

روش های ثبت در هزینه یابی استاندارد

در هزینه یابی استاندارد سه روش ثبت وجود دارد:

- ۱- روش ثبت واقعی (طرح ناقص)
- ۲- روش ثبت استاندارد (طرح یگانه یا طرح کامل)
- ۳- روش ثبت مختلط (طرح دوگانه)

روش ثبت واقعی (طرح ناقص)

در این روش حساب کالای در جریان ساخت به مقدار و نرخ واقعی بدهکار شده (مواد، دستمزد و سربار ساخت) و به مقدار و نرخ استاندارد بستانکار می شود. بدیهی است در پایان دوره مالی این حساب وقتی دارای توازن لازم خواهد بود که طرف مقابل کلیه حساب های انحرافات هزینه (انحراف مواد، دستمزد و سربار) در دفتر روزنامه همین حساب کالای در جریان ساخت باشد.

حساب کالای در جریان ساخت

QsRs	بهای تمام شده کالای ساخته شده-مواد	QaRa	مواد مستقیم
QsRs	بهای تمام شده کالای ساخته شده- دستمزد	QaRa	دستمزد مستقیم
QsRs	بهای تمام شده کالای ساخته شده- سربار	QaRa	سربار ساخت
<u>xxx</u>	انحرافات نامساعد ناشی از نرخ و مقدار	<u>xxx</u>	انحرافات مساعد ناشی از نرخ و مقدار
<u>xxxx</u>		<u>xxxx</u>	

نکته: انحرافات را می توان به دو دسته تقسیم بندی نمود:

الف) انحرافات ناشی از نرخ که عبارتند از:

- انحراف نرخ مواد
- انحراف نرخ دستمزد
- انحراف هزینه سربار
- انحراف ظرفیت سربار

ب) انحرافات ناشی از مقدار که عبارتند از:

- انحراف مصرف مواد
- انحراف کارایی دستمزد
- انحراف کارایی سربار

روش ثبت استاندارد (طرح یگانه)

در این روش حساب کالای در جریان ساخت به مقدار و نرخ استاندارد بدهکار شده (مواد، دستمزد و سربار ساخت) و به مقدار و نرخ استاندارد بستانکار می شود. بدیهی است در پایان دوره مالی این حساب خود دارای توازن لازم خواهد بود، زیرا طرفین حساب (بدهکار و بستانکار) استاندارد است. بنابراین طرف مقابل کلیه حساب های انحرافات هزینه (انحراف مواد، دستمزد و سربار) به ترتیب حساب های کنترل مواد، کنترل دستمزد و کنترل سربار خواهد بود.

حساب کالای در جریان ساخت

QsRs	بهای تمام شده کالای ساخته شده-مواد	QsRs	مواد مستقیم
QsRs	بهای تمام شده کالای ساخته شده- دستمزد	QsRs	دستمزد مستقیم
<u>QsRs</u>	بهای تمام شده کالای ساخته شده- سربار	<u>QsRs</u>	سربار ساخت
<u>xxxx</u>		<u>xxxx</u>	

روش ثبت مختلط (طرح دوگانه)

در این روش حساب کالای در جریان ساخت به مقدار واقعی و نرخ استاندارد بدهکار شده (مواد، دستمزد و سربار ساخت) و به مقدار و نرخ استاندارد بستانکار می شود. بدیهی است در پایان دوره مالی این حساب وقتی دارای توازن لازم خواهد بود که طرف مقابل کلیه انحرافات هزینه (انحراف مواد، دستمزد و سربار) حساب های کالای در جریان ساخت، کنترل مواد، کنترل دستمزد و کنترل سربار باشد.

