

# بازنگری تعاریف

## هزینه‌یابی

\* نوشته: Nigel Coult Hurst  
\* ترجمه: ابوالقاسم فخاریان

در این مقاله که به بازنگری اصطلاحات هزینه‌یابی می‌پردازد بدواً "مروری به تقسیم‌بندی اهداف و وظایف حسابداری مدیریت به روایت "سیمون اتال" \* به شرح زیر می‌نمائیم:

- ۱- جمع‌آوری و طبقه‌بندی اطلاعات و ارقام
- ۲- تجزیه و تحلیل و ارائه اطلاعات در جهت هدایت مدیریت
- ۳- ارائه طریق جهت حل مسایل و مشکلات

وظایف فوق‌جمله‌گی در خدمت کمک به تصمیم‌گیری مدیریت قرار دارند. جمع‌آوری اطلاعات در یک فضای پویا و متحول با هدایت و ارشاد مدیریت و ارائه طریق در جهت حل مسایل پیوند می‌یابد. فی‌المثل در شرایطی که یک سیستم برنامه‌ریزی و کنترل مبتنی بر نظام بودجه‌ای برقرار می‌گردد، اطلاعات و ارقام جمع‌آوری شده در مرحله بودجه‌بندی و مقایسه آنها با ارقام واقع، منای راهنمایی مدیریت و کمک به تصمیم‌گیری و چاربان‌دیشی خواهد بود.



جمع آوری و ثبت ارقام و اطلاعات (هزینه‌ها) آن بخش از حسابداری را تشکیل می‌دهد که اصطلاحاً "بدان" حسابداری صنعتی" می‌گوئیم، حال آنکه تجزیه و تحلیل و ارائه طریق جهت حل مسایل در حوزه فلامرو "حسابداری مدیریت" قرار می‌گیرد. به گفته "لوسی" \* "اطلاعات و ارقام مربوط به هزینه تولید که از دل سیستم حسابداری صنعتی بیرون می‌آید بخش عمده اطلاعات اولیه و خمیر مایه مورد نیاز حسابداری مدیریت را بدست می‌دهد".

در پارهای موارد "حسابداری مدیریت" شامل مباحث هزینه یابی نیز می‌شود و حسابداری صنعتی را نیز در برمی‌گیرد. ضمناً موارد استفاده مختلفی از واژه "هزینه‌یابی" نیز وجود دارد و فی‌المثل برخی از متون حسابداری صنعتی، جنبه‌های هدایت و ارشاد مدیریت و نحوه تصمیم‌گیری و حل مشکلات را نیز درون مطالب مورد ارائه خود گنجانده‌اند، حال آنکه برخی دیگر و جمله نویسنده‌ای بنام "دروری" \*\* "حسابداری صنعتی و هزینه یابی را صرفاً در محدوده "جمع‌آوری و انباشت اطلاعات مربوط به اقلام هزینه جهت ارزیابی موجودی‌ها بمنظور انعکاس آن به مدیریت و اشخاص ثالث" مطرح می‌سازد.

ولی آیا به راستی باید بر این باور بود که نیروی مداوم و قابل توجهی که مصروف تخصیص و تسهیم هزینه‌ها می‌شود صرفاً "بخاطر ارائه اطلاعات مربوط به ارزش موجودی‌ها در پایان دوره مالی است؟ اگر چنین است پس اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری از چه منشاء و منبعی به دست می‌آید. میزان قابل توجهی از مباحث کتب و متون مورد نظر انجمن حسابداران خیره مدیریت انگلستان \*\*\* به موضوع چگونگی جمع‌آوری اطلاعات مربوط به اقلام هزینه برای ارزیابی موجودی‌ها پرداخته است و عمدتاً "در یافتن پاسخ به این سؤال می‌باشند که آیا "هزینه‌ها" را باید در ارتباط با محصول تولیدی (PRODUCT) مورد بررسی قرار داد و یا دوره تولید" (PERIOD) در حالیکه این مباحث بهر حال ربطی با حسابداری مدیریت نمی‌یابد. همچنین بحث‌های پر طول و تفصیلی، بمیان آورده شده است در باب تاثیرات سیستم هزینه‌یابی "تمام جذب" ABSORPTION COSTING و "تفاضلی (MARGINAL COSTING) بر میزان سود دوره مورد گزارش. مثالهای متعددی نیز که عمدتاً "مبتنی بر مفروضات غیر واقعی است ارائه شده تا تاثیر معیارات

\*LUCEY

\*\*DRURY

\*\*\*CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS

تولید و فروش را در جهت اثبات نظریات نگارنده کتب مزبور اثبات نماید. حتی اگر این فرضیات برواقتیات نیز منطبق بود به یافتن ارزش از دیدگاه اقتصاد کمک نمی‌کرد. بهر حال در این متون توجه کم‌رنگی به مطالب مهمی نظیر تاثیر سیستم‌های مختلف هزینه‌یابی بر شکل اطلاعات قابل ارائه به مدیریت شده است.



