

چالش‌های حسابداری و تولید

هنوز هم بیشتر شرکتها از همان نظام حسابداری کنترل مدیریت چند دهه پیش استفاده می‌کنند که برای محیطهای رقابتی عصر ما نامناسب‌اند. زیرا انتظارات شرکتها از حسابداران متنوع‌تر شده که در پیشرفته‌ترین نقش، مشارکت آنان در رهبری استراتژیک شرکتهاست و بدین ترتیب نقش و عرصه عمل آنان از نقش سنتی حسابداران فراتر رفته است.

غلامحسین دوانی

عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران



رهبری استراتژیک شرکتهاست و بدین ترتیب نقش و عرصه عمل آنان از نقش سنتی حسابداران فراتر رفته است. حسابداران ناگزیرند به درک مسائل بازار، فعالیتهای مرتبط با توسعه انسانی و به‌ویژه کارایی و امکانات فن‌آوری اطلاعات دست یابند.

استراتژی نوین شرکتها در دو دهه آخر قرن گذشته که به‌نظر می‌رسد در هزاره سوم نیز دنبال می‌شود پیشی گرفتن بر رقبای طراحی محصولات جدید، نوآوری و تولید محصولات با کیفیت بالا بوده است. بازار رقابت جهانی، شرکتهای موجود را به

در طول برنامه دوم توسعه اقتصادی ایران عملکرد بیشتر شرکتها دولتی و عمومی و نرخ بازدهی آنها به چنان مرتبه‌ای رسید که موجب پرداخت پادشاهی کلان به مدیران آنها شد. اما حوادث بعدی نشان داد که توان تولیدی آن شرکتها به شدت تحلیل رفته و سوددهی آن به ناگزیر به قیمت ثابت

تحول سازمانها و فن‌آوری عملیات آنها را تهدید می‌کند. هنوز هم بیشتر شرکتها از همان نظام حسابداری کنترل مدیریت چند دهه پیش استفاده می‌کنند که برای محیطهای رقابتی عصر ما نامناسب‌اند. زیرا انتظارات شرکتها از حسابداران متنوع‌تر شده که در پیشرفته‌ترین نقش، مشارکت آنان در

سمت تولید با کیفیت ممتاز کشانیده است. توجه به کیفیت فرآورده‌ها و فرایندها، میزان موجودی، و بهسازی سیاستهای مرتبط با نیروی کار، بار دیگر تولید را به عنصر اصلی استراتژی شرکتهایی که قصد رقابت در سطح جهان را دارند، تبدیل کرده است. اما یک مانع بزرگ و غالباً معقول، موفقیت

کاهش یافته است. تحلیل عملیات دوران مذکور نشان داد که:

● افزایش سوددهی عمدتاً به سبب افزایش غیر منتظره تقاضا بوده و در نتیجه باعث شده که ماشین‌آلات بخش فرآورده‌های صنعتی تقریباً با ظرفیت کامل کار کنند.

● با این که تقاضا و در نتیجه تولید افزایش یافته اما سهم نوآوری و تحقیقات کاهش یافته بوده است.

● کاهش هزینه‌ها، ناشی از مراقبت و توجه به ماشین‌آلات نبوده، بلکه به خاطر بهره‌برداری بیشتر از ظرفیت اسمی آنها بوده است. عامل دیگر کاهش هزینه‌ها تحمیل تنش بر کارگران تا مرز ایجاد بیگانگی در آنها بوده است و نه به خاطر سرمایه‌گذاری در تهیه و نصب ماشین‌آلات جدید یا تولید فرآورده‌های جدیدتر.

● هزینه‌های زیاد در دل موجودی متورم پنهان شده بوده است.

● بهره‌وری شرکتها عملاً افت کرده بوده است.

با وجود آنچه که گفته شد موقعیت بسیاری از مدیران همچنان مستحکم مانده بود زیرا شرکتها تحت مدیریت آنان همچنان از عواید فروش فرآورده‌های آنها بهره‌مند می‌شد.

بسیاری از شرکتها از نظام حسابداری قیمت تمام شده استفاده می‌کنند که تمام هزینه‌های غیرمستقیم را براساس ساعات کار مستقیم (دستمزد مستقیم) سرشکن می‌کند. این شرکتها در دورانی این روش را به کار برده‌اند که دستمزد مستقیم بیش از ۴۵ درصد هزینه کل را تشکیل می‌داد و بهای ماشین‌آلات، با ارزش رانتی و ارزان بود. اما بعد از گذشت سالها، سرمایه‌گذاری در ماشین‌آلات پیشرفته، سهم دستمزد مستقیم در تولیدات شرکتها را به مقدار چشمگیری، کم کرده است.

هزینه‌های کارکنان در شرکتهای خودروسازی وقتی افزایش یافت که آنان

برای تولید محصولاتی که حاشیه سود آنها زیاد باشد، شرکت‌های طراحی و مهندسی بوجود آوردند. از آن جا که این نوع شرکتها و محصولات آنها به نیروی انسانی ماهر و مواد پیشرفته نیاز داشتند، این شرکتها حجم خرید کالاهای نیم ساخته را از منابع خارجی بالا بردند و پرداخت آنان به کارکنان ماهر نیز افزایش یافت.

با کوچک شدن سهم دستمزد مستقیم در قیمت تمام شده (هزینه کل)، نظام سنتی حسابداری همچنان هزینه‌های رو به رشد سرمایه را براساس دستمزد مستقیم سرشکن می‌کرد. نتیجه قابل پیش‌بینی افزایش قیمت تمام شده در ازای هر ساعت دستمزد مستقیم و در ضمن، تلاش برای جایگزینی سرمایه و مواد به جای دستمزد مستقیم گرانتر در تولید داخلی، مسئله را بغرنج‌تر کرد. زیرا نظام حسابداری توجه مدیران را از افزایش هزینه‌های غیرمستقیم منحرف می‌کرد. به‌طور مثال سیستم طراحی به کمک رایانه از جمله سیستمهای بسیار موثر و سودآور در واحدهای تولیدی خودکار است. به کمک این سیستم، دیگر فرایند طراحی قبل از تولید که شامل کار عده زیادی مهندس و تکنیسین در ظرف مدت زیاد و هزینه سنگین است، حذف می‌گردد. به وسیله طراحی رایانه‌ای، قطعات یا محصولاتی که قرار است تولید شود، نیازی به انبوه کارکنان ندارد، زیرا سرنوشت تولید و ساخت کالاها در حال دگرگونی است زیرا در مورد بسیاری از محصولات، هزینه تبدیل فیزیکی مواد اولیه به محصولات قابل فروش در حدود یک دهم قیمت خرده‌فروشی آنهاست.

این نمونه‌ها نشان می‌دهند که نظام سنتی کنترل و حسابداری که قدیمی و ناکارآمد هستند می‌توانند واقعیت‌های عمائد تولید را دگرگون جلوه دهند. مضافاً بر این که نظام سنتی مذکور می‌تواند عواید متصور از کاربرد فرایندهای تولید مبتنی بر

رایانه را از دسترس خارج کند. در حالی که به تدریج کارگران عادی/ ساده جای خود را در کارخانه‌ها به نیروی کار متخصص مثل طراحان و تحلیلگران و اپراتورها می‌دهند، آن دسته از شیوه‌های حسابداری که هزینه‌های سربار را به نسبت دستمزد مستقیم سرشکن می‌کنند حتی در بهترین حالت برای عملیات تولیدی شرکتها بی‌معنا و چه بسا ضد تولیدی خواهند بود. به کمک فن‌آوری‌های جدید تولید که اینک در دسترس هستند، هزینه‌های متغیر به جز در مورد خرید مواد و انرژی لازم برای به‌کارانداختن ماشین‌آلات از بین خواهند رفت و نه تنها هزینه‌های نیروی کار عمدتاً تثبیت می‌شود بلکه بسیاری از این هزینه‌ها حکم هزینه‌های اولیه را پیدا خواهند کرد. سرمایه‌گذاری برای تهیه نرم‌افزار مورد نیاز برای راه‌اندازی و نگهداری و تجهیزات تولید رایانه‌ای باید پیش از آغاز تولید انجام شود و البته این سرمایه‌گذاری ربطی به تعداد اقلامی که به کمک آن نرم‌افزارها تولید می‌شود ندارد. در حالی که طبق بیانیه شماره ۱۷ - حسابداری داراییهای نامشهود - چنانچه مبلغ خرید نرم‌افزار با اهمیت باشد و انتظار رود که در سالهای آینده منافع آن نصیب واحد تجاری گردد در این صورت نرم‌افزار به‌عنوان یک قلم دارایی نامشهود در دفاتر ثبت و طی عمر مفید آن مستهلک می‌گردد. با کاهش اهمیت هزینه‌های متغیر نیروی کار، شرکت‌هایی که هزینه‌های ثابت و اولیه تجهیزات و نظامهای اطلاعاتی را به نسبت حجم تولید مورد نظر سرشکن می‌کنند، منطق اقتصادی حاکم بر شرایط جدید تولید را وارونه جلوه می‌دهند.

در شرایط جدید، شرکتها باید در کسب حداکثر اثر بخشی از تجهیزات و سرمایه‌گذاری‌های فزاینده خود و نیز از نیروی فکری و ایده‌های آنها، بکوشند. کنترل هزینه‌های متغیر نیروی کار اولویت خود را از دست می‌دهد. این دگرگونی

مدیران را وادار می‌کند تا راه‌های جدید تفکر و سنجش هزینه‌های تولید و سودآوری را فرا بگیرند در حالی که حسابداری سنتی هنوز تکلیف خود را با این مقولات روشن نکرده است. بسیاری از اندیشمندان حسابداری، تغییر و اصلاح در حسابداری را به دلیل تغییر در سیستم‌های تولید در واکنش به رقابت جهانی ضروری می‌دانند زیرا اتکای صرف به روشها و تکنیکهای سنتی حسابداری صنعتی دیگر نمی‌تواند نیازهای صنعت امروزی را برآورده کند.

ابعاد غیرمالی عملکرد تولید

به رغم آنچه گفته شد، گمان نمی‌رود هیچ روش حسابداری قیمت تمام شده بتواند نیازهای گزارشگری یک شرکت را به قدر کفایت برآورد و نمایش دهد. نظامهای فعلی حسابداری، پی‌آمد جنبش مدیریت علمی اوایل قرن بیستم است. این نظامها، ابزار افزایش کارایی در بنگاههایی هستند که تولید آنها انبوه و فراورده‌های آنها یک دست و غیرمتنوع و میزان سهم دستمزد مستقیم در محصول آنها زیاد بوده، است. اتکا به این نظامها در محیط‌های رقابتی امروزه که ویژگی فراورده‌های آنها جذب حداقل دستمزد مستقیم است، باعث پیدا شدن تصویری ناقص از کارایی و اثربخشی تولید می‌گردد. نظامهای سنجش و ارزیابی عملیات تولید در عصر تجارت الکترونیک و جهانی شدن تجارت باید موارد زیر را مدنظر قرار دهند.

