



مدرسین شریف

فصل اول

« حسابداری و گزارشگری مالی »

مقدمه

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی بوده که وظیفه آن تهیه صورت‌های مالی به منظور کمک به تصمیم‌گیری مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر گروه‌های ذینفع می‌باشد.

حسابداری اساساً با اطلاعات مالی کمی، روبرو بوده که در پیوند با اطلاعات کیفی در امر قضاوت اعمال می‌شود. گرچه حسابداری تأکید زیادی درباره گزارشگری آنچه که قبلاً رخ داده، دارد؛ اما این اطلاعات گذشته، به قصد تصمیم‌گیری‌های اقتصادی برای ارزیابی انتظارات آینده، تنظیم گردیده است. پیچیدگی روزافزون معاملات مالی و وجود طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان بالقوه بزرگترین چالش موجود در گزارشگری اطلاعات مالی می‌باشد که باید فرایند گزارشگری به طور مستمر از طریق تدوین رویه‌های مناسب و یکنواخت برای گزارشگری به تناسب پیچیدگی پدیده‌ها، بهبود یافته و با بهینه نمودن راه کارهای اجرایی، اطلاعات مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه را در جهت اخذ تصمیمات مناسب فراهم سازد.

استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی

استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به اشخاصی اطلاق می‌شود که جهت رفع نیازهای اطلاعاتی متفاوت خود از این اطلاعات استفاده می‌کنند. استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری به دو گروه تحت عنوان استفاده‌کنندگان داخلی (درون‌سازمانی) و خارجی (برون‌سازمانی) طبقه‌بندی می‌شوند. استفاده‌کنندگان خارجی به گروه‌هایی اطلاق می‌شود که با بهره‌گیری از اطلاعات تولید شده از نتایج عملیات داخلی تصمیم‌گیری می‌نمایند. مدیریت واحد تجاری جهت رفع نیازهای اطلاعاتی این گروه که دارای منافع و علایق متفاوت و گاه متضاد می‌باشند و به منظور تأمین انتظارات و خواسته‌های آنان اطلاعات مالی متنوع، حاوی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی را که طبق الزامات قانونی و عرف جاری تهیه شده است در اختیار این گروه قرار می‌دهد. این گروه از استفاده‌کنندگان عبارتند از:

سهامداران و سرمایه‌گذاران آتی، تولیدکنندگان و فروشندگان، اعطاکنندگان تسهیلات مالی، کارکنان، مشتریان، حقوقدانان و اقتصاد دانان، اتحادیه کارگری، کارشناسان مالی، کارگزاران بورس و اوراق بهادار، مقامات مالیاتی، مراجع قانونگذاری و قضایی، بورس اوراق بهادار، طراحان و برنامه‌ریزان کشور، مراکز تصمیم‌گیری واردات و صادرات و جامعه به طور اعم. استفاده‌کنندگان خارجی در موقعیتی نیستند که بتوانند اطلاعات مالی خاصی را از واحدهای تجاری درخواست نمایند. آن‌ها براساس اهداف، نیازهای اطلاعاتی خود را با تکیه بر صورت‌های مالی (ابزار اصلی انتقال اطلاعات مالی واحد تجاری) رفع می‌نمایند. حرفه حسابداری در پردازش اطلاعات کمی و کیفی با رعایت اصول و مفاهیم چارچوب نظری، صورت‌های مالی را که به عنوان ابزار اصلی انتقال اطلاعات مالی می‌باشد، از طریق مدیریت واحد تجاری تهیه و جهت تصمیم‌گیری در اختیار استفاده‌کنندگان خارجی قرار می‌دهد.

استفاده‌کنندگان داخلی (مدیران) به گروهی اطلاق می‌شود که جهت مقاصد برنامه‌ریزی، ارزیابی عملیات در داخل واحد تجاری و تخصیص منابع مدیریت به اطلاعاتی نیاز دارند که بتوانند در اجرای اهداف مورد نظر از آن برخوردار گردند. این گروه از استفاده‌کنندگان (مدیران) به علت ارتباط نزدیک با محیط حسابداری و دسترسی به اطلاعات تفصیلی، تصویر کلی از وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد تجاری تحت کنترل خود آگاهی داشته و براساس نیاز و خواسته‌های خود در تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار می‌دهند، بنابراین گزارشگری اطلاعات مالی داخلی براساس نیاز مدیریت تهیه می‌گردد. حسابداری جهت رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی به دو شاخه اصلی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی تقسیم می‌شود. فرایند تهیه و گزارش اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان درون سازمانی اصطلاحاً حسابداری مدیریت نامیده می‌شود و فرایند تهیه و گزارش اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان برون سازمانی اصطلاحاً حسابداری مالی نامیده می‌شود که محصول نهایی و ابزار اساسی ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان برون سازمانی صورت‌های مالی اساسی است.



اجزای صورت‌های مالی

مجموعه کامل صورت‌های مالی که توسط حسابداری مالی تهیه می‌شود عبارتند از:

الف) صورت‌های مالی اساسی

- ۱- **ترازنامه (صورت وضعیت مالی)** - گزارشی که اطلاعات درباره منابع اقتصادی (دارایی‌ها)، تعهدات اقتصادی (بدهی‌ها) واحد تجاری و تفاوت بین دارایی‌ها و بدهی‌ها که بیانگر حقوق مالکین است در یک مقطع زمانی معین ارائه می‌دهد، ترازنامه یا صورت وضعیت مالی نامیده می‌شود.
 - ۲- **صورت سود و زیان** - گزارشی است که نتایج عملکرد یک واحد تجاری طی یک دوره زمانی مشخص را ارائه می‌کند.
 - ۳- **صورت سود و زیان جامع** - گزارشی است که افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه از بابت کلیه درآمدها و هزینه‌های مختلف شناسایی شده طی دوره، اعم از تحقق یافته و تحقق نیافته را نشان می‌دهد.
 - ۴- **صورت جریان وجوه نقد** - گزارشی است که تصویری از میزان وجوه نقد دریافتی و پرداختی حاصل از کلیه عملیات واحد تجاری را طی دوره مالی افشاء می‌کند.
- ب) **یادداشت‌های توضیحی:** اطلاعات بیشتر درباره سرفصل‌های ارائه شده در متن صورت‌های مالی اساسی و همچنین سایر اطلاعات لازم برای درک و تفسیر بهتر این صورت‌ها در یادداشت‌های توضیحی که جزء لاینفک صورت‌های مالی اساسی است ارائه می‌شود.

کج مثال ۱: مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل چند جزء است؟

- (۱) سه (۲) چهار (۳) پنج (۴) شش

پاسخ: گزینه «۳» مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل: ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد، و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی است.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی

مفاهیم نظری گزارشگری مالی مجموعه‌ای از یک سیستم یکپارچه و منسجم از اهداف و مبانی مرتبط با یکدیگر است که ماهیت، عملکرد و قلمرو حسابداری و گزارشگری مالی را مشخص می‌کند و رهنمودی برای تدوین استانداردهای حسابداری هماهنگ به شمار می‌آید. مفاهیم گزارشگری مالی، درک استفاده‌کنندگان مالی و اطمینان آن‌ها به گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی را می‌توان به شرح زیر مورد بحث قرار داد:

- ۱- هدف صورت‌های مالی ۲- خصوصیات کیفی اطلاعات مالی ۳- عناصر صورت‌های مالی ۴- شناخت در صورت‌های مالی ۵- اندازه‌گیری در صورت‌های مالی ۶- نحوه ارائه اطلاعات در صورت‌های مالی

۱- هدف صورت‌های مالی

هدف صورت‌های مالی عبارت از ارائه اطلاعات تلخیص شده و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد.

- ♦ **وضعیت مالی** - وضعیت مالی یک واحد تجاری در برگیرنده منابع اقتصادی تحت کنترل آن، ساختار مالی آن، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی‌ها و ظرفیت سازگاری آن با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات درباره وضعیت مالی واحد تجاری در ترازنامه ارائه می‌شود.
- ♦ **عملکرد مالی** - عملکرد مالی واحد تجاری در برگیرنده بازده حاصل از منابع تحت کنترل واحد تجاری است. اطلاعات درباره عملکرد مالی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شود.
- ♦ **انعطاف‌پذیری مالی** - انعطاف‌پذیری مالی عبارت است از: توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان و زمان جریان‌های نقدی آن، به گونه‌ای که واحد تجاری بتواند در قبال رویدادها و فرصت‌های غیرمنتظره واکنش نشان دهد. مجموعه صورت‌های مالی، اطلاعاتی را که جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری واحد تجاری مفید است منعکس می‌کند.

کجه مثال ۲: اطلاعات درباره وضعیت مالی یک واحد تجاری در کدام یک از صورت‌های مالی اساسی ارائه می‌شود؟

ترازنامه	صورت سود و زیان	صورت سود و زیان جامع	صورت جریان وجوه نقد
(۱) بلی	بلی	بلی	خیر
(۲) خیر	بلی	بلی	خیر
(۳) بلی	خیر	خیر	خیر
(۴) بلی	خیر	خیر	بلی

✓ پاسخ: گزینه «۳» وضعیت مالی یک واحد تجاری در برگیرنده منابع اقتصادی تحت کنترل آن، ساختار مالی آن، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی‌ها و ظرفیت سازگاری آن با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات درباره وضعیت مالی در ترازنامه ارائه می‌گردد.

کجه مثال ۳: عملکرد مالی:

(۱) در برگیرنده منابع اقتصادی تحت کنترل واحد تجاری است.

(۲) در برگیرنده بازده حاصل از منابع تحت کنترل واحد تجاری است.

(۳) یعنی توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان و زمان جریان‌های نقدی.

(۴) هر سه مورد صحیح است.

✓ پاسخ: گزینه «۲» عملکرد مالی یک واحد تجاری در برگیرنده بازده حاصل از منابع تحت کنترل آن است. اطلاعات درباره عملکرد مالی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شود.

۲- خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

خصوصیات کیفی به خصوصیات اطلاعاتی اطلاق می‌شود که موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. خصوصیات کیفی به دو بخش تقسیم می‌شوند:

(۱) خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات شامل: الف - مربوط بودن، ب - قابل اتکا بودن

(۲) خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات شامل: الف - قابل مقایسه بودن، ب - قابل فهم بودن

کجه مثال ۴: خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات مالی کدام یک از موارد زیر است؟

(۱) مربوط بودن و قابل اتکا بودن

(۲) به موقع بودن و قابل فهم بودن

(۳) قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن

(۴) ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و ارزش تأییدکنندگی

✓ پاسخ: گزینه «۳» خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات مالی شامل قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن می‌باشد.

مربوط بودن

اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده با تأیید یا تصحیح ارزیابی‌های گذشته آن‌ها مؤثر واقع شود. به طور کلی اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که:

۱- دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی باشد - یعنی این که با توجه به نتایج گذشته بتوان شرایط را برای پیش‌بینی نتایج و رویدادهای آتی فراهم کرد.

۲- دارای ارزش تأییدکنندگی (بازخور) باشد - یعنی این که در تأیید یا تصحیح ارزیابی‌های گذشته استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی تأثیر داشته باشد.

۳- انتخاب خاصه - یعنی این که صورت‌های مالی تنها می‌توانند آن خاصه‌هایی را ارائه کنند که بر حسب واحد پول قابل بیان است. لذا انتخاب خاصه‌ای که قرار است در صورت‌های مالی گزارش شود باید مبتنی بر مربوط بودن آن به تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان باشد.

کجه مثال ۵: کدام یک از موارد زیر لازمه دستیابی به خصوصیت کیفی «مربوط بودن» اطلاعات مالی است؟

(۱) بی‌طرفی (۲) کامل بودن (۳) قابل فهم بودن (۴) داشتن ارزش پیش‌بینی

✓ پاسخ: گزینه «۴» داشتن ارزش پیش‌بینی‌کنندگی یکی از خصوصیات کیفی مربوط بودن اطلاعات مالی است.



مدرس‌ان شریف

فصل دوم

« مروری بر چرخه حسابداری »

(تأکید بر واحدهای تک مالکی)

مقدمه

چرخه حسابداری بیانگر فرایند ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری اطلاعات مالی در قالب یازده مرحله در طول دوره مالی و در پایان دوره مالی می‌باشد. همان‌طور که می‌دانید، هدف حسابداری تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی می‌باشد و در جهت رفع نیازهای اطلاعاتی در قالب گزارشگری اطلاعات مالی، باید ابتدا اقدام به جمع‌آوری اطلاعات مالی شود و سپس بعد از تجزیه و تحلیل معاملات و رویدادهای مالی، آن‌ها را در دفاتر حسابداری ثبت کرد و از طریق انتقال به دفتر کل، اقدام به طبقه‌بندی آن‌ها نمود. نهایتاً در پایان دوره مالی از طریق مانده‌گیری حساب‌ها و تلخیص آن‌ها، اقدام به ارائه گزارش اطلاعات مالی در قالب صورت‌های مالی اساسی نمود.

سیکل چرخه حسابداری در واحدهای تجاری تک مالکی

سیستم حسابداری باید تمامی اطلاعات مالی واحد تجاری را شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی و در قالب صورت‌های مالی، تلخیص نموده تا اطلاعات مفیدی را برای استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری فراهم نماید. فرآیند عملیات حسابداری شامل یک سری عملیاتی است که به طور پیاپی در هر دوره مالی تکرار می‌شود. این عملیات پیاپی را چرخه حسابداری می‌گویند. عملیات حسابداری در دو مقطع زمانی به شرح زیر انجام می‌شود:

الف - در طول دوره مالی - توالی مراحل حسابداری در طول دوره مالی به شرح زیر است:

مرحله اول - جمع‌آوری اطلاعات مالی	مرحله دوم - تجزیه و تحلیل معاملات و رویدادهای مالی
مرحله سوم - ثبت معاملات و رویدادهای مالی در دفتر روزنامه	مرحله چهارم - انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل
مرحله پنجم - تهیه تراز آزمایشی (تعدیل نشده)	

ب - در پایان دوره مالی - مراحل حسابداری در پایان دوره مالی به شرح زیر است:

مرحله ششم - اصلاح و تعدیل حساب‌های دفتر کل	مرحله هفتم - تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده (تعدیل شده)
مرحله هشتم - تهیه صورت‌های مالی	مرحله نهم - بستن حساب‌های موقت
مرحله دهم - تهیه تراز آزمایشی اختتامی	مرحله یازدهم - بستن حساب‌های دائمی

در ادامه مروری جامع بر مراحل یازده‌گانه چرخه حسابداری خواهیم داشت:

مرحله اول: جمع‌آوری اطلاعات مالی

مدیران برای تصمیم‌گیری‌های درست به اطلاعات مالی کامل و صحیح نیاز دارند. این اطلاعات باید به سهولت فراهم شود و به روز باشد. حسابداری این گونه اطلاعات را از طریق ثبت منظم معاملات و عملیات مالی فراهم می‌کند. ثبت هر معامله در مدارک حسابداری مستلزم تجربه و تحلیل و تعیین اثر آن بر معادله حسابداری است.

معادله حسابداری

هر نوع عملیات مالی بر سه عنصر اصلی دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه تأثیر می‌گذارد. برای مثال جهت تأسیس یک واحد تجاری ممکن است شما با مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد اقدام به تأسیس آن نموده و همچنین مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال از یک مؤسسه قرض گرفته باشید. لذا وجه نقد موجود ۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد که ۳۰۰,۰۰۰ ریال متعلق به شما و ۲۰۰,۰۰۰ ریال آن بدهی شما به مؤسسه قرض دهنده می‌باشد.

$$300,000 + 200,000 = 500,000$$

چنانچه به رابطه فوق دقت کنید خواهید دید که رابطه زیر برقرار است:

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

تساوی بین دارایی در یک سو، و بدهی و سرمایه در سوی دیگر، به شکلی که در بالا ارائه شده است، معادله اصلی حسابداری یا معادله ترازنامه نام دارد. معادله حسابداری شالوده سیستم حسابداری دو طرفه است و ارتباط و تساوی دارایی‌های یک مؤسسه را با مجموع بدهی‌ها و سرمایه آن در هر زمان نشان می‌دهد. معادله اساسی حسابداری نشان می‌دهد که در مقابل هر یک ریال دارایی یک واحد تجاری یک ریال حق مالی وجود دارد و این حق به بستانکاران و صاحب یا صاحبان واحد تجاری متعلق است.

حق مالی بستانکاران بر حق مالی صاحب یا صاحبان مؤسسه ارجحیت دارد، یعنی در صورت انحلال یا ورشکستگی واحد تجاری، ابتدا مطالبات بستانکاران از محل دارایی‌های مؤسسه پرداخت می‌شود و اگر باقی مانده‌ای وجود داشت به صاحب یا صاحبان واحد تجاری تعلق دارد. بنابراین در معادله حسابداری، بدهی‌ها قبل از سرمایه نوشته می‌شود.

تعریف عناصر معادله حسابداری

دارایی

دارایی عبارت است از اموال، مطالبات و سایر منابع متعلق به یک واحد تجاری که در نتیجه معاملات، عملیات مالی یا سایر رویدادها ایجاد شده و قابل تقویم به پول و دارای منافع آتی باشند. واحدهای تجاری بر حسب نوع و حجم فعالیت و اندازه، دارایی‌های گوناگونی دارند که از جمله آن‌ها می‌توان وجوه نقد، مطالبات، موجودی کالا، موجودی ملزومات، زمین، ساختمان و اثاثه را نام برد.

برای این که یک منبع اقتصادی به عنوان دارایی واحد تجاری تلقی شود باید شرایط زیر را دارا باشد:

۱- دارای منافع اقتصادی آتی بوده و جریان ورود آن منافع به داخل واحد تجاری محتمل باشد. ۲- بهای تمام شده دارایی برای مؤسسه به نحو اتکاپذیری قابل اندازه‌گیری و قابل تقویم به پول باشد. ۳- در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل مؤسسه درآمده باشد.

بدهی

بدهی عبارت است از تعهداتی که یک مؤسسه در مقابل اشخاص و مؤسسات دیگر دارد و از معاملات و رویدادهای گذشته ناشی شده‌اند و باید از طریق پرداخت پول، تحویل کالا، انجام دادن خدمت یا انتقال سایر ارقام دارایی تسویه شوند. بدهی‌های یک مؤسسه معمولاً از خرید نسیه اموال، کالا، اخذ وام و نظایر این‌ها ناشی می‌شود و از جمله آن‌ها می‌توان بستانکاران، اسناد پرداختنی و وام پرداختنی را نام برد.

سرمایه (حقوق مالکانه)

سرمایه عبارت از حق مالی صاحب یا صاحبان سرمایه یک مؤسسه نسبت به دارایی‌های آن می‌باشد. سرمایه در هر زمان از کسر کردن بدهی‌های یک مؤسسه از کل دارایی‌های آن بدست می‌آید. به سرمایه (حقوق مالکانه)، خالص دارایی‌ها نیز اطلاق می‌شود.



معاملات و رویدادهای مالی

معاملات و رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که باعث تغییر در دارایی، بدهی و سرمایه می‌شوند. فرایند حسابداری با تجزیه و تحلیل معاملات و رویدادهای مالی آغاز می‌شود. قبل از ثبت، گزارش و یا تفسیر اطلاعات مالی، هر حسابدار باید یکایک معاملات و رویدادهای مالی را تجزیه و تحلیل کند. رویدادهای مالی به دو گروه تقسیم می‌شوند:

- ۱- **رویدادهای مالی خارجی (برون‌سازمانی):** رویدادهایی هستند که از معاملات بین مؤسسه با اشخاص دیگر یعنی، اشخاص خارج از مؤسسه ناشی می‌شود. مانند خرید ملزومات اداری، خرید زمین و ساختمان، فروش کالا به مشتریان و ...
- ۲- **رویدادهای مالی داخلی (درون‌سازمانی):** رویدادهایی هستند که از عملیات داخل یک سازمان ناشی می‌شود. مانند مصرف ملزومات اداری، محاسبه استهلاك برای ساختمان و ...

آثار معادلات و رویدادهای مالی بر معادله حسابداری

در تجزیه و تحلیل معاملات و رویدادهای مالی، هر معامله‌ای دارای اثر دو گانه بر معادله حسابداری است. برای مثال اگر دارایی افزایش یابد، یکی از سه حالت زیر ممکن است رخ دهد: ۱- کاهش در یک دارایی دیگر. ۲- افزایش در یک بدهی. ۳- افزایش در سرمایه مؤسسه. برای تشریح مطالب مطرح شده نمونه‌هایی از رویدادهای مالی آژانس مسافرتی مانی مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

کج مثال ۱: آقای مانی در اول خرداد ماه ۱۳۸۱ یک آژانس مسافرتی تأسیس کرد. معاملات و رویدادهای مالی خرداد ماه آژانس فوق به شرح زیر است:

واریز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حساب بانکی آژانس مسافرتی مانی به عنوان سرمایه‌گذاری اولیه	۱۳۸۱/۳/۱	(۱)
خرید یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد	۱۳۸۱/۳/۷	(۲)
خرید یک دستگاه خودرو به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه امیر	۱۳۸۱/۳/۱۰	(۳)
خرید مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال ملزومات به طور نقد از محل حساب بانک مؤسسه	۱۳۸۱/۳/۱۴	(۴)
خرید تعدادی میز و صندلی (اثاثه) به مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه سحر	۱۳۸۱/۳/۱۹	(۵)
دریافت وام به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال از بانک و تسلیم یک فقره سفته ۶ ماهه	۱۳۸۱/۳/۲۳	(۶)
صدور چک به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال در وجه فروشگاه امیر بابت خرید خودرو	۱۳۸۱/۳/۲۵	(۷)
فروش نسیه مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال از اثاثه خریداری شده به شرکت سپهر به قیمت خرید	۱۳۸۱/۳/۳۰	(۸)
دریافت مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال از طلب مؤسسه از شرکت سپهر و واریز به حساب بانک	۱۳۸۱/۳/۳۱	(۹)

مطلوب است:

۱- تعیین آثار هر یک از معاملات بر معادله حسابداری ۲- تجزیه و تحلیل هر یک از معاملات فوق و تعیین آثار آن بر اجزای معادله حسابداری

پاسخ: قسمت اول:

ردیف	شرح معاملات	دارایی	بدهی	سرمایه
۱	واریز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حساب بانکی به عنوان سرمایه‌گذاری اولیه	+۵,۰۰۰,۰۰۰	○	+۵,۰۰۰,۰۰۰
۲	خرید یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد	+۳,۰۰۰,۰۰۰ -۳,۰۰۰,۰۰۰	○	○
۳	خرید یک دستگاه خودرو به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه امیر	+۵۰۰,۰۰۰	+۵۰۰,۰۰۰	○
۴	خرید مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال ملزومات به طور نقد از محل حساب بانک مؤسسه	+۲۰۰,۰۰۰ -۲۰۰,۰۰۰	○	○
۵	خرید تعدادی میز و صندلی (اثاثه) به مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه سحر	+۷۰۰,۰۰۰	+۷۰۰,۰۰۰	○
۶	دریافت وام به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال از بانک و تسلیم یک فقره سفته ۶ ماهه	+۲,۵۰۰,۰۰۰	+۲,۵۰۰,۰۰۰	○
۷	صدور چک به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال در وجه فروشگاه امیر بابت خرید خودرو	-۵۰۰,۰۰۰	-۵۰۰,۰۰۰	○
۸	فروش نسیه مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال از اثاثه خریداری شده به شرکت سپهر به قیمت خرید	+۳۰۰,۰۰۰ -۳۰۰,۰۰۰	○	○
۹	دریافت مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال از طلب مؤسسه از شرکت سپهر و واریز به حساب بانک	+۱۸۰,۰۰۰ -۱۸۰,۰۰۰	○	○



مدرسایان شریف

فصل سوم

« حسابداری وجوه نقد »

مقدمه

وجوه نقد وسیله‌ای برای داد و ستد بوده و به دلیل قابلیت آن در تبدیل به انواع دارایی‌های دیگر، در بین دارایی‌های جاری از ویژگی خاصی برخوردار است. کسری وجوه نقد در شرایط خاصی برای ادامه فعالیت موسسات یک خطر جدی محسوب می‌شود و عدم استفاده از مازاد وجوه نقد نیز می‌تواند زیان‌های جبران‌ناپذیری برای مؤسسه ایجاد نماید. این موضوع بیانگر اهمیت اعمال کنترل‌های کافی در مورد وجوه نقد می‌باشد. با توجه به اهمیت وجوه نقد در واحدهای تجاری، نگهداری اطلاعات کافی و صحیح در مورد وجوه نقد توجه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و گزارش‌های مالی بوده و به همین خاطر بخشی از مباحث در حسابداری به این امر تخصیص یافته است.

تعریف وجوه نقد

کاملترین تعریف نقد از لحاظ حسابداری عبارت است از: آنچه که اگر به بانک ارائه شود معادل ارزش اسمی آن، بدون قید و شرط و فوراً توسط بانک پرداخت گردد. اسکناس و مسکوک، چک، حواله‌های بانکی، بروات دیداری، حساب‌های پس‌انداز و دیداری نزد بانک‌ها و سایر نهادهای مالی به عنوان وجوه نقد طبقه‌بندی می‌شوند زیرا به محض ارائه به بانک مبلغ اسمی آنها به حساب مشتری منظور می‌گردد.