### نگاهی نقادانه بر هزینه‌یابی

موفقیت هزینه‌یابی یمثابه وسیله‌ای جهت ارائه اطلاعات مفید به مدیریت به ثبت ارقام هزینه‌متکی می‌باشد. تهیه اطلاعات روزمره و یکنواخت حسابداری مدیریت که مستقیماً به کار تصمیم‌گیری جامع یاری رساند امریست دشوار و عبارتی "کاربردهای وسیع و متنوع از اطلاعات مربوط به اقلام هزینه این خطر را در بردارد که اطلاعات تهیه شده برای یک منظور معین هنگام استفاده جهت دیگر منظورها احیاناً "گمراه کننده باشد". همچنین سیستم حسابداری صنعتی به عنوان پایه‌ای برای تهیه اطلاعات (گزارشات) حسابداری مدیریت می‌تواند کاملاً "متفاوت و بدور از منظور و فلسفه اقلام هزینه‌مورد استفاده قرار گیرد. فی‌المثل مرسوم این است که ثبت اقلام هزینه در چهار چوب منطق حسابداری انجام گیرد و نه بر اساس معیارها و منطق اقتصادی. و بالاخره گاهی سیستم‌های هزینه‌یابی برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی درونی طرح و تعبیه می‌گردند و تاکید بر مسایا، داخلی است حال آنکه در عمل اتفاق می‌افتد که نیازهای برون (خارجی) را نیز پاسخگو باشد که این نیز عرصه ایست که به بروز مشکل و دشواری می‌انجامد.

اما اگر هدف و قصد، بررسی چگونگی تولید ثروت اقتصادی باشد، منطق اقتصادی اساساً "قوی‌تر از منطق حسابداری عمل می‌کند. در اینجا ما با ثبت اقلام هزینه و تجزیه و تحلیل آنها بر پایه الگویی (مدلی) مواجه هستیم که جهت حل مشکل و تصمیم‌گیری بنا شده است حال آنکه در سیستم‌های هزینه‌یابی ثبت اقلام در این قالب و چهار چوب انجام نمی‌شود و در واقع اقلام هزینه با هدف تصمیم‌گیری ثبت و ضبط نمی‌گردند. بنابراین راه پیشنهادی این است که در سیستم‌های هزینه‌یابی، نیز این نیازها و اهداف تعیین شود تا در راستای تأمین آنها سیستم بنا گردد و در واقع در سیستم ثبت اقلام هزینه‌منطق حسابداری حتی الامکان به منطق اقتصاد نزدیک گردد.



## منطق " حقیقت مطلق "

یکی از صاحب نظران بنام "هورن گرن" \*، حسابداری صنعتی و هزینه‌یابی را " منطق مبتنی برحقیقت مطلق " معرفی می‌نماید. به عقیده‌ی بر اساس این منطق، محصولات، خدمات، دوایر و مراکز هزینه، پروژه‌ها و غیره هزینه‌هایی را در بر دارند که مستقل از شقوق تصمیم‌گیری ایجاد می‌گردند. بنابراین، در تمامی این موارد تنها یک وجه مشترک وجود دارد و آن ایجاد هزینه است. در اینجا محور مباحث، هزینه است، حال آنکه در حسابداری مدیریت محور تصمیمات است.

حال بدواً به معرفی و نشان دادن چهار چوب منطق " حقیقت مطلق " هزینه‌یابی می‌پردازیم. در این جهت ابتدا لازم است بدانیم برای چه چیزی باید متحمل هزینه‌شد و بعبارت دیگر در چه جایی هزینه‌زایی با هدفمندی تطابق دارد. (ایجاد هزینه در خدمت هدف معین می‌باشد). سپس ضروری است منابعی که بکار گرفته شده و موجب ایجاد هزینه شده‌اند، مشخص گردد. بهره‌برداری از منابع در قالب مقدار و معمولاً بر اساس زمان و میزان بهره‌برداری از منابع سنجیده می‌شود. قدم بعدی عبارت است از محاسبه هزینه هر واحد از منابع به کار گرفته شده با انجام این بررسی‌های مقدماتی می‌توان هزینه هر یک از منابع بکار گرفته شده و هزینه کل متحمل شده برای نیل به اهداف تعیین شده را محاسبه نمود. در این مورد مقوله اساسی عبارت است از تفکیک بین هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم.



## هزینه‌های مستقیم

هزینه‌های مستقیم هزینه‌هایی هستند که قابل تفکیک و اختصاص مستقیم به یک هدف مورد نظر از ایجاد هزینه می‌باشند. هزینه‌های غیر مستقیم، هزینه‌هایی هستند که به صورت مشترک ایجاد گردیده و مرتبط به پیش از یک هدف و مقصود می‌باشند. برای رسیدن به " هزینه کل " در سیستم " تمام هزینه " ( *FULL COST* ) هزینه‌های غیر مستقیم باید بین اهداف مورد نظر تسهیم گردد. اجزاء هزینه‌های مستقیم به صورت زیر تعریف شده‌اند. \*\*

کار مستقیم: مدت زمان کاری که مستقیماً در خدمت یک محصول و یا ارائه خدمت قرار می‌گیرد.

\*HOBNGREN

\*\* تعاریف توسط انجمن حسابداران خبره مدیریت ( *CIIMA* ) انگلستان

**مواد مستقیم:** هزینه‌مادی که به خوردن محصول رفته و یا برای انجام خدمات استفاده می‌شود و به صورت مجزا و مشخص می‌توان آنرا مرتبط به هزینه تولید محصول و یا خدمات مورد نظر دانست.

**سایر هزینه‌های مستقیم:** سایر هزینه (بجز مواد و کار مستقیم) که به توان آنها را مستقیماً به محصول و یا خدمات قابل ارائه مرتبط ساخت.

بنابراین "ارتباط یافتن مستقیم" اقلام هزینه‌ها محصول و خدمات، ممیزه هزینه‌های مستقیم است. لیکن در تقسیم بندی هزینه‌ها از نقطه نظر تصمیم‌گیری وجه ممیزه، هزینه‌های قابل اجتناب و غیرقابل اجتناب می‌باشد و طبعاً "هیچگونه ارتباطی بین هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های قابل اجتناب وجود ندارد. ضمناً تعاریف فوق تصویر محدودی از هزینه‌های مستقیم به دست می‌دهد و آنرا صرفاً از زاویه فایده‌ارتباط مستقیم یافتن با محصول و خدمات می‌بیند. این نحوه نگرش در تعریفی که "انجمن" از هزینه‌های غیر مستقیم به دست داده به روشنی بیشتری دیده می‌شود.

کنته دیگر، اینکه تعاریف فوق تأکید بیش از حدی بر محصول و خدمات قابل ارائه به عنوان اهداف ایجاد هزینه می‌نهد و فی‌المثل توجه لازم را به خدمات داخلی و متقابل معطوف نمی‌دارد که بهر حال این نحوه بررسی ناشی از تأثیرات نحوه قیمت‌گذاری موجودی‌ها می‌باشد.

تعاریف دیگری نیز وجود دارد از جمله "شیلینگلا" \* قابلیت ارتباط را در حیطه وسیع‌تری می‌نگرد و با اعتقاد به اینکه هزینه‌ها را باید در ارتباطشان به مراکز هزینه به‌مستقیم و غیرمستقیم تفکیک نمود. مطرح می‌سازد که فرضاً "حقوق مدیر کارخانه هزینه مستقیم کارخانه است در حالیکه در قیاس با سطوح بعدی واحدهای کارخانه هزینه غیر مستقیم محسوب می‌شود. این نظر ضمن آنکه با وسعت بیشتری به مطلب می‌پردازد معهداً پیوند و ارتباطی مستقیم با امر تصمیم‌گیری نداشته و واژه‌ها و اصطلاحات جدید گاهی احتمالاً "ابهاماتی را پدید می‌آورد. "آئی" و "اگینتون" \*\* دو صاحب نظر دیگر چنین اعتقاد دارند که "استفاده از واژه هزینه مستقیم چه در ارتباط و پیوند آن با تولید و چه در ارتباط با مراکز (دوایر) تولید موجب ایجاد ابهام در تعاریف هزینه می‌باشند".

