

حسابداری و چالش‌های کرونا

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۲۱

کد مقاله: ۳۳۱۷۵

عمادرضایی^۱، حمیدرضا حسینی زاده^{۲*}

چکیده

حسابداری از جمله مهمترین اموری هست که در سازمان و شرکتی باید به دقت مورد واریسی قرار بگیرد. چرا که در صورتیکه حسابداری به اشتباه و طرز غلطی انجام پذیرد کلیه کارها در سازمان مورد نظر دچار اختلال خواهند شد. حال آنکه حسابداری از جمله مواردی می باشد که در آن این اهمیت دوچندان می شود، در این مقاله سعی شده که حسابداری در دوران کرونا در شرکت های خدماتی مورد بررسی قرار گیرد و همچنین به روش های حسابداری بهای تمام شده، گزارش ها و انواع هزینه ها نیز پرداخته شود. روش تحقیق از نوع کتابخانه ای می باشد که با بهره گیری از منابع، مقالات و کتب مرتبط و معتبر در طول دو ماه توانستیم به انجام این مقاله بپردازیم. در نهایت اینکه پس از بررسی های به عمل آمده در یافتیم که حسابداری بهای تمام شده شاخه ای از حسابداری مدیریت می باشد که وظیفه ی جمع آوری اقلام مربوط به محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات ساخته شده و ارائه داده شده و همچنین یافتن راه هایی جهت تقلیل هزینه ها را به نحو معقولی بر عهده دارد. حسابداری بهای تمام شده در موسسات تولیدی و خدماتی هم کاربرد دارد. حاسبه بهای تمام شده کالاها در سازمان امکان تصمیم گیری و برنامه ریزی دقیقی را در روند تولید سازمان ها و واحدهای تولیدی در اختیار مدیران قرار می دهد. بهای تمام شده کالا می تواند نه تنها به صورت مستقیم بر روی کالا تولید شده تأثیر بگذارد بلکه به صورت غیر مستقیم نیز از تأثیرات بالایی برخوردار است. همچنین هزینه ها را با توجه به ارتباط آنان با تولید و حجم تولید نیز باید مورد بررسی قرار داد.

واژگان کلیدی: حسابداری، شرکت های خدماتی، بهای تمام شده، کرونا.

۱- استادیار گروه حسابداری، واحد ملایر، دانشگاه آزاد اسلامی، ملایر، ایران.

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد گروه حسابداری، واحد ملایر، دانشگاه آزاد اسلامی، ملایر، ایران. (نویسنده مسئول)

حسابداری صنعتی شاخه‌ای از سیستم حسابداری اطلاعاتی است که اطلاعات مربوط به هزینه‌های ساخت محصول برای استفاده در حسابداری مدیریت و حسابداری مالی را جمع‌آوری، پردازش و ارائه می‌نماید. حسابداری صنعتی به شاخه‌ای از حسابداری اطلاق می‌شود که اطلاعات مربوط به عوامل هزینه را جمع‌آوری می‌کند، بهای تمام‌شده‌ی محصولات و خدمات را محاسبه می‌نماید و همچنین از طریق تحلیل و بررسی هزینه‌های تولید اطلاعات سودمندی برای تصمیم‌گیری مدیریت فراهم می‌آورد و روش‌های تقلیل بهای تمام‌شده تولید از طریق تجزیه و تحلیل گزارش‌ها و بررسی شیوه‌های تولید را عهده‌دار می‌باشد (کرمی، ۱۳۷۵).

