.



## مثال

❏ ارقام زیر در ابتدای سال ۱۳۸۳ در شرکت تولیدی ایران برآورد شده است :

هزینه سربار ساخت ۳۰۰۰۰۰

هزینه دستمزد مستقیم ۴۰۰۰۰۰

اگر شرکت از مبنای هزینه دستمزد مستقیم استفاده کند.

مطلوب است محاسبه نرخ جذب سربار :

$$\text{حل : } 300000/400000 = 0.75$$

❏ با فرض این که هزینه دستمزد واقعی در سال ۱۳۸۳ مبلغ ۳۸۰۰۰۰ ریال باشد :

مطلوب است محاسبه سربار جذب شده :

$$380000 * 0.75 = 285000$$

# تجزیه و تحلیل سربار

□ عوامل تاثیر گذار در تعیین نرخ جذب سربار:

1- مبانی جذب سربار

2- سطح فعالیت انتخاب شده

# مبانی جذب هزینه های سربار ساخت

انتخاب مبانی جذب سربار از اهمیت خاصی برخوردار است و باید یک رابطه علت و معلولی بین مبانی انتخابی و سربار تحقق یافته وجود داشته باشد. به عنوان مثال ، در صنایع کارپر که هزینه های سربار ساخت عمدتاً ناشی از نیروی کار است ، هزینه دستمزد مستقیم و ساعت کار مستقیم مبانی مناسبی برای جذب می باشند. اما در صنایع سرمایه پر که عملیات تولیدی توسط ماشین آلات انجام می شود و هزینه های سربار ساخت وابستگی زیادی به کارکرد ماشین آلات دارد ، ساعت کار ماشین آلات مبنا قرار می گیرد. همچنین در مواردی که هزینه های سربار عمدتاً وابسته به مواد مصرفی می باشد مانند هزینه های جابجایی و نگهداری مواد ، هزینه مواد مستقیم مصرفی مبنا قرار می گیرد. انواع مبانی به شرح زیر هستند:

- 1- هزینه مواد مستقیم
  - 2- هزینه دستمزد مستقیم
  - 3- ساعت کار مستقیم
  - 4- ساعت کار ماشین آلات
  - 5- مقدار تولید
- در ادامه هر یک از مبانی مذکور تشریح می گردد:

# هزینه مواد مستقیم

□ هزینه مواد مستقیم زمانی به عنوان مبنای جذب سربار مورد استفاده قرار می گیرد که یک رابطه منطقی بین بهای تمام شده و تحقیق هزینه های سربار وجود داشته باشد.

در این مبنا هزینه های سربار هر یک از دوائر عملیاتی بر حسب درصدی از جمع مواد مستقیم مصرفی آن دایره بیان شود.

$$100 \times \frac{\text{هزینه های برآوردی سربار ساخت}}{\text{برآورد هزینه مواد مستقیم مصرفی}}$$

## هزینه دستمزد مستقیم

- بکارگیری هزینه دستمزد مستقیم به عنوان مبنا برای جذب هزینه های سربار ساخت نسبتا ساده است ، چون مبلغ هزینه دستمزد مستقیم سفارشات و محصولات به سهولت در دسترس است .
- در این مبنا هزینه های سربار هر یک از دواير عملیاتی بر حسب درصدی از جمع دستمزد مستقیم آن دایره بیان می شود.

$$100 \times \frac{\text{هزینه های برآوردی سربار ساخت}}{\text{برآورد هزینه دستمزد مستقیم}}$$

# ساعت کار مستقیم

□ جذب هزینه های سربار ساخت بر مبنای ساعت کار مستقیم کارکنان به منظور رفع نارسایی های ناشی از بکارگیری هزینه دستمزد مستقیم به عنوان مبنای جذب سربار ، در مواردی که دستمزد مستقیم کارکنان تولید متفاوت است ، طرح ریزی شده است .

□ ساعت کار مستقیم به ویژه در مواردی که نیروی کار عامل اصلی تولید باشد ، بهترین مبنا برای جذب هزینه های سربار ساخت است.

هزینه های برآوردی سربار ساخت

---

برآورد ساعت کار مستقیم

# ساعت کار ماشین آلات

- در مواردی که ماشین آلات نقش اساسی و کلیدی در تولید محصول دارند و بخش عمده هزینه های سربار ناشی از استهلاک و هزینه های جانبی ماشین آلات تولیدی است ، ساعت کار ماشین آلات مناسب ترین مبنا برای جذب هزینه های سربار ساخت به محصولات و سفارشات می باشد.
- بکارگیری این مبنا زمانی نتیجه بهتری می دهد که هر یک از ماشین آلات در دوائر عملیاتی به عنوان یک مرکز هزینه در نظر گرفته شده و هزینه های تولیدی هر دایره به طور جداگانه به هریک از ماشین آلات تخصیص یابد و سپس برای هر یک از ماشین آلات نرخ های جداگانه ای محاسبه شود .

هزینه های برآوردی سربار ساخت

برآورد ساعت کار ماشین آلات

# مقدار تولید

□ مقدار تولید از لحاظ نظری ساده ترین مبنا برای جذب هزینه های سربار ساخت است و زمانی مورد استفاده قرار می گیرد که بین میزان محصولات تولید شده و تحقق هزینه های سربار یک رابطه مستقیم وجود داشته باشد. نرخ جذب سربار بر مبنای مقدار تولید به شرح زیر محاسبه می شود:

## هزینه های برآوردی سربار ساخت

### برآورد مقدار تولید

□ استفاده از مقدار تولید به عنوان مبنا برای جذب سربار تنها در شرایطی مطلوب است که شرکت تولید کننده یک نوع محصول باشد.



# مثال محاسبه نرخ جذب سربار

شرکت ایران سربار دوره مالی آتی خود را به مبلغ 450000 ریال برآورد نموده است . پیش بینی می شود که در دوره آتی 2500 واحد محصول تولید شود. تولید مزبور مستلزم صرف 1000000 ریال مواد مستقیم و انجام 2250 ساعت کار مستقیم با هزینه ای معادل 900000 ریال و انجام 1500 ساعت کار ماشین آلات خواهد بود؟

مطلوبست : محاسبه نرخ جذب سربار بر اساس هریک از مبانی زیر:

- (1) هزینه های مواد مستقیم
- (2) هزینه های دستمزد مستقیم
- (3) ساعت کار مستقیم
- (4) ساعت کار ماشین آلات
- (5) تعداد تولید

## مثال محاسبه نرخ جذب سربار

مواد مستقیم :

$$450000/1000000 \times 100 = 0.45$$

دستمزد مستقیم:

$$450000/900000 \times 100 = 0.50$$

ساعت کار مستقیم:

$$450000/2250 = 200$$

ساعت کار ماشین آلات:

$$450000/1500 = 300$$

تعداد تولید

$$450000/2500 = 180$$

# سطوح فعالیت انتخاب شده

□ یکی دیگر از عواملی که در تعیین نرخ جذب سربار از اهمیت خاصی برخوردار است انتخاب سطح فعالیت می باشد. چرا که سطح فعالیت انتخاب شده بر نرخ جذب سربار و به تبع آن بر هزینه های سرباری که به محصولات و سفارشات منظور خواهد شد ، اثر می گذارد.