هزینه‌های قابل اجتناب بر حسب تصمیماتی که در پیش است ممکن است از هزینه‌های مستقیم و یا هزینه‌های قابل ربط به تولید و یا مراکز تولیدی بیشتر و یا کمتر باشد.

\*SHILING LAW

\*\*AMEY AND EGGINTON

در صورت بروز تغییر کوتاه مدت ( غیر اساسی ) در فعالیت مرکز هزینه مورد نظر ، برخی از اقلام هزینه ممکن است ثابت باقی بماند ( که بنابراین غیر قابل اجتناب خواهند بود ) حال آنکه برخی از هزینه‌های غیر مستقیم ممکن است تغییر یابند ( که بنابراین قابل اجتناب خواهند بود ) .

در صورت تغییرات بلند مدت و استراتژیک ، نظیر مثلاً " حذف یک رشته تولید و یا فعالیت ، هزینه‌های قابل اجتناب ممکن است نه تنها تمامی هزینه‌های مستقیم و قابل ارتباط به موضوع فعالیت و هزینه‌های غیر مستقیم متغیر کوتاه مدت را شامل شود ، بلکه بخشی از هزینه‌های ظرفیت را که بدان اندازه قابل تفکیک است که کاهش و یا افزایش در حجم متعارف *NORMAL* تولید موجب افزایش و یا کاهش در این گونه هزینه‌ها می‌گردد را نیز شامل می‌شود .

" شیلینگلا " با درک همین نکته است که واژه قابل ارتباط *ATTRIBUTABLE* را برای جمع هزینه‌های فوق بکار می‌برد و پیشنهاد می‌کند که در تسهیم هزینه‌های خدماتی نیز این واژه با همین مفهوم بکار گرفته شود . ارائه این نظر گامی است در جهت درک ارتباط اقلام هزینه با مسئله تصمیم‌گیری بجای نظریه‌ای که مستقیم بودن ارتباط هزینه‌ها را با هدف مورد نظر مطرح می‌سازد .

در نحوه برخورد محافل حرفه‌ای آمریکا به مباحث مربوط به هزینه‌های " مستقیم " و " متغیر " نیز ابهاماتی وجود دارد که این مطلب در هنگام بحث پیرامون سیستم " هزینه یابی مستقیم " مطرح می‌شود . این ابهام و ناروشتنی گاهی در تعاریف ارائه شده توسط انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان نیز مشاهده می‌گردد . فی‌المثل " سود تفاضلی " ( *CONTRIBUTION* ) عبارت از تفاضل بین حاصل فروش و هزینه‌های مستقیم فروش تعریف شده است و هزینه‌های مستقیم فروش شامل مواد مستقیم ، کار مستقیم ، هزینه‌های مستقیم و سربار متغیر تولید معرفی شده است !



### هزینه‌های غیر مستقیم

در حسابداری صنعتی و مدیریت بهای زیادی به نحوه تسهیم و جذب سربار ( هزینه‌های غیر مستقیم ) داده شده است ، لیکن در مورد ارتباط و نقش نیرویی که مصروف تسهیم و جذب سربار می‌شود با امر تصمیم‌گیری کمتر صحبت می‌شود و یا کلاً " صحبتی به میان نمی‌آید . اصل حاکم در مورد ارتباط هزینه‌های سربار با تولیدات عبارت است از تناسب هزینه‌ها با بهره‌ای که هر یک از محصولات از منابع به کار گرفته شده می‌برند . اگر محصول از منابع

به کار گرفته شده منتفع می شود بهمان میزان باید هزینه به محصول مورد نظر تسهیم گردد ، انجمن حسابداران خیره مدیریت انگلستان نیز همین مفهوم را در تعریف نحوه تسهیم هزینه ها پذیرفته است . این روش در هنگام جذب نهایی سربار ما را با مشکل روبرو می سازد . روش جذب هزینه مزبور بدین مفهوم است که برای رسیدن به سهم نهایی سربار هر محصول بیش از حد به قول معروف مته به خشخاش گذاشته می شود تا ارتباط دقیق بین میزان بهره ای که هر محصول از منابع بکار گرفته شده برده است بدست آید و نکته دیگر در این مورد این که در جذب هزینه های سربار بویژه هنگامی که قیمت تمام شده برای ارائه به اشخاص ثالث و خارج از شرکت محاسبه می گردد تاکید بر جذب سربار تولید است و به سایر هزینه های سربار اهمیت کافی داده نمی شود بدین معنی که هزینه های سربار تولید جزئی از قیمت تمام شده را تشکیل می دهد حال آنکه سایر هزینه های سربار به عنوان هزینه های دوره مالی محسوب می گردند .

در بیان تعریف و منظور از واژه ها بین موسسات حرفه ای بزرگی نظیر انجمن حسابداران خیره مدیریت انگلستان (CIMA) و هیئت تعیین استانداردهای هزینه یابی " آمریکا\* تفاوت نظر و عدم هماهنگی وجود دارد . " انجمن " عبارت " ارتباط هزینه ها " *COST ATTRIBUTION* را برای تسهیم هزینه های سربار به کار می برد و عنوان می - سازد که تسهیم هزینه عبارت است از " ارتباط دادن هزینه ها به مراکز هزینه و یا اتحاد هزینه ضمن تخصیص (ALLOCATION) و سرشکن سازی *APPORTIONMENT* اقلام هزینه . " در حالیکه بنا بر نظر " هیئت تعیین استانداردهای هزینه یابی " واژه تخصیص (ALLOCATION) شامل اختصاص هزینه های مستقیم و غیر مستقیم می گردد .



### هزینه های گذشته *PAST COSTS*

یکی دیگر از مشکلات روش متعارف \*\* هزینه یابی سروکار داشتن آن با هزینه های گذشته است ، حال آنکه تخصیص و تسهیم هزینه ها آنگاه برای امر تصمیم گیری مفید فایده است که مبتنی بر ارزش های جاری و روز باشد . فی المثل هزینه استهلاک دارایی های ثابت که چندین سال پیش و با قیمتی کاملاً متفاوت از امروز خریداری شده هزینه ای است دور از واقعیات روز . آنچه مبنای صحیح بررسی و تصمیم گیری است ارزش جایگزینی این گونه

\* *COST ACCOUNTING STANDARD BOARD (CASB)*

\*\* *CONVENTIONAL COST ACCOUNTING* روش متعارف یا روش سنتی

اقدام و یا ارزش بازدهی شقوق دیگر استفاده از اینگونه دارایی‌ها است. این نارسایی در مورد نحوه قیمت گذاری موجودی‌ها و استفاده از روشهای *FIFO* و *LIFO* و امثالهم نیز به چشم می‌خورد و مفید بودن اطلاعات هزینه‌یابی متعارف را برای اهداف حسابداری مدیریت به زیر سؤال می‌برد.



### بازده سرمایه بکار گرفته شده

محاسبه بازده سرمایه و پارامترهای دیگری نظیر آن که در واقع باید مبین کارآیی یک دستگاه باشد نیز با استفاده از روش متعارف هزینه‌یابی دچار نقصان می‌گردد. گذشته از آنکه این معیار (ضریب بازده سرمایه) خود از لحاظ علم اقتصاد فاقد منطق است، با بکار گرفتن روش متعارف هزینه‌یابی و استفاده ارقام از اعتبار افتاده قیمت‌های قدیمی دارایی و غیره به نارسایی آن افزوده می‌گردد.



### نگاهی به نظریه و نحوه عمل کنونی

همانطور که می‌دانیم روش متعارف هزینه‌یابی به این نارسایی عمده دچار است که از ارقام و اطلاعات قدیمی و کهنه برای تهیه اطلاعات دراز مدت و آینده استفاده می‌کند در واقع باید گفت "هزینه یابی" در عرصه تئوری و عمل (تجربه) با تغییر و تحولات حاصله در تولید و تکنولوژی اطلاعات (*INFORMATION TECHNOLOGY*) تحول نیافته است. مشکل دیگر اینکه تاکید بیش از حدی بر معیارهای مالی (*FINANCIAL*) نهاده می‌شود و به معیارهای سنجش غیر مالی بهای لازم داده نمی‌شود. همانطور که قبلاً نیز اشاره شده برخی اتهامات و عدم هماهنگی‌ها در ارائه تعاریف از واژه‌ها و اصطلاحات نیز به نارساییهای هزینه‌یابی افزوده است. البته مطرح شدن مفاهیمی نظیر "برنامه ریزی و کنترل بر مبنای بودجه" بدون تردید به مدیریت کمک می‌کند تا مسایل را در ارتباط با آینده مورد بررسی و تصمیم‌گیری قرار دهد لیکن هنوز حتی در این مورد نیز استفاده و کاربرد ارقام مرده گذشته تاثیرات خود را بجای می‌گذارد.

تسهیم هزینه‌یابی تفاضلی *MARGINAL COSTING* هر چند در تصمیم‌گیری نسبت به برنامه‌های کوتاه مدت به مدیریت یاری میرساند معهداً در تجزیه و تحلیل مسایل بلند مدت نمی‌تواند جوابگوی نیازهای مدیریت باشد.

در نتیجه نارسایی‌های فوق در مفاهیم و روش‌های هزینه‌یابی، امکانات و محدودیت‌هایی که مدیریت پیش روی دارد مشخص نگردیده و اطلاعات موثر و کافی جهت تصمیم‌گیری



مدیریت بدست داده نمی‌شود. حاصل کلام اینکه در دنیای متحول کنونی هزینه‌یابی و حسابداری مدیریت در مسیر تکامل و تحول توجه کافی را به عامل ایجاد چهار چوب اطلاعاتی روشن و انعطاف پذیری که گزارشات مالی را در خدمت تصمیم‌گیری قرار دهد بعمل نیاورده است. به عبارت دیگر هزینه‌یابی تعبیری خشک و جزمی از "حقیقت مطلق" را به دست می‌دهد، حال آنکه دنیای واقعیات با "حقایق مشروط" سروکار دارد و در حسابداری تصمیم‌گیری باید از سیستم‌های انعطاف پذیرتر استفاده نمود.



### نیازهای تهیه اطلاعات به منظور تصمیم‌گیری

از دیدگاه اقتصاد، همه اطلاعاتی که تهیه می‌شوند باید در خدمت تصمیم‌گیری قرار گیرند و اطلاعات ارائه شده برای آنکه این نیاز را برآورده نماید باید اهداف زیر را تأمین کند:

الف - به مدیریت یاری رساند تا امکانات و محدودیت‌ها را بروشنی دریابد.

ب - مدیریت را در تصمیم‌گیری در مورد بهره‌برداری از امکانات و یا برخورد با موانع و محدودیت‌ها یاری دهد.

حال ببینیم چگونه می‌توان سیستم‌های هزینه‌یابی و حسابداری مدیریتی را مستقر نمود که به بهترین وجه به این اهداف دست یابد. راه رسیدن به هدف آن است که تعاریف و مفاهیم به روشنی بیان گردند به نحوی که هزینه مواد، کار و استفاده از سایر منابع بر اساس اصل تداوم فعالیت به وظایف و اهدافی که در نتیجه استفاده از این منابع تحقق یافته‌اند ارتباط یابد، چگونگی پیشرفت کار در جهت رسیدن به اهداف مورد نظر منطقی و به تفصیل منعکس گردد و مبنای تصمیم‌گیری را فراهم نماید. برای این منظور یک تغییر بنیادی در برخورد به مسایل ضروری است و آن عبارت است از انعطاف پذیری بیشتر در تهیه و ارائه اطلاعاتی که در قالب مسایل آینده تهیه شده باشد. این انعطاف‌پذیری در قالب اطلاعات مربوط به اهداف مختلف مورد تصمیم‌گیری (مانند سودآوری یک‌بازار معین و یا سودآوری یک محصول خاص) و یا در قالب اطلاعات مربوط به هر یک از تصمیمات بوسیله بررسی اطلاعات موجود مربوط به اقلام هزینه درآمدها و با توجه به افق آینده مطرح می‌باشد.

نکته دیگر در این مورد این که معیارهای غیر مالی بیشتری باید به عنوان شاخص‌های مالی مورد استفاده قرار گیرد (که از آن جمله است تعداد موارد توقف ماشین آلات تولیدی، میزان ضایعات، ساعات تلف شده و غیره). این تغییر خاص، یعنی افزودن معیارهای غیر

مالی قاعدتا " باید با سهولت قابل قبول و انجام باشد .  
ولی قبل از هر چیز باید اهداف به روشنی مشخص گردند . فرض این است که هدف اصلی ایجاد ارزش و ثروت است و لذا سایر تصمیمات باید در چهار چوب این هدف اصلی اتخاذ گردد . معیار سنجش ارزش و ثروت ایجاد شده ارزش خالص روز اقدامات آینده است .

بر اساس مطالبی که در مورد ایجاد انعطاف پذیری گفته شد ، اگر بخواهیم سیستم گزارش دهی مفید و موثر برای تصمیم گیری ایجاد نمایم باید ابتدا موارد زیر را روشن نموده باشیم :

الف - موضوعات مورد تصمیم گیری

ب - وقایع موثر در تصمیم گیری

ج - افق زمانی ( دامنه زمانی ) تصمیم گیری



### موضوعات مورد تصمیم گیری

حایز اهمیت است که در نظر داشته باشیم که هزینه‌ها ( و درآمدها ) در ارتباط با یک مقصود که در مورد آن تصمیم گیری شده است و یا می شود ایجاد می گردند . حال این مقصود می تواند کل شرکت و رشته فعالیت ، یکی از کارخانجات شرکت ، دایره های درون کارخانه ، یکی از ماشین آلات این دایره تولیدی ، یک محصول معین و یا بازار فروش خاص باشد . بهر حال همگی اهداف را تشکیل می دهند که نسبت به آنها تصمیم گیری می شود و برای این تصمیم گیری اطلاعات مورد نیاز است . مفهوم جدید هزینه یابی بر اساس تصمیمات ، اهداف جایگزینی حسابداری صنعتی ( هزینه یابی ) متعارف می گردد که ضمن آن خود هزینه ملحوظ نظر است و نه تصمیمات .



### وقایع موثر در تصمیم گیری

عامل ، دومی که در ایجاد اطلاعات موثر است عبارت است از ماهیت تصمیماتی که در ارتباط با مقصود مورد نظر اخذ می شود که در اینجا ، اصطلاح " وقایع موثر در تصمیم گیری " را بدان اطلاق می کنیم . وقایع مهم و موثر در تصمیم گیری به قرار زیرند :

الف - تغییر در سطح فعالیت موضوع مورد نظر ، مانند افزایش تولید محصول فعلی

ب - تغییر در روند انجام تصمیم اتخاذ شده ، مانند ارائه تکنولوژی نوین برای

عملیات جاری تولید .

ج - حذف و یا اضافه نمودن موضوعات مورد تصمیم‌گیری، مانند تولید یک محصول جدید.

عوامل فوق می‌تواند به عنوان مبنای موثری در ایجاد سیستم اطلاعاتی قرار گیرند.



## افق زمان

عامل سوم موثر بر سیستم اطلاعاتی مرتبط به امر تصمیم‌گیری عامل زمان است. تئوری اقتصاد دو نوع زمان را می‌شناسد: کوتاه مدت و بلند مدت. تفاوت بر سر این است که در تصمیمات بلند مدت ارزش زمانی پول اهمیت زیادی می‌یابد و هزینه و منافع تابع تغییرات براساس راه اتخاذ شده بوده و لذا عامل مرتبطی محسوب می‌گردد. تفکیک زمان به کوتاه مدت و بلند مدت توسط اقتصاد دانان به میزانی با تجارب واقعی نمی‌خواند و لذا ما تفکیک زیر را پیشنهاد می‌نماییم.

۱ - کوتاه مدت: تصمیمات کوتاه مدت تصمیماتی هستند که دامنه تاثیرات آنها زمان کوتاهی، مثلاً "تا حدود چند ماه را در بر می‌گیرد. تصمیمات باید لزوماً" در چهار چوب امکانات موجود اخذ شود. این امر که آیا بتبع تصمیمات کوتاه مدت مورد نظر هزینه‌ها تغییر می‌یابند یا خیر به نوع فعالیت مورد نظر و ماهیت هزینه‌ها بستگی دارد. احتمالاً" تغییر در برخی از هزینه‌ها، علاوه بر هزینه‌های مرتبط با تعهدات مربوط به داراییهای ثابت ممکن است اجتناب ناپذیر باشد. تصمیمات کوتاه مدت تنها به وقایعی از گروه (الف) فوق، یعنی تغییر در سطح فعالیت تصمیمات مورد نظر مرتبط می‌گردد.

