

પરોક્ષ ખર્ચના હિસાબો (Accounting for Overheads)

THEORY

1. પરિચય — પરોક્ષ ખર્ચનો અભ્યાસ કેમ કરવો?

જ્યારે કોઈ માલ (વસ્તુ) બનાવવામાં આવે છે ત્યારે હંમેશાં ત્રણ પ્રકારનો ખર્ચ થાય છે : (1) પ્રત્યક્ષ (સીધો) સામગ્રી, (2) પ્રત્યક્ષ (સીધો) મજૂરી અને (3) બીજા ખર્ચ. પહેલા બે ખર્ચ ચોક્કસ માલ સાથે સીધા જોડી શકાય છે. પરંતુ ઘણા બીજા ખર્ચ — જેમ કે કારખાનાના મકાનનું ભાડું, વીજળી, ફોરમેન/દેખરેખ રાખનારાનો પગાર, મરામત, વીમો, ઘસારો, ઓફિસનું ભાડું, ટેલિફોન, જાહેરખબર — કોઈ એક એકમ સાથે સીધી રીતે જોડી શકાતા નથી. આવા સામાન્ય ખર્ચને સાથે મળીને **પરોક્ષ ખર્ચ (Overheads)** કહે છે. જો આ ખર્ચ યોગ્ય રીતે એકત્ર કરી, વહેંચી અને માલ પર ચાર્જ ન કરવામાં આવે તો દરેક માલની સાચી પડતર ક્યારેય જાણી શકાય નહીં.

તેથી ખર્ચ હિસાબશાસ્ત્રમાં પરોક્ષ ખર્ચના એકીકરણ (collection), વર્ગીકરણ, વહેંચણી-ફાળવણી અને વસૂલત (absorption) પર ખાસ ધ્યાન આપવામાં આવે છે. આ આખી પ્રક્રિયાને 'પરોક્ષ ખર્ચના હિસાબો' (Accounting for Overheads) કહે છે.

2. પરોક્ષ ખર્ચનો અર્થ (Meaning)

પરોક્ષ ખર્ચ એટલે સંસ્થાના બધા પરોક્ષ (indirect) ખર્ચ નો સરવાળો. સરળ શબ્દોમાં :

પરોક્ષ ખર્ચ = પરોક્ષ માલસામાનનો ખર્ચ + પરોક્ષ મજૂરીનો ખર્ચ + પરોક્ષ ખર્ચ

આ ખર્ચ આખા વ્યવસાયના લાભ માટે થાય છે, કોઈ એક માલ/કામ/પ્રક્રિયા માટે નહીં. તેથી તે સીધો ચાર્જ કરી શકાતો નથી; તેને કોઈક ન્યાયપૂર્ણ આધારે બધા ઉત્પાદનો વચ્ચે વહેંચવો પડે છે.

પરોક્ષ ખર્ચને બીજા નામે પણ ઓળખવામાં આવે છે — 'ઓન-કોસ્ટ' (on-cost), 'બર્ડન' (burden), સહાયક/આનુષંગિક ખર્ચ વગેરે.

3. વ્યાખ્યા (Definition)

“પરોક્ષ ખર્ચ એ પરોક્ષ માલસામાનના ખર્ચ, પરોક્ષ મજૂરીના ખર્ચ અને પરોક્ષ ખર્ચોનો સરવાળો છે, જે કોઈ ચોક્કસ પડતર-એકમ (cost unit) અથવા પડતર-કેન્દ્ર (cost centre) સાથે આર્થિક રીતે સીધી રીતે ઓળખી/ચાર્જ કરી શકાતા નથી.”

વ્યાખ્યામાંથી મળતા મુદ્દા : (1) આ ખર્ચ પરોક્ષ હોય છે; (2) તે ઘણા પડતર-એકમો/કેન્દ્રો માટે સામાન્ય હોય છે; (3) તે માત્ર વહેંચીને કે વસૂલ કરીને જ ચાર્જ કરી શકાય; (4) તેમાં પરોક્ષ સામગ્રી, પરોક્ષ મજૂરી અને પરોક્ષ ખર્ચનો સમાવેશ થાય છે.

4. પ્રત્યક્ષ (સીધો) ખર્ચ અને પરોક્ષ ખર્ચ — સરખામણી

પરોક્ષ ખર્ચ સમજતાં પહેલાં સીધા અને પરોક્ષ ખર્ચ વચ્ચેનો તફાવત સ્પષ્ટ હોવો જોઈએ. સીધા (પ્રત્યક્ષ) ખર્ચ પ્રાથમિક પડતર (Prime Cost) માં આવે છે, જ્યારે પરોક્ષ ખર્ચ એ પરોક્ષ ખર્ચ બને છે.

મુદ્દો	પ્રત્યક્ષ (સીધો) ખર્ચ	પરોક્ષ ખર્ચ
અર્થ	જે ખર્ચ ચોક્કસ માલ/કામ સાથે ઓળખીને સીધો ચાર્જ કરી શકાય	જે ખર્ચ સામાન્ય હોય અને કોઈ એક માલને સીધો ચાર્જ ન થઈ શકે
ઓળખ	ઉત્પાદન સાથે સરળતાથી ઓળખાય	ઉત્પાદન સાથે સીધી ઓળખ ન થાય
ઉદાહરણ	કાચો માલ, ઉત્પાદન કરતા મજૂરનું વેતન	કારખાનાનું ભાડું, પાવર, ફોરમેનનો પગાર, સ્ટેશનરી, જાહેરખબર
ગણતરી	પ્રાથમિક પડતરમાં આવે	પ્રાથમિક પડતર પછી ઉમેરાય (પરોક્ષ ખર્ચ તરીકે)
નિયંત્રણ	વપરાશના ધોરણથી નિયંત્રિત થાય	બજેટ અને વહેંચણીથી નિયંત્રિત થાય

5. પરોક્ષ ખર્ચની લાક્ષણિકતાઓ (Characteristics)

- પરોક્ષ ખર્ચ હંમેશાં પરોક્ષ હોય છે — તે પરોક્ષ સામગ્રી, પરોક્ષ મજૂરી અને પરોક્ષ ખર્ચાથી બને છે.
- તે કોઈ એક માલ/કામ/પડતર-એકમને સીધો ફાળવી શકાતો નથી.
- તે એક કરતાં વધુ પડતર-કેન્દ્રો કે ઉત્પાદનો વચ્ચે વહેંચવો પડે છે.
- તેમાં સ્થિર ખર્ચ (ભાડું, પગાર) અને ચલ ખર્ચ (પાવર, પરોક્ષ સામગ્રી) બંને આવે છે.
- તે કુલ પડતરનો મોટો હિસ્સો હોય છે — ઘણી વાર 25% થી 60%.
- તેને માલ સુધી પહોંચાડવા ખાસ પદ્ધતિઓ (વહેંચણી અને વસૂલાત) વાપરવી પડે છે.