یکی از شاخه‌های علم حسابداری، حسابداری صنعتی است. حسابداری صنعتی در واقع وظیفه محاسبه بهای تمام‌شده محصولات را بر عهده دارد. از کاربردهای مهمی که حسابداری صنعتی دارد، می‌توان به ارزیابی در جهت ساخت کالاها به منظور کاهش هزینه‌ها و کنترل موجودی و تصمیم‌گیری دقیق در نحوه قیمت‌گذاری کالاها اشاره کرد. در واقع پیش‌بینی و برآورد هزینه‌های تولید از جمله اقدامات حیاتی در عرصه تولید و پیشرفت شرکت‌های تولیدی است. آن‌ها می‌بایست در مورد کنترل هزینه‌ها از بهای مواد اولیه خود آمار دقیقی را داشته باشند تا بتوانند تسلط بیشتری در تعیین قیمت منطقی و معقولانه کالاها پیدا کرده و همچنین با ارزیابی بهای تمام‌شده مواد اولیه در راستای تولید، تصمیم‌های معقولانه و دقیق‌تری بگیرند (Seth, 2009). حسابداری بهای تمام‌شده با بکارگیری سیستم‌ها، روش‌ها و شیوه‌های متداول و مخصوص به خود، مدیریت را جهت برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی نتایج عملیات مجهز نموده و نقش بازاری مدیریت در برنامه‌ریزی و کنترل فعالیت‌ها را ایفا می‌کند (بهرامفر و رسولی، ۱۳۷۷). بیماری‌های عفونی (یعنی بیماری‌های همه‌گیر مانند ابله، ایدز، آنفلوآنزا و ابولا) برگرفته از عوامل ناشناخته‌ای هستند که باعث بروز پیامدها و عوارض بسیار قابل توجهی برای بشریت شده و هستند (Morens et al, 2008). این بیماری‌ها هم از نظر جسمی و هم از نظر روانی، فرهنگی و اجتماعی فشار زیادی بر افراد وارد می‌کنند (Shrewsbury, 2005). در همین راستا، در چند دهه اخیر، بیماری‌های عفونی موجب بروز برخی تحولات رفتاری و فرهنگی شده‌اند (Neuber et al, 2011). اگرچه بسیاری از تغییرات رفتاری مانند انتقال اطلاعات، دوری از جمعیت‌های انسانی مانند قرنطینه‌خانه‌گی، اجتناب از جمعیت و مشارکت در درمان‌های ضدویروسی تا اندازه‌ای در کشورهای مختلف اثراتی مثبت داشته است (Poletti et al, 2009). با توجه به وضعیت عالمگیر (پاندمی) بیماری کووید-۱۹ که تقریباً تمامی جنبه‌های مهم اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و حتی نظامی تمامی کشورهای جهان را تحت تأثیر قرار داده، و به عبارت دیگر فلج کرده است (Li et al, 2020). بر این اساس، باید توجه داشت که هم خود بیماری‌های اپیدمی و هم راهکارهای رویارویی با آنها دارای اثرات آسیب‌زای روانشناختی بوده‌اند (Jiang et al, 2019). در این میان، اپیدمی کروناویروس به طور خاص، از ژانویه سال 2020 یک بحران ناگهانی در بهداشت عمومی جهان ایجاد کرده است؛ که در طی مدت کوتاهی از شهر ووهان چین به سراسر جهان گسترش یافته و به تهدیدی جدی برای بشر بدل شده است.

حسابداری صنعتی یکی از دشوارترین و در عین حال جذاب‌ترین انواع حسابداری است. حسابداری صنعتی یا حسابداری بهای تمام‌شده رشته‌ای از حسابداری مدیریت است که به تنظیم بودجه و تعیین هزینه‌های استاندارد، هزینه‌های واقعی عملیات، هزینه مراحل تولید، دواير یا محصولات، تجزیه انحرافات و تعیین سودآوری یا مصرف وجوه اجتماعی مربوط می‌شود. برای رسیدن به این هدف‌ها، حساب‌ها طبقه‌بندی، ثبت، تجزیه، تحلیل و تفسیر می‌شوند تا ارتباط هر هزینه با مراحل تولید و توزیع کالا و خدمات مشخص شود. حسابداری صنعتی همان‌طور که از اسم آن هم مشخص است در ارتباط با صنعت و مؤسسات تولیدی کاربرد دارد. به همین دلیل این نوع از حسابداری بسیار مورد توجه مدیریت است (مجتهدزاده، ۱۳۸۹).

۲- بیان مساله

حسابداری از جمله مهم‌ترین اموری هست که در سازمان و شرکتی باید به دقت مورد واری قرار بگیرد. چرا که در صورتیکه حسابداری به اشتباه و طرز غلطی انجام پذیرد کلیه کارها در سازمان مورد نظر دچار اختلال خواهند شد. حال آنکه حسابداری از جمله مواردی می‌باشد که در آن این اهمیت دوچندان می‌شود، در این مقاله سعی می‌شود که حسابداری صنعتی در شرکت‌های خدماتی مورد بررسی قرار گیرد و همچنین به روش‌های حسابداری بهای تمام‌شده، گزارش‌ها و انواع هزینه‌ها نیز پرداخته شود.

۳- بحث

یکی از اصلی‌ترین اهداف حسابداری صنعتی تفکیک درآمد و هزینه و محاسبات سود و زیان ناشی از آن‌ها است و حسابداری صنعتی در جهت کاهش هزینه‌ها به تحلیل عناصر تشکیل‌دهنده یک محصول می‌پردازد و اطلاعات دقیقی از هزینه‌های هر

مرحله از تولید یک محصول به طور مشخص تعیین می کند. بدین ترتیب در صورتی که کالایی هنوز در خط تولید قرار نگرفته باشد، آنالیز تحلیلی خط تولید، مقایسه روند فعالیت و تمامی محاسبات حسابداری آن در قسمت‌های مختلف قابل محاسبه است. در نهایت امکان گزارش گیری سود و زیان را به تفکیک هر محصول فراهم می‌سازد که بر استراتژی تولید، نحوه برنامه ریزی و سیاست گذاری سازمان تاثیرگذار است (نیک خواه آزاد و ابراهیمی کردلر، ۱۳۷۸). این شاخه از حسابداری مدیریت را در برآورد و جمع آوری اطلاعات مربوط به عوامل هزینه شامل (هزینه مواد اولیه، هزینه حقوق و دستمزد و سایر هزینه های تولیدی) یاری می نماید. این عمل به مدیران امکان می دهد تا جهت افزایش تولید با توسعه تاسیسات و تغییر ماشین الات از طرق مختلف مانند خرید، تعویض، ساخت و یا اجاره تاسیسات و ماشین الات جدید تصمیم گیری نمایند. همچنین برآورد و جمع آوری اطلاعات می تواند مدیران را در جهت کاهش تولید (در شرایط نامناسب) یاری نماید (بهرامفر و رسولی، ۱۳۷۷).