نیروی کار

یکی از محدودیتهای شیوه‌های سنتی حسابداری قیمت تمام شده، ناتوانی آنها در سنجش مهارت، آموزش و روحیه نیروی کار که امروزه در قالب ثروت انسانی یا منابع انسانی مطرح می‌شود، است. تجارب و مطالعات نشان داده که از ویژگی

تجارت‌های موفق و در حال رشد این است که فرهنگ مشارکت را اشاعه داده‌اند. این احساس مشارکت اگر با تشویقهای منصفانه، سهم شدن کارکنان در اهداف و افزایش فرهنگ و بهره‌وری محقق نشود، شرکت قادر به بقا نخواهد بود. این روحیه، حمیت سازمانی، مهارت و تحصیلات کارکنان، می‌تواند برای شرکت ارزشی در حد داراییهای مشهود آن داشته باشد به همین علت در دو دهه اخیر موضوع ثروت انسانی و حسابداری منابع انسانی جایگاه خاص یافته است. زیرا بهره‌وری نیروی کار اساس قیمت تمام شده در دنیای رقابت را تشکیل می‌دهد که در ایران متأسفانه به نظر می‌رسد در دو دهه اخیر رشد آن منفی بوده است.

پارهای از شرکتها با علم به اهمیت منابع انسانی، هر چند گاه مواضع و روحیات کارکنان خود را می‌سنجند، کار دیگر آنها، سنجش میزان سواد و مهارت، ارتقا و آموزش، میزان غیبت و اخراج و استخدام کارکنان در ارزیابی عملکرد مدیران، سنگینی می‌کنند. رسیدن به سود و حد هزینه‌های پیش‌بینی شده چنانچه موجب لطمه زدن به هر یک از سنجشهای اخیر باشد به ارتقای رتبه و جایگاه بنگاه منجر نخواهد شد به همین علت شاخصهای ارزیابی محیط کاری نظیر نرخ ترک خدمت کارکنان، هزینه‌های ترک خدمت، هزینه‌های جایگزین، هزینه‌های آموزشی، سوابق بیماری و جراحات و نیز پاسخگویی کارکنان به ارزیابی نگرش در شرکت‌های موفق مرتباً در حال بررسی است. امروزه موضوع استفاده از متخصصان آن لاین، مجهز به تلفن همراه، رایانه، پست الکترونیک و پست صوتی، شب و روز، در هر کجای دنیا باعث شده که شبکه کارکنان سیار نیز بوجود آید.

به‌طور خلاصه آن دسته از معیارهای

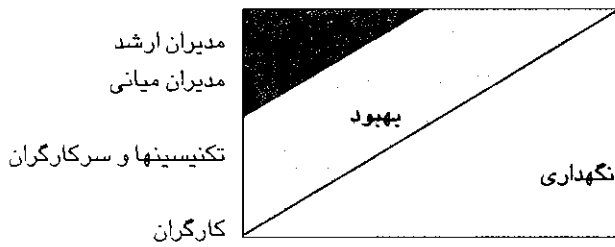
مالی که برخاسته از نظام سنتی حسابداری قیمت تمام شده هستند، دورنمایی از عملیات تولیدی شرکت را عرضه می‌کنند که ناقص و ناکافی است. اقتضای رقابت جهانی در روزگار ما این است که سنجشهای غیرمالی - از قبیل سنجشهای کیفیت، میزان موجودی، بهره‌وری، نرمش‌پذیری، توان تحویل به موقع، و نیز سنجشهای کارکنان - در ارزیابی عملکرد تولیدی شرکتها - نیز به کار گرفته شوند. شرکت‌هایی که عملکرد مالی آنها مطلوب است اگر در شاخصهای غیرمالی، رکود یا عقب‌گرد عملکرد را نشان بدهند به احتمال قوی نمی‌توانند در سطح جهانی رقابت کنند و دست کم نمی‌توانند برای مدتی طولانی در جایگاه فعلی خود بمانند که این سنجشها در مورد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس که با تعداد سهامداران بسیار زیاد روبرو هستند نقش بسیار خاصی را ایفا می‌کنند. شاید به‌درستی بتوان یکی از دلایل اصلی سقوط سال ۱۳۷۵ بورس در ایران را ناشی از عدم توجه دستگاههای مسئول به سنجشهای غیرمالی شرکتها و تاکید بیش از حد روی سنجشهای مالی که می‌توانند گمراه‌کننده نیز باشند، دانست.

نوآوری

امروزه همه مدیران بنگاههای اقتصادی متفق‌القول هستند که خلاقیت و نوآوری، مهمترین عامل رشد و شکوفائی یک بنگاه محسوب می‌شود. ابداع و نوآوری صرفاً در تولید یک محصول جدید و یا در ارتقای کیفیت یک کالا خلاصه نمی‌شود. از این پس فن‌آوریهای نوین شرکت براساس ارائه خدمات بهتر به مشتری طرح‌ریزی شده و به مرحله اجرا در می‌آید.

بعضی شرکتها نظیر شرکت‌های تولید کننده رایانه‌ها و سخت‌افزارها از یک طرف و شرکت‌های تولیدکننده مواد غذایی از سوی دیگر به جای تولید فراورده‌های پیشرفته با

نمودار ۱- نقش واقعی افراد در استراتژی



می آید، دگرگونه جلوه دهد.

گاه مدیران متوسل به سنجه‌های جزئی بهره‌وری می‌شوند، مثل ارزش افزوده هر نفر یا برون داد هر ساعت دستمزد مستقیم. این کار یعنی نسبت دادن تغییرات بهره‌وری به نیروی کار. اتکا به این سنجه‌ها یعنی چشم بستن بر عواید استفاده بهینه از سرمایه، انرژی و نقش مدیریت و بنابراین تشویق به جایگزینی سرمایه، دستمزد غیرمستقیم، انرژی و مواد فراوری شده با دستمزد مستقیم. به همین دلیل با کاهش هزینه دستمزد مستقیم نسبت به کل قیمت تمام شده (هزینه کل تولید)، اهمیت توجه و دقت به بهره‌وری فراگیر نه تنها کمتر نشده بلکه به مراتب افزایش یافته است. لازم به یادآوری است که بهره‌وری سرمایه در صنعت ایران در سالهای پیش از انقلاب حدود ۱۲/۵ درصد رشد سالانه داشته در حالی که بین سالهای ۱۳۵۵-۷۵ رشدی نداشته‌ایم و بین سالهای ۱۳۷۰-۷۵ بهره‌وری نیروی کار منفی بوده به طوری که در شش سال گذشته بهره‌وری سرمایه ۲/۶ درصد سیر نزولی داشته است.