حساب کالای در جریان ساخت

QsRs	بهای تمام شده کالای ساخته شده-مواد	QaRs	مواد مستقیم
QsRs	بهای تمام شده کالای ساخته شده- دستمزد	QaRs	دستمزد مستقیم
QsRs	بهای تمام شده کالای ساخته شده- سربرار	QaRs	سربرار ساخت
xxx	انحرافات نامساعد ناشی از نرخ و مقدار	xxx	انحرافات مساعد ناشی از مقدار
xxxx		xxxx	

مثال: اطلاعات زیر در رابطه با یک شرکت تولید در دست می باشد:

کارت هزینه استاندارد یک واحد محصول

مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال	نرخ ۴,۰۰۰ ریال	۳ کیلو	مواد مستقیم	
مبلغ ۶,۰۰۰ ریال	نرخ ۳,۰۰۰ ریال	۲ ساعت	دستمزد مستقیم	
مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال	} ثابت ۳,۰۰۰ ریال متغیر ۲,۰۰۰ ریال	نرخ ۵,۰۰۰ ریال	۲ ساعت	سربرار
جمع ۲۸,۰۰۰ ریال				

ظرفیت عادی ۱۲۰ واحد (۲۴۰ ساعت کار مستقیم)

هزینه های واقعی ۱۱۰ واحد محصول تولید شده

مبلغ ۱,۳۲۶,۰۰۰ ریال	نرخ ۳,۹۰۰ ریال	۳۴۰ کیلو	مواد مستقیم خریداری و مصرف شده
مبلغ ۶۷۲,۰۰۰ ریال	نرخ ۳,۲۰۰ ریال	۲۱۰ ساعت	دستمزد مستقیم
مبلغ ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال			سربرار
جمع ۳,۲۴۸,۰۰۰ ریال			

مطلوبست:

- ۱- محاسبه کلیه انحرافات مواد، دستمزد و سربرار (سربرار به روش سه انحرافی)
- ۲- تنظیم حساب های کالای در جریان ساخت، کنترل مواد، کنترل دستمزد، کنترل سربرار و حساب های انحرافات در دفتر کل به شکل (T) با هر سه روش ثبت و انجام کلیه ثبت های مربوطه

پاسخ مطلوبست ۱:

مصرف واقعی (نرخ واقعی - نرخ استاندارد) = انحراف نرخ مواد

$$\text{مساعد} \quad 34,000 = 340 \times (3,900 - 4,000) = \text{انحراف نرخ مواد}$$

نرخ استاندارد (مصرف واقعی - مصرف استاندارد برای تولید واقعی) = انحراف مصرف مواد

$$\text{نامساعد} \quad (40,000) = (110 \times 3 - 340) \times 4,000 = \text{انحراف مصرف مواد}$$

ساعت واقعی (نرخ واقعی - نرخ استاندارد) = انحراف نرخ دستمزد

$$\text{نا مساعد} \quad (42,000) = 210 \times (3,200 - 3,000) = \text{انحراف نرخ دستمزد}$$

نرخ استاندارد (ساعت واقعی - ساعت استاندارد برای تولید واقعی) = انحراف کارایی دستمزد

$$\text{مساعد} \quad 30,000 = 3,000 \times (210 - 2 \times 110) = \text{انحراف کارایی دستمزد}$$

سربار واقعی - [سربار ثابت بودجه شده + (ساعت واقعی \times نرخ استاندارد سربار متغیر)] = انحراف هزینه سربار

$$\text{نامساعد} \quad (110,000) = 1,250,000 - [(2,000 \times 210) + (3,000 \times 240)] = \text{انحراف هزینه سربار}$$

تذکر: مطابق کتاب در روش سه انحرافی، انحرافات سربار به انحراف هزینه سربار، انحراف کارایی سربار متغیر و انحراف حجم سربار تقسیم می شود. اما در این مثال با توجه به اینکه کلیه انحرافات را می توان به انحرافات ناشی از نرخ و انحرافات ناشی از مقدار تقسیم کرد و با توجه به اینکه در روش ثبت مختلط (طرح دوگانه) فقط انحرافات ناشی از مقدار در حساب کالای در جریان ساخت منظور می شوند، از اینرو به دلیل اینکه انحراف حجم به دو انحراف کارایی سربار ثابت (ناشی از مقدار) و ظرفیت (ناشی از نرخ) قابل تقسیم است بنابراین به منظور جلوگیری از هرگونه اختلال در ثبت ها، به جای استفاده از انحراف کارایی سربار متغیر از انحراف کارایی سربار (شامل ثابت و متغیر) استفاده می نماییم.

نرخ استاندارد سربرار (ساعت واقعی - ساعت استاندارد برای تولید واقعی) = انحراف کارایی سربرار

مساعد $50,000 = (110 \times 2 - 210) \times 5,000$ = انحراف کارایی سربرار

نرخ استاندارد سربرار ثابت (ساعت بودجه شده - ساعت واقعی) = انحراف ظرفیت سربرار

نامساعد $(90,000) = (210 - 240) \times 3,000$ = انحراف ظرفیت سربرار

پاسخ مطلوبست ۲:

الف) پاسخ با روش ثبت واقعی (طرح ناقص)

QsRs				حساب کالای در جریان ساخت				QaRa			
مبلغ	نرخ	مقدار	شرح	مبلغ	نرخ	مقدار	شرح	مبلغ	نرخ	مقدار	شرح
۱,۳۲۰,۰۰۰	۴,۰۰۰	۱۱۰×۳	ق ت ک س	۱,۳۲۶,۰۰۰	۳,۹۰۰	۳۴۰	کنترل مواد				
۶۶۰,۰۰۰	۳,۰۰۰	۱۱۰×۲	ق ت ک س	۶۷۲,۰۰۰	۳,۲۰۰	۲۱۰	کنترل دستمزد				
۱,۱۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰	۱۱۰×۲	ق ت ک س	۱,۲۵۰,۰۰۰			کنترل سربرار				
۴۰,۰۰۰			انحراف مصرف مواد	۳۴,۰۰۰			انحراف نرخ مواد				
۴۲,۰۰۰			انحراف نرخ دستمزد	۳۰,۰۰۰			انحراف کارایی دستمزد				
۱۱۰,۰۰۰			انحراف هزینه سربرار	۵۰,۰۰۰			انحراف کارایی سربرار				
۹۰,۰۰۰			انحراف ظرفیت سربرار								
<u>۳,۳۶۲,۰۰۰</u>				<u>۳,۳۶۲,۰۰۰</u>							

QaRa				حساب کنترل مواد				QaRa			
مبلغ	نرخ	مقدار	شرح	مبلغ	نرخ	مقدار	شرح	مبلغ	نرخ	مقدار	شرح
۱,۳۲۶,۰۰۰	۳,۹۰۰	۳۴۰	کالای در جریان ساخت	۱,۳۲۶,۰۰۰	۳,۹۰۰	۳۴۰	حساب های پرداختنی				
<u>۱,۳۲۶,۰۰۰</u>				<u>۱,۳۲۶,۰۰۰</u>							

۱,۳۲۶,۰۰۰ کنترل مواد

۱,۳۲۶,۰۰۰ حساب های پرداختنی

۱,۳۲۶,۰۰۰ کالای در جریان ساخت

۱,۳۲۶,۰۰۰ کنترل مواد

QaRa

حساب کنترل دستمزد

QaRa

شرح	مقدار	نرخ	مبلغ	شرح	مقدار	نرخ	مبلغ
دستمزد پرداختنی	۲۱۰	۳,۲۰۰	۶۷۲,۰۰۰	کالای در جریان ساخت	۲۱۰	۳,۲۰۰	۶۷۲,۰۰۰
			<u>۶۷۲,۰۰۰</u>				<u>۶۷۲,۰۰۰</u>

۶۷۲,۰۰۰ کنترل دستمزد

۶۷۲,۰۰۰ دستمزد پرداختنی

۶۷۲,۰۰۰ کالای در جریان ساخت

۶۷۲,۰۰۰ کنترل دستمزد

QaRa

حساب کنترل سربار

QaRa

شرح	مقدار	نرخ	مبلغ	شرح	مقدار	نرخ	مبلغ
حساب های مختلف			۱,۲۵۰,۰۰۰	کالای در جریان ساخت			۱,۲۵۰,۰۰۰
			<u>۱,۲۵۰,۰۰۰</u>				<u>۱,۲۵۰,۰۰۰</u>

۱,۲۵۰,۰۰۰ کنترل سربار

۱,۲۵۰,۰۰۰ حساب های مختلف

۱,۲۵۰,۰۰۰ کالای در جریان ساخت

۱,۲۵۰,۰۰۰ کنترل سربار

ثبت شناسایی انحرافات:

انحراف مصرف مواد	۴۰,۰۰۰
انحراف نرخ دستمزد	۴۲,۰۰۰
انحراف هزینه سربار	۱۱۰,۰۰۰
انحراف ظرفیت سربار	۹۰,۰۰۰

انحراف نرخ مواد	۳۴,۰۰۰
انحراف کارایی دستمزد	۳۰,۰۰۰
انحراف کارایی سربار	۵۰,۰۰۰
کالای در جریان ساخت	۱۶۸,۰۰۰

انحراف کارایی دستمزد	۳۰,۰۰۰
----------------------	--------

انحراف نرخ دستمزد	۴۲,۰۰۰
-------------------	--------

انحراف مصرف مواد	۴۰,۰۰۰
------------------	--------

انحراف نرخ مواد	۳۴,۰۰۰
-----------------	--------

انحراف ظرفیت سربار	۹۰,۰۰۰
--------------------	--------

انحراف کارایی سربار	۵۰,۰۰۰
---------------------	--------

انحراف هزینه سربار	۱۱۰,۰۰۰
--------------------	---------

نکته: انحرافات مساعد چون ماهیت درآمدی دارند بستانکار می شوند و انحرافات نامساعد چون ماهیت هزینه ای دارند بدهکار.

ب) پاسخ با روش ثبت استاندارد (طرح یگانه)

QsRs				حساب کالای در جریان ساخت	QsRs			
مبلغ	نرخ	مقدار	شرح	مبلغ	نرخ	مقدار	شرح	
۱,۳۲۰,۰۰۰	۴,۰۰۰	۱۱۰×۳	ق ت ک س	۱,۳۲۰,۰۰۰	۴,۰۰۰	۱۱۰×۳	کنترل مواد	
۶۶۰,۰۰۰	۳,۰۰۰	۱۱۰×۲	ق ت ک س	۶۶۰,۰۰۰	۳,۰۰۰	۱۱۰×۲	کنترل دستمزد	
۱,۱۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰	۱۱۰×۲	ق ت ک س	۱,۱۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰	۱۱۰×۲	کنترل سربار	
<u>۳,۰۸۰,۰۰۰</u>				<u>۳,۰۸۰,۰۰۰</u>				

QaRa

حساب کنترل مواد

QsRs

شرح	مقدار	نرخ	مبلغ	شرح	مقدار	نرخ	مبلغ
حساب های پرداختنی	۳۴۰	۳,۹۰۰	۱,۳۲۶,۰۰۰	کالای در جریان ساخت	۱۱۰×۳	۴,۰۰۰	۱,۳۲۰,۰۰۰
انحراف نرخ مواد			۳۴,۰۰۰	انحراف مصرف مواد			۴۰,۰۰۰
			۱,۳۶۰,۰۰۰				۱,۳۶۰,۰۰۰

کنترل مواد

۱,۳۲۶,۰۰۰

حساب های پرداختنی

۱,۳۲۶,۰۰۰

کالای در جریان ساخت

۱,۳۲۰,۰۰۰

انحراف مصرف مواد

۴۰,۰۰۰

کنترل مواد

۱,۳۲۶,۰۰۰

انحراف نرخ مواد

۳۴,۰۰۰

QaRa

حساب کنترل دستمزد

QsRs

شرح	مقدار	نرخ	مبلغ	شرح	مقدار	نرخ	مبلغ
دستمزد پرداختنی	۲۱۰	۳,۲۰۰	۶۷۲,۰۰۰	کالای در جریان ساخت	۱۱۰×۲	۳,۰۰۰	۶۶۰,۰۰۰
انحراف کارایی دستمزد			۳۰,۰۰۰	انحراف نرخ دستمزد			۴۲,۰۰۰
			۷۰۲,۰۰۰				۷۰۲,۰۰۰

کنترل دستمزد

۶۷۲,۰۰۰

دستمزد پرداختنی

۶۷۲,۰۰۰

کالای در جریان ساخت	۶۶۰,۰۰۰
انحراف نرخ دستمزد	۴۲,۰۰۰
کنترل دستمزد	۶۷۲,۰۰۰
انحراف کارایی دستمزد	۳۰,۰۰۰

QsRs				حساب کنترل سربار	QaRa			
مبلغ	نرخ	مقدار	شرح	مبلغ	نرخ	مقدار	شرح	
۱,۱۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰	۱۱۰×۲	کالای در جریان ساخت	۱,۲۵۰,۰۰۰			حساب های مختلف	
۱۱۰,۰۰۰			انحراف هزینه سربار	۵۰,۰۰۰			انحراف کارایی سربار	
۹۰,۰۰۰			انحراف ظرفیت سربار					
<u>۱,۳۰۰,۰۰۰</u>				<u>۱,۳۰۰,۰۰۰</u>				

کنترل سربار	۱,۲۵۰,۰۰۰
حساب های مختلف	۱,۲۵۰,۰۰۰
کالای در جریان ساخت	۱,۱۰۰,۰۰۰
انحراف هزینه سربار	۱۱۰,۰۰۰
انحراف ظرفیت سربار	۹۰,۰۰۰
کنترل سربار	۱,۲۵۰,۰۰۰
انحراف کارایی سربار	۵۰,۰۰۰

نکته: در روش ثبت استاندارد (طرح یگانه) ثبت های شناسایی انحرافات، همزمان با انتقال مواد و دستمزد و سربار به حساب کالای در جریان ساخت صورت می گیرد.

انحراف کارایی دستمزد	انحراف نرخ دستمزد	انحراف مصرف مواد	انحراف نرخ مواد
۳۰,۰۰۰	۴۲,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	۳۴,۰۰۰

انحراف ظرفیت سربار	انحراف کارایی سربار	انحراف هزینه سربار
۹۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰

(ج) پاسخ با روش ثبت مختلط (طرح دوگانه)

QsRs				حساب کالای در جریان ساخت				QaRs			
مبلغ	نرخ	مقدار	شرح	مبلغ	نرخ	مقدار	شرح				
۱,۳۲۰,۰۰۰	۴,۰۰۰	۱۱۰×۳	ق ت ک س	۱,۳۶۰,۰۰۰	۴,۰۰۰	۳۴۰	کنترل مواد				
۶۶۰,۰۰۰	۳,۰۰۰	۱۱۰×۲	ق ت ک س	۶۳۰,۰۰۰	۳,۰۰۰	۲۱۰	کنترل دستمزد				
۱,۱۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰	۱۱۰×۲	ق ت ک س	۱,۰۵۰,۰۰۰	۵,۰۰۰	۲۱۰	کنترل سربار				
۴۰,۰۰۰			انحراف مصرف مواد	۳۰,۰۰۰			انحراف کارایی دستمزد				
				۵۰,۰۰۰			انحراف کارایی سربار				
<u>۳,۱۲۰,۰۰۰</u>				<u>۳,۱۲۰,۰۰۰</u>							

QaRs				حساب کنترل مواد				QaRa			
مبلغ	نرخ	مقدار	شرح	مبلغ	نرخ	مقدار	شرح				
۱,۳۶۰,۰۰۰	۴,۰۰۰	۳۴۰	کالای در جریان ساخت	۱,۳۲۶,۰۰۰	۳,۹۰۰	۳۴۰	حساب های پرداختنی				
				۳۴,۰۰۰			انحراف نرخ مواد				
<u>۱,۳۶۰,۰۰۰</u>				<u>۱,۳۶۰,۰۰۰</u>							

۱,۳۲۶,۰۰۰ کنترل مواد

۱,۳۲۶,۰۰۰ حساب های پرداختنی

۱,۳۶۰,۰۰۰ کالای در جریان ساخت

۱,۳۲۶,۰۰۰ کنترل مواد

۳۴,۰۰۰ انحراف نرخ مواد

QaRa

حساب کنترل دستمزد

QaRs

شرح	مقدار	نرخ	مبلغ	شرح	مقدار	نرخ	مبلغ
دستمزد پرداختنی	۲۱۰	۳,۲۰۰	۶۷۲,۰۰۰	کالای در جریان ساخت	۲۱۰	۳,۰۰۰	۶۳۰,۰۰۰
				انحراف نرخ دستمزد			۴۲,۰۰۰
			۶۷۲,۰۰۰				۶۷۲,۰۰۰

کنترل دستمزد

۶۷۲,۰۰۰

دستمزد پرداختنی

۶۷۲,۰۰۰

کالای در جریان ساخت

۶۳۰,۰۰۰

انحراف نرخ دستمزد

۴۲,۰۰۰

کنترل دستمزد

۶۷۲,۰۰۰

QaRa

حساب کنترل سربار

QaRs

شرح	مقدار	نرخ	مبلغ	شرح	مقدار	نرخ	مبلغ
حساب های مختلف	۲۱۰	۵,۰۰۰	۱,۰۵۰,۰۰۰	کالای در جریان ساخت	۲۱۰	۵,۰۰۰	۱,۰۵۰,۰۰۰
				انحراف هزینه سربار			۱۱۰,۰۰۰
				انحراف ظرفیت سربار			۹۰,۰۰۰
			۱,۲۵۰,۰۰۰				۱,۲۵۰,۰۰۰

کنترل سربار

۱,۲۵۰,۰۰۰

حساب های مختلف

۱,۲۵۰,۰۰۰

کالای در جریان ساخت	۱,۰۵۰,۰۰۰
انحراف هزینه سربار	۱۱۰,۰۰۰
انحراف ظرفیت سربار	۹۰,۰۰۰
کنترل سربار	۱,۲۵۰,۰۰۰

نکته: در روش ثبت مختلط (طرح دوگانه) ثبت های شناسایی انحرافات ناشی از نرخ همزمان با انتقال حساب های کنترل مواد، کنترل دستمزد و کنترل سربار به حساب کالای در جریان ساخت صورت می گیرد و شناسایی انحرافات ناشی از مقدار به صورت جداگانه و با استفاده از حساب کالای در جریان ساخت صورت می گیرد.

ثبت شناسایی انحرافات ناشی از مقدار

انحراف مصرف مواد	۴۰,۰۰۰
کالای در جریان ساخت	۴۰,۰۰۰
انحراف کارایی دستمزد	۳۰,۰۰۰
انحراف کارایی سربار	۵۰,۰۰۰

انحراف کارایی دستمزد	۳۰,۰۰۰	انحراف نرخ دستمزد	۴۲,۰۰۰	انحراف مصرف مواد	۴۰,۰۰۰	انحراف نرخ مواد	۳۴,۰۰۰
		انحراف ظرفیت سربار	۹۰,۰۰۰	انحراف کارایی سربار	۵۰,۰۰۰	انحراف هزینه سربار	۱۱۰,۰۰۰

بستن حساب های انحرافات

پس از ثبت انحرافات، حساب های باز که جزو حساب های موقتی هستند باید بسته شوند. کلیه حساب های انحرافات به سه حساب زیر به نسبت قیمت تمام شده آن ها بسته می شوند:

- ۱- به حساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته
- ۲- به حساب کالای در جریان ساخت
- ۳- به قیمت تمام شده کالای ساخته شده

بدیهی است برای بستن حساب های انحرافات، حساب هایی که مانده بدهکار دارند (نامساعد) بستانکار و حساب هایی که مانده بستانکار دارند (مساعد) بدهکار می گردند، با طرف مقابل قرار دادن سه حساب فوق.

نکته: در دو مورد زیر ممکن است حساب های انحرافات فقط به حساب قیمت تمام شده کالای فروش رفته بسته شوند و سهمی از آن ها به حساب های کالای در جریان ساخت و قیمت تمام شده کالای ساخته شده تعلق نگیرد:

- ۱- با در نظر گرفتن اصل اهمیت، ارقام انحرافات ناچیز باشند.
- ۲- انحرافات معلول حوادث خاص دوره جاری باشند نه معلول برآورد استانداردها و یا نرخ جذب سربار.
(رعایت اصل وضع هزینه های هر دوره از درآمدهای همان دوره)