این بیماری به سبب قابلیت انتقال بالا، قریب الوقوع بودن و نامرئی بودن، دهکده جهانی را با چالشی بزرگ روبرو کرده است (Qiu et al, 2020). پریشانی های روانی مانند وحشت زدگی، اضطراب، افسردگی، ترس، انکار، ناامیدی و بطور کلی آسیب های روانی اساسی ترین واکنش های روانی آسیبزا در اغلب افراد آسیب دیده و افراد در معرض شیوع بیماری ها بوده است (Sareen et al, 2013). بطور مثال، اگر مدیران یک واحد تولیدی تصمیم داشته باشند تولید را افزایش دهند می توانند ماشین الات مورد نیاز خود را به یکی از طرق زیر تهیه نمایند:

۱. خرید ماشین الات جدید

۲. اجاره ماشین الات مورد نیاز

۳. تعویض ماشین الات موجود با ماشین الات جدید

حسابداری بهای تمام شده می تواند با برآورد هزینه های لازم برای استفاده هر یک از شیوه ها ی فوق، بهای تمام شده ی محصول ساخته شده در هر شیوه را نیز برآورد نماید. در این صورت مدیریت با در نظر گرفتن امکانات و محدودیت های واحد تجاری و با توجه به برآورد های انجام شده در حسابداری صنعتی می تواند بهترین و با صرفه ترین راه ممکن را انتخاب و به مرحله اجرا درآورد. همچنین مدیران با استفاده از اطلاعات ارائه شده بوسیله حسابداری صنعتی دوایر و مراکز ی را که کارایی کمتری دارند و یا وظایف خود را به درستی انجام نداده اند، شناسایی می نمایند (Flamholtz et al, 2002). به طور خلاصه وظایف حسابداری صنعتی عبارت است از:

۱. ایجاد روش ها و شیوه های اعمال کنترل در جهت کاهش معقول هزینه ها.

۲. کمک به مدیران در جهت اجرای برنامه ها.

۳. ارزیابی موجودی کالا (موجودی مواد، موجودی کالای در جریان ساخت و موجودی کالای ساخته شده) به منظور هزینه یابی و قیمت گذاری آنها و نیز ارائه روش های کنترل مقداری موجودی ها.

۴. برنامه ریزی و اجرای قوانین و ساختارهایی که علاوه بر بهبود وضعیت کنترل باعث کاهش هزینه ها نیز بشود

۵. راهنمایی مدیریت در جهت تصمیم گیری های نهایی به منظور انتخاب بهترین راه حل از راه حل های موجود.

۶. پیش بینی و برآورد هزینه های تولید برای یک دوره ی معین (از طریق تنظیم بودجه).

۷. جمع آوری، تفکیک، ثبت و تسهیم هزینه ها (کرمی، ۱۳۷۵).

استفاده از حسابداری صنعتی و نتایج حاصل از آن تنها به موسسات تولیدی محدود نمی شود، بلکه موسسات غیر تولیدی شامل اکثر موسسات خدماتی (بیمارستان ها، موسسات آموزشی، شرکت های بیمه، شرکت های حمل و نقل بار و مسافر، عمده فروشان و ادارات دولتی) نیز می توانند از حسابداری صنعتی و نتایج حاصل از آن، جهت محاسبه بهای تمام شده خدماتی که ارائه می دهند و نیز جهت افزایش کارایی فعالیت های خود، استفاده نمایند (نیک خواه آزاد و ابراهیمی کردلر، ۱۳۷۸). به عنوان مثال، در یک بیمارستان امکان محاسبه ی بهای تمام شده یک تخت بیمارستانی در مدت یک روز بدون در نظر گرفتن سایر خدمات ارائه شده به بیمار وجود دارد که آن را اصطلاحاً (تخت روز) می نامند. همچنین در یک واحد آموزشی مانند هنرستان ها و دانشکده ها با استفاده از روش ها و شیوه های موجود در حسابداری صنعتی می توان هزینه آموزشی یک دانش آموز یا یک دانشجوی در یک ترم تحصیلی و یا حتی برای گذراندن یک واحد درسی و یا هزینه یک ساعت درسی در یک کلاس را محاسبه نموده همچنین شرکت های حمل و نقل بار و مسافر با استفاده از حسابداری صنعتی می توانند هزینه حمل و نقل یک تن بار و یا جابه جایی یک مسافر در طول یک کیلومتر را محاسبه نمایند که اصطلاحاً به آن تن کیلومتر و یا مسافر کیلومتر گفته می شود (مجتهدزاده، ۱۳۸۹).

هزینه ها در حسابداری صنعتی بر اساس مبانی گوناگونی طبقه بندی می گردند. عمده ترین طبقه بندی هزینه به شکل زیر است:

- طبقه بندی طبیعی هزینه ها

- طبقه بندی هزینه ها بر اساس ارتباط آن ها با تولید محصول

- طبقه بندی هزینه ها بر اساس ارتباط با حجم و تعداد تولید

۱- طبقه بندی طبیعی هزینه‌ها: در این طبقه بندی هزینه‌ها به هزینه‌های ساخت (تولید) و هزینه‌های تجاری تفکیک می‌شود که به اختصار هر یک از آن‌ها را تعریف می‌کنیم.

