

نگاهی به نقش اطلاعات
حسابداری در مدیریت

مدیر منهای

اطلاعات مالی؛

دست بسته

وسرگردان

● از حدود ۲ سال پیش در
کشورهای غربی بجای صورتحساب
تفسیرات در وضعیت مالی
صورتحسابی بنام «صورتحساب
وضعیت نقدینگی» تهیه می‌شود که
احتمالا بزودی تهیه آن در ایران نیز
الزامی خواهد شد.

از: ایرج اکبریه

اشاره

همة ما هرروز در زندگی شخصی و حرفه‌ای برای کارهای مختلف باید «تصمیم» بگیریم. این تصمیم‌گیری‌های روزمره و عادی، چندان ملموس نیست. و گاه حتی متوجه آن هم نمی‌شویم. اما تصمیم‌گیری در مورد امور غیر تکراری نیاز به تفکر، تأمل و اطلاعات درست دارد زیرا پی‌آمد این تصمیمات معمولاً بسیار مهم و آینده‌ساز است. مدیر به عنوان راهبر و هماهنگ‌کننده برای تصمیم‌گیری و اداره واحد تحت کنترل خود نیاز به اطلاعات و ابزار دارد. اطلاعات حسابداری یکی از قابل اعتمادترین ابزارها برای پیشبرد کارها، تولید بهتر و مقرون به صرفه، برنامه‌ریزی و دستیابی به توان رقابت در عرصه بازارهای ملی و بین‌المللی است.

در حال حاضر هیچ مدیریتی بدون استفاده از داده‌های حسابداری و اتکا به جریان مستمر اطلاعات مالی، مدیریتی موفق نخواهد بود. در نتیجه چنین قابلیت‌هایی است که علم حسابداری جای خود را به عنوان یکی از ابزارهای اساسی اعمال مدیریت صحیح باز کرده است. امروزه دانش حسابداری محدود به دایره ثبت فعالیت‌ها و گزارشهای مالی نیست بلکه ابزاری برای تعیین قیمت تمام‌شده، تعیین ارزش سهام، تعیین وضعیت مالی مؤسسه در زمان معین و... است اطلاعاتی که بدون آنها اعمال مدیریت صحیح تقریباً غیر ممکن است. آنچه در زیر می‌خوانید پیرامون این مسائل بحث می‌کند.

«تدبیر»

است زیرا بموقع‌ترین اطلاعات، در صورت صحیح نبودن ارزش‌چندانی ندارند. بسیاری از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی بر این باورند که اطلاعات حسابداری تا آخرین ریال صحت دارد، در حالیکه در تهیه این اطلاعات بطوریکه بعداً تشریح می‌شود تا حدود زیادی بر آورد بکار می‌رود ولی این اطلاعات بایستی در محدوده اصول و استانداردهایی که برای آنها مشخص شده صحیح باشد.

حسابداری معمولاً به حسابداری مالی، حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده یا صنعتی تقسیم می‌شود. و این تقسیم‌بندی سه‌گانه مبتنی بر ماهیت گزارشهای تهیه شده می‌باشد. حسابداری مالی، گزارشهای مورد استفاده گروههای خارجی از سازمان را مانند سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مقامات مالیاتی و دیگران را تهیه می‌کند و حسابداری مدیریت گزارشهایی برای تسامین نیازهای اطلاعاتی مدیران و مسئولان درون سازمان را تهیه می‌نماید که این گزارشها برای مسائل خاص، تصمیماتی معین یا وضعیت‌های ویژه تهیه می‌گردد در حالیکه گزارشهای حسابداری مالی از جامعیت بیشتری با توجه به تنوع استفاده‌کنندگان از این گزارشها برخوردار می‌باشد. برخلاف حسابداری مالی و حسابداری مدیریت، فعالیت حسابداری صنعتی به تهیه گزارشهای اختصاصی منجر نمی‌شود بلکه با فرآیند محاسبه بهای تمام شده

دیگران تهیه و منتشر کنند.

نقش اطلاعات حسابداری نیز همانند سایر اطلاعات، افزایش دانستنی‌ها یا کاهش احتمال اشتباه است. بر خلاف اطلاعات ذهنی، اطلاعات حسابداری کمی و قابل رسیدگی است، و اغلب کمک موثری به مدیران در تصمیم‌گیری می‌کند و امروزه کمتر سازمانی یافت می‌شود که بتواند بدون داشتن اطلاعات قابل اتکای حسابداری به فعالیت خود ادامه دهد و یا در بازارهای جهانی و پر رقابت امروزه پیشرفت کند. نیاز به اطلاعات حسابداری در سالهای اخیر رشد قابل ملاحظه‌ای داشته است. این رشد به علت کاهش در هزینه بکارگیری کامپیوتر و همچنین افزایش کاربرد روشهای علمی و پیچیده برای طرح ریزی و تصمیم‌گیری بوده است. امروزه مدیران بیشتر از گذشته به اطلاعات تفصیلی حسابداری نیاز دارند و این نیاز روزافزون برای تسامین احتیاجات درون سازمانی و همچنین تهیه گزارشهای مالی برای گروههای ذینفع خارج از سازمان می‌باشد. اطلاعات مفید حسابداری دارای سه ویژگی «مربوط بودن»، «به موقع بودن» و «صحیح بودن» است.

اطلاعات حسابداری باید علاوه بر مفید بودن با مساله یا تصمیم در دست بررسی مرتبط باشد. همچنین بسیاری از انواع اطلاعات با گذشت زمان ارزش خود را به سرعت از دست می‌دهند و لازم است این اطلاعات بموقع در دسترس قرار گیرد. صحیح بودن اطلاعات حسابداری نیز مهم

حسابداری یکی از ابزارهای کارآمدی است که در خدمت پیشرفتهای تکنولوژی و توسعه اقتصادی و اجتماعی جوامع مختلف قرار گرفته است. پیشرفتهای علمی و فنی و تنوع روزافزون فعالیت‌های صنعتی و خدماتی، ضرورت تکامل دانش حسابداری را برای پاسخ‌گویی به نیازهای روزافزون به اطلاعات مالی در مراحل مختلف تصمیم‌گیری تشدید کرده است. امروزه مدیریت صحیح و کارآمد بدون استفاده از دانش حسابداری و بدون اتکاء و استناد مداوم بر اطلاعات مالی، غیر ممکن و یا لاقابل کم حاصل است و این امر به نوبه خود حسابداری را از نقش سنتی خود که ثبت و گزارش رویدادها و فعالیت‌های مالی بوده به مبنائی اساسی در تصمیم‌گیری ارتقاء داده است.

اغلب تصمیمات عمده‌ای که در واحدهای تجاری، تولیدی اعم از انتفاعی یا غیر انتفاعی اتخاذ می‌شود به نحوی بر اطلاعات حسابداری مبتنی است. این سازمانها برای اداره عملیات روزانه یا طرح ریزی عملیات آینده و ارزیابی عملکرد گذشته خود به اطلاعات حسابداری نیاز دارند. علاوه بر آن اغلب سازمانها ناگزیرند گزارشهای حاوی اطلاعات مالی را برای گروههای ذینفع خارج از سازمان خود نظیر مقامات مالیاتی، سهامداران، کسانی که قصد سرمایه‌گذاری دارند، سازمانهای اعتبار دهنده نظیر بانکها و



محصولات یا فعالیتهای معین سروکار دارد و اطلاعات آن در تهیه گزارشهای داخلی و خارجی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

باتوجه به اینکه اطلاعات حسابداری مالی علاوه بر استفاده گروههای ذینفع خارج از سازمان (سهامداران مؤسسات اعتباری و غیره) مورد استفاده مدیران نیز قرار می‌گیرد و علاوه بر آن مسئولیت تهیه و تنظیم این گزارشها نیز بعهده مدیران است، در این جزوه ابتدا مسائل مربوط به حسابداری مالی عنوان گردیده و با توجه به نقش حسابداری صنعتی در تهیه اطلاعات مورد نیاز در حسابداری مدیریت و حسابداری مالی سپس مختصر مطالبی در مورد حسابداری صنعتی ذکر گردیده و در نهایت مطالب مربوط به حسابداری مدیریت عنوان گردیده است.

حسابداری مالی

همانگونه که قبلاً عنوان شد، اطلاعات حسابداری مالی برای استفاده مدیران و عمدتاً گروههای ذینفع خارج از سازمان فراهم می‌گردد. سهامدارانی که سرمایه واحدی را تامین کرده‌اند، علاقمند به نحوه کار و آگاهی از نتایج مالی عملیات هستند و اگر قصد فروش سهام خود را داشته باشند باید بتوانند بر مبنای اطلاعات حسابداری مالی، ارزش واقعی سهام خود را برآورد کنند. خریداران احتمالی این سهام چه از طریق مراجعه به سهامدار شرکتی و یا از طریق محلی که این اوراق (سهام) در آنجا مبادله می‌گردد (بورس اوراق بهادار) به اطلاعات مشابهی نیاز دارند. اگر شرکت قصد وام داشته باشد بانک یا سایر اعتبار دهندگان باید بتوانند وضعیت اقتصادی شرکت را ارزیابی و از بازپرداخت بموقع وام بهمراه سود و کارمزد آن اطمینان حاصل کنند. همچنین دولت چه به لحاظ وصول مالیات و چه از لحاظ برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری نیاز به اطلاعات مالی دارد، گروههای ذینفع خارج از واحد تجاری بجز در موارد استثنائی نمی‌توانند اطلاعاتی را درخواست کنند که مناسب مقاصد و نیازهای خاص آنان باشد. این گروهها ناگزیر از قبول اطلاعاتی هستند که مؤسسه گزارش می‌کند. این اطلاعات نیز بدون داشتن قواعد و ضوابطی که در تهیه آن مورد استفاده قرار گرفته است برای گروههای استفاده کننده قابل درک نمی‌باشد. بعلاوه برای این گروهها نیز امکان پذیر نیست که قواعد و ضوابط مورد استفاده هریک از واحدها را قرا گیرند

می‌باشد. این اصول در هر یک از کشورهای جهان توسط مجامع حرفه‌ای حسابداری تدوین میگردد. گرچه اصول حسابداری ممکن است در کشورهای مختلف تفاوتهایی داشته باشند اما در کل و اساساً با یکدیگر شباهت دارند و این امر عمدتاً ارتباط اقتصادی و تجاری بین کشورها و سازمانهای اقتصادی آنها و لزوم استفاده از اطلاعات مالی تهیه شده با مبنای یکسان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی می‌باشد.

صورت‌های مالی مورد اشاره که اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه آنها را الزامی دانسته است، شامل سه گزارش مالی بنام ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی می‌باشد. از حدود دو سال پیش در کشورهای غربی بجای صورت تغییرات در وضعیت مالی، صورت‌حسابی بنام صورت‌حساب وضعیت نقدینگی تهیه می‌گردد که تهیه آن هنوز در ایران الزامی نشده است ولی احتمالاً بزودی این امر نیز در ایران الزامی خواهد شد. بطور خلاصه هدفهای زیر را می‌توان برای صورت‌های مالی برشمرد.

۱- برای سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان فعلی و آتی در تصمیم‌گیری‌های منطقی و معقول آنان

دچار تحول تدریجی شده است و این تحول بطور مداوم ادامه دارد و اصول حسابداری را نمی‌توان حقایقی جاودانه تلقی کرد. زیربنای این اصول و ضوابط شامل مجموعه قواعدی است که اصول پذیرفته‌شده حسابداری نامیده میشود و شامل مجموعه ضوابط و مقرراتی است که ناظر بر چگونگی تهیه و ارائه صورت‌های مالی است که این صورتها محصول نهائی فرآیند حسابداری مالی

● اطلاعات مفید حسابداری دارای سه ویژگی «مربوط بودن»، «به موقع بودن» و «صحیح بودن» است.

● اغلب تصمیمات عمده‌ای که در واحدهای تجاری، تولیدی اتخاذ می‌شود به نحوی به اطلاعات حسابداری مبتنی است.

مفید واقع می‌شود.

۲- معرف منابع اقتصادی سازمان، ادعاهای مربوط به این منابع و آثار مبادلات و رویدادهایی که این منابع و ادعاهای مربوط به آن را تغییر می‌دهد می‌باشد.

۳- منعکس کننده دستاوردهای مالی سازمان طی یک دوره مالی می‌باشد.

۴- استفاده کنندگان را در برآورد مبلغ، زمان بندی و احتمال خطر دریافت سود سهام بهره و کارمزد و همچنین پیش بینی منابع حاصل از فروش سرمایه گذاری آنان به شکل سهام و یا اشکال دیگر کمک می‌کند.

عمر موسسات به دوره‌های کوتاه مدت یکساله برای گزارشگری الزامی مالی تقسیم می‌شود و برای هر یکسال که یک دوره مالی نامیده می‌شود صورتهای مالی فوق‌الذکر بطور الزامی تهیه می‌شود. موسسات می‌توانند این صورتهای مالی را برای استفاده داخلی برای زمانهای کوتاه‌تر کمتر از یکسال نیز تهیه نمایند.

ترازنامه

ترازنامه وضعیت مالی یک موسسه را در زمان معینی نشان می‌دهد و گاهی به آن صورت وضعیت مالی یا بیلان هم گفته می‌شود. بنابراین ترازنامه یک گزارش وضعیت موجود محسوب می‌گردد و بتاریخ پایان دوره مالی تهیه می‌شود و وضعیت مالی موسسه را در تاریخ پایان دوره مالی نشان می‌دهد. ترازنامه دارای دو طرف است که طرف راست آن دارائی‌ها و در سمت چپ بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه منعکس شده است. در یک سیستم حسابداری، صورتهای مالی برای شخصیت حقوقی تهیه می‌شود و در واقع شخصیت موسسه از شخصیت مالک یا مالکین آن جدا تشخیص داده می‌شود. دارائی‌ها که در سمت راست ترازنامه منعکس می‌باشد شامل کلیه اموال و حقوق متعلق به یک موسسه است. طرف چپ ترازنامه نام تامین کنندگان این اموال و حقوق منعکس شده است که یک گروه طلبکاران موسسه هستند که تحت عنوان بدهی در ترازنامه انعکاس دارد و گروه دوم مالک یا مالکین موسسه می‌باشند و بهمین دلیل دو طرف ترازنامه باهم برابرند.

در عمل بعد از هر اتفاق مالی ترازنامه تهیه نمی‌شود بلکه این فعالیت‌ها با توجه به سیستم حسابداری هر موسسه، شناسائی و در دفاتر موسسه ثبت و در پایان دوره مالی بطور الزامی و یا هر زمان دیگری که توسط مدیریت موسسه خواسته شود ترازنامه تهیه می‌شود.

طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، دارائی‌ها به قیمت تمام شده در ترازنامه انعکاس می‌یابد و بمنظور استفاده بهتر از اطلاعات ترازنامه برای تصمیم‌گیری، دارائی‌ها به پنج طبقه بشرح زیر تقسیم می‌گردد.

۱- دارائیهای جاری، این دارائی‌ها شامل وجوه نقد و سایر دارائیهایی است که بطور معقول انتظار می‌رود در دوره گردش عملیاتی آتی یا

یکسال (هرکدام طولانی‌تر است) به نقد تبدیل شده یا فروخته شده یا به مصرف برسد. دارائی جاری شامل:

الف- وجوه نقد یا تمام پولهایی است که موسسه در اختیار دارد

ب- سرمایه‌گذاری کوتاهمدت اوراق بهادار که قابل ارائه فوری به بازار و تبدیل به پول در یک دوره یکساله است.

ج- حسابهای دریافتی یا مبالغی که موسسه از دیگران طلبکار است

د- موجودیها یا اقلام مشهودی که در تملک موسسه است از جمله مواد اولیه، کالاهای ساخته شده و کالاهای در جریان ساخت

ه- پیش‌پرداختها مانند پرداخت چند ماه هزینه اجاره‌آتی یا بیمه نامه یکسال آتی اموال شرکت

۲- سرمایه‌گذاری بلندمدت، سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سایر موسسات و شرکتهای که بمنظور اعمال کنترل یا تحصیل بازده انجام می‌شود.

۳- اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، این سرفصل شامل دارائی‌های مشهودی است که

عمر مفید نسبتا طولانی دارند و به قصد فروش تحصیل نشده است. این سرفصل شامل زمین، ساختمان، ماشین‌آلات، اثاثه، وسائط نقلیه و نظایر آن می‌باشد که بمنظور استفاده و نه فروش در موسسه نگهداری می‌گردد.

۴- دارائی‌های نامشهود شامل سرقفلی، حق اختراع، حق امتیاز تولید و نظایر آن است که توسط موسسه به قصد استفاده خریداری شده و به بهای تمام شده در ترازنامه منعکس می‌شود.

۵- سایر دارائی‌ها بخشی از دارائی‌ها هستند که نتوان در زمره چهارطبقه فوق‌الذکر آنها را قرارداد مانند مطالبات بلندمدت و نظایر آن.

بدهیها همانگونه که قبلا ذکر شده بدهی‌ها سمت چپ ترازنامه انعکاس می‌یابد و شامل

● یکی از ویژگیهای گزارشهای حسابداری مدیریت، تفصیلی بودن آنهاست و اطلاعات متنوعی در باره مسایل مختلف مالی که مورد نیاز مدیریت است تهیه می‌شود.

● مجموعه متنوعی از اطلاعات حسابداری به تصمیم‌گیری مدیران کمک می‌کند. مثلا تعداد یا مبلغ فروش بر تصمیم‌گیری برای اجرای یک برنامه بازاریابی موثر است.

● یکی از مباحثی که در حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار می‌گیرد، مسایل مربوط به برنامه‌ریزی و کنترل است که در این زمینه مسایل و مباحثی بودجه مطرح می‌شود.

تعهدات موسسه برای پرداخت پول و یا ارائه کالا و خدمات در آینده است، بدهی‌ها به دو گروه بدهی جاری و بدهی بلندمدت تقسیم می‌شود. بدهی جاری تعهداتی است که انتظار می‌رود در



یک دوره گردش عملیات و یا یک ساله تسویه شود. بدهیهای بلندمدت شامل تعهداتی است که واجد شرایط طبقه‌بندی در بدهیهای جاری نیست.

حقوق صاحب یا صاحبان سرمایه مبالغی را نشان می‌دهد که صاحبان موسسه در آن سرمایه‌گذاری کرده‌اند و شامل دارائی منهای بدهی است.

صورت سود و زیان

این صورت حساب که نتیجه عملیات یک موسسه را برای یک دوره مالی منعکس می‌سازد. و دلایل سودآوری یا زیاندهی موسسه را نشان می‌دهد و از درآمدها و هزینههای موسسه تشکیل می‌گردد. در موسسات بازرگانی که به خرید و فروش کالا اشتغال دارند به حاصل فروش کالا پس از قیمت تمام شده کالائی که فروخته شده سود ناخالص یا حاشیه فروش گفته می‌شود که پس از کسر هزینههای موسسه از آن سودخالص محاسبه می‌گردد.

در موسسات تولیدی که با تهیه مواد اولیه به تولید اشتغال دارند، موسسه بسا صرف

مخارجی مواد اولیه را به کالای ساخته‌شده تبدیل می‌نماید که بمنظور تهیه گزارش سود و زیان ابتدا بایستی قیمت تمام‌شده کالای ساخته شده که شامل مواد و کلیه هزینههای ساخت می‌باشد، محاسبه و پس از آن قیمت تمام‌شده بخشی از کالای ساخته شده که بفروش رسیده تعیین و از فروش برای محاسبه سود ناخالص (یا زمان ناخالص در صورت فزونی قیمت تمام‌شده بر فروش) محاسبه می‌شود. در بخش حسابداری صنعتی نحوه محاسبه قیمت تمام‌شده کالای ساخته‌شده تشریح می‌گردد.

صورت حساب تغییرات در وضعیت مالی

این صورت حساب کلیه عواملی را که باعث تغییر در وضعیت مالی مؤسسه در پایان دوره مالی نسبت به اول دوره مالی است منعکس می‌سازد. این صورت حساب بر دو نوع است یک نوع آن بر مبنای سرمایه در گردش و نوع دیگر بر مبنای وجوه نقد می‌باشد. سرمایه در گردش هر مؤسسه شامل دارائی‌های جاری منهای بدهی جاری است و نتیجه هر دو نوع صورت حساب، کاهش یا افزایش در وجوه نقد یا سرمایه در گردش می‌باشد که علل آن تحت‌عنوان منابع وجوه یا مصارف وجوه نشان می‌دهد.

همانطور که قبلاً اشاره شد از حدود دو سال پیش به جای این گزارش در کشورهای غربی صورت حسابی بنام صورت حساب وضعیت نقدینگی تهیه می‌گردد. که احتمالاً بزودی تهیه آن نیز در ایران الزامی خواهد شد این صورت حساب علل تغییرات در وضعیت نقدینگی پایان سال نسبت به اول سال را تحت‌عنوان دریافتها و پرداختهای ناشی از عملیات سرمایه‌گذاری و عملیات جاری و تأمین منابع مالی و بازپرداخت آنها را منعکس

می‌سازد.

حسابداری قیمت تمام‌شده «حسابداری صنعتی»

کوششهای مدیریت برای دستیابی به هدفهای مؤسسه براساس وظایف دوگانه برنامه‌ریزی و کنترل پی‌گیری می‌شود. وظیفه برنامه‌ریزی اساساً یک فرآیند تصمیم‌گیری است که با مسائلی مانند تعیین سود مورد نظر، تهیه و دسترسی به مواد اولیه نیروی کار، ماشین‌آلات و برآورد حجم تولید سروکار دارد. وظیفه کنترل، مقایسه برنامه با واقعیات و تعیین مغایرات و بررسی علل مغایرات می‌باشد. حلقه ارتباطی بین برنامه‌ریزی و کنترل، سیستم اطلاعاتی حسابداری صنعتی است که اطلاعات و آمار واقعی و پیش‌بینی و تحلیل آن را به مدیریت ارائه می‌دهد.

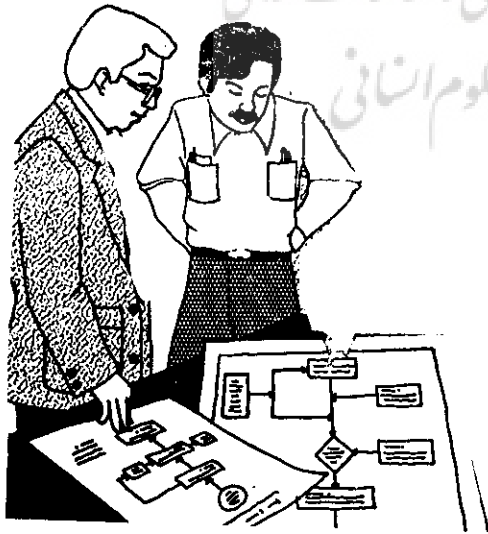
در مرحله برنامه‌ریزی، حسابداری صنعتی با آینده سروکار دارد و می‌تواند مدیریت را برای بودجه نمودن هزینههای آتی یا از پیش تعیین شده مربوط به عوامل قیمت تمام‌شده یاری دهد و در مرحله کنترل، با مقایسه نتایج جاری با استانداردها و بودجههای از پیش تعیین شده سروکار دارد. بطور خلاصه یکی از نتایج فرآیند حسابداری صنعتی محاسبه قیمت تمام‌شده کالا یا خدمات می‌باشد و اصطلاح هزینه‌یابی در این مورد بکار می‌رود. هزینه‌یابی عبارتست از طبقه‌بندی و تسهیم صحیح هزینهها بمنظور تعیین بهای تمام‌شده محصولات و خدمات یک مؤسسه به نحو مناسبی که برای راهنمایی مدیران و صاحبان واحد مزبور در جهت کنترل عملیات آن قابل استفاده باشد.

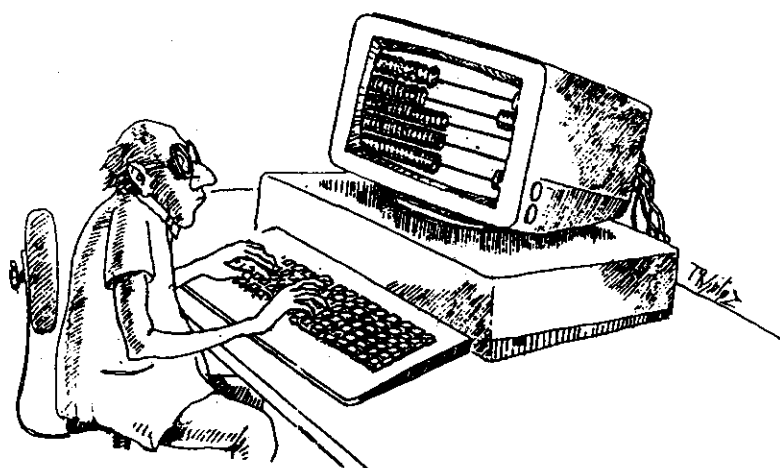
همانطور که قبلاً اشاره شد حسابداری صنعتی اطلاعات

مورد نیاز را برای حسابداری مالی و حسابداری مدیریت فراهم می‌کند. به منظور تهیه صورت

سود و زیان، اطلاعات مربوط به قیمت تمام شده کالای ساخته شده مورد نیاز می‌باشد که این قسمت توسط واحد حسابداری صنعتی محاسبه می‌گردد. قیمت تمام شده محصول شامل هزینههای ساخت و سهم مناسبی از مخارج توزیع و فروش اداری است که با روش مناسبی محاسبه می‌شود. هزینههای ساخت شامل مواد مستقیم، کار مستقیم و سربار کارخانه می‌باشد. مواد مستقیم شامل کلیه موادی است که بخش جدائی ناپذیر از کالای ساخته شده را تشکیل می‌دهد کار مستقیم شامل هزینه دستمزد کارکنانی است که بتوان بطور مستقیم به کالای ساخته شده آن را مرتبط کرد و سربار کارخانه یا تولید، هزینههای غیرمستقیم تولیدی است که نمی‌توان آنها را به سهولت و بطور مستقیم به کالا یا سفارش خاصی مرتبط کرد مثل برق و آب کارخانه، هزینه تعمیرات، هزینه حقوق و دستمزد کادر خدماتی و هزینههایی از این قبیل.

همانطوریکه قبلاً ذکر شد هدف اساسی حسابداری صنعتی محاسبه قیمت تمام شده است که در این مورد بایستی نسبت به گردآوری و تسهیم هزینهها به واحدهای تولید شده اقدام کرد. در این مورد دو نوع سیستم گردآوری هزینهها وجود دارد که به نوع اول سیستم هزینه‌یابی واقعی یا تاریخی می‌گویند که هزینهها به ترتیب زمان وقوع گردآوری می‌شوند و براساس اقلام واقعی، قیمت تمام شده محاسبه می‌گردد. نوع دوم هزینه‌یابی استاندارد نام دارد که کلیه هزینهها قبل از شروع عملیات تولیدی براساس استانداردهای علمی محاسبه می‌شود در این سیستم نیز حسابهای برای گردآوری هزینههای واقعی در نظر گرفته می‌شود، سپس مغایرات بین هزینههای واقعی و هزینههای استاندارد محاسبه و این مغایرات بطور مستمر مورد بررسی قرار گرفته و اقدامات





ضروری در خصوص شناسایی محتوای ایجاد کننده مقایرات نامساعد بعمل می آید. سیستم‌های هزینه‌یابی واقعی و هزینه‌یابی استاندارد می‌تواند همراه با روشهای هزینه‌یابی مرحله‌ای و یا هزینه‌یابی سفارش کار مورد استفاده قرار گیرند. در روش هزینه‌یابی سفارش کار قیمت تمام شده یک سفارش یا پیمان محاسبه می‌گردد و در واقع واحد محصول، یک سفارش است و روش هزینه‌یابی مرحله‌ای در مواردی بکار گرفته می‌شود که مراحل ساخت بصورت مداوم و پیوسته بوده یا واحد تجاری انبوهی از یک یا چند کالا را تولید می‌نماید و قیمت تمام شده یک واحد محصول در هر یک از مراحل تولیدی محاسبه می‌شود.

حسابداری مدیریت

همانگونه که قبلاً اشاره شد، حسابداری مدیریت شاخه‌ای از حسابداری است که برای تامین نیازهای اطلاعاتی مدیران و مسئولان درون سازمان طرح‌ریزی شده است، یکی از ویژگی‌های گزارشهای حسابداری مدیریت، تفصیلی بودن آنهاست و اطلاعات متنوعی درباره مسائل مختلف مالی که مورد نیاز مدیریت است، تهیه می‌شود که موارد عمده

آن از این قرار است:

۱- گرایشهای ارقام بهای تمام شده

طبقه‌بندی ارقام بهای تمام شده بر حسب گرایش مانند ثابت یا متغیر بودن آنها با چگونگی واکنش این ارقام در مقابل تغییر سطح فعالیت (مثلاً تولید) ارتباط دارد. بسیاری از تصمیمات مدیریت تحت تاثیر گرایشهای ارقام بهای تمام شده قرار می‌گیرد. در این مورد ارقام بهای تمام شده با توجه به گرایش آنها به دو طبقه ثابت و متغیر تقسیم می‌شود. ارقام ثابت بهای تمام شده اقلامی هستند که بر اثر تغییر سطح فعالیت (مثلاً تولید) تغییر نمی‌کند، یعنی در تمام سطوح تولید ثابت هستند. مثلاً هزینه اجاره سالانه یا استهلاک اموال این رقم برای سطوح مختلف تولید ثابت است. لازم به تذکر است که این ارقام در مجموع ثابت، ولی مبلغ تخصیص یافته به هر واحد محصول با توجه به تغییر در سطح تولید، تغییر پیدامی‌کند. مثلاً اگر اجاره سالانه کارخانه‌ای ۲۰ میلیون و تعداد محصولات ۵۰۰ واحد باشد، سهم هزینه اجاره در قیمت تمام شده ۴۰۰۰ ریال و اگر سطح تولید به ۱۰۰۰ واحد افزایش یابد این رقم به ۲۰۰۰ ریال کاهش می‌یابد.

ارقام متغیر بهای تمام شده بطور مستقیم و به تناسب تغییر در سطح فعالیت، افزایش یا کاهش می‌یابد، مانند بهای مواد. این ارقام در واحد محصول ثابت هستند یعنی اگر برای ساخت محصولی معادل ۲۰۰ ریال مواد مورد نیاز باشد، با افزایش تولید جمع مواد مصرفی افزایش

استفاده کرد. در این روش یک رقم حاشیه فروش از طریق محاسبه میانگین موزون ارقام حاشیه‌فروش محصولات محاسبه می‌شود و سپس از تقسیم جمع هزینه‌های ثابت بر آن، تعداد برای یک محصول میانگینی شده محاسبه می‌گردد و در این محاسبه نسبت درصد تولید هر محصول به کل محصولات بعنوان وزن (ضریب) بکار می‌رود و سپس این درصدها در تعداد میانگین ضرب و نقطه سرسبز برای هر محصول محاسبه می‌شود.

۲- ارقام مربوط به بهای تمام شده و تصمیم‌گیری

مجموعه متنوعی از اطلاعات حسابداری به تصمیم‌گیری مدیران کمک می‌کند. مثلاً تعداد یا مبلغ فروش بر تصمیم‌گیری برای اجرای یک برنامه بازاریابی موثر است. اطلاعات مربوط به ارقام بهای تمام شده در اغلب تصمیمات مدیران دخالت دارد اما همانطور که قبلاً اشاره شد، مربوط بودن یکی از ویژگی‌های گانه اطلاعات حسابداری است. گاهی اوقات برای تصمیم‌گیری در مورد ساخت یا خرید یک محصول، تصمیمات قیمت‌گذاری و سایر تصمیمات مالی، بایستی برخی از ارقام نامربوط قیمت تمام شده را حذف کرد و این امر نیاز به تحلیل عوامل قیمت تمام شده دارد.

۳- کنترل ارقام بهای تمام شده

بمنظور تهیه گزارشهای کنترل، ارقام بهای تمام شده را می‌توان به سه طبقه مخارج مهندسی، مخارج برنامه‌ریزی شده و مخارج مربوط به ظرفیت طبقه‌بندی کرد.

مخارج مهندسی، معرف ارتباطی مشخص و فیزیکی با محصول می‌باشد و مدیریت می‌تواند مخارج مهندسی را به وسیله تصمیمات خود تغییر دهد. مواد و کار مستقیم در زمره مخارج مهندسی است که برای آن می‌توان استاندارد تعیین کرد. مقایسه ارقام بهای تمام شده واقعی و ارقام بهای تمام شده استاندارد وسیله موثری برای اعمال کنترل مدیریت محسوب می‌گردد مخارج

می‌یابد ولی سهم هزینه متغیر در یک واحد محصول فرق نمی‌کند و همان ۲۰۰ ریال می‌باشد. با توجه به این توضیحات مشخص می‌شود که در صورت افزایش تولید با توجه به هزینه‌های ثابت، قیمت تمام شده کاهش یافته و در صورت کاهش تولید، این قیمت افزایش می‌یابد.

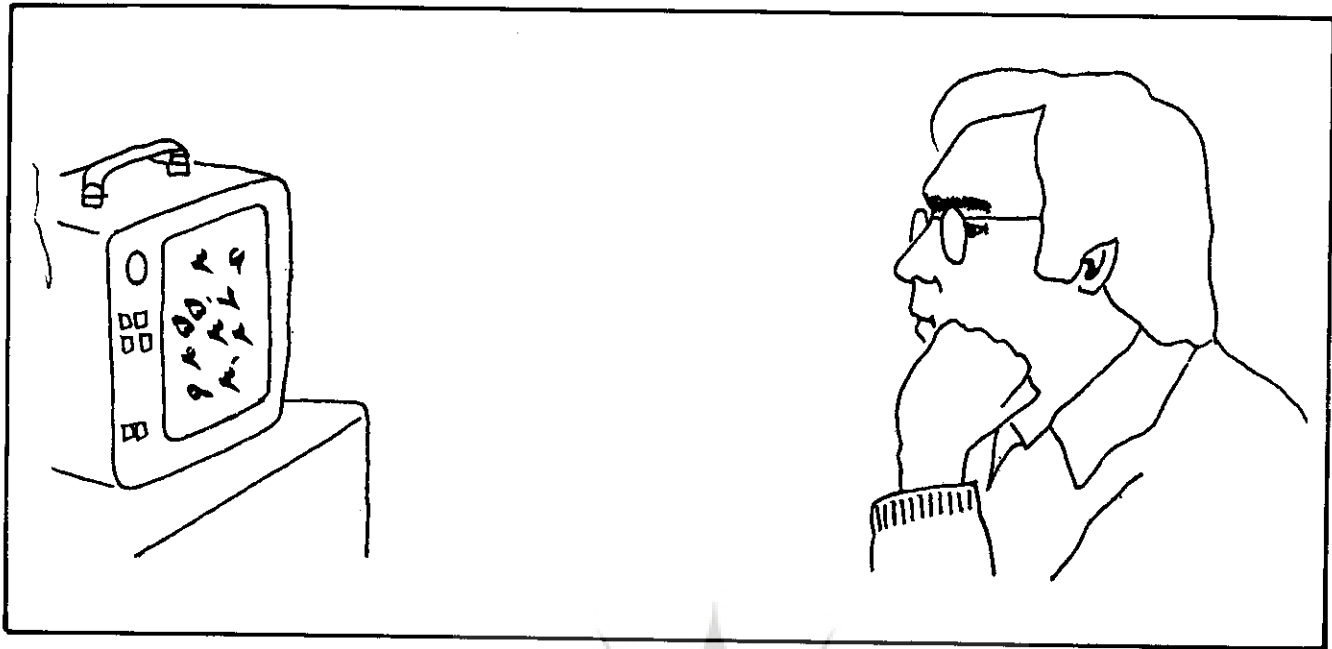
نقطه سرسبز معرف سطحی از فعالیت (میزان تولید) است که در آن نقطه بهای تمام شده کل، مساوی درآمد کل است. چنانچه تعداد تولید در نقطه سرسبز X جمع ارقام ثابت بهای تمام شده F و هزینه متغیر یک واحد V و بهای فروش یک واحد S فرض شود در این حالت جمع قیمت تمام شده = جمع درآمد در نقطه سرسبز

$$VX + F = SX \\ SX - VX = F \\ F \quad S - V = (S - V) \quad X = F$$

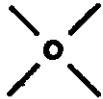
بنابراین تعداد در نقطه سرسبز برابر است با جمع هزینه ثابت، بخش بر حاشیه فروش. تجربه و تحلیل نقطه سرسبز برای مدیران جهت رسیدن به اهداف زیر حائز اهمیت است:

- ۱- دستیابی به سود خالص معین و برنامه‌ریزی سالهای آتی.
- ۲- بررسی آثار تغییر ارقام ثابت بهای تمام شده.
- ۳- بررسی آثار تغییر ارقام متغیر بهای تمام شده.
- ۴- بررسی آثار قیمت تغییر فروش.
- ۵- بررسی آثار تغییر استراتژی مدیریت.

در اغلب واحدهای تولیدی، بیش از یک محصول تولید می‌گردد. در چنین مواردی اگر بتوان ارقام ثابت بهای تمام شده مربوط به هر یک از محصولات را مشخص کرد به آسانی می‌توان نقطه سرسبز را برای هر یک از محصولات مشخص کرد. اما درباره‌ی موارد تفکیک ارقام ثابت بهای تمام شده و تخصیص قسمتی از آن به هر یک از محصولات متنوع میسر نیست. و بنابراین روش ساده محاسبه نقطه سرسبز قابل استفاده نیست و باید از روش نقطه سرسبز برای چند محصول



از دیگر مباحثی که در حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار می‌گیرد مسائل مربوط به برنامه‌ریزی و کنترل است که در این زمینه مسائل و مبانی بودجه مطرح می‌شود. بودجه را می‌توان بیان مالی و یا مقداری سیاست‌های یک موسسه دانست که برای نیل به اهداف مشخصی در آینده معینی بایستی تسعیر گردد و سپس این بودجه بعنوان یک مبنا برای کنترل عملیات موسسه مورد استفاده قرار می‌گیرد.



مخارج مربوط به ظرفیت، معرف مخارج مصرف‌شده به منظور ایجاد امکانات تولید، توزیع و سازمان اداری است که به هنگام تصمیم‌گیری در مورد تصویب چنین مخارجی از تکنیک‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای استفاده می‌شود. بودجه‌بندی سرمایه‌ای فرآیند تشخیص، ارزیابی، طرح‌ریزی و پشتیبانی مالی چنین مخارجی است و مخارجی مورد تصویب قرار می‌گیرد که از لحاظ بازدهی توجیه کافی داشته باشد. اینگونه مخارج بعد از تصویب و بهنگام اجرا، معمولاً تعهد شده محسوب می‌گردد و نمی‌توان آنها را در کوتاهمدت و به آسانی تغییر داد.

برنامه‌ریزی شده هنگام تهیه و تنظیم بودجه سالانه و ضمن فرآیند تخصیص منابع تعیین می‌شود. در مورد این اقلام نمی‌توان بسادگی ارتباط دقیق و معین بین بهای تمام شده داده‌ها و بازده مشخص کرد و لازم است در مدت زمان طولانی‌تری و با بررسی مستمر، نتیجه آن مورد تحلیل واقع شود. بعنوان مثال مخارج بازاریابی و تحقیق و توسعه را می‌توان نام برد. مدیریت بایستی در فواصل زمانی معین، مخارج انجام شده را با بازده بدست آمده مقایسه و در صورت لزوم در آن تجدیدنظر لازم بعمل آورد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

<p>● حسابداری مدیریت شاخه‌ای از حسابداری است که برای تامین نیازهای اطلاعاتی مدیران و مسئولان درون سازمان طرح‌ریزی شده است.</p>	<p>● در مرحله برنامه‌ریزی، حسابداری صنعتی با آینده سر و کار دارد و می‌تواند مدیریت را برای بودجه نمودن هزینه‌های آتی یا از پیش تعیین شده مربوط به عوامل قیمت تمام شده یاری دهد.</p>
--	---