آنچه در این میان قابل تامل است نسبت نیروی کار متخصص (دارای تحصیلات عالی) نسبت به کل نیروی کار در اقتصاد کشور است که طی دوره ۷۵-۱۳۶۵ از ۳/۵ درصد به ۹/۸ درصد افزایش یافته است. اما متأسفانه عملکرد بهره‌وری اساساً متناسب

عنايت است. این نوع بهبود برخلاف استراتژی نوع اول نه به سرمایه‌گذاری کلان نیاز دارد و نه تغییرات چشمگیر ایجاد می‌کند. نمودار ۱ نحوه مشارکت سلسله مراتب سازمانی را در استراتژی بهبود نشان می‌دهد.

بهره‌وری

سومین دسته از سنجه‌های غیرمالی، سنجه‌های مستقیم بهره‌وری هستند. بهره‌وری یک نسبت است، یک مقایسه بین چیزی که تولید شده و چیزی که بایستی تولید می‌شده، حتی در شرکتی که به خاطر ارتقای بهره‌وری معروف شده‌اند، سنجش دقیق بهره‌وری، اغلب ناممکن است زیرا نظامهای حسابداری طوری طراحی شده‌اند که فقط معاملات پولی را ثبت می‌کنند. اگر مدیران از مشخصات تولید، ساعات کار مصرف شده در آن، حجم مواد فراوری شده، میزان انرژی مصرفی و حجم سرمایه درگیر اطلاع دقیق نداشته باشند، ناچارند برای بدست آوردن سنجه‌های فیزیکی و تقریبی بهره‌وری، با استفاده از شاخصهای جاری کل، ارقام پولی را متورم کنند. به عبارت دیگر باید قیمت‌های تاریخی را از طریق اعمال میزان تورم در آنها به قیمت روز تبدیل کنند. اما خطای تخمین که اغلب هم پیش می‌آید می‌تواند تغییراتی را که دوره به دوره در بهره‌وری واقعی پدید

طراحی ثابت و یکنواخت و مقبول مشتریان، با معرفی و عرضه مداوم فرآورده‌های جدید وارد میدان رقابت می‌شوند. دلیل خرید مشتریان از این شرکت‌های نوآور، ارزان‌تر بودن فرآورده‌های آنها در قیاس با رقبای دیگر نیست. بلکه وجود ارزشهای خاص در آن فرآورده‌ها است که تعیین کننده می‌باشد. در شرکت‌های نوآور، عامل اصلی کامیابی، تولید فرآورده‌های دارای عملکرد عالی، تحویل به هنگام و تولید براساس سفارش است. تلاشهایی که برای کمینه کردن هزینه و تحمیل شاخصهای کارایی به خصوص در دوره فرایند تکوین محصول می‌شود، صبغه ضد تولیدی دارد.

گفتنی است که روش حسابداری قیمت تمام شده بین فرآورده‌هایی که بر پایه قیمت تمام شده رقابت می‌کنند با فرآورده‌هایی که بر پایه ویژگیهای منحصر به فرد خود - که از جانب خریداران معین می‌شود - رقابت می‌کنند، تفاوت خاصی قائل نمی‌شود. تولید فرآورده‌های جدید با دستگاههایی که فرآورده‌ای جا افتاده را تولید می‌کنند، دشوار است و تولیدکنندگان نمی‌توانند از عهده تامین سرمایه تهیه دستگاههای جداگانه برای تولید فرآورده‌های جدید برآیند. باید از تاکید بر محاسبه هزینه‌ها با شیوه‌های سنتی هزینه‌یابی در دوران راه‌اندازی و ساخت فرآورده‌های جدید دست برداشت و فقط به عملکرد، کیفیت و تحویل به هنگام توجه نمود. نگاهی به تجارب کشورهای صنعتی شده غربی و ژاپن دو نمونه بارز از استراتژی بهبود و نوآوری را نشان می‌دهد که تحت عناوین استراتژی تحول و نوآوری و استراتژی بهبود نامیده می‌شوند. در استراتژی تحول و نوآوری، بهبودهای کلان، ناگهانی، منقطع و سرمایه محوری مورد توجه قرار می‌گیرد در حالی که در استراتژی بهبود، بهبودی خودبه‌خودی، تغییرات تدریجی و پیوسته و مردم محور مورد

با این رشد نبوده که جای بررسی آن در این مقاله نیست.^۱

باید یادآور شد که مدیران نمی‌توانند فقط با اتکا به اطلاعات کلی مربوط به سودآوری، مشکلات سنجش را حل کنند. سودآوری محصول در کوتاه مدت احتمالاً ناشی از تغییرات نسبی قیمت‌هایی است - که نظام‌های مبتنی بر هزینه‌های تاریخی، آنها را شناسایی نمی‌کند - تا ایجاد بهبود ساختاری در فرایند تولید. مثلاً افزایش موقتی حجم تقاضا به شرکت اجازه می‌دهد به قیمت‌های خود شتابی بیش از رشد واقعی هزینه‌ها بدهد. اما در دراز مدت به سبب افزایش دستمزد، شرکتها دچار گرفتاریهای گردونه رقابت خواهند شد، مگر آن که این افزایش هزینه‌ها را با بهره‌وری بیشتر جبران کنند. در دوره ۷۵-۱۳۷۰ بسیاری از شرکتهای ایرانی سودهای آسان به چنگ آوردند و توجه نکردند که بهره‌وری آنها به سمت رکود و حتی زوال می‌رود، اما اکنون این مسئله مورد توجه خاصی قرار گرفته است.

