

# ویژگی‌ها و ماهیت حسابداری صنعتی



مدیریت

● صابر شعری؛ عضو هیئت علمی و مدیر گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

## چکیده

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مورد نیاز قشرهای وسیعی را تأمین می‌کند. از آنجا که استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری به دو گروه درون سازمانی و برون سازمانی طبقه‌بندی شده‌اند، حسابداری نیز به دو شاخه مالی و مدیریت تقسیم‌بندی شده است. هدف حسابداری مالی، تأمین اطلاعات مورد نیاز برون سازمانی‌ها و حسابداری مدیریت تأمین اطلاعات درون سازمانی‌ها است. اغلب صاحب‌نظران، حسابداری صنعتی (حسابداری بهای تمام شده) را زیر مجموعه‌ای از حسابداری مدیریت می‌دانند. برخی پا را فراتر از آن گذاشته و تمایزی بین حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت قائل نمی‌شوند و بر همین اساس، عنوان «حسابداری صنعتی و مدیریت» رایج شده است. به نظر نگارنده، حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت به گونه‌ای درهم تنیده شده‌اند که تفکیک آن‌ها از نظر تئوری و کاربردی، بسیار مشکل و گاهی غیرممکن است. اما این نکته اساسی را نباید از نظر دور داشت که حسابداری صنعتی با حسابداری مالی کاملاً در ارتباط است و سهم مهمی از اطلاعات حسابداری مالی را برای تنظیم صورت‌های مالی اساسی (ترازنامه، صورت‌حساب سود و زیان، صورت سود انباشته و صورت جریانهای نقدی) را تأمین می‌کند. پس می‌توان نتیجه گرفت که حسابداری صنعتی پل ارتباطی بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت است.

## مقدمه

هدف این مقاله معرفی ویژگی‌ها، ماهیت و اهداف حسابداری صنعتی است. به منظور ایجاد چارچوب فراگیر برای این بحث، لازم است کل سیستم حسابداری، تعاریف، تقسیم‌بندی و زیر مجموعه‌های آن مطرح شود. بدین ترتیب زمینه لازم برای تبیین جایگاه حسابداری صنعتی در سازمان و چگونگی ارتباط آن با سایر شاخه‌های حسابداری فراهم خواهد شد.

هدف اصلی آن تأمین اطلاعات اقتصادی یک واحد تجاری در گذشته، حال و فعالیت‌های مورد انتظار آتی است. این اطلاعات به منظور تأمین نیاز قشرهای وسیعی از اشخاص ذینفع، ارائه می‌شود. سرمایه‌گذاران از اطلاعات حسابداری برای ارزیابی شرکت استفاده می‌کنند. آیا قیمت سهم شرکت مورد نظر با توجه به بازدهی و ریسک فعلی و مورد انتظار آن

سپس به طور مشخص در خصوص حسابداری صنعتی، انواع و ماهیت سیستم‌های هزینه‌یابی، مشکلات فرایند تعیین و تسهیم هزینه در حسابداری صنعتی (بدون ورود به جزئیات دقیق و فنی) بحث و بررسی خواهد شد.

## ماهیت حسابداری

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است.



مناسب است؟ آیا مدیریت در اداره شرکت به مسایل اقتصادی، اجتماعی و قانونی توجه کرده است؟ آیا از امکانات و دارایی‌های شرکت استفاده بهینه شده است؟

### حسابرسان، دولت، مراجع نظارت

کننده، انجمن‌ها و تشکل‌های قانونی از اطلاعات صورتهای مالی استفاده می‌کنند. آیا شرکت موارد قانونی و استانداردهای حسابداری را در تنظیم صورتهای مالی رعایت کرده است؟ آیا اطلاعات به درستی و در حد کفایت در صورتهای مالی و پیوست‌های آن افشا شده است؟ آیا مدیریت در محاسبه سود شرکت به انگیزه‌های مختلف از جمله فریب سهامداران، وام دهندگان، بیمه کنندگان و افراد ذینفع دستکاری نکرده است؟ آیا اطلاعات حسابداری به گونه‌ای بی طرفانه و عاری از سوگیری، ارائه شده است؟