□ سطوح مختلف فعالیت که مبنای محاسبه نرخ جذب سربار قرار می گیرند :

□ ظرفیت اسمی

□ ظرفیت عملی

□ ظرفیت عادی

□ ظرفیت واقعی مورد انتظار

# ظرفیت اسمی

□ ظرفیت اسمی سطحی از فعالیت است که در آن نیروی کار و ماشین آلات تولیدی با ظرفیت کامل و بدون توقف و قطع عملیات کار می کنند.

□ ظرفیت اسمی که ظرفیت ایده ال یا تئوریک نیز نامیده می شود ، غیر واقعی بوده و دسترسی به آن غیر ممکن است. زیرا در محاسبه آن توقف های اجتناب ناپذیر تولید به علت قطع برق ، خرابی و تعمیر ماشین آلات ، کمبود مواد اولیه ، کمبود تقاضا برای محصولات تولیدی و همچنین تعطیلات رسمی و غیر رسمی در نظر گرفته نمی شود.

□ مدیران از ظرفیت اسمی برای کمک به اندازه گیری کارایی عملیات از طریق تهیه و ارائه ارقام ایده ال به منظور مقایسه با ارقام و اطلاعات واقعی استفاده می کنند.

# ظرفیت عملی

□ ظرفیت عملی منعکس کننده حداکثر سطحی از فعالیت است که با تولید کارا قابل دستیابی است. در محاسبه ظرفیت عملی ، توقف های عادی تولید نظیر زمان پیش بینی شده برای تعمیرات و تعطیلات رسمی مد نظر قرار می گیرد ، اما آثار عوامل غیر منتظره مانند قطعی برق و بلا استفاده ماندن ماشین الات و نیروی کار به علت کمبود تقاضا در نظر گرفته نمی شود.

□ سطح ظرفیت عملی در شرکت های مختلف ، متفاوت است ، اما مدیران معمولاً آن را بین 75 درصد تا 90 درصد ظرفیت اسمی در نظر می گیرند.

□ دستیابی به ظرفیت عملی در عمل مشکل است اما واقع بینانه تر از ظرفیت اسمی می باشد.

# ظرفیت عادی

□ ظرفیت عادی که ظرفیت بلند مدت نیز نامیده می شود ، میانگین ظرفیت های واقعی چند سال گذشته است . ظرفیت عادی در برنامه ریزی تولید از اهمیت خاصی برخوردار است ، چرا که در محاسبه آن هم تعطیلات رسمی و توقف های عادی و اجتناب ناپذیر تولید که صرف تعمیر و نگهداری ماشین آلات می شود ، لحاظ می گردد و هم بلا استفاده ماندن ماشین آلات . به همین دلیل در اغلب موارد مبنای مناسبی برای جذب هزینه های سربار ساخت می باشد.

□ نرخ جذب سرباری که بر اساس سطح ظرفیت عادی تعیین می شود با تغییر در میزان تولید تغییر نمی کند و در نتیجه بهای تمام شده هر واحد محصول به صورت موثرتری تعیین خواهد شد.

# ظرفیت واقعی مورد انتظار

- ظرفیت واقعی مورد انتظار که ظرفیت کوتاه مدت نیز نامیده می شود ، معرف مقدار تولید مورد نیاز برای تامین تقاضای مشتریان در دوره آتی است و می تواند بیشتر ، مساوی یا کمتر از ظرفیت عادی باشد.
- منظور از ظرفیت واقعی مورد انتظار این است که ظرفیت واقعی دوره گذشته مبنای محاسبه نرخ جذب سربار قرار گیرد. این همان ظرفیت عادی است با این تفاوت که ظرفیت عادی میانگین ظرفیت چند دوره گذشته است . در حالی که ظرفیت واقعی مورد انتظار صرفا ظرفیت دوره گذشته است.
- ظرفیت واقعی مورد انتظار واقع بینانه ترین ظرفیتی است که در شرایط عملیاتی احتمال تحقق آن وجود دارد .

## مثال

□ مدیریت شرکت ایران از دایره حسابداری صنعتی خواسته است که نرخ های جذب سربار را در سطح های : ظرفیت اسمی ، عملی ، عادی ، واقعی مورد انتظار محاسبه نماید. دایره حسابداری صنعتی اطلاعات زیر را تهیه نموده است :

ظرفیت مورد انتظار    ظرفیت عادی    ظرفیت عملی    ظرفیت اسمی

سطوح فعالیت :

0.70    0.80    0.90    0.100

ساعت کار مستقیم:

3500    4000    4500    5000

برآورد هزینه های سربار

هزینه ثابت :

1260000    1260000    1260000    1260000

هزینه متغیر:

1400000    1600000    1800000    2000000

جمع هزینه ها:

2660000    2860000    3060000    3260000 ریال



# جواب مثال

ظرفیت واقعی    ظرفیت عادی    ظرفیت عملی    ظرفیت اسمی

نرخ جذب سربار ثابت برای  
هر ساعت کار مستقیم

360    315    280    252

نرخ جذب سربار متغیر برای  
هر ساعت کار مستقیم

400    400    400    400

جمع نرخ جذب سربار برای  
هر ساعت کار مستقیم

760    715    680    652

## اضافه یا کسر جذب سربار

در پایان دوره مالی مبلغ جذب شده با مبلغ سربار واقعی محاسبه می شود . در صورتی که سربار جذب شده بیشتر از سربار واقعی باشد ، اضافه جذب سربار و چنانچه سربار جذب شده کمتر از سربار واقعی باشد ، کسر جذب سربار وجود خواهد داشت . که به صورت رابطه زیر قابل تبیین است :

سربار واقعی - سربار جذب شده = اضافه (کسر) جذب سربار

مثال: با توجه به مبلغ ۲۸۵۰۰۰ به عنوان سربار جذب شده اگر سربار واقعی در سال ۱۳۸۳ مبلغ ۲۷۵۰۰۰ ریال باشد. مطلوبست محاسبه اضافه یا کسر جذب سربار :

$$285000 - 275000 = 10000$$

اضافه جذب سربار

## اضافه یا کسر جذب سربار

□ در صورتی که مبلغ اضافه یا کسر جذب سربار با اهمیت باشد باید آن را بین بهای تمام شده کالای فروش رفته و بهای تمام شده کالای ساخته شده سرشکن نمود ، اما در صورتی که مبلغ آن با اهمیت نباشد باید آن را به بهای تمام شده کالای فروش رفته منظور نمود.

□ مبلغ اضافه یا کسر جذب سربار در انتهای جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته به عنوان یک رقم تعدیلی (افزایش یا کاهش در بهای تمام شده کالای فروش رفته) منظور می شود تا بهای تمام شده کالای فروش رفته تعدیل شده (واقعی) به دست آید.

# تجزیه و تحلیل اضافه یا کسر سربار

□ اضافه یا کسر جذب سربار به این دلیل ایجاد می شود که نرخ واقعی سربار به ازای هر واحد مبنای جذب سربار (مثلا ساعت کار مستقیم) بیشتر یا کمتر از نرخ جذب سربار برای هر واحد از مبنای مزبور است . به عبارت دیگر عامل اساسی یا اصلی اضافه یا کسر جذب سربار تفاوت بین نرخ جذب سربار و نرخ واقعی سربار است.

□ اضافه یا کسر جذب سربار ناشی از دو عامل زیر است:

1- هزینه های واقعی سربار ساخت با هزینه های برآوردی سربار که در محاسبه نرخ سربار منظور شده است ، تفاوت داشته باشد.

2- حجم مبنای واقعی (ساعت کار مستقیم یا ساعت کار ماشین آلات) با حجم مبنای برآوردی برای تعیین نرخ جذب سربار متفاوت باشد.

عامل اول **انحراف هزینه سربار** نامیده می شود و به سربار ثابت و متغیر مربوط است.

عامل دوم **انحراف ظرفیت سربار** نامیده می شود و به سربار ثابت مربوط است.

# انحراف هزینه سربار

□ 1- انحراف هزینه سربار: بیانگر تفاوت بین بودجه مجاز سربار بر مبنای حجم واقعی و هزینه سربار واقعی بوده و با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود:

**انحراف هزینه سربار = بودجه مجاز سربار - سربار واقعی**

فرمول محاسبه بودجه مجاز سربار:

**بودجه مجاز سربار = سربار ثابت بودجه شده (پیش بینی) + (مقدار مبنای جذب واقعی × نرخ جذب سربار متغیر)**

□ انحراف هزینه سربار ناشی از هزینه های سربار متغیر و ثابت بوده و زمانی به وجود می آید که هزینه های واقعی انجام شده متفاوت از هزینه های پیش بینی شده باشد.

# انحراف ظرفیت سربار

□ 2- انحراف ظرفیت سربار: بیانگر تفاوت بین سربار جذب شده و بودجه مجاز سربار بر مبنای حجم واقعی بوده و با استفاده از رابطه زیر حاصل می شود:

**انحراف ظرفیت سربار = سربار جذب شده - بودجه مجاز سربار**

□ انحراف ظرفیت سربار زمانی به وجود می آید که حجم مبنای واقعی بیشتر یا کمتر از حجم مبنای بودجه ای باشد.

# مثال

اطلاعات مربوط به سربار شرکت ایران در ابتدای دوره به شرح زیر برآورده شده است:

سربار ثابت: 500000 ریال ، سربار متغیر: 800000 ریال ، ساعت کار مستقیم: 4000

در پایان دوره ساعت کار واقعی 3600 ساعت و سربار ثابت و متغیر به ترتیب 480000 ریال و 870000 ریال گزارش شده است .

مطلوبست: 1- محاسبه نرخ جذب سربار (به تفکیک ثابت . متغیر)

2- محاسبه سربار جذب شده 3- محاسبه اضافه یا کسر جذب سربار

4- محاسبه بودجه مجاز سربار 5- محاسبه انحراف هزینه سربار

6- محاسبه انحراف ظرفیت سربار

7- تبیین ارتباط بین اضافه یا کسر جذب سربار و انحراف هزینه و ظرفیت سربار

# پاسخ مثال

1)  $500000 \div 4000 = 125$  نرخ جذب سربار ثابت

$800000 \div 4000 = 200$  نرخ جذب سربار متغیر

2)  $3600 \times 325 = 1170000$  سربار جذب شده

3)  $1170000 - (480000 + 780000) = (180000)$  کسر جذب سربار

4)  $(3600 \times 200) + 500000 = 1220000$  بودجه مجاز سربار

5)  $1220000 - (480000 + 870000) = (130000)$  انحراف هزینه سربار

6)  $1170000 - 1220000 = (50000)$  انحراف ظرفیت سربار

7) اضافه یا کسر جذب سربار = انحراف هزینه سربار + انحراف ظرفیت سربار

(50000)

(130000)

( 180000)



## تخصیص هزینه های سربار ساخت

- ❑ از آنجایی که استفاده از یک نرخ کلی برای جذب سربار به محصولات یا سفارشات منجر به محاسبه درست بهای تمام شده محصولات و سفارشات نمی گردد ، لذا برای هزینه یابی دقیق تر و صحیح تر محصولات و سفارشات ، استفاده از نرخ های جذب سربار برای هر دایره مورد بررسی قرار می گیرد.
- ❑ بدین ترتیب که با استفاده از نرخ جذب سربار برای هر دایره ، سهمی از هزینه های سربار ساخت دایره مربوطه ، به سفارش یا محصولی که از آن دایره می گذرد ، منظور می شود.
- ❑ محاسبه نرخ های جذب سربار برای هر دایره ، مستلزم تخصیص هزینه های برآوردی سربار دوایر به یکدیگر است.
- ❑ لازم است نخست با دوایر عملیاتی و پشتیبانی (خدماتی) و سربار مستقیم و غیر مستقیم آشنا شویم .

# دوایر عملیاتی و پشتیبانی

**عملیاتی:** دوایری هستند که عملیات ساخت محصولات و یا ارائه خدمات در آنجا صورت می گیرد و نقش آن ها در تولید محصول یا ارائه خدمت به مشتریان ، ملموس ، قابل درک و قابل رویت است. مثال: دایره ساخت در موسسه تولیدی و دایره فروش در موسسه بازرگانی.

**پشتیبانی:** دوایری هستند که به طور مستقیم در تولید محصولات و یا ارائه خدمات به مشتریان نقشی ندارند و وظیفه اصلی آن ها ارائه خدمات پشتیبانی به سایر دوایر می باشد. مثال: دایره رستوران در موسسه تولیدی .

## سربار مستقیم و غیر مستقیم

□ **هزینه های سربار مستقیم:** هزینه های هستند که مستقیماً مربوط به یک دایره بوده و به سهولت قابل ره گیری به حساب همان دایره می باشد. به طور مثال: هزینه های مواد مستقیم ، هزینه های مواد غیر مستقیم ، دستمزد غیر مستقیم ، هزینه های سرپرستی ، مواد سوختی ، تعمیرات و نگهداری ماشین آلات و هزینه استهلاک ماشین آلات.

□ **هزینه های سربار غیر مستقیم:** هزینه هایی هستند که منحصر به یک دایره نبوده و نمی توان آن ها را مستقیماً به حساب دایره عملیاتی یا پشتیبانی خاصی منظور نمود ، بلکه مربوط به چند دایره یا کلیه دوایر می باشند. به طور مثال: هزینه های آب و برق و گاز مصرفی ، اجاره استهلاک ساختمان کارخانه . برای نمونه تسهیم هزینه اجاره ساختمان کارخانه ، سطح زیر بنای هر یک از دوایر می تواند یک مبنای منطقی محسوب شود.

# اهداف تخصیص هزینه های غیر مستقیم

□ هزینه های غیر مستقیم در اکثر موارد بخش قابل توجهی از هزینه های ساخت را تشکیل می دهند که به منظور تعیین دقیق و صحیح بهای تمام شده محصولات تولید شده یا خدمات ارائه شده ، لازم است این گونه هزینه ها به موضوع هزینه یابی تخصیص یابد.

## □ چهار هدف اصلی تخصیص هزینه های غیر مستقیم :

1- ارائه اطلاعات برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی : در صورتی که هدف از هزینه یابی تصمیم گیری باشد ، لازم است هزینه کلیه عوامل موثر بر موضوع هزینه یابی در محاسبه بهای تمام شده لحاظ شود تا تصمیم صحیح تری اتخاذ شود. برای مثال چنانچه هدف از هزینه یابی ، تعیین قیمت فروش باشد ، در نظر نگرفتن هزینه های غیر مستقیم منجر به تعیین قیمت نادرست شده و ممکن است موجب زیان دهی شرکت شود.



## اهداف تخصیص هزینه های غیر مستقیم

□ 2- ایجاد انگیزه در مدیران و کارکنان : در صورتی که هدف از هزینه یابی ایجاد انگیزه در مدیران و کارکنان باشد، ارزیابی عملکرد بخش ها و مراکز بر مبنای کاهش هزینه های ساخت با حفظ کیفیت محصول و معیار قرار دادن سادگی و ارزانی ساخت محصولات طراحی شده و همچنین تشویق نمایندگان فروش برای فروش محصولاتی که سوددهی بیشتری دارند، نمونه هایی از ضرورت تسهیم هزینه های غیر مستقیم به موضوع هزینه یابی می باشند.

□ 3- توجیه هزینه های ساخت یا محاسبه مبالغ قابل بازپرداخت : در صورتی که هدف از هزینه یابی یک فعالیت یا تولید یک نوع محصول بر اساس قراردادی خاص باشد، لازم است هزینه های ساخت شامل هزینه های غیر مستقیم نیز باشد تا قیمت محصول به صورت منصفانه تعیین شود. مانند پرداخت پاداش توسط مدیران برای پیشنهاد کاربردی کارکنان .



## اهداف تخصیص هزینه های غیر مستقیم

□ 4- محاسبه بهای تمام شده موجودی ها جهت انعکاس در ترازنامه و صورت سود و زیان (گزارشگری برون سازمانی):

در صورتی که هدف از هزینه یابی محاسبه بهای تمام شده موجودی ها جهت گزارشگری برون سازمانی باشد لازم است در تعیین بهای تمام شده ، استانداردهای حسابداری رعایت شود. طبق استانداردهای حسابداری ، بهای تمام شده موجودی ها شامل کلیه هزینه های ساخت اعم از هزینه های مستقیم و هزینه های غیر مستقیم است.



# فرآیند تخصیص هزینه های سر بار ساخت

□ هزینه هایی که بین دو یا چند موضوع هزینه یابی مشترک می باشند باید بر اساس یکی از مبانی تخصیص هزینه ، به آن موضوعات هزینه یابی تخصیص یابند .

□ فرآیند تخصیص هزینه های سر بار ساخت به ترتیب مستلزم انجام مراحل زیر است:

- 1- تخصیص هزینه های سر بار عمومی موسسه به دوایر عملیاتی و پشتیبانی ، که اصطلاحاً تخصیص اولیه نامیده می شود.
- 2- تخصیص هزینه های سر بار دوایر پشتیبانی به دوایر استفاده کننده از خدمات ارائه شده که اصطلاحاً تخصیص ثانویه نامیده می شود.
- 3- تخصیص هزینه های سر بار دوایر عملیاتی به موضوع هزینه یابی (کالاها یا خدمات) که اصطلاحاً تخصیص نهایی نامیده می شود.

# تخصیص اولیه سر بار

□ فرایند تخصیص هزینه های سر بار عمومی موسسه به کلیه دوایر ، اعم از عملیاتی و پشتیبانی ، تخصیص اولیه سر بار نامیده می شود. تخصیص اولیه سر بار با استفاده از یک عامل مشترک به عنوان مبنای تخصیص انجام می شود. مانند تخصیص هزینه اجاره به دوایر عملیاتی و دوایر پشتیبانی . عامل مشترک سطح زیر بنا می باشد.

**مثال :** شرکت ایران دارای دو دایره عملیاتی ساخت و مونتاژ و دو دایره پشتیبانی رستوران و تاسیسات می باشد. اطلاعات زیر در مورد هزینه های سر بار مستقیم ، تعداد کارکنان ، سطح زیر بنا و میزان برق مصرفی هر یک از دوایر عملیاتی و پشتیبانی برای سال 1385 گردآوری شده است:

مطلوب است : تسهیم هزینه های سر بار عمومی شرکت بین دوایر عملیاتی و پشتیبانی و تعیین جمع هزینه های سر بار هر یک از دوایر .؟

جدول اطلاعات در اسلاید بعد :

## اطلاعات مسله

دایره	سربار مستقیم	تعداد کارکنان	سطح زیر بنا	میزان برق مصرفی
ساخت	3200000	50	600	400 وات
مونتاژ	1500000	30	300	300
رستوران	480000	10	100	50
تاسیسات	360000	20	200	150
	5540000	110	1200	900

هزینه های سربار به شرح زیر است :

هزینه اجاره ساختمان : 1080000 ریال ، مبنای تسهیم : سطح زیر بنا.

