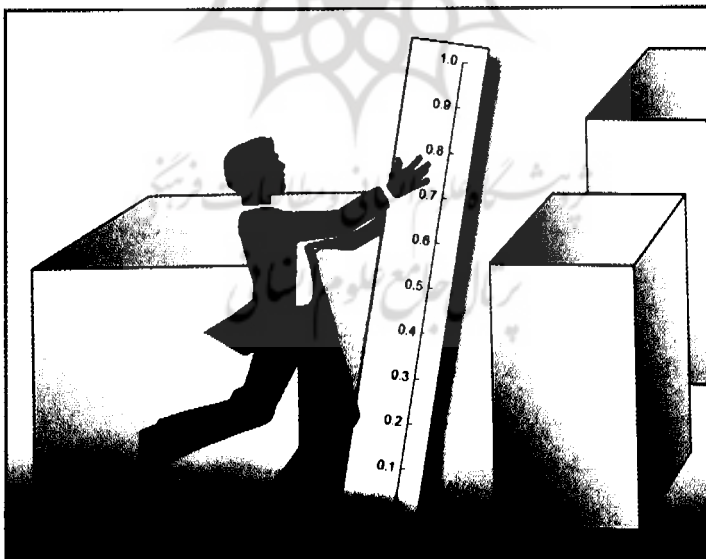


هزینه یابی: دنیایی چند چهره یا پویا؟

سیدعلی واعظ

عضو هیئت علمی دانشگاه شهید چمران

منابع موجود کم ارزش تر خود را در جهت کسب منابع جدید پرارزش تر مصرف می کنند. در این شرکت ها، سعی می شود با اعمال روش های دقیق مقداری، بهای تمام شده محصولات تولید شده را محاسبه کنند که خود این امر به معنای اعمال صحیح هزینه یابی (بسهایابی) می باشد.



بنابراین هزینه یابی باید مورد توجه خاص قرار گیرد و شایسته تدوین مدلی جامع، جهت طبقه بندی صحیح حالت ها و گرایش های مختلف هزینه هاست. زیرا این طبقه بندی اهمیت فوق العاده ای داشته و محصول آن ترازنامه و صورت سود و زیان را متاثر می کند در حال حاضر، مفاهیم مختلفی از هزینه یابی با واژه های سلیقه ای مختلفی مانند

مقدمه

چارلز هورن گرن^۱، از مشهورترین صاحب نظران، حسابداری صنعتی را چنین تعریف می کند: "حسابداری صنعتی سیستمی است که به وسیله آن اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به بهای (ارزش) منابع تحصیل یا مصرف شده سازمان، اندازه گیری و گزارش می شود. این

سیستم در واقع هر دو بخش حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را پشتیبانی اطلاعاتی می کند."^۲

طبق تعریف، وظیفه اصلی حسابداری صنعتی، شناسایی و اندازه گیری منابع مصرف شده جهت تحصیل منابع جدید (محصول ساخته شده) است. به عبارت دیگر، در بسیاری از موسسات تولیدی، بخشی از

سیستم، روش و امثالهم در متون علمی ارائه و بیان می‌شود که درک ارتباط بین این هزینه‌یابی‌ها با یکدیگر مشکل به نظر می‌رسد. در این مقاله سعی می‌شود، ابعاد مختلف هزینه‌یابی معرفی شده و چند چهره بودن آن ترسیم گردد.

مدل جامع طبقه‌بندی روش‌های هزینه‌یابی

هزینه‌یابی‌ها را می‌توان با توجه به گرایش‌های موجود آن به دسته‌های زیر طبقه‌بندی کرد:

انواع هزینه‌یابی با توجه به نحوه تخصیص هزینه‌های سربار به بهای تمام شده

در این طبقه‌بندی، به مسئله استفاده از یک نرخ برآوردی از قبل تعیین شده جهت تخصیص هزینه‌های سربار توجه می‌شود. یعنی آیا لازم است جهت تخصیص هزینه‌های سربار از نرخ جذب سربار استفاده شود یا خیر. طبق این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

هزینه‌یابی تحقیقی^۳ (تاریخی)

در این هزینه‌یابی، جهت تخصیص هزینه‌های سربار نیازی به استفاده از نرخ جذب سربار وجود ندارد و جهت محاسبه بهای تمام شده از کلیه هزینه‌های تولید تحقق یافته ثبت شده، استفاده می‌شود. حسن استفاده از این نوع هزینه‌یابی، سادگی محاسباتی آنست و عیب عمده آن نیز محاسبه بهای تمام شده توأم با نوسان است که البته دلیل این نوسان نیز خصوصیت وقوع نامنظم هزینه‌های سربار می‌باشد.