از اطلاعات حسابداری برای اعمال کنترل‌های داخلی نیز استفاده می‌شود. آیا از وجه نقد، موجودی‌ها و سایر اقلام دارایی شرکت به درستی حراست و بهره‌برداری شده است؟ از اطلاعات حسابداری به منظور برنامه ریزی و کنترل نیز استفاده می‌شود. چه نوع تولیدات یا خدماتی ارائه شود؟ بهای تمام شده و قیمت فروش چقدر باید باشد؟ چه امکانات و تجهیزاتی باید تأمین یا خریداری شود؟ بودجه شرکت براساس چه حجمی از فعالیت و بر چه مبنایی تنظیم شود؟ نتایج حاصله (واقعی) و پیش بینی شده (بودجه شده) تا چه حد با هم مغایرت دارند؟ علت مغایرت‌ها (انحرافات) چیست و چه اقدام‌های اصلاحی باید صورت گیرد؟ از اطلاعات حسابداری برای بازاریابی و فروش نیز استفاده می‌شود. چه قیمتی را می‌توان پیشنهاد داد؟ با صرفه‌ترین راه‌های توزیع و فروش کدام هستند؟ چه خدمات بعد از

فروش و با چه هزینه‌ای می‌توان پیشنهاد داد؟ به کدام مشتری‌ها باید تخفیف داد و یا تسهیلات ویژه‌ای قائل شد؟

یک سیستم اطلاعاتی حسابداری مطلوب برای بسیاری از این گونه پرسش‌ها پاسخ‌های معقولی ارائه می‌کند.

### تعاریف حسابداری از دیدگاه‌های مختلف

از دیدگاه تئوری و کاربردی، تعاریف عدیده‌ای از سوی صاحب‌نظران و محافل حرفه‌ای برای حسابداری ارائه شده است. در صدر این تعاریف، شعار «حسابداری، زبان تجارت» می‌درخشد. این شعار به منظور جلب توجه و جذب نخبه‌ها به سوی این رشته مطرح شد. دلایل و تفاسیر جامعی در اثبات این که حسابداری همانند یک زبان دارای اصول و قواعد است، از سوی صاحب‌نظران ارائه شده است.

نقد و بررسی این دلایل و همچنین چند نمونه تعریفی که اکنون ارائه خواهد شد، از حوصله و هدف این نوشتار خارج است. کمیته واژه شناسی (Terminology) انجمن حسابداران رسمی آمریکا حسابداری را به شرح زیر تعریف کرده است: «حسابداری عبارت است از هنر ثبت، طبقه‌بندی و تلخیص رویدادهایی که حداقل بخشی از آن رویدادها جنبه مالی داشته باشد و تفسیر نتایج حاصله به گونه‌ای مؤثر، در قالب اقلام پولی»

تعریف کمیته تدوین بیانیه مفاهیم بنیادی تئوری حسابداری انجمن حسابداران آمریکا را می‌خوانیم:

«حسابداری عبارت است از فرایند تشخیص (شناسایی)، اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات اقتصادی به گونه‌ای که امکانات قضاوت و تصمیم‌گیری برای استفاده - کنندگان از آن اطلاعات را فراهم کند.»

کمیته فوق نسبت به چهار ویژگی مربوط بودن، تاییدپذیری، عاری بودن از سوگیری (بی‌طرفی) و کمیت پذیری به عنوان معیارهای اصلی ارزیابی اطلاعات تأکید کرده است.

هیئت تدوین اصول حسابداری آمریکا حسابداری را به عنوان یک «فعالیت خدماتی» مطرح کرده است که هدف آن تأمین اطلاعاتی کمی درباره واحدهای اقتصادی است، به نحوی که این اطلاعات برای تصمیمات اقتصادی مفید باشد.