هزینه سرپرستی: 660000 ریال ، مبنای تسهیم : تعداد کارکنان.

هزینه روشنایی 540000 ریال ، مبنای تسهیم : کیلووات ساعت.

# حل مسله

جدول تسهیم هزینه های سربار عمومی بین دواير عملياتی و پشتیبانی

شرح	مبنای تسهیم	ساخت	مونتاژ	رستوران	تاسیسات
هزینه اجاره ساختمان	سطح زیر بنا	540000	270000	90000	180000
هزینه سرپرستی	تعداد کارکنان	300000	180000	60000	120000
هزینه روشنایی	کیلو وات ساعت	240000	180000	30000	90000
		1080000	630000	180000	390000

(1): هزینه اجاره ساختمان به نسبت سطح زیر بنای هر یک از دواير (یعنی 600/1200 به دایره ساخت ، 300/1200 به دایره مونتاژ ، 100/1200 به دایره رستوران و 200/1200 به دایره تاسیسات ) تسهیم شده است .

(2): هزینه سرپرستی به نسبت کارکنان هر یک از دواير: 50/110 ، 30/110 ، 10/110 ، 20/110 تسهیم شده است .

(3): هزینه روشنایی به نسبت برق مصرفی : 400/900 ، 300/900 ، 50/900 ، 150/900 تسهیم شده است .

# حل مسله

پس از تخصیص هزینه های سربار عمومی ، هزینه سربار هر یک از دوایر به شرح زیر خواهد بود :

	دوایر پشتیبانی		دوایر عملیاتی		هزینه سربار مستقیم
	تاسیسات	رستوران	مونتاژ	ساخت	
_____	360000	480000	1500000	3200000	_____
_____	390000	180000	630000	1080000	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	750000	660000	2130000	4280000	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____

# تخصیص ثانویه سر بار

□ به منظور هزینه یابی دقیق محصولات تولید شده و یا خدمات ارائه شده ، لازم است هزینه های دواير پشتیبانی (پس از تخصیص اولیه هزینه های سر بار) براساس میزان بهره مندی و استفاده از خدمات مربوطه بین دواير استفاده کننده ، اعم از عملیاتی یا پشتیبانی ، تخصیص یابد. این مرحله را تخصیص ثانویه گویند.

\* تخصیص ثانویه می تواند بر مبنای تعداد کارکنان ، کیلو وات ساعت برق مصرفی ، سطح زیر بنای دواير و .... صورت گیرد.

برای تخصیص هزینه های سر بار دواير پشتیبانی سه روش وجود دارد :

1- روش مستقیم

2- روش یک طرفه

3- روش متقابل

# روش مستقیم در تخصیص ثانویه سربار

□ در روش مستقیم که به طور گسترده مورد استفاده قرار می گیرد ، خدمات متقابلی که دواير پشتیبانی به یکدیگر ارائه می کنند در نظر گرفته نمی شود و فرض می شود که دواير پشتیبانی ، خدمات خود را صرفاً به دواير عملیاتی ارائه می دهند. به همین دلیل در این روش هزینه های دواير پشتیبانی تنها به دواير عملیاتی تسهیم می شود.

□ این روش ساده ترین روش می باشد. اما از نظر تئوری ضعیف ترین روش به حساب می آید. چون استفاده دواير پشتیبانی از خدمات یکدیگر را محاسبه نمی کند.

□ در این روش نیازی به اولویت بندی دواير پشتیبانی جهت تسهیم نمی باشد. و تسهیم را از هر یک از دواير می توان آغاز نمود.

□ **مثال :** با در نظر گرفتن اطاعات مثال قبل ، با فرض اینکه مبنای تسهیم هزینه های دایره رستوران ، تعداد کارکنان و دایره تاسیسات سطح زیر بنای هر یک از دواير می باشد.

مطلوب است با روش مستقیم :

# پاسخ مثال با روش مستقیم

## جدول تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی (به روش مستقیم)

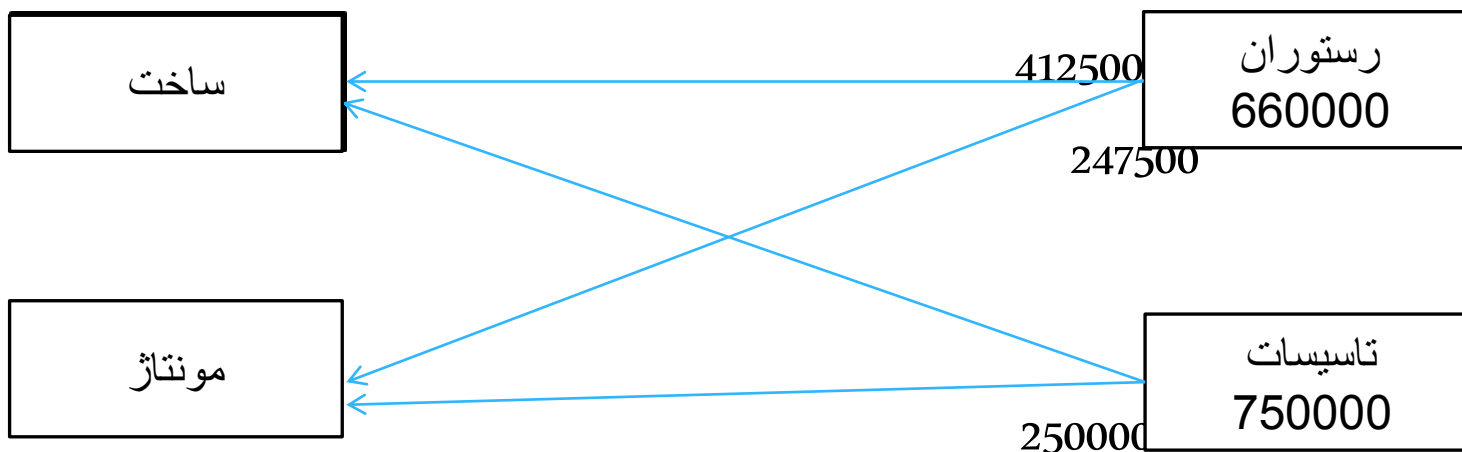
شرح	دواير عملیاتی		دواير پشتیبانی	
	ساخت	مونتاژ	رستوران	تاسیسات
هزینه های سربار قبل از تسهیم	4280000	2130000	660000	750000
هزینه های دواير پشتیبانی				
تسهیم هزینه ها :				
دایره رستوران	412500	247500	(660000)	
دایره تاسیسات	500000	250000		(750000)
جمع هزینه های سربار پس از تسهیم	5192500	2627500		
تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی				7820000



# پاسخ مثال با روش مستقیم

\* هزینه های دایره رستوران به نسبت تعداد کارکنان دواير عملیاتی (یعنی 50/80 به دایره ساخت . 30/80 به دایره مونتاژ) تسهیم شده است .

