





## حسابداری صنعتی؟

## بهایابی؟ یا

## حسابداری بها؟

دکتر محسن قاسمی

عنوان اینداستریال اکانتینگ (Industrial Accounting) را که گوگل می‌کنیم، اولین یافته پیوند یک پایگاه اینترنتی ایرانی است که در نسخه انگلیسی آن، به احتمال قریب به یقین در برگردان از فارسی به انگلیسی حسابداری صنعتی، از این اصطلاح نادرست (یا نادقیق) استفاده کرده است. دومین یافته هم، در کمال ناباوری، عنوان یکی از مقالات معتبرترین مجله دانشگاهی حسابداری جهان، اکانتینگ ریویو (Accounting Review) (نشریه علمی- پژوهشی انجمن حسابداری آمریکا) است! که البته تاریخ مقاله (۱۹۵۹ میلادی، ۱۳۳۸ هجری شمسی) خیالمان را راحت می‌کند که مربوط به زمانی است که حتی در آمریکا نیز زمینه‌های تخصصی کاست اکانتینگ (Cost Accounting) و منجمنت اکانتینگ (Management Accounting) هنوز آن‌طور که باید و شاید پا نگرفته بودند، و حتی خود اکانتینگ (Accounting) نیز، به مفهوم امروزی آن، یک زمینه تخصصی نوپا به شمار می‌رفت.

در زبان فارسی اما وضعیت متفاوت است. نزد عموم حسابداران، و صد البته نزد غیرحسابداران، اصطلاح حسابداری صنعتی همچنان متداولترین اصطلاح برای اطلاق به این زمینه تخصصی است.

البته این الزام، با افشای مبلغ جمع کل موجودیها رعایت نمی‌شود! چون واحدهای تجاری طبق استاندارد ۸۵ ملزم هستند مبلغ موجودی مواد و کالا (ارائه‌شده در صورت وضعیت مالی) را در یادداشت‌های توضیحی، متناسب با ماهیت فعالیت خود طبقه‌بندی کنند؛ و مبلغ هر یک از گروه‌های عمده موجودیها شامل موارد زیر و تغییرات آنها از یک دوره به دوره دیگر را نیز افشا کنند:

- مواد اولیه،
  - کار در جریان پیشرفت (شامل کالای در جریان ساخت و کارهای خدماتی در جریان تکمیل)،
  - کالای ساخته‌شده و کالای خریداری‌شده برای فروش،
  - مواد و کالای در راه (در شناخت این موجودیها، مقطع زمانی انتقال مالکیت باید ملاک عمل باشد)،
  - سایر اقلام مصرفی (از قبیل قطعات و لوازم یدکی ماشین‌آلات، ملزومات و مواد غیرمستقیم)،
  - اقلامی که به‌طور معمول و با توجه به شرایط ایجادشده به‌منظور فروش نگهداری نمی‌شوند (از قبیل ضایعات تولید، داراییهای ثابت برکنار شده و اقلام اسقاطی).
- در برآورده کردن الزامات اندازه‌گیری و افشای یادشده، اصلی‌ترین چالش حسابداران به‌ویژه در واحدهای تولیدی و خدماتی، تخصیص بهای انباشت‌شده در مخازن بها (مواد اولیه، دستمزد، سربار ساخت) بین کالای ساخته‌شده (یا خدمات تکمیل‌شده) و کالای در جریان ساخت (یا خدمات در

البته چند سالی است که به‌همت استادانی که اندک دغدغه اصطلاح‌شناسی دارند، عنوان دروس مربوط در دانشگاه‌ها یک پله ارتقا یافته و به بهایابی (Costing) تغییر داده شده است؛ که صد البته عنوان بهتری از حسابداری صنعتی است. ولی همچنان نادقیق و ناقص است!