تعاریف یاد شده به طور ضمنی حسابداری را یک «هنر» یا «فعالیت خدماتی» مطرح می‌کنند که دربرگیرنده روش‌هایی برای تنظیم گزارش‌های مالی، تعیین مالیات، برنامه‌ریزی و کنترل پردازش اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی و مشاوره مدیریت است. برخی از صاحب‌نظران، حسابداری را یکی از رشته‌های «علوم اجتماعی» می‌دانند که دارای قواعد عینی و پشتوانه نظری (تئوریک) است.



## تقسیم‌بندی و زیرمجموعه‌های

### حسابداری

کل سیستم حسابداری به دو شاخه اصلی مالی و مدیریت تقسیم بندی شده است. انواع تخصص‌ها و شاخه‌های فرعی حسابداری از جمله صنعتی، دولتی، منابع انسانی، اجتماعی، بین‌المللی، مالیاتی، بودجه و غیره زیر مجموعه‌ای از یک یا دو شاخه اصلی فوق محسوب می‌شوند.

### حسابداری مالی

هدف حسابداری مالی تأمین اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان برون سازمانی است. این اطلاعات در قالب صورت‌های مالی اساسی ارائه می‌شود. منظور از برون سازمانی‌ها، سرمایه‌گذاران، شامل سهامداران و وام دهندگان بالقوه و بالفعل، حسابرسان مستقل، دولت، تحلیل‌گران مالی، مشتریان، مؤسسات بیمه و ... هستند. مسؤولیت تهیه صورت‌های مالی و پاسخگویی در خصوص محتوای اطلاعاتی آن بر عهده مدیران است که بر حسب نیاز، خودشان هم از آن اطلاعات در زمینه‌های مختلف استفاده می‌کنند.

صورت‌های مالی اساسی باید بر اساس اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری تنظیم شوند. این اصول در تمام دنیا تقریباً یکسان است و تمام حسابداران نسبت به آن اتفاق نظر دارند. این اصول بر اساس یک سری فرضیات بدیهی استوار و محدودیت‌هایی بر آن حکم فرماست. هر کشور به تناسب شرایط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی، مذهبی و قوانین مالی و تجاری خود از یک سری استانداردهای حسابداری (و حسابرسی) پیروی می‌کند. این استانداردها معمولاً توسط نهادها، انجمن‌ها و محافل علمی و حرفه‌ای با هدف

هدف اصلی حسابداری مدیریت تأمین اطلاعات مورد نیاز درون سازمانی‌هاست. این اطلاعات در قالب گزارش‌ها و صورتحساب‌ها متناسب با نیاز اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری، تهیه و تنظیم می‌شوند و لزوماً در قالب اعداد و ارقام پولی نیستند.

حمایت قانونی دولت تدوین می‌شوند. کشورهایی که فاقد استانداردهای حسابداری باشند، مجبورند از استانداردهای کشورهای دیگر استفاده کنند. در کشور ما مسؤولیت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی از سوی مجلس به سازمان حسابرسی تفویض شده است که اخیراً اولین استانداردهای حسابداری از سوی سازمان حسابرسی منتشر شده است و وزارت امور اقتصاد و دارایی در اطلاعیه‌ای، شرکت‌ها را ملزم به رعایت و اجرای آن کرده است.

مهمترین مشخصه حسابداری مالی عینیت (Objectivity) آن است. به عبارت دیگر، فقط اطلاعاتی را ارائه می‌دهد که به طور یقین اتفاق افتاده باشند. این اطلاعات را اطلاعات تاریخی (واقعی) نیز می‌نامند که بر اساس اصل بهای تمام شده، استوارند.