\* هزینه های دایره تاسیسات به نسبت سطح زیر بنای دواير عملیاتی (یعنی 600/900 به دایره ساخت . 300/900 به دایره مونتاژ) تسهیم شده است.



# تخصیص ثانویه سر بار

## روش یک طرفه

□ در روش یک طرفه که روش متوالی نیز نامیده می شود . بخشی از خدماتی که دواير پشتیبانی به یکدیگر ارائه می کنند در محاسبات مد نظر قرار می گیرد .

□ در این روش هزینه های دواير پشتیبانی بر اساس ترتیبی مشخص و از پیش تعیین شده به دواير دیگر تسهیم می گردد. بدین ترتیب که هزینه های اولین دایره پشتیبانی هم به دواير عملیاتی و هم به دواير پشتیبانی تسهیم می گردد. اما هنگام تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی دیگر ، این دایره از محاسبات حذف شده و هیچ گونه هزینه ای به آن تسهیم نمی گردد. این روند تا تسهیم هزینه های آخرین دایره پشتیبانی ادامه می یابد و هر دایره ای که هزینه های آن تسهیم می شود به ترتیب اولویت از جریان تسهیم حذف می گردد ، به نحوی که هزینه های آخرین دایره پشتیبانی تنها به دواير عملیاتی تسهیم می شود.

# تخصیص ثانویه سربار

## روش یک طرفه

برای تعیین اولویت تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی سه روش وجود دارد :

1- اولویت تسهیم با دایره پشتیبانی است که جمع مبلغ هزینه های آن بیشتر از سایر دواير پشتیبانی است.

2- اولویت تسهیم با دایره پشتیبانی است که میزان ارائه خدمات آن به دواير پشتیبانی دیگر بیشتر باشد. به این منظور باید درصد ارائه خدمات هر یک از دواير پشتیبانی را محاسبه نموده و جمع درصد ارائه خدمات هر یک از دواير به سایر دواير پشتیبانی را با هم مقایسه کرد.

3- اولویت تسهیم با دایره پشتیبانی است که جمع مبلغ ریالی خدمات ارائه شده ان به دواير پشتیبانی دیگر بیشتر باشد. مبلغ ریالی خدمات ارائه شده هر دایره پشتیبانی به دواير دیگر از حاصلضرب هزینه های آن دایره در درصد ارائه خدمات آن بدست می آید. این روش ترکیب روش های قبلی است و منطقی تر می باشد.

## مثال تخصیص ثانویه سر بار با روش یک طرفه

با در نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل . با فرض اینکه اولویت تسهیم با دایره پشتیبانی باشد که جمع مبلغ ریالی خدمات ارائه شده آن به دایره پشتیبانی دیگر بیشتر باشد.

حل :

برای حل این مسئله ابتدا باید درصد ارائه خدمات هر دایره پشتیبانی به دایره پشتیبانی دیگر را محاسبه نمود. برای این منظور مبنای خود آن دایره از محاسبات حذف می شود. یعنی برای تعیین درصد ارائه خدمات دایره رستوران ، تعداد کارکنان رستوران (10 نفر) ، و برای دایره تاسیسات ، سطح زیر بنای دایره تاسیسات (200متر مربع) از محاسبات حذف می شود. بنابراین خواهیم داشت:

$$0.20 = 20/100 \quad \text{درصد ارائه خدمات دایره رستوران به دایره تاسیسات: } 660000 \times 0.20 = 132000$$

$$0.10 = 100/1000 \quad \text{درصد ارائه خدمات دایره تاسیسات به دایره رستوران: } 750000 \times 0.10 = 75000$$

## مثال تخصیص ثانویه سربار با روش یک طرفه

با توجه به این که مبلغ ریالی خدمات ارائه شده دایره رستوران به دایره تاسیسات بیشتر از مبلغ ریالی خدمات ارائه شده دایره تاسیسات به دایره رستوران می باشد. لذا اولویت تسهیم با دایره رستوران است .

جدول تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی (به روش یک طرفه)

دواير پشتیبانی                      دواير عملیاتی

شرح	ساخت	مونتاژ	رستوران	تاسیسات	جمع
هزینه های سربار قبل از تسهیم	4280000	2130000	660000	750000	7820000

دواير پشتیبانی

تسهیم هزینه های پشتیبانی:

دایره رستوران                      198000                      330000

دایره تاسیسات                      294000                      588000

جمع بعد از تسهیم :                      2622000                      5198000

7820000

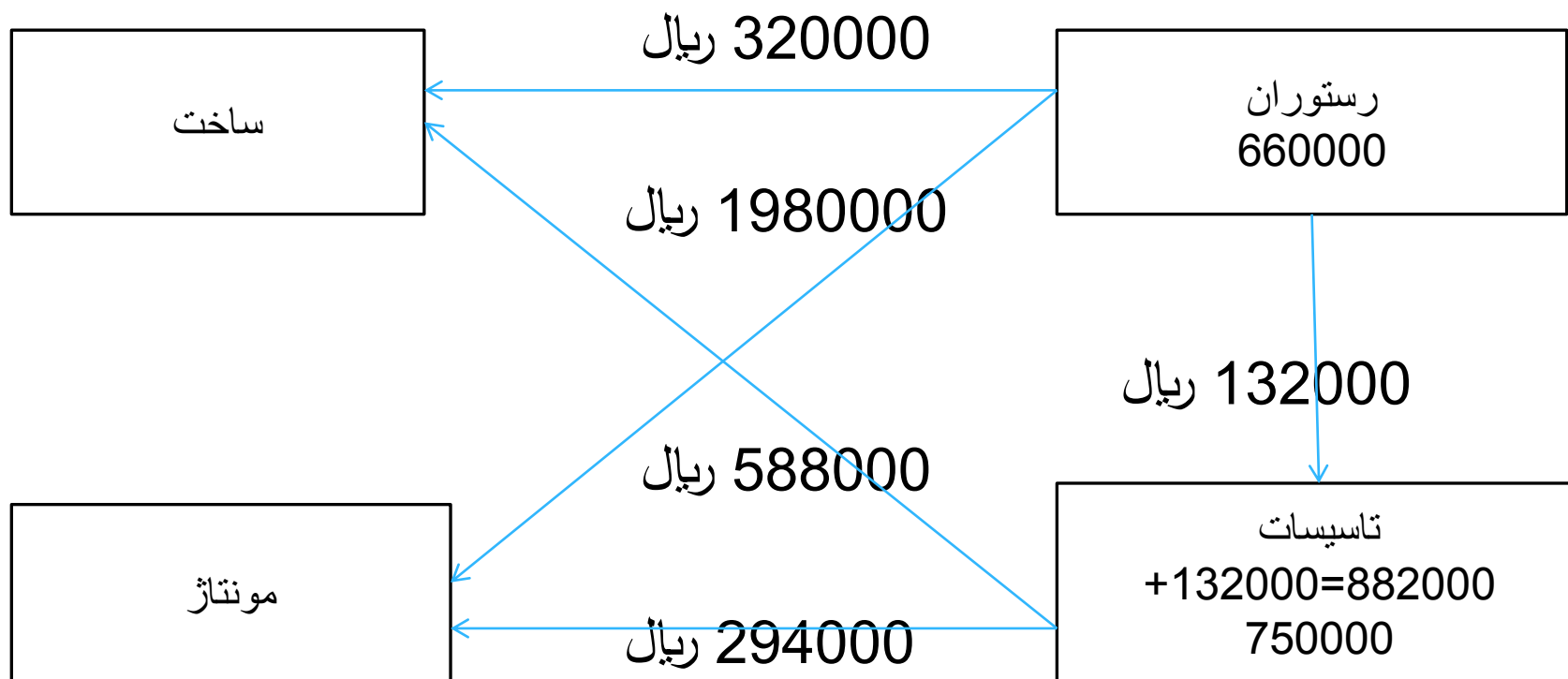
## مثال تخصیص ثانویه سربار با روش یک طرفه

\* هزینه های دایره رستوران به نسبت تعداد کارکنان دواير عملیاتی و دایره پشتیبانی تاسیسات ( یعنی 50/100 به دایره ساخت ، 30/100 به دایره مونتاژ ، 20/100 به دایره تاسیسات ) تسهیم شده است.

\* هزینه های دایره تاسیسات به نسبت سطح زیر بنای عملیاتی (یعنی 600/900 به دایره ساخت ، 300/900 به دایره مونتاژ) تسهیم شده است. باید توجه داشت که بعد از تسهیم هزینه های دایره رستوران ، جمع هزینه های دایره تاسیسات برابر با 882000 ریال

(132000+750000) است که نهایتاً این مبلغ بین دواير عملیاتی ساخت و مونتاژ تسهیم گردیده است.

## مثال تخصیص ثانویه سربار با روش یک طرفه



## تخصیص ثانویه . روش متقابل

□ در روش متقابل که روش ریاضی نیز نامیده می شود. خدماتی که دواير پشتیبانی به یکدیگر ارائه می کنند به طور کامل در نظر گرفته می شود و هزینه های هر دایره پشتیبانی به کلید دواير عملیاتی و پشتیبانی استفاده کننده از خدمات آن دایره به استثنای خود آن دایره تسهیم می شود.

□ روش متقابل از نظر تئوری بهترین روش است و نتایج آن حاصل از بکارگیری آن در مقایسه با روش های مستقیم و یک طرفه دقیق تر است .

□ اما چون محاسبات ریاضی آن به ویژه هنگامی که دواير پشتیبانی متعدد وجود دارد و همه این دواير از امکانات و تسهیلات یکدیگر استفاده می کنند ، پیچیده و دشوار می باشد .



# روش متقابل

□ انجام تسهیم با استفاده از روش ریاضی (متقابل) مستلزم انجام مراحل زیر است :

- 1- تعیین درصد ارائه خدمات دواير پشتیبانی به یکدیگر
- 2- بیان هزینه های هر یک از دواير پشتیبانی به صورت یک معادله خطی ( هزینه های هر دایره پشتیبانی برابر است با هزینه های قبل از تسهیم ثانویه آن بعلاوه درصدی از هزینه های سایر دواير پشتیبانی )
- 3- حل معادلات خطی ( از طریق دستگاه معادلات یا ماتریس ) و تعیین هزینه های هر یک از دواير پشتیبانی پس از تسهیم
- 4- تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی و تعیین مبلغ کل سربار دواير عملیاتی .

# مثال برای روش متقابل

با در نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل : مطلوب است تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی به روش ریاضی.

**حل مسله :** ابتدا مانند روش یک طرفه باید درصد ارائه خدمات هر دایره پشتیبانی به دایره پشتیبانی دیگر را محاسبه نمود . با توجه به محاسبات انجام شده :

درصد ارائه خدمات دایره رستوران به دایره تاسیسات  $20/100=0.20$

درصد ارائه خدمات دایره تاسیسات به دایره رستوران  $100/1000=0.10$

می توان گفت که هزینه های دایره رستوران ، علاوه بر مبلغ 660000 ریال سربار قبل از تسهیم ثانویه شامل 10 درصد از هزینه های دایره تاسیسات نیز می باشد. همچنین دایره تاسیسات ، علاوه بر مبلغ 750000 ریال سربار قبل از تسهیم ثانویه شامل 20 درصد از هزینه های دایره رستوران می باشد.

## مثال برای روش متقابل

در نتیجه هزینه های هر یک از دواير پشتيباني به صورت زير خواهد بود: 

✓ هزینه های دایره رستوران با  $R$  و هزینه های دایره تاسیسات با  $T$  نشان داده شده است.

$$R = 660000 + 0.10 T$$

$$T = 750000 + 0.20 R$$

اکنون دو معادله دو مجهولی داریم که با قرار دادن  $T$  در معادله اول خواهیم داشت:

$$R = 660000 + 0.10(750000 + 0.20 R)$$

$$R - 0.02 R = 660000 + 75000$$

$$0.98R = 735000$$

$$R = 750000 \text{ هزینه های دایره رستوران پس از تسهیم}$$

$$T = 750000 + 0.20(750000)$$

حال با قرار دادن  $R$  در معادله دوم ،  $T$  به دست می آید:

