

ب- نگهداری و بازاریابی و فروش کالا

ج- امور عمومی مؤسسه

بنابراین، در مؤسسات غیرتولیدی، مفاهیم موجودی اول دوره، خرید طی سال و موجودی آخر سال عبارت خواهد بود از کالاهای موجود در اول سال، کالاهایی که طی سال برای فروش، خریداری خواهد شد و همچنین موجودی کالا در پایان سال. البته ممکن است در مرحله خرید و تهیه کالا تا زمانی که برای فروش آماده می‌شود؛ عده‌ای از کارکنان مؤسسه در فروش دخالت داشته باشند. همچنین، هزینه‌هایی مانند کرایه حمل و نقل، باربری، کرایه انبار و بیمه پرداخت شود. کلیه این هزینه‌ها را می‌توان در زیر ردیف‌های بودجه مربوط به این قبیل مؤسسات منظور کرد.

بنابراین، برآورد قیمت تمام شده کالای فروخته شده از مرحله خرید و تدارک کالا شروع می‌شود و چون قبلاً حجم کالای قابل فروش در سال بودجه برآورد شده است؛ مقدار کالایی که باید در این سال خریداری شود، عبارت است از: فروش بر اساس برآورد انجام شده رقم ارزش آن‌ها که طبق شرح مذکور در قسمت خرید مواد اولیه مؤسسات تولیدی برآورد می‌شود و در مقابل ردیف‌های مربوط منظور می‌گردد. پیش‌بینی سایر هزینه‌های مؤسسات غیرتولیدی، عیناً مانند مؤسسات تولیدی و صنعتی است. چنانچه در مؤسسات غیرتولیدی برای تعدادی از ردیف‌های بودجه، هزینه‌هایی وجود نداشته باشد؛ محاسبه‌ای به عمل نخواهد آمد.

هزینه‌های توزیع و فروش

این قسمت حاوی پیش‌بینی هزینه‌های توزیع و فروش کالا یا خدمات طی دوره بودجه است و به سه دسته تقسیم می‌شود.

۱- هزینه‌های ثابت که با نوسان حجم کالای حاضر به فروش تغییر نمی‌کند. مانند حقوق و مزایای کارمندان واحدهای فروش.

۲- هزینه‌های نیمه متغیر مانند اجاره انبارهای کالاهای آماده برای فروش.

۳- هزینه‌های متغیر که بستگی به حجم فروش دارد. مانند هزینه حمل و نقل و حق العمل فروشندگان.

برای تنظیم بودجه، هزینه‌های فروش باید قبلاً توسط قسمت فروش از لحاظ سازمانی مشخص شود. **تحلیل** عملیات سازمان، کلیه فعالیت‌های متجانس که بعد از تهیه و تولید کالاها برای بازاریابی، فروش، توزیع کالا و نظایر آن انجام می‌شود؛ در این طبقه از عملیات سازمان قرار می‌گیرد.

به طور کلی، ارقام این بودجه مانند سایر بودجه‌ها باید بر اساس پیش‌بینی فروش که در بودجه فروش منعکس است؛ تهیه شود. میزان فروش تا حدی بستگی به کوششی دارد که برای افزایش فروش به عمل می‌آید. میزان فروش را نمی‌توان معین کرد؛ مگر آنکه قبلاً راجع به هزینه‌های فروش اخذ تصمیم شده باشد. زیرا حجم فروش در واقع و تا حدی تابعی از کوشش برای فروش می‌باشد.

طبقه‌بندی هزینه‌های فروش در بودجه مؤسسات بازرگانی

هزینه‌های فروش از لحاظ نوع و نحوه تنظیم آن در بودجه مؤسسات بازرگانی به شرح زیر طبقه‌بندی شده است: حقوق و مزایای کارگران، حقوق و مزایای کارمندان، حق العمل و پاداش واسطه‌ها، حمل و نقل و باربری، استهلاک، آب و برق و سوخت، اجاره محل، هزینه حق بیمه، آگهی و تبلیغات، بسته‌بندی و سایر هزینه‌های فروش.

برآورد بودجه هزینه‌های فروش به نحو بالا می‌تواند در مؤسسات تولیدی و بازرگانی مورد استفاده قرار گیرد. علاوه بر این، ممکن است هزینه فروش برای بعضی از مؤسسات کافی نباشد یا تعدادی از این مواد اضافی به نظر آید. در این موارد در آخر هر طبقه از هزینه‌های فروش، اقلام مورد احتیاج مؤسسه منظور و ردیف جدیدی به آن اختصاص داده می‌شود.

هزینه‌های اداری

هزینه‌های آن قسمت از تشکیلات مؤسسه که کار آن مستقیماً به امور تولید و فروش مربوط نیست؛ ولی غیرمستقیم در هدایت و تسهیل گردش کار دستگاه مؤثر است؛ هزینه‌های اداری است و به این دلیل حقوق مدیران، حسابداران، کارمندان دفتری و سایر هزینه‌های مربوط به امور اداری مؤسسه در این قسمت از هزینه‌ها منظور می‌شود.

هزینه‌های اداری اکثراً هزینه‌های ثابت هستند و در مجموع هزینه‌های دستگاه و هزینه‌های تولید یک واحد کالا مؤثر می‌باشند. افزایش درصد این هزینه‌ها نسبت به درآمدها و هزینه‌های تولید و فروش در صورت ثابت ماندن سایر شرایط معمولاً، مطلوب به نظر نمی‌رسد.

هزینه‌های اداری در بودجه شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی، اقلام متعددی را تشکیل می‌دهد. این هزینه‌ها در فرم‌های بودجه که برای این قبیل مؤسسات تهیه شده است؛ منظور می‌شود.

نحوه برآورد هزینه‌های اداری

نحوه برآورد هزینه‌های اداری و طبقه‌بندی آن بدین شرح می‌باشد: حقوق و دستمزد و مزایای کارگران، حقوق و مزایای کارمندان، اجاره محل، پست و تلفن، لوازم مصرف شدنی اداری، آب و برق و سوخت،

کارمزد و هزینه‌های بانکی، هزینه بهره، استهلاک، تعمیرات و نگهداری، خدمات قراردادی و بیمه، حمل و نقل، حقوق وظیفه و مستمری ایام تعلیق و سایر هزینه‌های اداری.

خلاصه کل بودجه

پس از آنکه قیمت تمام شده کالای فروخته شده، هزینه‌های توزیع و فروش و هزینه‌های اداری، برای هر یک از برنامه‌ها برآورد شد؛ کلیه برنامه‌ها با یکدیگر تلفیق می‌شوند و خلاصه کل بودجه مؤسسه به دست می‌آید. با تنظیم خلاصه کل بودجه، تمام برنامه‌ها و عملیات مؤسسه در یک مجموعه کلی قرار می‌گیرد و قضاوتی که درباره آن به عمل می‌آید؛ مربوط به تمام فعالیت‌های مؤسسه خواهد بود. از طرفی با تنظیم خلاصه کل بودجه وضع نهایی سود و زیان مؤسسه در مجموع برنامه‌های آن معلوم می‌شود. هرگاه یک برنامه متضمن سود و برنامه دیگری زیان آور باشد؛ با ترکیب نتایج برنامه‌ها، نتیجه نهایی حساب سود و زیان سال بودجه معلوم می‌شود و در صورت وجود سود، مقدمات پیش‌بینی اختصاصی آن برای مقاصد مختلف مؤسسه، آماده می‌شود.

سود و حساب تقسیم سود، زیان و منابع تأمین آن

با تنظیم خلاصه بودجه و به منظور برآورد رقم سود و زیان، باید برحسب مورد به این ترتیب عمل شود:

۱- **سود و حساب تقسیم سود:** چنانچه طبق پیش‌بینی نتیجه عملیات سود باشد؛ پس از برآورد سایر دریافت‌ها؛ جمع آن به حساب تقسیم سود منتقل می‌شود. تقسیم سود با توجه به مفاد اساسنامه و قانون مالیات بردرآمد و سایر قوانین و مقررات جاری به عمل می‌آید.

الف- پیش‌بینی ذخیره مالیاتی: در مورد شرکت‌ها، طبق مالیات بردرآمد، مجموع سود ویژه حاصله بر اساس نرخ‌های مندرج در قانون مزبور مشمول مالیات می‌باشد و ذخیره مالیاتی باید بر این مبنا پیش‌بینی شود.

ب- پیش‌بینی اندوخته قانونی: این اندوخته باید بر اساس قانون تجارت و اساسنامه مؤسسه پیش‌بینی شود. در قانون تجارت، اندوخته قانونی عبارت است از یک بیستم سود خالص که همه ساله و تا زمانی که به ده درصد سرمایه برسد؛ باید ذخیره شود.

ج- اندوخته سرمایه‌ای: با توجه به هزینه‌های سرمایه‌ای چنانچه قسمتی از سود ویژه حاصل به هزینه‌های سرمایه‌ای تخصیص داده شود؛ باید آن قسمت از سود ویژه در حساب اندوخته سرمایه‌ای پیش‌بینی شود تا در عمل این اندوخته‌ها به مصرف هزینه‌های سرمایه‌ای جدید برسند.

