

تخصیص هزینه‌های غیر مستقیم تولیدی در تئوری و عمل

موسی بزرگ اصل

تخصیص در حسابداری یک مسأله فراگیر و عمومی است. هم در حسابداری مالی و هم در حسابداری مدیریت تخصیص اعداد و ارقام یک عمل مهم است و قابلیت اعتماد اطلاعات حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد. یکی از مهمترین عواملی که ارقام و اطلاعات حسابداری را خدشه‌دار می‌سازد همین مسأله تخصیص است زیرا قضاوت افراد در آن تأثیر زیادی دارد. در حسابداری مالی بهای تمام شده داراییهای ثابت به دوره‌های مختلف تخصیص داده می‌شود. در این فرایند باید عمر مفید دارایی و ارزش اسقاط آن برآورد شود. برای برآورد عمر مفید دارایی و ارزش اسقاط آن از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌شود و در نتیجه اندازه‌گیریهای حسابداری جنبه ذهنی پیدا می‌کند. در حسابداری مدیریت جهت برنامه‌ریزی و کنترل، هزینه‌های غیرمستقیم تولیدی و هزینه‌های مشترک باید به دواير، فعالیتها و محصولات تخصیص داده شود. برای تخصیص هزینه‌ها نیز قضاوت حسابداران عامل تعیین کننده است. اطلاعات تهیه شده در حوزه حسابداری مدیریت برای حسابداری مالی نیز کاربرد دارد، محاسبه سود برای اهداف گزارشگری مالی تا حد زیادی به محاسبات بهای تمام شده بستگی دارد. چنانچه محاسبات بهای تمام شده محصولات قابل اعتماد نباشد نتایج عملیات گزارش شده در صورت سود و زیان نیز قابل اتکا نخواهد بود. در این مقاله تخصیص

هزینه‌ها در حوزه حسابداری مدیریت مطرح می‌شود و در حد توان دیدگاه‌های صاحب‌نظران و همچنین نحوه برخورد با تخصیص هزینه‌های سربار (غیرمستقیم تولیدی) در عمل ارائه خواهد شد.

تخصیص هزینه‌ها و اهمیت آن

تخصیص هزینه‌ها را می‌توان به عنوان فرایند سرشکن کردن یک هزینه بین عوامل آن تعریف کرد. عوامل هزینه شامل مواردی از قبیل تعداد واحدهای تولید شده، ماشین آلات، محصولات فردی یا گروه محصولات است. هزینه‌های غیرمستقیم تولیدی و هزینه‌های مشترک دو مقوله عمده‌ای هستند که با مسائل تخصیص سروکار دارند. هزینه‌های غیرمستقیم کلیه هزینه‌های تولیدی است که مشخصاً با یک روش اقتصادی، قابل انتساب به عامل هزینه نیست. زمانی که از یک فرایند یا یکسری از فرایندها دو یا چند محصول به طور همزمان تولید شود هزینه‌های مربوط به چنین فرایندی را هزینه مشترک می‌گویند. مثلاً در یک کارخانه پتروشیمی، نفت خام به عنوان ماده خام وارد فرایند تولیدی می‌شود و به طور همزمان چندین محصول اصلی و فرعی از آن بدست می‌آید. هزینه‌های مشترک و هزینه‌های غیرمستقیم تولیدی دارای یک ویژگی مشترک می‌باشد. هر دو نوع هزینه باید بین محصولات یا استفاده کنندگان تقسیم شود. اگر فرایند تولید ساده و کوچک باشد می‌توان هزینه‌ها را مستقیماً بین محصولات یا استفاده کنندگان تسهیم کرد اما با توسعه فعالیت‌های تجاری و پیچیده شدن فرایندهای تولیدی، تخصیص هزینه‌ها نیز پیچیده‌تر و مشکل‌تر شده است.

تخصیص هزینه‌ها، اساسی‌ترین موضوعی بوده که هیأت استانداردهای حسابداری صنعتی (CASB) با آن درگیر بوده است. اولین استانداردهایی که توسط این هیأت تدوین شده است مربوط به تخصیص هزینه‌ها می‌باشد. علی‌رغم اینکه بسیاری از پژوهشگران از تخصیص هزینه‌ها دفاع نمی‌کنند و یا اینکه نسبت به آن انتقاد می‌کنند اما روشی نیز برای تخصیص هزینه‌ها پیشنهاد می‌کنند و این خود حاکی از اهمیت تخصیص هزینه‌هاست. علی‌رغم اشکالات تئوریکی تخصیص هزینه‌ها، بعضی از صاحب‌نظران می‌گویند تخصیصها برای مواردی از قبیل قیمت‌گذاری بر مبنای بهای تمام شده و قراردادهای دولتی مورد نیاز

است (هارتلی ۱۹۸۳، هورن‌گرن ۱۹۸۲، کاپلان ۱۹۸۲). شرکت‌هایی که بهای محصولاتشان را براساس بهای تمام شده به اضافه چند درصد سود محاسبه می‌کنند باید هزینه‌های غیرمستقیم را نیز در بهای تمام شده محصولات خود منظور کنند. همچنین شرکت‌هایی که طرف قراردادهای دفاعی یا سایر قراردادهای دولتی می‌باشند انگیزه‌ای برای تخصیص هزینه‌ها جهت تعیین قیمت‌های خود دارند.

دلیل دیگری برای تخصیص هزینه‌ها، نیازهای گزارشگری مالی است. برای مثال جهت تعیین نتایج عملیات باید هزینه‌ها به محصولات و خدمات تخصیص داده شود و بهای تمام شده محصولات فروش رفته و موجودیها محاسبه شود. همچنین محاسبه مالیات بردرآمد عامل دیگری است که تخصیص هزینه‌ها را ضروری می‌کند. استفاده از تخصیص هزینه‌ها برای ارزیابی عملکرد موضوع بحث انگیزی است. عده‌ای را اعتقاد بر این است که چون نسبت به هزینه‌های غیرمستقیم مسؤلیت مشترکی وجود دارد کلیه قسمت‌ها و بخشها باید از اینگونه هزینه‌ها مطلع باشند. از تخصیص هزینه‌ها می‌توان به عنوان محرکی جهت برانگیختن مدیران برای کنترل هزینه بهره‌برداری از خدمات مرکزی، استفاده کرد (زیمرمن ۱۹۷۹). نظر دیگر این است که چنین تخصیص‌هایی، هزینه‌ها را از محل وقوعشان به سایر بخشهای سازمانی منتقل می‌کند و سرانجام اعمال کنترل را مشکلتر می‌کند.

دیدگاه‌های نظری

معروفترین تجزیه و تحلیل مربوط به تخصیص هزینه‌ها توسط آرتور توماس به عمل آمده است. توماس ادعا کرده است که تخصیص هزینه‌ها نه تنها ضروری نیست بلکه اساساً اختیاری و بهبود ناپذیر است. اختیاری است از آن جهت که بر مبنای قضاوت‌های ذهنی حسابداران استوار است و تئوری قابل توجیهی ندارد و بهبود ناپذیر است چون قابل اثبات نمی‌باشد. توماس می‌گوید وارده‌های مختلف در فرایند تولید به طور مشترک برای تولید محصول مورد استفاده قرار می‌گیرد اما بازده یا محصول تولید شده با مجموع تک تک واردها متفاوت است. برای مثال اگر محصولی از طریق ترکیب کارکارگر و ماشین آلات تولید شود در این صورت تولید بیشتر از میزانی خواهد بود که کارگر بودن استفاده از ماشین می‌تواند تولید

کند.

اگر چه تولید یک محصول نتیجه تعامل و مشارکت وارده‌های مختلفی می‌باشد اما تعیین اینکه چه میزانی از درآمد کل یا جریانهای نقدی مربوط به اثر یک وارده خاص (مثلاً کارکارگر) است بی‌معنا و توجیه ناپذیر است. مثل این است که خدمات یک کارگر را بین اجزای بدن او تقسیم کنیم مثلاً بگویم سهم قلب، سهم سر، سهم پا و غیره هر کدام چقدر است. تعامل میان وارده‌ها باعث می‌شود که هر روشی برای تعیین سهم وارده‌ها به صورت جداگانه در تولید محصول مشترک اختیاری باشد. بنا بر این هیچ روش تخصیصی وجود ندارد که برای تصمیم‌گیری مناسب باشد. روشهای تخصیص در صورتی از نظر تئوریک معتبر است که دارای خصوصیات زیر باشد:

۱- مبهم نباشد

۲- از نظر تئوری قابل دفاع باشد

۳- دقیقاً مبلغ قابل تخصیص سرشکن شود

۴- قابل جمع (جمع پذیر) باشد.

اعتبار منطقی و اقتصادی تخصیص هزینه‌ها مسأله‌ای بحث‌انگیز است که در سالیان متمادی موضوع بحث صاحب‌نظران بوده است. افرادی مثل ادوارد (۱۹۵۲)، باکستر (۱۹۵۲) و کئاس (۱۹۵۲) گفته‌اند که تخصیص سربرار مفید نیست و احتمالاً گمراه‌کننده می‌باشد. برای مثال ادوارد گفته است حسابداران برای تخصیص هزینه‌ها از روشهای پیچیده و ظریفی استفاده می‌کنند که همه آنها مبتنی بر فروض اختیاری است. او همچنین اظهار داشته است حسابداران نباید با استفاده از تخصیص، بهای تمام شده‌ای را محاسبه کنند که در واقع میانگین هزینه‌هاست بلکه باید تغییرات نهایی در بهای تمام شده ناشی از تغییرات را در فعالیتهای اقتصادی بسنجند.

برای ارزیابی روشهای تخصیص هزینه‌ها معیارهای زیر مفید است:

۱- بی طرفی: تخصیص هزینه‌ها در صورتی جانبدارانه نیست که باعث تغییر، تعدیل و یا

تعریف فرایند تصمیم‌گیری نشود. هرگونه انحرافی از معیار بی‌طرفی، منجر به عدم کارایی اقتصادی می‌شود. یک روش تخصیص که بی‌طرفانه است منجر به تصمیمات بهینه می‌شود و از تعریف فرایند تصمیم‌گیری جلوگیری خواهد کرد. متأسفانه طرح تخصیصی که نسبت به یک تصمیم بی‌طرفانه است امکان دارد نسبت به سایر تصمیمات جانبدارانه باشد.

۲- توان پذیرش (تحمل): هزینه‌ها باید به نسبت توان پذیرش به عوامل هزینه تخصیص داده شود. درآمد فروش، سود ناویژه، ارزش کل داراییها از جمله مواردی است که برای ارتباط دادن هزینه‌ها به عوامل هزینه مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبق این معیار باید از مقیاسهای جانشینی برای تعیین اندازه عوامل هزینه استفاده کرد. معمولاً فرض می‌شود که هر چه عوامل هزینه بزرگتر باشد سهم بیشتری از هزینه‌های سربرار به آن تخصیص داده می‌شود (هرکس بامش بیش برفش بیشتر).

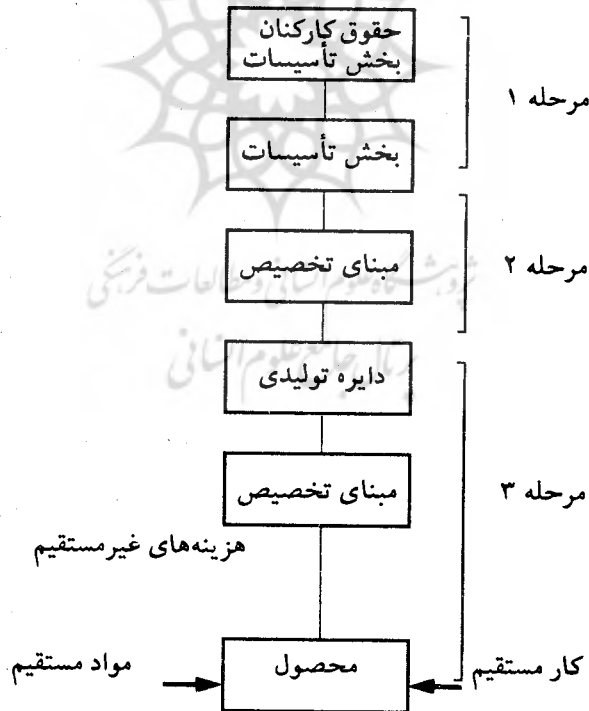
۳- ارتباط علت و معلولی: قبل از اینکه هزینه‌ها تخصیص داده شود باید بین هزینه‌ها و عوامل هزینه‌ها ارتباط علت و معلولی با مفهومی اثبات شود. براساس این معیار هزینه‌ها باید به عوامل ایجادکننده هزینه تخصیص داده شود. برای مثال هزینه‌های نگهداری و تعمیرات کارخانه باید به نسبت ساعاتی که در هر بخش صرف تعمیرات و نگهداری شده است، تخصیص داده شود.

۴- منافع کسب شده: براساس این معیار هزینه‌ها باید به نسبت منافی که هر عامل هزینه دریافت کرده است بین آنها تقسیم شود. هر عامل هزینه باید به اندازه‌ای که از خدمات استفاده کرده است هزینه متحمل شود. مثلاً هزینه‌های ژنراتور تولید برق باید بر مبنای برق مصرفی قسمت‌ها و بخشهای مختلف تخصیص داده شود.

۵- مناسب و منصفانه بودن: بعضی از صاحب‌نظران این معیار را به عنوان مطلوبترین ویژگی برای تخصیص هزینه‌ها ذکر کرده‌اند (یانگ ۱۹۸۵). هزینه‌ها باید بگونه‌ای بین بخشهای مختلف تخصیص داده شود که مناسب و منصفانه باشد یعنی هر بخش باید سهم مناسبی از هزینه‌ها را متحمل شود. البته واژه‌های مناسب و منصفانه بودن بسیار کلی و دارای معانی و مفاهیم گوناگونی است و در رابطه با آن اختلاف نظر فراوانی وجود دارد. این واژه‌ها آنقدر ذهنی و مبسوط است که معیارهای دیگری برای تبیین مفهوم آن مورد نیاز است.

تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم

تخصیص هزینه‌ها را می‌توان به سه مرحله تقسیم کرد. در مرحله اول هزینه‌های مستقیم به عوامل هزینه تخصیص داده می‌شود. هزینه‌ها ممکن است مستقیماً با یک دایره، بخش، محصول و یا فعالیت در ارتباط باشد. در مرحله اول هزینه به عامل تخصیص داده می‌شود که مستقیماً با آن در ارتباط است. در مرحله دوم هزینه‌ها از یک عامل هزینه به عامل دیگری (به استثنای هزینه‌های مربوط به محصول) تخصیص داده می‌شود. در مرحله سوم هزینه‌های غیرمستقیم به محصولات یا خدمات تخصیص داده می‌شود. به عنوان مثال حقوق کارگران بخش تأسیسات در مرحله اول برای این بخش یک هزینه مستقیم است. هزینه‌های بخش تأسیسات در مرحله دوم به دوایر تولیدی تخصیص داده می‌شود و در آخرین مرحله هزینه‌های غیرمستقیم دوایر تولیدی به محصولات تخصیص داده می‌شود.



تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم برای مقاصد مختلفی صورت می‌گیرد. چهار هدف عمده که برای تخصیص هزینه‌ها ذکر شده است به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- تصمیم‌گیری اقتصادی جهت تخصیص منابع: مدیریت برای تصمیم‌گیری در مورد پروژه‌های جدید، تولید در داخل یا خرید محصولات نیاز به تخصیص هزینه‌ها دارد.
- ۲- ایجاد انگیزه برای مدیران و کارکنان: وقتی مدیریت می‌خواهد استفاده از خدماتی مانند کامپیوتر و حسابرسی داخلی را تشویق یا از آن جلوگیری کند یا زمانی که می‌خواهد نرخ رشد هزینه‌های غیر مستقیم را کاهش دهد از تخصیص هزینه‌ها به عنوان یک ابزار استفاده می‌کند.

۳- اندازه‌گیری سود و داراییها: برای محاسبه سود و همچنین بهای تمام شده موجودیها تخصیص هزینه‌ها مورد نیاز است.

۴- توجیه بهای فروش یا محاسبه مبالغ پرداختی: در بعضی موارد قیمت محصولات یا خدمات بر مبنای بهای تمام شده محاسبه می‌شود. مثلاً در قراردادهای دفاعی و یا زمانی که محصولات توسط دولت نرخ‌گذاری می‌شود از این شیوه استفاده می‌شود. بنابراین در اینجا نیز تخصیص هزینه‌ها لازم است.

در کانادا تحقیقی در رابطه با اهداف تخصیص هزینه‌ها بین دوایر انجام شده است نتایج این تحقیق به شرح زیر است:

هدف اصلی	درصد پاسخ دهندگان
۱- تحریک مدیران و کارکنان	٪۴۲
۲- تصمیم‌گیری اقتصادی برای تخصیص منابع	٪۳۲
۳- سایر	
تعیین بهای تمام شده	٪۱۹
باز یافت سر بار	٪۱۵
عدالت و انصاف	٪۲

با وجود مزایا و کاربردهایی که برای تخصیص هزینه‌ها ذکر می‌شود از جنبه تئوریکی

تخصیص هزینه‌ها عملی بیهوده است. عده زیادی معتقدند که هزینه‌ها باید بر مبنای ارتباط علت و معلولی به عوامل هزینه تخصیص داده شود. هزینه‌هایی از قبیل مواد مستقیم و کار مستقیم ارتباط علت و معلولی مشخص با عامل هزینه دارند. هزینه‌های سربار ارتباط غیرمستقیمی با عوامل هزینه دارند و فقط از طریق فرایند تخصیص می‌توان آنها را با عوامل هزینه ارتباط داد. اما برای تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم باید مبنای تخصیص انتخاب شود. انتخاب مبنای صحیح براساس ارتباط علت و معلولی صورت می‌گیرد. معیارهای اصلی برای شناسایی چنین رابطه‌ای شامل موارد زیر است:

- ۱- معیار منشأ ایجاد هزینه: هزینه‌های غیرمستقیم بر مبنای ارتباط فیزیکی آنها با دواير عملیات، تخصیص داده می‌شود. این معیار بیشتر برای هزینه‌های غیرمستقیمی کاربرد دارد که برای آنها دواير خدماتی سازمان دهی نمی‌شود.
 - ۲- معیار استفاده: هزینه‌های غیرمستقیم بر مبنای استفاده واقعی یا منافع واقعی کسب شده تخصیص می‌یابد. این معیار تلویحاً بیانگر آن است که هزینه‌های غیرمستقیم با استفاده واقعی مرتبط است اما لزوماً این طور نیست.
 - ۳- معیار تسهیلات ارائه شده: هزینه‌های غیرمستقیم براساس استفاده برآوردی از تسهیلات نه استفاده واقعی تخصیص داده می‌شود. طبق این معیار تأکید بر ظرفیت ارائه خدمات است تا استفاده واقعی.
 - ۴- معیار توانایی: هزینه‌های سربار بر مبنای توانایی دواير عملیاتی جهت تحمل و یا بازیافت هزینه‌ها تخصیص داده می‌شود. البته این معیار رابطه علت و معلولی را به طور واضح نقض می‌کند.
 - ۵- معیار انصاف: هزینه‌های غیرمستقیم باید طوری تخصیص داده شود که به اندازه کافی معقول و منطقی باشد و توسط مدیران دواير درک و پذیرفته شود.
- در مرحله دوم تخصیص، هزینه‌های دواير خدماتی به دواير تولیدی تخصیص داده می‌شود. سه روش که عموماً برای تخصیص هزینه‌های سربار دواير خدماتی به دواير تولیدی استفاده می‌شود شامل روش مستقیم، روش غیرمستقیم و روش دو طرفه است. در روش مستقیم هزینه‌های دواير خدماتی مستقیماً به دواير تولیدی تخصیص داده می‌شود. در این

روش خدمات ارائه شده به سایر دواير خدماتی یا استفاده شده توسط خود دایره نادیده گرفته می‌شود. در روش مرحله‌ای هزینه‌های دواير خدماتی به صورت مرحله‌ای بین دواير خدماتی و تولیدی تسهیم می‌شود. در این روش خدمات استفاده شده توسط دایره‌ای که هزینه‌های آن تسهیم می‌شود نادیده گرفته می‌شود و بعد از اینکه هزینه‌های یک دایره خدماتی تسهیم شد در مراحل بعدی تخصیص، هزینه‌ای به آن تعلق نخواهد گرفت. بنابر این در این روش مواردی که دواير خدماتی همزمان به یکدیگر خدمات می‌دهند در نظر گرفته نمی‌شود. روشی که برای رفع این نقص ارائه شده است، روش دو طرفه می‌باشد.

مطالعاتی که در دهه ۶۰ انجام شده است ضعف تئوریکي روشهای فوق را آشکار ساخته است. تسهیم هزینه‌ها به روشهای فوق منجر به ایجاد میانگین هزینه‌ها می‌شود و بیانگر هزینه فرصت استفاده از خدمات نیست. از آنجا که تخصیص هزینه‌های دواير خدماتی تصمیمات مربوط به استفاده از خدمات را تحت تأثیر قرار می‌دهد لذا ممکن است تصمیمات بهینه و مطلوبی اتخاذ نشود.

تلاشهایی برای تسهیم هزینه‌ها از طریق هزینه فرصت خدمات صورت گرفته است. آقای موریاریتی مدلی را پیشنهاد کرده است که طبق این مدل بجای تخصیص مستقیم هزینه به دواير، هزینه خرید خدمات خارج از شرکت مشخص می‌شود سپس از طریق صرفه‌جویی در هزینه (که برابر با مابه‌التفاوت هزینه خدمات خارجی و ارائه آن در داخل شرکت است) تعدیل می‌شود. اگر هزینه خرید خدمات برای دایره الف ۱۰۰۰ ریال باشد و جمع هزینه خرید خدمات برای کلیه دواير ۱۰۰۰۰ ریال باشد با فرض اینکه مبلغ صرفه‌جویی در هزینه ۵۰۰ ریال است آنگاه سهم دایره الف از مبلغ صرفه‌جویی $500 \times \frac{10000}{100000}$ ریال است. در پایان دهه ۱۹۷۰ برای تخصیص هزینه‌ها از روشهای تئوری - بازی استفاده شده است. چون فعالیتهای یک دایره روی سود سایر دواير مؤثر است لذا پیشنهاد شده که طرح تخصیص هزینه‌ها باید به گونه‌ای باشد که برای بهبود فعالیتهای داخلی ایجاد انگیزه کند زیرا افزایش انگیزه‌ها باعث بهبود کارآیی کلیه دواير و قسمت‌ها می‌شود و سرانجام سود کل شرکت حداکثر خواهد شد.

نتایج پاره‌ای از تحقیقات تجربی پیرامون تخصیص هزینه‌ها

علی‌رغم اشکالاتی که از نظر تئوری بر تخصیص هزینه‌ها وارد است تحقیقات نشان داده است که در عمل تخصیص هزینه‌ها به دلایل گوناگونی صورت می‌گیرد. در سال ۱۹۶۳ بائومس (Baumes) تعداد ۱۵۸ شرکت را در آمریکا انتخاب، و نحوه برخورد با هزینه‌های مرکزی را بررسی کرده است. ۵۳٪ آنها کلیه هزینه‌های مرکزی را به دوایر و بخشها تخصیص داده‌اند. حدود ۲۶٪ بخشی از این هزینه‌ها را تخصیص داده‌اند. یکی از دلایل عمده تخصیص هزینه‌ها تأثیر هزینه‌های مرکزی در فرایند کسب سود است. بنابراین این سودهای دوایر باید برای جبران سهم مناسبی از این هزینه‌ها کافی باشد.

از طرف دیگر ادعا شده بود که تخصیص برای ارزیابی سودآوری بخشها، قیمت‌گذاری محصولات، ترغیب مدیران بخشها برای استفاده از خدمات مرکزی مفید است و از طرفی ابزاری مفید برای کنترل هزینه‌های مرکزی است. حدود ۳۵٪ شرکتها برای تخصیص هزینه‌های مرکزی از یک مبنای واحد استفاده کرده‌اند (عمدتاً از نسبت فروش هر بخش به کل فروش شرکت استفاده شده است)، سایر شرکتها از مبنای دیگری مثل فروش برآوردی، هزینه‌های فروش، تعداد کارکنان، هزینه دستمزد و هزینه‌های ثابت استفاده کرده‌اند. حدود ۲۰٪ شرکتها هزینه‌های غیرمستقیم را در ابتدا طبقه‌بندی و بعد تخصیص داده‌اند و از مبنای متفاوتی برای تخصیص استفاده کرده‌اند. حدود ۴۵٪ شرکتها بعضی از اقلام را بر مبنای خاصی تخصیص داده‌اند و برای سایر اقلام از یک مبنای واحد استفاده کرده‌اند.

در سال ۱۹۶۸ متر و اسکازن (Mautz and Skousen) تحقیق دیگری در آمریکا انجام داده‌اند. تعداد شش شرکت را به طور گسترده و عمیق بررسی کرده‌اند و همچنین با استفاده از پرسشنامه در مورد ۴۱۲ شرکت اطلاعات مورد لزوم را کسب کرده‌اند. بر اساس نتایج حاصل از تحقیق آنها، تعداد ۳۰۶ شرکت هزینه‌های عمومی خود را به دوایر و بخشها تخصیص داده‌اند. هزینه‌های عمومی نسبت به رقم سود خالص برای شرکتها با اهمیت بوده است. هزینه‌های عمومی ۲۵۵ شرکت از سود خالص آنها بیشتر بوده است. نتایج تحقیق آنها نشان داد که شرکتها از مبنای تخصیص مختلفی استفاده می‌کنند (حدود $\frac{3}{4}$ شرکتها).

در سال ۱۹۸۱ فرمگن و لئو (Fremgen-and-Liao) باز هم در آمریکا ۱۲۳ شرکت را

بررسی کرده‌اند. ۸۴٪ آنها هزینه‌های سربار را به مراکز سود تخصیص داده‌اند. دلیل اصلی تخصیص یادآوری به مراکز سود بوده است یعنی هر مرکز سود باید از هزینه‌های سربار مطلع باشد و سود مراکز باید برای پوشاندن سهمشان از هزینه‌های سربار کافی باشد. همچنین تخصیص باید بر مبنای استفاده از خدمات مرکزی باشد و مدیران مراکز سود را در جهت کنترل هزینه‌های مرکزی ترغیب کند.

در سال ۱۹۸۷ بورن و ازامل (Baurnd ad Ezzamel) نحوه برخورد با هزینه‌های سربار را در ۹ سازمان انتفاعی و غیر انتفاعی بررسی کرده‌اند. همه سازمانها هزینه‌ها را تخصیص داده‌اند اما از روشهای تخصیص متفاوتی استفاده کرده‌اند. از شرکتها سؤال شده بود که نقش تخصیص هزینه‌های سربار در سیاست قیمت‌گذاری چیست؟ اغلب آنها معتقد بودند که در شرایط عدم اطمینان محیطی و تکنولوژی پیشرفته، هزینه‌های ثابت بخش مهمی از کل هزینه‌ها را تشکیل می‌دهد و باید در قیمت‌گذاری مدنظر قرار گیرد. بورن و ازامل در رابطه با ارزیابی عملکرد، پاسخهای گوناگونی دریافت کرده‌اند. بعضی معتقد بودند که باید از بازیافت هزینه‌های ثابت مطمئن شد و استفاده بخشها از تسهیلات عمومی کنترل شود. عده‌ای دیگر تخصیص هزینه‌ها را عامل تحریف فرایند تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد می‌دانستند و آن را عامل تضادهای درون سازمانی تلقی می‌کردند.

بنابر این تحقیقات تجربی نشان می‌دهند که تخصیص هزینه‌ها در عمل لازم است اما شکی نیست که روشهای فعلی نقائص تئوری و عملی فراوانی دارد. جدیدترین روشی که برای تخصیص هزینه‌ها در حال حاضر پدید آمده است هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت است که طرفداران زیادی دارد.

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

طرفداران سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت معتقدند که روشهای سنتی تخصیص سربار در شرایط تکنولوژی پیشرفته جوابگو نمی‌باشد و نه تنها منجر به ارائه اطلاعات نادرستی در مورد بهای تمام شده محصولات می‌شود بلکه برای کنترل هزینه سربار که در صنایع تولیدی مبلغ مهمی می‌باشد نیز مطلوب نیست. زیربنای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت این است که

فعاليتها عامل ايجاد هزینه است و بايد برای کنترل سربار بر مدیریت فعاليتها متمرکز شد. فعاليت عبارت است از آنچه که سازمانها انجام می‌دهند. برای ايجاد تغييرات لازم بايد آنچه را که افراد انجام می‌دهند تغيير داد. بنابر اين تغييرات نهايتاً متوجه فعاليتها می‌باشد.

روش سنتی جمع‌آوری هزینه‌ها، اطلاعات کاملی در مورد فعاليتها ارائه نمی‌دهد. لذا نمی‌توان از طريق آن تغييرات مورد نیاز را شناسایی کرد. برای مثال کار در دایره مهندسی را در نظر بگیرید دو فعاليت مهم که در اين دایره انجام می‌شود شامل توسعه محصولات جديد و انجام تغييرات لازم در محصولات موجود برای انطباق با شرایط مشتری خاص می‌باشد. در سیستم هزینه‌یابی سنتی، کل هزینه دستمزد دایره به طور یکجا در سطح دایره منعکس می‌شود و مشخص نمی‌شود که از کار مهندسين به چه نحوی استفاده شده است. برای تخصیص دقیقتر هزینه‌ها به محصولات، بايد هزینه‌ها به فعاليتهايی که الگوهای رفتار هزینه منحصر بفرد دارند، تخصیص داده شود.

طراحی محصول جديد و انجام تغييرات در محصول موجود فعاليتهايی هستند که الگوی رفتار هزینه متفاوتی دارند، اگر چه هر دو فعاليت از طريق یک دایره صورت می‌گیرد. الگوی رفتار هزینه در مورد طراحی محصول جديد بستگی به تعداد و پیچیدگی طرحهای محصول جديد دارد. الگوی رفتار هزینه تغيير در محصول موجود بستگی به تعداد سفارشهای متفاوت و پیچیدگی تغييرات لازم دارد.

وقتی سربار بر مبنای کار مستقیم، ساعات کار ماشین یا هزینه مواد تخصیص داده می‌شود بهای تمام شده محصول قابل اتکا نمی‌باشد زیرا اشتباهاً در روشهای سنتی فرض می‌شود که استفاده از سایر عوامل تولید بستگی به میزان کار مستقیم یا مواد مصرفی دارد. برای مثال الگوی رفتار هزینه مربوط به فعاليت سفارش خرید بستگی به تعداد سفارشهای خرید دارد نه ارزش مواد خریداری شده (روشی که معمولاً برای تخصیص هزینه سفارش خرید به محصولات استفاده می‌شود). اما روش حسابداری بر مبنای فعاليت، دقت هزینه‌یابی محصولات را از طريق ربط دادن فعاليتها به محصولات بر مبنای مصرف و استفاده، بهبود می‌بخشد.

در روش هزینه‌یابی سنتی، معمولاً هزینه‌های مهندسی به عنوان سربار طبقه‌بندی و بر

مبنای کار مستقیم به محصولات تخصیص داده می‌شود. بنابر این محصولاتی که هزینه دستمزد مستقیمشان زیاد است سهم بیشتری از هزینه‌های مهندسی به آنها تخصیص داده می‌شود. تغییرات مهندسی بیشتر به عواملی از قبیل مدت انجام خدمات، پیچیدگی تولید و استفاده از قطعات استاندارد شده دارد نه دستمزد مستقیم. مثلاً تولیدات جدید نیاز به کارهای مهندسی بیشتری دارند در حالی که تولیدات قدیمی به علت اینکه قبلاً مشکلات فنی شان حل شده است نیاز به فعالیت مهندسی کمتری دارند، همچنین هزینه سفارش خرید باید براساس تعداد سفارشهای خرید لازم برای ساخت یک قطعه به محصولات تخصیص داده شود. تولیداتی که تعداد قطعات خریداری شده بیشتری دارند باید سهم بیشتری از هزینه‌های خرید را نیز تحمل کنند زیرا نیاز به فعالیتهای خرید بیشتری دارند.

فعاليتها مولد هزینه هستند بنابر این برای تخصیص هزینه‌ها براساس رابطه علت و معلولی باید هزینه‌ها براساس فعاليتها نگهداری شود زیرا برای افزایش توان رقابت باید فعاليتها بررسی و تغییر داده شود. برای مثال فعالیت نصب قطعات در داخل یک صفحه الکترونیکی را در نظر بگیرید. یک تکنیک برای کنترل هزینه نصب قطعات عبارت از حداقل کردن منابع تخصیص داده شده به این فعالیت است. برای مثال ممکن است ماشین اتوماتیک نصب قطعات جایگزین کار کارگران شود. در نتیجه کاهش هزینه‌ها و فرایند کارا تر تولید منجر به افزایش سودآوری شرکت می‌شود. آیا شرکت به طور واقعی توان رقابت خود را افزایش داده است؟ شاید به جای تعقیب عامل هزینه به نشانه یا اثر (افزایش هزینه نصب) توجه شده است. دو عامل اصلی فرایند نصب شامل وضعیت تکنولوژی و طرح تولید است در حال حاضر تکنولوژی این امکان را می‌دهد که روش Surface - Mount جایگزین فعالیت نصب شود. همچنین نیاز به فعالیت نصب ممکن است از طریق تغییر طرح تولید کاهش یابد. در هر دو حالت شرکت باید قبل از بهبود کارایی، عوامل اصلی نیاز به نصب را مشخص کند. به عبارت دیگر منبع ایجاد هزینه‌ها را اصلاح کند نه اینکه به نشانه‌ها و آثار آن پردازد.

در سال ۱۹۸۸ کوپر و کاپلان سیستمی را پیشنهاد کرده‌اند که با استفاده از آن هزینه‌ها و سربار به فعالیتهای مشخص و پس از فعاليتها به محصولات فردی یا گروه محصولات ارتبأ

داده می‌شود. منطق روش آنها این است که کلیه فعالیتها برای پشتیبانی تولید و توزیع کالاها و خدمات ایجاد می‌شود، بنابراین باید به عنوان هزینه‌های تولیدی طبقه‌بندی شود. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مستلزم تجزیه و تحلیل درخواستهای فردی برای استفاده از خدمات است. کوپر و کاپلان سه قاعده برای این تجزیه و تحلیل پیشنهاد کرده‌اند:

۱- بررسی منابع گران

۲- بررسی منابعی که مصرفشان بستگی به نوع محصولات و تولید دارد.

۳- بررسی منابعی که الگوی تقاضایشان برای منابع با مقیاسهای سنتی تخصیص مثل کار مستقیم سازگار نیست.

تأکید قاعده اول بر منابعی است که عامل ایجاد تغییرات اساسی در هزینه تولید هستند، قاعده دوم و سوم منابعی را مشخص می‌کند که استفاده از سیستم سنتی تخصیص برای آنها مناسب نیست. اگرچه سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت جذاب است اما توان ربط دادن کلیه هزینه‌های سربار به فعالیتهای مشخص را ندارد. به علاوه در این روش یک هماهنگی رفتاری و همکاری درونی بین بخشها و واحدهای عملیاتی را فرض می‌گیرد و امکان تضاد منافع بین واحدها در فرایند تخصیص نادیده گرفته می‌شود. اگر چه در این روش تأکید بر کارایی و سودآوری است اما طرفداران آن نگفته‌اند چرا شرکتها برای تخصیص سربار روشهای سنتی را کنار نمی‌گذارند.

چارچوب تئوری بنگاه (وکالت) (Agency Theory)

همانطور که قبلاً بحث شد پژوهشگران حسابداری عموماً معتقدند که از نظر تئوری، تخصیص هزینه‌ها کاری بیهود است. اما چرا در عمل گسترش یافته، سؤالی است با پاسخهای متعدد.

یکی از راههای توجیه مسأله تخصیص هزینه‌ها استفاده از تئوری بنگاه است. بعضی از محققین از تئوری اثباتی و روشهای استقرائی برای یافتن دلایل وجود و استفاده از روشهای موجود، بهره می‌گیرند. در تئوری وکالت، موکل اختیار تصمیم‌گیری را به وکیل می‌دهد وکیل در ازای انجام فعالیتها از طرف موکل، پاداش دریافت می‌کند. نحوه انجام فعالیتها توسط

وکیل و درایت او مستقیماً بر منافع موکل مؤثر واقع می‌شود. موکل برای تحریک وکیل جهت انتخاب فعالیت‌هایی که منافعش را حداکثر می‌کند سیستم پاداش را با سیستم اطلاعاتی ترکیب می‌کند. نیاز به چنین عملی ناشی از نامشهود بودن فعالیت‌های وکیل (به دلیل حفظ اطلاعات به طور محرمانه) و تضاد منافع موکل و وکیل است. اگر فعالیت وکیل مشهود باشد در این صورت موکل باید رابطه‌ای قراردادی با او برقرار سازد و پاداش وکیل را مستقیماً به فعالیت‌هایش مرتبط سازد.

رابطه وکیل و موکل نیز در داخل یک سازمان مطرح است. تئوری وکالت برای تشریح رابطه بین مدیران عالی و مدیران عملیاتی (مدیران دوایر) نیز به کار می‌رود. مدیران عملیاتی ممکن است به گونه‌ای از منابع سازمان برای بخش‌های خودشان استفاده کنند که به ضرر مدیران عالی تمام شود. لذا مدیران عالی برای وادار کردن مدیران عملیاتی جهت انتخاب فعالیت‌هایی که منافعشان را حداکثر می‌کند از سیستم‌های انگیزشی استفاده می‌کنند. منافع مدیران عالی به بهره‌وری مدیران عملیاتی، پاداش و هزینه‌های وکالت مربوط به رابطه بین مدیران عالی و عملیاتی بستگی دارد. سیستم کنترل داخلی بالاخص تخصیص هزینه‌ها، بر روی مخارج وکالت تأثیر دارد.

مطلوبیتی که نصیب مدیر عملیاتی می‌شود به پاداش‌های نقدی و دیگر عوامل غیرنقدی مثل دکوراسیون، تعداد مرئوسین و ساعات کار بستگی دارد. اگر منافع مدیر فقط به پاداش‌های نقدی وابسته باشد آنگاه منابع را بنحوی تخصیص می‌دهد که تابع هدفش حداکثر شود. اما اگر تابع مطلوبیت مدیر به اقلام غیر پولی نیز بستگی داشته باشد و در خارج از شرکت ارضا نشود آنگاه سعی خواهد کرد که در شرکت این عوامل را بدست آورد. مدیران عالی برای کنترل و نظارت بر مصرف اضافی مدیران عملیاتی ابزارهایی در اختیار دارند از قبیل نظارت مستقیم، گزارش‌های رسمی، رقابت بین مرئوسین. هر کدام از اینها هزینه زیادی دارد و تا حدی استفاده می‌شود که منافع آن بر مخارجش فزونی داشته باشد. تخصیص هزینه‌ها نیز یکی از روش‌هایی است که می‌توان برای کنترل مصرف اضافی مدیران عملیاتی از آن استفاده کرد. بنابر این مدیران عملیاتی که مصارف اضافی دارند هزینه بیشتری به آنها تخصیص داده می‌شود و سود آنها و نهایتاً پاداششان کاهش خواهد یافت.

جنبه‌های سیاسی و رفتاری تخصیص هزینه‌ها

در لابلای مطالب قبلی بعضی از جنبه‌های سیاسی و رفتاری تخصیص هزینه‌ها مورد بحث قرار گرفته است. در این بخش سعی بر این است که چنین مواردی بیشتر مورد بحث قرار گیرد:

در سال ۱۹۷۴ توماس گفته است که در موارد زیر تخصیص هزینه‌ها ممکن است برای تهیه‌کنندگان گزارشهای حسابداری مفید باشد:

- ۱- وقتی که از نظر قانونی و یا مقرراتی لازم باشد.
- ۲- وقتی انتظار می‌رود باعث پیشبرد منافع سیاسی و اقتصادی شود.
- ۳- وقتی که توافق در مورد توزیع منابع را آسان می‌سازد.

به نظر هورن گرن و کاپلان تخصیص هزینه‌ها به عنوان مکانیسم تحریک‌کننده و کنترل‌کننده مدیران مفید است. هورن گرن گفته است:

تصمیم‌گیری در مورد تخصیص یا عدم تخصیص هزینه‌های غیر قابل کنترل یا غیرمستقیم مسأله مشکلی است و باید برای حل آن، تأثیر روشهای تخصیص هزینه‌ها، روی رفتار مدیریت در سازمان مطالعه شود. در یک سازمان ممکن است یک روش تخصیص خاص مطلوب باشد زیرا منجر به رفتار بهینه خواهد شد. همان روش تخصیص ممکن است برای سازمان دیگری آثار سوء داشته باشد.

بندنر (Bondnar) و لاسک (Lusk) به جنبه‌های رفتاری تخصیص هزینه‌ها در دانشگاه‌ها اشاره کرده‌اند. طبق دیدگاه ایشان برای تشویق تحقیقات و انتشار مقالات و کتب معتبر باید هزینه‌ها و یا درآمدها بر اساس خواسته دپارتمانهایی تخصیص داده شود که از این جنبه موفق بوده‌اند.

بورن و ازمل (Bourn and Ezamel) با بررسی روشهای تخصیص هزینه‌ها در بعضی از سازمانها به این نتیجه رسیده‌اند که تخصیص هزینه‌ها ممکن است باعث تضاد منافع شود. بعضی از طرحهای تخصیص زیرکانه ناشی از تضاد منافع بین مدیران دوایر مختلف در سازمانها می‌باشد. به علاوه شواهدی وجود دارد که در مواردی تخصیص هزینه‌ها بیانگر قدرت گروههای خاصی است یعنی اینکه گروههای قدرتمند ممکن است مبانی تخصیص را

دیگته کنند.

در رابطه با قراردادهای دولتی تخصیص هزینه‌ها جایگاه خاصی داشته است به ویژه برای تولیدات نظامی که فاقد بازارهای رقابتی بوده و خصوصیات منحصر به فردی داشته است تعیین بهای تمام شده در قیمت گذاری آنها بسیار حائز اهمیت بوده است.

در سال ۱۹۷۰ در ایالات متحده به منظور تدوین استانداردهای حسابداری بهای تمام شده هیأتی تحت عنوان هیأت استانداردهای حسابداری صنعتی (CASB) توسط مجلس تشکیل شد. تخصیص هزینه‌های سربرار برای قراردادهای تجاری و دفاعی در تشکیل این هیأت نقش مؤثری داشته است. اگر چه CASB مدت زیادی دوام نداشته است اما نظرات رسمی آن جنبه قانونی داشت و در قراردادهای دولت فدرال و حتی بعد از انحلال آن، رعایت می‌شد. در بریتانیا نیز قیمت گذاری قراردادهای دولتی مسائل و مشکلاتی داشته است به خصوص در مواردی پی بردند که در قیمت گذاری اجحاف شده است و مبهم بودن هزینه‌های سربرار در این فرایند نقش به‌سزایی داشته است. به دلیل بروز چنین مشکلاتی، دولت برای اطمینان از معقول و منصفانه بودن مبالغ پرداخت شده برای محصولات نظامی طی جنگ جهانی اول و دوم مقررات و استانداردهای حسابداری تدوین کرد. در میان این مقررات، استانداردها و قواعدی در رابطه با تخصیص هزینه‌های سربرار وجود داشت. وقتی تخصیص هزینه‌های سربرار جنبه قانونی می‌یابد این خود بیانگر اهمیت سیاسی موضوع است.

منابع و مأخذ

- 1- Horngren Charge T., "Cost Accounting A Managerial Emphasis", Prentice Hall, 8th ed., 1994.
- 2- Zimmerman, J. "The Cost and Benefits of Cost Allocation", *The Accounting Review*, 1979.
- 3- Thomas, A., "The Allocalsion Problem in Financial Accoutning Theory", *Studies in Accounting Research*, No. 3, AAA.
- 4- Ahmad Mirghani N. and Robert N. Scapens, "Cost Allocation Theory and Practice", *The Continuing Debate*", *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, 1991.