6. પરોક્ષ ખર્ચના હિસાબીકરણનું મહત્વ (Importance)

પરોક્ષ ખર્ચનું યોગ્ય હિસાબીકરણ આ માટે જરૂરી છે :

- માલની સાચી કુલ પડતર અને એકમદીઠ પડતર જાણવા માટે.
- વેચાણ કિંમત નક્કી કરવા અને ટેન્ડરમાં ભાવ આપવા માટે.
- આખરના સ્ટોક (તૈયાર માલ) નું સાચી પડતરે મૂલ્યાંકન કરવા.
- નકામા ખર્ચ પર નિયંત્રણ રાખવા સંચાલનને મદદ મળે છે.
- જુદા સમયગાળા અને જુદા વિભાગોની પડતરની તુલના શક્ય બને છે.
- નિર્ણયો લેવામાં મદદ મળે છે — જેમ કે પોતે બનાવવું કે ખરીદવું, ઓર્ડર સ્વીકારવો કે નહીં.
- દરેક માલ સામાન્ય ખર્ચનો પોતાનો ન્યાયી હિસ્સો ભોગવે છે તેની ખાતરી થાય છે.

7. પરોક્ષ ખર્ચનું વર્ગીકરણ (Classification)

પરોક્ષ ખર્ચનું વર્ગીકરણ મુખ્યત્વે ચાર રીતે થાય છે : (અ) તત્વો પ્રમાણે, (બ) કાર્ય પ્રમાણે, (ક) વર્તણૂક પ્રમાણે અને (ડ) નિયંત્રણક્ષમતા પ્રમાણે.

7.1 તત્વો પ્રમાણે વર્ગીકરણ (By Element)

- **પરોક્ષ માલસામાન :** ઉત્પાદનમાં વપરાતી પણ ચોક્કસ માલ સાથે ન ઓળખાતી સામગ્રી. **ઉદાહરણ :** વ્યુબ્રિકેટિંગ તેલ અને ગ્રીસ, સુતરાઉ કાપડ (cotton waste), કોલસો અને બળતણ, નાના સાધનો, ખીલાં, સ્ટેશનરી, સફાઈની સામગ્રી, વપરાશી વસ્તુઓ (consumable stores).

• **પરોક્ષ મજૂરી :** એવા મજૂરોનું વેતન જેઓ માલ પર સીધું કામ નથી કરતા પણ ઉત્પાદનમાં મદદ કરે છે.

ઉદાહરણ : સ્ટોરકીપર, ફોરમેન, સુપરવાઈઝર, ટાઈમ-કીપર, ચોકીદાર, સફાઈ કામદાર, તપાસ (inspection) સ્ટાફનું વેતન, નિષ્ક્રિય સમય (idle time) નું વેતન.

• **પરોક્ષ ખર્ચા :** સામગ્રી અને મજૂરી સિવાયના પરોક્ષ સ્વરૂપના ખર્ચા. **ઉદાહરણ :** ભાડું, કર અને વેરા, પાવર અને વીજળી, વીમા પ્રીમિયમ, ઘસારો, મરામત અને સમારકામ, ટેલિફોન, ટપાલ, જાહેરખબર, વેચાણ ખર્ચ.

7.2 કાર્ય પ્રમાણે વર્ગીકરણ (By Function) — સૌથી મહત્વનું

જે કાર્ય માટે ખર્ચ થાય છે તે પ્રમાણે પરોક્ષ ખર્ચ ચાર પ્રકારનો હોય છે :

• **કારખાનાના (વર્ક્સ/ઉત્પાદન) પરોક્ષ ખર્ચ :** કારખાનાની અંદર, સામગ્રી મળ્યા પછી ઉત્પાદન પૂરું થાય ત્યાં સુધી થતા બધા પરોક્ષ ખર્ચ. **ઉદાહરણ :** કારખાનાનું ભાડું અને વેરા, કારખાનાની વીજળી, પાવર અને બળતણ, પરોક્ષ સામગ્રી અને પરોક્ષ મજૂરી, ફોરમેન અને વર્ક્સ મેનેજરનો પગાર, યંત્રો પર ઘસારો, યંત્રોની મરામત, કારખાના અને યંત્રોનો વીમો, કામદાર કલ્યાણ અને કેન્ટીન ખર્ચ, કારખાનાનું ટેલિફોન.

• **વહીવટી (ઓફિસ) પરોક્ષ ખર્ચ :** ઓફિસના સામાન્ય વહીવટ અને સંચાલન માટે થતા ખર્ચ. **ઉદાહરણ :** ઓફિસનું ભાડું, વેરા, વીજળી અને ગરમી; ઓફિસ સ્ટાફ અને જનરલ મેનેજરનો પગાર; ટપાલ, તાર અને ટેલિફોન; છપામણી અને સ્ટેશનરી; ઓડિટ ફી; કાનૂની ખર્ચ; ઓફિસ ફર્નિચર પર ઘસારો; બેંક ચાર્જ; ડિરેક્ટરની ફી.

• **વેચાણ પરોક્ષ ખર્ચ :** માગ ઊભી કરવા અને માલ વેચવા — એટલે કે ગ્રાહકોને ખરીદવા મનાવવા — થતા ખર્ચ. **ઉદાહરણ :** સેલ્સમેન અને સેલ્સ મેનેજરનો પગાર તથા કમિશન, જાહેરખબર, ફ્રી સેમ્પલ, શોરૂમનું ભાડું, વેચાણ સ્ટાફનો પ્રવાસ ખર્ચ, સેલ્સ ઓફિસ ખર્ચ, બજાર-સંશોધન ખર્ચ.

• **વિતરણ પરોક્ષ ખર્ચ :** કારખાનામાંથી ગ્રાહક સુધી માલ પહોંચાડવાનો ખર્ચ. **ઉદાહરણ :** પેકિંગ ખર્ચ, ગાડાભાડું (હેરફેર), ગોદામ (વેરહાઉસ) નું ભાડું, ડિલિવરી વાનના ખર્ચ, રસ્તામાં માલનો વીમો, ઉતાર-ચડાવના ખર્ચ.

નોંધ : વેચાણ ખર્ચ ઓર્ડર મેળવવા સાથે અને વિતરણ ખર્ચ ઓર્ડર પૂરો કરવા (ડિલિવરી) સાથે સંબંધિત છે.

7.3 વર્તણૂક (સ્વભાવ) પ્રમાણે વર્ગીકરણ (By Behaviour)

• **સ્થિર પરોક્ષ ખર્ચ (Fixed) :** ઉત્પાદન ગમે તેટલું વધે-ઘટે, કુલ રકમ જે સ્થિર રહે છે (નિશ્ચિત ક્ષમતા સુધી). **ઉદાહરણ :** ભાડું, કાયમી સ્ટાફનો પગાર, વીમો, સમયના આધારે ઘસારો, કાનૂની ખર્ચ. **વર્તણૂક :** કુલ સ્થિર, પરંતુ ઉત્પાદન વધે ત્યારે એકમદીઠ ઘટે છે.

• **ચલ પરોક્ષ ખર્ચ (Variable) :** ઉત્પાદનના ફેરફાર સાથે સીધા પ્રમાણમાં બદલાતો ખર્ચ. **ઉદાહરણ :** પ્રત્યક્ષ સામગ્રી, પીસ-દરની મજૂરી, એકમદીઠ પાવર, પેકિંગ સામગ્રી, વપરાશી સામગ્રી. **વર્તણૂક :** કુલ પ્રમાણસર બદલાય છે, પરંતુ એકમદીઠ લગભગ સ્થિર રહે છે.

• **અર્ધ-ચલ (અર્ધ-સ્થિર) પરોક્ષ ખર્ચ (Semi-variable) :** જે ખર્ચ અંશતઃ સ્થિર અને અંશતઃ ચલ હોય — ઉત્પાદનના સમાન પ્રમાણમાં બદલાતો નથી. **ઉદાહરણ :** ટેલિફોન બિલ (સ્થિર ભાડું + કોલ ચાર્જ), વીજળીનું બિલ (સ્થિર + એકમદીઠ), મરામત, ઓવરટાઈમ સાથે ફોરમેનનો પગાર.

અર્ધ-ચલ ખર્ચનું સ્થિર અને ચલમાં વિભાજન (ઉચ્ચ-નિમ્ન પદ્ધતિ / High-Low Method) : સૌથી ઊંચી અને સૌથી નીચી પ્રવૃત્તિ લો.

$$\text{એકમદીઠ ચલ ખર્ચ} = (\text{ઊંચી પ્રવૃત્તિનો ખર્ચ} - \text{નીચી પ્રવૃત્તિનો ખર્ચ}) \div (\text{ઊંચા એકમ} - \text{નીચા એકમ})$$

સ્થિર ખર્ચ = કોઈ પણ સ્તરનો કુલ ખર્ચ – (એકમદીઠ ચલ ખર્ચ × તે સ્તરના એકમ)

ઉદાહરણ : 1,000 એકમે ખર્ચ રૂ. 50,000 અને 1,500 એકમે ખર્ચ રૂ. 60,000. એકમદીઠ ચલ = $(60,000 - 50,000) \div (1,500 - 1,000) = \text{રૂ. } 20$. સ્થિર ખર્ચ = $50,000 - (1,000 \times 20) = \text{રૂ. } 30,000$.

7.4 નિયંત્રણક્ષમતા પ્રમાણે વર્ગીકરણ (By Controllability)

- **નિયંત્રણક્ષમ પરોક્ષ ખર્ચ :** વિભાગીય મેનેજર નિયંત્રિત કરી શકે — દા.ત. પરોક્ષ સામગ્રી, પાવર, મરામત, વપરાશી સામગ્રી.
- **અનિયંત્રણક્ષમ પરોક્ષ ખર્ચ :** આપેલ સ્તરે મેનેજરના નિયંત્રણ બહાર — દા.ત. ભાડું, કર, ધસારો, ટોચના સંચાલનનો પગાર.

બીજાં વર્ગીકરણો : સામાન્યતા પ્રમાણે (સામાન્ય અને અસામાન્ય પરોક્ષ ખર્ચ) અને મૂડી/આવકના સ્વરૂપ પ્રમાણે. સામાન્ય પરોક્ષ ખર્ચ પડતરમાં આવે છે; અસામાન્ય પરોક્ષ ખર્ચ (દા.ત. આગનું નુકસાન, હડતાળ) પડતરમાં ન લેતાં ખર્ચ નફા-નુકસાન ખાતામાં લખવામાં આવે છે.

8. પડતર-એકમ (Cost Unit) અને પડતર-કેન્દ્ર (Cost Centre)

- **પડતર-એકમ :** જે એકમમાં માલ કે સેવાની પડતર દર્શાવાય — દા.ત. સિમેન્ટનો ટન, કાગળનો કિલો, કાપડનો મીટર, દૂધનો લિટર, પેસેન્જર-કિમી.
- **પડતર-કેન્દ્ર :** સંસ્થાનો સૌથી નાનો વિભાગ/ભાગ જેના માટે ખર્ચ અલગથી એકત્ર કરવામાં આવે — દા.ત. મશીન શોપ, કેન્ટીન, સ્ટોર, પાવર હાઉસ. પડતર-કેન્દ્ર ઉત્પાદન પડતર-કેન્દ્ર અથવા સેવા પડતર-કેન્દ્ર હોઈ શકે. પરોક્ષ ખર્ચ પહેલાં પડતર-કેન્દ્ર માટે એકત્ર થાય છે, પછી પડતર-એકમો પર ચાર્જ થાય છે.

9. પરોક્ષ ખર્ચનું એકીકરણ — Collection (પગલું 1)

એકીકરણ એટલે દરેક પરોક્ષ ખર્ચની વાસ્તવિક રકમ મૂળ ચોપડા/દસ્તાવેજોમાંથી એકત્ર કરવી. મુખ્ય સ્ત્રોતો :

- **ઘનવોઇસ (બીલ) :** વપરાશી સામગ્રી, પાવર, ભાડું, મરામત વગેરેની ખરીદીના.
- **માલસામાન માંગણીપત્રક (Stores Requisition) / માલસામાન-સાર :** સ્ટોરમાંથી આપેલ પરોક્ષ સામગ્રી માટે.
- **મજૂરી વિશ્લેષણ પત્રક (Wages Analysis Sheet) :** પરોક્ષ મજૂરી અને નિષ્ક્રિય સમયના વેતન માટે.
- **જોબ-કાર્ડ, ટાઈમ-કાર્ડ અને પગારપત્રક**
- **રોકડ પુસ્તક અને પરોક્ષ ખર્ચની પાનાંઓ**

એકત્ર કરેલા બધા ખર્ચને પછી સ્થાયી ઓર્ડર નંબરો (standing order numbers) આપી કોડ કરવામાં આવે છે, જેથી સરખા ખર્ચ એકસાથે જૂથમાં આવે.

10. વર્ગીકરણ અને કોડીકરણ (Classification & Codification — પગલું 2)

એકીકરણ પછી ખર્ચનાં મથાળાં ઉપર ચર્ચા મુજબ જૂથબદ્ધ કરવામાં આવે છે. આ માટે દરેક હિસ્સાને નંબર આપવામાં આવે છે — કારખાનાના પરોક્ષ ખર્ચ માટે 'સ્થાયી ઓર્ડર નંબર' અને ઓફિસ/વેચાણ/વિતરણ ખર્ચ માટે 'ખર્ચ ખાતા નંબર' આપવામાં આવે છે.

11. પરોક્ષ ખર્ચની ફાળવણી — Allocation (પગલું 3-અ)

ફાળવણી એટલે કોઈ પરોક્ષ ખર્ચની આખી રકમ તે જ વિભાગ/પડતર-કેન્દ્રને સીધી ચાર્જ કરવી જેના માટે તે ખર્ચ થયો હોય. **ઉદાહરણ :** વિભાગ A ના વર્ક્સ મેનેજરનો પગાર સંપૂર્ણપણે વિભાગ A ને ચાર્જ થાય.

ફાળવણીના સિદ્ધાંતો : (1) ફક્ત તે જ હિસ્સો ફાળવો જે સ્પષ્ટપણે એક જ વિભાગનો હોય; (2) ફાળવણી વાસ્તવિક આધારે થાય; (3) ઉત્પાદન અને સેવા બંને પ્રકારના વિભાગોને પહેલા પોતાના સીધા પરોક્ષ ખર્ચ ફાળવાય.

12. પરોક્ષ ખર્ચની વહેંચણી — Apportionment (પગલું 3-બ)

વહેંચણી એટલે સામાન્ય પરોક્ષ ખર્ચને બે કે વધુ વિભાગો વચ્ચે ન્યાયપૂર્ણ અને યોગ્ય આધારે વહેંચવો. **ઉદાહરણ :** કારખાનાનું ભાડું દરેક વિભાગે રોકેલી જગ્યા (floor area) ના પ્રમાણમાં વહેંચાય.

વહેંચણી કેમ જરૂરી? : ઘણા ખર્ચ (ભાડું, પાવર, વીજળી, જનરલ મેનેજરનો પગાર) બધા વિભાગોના સંયુક્ત લાભ માટે થાય છે, તેથી તે બધા વિભાગો વચ્ચે વહેંચવા જ પડે છે.

વહેંચણીના સિદ્ધાંતો : (1) આધાર ન્યાયપૂર્ણ અને તાર્કિક હોવો જોઈએ; (2) સમાન આધાર સતત વાપરવો; (3) સેવા અને ઉત્પાદન બંને પ્રકારના વિભાગોને ખર્ચ વહેંચવામાં આવે.

13. વહેંચણીના આધારો — સંપૂર્ણ કોષ્ટક

કયા ખર્ચ માટે કયો આધાર વપરાય તે નીચેનું કોષ્ટક બતાવે છે. આ ખૂબ જ વાર પૂછાતો પ્રશ્ન છે :

પરોક્ષ ખર્ચનો હિસ્સો	યોગ્ય આધાર
ભાડું, કર-વેરા, મકાનનો વીમો	રોકેલી જગ્યા (ચો. મીટર)
વીજળી (લાઇટિંગ), ગરમી	લાઇટ પોઇન્ટની સંખ્યા / મીટર / રોકેલી જગ્યા
પાવર, બળતણ	કિલોવોટ-કલાક (KWH) / હોર્સપાવર-કલાક / મશીન-કલાક
ચંત્રો પર ઘસારો	ચંત્રોની પડતર (મૂડી) કિંમત
ચંત્રો અને સાધનોનો વીમો	ચંત્રોની પડતર કિંમત
મરામત અને સમારકામ	મશીન-કલાક / ચંત્રોની કિંમત
પરોક્ષ મજૂરી, દેખરેખ (ફોરમેન પગાર)	સીધા મજૂર-કલાક / મજૂરોની સંખ્યા
કેન્ટીન, મજૂર કલ્યાણ, ESI, PF (માલિક હિસ્સો)	કર્મચારીઓની સંખ્યા
સ્ટોર (ગોદામ) નો ખર્ચ	આપેલ સામગ્રીની કિંમત/જથ્થો / માંગણીપત્રકની સંખ્યા
ખરીદ વિભાગનો ખર્ચ	ખરીદીની કિંમત / ખરીદી ઓર્ડરની સંખ્યા
માલ-સ્ટોકનો અગ્નિ વીમો	સ્ટોકની કિંમત
સામાન્ય / ગમે તે ખર્ચ	સીધા મજૂર-કલાક / સીધું વેતન / કોઈ ન્યાયી આધાર

યાદ રાખવાની યુક્તિ : એવો આધાર પસંદ કરો જે ખર્ચ સાથે સૌથી નજીકનો કારણ-અસર સંબંધ ધરાવે. દા.ત. ભાડું → જગ્યા પર, પાવર → મશીનના વપરાશ પર, દેખરેખ → માણસોની સંખ્યા પર.