- هزینه‌های ساخت: هزینه‌هایی که در جهت ساخت و تولید یک محصول به کار گرفته می‌شود مانند هزینه‌های مواد اولیه، دستمزد کارگران و هزینه‌های سربار ساخت (هزینه‌هایی که به طور غیر مستقیم در تولید محصولات نقش ایفا می‌کنند، به این گونه هزینه‌ها سربار ساخت و یا سربار تولید می‌گویند) هزینه‌های ساخت گفته می‌شود.
- هزینه‌های تجاری: هزینه‌هایی هستند که بخش‌های غیر تولیدی مانند بخش اداری، بخش توزیع و فروش و سایر قسمت‌ها ایجاد می‌شوند و به این هزینه‌ها، هزینه‌های عملیاتی نیز گفته می‌شود.

۲- طبقه بندی بر اساس ارتباط آن‌ها با تولید: در حسابداری صنعتی، هزینه‌ها بر اساس ارتباط با تولید به ۲ گروه هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیر مستقیم تقسیم می‌شوند. در بحث طبقه بندی هزینه‌ها بر اساس ارتباط آنان با میزان تولید، علاوه بر مواد اولیه که در تولید محصول به مصرف می‌رسند هزینه‌هایی که در جهت تغییر شکل مواد اولیه و تبدیل آن به کالای ساخته شده به مصرف می‌رسند نیز مورد اهمیت است؛ بنابراین می‌توان هزینه‌ها را به دو دسته: هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیر مستقیم طبقه بندی کرد.

۳- هزینه‌های مستقیم: این هزینه‌ها به دلیل ارتباط مستقیم با تولید و مشخص بودن آن در کالای تولید شده یا ارتباط با مرحله ای از تولید، هزینه مستقیم نامیده می‌شوند. بارزترین مورد از این هزینه‌ها، مواد اولیه به کار برده شده جهت تولید کالا و دستمزد مستقیم افراد مرتبط با تولید است. به عنوان مثال چوب استفاده شده در تولید میلمان مواد هزینه مستقیم است. هزینه‌هایی که به طور مستقیم در تولید محصول نقش مستقیم دارند را هزینه‌های مستقیم می‌نامند (نیک خواه آزاد و ابراهیمی کردلر، ۱۳۷۸).

۳-۱- اجزاء و عوامل بهای تمام شده

عوامل اصلی بهای تمام شده به طور کلی ۳ دسته زیر می‌باشند:

۱. مواد اولیه

۲. دستمزد

۳. سربار (سایر هزینه های تولید)

مواد اولیه رکن اصلی تولید کالا و محصول می‌باشد در ضمن می‌دانید که مواد اولیه تولید خود به دو بخش زیر تقسیم می‌شود:

الف) مواد مستقیم: آن بخش از مواد مصرفی که از کالای ساخته شده جدائی ناپذیر است و مستقیماً در ساخت کالا نقش دارد را مواد مستقیم گویند. به عنوان مثال آرد در ساخت نان مواد مستقیم تولید نان محسوب می‌گردد.

ب) مواد غیر مستقیم: آن بخش از مواد مصرفی که برای تکمیل کالا ضروری می‌باشد ولیکن به علت مصرف ناچیز آن نتوان آن را به عنوان مواد مستقیم مصرفی تولید طبقه بندی کرد مواد غیرمستقیم محسوب می‌شود. مانند مصرف میخ در ساخت میز و کمد چوبی.

حقوق و حق الزحمه ای که در جریان تولید و ساخت برای تبدیل مواد به کالا به کارگران پرداخت می‌شود را به عنوان دستمزد تولید شناسایی می‌کنند. دستمزد نیز به دو بخش زیر تقسیم خواهد شد:

الف) دستمزد مستقیم: دستمزدی است که بابت کاری پرداخته می‌شود که مستقیم صرف تبدیل مواد اولیه به کالای ساخته شده انجام می‌شود.

ب) دستمزد غیر مستقیم: دستمزدی است که بابت کاری پرداخت می‌شود که مستقیماً در ساخت و ترکیب کالای ساخته شده نقش نداشته است. مانند حقوق نگهبانان و سرکارگران کارخانه و... .

کلیه هزینه‌هایی که در جریان تولید اتفاق می‌افتد ولیکن نمی‌توان آنها را به طور مستقیم و مشخص به اقلامی از تولید یا محصولی خاص اختصاص داد. به عنوان سربار کارخانه یا سایر هزینه‌ها شناسایی می‌شوند نمونه‌های مشخص این هزینه‌ها: مواد غیرمستقیم تولید، دستمزد غیرمستقیم، هزینه تعمیرات و هزینه‌های استهلاک ماشین آلات، هزینه بیمه و سایر مواد مشابه می‌باشد (کریمی، ۱۳۷۵).

