

حسابداری مدیریت در ژاپن

رضا سماواتی*

گفته می‌شود تولیدکنندگان و صنعتگران ژاپنی توانسته‌اند در موارد متعددی از بعضی رقبای آمریکایی خود پیشی بگیرند. در این باره مطالب بسیاری نوشته شده است. از جمله می‌توان به برتری ژاپن در کیفیت برخی کالاهای تولیدی، قیمت تمام شده محصولات، مرغوبیت کالاهای تولیدی یا تحویل سریع و بموقع کالا اشاره کرد. در توضیح علل این موفقیتها، اکثر متفحصان و صافینظران به عواملی مانند تولید بهنگام، کنترل جامع کیفیت محصول و یا کاربرد وسیع و همه جانبه فناوریهای تولیدی نوین اشاره می‌کنند. هر چند این عوامل موثر بوده‌اند، ولی نکته‌ای که کمتر مورد توجه قرار گرفته، نقش مثبت سیستمهای حسابداری مدیریت در اینگونه موفقیتهاست. در این زمینه، هیروموتو (T. Hiromoto, 1988) تحقیقی انجام داده و طی آن، سیستمهای حسابداری مدیریت را در تعدادی از شرکتهای ژاپنی بررسی کرده و به نتایجی دست یافته است که اینک ارائه می‌شود.

مقدمه

ترغیب کاهش مصرف قطعه‌های متنوع و مصرف بیشتر قطعه‌های مشابه در هر کالا، عمده شمردن فروش هر چه بیشتر کالا در امر افزایش کارایی به جای تمرکز صرف بر تحقق هدفهای هزینه‌یابی استاندارد، در نظر گرفتن دوایر بازاریابی و فروش به عنوان مراکز سود مستقل و تعیین قیمت‌های داخلی برای انتقال محصولات جهت ایجاد رقابت بین دوایر در امر صرفه‌جویی در هزینه‌ها.

- نوآوریهای دیگری که بعضی از آنها غیرمالی است و در ادامه توضیح داده شده و تنها برای ایجاد انگیزه به کار می‌رود. مشروح این نوآوریها در زیر ارائه شده‌است.

تخصیص هزینه‌های سربار

مطابق تعریفهای حسابداری، هر نوع هزینه تولیدی غیر از هزینه مواد و دستمزد مستقیم، به عنوان هزینه‌های سربار تولید محسوب و با استفاده از روشهای مناسب بین محصولات تولیدی سرشکن می‌شود. برای تخصیص این هزینه‌ها مبانی متعددی

استفاده کنند.

هدفهای عمده ژاپنیها، کیفیت جامع محصول، تولید با صرفه، کاهش قیمت تمام شده و تحویل سریع و بموقع محصول است که نهایتاً این هدفها در خدمت تسخیر بازار قرار دارد.

نگاه ژاپنیها به دستورعمل‌ها و روشها و شیوه‌های عمل حسابداری، نگاهی پرتحرک، پویا، و توأم با نوآوری است و اینها همه ناشی از انگیزه‌هایی است که آنها برای رسیدن به هدفهای اقتصادی درخود به‌وجود آورده‌اند. از جمله نوآوریهای آنها اقدامهای زیر است:

- هزینه‌یابی بر مبنای هدف و قیمتگذاری بر مبنای هدف،
- به‌کارگیری ساعات کار مستقیم کارگران به جای ساعات کار ماشین‌آلات در کارخانه‌هایی که از سیستم کامل اتوماسیون تولید استفاده می‌کنند، برخلاف منع این امر در روشهای متداول حسابداری،
- تخصیص سربار تولید بر مبنای تعداد قطعه‌های مصرفی در هر کالا برای

گرچه سیستمهای حسابداری مدیریت کشورهای آمریکا و ژاپن از منظر اصول، مفاهیم کلی، دستورعمل‌ها و هدفها دارای وجوه مشترکی فراوان است اما در عین حال سیستمهای حسابداری ژاپن الگوهای رفتاری ویژه‌ای دارد که تا حدود زیادی عملکرد آنها را با سیستمهای امریکایی متفاوت می‌سازد. این تفاوتها، مربوط به اختلاف طرز تفکر، شیوه نگرش و هدف استفاده از سیستم حسابداری مدیریت است.

راهکارها و شگردها

ژاپنیها علاوه بر استفاده از خدمات متنوعی که حسابداری مدیریت در اختیار آنها می‌گذارد و شامل تهیه گزارش هزینه‌های تولید، قیمت تمام شده، تعیین سود و غیره است، تمایل بسیار دارند که از سیستم حسابداری به عنوان ابزار و سازوکاری برای تشویق کارکنان به رعایت صرفه‌جویی و بخصوص در جهت ایجاد انگیزه برای رسیدن به هدفهای درازمدت شرکت

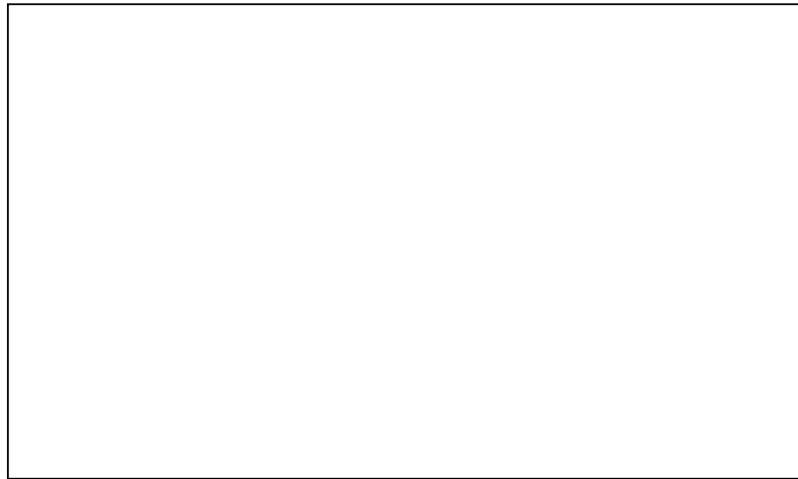
وجود دارد که یکی از آنها استفاده از روش نرخ جذب سربار بر مبنای ساعات کار مستقیم است.

استفاده از نرخ ساعات کار مستقیم در مواردی توصیه می‌شود که رابطه‌ی مستقیم بین ساعات کار مستقیم و هزینه‌های سربار وجود داشته باشد؛ یعنی تا هنگامی که نیروی کار نقشی تعیین‌کننده در تولید کالا برعهده دارد. اگرچه ساعات کار مستقیم به عنوان بهترین مبنای جذب هزینه‌های سربار تلقی می‌شود اما برخی باورند اگر نقش ماشین‌آلات تعیین‌کننده باشد و کارخانه از سیستم کامل اتوماسیون استفاده کند، روش ساعات کار مستقیم می‌تواند به نتایج نادرستی از لحاظ هزینه‌یابی بینجامد.

هرچند بسیاری از شرکت‌های ژاپنی به این موضوع کاملاً آگاهند، اما چندان آن را مورد اعتنا قرار نمی‌دهند و در جای خود به کار نمی‌برند. برای مثال، شرکت عظیم **هیوتاچی**، که یکی از موسسات معتبر در زمینه تولید دستگاه‌های ویدئویی و صوتی-تصویری است، از یک سیستم کامل اتوماسیون در خطوط تولیدی برخوردار است اما تخصیص هزینه‌های سربار خود را بر مبنای **ساعات کار مستقیم** کارگران قرار داده است، نه بر مبنای **ساعات کار ماشین**، که اقتضای نحوه تولید است. هنگامی که از مسئولان مالی شرکت پرسیده می‌شود آیا این نحوه تخصیص هزینه‌های سربار به نتایج غیرواقعی و ناصواب نمی‌انجامد در پاسخ با تاکید تمام جواب منفی می‌دهند و در توضیح اضافه می‌کنند: "صرفه‌جویی در هزینه‌های دستمزد مستقیم به منظور اصلاح کلی هزینه‌های تولیدی، برای شرکت کمال اهمیت را دارد و این شرکت در رقابت با سایر شرکت‌های مشابه، هدف عمده خود را در اتوماسیون هر چه بیشتر تولید برگزیده است". این شیوه تخصیص هزینه‌های سربار دائماً میزان دستمزد مستقیم را در کانون توجه کارکنان شرکت قرار می‌دهد. در نتیجه، **انگیزه و تحرک کافی** جهت نیل به هدف **اتوماسیون کامل** در کارکنان تقویت می‌شود و آنها به یاد خواهند داشت که هنوز دستمزد

مستقیم از اقلام هزینه‌های تولید به حساب می‌آید و شرکت به هدف اتوماسیون کامل

بنابراین هزینه‌های تولیدی کمتر خواهد شد. در این زمینه شرکت‌های ژاپنی سعی



تولید نرسیده است.

در واقع شرکت‌های ژاپنی، سیستم حسابداری مدیریت خود و بخصوص نحوه تخصیص سربار تولید را تنها برای بازگو کردن ارقام و آمار فعالیت جاری شرکت نمی‌خواهند بلکه انتظار عمده آنها از سیستم حسابداری، دریافت کمک و یاری این سیستم به منظور آمدادی هر چه بهتر موسسه در برخورد با **چالش‌های آینده** است.

اینک نمونه‌ای دیگر از کاربرد حسابداری مدیریت در یکی دیگر از شرکت‌های وابسته به **هیوتاچی**، که در رشته تولید تاسیسات تهویه هوا و یخچال و فریزر فعال است، عنوان می‌شود تا اثر سیستم حسابداری مدیریت بر تحرک و انگیزش کارکنان برای کاهش هزینه‌ها و صرفه‌جویی ملموس شود.

ذکر این نکته خالی از فایده نیست که از جمله عواملی که فرایند تولید را پیچیده‌تر می‌کند کاربرد قطعه‌های فنی بیشتر در ساخت یک محصول است. به عبارت دیگر هر چقدر یک کالا دارای قطعه‌های فنی بیشتری باشد فرایند تولید پیچیده‌تر می‌شود و بنابراین هزینه‌های تولیدی آن بیشتر خواهد شد و برعکس هر چقدر یک کالا دارای قطعه‌های فنی کمتری باشد، تولید ساده‌تر می‌شود و

می‌کنند برای تولید هر محصول تا سرحد امکان یا از تعداد قطعه‌های کمتری در تولید یک کالا استفاده کنند و یا قطعه‌های مصرفی مشابه یکدیگر باشند و نه متنوع و متفاوت، تا از این راه هزینه‌های تولیدی کاهش یابد. ضمناً می‌توان قطعه‌ها را طوری طراحی کرد که هر قطعه فنی دارای کاربردهای گسترده‌تری باشد تا از همان قطعه بتوان برای چندین کار مختلف یا در چندین نوع کالای متفاوت استفاده کرد.

حالا یک کارخانه تولیدی را در نظر بگیرید که از دو دایره تولیدی الف و ب تشکیل شده است. دایره الف برای ساخت محصول خود به قطعه شماره یک به بهای هر قطعه ۷۰,۰۰۰ ریال و دایره ب به قطعه شماره دو به بهای هر قطعه ۱۰۰,۰۰۰ ریال نیازمند است. فرض کنیم تعداد کل قطعه‌های مورد نیاز کارخانه از قطعه‌های فنی شماره یک و دو برابر هم باشد ولی قطعه شماره دو کاربردهای متنوعی دارد و حتی می‌توان از آن به جای قطعه شماره یک استفاده کرد. کارخانه برای خرید قطعه‌های فوق جمعاً باید معادل ۱۷۰,۰۰۰ ریال پول بپردازد و این دو قطعه را خریداری کند. فروشنده قطعه شماره دو اظهار می‌دارد در صورتی که خرید کارخانه به دو برابر برسد او می‌تواند هر قطعه را به جای ۱۰۰,۰۰۰ ریال فقط به بهای

۸۰٫۰۰۰ ریال بفروشد. چون این قطعه به جای قطعه شماره یک قابل استفاده است بنابراین به سهولت می توان خرید را به دو برابر رساند و از تخفیف فروشنده برخوردار شد و در مجموع مبلغ ۱۶۰٫۰۰۰ ریال هزینه کرد. یکی از دو قطعه را دایره الف و دیگری را دایره ب مصرف می کند و ضمناً مبلغ ۱۰٫۰۰۰ ریال در خرید دو قطعه صرفه جویی می شود (۱۷۰٫۰۰۰ ریال بهای دو قطعه متفاوت و ۱۶۰٫۰۰۰ ریال بهای دو قطعه مشابه). در این حالت بهای هر قطعه فقط معادل ۸۰٫۰۰۰ ریال برای کارخانه تمام شده که در مجموع به سود کارخانه است. از طرف دیگر دایره الف اینک به جای ۷۰٫۰۰۰ ریال هزینه خرید هر قطعه باید ۸۰٫۰۰۰ ریال هزینه کند و بنابراین از کاربرد قطعه شماره دو خودداری می کند چرا که صرفاً به فکر منافع این دایره است. در رویارویی با چنین وضعیتی، شرکت ژاپنی از سیستم تخصیص سربرار استفاده می کند و سربرار تولید را براساس **تعداد قطعه های مصرفی** در تولید هر کالا تسهیم می کند و بدین طریق هر دایره تولیدی که از قطعه های متنوع تر و بیشتری از استفاده می کند باید درصد بیشتری از هزینه های سربرار تولید را جذب کند و بنابراین هزینه تولید محصول آن نیز افزونتر خواهد بود.

تسهیم هزینه های سربرار براساس تعداد قطعه های مصرفی در هر کالا، این انگیزه و تحرک را در دوایر مختلف تولیدی و بین کارکنان به وجود می آورد که آنها در تولید هر محصول از قطعه های کمتری استفاده کنند و یا در طراحی محصول جدید از این حیث دقت کنند که بتوان از قطعه های مشابه و استاندارد شده استفاده کرد و به این روش فرایند تولید را ساده تر کرد و در نتیجه هزینه های تولید را کاهش داد.

حسابداری مبتنی بر نیاز بازار

از هنگامی که یک شرکت تولیدی به فکر ساخت کالا و محصول جدیدی می افتد تا زمانی که آن فکر اولیه در عمل پیاده می شود و کالای مورد نظر ساخته شده،

به فروش می رسد و خدمات پس از فروش برای آن ارائه می شود، باید مراحل متعددی را پشت سر گذاشت و بنابراین زمان کافی و مناسبی را نیز به آن اختصاص داد.

نقطه اوج این فرایند، زمان تولید و ساخت آن کالا است، زیرا آن لحظه که شرکت شروع به تولید کالای کند، دیگر کار به مرحله های رسیده که بازگشت از آن نقطه اگر محال و غیرممکن نباشد لااقل مستلزم تحمل هزینه های سنگینی برای شرکت خواهد بود.

به این علت لحظه اقدام عملی برای تولید کالایی جدید را باید نقطه ای بازگشت ناپذیر تلقی کرد که تا قبل از آن، شرکت متحمل اقلام هزینه های سنگینی همچون هزینه های تحقیق و مطالعه بازار و تهیه وسایل و امکانات تولیدی مانند زمین، ساختمان، برق مورد نیاز، دستگاه های تولیدی مناسب، استخدام و آموزش کارکنان، طراحی مهندسی اولیه برای شکل، اندازه، و خصوصیات فنی و کاربردی کالا، و تهیه مواد و قطعه های مورد نیاز ساخت کالا شده است. هر اقدامی برای تولید، مستلزم صرف وقت، انرژی و هزینه است و تنها از این راه تولید عملی کالای مورد نظر محقق می شود. مطالعات انجام شده چنین نشان می دهد که معادل ۸۰ درصد از کل وقت، انرژی، و هزینه هایی که برای اجرای یک پروژه تولیدی لازم است در همان مراحل اولیه - یعنی تا قبل از زمان شروع تولید یک کالا - مصرف می شود.

مجموعه اقدامهای فوق تحت دو عنوان **تحقیق و توسعه** و **طراحی محصول** طبقه بندی می شود و مرحله سوم را می توان **تولید** دانست و البته کار بدین جا ختم نشده و بعد از مرحله تولید نوبت به سه کار عمده دیگر یعنی **بازاریابی، توزیع، و خدمات پس از فروش** می رسد.

به مجموعه ۶ مرحله عملیات فوق شامل تحقیق و توسعه، طراحی محصول، تولید، بازاریابی، توزیع، و خدمات پس از فروش که پشت سر هم و به ترتیب اتفاق می افتد اصطلاحاً **زنجیره ارزش** گفته می شود.

هزینه یابی و قیمتگذاری بر مبنای هدف
هزینه یابی بر مبنای هدف^۱ و **قیمتگذاری بر مبنای هدف^۲** یکی از نوآوریهای شرکت های ژاپنی است. این روش هزینه یابی در دهه ۱۹۶۰ میلادی توسط شرکت خودرو سازی تویوتا ابداع و به کار گرفته شد. سپس سایر شرکت های ژاپنی نیز این روش را در دستور کار خود قرار دادند و به تدریج سایر شرکت های اروپایی و امریکایی نیز آن را به کار بستند. امروزه روش هزینه یابی و قیمتگذاری بر مبنای هدف یکی از مهمترین روشهای هزینه یابی و قیمتگذاری شناخته شده است.

برای مثال، شرکت **جنرال الکتریک**، که سازنده موتورهای هواپیماهای بوئینگ است، در دهه ۱۹۹۰ با کاهش شدید تقاضا برای موتورهای هواپیما مواجه شد و سرانجام چاره کار را در اقتباس از روش هزینه یابی بر مبنای هدف دید و در سال ۱۹۹۳ این روش را برگزید. شرکت جنرال الکتریک با مراجعه به مشتریان خود نظر آنها را در مورد مدل و خصوصیات فنی موتور کالاهای جویا شد و از آنها خواست نظرشان را در خصوص نوع موتوری که از لحاظ فنی و قیمت مورد پسند است، ابراز دارند. آنها در پاسخ خواستار حذف قطعه های به ارزش ۱۰۰٫۰۰۰ دلار شدند، و اظهار می داشتند هزینه خرید قطعه مزبور با این قیمت همسنگ با مزایای مترتب بر آن نیست و بدین طریق خواسته مشتری مبنای تولید کالاها قرار گرفت.

سرلوحه فعالیت یکی دیگر از مدیران موفق یک شرکت دیگر امریکایی خطاب به مدیرانش این است: **"بین مشتری په می فواهد و راهی برای اباست فواسته اش پیداکن"** مدیری دیگر این شعار اقتصادی را برای خود برگزیده است. **"مشتری باید پس از فریر، فوشال و راضی به قانه بازگردد."**

هزینه یابی و قیمتگذاری بر مبنای هدف به طور فشرده شامل مراحل زیر است:

- تعیین محصول بر پایه پسند و سلیقه مشتری،
- برآورد قیمت فروش کالا با توجه به

جذابیت کالا برای مشتریان بالقوه و شرایط رقابتی بازار (قیمت بر مبنای هدف)،

- تعیین هزینه تولید (هزینه بر مبنای هدف) از طریق کسر کردن سود ناخالص از قیمت فروش بر مبنای هدف،
- تجزیه و تحلیل‌های فنی (مهندسی ارزش)^۲ برای تعیین هزینه بر مبنای هدف.

حال در یک شرکت ژاپنی به نام **دای هاتسو** این مسئله را بررسی می‌کنیم که این شرکت در عمل چگونه این روش را

فعالیت‌های رقابتی تجاری، قیمت احتمالی خودرو، که تصور می‌شود مشتریان بالقوه آماده پرداخت آن هستند، برآورد می‌شود.

قیمت برآوردی به‌عنوان قیمت بر مبنای هدف یا قیمتی که تصور می‌شود بازار آن را خواهد پذیرفت، محسوب می‌شود. حسابداران شرکت و متخصصان امور مالی براساس هدفها و برنامه‌های راهبردی و درازمدت شرکت و پیش‌بینی‌های مالی، سود ناویژه‌ای را

همگان درخواست می‌شود برای نیل به **هدف** اعلام شده نهایت کوشش خود را به‌عمل آورند.

نوبت به دایره طرح و برنامه‌ریزی می‌رسد. مهندسان طراح با توجه به هزینه‌های ساخت بر مبنای هدف، شروع به طراحی و برنامه‌ریزی قطعه‌ها و اجزای خودروی جدید می‌کنند و دائماً با دیگر افراد ذیربط مانند مسئولان دایره خرید و تدارکات، سرپرستان تولید در دوایر مختلف، فروشندگان قطعه‌ها و لوازم یدکی و... در تعامل و تبادل نظر بوده و پس از طراحی‌های مختلف و حک و اصلاحات مورد نیاز، سرانجام طراحی خودروی جدید با همکاری همه دست‌اندرکاران به پایان می‌رسد.

مجدداً "کلیه شرکت‌کنندگان در پروژه ساخت خودروی جدید، جلسات متعددی برای بحث و تبادل نظر تشکیل می‌دهند و در خلال آن، برآوردهای هزینه ناشی از طرح انجام شده توسط دایره طرح و برنامه و هزینه‌های برآوردی بر مبنای هدف مقایسه و موارد اختلاف و انحرافات معین و مشخص می‌شود. سپس از قسمت طرح و برنامه خواسته می‌شود به طراحی مجدد محصول اقدام کند و سرانجام پس از طراحی جدید و تشکیل جلسات گفتگو و تبادل نظر و برآورد هزینه ساخت طرح جدید و تجزیه و تحلیل‌های مهندسی و انجام جرح و تعدیلهای لازم در دومین جلسه بحث و بررسی، طرح مشترکی که در چارچوب هزینه‌یابی بر مبنای هدف به تصویب قبلی مدیر تولید شرکت رسیده بود، تصویب می‌شود.

اینک طراحی و بررسی پروژه تکمیل شده و آماده اقدامات عملی است. در دوایر تولید نیز به شیوه پیشگفته مدیران تولید به بحث و تبادل نظر می‌پردازند و سعی می‌کنند به سهم خود در مدیریت هزینه‌ها تأثیرگذار باشند و براین اساس گزارشهای مختلفی از هزینه ساخت طرح تسلیمی به آنها تهیه می‌کنند و با توجه به تجهیزات و ماشین‌آلات تولیدی خود و توان اجرایی دوایر تولیدی گزارشهایی از برآورد هزینه تولید تهیه و آنها را به مدیران ارشد اجرایی

نگاه ژاپنیها به دستورعمل‌ها و روشها و شیوه‌های عمل حسابداری، نگاهی پرتحرک، پویا، و توأم بانوآوری است

بر مبنای قیمت فروش هدف، تعیین می‌کنند. با کسر کردن سود ناویژه از قیمت فروش بر مبنای هدف، هزینه‌های مجاز برای ساخت خودروی جدید تعیین می‌شود. دست‌اندرکاران تولید مجازند تا آن میزان برای ساخت خودرو هزینه کنند. این میزان هزینه، هزینه تولید بر مبنای هدف نامیده می‌شود. هزینه بر مبنای هدف بسیار کمتر از هزینه‌هایی است که در عمل و در واقعیت می‌تواند ایجاد شود.

پس از برآورد هزینه بر مبنای هدف، از دوایر مختلف تولیدی درخواست می‌شود که آنها نیز هزینه‌های تولیدی دوایر خود را براساس فناوری تولیدی جاری در هر دایره و شیوه عمل تولیدی خود و مبتنی بر هزینه‌های استاندارد، برآورد کنند. این برآوردها نیز به معاونت تولید تسلیم می‌شود. معاونت تولید اینک دودسته برآورد هزینه ساخت در اختیار دارد؛ یکی برآورد هزینه بر مبنای هدف که توسط حسابداران براساس مطالعات بازار محاسبه شده و یکی هم برآوردهای انجام شده توسط مدیران دوایر تولیدی. معاونت تولید با توجه به دو برآورد مزبور، حد متوسط جدیدی تعیین می‌کند و رقم جدید که معرف **قیمت فروش، سود ناویژه، و هزینه ساخت بر مبنای هدف** است، به همه کارکنان ذیربط اعلام می‌شود و از

پیاده می‌کند.

دای هاتسو در مقایسه با **تویوتا** یک شرکت خودروساز متوسط اندازه است. این شرکت در نظر دارد نوع جدیدی از یک خودرو را تولید کند. فرایند تصمیمگیری و روش هزینه‌یابی بر مبنای هدف در این شرکت پیاده شده است که **جنکا کیکاکو**^۴ نامیده می‌شود. سیستم **جنکا** به یک دوره زمانی ۳ ساله از مطالعه و طراحی تا زمانی که خودروی جدید وارد خط تولید می‌شود نیاز دارد.

در سیستم جنکا، کار بررسی و مطالعه از طریق مدیر تولید شرکت، که مسئولیت کلی برنامه‌ریزی تولید تا فروش را به‌عهده دارد، شروع می‌شود. مدیر تولید از دوایر عملیاتی تحت نظارت خود می‌خواهد نسبت به تهیه فهرستی از ویژگی‌های خودروی جدید اقدام و آنها را گزارش نمایند. پس از ارائه این فهرست توسط مدیران دوایر تولیدی به مدیر تولید، نظر سایر مدیران اجرایی شرکت اخذ و پس از ادغام با پیشنهادها و مسئولان دوایر اجرایی، دستور بررسی پروژه صادر می‌شود. آنگاه نوبت به برآورد هزینه‌های ساخت می‌رسد. برای برآورد هزینه ساخت، فقط به استانداردها و روشهای متداول و رایج حسابداری اکتفا نمی‌شود بلکه با اتکا به بررسی بازار و قیمت‌های جاری و

تسلیم می‌کنند. تمرکز گزارش‌های دواپس تولیدی بر مقایسه ارقام بودجه و هزینه‌های واقعی در گذشته و انحرافات پیش‌آمده، قرار دارد و مقایسه‌ها نیز عمدتاً روی ارقام هزینه‌های متغیر متمرکز است. به‌طور کلی تمام تمرکز معطوف به آن ارقام هزینه است که می‌توان از طریق مساعی کارگران و اصلاح امور تولیدی، در آنها صرفه‌جویی کرد. سرانجام پس از طی یک دوره طولانی ۳ ساله، تمام بررسیها و مطالعه‌ها به شرحی که گذشت انجام و اینک تولید عملی خودروی جدید با قرار گرفتن روی خط تولید آغاز می‌شود.

در مرحله تولید نیز همچون مرحله تحقیق و توسعه، و همچنین مرحله طراحی و برنامه‌ریزی، روش برخورد با مسائل، روشی خشک و انعطاف‌ناپذیر نیست. در واقع روش برخورد با هزینه‌ها و به عبارت بهتر مدیریت هزینه‌ها، روشی پویا، پرتحرک و شاداب است.

برای مثال، در خلال سال اول تولید خودروی جدید، هزینه‌هایی که در بودجه‌بندی هزینه تولید وارد می‌شود، همان ارقام مربوط به هزینه‌های برآوردی بر مبنای هدف است و این هزینه‌های هدف تنها یک نقطه آغازین و مبنایی برای شروع کار تلقی می‌شود و رسیدن به آن میزان از هزینه‌های تولید، هدف تلقی نمی‌گردد. از این‌رو، هنگام ارائه گزارش‌های ماهانه تولید، می‌توان ارقام هزینه‌های هدف را بر اساس منافع و علاقه‌های کوتاهمدت شرکت جهت انجام صرفه‌جویی‌های احتمالی، مورد بازنگری قرار داد.

در سال دوم فعالیت، هزینه‌های واقعی سال اول به‌عنوان مینا و پایه‌ای برای سال جدید تلقی می‌شود و به‌منظور کاهش احتمالی هزینه‌های تولیدی سال جدید، هزینه واقعی سال گذشته مورد بررسی و مطالعه قرار می‌گیرد و نکته‌های قابل استفاده جهت اصلاح روند تولید از آنها استخراج می‌شود. بدین ترتیب تا زمانی که محصول در خط تولید قرار دارد، هزینه‌های واقعی تولید سال قبل مورد بررسی و دقت قرار می‌گیرد و از آنها به‌عنوان مبنای بودجه‌بندی و صرفه‌جویی و اصلاح و بهبود

امور تولیدی استفاده می‌شود.

خداحافظی با سیستم هزینه‌یابی استاندارد

روشی که در شرکت دای هاتسو جهت هزینه‌یابی تولید متداول است، امروزه در بسیاری از شرکت‌های تولیدی هم در ژاپن و هم در امریکا رواج دارد و به‌نام هزینه‌یابی یا قیمتگذاری بر مبنای هدف نامیده می‌شود. تشریح این روش بخوبی نشان می‌دهد که چرا شرکت‌های ژاپنی تمایل چندانی به ادامه استفاده از روش هزینه‌یابی استاندارد ندارند.

در واقع هزینه‌یابی استاندارد تا حد چشمگیری متأثر از ملاحظات و معیارهای مهندسی تولید است و مدیریت مبتنی بر تغییرات و تحولات و فناوری بر آن سایه انداخته است. هدف عمده سیستم استاندارد هزینه‌یابی به حداقل رساندن انحراف هزینه‌های واقعی از بودجه است، در حالی که سیستم هزینه‌یابی بر مبنای هدف، بیشتر در پی ارائه راهکارهای تولیدی و هزینه‌یابی و قیمتگذاری، بر اساس خواست و نیاز و ذوق و سلیقه مشتریان و شرایط متحول و کاملاً رقابتی بازار قرار دارد.

اینکه یک شرکت با چه میزان از مهارت و کارایی توانسته در تولید یک محصول به هزینه‌های استاندارد نزدیک شود، در نگاه ژاپن‌ها چندان حائز اهمیت نیست. در عوض، این موضوع که شرکت با چه میزان از مهارت و کارایی توانسته بازار کاملاً رقابتی را برای فروش کالای خود تسخیر کند از اهمیت زیادی برخوردار است.

امروزه بسیاری از شرکت‌های ژاپنی، که سیستم هزینه‌یابی استاندارد را در شرکت‌های خود به‌کار گرفته‌اند، درصد بازنگری آن هستند. برای مثال، شرکت **ان ای سی (NEC)**، که یکی از غولهای صنایع الکترونیک در ژاپن است، سیستم هزینه‌یابی استاندارد خود را در دهه ۱۹۵۰ میلادی بنیان نهاد. این شرکت هنوز گزارش‌های هزینه تولید را بر مبنای هزینه‌یابی استاندارد به‌عنوان ابزار و وسیله‌ای جهت کنترل هزینه‌ها برای

مدیران خود تهیه می‌کند و حتی کارکنان جدید دایره حسابداری را در چارچوب همان سیستم آموزش می‌دهد. با این حال، شرکت امروزه به این نتیجه رسیده است که باید سیستم حسابداری خود را متناسب با تغییرات راهبردی شرکت تغییر دهد.

شرکت **ان ای سی** سیستم هزینه‌یابی استاندارد رازمانی به‌کار گرفت که تقریباً به‌طور ثابت گروهی از کالاها را، که عمدتاً دستگاههای تلفن بود، تولید می‌کرد و در عین حال آن محصولات را نیز تقریباً با قیمت‌های کم و بیش یکنواخت به گروهی عمده و نسبتاً ثابت از مشتریان می‌فروخت. اما در حال حاضر شرکت محصولات مختلفی را تولید می‌کند. این محصولات نیز هر روزه در اثر تغییرات فناوری دچار تحول و تغییر مدل و شکل است و از رده خارج می‌شود. از این‌رو، سیستم هزینه‌یابی استاندارد در شرکت با چالش‌های سخت و شدیدی روبرو شده است. در حقیقت، سیستم مستقر در شرکت انعطاف لازم را در خود ندارد که بتوان آن را با سرعت کافی جهت پاسخگویی به نیازهای انواع محصولات تولیدی مورد بازنگری قرار داد. در نتیجه، گزارش‌های مربوط به انحرافات هزینه‌ها مرتباً و به‌طور چشمگیری با پرسش‌های بدون پاسخ مواجه می‌شود. لذا با گذشت زمان، شرکت به ارقام بودجه‌ای دواپس مختلف خود بیشتر متکی شده است تا به انحرافات هزینه‌های تولید. در حالی که هزینه‌یابی و قیمتگذاری بر مبنای هدف، بر اساس تقاضای بازار و سطوح مختلف سود برنامه‌ریزی شده، استوار است.

یکی دیگر از شرکت‌های امریکایی وابسته به یک شرکت معتبر ژاپنی حتی پا را از این هم فراتر گذاشته است و دواپس تولید و بازاریابی خود را به‌عنوان مراکز سود جداگانه در نظر می‌گیرد. این دواپس در تعامل با یکدیگر، قیمت‌های انتقالی داخلی برای محصولات تولیدی تعیین می‌کنند و این قیمت انتقالی بر اساس چانه‌زنی و مذاکره بین دو دایره تولید و بازاریابی و به صورت درصد معینی از قیمت‌های بازار آن کالا، تعیین می‌گردد. بر این اساس،

قیمتهای متداول در بازار تاثیر بسزایی در نحوه انجام وظایف این دوایر می‌گذارد و دوایر مربوط تنها به شاخصهای داخلی، مانند اقلام هزینه‌های استاندارد متکی نخواهند بود.

شرکت مزبور اخیراً این روش را به دایره فروش خود، که از دایره بازاریابی جدا و مستقل است، نیز تعمیم داده است. در دایره فروش چنین مرسوم بود که هزینه‌های فروش را براساس سیستم هزینه‌یابی استاندارد روی انواع مختلف محصولات تولیدی تسهیم می‌کردند. ولی اینک دایره فروش نیز مانند مرکز سودی

ژاپنی توجه عمده‌ای به ۳ موضوع مهم دارد:

- کیفیت و مرغوبیت عالی،
- تحویل بهنگام و بموقع،
- تولید با صرفه.

با توجه به هدفهای مزبور، شرکت‌های ژاپنی در مقایسه با شرکت‌های امریکایی برای ارزیابی موفقیت عملکرد خود بیشتر به اقدامات غیرمالی متوسل می‌شوند. دلیل آن هم روشن است، اگر سیستم حسابداری مدیریت توجه عمده خود را به تعیین و اندازه‌گیری هزینه‌ها و بررسی انحرافات و... معطوف کند، در نتیجه کارکنان شرکت هم

به سبب خرابی و معیوب بودن پیش می‌آید، انجام می‌گیرد. این اقدام اصلاحی شامل تغییرات مرتب در طراحی و شیوه کار ماشین‌آلات تولیدی کارخانه است، به نحوی که نیازی به تعمیرات اساسی آنها نباشد. کارکنان ذیربط به‌طور مرتب و منظم، آماری از عیب و نقص ماشین‌آلات در حال کار، که به عللی غیرمنتظره از کار کردن باز می‌ایستند، تهیه و پس از رفع نواقص ماشین‌آلات، آمار و نسبت‌هایی از اقدامهای اصلاحی و پیشگیرانه به کل تعمیرات اساسی انجام شده یا آمار و نسبت‌های عیب غیرمنتظره ماشین‌آلات به تعمیرات و نگهداری اساسی تهیه می‌کنند و پس از مکتوب کردن نتایج کار، در اختیار افراد ذی‌علاقه و ذیربط قرار می‌دهند و در جمع کارکنان به بحث و تبادل نظر درباره آن می‌پردازند.

به هر حال شرکت‌های ژاپنی به این موضوع اعتقاد کامل دارند که اگر می‌خواهند همین سطح از موفقیت در بازار و یا حتی بالاتر از آن را همیشه حفظ کنند و کامکان بی‌رقیب باقی بمانند باید دائماً از طریق ایجاد انگیزه در کارکنان خود، آنها را به ابتکار و خلاقیت تشویق کنند. یک مهندس طراح محصول باید دارای آنچنان انگیزه نیرومندی باشد که بتواند نقش شایسته‌اش را در کاهش هزینه‌ها و صرفه‌جویی‌های لازم، از طریق طراحی کالا، ایفا کند. حسابداری مدیریت در ژاپن و درک و فهم آن و مشارکت فعال کارکنان موسسه در امور، انگیزه‌های لازم را در کارکنان ایجاد می‌کند.

همین‌طور که کارگران تولیدی و سرپرستان قسمتی با آگاهی از خدمات ارزنده‌ای که حسابداری مدیریت در اختیار آنها قرار می‌دهد، هر روز بر نقش ارزنده خویش در راه تحقق هدفها و آمال کلان و درازمدت موسسه‌شان بیش از پیش پی می‌برند.

*مدرس مدعو دانشگاه علامه طباطبایی

منابع:

- 1- Harvard Business Review, July-August 1988, Toshiro Hiromoto

حسابداری مدیریت و روشهای آن باید در خدمت هدفهای راهبردی و درازمدت موسسه باشد و نه مستقل از آن؛ هدفهای درازمدت و کلان صنعتگران ژاپنی توجه عمده‌ای به سه موضوع مهم دارد: کیفیت و مرغوبیت عالی، تحویل بهنگام و بموقع، تولید با صرفه

مستقل عمل می‌کند و در مورد میزان و سطح کمیسیونهای فروش خود، با دایره بازاریابی وارد مذاکره می‌شود و به توافق می‌رسد. سپس مبالغ تعیین و توافق شده از طریق سیستم هزینه‌یابی استاندارد، به محصولات مختلف تسهیم می‌شود. سازوکار مزبور به دایره بازاریابی این امکان را می‌دهد بدون اینکه متحمل هزینه‌های دایره فروش شود در تصمیمات دایره تولید تاثیرگذار باشد و در عین حال بتواند روی کارمندان دایره فروش فشار کافی جهت بهبود روند امور و افزایش کارایی وارد آورد.

هدفهای راهبردی و حسابداری مدیریت

این شیوه عمل موسسات ژاپنی، روشی عام و کلی در همه شرکتها نیست ولی به هر حال گویای یک اصل مهم در روش حسابداری مدیریت آنهاست. *حسابداری مدیریت و روشهای آن باید در خدمت هدفهای راهبردی و درازمدت موسسه باشد و نه مستقل از آن. هدفهای درازمدت و کلان صنعتگران*

به همان مسائل می‌پردازند. برای مثال، یک کارخانه خودروساز ژاپنی تصمیم داشت مدیران و سایر کارکنان دایره مونتاژ خود را تشویق کند در میزان ساعات کار مصرفی خود صرفه‌جویی کنند. مسئولان شرکت نیک می‌دانستند روش تسهیم هزینه‌های سرپار براساس ساعات کار مستقیم فقط مبنایی برای تخصیص هزینه‌هاست، ولی مدت زمان واقعی مورد نیاز برای ساخت و تحویل یکدستگاه خودرو را اندازه‌گیری نمی‌کنند. بنابراین تصمیم گرفتند همراه با عامل ساعات کار مستقیم، تغییری دیگر به‌نام **ساعات کار سرپرستان** را به‌کار گیرند و این متغیر جدید که ساعات کار و فعالیت غیرتولیدی را اندازه می‌گیرد می‌توانست در کاهش اوقات مصرفی و صرفه‌جویی در هزینه‌ها و دادن انگیزه به سرپرستان جهت تسریع و بهبود امور موثر واقع شود. مورد دیگری از این قبیل، اقدامهای بازدارنده و پیشگیرانه‌ای است که در مورد کاهش زمان توقف ماشین‌آلات تولیدی، که

2- Meigs Williams, Haka Bettner, **Accounting, The Basis for Business Decisions**, 1999

پانوشتها:

- ۱ - Target Costing
- ۲ - Target Pricing
- ۳ - Vaule Engineering
- ۴ - Genka Kikaku



پروژه شگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی