

عوامل گمراه کننده در قیمت تمام شده

نوشته : غلامرضا سلامی

هزینه های تاریخی

یکی از مهمترین اهداف حسابداری صنعتی در هر موسسه، کنترل تجزیه و تحلیل و مها هزینه ها می باشد. بهمین دلیل اصطلاح COST ACCOUNTING یا حسابداری هزینه در مورد آن بکار می رود. متاسفانه در کشور ما اغلب موسسات فاقد سیستم حسابداری قیمت تمام شده می باشند و بعضاً "در پایان سال و بیشتر به منظور استفا ده های مالیاتی اقدام به تعیین قیمت تمام شده محصولات ساخته شده میکنند در این روش کل هزینه های تولیدی بدون در نظر گرفتن ظرفیست تولیدی، کارآئی مطلوب و ضایعات متناسب، به قیمت تمام شده محصولات تسهیم میگردند، گاهی اتفاق می افتد که قیمت تمام شده کالای نیمه ساخته و ساخته شده پایان دوره حتی از قیمت فروش آنها تجاوز میکند و بهمین دلیل حسابداران به منظور پیروی از اصول پذیرفته شده حسابداری اقدام به تعدیل این موجودیها مینمایند و در نتیجه در اکثر موارد حوزه های مالیاتی میزان تعدیل موجودیها را به درآمدمشمول مالیات اضافه میکنند. کاربرد چنین روشی برای تعیین قیمت تمام شده محصولات بدلیل ضعف ذاتی که در این روش وجود دارد در بسیاری از موارد نتایج غیر منطقی بیار میآورد و لذا ممکن است حسابداران با انجام عملیاتی غیر اصولی و با زحمات فراوان

صورتی ساختگی از قیمت تمام شده محصولات برای استفاده مدیران و حوزه‌های مالیاتی تهیه نمایند که چون متکی به سیستم حسابداری قیمت تمام شده نیست در بعضی از موارد موجب علی‌الراس شدن درآمد مشمول مالیات موسسه نیز میگردد.

در بعضی دیگر از موسسات بدون توجه به مقاصد اصلی حسابداری صنعتی مدیریت با صرف هزینه‌های گزاف اقدام به نگهداری سیستم قیمت تمام شده مینماید. این سیستم‌ها غالباً "بر مبنای هزینه‌های واقعی (بدون در نظر گرفتن تاثیر ناشی از انحرافات بر قیمت تمام شده) نگهداری شده و نهایتاً" موجب تسهیم کل هزینه‌های انجام شده بر محصولات ساخته شده میگردد، بدون آنکه قیمت تمام شده ناشی از آن تجزیه و تحلیل گردد (ویا اصولاً قابل تجزیه و تحلیل باشد).

بعبارت دیگر در بسیاری از موسسات قیمت تمام شده محصولات ساخته شده بدون آنکه کار بردی داشته باشد فقط نمایشی از یک سری عملیات بدون نتیجه میباشد. علت بی فایده بودن سیستم حسابداری صنعتی مبتنی بر هزینه‌های تاریخی در کشور ما معمولاً عدم کارآیی و ناسامتناسب بودن تولید با ظرفیت عملی و همچنین وجود نوسانات شدید در قیمت‌ها است.

زمینه اصلی بحث در این گفتار بررسی آثار ناشی از موارد اخیر در قیمت تمام شده محصولات ساخته شده است.

هزینه‌یابی استاندارد

تجزیه ارقام هزینه در واقع عملی است که میباید منتهی به تحلیل هر جزء هزینه گردد، بدون داشتن معیاری برای سنجش انحرافات، تحلیل اجزاء هزینه خالی از هر نوع معنی و مفهوم خواهد بود.

استفاده از استاندارد در طریقه ایست که مورد قبول اکثر جوامع صنعتی قرار گرفته و امروزه کار برد سیستم حسابداری صنعتی در این جوامع بدون استفاده از استاندارد از پیش بدقت تعیین شده کمتر مشاهده میشود. در واقع استاندارد، معیار عملی است که اجزاء هزینه بدقت با آن مقایسه و انحرافات با وسواس کامل مورد بررسی قرار میگیرند. آنگونه که به غلط در بعضی مواقع شنیده یا مشاهده میگردد، استفاده از استاندارد یکی از روشهای تعیین قیمت تمام شده نمیباشد بلکه کاربرد

استاندارد در اکثر روشهای شناخته شده قیمت تمام شده امر ضروری تلقی میگردد.

آنچه که استفاده از استاندارد را در موسسات مادچا را شکل میسازد مساله ظرفیت است. بهترین مقیاس برای ظرفیت تولیدی یک مونسه ساعات کار مستقیم میباشد و مسلماً این مقیاس در ظرفیتهای مختلف متفاوت است. از آنجائیکه ظرفیت عادی موسسات با ظرفیت اسمی و حتی ظرفیت عملی آنها بسیار تفاوت دارد، مدیریت مایل است که ظرفیت عادی (فعالیت متوسط دوره های گذشته) را مبنای تعیین نرخهای استاندارد قرار دهد. بدیهی است که در این حالت استفاده از استاندارد، مطلوبیت خود را از دست داده و نتایج بدست آمده بهیچوجه دلخواه نبوده و در بسیاری از موارد گمراه کننده میباشد. زیرا در چنین حالتی قسمت اعظم انحرافات ناشی از ظرفیت بلا استفاده در قیمت تمام شده کالای فروش رفته و از آن مهمتر در قیمت تمام شده موجودی کالای ساخته شده و نیغه ساخته پایان دوره، متبلور میگردد.

با تلفیق فرمولهای تعیین انحرافات اوقات بیکاری و ظرفیت بلا استفاده، دلایل توجیهی موضوع فوق بیشتر روشن میگردد:

(نرخ استاندارد در برابر ثابت + نرخ استاندارد دستمزد) اوقات بیکاری = انحرافات ناشی از بیکاری و با توجه به اینکه اوقات بیکاری از تفاضل بین ساعات کار در ظرفیت عادی مبنای محاسبه نرخهای استاندارد و ساعات کار در ظرفیت واقعی، حاصل میگردد لذا در غالب موارد مشاهده میشود که بدلیل فزونی ظرفیت واقعی بر ظرفیت عادی (که مبنای محاسبه نرخهای استاندارد قرار گرفته) نه تنها انحرافات نامساعدی در این زمینه عنوان نمیگردد، بلکه انحرافات مساعد ناشی از موضوع فوق خواننده گزارشهای مالی را دچار گمراهی میکند.

نقش گمراه کننده مواد اولیه در قیمت تمام شده

انحراف مصرف و نرخ مواد اولیه در واحدهای تولیدی کشور ما بنحوموثری قیمت تمام شده را گمراه کننده میسازد. در مورد مصرف، عواملی از قبیل ضعف مدیریت، ریخت و پاش، ضعف تکنولوژی، قطع برق، (درصایعی مانند صنعت ریختهگری و پلاستیک) استاندارد

نبودن مواد اولیه مصرفی از نظر کیفیت، بی دقتی در نگهداری مواد اولیه و کالای ساخته شده و نظایر آن موجب بروز ضایعاتی به میزان بیش از استاندارد موجود میگردد و چنانچه حسابداری واحد مربوط در تفکیک ضایعات عادی از ضایعات غیر عادی دقت کافی بخرج ندهد یا استاندارد مصرف مواد بدون توجه به عوامل یاد شده فوق تعیین شده باشد (بعبارت دیگر مبنای علمی و فنی نداشته باشد) در این صورت کل ضایعات به قیمت تمام شده کالای ساخته شده تحمیل شده و موجب گمراهی خوانندگان گزارش مالی میگردد.

در مورد نرخ مواد، شیوه‌های گوناگون قیمت‌گذاری مواد صادره از انبار در شرایط تورمی میتواند اثرات کاهش دهنده یا افزایش دهنده محسوس بر قیمت تمام شده کالای ساخته شده داشته باشد. بعنوان مثال چنانچه موسسه از روش اولین صادره از اولین وارده استفاده نماید، در وضعیت تورم شدید میزان ریالی مصرف مواد اولیه در تولید در مقایسه با روش اولین صادره از آخرین وارده بسیار کمتر بوده و در کاهش مصنوعی قیمت تمام شده نقش موثری ایفا مینماید. همچنین در شرایطی که واحد تولیدی قسمتی از مواد اولیه خود را از ارگانهای دولتی و قسمت دیگر را از کانال بازار آزاد تهیه مینماید استفاده از روشهای فوق و روش میانگین میتواند بسیار گمراه‌کننده باشد.

بنظر میرسد در چنین شرایطی استفاده از استاندارد بشرط عدم تحمیل انحراف نرخ مواد به کالای ساخته شده و نیمه ساخته، بهترین روش مورد توصیه باشد.

نقش گمراه‌کننده دستمزد در قیمت تمام شده

در کشور ما نقش انحرافی دستمزد تولیدی در قیمت تمام شده از سایر عوامل تشکیل دهنده آن، بیشتر میباشد. زیرا بدلیل ضوابط خاص حاکم بر واحدهای تولیدی کاهش تولیدات هیچگاه با کاهش هزینه دستمزد همراه نیست، بنا بر این در این واحدها هزینه دستمزد بیشتر یک هزینه ثابت است تا متغیر.

چنین خاصیتی باعث میشود، تا قسمت اعظم تغییرهای مربوط به قیمت تمام شده و هزینه‌یابی در عمل مواجه با اشکال گردد. برای مثال

تعیین نقطه سربسری و اعمال تئوریهای مربوط به هزینه یا بسی
تفاضلی (نهائی) برای مدیریت واحدهای تولیدی امری نامحتمل
بنظر میرسد.

واحدهای تولیدی ما غالب اوقات وبخصوص در مواقع بروز شکالات
اقتصادی بایکی از عوارض زیر دست بگریبان مینباشند:

الف - تراکم کارگر

ب - عدم تناسب بین کارگران ماهرو غیر ماهر

پ - کم کاری

ت - بیکاری مخفی

ث - بیکاری مشهود

از آنجائیکه به غیر از مورد بند "ث" یعنی بیکاری مشهود امکان خارج
ساختن هزینههای جذب نشده از قیمت تمام نشده بدون وجود یک سیستم
حسابداری صنعتی دقیق میسر نمیشد لذا در اکثر موارد قیمت تمام
شده محصولات ساخته شده شامل آن قسمت از انحرافات کارآئی نیز
خواهد بود. با توجه به وضعیت اقتصادی خاص مملکت ما واردی مانند
کمبود مواد اولیه، خرابی ماشین آلات، فقدان لوازم یدکی، قطع
متناوب برق ونظایر آن ساعات بیکاری را براتبیش از آنچه که
پیش بینی شده افزایش میدهد و در این صورت همانگونه که اشاره شد آن
قسمت از هزینه دستمزد پرداخت شده برای ساعات بیکاری نه بعنوان
یک هزینه متغیر بلکه بعنوان یک سربار ثابت به انحرافات ظرفیت
بلا استفاده با ایداضافه گردد و عدم دقت در جداسازی این انحرافات از
قیمت تمام شده باعث افزایش غیر منطقی قیمت تمام شده هر واحد
محصول ساخته شده میشود. علاوه بر موارد فوق کاهش کارآئی بدلیل
ضعف مدیریت و یا جوا کم بریک واحد تولیدی نیز میتواند اثر مهمی
در بالا بردن هزینه دستمزد هر واحد محصول باقی بگذارد.

وظیفه حسابدار و حسابرس

انحرافات در قیمت تمام شده کالای ساخته شده میتواند اثر قابل
توجهی بر مطلوبیت صورتهای مالی ونحوه انعکاس نتیجه عملیات
موسسه، بجا گذاشته وبخصوص در ارزیابی غلط موجودیهای پایان
دوره نقش گمراه کننده ای ایفا نماید. بهمین لحاظ حسابداران

وظیفه دارند انحرافات نامطلوب را استخراج و تا حد ممکن تجزیه و تحلیل کنند و نهایتاً "میبا یست این انحرافات را بنحومناسی در گزارشهای خود بمدیریت و همچنین در صورتیهای مالی منعکس سازند. در صورت خودداری حسابدار و مدیریت موسسه از آنجا مچنین وظیفه‌ای بررسی اقتصادی قیمت‌ها شده به حسابرس منتقل میگردد.

وظیفه حسابرس در برخورد با چنین صورتیهای مالی بسیار دشوار بوده و برنا مه رسیدگی وی در مورد قیمت‌ها شده کالای ساخته شده تا اندازه‌ای پیچیده میباشد.

انعکاس انحرافات در صورتیهای مالی استفاده کننده از گزارش رادراتخاذ تصمیمات کمک مینماید همچنین با استناد این گزارشها مدیریت موسسه میتواند خواسته‌های خود را از ارگانهای تامین کننده مواد، ماشین آلات و قطعات یدکی و همچنین دستگاهیهای نظارت بر قیمت گذاری کالا و غیره بنحومستدلی توجیه و نیازهای خود را حتی الامکان از این طریق تامین کند.

۲۴

یکی از بزرگترین موانع حسابرسی به تعدادی مدیر و سرپرست حسابرسی نیاز دارد. واجدین شرایط که با ید علاوه بر تحصیلات دانشگاهی دارای حداقل پنج سال تجربه عملی در این عرصه و شغلی باشند، لطفاً " تقاضاهای خود را همراه با ارائه اطلاعات فردی و تجربی با ذکر میزان دستمزد مورد تقاضا برای هر ساعت کار و سایر شرایط پیشنهادی به صندوق پستی ۱۴۱۵۵-۵۱۵۵ ارسال فرمایند. کلیه اطلاعات واصله محرمانه تلقی خواهد شد.