کیفیت

بهبود کیفیت نه تنها باعث افزایش بهره‌وری بلکه باعث افزایش سهم فروش کالا در بازار به صورت دراز مدت و پایدار می‌شود.

تولیدکنندگان باید به تمام ابعاد کیفیت متعهد و وفادار باشند. به بیان دیگر هر جز کالای نیمه ساخته و کالای تکمیل شده باید دقیقاً مشخصات استاندارد را رعایت کنند. این نوع الزام به کیفیت مستلزم ایجاد تحول در طراحی فرآورده‌ها، نحوه کار با عرضه کنندگان، آموزش کارکنان و راهبری و نگهداری ماشین‌آلات است. دامنه این تعهد باید نظام‌های سنجش و ارزیابی شرکت را نیز در بر بگیرد. زیرا اولین عامل افزایش بهره‌وری و البته مهم‌ترین آن افزایش کیفیت است.

در هر برنامه ارتقای کیفیت، این اطلاعات اصلی باید گردآوری شود: درصد خرابیها، کالاهای معیوب، تواتر توقفهای ناشی از خرابی، درصد کالای کامل شده بدون دوباره کاری، دامنه و تواتر عیوب مکشوفه به وسیله مشتریان. اگر به این نکات توجه نشود، نوسان کیفیت اثر سهمگین خود را بر قیمت تمام شده و سهم بازار بر جا خواهد گذاشت و زمان بروز این آثار وقتی است که کار از کار گذشته و ضرر و زیان قابل توجهی به شرکت وارد شده است. شاخصهای مستقیم کیفیت باید در تمامی سطوح سازمان تولید مرتباً گزارش شود تا در کانون توجه بماند. زیرا بهبود کیفیت باعث می‌شود که ضایعات نیروی انسانی، اوقات کارکرد ماشین، زمان تبدیل کالا، به حداقل رسد و نتیجه آن ایجاد یک واکنش یا نتیجه زنجیره‌ای می‌شود که در روند آن، قیمت تمام شده کاهش یافته و شرایط رقابتی فراهم می‌گردد، به همین علت تابلوی بالا سر مدیران موفق ژاپنی در دهه ۱۹۵۰ حاوی این نکات بود: بهبود کیفی، کاهش هزینه‌ها - افزایش بهره‌وری، تسخیر بازار - تداوم فعالیت، ایجاد اشتغال بیشتر.

موجودی

دیگر شاخص غیرمالی عملکرد و تولید، موجودی است. مدیران بنگاههای موفق جهان به خوبی با بهینه کردن میزان موجودی به شیوه حد اقتصادی سفارش آشنا هستند. کار این شیوه ایجاد تعادل بین هزینه تنظیم دوباره و هزینه نگهداری موجودی است.

صرفه‌جویی در سرمایه در گردش، انبار تولید و جابه‌جایی مواد که ناشی از کاهش میزان کالای در جریان ساخت است، سرانجام آثار خود را در پایین آمدن بهای تمام شده، نشان می‌دهد. ولی بسیاری از صرفه‌جویی‌ها که ناشی از بعضی رخدادهای نامنتظر است در حسابداری

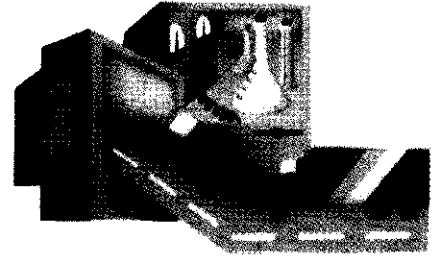
منعکس نمی‌شود. مثلاً با کم شدن مقدار موجودی، کمتر وام گرفته می‌شود و فضای کمتری به خاطر آن اشغال می‌شود. لذا می‌توان نتیجه گرفت که سنجه‌های مستقیمی مثل میانگین سبد تولید، میزان کالای در جریان ساخت و موجودی اقلام خریداری شده، نسبت به میانگین هزینه‌های تولید، وضع عملکرد تولید شرکت را به مراتب دقیقتر و به هنگام عرضه می‌کنند.

تورم و نرخ بازدهی سرمایه

آن گروه از مدیران مالی که نخستین بار سنجه‌های نرخ بازدهی سرمایه را به کار بستند از عوارض ناشی از تورم بی‌خبر بودند. با این وجود پس از جنگ جهانی دوم با گسترش کاربرد نظام‌های کنترلی مبتنی بر نرخ بازدهی سرمایه، افزایش پیوسته قیمت‌ها باعث روند صعودی نرخ بازدهی سرمایه گردید که این امر در ایران در سالهای بعد از جنگ مشهود بوده است.

چنانچه موجودی و داراییهای ثابت به نرخ و ارزش جاری تقویم نشوند، درآمد خالص گمراه کننده بوده و ارزش واقعی سرمایه‌گذاری دیده نمی‌شود. از این رو مدیرانی که داراییهای کهنه و مستهلک دارند نسبت به مدیرانی که داراییهای جدید سرمایه‌گذاری می‌کنند، نرخ بازدهی سرمایه را بیشتر نشان می‌دهند. بدیهی است این نوع تمایزهای آشکار در سودآوری هیچ ربطی با تفاوت واقعی بین نرخهای بازدهی این دو نوع دارایی ندارد در حالی که در کشور ما بسیاری مدیران با اتکا به همین روش غلط، عملکرد نامطلوب خود را بهینه جلوه داده‌اند و گزارشهای حسابرسی متکی بر حسابداری سنتی نیز، بر این امر صحه گذارده است. در حالی که در این گونه موارد عملاً بجای سود، بخشی از سرمایه به‌عنوان سود بین سهامداران تقسیم می‌گردد و پس از یکدوره میان مدت بنیاد و اساس شرکت ادامه در صفحه ۶۶

چالشهای حسابداری و تولید



مورد تهدید قرار می‌گیرد.

اصلاح نظام کنترل

بهسازی عملکرد تولید از نظام حسابداری توقعی بیش از ارائه بموقع اطلاعات مالی و غیرمالی مرتبط با فعالیت سازمان دارد. بهسازی عملکرد تولید مستلزم تغییر بنیادی نظام کنترل مدیریت نیز هست. باید تاکید کرد که بازنمایشی در شیوه استفاده شرکتها از سنجشهای مالی مثل نرخ بازدهی سرمایه (احتساب بهای آخرین محموله از کالا یا قطعه خریداری شده در اولین مصرف) برای ایجاد هماهنگی، پویایی و ارزیابی واحدهای عملیاتی غیر متمرکز ضرورت دارد.

نرخ بازدهی سرمایه به عنوان یک سنجه در اوایل قرن برای کمک به مدیریت بنگاههای جدید چند کاره در آن موقع در حال پیدایش بودند، به منصفه ظهور رسید. نرخ بازدهی سرمایه به عنوان شاخص کارایی بخشهای مختلف عملیاتی، ابزار ارزیابی سرمایه‌گذارهای جدید و به مثابه سنجه عمومی و کلی عملکرد مالی کل شرکت به کار می‌رفت.

بنگاههای اوایل قرن بیستم با استفاده از این سنجه صاحب نوعی تخصص مدیریتی شدند. مدیران دوایر کاری نظیر تولید، فروش، مالی و خرید می‌توانستند تبدیل به کارشناسان شده و استراتژی دوایری را که نرخ بازدهی سرمایه کل شرکت را بالا می‌برند تعقیب کنند. مدیران ارشد که از زیر

بار مسئولیتهای روزمره رها شده بودند می‌توانستند توجه خود را روی فعالیتهای گوناگون شرکت و تدوین استراتژیهای دراز مدت آن متمرکز کنند.

در عمل، تمرکززدایی با استفاده از کنترل میزان نرخ بازدهی سرمایه به مدیران ارشد اجازه می‌داد که به‌طور فیزیکی و سازمانی از عملیات تولید فاصله بگیرند. تا سالها این جدایی خصلت با ارزش و لازمی بود که به شرکتها امکان می‌داد تا در رشته‌های مختلف و متنوع کسب و کار، فعالیت کنند. گفتنی است که اخیراً عوارض و مشکلات ناشی از اداره شرکتها از طریق اعداد و ارقام و با تکیه بیش از حد بر سنجه نرخ بازدهی سرمایه و بدون آگاهی دقیق از جزئیات عملیات و فن‌آوری سنجشها به شکل حادی بروز کرده است. به‌طوری‌که مجدداً موضوع انتصاب مدیرانی که با خط تولید و عملکرد شرکت آشنا باشند در دستور انتخاب سهامداران قرار گرفته است.

هزینه بهره

بسیاری از مؤسسات اقتصادی هزینه‌های بنگاه - از قبیل سود و کارمزد بانکی یا هزینه‌های تامین پول - را به‌طور منظم براساس یک سنجه دلخواه به نسبت دارایی و یا سرمایه در گردش بخشها و مراکز سود، سرشکن می‌کنند. بدهکار کردن دوایر از بابت میزان سرمایه به‌کار رفته در آنها معقول است، اما استفاده از سهم مربوط به هزینه بهره که در صورتهای مالی منعکس می‌شود، به عنوان هزینه داخلی متناسب سرمایه، معقول و منطقی نیست. نتیجه این روش آن است که شرکتی که تماماً با آورده شرکا تامین مالی شده هیچ گونه هزینه‌ای بابت سرمایه را به دوایر خود تخصیص نمی‌دهد زیرا هیچ رقمی از بابت هزینه بهره

را ثبت حسابها نکرده است. از طرف دیگر، واحد خودگردانی را مجسم کنید که درگیر فعالیت مستقلاتی باشد. داراییهای این واحد غالباً منشأ اعتباری دارد. ذهنیت حسابداری مالی برای این واحد، هزینه بهره بیشتری را منظور می‌کند تا واحدی که عمدتاً از طریق آورده شرکا تامین مالی شده باشد. اما کدام آدم عاقلی باور دارد که هزینه سرمایه‌های اعتباری بیش از سرمایه حاصل از آورده شرکا باشد؟

قسمتها و دوایر را باید برحسب خالص داراییهای قابل کنترل آنها بدهکار کرد (از نظر هزینه سرمایه) و شاید بتوان به‌طور دو نرخی این هزینه‌ها را منظور کرد. به این معنا که برای سرمایه در گردش، هزینه کمتر و برای داراییهای ثابت - که مخاطرات بیشتر دارند - هزینه بیشتری منظور نمود. البته در حال حاضر هم برخی شرکتهای بزرگ جهان، از این روش دو نرخی استفاده می‌کنند زیرا در نهایت هزینه نشان داده شده بیش از هزینه واقعی بهره است. ولی به هر حال منظور کردن بهره واقعی سرمایه ناشی از محدودیتهای روشهای گزارشدهی مالی معاصر است و نه چیز دیگر. این امر باعث گردیده که در محاسبات اقتصادی کشور ما عموماً خواب سرمایه و یا هزینه تامین مالی منابعی که آورده سهامداران تلقی می‌شود در نظر گرفته نشود که عملاً منجر به یک نظام قیمت تمام شده غیر قابل اتکا می‌گردد.

