

هزینه‌یابی بر اساس فعالیت سید مصطفی خرابری*

در مورد نحوه اندازه‌گیری بهای تمام شده محصولات (هزینه‌های تولید) با هم اختلاف نظر دارند. حسابداران تجربی تمایل به گزارش کامل هزینه‌ها دارند، کسب بر اساس آن، هزینه‌های ثابت تولید به محصولات تخصیص می‌یابند (در "هزینه‌یابی کامل"، عوامل تشکیل‌دهنده بهای تمام شده عبارتند از: مواد مستقیم، دستمزد مستقیم، سربار متغیر کارخانه و سربار ثابت کارخانه). تحقیقات و بررسی‌ها نشان داده‌اند که در دو کشور آمریکا و انگلستان در سطح وسیعی، از روش هزینه‌یابی کامل استفاده می‌شود.

از سوی دیگر، حسابداران دانشگاهی عقیده دارند که هزینه‌های متغیر نمایانگر اقلام مربوط به بهای تمام شده هستند و بایستی در تصمیم‌گیری‌های مربوط به تولید محصول مورد استفاده قرار گیرند.

توصیه حسابداران دانشگاهی از روش هزینه‌یابی متغیر (هزینه‌یابی مستقیم) محصولات، برای این اصل استوار است که در کوتاه مدت، یک موسسه برای شروع عملیات در سطح ظرفیت اصلی خود، هزینه‌های ثابت قطعی‌ای را متحمل می‌شود. اگر چنین هزینه‌هایی قبلاً متحمل شده باشند، در کوتاه مدت بدون تغییر باقی خواهند ماند، بدون توجه به اینکه چه تصمیمی در مورد آنها اتخاذ شود. در بلند مدت، برای اینکه یک واحد تجاری قادر باشد به بقای خود ادامه دهد، بایستی این هزینه‌های ثابت باز یافت گردند. بنابراین، هزینه‌های متغیر محصول (هزینه‌یابی متغیر) برای تعیین بهای تمام شده، در کوتاه مدت مورد استفاده قرار گیرد.

چنین به نظر می‌رسد که محاسبه بهای تمام شده برای کوتاه مدت مورد توجه مدیران نیست، آنها عاقبت دارند که تصمیم‌گیری برای تولید یک محصول، ضرورتی بلندمدت است، و این ضرورت ایجاب می‌کند که هم از نظر تولید و هم از نظر فروش و بازاریابی، به‌سرای محصول برنامه بلندمدت داشته باشند. نتیجه اینکه آنها معتقدند که هزینه‌های متغیر کوتاه مدت (هزینه‌یابی مستقیم)، برای اندازه‌گیری بهای تمام شده کافی نیست و جوابگو نمی‌باشد. در عوض، آنها ترجیح می‌دهند برای تولید در یک دوره بلندمدت و برای محاسبه بهای تمام شده محصولات، از هزینه‌یابی کامل به عنوان یک

یکی از اهداف اساسی یک سیستم حسابداری صنعتی، تهیه اطلاعات مربوط به بهای تمام شده محصول می‌باشد. بسیاری از بررسی‌هایی که در خصوص روش‌های قیمت‌گذاری محصولات به عمل آمده، نشان داده‌اند که هزینه‌های تولید نقش مهمی در تعیین قیمت‌های فروش ایفا می‌کنند. این موضوع خصوصاً در مورد کالاهایی که کمتر مشابه دارند، محسوس‌تر می‌باشد و مصادق دارد (برای این‌گونه محصولات، به علت عدم وجود در بازار، قیمت بازار در دسترس نیست). در بازارهای رقابتی، قیمت‌های فروش در اثر رقابت تعیین می‌شوند، و خارج از محیط کنترل عرضه‌کنندگان (تولیدکنندگان) می‌باشند. به هر حال، یک واحد تجاری که از هزینه‌های تولید محصول خود اطلاع داشته باشد، می‌تواند فعالیت خود را بر روی سودآورترین ترکیب تولید متمرکز نموده و از فعالیت‌های زیان‌آور جلوگیری به عمل آورد.

اختلاف بین تئوری و عمل

حسابداران دانشگاهی و حسابداران تجربی (حسابدارانی که در عمل به کار حسابداری اشتغال دارند)

دوش جایگزین استفاده کنند.

در کارخانه‌های امروزی، نسبت هزینه‌های ثابت در مقایسه با جمع هزینه‌های تولیدی روبه افزایش است. در بعضی از این کارخانه‌ها که در تکنولوژی پیشرفته ساخت محصولات سرمایه‌گذاری کرده‌اند، هزینه‌های متغیر کمتر از ۱۰٪ جمع هزینه‌های تولیدی می‌باشند. بحث در مورد اینکه آیا هزینه‌های متغیر، هزینه‌های مربوط به تصمیم‌گیری هستند، در صورتی صحیح است که نسبت هزینه‌های متغیر به جمع هزینه‌های تولیدی از درصد بالایی برخوردار باشد. مدیران کارخانجات امروزی، این را نمی‌پذیرند که هزینه‌های متغیر برای اندازه‌گیری بهای تمام شده محصولات و تصمیم‌گیری در کوتاه مدت قابل استفاده هستند. هر چند مدیران محاسبه بهای تمام شده محصولات را بر اساس هزینه‌بایی کامل ترجیح می‌دهند ولی شواهد فراوانی در دست است که نشان می‌دهند مدیران از سیستم‌های امروزی هزینه‌بایی محصولات، رضایت ندارند. بررسی‌هایی که در انگلستان و آمریکا در سال ۱۹۸۸ انجام گرفته، نشان دهنده این حقیقت است که مدیران از اطلاعات سیستم حسابداری صنعتی راضی نیستند، و یکی از علل اساسی این عدم رضایت، مربوط به روش تخصیص هزینه‌های سربار کارخانه به محصولات می‌باشد.

روشهای تخصیص، مورد استفاده در عمل

تحقیقات انجام شده در آمریکا چنین نشان می‌دهند که ۱ از واحدهایی که مورد بررسی قرار گرفته‌اند، از یک نرخ جذب سربار برای کلیه دوایر استفاده می‌کنند. بررسی‌های انجام شده در انگلستان، نشان می‌دهند که واحدهای تولیدی کوچکتر از روش یک نرخ استفاده می‌کنند، ولی موسسات کمی بزرگتر با هزینه‌های سربار با لا و قابل توجه نیز از یک نرخ جذب سربار برای تمام دوایر استفاده می‌کنند. نتایج حاصل از هر دو بررسی، نشان می‌دهند که بیشترین روش مورد استفاده برای بازاریافت هزینه‌های سربار، استفاده از یک نرخ سربار متفاوت برای هر مرکز یا گروهی از مراکز کار بوده. این روش، شامل استفاده از سیستم تخصیص دو مرحله‌ای است:

در مرحله اول، هزینه‌ها به حساب مراکز هزینه جذب و بدهکاری می‌شوند.

در مرحله دوم، هزینه‌ها از مراکز هزینه به محصولات تخصیص می‌یابند.

هیکل تخصیص هزینه‌های مراکز به محصولات (مرحله دوم)، معمولاً "ساعات کار مستقیم و هزینه مستقیم" مستقیم می‌باشد. در گذشته، استفاده از ساعات کار مستقیم برای جذب سربار کارخانه، که بخش قابل ملاحظه‌ای را در هزینه ساخت محصولات تشکیل می‌داد، مناسب بود. ولی در کارخانجات امروزی که خودکامی باشند و در خط‌های تولید از کامپیوتر استفاده می‌کنند، مستقیماً هزینه‌های دستمزد مستقیم محصولات یا خدمات کاهش می‌یابند. اگر روشهای تسهیم سربار کارخانه با توجه به روابط جدید موجود بین هزینه‌ها، تغییر نکنند محاسبه بهای تمام شده محصولات، نتایج گمراه‌کننده‌ای بدنبال خواهد داشت.

در کارخانه‌هایی که محصولات توسط ماشین‌آلات ساخته می‌شوند، در حقیقت، کارگران گرداننده ماشین‌آلات هستند و وظیفه آنها جلوگیری از اشکالات احتمالی ماشین‌آلات می‌باشد، و همچنین سرعت ساخت محصولات، به وسیله متخصصین کامپیوتر و مهندسیین ماشین‌آلات تعیین می‌شود. طبق بررسی‌های انجام شده توسط انجمن حسابداران مدیریت انگلستان، متوسط هزینه دستمزد مستقیم در این گونه واحدها ۱۲ درصد جمع هزینه‌های تولیدی می‌باشد (در مقایسه با این گونه کارخانجات، در آمریکا، هزینه دستمزد مستقیم ۱۵ درصد جمع هزینه‌های تولیدی است).

در کارخانجات مزبور، تسهیم هزینه‌های سربار کارخانه بر اساس ساعات کار مستقیم، مناسب‌ای درست و منطقی‌ای برای تعیین میزان سربار جذب شده توسط محصولات نمی‌باشد.

طبق بررسی‌های به عمل آمده توسط حسابداران مدیریت انگلستان، ۲۰ درصد از کارخانجات تحت بررسی برای محاسبه نرخ سربار جذب شده از مبنای هزینه دستمزد مستقیم استفاده می‌کنند، هر چند که محصولات این کارخانجات توسط ماشین‌آلات خودکار ساخته

طبقه بندی هزینه‌ها برحسب ثابت و متغیر طبق روش مرسوم هزینه‌یابی، اطلاعات کافی برای محاسبه بهای تمام شده محصول رابه دست نمی‌دهد. آنها از این عقیده دفاع می‌کنند که هزینه‌های متغیر باید به هزینه‌های کوتاه مدت و بلندمدت تجزیه شوند.

هزینه‌های متغیر کوتاه مدت، همان هزینه‌هایی هستند که طبق روش مرسوم هزینه‌یابی، به عنوان هزینه‌های متغیر طبقه بندی شده‌اند. آنها هزینه‌های مرتبط با حجم تولید هستند و به تناسب حجم تولید تغییر می‌کنند. هزینه‌های متغیر بلندمدت بسته به درجات فعالیت دچار تغییر می‌شوند، اما نه به طور آنی و سریع. مثلاً، هزینه برنامه‌ریزی تولید محصول، به تعداد دفعاتی که برای این محصول برنامه‌ریزی می‌شود، بستگی دارد. در بلندمدت، هزینه برنامه‌ریزی تولید به این بستگی دارد که چند دفعه برای تولید باید برنامه‌ریزی شود، نه چه تعداد محصول تولید شود.

تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین تغییرات در فعالیت و تغییرات در هزینه‌ها وجود دارد. در صورت کم شدن تعداد دفعات برنامه‌ریزی تولید، حقوق مهندس تولید افزایش نخواهد یافت، اما در بلندمدت با افزایش تعداد دفعات برنامه‌ریزی تولید، حقوق آنها نیز افزایش خواهد یافت. سیستم مرسوم هزینه‌یابی، این گونه هزینه‌های متغیر بلندمدت را تحت عنوان هزینه‌های ثابت طبقه بندی می‌کند. در سیستم هزینه‌یابی براساس فعالیت، هزینه‌های ثابت آن هزینه‌هایی هستند که در طی یک دوره زمانی معین - با تغییر در مقدار فعالیت دچار تغییر نمی‌شود. " کوپر " می‌گوید که شواهد موجود نشان می‌دهند که چنین هزینه‌هایی در صد نسبتاً کمی از حجم هزینه‌ها را تشکیل می‌دهند.

عوامل موجد هزینه

با دست یافتن به اطلاعات بیشتری راجع به رفتار هزینه، " کاپلن " و " کوپر " روش جدیدی برای دنبال کردن و ردیابی هزینه‌ها از مراکز هزینه تا محصولات ابداع نموده‌اند. این عمل، با استفاده از اندازه‌گیری کمی منابعی که هر محصول مورد مصرف قرار می‌دهد، انجام

می‌شوند. براساس اظهارات کارخانجات جدیدی که برای ساخت محصول، بیشتر از ماشین آلات خودکار استفاده می‌کنند، برای تعیین نرخ سربار جذب شده ساعات کار ماشین آلات رابه کار می‌گیرند.

مبنای پیشرفته‌تری برای تخصیص هزینه‌های سربار کارخانه، توسط ۵۰ درصد از کارخانه‌های تحت بررسی در آمریکا مورد استفاده قرار گرفته بود. بعضی از شرکتها، بطور همزمان، روشهای مختلف تخصیص سربار کارخانه را مورد تجزیه و آزمایش قرار داده بودند. مثلاً



از مبنای ساعات کار مستقیم برای تخصیص هزینه‌های سربارستی مرتبط با تعداد ساعات کار انجام شده، و از مبنای ساعات کار ماشین آلات برای تخصیص هزینه نیرو، و از مبنای هزینه مواد مستقیم برای تخصیص هزینه‌های مربوط به جابجایی مواد که مرتبط با ارزش مواد خام موجود در محصول است، استفاده می‌نمایند.

هزینه‌یابی براساس فعالیت

اخیراً، " کاپلن " و " کوپر " از دانشکده اقتصاد دانشگاه هاروارد، برای محاسبه هزینه‌های محصول (بهای تمام شده محصول) روش جدیدی را پیشنهاد نموده‌اند. آنها این روش را " هزینه‌یابی براساس فعالیت " می‌نامند. روش محاسبه بهای تمام شده براساس فعالیت، تاکید بر نیاز به دستیابی به درک بهتر از رفتار هزینه دارد، که براساس آن می‌توان معلوم و مشخص کرد که چه عواملی باعث ایجاد هزینه‌های سربار می‌شوند. کاپلن و کوپر بر این عقیده‌اند که

می‌شود. آنها سیستم مرسوم هزینه‌یابی را مورد انتقاد قرار می‌دهند، زیرا سیستم مرسوم، هزینه‌های سربسار را فقط تخصیص می‌دهد، بدون اینکه توجه خود را بر این نکته متمرکز کند که هزینه‌ها از کجا می‌آیند. آنها ادعا می‌کنند روش پیشنهادی‌شان، هزینه‌های سربسار را به علل و نیرو-هایی که در پس آنها وجود دارد ارتباط داده است. نیروهایی که در پس هزینه‌های سربسار وجود دارند "عوامل موجد هزینه" تعریف می‌شوند.

"عوامل موجد هزینه" را می‌توان آن فعالیتها و معاملاتی تعریف کرد که تعیین‌کننده‌های عمده در ایجاد هزینه‌ها هستند. بنابراین، رفتار هزینه توسط عوامل موجد هزینه تعیین می‌شود، و در نتیجه ردیابی هزینه‌های سربسار در محصولات، ایجاب می‌کند که رفتار هزینه درک شود، به نحوی که به طور قابل قبولی عوامل موجد هزینه بتواند شناسایی شوند.

هزینه‌های متغیر کوتاه مدت با ایستی با استفاده از عوامل موجد هزینه مرتبط با حجم در محصولات ردیابی شوند (مانند هزینه دستمزد مستقیم، ساعات کار ماشین و هزینه مواد مستقیم). مثلاً، "هزینه برق ماشین آلات با استفاده از ساعات کار ماشین در محصولات دنبال شود چون که ساعات کار ماشین باعث ایجاد هزینه برق می‌شود بنابراین، اگر تولید ۱۰ درصد افزایش یابد، هزینه مصرف برق و ساعات کار ماشین ۱۰ درصد افزایش خواهد یافت. سایر هزینه‌های سربسار متغیر کوتاه مدت ممکن است با ارزش مواد خام مصرف شده تغییر کنند. همچنین بعضی از هزینه‌ها ممکن است با ساعات کار مستقیم تغییر کنند. تحت این شرایط و تاهنگامی که ساعات کار مستقیم، ساعات کار ماشین آلات و هزینه مواد مستقیم به نسبت‌های مختلف به وسیله محصولات مصرف می‌شوند، بیش از یک عامل موجد هزینه مرتبط با حجم وجود خواهد داشت.

هزینه‌های مربوط به تولید واحدهای متنوع^{۱۲}

"کاپلن" و "کوپر" ادعا می‌کنند که عوامل موجد هزینه که مرتبط با حجم هستند، برای ردیابی اغلب هزینه‌های متغیر بلندمدت در محصولات نامناسب

هستند، زیرا آن عوامل در اثر متنوع بودن محصولات تولیدی و پیچیدگی فرایند تولید آنها ایجاد می‌شوند. آنها این ارتباط را با مثالی در مورد دو کارخانه مشابه توضیح می‌دهند. یک واحد از کارخانه‌های یک میلیون واحد از محصول "الف" تولید می‌کند. کارخانه دیگر، ۱۰۰,۰۰۰ واحد از محصول "الف" و ۹۰۰,۰۰۰ واحد از ۱۹۹ واحد مشابه دیگر تولید می‌کند. کارخانه اولی از محیط ساده تولیدی برخوردار است و نیاز کمی به امکانات و تسهیلات پشتیبانی و خدماتی^{۱۳} دارد، راه اندازی، سرعت کار، گردش (تحرك) موجودیها و فعالیت‌های برنامه‌ریزی در حداقل ممکن هستند.

کارخانه دیگر دارای محیطی با مدیریت بسیار مجرب و تولیدات بسیار متنوع می‌باشد. برای تولید ۲۰۰ محصول مذکور با ایستی فعالیت تمامی قسمتهای کارخانه برنامه‌ریزی شده باشند و این موضوع نیازمند راه‌اندازیهای مکرر^{۱۵} نقل و انتقال موجودی کالا، دریافت مواد خریداری شده^{۱۷} و بازرسی،^{۱۸} می‌باشد. این همه عملیات، احتیاج بسیار زیاد و وسیع‌تری به قسمتهای پشتیبانی دارد.^{۱۹}

کاپلن و کوپر مثال فوق را برای تشریح این که بسیاری از هزینه‌ها نه با حجم اقلام تولید شده بلکه با دامنه اقلام تولید شده^{۲۱} (یعنی با تنوع تولیدات) تغییر می‌کند. هزینه‌های مربوط به تولید واحدهای متنوع، معمولاً به طور قابل ملاحظه، در کوتاه مدت با حجم تولید تغییر نمی‌کنند. اگر تغییر در حجم تولید، باعث تغییر و نوسان در دامنه تولیدات نشود احتمال می‌رود که هزینه‌های متغیر بلندمدت دچار تغییر نشوند، اما اگر حجم تولید ثابت بماند و دامنه اقلام تولید شده تغییر کند، پس هزینه‌های قسمت پشتیبانی مطابق با آن تغییر خواهند کرد.

در مورد دو کارخانه فوق، "کاپلن" و "کوپر" اظهار می‌دارند که انحراف در هزینه‌های تولید در صورتی می‌تواند به وجود آید که عوامل موجد هزینه مرتبط با حجم فعالیت از هزینه‌های قسمتهای پشتیبانی تا محصولات ردیابی شوند. در کارخانه دوم (مثال فوق) به یک محصول با تولید سالانه ۸۰۰ واحد تقریباً ۸٪ هزینه‌های سربسار می‌توانست قابل تخصیص باشد، ولی در مورد محصول "الف" با تقاضای سالانه ۱۰۰,۰۰۰ واحد تقریباً ۱۰٪ هزینه‌های سربسار می‌توانست قابل تخصیص باشد.

موقعی که روش تسهیم هزینه‌های سربار، بر مبنای حجم باشد، به محصولاتی که در حجم کم تولید می‌شوند، سهم کمتری از هزینه‌های دوا بر خدماتی و پشتیبانی تعلق می‌گیرد و سهم بیشتری از این هزینه‌ها به محصولاتی که در حجم زیاد تولید می‌شوند، سرشکن می‌شود.

عوامل موجد هزینه بر اساس دفعات دادوستد^{۲۴}

انجام خدمت توسط بخش پشتیبانی مرکب از فعالیت‌هایی از قبیل راه‌اندازی‌ها، بازرسی‌ها، جابسه جایی مواد و برنامه‌ریزی تولید است. در اغلب شرایط، این هزینه‌ها (یعنی هزینه فعالیت‌های مذکور) در کوتاه مدت تغییر نمی‌کنند اما در نهایت که فرآیند تولید پیچیده‌تر می‌شود هزینه‌های مزبور افزایش می‌یابند، و بدین ترتیب به قسمتهای پشتیبانی احتیاج بیشتری پیدا می‌شود. بنابراین، قسمتهای پشتیبانی به طور متناوب رشد می‌یابند. "کاپلن" و "کوپر" معتقدند که کلید درک این موضوع، که چه چیزهایی باعث وقوع هزینه‌های سربار می‌شوند همان داد و ستدها و فعالیت‌هایی است که قسمتهای پشتیبانی عهدمدار انجام آنهاست. پس، فعالیت‌هایی که کارکنان قسمت پشتیبانی عهدمدار انجام آنها هستند عوامل موجد هزینه مناسبی هستند. نیلا، بعضی از عللی که موجب وقوع هزینه‌های مبتنی بر دادوستدها و فعالیت‌ها می‌شوند - و توسط نویسندگان مختلف فن نیز توصیه شده، آورده می‌شوند:

- ۱- تعداد دفعات تولید که هزینه‌های آن شامل هزینه‌های برنامه‌ریزی تولید، بازرسی، جابسه‌جایی مواد و هزینه‌های راه‌اندازی می‌باشد.
- ۲- دفعات دریافت مواد سفارش شده، هزینه‌های مربوط به قسمت رسید (تحویل) را موجب می‌شوند.
- ۳- دفعات تحویل کالا، باعث ایجاد هزینه‌های قسمت ارسال و تحویل کالا می‌شوند.
- ۴- تعداد سفارش‌های خرید، ملزومات مصرفی و سفارش‌های مشتریان، به طوریکسان هزینه‌هایی را در موجودی مواد خام، کار در جریان ساخت و کالای ساخته شده به وجود می‌آورند.

سایر عوامل موجد هزینه راکه "کاپلن" و "کوپر" بیان می‌کنند، عبارتند از: میانگین تعداد تغییراتی که ماهیانه توسط مهندسين برای سفارش‌ها انجام می‌شود، تعداد کل فروشندگان، تعداد قطعاتی که در محصول به کار رفته و همچنین تعداد درخواست‌هایی که توسط مشتریان انجام می‌شود.

با استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر اساس فعالیت، یک مرکز هزینه برای هر عامل به وجود آورنده آن ایجاد می‌شود. مثلاً، برای کل هزینه‌های مربوط به تمامی راه‌اندازی‌ها می‌توانند یک مرکز هزینه ایجاد کنند. برای پیدا کردن نرخ مبادله خدمات جمع کل هزینه‌های یک مرکز بر تعداد داد و ستدهایی که آن هزینه‌ها را موجب می‌شوند، تقسیم می‌گردد. برای نمونه، اگر در طی یک دوره تعداد دفعات راه‌اندازی ۱۰۰ باشد و کل هزینه‌های مربوط به آن مرکز ۱۰۰٫۰۰۰ ریال باشد، پس برای تعیین نرخ هزینه راه‌اندازی یک محصول خاص، تعداد دفعات راه‌اندازی برای تولید آن محصول، بایستی در ۱۰۰٫۰۰۰ ریال ضرب شود. هزینه‌یابی بر اساس فعالیت، بایستی سایر هزینه‌های سربار غیر مرتبط با حجم را با استفاده از روش مشابه ردیابی و دنبال کند.

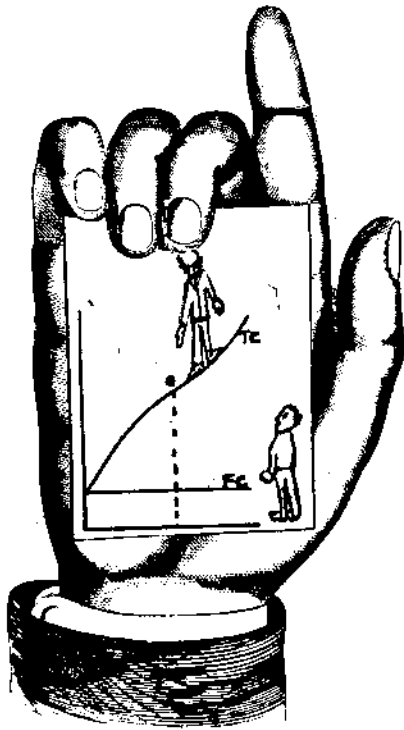
تشریح روشهای مختلف تخصیص

برای سامان دادن دومین مرحله از سیستم دو مرحله‌ای تخصیص هزینه‌ها سه روش مختلف در این مقاله را در نظر می‌گیریم.

(اطلاعات مربوط به یک شرکت فرضی در شکل ۱ آمده است).

روش مرسوم حسابداری صنعتی

روش مرسوم، هزینه‌های سربار را با استفاده از فرآیند تخصیص دو مرحله در محصولات ردیابی می‌کند. مرحله اول، هزینه‌های سربار را بر اساس معیارهای متناسب بانوع فعالیت (مانند زیربنای اجاره و نرخ، تعداد کارکنان برای هزینه‌های مربوط به آنها و ارزش ماشین آلات برای استهلاک و بیمه) به قسمتهای تولید



اختصاص می‌دهد. وقتی که تمامی هزینه‌های سربار به قسمتهای تولید (ساخت) اختصاص یافت، مرحله دوم هزینه‌های سربار را با استفاده از اندازه‌گیری حجم تولیدات به محصولات اختصاص می‌دهد. بیشترین معیارهایی که در این خصوص مورد استفاده واقع می‌شود عبارتند از ساعات کار مستقیم و هزینه دستمزد مستقیم. در این مثال، فرض می‌شود که فقط یک قسمت تولید وجود دارد، در نتیجه مرحله اول از فرآیند تخصیص می‌تواند کاملاً "مصدق بیاید، زیرا فقط یک قسمت تولیدی داریم. اما، اگر روش نامناسبی که ساعات مفایرت و انحراف در فرآیند تخصیص هزینه‌ها می‌شود در مرحله دوم تخصیص باشد، باید آن را محاسبه کرد. نرخ سربار در ذیل محاسبه می‌شود:

$$\text{ریال } 21 = \frac{1848000 \text{ ریال (جمع هزینه‌های سربار)}}{88000 \text{ (جمع ساعات کار مستقیم)}}$$

با یکارگیری این نرخ، هزینه‌های استاندارد به ازاء هر واحد از محصولات X، Y، Z عبارتند از:

Z	Y	X
۶ ریال	۱۲ ریال	۸ ریال
۱۱	۲۰	۲۵
۲۱	۴۲	۲۸
۳۸	۷۴	۶۱

هزینه ساعات کار مستقیم (به ازاء هر واحد)

هزینه مواد مستقیم

هزینه سربار

جمع هزینه‌های تولیدی

دارای بعضی خصوصیات منحصر بفرد و بی نظیر است که بدین ترتیب، آنها را قادر می‌سازد تا بازاری خاص و مناسب برای این محصول ایجاد کنند.

روشهای متعدد تخصیص بر مبنای حجم

بعضی از شرکتها در محیط جدید تولیدی خود، در مرحله دوم از فرآیند تخصیص هزینه‌ها به جای ساعات کار مستقیم، مبنای ساعات کار ماشین آلات را به کار گرفته‌اند. ساعات کار ماشین آلات، معیار مناسبتری نسبت به ساعات کار مستقیم مصرف شده در تولیدات یک کارخانه

فرض می‌کنیم که سودنهایی مطلوب شرکت مغروش، ۴۰ درصد قیمت فروش محصول باشد. محصول Y سود مطلوب و برنامه ریزی شده را تامین کرده است، اما محصول X به علت رقابت محصول مشابه در بازار، فقط ۳۰ درصد از سود مطلوب را نصیب شرکت نموده است. کاهش قابل توجهی در حجم فروش محصول X به وجود آمده، اما این کاهش بوسیله محصول Z که ۵۵ درصد قیمت فروش، سودنهایی کسب نموده، جبران شده است. افزایش در قیمت فروش باعث کاهش فروش نشد و رقابتی بازار نیز در صورت وارد شدن به بازار این محصول بر نیامدند. مدیریت شرکت به این نتیجه رسیده که محصول

با خط تولید کاملاً ماشینی شده، می باشد.

در شرکت فرضی ما، هزینه دستمزد مستقیم کمتر از

۳ درصد جمع هزینه های تولیدی است، اما هزینه های

سربار مربوط به ماشین آلات تقریباً ۲۱ درصد از جمع هزینه های تولیدی را تشکیل می دهند. بنابراین، چنین به نظر می رسد که ساعات کار ماشین آلات مبنای بسیار

شکل (۱) عوامل موجد هزینه و اطلاعات مربوط به محصول ۲۸

اطلاعات زیر جزئیات: هزینه ها، حجم و عوامل موجد هزینه داد و ستدها را برای یک دوره خاص و برای یک شرکت فرضی، ارائه می نماید:

محصول	محصول	محصول	جمع
۱ تولید و فروش (بر حسب واحد)	۲۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	۸,۰۰۰
۲ مواد خام مصرف شده (بر حسب واحد)	۵	۵	۱۱
۳ هزینه مواد مستقیم	۲۵ ریال	۲۰ ریال	۱۱ ریال
۴ ساعات کار مستقیم	$1\frac{1}{3}$	۲	۱
۵ ساعات کار ماشین آلات	$1\frac{1}{4}$	۱	۲
۶ هزینه دستمزد مستقیم	۸ ریال	۱۲ ریال	۶ ریال
۷ تعداد دفعات تولید	۳	۷	۲۰
۸ تعداد دفعات تحویل	۹	۳	۲۰
۹ تعداد دفعات رسید (مواد)	۱۵	۳۵	۲۷۰
۱۰ تعداد دفعات سفارش تولید	۱۵	۱۰	۲۵
۱۱ هزینه های سربار کارخانه:			
راه اندازی	۳۰,۰۰۰		
ماشین آلات	۷۶۰,۰۰۰		
رسید (دریافت مواد)	۴۳۵,۰۰۰		
بسته بندی	۲۵۰,۰۰۰		
مهندسی	۳۷۳,۰۰۰		
			۱,۸۴۸,۰۰۰

* شرکت بر اساس سیاست حذف انبارها (انبار مواد خام و محصول ساخته شده) عمل می کند و چنان برنامه ریزی نمود که مواد را برای هر دفعه تولید، خریداری و دریافت می کند.

مناسبتی برای تخصیص هزینه‌های سربار به محصولات می‌باشد.

همچنین، بعضی از شرکتها در حال تجربه بکارگیری چند روش تخصیص بر مبنای حجم به طور همزمان می‌باشند. اینک، روش تجدیدنظر شده‌ای را که از دو روش تخصیص بر مبنای حجم استفاده می‌کند، تشریح می‌کنیم. یک نرخ سربار بر مبنای جابه‌جایی مواد و یک نرخ ساعات کار ماشین آلات، طبق این روش پیشنهادی، هزینه سربار جابه‌جایی مواد به یک مرکز هزینه جداگانه تخصیص می‌یابد، و بر مبنای هزینه مواد مستقیم به حساب تولید بدهکار می‌شود. وقتی که محصولات از نظر مواد خام متشکله، مختلف باشند این جداسازی اهمیت خاصی پیدا می‌کند. نرخ‌های سربار به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$25/14 \text{ هزینه مواد مستقیم} = \frac{425,000 \text{ ریال}}{1,228,000 \text{ ریال}} \times 100 = 35/14$$

نرخ سربار جابه‌جایی مواد

$$18/59 \text{ ریال به ازاء هر ساعت کار ماشین آلات} = \frac{1,413,000 \text{ ریال}}{76,000 \text{ ساعات کار ماشین آلات}} = 18/59$$

نرخ سربار بر اساس ساعات کار ماشین آلات

با استفاده از روش تجدید نظر شده مذکور، هزینه استاندارد به ازاء هر واحد از محصولات X، Y، Z عبارتست از:

Z	Y	X
۶ ریال	۱۲ ریال	۸ ریال
۱۱	۲۰	۲۵
۳/۸۷	۷/۰۳	۸/۷۸
۳۷/۱۸	۱۸/۵۹	۲۴/۷۹
۵۸/۰۵	۵۷/۶۲	۶۶/۵۷

دستمزد مستقیم

مواد مستقیم

سربار مواد

سایر هزینه‌های سربار (بر اساس ساعات کار ماشین آلات)

جمع هزینه‌های تولیدی

محصول X طبق سیستم تجدیدنظر شده هزینه‌یابی، و با سودنهایی کمتر از ۳۰ درصد فروخته شد.

هزینه‌یابی بر اساس فعالیت

با استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر اساس فعالیت، فرض خواهیم کرد که فعالیتها و دادوستدها موجود هزینه برای هزینه‌یابی غیر مستقیم سربار - که حجم تولید موجود

سیستم تجدید نظر شده، نشان می‌دهد که بهای تمام شده محصول X به مراتب بیشتر از آن است که تحت سیستم مرسوم هزینه‌یابی محاسبه شد (سیستم مرسوم هزینه‌یابی بهای تمام شده محصول X را ۶۱ ریال نشان داد). بر اساس سیستم مرسوم، مشخص گردید که سودنهایی واقعی محصول X، ۳۰ درصد است (با ۴۰ درصد سود مطلوب و مورد نظر شرکت مقایسه شود). بدین ترتیب، سیستم جدید (سیستم تجدید نظر شده)

آنها (یعنی هزینه‌های غیرمستقیم سربار) نمی‌باشد به شرح زیر می‌باشند:

- ۱- تعداد دفعات راه‌اندازی برای هزینه راه‌اندازی ^{۳۰}
- ۲- تعداد سفارش‌های رسیده برای قسمت رسید ^{۳۱}
- ۳- تعداد سفارش‌های بسته‌بندی برای قسمت بسته‌بندی ^{۳۲}
- ۴- تعداد سفارش‌های تولید (ساخت براساس قسمت مهندسی ^{۳۳})

موارد فوق، به صراحت و بسیار ساده به این مساله پیچیده و بفرنج که: چه فعالیت‌هایی در نهایت، هزینه‌های هر قسمت خاص را باعث می‌شوند، پاسخ می‌دهند. مثلاً، هزینه قسمت دریافت می‌تواند از آنجائش شود که قسمتی از آن به وسیله وزن مواد دریافتی و قسمتی دیگر ناشی از دریافت‌های عمده و حجیم و یا تعداد محموله‌های دریافتی باشد. به هر حال، در اینجا هدف ترجیحاً "تشریح مفهوم هزینه‌هایی براساس فعالیت است، تا اینکه علل وقوع هزینه‌ها و دنبال کردن آنها در محصولات را بر-اساس فعالیت مورد بحث قرار دهیم. خصوصاً"، هدف

پیروی از این عقیده است که: هزینه‌های قسمت پشتیبانی، بیشتر به وسیله حجم کار قسمت‌ها (فشار بار کاری قسمت‌ها) ایجاد می‌شوند تا حجم تولید، و حجم کار قسمت‌ها برای محصولات، ممکن است به طور قابل ملاحظه‌ای با حجم تولید، تفاوت داشته باشد.

کل هزینه راه‌اندازی برای دوره ۳۰۰۰ ریال بود و هزینه به ازاء هر دادوستد یا فعالیت براساس دوره ۱۰۰۰ ریال به ازاء هر دفعه راه‌اندازی می‌باشد. محصول X احتیاج به سه دفعه راه‌اندازی خط تولید دارد، و بنابراین، این ۳۰۰۰ ریال هزینه راه‌اندازی برای تولید محصول X باید در حساب تولید دنبال شود. بدین ترتیب هزینه هر بار راه‌اندازی برای ساخت یک واحد محصول X ۰/۱ ریال می‌باشد (واحد ۳۰۰۰ ریال ÷ ۳۰۰۰ ریال). به همین نحو، تولید محصول Z مستلزم ۲۰ دفعه راه‌اندازی و ۲۰۰۰ ریال هزینه است. پس، هزینه هر بار راه‌اندازی برای تولید محصول Z، ۲/۵ ریال است (واحد ۸۰۰۰ ریال ÷ ۲۰۰۰ ریال) سهم هزینه یک قسمت

بهای تمام شده بر حسب هر دادوستد یا فعالیت، برای هر مرکز هزینه بصورت ذیل به دست می‌آید:

هزینه راه‌اندازی:

$$\text{ریال } ۱,۰۰۰ = \frac{\text{هزینه راه‌اندازی (ریال } ۳۰,۰۰۰\text{)}}{\text{تعداد دفعات تولید (۳۰)}} = \text{هزینه راه‌اندازی به ازاء هر دفعه راه‌اندازی}$$

هزینه رسید (تحول):

$$\text{ریال } ۱,۶۱۱ = \frac{\text{هزینه رسید (ریال } ۴۲۵,۰۰۰\text{)}}{\text{تعداد سفارش‌ها (۲۶۰)}} = \text{هزینه رسید به ازاء هر بار سفارش رسید}$$

هزینه بسته‌بندی:

$$\text{ریال } ۷,۸۱۲ = \frac{\text{هزینه بسته‌بندی (ریال } ۲۵۰,۰۰۰\text{)}}{\text{تعداد سفارش‌ها (۳۲)}} = \text{هزینه به ازاء هر سفارش بسته‌بندی}$$

هزینه مهندسی:

$$\text{ریال } ۷,۴۶۰ = \frac{\text{هزینه مهندسی (ریال } ۲۷۳,۰۰۰\text{)}}{\text{تعداد سفارش‌های تولید (۵۰)}} = \text{هزینه به ازاء هر سفارش تولید}$$

پشتیبانی که قابل ردیابی و اطلاق به هر واحد از هر محصول تولید شده می باشد، به صورت زیر محاسبه می شود:

تعداد دادوستدها به ازاء هر محصول % هزینه به ازاء هر دادوستد

تعداد واحدهای تولید شده

هزینه های استاندارد واحد برای محصولات X، Y، Z با استفاده از سیستم هزینه یابی بر اساس فعالیت عبارت است از:

محصولات

Z	Y	X	
۶ ریال	۱۲ ریال	۸ ریال	دستمزد مستقیم
۱۱	۲۰	۲۵	مواد مستقیم
۲۰	۱۰	۱۴/۳۳	سربار کارخانه - ماشین آلات (الف)
۲/۵۰	۰/۳۵	۰/۱۰	هزینه راه اندازی
۴۴/۳۰	۲/۸۲	۰/۸۱	هزینه رسید (ب)
۱۹/۵۳	۱/۱۷	۲/۳۴	هزینه بسته بندی (ج)
۲۳/۳۱	۳/۷۳	۳/۷۳	هزینه مهندسی (د)
۱۲۶/۶۴	۵۰/۰۷	۵۳/۳۱	جمع هزینه های تولیدی

(الف) ریال $\frac{۷۶۰,۰۰۰}{۷۶,۰۰۰}$ ساعت (نرخ سربار ماشین آلات به ازاء هر ساعت X ساعات کار ماشین آلات کار ماشین آلات)

(ب) $X = (۱۵ \times \frac{۱}{۶۱۱} \text{ ریال}) \quad ۳۰,۰۰۰$
 $Y = (۲۵ \times \frac{۱}{۶۱۱} \text{ ریال}) \quad ۲۰,۰۰۰$
 $Z = (۲۲۰ \times \frac{۱}{۶۱۱} \text{ ریال}) \quad ۸,۰۰۰$

(ج) $X = (۹ \times ۷۸۱۲ \text{ ریال}) \quad ۳۰,۰۰۰$
 $Y = (۳ \times ۷۸۱۲ \text{ ریال}) \quad ۲۰,۰۰۰$
 $Z = (۲۰ \times ۷۸۱۲ \text{ ریال}) \quad ۸,۰۰۰$

(د) $X = (۱۵ \times ۷۴۶۰ \text{ ریال}) \quad ۳۰,۰۰۰$
 $Y = (۱۰ \times ۷۴۶۰ \text{ ریال}) \quad ۲۰,۰۰۰$
 $Z = (۲۵ \times ۷۴۶۰ \text{ ریال}) \quad ۸,۰۰۰$

شکل (۲) خلاصه‌ای از هزینه‌های محصول برای X ، Y و Z در هر سه روش نشان می‌دهد. چنانکه مشاهده می‌کنید، بهای تمام شده محصول Z از بهای تمام شده سایر محصولات، به طور قابل ملاحظه‌ای کمتر است و محصولات X و Y تحت دوسیستم مبتنی بر حجم، اضافه بهای تمام شده دارند. یعنی بهای تمام شده هر یک از محصولات X و Y در هر دوسیستم مبتنی بر حجم، بیش از بهای تمام شده آنها در سیستم هزینه‌یابی بر اساس فعالیت است:

هزینه‌های غیرمستقیم) به حساب محصولاتی که با حجم تولید بیشتر خط تولید را به دفعات بیشتری به راه انداخته‌اند، منظور می‌شود. تحت این شرایط، محصولات با حجم تولید زیاد، به نحو چشمگیری کاهش در جاشیه‌های سود را نشان خواهند داد.

پس، امکان دارد که رقبا در برابر محصول X اقدام به "دامپینگ" نکنند. بنابراین، با تمرکز تولید در ساخت محصولات در حجم زیاد، مجبور نخواهیم بود که واحدهایی را با حجم کم تولید کنیم: در این صورت

شکل (۲) مقایسه هزینه‌های محصول

Z	Y	X	
۳۸ ریال	۷۴ ریال	۶۱ ریال	روش مرسوم هزینه یابی
۵۸/۰۵	۵۷/۶۲	۶۶/۵۷	روش تخصیص بر مبنای چندین حجم
۱۲۶/۶۴	۵/۰۷	۵۳/۳۱	هزینه‌یابی بر اساس فعالیت

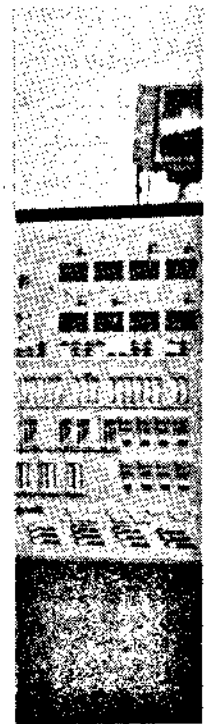
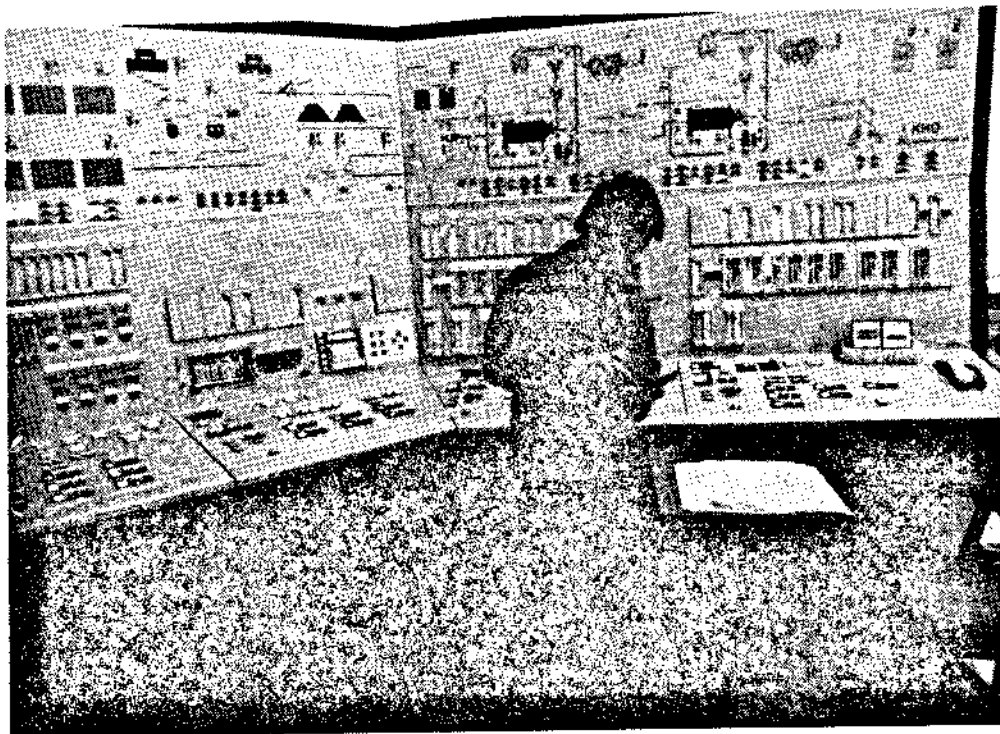
هزینه‌های مربوط به تولید واحدهای متنوع به حداقل خواهد رسید.

خلاصه بحث و نتیجه گیری

نتیجه مطالعات و تحقیقات اخیر در آمریکا و انگلستان، چنین نشان می‌دهند که هر دو گروه تهیه کنندگان و استفاده کنندگان از اطلاعات مربوط به قیمت تمام شده محصولات، از سیستم‌های فعلی هزینه‌یابی ناراضی هستند. روش تخصیص هزینه‌های سربار کارخانه به محصولات به عنوان جنبه و ویژگی اصلی ربط هزینه‌ها به محصولات تشخیص داده شد. یک طریق برای حداقل کردن تخصیص (تسهیم) هزینه‌ها آن است که از روش هزینه‌یابی متغیر استفاده کنیم.

به هر حال، اغلب مدیران توجه دارند که بسراورد و پیش بینی هزینه‌های بلندمدت شامل تخصیص هزینه‌های سربار به محصولات، عمل مفید و قابل قبولی است که

محاسبه هزینه محصول نشان می‌دهند که اگر مبنای مرتبط با حجم در مرحله دوم از رویه ردیابی هزینه‌ها^{۳۵} مورد استفاده قرار گیرد، پس حجم زیاد تولیدات به نسبت بسیار زیادی، هزینه‌های قسمتهای پشتیبانی را به خود اختصاص می‌دهند، در صورتی که هزینه‌های سربار به وسیله دادوستدهایی ایجاد می‌شوند که تناسبی با حجم تولید ندارند. این وضعیت بدان علت به وجود می‌آید که محصولات با حجم تولید کم، مستلزم انجام دادوستدهای بیشتری به ازای هر واحد نسبت به محصولات با حجم تولید زیادی می‌باشند. بدین ترتیب، هرگاه سربار کارخانه بر اساس حجم تولید تسهیم و سرشکن گردد، آنگاه تولید در حجم بیشتر (محصول X در مثال ما) جایگزین محصول Z در حجم تولید کمتر می‌شود. واحدهایی که برای تولید آنها از فنون بخصوصی استفاده می‌شود، باعث می‌شوند تا در بلندمدت هزینه‌های غیرمستقیم افزایش پیدا کنند. با استفاده از سیستم تخصیص هزینه‌ها بر مبنای حجم، بیشتر این افزایش (یعنی افسوسزایش



آمدن هزینه‌هایی می‌شوند و تولید آن محصولات مستوجب هزینه‌هایی می‌شوند که در خلال آن احتیاج به فعالیت‌های: طراحی، مهندسی، ساخت، بازاریابی، تحویل کالا، ارسال صورت‌حساب و انجام خدمت می‌باشد.

تا این تاریخ (سپتامبر ۱۹۸۹) سیستم هزینه‌یابی بر اساس فعالیت، اساساً "دردیابی هزینه‌های سربار ساخت در محصولات تاکید کرده است. سیستم‌های مرسوم هزینه‌یابی محصول، گرایش به دنبال کردن وردیابی هزینه‌های سربار غیرتولیدی در محصولات نداشته‌اند. در عوض، در این سیستم‌ها، هزینه‌های مزبور با افزودن درصدی به بهای تمام شده، بازیافت می‌شوند. هزینه‌یابی بر اساس فعالیت نیایستی محدود به هزینه‌های ساخت شود. ماهمچنین، باید دنبال درک ایسین باشیم که چه چیزی باعث ایجاد هزینه‌های فروش و بازاریابی، توزیع و اداری و تشکیلاتی می‌شوند. هدف بایستی به حداقل رساندن - و نه حذف کردن - تخصیصات اختیاری هزینه باشد.

یکی از توصیه‌هایی که در نتیجه تحقیقات انجمن حسابداران امریکا و انجمن حسابداران مدیریت انگلستان ارائه شد آن بود که تخصیص هزینه‌ها بایستی با تغییر شکل سازمان کاهش یابد. یعنی سازمان مطابق با خطوط تولید خاص و محصولات خاص، تغییر شکل داده شود تا

می‌توانند انجام دهند. بدین ترتیب، روش جایگزین، آزمایش کردن راه‌های جدید ردیابی و دنبال‌کسبردن هزینه‌های سربار در محصولات است.

سیستم‌های مرسوم هزینه‌یابی محصول، از معیارهای مرتبط با حجم مانند ساعات کار ماشین‌آلات، برای ردیابی و دنبال کردن هزینه‌های سربار در محصولات استفاده می‌کنند. معیارهای مرتبط با حجم، فقط وقتی که هزینه‌های سربار مستقیماً "با حجم تولید تغییر کنند، آنها را به نحو قابل اطمینانی بین محصولات تسهیم و سرشکن می‌کنند.

تحقیقات انجام شده توسط "کاپلن" و "کوپلر" "میلر" و "ولمان" نشان می‌دهند که افزایش در هزینه‌های سربار به وسیله دادوستدهایی که قسمت‌های پشتیبانی عهده‌دار انجام آنها هستند، حاصل می‌شود (در مقایسه با معیارهای مرسوم مرتبط با حجم).

در سیستم هزینه‌یابی بر اساس فعالیت تاکید بر آن است که: هزینه‌ها از کجا می‌آیند، بدون ملحوظ داشتن موضوع تخصیص.

سیستم هزینه‌یابی بر اساس فعالیت توجه اکیس مدیریت را بر علل ایجاد هزینه معطوف می‌دارد. این روش می‌گوید که فعالیت‌های مصرف‌کننده منابع باعث به وجود

- 23- High-volume products
- 24- Transaction-based cost drivers
- 25- Charging-out rate
- *-X = 1 ساعت × ریال
- Y = 2 ساعت × ریال
- Z = 1 ساعت × ریال
- 26- Target profit margin
- 27- Multiple volume based allocation methods
- 28- Just-in-time inventory policy
- 29- Dumping
- دامپینگ ، اساساً عبارت است از فروش يك کالا در يك بازار خارجي با قیمتی کمتر از هزینه نهایی تولید آن کالا در کشور صادرکننده به منظور کسب مزیت در رقابت با دیگر عرضه کنندگان همان کالا در مبادلات بین المللی ، به فروش کالا با قیمتی پایین تر از بازار داخلی نیز معمولاً دامپینگ می‌گویند . (به نقل از کتاب آشنایی با تعاریف و اصطلاحات بازرگانی - اقتصادی ، جلد اول ، صفحه ۱۲۶ ، از سری انتشارات موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی) . (م)
- 30- Number of set-ups for the set-up cost
- 31- Number of receiving orders for the receiving department
- 32- Number of packing orders for the packing department
- 33- Number of production orders for the engineering department
- 34- Departmental workloads
- 35- Cost-tracing procedure
- 36- Variable costing
- به هزینه‌هایی متغیر ، هزینه‌هایی مستقیم (Direct Costing) نیز می‌گویند . " در هزینه‌هایی مستقیم تنها آن گروه از هزینه‌های ساخت به محمولات منظور می‌شود که مستقیماً با حجم فعالیت تغییر می‌کنند . بدین ترتیب ، در این روش هزینه‌هایی تنها هزینه‌های اولیه (مواد مستقیم و دستمزدها مستقیم) به اضافه سربار متغیر کارخانه به موجودیها یعنی کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده و همچنین به بهای تمام شده کالای فروش رفته ، تخصیص می‌یابد . بنابراین ، در هزینه‌هایی مستقیم ، تنها این هزینه‌های متغیر به تولید منظور می‌شود در حالی که هزینه‌های ثابت ساخت کالا" به عنوان هزینه دوره محسوب می‌گردد . آن گروه از هزینه‌های ساخت که تابعی از زمان هستند و نه تولید ، نظیر هزینه استهلاک ، هزینه بیمه و عوارض ، جز هزینه‌های محصول منظور نمی‌شوند . علاوه بر این ، هزینه‌هایی از قبیل حقوق سرپرستان کارخانه ، حقوق مدیران و همچنین هزینه دستمزد برخی از کارکنان کارخانه نظیر کارکنان تعمیرات و نگهداری به جای احتساب به عنوان هزینه محصول ، هزینه دوره محسوب می‌شوند . (به نقل از ج ۳ ، حسابداری صنعتی ، فصل ۲۲ ، ص ۲۷ ، از انتشارات سازمان حسابرسی) . (م)
- 37- Resource-consuming activities
- 38- Arbitrary cost allocation

در نتیجه بتوان به جای استفاده از روش های معمول تخصیص ، هزینه‌ها را به خطوط تولید و محصولات مربوط کرد .

■ عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشکده اقتصاد دانشگاه

شهید چمران اهواز ، این مقاله با همکاری آقای احمد دودانگه دانشجوی سال چهارم رشته حسابداری تهیه شده است .

1- Activity-based costing

2- Allocation

3- Relevant costs

۴- در یک واحد تولیدی - تجاری ، انواع مختلفی از اقلام بهای تمام شده محاسبه می‌شود که برخی بر مبنای وظایف و برخی دیگر بر اساس گرایش ، طبقه بندی می‌گردند . به هر صورت ، چون همه اقلام بهای تمام شده ، اهمیت یکسانی در تصمیم گیری‌ها ندارد ، مدیران باید اقلام موثر بر هزینه از تصمیمات خود را مشخص نمایند . سه چنین اقلامی ، عنوان اقلام مربوط بهای تمام شده اطلاق می‌گردد . ماهیت اقلام مربوط بهای تمام شده با نوع تصمیم یا مدیر تصمیم گیرنده تغییر می‌کند . مثلاً ، اقلامی که برای یک تصمیم یا یک مدیر مربوط است ، ممکن است برای تصمیم یا مدیر دیگری مربوط باشد . اما ، به طور کلی اغلب مدیران و حسابداران مدیریت ، دو ویژگی زیر را برای اقلام مربوط قائل هستند :

۱- انتظار وقوع این اقلام در دوره‌های مالی آتی وجود دارد .

۲- مقدار این اقلام برای هر یک از راحلهای ، متفاوت است .

(به نقل از فصل سوم از نشریه شماره ۶۴ (نشریه حسابداری مدیریت) از انتشارات سازمان حسابرسی) . (م)

5- Material handling

6- Short-term variable costs

7- Long-term variable costs

8- Production scheduling costs

9- Cost drivers *

■ دیگر برابرهایی فارسی برای این اصطلاح ، " عوامل هزینه‌ها " و " علل وقوع هزینه‌ها " تشخیص داده شد . (م)

10- Tracing costs from cost centres to products.

11- Volume-related cost drivers

12- Complexity-related costs

13- Support facilities

14- Set-ups

15- Frequent setups

16- Inventory movements

17- Purchase receipts

18- Inspections

19- Support departments

20- Volume of items manufactured

21- Range of items produced

22- Small- volume products