۳-۲- اضافه یا کسر سربار

هزینه‌های واقعی سربار در طی دوره مالی در بدهکار حساب کنترل سربار ثبت می‌گردد و سربار جذب شده را در ابتدای دوره مالی در طرف بستانکار حساب کنترل سربار ثبت می‌نماییم. بنابراین در پایان دوره مالی مانده حساب کنترل سربار نشان دهنده اضافه یا کسر جذب سربار خواهد بود. اگر مانده حساب کنترل سربار بدهکار باشد یعنی سربار واقعی بیش از سربار جذب شده باشد،

کسر جذب سربار وجود دارد و به این معنا است سرباری که در ابتدای دوره مالی پیش بینی، جذب و به حساب تولید منظور گردیده است کمتر از سربار واقعی بوده که در طی دوره مالی تحمل شده است و اگر مانده حساب کنترل سربار بستانکار باشد یعنی سربار جذب شده بیش از سربار واقعی باشد اضافه جذب سربار وجود دارد و این نشان می دهد. سرباری که در ابتدای دوره پیش بینی، جذب و به حساب تولید منظور شده است. بیش از سرباری بوده است که در طی دوره مالی تحمل شده است (طبرسا و همکاران، ۱۳۸۶).

باید توجه داشته باشید حساب کسر یا اضافه جذب سربار یک حساب موقت می باشد و در پایان دوره مالی این حساب باید بسته شود. بستن حساب اضافه یا کسر جذب سربار ۲ حالت دارد:

۱. اگر مانده این حساب رقم جزئی باشد مانده این حساب به قیمت تمام شده کالای فروش رفته بسته خواهد شد که دو حالت زیر وجود خواهد داشت.

۲. اگر مانده حساب کسر یا اضافه جذب سربار رقم عمده ای باشد. مانده این حساب باید به موجودی کالای در جریان ساخت، موجودی کالای ساخته شده پایان دوره و قیمت تمام شده کالای فروش رفته منتقل شود.

۳-۳- کالای در جریان ساخت و کالای فروش رفته

در حسابداری مؤسسات تولیدی برای آنکه رویدادهای مالی فرآیند تولید را نشان دهند. از حساب کالای در جریان ساخت استفاده می کنند و هزینه های مواد، دستمزد و سربار و کالای در جریان ساخت اول دوره را در بدهکار این حساب منظور می کنند. این حساب ماهیت بدهکار دارد و در صورتی که کالایی ساخته شد و فرآیند انبار شدن آن آغاز شد عملیات حسابداری انبار کالای ساخته شده را در حساب کالای ساخته شده نشان می دهد یعنی حساب کالای در جریان ساخت بستانکار می شود و حساب کالای ساخته شده بدهکار این حساب نیز ماهیت بدهکار دارد و بابت موجودی کالای ساخته شده اول دوره و کالای ساخته شده طی دوره بدهکار می شود و اگر کالایی فروش رفت بابت قیمت تمام شده کالای فروش رفته بستانکار می شود (مجتهدزاده، ۱۳۸۹). گزارش های درون سازمانی که بطور کلی مورد استفاده مدیران جهت برنامه ریزی، کنترل و نظارت و تصمیم گیری تهیه می شوند. گزارش های برون سازمانی که مورد استفاده کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی خارج از سازمان می باشد نمونه بارز این استفاده کنندگان سرمایه گذاران، بورس اوراق بهادار، دولت، بانکها، حسابرسان و غیره می تواند باشد (نیک خواه آزاد و ابراهیمی کردلر، ۱۳۷۸).

۴-۲- طبقه بندی هزینه ها با توجه به حجم تولید

از آنجا که شرایط اقتصادی در بازار همیشه یکسان نیست بنابراین مدیران واحدهای تولیدی همواره در تلاش اند که در ابتدای سال مالی جدید و یا بازه زمان های تعیین شده با در نظر گرفتن شرایط بازار، می بایست با توجه به حجم تولید شده و مصرف آن کالا در خصوص هزینه های تولید خود تغییرات لازمه را به عمل آورند. برای مثال برخی آنان در یک بازه زمانی ثابت هستند مانند اجاره کارگاه و... هزینه ها را به صورت ذیل دسته بندی باید کرد:

۱. هزینه های ثابت: هزینه هایی که همواره در حسابداری تولیدی لحاظ می گردند، هزینه های ثابت هزینه هایی هستند مانند اجاره کارگاه تولیدی و... که به حجم تولید شده ارتباط مستقیم ندارند، گفته می شود. از جمله هزینه های ثابت می توان، به حقوق کارکنان نیز اشاره کرد که این گونه هزینه ها به صورت ثابت در نظر گرفته می شوند.

۲. هزینه های متغیر: هزینه های متغیر از جمله هزینه هایی هستند که به صورت مستقیم با تولید محصولات در ارتباط هستند و در صورت افزایش تولید محصول هزینه ها افزایش و با کاهش تولید محصول کاهش یافته است؛ مانند مواد اولیه که در تولید به مصرف می رسند، بنابراین این گونه هزینه ها همواره متغیر و وابسته به مقدار تولید محصول هستند. در ضمن باید توجه داشته باشید هزینه های ثابت خود به ۳ دسته تقسیم می شوند.