### حسابداری مدیریت

هدف اصلی حسابداری مدیریت تأمین اطلاعات مورد نیاز درون سازمانی‌هاست. نمونه بارز درون سازمانی‌ها، هیئت مدیره، مدیران، سرپرستان، حسابرسان داخلی و هر مسؤول دیگری است که در داخل شرکت بر اساس اختیاراتی که دارد، تصمیم می‌گیرد. این اطلاعات در قالب گزارش‌ها و صورتحساب‌ها متناسب با نیاز اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری، تهیه و تنظیم می‌شوند و لزوماً در قالب اعداد و ارقام پولی نیستند (مانند آمار مصرف، آمار تولید،

ساعات کار و غیره). برخلاف حسابداری مالی، حسابداری مدیریت آینده‌نگر (FutureOriented) است و از اطلاعات گذشته صرفاً به منظور کمک برای برنامه ریزی و پیش‌بینی‌های آتی استفاده می‌کند. مربوط بودن (Relevancy) اطلاعات در حسابداری مدیریت در درجه اول اهمیت و قابلیت اعتبار (Reliability) در درجه بعد قرار دارد. برای روشن شدن مطلب فرض کنید که یک دارایی را مدتی پیش به مبلغی خریده‌ایم و اکنون که وقت تصمیم‌گیری است. قیمت‌روز آن، «اطلاعات مربوط» محسوب می‌شود، در حالی که اسناد و مدارک ثبت شده که قابل اعتبار نیز هستند قیمت دیگری را نشان می‌دهند.

برخلاف حسابداری مالی، حسابداری مدیریت بیشتر با اطلاعات ذهنی (Subjective) سروکار دارد. به عبارتی آنچه هنوز اتفاق نیفتاده است. نمونه بارز آن پیش‌بینی بهای تمام شده، پیش‌بینی حجم فعالیت برنامه‌ریزی، پیش‌بینی بازار فروش و نظایر آن است. با این توضیحات طبیعی است که در حسابداری مدیریت اصول و موازین پذیرفته شده عمومی وجود نداشته باشد. اما این بدان معنا نیست که قواعد و روش‌های فنی (تکنیک‌هایی) در زمینه‌های مختلف حسابداری مدیریت به کار نرود. برای مثال یک سری اصول و قواعد برای تنظیم بودجه و بهای تمام شده استاندارد، شاخص‌های ارزیابی، سیستم‌های متداول برنامه‌ریزی و کنترل و غیره وجود دارد و مورد استفاده قرار می‌گیرد. همچنین در برخی از کشورها، استانداردهایی در خصوص وظایف حسابداران مدیریت و مقرراتی در خصوص نظارت بر صلاحیت اخلاقی و تخصصی آنان وجود دارد.



در ذیل اهداف و تفاوت‌های حسابداری مالی و مدیریت به اختصار نشان داده می‌شود :

## حسابداری مالی

تنظیم صورتهای مالی اساسی به منظورهای عام

ارایه اطلاعات به برون سازمانی‌ها

گزارش‌ها به گذشته توجه دارند

گزارش‌ها بسیار کلی و فشرده هستند

باید با اصول و موازین پذیرفته شده مطابقت داشته باشد

تأکید بر داده‌های عینی دارد

## حسابداری مدیریت

تنظیم صورتهای و گزارش‌ها به منظورهای خاص

ارایه اطلاعات به درون سازمانی‌ها

گزارش‌ها عمدتاً به آینده توجه دارند

گزارها ویژه و بعضاً مبسوط هستند

هیچ اصول و موازین (اجباری) حاکم نیست

تأکید بر داده‌های ذهنی دارد

## حسابداری صنعتی

حسابداری صنعتی همان حسابداری

بهای تمام شده (Cost Accounting)

است. ذکر عنوان حسابداری صنعتی در

بسیاری اذهان ممکن است این شبهه را

ایجاد کند که صرفاً در صنایع تولیدی

کاربرد دارد. اکنون حسابداری صنعتی به

همان اندازه که در صنایع تولیدی کاربرد

دارد، در زمینه فعالیت‌های خدماتی

خصوصی یا دولتی از قبیل بانک‌ها،

بیمارستان‌ها، مؤسسات حسابرسی، هتل‌ها،

شرکت‌های بیمه، مؤسسات آموزشی و

بالاخره هر جا که نیازمند به محاسبه بهای

تمام شده داشته باشیم به کار می‌رود؛

بهای تمام شده هر فعالیت یا تصمیم؛ برای

آنچه اتفاق افتاده یا هر آنچه پیش بینی

شده و هنوز تحقق نیافته است. البته

حسابداری صنعتی در اوایل پیدایش

(دوران انقلاب صنعتی) به فعالیت‌های

تولیدی محدود بود و صرفاً با اطلاعات

گذشته یا تاریخی سروکار داشت، ولی به

تدریج، طی دوره تکامل خود، از جهات

مختلف تکامل و گسترش یافت.