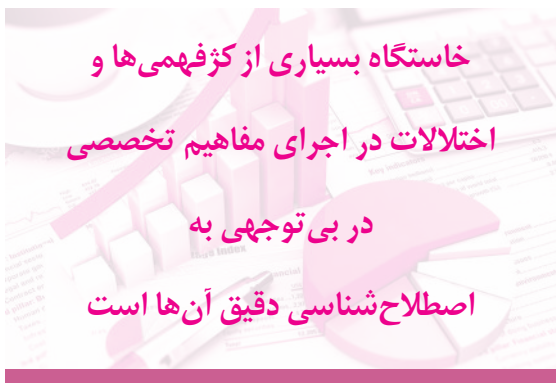
### هدف اصلی: اندازه‌گیری و افشای بها

نگارنده بر این باور است که رمز اصلی توفیق در آموختن و آموختن و اجرای آن زمینه تخصصی که ما در ایران با عنوان حسابداری صنعتی می‌شناسیم، این است که اولاً، تفاوتها و اشتراکات این زمینه تخصصی با دو زمینه تخصصی حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را بدانیم؛ و ثانیاً، بتوانیم در چند جمله ساده به یک حسابدار دیگر بگوییم هدف اصلی این زمینه تخصصی چیست، و این هدف با چه ابزارهایی برآورده می‌شود.

از پرداختن به تفاوتها و اشتراکات این سه زمینه تخصصی که بگذریم (چون مجال دیگری را می‌طلبد)، شخصاً اگر بخواهم هدف اصلی حسابداری صنعتی را به یک همکار حسابدار توضیح بدهم، چنین مطرح می‌کنم:

طبق استانداردهای حسابداری (منظور حسابداری مالی است)، و شخصاً استاندارد حسابداری ۸ (ایران) با عنوان «حسابداری موجودی مواد و کالا» و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ (IAS 2)، واحدهای تجاری از هر نوع که باشند (خدماتی، بازرگانی، تولیدی) ملزم هستند، موجودی مواد و کالای خود را به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری و در صورتهای مالی شناسایی کنند (از استثنائات این الزام می‌گذریم). علاوه‌براین، همه واحدهای تجاری، حتی آنهایی که در تهیه صورت سودوزیان خود از طبقه‌بندی هزینه‌ها بر مبنای ماهیت استفاده می‌کنند، ملزم هستند مبلغ دقیق و جزئیات بهای تمام‌شده موجودیهای فروش‌رفته طی دوره را در صورتهای مالی خود افشا کنند (بند ۵۲ ب استاندارد ۸).

بنابراین، هدف اصلی آن زمینه تخصصی که ما در ایران با عنوان حسابداری صنعتی می‌شناسیم، محاسبه بهای تمام‌شده (Cost) موجودیهای واحدهای تجاری است.

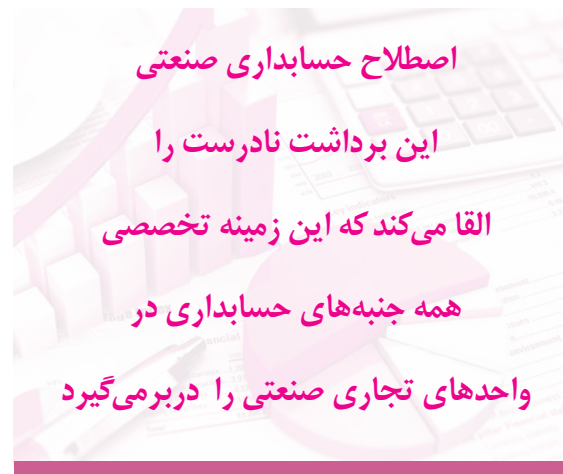


به‌شمار می‌آید. ولی از آن‌جا که در **حسابداری مدیریت** مقید به رعایت استانداردهای حسابداری مالی نیستیم، ابزارهای **بهایابی** (Costing) حسابداری مدیریت در مقایسه با ابزارهای بهیابی حسابداری مالی و حسابداری صنعتی توسعه بیشتری پیدا کرده‌اند، و توسعه مفاهیم مدرنی همچون **بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC)**، **بهایابی بر مبنای هدف**، ... دستاورد چابکی بیشتر حسابداری مدیریت (لاقید به استانداردها) نسبت به **حسابداری مالی** (مقید به استانداردها) است.