- هزینه های ثابت ظرفیت کارخانه
- هزینه های ثابت بهره برداری
- هزینه های ثابت برنامه ای

۳. هزینه های نیمه متغیر: این دسته از هزینه ها هم می توانند ثابت باشند و هم متغیر و وابسته به مقدار تولید؛ برای مثال بسیاری از کارکنان بخش تولیدی علاوه بر دستمزد ثابت خود، به میزان فروش کالاهای تولیدی نیز دستمزد دریافت می نمایند که این نوع هزینه هم به صورت ثابت و هم متغیر است. به عنوان مثال می توان به برق مصرفی کارخانه اشاره کرد. برقی که جهت روشنایی سالن کارخانه به کار می رود تقریباً ثابت است؛ چه تولید کم و چه زیاد باشد ولیکن برق مصرفی ماشین آلات با تغییر در حجم و میزان تولید تغییر خواهد کرد؛ بنابراین هزینه برق مصرفی کارخانه می تواند نیمه متغیر باشد (کرمی، ۱۳۷۵).

۳-۵- روش های حسابداری بهای تمام شده

روش های سنتی حسابداری بهای تمام شده، شامل هزینه یابی استاندارد، هزینه یابی جذبی و هزینه یابی نهایی می شود. در عین حال، روش های سنتی، به خاطر عدم ارتباط با محیط تجاری امروزی، مورد انتقاد شدید قرار گرفته اند. روش های جدیدتر پیشنهادی عبارتند از: هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی هدف، هزینه یابی چرخه ی عمر محصول، سیستم تولید به موقع، حسابداری عملکرد سیستم، هزینه یابی معکوس و هزینه یابی کابزن (مجتهدزاده، ۱۳۸۹).

در هزینه یابی استاندارد هزینه های واقعی با هزینه های استاندارد مقایسه می شود و تفاوت بین هزینه های واقعی و هزینه های استاندارد را انحراف می نامند. برای این کار از ابزاری به نام کارت هزینه استاندارد استفاده می شود که در آن مقدار و نرخ مواد اولیه، دستمزد مستقیم و سربار کارخانه را برای تولید یک واحد محصول نشان می دهد. به عبارت دیگر، هزینه یابی استاندارد، تکنیکی کنترلی است انحراف ها را با مقایسه هزینه های واقعی با استاندارد های از پیش تنظیم شده، مشخص می کند، در نتیجه فعالیت ها را از طریق مدیریت بر پایه ی استثنا، تسهیل می نماید. این اصطلاح به تکنیکی اشاره دارد که از استاندارد ها برای کنترل هزینه ها، از طریق تحلیل انحرافات، استفاده می کند. هدف هزینه یابی استاندارد، تامین اطلاعات هزینه ای مربوط به هزینه های قابل کنترل، سرعت محاسبه هزینه های تولیدی، آماده سازی بودجه های تجاری، قیمت گذاری محصولات و اندازه گیری عملکرد مدیران بخش ها می باشد. هزینه یابی استاندارد، به طور خاص در صنایع تولیدی بکار می رود جایی که محصولات جدید، بطور ثابت تولید می شوند مانند پالایش نفت خام، صنایع دارویی و شیمیایی، صنعت اتومبیل، کنسرو کردن سبزیجات و میوه جات و صنایع رستوران های فست فود. حتی اگر هزینه یابی استاندارد، در بخش تولید، کاربرد گسترده ای داشته باشد، کارایی آن در بخش های غیر تولیدی را نمی توان نادیده گرفت بنابراین متذکر می شود که هزینه یابی استاندارد، در بسیاری صنایع دیگر و سازمان های غیر انتفاعی نیز بکار می روند. در عین حال این تکنیک، به خاطر کاهش مربوط بودن مورد انتقاد شدید قرار گرفته است. برای نمونه، جانسون و کاپلان، ادعا می کنند که هزینه یابی استاندارد را می بایست به دلیل عدم شایستگی آن برای جهان رقابتی کنونی، رها کرد (طبرسا و همکاران، ۱۳۸۶).

هزینه یابی جذبی که به روش هزینه یابی کامل نیز معروف است، یک سیستم هزینه یابی می باشد که با تمام هزینه های تولید سرو کار دارد، بدون توجه به اینکه هزینه های متغیر یا ثابت هستند. در این روش کلیه هزینه های محصول از جمله سربار ساخت به تعداد فروش رفته به هزینه منظور می گردد، در صورتی که تحقق سربار ثابت هیچ ارتباطی به فروش یا عدم فروش محصولات، چه محصولات تولیدی فروش برون یا نروند. بنابراین در روش هزینه یابی جذبی از آنجایی که سربار ثابت ساخت به تعداد فروش رفته به هزینه منظور می گردد، محصولاتی که فروش نرفته اند (موجودی کالای ساخته شده ی پایان دوره) مقداری از سربار ثابت تحقق یافته دوره جاری را به دوره آتی منتقل می نمایند. اصول هزینه یابی جذبی را می بایست به هنگام تهیه ی صورت های مالی برای اهداف خارجی، بکار برد. این هزینه یابی، برای تعیین قیمت محصول، مناسب است. همانطور که تضمین می کند که تمام هزینه ها، تحت پوشش قرار می گیرند، محاسبه ی سود درست را نشان می دهند، با مفاهیم تعهدی حسابداری، مطابقت داشته و برای هدف تهیه ی صورت های مالی خارجی، سازماندهی می شود (نیک خواه آزاد و ابراهیمی کردلر، ۱۳۷۸).