حساب‌های مربوط به وجوه نقد اعم از صندوق و بانک از مهمترین حساب‌های هر مؤسسه به شمار می‌رود زیرا این حساب‌ها معرف قدرت خرید کالا و خدمات و نیز قدرت پرداخت بدهی‌ها می‌باشند. مانده وجوه نقد به عنوان اولین رقم تشکیل‌دهنده دارایی‌های جاری در ترازنامه منعکس می‌گردد.

وجوه نقد در هر شکل (مانند اسکناس، سکه، ...) مقبول‌ترین دارایی است که همه اشخاص خواهان آن می‌باشند. به همین دلیل بیش از سایر دارایی‌ها نیاز به محافظت و کنترل دارد. اگر این دارایی تحت محافظت و کنترل مؤثر واقع نشود ممکن است مورد سوء استفاده قرار گیرد. در هر مؤسسه‌ای برای محافظت از وجوه نقد باید کنترل‌هایی وجود داشته باشد. از جمله این کنترل‌ها می‌توان از تفکیک مسئولیت‌ها نام برد. تفکیک مسئولیت‌ها بدین معنی است که هیچ فردی نباید به تنهایی عهده‌دار انجام تمام مراحل یک معامله باشد. مثلاً در مورد فروش‌های نقدی، عمل فروش، دریافت وجه نقد و ثبت حسابداری مربوط به این رویداد، نباید توسط یک نفر صورت گیرد. در مورد وجوه نقد نیز عمل دریافت و پرداخت نباید به عهده شخص واحد باشد. بدین ترتیب وقتی عملیات حسابداری از نگهداری دارایی‌ها (نظیر نقد) تفکیک شود، کار یک نفر (یا یک دایره) توسط شخص (یا دایره) دیگر کنترل می‌شود.

موجودی نقد باید هر چندگاه یک بار با حساب وجه نقد مطابقت داده شود و هر گونه مغایرت مورد پیگیری قرار گیرد.

به طور کلی وجوه نقد متعلق به مؤسسات به سه گروه زیر تقسیم می‌شوند: ۱- وجوه نقد نزد صندوق ۲- وجوه نقد نزد تنخواه‌گردان ۳- وجوه نقد نزد بانک

وجوه نقد نزد صندوق

حساب صندوق، در مؤسساتی استفاده می‌شود که عملیات جاری آن‌ها دریافت و پرداخت به صورت نقد را ایجاب می‌نماید. حساب صندوق شامل وجوه نقد، اعم از اسکناس و مسکوک، حواله‌های بانکی و سایر اوراقی است که دارای خصیصه وجه نقد باشند. اما باید دقت نمود که مبالغ پرداختی به کارکنان به طور علی‌الحساب و پیش پرداخت به فروشندگان نباید جزء موجودی صندوق محسوب گردد بلکه باید به ترتیب در حساب‌های بدهکاران متفرقه و پیش پرداخت‌ها منظور گردد. همچنین وجوهی که توسط یک مؤسسه به عنوان سپرده، نزد شخص یا مؤسسه دیگری نگهداری می‌شود، مانند پیش پرداخت بابت خرید کالا،

سپرده شرکت در مناقصه و مزایده و نظایر آن نباید به عنوان موجودی نقد در ترازنامه انعکاس یابد. به هر حال، در مؤسساتی که از حساب صندوق استفاده می‌شود مسئولیت نگهداری صندوق دریافت و یا صندوق تنخواه‌گردان به عهده فرد یا افرادی به نام صندوق‌دار می‌باشد.

عملیات دریافت و پرداخت این صندوق‌ها، به صورت روزانه توسط صندوق‌دار در دفاتر مخصوص به خود ثبت و در پایان هر روز مانده این حساب‌ها طبق دفتر با موجودی نقد شمارش شده مطابقت داده می‌شود و بدین ترتیب از صحت عملیات اطمینان حاصل می‌گردد. واریز وجوه صندوق دریافت به حساب بانکی شرکت و دریافت وجه توسط صندوق‌دار این صندوق باید به استناد مدارک صورت گیرد و در هر دریافت حساب صندوق بدهکار و در هر پرداخت نیز حساب مذکور بستانکار شود.

در زمان دریافت وجه از بابت فروش نقدی و یا دریافت طلب ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

صندوق

فروش / حساب‌های دریافتنی

در زمان پرداخت وجه از بابت انجام هزینه و یا پرداخت بدهی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

هزینه / حساب‌های پرداختنی

صندوق

اضافه (کسر) صندوق

با توجه به حجم عملیات دریافت‌ها و پرداخت‌ها، ممکن است صندوق‌دار در پایان هر روز با اضافه یا کسری صندوق مواجه گردد. زمانی که مانده ثبت شده وجوه نقد در دفاتر بیشتر از موجودی وجوه نقد باشد، اصطلاحاً واحد تجاری با کسری صندوق مواجه شده است و هرگاه وجوه نقد واقعی بیشتر از مانده ثبت شده وجوه نقد در دفاتر باشد، اصطلاحاً واحد تجاری با اضافه صندوق مواجه شده است. چنانچه مبلغ اضافه یا کسر صندوق، مبلغ با اهمیتی باشد باید بررسی لازم در این رابطه به عمل آید. ولی در صورتی که این مبلغ ناچیز باشد و یا ناشی از اشتباهات تشخیص داده شود باید در دفاتر ثبت گردد. برای این کار از حسابی به نام کسری و اضافات صندوق استفاده می‌شود.

با اضافه (کسر) صندوق به صورت زیر برخورد می‌شود:

الف - اگر صندوق شرکت کسری داشته باشد، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

اضافه (کسر) صندوق

صندوق

ب - اگر صندوق شرکت اضافی داشته باشد، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

صندوق

اضافه (کسر) صندوق

در پایان دوره مالی حساب اضافه (کسر) صندوق ممکن است دارای مانده بدهکار باشد که در این صورت به عنوان سایر هزینه‌های غیر عملیاتی و در صورتی که مانده آن بستانکار باشد به عنوان سایر درآمدهای غیر عملیاتی در صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

کلمه مثال ۱: در یک فروشگاه لوازم ورزشی در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۲۵ وجه نقد صندوق فروشگاه شمارش گردید و مبلغ آن ۵,۸۷۹,۰۰۰ ریال بود، در صورتی که مانده حساب صندوق در دفاتر فروشگاه بالغ بر ۵,۷۰۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوب است: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

پاسخ: مبلغ کسر صندوق ۱۳۸۱/۴/۲۵ اضافه (کسر) صندوق صندوق
 $5,879,000 - 5,700,000 = 179,000$
 ۱۷۹,۰۰۰

وجوه نقد نزد تنخواه‌گردان

در اغلب واحدهای تجاری جهت انجام پرداخت‌های جزئی مانند ایاب و ذهاب و خرید برخی مواد ضروری و فوری، مبلغ جزئی در اختیار برخی از پرسنل شرکت از قبیل مأمور خرید، راننده شرکت و غیره قرار داده می‌شود. به شخص مزبور تنخواه‌دار (مسئول تنخواه‌گردان) و به وجه نقد مزبور تنخواه‌گردان گفته می‌شود.

لازم به ذکر است که میزان تنخواه‌گردان یا مبلغی ثابت و از قبل تعیین شده یا مبلغی متغیر با تعیین حداکثر مبلغ می‌باشد.

انجام ثبت‌های حسابداری مربوط به تنخواه‌گردان به دو روش زیر صورت می‌گیرد:

الف: روش تنخواه‌گردان ثابت ب: روش تنخواه‌گردان متغیر



الف - روش تنخواه‌گردان ثابت

در این روش، حداکثر مبلغ تنخواه‌گردان تعیین شده و طی چکی به مسئولین تنخواه‌گردان پرداخت می‌گردد. مسئول تنخواه‌گردان از محل مبلغ دریافتی، هزینه‌های انجام شده را پرداخت و مدارک مثبته این هزینه‌ها را جهت تجدید مبلغ تنخواه‌گردان به دایره حسابداری ارائه می‌نماید. دایره حسابداری پس از رسیدگی به مدارک و حصول اطمینان، چکی معادل هزینه‌های انجام شده صادر و به مسئول تنخواه‌گردان تسلیم می‌نماید. معمولاً مانده حساب تنخواه‌گردان در پایان دوره مالی یا هنگام تعویض متصدی تنخواه‌گردان به بانک یا صندوق واریز و اسناد هزینه‌های انجام شده توسط تنخواه‌گردان به دایره حسابداری ارائه می‌گردد تا این هزینه‌ها به درستی در دوره مربوطه ثبت گردند. ثبت‌های حسابداری تنخواه‌گردان در روش ثابت در دفاتر مؤسسه به صورت زیر می‌باشد:

	×	تنخواه‌گردان	
			×
	×	بانک	
			×
	×	هزینه‌ها	
			×
	×	بانک	
			×
	×	هزینه‌ها	
			×
	×	بانک	
			×
	×	تنخواه‌گردان	

ب - روش تنخواه‌گردان متغیر

نوع دیگر تنخواه‌گردان به این طریق است که مبلغی به عنوان تنخواه‌گردان طی چکی به مسئول تنخواه‌گردان پرداخت شده و هر بار که اسناد هزینه ارائه می‌شود از حساب وی کسر می‌گردد.

مبلغ پرداختی به مسئول تنخواه‌گردان بابت تجدید آن، در هر بار معادل اسناد هزینه ارائه شده توسط وی می‌باشد. البته در این نوع از تنخواه‌گردان پرداخت وجه لزوماً هم زمان با ثبت هزینه‌های انجام شده، نبوده، بلکه پرداخت وجه با درخواست از طرف مسئول تنخواه‌گردان صورت می‌گیرد.

در این روش همیشه یک ثبت اضافی نسبت به روش ثابت وجود دارد. زیرا ارائه مدارک هزینه مستلزم یک ثبت و دریافت وجه توسط تنخواه‌گردان نیز مستلزم ثبت دیگری می‌باشد. ثبت‌های حسابداری تنخواه‌گردان در روش متغیر در دفاتر مؤسسه به صورت زیر می‌باشد:

	×	تنخواه‌گردان	
			×
	×	بانک	
			×
	×	هزینه‌ها	
			×
	×	تنخواه‌گردان	
			×
	×	تنخواه‌گردان	
			×
	×	بانک	
			×
	×	هزینه‌ها	
			×
	×	بانک	
			×
	×	تنخواه‌گردان	

نکته ۱: باید همواره مجموع وجوه نقد موجود در صندوق تنخواه‌گردان و جمع مبالغ رسیده‌های هزینه‌های صندوق تنخواه‌گردان برابر با مانده اولیه تنخواه‌گردان باشد. حال اگر به دلیل اشتباهات جزئی، پرداخت‌های نقدی بیش از مجموع رسیده‌های صندوق باشد، کسر و اضافه صندوق به میزان اختلاف موجود بدهکار و چنانچه مجموع رسیده‌های صندوق بیشتر از پرداخت‌های نقدی باشد، کسر و اضافه صندوق بستانکار می‌شود.

مثال ۲: در شرکت فرزاد در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۰۱ جهت پرداخت‌های جزئی مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان تنخواه‌گردان در اختیار یکی از کارمندان شرکت قرار گرفت. اطلاعات زیر مربوط به عملکرد حساب تنخواه‌گردان طی اسفند ماه می‌باشد:

۱۳۸۱/۱۲/۱۴ ارائه اسناد هزینه انجام شده به حسابداری به مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال و تأیید آن توسط واحد حسابداری.

۱۳۸۱/۱۲/۱۶ صدور چکی معادل اسناد هزینه انجام شده و تسلیم آن به متصدی تنخواه

۱۳۸۱/۱۲/۲۶ ارائه اسناد هزینه انجام شده به حسابداری به مبلغ ۵۲۰,۰۰۰ ریال و تأیید آن توسط واحد حسابداری و همچنین واریز وجه باقی

مانده تنخواه‌گردان به حساب بانکی شرکت و بستن حساب تنخواه‌گردان.

مطلوب است: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه با توجه به دو فرض زیر:

۱- روش ثبت تنخواه‌گردان ثابت باشد. ۲- روش ثبت تنخواه‌گردان متغیر باشد.



مدرسایان شریف

فصل چهارم

«حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها»

مقدمه

بسیاری از موسسات تجاری بخشی از وجوه نقد مازاد بر نیاز خود را به خرید اوراق بهادار در قالب سهام، اوراق قرضه و اوراق مشارکت اختصاص می‌دهند. هدف موسسات از تحصیل سرمایه‌گذاری، آن‌ها را به دو گروه تقسیم می‌کند. در صورتی که هدف موسسه سرمایه‌گذار از سرمایه‌گذاری کسب حداکثر بازده بهینه (به شکل سود سهام و یا سود تضمین شده) از محل وجوه نقد را کند باشد، سرمایه‌گذاری انجام شده به عنوان سرمایه‌گذاری کوتاه مدت طبقه‌بندی می‌شود و در صورتی که هدف شرکت خرید و نگهداری سهام برای مدتی طولانی به منظور کسب انتفاع از طریق دریافت سود سهام، افزایش قیمت سهام در بازار و یا ایجاد روابط عملیاتی و تجاری جهت کنترل عملیات شرکت سرمایه‌پذیر (کسب مزایای ناشی از مناسبات تجاری) باشد، سرمایه‌گذاری انجام شده به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود.

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت می‌تواند به شکل خرید سهام، اوراق قرضه (مشارکت) یا به صورت سپرده سرمایه‌گذاری کوتاه مدت نزد مؤسسات اعتباری باشد. عمده‌ترین اهداف واحد تجاری از سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت عبارت است از:

۱- تبدیل سریع آن به وجه نقد ۲- کسب حداکثر سود از آن بخش از وجوه نقد که در کوتاه‌مدت مورد نیاز نیست. ۳- کسب سود ناشی از تغییرات قیمت بازار سرمایه‌گذاری‌ها

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از حیث مشخص بودن ارزش معاملاتی به دو نوع زیر تقسیم می‌شوند:

الف - سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار: نوعی سرمایه‌گذاری است که برای آن بازار فعالی که آزاد و در دسترس است وجود دارد به طوری که بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان‌پذیر سازد دست یافت. مانند سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. این نوع سرمایه‌گذاری‌ها در ترانزنامه به عنوان سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت طبقه‌بندی می‌شوند.

ب - سرمایه‌گذاری‌های غیرسریع‌المعامله (سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری): نوعی سرمایه‌گذاری است که دارای بازاری غیرفعال و غیر قابل دسترس باشد. سرمایه‌گذاری در سهام سایر واحدهای تجاری، اوراق قرضه و یا سپرده‌گذاری‌های کوتاه مدت بانکی نمونه‌هایی از این نوع سرمایه‌گذاری‌ها می‌باشد.

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

۱- حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام ۲- حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه

حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام

به طور کلی می‌توان حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در سهام را در سه مرحله زیر مورد بررسی قرار داد:

۱- عملیات حسابداری در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری‌ها ۲- عملیات حسابداری در طول مدت نگهداری سرمایه‌گذاری‌ها ۳- عملیات حسابداری در زمان فروش سرمایه‌گذاری‌ها

عملیات حسابداری در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام

سرمایه‌گذاری‌ها در زمان تحصیل به بهای تمام شده در دفاتر ثبت می‌شوند. بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌ها شامل قیمت خرید و سایر مخارج مربوط به تحصیل نظیر حق‌الزحمه کارگزار، مالیات نقل و انتقال و سایر مخارج مرتبط با انتقال مالکیت می‌باشد.



کج مثال ۱: شرکت مهر در تاریخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۵ تعداد ۴,۰۰۰ برگ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت آبان را از قرار هر سهم ۱,۳۰۰ ریال نقداً خریداری نمود و مبلغ ۵,۰۰۰ ریال بابت حق‌الزحمه کارگزار پرداخت کرد.
مطلوب است: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۵ بابت تحصیل سهام شرکت آبان.
پاسخ:

$۴,۰۰۰ \times ۱,۳۰۰ = ۵,۲۰۰,۰۰۰$	ارزش بازار سهام تحصیل شده	
$۵,۲۰۰,۰۰۰ + ۵۰,۰۰۰ = ۵,۲۵۰,۰۰۰$	بهای تمام شده سهام تحصیل شده	
$۵,۲۵۰,۰۰۰$	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آبان	۱۳۸۱/۰۳/۲۵
$۵,۲۵۰,۰۰۰$	وجوه نقد	

عملیات حسابداری در طول مدت نگهداری سرمایه‌گذاری در سهام

در طول مدت نگهداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در سهام عملیات حسابداری آن به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:
۱- شناسایی و دریافت سود سهام ۲- ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها در پایان دوره مالی

شناسایی و دریافت سود سهام

سود سهام سرمایه‌گذاری‌ها به سه شکل متداول زیر توسط مجمع عمومی شرکت سرمایه‌پذیر تصویب می‌شود:

الف - سود نقدی: این نوع سود سهام در تاریخ تصویب به عنوان درآمد سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت به صورت زیر ثبت می‌شود:

	سود سهام دریافتی	xxx
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	xxx

ب - سود غیر نقدی: در این نوع از سود سهام در تاریخ تصویب درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به ارزش منصفانه (متعارف) دارایی مورد نظر اندازه‌گیری و در دفاتر ثبت می‌شود.

ج - سود سهمی (سهام جایزه): در این حالت شرکت سرمایه‌پذیر اقدام به صدور سهام جدید نموده و سهام صادر شده را به عنوان سود سهام به سرمایه‌گذاران واگذار می‌کند. در هنگام دریافت سود سهمی هیچ‌گونه ثبت حسابداری در دفاتر شرکت سرمایه‌گذار صورت نمی‌گیرد و فقط تعداد سهام قبلی شرکت افزایش می‌یابد.

کج مثال ۲: شرکت آذر در سال گذشته ۵,۰۰۰ سهم شرکت بهمن را تحصیل نموده است. شرکت بهمن در تاریخ ۱۳۸۲/۰۴/۲۵ سود هر سهم را به مبلغ ۳۰۰ ریال به طور خالص اعلام و در تاریخ ۱۳۸۲/۰۷/۲۵ آن را نقداً پرداخت نمود.
مطلوب است: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه شرکت آذر در تاریخ‌های ۱۳۸۲/۰۴/۲۵ و ۱۳۸۲/۰۷/۲۵
پاسخ:

$۵,۰۰۰ \times ۳۰۰ = ۱,۵۰۰,۰۰۰$	سود سهام	
	سود سهام دریافتی	۱۳۸۲/۰۴/۲۵
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۱,۵۰۰,۰۰۰
	وجوه نقد	۱۳۸۲/۰۷/۲۵
	سود سهام دریافتی	۱,۵۰۰,۰۰۰

ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها در پایان دوره مالی

همان‌طور که در ابتدای فصل بیان گردید سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت به دو گروه سریع‌المعامله و سایر سرمایه‌گذاری‌ها (غیر سریع‌المعامله) تقسیم می‌شوند. هر دو گروه از سرمایه‌گذاری‌ها باید در پایان دوره مالی به صورت زیر ارزیابی و در ترازنامه منعکس شوند:

۱- سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله:

الف - روش ارزش بازار؛ ب - روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای مجموعه (پرتفوی) سرمایه‌گذاری‌ها

۲- سرمایه‌گذاری‌های غیر سریع‌المعامله:

الف - روش خالص ارزش فروش؛ ب - روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای تک تک سرمایه‌گذاری‌ها

نکته ۱: خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌ها عبارت از قیمت فروش آن‌ها پس از کسر هزینه‌هایی نظیر حق الزحمه کارگزار و مالیات نقل و انتقال سرمایه‌گذاری‌ها می‌باشد.

ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله

روش ارزش بازار: بر طبق این روش سرمایه‌گذاری‌های موجود در تاریخ ترازنامه بر اساس ارزش بازار آن‌ها ارزیابی شده و هر گونه تفاوت ارزش بین ارزش دفتری سرمایه‌گذاری‌ها و ارزش بازار آن‌ها به عنوان درآمد یا هزینه حاصل از سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شود.

روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش: این روش منطبق با اصل محافظه‌کاری می‌باشد و در آن بین بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌ها، هر کدام که مبلغ کمتری دارد انتخاب شده و مابه‌التفاوت ایجاد شده به عنوان زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت شناسایی و از یک طرف در بدهکار حساب "هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها" و بستانکار حساب "ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها" ثبت می‌شود.

نکته ۲: در روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش درآمد تحقق نیافته سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت قابل شناسایی و ثبت در دفاتر نمی‌باشد.

نکته ۳: هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

نکته ۴: حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها کاهنده حساب سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در ترازنامه می‌باشد.

نکته ۵: روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله بر مبنای مجموعه (پرتفوی) سرمایه‌گذاری‌های مزبور تعیین می‌شود.

ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های غیر سریع‌المعامله

روش خالص ارزش فروش: بر طبق این روش سرمایه‌گذاری‌های موجود در تاریخ ترازنامه بر اساس خالص ارزش فروش آن‌ها ارزیابی شده و هر گونه تفاوت ارزش بین ارزش دفتری سرمایه‌گذاری‌ها و خالص ارزش فروش آن‌ها به عنوان درآمد یا هزینه حاصل از سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شود.

روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش: این روش همانند روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله می‌باشد با این تفاوت که در سرمایه‌گذاری‌های غیر سریع‌المعامله از روش فوق برای تک تک سرمایه‌گذاری‌ها به طور جداگانه استفاده می‌شود.

در ادامه، نحوه به کارگیری روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله و غیر سریع‌المعامله تشریح می‌گردد.

مثال ۳: شرکت مهرداد در طی سال ۱۳۸۱ اقدام به تحصیل سهام سه شرکت نموده. در پایان سال ۱۳۸۱ اطلاعات سرمایه‌گذاری‌های انجام شده به شرح زیر بوده است:

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	سود (زیان) تحقق نیافته
ریال	ریال	ریال
۴۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	(۵۰,۰۰۰)
۶۰۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
۷۰۰,۰۰۰	۶۹۰,۰۰۰	(۱۰,۰۰۰)
<u>۱,۷۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۶۸۰,۰۰۰</u>	<u>(۲۰,۰۰۰)</u>

مطلوب است: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۱ با توجه به دو فرض زیر:

۱- سرمایه‌گذاری‌های انجام شده سریع‌المعامله باشد.

۲- سرمایه‌گذاری‌های انجام شده غیر سریع‌المعامله باشد.

پاسخ: فرض اول:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	۲۰,۰۰۰
	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	۲۰,۰۰۰
حل فرض دوم		
۱۳۸۱/۱۲/۲۹	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	۶۰,۰۰۰
	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	۶۰,۰۰۰



مدرسان شریف

فصل پنجم

« حسابداری مطالبات »

مقدمه

امروزه بسیاری از مؤسسات تجاری جهت رقابت و افزایش سودآوری، بخش عمده‌ای از محصولات و کالاهای خود را به صورت نسیه به فروش می‌رسانند. مطالبات ایجاد شده از بابت فروش‌های نسیه در دفاتر در دو گروه حساب‌های دریافتنی و اسناد دریافتنی به ثبت می‌رسد. مطالباتی که متکی به اسناد تجاری (چک و سفته) نباشد با عنوان حساب‌های دریافتنی و مطالباتی که متکی به اسناد تجاری باشد، به عنوان اسناد دریافتنی در دفاتر ثبت می‌شود. در فرایند وصول حساب‌های دریافتنی ممکن است بخشی از مطالبات، مشکوک‌الوصول و یا سوخت شود، لذا جهت گزارش واقع‌بینانه مطالبات در ترازنامه باید عملیات حسابداری مربوط به آن مورد بررسی قرار گیرد.

طبقه‌بندی مطالبات

مطالبات ادعاهای واحد تجاری علیه مشتریان، کارکنان و سایر اشخاص می‌باشد. مطالبات واحدهای تجاری از مشتریان از محل فروش کالا و ارائه خدمات به صورت نسیه تحت عنوان حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری طبقه‌بندی و در ترازنامه گزارش می‌شود. مطالباتی که انتظار می‌رود طی سال مالی آتی وصول شود، به عنوان دارایی جاری و مطالباتی که در زمانی فراتر از سال مالی آتی وصول خواهند شد تحت عنوان دارایی‌های غیر جاری در سرفصل سایر دارایی‌ها طبقه بندی می‌شود. مطالبات مبتنی بر فروش کالا و ارائه خدمات به مشتریان به طور نسیه به دو گروه تقسیم می‌شود:

۱- **حساب‌های دریافتنی یا بدهکاران:** بخش عمده مطالبات واحد تجاری می‌باشد که مستند به اسناد تجاری (نظیر چک وعده‌دار و سفته) نبوده و از بابت مطالبات ایجاد شده هیچ گونه مدرک قانونی مبنی بر وصول طلب در آینده از شخص بدهکار دریافت نشده است.

۲- **اسناد دریافتنی:** آن بخش از مطالبات واحد تجاری می‌باشد که مستند به اسناد تجاری بوده و حاکی از دریافت مبلغ مشخصی در تاریخی معین در آینده می‌باشد. اسناد دریافتنی بیانگر تعهدات رسمی (کتبی) پرداخت شخص بدهکار بوده و در مقایسه با حسابهای دریافتنی سندیت قانونی بیشتری دارد.

نکته ۱: حسابها و اسناد دریافتنی در قالب مطالبات به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

الف - مطالبات جاری: مطالباتی هستند که انتظار می‌رود طی چرخه عملیاتی معمول یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی تر است، وصول شود. این مطالبات در ترازنامه تحت عنوان دارایی‌های جاری طبقه بندی می‌شود.

ب - مطالبات بلند مدت: مطالباتی هستند که انتظار می‌رود طی چرخه عملیاتی معمول یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی تر است، وصول نشود. این مطالبات در ترازنامه تحت عنوان دارایی‌های غیر جاری در سرفصل سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شود.

در این فصل، ارزیابی و حسابداری مطالبات جاری که شامل حساب‌های دریافتنی و اسناد دریافتنی می‌باشد مورد بحث قرار می‌گیرد.

ارزیابی حسابهای دریافتنی

حساب‌های دریافتنی بر طبق اصل محافظه‌کاری باید به خالص ارزش بازیاختنی یعنی، به مبلغی که انتظار می‌رود دریافت شود ارزیابی و در ترازنامه انعکاس یابد. بنابراین باید هر گونه مطالبات غیر قابل وصول و سایر هزینه‌ها و ذخیره‌های مرتبط با حسابهای دریافتنی را برآورد نموده و از این طریق اقدام به محاسبه خالص ارزش بازیاختنی حساب‌های دریافتنی نمود.

مطالبات غیر قابل وصول در مقابل مطالبات مشکوک‌الوصول

جهت محاسبه خالص ارزش بازیافتنی حسابهای دریافتنی بخشی از مطالبات غیر قابل وصول تشخیص داده می‌شوند که اصطلاحاً به آنها مطالبات لاوصول یا مطالبات سوخت شده می‌گویند و وصول بخش دیگری از مطالبات مورد تردید می‌باشد که به آنها مطالبات مشکوک‌الوصول می‌گویند.

نکته حائز اهمیت در رابطه با چنین مطالباتی، تعیین زمان شناسایی زیان مرتبط با آنها می‌باشد. به منظور شناسایی و ثبت مطالبات سوخت شده و مشکوک‌الوصول در حسابداری دو روش پیش بینی به شرح زیر وجود دارد:

۱- روش حذف مستقیم ۲- روش ایجاد ذخیره (روش ذخیره‌گیری)

روش حذف مستقیم

در این روش تا زمانی که لاوصول بودن مطالبات قطعی نگردد، ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد. لذا به محض این که شواهد و مدارک کافی دال بر غیر قابل وصول بودن مطالبات فراهم گردید، حسابهای دریافتنی غیر قابل وصول با بدهکار کردن "هزینه مطالبات سوخت شده" و بستانکار کردن "حسابهای دریافتنی" از دفاتر حذف می‌شود. روش حذف مستقیم در تضاد با اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد می‌باشد و خالص ارزش بازیافتنی مطالبات را بیش از میزان واقعی نشان می‌دهد. در نتیجه روش مناسبی نمی‌باشد و استفاده از آن فقط در مواردی که سوخت مطالبات مهم و با اهمیت نیست، توصیه می‌شود.

کج مثال ۱: در تاریخ ۱۳۸۱/۰۴/۳۰ مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال طلب شرکت ناهید از مؤسسه البرز غیر قابل وصول تشخیص داده شد. شرکت ناهید برای شناسایی مطالبات غیر قابل وصول از روش حذف مستقیم استفاده می‌کند.

مطلوب است: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۰۴/۳۰ در دفاتر شرکت ناهید.

پاسخ:

	۲۰۰,۰۰۰	هزینه مطالبات سوخت شده
۲۰۰,۰۰۰		حسابهای دریافتنی

روش ایجاد ذخیره (روش ذخیره‌گیری)

در این روش در پایان هر دوره مالی هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول بر اساس برآوردها تعیین می‌گردد. روش ایجاد ذخیره محافظه کارانه تر از روش حذف مستقیم بوده و با اصول حسابداری انطباق بیشتری دارد. برآوردی از حسابهای دریافتنی از یک طرف به بدهکار حساب "هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول" و از طرف دیگر به بستانکار حساب "ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول" منظور می‌شود.

در این روش، آن دسته از مطالباتی که در طول سال مالی سوخت می‌شوند به بدهکار حساب "ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول" و بستانکار "حسابهای دریافتنی" منظور می‌شود و سپس در پایان سال، با توجه به روش محاسباتی اتخاذ شده و با در نظر گرفتن مانده مورد نیاز حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و مانده قبل از تعدیل آن، حساب ذخیره اصلاح و تعدیل می‌گردد. در صورتی که مبلغ حسابهای دریافتنی سوخت شده بیش از مبلغ پیش‌بینی شده قبلی باشد، حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به طور موقت مانده بدهکار پیدا خواهد کرد که این مانده در پایان سال تعدیل و اصلاح خواهد شد.

کج مثال ۲: مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت آسمان در ابتدای سال ۱۳۸۱ مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال است. در طی سال ۱۳۸۱ مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال از مطالبات سوخت شد. با فرض این که مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان سال مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال برآورد گردد.

مطلوب است: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۱ در دفاتر شرکت آسمان از بابت تعدیل حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.

پاسخ: در سؤال فوق از بابت مطالبات سوخت شده در طی سال ثبت زیر در دفاتر منظور می‌شود:

	۴۵۰,۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
۴۵۰,۰۰۰		حسابهای دریافتنی

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

۵۰۰,۰۰۰	مانده ابتدای دوره	۴۵۰,۰۰۰	مطالبات سوخت شده
۳۵۰,۰۰۰	هزینه مطالبات سوخت شده	۴۰۰,۰۰۰	مانده پایان دوره
۸۵۰,۰۰۰		۸۵۰,۰۰۰	
۴۰۰,۰۰۰		۴۰۰,۰۰۰	



با توجه به این که باید مانده پایان دوره ۴۰۰,۰۰۰ ریال باشد، باید حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال از بابت هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول تعدیل شود.

	۳۵۰,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۳۵۰,۰۰۰		ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	

روش‌های برآورد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

برای برآورد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول دو رویکرد به شرح زیر وجود دارد:
 ۱- رویکرد سود و زیانی ۲- رویکرد ترازنامه‌ای

رویکرد سود و زیانی

این رویکرد با اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد هماهنگی داشته و در گزارشات مالی میان دوره ای کاربرد فراوانی دارد. در رویکرد سود و زیانی مبلغ هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول می‌تواند بر مبنای درصدی از فروش‌های نسبی و یا درصدی از کل فروش‌ها برآورد شود و یک ارتباط منطقی بین هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول و مبلغ فروش برقرار می‌شود.

مثال ۳: مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت بنفشه در ابتدای سال ۱۳۸۲ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال و مطالبات سوخت شده طی سال ۷۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. مبلغ کل فروش ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده که ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن فروش نسبی می‌باشد.

مطلوب است: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۲ با توجه به دو فرض زیر:

۱- هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان سال معادل ۵٪ فروش‌های نسبی باشد.

۲- هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان سال معادل ۴٪ مبلغ کل فروش باشد.

پاسخ: حل فرض اول

$6,000,000 \times 5\% = 300,000$

هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان سال

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

۸۰۰,۰۰۰	مانده ابتدای دوره	۷۰۰,۰۰۰	مطالبات سوخت شده
۳۰۰,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول	۴۰۰,۰۰۰	مانده پایان دوره
۱,۱۰۰,۰۰۰		۱,۱۰۰,۰۰۰	
۴۰۰,۰۰۰			

	۳۰۰,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول	۱۳۸۲/۱۲/۲۹
۳۰۰,۰۰۰		ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	

حل فرض دوم

$10,000,000 \times 4\% = 400,000$

هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان سال

ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

۸۰۰,۰۰۰	مانده ابتدای دوره	۷۰۰,۰۰۰	مطالبات سوخت شده
۴۰۰,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول	۵۰۰,۰۰۰	مانده پایان دوره
۱,۲۰۰,۰۰۰		۱,۲۰۰,۰۰۰	
۵۰۰,۰۰۰			

	۴۰۰,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول	۱۳۸۲/۱۲/۲۹
۴۰۰,۰۰۰		ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	



مدرسان شریف

فصل ششم

« حسابداری موجودی کالا »

مقدمه

موجودی کالا منبع اصلی فروش و ایجاد درآمد می‌باشد، لذا در بین اقلام دارایی‌های جاری یکی از مهم‌ترین دارایی‌ها می‌باشد و به همین لحاظ ارزشیابی و گزارش صحیح آن از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. نکته حائز اهمیت در رابطه با موجودی کالا، نحوه محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته و بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره می‌باشد زیرا محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته در محاسبه سود و زیان ناشی از فروش کالا و بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره برای تعیین ارزش موجودی‌ها در ترازنامه به کار گرفته می‌شود.

نکات اساسی در ارزشیابی موجودی‌های کالا

مقدار کالای فروش رفته طی یک دوره مالی با مقدار کالای خریداری شده طی همان دوره غالباً تفاوت دارد در نتیجه، در اکثر دوره‌ها مقدار موجودی‌های کالا طی همان دوره افزایش یا کاهش می‌یابد.

این افزایش یا کاهش در مقدار موجودی کالا، تخصیص منطقی بهای تمام شده کالاهای آماده برای فروش را بین کالاهایی که به فروش رسیده و کالاهایی که به فروش نرسیده‌اند (موجودی‌ها) ایجاد می‌کند. اگر به موجودی کالای ابتدای دوره، بهای تمام شده کالای خریداری شده طی دوره را اضافه نماییم، بهای تمام شده کالای آماده برای فروش بدست می‌آید و اگر از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش، موجودی کالای پایان دوره را کسر نماییم، بهای تمام شده کالای فروش رفته بدست می‌آید.

موارد فوق را می‌توان در جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته به صورت زیر منظور نمود:

جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته

×××	موجودی کالا در ابتدای دوره
	اضافه می‌شود :
×××	بهای تمام شده کالای خریداری شده طی دوره
×××	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
	کسر می‌شود :
(×××)	موجودی کالا در پایان دوره
×××	بهای تمام شده کالای فروش رفته

بهای تمام شده کالای فروش رفته یکی از اصلی‌ترین اجزای صورت سود و زیان در مؤسسات بازرگانی می‌باشد.

صورت سود و زیان در مؤسسات بازرگانی

فروش خالص	XXX
کسر می‌شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته	(XXX)
سود ناخالص (ناویژه)	XXX
کسر می‌شود: هزینه‌های عملیاتی (اداری و فروش)	(XXX)
سود عملیاتی	XXX
اضافه (کسر) می‌شود: سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی	XXX
سود قبل از کسر مالیات	XXX
کسر می‌شود: مالیات	(XXX)
سود خالص (ویژه)	XXX

شناسایی و اندازه‌گیری اقلام تشکیل دهنده موجودی کالا

کلیه موجودی‌هایی که در زمان انبارگردانی و موجودی برداری، صرف‌نظر از محل نگهداری اقلام، در مالکیت واحد تجاری است باید شناسایی و در موجودی‌های کالا منظور گردد. از نظر واحد فروشنده، کالاهایی که هنوز قرارداد فروش آن‌ها تکمیل نشده و اقدامی جهت ارسال آن‌ها نیز به عمل نیامده است باید در موجودی‌های پایان سال منظور شود. از آنجایی که یک واحد تجاری ممکن است در پایان سال مالی کالاهایی را در اختیار داشته باشد که در مالکیت واحد تجاری نباشد (کالاهای امانی) و یا مالک کالاهایی باشد که در محل‌های دیگر نگهداری می‌شود (کالای امانی ما نزد دیگران)، بنابراین لازم است در شناسایی صحیح کالاهایی که باید در موجودی‌های کالای پایان سال منظور شود، دقت کافی به عمل آید.

چنانچه مخاطرات و مزایای قانونی مالکیت کالا از طرف فروشنده به خریدار (واحد تجاری مدنظر) انتقال یافته باشد، این گونه کالاها باید به عنوان خرید ثبت و در شمارش موجودی‌های پایان دوره منظور شوند. در ادامه متداولترین شرایط قراردادهای خرید تشریح می‌شود:

الف - فوب مبدأ (FOB): فوب به معنی تحویل روی عرشه کشتی می‌باشد. در فوب مبدأ، مالکیت قانونی و مخاطرات آن در زمان تحویل کالا توسط فروشنده در روی کشتی در مبدأ، به خریدار منتقل می‌شود.

ب - فوب مقصد (FOB): در این حالت مالکیت قانونی و مخاطرات آن در زمان تحویل کالا توسط فروشنده بر روی کشتی در مقصد، به خریدار منتقل می‌شود.

ج - سی اند اف (C&F): در این حالت قیمت فروش کالا شامل قیمت کالا و مخارج حمل به مقصد می‌باشد. در این حالت مخاطرات مربوط به خسارت و مفقود شدن کالا به عهده خریدار می‌باشد.

د - سی ای اف (CIF): سی ای اف به معنی بهای خرید به علاوه هزینه بیمه و کرایه حمل است. در این حالت مالکیت کالا همراه با مزایا و مخاطرات آن، پس از تحویل کالا در بندر مقصد از فروشنده به خریدار انتقال می‌یابد.

ه - تحویل در محل کارخانه (Ex-Work): در این حالت کالا در محل کارخانه به خریدار تحویل گردیده و مالکیت کالا همراه با مزایا و مخاطرات آن از فروشنده به خریدار انتقال می‌یابد.

لازم به توضیح است که برای احراز مالکیت و در نتیجه ثبت موجودی کالا باید به قراردادهای حمل و نقل توجه شود. این قراردادها زمان انتقال مالکیت را مشخص می‌کنند.

اندازه‌گیری مقادیر موجودی‌های کالا

مقادیر موجودی‌های کالا از طریق یکی از دو سیستم زیر تعیین می‌شوند:

۱- سیستم ثبت ادواری موجودی‌های کالا ۲- سیستم ثبت دائمی موجودی‌های کالا



سیستم ثبت ادواری موجودی کالا

در این سیستم، اندازه‌گیری موجودی‌ها و بهای تمام شده کالای فروش رفته در پایان دوره مالی و از طریق شمارش (انبارگردانی) و ارزش‌گذاری آن‌ها با استفاده از روش‌های ارزشیابی جهت انعکاس در صورت‌های مالی صورت می‌گیرد. سیستم ثبت ادواری در مواردی به کار می‌رود که موجودی‌ها ارزش نسبی پایینی داشته و تعداد ورود و خروج آن‌ها زیاد بوده و نیز امکان نگهداری مدارک تفصیلی موجودی‌ها وجود نداشته باشد. بسیاری از واحدهای تجاری نظیر خرده‌فروشی‌ها (سوپرمارکت‌ها) از این سیستم استفاده می‌کنند. ویژگی‌های سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها به شرح زیر است:

۱- در زمان تحصیل کالا در طول دوره مالی حساب موقتی تحت عنوان «حساب خرید» بدهکار می‌شود. ۲- در زمان فروش هیچ‌گونه ثبتی بابت شناسایی بهای تمام شده کالای فروش رفته در دفاتر انجام نمی‌شود. ۳- برای برگشت از خرید و تخفیفات، تخفیفات نقدی خرید و هزینه حمل کالای خریداری شده از حساب‌های جداگانه‌ای با همین نام استفاده می‌شود. ۴- در پایان دوره مالی از طریق انبارگردانی میزان موجودی‌ها شمارش شده و از این طریق بهای تمام شده موجودی پایان دوره تعیین می‌گردد. ۵- از اختلاف مجموع موجودی اول دوره و خریدهای طی دوره با موجودی پایان دوره، میزان کالای فروش رفته تعیین و با استفاده از روش‌های ارزشیابی، بهای آن تعیین می‌شود. طرح کلی سیستم حسابداری ادواری موجودی‌ها به شرح زیر است:

رویداد مالی	بدهکار	بستانکار
خرید کالا	خرید کالا	وجوه نقد / حساب‌های پرداختی
هزینه حمل کالا	هزینه حمل	وجوه نقد / حساب‌های پرداختی
برگشت از خرید و تخفیفات	وجوه نقد / حساب‌های پرداختی	برگشت از خرید و تخفیفات
فروش کالا	وجوه نقد / حساب‌های دریافتی	فروش
برگشت از فروش و تخفیفات	برگشت از فروش و تخفیفات	وجوه نقد / حساب‌های دریافتی
ثبت بستن حساب موجودی کالای ابتدای دوره	خلاصه سود و زیان	موجودی کالا
ثبت افتتاح حساب موجودی کالای پایان دوره	موجودی کالا	خلاصه سود و زیان

مثال ۱: معاملات زیر در طی تیر ماه سال ۱۳۸۱ در مؤسسه بازرگانی مهر انجام شده است:

۱۳۸۱/۰۴/۰۱ خرید کالا به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه

۱۳۸۱/۰۴/۰۲ پرداخت مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده

۱۳۸۱/۰۴/۰۵ برگشت معادل ۱۰ درصد کالای خریداری شده به فروشنده بابت معیوب بودن آن

۱۳۸۱/۰۴/۱۰ فروش کالا به مبلغ ۹۵۰,۰۰۰ ریال به طور نقد

۱۳۸۱/۰۴/۱۵ برگشت مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال از کالای فروش رفته به دلیل معیوب بودن

۱۳۸۱/۰۴/۲۰ پرداخت نیمی از بدهی بابت خرید کالا

مطلوب است: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه با استفاده از سیستم ثبت ادواری

پاسخ:

۱,۰۰۰,۰۰۰	خرید	۱۳۸۱/۰۴/۰۱
۱,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی	
۱۲۰,۰۰۰	هزینه حمل	۱۳۸۱/۰۴/۰۲
۱۲۰,۰۰۰	وجوه نقد	
۱۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی	۱۳۸۱/۰۴/۰۵
۱۰۰,۰۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات	

$10\% \times 1,000,000 =$



مدرس‌ان شریف

فصل هفتم

«حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود»

مقدمه

دارایی‌های ثابت مشهود، بیانگر دارایی‌های عملیاتی واحد تجاری بوده که در روال عادی عملیات واحد تجاری به کار می‌رود و تا سال‌های متمادی برای انجام فعالیت‌های روزمره از آن‌ها استفاده می‌شود. زمین، ساختمان، ماشین‌آلات، تجهیزات، اثاثه و نظایر آن در زمره این گروه دارایی‌ها می‌باشند. بهای تمام شده این نوع دارایی‌ها در زمان تحصیل، نحوه تحصیل آن‌ها و نحوه محاسبه استهلاک دارایی‌های فوق، از نکات حائز اهمیت در این فصل می‌باشد.

دارایی‌های عملیاتی مشهود

این گروه از دارایی‌ها اقلامی نظیر، زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و انواع تجهیزات را در بر می‌گیرد و معمولاً تحت عنوان دارایی‌های ثابت مشهود در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود. این نوع دارایی‌ها دارای موجودیت عینی بوده و قابل رؤیت می‌باشند. دارایی‌های عملیاتی مشهود به سه گروه تقسیم می‌شوند:

۱- دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر - نظیر زمین ۲- دارایی‌های استهلاک‌پذیر - نظیر ساختمان و ماشین‌آلات ۳- دارایی‌های نقصان‌پذیر - نظیر جنگل‌ها، معادن و سایر منابع و ذخایر طبیعی

دارایی‌های عملیاتی نامشهود

این گروه از دارایی‌ها اقلامی نظیر سرقفلی، حق امتیاز آب و برق، حق اختراع، حق تألیف و علائم تجاری را در برمی‌گیرد و معمولاً تحت عنوان دارایی‌های نامشهود در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شوند. این نوع دارایی‌ها فاقد موجودیت عینی بوده و قابل رؤیت نمی‌باشند.

تعیین بهای تمام شده دارایی‌های ثابت مشهود

نحوه محاسبه بهای تمام شده برخی از اقلام عمده دارایی‌های ثابت مشهود به شرح زیر می‌باشد:

- ۱) زمین - تمام مخارج لازم برای تحصیل زمین باید در حساب زمین ثبت شود. از آنجا که زمین و ساختمان دارایی‌های مجزا از هم هستند بنابراین بهای تمام شده هر یک باید در حسابی جداگانه ثبت شود. برخی از اجزای مشخص بهای تمام شده زمین عبارت است از: قیمت خرید، مخارج مربوط به معامله و انتقال سند مالکیت نظیر کارمزد دلالی، مالیات و حق الثبت.
- ۲) تأسیسات و مستحقات در زمین - بهای تمام شده تأسیسات و مستحقات در زمین مانند: نرده‌کشی، اسفالت محوطه، پیاده‌روسازی، احداث پارکینگ باید در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان تأسیسات و مستحقات در زمین ثبت و طی عمر مفید آن مستهلک و یا از حساب‌ها خارج شود.
- ۳) ساختمان - تمامی مخارجی که برای انتقال مالکیت ساختمان به خریدار و آماده‌سازی آن برای استفاده مورد نظر انجام می‌شود عموماً قابل انتقال به بهای تمام شده ساختمان است. دارایی‌هایی نظیر قفسه بندی، پارتیشن و کتابخانه اگر در ساختمان نصب شده باشد و نقل و انتقال آن باعث خرابی یا نقص ساختمان شود جزء بنا به حساب می‌آید و مخارج آن به حساب بهای تمام شده ساختمان منظور می‌گردد.

۴) ماشین آلات و تجهیزات - در اصطلاح، ماشین آلات و تجهیزات معمولاً شامل اقلام متعددی نظیر، انواع ماشین آلات تولیدی، اثاثه، مبلمان، قالب‌ها، ابزارآلات و منصوبات که در روال عادی عملیات واحد تجاری به کار می‌رود می‌باشد. بهای تمام شده ماشین آلات و تجهیزات معمولاً از اجزای زیر تشکیل شده است:

الف - قیمت خرید پس از کسر کلیه تخفیفات تجاری و نقدی، ب - هزینه حمل و نقل و بیمه و بارگیری در طول دوره حمل، ج - عوارض، حقوق گمرکی د - مخارجی که برای راه‌اندازی تا مرحله بهره‌برداری انجام می‌شود، مانند محوطه‌سازی، زیرسازی و نصب

روش‌های تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود

دارایی‌های ثابت مشهود را می‌توان به طرق زیر تحصیل کرد:

تحصیل دارایی ثابت مشهود به صورت نقد

خرید دارایی به صورت نقد متداولترین شیوه تحصیل دارایی است. کلیه وجوهی که خریدار آگاه و مطلع در معامله‌ای عادلانه و در شرایط عادی برای خرید دارایی و آماده کردن آن برای استفاده مورد نظر پرداخت می‌کند جزء بهای تمام شده دارایی منظور می‌شود.

تحصیل دارایی ثابت مشهود به صورت نسیه

در مواردی که دارایی ثابت مشهود به صورت اعتباری (نسیه) خریداری می‌شود، بهای تمام شده آن معادل قیمت نقدی دارایی (پس از کسر هر نوع تخفیفات نقدی) است. در صورتی که خریدار در مدت زمان تعیین شده نتواند از تخفیف استفاده کند، تخفیف استفاده نشده باید در حسابی با عنوان «تخفیفات از دست رفته» و یا «تخفیفات نقدی استفاده نشده» ثبت و جزو هزینه‌های مالی گزارش شود.

کج مثال ۱: شرکت گلسرخ در خرداد ماه ۱۳۸۱ ماشین‌آلاتی به قیمت ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال با شرط (ن ۶۰٪ - ۱۰٪/۳) خریداری کرد. قیمت ماشین‌آلات در تاریخ ۳۰ تیر ماه ۱۳۸۱ پرداخت شد. مطلوب است انجام ثبت‌های لازم در زمان خرید و پرداخت بدهی.

پاسخ:

خرداد ماه - ماشین‌آلات	۱,۹۴۰,۰۰۰	قیمت نقدی ماشین‌آلات	$2,000,000 \times (1 - 3\%) = 1,940,000$
حساب‌های پرداختی	۱,۹۴۰,۰۰۰		
تیرماه - حساب‌های پرداختی	۱,۹۴۰,۰۰۰		
تخفیفات نقدی از دست رفته	۶۰,۰۰۰		
وجه نقد	۲,۰۰۰,۰۰۰		

تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق صدور اسناد پرداختی بلند مدت

دارایی‌ها ممکن است براساس قراردادهای بلند مدت و از طریق اوراق تجاری یا دیون رهنی تحصیل شود. بهای تمام شده این گونه دارایی‌ها باید به ارزش متعارف (معادل قیمت نقدی) بدون در نظر گرفتن بهره محاسبه شود.

کج مثال ۲: شرکت رز در فروردین ماه ۱۳۸۱ یک دستگاه ماشین‌آلات که قیمت نقدی آن ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود را در ازای صدور ۴ برگ سفته قابل پرداخت در ۴ قسط سالانه امضاء و تسلیم فروشنده کرد. مبلغ هر قسط ۹۰۰,۰۰۰ ریال و موعد پرداخت اولین قسط ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ بود. در ضمن شرکت رز مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان پیش‌قسط پرداخت کرد. مطلوب است انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در فروردین و اسفندماه ۱۳۸۱:

پاسخ:

فروردین:		مبلغ اسناد پرداختی	$900,000 \times 4 = 3,600,000$
ماشین‌آلات	۳,۰۰۰,۰۰۰		
کسر اسناد پرداختی	۸۰۰,۰۰۰		
وجه نقد	۲۰۰,۰۰۰		
اسناد پرداختی	۳,۶۰۰,۰۰۰		



اسفند: کل مبلغ پرداختی تا پایان هر قسط \times کسر اسناد پرداختنی = هزینه بهره هر قسط
کل مبلغ پرداخت شده و نشده

$$۸۰۰,۰۰۰ \times \frac{۲۰۰,۰۰۰ + ۹۰۰,۰۰۰}{۳,۸۰۰,۰۰۰} = ۲۳۱,۵۷۹$$

۹۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی
۹۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۲۳۱,۵۷۹	هزینه بهره
۲۳۱,۵۷۹	کسر اسناد پرداختنی

تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق صدور سهام: گاهی اوقات ممکن است واحد تجاری دارایی‌های مورد نیاز خود را از طریق صدور سهام تحصیل نماید. در این حالت، دارایی تحصیل شده باید به ارزش متعارف دارایی تحصیل شده یا ارزش متعارف سهام صادر شده، هر کدام مشخص‌تر و قابل اعتمادتر باشد، ثبت شود. در مواردی که سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله قرار می‌گیرد، ارزش بازار سهام به وضوح قابل تعیین می‌باشد. بنابراین دارایی تحصیل شده باید براساس ارزش متعارف سهام صادر شده در دفاتر ثبت گردد.

کلمه مثال ۳: شرکت گلایل در خرداد ماه ۱۳۸۱ ماشین‌آلاتی را که ارزش آن ۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد، در ازای صدور ۳,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی که ارزش بازار هر سهم در این تاریخ در بورس اوراق بهادار ۱,۱۰۰ ریال بود تحصیل نمود. مطلوب است انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه:

پاسخ:

ماشین‌آلات ۳,۳۰۰,۰۰۰

۳,۰۰۰,۰۰۰ ارزش بازار سهام سرمایه سهام عادی

۳,۰۰۰,۰۰۰ ارزش اسمی سهام صرف سهام عادی

۳,۳۰۰,۰۰۰ - ۳,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۰۰,۰۰۰ صرف سهام

تحصیل گروهی دارایی‌های ثابت مشهود به صورت یکجا: گاه ممکن است واحد تجاری در یک معامله بیش از یک قلم دارایی خریداری کند. برخی از این دارایی‌ها ممکن است استهلاک‌پذیر و برخی دیگر استهلاک‌ناپذیر باشد. لذا باید دارایی‌های فوق از یکدیگر جدا شوند. در این گونه موارد برای محاسبه بهای تمام شده هر یک از اقلام دارایی خریداری شده باید کل بهای تمام شده را بر مبنای ارزش متعارف نسبی هر یک از اقلام بین آن‌ها تخصیص داد.

کلمه مثال ۴: شرکت آفتاب‌گردان در تاریخ ۱۵ بهمن ۱۳۸۱ اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را جمعاً به مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. از آنجا که قیمت دارایی‌های تحصیل شده به صورت جداگانه مشخص نبود، شرکت مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال برای ارزیابی دارایی‌ها به کارشناس رسمی پرداخت کرد. ارزش متعارف دارایی‌های خریداری شده طبق نظر ارزیاب به شرح زیر است:

زمین	۱,۹۶۰,۰۰۰ ریال
ساختمان	۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال
ماشین‌آلات	۱,۵۴۰,۰۰۰ ریال
	<u>۷,۰۰۰,۰۰۰</u>

مطلوب است انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه.

پاسخ:

بهای تمام شده کل دارایی‌های خریداری شده $۶,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰ = ۶,۲۰۰,۰۰۰$

بهای تمام شده زمین $۶,۲۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱,۹۶۰,۰۰۰}{۷,۰۰۰,۰۰۰} = ۱,۷۳۶,۰۰۰$

بهای تمام شده ساختمان $۶,۲۰۰,۰۰۰ \times \frac{۳,۵۰۰,۰۰۰}{۷,۰۰۰,۰۰۰} = ۳,۱۰۰,۰۰۰$

بهای تمام شده ماشین‌آلات $۶,۲۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱,۵۴۰,۰۰۰}{۷,۰۰۰,۰۰۰} = ۱,۳۶۴,۰۰۰$



مدرس‌ان شریف

فصل هشتم

«حسابداری اوراق قرضه»

مقدمه

گسترش فعالیت‌های واحد تجاری از طریق ایجاد بدهی‌های بلند مدت یکی از کاملترین راه‌های تأمین مالی است که صاحبان اصلی واحد تجاری، ضمن حفظ اعمال کنترل بر واحد تجاری، با سرمایه‌گذاری محدود به سود بیشتری دست می‌یابند. نمونه‌های بارز بدهی‌های بلند مدت عبارتند از: اوراق قرضه پرداختی، اسناد پرداختی بلند مدت، تسهیلات بلند مدت پرداختی، و ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان. در این بخش به بررسی یکی از متداولترین ابزارهای تأمین مالی یعنی اوراق قرضه می‌پردازیم.

اوراق قرضه

اوراق قرضه، اوراق قابل معامله‌ای است که معرف مبلغی وام است با بهره معین که تمامی یا اجزای آن در موعد یا مواعد معینی باید مسترد گردد. از جمله مندرجات اوراق قرضه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ۱- **مبلغ اسمی:** مبلغی است که روی ورقه قرضه درج می‌شود و نمایانگر بدهی شرکت صادرکننده به دارنده آن می‌باشد.
- ۲- **نرخ بهره:** نرخ است که شرکت صادرکننده اوراق قرضه موظف است براساس آن و بر مبنای مبلغ اسمی ورقه قرضه، به دارنده این اوراق بهره پرداخت نماید.
- ۳- **تاریخ‌های پرداخت بهره:** تاریخی است که روی ورقه قرضه جهت پرداخت اقساط بهره معین شده است.
- ۴- **سر رسید اوراق قرضه:** تاریخی است که شرکت صادرکننده اوراق قرضه، مکلف به پرداخت مبلغ اسمی این اوراق به دارنده آن می‌باشد.

تعیین ارزش اوراق قرضه

ارزش بازار اوراق قرضه به عوامل متعددی نظیر سر رسید، نرخ بهره بازار و بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاری‌های مشابه بستگی دارد. یکی از عواملی که تأثیر بسیار زیادی در تعیین ارزش بازار اوراق قرضه دارد، نرخ بهره بازار است. بدین صورت که اگر نرخ بازده اوراق قرضه (نرخ بهره پیشنهادی) کمتر از نرخ بهره بازار باشد، تقاضا برای خرید اوراق قرضه کمتر و در نتیجه صادرکننده مجبور است که اوراق قرضه را کمتر از ارزش اسمی در اختیار مشتریان قرار دهد و بالعکس. از آنجایی که صدور اوراق قرضه برای صادرکننده آن ایجاد تعهدی مبنی بر پرداخت (۱) **مبلغ اسمی اوراق قرضه در سر رسید** و (۲) **پرداخت بهره در تاریخ‌های معین** را می‌نماید و پرداخت‌های مذکور هر دو در آینده است، لذا برای تعیین ارزش بازار اوراق قرضه از مفهوم ارزش زمانی پول استفاده می‌شود. بنابراین ارزش بازار اوراق قرضه در هر تاریخی برابر با مجموع ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه و ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت با نرخ بهره بازار می‌باشد. لذا برای محاسبه ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{ارزش اسمی اوراق قرضه} = \frac{1}{(1+i)^n} \times \text{ارزش اسمی اوراق قرضه} + \text{ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت}$$

اصطلاحات این رابطه عبارتند از:

i: نرخ بهره بازار در هر دوره پرداخت بهره n: تعداد دوره‌های پرداخت بهره



برای محاسبه ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت نیز از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت} = \text{مبلغ بهره هر دوره} \times \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i}$$

$$\text{ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت} + \text{ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه} = \text{ارزش بازار اوراق قرضه}$$

مثال ۱: شرکت شاندیز جهت تأمین مالی فعالیت‌های خود در تاریخ ۱۳/۱/۱۳۸۱ اوراق قرضه ۴ ساله‌ای به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد صادر نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند پرداخت می‌شود. هنگام صدور اوراق قرضه نرخ بهره بازار ۱۲ درصد بوده است، در این رابطه ارزش بازار اوراق قرضه چند ریال می‌باشد؟

(۱) ۱,۰۰۰,۰۰۰ (۲) ۶۲۷,۴۱۲ (۳) ۶۷۷,۴۱۲ (۴) ۹۳۷,۹۰۲

پاسخ: گزینه «۴»

$$1,000,000 \times \frac{6}{12} \times 10\% = 50,000 \quad \text{بهره قابل پرداخت در هر دوره (بهره نقدی)}$$

$$i \Rightarrow 12\% \div 2 = 6\% \quad \text{نرخ بهره بازار در هر دوره}$$

$$n \Rightarrow 4 \times 2 = 8 \quad \text{تعداد دوره‌های پرداخت بهره}$$

$$1,000,000 \times \left[\frac{1}{(1+6\%)^8} \right] = 627,412 \quad \text{ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه}$$

$$50,000 \times \left[\frac{1 - \frac{1}{(1+6\%)^8}}{6\%} \right] = 310,490 \quad \text{ارزش فعلی مبلغ بهره‌های قابل پرداخت}$$

$$627,412 + 310,490 = 937,902 \quad \text{ارزش بازار اوراق قرضه}$$

عملیات حسابداری اوراق قرضه

حسابداری اوراق قرضه در واحد تجاری صادرکننده در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱- در زمان صدور اوراق قرضه ۲- در زمان پرداخت بهره اوراق قرضه ۳- در زمان باز خرید اوراق قرضه

حسابداری صدور اوراق قرضه

واحد تجاری صادرکننده به یکی از سه حالت زیر می‌تواند اوراق قرضه را صادر کند:

۱- صدور اوراق قرضه به مبلغ اسمی- در این حالت مبلغ اسمی اوراق قرضه برابر با مبلغ بازار آن خواهد بود. لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

xxx

وجوه نقد

xxx

اوراق قرضه پرداختنی

مثال ۲: شرکت «الف» ۱۰۰ میلیون ریال اوراق قرضه را به مبلغ اسمی از طریق صدور سفته از شرکت «ب» خریداری نمود. کدام حساب در دفاتر

شرکت «ب» بستانکار می‌شود؟

(۱) اوراق قرضه پرداختنی (۲) اسناد پرداختنی (۳) سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه (۴) حسابهای پرداختنی

پاسخ: گزینه «۱»

۲) صدور اوراق قرضه به مبلغی بیشتر از ارزش اسمی- در این حالت مبلغ اسمی اوراق قرضه کمتر از مبلغ بازار اوراق قرضه می‌باشد، و تفاوت بین

مبلغ اسمی و مبلغ بازار در حسابی با عنوان «صرف اوراق قرضه» منظور می‌شود. لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

xxx

وجوه نقد

xxx

اوراق قرضه پرداختنی

xxx

صرف اوراق قرضه

۳) صدور اوراق قرضه به مبلغی کمتر از مبلغ اسمی - در این حالت مبلغ اسمی اوراق قرضه بیشتر از مبلغ بازار اوراق قرضه می‌باشد و تفاوت بین مبلغ اسمی و مبلغ بازار در حسابی با عنوان « کسر اوراق قرضه » منظور می‌شود. لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد.

	وجوه نقد
xxx	
	کسر اوراق قرضه
xxx	
	اوراق قرضه پرداختنی
xxx	

حساب اوراق قرضه پرداختنی به عنوان بدهی بلند مدت در ترازنامه گزارش می‌شود و هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه نیز در طول مدت عمر اوراق قرضه تا سررسید مستهلک شده و مانده صرف یا کسر اوراق قرضه برای تعیین ارزش دفتری اوراق قرضه، به آن اضافه یا از آن کسر می‌گردد. لازم به توضیح است که دلیل استهلاک مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه این است که شرکت صادرکننده در سررسید، مبلغی دقیقاً برابر با ارزش اسمی اوراق قرضه به سرمایه‌گذاران مسترد می‌نماید، بنابراین در تاریخ سررسید نباید هیچ گونه صرف یا کسری وجود داشته باشد.

صدور اوراق قرضه بین تاریخ‌های پرداخت بهره: در مواردی که تاریخ صدور اوراق قرضه با تاریخ پرداخت بهره یکسان نباشد، به لحاظ آن که کوپن‌های بهره، یک دوره پرداخت را به طور کامل شامل می‌شود، مبلغ بهره‌ای که مربوط به فاصله زمانی بین تاریخ پرداخت بهره و تاریخ صدور اوراق قرضه می‌باشد به مبلغ اوراق قرضه اضافه شده و از خریداران اوراق قرضه دریافت می‌شود و در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان « بهره پرداختنی » ثبت می‌گردد. بهره وصول شده در زمان فروش، در تاریخ اولین پرداخت بهره بعدی به خریدار برگشت داده می‌شود.

کلمه مثال ۳: شرکت پرنده در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱ اوراق قرضه ۵ ساله به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۲ درصد صادر و به مبلغ اسمی به علاوه بهره متعلقه تا تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های اول مهر و اول فروردین هر سال پرداخت می‌شود. مطلوب است انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱

پاسخ:

$10,000,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{3}{12} = 300,000$	بهره تحقق یافته از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ الی ۱۳۸۱/۴/۱
$10,000,000 + 300,000 = 10,300,000$	کل مبلغ دریافتی بابت فروش اوراق قرضه
	۱۳۸۱/۴/۱ وجوه نقد ۱۰,۳۰۰,۰۰۰
	اوراق قرضه پرداختنی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰
	بهره پرداختنی ۳۰۰,۰۰۰

حسابداری پرداخت بهره اوراق قرضه: شرکت صادرکننده اوراق قرضه در تاریخ‌های تعیین شده متناسب با مبلغ اسمی اوراق قرضه، اقدام به محاسبه و پرداخت بهره می‌کند. هزینه بهره به عنوان هزینه مالی در صورت سود و زیان واحد تجاری صادر کننده اوراق قرضه گزارش می‌شود. چنانچه تاریخ پرداخت بهره مطابق با پایان سال مالی نباشد، طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، در پایان دوره مالی بهره تحقق یافته و پرداخت نشده شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد.

کلمه مثال ۴: با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۳، مطلوب است انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۷/۱ و ۱۳۸۱/۱۲/۲۹:

پاسخ:

$10,000,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{6}{12} = 600,000$	بهره قابل پرداخت (نقدی) در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱
$600,000 - 300,000 = 300,000$	هزینه بهره سه ماهه (از ۱۳۸۱/۴/۱ الی ۱۳۸۱/۷/۱)
$10,000,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{6}{12} = 600,000$	هزینه بهره ۶ ماهه (منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹)
	۱۳۸۱/۷/۱ هزینه بهره ۳۰۰,۰۰۰
	بهره پرداختنی ۳۰۰,۰۰۰
	وجوه نقد ۶۰۰,۰۰۰
	۱۳۸۱/۱۲/۲۹ هزینه بهره ۶۰۰,۰۰۰
	بهره پرداختنی ۶۰۰,۰۰۰



مدرس‌ان شریف

فصل نهم

«حسابداری شرکت‌های تضامنی»

مقدمه

مؤسسات انتفاعی از نظر نحوه تأسیس، نوع مالکیت، نوع روابط بین مالکین و... به اشکال حقوقی زیر تقسیم می‌شوند:

۱- مؤسسات انفرادی (تک مالکی) ۲- شرکت‌های تضامنی ۳- شرکت‌های سهامی
در سه گروه فوق، نحوه انجام عملیات حسابداری بر اساس مفاهیم، اصول و روش‌های حسابداری در رابطه با دارایی‌ها و بدهی‌ها به صورت تقریباً مشابه انجام می‌شود، ولی انجام عملیات حسابداری مرتبط با ترکیب و ساختار سرمایه بستگی به نوع شرکت دارد.
نحوه انجام عملیات حسابداری در شرکت‌های سهامی در فصل دهم کتاب تشریح می‌گردد و در این فصل عملیات حسابداری در شرکت‌های تضامنی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

طبق ماده ۲۰ قانون تجارت شرکت‌ها به ۷ نوع زیر تقسیم می‌شوند:

۱- شرکت‌های تضامنی ۲- شرکت‌های سهامی ۳- شرکت‌های با مسئولیت محدود ۴- شرکت‌های مختلط سهامی ۵- شرکت‌های مختلط غیرسهامی ۶- شرکت‌های نسبی ۷- شرکت‌های تعاونی

در قانون تجارت شرکت تعریف نشده و قانون مدنی در ماده ۵۷۱ شرکت را به شرح زیر تعریف نموده است:

« شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیئی واحد به نحو اشاعه »

از تعریف فوق چنین می‌توان نتیجه‌گیری کرد که :

مؤسسه‌ای که از اجتماع دو یا گروهی از افراد تشکیل شده و هر یک از افراد دارایی‌های نقدی و غیرنقدی خود را به منظور تحصیل سود در اختیار آن قرار داده اند، شرکت نامیده می‌شود.

تعریف شرکت‌های تضامنی

بر اساس ماده ۱۱۶ قانون تجارت شرکت تضامنی به صورت زیر تعریف شده است:

" شرکت تضامنی شرکتی است که تحت اسم مخصوص، برای امور تجاری بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می‌شود و اگر دارایی شرکت برای تأدیبه تمام قروض کافی نباشد هر یک از شرکا مسئول پرداخت تمام قروض شرکت می‌باشند." در شرکت تضامنی هر یک از شرکا به تنهایی در مقابل اشخاص ثالث نظیر اعتباردهندگان مسئولیت کامل دارند. از دید حسابداری، شرکت تضامنی شباهت زیادی به مؤسسات انفرادی دارد، لذا مفاهیم حسابداری مؤسسات انفرادی و حتی شرکت‌های سهامی در شرکت تضامنی نیز کاربرد دارند.

نکته ۱: عبارت "شرکت تضامنی دارای اسم مخصوص بوده" به این مفهوم است که در اسم شرکت باید اسامی همه شرکا (مانند شرکت تضامنی

کامران و کاوه) و یا اسم یک شریک بیان شود و برای بقیه شرکا از عبارت " و برادران " و یا " و شرکا " استفاده شود. (مانند شرکت تضامنی کامران و شرکا)

نکته ۲: در فعالیت‌های شرکت‌های تضامنی شخصیت اعتباری و ضمانت شرکا از اهمیت زیادی برخوردار است.



نکته ۳: شخصیت اعتباری و ضمانت شرکا در شرکت‌های نسبی نیز از اهمیت زیادی برخوردار است. با این تفاوت که در شرکت‌های تضامنی هر شریک به تنهایی مسئول کلیه قروض و تعهدات شرکت می‌باشد در صورتی که در شرکت‌های نسبی هر یک از شرکا به نسبت سرمایه‌ای که در شرکت دارد مسئول قروض و تعهدات شرکت می‌باشد. برای مثال در صورتی که در یک شرکت سرمایه شریک اول ۲ میلیون ریال و سرمایه شریک دوم ۳ میلیون ریال باشد و شرکت منحل شود و پس از تبدیل کلیه دارایی‌های غیر نقدی به وجه نقد و پرداخت بخشی از بدهی، مبلغ ۱/۵ میلیون ریال از بدهی‌ها تسویه نشده باشد و شرکت تضامنی باشد، هر شریک به تنهایی مسئول پرداخت ۱/۵ میلیون بدهی شرکت می‌باشد ولی اگر شرکت نسبی باشد هر شریک به نسبت سرمایه خود باید بدهی شرکت را پرداخت نماید. در این صورت سهم شریک اول ۶۰۰,۰۰۰ ریال $(\frac{۲,۰۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱,۵۰۰,۰۰۰)$ و سهم

$$\text{شریک دوم } ۹۰۰,۰۰۰ \text{ ریال } (\frac{۳,۰۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱,۵۰۰,۰۰۰) \text{ می‌باشد.}$$

نکته ۴: شرکت با مسئولیت محدود شرکتی است که بین دو یا چند نفر برای امور تجاری تشکیل شده و هر یک از شرکا فقط تا میزان سرمایه خود در شرکت مسئول قروض و تعهدات شرکت می‌باشد.

مثال ۱: در یک شرکت سرمایه شریک «الف»، ۴۰۰,۰۰۰ ریال و سرمایه شریک «ب»، ۶۰۰,۰۰۰ ریال بوده و این شرکت پس از انحلال اقدام به فروش کلیه دارایی‌های غیر نقدی نموده و از این طریق فقط بخشی از بدهی‌های شرکت تسویه شده و مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال از بدهی شرکت باقیمانده است. مبلغ قابل پرداخت شریک «الف» در هر یک از حالت‌های بیان شده از زیر به چه صورتی است؟

	شرکت تضامنی	شرکت نسبی	شرکت با مسئولیت محدود
۱)	۵۰۰,۰۰۰ ریال	۲۰۰,۰۰۰ ریال	۲۰۰,۰۰۰ ریال
۲)	۵۰۰,۰۰۰ ریال	۲۰۰,۰۰۰ ریال	۴۰۰,۰۰۰ ریال
۳)	۲۰۰,۰۰۰ ریال	۲۰۰,۰۰۰ ریال	۲۰۰,۰۰۰ ریال
۴)	۴۰۰,۰۰۰ ریال	۵۰۰,۰۰۰ ریال	۴۰۰,۰۰۰ ریال

پاسخ: گزینه «۲» در شرکت تضامنی شریک «الف» کل مبلغ بدهی را باید بپردازد در صورتی که در شرکت نسبی به نسبت سرمایه خود که ۴۰٪ می‌باشد باید بدهی پرداخت شود. در شرکت با مسئولیت محدود هر شریک تا میزان سرمایه خود مسئول پرداخت بدهی است، بنابراین گزینه (۲) صحیح است.

خصوصیات شرکت‌های تضامنی

۱- مسئولیت نامحدود شرکا ۲- عمر محدود ۳- مالکیت مشاع (مشترک) در دارایی‌ها ۴- تلفیق مدیریت و مالکیت ۵- انتخاب آزادانه شرکا ۶- سهولت در تشکیل **نکته ۵:** با توجه به این که در شرکت‌های تضامنی مسئولیت شرکا نامحدود می‌باشد، تعداد شرکت‌های تضامنی به ثبت رسیده در ایران نسبت به سایر اشکال حقوقی شرکت‌ها در قانون تجارت زیاد نیست.

نکته ۶: طبق ماده ۲۲۰ قانون تجارت ایران شرکت‌هایی که برای اشتغال به امور تجاری تشکیل می‌شوند، بدون این که آن‌ها را به صورت یکی از انواع شرکت‌های تجاری ثبت کرده باشند، تعیین تکلیفشان تابع قوانین شرکت تضامنی می‌باشد. این موضوع باعث شده است که حسابداری فعالیت‌های تضامنی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار باشد زیرا تعداد واحدهای تجاری که در قالب یکی از اشکال حقوقی هفتگانه قانون تجارت به ثبت نرسیده‌اند بی‌شمار می‌باشد و برعکس به دلیل مسئولیت نامحدود شرکا، تعداد شرکت‌های تضامنی به ثبت رسیده بسیار محدود است.

نکته ۷: مدیریت شرکت‌های تضامنی و کنترل آن در اختیار مالکین شرکت می‌باشد و هر گونه تصمیم‌گیری با رضایت کلیه شرکا صورت می‌گیرد. **نکته ۸:** تلفیق مدیریت و مالکیت یکی از ویژگی‌های شرکت‌های تضامنی می‌باشد و با فرض تفکیک شخصیت در حسابداری مالی تناقض دارد. ویژگی تلفیق مدیریت و مالکیت همچنین باعث می‌شود که روابط بین شرکا بر اساس توافق تعیین شود.

نکته ۹: سهولت در تشکیل و انتخاب آزادانه شرکا از عمده‌ترین مزیت‌های شرکت‌های تضامنی می‌باشد و مسئولیت نامحدود از عمده‌ترین معایب شرکت‌های تضامنی است.

شرکتنامه

شرکتنامه قراردادی است که به صورت کتبی تنظیم می‌گردد و حاوی توافقات انجام شده بین شرکاء قبل از ثبت شرکت می‌باشد. شرکتنامه باید حاوی موارد زیر باشد:

- ۱- اسم و مرکز شرکت، اسامی شرکا، تاریخ افتتاح شرکت، موضوع فعالیت شرکت، اهداف کلی و مدت شرکت ۲- مقررات مربوط به ورود و خروج شرکا
- ۳- میزان سرمایه و سهم‌الشرکه هر یک از شرکا اعم از نقدی یا غیرنقدی با ذکر نام شرکا ۴- مقررات مربوط به تقسیم سود و زیان شرکت ۵- سایر نکات و محدودیت‌های احتمالی که پاسخ آن‌ها مبهم می‌باشد.

انواع حساب‌ها در شرکت‌های تضامنی

پرکاربردترین حساب‌هایی که در عملیات حسابداری شرکت‌های تضامنی به کار گرفته می‌شود عبارتند از :

۱- حساب سرمایه شرکا: برای ثبت سرمایه شرکا در دفاتر شرکت‌های تضامنی دو روش وجود دارد که عبارتند از :

الف - روش ثبت سرمایه ثابت: در این روش حساب سرمایه شرکا معادل مبلغی که در شرکتنامه قید شده بستانکار می‌شود و هر گونه تغییر در سرمایه منع قانونی دارد مگر آن که تغییرات سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده باشد. لذا در این حالت معمولاً سرمایه به یک مبلغ ثابت در دفاتر ثبت می‌شود.

نکته ۱۰: در ایران به دلیل این که شرکت‌های تضامنی به طور رسمی به ثبت می‌رسند، حساب سرمایه شرکا به روش ثابت ثبت و نگهداری می‌شود.

ب - روش ثبت سرمایه متغیر: در این روش حساب سرمایه شرکا معادل مبلغی که در شرکتنامه قید شده بستانکار می‌گردد و هر گونه تغییرات ناشی از سهم شرکا از سود و زیان، حقوق شرکا، برداشت و... بر این حساب اثر می‌گذارد.

نکته ۱۱: در شرکت‌هایی که برای انجام فعالیت‌های تجاری در قالب یک شخصیت حقوقی در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت نرسیده باشند، از روش ثبت سرمایه متغیر استفاده می‌کنند.

نکته ۱۲: در روش ثبت سرمایه متغیر از صورت سرمایه استفاده می‌شود.

صورت سرمایه (روش متغیر)	
×××	سرمایه ابتدای دوره شرکا
×××	+ سرمایه‌گذاری مجدد
×××	+ سود (زیان) خالص
(×××)	- برداشت
×××	سرمایه پایان دوره شرکا

۲- حساب جاری شرکا: زمانی که تغییرات سرمایه منع قانونی داشته باشد (روش ثبت سرمایه ثابت) برای هر یک از شرکا یک حساب با عنوان حساب جاری شرکا افتتاح می‌گردد، که هر گونه برداشت، سهم سود و زیان و حقوق شرکا در این حساب ثبت می‌شود. حساب جاری شرکا یک حساب دائمی می‌باشد و هرگاه این حساب دارای مانده بدهکار باشد جزء سایر حساب‌های دریافتی و اگر مانده بستانکار داشته باشد معمولاً در بالای حساب سرمایه شرکا منظور می‌شود و حاصل جمع حساب جاری شرکا و سرمایه شرکا بیانگر سرمایه واقعی هر یک از شرکا می‌باشد.

۳- حساب برداشت شرکا: برداشت‌های شخصی (نقدی یا غیرنقدی) هر شریک در طی دوره مالی در بدهکار این حساب ثبت می‌شود. حساب برداشت یک حساب موقت است که در پایان دوره مالی مانده آن در روش سرمایه ثابت به حساب جاری و در روش سرمایه متغیر به حساب سرمایه هر شریک منتقل می‌شود. البته لازم به توضیح است که عمدتاً در شرکت‌هایی که از حساب جاری شرکا استفاده می‌شود دیگر نیازی به حساب برداشت شرکا نیست، زیرا برداشت شرکا را می‌توان مستقیماً در حساب جاری شرکا ثبت نمود.

۴- حساب وام شرکا: گاهی اوقات ممکن است شرکت تضامنی به وجوه نقد احتیاج داشته باشد و شرکا تمایلی به افزایش سرمایه نداشته باشند، در این حالت یکی از شرکا مبلغی را تحت شرایط خاص به عنوان وام در اختیار شرکت قرار می‌دهد. حساب وام یک حساب دائمی است و در ترازنامه جزء بدهی‌های شرکت طبقه‌بندی می‌شود.

۵- حساب تقسیم سود: در شرکت‌های تضامنی بعد از تعیین مبلغ سود یا زیان، مبلغ فوق به حساب تقسیم سود منتقل شده و سپس با استفاده از نسبت‌هایی که در شرکتنامه تعیین شده سهم هر شریک از سود و زیان مشخص شده و به حساب جاری شرکا منتقل می‌شود.



مدرس‌ان شریف

فصل دهم

«حسابداری شرکت‌های سهامی»

مقدمه

طبق ماده یک قانون تجارت، شرکت سهامی شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام، محدود به مبلغ اسمی سرمایه آن‌ها می‌باشد. شرکت‌های سهامی در مقایسه با سایر اشکال حقوقی شرکت‌ها به نوعی رایج‌ترین نوع شرکت‌هایی می‌باشند که به طور گسترده در مناسبات تجاری فعالیت می‌کنند.

ویژگی‌های شرکت سهامی

عمده‌ترین ویژگی‌های شرکت‌های سهامی عبارتند از:

- ۱- **شخصیت قانونی مستقل** - شرکت سهامی یک شخصیت حقوقی است که بر طبق قانون تشکیل می‌شود و به صورت یک واحد تجاری مستقل از صاحبان سهام می‌باشد.
- ۲- **مسئولیت محدود** - هر سهامدار در شرکت سهامی به اندازه مبلغ اسمی سرمایه خود در برابر بدهی‌های شرکت سهامی تعهد دارد. این قضیه از دید سهامدار یکی از مزایای شرکت‌های سهامی است. (بر عکس شرکت‌های تضامنی که مسئولیت شرکا نامحدود است)
- ۳- **شخصیت حقوقی جداگانه** - عبارت فوق به مفهوم تفکیک مدیریت و مالکیت می‌باشد و در آن صاحبان سهام مالکان واحد تجاری هستند اما در مدیریت و اداره شرکت سهامی نقشی ندارند و این قضیه به عهده هیئت مدیره‌ای است که آن‌ها از بین خود استخدام نموده‌اند.
- ۴- **تداوم بقاء و قابلیت انتقال مالکیت** - شرکت سهامی دارای عمر نامحدود است و وجود یا عدم وجود پدیدآورندگان اولیه نقشی در ادامه فعالیت آن ندارد. همچنین سهامداران شرکت اعم از حقیقی و حقوقی می‌توانند سهام خود را به اشخاص (حقیقی یا حقوقی) دیگری واگذار نمایند و این نقل و انتقال هیچگونه تأثیری بر مبلغ سرمایه و عمر شرکت ندارد.
- ۵- **سهولت در جمع‌آوری سرمایه‌های عمده** - به دلیل امکان سرمایه‌گذاری افراد مختلف در شرکت‌های سهامی، در این گونه شرکت‌ها به راحتی می‌توان سرمایه‌های زیادی را جذب کرد.
- ۶- **کنترل و نظارت دولتی** - دولت برای حفظ حقوق افرادی که به نحوی از منافع شرکت سهامی سود می‌برند (سهامداران، بانک‌ها و ...) بر اوضاع و امور شرکت نظارت دارد این موضوع باعث کاهش سرعت عملیات در شرکت‌های سهامی می‌شود، لذا معمولاً کنترل و نظارت دولتی به عنوان یکی از معایب شرکت‌های سهامی شناخته می‌شود.

انواع شرکت‌های سهامی

از نظر قانون تجارت شرکت‌های سهامی به دو نوع تقسیم می‌شوند که عبارتند از:

- ۱- **شرکت سهامی عام:** شرکتی است که مؤسسين آن قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تأمین می‌کنند.
- ۲- **شرکت سهامی خاص:** شرکتی است که تمام سرمایه آن در موقع تأسیس منحصرأ توسط مؤسسين تأمین می‌گردد.

تفاوت‌های عمده بین شرکت‌های سهامی عام و خاص

- ۱- در شرکت‌های سهامی عام مؤسسین باید حداقل ۲۰٪ سرمایه شرکت را تعهد و حداقل ۳۵٪ مبلغ تعهد شده را به حساب بانکی شرکت در شرف تأسیس واریز نمایند. در حالی که در شرکت سهامی خاص سهامداران باید تمام سرمایه شرکت را در زمان تأسیس تعهد نموده و حداقل ۳۵٪ مبلغ تعهد شده را به حساب بانکی شرکت واریز نمایند.
- ۲- تعداد سهامداران در شرکت سهامی عام حداقل ۵ نفر است در حالی که در شرکت سهامی خاص حداقل ۳ نفر می‌باشد.
- ۳- حداقل سرمایه لازم برای تشکیل شرکت سهامی عام ۵ میلیون ریال است در صورتی که در شرکت سهامی خاص حداقل سرمایه یک میلیون ریال می‌باشد.
- ۴- مبلغ اسمی سهام در شرکت سهامی عام نباید بیشتر از ۱۰,۰۰۰ ریال باشد در حالی که در شرکت سهامی خاص محدودیتی وجود ندارد.
- ۵- مبلغ پاداش مدیران در شرکت سهامی عام از ۵٪ و در شرکت سهامی خاص از ۱۰٪ سود قابل پرداخت نباید تجاوز کند.
- ۶- طبق قانون تجارت شرکت سهامی عام مجاز به انتشار اوراق قرضه می‌باشد، در صورتی که شرکت‌های سهامی خاص چنین حقی ندارند.
- ۷- در تأسیس شرکت سهامی عام تشکیل مجمع عمومی مؤسس اجباری است در حالی که در شرکت سهامی خاص الزامی نیست.

ارکان اصلی شرکت‌های سهامی

به موجب قانون تجارت، شرکت‌های سهامی دارای سه رکن اساسی روبرو می‌باشند: ۱- مجمع عمومی صاحبان سهام ۲- هیئت مدیره ۳- بازرسان
مجمع عمومی صاحبان سهام: مجمع عمومی، اجتماع صاحبان سهام شرکت به منظور بررسی مسائل مربوط به اداره شرکت و در نهایت اخذ تصمیم می‌باشد. بر طبق ماده ۷۳ قانون تجارت مجمع عمومی به ترتیب عبارتند از: ۱- مجمع عمومی مؤسس ۲- مجمع عمومی عادی ۳- مجمع عمومی فوق‌العاده وظایف مجمع عمومی مؤسس طبق ماده ۷۴ قانون تجارت به قرار زیر است:

۱- رسیدگی به گزارش مؤسسین و تصویب آن و همچنین احراز پذیره‌نویسی کلیه سهام شرکت و تأدیه مبالغ لازم ۲- تصویب طرح اساسنامه شرکت و در صورت لزوم اصلاح آن ۳- انتخاب اولین مدیران و بازرسان یا بازرسان شرکت ۴- تعیین روزنامه کثیرالانتشاری که هر گونه دعوت و اطلاعیه بعدی برای سهامداران تا تشکیل اولین مجمع عمومی عادی در آن منتشر خواهد شد.

به موجب ماده ۸۹ قانون تجارت، مجمع عمومی عادی سالی یکبار تشکیل می‌شود و عمده‌ترین وظایف آن به قرار زیر است:

۱- تصویب ترازنامه و صورتحساب‌های شرکت. ۲- رسیدگی به صورت‌داری و مطالبات و دیون شرکت و صورتحساب دوره عملکرد سالانه شرکت. ۳- رسیدگی به گزارش مدیران و بازرسان و سایر امور مربوطه. ۴- انتخاب مدیران و بازرسان شرکت. ۵- مجاز بودن به تقسیم سود و اندوخته بین صاحبان سهام و در صورت وجود منافع، تقسیم ۱۰٪ از سود ویژه سالانه بین صاحبان سهام الزامی خواهد بود.

لازم به توضیح است که مجمع عمومی عادی در دفعه اول با حضور بیش از نیمی از سهامداران و در دفعه دوم با حضور $\frac{1}{3}$ و در دفعه سوم با حضور هر تعداد از سهامداران رسمیت می‌یابد.

مجمع عمومی فوق‌العاده نیز مجمعی است که برای اتخاذ تصمیم نسبت به امور مهم و فوق‌العاده تشکیل می‌شود.

طبق قانون تجارت از جمله وظایف این مجمع:

۱- تغییر یا اصلاح اساسنامه، ۲- تبدیل شرکت، ۳- افزایش یا کاهش سرمایه شرکت، ۴- تصمیم به انحلال و تصفیه شرکت می‌باشد.

در مجمع عمومی فوق‌العاده، مجمع بار اول با حضور بیش از نیمی از صاحبان سهام دارای حق رأی و در مرحله دوم با حضور $\frac{1}{3}$ صاحبان سهام

دارای حق رأی رسمیت می‌یابد و جهت تصویب و اخذ تصمیم، رأی مثبت $\frac{2}{3}$ حاضران باید کسب شود.

هیئت مدیره: هیئت مدیره شرکت سهامی از بین صاحبان سهام انتخاب می‌شوند و نماینده قانونی شرکت برای اداره امور آن می‌باشد.

عمده‌ترین وظایف هیئت مدیره عبارتند از:

۱- انتخاب رئیس و نایب رئیس هیئت مدیره ۲- تعیین مدیرعامل و حدود اختیارات آن ۳- تنظیم صورت‌داری و مطالبات شرکت ۴- تنظیم صورت ترازنامه، صورت سود و زیان و عملکرد ۵- دعوت مجمع عمومی سالیانه ۶- پرداخت سود خالص به صاحبان سهام ۷- دعوت از مجمع عمومی فوق‌العاده ۸- نمودن اندوخته قانونی حداقل به میزان ۵٪ سود خالص



بازرسان: بر طبق قانون تجارت، مجمع عمومی در هر سال یک یا چند بازرس اصلی و یک یا چند بازرس علی‌البدل انتخاب می‌کنند. مهمترین وظایف بازرسان بر طبق قانون تجارت، اظهارنظر در خصوص صحت و درستی صورت‌داری و صورت‌حساب دوره‌ی عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند و همچنین درباره‌ی صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی گذاشته‌اند، است.

انواع سهام و ارزش سهام در شرکت‌های سهامی

سهام به دو نوع «سهام عادی» و «سهام ممتاز» طبقه‌بندی می‌شود. معمولاً بخش عمده‌ای از سهام صادره توسط شرکت‌های سهامی از سهام عادی تشکیل می‌شود. دارندگان سهام عادی، صاحبان اصلی و نهایی شرکت سهامی محسوب می‌شوند.

هنگامی که تنها یک نوع سهام صادر می‌شود کلیه سهام، عادی تلقی می‌گردد، اعم از این که مشخص شده یا نشده باشد.

در یک طبقه‌بندی دیگر سهام به بانام و بی‌نام تقسیم می‌شود:

سهام با نام - سهامی است که روی آن نام دارنده آن قید می‌گردد و نقل و انتقال آن مستلزم ثبت در دفاتر شرکت است. این نوع سهام در شرکت‌های سهامی ایرانی دارای کاربرد بیشتری است.

سهام بی‌نام - سهامی است که روی آن نام صاحب آن ذکر نمی‌گردد و به صورت سند در وجه حامل تنظیم شده و دارنده‌ی آن مالک آن شناخته می‌شود.

در طبقه‌بندی دیگری سهام را به دو نوع سهام با ارزش اسمی و بدون ارزش اسمی تقسیم‌بندی می‌کنند.

سهام با ارزش اسمی - سهامی است که ارزش اسمی هر سهم، مبلغ معین شده برای هر سهم است که در اساسنامه شرکت منعکس و روی ورقه سهم چاپ می‌شود.

سهام بدون ارزش اسمی - سهامی است که ارزش آن همواره توسط مدیریت شرکت تعیین می‌گردد.

نکته ۱: طبق قانون تجارت ایران صدور سهام بدون ارزش اسمی ممنوع است.

نکته ۲: شرکت‌های سهامی در ازای سرمایه‌گذاری سهامداران در شرکت سهامی، برای آن‌ها گواهینامه سهام صادر می‌کنند. در واقع گواهینامه

سهام بیانگر هر تعداد سهامی است که یک سهامدار مالک آن می‌باشد.

سهام خزانه - سهام خزانه عبارت از سهام عادی یا ممتاز یک شرکت سهامی است که قبلاً توسط شرکت صادر شده است و توسط همان شرکت مجدداً تحصیل گردیده است و مجدداً به فروش نرسیده یا به طور رسمی باطل نشده است. خرید سهام خزانه موجب کاهش سهام در دست سهامدار می‌شود و هیچ اثری بر سهام صادره ندارد.

شرکت سهامی ممکن است بنابه دلایل زیر سهام خود را بازخرید نماید:

۱- افزایش سود هر سهم و بازدهی حقوق صاحبان سهام ۲- رونق دادن به بازار سهام شرکت ۳- کاهش سهامداران و به تبع آن کاهش پرداخت‌های مربوط به سود سهام ۴- جهت تحصیل دارایی‌های خاص و اهداء به مدیران و کارکنان ۵- جهت استفاده در توزیع سود سهمی

نکته ۳: سهام خزانه سهامی منتشر شده‌ای است که در دست سهامداران نمی‌باشد.

نکته ۴: خرید سهام خزانه باعث کاهش دارایی‌ها و حقوق صاحبان سهام شرکت سهامی می‌شود. حساب سهام خزانه دارای مانده بدهکار می‌باشد و

به عنوان یک قلم کاهنده در حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

نکته ۵: شرکت سهامی بابت سهام بازخرید شده (سهام خزانه) سود سهام دریافت نمی‌کند.

نکته ۶: سهام خزانه فاقد حق رأی است.

نکته ۷: طبق قانون تجارت در ایران خرید سهام و صدور مجدد آن توسط همان شرکت ممنوع می‌باشد.

مثال ۱: کدام عبارت در مورد سهام خزانه صحیح نیست؟

(۱) به سهام خزانه سود سهام تعلق نمی‌گیرد.

(۲) به عنوان یک قلم کاهنده در حقوق صاحبان سهام منعکس می‌شود.

(۳) یکی از دلایل تحصیل سهام خزانه، خرید آن به قیمت ارزان و فروش آن به قیمت بیشتر می‌باشد.

(۴) شرکت می‌تواند از حق رأی سهام خزانه استفاده کند.

پاسخ: گزینه «۴» طبق نکته ۶ سهام خزانه فاقد حق رأی می‌باشد.



مدرس‌ان شریف

فصل یازدهم

«حسابداری حقوق و دستمزد»

مقدمه

هر واحد تجاری در قالب یک سازمان از مجموعه‌ای از منابع انسانی تشکیل شده که در تقابل با یکدیگر می‌باشند. نیروی انسانی در هر مؤسسه به عنوان اصلی‌ترین و مهم‌ترین عامل سودآوری می‌باشد. لذا حقوق و دستمزد پرداختی به نیروی کار یکی از مهم‌ترین هزینه‌های عملیاتی در اکثر مؤسسات به حساب می‌آید.

سیستم حقوق و دستمزد

سیستم حقوق و دستمزد مجموعه‌ای از اطلاعات مربوط به نیروی انسانی از قبیل نام کارگر، شماره بیمه، ساعات کارکرد، نرخ حقوق و دستمزد، ساعات اضافه‌کاری، کسورات حقوق و... می‌باشد که پس از جمع‌آوری، پردازش لازم بر روی اطلاعات استخراج شده انجام می‌شود و در نهایت به اطلاعات حقوق و دستمزد تبدیل می‌شود.

آشنایی با برخی از مفاهیم و اصطلاحات مربوط به حقوق و دستمزد

قبل از بحث درباره حسابداری حقوق و دستمزد، لازم است با مفاهیم و اصطلاحات زیر که منطبق با قوانین و مقررات قانون کار و تأمین اجتماعی است، آشنا شویم.

- ۱- قرارداد: قرارداد سندی است که به موجب آن کارگر در قبال دریافت حق‌السعی، کاری را برای مدت موقت یا غیر موقت برای کارفرما انجام می‌دهد.
- ۲- مدت قانونی کار: مدت قانونی کار عادی نباید از ۸ ساعت در روز و ۴۴ ساعت در هفته تجاوز نماید.
- ۳- حق‌السعی: کلیه دریافت‌های کارگر به اعتبار قرارداد کار اعم از مزد یا حقوق، کمک‌عائله‌مندی، هزینه‌های مسکن، خواروبار، ایاب و ذهاب، مزایای غیر نقدی، پاداش افزایش تولید و نظایر آن را حق‌السعی می‌گویند.
- ۴- مزد: عبارت است از وجوه نقدی یا غیر نقدی و یا مجموع آن‌ها که در مقابل کار به کارگر پرداخت می‌شود.
- ۵- حقوق: به مزد که به صورت ماهانه پرداخت می‌شود، حقوق می‌گویند.
- ۶- اضافه‌کاری: انجام کار بیش از ساعات کار عادی (۸ ساعت در روز و ۴۴ ساعت در هفته) را اضافه‌کاری می‌گویند. ساعات اضافه‌کار نباید از ۴ ساعت در روز تجاوز کند و برای اضافه‌کاری باید ۴۰ درصد اضافه بر مزد هر ساعت کار عادی پرداخت شود.
- ۷- شب‌کاری: به ساعات کاری اطلاق می‌شود که در حد فاصل ۲۲ تا ۶ صبح قرار گرفته باشد. نرخ فوق‌العاده شب‌کاری معادل ۳۵ درصد اضافه بر مزد ساعات کار عادی می‌باشد.
- ۸- نوبت کاری - عبارت از کاری است که در طول ماه گردش داشته باشد و به چهار نوع با نرخ‌های متفاوت زیر تقسیم می‌شود:
 - الف - نوبت کاری صبح و عصر که مشمول ۱۰ درصد فوق‌العاده نوبت کاری است. ب - نوبت کاری صبح و عصر و شب که مشمول ۱۵ درصد فوق‌العاده نوبت کاری است. ج - نوبت کاری صبح و شب که مشمول ۲۲/۵ درصد فوق‌العاده نوبت کاری است. د - نوبت کاری عصر و شب که مشمول ۲۲/۵ درصد فوق‌العاده نوبت کاری است.

حسابداری حقوق و دستمزد

جهت انجام عملیات حسابداری حقوق و دستمزد می‌توان عملیات آن را در چهار بخش زیر مورد بررسی قرار داد :

- ۱- نحوه محاسبه حقوق و مزایای کارکنان ۲- نحوه محاسبه کسورات حقوق کارکنان ۳- نحوه محاسبه خالص حقوق قابل پرداخت به کارکنان ۴- نحوه انجام ثبت حسابداری حقوق و دستمزد

نحوه محاسبه حقوق و مزایای کارکنان

سه متغیر اصلی جهت محاسبه حقوق و مزایای کارکنان عبارتند از :

- ۱- حقوق و مزایای ثابت ۲- اضافه کاری (و یا شب کاری و نوبت کاری)

کج مثال ۱: شخصی در مهر ماه سال جاری ۲۰۸ ساعت کار کرده است. نرخ دستمزد ساعتی وی ۱۲,۰۰۰ ریال برای ۱۹۲ ساعت کار عادی در طول یک ماه می‌باشد.

مطلوب است : محاسبه دستمزد ناخالص مهر ماه شخص مورد نظر

پاسخ :

$208 - 192 = 16$	ساعات اضافه کار انجام شده
$12,000 \times (1 + \%40) = 16,800$	دستمزد هر ساعت اضافه کاری
$192 \times 12,000 = 2,304,000$	دستمزد کار عادی ماهانه
$16 \times 16,800 = 268,800$	دستمزد اضافه کاری
$2,304,000 + 268,800 = 2,572,800$	جمع دستمزد ناخالص ماهانه

۳- پاداش: در اکثر مؤسسه‌ها برای تشویق و افزایش کارایی کارکنان علاوه بر حقوق و مزایای ثابت مبالغی نیز به صورت پاداش در نظر گرفته می‌شود. در صورتی که پاداش بر اساس درصد معینی از سود محاسبه شود، ممکن است سود، در یکی از سه حالت زیر مبنای محاسبه پاداش قرار گیرد :

الف - سود قبل از کسر مالیات بر درآمد و پاداش، ب - سود قبل از کسر مالیات بر درآمد و پس از کسر پاداش، ج - سود پس از کسر مالیات بر درآمد و پاداش

کج مثال ۲: سود شرکت شقایق قبل از کسر مالیات بر درآمد و پاداش کارکنان ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد می‌باشد.

مطلوب است : محاسبه پاداش در هر یک از حالت‌های زیر :

۱- پاداش بر مبنای ۲۰٪ سود قبل از کسر مالیات بر درآمد و پاداش باشد. ۲- پاداش بر مبنای ۲۰٪ سود قبل از کسر مالیات بر درآمد و پس از کسر

پاداش باشد. ۳- پاداش بر مبنای ۲۰٪ سود پس از کسر مالیات بر درآمد و پاداش باشد.

پاسخ :

فرض سوم	فرض دوم	فرض اول	
۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	سود
$(\%20 \times X)$	$(\%20 \times X)$	$(3,000,000)$	کسر می‌شود : پاداش
$15,000,000 - \%20 \times X$	\underline{X}	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	سود بعد از کسر پاداش
$(\%25(15,000,000 - \%20 \times X))$		$(3,000,000)$	کسر می‌شود : مالیات
\underline{X}		$\underline{9,000,000}$	سود خالص

فرض اول

$$15,000,000 \times \%20 = 3,000,000$$

پاداش

فرض دوم

$$15,000,000 - \%20 \times X = X \Rightarrow \%120 \times X = 15,000,000 \Rightarrow X = 12,500,000 \Rightarrow 12,500,000 \times \%20 = 2,500,000$$

پاداش

فرض سوم

$$15,000,000 - \%20 \times X - \%25(15,000,000 - \%20 \times X) = X \Rightarrow 15,000,000 - \%20 \times X - 3,750,000 + \%5X = X$$

$$\Rightarrow 11,250,000 - \%15X = X \Rightarrow \%115X = 11,250,000 \Rightarrow X = 9,782,609$$

$$9,782,609 \times \%20 = 1,956,522$$

پاداش



نحوه محاسبه کسورات حقوق کارکنان

کسورات حقوق به دو گروه اختیاری و قانونی تقسیم می‌شوند:

– **کسورات اختیاری:** این نوع کسورات با توجه به رابطه کارکنان با مؤسسه ایجاد می‌شود. **اقساط وام و مساعده حقوق** جزء این گروه از کسورات می‌باشند.

– **کسورات قانونی:** این نوع کسورات با توجه به قانون از حقوق کارکنان کسر می‌شود. کسورات قانونی به دو گروه زیر تقسیم می‌شوند:

۱– **بیمه:** طبق قانون تأمین اجتماعی کارفرما باید از مجموع حقوق و مزایای پرداختی به کارکنان خود معادل ۷ درصد را به عنوان حق بیمه کسر نموده و وجه آن را حداکثر تا پایان ماه بعد به حساب سازمان تأمین اجتماعی به عنوان حق بیمه سهم کارگر واریز نماید.

۲– **مالیات:** طبق قانون مالیات‌های مستقیم کارفرما در زمان پرداخت حقوق باید مالیات متعلق به حقوق هر یک از کارکنان را محاسبه و از حقوق کسر نموده و حداکثر تا سی روز به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نماید. لازم به توضیح است که مالیات برحقوق کارکنان بخش دولتی پس از کسر معافیت‌های قانونی به نرخ مقطوع ۱۰ درصد می‌باشد و در بخش خصوصی پس از کسر معافیت‌های قانونی تا مبلغ ۴۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال در سال به نرخ ۱۰ درصد و نسبت به مازاد، مالیات بر اساس نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم محاسبه خواهد شد.

نحوه محاسبه خالص حقوق قابل پرداخت به کارکنان

بعد از محاسبه حقوق و مزایای کارکنان، کسورات مربوط به حقوق را از آن کسر نموده و مبلغ به دست آمده معادل مبلغ خالص حقوق قابل پرداخت به کارکنان می‌باشد.

✓ **مثال ۳:** در شرکت مهتاب اطلاعات حقوق و مزایای آقای امینی برای مهر ماه سال ۱۳۸۱ به شرح زیر می‌باشد:

حقوق و مزایای ثابت	۳,۸۴۰,۰۰۰	ریال
ساعات کار انجام شده (ساعات کار عادی ۱۹۲ ساعت)	۲۴۰	ساعت
حق بیمه سهم کارگر	۷	درصد
مالیات	۱۰	درصد
مساعده	۵۰۰,۰۰۰	ریال
اقساط وام	۱,۰۰۰,۰۰۰	ریال

مطلوب است: تعیین مبلغ خالص حقوق قابل پرداخت به آقای امینی برای مهر ماه سال ۱۳۸۱

✓ پاسخ:

$3,840,000 \div 192 = 20,000$	نرخ هر ساعت کار عادی
$20,000 \times (1 + 40\%) = 28,000$	نرخ هر ساعت اضافه‌کاری
$240 - 192 = 48$	ساعات اضافه‌کاری
$48 \times 28,000 = 1,344,000$	مبلغ اضافه‌کاری
$3,840,000 + 1,344,000 = 5,184,000$	جمع حقوق و دستمزد ناخالص ماهانه
$5,184,000 \times 7\% = 362,880$	حق بیمه سهم کارگر
$5,184,000 \times 10\% = 518,400$	مالیات بر حقوق
$362,880 + 518,400 + 500,000 + 1,000,000 = 2,381,280$	جمع مبلغ کسورات حقوق
$5,184,000 - 2,381,280 = 2,802,720$	خالص حقوق قابل پرداخت

نحوه انجام ثبت حسابداری حقوق و دستمزد

بعد از تهیه لیست حقوق و محاسبه کسورات مربوطه و خالص حقوق قابل پرداخت حساب‌های زیر از بابت حقوق و دستمزد تحت تأثیر قرار می‌گیرند:

- حساب " هزینه حقوق و دستمزد " معادل جمع حقوق و دستمزد ناخالص ماهانه بدهکار می‌شود. ۲- حساب " بیمه پرداختنی " معادل حق بیمه سهم کارگر بستانکار می‌شود. ۳- حساب " مالیات پرداختنی " معادل مالیات بر حقوق بستانکار می‌شود. ۴- حساب " حساب‌های دریافتنی " از بابت مساعده و اقساط وام بستانکار می‌شود. ۵- حساب " حقوق و دستمزد پرداختنی " از بابت خالص حقوق قابل پرداخت بستانکار می‌شود.



مدرسان شریف

فصل اول

« کلیات و مفاهیم حسابداری صنعتی »

حسابداری صنعتی بخشی از سیستم اطلاعاتی حسابداری است که اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها را برای استفاده در هر دو زمینه حسابداری مدیریت و حسابداری مالی گردآوری، انباشت و ارائه می‌کند. حسابداری صنعتی به طور کلی با تولید اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها برای مقاصد گوناگون سروکار دارد و به عنوان یک رشته از رویه‌ها و قواعد منظم برای ثبت و گزارش کردن با هزینه‌های ساخت کالاها و ارائه خدمات به شکل تفصیلی، تعریف شده است.

حسابداری صنعتی به طور کلی دارای سه وظیفه و کارکرد به شرح زیر است :

۱- اندازه‌گیری و محاسبه بهای تمام شده تولیدات ۲- فراهم کردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد ۳- فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری در حسابداری صنعتی بررسی و مطالعه هزینه‌ها برای دستیابی به شناخت انواع مختلف آن‌ها جهت برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری اولین اقدام مهم می‌باشد، لذا در این بخش ابتدا اصطلاحات، مفاهیم و طبقه‌بندی‌های متداول و شناخته شده هزینه‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

موضوع هزینه

فرایند تعیین بهای تمام شده کالاها و خدمات با توجه به نوع و ماهیت کالا و صنعت و نوع نیاز مدیران اصطلاحاً " هزینه‌یابی " نامیده می‌شود. در مؤسسات تولیدی، محصول و کالای تولید شده به عنوان موضوع هزینه‌یابی مطرح می‌شود که ما در حسابداری صنعتی به دنبال تعیین بهای تمام شده آن هستیم. به بیان دیگر، موضوع هزینه مقصدی است که هزینه‌ها به آن منتسب و تخصیص داده می‌شود. در جدول زیر نمونه‌هایی از انواع مختلف موضوع هزینه ارائه شده است:

نمونه های از انواع موضوع هزینه	
موضوع هزینه	شرح موضوع هزینه
محصول	یک دستگاه رایانه در کارخانجات سازنده رایانه
خدمت	انجام یک دوره آمادگی آزمون کنکور کارشناسی ارشد برای رشته مدیریت بازرگانی
پروژه	احداث یک پل هوایی توسط یک شرکت پیمانکاری
سفارش	ساخت یک دست مبل سفارشی با خصوصیات مورد نظر مشتری
فعالیت	بازرسی و کنترل کیفیت در یک کارخانه صنایع غذایی
دایره	رستوران کارخانه در یک شرکت خودروسازی

مراحل هزینه‌یابی

در هر سیستم هزینه‌یابی، هزینه‌ها باید دو مرحله زیر را طی کنند:

مرحله اول انباشت و جمع‌آوری هزینه‌ها: در این مرحله عوامل هزینه برحسب ماهیت طبیعی آن‌ها نظیر مواد، دستمزد، آب و برق، اجاره، سوخت، استهلاک ماشین آلات جمع‌آوری می‌شود.



مرحله دوم تخصیص هزینه‌ها: در این مرحله هزینه‌های انباشته شده در مرحله قبل از طریق یکی از حالت‌های زیر به موضوع هزینه‌یابی تخصیص می‌یابد:

- ره‌گیری و ردیابی: عبارت است از تخصیص هزینه‌هایی که مستقیماً قابل اندازه‌گیری به موضوع هزینه‌یابی می‌باشند.

- تخصیص: عبارت است از سرشکن کردن هزینه‌هایی که مستقیماً قابل ره‌گیری و ردیابی به موضوع هزینه‌یابی نمی‌باشند.

نکته ۱: به هزینه‌هایی که به یک موضوع هزینه قابل ره‌گیری و ردیابی باشند **هزینه‌های مستقیم** و به هزینه‌هایی که قابل ره‌گیری و ردیابی به

یک موضوع هزینه نمی‌باشند، **هزینه‌های غیرمستقیم** می‌گویند.

نکته ۲: در اصطلاح لغوی هزینه عبارت است از مبالغی که منافی را قبلاً ایجاد کرده‌اند اما اثری از منافع آن‌ها برجای نمانده است. ویژگی بارز

هزینه این است که در گذشته منافی را داشته و درحال حاضر منافی ندارد و درمقابل درآمدهای همان دوره‌ای که در آن تحقق یافته‌اند، قرار

می‌گیرند. مانند هزینه آب و برق، استهلاک ماشین‌آلات، هزینه اجاره و هزینه تبلیغات. در مقابل اصطلاح هزینه، عبارت "بها" وجود دارد که

دارای منافع آتی می‌باشد. برای مثال مواد اولیه مصرفی در تولید یک محصول باید به عنوان یک بها تلقی شود نه یک هزینه، زیرا مصرف مواد اولیه

بخشی از یک محصول را تشکیل می‌دهد و این محصول تا زمانی که به فروش نرفته باشد دارای منافع آتی است. با توجه به مطالب بیان شده بهتر

است به جای استفاده از عبارت "هزینه" در حسابداری صنعتی از عبارت "بها" استفاده شود.

مثال ۱: کدام یک از موارد زیر ویژگی بارز «بها» نیست؟

- (۱) هدف دار بودن (۲) ارادی بودن (۳) دارای منافع گذشته (۴) کنترل پذیری

پاسخ: گزینه «۳» معنای لاتین کلمه COST بها می‌باشد که به اشتباه معنی هزینه در متون حسابداری ما برای آن به کار می‌رود و در کل کلمه COST

accounting به معنای حسابداری بها می‌باشد یا حسابداری بهای ساخته شده یک واحد محصول می‌باشد. ثانیاً کلمه COST به مخارجی گفته می‌شود

که دارای منفعت آتی بود و به هنگام وقوع به نوعی هزینه تبدیل می‌شود مانند بهای تمام شده کالای فروش رفته کلمه expense به مخارجی گفته

می‌شود که دارای منفعت جاری می‌باشد و صرفاً مربوط به دوره وقوع خود می‌باشد و معنای لغوی آن نیز همان هزینه است.

لازم به ذکر است که به مخارجی که نه در دوره جاری و نه در دوره آتی دارای منفعت باشند زیان LOSS گفته می‌شود.

با توجه به مطالب بیان شده تفاوت سه اصطلاح بها، هزینه و زیان را می‌توان در جدول زیر خلاصه نمود.

زیان	هزینه	بها	
فاقد منافع	دارای منافع گذشته	دارای منافع آتی	منافع
ندارد	دارد	دارد	هدف
نمی‌باشد	می‌باشد	می‌باشد	قابلیت کنترل
نمی‌باشد	می‌باشد	می‌باشد	ارادی بودن
هزینه غیر عملیاتی	هزینه عملیاتی	دارایی	ماهیت

هزینه‌های تولید

فرایند تبدیل مواد اولیه (خام) به محصول با استفاده از کار و هزینه‌های دیگر کارخانه همچون استهلاک ماشین‌آلات، هزینه اجاره کارخانه، هزینه آب و برق

کارخانه و ... را ساخت یا تولید می‌گویند و به هزینه‌های تحمل شده در فرایند ساخت یا تولید اصطلاحاً هزینه‌های ساخت، هزینه‌های تولید،

هزینه‌های محصول و یا بهای کارخانه می‌گویند.

هزینه‌های ساخت به سه گروه عمده زیر تقسیم می‌شوند:

۱- مواد مستقیم: به مواد اولیه یا خامی گفته می‌شود که در تولید محصول نقش مستقیم داشته و قابل ره‌گیری می‌باشد.

عمده‌ترین ویژگی‌های مواد مستقیم عبارتند از :

الف - نسبت به سایر مواد مصرفی دارای ارزش اقتصادی بالاتری هستند. ب - جزء اصلی و لاینفک محصول می‌باشند. ج - معمولاً در محصول تولید شده

قابل رؤیت و قابل لمس می‌باشند.

نمونه‌هایی از مواد مستقیم عبارتند از : ۱- چوب در تولید میز و صندلی ۲- پارچه در تولید لباس ۳- گندم در تولید آرد ۴- چرم در تولید کیف و کفش

نکته ۳: در تولید محصول ممکن است از مواد دیگری نیز استفاده شود که جزئی و کم اهمیت باشد و یا به سهولت قابل ره‌گیری به محصول ساخته شده نباشد. به این گونه مواد اصطلاحاً "مواد غیر مستقیم" می‌گویند. مانند میخ در تولید میز و صندلی و یا نخ در دوخت لباس. مواد غیر مستقیم به عنوان بخشی از گروه سوم هزینه‌های تولید به نام سربار ساخت محسوب می‌شود.

۲- دستمزد مستقیم: عبارت است از حقوق و دستمزد کارگرانی که به طور مستقیم بر روی محصول تولیدی کار می‌کنند و بر اثر کار آن‌ها مواد اولیه به محصول تبدیل می‌شود. مانند دستمزد کارگران خط مونتاژ در یک کارخانه خودروسازی.

نکته ۴: در تولید محصول ممکن است دستمزد کارکنانی نیز وجود داشته باشد که مستقیماً در تولید محصول نقش ندارند، مانند حقوق سرپرستان تولید و یا حقوق نگهبان، به این گونه دستمزدها، اصطلاحاً "دستمزد غیرمستقیم" گفته می‌شود. دستمزد غیرمستقیم به عنوان بخشی از گروه سوم هزینه‌های ساخت به نام سربار ساخت محسوب می‌شود.

۳- سربار ساخت: آن بخش از هزینه‌های ساخت می‌باشد که قابل ره‌گیری به محصول تولید شده نبوده و یا این که به سهولت به کالای ساخته شده قابل تخصیص نمی‌باشد، لذا تخصیص این هزینه‌ها از طریق تسهیم صورت می‌گیرد. به این نوع هزینه‌ها اصطلاحاً "سربار ساخت" و یا "سربار کارخانه" گفته می‌شود. نمونه‌هایی از هزینه‌های سربار ساخت عبارتند از:

۱- مواد غیر مستقیم ۲- دستمزد غیر مستقیم ۳- آب و برق مصرفی کارخانه ۴- هزینه اجاره کارخانه ۵- هزینه استهلاک ماشین آلات خط تولید ۶- هزینه بیمه ماشین آلات خط تولید ۷- هزینه تعمیر و نگهداری ماشین آلات و تجهیزات خط تولید و ...

بهای اولیه و بهای (هزینه) تبدیل

مقصود از اصطلاح بهای اولیه یا هزینه‌های اولیه، جمع هزینه مواد و هزینه دستمزد مستقیم است، یعنی دو نوع هزینه‌ای که مستقیماً قابل ره‌گیری به یک محصول است. اما اصطلاح بهای تبدیل یا هزینه‌های تبدیل به جمع هزینه دستمزد مستقیم و هزینه سربار ساخت اشاره دارد. به عبارت دیگر بهای تبدیل شامل هزینه‌های تحمل شده جهت تبدیل مواد اولیه به محصول می‌باشند.

دستمزد مستقیم + مواد مستقیم = بهای اولیه

سربار ساخت + دستمزد مستقیم = بهای تبدیل

مثال ۲: در یک شرکت تولیدی، بهای اولیه با بهای تبدیل برابر می‌باشد. اگر بهای اولیه مبلغ ۶ میلیون ریال باشد و سربار بر مبنای ۶۰٪ دستمزد مستقیم جذب تولید شود، سربار ساخت چند درصد بهای مواد مستقیم مصرف شده را تشکیل می‌دهد؟

(۱) ۳۶٪ (۲) ۴۰٪ (۳) ۶۰٪ (۴) ۱۰۰٪

پاسخ: گزینه «۴» در بهای اولیه و بهای تبدیل، دستمزد مستقیم مشترک می‌باشد، لذا زمانی بهای اولیه و بهای تبدیل با هم برابر می‌شوند که مبلغ مواد مستقیم و سربار ساخت با هم برابر باشند.

سربار ساخت = مواد مستقیم \Rightarrow سربار ساخت + دستمزد مستقیم = دستمزد مستقیم + مواد مستقیم

با توجه به این که مواد مستقیم و سربار ساخت با هم برابر می‌باشند، سربار ساخت ۱۰۰٪ مواد مستقیم است.

مثال ۳: در شرکت آذر بهای اولیه ۹۰۰,۰۰۰ ریال و بهای تبدیل ۸۵۰,۰۰۰ ریال است. سربار ساخت معادل ۷۰٪ دستمزد مستقیم می‌باشد. هزینه مواد مستقیم چند ریال است؟

(۱) ۵۰۰,۰۰۰ (۲) ۴۰۰,۰۰۰ (۳) ۳۵۰,۰۰۰ (۴) ۴۵۰,۰۰۰

پاسخ: گزینه «۲»

سربار ساخت = Z دستمزد مستقیم = Y مواد مستقیم = X

$Z = 70\% Y$

$X + Y = 900,000$

$Y + Z = 850,000 \Rightarrow Y + 70\% Y = 850,000 \Rightarrow Y = 500,000$ دستمزد مستقیم

$Y + Z = 850,000 \Rightarrow 500,000 + Z = 850,000 \Rightarrow Z = 350,000$ سربار ساخت

$X + Y = 900,000 \Rightarrow X + 500,000 = 900,000 \Rightarrow X = 400,000$ مواد مستقیم



مدرسان شریف

فصل دوم

« تجزیه و تحلیل بهای تمام شده »

مقدمه

در یک مؤسسه تولیدی شروع عملیات با خرید مواد اولیه و خاتمه آن با فروش محصول است. فرایند فوق را می‌توان به شش بخش زیر تقسیم نمود:

بخش اول: عملیات مرتبط با مواد اولیه

این بخش از دو قسمت زیر تشکیل شده است:

قسمت اول: ثبت‌های حسابداری مربوطه

(۱) ثبت مربوط به خرید مواد اولیه:

× موجودی (کنترل) مواد

× حساب‌های پرداختی / وجوه نقد

(۲) ثبت برگشت از خرید و تخفیفات:

× حساب‌های پرداختی / وجوه نقد

× موجودی (کنترل) مواد

(۳) ثبت هزینه حمل مواد خریداری شده (هزینه حمل به داخل):

× موجودی (کنترل) مواد

× وجوه نقد

(۴) ثبت مصرف مواد مستقیم و غیرمستقیم:

× کالای (کار) در جریان ساخت

× کنترل سربار ساخت

× موجودی (کنترل) مواد

نکته ۱: مواد ارسالی به خط تولید به عنوان مواد مستقیم و غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌شود. مواد مصرف شده مستقیم به حساب کالای در جریان ساخت و مواد مصرف شده غیرمستقیم به حساب کنترل سربار ساخت منظور می‌شود.

۵- ثبت برگشت مواد مستقیم و غیرمستقیم به انبار:

× موجودی (کنترل) مواد

× کالای در جریان ساخت

× کنترل سربار ساخت

قسمت دوم: نحوه محاسبه بهای تمام شده مواد مصرف شده

برای محاسبه بهای تمام شده مواد مصرف شده، ابتدا بهای تمام شده مواد خریداری شده با موجودی مواد ابتدای دوره جمع شده و حاصل جمع نشان‌دهنده بهای تمام شده مواد آماده برای مصرف می‌باشد. سپس موجودی مواد پایان دوره از بهای تمام شده مواد آماده برای مصرف کسر می‌شود و نتیجه به عنوان بهای تمام شده مواد مصرف شده مشخص می‌شود.



بهای تمام شده مواد آماده برای مصرف = بهای تمام شده مواد خریداری شده + موجودی مواد ابتدای دوره ⇒ گردش ورودی
بهای تمام شده مواد مصرف شده = موجودی مواد پایان دوره - بهای تمام شده مواد آماده برای مصرف ⇒ گردش خروجی

نکته ۲: جهت محاسبه بهای تمام شده مواد خریداری شده از فرمول زیر استفاده می‌شود:

هزینه حمل به داخل + برگشت از خرید و تخفیفات - مواد خریداری شده = بهای تمام شده مواد خریداری شده

مثال ۱: در کارگاهی مواد اول دوره ۵۰۰,۰۰۰ ریال و مواد آخر دوره ۸۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه حمل مواد ۵۰,۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۱۰۰,۰۰۰ ریال، خرید مواد ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال و ۷۰٪ مواد مصرفی مستقیم بوده است. ثبت مصرف مواد به چه صورتی است؟

بستانکار	بدهکار
کنترل مواد ۷۵۰,۰۰۰	۱) کالای در جریان ساخت ۷۵۰,۰۰۰
کنترل مواد ۷۵۰,۰۰۰	۲) کالای در جریان ساخت ۵۲۵,۰۰۰
کنترل مواد ۸۰۰,۰۰۰	کنترل سربار ساخت ۲۲۵,۰۰۰
کنترل مواد ۸۰۰,۰۰۰	۳) کالای در جریان ساخت ۵۶۰,۰۰۰
	کنترل سربار ساخت ۲۴۰,۰۰۰
	۴) کالای در جریان ساخت ۸۰۰,۰۰۰

پاسخ: گزینه «۲» ✓

$$1,100,000 - 100,000 + 50,000 = 1,050,000$$

$$\Rightarrow \text{گردش ورودی} = 500,000 + 1,050,000 = 1,550,000$$

$$\Rightarrow \text{گردش خروجی} = 1,550,000 - 800,000 = 750,000$$

$$750,000 \times 70\% = 525,000$$

$$750,000 \times 30\% = 225,000$$

بهای تمام شده مواد خریداری شده
بهای تمام شده مواد آماده برای مصرف
بهای تمام شده مواد مصرف شده
مواد مستقیم مصرف شده
مواد غیرمستقیم مصرف شده

۵۲۵,۰۰۰ کالای در جریان ساخت
۲۲۵,۰۰۰ کنترل سربار ساخت
۷۵۰,۰۰۰ کنترل مواد

نکته ۳: اگر در صورت سؤال، مصرف مواد به مستقیم و غیرمستقیم تقسیم نشده باشد، کل مواد مصرفی، مستقیم تلقی می‌شود.

نکته ۴: در مؤسسات تولیدی جهت فروش محصول ممکن است هزینه حمل پرداخت شود که اصطلاحاً به آن هزینه حمل به خارج می‌گویند. هزینه حمل به خارج در بهای تمام شده محصولات تأثیری ندارد.

بخش دوم: عملیات مرتبط با حقوق و دستمزد

ثبت‌های حسابداری در این قسمت به سه ثبت زیر تقسیم می‌شود:

۱) ثبت تهیه لیست حقوق و دستمزد: در زمان تهیه لیست حقوق مبلغ ناخالص حقوق به علاوه حق بیمه سهم کارفرما (به نرخ ۲۳ درصد) به حساب کنترل حقوق و دستمزد منظور می‌شود.

کنترل حقوق و دستمزد ×

- × بیمه پرداختنی
- × مالیات پرداختنی
- × حقوق پرداختنی



مدرسایان شریف

فصل سوم

« تجزیه و تحلیل سربار ساخت »

مقدمه

سربار ساخت به عنوان سومین عنصر از عناصر سه‌گانه هزینه‌های ساخت بوده و به عنوان بخش هزینه‌های غیرمستقیم تولید محسوب شده و تخصیص مناسب آن به محصولات تولید شده از اهمیت زیادی برخوردار است. تخصیص بهینه سربار ساخت به تولیدات طی دوره در یک شرکت تولید باعث می‌شود که بهای تمام شده کالای ساخته شده و یا کالای فروش رفته به اطلاعات واقعی نزدیک‌تر شده و این موضوع سود و زیان عملکرد یک واحد تولیدی را به نحو صحیح‌تری نمایش می‌دهد.

این فصل از دو بخش زیر تشکیل شده است:

بخش اول - تخصیص هزینه‌های سربار ساخت - بخش دوم - تجزیه و تحلیل اضافه (کسر) جذب سربار

تخصیص هزینه‌های سربار ساخت

مؤسسات تولیدی از مراکز هزینه متعددی تشکیل شده و تحلیل هزینه‌های سربار ساخت هر مرکز هزینه از طریق تعیین هزینه‌های سربار هر یک از مراکز مسئولیت و هزینه انجام می‌شود. مراکز هزینه به عنوان موضوع هزینه تلقی شده و هزینه‌های سربار به آن‌ها منتسب می‌گردد. همان گونه که در فصل قبل بیان گردید انتساب هزینه‌ها به موضوعات گوناگون هزینه (در این جا مراکز هزینه) از طریق ردیابی مستقیم یا تخصیص انجام می‌شود. ردیابی مستقیم هنگامی انجام می‌شود که بتوان هزینه معینی را به طور مشخص با یک مرکز هزینه شناسایی کرد و تخصیص هنگامی انجام می‌شود که نتوان یک هزینه معین را به طور مشخص به یک مرکز هزینه تخصیص داد.

مراکز هزینه در یک کارخانه برحسب وظایفی که دارند به دو گروه تقسیم می‌شوند، برخی از این مراکز و دوایر مستقیماً درگیر تولید محصولات می‌باشند (مانند دایره مونتاژ، بسته‌بندی و تکمیل) و برخی دیگر، خدمات پشتیبانی را برای دوایر تولیدی فراهم می‌آورند (مانند دایره رستوران، نگهداری و تأسیسات). به همین دلیل دوایر کارخانه را می‌توان به دو گروه دوایر تولیدی یا عملیاتی و دوایر پشتیبانی یا خدماتی طبقه‌بندی کرد.

طبقه بندی مراکز هزینه در دو گروه دایره تولیدی و خدماتی باعث می‌شود که بتوان هزینه‌های سربار ساخت را نیز به دو گروه زیر تقسیم نمود:

۱- **سربار غیرمستقیم (هزینه‌های عمومی کارخانه)** - هزینه‌هایی هستند که به یک دایره تولیدی یا خدماتی قابل ردیابی و ره‌گیری نباشند. مانند هزینه اجاره، آب و برق، حقوق مدیر کارخانه و ...

۲- **سربار مستقیم** - هزینه‌هایی هستند که به یک دایره تولیدی یا خدماتی قابل ردیابی و ره‌گیری باشند. هزینه تعمیر و نگهداری، هزینه استهلاک ماشین آلات و فوق‌العاده اضافه‌کاری نمونه‌ای از هزینه‌های سربار مستقیم می‌باشند.

مراحل تخصیص هزینه‌های سربار

جهت تخصیص هزینه‌های سربار ساخت باید سه مرحله زیر به ترتیب طی شود:

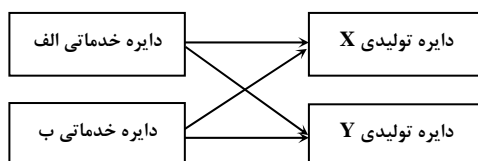
۱- **تخصیص هزینه‌های سربار ساخت غیر مستقیم به دوایر تولیدی و خدماتی** - در این مرحله هزینه‌های سربار غیرمستقیم با استفاده از یک مبنا یا محرک هزینه به دوایر تولیدی و خدماتی تخصیص می‌یابد. برای مثال برای تخصیص هزینه اجاره می‌توان از سطح زیربنای دوایر جهت تخصیص هزینه اجاره به دوایر استفاده کرد. به تخصیص هزینه‌های سربار غیرمستقیم به دوایر تولیدی و خدماتی اصطلاحاً "تخصیص اولیه" می‌گویند.



۲- تخصیص هزینه‌های سربار مستقیم به دواير - در این مرحله هزینه‌های سربار مستقیم هر دایره به همان دایره تخصیص می‌یابد.
 ۳- تخصیص هزینه‌های سربار دواير خدماتی به دواير استفاده‌کننده از خدمات - بعد از تخصیص اولیه و تخصیص هزینه‌های سربار ساخت مستقیم به دواير مربوطه، باید هزینه‌های سربار انباشته شده در دواير خدماتی بین دواير استفاده‌کننده از خدمات آن دایره تسهیم شود. به تخصیص هزینه‌های سربار دواير خدماتی به دواير استفاده‌کننده از خدمات اصطلاحاً "تخصیص ثانویه" می‌گویند.

روش‌های تخصیص ثانویه :

همان طور که بیان گردید در تخصیص ثانویه هزینه‌های سربار دواير خدماتی به دواير استفاده‌کننده از خدمات تخصیص می‌یابد. برای تخصیص هزینه‌های سربار دواير خدماتی سه روش به شرح روبرو وجود دارد: ۱- روش مستقیم ۲- روش یکطرفه (متوالی یا پلکانی) ۳- روش دوطرفه (متقابل یا ریاضی)
روش مستقیم: در روش مستقیم، هزینه‌های سربار دواير خدماتی صرفاً بین دواير تولیدی تسهیم می‌شود و این طور فرض می‌شود که دواير خدماتی از هزینه‌های سربار سایر دواير خدماتی سهمی نمی‌برند.
 در شکل زیر روش مستقیم در تخصیص ثانویه نشان داده شده است.



مثال ۱: شرکت همایون دارای دو دایره عملیاتی مونتاژ و بسته‌بندی و دو دایره خدماتی رستوران و تأسیسات است. مبنای تسهیم هزینه دایره رستوران تعداد کارکنان و دایره تأسیسات سطح زیربنای دواير می‌باشد.
 سایر اطلاعات

دواير	هزینه‌ها ریال	تعداد کارکنان نفر	سطح زیر بنا
			متر
دایره تولیدی مونتاژ	۸۰۰,۰۰۰	۶۴	۳۱۵
دایره تولیدی بسته‌بندی	۴۰۰,۰۰۰	۱۶	۱۳۵
دایره خدماتی رستوران	۷۰,۰۰۰	۵	۵۰
دایره خدماتی تأسیسات	۸۴,۰۰۰	۲۰	۱۵۰

مطلوب است: تسهیم هزینه‌های سربار دواير خدماتی در تخصیص ثانویه به روش مستقیم

پاسخ:

جمع تعداد کارکنان در دواير تولیدی
 $64 + 16 = 80$
 سهم دایره تولیدی مونتاژ از هزینه‌های سربار دایره خدماتی رستوران
 $70,000 \times \frac{64}{80} = 56,000$
 سهم دایره تولیدی بسته‌بندی از هزینه‌های سربار دایره خدماتی رستوران
 $70,000 \times \frac{16}{80} = 14,000$
 جمع سطح زیر بنا در دواير تولیدی
 $315 + 135 = 450$
 سهم دایره تولیدی مونتاژ از هزینه‌های سربار دایره تأسیسات
 $84,000 \times \frac{315}{450} = 58,800$
 سهم دایره تولیدی بسته‌بندی از هزینه‌های سربار دایره تأسیسات
 $84,000 \times \frac{135}{450} = 25,200$

دواير خدماتی	دواير تولیدی		شرح
	رستوران	بسته بندی	
تأسیسات	۷۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰
	(۷۰,۰۰۰)	۱۴,۰۰۰	۵۶,۰۰۰
	-	۲۵,۲۰۰	۵۸,۸۰۰
	۰	۴۳۹,۲۰۰	۹۱۴,۸۰۰

تخصیص هزینه‌های سربار به روش مستقیم



مدرس‌ان شریف

فصل چهارم

« سیستم هزینه‌یابی سفارش کار »

مقدمه

اصطلاح هزینه‌یابی به مجموعه‌ای منظم از قواعد، روش‌ها و فنونی اشاره دارد که به وسیله آن می‌توان منابع مصرف شده یا به کار گرفته شده در تولید محصولات را شناسایی، جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل، ثبت و نهایتاً در محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده و فروش رفته استفاده نمود. به عبارت دیگر هزینه‌یابی به روش‌های تخصیص هزینه‌های تولید (مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت) در هر واحد تولیدی اشاره دارد که نوع هزینه‌یابی به نوع کالا و نوع عملیات آن واحد تولیدی بستگی دارد. برای مثال شرکت‌های خودروسازی و شرکت‌های کشتی‌سازی، هر دو جزء واحدهای تولید بوده، اما با توجه به نوع فعالیت تولیدی آن‌ها و نوع کالای تولیدی، برای تخصیص هزینه‌های تولید، از دو روش متفاوت استفاده می‌شود.

سیستم هزینه‌یابی سفارش کار

سیستم هزینه‌یابی سفارش کار در شرکت‌هایی بکارگرفته می‌شود که محصولات تولید شده در طی یک دوره معین با یکدیگر متفاوت باشند. دو ویژگی عمده شرکت‌هایی که از سیستم هزینه‌یابی سفارش کار استفاده می‌کنند یکی نامشابه بودن تولید و دیگری عدم تولید انبوه می‌باشد. بنابراین در این شرکت‌ها تولید محصولات بنا به درخواست مشتریان و طبق سفارش‌های دریافتی از آنان انجام می‌شود.

نکته حائز اهمیت در این سیستم این است که هر سفارش دارای ویژگی‌های خاص و بنا بر سلیقه مشتریان اخذ و سپس تولید می‌شود، لذا هر سفارش به عنوان یک موضوع هزینه در نظر گرفته می‌شود تا از این طریق بتوان هزینه‌های تولید را ردیابی و به سفارش‌ها تخصیص داد. به منظور ردیابی و تخصیص هزینه‌های تولید به هر یک از سفارش‌ها از کارت‌های هزینه سفارش استفاده می‌شود، این کارت جزئیات بهای تمام شده هر سفارش را نشان می‌دهد. حسابداران صنعتی با استفاده از کارت هزینه سفارش به راحتی از طریق ایجاد حساب معین برای کالای در جریان ساخت سوابق هزینه‌های تولید هر سفارش را نگهداری می‌کنند.

نکته ۱: حساب معین اجزای زیرمجموعه یک حساب کل را نمایش می‌دهد. در سیستم هزینه‌یابی سفارش کار هر سفارش به عنوان یک حساب معین برای کالای در جریان ساخت در نظر گرفته می‌شود و هر سفارش تکمیل شده به عنوان یک حساب معین برای کالای ساخته شده در نظر گرفته می‌شود.

نکته ۲: ثبت‌های حسابداری مربوط به سفارشات همانند ثبت‌هایی است که در فصل دوازدهم مطرح شد با این تفاوت که هر جا حساب کالای در جریان ساخت بدهکار یا بستانکار می‌شود، معین آن که همان کارت سفارش است باید ثبت شود. هرگاه بابت تکمیل کالا حساب کالای در جریان ساخت بستانکار شد، کارت سفارش حکم معین حساب کالای تکمیل شده را پیدا می‌کند.

مثال ۱: شرکت فیروزه در طی آذرماه سال ۱۳۸۱ عملیات ساخت سه سفارش به شماره‌های ۱۱۱، ۲۲۲ و ۳۳۳ را آغاز کرده است. اطلاعات زیر در این رابطه تهیه شده است:

الف) خرید مواد اولیه به مبلغ ۸۹۰,۰۰۰ ریال به طور نسبی

ب) مواد مصرف شده در تولید ۹۵,۰۰۰ ریال است که ۸۵,۰۰۰ ریال آن مستقیم و مابقی غیرمستقیم است. مواد مستقیم تخصیص یافته به سفارش ۱۱۱ به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال، سفارش ۲۲۲ به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال و سفارش ۳۳۳ به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

- (ج) مواد مستقیم برگشتی از خط تولید به انبار مواد ۳۰,۰۰۰ ریال است که مربوط به سفارش ۲۲۲ می‌باشد.
- (د) حقوق و دستمزد ناخالص ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که ۸۰٪ آن مستقیم و مابقی غیرمستقیم می‌باشد. نرخ مالیات ۱۰٪، حق بیمه سهم کارفرما ۲۳٪ و حق بیمه سهم کارگر ۷٪ می‌باشد.
- (ه) از مجموع دستمزد مستقیم ۳۰٪ مربوط به سفارش ۱۱۱، ۲۵٪ سفارش ۲۲۲ و ۴۵٪ مربوط به سفارش ۳۳۳ می‌باشد.
- (و) سربرار کارخانه بالغ بر ۳۹۰,۰۰۰ ریال می‌باشد که شامل ۱۵۰,۰۰۰ ریال استهلاک ماشین‌آلات، ۱۰۰,۰۰۰ ریال بیمه منقضی شده کارخانه و مابقی آن به صورت نقدی پرداخت گردیده است.
- (ز) سربرار کارخانه بر مبنای ۸۰٪ هزینه دستمزد مستقیم جذب تولید می‌شود.
- (ح) سفارش ۱۱۱ و ۳۳۳ تکمیل شده و به انبار کالای ساخته شده منتقل گردیده‌اند.
- (ط) سفارش ۳۳۳ با سود ناخالصی معادل ۲۰٪ بهای تمام شده به صورت نسیه به فروش رسیده است. مطلوب است: ثبت عملیات آذر ماه در دفتر روزنامه.

پاسخ: الف)

موجودی مواد اولیه ۸۹۰,۰۰۰

حساب‌های پرداختی ۸۹۰,۰۰۰

(ب)

کالای در جریان ساخت - سفارش ۱۱۱ ۲۰۰,۰۰۰
 کالای در جریان ساخت - سفارش ۲۲۲ ۴۰۰,۰۰۰
 کالای در جریان ساخت - سفارش ۳۳۳ ۲۵۰,۰۰۰
 کنترل سربرار کارخانه ۱۰۰,۰۰۰

موجودی مواد اولیه ۹۵۰,۰۰۰

(ج)

موجودی مواد اولیه ۳۰,۰۰۰

کالای در جریان ساخت - سفارش ۲۲۲ ۳۰,۰۰۰

$1,000,000 \times 23\% = 230,000$ حق بیمه سهم کارفرما
 $1,000,000 + 230,000 = 1,230,000$ حقوق ناخالص و حق بیمه سهم کارفرما
 $1,000,000 \times 10\% = 100,000$ مالیات پرداختی
 $1,000,000 \times 30\% = 300,000$ بیمه پرداختی
 $1,000,000 \times 80\% = 800,000$ دستمزد مستقیم
 $1,000,000 \times 20\% = 200,000$ دستمزد غیرمستقیم
 $200,000 + 230,000 = 430,000$ هزینه‌های غیر مستقیم دستمزد

(د)

کنترل حقوق و دستمزد ۱,۲۳۰,۰۰۰

بیمه پرداختی ۳۰۰,۰۰۰
 مالیات پرداختی ۱۰۰,۰۰۰
 حقوق پرداختی ۸۳۰,۰۰۰

(ه)

$800,000 \times 30\% =$ ۲۴۰,۰۰۰ کالای در جریان ساخت - سفارش ۱۱۱
 $800,000 \times 25\% =$ ۲۰۰,۰۰۰ کالای در جریان ساخت - سفارش ۲۲۲
 $800,000 \times 45\% =$ ۳۶۰,۰۰۰ کالای در جریان ساخت - سفارش ۳۳۳
 کنترل سربرار کارخانه ۴۳۰,۰۰۰
 کنترل حقوق و دستمزد ۱,۲۳۰,۰۰۰



مدرس‌ان شریف

فصل پنجم

« سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای »

مقدمه

بعضی از واحدهای تولیدی فرایند ساخت محصول خود را به صورت غیرمتمرکز و به صورت مرحله به مرحله تولید می‌کنند. هدف واحدهای تولیدی که فرایند ساخت خود را به صورت مرحله‌ای انجام می‌دهند عمدتاً تولید در سطح انبوه می‌باشد و به همین دلیل فرایند ساخت را به صورت غیرمتمرکز انجام می‌دهند زیرا انجام این کار سرعت و دقت در تولید محصول را افزایش می‌دهد.

سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای

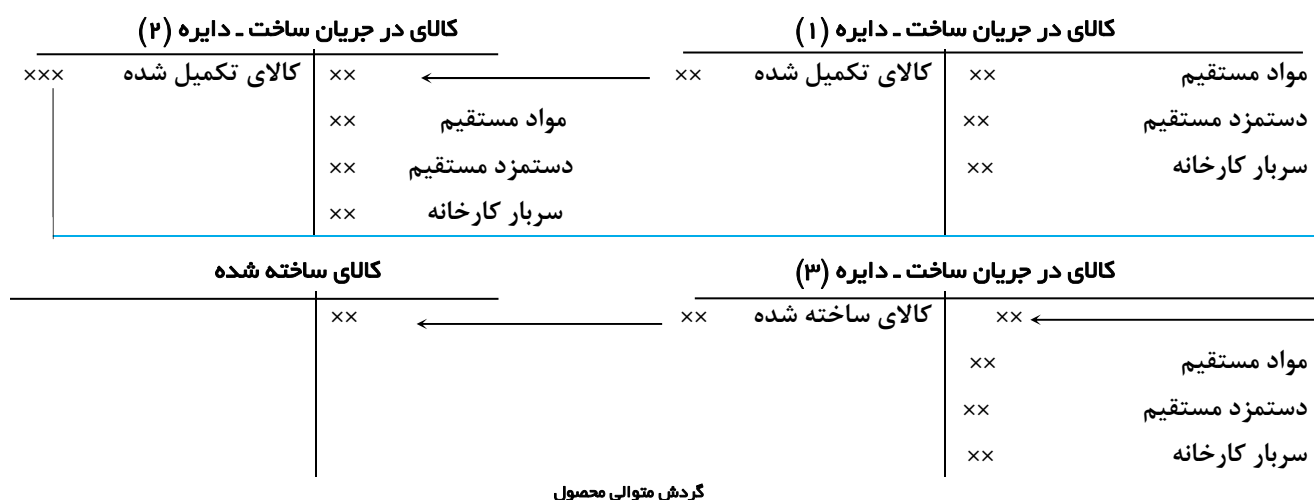
سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای در شرکت‌های تولیدی به کار گرفته می‌شود که محصولات آن‌ها به صورت مداوم در یک رشته فرایند پیوسته ساخته می‌شود. عمده‌ترین ویژگی شرکت‌هایی که از این سیستم استفاده می‌کنند تولید متجانس، مشابه و همگن و تولید به صورت انبوه می‌باشد. سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای در صنایع تولیدکننده مواد غذایی، فولاد، نساجی، محصولات شیمیایی، فرآورده‌های نفتی، سیمان، موتورسازی، ظروف چینی، لاستیک‌سازی و نظایر آن به کار می‌رود.

عملیات تولیدی در سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای به گونه‌ای است که عملیات تولید در چندین دایره تولیدی انجام می‌شود. هر دایره تولیدی، عملیات مشخصی را انجام می‌دهد و بعد از تولید به دایره تولیدی بعد انتقال داده می‌شود تا نهایتاً به تکمیل محصول منجر شود.

تفاوت عمده بین سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای و سفارش کار در این است که در سیستم هزینه‌یابی سفارش کار از یک حساب کالای در جریان ساخت استفاده می‌شود که دارای حساب معین (سفارش‌ها) می‌باشد، اما در سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای به تعداد دایره تولید از حساب کالای در جریان ساخت استفاده می‌شود.

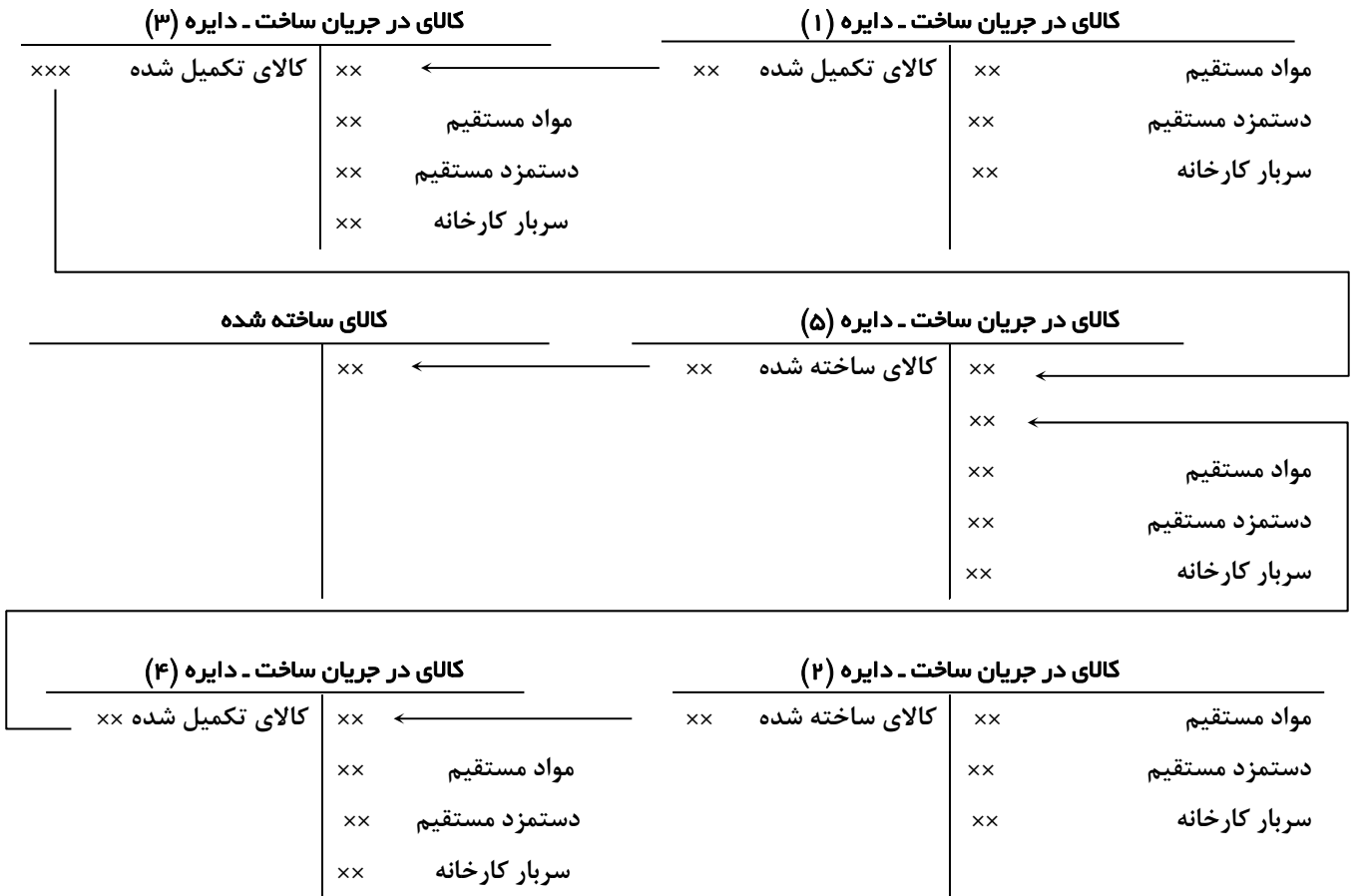
در سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای گردش عملیات تولید محصول به سه شکل انجام می‌شود که عبارتند از:

۱- گردش متوالی محصول: در گردش متوالی محصول، پس از این که عملیات ساخت در دایره اول به اتمام رسید، محصول تکمیل شده به دایره دوم و از دوم به سوم و ... انتقال می‌یابد و عملیات اضافی بر روی آن انجام می‌شود تا نهایتاً به انبار کالای ساخته شده منتقل شود.



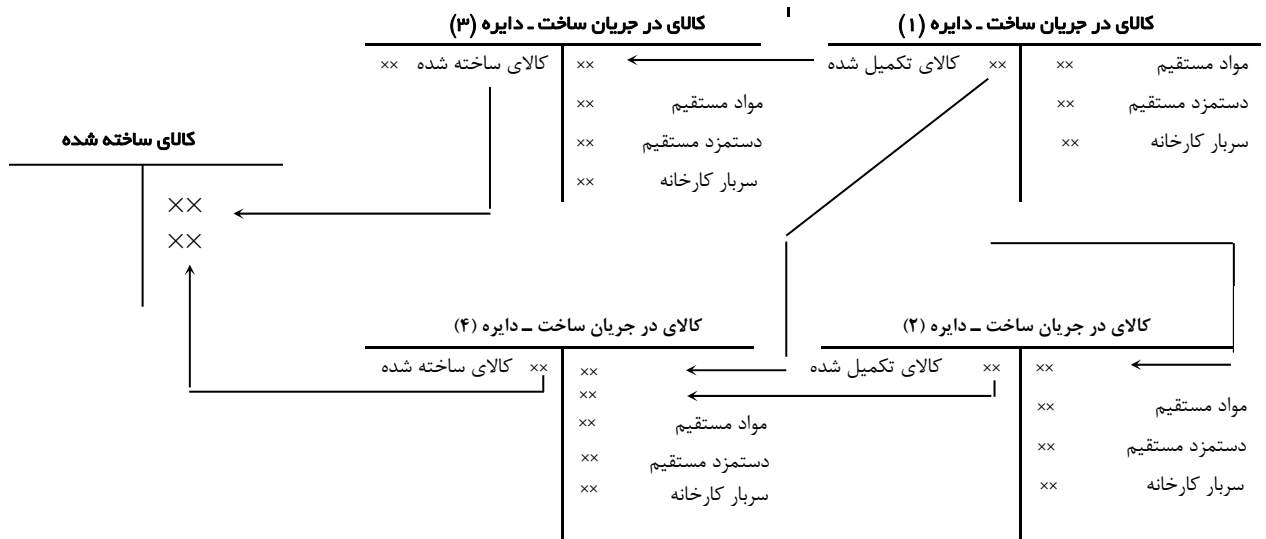


۲- گردش موازی محصول: در گردش موازی محصول، برخی از عملیات ساخت به طور همزمان انجام می‌شود و سپس در مرحله نهایی، محصولات تکمیل شده دوایر مختلف با یکدیگر ادغام شده تا محصول نهایی به دست آید و محصول نهایی نیز پس از خاتمه عملیات مرحله نهایی ساخت به انبار کالای ساخته شده منتقل می‌شود.



نمودار گردش موازی محصول

۳- گردش انتخابی محصول: در گردش انتخابی محصول، محصول از دوایر مختلفی عبور نموده و از ترتیب خاصی تبعیت نمی‌کند.



گردش انتخابی محصول

نکته ۱: عملیات حسابداری مرتبط با مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار کارخانه در سیستم هزینه‌یابی مرحله‌ای همانند عملیات حسابداری ذکر شده در فصل دوازدهم می‌باشد، با این تفاوت که برای هر دایره یک حساب کالای در جریان ساخت در نظر گرفته می‌شود و هنگام تکمیل محصول، واحدهای تکمیل شده با عنوان واحدهای انتقالی همراه با بهای تمام شده آن‌ها با عنوان هزینه‌های انتقالی از یک دایره به دایره بعد انتقال داده می‌شود، تا نهایتاً به انبار محصولات منتقل شود.



مدرس‌ان شریف

فصل ششم

« نقش ضایعات در سیستم هزینه‌یابی سفارش کار و هزینه‌یابی مرحله‌ای »

مقدمه

در جریان تولید محصولات و سفارشات ممکن است در اثر عواملی مانند نامناسب بودن کیفیت مواد اولیه، نابابی، تبخیر و آب رفتگی، بخشی از مواد اولیه به محصول تبدیل نشود و یا به محصولی تبدیل شود که ویژگی‌های یک کالای سالم را نداشته باشد و این امر موجب شود که واحد تجاری مجبور به فروش موارد فوق به قیمت ناچیزی شود و یا این که با انجام هزینه‌های مازاد اقدام به اصلاح آن‌ها نماید و حتی گاهی اوقات باید با صرف مخارجی آن‌ها را از بین برد. هزینه‌ها و زیان‌هایی که از این قبیل موارد ایجاد می‌شوند شامل ضایعات مواد اولیه (زائدات)، ضایعات محصول و کالاهای معیوب می‌باشند.

ضایعات مواد اولیه (زائدات)

ضایعات مواد اولیه آن بخش از مواد اولیه است که در فرایند تولید، به محصول تبدیل نمی‌شود و معمولاً به عنوان پس مانده، خرده ریز و یا باقی مانده در فرایند تولید به جای می‌مانند. ضایعات مواد اولیه عمدتاً دارای ارزش فروش ناچیزی می‌باشد. براده‌های آهن در برش ورق فلزی و خاک اره در زمان برش چوب نمونه‌هایی از ضایعات مواد اولیه می‌باشند. ایجاد ضایعات مواد اولیه تا حدودی غیرقابل اجتناب است و در صورتی که بیش از حد مجاز باشد دلالت بر بی‌کفایتی و بی‌لیاقتی مدیریت دارد. ضایعات مواد اولیه که به صورت غیرقابل اجتناب ایجاد شوند، ضایعات عادی و اگر بیش از حد مجاز باشد، ضایعات غیرعادی می‌گویند. ضایعات مواد اولیه قابل مصرف در مؤسسه تولید کننده آن نیستند ولی ممکن است در مؤسسات دیگر قابل استفاده باشد لذا می‌توان به ارزش ناچیزی اقدام به فروش آن‌ها نمود.

ضایعات کالا

کالاهای ضایع شده، محصولاتی هستند که ویژگی‌های یک کالای سالم را نداشته با انجام کار مجدد قابل اصلاح نمی‌باشند. ضایعات کالا به دو گروه زیر تقسیم می‌شوند:

الف) ضایعات عادی (استاندارد): کالاهایی هستند که با توجه به ماهیت عملیات تولید و در شرایط کارای عملیاتی ایجاد می‌شوند. به عبارت دیگر ضایعاتی هستند که قابل پیش‌بینی و برآورد بوده اما غیرقابل پیشگیری و غیرقابل اجتناب هستند.

ب) ضایعات غیرعادی (فوق‌العاده): محصولات ضایع شده مازاد بر ضایعات عادی می‌باشند. به عبارت دیگر کالاهایی هستند که ناشی از عملیات تولید نمی‌باشند و در شرایط کارای عملیاتی ایجاد نمی‌شوند. ضایعات غیرعادی قابل پیش‌بینی و برآورد نبوده اما قابل پیشگیری و قابل اجتناب می‌باشند. ضایعاتی که به دلیل استفاده از مواد اولیه نامرغوب، کارگران غیرحرفه‌ای، ماشین‌آلات کهنه و فرسوده ایجاد می‌شوند، به عنوان ضایعات غیرعادی شناخته می‌شوند.

کالاهای معیوب

کالاهای معیوب کالاهایی هستند که ویژگی‌های یک کالای سالم را نداشته و با انجام کار مجدد قابل اصلاح می‌باشند، اما اصلاح یا عدم اصلاح آن‌ها به نظر مدیریت بستگی دارد. کالاهای معیوب ممکن است به صورت عادی یا غیرعادی معیوب شده باشند.



کالاهای معیوب به سه گروه زیر تقسیم می‌شوند:

- (الف) کالاهای معیوب به دلیل تغییر مشخصات سفارش از سوی مشتری: این نوع کالاهای معیوب فقط در سیستم هزینه‌یابی سفارش کار ایجاد شده و همان‌طور که از عنوان آن مشخص است، به دلیل تغییر در درخواست و سلیقه مشتری ایجاد می‌شوند.
- (ب) کالاهای معیوب عادی: کالاهای معیوبی هستند که در فرآیند عادی عملیات، انتظار وقوع آن‌ها می‌رود.
- (ج) کالاهای معیوب غیرعادی: کالاهای معیوب مازاد بر کالاهای معیوب عادی می‌باشند که در فرآیند عادی عملیات، انتظار وقوع آن‌ها نمی‌رود.

حسابداری زائادات، ضایعات و کالاهای معیوب در سیستم هزینه‌یابی سفارش کار

(الف) حسابداری زائادات: همان‌طور که در بالا بیان گردید، زائادات (ضایعات مواد اولیه) ممکن است به صورت عادی و یا غیرعادی ایجاد شده باشند. در این صورت جهت انجام عملیات حسابداری آن‌ها، باید زائادات را به دو گروه زیر تقسیم نمود:

الف (۱) زائادات عادی: این نوع زائادات می‌تواند مربوط به یک سفارش خاص و یا مربوط به کلیه سفارشات باشد.

– زائادات عادی مربوط به یک سفارش خاص: در این حالت نیازی به محاسبه بهای تمام شده زائادات عادی نیست زیرا بخشی از بهای تمام شده سفارش تلقی می‌شود و فقط در صورت قابل فروش بودن، ارزش فروش آن به عنوان بازیاقت بخشی از بهای تمام شده سفارش تلقی می‌شود و از این بابت ثبت حسابداری زیر در دفاتر منظور می‌شود:

موجودی زائادات (ارزش قابل فروش) xxx

کالای در جریان ساخت - سفارش خاص (ارزش قابل فروش) xxx

زائادات عادی مربوط به کلیه سفارشات باشد: بهای این نوع زائادات باید جزئی از بهای تمام شده کلیه سفارشات محسوب شود، به همین منظور قبل از شروع سال و در زمان تعیین نرخ جذب سربار می‌توان از مبلغ بهای تمام شده درآوردی این نوع زائادات به عنوان بخشی از سربار برآوردی استفاده نمود که این امر باعث افزایش نرخ جذب سربار و به تبع آن سربار جذب شده و بهای تمام شده کلیه سفارشات می‌شود. در این حالت در زمان ایجاد زائادات عادی، ارزش قابل فروش آن به حساب موجودی زائادات و ارزش غیرقابل بازیاقت آن به حساب کنترل سربار ساخت بدهکار شده و حساب کالای در جریان ساخت (سفارش خاص) بستانکار می‌شود.

موجودی زائادات (ارزش قابل فروش) xxx

کنترل سربار ساخت (ارزش غیرقابل بازیاقت) xxx

کالای در جریان ساخت - سفارش خاص (بهای تمام شده) xxx

الف (۲) زائادات غیرعادی: زائادات تا حدودی غیرقابل اجتناب است و در صورتی که بیش از حد مجاز باشد دلالت بر بی‌کفایتی و بی‌لیاقتی مدیریت است. به این نوع ضایعات مواد اولیه، زائادات غیرعادی می‌گویند. در صورت ایجاد زائادات غیرعادی، باید بهای تمام شده آن‌ها محاسبه شده و از حساب کالای در جریان ساخت (سفارش خاص) خارج شده و در صورت قابل فروش بودن آن‌ها، ارزش فروش به حساب موجودی زائادات و ارزش غیرقابل بازیاقت آن به حساب زیان ناشی از زائادات بدهکار شود.

موجودی زائادات (ارزش قابل فروش) xxx

زیان ناشی از زائادات (ارزش غیرقابل بازیاقت) xxx

کالای در جریان ساخت - سفارش خاص (بهای تمام شده) xxx

مثال ۱: یک شرکت تولیدی در سال از سیستم هزینه‌یابی سفارش کار استفاده می‌کند. اطلاعات مربوط به مواد در سفارش شماره ۱۰۰ به این قرار است:

– کل مواد مصرف شده ۶,۵۰۰,۰۰۰ ریال

– ضایعات مواد ۳۲۵,۰۰۰ ریال

– ضایعات عادی معادل ۴٪ کل مواد مصرفی

– ارزش قابل فروش ضایعات مواد ۱۳۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه با استفاده از مفروضات زیر:

۱- زائادات عادی ایجاد شده ناشی از سفارش شماره ۱۰۰ باشد.

۲- زائادات عادی ایجاد شده مربوط به کلیه سفارشات باشد.



مدرس‌ان شریف

فصل هفتم

« تجزیه و تحلیل هزینه، حجم فعالیت و سود »

مقدمه

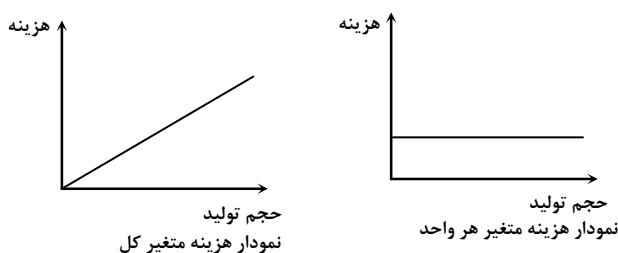
تدوین خط مشی و اتخاذ تصمیمات لازم جهت برنامه‌ریزی سود برای مدیران از اهمیت زیادی برخوردار است. اصلی‌ترین عامل در برنامه‌ریزی سود، برنامه‌ریزی در جهت تغییر حجم فعالیت (تعداد فروش) محصولات می‌باشد زیرا با افزایش یا کاهش حجم فعالیت، درآمد افزایش یافته و همچنین بخشی از هزینه‌ها که رابطه مستقیم با حجم فعالیت دارند نیز افزایش یا کاهش یافته اما بخش دیگری از هزینه که رابطه‌ای با حجم فعالیت ندارد بدون تغییر باقی می‌ماند و این امر منجر به افزایش بیشتر و یا کمتر در سود می‌شود. برای هزینه‌هایی که رابطه مستقیم با حجم فعالیت دارند از اصطلاح هزینه‌های متغیر و برای هزینه‌هایی که رابطه‌ای با حجم فعالیت ندارند از اصطلاح هزینه‌های ثابت استفاده می‌شود.

طبقه‌بندی هزینه‌ها براساس رفتار و گرایش آن‌ها

هزینه‌ها براساس گرایش و رفتار هزینه‌ها به سه دسته تقسیم می‌شوند که عبارتند از:

۱- هزینه‌های متغیر: هزینه‌هایی هستند که با عامل هزینه رابطه مستقیم دارند. یعنی این که با افزایش یا کاهش یک عامل هزینه، هزینه‌های متغیر نیز افزایش و یا کاهش می‌یابد. یکی از اصلی‌ترین عوامل هزینه، حجم فعالیت (میزان تولید) می‌باشد. به طور کلی هزینه‌های متغیر برای هر واحد محصول تولید شده ثابت و در کل متغیر می‌باشند. نمونه‌هایی از این هزینه‌ها عبارتند از مواد مستقیم، دستمزد مستقیم، هزینه‌های سربار متغیر (مانند مواد غیرمستقیم، دستمزد غیرمستقیم و...) و هزینه‌های متغیر اداری و فروش.

نکته ۱: نمودار هزینه‌های متغیر هر واحد و کل محصول تولید شده به شرح ذیل است:

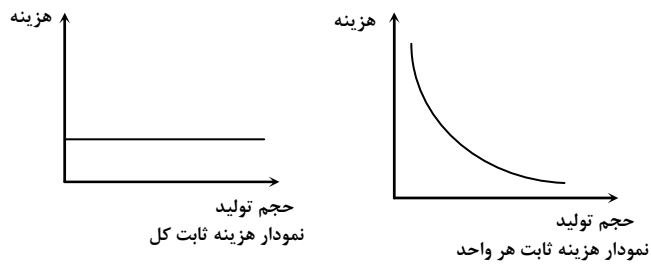


۲- هزینه‌های ثابت: هزینه‌هایی هستند که با عامل هزینه هیچ رابطه‌ای ندارند، یعنی این که با افزایش یا کاهش یک عامل هزینه، هزینه‌های ثابت بدون تغییر می‌مانند. به طور کلی هزینه‌های ثابت برای هر واحد متغیر و در کل ثابت می‌باشند. نمونه‌هایی از این هزینه‌ها عبارتند از: هزینه‌های سربار ثابت (مانند هزینه اجاره کارخانه، استهلاک ساختمان کارخانه، حقوق سرپرستان تولید و...) و هزینه‌های ثابت اداری و فروش.

نکته ۲: هزینه‌های ثابت با توجه به دامنه مربوط ثابت می‌مانند. منظور از دامنه مربوط این است که هزینه‌های ثابت در بین حداقل و حداکثر عامل هزینه (حجم فعالیت) تغییر نمی‌کنند.

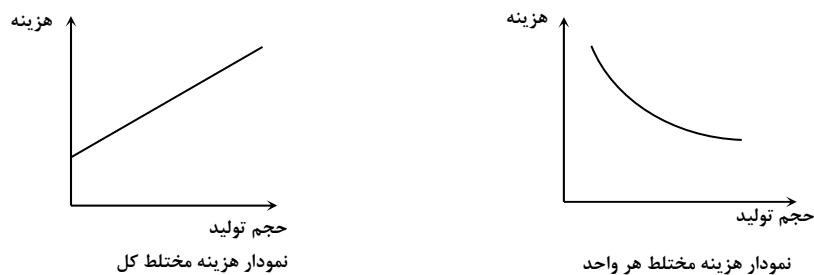


نکته ۳: نمودار هزینه‌های ثابت هر واحد و کل محصول تولید شده به شرح ذیل است.



۳- هزینه‌های مختلط (نیمه متغیر): هزینه‌هایی هستند که بخشی از آن‌ها متغیر و بخشی دیگر ثابت است. نمونه‌هایی از این هزینه‌ها عبارتند از هزینه آب، برق، گاز و تلفن که بخشی از آن‌ها به عنوان آبونمان بوده (قسمت ثابت) و بخشی دیگر براساس میزان مصرف محاسبه می‌شود. (قسمت متغیر)

نکته ۴: نمودار هزینه‌های مختلط هر واحد و کل محصول تولید شده به شرح ذیل است:



نکته ۵: در رابطه با رفتار و گرایش هزینه‌ها باید به دو فرض زیر توجه شود:

الف - فرض وجود دامنه مربوط: دامنه مربوط به این نکته اشاره دارد که ثابت و متغیر بودن هزینه‌ها با توجه به یک حداقل و حداکثر سطح فعالیت مصداق پیدا می‌کند. چه بسا ممکن است با تغییر در دامنه مربوط، رفتار هزینه‌ها نیز تغییر کند.

ب - فرض وجود دامنه زمانی: دامنه زمانی به این نکته اشاره دارد که نوع رفتار هزینه‌ها همیشگی نیست، بلکه مربوط به یک دوره زمانی مشخص است. چه بسا ممکن است در یک دوره زمانی دیگر، رفتار برخی از اقلام هزینه دچار تغییر شود.

مثال ۱: در شرکت تولیدی نسترن در سطح تولید ۱,۰۰۰ واحد محصول هزینه‌های زیر تعیین شده است:

هزینه هر واحد	
مواد مستقیم	۲۵۰ ریال
دستمزد مستقیم	۲۰۰ ریال
سربار متغیر کارخانه	۱۵۰ ریال
سربار ثابت کارخانه	۴۰۰ ریال
جمع هزینه هر واحد	۱,۰۰۰ ریال

مطلوب است: محاسبه بهای تمام شده هر واحد محصول برای سطوح تولید ۸۰۰ واحد، ۱,۰۰۰ واحد، ۱,۲۰۰ واحد، ۱,۴۰۰ واحد و ۲,۰۰۰ واحد.

پاسخ:

سطوح تولید	۸۰۰ واحد	۱,۰۰۰ واحد	۱,۲۰۰ واحد	۱,۴۰۰ واحد	۲,۰۰۰ واحد
جمع هزینه‌های متغیر	۴۸۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	۷۲۰,۰۰۰	۸۴۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰
جمع هزینه‌های ثابت	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
جمع هزینه‌های تولید	۸۸۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۱۲۰,۰۰۰	۱,۲۴۰,۰۰۰	۱,۶۰۰,۰۰۰
هزینه متغیر هر واحد	۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰
هزینه ثابت هر واحد	۵۰۰	۴۰۰	۳۳۳/۳	۲۸۵/۷	۲۰۰



مدرسان شریف

فصل هشتم

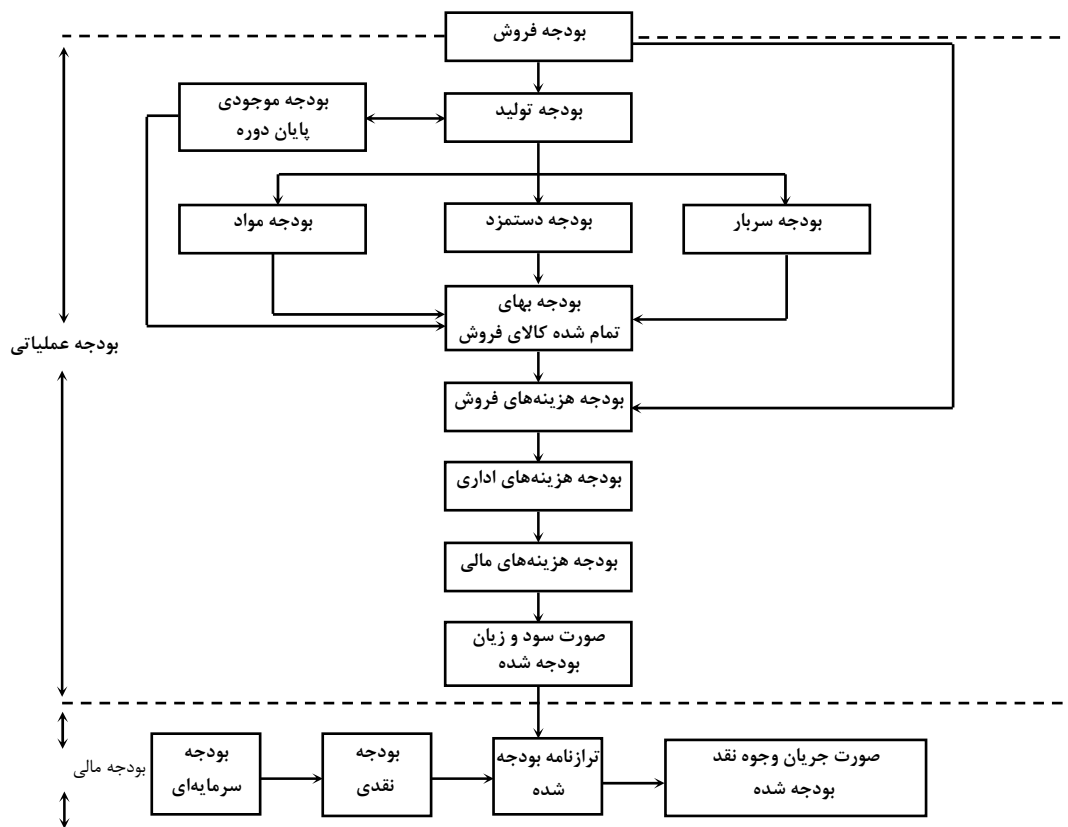
« بودجه »

مقدمه

برنامه‌ریزی در سود به عنوان یکی از متداول‌ترین ابزارهای مدیریت برای کسب هدف نهایی واحد تجاری محسوب می‌شود. برنامه‌ریزی در سود به نوعی بیانگر بودجه‌بندی می‌باشد. فرایند بودجه‌بندی برای مدیریت مشخص می‌کند که به چه نحوی می‌توان از منابع محدود واحد تجاری در جهت حداقل کردن هزینه‌ها و حداکثر کردن سود استفاده نمود. بودجه‌بندی، بخش مهمی از فرایند برنامه‌ریزی در یک سازمان است. یک بودجه‌بندی خوب راهنمای مفیدی برای رسیدن به برنامه‌های کوتاه مدت و بلندمدت یک سازمان می‌باشد.

بودجه جامع

محصول نهایی فرایند تهیه بودجه یک واحد تجاری، بودجه جامع است که شامل بودجه‌های جداگانه هر یک از بخش‌های تابعه آن واحد می‌باشد. بودجه جامع به دو بخش اصلی یعنی **بودجه عملیاتی و بودجه مالی** تقسیم می‌گردد. در بودجه عملیاتی، اقلام بهای تمام شده، هزینه‌های عملیاتی و درآمدهای دوره بودجه مورد بررسی قرار می‌گیرد و در نتیجه سود خالص عملیات بودجه‌بندی می‌شود. بودجه مالی مشتمل بر بودجه‌بندی وضعیت مالی و سایر بودجه‌های موردنیاز مدیریت مالی است. در جدول زیر فرایند تهیه و تنظیم بودجه جامع برای یک واحد تولیدی نشان داده شده است.





بودجه فروش: بودجه فروش یکی از مهم‌ترین اجزای بودجه عملیاتی است. زیرا بودجه‌های دیگر تا حدود زیادی به آن وابسته است یا از آن منتج می‌شود. تهیه بودجه فروش از پیش‌بینی حجم فروش آغاز می‌شود.

کلمه مثال ۱: شرکت نرگس دو نوع محصول A و B را تولید و به فروش می‌رساند. شرکت نرگس جهت تهیه بودجه سال آینده اطلاعات زیر را تهیه نموده است:

نام محصول	تعداد فروش مورد انتظار	بهای فروش هر واحد
A	۲۰,۰۰۰ واحد	۶۰۰ ریال
B	۱۰,۰۰۰ واحد	۵۰۰ ریال

مطلوب است تهیه بودجه فروش.

پاسخ:

بودجه فروش			
نام محصول	تعداد فروش	فی	مبلغ
A	۲۰,۰۰۰	۶۰۰	۱۲,۰۰۰,۰۰۰
B	۱۰,۰۰۰	۵۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰
			۱۷,۰۰۰,۰۰۰

بودجه تولید

بعد از تهیه بودجه فروش باید مشخص شود که شرکت چه تعداد واحد باید تولید نماید، تا جوابگوی فروش مورد انتظار باشد. برای تهیه بودجه تولید، نیاز به تعداد فروش (از بودجه فروش) و موجودی مورد انتظار اول دوره و پایان دوره می‌باشد.

کالای ساخته شده بودجه شده اول دوره - کالای ساخته شده بودجه شده پایان دوره + مقدار فروش بودجه شده = بودجه مقدار تولید

کلمه مثال ۲: با توجه به مثال ۱، شرکت نرگس در نظر دارد بودجه تولید تهیه نماید. موجودی کالای ساخته شده اول دوره و پایان دوره محصول A به ترتیب ۵,۰۰۰ واحد و ۸,۰۰۰ واحد و برای محصول B به ترتیب ۳,۰۰۰ واحد و ۱,۰۰۰ واحد می‌باشد. مطلوب است تهیه بودجه تولید مقداری تولید.

پاسخ:

بودجه تولید		
محصول B	محصول A	
۱۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	تعداد فروش بودجه شده
۱,۰۰۰	۸,۰۰۰	(+) کالای ساخته شده پایان دوره
۱۱,۰۰۰	۲۸,۰۰۰	تعداد محصول مورد نیاز
(۳,۰۰۰)	(۵,۰۰۰)	(-) کالای ساخته شده اول دوره
۸,۰۰۰	۲۳,۰۰۰	تعداد تولید بودجه شده

بعد از تهیه بودجه تولید باید بودجه هزینه‌های تولید شامل بودجه مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت تهیه شود.

بودجه مواد مستقیم: بودجه مواد مستقیم دارای دو بخش است که عبارتند: ۱- بودجه مصرف مواد، ۲- بودجه خرید مواد.

تهیه بودجه مواد مستقیم معمولاً اولین بودجه مقداری و ریالی است.

کلمه مثال ۳: با توجه به مفروضات مثال ۲ مقدار مواد اولیه لازم جهت تولید یک واحد محصول A، ۲ کیلوگرم ماده آلفا و ۳ کیلوگرم ماده بتا می‌باشد و مقدار مواد اولیه لازم جهت تولید یک واحد محصول B، ۱ کیلوگرم ماده بتا و ۴ کیلوگرم ماده گاما می‌باشد. بهای خرید هر کیلوگرم ماده آلفا، بتا و گاما به ترتیب ۲۰ ریال، ۱۵ ریال و ۱۰ ریال است. همچنین شرکت نرگس برآورد می‌نماید که موجودی ابتدا و پایان دوره ماده اولیه به ترتیب، ماده آلفا ۱,۵۰۰ کیلوگرم و ۳,۲۰۰ کیلوگرم، ماده بتا ۱,۷۰۰ کیلوگرم و ۵۰۰ کیلوگرم و ماده گاما ۱,۰۰۰ کیلوگرم و ۲۰۰ کیلوگرم باشد. مطلوب است: تهیه بودجه مصرف مواد و خرید مواد.