سایر موارد

ذهنیت حسابداری مالی آثار سوء دیگری بر اندازه‌گیریهای داخلی هم دارد. مثلاً تا به حال چند بار دیده‌اید که مدیران به هنگام ارزیابی سرمایه‌گذارهای دوایر به شیوه نرخ بازدهی سرمایه، داراییهای استیجاری را هم منظور کنند؟ آیا هزینه‌های توسعه و راه‌اندازی و تهیه نرم‌افزار به عنوان

بخشی از سرمایه‌گذاری در تولیدات مبتنی بر رایانه منظور می‌شود یا جزو هزینه‌های نامشهود قلمداد می‌شود؟ آیا شرکتی که در کشورهای دیگر کار می‌کنند براساس مخاطرات اقتصادی محل ارزیابی می‌شوند، یا صرفاً مطابق استانداردهای حسابداری بین‌المللی عمل می‌شود؟ آیا شرکتی سرمایه‌پذیر یک شرکت ایرانی که در خارج کشور فعالیت دارند الزامی به رعایت استانداردهای حسابداری ایران دارند؟ در مورد محصولات جدید و طرحهایی که میزان سوددهی آنها هنوز قابل محاسبه نیست به نظر می‌رسد ابتدا باید شرکتها هزینه پژوهشهای شخصی مبتکران و طراحان را تقبل کنند چرا که روش شناسایی این گونه هزینه‌ها در صورت سود و زیان حسابداری سنتی در بسیاری موارد نادرست است.

نکته مهم این است که شرکتی که می‌خواهد در سطح جهانی رقابت کند باید روش هزینه‌یابی خود را طوری تنظیم کند که متأثر از ساختهای واقعی هزینه‌ها و تصمیمهای مرتبط با سرمایه‌گذاری باشد. در واقع به نوعی حسابداری داخلی نیاز است که محرک آن استراتژی بنگاه باشد نه آنچه موسسات حسابرسی می‌خواهند. مسلماً در عصر الکترونیک هزینه نگهداری اطلاعات و داده‌های عملیاتی به‌طور جداگانه برای هدفهای خارجی و داخلی ارزان‌تر از آن است که انجام آن وظیفه‌ای شاق و طاقت‌فرسا محسوب شود. سیستمهای حسابداری صنعتی باید بیش از گذشته بر برآوردها و پیش‌بینی‌ها تمرکز داشته باشند، زیرا فرایند تصمیم‌گیری اساساً بر واکنش سریع استوار است و این موضوع با انتظار کشیدن برای دستیابی به اطلاعات واقعی هزینه‌ها، منافات دارد.

کار آفرینی مالی

دسته‌ای دیگر از مشکلاتی که از سنجش مبتنی بر بازدهی سرمایه به وجود می‌آید


ناشی از امکان کسب درآمد از فعالیتهای مالی به میزان بیشتر از درآمدهای حاصل از مدیریت بهتر داراییها توسط مدیران است. در عصر تولید انبوه که از دهه ۱۹۲۰ شروع می‌شود، قبلاً مدیران این را می‌دانستند که سود بیشتر و بازدهی سریعتر سرمایه حاصل تولید بهتر، بازاریابی موثرتر و سرازیر کردن مداوم محصول به بازار و بهسازی فرایندها است. اما طی بیست سال گذشته به همان نسبت که کسب درآمد و سود از راه فروش محصول، تولید، پژوهش و ابداع دشوارتر شده است، پاره‌ای از شرکتها برای کسب درآمد بیشتر متوجه فعالیتهای حسابداری و مالی شده‌اند.

از جمله این فعالیتهای، باید از کم کردن نرخ استهلاک و عدم احتساب ذخایر لازم و یا تغییر روشهای قیمتگذاری یاد کرد. طبیعی است اگر دستگاهها در مدت کوتاهی مستهلک شوند سود کمتری نشان داده می‌شود و برعکس چنانچه نرخ استهلاک کمتر باشد میزان سود سالانه بیشتر نشان داده می‌شود. از طرف دیگر روشهایی نظیر موجودی پایه و اولین صادره از آخرین وارده معمولاً جهت ارزشیابی موجودی جنسی مناسب نیست زیرا کاربرد آن اغلب منجر به انعکاس مبالغی بابت موجودی مواد و کالا در ترازنامه خواهد گردید که هیچ رابطه‌ای با سطح اخیر مخارج ندارد. در صورت استفاده از روشهای مذکور، نه تنها مبالغ منعکس بابت داراییهای جاری گمراه‌کننده است بلکه اگر سطح موجودیها کاهش یافته و قیمتهای قدیمی‌تر به حساب سود و زیان راه یابد، نتایج بعدی نیز به‌طور بالقوه مخدوش خواهد شد.

پاره‌ای از این شیوه‌ها می‌تواند برای سهامداران ارزش آفرین باشد. تصور این که شرکتها برای کسب درآمد به جای مدیریت داراییهای مشهود و نامشهود خود متوسل به این گونه کارها بشوند، بعید نیست کسب دارایی باید به واسطه استفاده از نبوغ و

آموزش کامپیوتر . سه ماه پشتیبانی . کارآفرینی مادام العمر

سیستم اخبار و حسابداری آرک



شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهامی خاص)
دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶
۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

ذکاوت مدیران در مدیریت درست داراییها باشد و نه بازیهایی که متاسفانه در دهه اخیر در کشور ما نیز رایج شده است.

داراییهای نامشهود

آخرین و پراسیبترین مشکل سنجهای مبتنی بر بازدهی سرمایه این است که مدیران را از هزینه کردن در سرمایه گذارهای نامشهود برحذر می‌دارد. هنگامی که فروش کم می‌شود یا هزینه‌ها بیشتر می‌شوند و رسیدن به نصاب سود را دشوار می‌کنند، مدیران غالباً از طریق کاستن از مخارج پژوهش و ابداع، بهبود و ارتقا، بهسازی کیفیت، مهندسی، منابع انسانی که همه آنها برای عملکرد دراز مدت شرکت نقش حیاتی دارند، عواید کوتاه‌مدت را به طور مصنوعی افزایش می‌دهند. آثار فوری این کاهش هزینه، افزایش سوددهی است اما به چه قیمت؟ به قیمت قربانی کردن موضع و جایگاه رقابتی شرکت. فرصتی که به قیمت واگذاشتن سرمایه گذارهای نامشهود موجب افزایش سود اعلام شده شرکت گردد حاکی از وجود نقص و خدشه در الگوی حسابداری مالی است. این نتیجه، نقش سود کوتاه‌مدت را به عنوان شاخص معتبر و قابل اعتماد در سلامت اقتصادی شرکت به خطر می‌اندازد. ارزش اقتصادی شرکت صرفاً جمع ارزش داراییهای مشهود آن نیست حتی اگر آن داراییها به قیمت‌های جاری بازار محاسبه و ثبت شوند. ارزش اقتصادی شرکت شامل ارزش داراییهای نامشهود، موجودی کالا و فرایندها، حمایت سازمانی کارکنان، وفاداری مشتریان، تامین‌کنندگان قابل اتکا، شبکه توزیع کارآمد و امثال آن نیز هست.