هزینه‌یابی نرمال^۴

در این هزینه‌یابی، کلیه هزینه‌های واقعی تولید در حساب‌های مربوطه ثبت می‌گردد ولی برای محاسبه بهای تمام شده محصولات دو روش متفاوت به کار می‌رود. یعنی ابتدا سهم هزینه‌های مستقیم تولید براساس ارقام تحقق یافته به بهای تمام شده ردیابی می‌شود، ولی جهت تخصیص هزینه‌های سربار از نرخ جذب سربار استفاده می‌شود و با استفاده از نرخ مذکور، هزینه‌های سربار به بهای تمام شده محصولات منتقل می‌گردد. حسن این روش ارائه بهای تمام شده بدون نوسان است. و عیب آن نیز پیچیدگی محاسبات تعیین نرخ جذب سربار و احتمال بروز خطا در این خصوص می‌باشد.

انواع هزینه‌یابی با توجه به انتظارات مدیریت از کارکنان تولید در این هزینه‌یابی، به مسئله استفاده از هزینه‌های تولیدی توجه می‌گردد که واقع شده یا باید واقع می‌شود. به بیان دیگر، در محاسبه بهای تمام شده محصولات، باید هزینه‌های واقع شده حین تولید یا هزینه‌های مورد انتظار، مورد استفاده قرار گیرند. طبق این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

هزینه‌یابی واقعی^۵

طبق این روش، هزینه‌های واقعی تحقق یافته و ثبت شده جهت محاسبه بهای تمام شده محصولات (صرف نظر از صرفه‌جویی یا عدم صرفه‌جویی در هزینه‌های تولید) مورد استفاده قرار می‌گیرند. حسن این روش صرفاً سهولت شیوه محاسبه آن است و عیب عمده آن نیز عدم ارائه شاخصی جهت ارزیابی عملکرد مدیریت و کارکنان تولید است.

هزینه‌یابی استاندارد^۶

برخلاف هزینه‌یابی واقعی، در این نوع هزینه‌یابی از هزینه‌های استاندارد (هزینه‌هایی که باید حین تولید واقع می‌شدند) جهت محاسبه بهای تمام شده محصولات استفاده می‌شود و نه هزینه‌هایی که واقعاً حین تولید رخ داده‌اند. حسن این روش، ارائه شاخصی جهت ارزیابی عملکرد کارکنان تولید (مقایسه ارقام واقعی هزینه‌ها با ارقام استاندارد هزینه‌ها) و سادگی عملیات دفتری می‌باشد و عیب عمده آن نیز عدم امکان استفاده در حالتی است که ثبات نسبی وجود ندارد.

انواع هزینه‌یابی با توجه به شمول هزینه‌های تولید در محاسبه بهای تمام شده

در این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به مسئله احتساب تمام هزینه‌های تولید (اعم از ثابت و متغیر) در محاسبه بهای تمام شده و یا احتساب بخشی از هزینه‌های تولید (هزینه‌های متغیر) می‌پردازد. به عبارت دیگر، آیا لازم است هزینه‌های ثابت تولید در محاسبه بهای تمام شده دخالت داده شود در این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

هزینه‌یابی جذبی (کامل)^۷

در این هزینه‌یابی، جهت محاسبه بهای تمام شده، تمام

حسابداری می‌توان تشخیص داد که مواد در چه مرحله فیزیکی به سر می‌برد.

هزینه‌یابی گسسته^{۱۰}

در این نوع هزینه‌یابی که نقطه مقابل هزینه‌یابی ردیابی متوالی است (هنگامی که تولیدکننده در فضای تولید به‌هنگام باشد) می‌توان به ثبت برخی از مراحل عینی تکامل مواد خام اکتفا کرد. این نوع هزینه‌یابی خود به سه حالت زیر تفکیک می‌گردد:

حالت اول: در این حالت، از سه حساب کنترل مواد خام، کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌شود.

حالت دوم: در این حالت، از دو حساب کنترل مواد خام و بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌شود.

حالت سوم: در این حالت، از دو حساب کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌شود.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در هر سه حالت هزینه‌یابی گسسته، حساب کالای در جریان ساخت ثبت نمی‌شود که این موضوع با اصول حسابداری تطابق ندارد یعنی موجودی کالای در جریان ساخت در حساب‌ها منعکس نمی‌شود، اگر چه یک دارایی است و واقعاً در برهه‌ای از تولید، حقیقتاً وجود خارجی دارد. در مقابل ایرادات مذکور، طرفداران هزینه‌یابی گسسته به مفهوم اهمیت استناد کرده و عنوان می‌کنند که می‌توان به اطلاعات غیرمالی بسنده کرد.

انواع هزینه‌یابی براساس روش محاسبه بهای تمام شده در این نوع طبقه‌بندی، شکل و نحوه تخصیص هزینه‌های تولید به بهای تمام شده محصولات مورد توجه می‌باشد. در این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به گروه‌های زیر تفکیک می‌گردد: هزینه‌یابی سفارش کار^{۱۱}

این نوع هزینه‌یابی فقط در موسساتی کاربرد دارد که با دریافت سفارش اقدام به ساخت محصول و یا انجام خدمت می‌نمایند. بهای تمام شده هر سفارش دریافتی به‌طور جداگانه محاسبه می‌شود یعنی در موسساتی که انبوه‌سازی انجام نمی‌دهند، جهت هر سفارش دریافتی، کارت هزینه سفارش مجزایی در نظر گرفته می‌شود و تمام هزینه‌های

هزینه‌های تولید اعم از ثابت و متغیر دخالت داده می‌شوند. این نوع هزینه‌یابی برای گزارش‌های مالی برون سازمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد و حسن آن مطابقت با اصول حسابداری است و عیب عمده آن نیز عدم ارائه اطلاعات مفید به مدیران جهت تصمیم‌گیری‌های داخلی است.

هزینه‌یابی متغیر^۸

در این نوع هزینه‌یابی، تنها هزینه‌های متغیر تولید در محاسبه بهای تمام شده محصولات دخالت داده می‌شوند و هزینه‌های ثابت تولید به عنوان هزینه‌های دوره به صورت یک جاز درآمدهای همان دوره کسر می‌گردند. استدلال طرفداران این نوع هزینه‌یابی، عدم ارتباط هزینه‌های ثابت با حجم تولید است و عنوان می‌کنند که هزینه‌های ثابت با زمان تولید مرتبطند و با مقدار تولید ارتباطی ندارند و با کم یا زیاد شدن حجم تولید، مبلغ هزینه‌های ثابت تغییر نمی‌کند. این نوع هزینه‌یابی جهت گزارشگری درون سازمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسن این هزینه‌یابی، ارائه اطلاعات مفید به مدیران است و عیب عمده آن نیز عدم تطابق با اصول حسابداری می‌باشد زیرا منجر به محاسبه بهای تمام شده براساس بخشی از هزینه‌های تولید می‌شود.

انواع هزینه‌یابی براساس حجم پردازش اطلاعات در این روش هزینه‌یابی به مسئله چگونگی و کمیت ثبت‌های حسابداری توجه می‌شود. به عبارت دیگر، آیا لازم است تمام مراحل عینی تکاملی مواد خام (در چرخه تولید) در سیستم حسابداری ثبت گردد یا اینکه تنها به ثبت برخی از مراحل عینی تکامل مواد خام اکتفا شود؟ در این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

هزینه‌یابی ردیابی متوالی^۹

طبق این نوع هزینه‌یابی، تمام مراحل تکاملی عینی مواد خام از بدو پیدایش تا مرحله فروش به ترتیب در چهار حساب کنترل مواد خام، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته ثبت می‌شود. در این نوع هزینه‌یابی که با اصول حسابداری نیز مطابقت دارد، پردازش اطلاعات همراه با تکامل تدریجی مواد، انجام شده و در هر مرحله‌ای با مراجعه به سیستم

نمایشگر ۱ - مدل جامع طبقه‌بندی انواع هزینه‌یابی



نقطه تفکیک که "هزینه‌های مشترک" نامیده می‌شوند، به شکل مناسبی بین محصولات مختلف تقسیم می‌شود و بهای تمام شده آنها پس از تفکیک هزینه‌های مشترک به‌طور معمول محاسبه می‌گردد.

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^{۱۴}

این هزینه‌یابی به مسئله استفاده از نرخ‌های جذب سربرار متعدد و برحسب فعالیت‌های مختلف تولید (و نه حجم تولید) اتکا می‌کند. در این نوع هزینه‌یابی، بهای تمام شده محصول عبارت از هزینه مواد مستقیم، هزینه دستمزد مستقیم و سربرار جذب شده متناسب با فعالیت‌های مختلفی است که در ساخت محصول از آنها استفاده شده است.

هزینه‌یابی هدف^{۱۵}

در این هزینه‌یابی، ابتدا قیمت فروش محصولات برآورد

مرتبط با تولید این سفارش از آغاز تا پایان، شناسایی و در کارت هزینه سفارش مخصوص به خود ثبت می‌شوند.

هزینه‌یابی مرحله‌ای^{۱۲}

این نوع هزینه‌یابی در موسساتی کاربرد دارد که اقدام به تولید انبوه محصولات می‌نمایند. در این نوع هزینه‌یابی، بهای تمام شده هر مرحله ساخت به‌طور جداگانه محاسبه شده و در انتها بهای تمام شده نهایی محصولات تولید شده محاسبه می‌شود.

هزینه‌یابی محصولات متعدد^{۱۳}

این نوع هزینه‌یابی خاص موسساتی است که از یک ماده خام، مشتقات متعددی به دست آورده و محصولات مختلفی تولید می‌کنند. در این هزینه‌یابی، هزینه‌های تولید تا قبل از

- 6- Standard costing
- 7- Absorption costing
- 8- Direct costing
- 9- Sequential Tracking Costing
- 10- Backflush costing
- 11- Job-order costing
- 12- Process costing
- 13- Joint and byproducts costing
- 14- Activity-Based costing
- 15- Target costing
- 16- Differential costing
- 17- Quality costing

می شود سپس سود مورد نظر شرکت از قیمت فروش کسر می گردد تا بهای تمام شده مورد نظر به دست آید و به دنبال آن بهای تمام شده مطلوب شرکت به دایره تولید اعلام می شود تا طراحی های لازم جهت تولید محصول صورت گیرد.

سایر موارد

به غیر از موارد پیشگفته، اصطلاحاتی مانند هزینه یابی تفاضلی^{۱۶} و هزینه یابی کیفیت^{۱۷} نیز وجود دارند که مستقیماً به این مبحث مربوط نمی شوند. هزینه یابی تفاضلی جهت تعیین بهای تمام شده یک سفارش غیر مکرر و غیر منتظره به کار می رود و در هزینه یابی کیفیت نیز تنها هزینه های بالا بردن کیفیت محصول ردیابی و محاسبه می شوند و نه بهای تمام شده محصول.

منبع:

- 1- Bromwich, M., and A. Bhimani, 1989, "Management Accounting: Evolution Not Revolution", CIMA, London.
- 2- Kaplan, R. S., 1984, "The Evolution of Management Accounting", Accounting Review, July/Aug., pp.95-101.
- 3- Eiler, R. G., W. K., Goletz and D. P. Keegan, 1982, "Is your cost accounting system up to date?" Harvard Business Review, July/Aug., pp.133-139.
- 4- Horngren, C. T., et al., "Cost Accounting: a Managerial Emphasis", 10th ed., 2000, prentice-Hall.

خلاصه

هزینه یابی به معنای شناسایی و ردیابی هزینه های تولید و سپس محاسبه تمام شده محصولات تولید شده بر اساس هزینه های مربوط است. از بدو پیدایش مفهوم هزینه یابی تاکنون، روش های متعدد و مختلفی ابداع و به دانش پژوهان حسابداری معرفی شده است ولی ارتباط بین انواع هزینه یابی در قالب یک مدل جامع مدون ارائه نشده است و درک این دنیای چند چهره و دائماً در معرض تغییر دشوار به نظر می رسد. در این مقاله، سعی شده است ضمن ارائه یک مدل نسبتاً کامل برای طبقه بندی مفاهیم مختلف هزینه یابی به شرح نمایشگر شماره یک ارتباط بین این مفاهیم برای خوانندگان تبیین گردد و این موضوع نیز تصریح شود که هزینه یابی مفهومی با ابعاد و چهره های مختلف است و در ضمن، دنیایی پویا است.

پی نوشت ها:

- 1- Charles T. Horngren
- 2- Horngren, C.T., et al., Cost Accounting: a Emphasis, 10th ed 2000, p.3, prentice-Hall
- 3- Historical costing
- 4- Normal costing
- 5- Actual costing

تسلیمت

جناب آقای دکتر محمدعلی اکباتانی

با کمال تأسف فوت مادر گرامیتان را به شما و خانواده محترم تسلیمت عرض نموده برای حضرتعالی صبر و شکیبایی و برای آن مرحومه علو درجات مسئلت می نمایم.

انجمن حسابداران خبره ایران