14. ફાળવણી અને વહેંચણી વચ્ચેનો તફાવત

મુદ્દો	ફાળવણી (Allocation)	વહેંચણી (Apportionment)
અર્થ	આખો ખર્ચ જે વિભાગે કર્યો તેને જ ચાર્જ થાય	સામાન્ય ખર્ચ બે કે વધુ વિભાગો વચ્ચે વહેંચાય
સ્વરૂપ	સીધો ચાર્જ, ભાગ પાડવાનું નથી	આધારે ન્યાયી વહેંચણી
ક્યારે	ખર્ચ એક જ વિભાગનો હોય ત્યારે	ખર્ચ ઘણા વિભાગોનો સામાન્ય હોય ત્યારે
ચોક્કસાઈ	વધુ ચોક્કસ (વાસ્તવિક)	અંદાજ/ન્યાયી આધાર પર

ઉદાહરણ	વિભાગ A ના ફોરમેનનો પગાર A ને	ભાડું A, B, C વચ્ચે જગ્યાના પ્રમાણમાં
--------	-------------------------------	---------------------------------------

15. પ્રાથમિક વહેંચણી અને દ્વિતીયક (પુનઃ) વહેંચણી

- **પ્રાથમિક વહેંચણી (Primary Distribution) :** પહેલું વિતરણ — ઉત્પાદન અને સેવા એમ બધા વિભાગો વચ્ચે બધા પરોક્ષ ખર્ચ ચાર્જ/વહેંચવામાં આવે છે. પછી દરેક વિભાગનો કુલ પરોક્ષ ખર્ચ જાણી શકાય છે.
- **દ્વિતીયક વહેંચણી (Secondary Distribution / પુનઃફાળવણી) :** બીજું વિતરણ — સેવા વિભાગોનો કુલ પરોક્ષ ખર્ચ ઉત્પાદન વિભાગો ઉપર ફેરવવામાં આવે છે.

16. સેવા વિભાગોના ખર્ચની પુનઃફાળવણી (પગલું 4)

સેવા વિભાગો (દા.ત. સ્ટોર, કેન્ટીન, સમારકામ ખાતું, પાવર હાઉસ, ટાઈમ ઓફિસ) વેચાણપાત્ર માલ બનાવતા નથી. તેથી તેમનો ખર્ચ ખરેખર માલ બનાવતા ઉત્પાદન વિભાગો ઉપર ફેરવવામાં આવે છે. ઉપયોગમાં લેવાતી પદ્ધતિઓ :

16.1 સીધી (નોન-રિસિપ્રોકલ) વહેંચણી પદ્ધતિ

સેવા વિભાગનો ખર્ચ સીધો ફક્ત ઉત્પાદન વિભાગો વચ્ચે વહેંચાય છે. સેવા વિભાગો વચ્ચેની પરસ્પર સેવા ધ્યાનમાં લેવાતી નથી. સરળ છે, પરંતુ જ્યારે સેવા વિભાગો એકબીજાને સેવા આપે ત્યારે ચોક્કસ નથી.

16.2 આનુક્રમિક (પગલા-દર-પગલા) પદ્ધતિ (Step / Sequential Method)

સેવા વિભાગો એક પછી એક ક્રમમાં લેવાય છે. પહેલા સેવા વિભાગનો કુલ ખર્ચ બધા બીજા વિભાગો (ઉત્પાદન + બાકી સેવા વિભાગો) પર વહેંચાય છે. પછી બીજા સેવા વિભાગનો (વધેલો) કુલ ખર્ચ વહેંચાય છે, અને એમ આગળ. છેલ્લા સેવા વિભાગનો ખર્ચ ફક્ત ઉત્પાદન વિભાગોને વહેંચાય છે.

16.3 પરસ્પર સેવા (Reciprocal) પદ્ધતિઓ

જ્યારે સેવા વિભાગો એકબીજાને સેવા આપે છે ત્યારે સંપૂર્ણ અસર ધ્યાનમાં લેવાય છે. ત્રણ પદ્ધતિઓ :

- **પુનરાવર્તિત વહેંચણી પદ્ધતિ (Repeated Distribution) :** સેવા વિભાગોના ખર્ચ બધા વિભાગો (સેવા સહિત) વચ્ચે ફરી ફરીને વહેંચાય છે, જ્યાં સુધી રકમ નહિવત્ (અવગણી શકાય તેટલી નાની) ન થાય. પછી બાકીની નાની રકમ ઉત્પાદન વિભાગોને આપવામાં આવે છે.
- **એકસાથે સમીકરણ પદ્ધતિ (Simultaneous Equation Method) :** દરેક સેવા વિભાગની કુલ પડતર (બીજા સેવા વિભાગ પાસેથી મળેલ સેવા સાથે) એકસાથે સમીકરણ લખીને ઉકેલવામાં આવે છે; પછી ઉકેલેલી રકમ ઉત્પાદન વિભાગોને વહેંચાય છે. ફક્ત બે સેવા વિભાગો એકબીજાને સેવા આપતા હોય ત્યારે યોગ્ય.
- **અજમાયશ અને ભૂલ (Trial and Error) પદ્ધતિ :** સૌથી વધુ સેવા આપતો વિભાગ પહેલો લેવાય છે; તેનો ખર્ચ પોતા સહિત બીજા બધા વચ્ચે વહેંચાય છે, પછી બીજાનો — જ્યાં સુધી રકમ નાની ન થાય. બે કરતાં વધુ સેવા વિભાગો હોય ત્યારે યોગ્ય.

16.4 ઉદાહરણ — એકસાથે સમીકરણ પદ્ધતિ

બે સેવા વિભાગો X અને Y. પ્રાથમિક વહેંચણી પછી : ઉત્પાદન A = રૂ. 40,000; B = રૂ. 30,000; X = રૂ. 8,000; Y = રૂ. 5,000. X નો ખર્ચ 40% A ને, 30% B ને, 30% Y ને વહેંચાય છે. Y નો ખર્ચ 50% A ને, 30% B ને, 20% X ને વહેંચાય છે.

ઉકેલ : X નો કુલ ખર્ચ = x અને Y નો કુલ ખર્ચ = y લો.

$$x = 8,000 + Y \text{ ની } 20\% \rightarrow x = 8,000 + 0.20y$$

$$y = 5,000 + X \text{ ની } 30\% \rightarrow y = 5,000 + 0.30x$$

$$\text{ઉકેલ : } x = 8,000 + 0.20(5,000 + 0.30x) = 8,000 + 1,000 + 0.06x \rightarrow 0.94x = 9,000 \rightarrow x = \text{રૂ. } 9,574$$

$$y = 5,000 + 0.30 \times 9,574 = \text{રૂ. } 7,872$$

હવે વહેંચણી : X નો ઉકેલેલ ખર્ચ 9,574 $\rightarrow$ A ને 40% = 3,830; B ને 30% = 2,872. Y નો ઉકેલેલ ખર્ચ 7,872 $\rightarrow$ A ને 50% = 3,936; B ને 30% = 2,362.

અંતિમ સરવાળો — વિભાગ A = 40,000 + 3,830 + 3,936 = રૂ. 47,766; વિભાગ B = 30,000 + 2,872 + 2,362 = રૂ. 35,234.

17. પરોક્ષ ખર્ચની વસૂલાત — Absorption (પગલું 5)

પુનઃફાળવણી પછી દરેક ઉત્પાદન વિભાગનો કુલ પરોક્ષ ખર્ચ જાણી શકાય છે. વસૂલાત એટલે આ ખર્ચને તે વિભાગમાંથી પસાર થતા પડતર-એકમો (ઉત્પાદનો) ઉપર ચાર્જ કરવો. આ યોગ્ય પરોક્ષ ખર્ચ-દરથી થાય છે.

વસૂલાતની પદ્ધતિઓ : માલ અને વિભાગની પ્રકૃતિ પ્રમાણે દર પસંદ કરવામાં આવે છે. મુખ્ય પદ્ધતિઓ :

પદ્ધતિ	સૂત્ર / આધાર	ક્યારે યોગ્ય
1. સીધી સામગ્રીના ખર્ચ પર ટકાવારી	(વિભાગનો પરોક્ષ ખર્ચ $\div$ સીધી સામગ્રી) $\times 100$	સામગ્રીનો હિસ્સો મોટો અને એકસરખો હોય
2. સીધી મજૂરી (વેતન) પર ટકાવારી	(વિભાગનો પરોક્ષ ખર્ચ $\div$ સીધું વેતન) $\times 100$	મજૂરી ખર્ચ યોગ્ય માપદંડ હોય
3. પ્રાથમિક પડતર પર ટકાવારી	(વિભાગનો પરોક્ષ ખર્ચ $\div$ પ્રાથમિક પડતર) $\times 100$	સામગ્રી અને મજૂરી બંને સરખા મહત્વના હોય
4. પ્રત્યક્ષ કામદાર-કલાક (મજૂર-કલાક) દર	વિભાગનો પરોક્ષ ખર્ચ $\div$ કુલ સીધા કામદાર-કલાકો	કામ હાથ-મજૂરીથી થતું હોય
5. યંત્ર-કલાક દર	વિભાગનો પરોક્ષ ખર્ચ $\div$ કુલ યંત્ર-કલાકો	કામ યંત્રોથી થતું હોય
6. એકમદીઠ દર	વિભાગનો પરોક્ષ ખર્ચ $\div$ ઉત્પાદિત એકમો	એક જ પ્રકારનું એકસરખું ઉત્પાદન હોય

નોંધ : પહેલી ત્રણ પદ્ધતિઓને 'ટકાવારી પદ્ધતિઓ' કહેવાય છે. તે સરળ છે પણ સમય-પરિબળ ધ્યાનમાં ન લેવાથી ચોક્કસ નથી.

18. પ્રત્યક્ષ કામદાર-કલાક (મજૂર-કલાક) દર (Direct Labour Hour Rate)

જ્યાં ઉત્પાદન મુખ્યત્વે હાથ-મજૂરીથી થાય છે ત્યાં આ દર વપરાય છે. વિભાગના કુલ પરોક્ષ ખર્ચને કુલ સીધા કામદાર-કલાકોથી ભાગવામાં આવે છે.

$$\text{કામદાર-કલાક દર} = \text{વિભાગના પરોક્ષ ખર્ચ} \div \text{કુલ સીધા કામદાર-કલાકો}$$

ઉદાહરણ : વિભાગનો પરોક્ષ ખર્ચ = રૂ. 48,000; કામદાર-કલાકો = 12,000.

$$\text{દર} = 48,000 \div 12,000 = \text{રૂ. } 4 \text{ પ્રતિ કામદાર-કલાક}$$

ફાયદા : સમય-પરિબળ ધ્યાનમાં આવે છે; નિષ્ક્રિય સમય આપમેળે બાકાત રહે છે; હાથ-મજૂરીના કામ માટે ન્યાયી. **મર્યાદાઓ :** દરેક કામદારે દરેક કામ પર વિતાવેલ સમયની નોંધ રાખવી પડે (વધુ કારકૂની કામ); યંત્રથી થતા ઉત્પાદન માટે યોગ્ય નથી.

19. યંત્ર-કલાક દર (Machine Hour Rate)

યંત્ર-કલાક દર એટલે એક યંત્ર એક કલાક ચાલે તેટલો ખર્ચ. જ્યાં ઉત્પાદન યંત્રોથી થતું હોય ત્યાં તે વપરાય છે.

યંત્ર-કલાક દર = યંત્ર (અથવા યંત્ર-કોસ્ટ સેન્ટર) ના કુલ પરોક્ષ ખર્ચ ÷ યંત્રના કુલ કામકાજના કલાકો

યંત્ર-કલાક દરમાં આવતા ખર્ચ : યંત્ર સાથે સંબંધિત કુલ ખર્ચને બે જૂથમાં વહેંચવામાં આવે છે :

- **સ્થાયી (સ્થિર) ખર્ચ :** કારખાનાનું ભાડું (હિસ્સો), લાઇટિંગ, સુપરવાઇઝરનો પગાર, વીમો — આ સમય સાથે સંબંધિત છે, યંત્ર ચાલે કે ન ચાલે.
- **યંત્ર-ખર્ચ (ચાલુ/ચલ) ખર્ચ :** પાવર, મરામત, ઘસારો, વપરાશી સામગ્રી — આ સીધા યંત્રના ચાલવા સાથે સંબંધિત છે.

19.1 યંત્ર-કલાક દર ગણવાનાં પગલાં

પગલું 1 : કારખાનાના પરોક્ષ ખર્ચની ફાળવણી સંબંધિત ઉત્પાદન વિભાગમાં કરવી.

પગલું 2 : વિભાગના પરોક્ષ ખર્ચની દરેક યંત્રને (કે સરખા યંત્રોના જૂથને) ફાળવણી કરવી.

પગલું 3 : ખર્ચને સ્થાયી (સ્થિર) અને ચાલુ (ચલ) ખર્ચમાં વહેંચવો.

પગલું 4 : યંત્રના કામકાજના કલાકોનો અંદાજ કાઢવો.

પગલું 5 : સ્થાયી અને ચાલુ ખર્ચનો સરવાળો કરી કુલ કલાકોથી ભાગતાં યંત્ર-કલાક દર મળે.

19.2 યંત્ર-કલાક દરનું ઉદાહરણ

એક યંત્રની પડતર કિંમત રૂ. 2,00,000. વાર્ષિક અંદાજિત કામકાજ = 4,000 કલાક. બીજા ખર્ચ : પાવર રૂ. 8,000; મરામત રૂ. 4,000; ઘસારો પડતર કિંમતના 10%; કારખાનાનું ભાડું (યંત્રનો હિસ્સો) રૂ. 5,000; લાઇટિંગ રૂ. 1,000; સુપરવાઇઝરનો પગાર (હિસ્સો) રૂ. 6,000. યંત્ર-કલાક દર શોધો.

ઉકેલ : ઘસારો = 10% × 2,00,000 = રૂ. 20,000.

ખર્ચ	રકમ (રૂ.)
સ્થાયી ખર્ચ : ભાડું 5,000 + લાઇટિંગ 1,000 + સુપરવાઇઝર 6,000	12,000
ચાલુ ખર્ચ : પાવર 8,000 + મરામત 4,000 + ઘસારો 20,000	32,000
વર્ષનો કુલ ખર્ચ	44,000

યંત્ર-કલાક દર = રૂ. 44,000 ÷ 4,000 કલાક = રૂ. 11 પ્રતિ યંત્ર-કલાક

યંત્ર-કલાક દરના ફાયદા : (1) પરોક્ષ ખર્ચની ચોક્કસ વસૂલાત; (2) નિષ્ક્રિય યંત્રની પડતર જાણી શકાય; (3) યંત્ર-ઉત્પાદન માટે યોગ્ય; (4) જુદા યંત્રોની પડતર સરખાવી શકાય. **મર્યાદાઓ :** (1) હાથ-કામ માટે ઉપયોગી નથી; (2) કલાકોનો ખોટો અંદાજ ભ્રમ ઊભો કરે; (3) કલાકોની નોંધ માટે ભારે કારકૂની કામ.

20. યંત્ર-કલાક દર અને કામદાર-કલાક દર વચ્ચેનો તફાવત

મુદ્દો	ચંત્ર-કલાક દર	કામદાર-કલાક દર
આધાર	ચંત્રો જેટલા કલાક ચાલે	કામદારો જેટલા કલાક કામ કરે
સૂત્ર	પરોક્ષ ખર્ચ ÷ ચંત્ર-કલાકો	પરોક્ષ ખર્ચ ÷ કામદાર-કલાકો
યોગ્યતા	ચંત્ર (મશીન) આધારિત ઉત્પાદન	મજૂરી આધારિત ઉત્પાદન
ચોકસાઈ	સ્વચાલિત એકમોમાં વધુ ચોક્કસ	હાથ-કામ માટે સંતોષકારક
નિષ્ક્રિય સમય	નિષ્ક્રિય ચંત્રનો ખર્ચ દેખાય	નિષ્ક્રિય કામદારનો અલગ ખર્ચ દેખાતો નથી

21. ઉણી વસૂલાત અને અધિક વસૂલાત (Under & Over Absorption)

વસૂલાત અંદાજિત પરોક્ષ ખર્ચ અને અંદાજિત કલાકો/ઉત્પાદન પર થાય છે, પરંતુ વાસ્તવિક ખર્ચ જુદો હોઈ શકે. તેથી :

- **ઉણી (ઓછી) વસૂલાત (Under-absorption) :** પડતરમાં વસૂલ કરેલો પરોક્ષ ખર્ચ ખરેખર થયેલા ખર્ચ કરતાં ઓછો હોય. માલની પડતર વાસ્તવિક કરતાં ઓછી દેખાય.
- **અધિક વસૂલાત (Over-absorption) :** વસૂલ કરેલો પરોક્ષ ખર્ચ વાસ્તવિક ખર્ચ કરતાં વધુ હોય. માલની પડતર વાસ્તવિક કરતાં વધુ દેખાય.

21.1 ઉણી/અધિક વસૂલાતનાં કારણો

- વર્ષના પરોક્ષ ખર્ચનો ખોટો અંદાજ.
- ઉત્પાદન અથવા કામકાજના કલાકો/ચંત્ર-કલાકોનો ખોટો અંદાજ.
- કેટલાક ઉદ્યોગોમાં પરોક્ષ ખર્ચમાં મોસમી ફેરફાર.
- ખર્ચના દરો (વેતન, પાવર વગેરે) માં અચાનક ફેરફાર.
- નિષ્ક્રિય સમય, ચંત્ર બંધ પડવું, હડતાળ, તાળાબંધી.
- અસામાન્ય નુકસાન કે ઉત્પાદનમાં અચાનક વધારો.

21.2 ઉણી/અધિક વસૂલાતનો હિસાબી ઉપચાર

- **ખર્ચ નફા-નુકસાન ખાતામાં લખી કાઢવો :** તફાવત ખર્ચ નફા-નુકસાન ખાતામાં ફેરવવામાં આવે. જ્યારે તફાવત નાનો હોય કે અસામાન્ય કારણોથી થયો હોય ત્યારે આ સામાન્ય રીત છે.
- **સપ્લિમેન્ટરી દરથી સમાયોજન :** તફાવતને સપ્લિમેન્ટરી પરોક્ષ ખર્ચ-દર વડે ઉત્પાદન પડતરમાં (ચાલુ કામ, તૈયાર માલ અને વેચાણ પડતરમાં) સમાયોજિત કરવામાં આવે. તફાવત મોટો અને સામાન્ય કારણોથી હોય ત્યારે આ યોગ્ય.
- **આગલા વર્ષે લઈ જવો :** જ્યારે ઉત્પાદન મોસમી હોય અને હાલનો સમયગાળો આખું વર્ષ ન હોય.

21.3 સરળ ઉદાહરણ

અંદાજિત પરોક્ષ ખર્ચ = રૂ. 1,00,000; અંદાજિત કલાકો = 20,000. વાસ્તવિક ખર્ચ = રૂ. 1,08,000; વાસ્તવિક કલાકો = 19,000. **વસૂલાત-દર = $1,00,000 \div 20,000 = \text{રૂ. 5 પ્રતિ કલાક}$** . વસૂલ કરેલ ખર્ચ = $19,000 \times 5 = \text{રૂ. 95,000}$. વાસ્તવિક ખર્ચ = રૂ. 1,08,000. તેથી **ઉણી વસૂલાત = રૂ. 13,000**. આ રકમ ખર્ચ નફા-નુકસાન ખાતામાં લખાય (અથવા સપ્લિમેન્ટરી દર = $13,000 \div 19,000 = \text{રૂ. 0.68 પ્રતિ કલાકે સમાયોજિત થાય}$).

22. સંપૂર્ણ ઉદાહરણ (પ્રાથમિક + પુનઃફાળવણી + વસૂલાત-દર)

એક કંપનીમાં ત્રણ ઉત્પાદન વિભાગ A, B, C અને બે સેવા વિભાગ X, Y છે. પરોક્ષ ખર્ચ અને આધારો :

લેખ	રૂ.	આધાર
કારખાનાનું ભાડું	30,000	રોકેલી જગ્યા
પાવર	12,000	ચંત્ર-કલાકો / KWH
ઘસારો	20,000	ચંત્રોની મૂડી કિંમત
દેખરેખ (સુપરવાઈઝન)	18,000	કામદારોની સંખ્યા
કેન્ટીન અને કલ્યાણ	6,000	કામદારોની સંખ્યા
લાઇટિંગ	4,000	લાઇટ પોઇન્ટ

લેખ	A	B	C	X	Y
રોકેલી જગ્યા (ચો.મી.)	2,000	1,500	2,500	500	500
ચંત્ર-કલાકો	4,000	3,000	2,000	—	—
મૂડી કિંમત (રૂ.)	80,000	60,000	40,000	—	—
કામદારોની સંખ્યા	200	150	100	30	20
લાઇટ પોઇન્ટ	20	16	10	2	2
સીધું વેતન (રૂ.)	60,000	40,000	30,000	—	—

પગલું 1 — પ્રાથમિક વહેંચણી : દરેક કુલ રકમ તેના આધારે વહેંચો.

કુલ જગ્યા = 2,000+1,500+2,500+500+500 = 7,000. ભાડું 30,000 → ચો.મી.દીઠ = 30,000/7,000. A = 30,000×2000/7000 = 8,571; B = 6,429; C = 10,714; X = Y = 2,143. આ જ રીતે બાકીની રકમ પણ ગણો. (સંપૂર્ણ ગણતરી એ જ પદ્ધતિએ થાય છે.)

પગલું 2 — દ્વિતીયક વહેંચણી : X અને Y નો કુલ ખર્ચ પ્રશ્નમાં આપેલ આધારે A, B, C માં વહેંચો (દા.ત. X સીધા વેતનના પ્રમાણમાં અને Y ચંત્ર-કલાકોના પ્રમાણમાં).

પગલું 3 — વસૂલાત-દર : અંતે ચંત્ર-કલાકો આપેલા હોય તો — વિભાગ A નો ચંત્ર-કલાક દર = A ના કુલ પરોક્ષ ખર્ચ ÷ A ના ચંત્ર-કલાકો; અને તેમ જ બીજા વિભાગો.

(પરીક્ષામાં પ્રશ્નમાં આપેલ આધાર જ વાપરો અને વિભાગવાર પરોક્ષ ખર્ચ-વિતરણનું સારણી (summary statement) કોલમવાર બનાવો.)

23. પરીક્ષા-સંબંધી મહત્વની ટિપ્સ

- હંમેશાં કોલમવાર 'પરોક્ષ ખર્ચ-વિતરણ સારણી' બનાવો — મથાળા : કુલ, A, B, C, X, Y વગેરે.
- પ્રાથમિક વહેંચણીમાં સેવા વિભાગોના ખર્ચનો પણ સમાવેશ થાય છે; તે ફક્ત દ્વિતીયક વહેંચણીમાં જ બાકાત થાય છે.
- જો સેવા ફક્ત ઉત્પાદન વિભાગોને મળતી હોય તો સીધી પદ્ધતિ; જો સેવા વિભાગો પરસ્પર સેવા આપતા હોય તો આનુક્રમિક કે પરસ્પર (reciprocal) પદ્ધતિ વાપરો.
- ચંત્ર-કલાક દરના પ્રશ્નોમાં ઘણી વાર સ્થાયી અને ચાલુ ખર્ચ અલગ અલગ આપેલા હોય — દર યોગ્ય રીતે શોધો.

- યંત્ર-કલાક દરમાં ઘસારો ચાલુ ખર્ચ ગણાય (યંત્ર-કલાક/સમયના આધારે), જ્યારે ભાડું-વીમો-દેખરેખ સ્થાયી ખર્ચ ગણાય.
- ઉણી/અધિક વસૂલાત = વાસ્તવિક પરોક્ષ ખર્ચ – વસૂલ કરેલ પરોક્ષ ખર્ચ.
- વહેંચણીના આધારોનું કોષ્ટક મોઢે કરો — તે સૌથી વધુ વાર પૂછાતો સિદ્ધાંત પ્રશ્ન છે.

24. સૂત્રોનો સારાંશ

પરોક્ષ ખર્ચ = પરોક્ષ માલસામાન + પરોક્ષ મજૂરી + પરોક્ષ ખર્ચા

પ્રાથમિક વહેંચણી → દરેક વિભાગ (ઉત્પાદન + સેવા) નો કુલ પરોક્ષ ખર્ચ

દ્વિતીયક વહેંચણી → સેવા વિભાગનો ખર્ચ ઉત્પાદન વિભાગોમાં

યંત્ર-કલાક દર = યંત્રને લગતો કુલ પરોક્ષ ખર્ચ ÷ યંત્ર-કલાકો

કામદાર-કલાક દર = વિભાગનો પરોક્ષ ખર્ચ ÷ કુલ કામદાર-કલાકો

સામગ્રી પર % = (પરોક્ષ ખર્ચ ÷ સીધી સામગ્રી) × 100; મજૂરી પર % = (પરોક્ષ ખર્ચ ÷ સીધું વેતન) × 100; પ્રાથમિક પડતર પર % = (પરોક્ષ ખર્ચ ÷ પ્રાથમિક પડતર) × 100

ઉણી/અધિક વસૂલાત = વાસ્તવિક પરોક્ષ ખર્ચ – વસૂલ કરેલ પરોક્ષ ખર્ચ