حسابداری عملکرد سیستم عبارت است از تکنیکی که هدف اولیه، به حداکثر رساندن عملکرد است در حالیکه بطور همزمان، موجودی و هزینه های آغازین، حفظ یا کمتر می شوند. حسابداری عملکرد سیستم، رابطه ای مستقیم با تصمیم گیری و مدیریت عملکردی دارد و با تمرکز روی هدف سازمان، شروع می شود. یعنی اینکه در تلاش برای کمک به سازمان هاست تا با افزایش واحد های هدف، به مقصدشان برسند. حسابداری عملکرد، حرکتی است که در آن، یک موسسه به اهدافش می رسد، اهدافی که بصورت واحدهای هدف، تعیین می شوند. در موسسات غیر انتفاعی، هدف موسسه را می توان بر حسب هدف غیر مالی، ارزیابی کرد، لیکن برای شرکت های غیر انتفاعی، هدف اصلی کسب منافع است (بهرامفر و رسولی، ۱۳۷۷).

۳-۶- انواع گزارش

گزارشات به دو صورت درون سازمانی و بیرون سازمانی تهیه می شوند که در قسمت پایین به شرح و بررسی این دو نوع گزارش پرداخته ایم.

گزارشات درون سازمانی: گزارشی مانند: گزارش مصرف مواد، موجودی، مواد اولیه انبار، خرید و بهای تمام شده کالا از جمله گزارشات درون سازمانی است.

۱. گزارش مصرف مواد: گزارشی که از هزینه هایی مانند مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت که جزء عوامل اساسی تولید محصول است تهیه و در پایان دوره به مدیران ارائه داده می شود بسیار حائز اهمیت است. در این گزارشات باید توجه داشت که علاوه بر مقدار مصرف، مواد مبلغ که در ساخت محصول به مصرف رسیده نیز حائز اهمیت است (رضاییان، ۱۳۷۹).

۲. گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده: گزارشات بهای تمام شده کالاهای ساخته شده از جمله گزارشات درون سازمانی است که در پایان هر ماه امکان مقایسه بهای تمام شده محصولات ساخته شده هر ماه را به مدیران می‌دهد (رضاییان، ۱۳۷۹).

گزارش بیرون سازمانی: گزارشاتی مانند گزارشات دارایی که در آخر ماه تهیه و به ارگان‌های بیرون سازمانی ارائه داده می‌شوند گزارشات بیرون سازمانی گفته می‌شود که بر اساس استانداردها و اصول پذیرفته شده تهیه می‌شوند (رضاییان، ۱۳۷۹).

۱. گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته: این نوع گزارش در مؤسسات بازرگانی و تولیدی در پایان دوره مالی تهیه می‌گردد. در مؤسسات بازرگانی کالای خریداری شده بدون تغییر شکل برای فروش ارائه داده می‌شود ولی در واحدهای تولیدی با تغییر شکل مواد اولیه کالاها ساخته می‌شود، بدین دلیل ملاک حسابداری بهای تمام شده در این واحدها بهای تمام شده کالای فروش رفته است. قابل ذکر است بهای تمام شده کالای فروش رفته متفاوت با مبلغ فروش کالا بوده و با توجه به روش‌های قیمت گذاری انبار (میانگین موزون، فایفو و لایفو) تعیین می‌گردد. این مبلغ از گزارشات نرم افزار انبارداری به دست می‌آید (بهرامفر و رسولی، ۱۳۷۷).

۲. گزارش سود و زیان: یکی دیگر از گزارشات بیرون سازمانی گزارشات سود و زیان سازمان‌ها است که در آخر سال مالی محاسبه می‌شود. گرچه مدیران سازمان‌ها در آخر هر ماه این گزارشات را از حسابداران و یا نرم افزار حسابداری دریافت کرده و با مقایسه سود و زیان ماه پیش می‌توانند نسبت به تولیدات آتی خود تصمیم‌گیری نمایند. به این صورت است که چنانچه مبلغ خالص فروش بیشتر از بهای تمام شده کالای فروش رفته باشد سازمان دارای سود خواهد بود و چنانچه مبلغ خالص فروش کمتر از بهای تمام شده کالا فروش رفته باشد سازمان دچار زیان شده است؛ که مدیران بر اساس این گزارشات نسبت به تولید بیشتر و سود سازمان و یا واحد خود و جلوگیری از زیان سازمان اقدام به عمل می‌آورند (بهرامفر و رسولی، ۱۳۷۷).