د- سود سهام: شرکت‌های بازرگانی که بابت سود صاحبان سهام، قسمتی از سود ویژه را تقسیم می‌کنند؛ باید این برآورد را در قسمت سود سهام منظور نمایند.

ه- سهم کارگران در سود ویژه: این رقم با توجه به قانون سهام کردن کارگران و بر اساس قراردادهای دسته جمعی برآورد و منظور می‌شود.

۲- زیان عملیات و منابع تأمین آن: هرگاه طبق پیش‌بینی، نتیجه عملیات دستگاه زیان باشد؛ زیان فوق باید به نحوی تأمین شود.

زیان این گونه مؤسسات باید در درجه اول از محل ذخایر استهلاک جبران شود. چنانچه ذخایر مزبور برای تأمین زیان کافی نباشد؛ مابه‌التفاوت برحسب سابقه و امکاناتی که پیش‌بینی می‌شود، از محل کاهش دارایی‌های جاری یا درآمد مؤسسه تأمین و ثبت می‌شود.

هزینه‌های سرمایه‌ای و پرداخت دیون و منابع آن

در مورد طرح‌های سرمایه‌ای که از محل سود ویژه عملیات یا سایر منابع مؤسسه مانند اندوخته‌ها، ذخایر یا تحصیل وام اجرا می‌شود؛ باید گزارش توجیهی تهیه نمود.

منابع تأمین اعتبار

منابع تأمین اعتبار هزینه‌های سرمایه‌ای و پرداخت دیون عبارت است از :

- ◀ اندوخته‌ها
- ◀ ذخیره‌ها
- ◀ وام داخلی
- ◀ وام خارجی
- ◀ وام یا ودایع مشترکین
- ◀ سایر منابع

هزینه‌های سرمایه‌ای و پرداخت دیون

هزینه‌های سرمایه‌ای و پرداخت دیون به شرح زیر تقسیم شده است:

۱- ساختمان: منظور از ساختمان، احداث ساختمان‌های جدید و توسعه و تکمیل ساختمان‌های موجود می‌باشد.

- ۲- تأسیسات: منظور از تأسیسات، شبکه آبیاری، خطوط انتقال، شوفاز، تهویه مطبوع و غیره می باشد.
- ۳- ماشین آلات
- ۴- لوازم و ابزار کار فنی
- ۵- وسایل نقلیه
- ۶- اثاثه اداری
- ۷- سرمایه گذاری در سایر مؤسسات
- ۸- طرح های عمرانی
- ۹- بازپرداخت اصل وام های داخل
- ۱۰- بازپرداخت اصل وام های خارجی
- ۱۱- بازپرداخت وام از ودایع مشترکین
- ۱۲- سایر پرداخت ها

هرگاه مؤسسه ای که یک یا چند و احیاناً تمام انواع عملیات قبل را پیش بینی کند؛ باید برای هر یک گزارش توجیهی جداگانه ای تنظیم نماید. ابتدا نوع هزینه های سرمایه ای باید معین شود. مانند احداث ساختمان، خرید ماشین آلات و غیره. هدف هزینه های سرمایه ای باید مشخص و کاری که انجام خواهد شد؛ به اختصار ذکر شود. مشخصات طرح ها نیز باید به طور خلاصه در جای خود بیان گردد. در مورد طرح ساختمان، سطح زیربنا و در مورد ماشین آلات، ظرفیت و سایر مشخصات مربوط بیان می شود. پس از آن، پیش بینی مبالغ مورد نیاز برای اجرای طرح، اعم از هزینه های ریالی و احتیاجات ارزی باید به دقت محاسبه و هر مورد درج شود.

در قسمت مربوط به نحوه اجرای طرح، باید روشی که برای اجرا در نظر شده است؛ ذکر شود باید مشخص شود آیا عملیات طرح به مقاطعه واگذار می شود؟ یا به طور امانی به وسیله خود مؤسسه انجام خواهد شد؟ تجزیه و تحلیل نتایج حاصله از اجرای طرح، مهم ترین قسمت این گزارش را تشکیل می دهد. در این قسمت باید امکانات اجرای طرح از لحاظ فنی و تأمین منابع مالی بررسی شود. سپس نتایج اجرای طرح در زمینه های مختلف از قبیل تأثیر در افزایش میزان تولید، کاهش قیمت تمام شده واحد تولید؛ کاهش هزینه های عمومی و اداری، تأثیر آن در سرمایه در گردش، مدتی که برای برگشت سرمایه پیش بینی می شود و سایر جوانب توجیه کننده به دقت و با ذکر ارقام مدلل شود.