اغلب صاحب‌بنظران، حسابداری صنعتی

را زیر مجموعه‌ای از حسابداری مدیریت

می‌دانند و برخی نیز بین این دو تمایزی

قائل نمی‌شوند. واقعیت این است که

حسابداری صنعتی و مدیریت به گونه‌ای

درهم تنیده شده‌اند که تفکیک آن از نظر

تئوری و کاربردی بسیار مشکل و گاهی

غیرممکن است. اما این نکته را نباید از نظر

دور داشت که تفاوت‌های ظریفی بین

حسابداری صنعتی و مدیریت وجود دارد.

این تفاوت‌ها با ذکر اهداف حسابداری

صنعتی، ارتباط آن با حسابداری مالی و

حسابداری مدیریت آشکار می‌شود. اصولاً

حسابداری صنعتی دو هدف اصلی به شرح

زیر را دنبال می‌کند:

الف) تأمین اطلاعات و محاسبه بهای

تمام شده موجودی‌های مواد، قطعات، کالا

یا خدمات در جریان (نیمه تمام)، کالای

ساخته شده و فروخته شده یا خدمات ارائه

شده.

ب) تأمین اطلاعات به منظور

برنامه‌ریزی و کنترل، تصمیم‌گیری و

ارزیابی عملکرد و طبقه‌بندی و تجزیه و

تحلیل هزینه‌ها.

اطلاعات بند «الف» اجزای جدانشدنی

صورتهای مالی اساسی‌اند که در حوزه عمل

حسابداری مالی است. بخش مهمی از

دارایی‌های هر شرکت که در ترازنامه نشان

داده می‌شود، موجودی‌ها هستند. (مواد

خام، کالای در جریان و کالای ساخته

شده). موجودی‌ها معمولاً قابل لمس‌اند، اما

در فعالیت‌های خدماتی، خدمات در حال

انجام (نیمه تمام) موجودی تلقی می‌شوند.

از طرف دیگر، برای محاسبه سود یا

زیان نیازمند اطلاعات بهای تمام شده

موجودی‌ها هستیم. بنابراین حسابداری

صنعتی از دو جنبه اساسی با حسابداری

مالی در ارتباط است. حسابداری صنعتی در

این بخش از کار خود معمولاً با اطلاعات

عینی (واقعی) و مستند سروکار دارد.

شناسایی، گردآوری (جمع‌آوری)،

طبقه‌بندی هزینه‌ها و در نهایت ارایه

صورت‌حساب بهای تمام شده از اهم وظایف

حسابداری صنعتی بشمار می‌رود.

اطلاعات بند «ب» در حیطه

حسابداری مدیریت است. حسابداری

صنعتی در زمینه برنامه‌ریزی و کنترل از

طریق بودجه بندی، مقایسه نتایج واقعی و

بودجه شده (پیش‌بینی شده) از طریق

روش‌های فنی (تکنیک‌های) هزینه‌یابی

استاندارد و تجزیه و تحلیل انحرافات

(مغایرات)، محاسبه شاخص‌های عملکرد و

ارزیابی آنها، اطلاعات لازم را تأمین می‌کند.

به این ترتیب حسابداری صنعتی با

حسابداری مدیریت نیز ارتباط تنگاتنگ

دارد.

در نمودار زیر حلقه‌های ارتباطی حسابداری صنعتی با حسابداری مالی و حسابداری مدیریت نشان داده می‌شود:



مسائل مختلف به اطلاعات مختلفی نیازمندیم، بنابراین هر هدف یا منظور خاصی، هزینه مختص به خود را دارد. از همان زمان (۱۹۲۳ میلادی) عبارت «هزینه‌های متفاوت برای منظورهای متفاوت» در ادبیات حسابداری صنعتی مطرح شد. در ذیل فهرست برخی از منظورهای متفاوت و هزینه‌های مرتبط نشان داده شده است:

برای نیل به منظور خاصی صرف شده یا خواهد شد.» در این تعریف علاوه بر زمان گذشته و حال، به آینده نیز توجه شده است. در هیچ یک از تعاریف فوق و تعاریف دیگر، به چگونگی شناسایی هزینه و این که یک دارایی (منابع) چه زمان و تحت چه شرایطی جهت کسب درآمد یا نیل به هدف کاهش می‌یابد اشاره نشده است. ج.م. کلارک (J.M. CLARK) در این خصوص می‌گوید همان طور که برای

### مفاهیم هزینه و شناخت آن

هزینه یک واژه چند وجهی است! شناخت و کاربرد صحیح هزینه مستلزم شناخت نیاز اطلاعاتی و هدف مورد نظر است. در ادبیات حسابداری تعاریف متعددی از هزینه شده است. برخی هزینه را «دارایی از دست رفته (Gone Asset)» تعریف کرده‌اند. این یک توصیف مختصر و در عین حال کلی از هزینه است. توصیف اقتصادی/حسابداری هزینه از تعریف فوق جامع‌تر است: «هزینه، منابعی است که

### هزینه‌های مرتبط

هزینه مواد مصرفی، دستمزد و سربار  
 هزینه‌های تفاضلی (مربوط)  
 هزینه‌های متغیر و ثابت  
 هزینه‌های واقعی و بودجه‌ای  
 هزینه‌های قابل کنترل و غیرقابل کنترل

### منظورها یا هدفها

بهای تمام شده کالا یا خدمت  
 تصمیم‌گیری  
 برنامه ریزی  
 کنترل  
 ارزیابی عملکرد

- طبقه‌بندی بر اساس برنامه (سفرها، طرح‌ها و ...)  
 - طبقه‌بندی بر اساس مسؤلیت (ماشین‌کاری، برش، بسته‌بندی و ...)

طبقه‌بندی هزینه‌ها به شرح زیر ارائه می‌شود:  
 - طبقه‌بندی بر اساس موضوع (مواد، دستمزد، تعمیرات و ...)

طبقه بندی هزینه‌ها (که اساس سیستم‌های هزینه‌یابی است) یکی از مفیدترین رویکردها برای شناسایی هزینه‌هاست. چند نمونه بارز از

## سیستم‌های هزینه‌یابی

در حسابداری صنعتی دو سیستم اصلی هزینه‌یابی متداول است:

- هزینه‌یابی سفارش کار Job Order Costing

- هزینه‌یابی مرحله‌ای process Costing

از آنجا که ورود به شرح جزئیات و ساز و کار این سیستم‌ها هدف این مقاله نیست، بنابراین فقط به ذکر ماهیت و موارد کاربرد هر یک از دو سیستم فوق بسنده می‌شود.

نوع و طبیعت فعالیت ایجاد می‌کند که کدامیک از دو سیستم یاد شده اعمال شود و معمولاً مدیریت نمی‌تواند به دلخواه خود هر یک از دو سیستم را انتخاب کند.

هزینه‌یابی سفارش کار در آن رشته از فعالیت‌ها به کار می‌رود که نوع و مشخصات تولیدات یا خدمات توسط مشتری سفارش داده شود. این نوع هزینه‌یابی معمولاً در شرکت‌های ساختمانی، کشتی‌سازی، صنایع ماشین‌سازی (که براساس سفارش مشتری کار می‌کنند)، موسسات حسابرسی، بیمارستان‌ها، موسسات خدمات حقوقی، موسسات بیمه و نظایر آن به کار گرفته می‌شود. هزینه‌یابی پیمانکاری نوع خاصی از این سیستم محسوب می‌شود. در این سیستم مرکز هزینه، هر سفارش است. یعنی هزینه‌ها باید طوری طبقه‌بندی شوند که به محض وقوع (حتی قبل از وقوع) سهم هر سفارش از هزینه‌ها مشخص شود. نقطه مقابل هزینه‌یابی سفارش کار، هزینه‌یابی مرحله‌ای است. این سیستم مخصوص آن دسته از فعالیت‌هاست که دارای تولیدات یا خدمات متشابه و متحدالشکل باشند.

در این سیستم، تولید یا خدمت لزوماً بر اساس سفارش مشتری نیست؛ بلکه اساس

کار پیش‌بینی نیاز بازار است و کار به صورت انبوه و مرحله به مرحله انجام می‌شود. در این سیستم مرکز هزینه، هر مرحله از کار است.

انواع صنایع لوازم خانگی، اتومبیل، شیمیایی، شیر و لبنیات، بسته‌بندی، خدمات بانکی یا خدمات آموزشی و نظایر آن معمولاً از این سیستم استفاده می‌کنند.

هزینه‌یابی محصولات مشترک و فرعی نوع خاصی از هزینه‌یابی مرحله‌ای است. در این سیستم که معمولاً برای پالایشگاه‌ها، استخراج و تصفیه سنگ‌های معادن و تولید دام و گوشت به کار می‌رود تولید کننده در تعیین کمیت نوع تولیدات اختیاری ندارد.

برای مثال در تصفیه نفت، خواه ناخواه انواع محصولات بدست می‌آید.

## هزینه‌یابی واقعی

### در مقابل هزینه‌یابی استاندارد

هر یک از سیستم‌های فوق را می‌توان به روش واقعی (تاریخی) یا استاندارد (از پیش‌بینی تعیین شده) به کار برد. در روش تاریخی بهای تمام شده پس از انجام تولید یا خدمت مشخص می‌شود و در روش استاندارد، بهای تمام شده هر واحد از قبل تعیین می‌شود (بهای استاندارد). پس از

پایان تولید بهای تمام شده واقعی و استاندارد به منظور تعیین و تجزیه و تحلیل مغایرت‌ها (انحرافات) مقایسه (کنترل) می‌شوند.

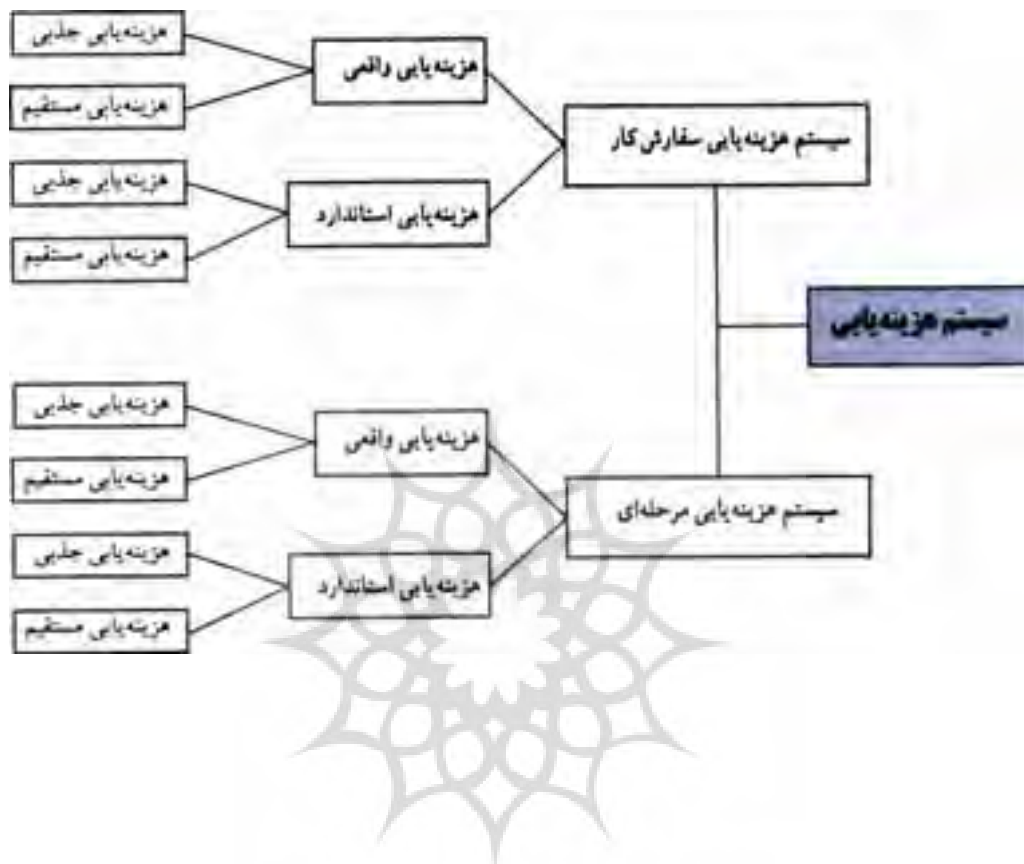
## هزینه‌یابی مستقیم (متغیر)