۴- بحث و نتیجه‌گیری

حسابداری بهای تمام شده در مؤسسات تولیدی و خدماتی هم کاربرد دارد. حاسبه بهای تمام شده کالاها در سازمان امکان تصمیم‌گیری و برنامه ریزی دقیقی را در روند تولید سازمان‌ها و واحدهای تولیدی در اختیار مدیران قرار می‌دهد. بهای تمام شده کالا می‌تواند نه تنها به صورت مستقیم بر روی کالا تولید شده تأثیر بگذارد بلکه به صورت غیر مستقیم نیز از تأثیرات بالایی برخوردار است. همچنین هزینه‌ها را با توجه به ارتباط آنان با تولید و حجم تولید نیز باید مورد بررسی قرار داد.

استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده اشخاص درون سازمانی هستند. مبنای قیمت گذاری در حسابداری بهای تمام شده می‌تواند اندازه‌گیری بر مبنای پول باشد یا هرگونه اندازه‌گیری فیزیکی مرتبط. عوامل بهای تمام شده عبارتند از: ۱. مواد مستقیم: به موادی که مستقیماً در ساخت محصول نقش دارند. ۲. دستمزد مستقیم: دستمزد عوامل تولید که مستقیماً در تولید نقش دارند. ۳. هزینه‌های غیر مستقیم (سربار): هزینه‌هایی که در کارخانه به مصرف می‌رسند اما مستقیماً در تولید نقشی ندارند. روش‌های حسابداری بهای تمام شده که توسط صنایع تولیدی و خدماتی، مورد استفاده قرار گرفته‌اند. روش‌های سنتی که شامل هزینه‌یابی استاندارد، هزینه‌یابی جذبی و نهایی می‌باشند که به خاطر نبود ظرفیت ارائه اطلاعات مربوط در محیط تجاری مورد انتقاد شدید قرار گرفته‌اند و روش‌های مدرن که به خاطر فواید بیشتر نسبت به روش‌های سنتی، عبارتند از: سیستم تولید به موقع، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی چرخه عمر محصول، حسابداری عملکرد سیستم و حسابداری معکوس.

منابع

- بهرامفر، نقی و رسولی، ولی الله، ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیریت، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۷۷، ۸۶-۱۰۹.
- رضاییان، علی، ۱۳۷۹، مدیریت رفتار سازمانی، تهران، انتشارات سمت.
- طبرسا، غلامعلی، غفوری، داوود و ثابتی، علیرضا، روندهای اخیر و پیشرفت‌های آتی در حسابداری، حسابدار، سال دوم، شماره ۱۸۷، ۱۳۸۶، ۷۰-۷۳.
- کرمی، اژدر، نگرش مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۷۵، ۱۴۶-۱۵۶.
- مجتهدزاده، ویدا، دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموخته‌گان مقطع کارشناسی حسابداری دیدگاه استادان دانشگاه، شاعلان در حرفه و دانشجویان حسابداری (بررسی موردی استان آذربایجان غربی)، دانش حسابداری، سال اول، شماره ۱، ۱۳۸۹، ۷۳-۸۷.
- نیک‌خواه آزاد، علی و ابراهیمی کردلر، علی، بررسی میزان استفاده از تکنیک‌های پیشرفته مدیریت مالی در شرکت‌های تابعه گسترش و نوسازی صنایع ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۷۸، ۳۵-۴۹.

7. Flamholtz, E. G. Bullen; M. L. Hua. W (2002). "Human Resource Accounting: a historical perspective and future implications". *Management Decision*, 40, Iss. 10, 947- 954.
8. Jiang, W., Hou, G., Li, J., Peng, C., Wang, S., Liu, S., Zhuang, Q., Chen, J., Liu, H. (2019). Prevalence of H7N9 subtype avian influenza viruses in poultry in China, 2013-2018. *Trans boundary emergency diseases*. 66 (4), 1758–1761.
9. Li S., Wang Y., Xue J., Zhao N., Zhu T. (2020). The Impact of COVID-19 Epidemic Declaration on Psychological Consequences: A Study on Active Weibo Users. 17(6), 175-197.
10. Morens D. M., Folkers, G. K., Fauci. A. S. (2008). Emerging infections: a perpetual challenge. *Lancet Infection Diseases*, 8, 710–719.
11. Neuberg, S. L., Kenrick, D. T., Schaller, M. (2011). Human threat management systems: self-protection and disease avoidance. *Neuroscience Bio behavior revolution journal*, 35 (4), 1042–1051.
12. Poletti, P., Poletti, B., Ajelli, M. (2009). Spontaneous behavioural changes in response to epidemics. *Journal of Theoretical Biology*, 260 (1), 31-40.
13. Qiu, J., Shen, B., Zhao, M., Wang, Z., Xie, B., & Xu, Y. (2020). A nationwide survey of psychological distress among Chinese people in the COVID-19 epidemic: implications and policy recommendations. *General Psychiatry*, 33, 1-4.
14. Sareen, J., Erickson, J., Medved, M. I. (2013). Risk factors for post-injury mental health problems. *Depress Anxiety*, 30, 321–327.
15. Seth, N. (2009). "Human Resource Accounting Practices Adopted in Indian Industries". *ASBM Journal of Management*, 2, 103-105.
16. Shrewsbury, J. F. (2005). *A History of Bubonic Plague in the British Isles*. Cambridge University Press, London, Cambridge.

