

## بررسی روش متحدالشکل حسابداری از دیدگاه تئوری

### و استانداردهای حسابداری

#### تحلیل حساب ۱۸۴ - حساب تصفیه

#### دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت

در روش متحدالشکل حسابداری برق، حساب ۱۸۴ (حساب تصفیه) در زمره یکی از مهمترین و فعالترین حسابها و از گروه پحسابهای بدهکار معوقه است. این حساب به منظور اعمال صحیح هزینهها و سرانجام محاسبات دقیق قیمت تمام شده پیش بینی شده است.

#### ۱- شرح حساب ۱۸۴

در شرح حسابهای ترازنامه در متن اصلی روش متحدالشکل حسابداری برق، در خصوص حساب تصفیه آمده است:

#### ۱۸۴-حساب تصفیه

این حساب شامل کلیه حسابهای تصفیه شدنی (ماندههای توزیع نشده) که تا تاریخ تنظیم ترازنامه به حسابهای دیگر منتقل نشده اند خواهد بود. مانده حسابهای تصفیه شدنی به طور کلی نباید دیرتر از پایان سال تقویمی (مالی) تسویه گردد، مگر آنکه اقلامی از آن مربوط به سالهای آتی باشد. ((۱))

#### 184- Clearing Accounts

This caption shall include undistributed balances in clearing accounts at the date of the balance sheet.

Balance in clearing accounts shall be substantially cleared not later than the end of the calendar year unless items held therein relate to a future period.

#### نحوه کاربرد و سرشکن حساب ۱۸۴ مطابق روش متحدالشکل حسابداری برق:

در باب شرح این حساب در مجموعه روش متحدالشکل حسابداری برق ابلاغی وزارت نیرو در مرداد ماه ۶۱، شرح کاملی از نظر ماهیت، نحوه ثبت و اعمال این حساب درج نگردیده ولی در دستورالعملهای ذیربط از جمله در دستورالعمل تأسیسات برق در بخش اجزای تشکیل دهنده هزینههای ساختمانی و هزینههای عمومی ساختمانی، نحوه اعمال حساب مذکور در موارد مختلف شرح داده شده که به طور اجمال به آنها اشاره می شود:

❖ در قسمت پمپ و مصالح به هزینههای قابل احتساب در زمینه ساخت کالا در کارگاه اشاره شده که معمولاً در چنین مواردی عمل انتقال هزینه از حساب ۱۸۴ تصفیه به حساب ۱۵۴ انبار، صورت می گیرد.

❖ در توضیح مربوط پلیست حقوق کارکنان در خصوص طبقه بندی هزینه حقوق و دستمزد به یکی از اشکال ۱۶۳ یا ۴۰۱ یا ۱۸۴ آمده است.

حساب ۱۸۴ (حساب تصفیه) شامل هزینه حقوق و دستمزد کارکنانی است که به بیش از یک کار اشتغال دارند از قبیل نصب، تعمیر و نگهداری، کارگاه، موتور پول وغیره که می باید بر مبنای گزارش اوقات کار یا درصدی معقول و یا روشهای قابل قبول دیگر عمل توزیع و سرشکن هزینهها در حسابهای مختلف صورت گیرد. بخشی از هزینههای حساب ۱۸۴ که می توان آن را در حساب دستور کارها منظور کرد، باید بر اساس گزارش اوقات کار یا تعیین درصدهای معقولی در دستور کارهای مربوط سرشکن گردد.

❖ هزینه پمپ و سرویس ماشینها را شامل حقوق و دستمزد رانندگان و هزینههای مصالح، ملزومات و تعمیر و نگهداری و استهلاک وسایط نقلیه و ماشین آلات سنگین ساختمانی دانسته که هزینههای مزبور ابتدا در بدهکار حساب ۱۸۴ - تصفیه منظور می گردد و سپس بخش قابل تخصیص و توزیع آن به دستور کارهای ساختمانی بر مبنای گزارش اوقات کار انجام می گیرد.

❖ در بخش خدمات کارگاه اشاره شده است که: هزینه خدمات کارگاه شامل بخشی از هزینههای حساب تصفیه ۱۸۴ خدمات کارگاه است که مستقیماً قابل تخصیص به دستور کارهای ساختمانی است.

❖ هزینههای مهندسی، نظارت و امور اداری قابل اعمال در دستور کارهای ساختمانی را شامل هزینه حقوق، مخارج مهندسان، نقشه برداران، بازرسان، نقشه کشها، رؤسا و کارمندان زبردست آنها و نیز تا میزانی حقوق و

هزینه‌های دستگاه مدیریت و کارکنان امور اداری و عمومی دانسته‌است که هزینه‌های مزبور ممکن است در حساب ۱۸۴ منظور و سپس بر مبنای گزارش اوقات کار یا مطابق آنچه که در مبحث هزینه‌های عمومی ساختمانی پ آمده توزیع گردد.

❖ در قسمت هزینه‌های عمومی ساختمانی پ آمده است: کلیه هزینه‌های عمومی و سرباری ساختمانی از قبیل مهندسی و نظارت، حقوق و هزینه‌های عمومی اداری، مهندسی ساختمان و نظارت افراد غیر وابسته به مؤسسه، هزینه‌های حقوقی، بیمه، صدمات و خسارات مالیات و بهره باید براساس روش معقولی، به حساب کارها یا واحدهای احداث شده منظور گردد. آن بخش از هزینه‌های لیست حقوق که مشمول هزینه‌های عمومی ساختمانی می‌شود، تا آنجا که میسر است باید براساس گزارش اوقات کار تعیین و توزیع گردد. چنانچه روش تهیه گزارش اوقات کار اجرائی شده باشد باید هر چند وقت یکبار، بررسی ویژه‌ای به منظور تعیین اوقات کارکنانی که مصروف فعالیت‌های ساختمانی می‌شود انجام گیرد.

در مورد نحوه سرشکن هزینه‌ها برحسب گزارش اوقات کار فرم‌هایی مطابق نمونه زیر طراحی شده است:

نحوه تکمیل این فرمها به شرح زیر است:

#### ❖ فرم گزارش اوقات کار روزانه (فرم شماره ۱ و ۱/۱)

فرم شماره ۱ مخصوص کارکرد اولین روز کارکنان واحدهای عمومی در هر ماه است. ستون شماره ۱ و ۲ آن شامل مشخصات پرسنل و ستون‌های ۵ الی ۱۹ آن شامل شماره حساب‌های ۹ رقمی است. مسئولان واحدهای عمومی، ساعت کار کارکنان واحدهای مزبور را به میزانی که در هر يك از کدهای هزینه انجام شده است در ستون‌های وسط درج و تکمیل می‌کنند. این عمل برای مابقی روزهای ماه (۲۹ یا ۳۰) در فرم‌های ۱/۱ تکرار می‌گردد. فرم‌های شماره ۱/۱ بر روی فرم شماره ۱ (که مخصوص اولین روز ماه بوده و مشخصات پرسنل نیز در آن قید شده است) الصاق می‌گردد.



در مورد نحوه سرشکن هزینه‌ها برحسب گزارش اوقات کار فرمهایی مطابق نمونه زیر طراحی شده است:

شماره حساب تلفیه \_\_\_\_\_  
 نام: \_\_\_\_\_  
 شرکت برق منطقه‌ای تهران  
 گزارش ماهانه  
 شماره حساب: ۹ - راس

بازمانده	میان کارکرد	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸	۱۹	۲۰	۲۱	۲۲	۲۳	۲۴	۲۵	۲۶	۲۷	۲۸	۲۹	۳۰	۳۱	جمع ساعات	

فرم شماره ۲

شماره حساب تلفیه \_\_\_\_\_  
 نام: \_\_\_\_\_  
 شرکت برق منطقه‌ای تهران  
 گزارش اوقات کار روزانه - اولین روز ماه  
 شماره حساب: ۹ - راس

شماره کارگزینی	نام	کارکنان		میان کارکرد	بازمانده	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸	۱۹	۲۰	جمع ساعات							
		شماره	نام																														

فرم شماره ۱

بازمانده	میان کارکرد	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸	۱۹	۲۰	جمع ساعات		

فرم شماره ۱/۱

در پایان هر روز، جمع ساعتهای کارکرد کلیه پرسنل در هر کد به فرم شماره ۲ (فرم گزارش اوقات کار ماهانه) و در تاریخهای مربوط به همان روز منتقل می‌گردد. جمع‌ستونهای عمودی فرم شماره ۲ نشان‌دهنده جمع ساعتهای کارکرد هر کد در کل ماه است.

### ❖ فرم خلاصه لیست حقوق ماهانه و تجزیه و تحلیل آن (فرم شماره ۳)

به منظور انجام عملیات سرشکن، اسامی پرسنل مندرج در فرم شماره ۱ در قسمت سمت چپ این فرم درج می‌گردد. سپس ناخالص جمع کل حقوق و مزایای پرسنل مذکور بر اساس لیست حقوق، در ذیل اسامی منعکس می‌شود. پس از آن، کدهای حساب و نیز ساعتهای کارکرد از روی فرم شماره ۲ استخراج و در سمت راست فرم شماره ۳ درج می‌گردد. جمع افقی این فرم نشان‌دهنده کل ساعتهای کارکرد در ماه است. به منظور محاسبه ضریب سرشکن به تقسیم کل هزینه پرسنل بر جمع کل ساعتهای کار اقدام و ضریب به دست آمده در میزان کارکرد هر کد (موضوع سمت راست فرم شماره ۳) ضرب می‌شود و بدین ترتیب هزینه متعلقه به هر کد محاسبه و در مقابل کد مذکور در فرم درج می‌گردد. ارقام به دست آمده بر اساس این محاسبات که در مقابل کدهای مربوط درج گردیده است مبنای صدور سند سرشکن

قرار خواهند گرفت.

### نحوه کاربرد و سرشکن حساب ۱۸۴ در صنعت برق:

بر اساس بررسه‌های بعمل آمده در شرکتهای تابع، سرشکن حساب ۱۸۴ به روشهای متفاوتی صورت می‌گیرد و حتی برای اعمال حساب هزینه‌های پرسنلی نیز از فرمهای پیش بینی شده در سیستم استفاده نمی‌شود. سرشکن در برخی از شرکتهای صنعت برق بر اساس تعداد نفر شاغل در کدهای عملیاتی (۴۰۱)، تعمیراتی (۴۰۲) و سرمایه‌ای (۱۰۷) حسب مورد و یا بر اساس درصدهای از پیش تعیین شده معمول سالهای قبل و یا سایر روشهای مشابه صورت می‌گیرد. بنابراین این با توجه به حجم گردش عملیات این سرفصل حساب و تأثیری که روی سایر حسابها اعم از عملیاتی و سرمایه‌ای و سرانجام صورتهای مالی می‌گذارد، لازم است روشهای نگهداری و سرشکن این حساب به صورت مستقل مورد بررسی دقیق قرار گیرد و ضوابط لازم برای اعمال سرشکن در انواع سرفصلهای حساب مذکور تعیین و به صورت یک دستورالعمل تکمیلی روش متحدالشکل ابلاغ گردد.



## گزارش سازمان حسابرسی از حساب ۱۸۴:

در گزارش های بازرسان قانونی شرکتها در سال ۷۳ پیرامون حسابهای تصفیه مواردی به شرح زیر آمده است:

- ❖ برگ تخصیص اوقات نیروی انسانی به صورت کامل و صحیح تهیه نشده و هزینه های عدم استفاده از نیروی انسانی پرسنل، محاسبه نشده است.
- ❖ سرشکن هزینه های سرمایه ای و جاری، بدون توجه به حجم، نوع، ماهیت و نیروی کاربری پروژه های سرمایه ای و صرفاً براساس درصدهای از پیش تعیین شده معمول سالهای قبل صورت گرفته است.
- ❖ در برخی موارد حساب سرشکن بر مبنای مانده دستور کار (۱۰۷)، هزینه های عملیاتی (۴۰۱) و هزینه های تعمیر و نگهداری (۴۰۲) انجام پذیرفته است.

## حساب ۱۸۴ از دیدگاه استانداردها:

بر طبق بررسیهای به عمل آمده در میان استانداردهای بین المللی که به این نوع حسابها با ماهیت مشابه اشاره داشته باشد، برخورد نشده است. شاید به این علت که لازم است سرشکن در شرکتهای مختلف با فعالیت های مختلف، به گونه های متفاوتی صورت گیرد، تدوین استاندارد برای این امر تاکنون میسر نشده است. لذا حساب ۱۸۴ را به لحاظ ارتباط با هزینه های بالاسری و سرشکن کردن آن روی مراکز هزینه، می توان از دیدگاه حسابداری قیمت تمام شده مورد بررسی قرار داد.

## حساب ۱۸۴ از دیدگاه اصول حسابداری قیمت تمام شده:

حساب ۱۸۴ را می توان نوعی از مجموعه پهنه های سربرپدانیست. در حسابداری صنعتی پکیه هزینه هایی را که نمی توان آنها را به محصول یا مرکز هزینه خاصی منظور کرد، سربرپدانی نامند. اولین قدم در مورد هزینه های سربر، ثبت آنها در حسابهای مناسب و براساس مبانی قابل قبول است. در تسهیم یا سرشکن هزینه های سربر باید مبنای مورد استفاده تا آنجا که ممکن است واقع بینانه باشد تا امکان بی دقتی و ارزیابی ذهنی و نظری به حداقل کاهش یابد. ((۲)) برخی از مبانی مورد عمل برای سرشکن کردن هزینه سربر که در حسابداری صنعتی توصیه می شود و به نحوی می توان از آنها در سرشکن حساب ۱۸۴ کمک گرفت به قرار زیر است: ((۳))

هزینه ها	مبنای تسهیم
اجاره سطح	زیربنا
استهلاک	ساختمان سطح زیربنا
تعمیرات	ساختمان سطح زیربنا
سرپرستی	تعداد کارکنان
تلفن	تعداد کارکنان
روشنایی، برق	کیلووات ساعت، برآوردهای فنی
گرمایش، سرمایش	سطح زیربنا
بیمه و بازنشستگی	دستمزد - تعداد کارکنان
تعمیرات ماشین آلات، آسانسور، ...	ارزش ماشین آلات
کانتین، باشگاه	تعداد کارکنان
بیمه اموال و تاسیسات	ارزش دارایی

۱- توضیح اینکه در متن مجموعه روش متحدالشکل حسابداری برق انتشار یافته در مرداد ۱۳۶۱ توسط وزارت نیرو در شرح این حساب، فقط به تسویه و توزیع مانده های حسابهای تصفیه تا یکسال اکتفا شده و در مورد اقلامی از آن که مربوط به سالهای آتی باشد، اشاره ای نشده است که لازم است این جمله در پایان سطر آخر شرح این حساب اضافه گردد: پمگر آنکه اقلامی از آن مربوط به سالهای آتی باشد. پ  
۲- صفحات ۱۶۹، ۱۸۱ و ۱۸۵ کتاب حسابداری صنعتی جلد ۱ تألیف آقای دکتر صدرا میرمحمدی - از انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی  
۳- صفحات ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۶ و ۱۸۷ کتاب حسابداری صنعتی جلد ۱ تألیف آقای دکتر صدرا میرمحمدی - از انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی و صفحات ۳۲۵، ۳۲۸، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۵۸، ۳۶۲، ۳۶۹ کتاب حسابداری صنعتی - از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی