



تصمیم قیمت‌گذاری - حسابداری در مقابل اقتصاددان

نویسنده: مایک لوکاس
مترجم: مجید میراسکندری

سلسله مقالات حسابداری مدیریت عنوان ستون منظمی است که حسابداری از این شماره تقدیم شما خوانندگان گرامی می‌کند. این مقالات که قبلاً در مجلات مختلف به چاپ رسیده‌اند در بخش خواندنی‌های کتاب‌های دوره‌ی CIMA برای ارتقاء سطح دانشجویان مجدداً به چاپ رسیده‌اند و توسط مجید میراسکندری به فارسی برگردانده می‌شوند. در این شماره اولین مقاله از این سلسله با عنوان تصمیم‌گذاری - حسابداری در مقابل اقتصاددان عرضه می‌شود. این مقاله در ژوئن ۱۹۹۹ در مجله‌ی حسابداری مدیریت (Management Accounting) به قلم مایک لوکاس به چاپ رسیده است.

در این مقاله به جنبه‌های متضاد نحوه‌ی استفاده از بهای تمام شده در تعیین قیمت و ترکیب محصول در ادبیات اقتصاد و حسابداری مدیریت پرداخته می‌شود.

آن می‌دهند. نتیجه این که بهای کل وسیعاً در قیمت‌گذاری و تعیین ترکیب محصول کاربرد دارد.

البته کاربرد روش بهای تمام شده به علاوه سرک با نسخه‌ی "حداکثرسازی" اقتصاددانان - یعنی تعیین قیمت در جایی که بهای (هزینه‌ی) نهایی با درآمد نهایی برابر است - مغایرت پیدا می‌کند. اگر یافته‌های تحقیق‌های حسابداری درست باشد، باید برای کارایی اقتصادی (و نظریه‌ی اقتصاد خرد) فکری کرد.

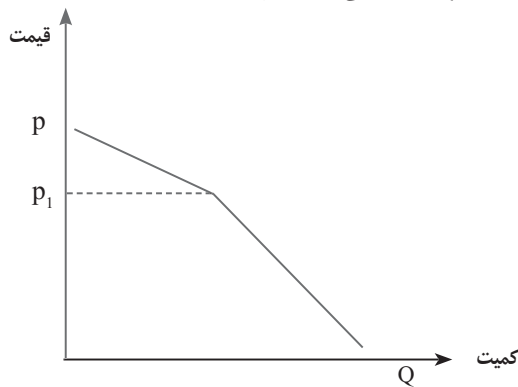
یافته‌های تحقیقات اقتصادی

به موازات تحقیقات حسابداری، تحقیقات اقتصاددانان نیز (البته در کمال ناباوری آنان) به نتایج مشابهی رسیده است. در تحقیق هال و هیچ در سال ۱۹۳۹ مشخص شد که شرکت‌ها به جای کاربرد اصول حداکثرسازی سود - تولید تا نقطه‌ای که بهای نهایی با درآمد

در ادبیات حسابداری مدیریت، بحث استفاده از بهای کل در قیمت‌گذاری و تعیین ترکیب محصول همواره بسیار مطرح بوده است. مثلاً در تحقیق شیم سادیت معلوم شد ۷۰ درصد شرکت‌های مورد تحقیق از بهای تمام شده‌ی کل و ۱۲ درصد از مبنای بهای تمام شده‌ی متغیر برای قیمت‌گذاری استفاده می‌کنند و تنها ۱۸ درصد باقی‌مانده قیمت‌گذاری مبتنی بر بازار را به کار می‌گیرند. تحقیق‌های کوپر و دروری به همین نتیجه رسیده است و همینطور بعضی تحقیقات دیگر.

در تحقیق دروری به این نکته نیز اشاره شده است که در استفاده از اطلاعات بهای تمام شده انعطاف زیادی هم به کار می‌رود. به این ترتیب که اولاً خیلی از شرکت‌های مورد تحقیق ضمن استفاده از بهای کامل (شامل بهای ثابت)، هم‌زمان بهایابی نهایی را نیز به کار می‌گیرند و ثانیاً بعضی از پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه‌ی تحقیق گفته‌اند بهای کل خیلی مهم است ولی در عین حال حسب مورد تغییراتی در

نمایشگر ۱- منحنی تقاضای شکسته



بنگاه اعتقاد دارد منحنی تقاضا به شکل فوق عمل می‌کند. اگر قیمت را به بالای سطح فعلی (P_1) ببریم، رقبا از آن پیروی نمی‌کنند نتیجتاً در بالای P_1 ، منحنی تقاضا بسیار پُرکشش است. افزایش سود هر واحد جبران کاهش تعداد واحدهای فروش رفته را نمی‌کند و بنابراین سود کل کاهش می‌یابد.

نهایی برابر شود- بهای کل را محاسبه و مبلغ تقریباً ثابتی به آن اضافه می‌کنند تا قیمت فروش را پیدا کنند.

هال و هیچ، خود دلایلی را نیز برای این کار عنوان کرده‌اند، از جمله:

۱- تولیدکنندگان به دو دلیل از میزان تقاضا برای محصول و درآمد نهایی، آگاهی ندارند:

الف) سلیقه و ترجیحات مشتری را نمی‌شناسند؛

ب) خیلی از تولیدکنندگان از عکس‌العمل رقبایشان نسبت به تغییرات قیمت مطلع نیستند. (البته این تحقیق قبل از توسعه‌ی دانش اقتصادسنجی انجام شده است، در حال حاضر با به کارگیری اقتصادسنجی، بر آورد آماری منحنی‌های تقاضا امکان‌پذیر است، اما خیلی از تولیدکنندگان- به ویژه تازه کارها- اطلاعات تجربی کافی را هم ندارند.)

۲- بنگاه‌ها فکر می‌کنند اگر قیمت‌ها را کاهش دهند، رقبا نیز همین کار را می‌کنند. از طرف دیگر، اگر قیمت‌ها را افزایش دهند، این احتمال



بنابراین شرکت‌ها به دلیل تغییر جزئی در بهای تمام شده یا شرایط بازار، حاضر نیستند قیمت فروش را تغییر دهند. به همین دلیل است که در عمل، "چسبندگی قیمت" به وفور یافت می‌شود.

هست که رقبا این کار را نکنند، نتیجتاً چسبندگی قیمت که در نمایشگر منحنی تقاضای شکسته (نمایشگر ۱) نشان داده شده است، پیش می‌آید.



۳- تغییر قیمت خیلی هم آسان نیست و برای متصدی فروش، توزیع‌کننده و مشتری مزاحمت ایجاد می‌کند. در نتیجه از تغییر مکرر قیمت خودداری می‌شود، در حالی که گرایش حداکثرسازی سود اقتصادی مستلزم آن است که با تغییرات تقاضا یا بها، قیمت‌های فروش نیز تغییر کند.

یافته‌های هال و هیچ بعداً توسط باربک تحت عنوان "اولین انفجار علیه تحلیل متعصبانه‌ی نهایی‌گرا" مطرح شد. تعجبی ندارد که اقتصاددان‌های متعصب بی‌تابانه از مدل نهایی‌گرایی خود دفاع کردند. ادواردز بعدها این گونه مقاومت کرد: "آنها که فکر می‌کنند قاعده این است که قیمت‌گذاری صرفاً براساس صورت بهای تمام شده انجام شود... به این نکته مهم توجه نکرده‌اند که در چرخه‌ی قیمت‌گذاری بسیاری مطالب غیررسمی و نانوشته تأثیرگذار است. قبل از تهیه‌ی برآوردهای بهای تمام شده و بین تهیه‌ی آن و قیمت‌گذاری عملی مباحث زیادی در خصوص فرضیات زیربنایی اقلام بها و همین طور وضعیت بازار انجام می‌شود."

پس از حمله‌ی هال و هیچ به نظریه‌ی نهایی‌گرایان، اقتصاددانان (مثل مچلاپ) مدعی کشف شواهد زیادی از "موارد نهایی‌گرایی" ضمنی شده‌اند. این اصطلاح، موقعیتی را شرح می‌دهد که طی آن، اگر چه بنگاه‌ها به مفاهیم بهای نهایی و درآمد نهایی دقت لازم را نمی‌کنند، ولی طوری عمل می‌کنند که گویا آنها را کاملاً در نظر داشته‌اند. درست مثل حالتی که بازیگر اسنوکر احتمالاً هیچ آشنایی با مثلثات ندارد ولی دقیقاً براساس قوانین آن بازی می‌کند.

دروارد نیز شواهدی از نهایی‌گرایی ضمنی را این‌طور تعریف می‌کند: (۱) تغییر قیمت مبتنی بر بهای کل و تأثیر دادن شرایط گوناگون و تغییر یابنده‌ی بازار، (۲) انتخاب حاشیه‌ی سود کم‌تر در دوران رقابت‌های سخت، (۳) کاهش بهای سربار جهت انعکاس ثابت

کوتاه‌مدت بعضی از بهایها.

موارد ۱ و ۲ معادل برآورد درآمد نهایی و مورد سوم معادل برآورد بهای نهایی کوتاه‌مدت است.

تطبیق قیمت‌گذاری بر مبنای بهای کل و نظریه‌ی نهایی‌گرا

گروهی از اقتصاددانان نیز کوشیده‌اند سازگاری قیمت‌های مبتنی بر بهای کامل را با نظریه‌ی نهایی‌گرا نشان دهند. نمونه‌ی بارز آن متعلق به کوتسولانیس است که در مقاله‌ای قیمت مبتنی بر بهای کامل را این‌گونه تعریف می‌کند:

$$P = AVC + \text{حاشیه‌ی فروش}$$

(P = قیمت، AVC = میانگین بهای متغیر، و حاشیه‌ی قیمت عبارت است از:

$$NP + AFC = \text{حاشیه‌ی قیمت}$$

AFC = بهای ثابت تقسیم بر تعداد واحدهای پیش‌بینی شده، و NP = سرک قیمت عادی مبتنی بر تجربه‌ی تاریخی یا تجربه‌ی صنعت).

فرض می‌شود بنگاه‌های انتفاعی به بهینه‌سازی سود در بلندمدت می‌اندیشند، اما به دلیل عدم قطعیت از آینده، قیمت فروش را براساس میانگین بهای متغیر در کوتاه‌مدت تعیین می‌کنند. به نظر مدیران بنگاه‌ها این روش بهترین تقریب ممکن را جهت بهای نهایی بلندمدت، فراهم می‌کند.

آنگاه قیمت مبتنی بر بهای کامل را با در نظر گرفتن AVC (به عنوان بهترین برآورد بهای نهایی بلندمدت) و تعدیل حاشیه‌ی قیمت متناسب با شرایط رقبا (برآورد منحنی تقاضا) و همین‌طور با وضعیت درآمد نهایی نامشخص، با نظریه‌ی نهایی‌گرا تطبیق می‌دهند.

البته همه اقتصاددانان با این عقیده موافق نیستند، مثل باربک

بهای منابع بخش ناپذیر را نباید به محصولات سرشکن کرد چون طبق تعریف (تا حدی که بخش ناپذیرند)، صرف نظر از سطح فعالیت مصرف می‌شوند و بنابراین پیشگیری‌پذیر نیستند.

اختصاص بهای بخش ناپذیر به محصولات معین وقتی تسهیم مکرر اجرا می‌شود، ناجورتر است. مثلاً وودز توضیح می‌دهد بهایابی مبتنی بر فعالیت اغلب در جاهایی که سیستم تسهیم مکرر (که بخش ناپذیری بعضی از بهاها را مخفی می‌کند) پیاده می‌شود و بنابراین باعث می‌شود این بهاها به محصولات تحمیل شوند. خودش موضوع را این گونه شرح می‌دهد: "تمام بهاهای انجام شده در یک واحد سازمانی، همراه بهای تسهیم شده از سایر واحدهایی که با توجه به محرک‌های بهای خودشان، بها را به محصول یا خدمت‌شان سرشکن کرده‌اند به محصول واحد مربوط منتقل می‌شود. بنابراین بهایابی مبتنی بر فعالیت به نوعی بهای متغیر و ثابت را قبل از اختصاص به محصول نهایی، مخلوط می‌کند، این روش، عملاً به تصمیمات بهینه منجر نمی‌شود."

تسهیم بهای منابع بخش ناپذیر، به حسابداری بها از جمله به بهایابی مبتنی بر فعالیت صدمه می‌زند. کوایس در ۱۹۳۸ گفت: "هرگونه ادعایی دایر بر این که حسابداری بها می‌تواند از محصولات غیر سودآور پرده برداری کند و آن را حذف نماید، زیاده‌گویی است. تنها کاری که می‌شود کرد این است که فعالیت‌های سودآور را با مقایسه‌ی بهای پیشگیری‌پذیر، معین نمود و این کاری است که روش‌های حسابداری بهای فعلی از انجام آن عاجزند."

نتیجه‌گیری

نظریه‌ی اقتصادی می‌گوید سود با قیمتی به حداکثر می‌رسد که در آن بهای نهایی با درآمد نهایی برابر شود. با به کارگیری اکثر سامانه‌های حسابداری بها که درگیر ارائه‌ی اطلاعات لازم برای مقاصد گزارشگری هستند، شناسایی بهای نهایی (کوتاه‌مدت یا بلندمدت) به مقادیر زیادی تحلیل پیچیده نیاز دارد. حتی بهایابی مبتنی بر فعالیت نیز در خیلی از موارد بهای نهایی بلندمدت را فراهم نمی‌کند.

آیا مدیران تحلیل لازم را انجام خواهند داد یا به سادگی از بهای کامل که از سامانه‌های حسابداری بها حاصل می‌شود، برای تصمیمات قیمت‌گذاری استفاده می‌کنند (خصوصاً تصمیمات بلندمدت که حتی بهایابی نهایی سنتی هم کافی نیست)؟ به نظر می‌رسد روش‌شناسی تحقیقات حسابداری ایراد داشته باشد، از طرف دیگر اقتصاددانان نیز هنوز دقیقاً نمی‌دانند چه می‌خواهند.

به نظر می‌رسد نتیجه‌گیری رابرتسون در ۱۹۵۶، که می‌گفت پرونده‌ی نظریه‌ی قیمت‌گذاری را هیچ وقت نمی‌توان بست، هنوز هم معتبر است.

وگوردون به هر حال به این دلیل که نظریه‌ی نهایی‌گرایانه‌ی نوکلاسیک وامدار آموزش‌های اقتصادی است، به نظر می‌رسد اکثریت اقتصاددانان (دانشگاهی) با نظریه‌ی دُروارد موافق‌اند که می‌گوید: "گرایش عمومی قیمت‌گذاری، تلویحاً نهایی‌گرایانه است، و در عین حال در عمل هر دو مورد نهایی‌گرایابی آشکار و قیمت‌گذاری مبتنی بر بهای کامل در شمار بسیار اندکی از بنگاه‌ها دیده می‌شود."

روش‌شناسی تحقیق حسابداری

عده‌ای اعتقاد دارند که محققان حسابداری با طرح سوالات اشتباه، عملاً نهایی‌گرایابی موجود را ندیده می‌گیرند. مثلاً ادواردز می‌گوید: "در موقع بحث با مدیران و خصوصاً حسابداران می‌بینید خیلی به مفاهیم کتاب درسی بهایابی چسبیده‌اند و کم‌تر به اهمیت تعدیلاتی که مرتباً روی قیمت اعمال می‌کنند و به درستی برای تطبیق با شرایط بازار لازم است توجه دارند همین طور پیرس نشان داد بنگاهی که اظهار می‌داشت کلاً از قیمت مبتنی بر بها به علاوه‌ی سرک استفاده می‌کند، عملاً از این روش فقط در یک مورد سفارش کار که رقم بسیار کوچکی از فروش‌اش را تشکیل می‌داد استفاده می‌کرد. (به نقل از باکستر آکزفلد)

ممکن است پرسش‌نامه‌های تحقیق (که اکثر مطالعات حسابداران مبتنی بر پرسش‌نامه است)، برای تصمیم‌گیری نسبت به قیمت، مناسب نباشند و برای این امر، مصاحبه‌های دقیق و عمیق مورد نیاز باشد (مراجعه کنید به کاپلان و جانسون). از سوی دیگر باید مواظب بود که این‌گونه مصاحبه‌ها هم ناخواسته باعث این نشود که مصاحبه‌کننده سعی کند آنچه می‌خواهد را از دهان طرف بیرون بکشد. ضمن این که ممکن است از نتایج این کار تفاسیر غیرواقع‌بینانه شود؛ مصاحبه‌کننده، عملاً ممکن است از طرف بخواهد که عقیده‌ی او را بپذیرد.

بهایابی مبتنی بر فعالیت نهایی در بلندمدت

بهایابی مبتنی بر فعالیت (ABC)، بر پایه‌ی مفهوم بهای پیشگیری‌پذیر (نهایی) بلندمدت بنا شده است، تا آنجا که بهای محصول با این روش، صحت نظریه‌ی نهایی‌گرا را ثابت می‌کند. مشکل اینجا است که تعداد کمی از شرکت‌ها از بهایابی مبتنی بر فعالیت استفاده می‌کنند، حتی در همان جاها که استفاده می‌شود، لزوماً شرایط تعیین بهای پیشگیری‌پذیر در بلندمدت به صورت کامل موجود نیست، به طور مشخص در مورد بخش ناپذیری.

بخش ناپذیری، پدیده‌ای است که باعث می‌شود وقتی سطح تولید را کاهش می‌دهید، منابع ورودی را نمی‌توانید به همان نسبت کاهش دهید، چون درست همان طور که می‌توانید چرخه‌ای را دوبار کنید، نمی‌توانید آن را نصف کنید.