

سیاهچاله‌های

حسابداری صنعتی



● ترجمه: پیروز باستانی

فرو پیچیدن در سیاهچاله‌ها

چه عواملی سبب بوجود آمدن سیاهچاله‌ها می‌شود؟ هزینه‌های استاندارد، سربار تخصیص یافته بر اساس هزینه‌کار مستقیم.

انحرافات هزینه واقعی از هزینه‌های استاندارد و ... همه اینها درجای خود، پاسخ معقولی به سؤال فوق هستند، اما باید گفت که تئوری بوجود آوردن سیاهچاله‌ها نیست بلکه نحوه کاربرد تئوری است که سیاهچاله‌ها را بوجود می‌آورد.

وقتی مدیران را بر اساس هزینه‌های کامل محصول و یا انحرافات از استاندارد ارزیابی کنند، (یعنی اینکه در برخی موارد، استفاده نخواست‌های از حسابداری صنعتی بعمل آورند) این کارخانه است که اغلب متضرر میگردد.

سیاهچاله‌ها چگونه عمل میکنند؟

راه‌های مختلفی که کارخانجات و مدیران از آن طریق به درون سیاهچاله‌ها فرو می‌پیچند کدام است؟

سیاهچاله‌ها آن جا هستند! همان جا! بسیار سنگین، بسیار متراکم! هیچ چیز نمیتواند از چنگال جاذبه شگفت انگیز آنها بگریزد. سیاهچاله‌ها در همه جای کارخانجات سراسر جهان قرار گرفته‌اند! یک قدم اشتباه مدیران موجب میشود در کام این سیاهچاله‌ها که سیاهچاله‌های حسابداری صنعتی هستند فرو روند و برای همیشه زندانی آنها شوند. بسیاری از مدیران اجزائی از اثرات بر خورد مستقیم سیستم حسابداری صنعتی بر عملیاتشان بی‌خبرند و اصلاً "راجع به آن فکر نمیکنند".

آنها به دستورالعمل‌ها و روش‌های حسابداری صنعتی شرکت خود به صورت چیزی که غیر قابل تغییر است نگاه میکنند و این درست همان چیزی است که سیاهچاله‌های حسابداری صنعتی را چنین مرموز و مودبانه ساخته است.

درست مشابه سیاهچاله‌های فضائی که تقریباً هیچکس نمیداند که آنها واقعاً "کجا" هستند.

۱- سربار را باید جذب کرد!

ثابت در مقابل هزینه‌های متغیر و هزینه‌های نهائی در مقابل هزینه‌های متوسط، وجود دارد مگر "توسط پرسنل کارخانه به اتکای اطلاعاتی که سیستم حسابداری صنعتی برای آنان فراهم می‌آورد، نادیده گرفته می‌شود. به عنوان مثال هزینه‌های تنظیم ماشین

یا سفارش ساخت را در نظر بگیرید. هزینه هر دو مورد معمولاً "با استفاده از نرخهای استاندارد کار برای زمانهای پیش‌بینی شده تنظیم ماشین یا سفارش ساخت، محاسبه می‌شود در حالی که هزینه‌های تنظیم ماشین یا سفارش ساخت در اکثر موارد یا خیلی کمتر یا خیلی بیشتر از آن چیزی است که سیستم حسابداری نشان می‌دهد (زیرا در موافقی که ظرفیت اضافی قابل توجهی وجود دارد، باید هزینه کار را ثابت فرض کرد و با توجه به این فرض در مورد هزینه‌های تنظیم ماشین و سفارش ساخت تصمیم‌گیری نمود) بهر حال استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری صنعتی، در این مورد نیز منجر به تصمیم‌گیری نادرستی درباره "اندازه" (مقدار) دستور کار خواهد شد.

۳- تمایل به عدم استفاده از کار مستقیم

اگر هزینه سربار بر مبنای کار مستقیم تخصیص یابد، مدیر خط تولید می‌تواند از طریق کاهش کار مستقیم وضعیت عملیاتی خود را، حداقل در کوتاه مدت، بهتر از آنچه که هست، وانمود کند. با اتخاذ این روش، مدیر خط تولید از دو طریق منتفع می-

دراکثر شرکتها بر اساس عرف جاری حسابداری صنعتی، تنها سرکارگر و کسانی تشویق میشوند و پاداش می‌گیرند که محصول مورد نظر را تولید کنند و از درب واحد خود به بیرون بفرستند.

بدین ترتیب تمام سربار دایره یا کارخانه کاملاً "جذب" شده است و انحرافات مساعد سربار گزارش خواهد شد.

بدبختانه این نحوه برخورد با مساله سربار، مدیران و سرپرستان را به اتخاذ برخی تاکتیک‌های سؤال برانگیز و اداوار میکند، تاکتیک‌هایی از قبیل: "گزینه‌های راحت‌ترین سفارشات پذیرفتن سفارشات از همه رقم! به منظور تکمیل حجم فعالیت مورد نظر، تولید بلند مدت اقلامی که نیاز چندانی به آنها نیست، به تعویق انداختن تعمیرات ضروری، و ارسال محصولات معیوب به منظور اینکه "ساعات جذب شده" بحساب آنان منظور گردد.

واضح است که همه این تاکتیک‌ها برضد منافع واقعی بلند مدت کارخانه هستند.

۲- سراب هزینه

دستورالعملها و روشهای حسابداری صنعتی اغلب این توهم را ایجاد میکنند که هزینه‌های بخصوصی وجود دارد، در حالی که واقعاً چنین نیست (سراب هزینه است نه هزینه) تمایز اساسی و مهمی که بین هزینه‌های مربوط در مقابل هزینه‌های نامربوط، هزینه‌های

گردد، اول اینکه از هزینه کار مستقیم کاسته است و دوم اینکه سربار تخصیص یافته به عملیات واحد خود را (که بر اساس کار مستقیم تخصیص می یابد) کاهش داده است. البته در بلند مدت، برای جذب سربار باید آن را به چیزی تخصیص داد و این کار جز از طریق افزایش نرخ سربار در دوره آتی امکان پذیر نیست. با افزایش نرخ سربار عملکرد مدیر مورد بحث ما باز هم بهتر نشان داده می شود، زیرا اکنون از انحراف مساعد بیشتری برخوردار گردیده است.

۴ - تخصیص نادرست منابع

سیاهچاله های حسابداری صنعتی می توانند در سطحی گسترده تر از دایره وحتى کارگاه عمل نمایند. آنها می توانند حتی بر تصمیماتی که چندین واحد تولیدی را در بر می گیرد، اثر بگذارند. بعنوان مثال محصولات که حجم تولید آنها کم است ضرورتاً "زمانگیر بوده و نیروی کار بیشتری را ایجاد می کنند، گرچه بطور معمول خارج از مسیر اصلی تولید، ساخته می شوند، ولی سرباری که به آنها تحمیل می شود، بعلت استفاده بیشتر از کار مستقیم، بیش از میزانی است که واقعاً "مستحق آن هستند. این گونه محصولات که هزینه های سربار تولید آنها زیاد شده است بهانه دیگری در اختیار مدیریت قرار می دهد که از سرمایه گذاری آتی جهت تولید آنها خود داری نماید. به همین نحو، با استفاده از حر به سربار، ممکن است از ایجاد کارخانجات جدیدی جهت

تولید محصولات بخصوصی پشتیبانی بعمل آید تنها به خاطر اینکه، اینگونه محصولات سربار را بهتر "جذب" می کنند. اما مصیبت انگیز تر آن است که نوآوریها و سرمایه گذاریهای جدید را نمی توان آن طور که باید با قدرت دنبال نمود زیرا مدیران احساس می کنند که یارای مقابله با مفروضات و محکمت سیستم حسابداری را ندارند.

خطر روبه رشد سیاهچاله ها

روشهای فعلی حسابداری صنعتی و کار برد آنها در ارزیابی عملکرد مدیریت کارخانجات طی دهه ها سال کاملاً "جا افتاده اند. اما سؤال این است که چرا باید اکنون مدیران نسبت به این روشها نگران باشند؟

پاسخ این سؤال این است که سیاهچاله های حسابداری صنعتی، علیرغم اینکه همیشه وجود داشته اند. در حال حاضر بیشتر از هر زمان دیگری تهدیدی جدی برای کارخانجات بشمار می روند. دلایل اصلی آن بشرح زیر است:

اول اینکه، هزینه کار مستقیم، هم بطور نسبی و هم بطور مطلق، در حال حاضر نسبت به هر زمان دیگری جزء کم اهمیت تری از قیمت تمام شده کالای فروخته شده را تشکیل می دهد و هزینه های مواد و سربار کاملاً بر آن تفوق یافته اند. بعلاوه با افزایش اتوماسیون در کارخانجات، سهم هزینه کار مستقیم در قیمت تمام شده محصول

تنها جزء کوچکی از ارزش محصول را تشکیل می دهد و نیز در مقایسه با سربار لازم جهت تولید آن محصول، هزینه کمتری را ایجاد می کند.

دوم اینکه، بسیاری از کارخانجات نسبت به گذشته پیچیده تر شده اند و در چنین شرایطی ضوابط و مبانی روشهای حسابداری صنعتی، بطور فزاینده ای اختیاری می شوند و در نتیجه مفید بودن خود را از دست می دهند. در حقیقت یکی از مزایایی که در مورد کارخانجات "جمع وجور" (منظور کارخانجاتی است که پیچیدگی کمتری دارند) مطرح می کنند، همانا اطلاعات سیستم حسابداری آنان است که اطلاعات بهتر و مفیدتری هستند.

سوم اینکه، بسیاری از شرکتها نسبت به گذشته بزرگتر شده اند و کارخانجات بیشتری را تحت نظارت خود دارند. این شرکتها و سواس عجیبی دارند که عملکرد کارخانجات خود را با مقایسه قیمت تمام شده محصولات و انحرافات از استاندارد، ارزیابی نمایند. و این امر کارخانجات را به قعرسیاه چاله ها فرو می کشد.

فرار از سیاهچاله ها

اگر مدیران بخواهند از سیاهچاله ها فرار کنند باید در یابند که می توان کاربرد برخی روشهای حسابداری صنعتی را تغییر داد، درست همان طور که می توان پیش فرضها و میثاق های این

روشها را تغییر داد. در حقیقت باید گرفتن مطالبی که قبلاً گفته شده باید روشهای حسابداری صنعتی بسیاری از شرکتها تغییر یابد. مدیران با قبول کردن روش حسابداری صنعتی ای که تصمیمات آنان را بد جلوه دهد، مسلماً به خود ضرر رسانده اند. آنان باید برای برقراری روشی که حتی الامکان مفید و بیطرف باشد بپاخیزند و خوشبختانه برای تحقق این امر شقوق متعددی وجود دارد.

مدتها است که از روشهای حسابداری صنعتی ای دفاع می شود که در آنها هزینه سربار را تسهیم نمی کنند و در نتیجه قیمت تمام شده کامل را برای محصولات محاسبه نمی نمایند. در این گونه روشها (هزینه یابی مستقیم) تنها هزینه های را به محصولات منظور می کنند، که در تولید آنها ارتباط مستقیمی داشته باشند (مثلاً مواد و کار مستقیم) و سایر هزینه های تولید را بعنوان هزینه دوره مالی تلقی می نمایند. به عقیده طرفداران این روش، در هزینه یابی مستقیم از ضوابط و مبانی اختیاری کمتری، نسبت به روش هزینه یابی کامل (یا جذبی) استفاده بعمل می آید و به همین علت به مدیریت کمک می کند تا بین انواع مختلف هزینه تفاوت قائل شود.

از طرف دیگر مخالفین روش هزینه یابی مستقیم، مطالبی علیه آن ارائه نموده اند. در حقیقت چون هزینه یابی کامل بسیار متداول تر از هزینه یابی مستقیم است می-

توان گفت که تعداد مخالفین نیز خیلی بیشتر است. مخالفین مسائل مختلفی را در رابطه با روش هزینه‌یابی مستقیم مطرح می‌سازند. یکی از مسائل دربارۀ ارزیابی موجودیها است. در حقیقت، استفاده از روش هزینه‌یابی مستقیم برای تهیه گزارشاتی که جهت اطلاع عموم منتشر می‌شود، روش غیر قابل قبولی است، زیرا در این روش هزینه‌های سربار در ارزیابی موجودیها منظور نمی‌شود (البته استفاده از این روش در حسابداری صنعتی مدیریت بلامانع است). نکته جالب این جا است که بسیاری روش هزینه‌یابی مستقیم را وسیله مناسب‌تری جهت تسهیم کلیه هزینه‌ها، اعم از مستقیم و غیر مستقیم، به محصولات می‌دانند. مهمترین ایرادی که به روش هزینه‌یابی مستقیم گرفته می‌شود آن است که اگر ماشین بجای کارگر محصول را تولید نماید، هزینه‌های ماشین در قیمت تمام شده محصول منظور نمی‌گردد، در حالی که اگر همین محصول را انحصاراً "کارگر تولید کند، هزینه کار مستقیم بخشی از قیمت تمام شده را تشکیل خواهد داد.

برای مدیرانی که نمی‌خواهند بخاطر برخی از تصمیماتشان، شتاب زده بسوی روش هزینه‌یابی مستقیم روی آورند، خوشبختانه می‌توان روش هزینه‌یابی کامل را به نحوی اصلاح کرد که نتایج مفیدتری داشته باشند. مثلاً "می‌توان جهت تخصیص منطقی هر یک

از اقلام سربار به خط محصول بخصوصی، روشهای هوشمندانه‌ای ابداع کرد. در مواردی که چنین تخصیص مستقیمی امکان پذیر نباشد، باید از جداولی جهت تسهیم هزینه سربار استفاده بعمل آید. مثلاً "در صنایعی که تولید مرحله‌ای دارند و جهت تسهیم سربار ساعات کار ماشین را به ساعات کار مستقیم ترجیح می‌دهند، معمولاً" باید از جدول تطبیقی (کارگر / ماشین) مناسبی جهت این کار استفاده بعمل آورند. (البته ممکن است این نکته مطرح شود که استفاده از این جداول بجای ساعات کار ماشین برای تسهیم سربار، مدیران خطوط تولید را به استفاده کامل از ماشین تشویق نماید. بدیهی است که تمایل به "استفاده کامل از ماشین" صرفاً "منجر به انحراف از سیاست متداول تر " استفاده کامل از نیروی انسانی" خواهد شد که باید به آن توجه داشت).

وعده‌گاهش زمان استحصال

برای تسهیم سربار به هر یک از محصولات، بجای استفاده از ساعات کار ماشین یا ساعات کار مستقیم باید از زمان استحصال محصول استفاده نمود.

این تغییر روش همان چیزی است که می‌توان از آن در مقابل روشهای دیگر دفاع کرد. اساس روش پیشنهادی بر این است که برای محصولی که سریع تر از کارخانه بگذرد، باید سربار کمتری نسبت به محصول کندتر تعیین نمود.

محصولاتی که به کندی حاصل می شوند
آنهاست هستند که می توانند بیشترین صدمه
را به تولید وارد آورند. اینگونه محصولات
مستعد انجام موارد زیر هستند:

— نیازمند فعل و انفعالات زیادی می-
باشند (از قبیل خرید، کنترل موجودی،
کنترل تولید، کنترل کیفیت) و بطوری که
تحقیقات اخیر نشان داده است افزایش فعل
و انفعالات موجب افزایش هزینه های پرسنی
سربار می شود.

— بطور نسبی در برگیرنده موجودی
بیشتر، فضای بیشتر، جابجایی بیشتر مواد،
استفاده بیشتر از پرسنل کنترل کیفیت و
توجه بیشتر مدیریت هستند.

— بهره وری عملیات را کاهش می دهند.
برخی از شواهد اخیر نشان میدهد که با
کاهش زمان استحصال محصولات، بهره وری
افزایش می یابد.

مزایای استفاده از زمان استحصال بعنوان
وسیلای جهت تخصیص هزینه های سربار

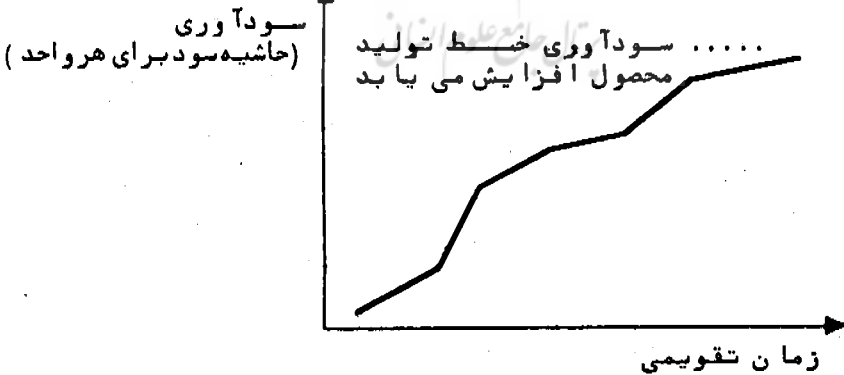
هریک از طرحهایی که جهت تخصیص
هزینه های سربار مورد استفاده قرار گیرد،
به نوبه خود کسش هایی (انگیزه هایی) را
ایجاد می کند. دلیل اصلی استفاده از زمان
استحصال محصول بعنوان ضابطه های جهت
تسهیم هزینه های سربار، آن است که اجرای
این روش انگیزه هایی دربردارد که به انگیزه
های حاصل از اجرای سایر طرحها مرجح
هستند. مثلا " انحراف مساعد سربار تنها

به محصولاتی تعلق می گیرد که زمان استحصال
آنها کاهش یافته باشد. در نتیجه مدیران
خطوط تولید باید دقیقا " برانگیزه هایی تکیه
کنند که موجب کاهش موجودی، کاهش دوباره
کاری، کاهش فضای اشغالی و کاهش تعداد
فعل و انفعالات مورد نیاز تولید محصول باشد.
پس گزینش راحت ترین سفارشات، دوره های
طولانی تولید و سایر تاکتیکهایی که در
نتیجه اجرای روش جاری حسابداری صنعتی
رایج شده اند، با استفاده از روش زمان
استحصال بتدریج رنگ می بازند و رونق
خود را از دست می دهند. روش زمان استحصال
نه تنها برای تخصیص سربار مناسب است
بلکه از قابلیت لازم جهت کاهش هزینه های
سربار نیز برخوردار است. بدیهی است که
برای انتقال به حسابداری روش " زمان استحصال"
برخی از جنبه های اساسی روش فعلی حسابداری
صنعتی حتما " باید تغییر نماید. طبیعتا"،
سیستم حسابداری صنعتی باید به نحوی
طراحی گردد که بتواند زمان استحصال را برای
سفارشات مختلف پیگیری نماید. با وجود
اینکه انتظار نمی رود تغییری در مبادی جمع
آوری اطلاعات ایجاد شود (ورود مواد
اولیه به کارخانه و ارسال محصول تولید
شده از کارخانه) ولی ثبت زمانهای استحصال
خود تغییری است که باید در سیستم صورت
پذیرد و البته نحوه تخصیص سربار واقعی
نیز تغییر خواهد یافت. بموجب روش
پیشنهادی، تخصیص سربار به هر یک از خطوط

محصول بر مبنای سهم آن خط از جمع کل "ارزش زمان استحصال" در فرآیند تولید، صورت می‌پذیرد. "ارزش زمان استحصال" مذکور عبارت از حاصل ضرب ارزش تولید آن محصول است در زمان استحصال برای تعداد استاندارد" و یا "تعداد متوسط" یک سفارش ساخت از آن محصول. بدین

ترتیب سربار تخصیص یافته به یک محصول با افزایش در ارزش محصول، یا افزایش در حجم تولید، یا افزایش در زمان فرآیند تولید آن محصول، افزایش خواهد یافت. چنین افزایش‌هایی، همگی قابل قبول و شدنی هستند.

انگیزه اجرای سیستم حسابداری روش " زمان استحصال "



فوق ممکن بود مشخص گردد / ضرورت باید صورت‌های مالی مذکور وضعیت مالی شرکت در تاریخ $7 \times$ ماه سال $13 \times \times$ و نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی آنرا برای دوره مالی منتهی به تاریخ مزبور طبق اصول مورد قبول حسابداری که اساس آن با سال قبل بطور یکنواخت اعمال گردیده بنحو درست و منصفانه منعکس مینماید .
در مواقعیکه گزارش حسابرسی همسان (به‌هنگام شده) ارائه میگردد (گزارش برای دو دوره مالی متوالی ، اقلام سال مورد رسیدگی و اقلام صورت‌های مالی سال قبل که بطور مقایسه‌ای ارائه شده) و شرط گزارش فقط در ارتباط با یک دوره مالی است (سال مورد رسیدگی یا سال قبل) پاراگراف اظهار نظر نیز باید بنهمین طریق تدوین یافته و

شرط مورد نظر فقط به همان سال مربوط ارتباط یابد بطور مثال
" بنظر ما بااستثنا" اثرات احتمالی بر صورت‌های مالی سال $13 \times \times$ (سال مورد نظر) .

اگر محدودیت از چنان اهمیت‌بنیادی برخوردار باشد که صدور گزارش عدم اظهار نظر را ضروری سازد ، در آنصورت پاراگراف اظهار نظر به شرح زیر قابل ارائه است .
" نظر باینکه (تشریح روش‌های اعمال نشده) ، همانطور که در بند () فوق نیز اشاره شد مقدور نگردید بنابراین رسیدگی های انجام شده برای اظهار نظر کافی به مقصود نبوده و لذا این نسبت به صورت‌های مالی مذکور اظهار نظر نمی‌نماید ."
" بقیه این مقاله در شماره بعد درج خواهد شد "

بقیه از صفحه ۴۴

اقدام برای خروج

حسابداری صنعتی کاملاً " فرو ریخته و به یک سیاهچاله تبدیل گشته است . سیاهچاله‌ای که اکنون مدیران باید از آن بگریزند . برای فرار از این سیاهچاله راه‌های مختلفی وجود دارد . زمان خروج فرا رسیده و اکنون باید فوراً اقدام کرد .

روش متداول حسابداری صنعتی ، سالها چون " ستاره‌ای " تابناک درخشیده است ، اما درحالی که کارخانجات تغییر کرده‌اند ، درخشش این ستاره کاهش یافته و متاسفانه با سرعت فزاینده‌ای در حال افول است . حتی در مورد بسیاری از کارخانجات " ستاره