$$T = 900000 \text{ هزینه های دایره تاسیسات پس از تسهیم}$$

# مثال روش متقابل

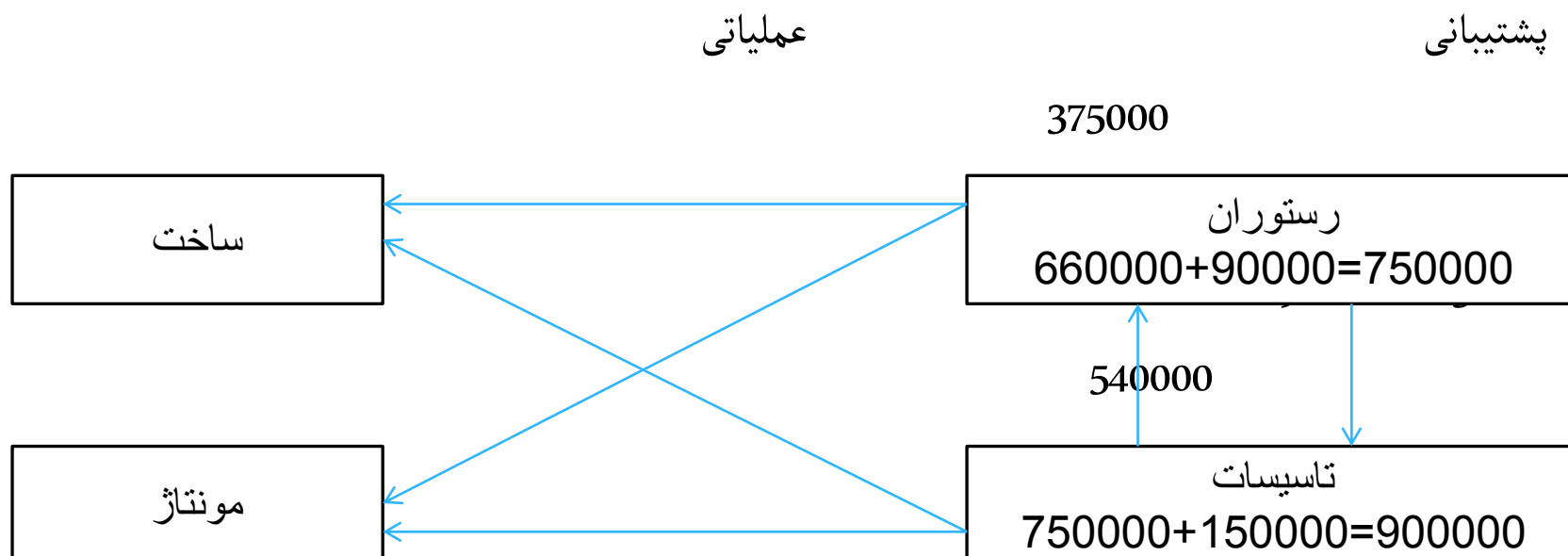
جدول تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی ( به روش متقابل )

شرح	دواير عملیاتی		دواير پشتیبانی	
	ساخت	مونتاژ	رستوران	تاسیسات
هزینه های سر بار قبل از تسهیم	4280000	2130000	660000	750000
هزینه های دواير پشتیبانی				
تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی :				
دایره رستوران	375000	225000	(750000)	150000
دایره تاسیسات	540000	270000	90000	(900000)
جمع هزینه های سر بار پس از تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی	5195000	2625000		7820000

## مثال روش متقابل

□ هزینه های دایره رستوران به نسبت تعداد کارکنان دواير عملیاتی و دایره پشتیبانی تاسیسات (یعنی 50/100 به دایره ساخت ، 30/100 به دایره مونتاژ و 20/100 به دایره تاسیسات ) تسهیم شده است.

□ هزینه های دایره تاسیسات به نسبت سطح زیر بنای دواير عملیاتی و دایره پشتیبانی رستوران (یعنی 600/1000 به دایره ساخت ، 300/1000 به دایره مونتاژ و 100/1000 به دایره رستوران ) تسهیم شده است .



## مقایسه روش های مختلف تخصیص هزینه های دواير پشتیبانی

جمع هزینه های تخصیص یافته به دواير عملیاتی پس از تسهیم هزینه های دواير پشتیبانی روش های مختلف :

جمع هزینه های سربار

دایره ساخت    دایره مونتاژ    جمع

تخصیص هزینه های دواير پشتیبانی :

7820000    2627500    5192500

روش مستقیم :

7820000    2622000    5198000

روش یک طرفه :

7820000    2625000    5195000

روش متقابل :

# مقایسه روش های مختلف تخصیص

□ همانطور که ملاحظه شد ، جمع هزینه های تخصیص یافته به دواير عملیاتی بر اساس هر سه روش یکسان است و تفاوت تنها در مبلغ تخصیص یافته به هر یک از دواير عملیاتی می باشد. مقایسه مبالغ منعکس شده در جداول حاکی از آن است که چنانچه عملکرد مدیران دواير عملیاتی از طریق توان آن ها در پایین نگه داشتن هزینه ها ارزیابی شود ، مدیر دایره عملیاتی دایره ساخت ، روش مستقیم و مدیر دایره عملیاتی مونتاژ ، روش یک طرفه را ترجیح خواهند داد و بنابراین می توان نتیجه گرفت برنامه ریزی ، تصمیم گیری ، ارزیابی عملکرد و هزینه یابی که از کارکردهای حسابداری صنعتی محسوب می شود ، می تواند تحت تاثیر روش های مختلف تخصیص هزینه دواير پشتیبانی قرار گیرد.

# تخصیص نهایی سربار

□ آخرین مرحله از مراحل تخصیص هزینه های سربار ساخت ، تخصیص هزینه سربار دواير عملیاتی به محصولات ، سفارشات و یا خدمات می باشد که اصطلاحاً تخصیص نهایی سربار نامیده می شود . برای این منظور ابتدا همه هزینه های سربار هر یک از دواير عملیاتی بر مبنای جذب سربار تقسیم شده و نرخ جذب سربار برای آن دایره به دست می آید ، سپس نرخ جذب مربوطه ملاک تسهیم هزینه های سربار به محصولات ، سفارشات و یا خدمات قرار می گیرد . برای تعیین نرخ جذب سربار هر یک از دواير عملیاتی می توان از مبنای مختلف جذب سربار استفاده نمود . برای مثال می توان در یک دایره از ساعت کار مستقیم و در دایره دیگر از ساعت کار ماشین آلات به عنوان مبنای جذب سربار استفاده کرد .



## مثال تخصیص نهایی سربار

با در نظر گرفتن اطلاعات مثال قبل :

مطلوب است محاسبه نرخ جذب سربار دوائر عملیاتی ساخت و مونتاژ بر مبنای ساعت کار مستقیم ، با فرض اینکه ساعت کار مستقیم دوائر عملیاتی به ترتیب 1250 ساعت و 2500 ساعت باشد.

حل مسئله :

نرخ جذب سربار دایره ساخت  $5195000 \div 1250 = 4156$

نرخ جذب سربار دایره مونتاژ  $2625000 \div 2500 = 1050$