۲ - تصمیمات میان مدت: تصمیماتی است که دامنه تاثیر آن از لحاظ زمانی مدت نسبتاً "طولانی تری، مثلاً "چندین ماه و حتی چند سال را شامل می‌شود. تصمیمات کماکان در چهار چوب امکانات موجود اخذ می‌شود لیکن همه هزینه‌ها، بجز هزینه‌های مربوط به دارایی‌های ثابت به احتمال بسیار تغییر خواهند یافت تصمیمات میان مدت می‌تواند به هر یک از وقایع یاد شده فوق مرتبط باشد و شامل مواردی است که افزایش، یا کاهش در سرمایه‌گذاری را ایجاب نمی‌نماید.

۳ - تصمیمات بلند مدت: تصمیمات بلند مدت همانطور که از نام آن مشخص است، تصمیماتی است که طی سالیان دراز تاثیرات خود را بجای می‌گذارد. در این گونه تصمیم‌گیری‌ها امکانات و تاسیسات موجود باید تغییر یابند و مثلاً "تغییر در ظرفیت تولید تغییرات در اندازه و ظرفیت کارخانه، ماشین‌آلات، امکانات بازاریابی و غیره را در بر دارد و مستلزم سرمایه‌گذاری جدید بوده و هر یک از شقوق سه گانه وقایع یاد شده فوق را شامل می‌شود.

در هر یک از تقسیم‌بندی مربوط به فاصله زمانی تصمیم‌گیری و در هر یک از حالات سه‌گانه وقایع موثر بر تصمیم‌گیری بهر حال استثنائاتی وجود دارد. گاهی ممکن است واقعه معینی دقیقاً "تاثیر مورد نظر را باقی نگذارد و برعکس وقایع اندکی که باید تاثیرات مرتبط به زمان تصمیم‌گیری کوتاه مدت‌تری را ایجاد نماید مجموعه برآیند آنها تاثیراتی بیش از انتظار را پدید آورند که در تهیه اطلاعات مربوط به وقایع موثر بر تصمیم‌گیری لازم است به این واقعیات توجه نمود.



### اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری

در امر تصمیم‌گیری تفکیک بین هزینه‌های مستقیم، غیر مستقیم فاقد اهمیت و در نتیجه غیر ضروری است. اطلاعات مفید و مرتبط به امر تصمیم‌گیری بستگی به این دارد که آیا هزینه‌ها و منافع از لحاظ وقایعی که رخ می‌دهد و از لحاظ زمان قابل اجتناب است یا خیر، هدف از تهیه اطلاعات روزمره برای مدیریت باید بر این اساس استوار باشد که سیستم تهیه اطلاعات حتی المقدور انعطاف‌پذیر باشد. وقایع در فاصله زمانی که فوقاً "مورد بحث قرار گرفت به عنوان قالب و چهارچوب کلی تهیه اطلاعات در ارتباط با تصمیم‌گیری مطرح می‌باشند. این چهارچوب نه تنها از لحاظ منطقی مستحکم است بلکه با پیشرفت‌های حاصله در تکنولوژی تهیه اطلاعات و کاهش هزینه‌های تکنولوژی به واقعیت گراییده است. در ایجاد این چهارچوب لازم است بدین نکته توجه داشت که تاکید باید بر اطلاعات در ارتباط با آینده باشد و نه گذشته. فعالیت‌های گذشته حایز اهمیت است ولی نه با معیار سنجش ناقص مورد استفاده در سیستم هزینه‌یابی متعارف. این سیستم، اطلاعات مفیدی برای تصمیم‌گیری مدیریت و استفاده اشخاص ثالث فراهم نمی‌نماید. اطلاعات مربوط به گذشته باید صرفاً "به صورت گزیده شده و در مواردی که به کنترل و تضمین‌گیری کمک می‌نماید مورد استفاده قرار گیرد. ضمناً" در مواردی که مفید تشخیص داده می‌شود معیارهای غیر مالی باید بکار گرفته شود.

چشم انداز آینده چنین است که از تاکید بر گزارشات روزمره (*ROUTINE*) کاسته خواهد شد و بجای آن به اهمیت گزارشات مدیریت‌گرفته شده *SELECTIVE* و یا گزارشی که حسب مورد و بر اساس درخواست مدیریت تهیه می‌گردند افزوده خواهد شد. چهارچوب ارائه شده در این مقاله پایه ایجاد الگو (مدل) مالی را تشکیل خواهد داد که می‌تواند به صورت انعطاف‌پذیر در خدمت تحقق این هدف قرار گیرد.