### در مقابل هزینه‌یابی جذبی (کامل)

هر یک از سیستم‌های هزینه‌یابی سفارش کار و مرحله‌ای را می‌توان به روش‌های مستقیم (متغیر) و یا جذبی (کامل) به کار برد. در سیستم هزینه‌یابی مستقیم، هزینه‌های ثابت تولید به حساب بهای تمام شده منظور نمی‌شود؛ (چون معمولاً خارج از کنترل مدیریت هستند) در حالی که در سیستم هزینه‌یابی جذبی هزینه‌های ثابت تولید هم در محاسبه بهای تمام شده منظور می‌شود. سیستم هزینه‌یابی مستقیم با این که از نظر تصمیم‌گیری‌های کوتاه مدت، اطلاعات دقیق‌تر و به هنگام‌تری را به مدیریت می‌رساند، ولی مورد قبول گزارشگری برون سازمانی نیست. در سیستم هزینه‌یابی جذبی برای محاسبه سود، میزان تولید ملاک است، در حالی که در سیستم هزینه‌یابی مستقیم برای محاسبه سود، میزان فروش معیار است.



در نمودار زیر خلاصه‌ای از انواع سیستم‌های هزینه‌یابی (اصلی و فرعی) جمع‌بندی شده است :



3-Accounting Principle Board (APB)Statement No.4

4-Davidson and Well, Handbook of CostAccounting Mac Graw Hill 1978, 3rd edition.

5-Morse and Roth, Cost Accounting,Addison Publishing Co. 1986

6-Louderback and Hirsch, CostAccounting, Kent Publishing Co. 1982

7-Riahi Belkaoui, Ahmmed, AccountingTheory 3rd edition, 1992

است. توضیح و بحث دقیق‌تر در این خصوص از حوصله این مقاله خارج است و به فرصت‌های بعد موقوف می‌شود.

#### منابع و مآخذ:

- 1-Review and Resume "AccountingTerminology Bulletin" No 1 (New York,American Institute of Certified PublicAccountants (CPA) 1953.
- 2-Statement of Basic Accounting Theory(Evanston, American AccountingAssociation (AAA) 1966.

#### هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

##### Activity Based Costing (ABC)

در دو دهه اخیر تحولات قابل توجهی در حسابداری صنعتی پدید آمده است. ابداع و به کارگیری سیستم فوق معلول پیشرفت‌های فن‌آوری تولید و اطلاعات در سطح جهانی بوده است. در این سیستم عوامل هزینه‌زا (Cost Drivers) براساس هر نوع فعالیتی که برای تولید یا خدمت صورت می‌گیرد، شناسایی می‌شود. بدین ترتیب اغلب مشکلات برآورد، ردیابی و تسهیم هزینه‌ها که از بحث انگیزترین مسائل حسابداری صنعتی است مرتفع شده