فرض کنید که ذخیره داراییهای نامشهود را بتوان در هر دوره ارزیابی سود نمود. در آن صورت با کاهش میزان خرج کرد شرکت روی این نوع داراییها، ارزش رو به نزول آنها موجب کم کردن سود گزارش شده می‌شود.

گفتنی است که برای ارزیابی عینی داراییهای نامشهود روش خاصی نداریم. بنابراین عواید گزارش شده نمی‌تواند کاهش ارزش شرکت را به هنگام کاستن از ذخیره داراییهای نامشهود نشان دهد. همین نقص شیوه حسابداری مالی است که ارقام درآمد سالانه یا دوره‌ای را در نشان دادن تراز تغییرات شرکت در طی دوره، ناقص و ناکافی می‌سازد.

راه‌چاره‌های کنونی

نظامهای کنونی حسابداری، قیمت تمام شده و کنترل مدیریت مبتنی بر مفاهیمی هستند که تقریباً یک قرن پیش پدید آمدند، در شرایطی که ماهیت رقبا و نیاز به اطلاعات داخلی از آنچه اکنون هستند بسیار متفاوت بود. شیوه سرشکن کردن غیرمنطقی هزینه‌های بنگاه به دوایر و اداره‌ها در نظامهای حسابداری فعلی حتی ممکن است نسبت به شیوه‌های هزینه‌یابی پنجاه سال پیش از این بی‌اعتبارتر باشند. به‌طور کلی روشهای حسابداری مخصوص تولید اقلام اندک و تقریباً یکسان که سهم دستمزد مستقیم در تولید آنها زیاد باشد برای تولید خودکار یعنی شرایطی که کیفیت، نرمش‌پذیری و استفاده از نیروی گران قیمت کارآفرینان و نوآوران و نیز سرمایه، لازمه کار آن است، مناسب نیست. روزگاری کارل مارکس نگران مالکیت بر ابزار تولید بود، در حالی که امروز میزان کنترل بر ابزار ارتباطی، مهمترین وسیله ارزیابی قدرت است از طرف دیگر نباید فراموش کرد که بیشترین ارزش افزوده ایجاد شده در فرایند تولید در اقتصاد غرب، حاصل دانسته‌های ذهنی کارکنان است و پراکندگی این مغزهای خلاق می‌تواند مشکل‌ساز باشد.

مدیران عامل باید نسبت به نقایص شیوه‌های کنونی سنجش در شرکت‌های خود هشیار و حساس باشند. گمان نمی‌رود هیچ شرکتی بتواند براساس اعداد و ارقام با موفقیت به پیش برود اما مسلم است که چنانچه همین اعداد و ارقام از دل نظامهای

فعلی حاصل شده باشد، برای تصمیمات مدیریت و امر کنترل نمی‌تواند مبنای مفید و قابل اعتمادی باشد. مدیران، هم به شاخصهای مالی و هم به شاخصهای غیرمالی برای ارزیابی عملکرد تولید، نیاز دارند. از آن جا که هیچ روش اندازه‌گیری، هر چند هم خوب طراحی شده باشد، نمی‌تواند تمامی اطلاعات لازم را فراهم آورد، همه نظامهای عملیاتی می‌بایست به مشاهده مستقیم میدانی مجهز شوند. جدایی مدیریت ارشد از عملیات که ناشی از به کار بستن راه کارهای ترخ بازدهی سرمایه در اوایل قرن بیستم بوده باید تا حدی لغو شود. مدیران ارشد موفق باید به سازمان و فن‌آوری عملیات جاری آگاه باشند.

در این راه مدیران حسابداری و مالی باید به تلاشهای خود جهت دوباره داده و فکر خود را از گزارشدهی خارجی، به مدیریت موثر داراییهای مشهود و نامشهود شش شرکت معطوف نمایند. نظامهای حسابداری مدیریت داخلی، محتاج نوآوری هستند. تجارب قدیمی هزینه‌یابی و کنترل نمی‌تواند جدا از شرایط تولید در شرایط کنونی که رقابت اساس حرکت و پویایی تلقی می‌شود به حیات خود ادامه دهند. البته نباید از نظر دور داشت که نقطه اتکای حسابداری سنتی ثبت رویدادهای پولی بوده و عموماً از آثار رویدادهای غیرپولی نظیر کیفیت و بهره‌وری غافل بوده است که این امر در جهان کنونی که این عوامل اساس قیمت تمام شده و فروش را تشکیل می‌دهند باعث گردیده حسابداری سنتی عملاً نقش خود را به عنوان مانع تولید ایفا کند. در حالی که انتظار همگان از حسابداری و نظام اطلاعات مدیریت که بر پایه حسابداری استوار شده برون رفت تولید از درون مشکلات است.

پی‌نوشت

۱- ابرار اقتصادی مورخ ۷۹/۳/۷ و گزارش تحقیقی فروردین‌ماه، ۱۳۷۹ سازمان بورس اوراق بهادار

منبع

مجموعه ترجمان مدیریت سال ۱۳۷۸