### نه حسابداری صنعتی، نه بهیابی؛ حسابداری بها

با توجه به مراتب یادشده، و از آن‌جا که هدف و کارکرد اصلی آن زمینه تخصصی که ما در ایران با عنوان **حسابداری صنعتی** می‌شناسیم، هم در حسابداری مالی و هم در حسابداری مدیریت، اندازه‌گیری و افشای بهای تمام‌شده طبقات عمده موجودیها و بهای تمام‌شده موجودیهای فروش‌رفته (طی دوره) در انواع مختلف واحدهای تجاری (خدماتی، بازرگانی، تولیدی) است، بی‌تردید عنوان دقیق، درست و کامل این زمینه تخصصی، همان‌گونه که در سطح بین‌المللی نیز با همین عنوان شناخته و نامیده می‌شود، **حسابداری بها** (Cost Accounting) است، چرا که نامیدن این زمینه تخصصی با عنوان حسابداری صنعتی هم محدود کردن ذهنی آن به واحدهای تجاری صنعتی است؛ و هم از سوی دیگر، این برداشت نادرست را القا می‌کند که این زمینه تخصصی همه جنبه‌های حسابداری در واحدهای تجاری صنعتی را دربرمی‌گیرد. در صورتی که می‌دانیم این زمینه تخصصی هم در واحدهای تجاری گوناگون (نه فقط صنعتی) کاربرد دارد؛ و هم این‌که در واحدهای تجاری صنعتی (همانند سایر واحدهای تجاری) صرفاً برای شناسایی و اندازه‌گیری و افشای بهای تمام‌شده طبقات عمده موجودیها و بهای تمام‌شده موجودیهای فروش‌رفته (طی دوره) به‌کار می‌رود.

دلیل کامل‌تر و درست‌تر بودن عنوان **حسابداری بها** (Cost Accounting) نسبت به **بهایابی** (Costing) نیز بسیار ساده است. زیرا، بهیابی صرفاً یکی از ابزارهای



جریان تکمیل) است؛ که بسته به ماهیت واحد تجاری و نوع فعالیت آن، ناگزیر به استفاده از یکی از سیستم‌های **بهایابی سفارش کار** (سیستم بهیابی متفاوت) یا **بهایابی مرحله‌ای** (سیستم بهیابی یکسان) هستند.

از این رو، با اطمینان خاطر می‌توان گفت، هدف اصلی آن زمینه تخصصی که ما در ایران با عنوان حسابداری صنعتی می‌شناسیم، اندازه‌گیری منصفانه‌ترین تقریب ممکن از بهای تمام‌شده طبقات عمده موجودیها و بهای تمام‌شده موجودیهای فروش‌رفته (طی دوره) واحد تجاری با رعایت الزامات استانداردهای حسابداری مالی به‌منظور گزارشگری مالی برون‌سازمانی (تهیه صورت‌های مالی) است.

### فصل مشترک حسابداری مالی و حسابداری

#### مدیریت

به‌رغم هدف و کارکرد اصلی یادشده، باید توجه داشت، از آن‌جا که اطلاعات بهای تمام‌شده طبقات عمده موجودیها و بهای تمام‌شده موجودیهای فروش‌رفته (طی دوره) جزو اصلی‌ترین اطلاعات مورد نیاز مدیران واحدهای تجاری برای تصمیم‌گیریهای درون‌سازمانی نیز به‌شمار می‌آیند، از این رو، آن زمینه تخصصی که ما در ایران با عنوان **حسابداری صنعتی** می‌شناسیم، فصل مشترک دو زمینه تخصصی حسابداری مالی و حسابداری مدیریت نیز



تکمیل شده) و کالای در جریان ساخت (یا خدمات در جریان تکمیل) اقدام می‌شود (مرحله‌ای که بین سیستمهای بهیابایی مختلف متفاوت است). سرانجام نیز، بر مبنای تخصیص انجام شده، و در قالب یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی نسبت به رعایت الزامات افشای استانداردهای حسابداری مالی اقدام می‌شود.

همان‌طور که ملاحظه می‌کنید، در این فرایند جامع حسابداری بها، بهیابایی صرفاً یک ابزار محاسباتی برای تخصیص است. از این‌رو، عنوان کامل و درستی برای نامیدن این زمینه تخصصی نیست زیرا کل این فرایند را به یکی از اجزای آن تقلیل می‌دهد. ناگوارتر از آن، این‌که به‌ذهن افراد (حسابدار و غیرحسابدار) چنین متبادر می‌کند که سرتاسر این فرایند، بهیابایی است! در حالی که همان‌طور که تأکید شد، بهیابایی صرفاً ابزار محاسباتی تخصیص بهاگان انباشت‌شده در مخازن بها بین کالای ساخته‌شده (یا خدمات تکمیل‌شده) و کالای در جریان ساخت (یا خدمات در جریان تکمیل) است؛ و سایر اقدامی که در فرایند حسابداری بها انجام می‌دهیم (از جمله، انجام ثبتهای شناسایی عوامل تشکیل‌دهنده بهای تمام‌شده موجودیها و موارد افشایی که در صورتهای مالی انجام می‌دهیم) به‌هیچ وجه بهیابایی نیست.

### اصطلاح‌شناسی: احساس‌گرایی یا عقل‌گرایی؟

در رویارویی با بحثهایی مشابه موضوع این مقاله، اغلب با دو قطب مواجه می‌شویم که یک سر طیف آن بر این باورند که اساساً پرداختن به چنین بحثهایی بیهوده و مایه اتلاف وقت است؛ و در قطب مقابل، چنین باور دارند که خاستگاه بسیاری از کژفهمیها و اختلالات در اجرای مفاهیم تخصصی (از جمله، حسابداری صنعتی!) در بی‌توجهی به اصطلاح‌شناسی دقیق آنها است. ناگفته پیداست که نگارنده در زمره باورمندان گروه اخیر است، و در مواجهه با بسیاری از مفاهیم تخصصی در حسابداری ایران بر این باور است که اگر دقت و حساسیت بیشتری اعمال می‌شد، بسیاری از کژفهمیها و اختلالات در اجرای مفاهیم تخصصی (از جمله، حسابداری صنعتی!) اساساً از ابتدا ایجاد نمی‌شد.



مورد استفاده در حسابداری بها است، نه همه آن! همان‌طور که پیش از این نیز اشاره شد، حسابداران واحدهای تجاری در رعایت الزامات شناسایی، اندازه‌گیری و افشای استانداردهای حسابداری مالی، با اصلی‌ترین چالشی که مواجه می‌شوند، تخصیص بهای انباشت‌شده در مخازن بها (مواد اولیه، دستمزد، سربار ساخت) بین کالای ساخته‌شده (یا خدمات تکمیل‌شده) و کالای در جریان ساخت (یا خدمات در جریان تکمیل) است؛ که بسته به ماهیت واحد تجاری و نوع فعالیت آن، ناگزیر به استفاده از یکی از سیستمهای بهیابایی سفارشی کار (سیستم بهیابایی متفاوت) یا بهیابایی مرحله‌ای (سیستم بهیابایی یکسان) هستند. به عبارت دیگر، بهیابایی صرفاً یک مرحله محاسباتی از فرایند حسابداری بها است.

در حالی که در حسابداری بها، در طول هر دوره گزارشگری، ابتدا، یکایک رویدادهای مالی منجر به تحقق عوامل تشکیل‌دهنده بهای تمام‌شده موجودیها شناسایی (ثبت) می‌شوند، و بدین ترتیب، عوامل تشکیل‌دهنده بهای تمام‌شده موجودیها، شامل بهای مواد اولیه، بهای دستمزد، و بهای سربار ساخت، در مخازن بها (کنترل مواد، کنترل دستمزد، و کنترل سربار) انباشت می‌شوند (مرحله‌ای که بین سیستمهای بهیابایی مختلف یکسان است). سپس، بسته به ماهیت واحد تجاری و نوع فعالیت آن، با استفاده از یکی از سیستمهای بهیابایی سفارشی کار (سیستم بهیابایی متفاوت) یا بهیابایی مرحله‌ای (سیستم بهیابایی یکسان) نسبت به تخصیص این بهاگان انباشت‌شده بین کالای ساخته‌شده (یا خدمات

### در فرایند جامع حسابداری بها

بهیابایی

صرفاً ابزاری محاسباتی

برای تخصیص است