

روشهای مختلف هزینه‌یابی و

تأثیرات آنها بر سود ویژه دوره مالی



☆ همایون مشیرزاده

گردیده و موارد اختلاف آنها ضمن بیان معایب و محسنات هر یک مشخص می‌گردد. سپس نتایج حاصله از اعمال روشهای مذکور بررسی و مقایسه گردیده و نهایتاً در همین راستا نحوه انعکاس انحرافات در حساب سود و زیان در موقع به کارگیری سیستمهای هزینه‌یابی استاندارد بحث و بررسی می‌گردد.

هزینه‌یابی مستقیم/هزینه‌یابی جذبی: مشخصات

در به کارگیری تحلیلهای نقطه سرسری، از هزینه‌های مستقیم یا متغیر تولیدی یعنی هزینه‌هایی که مستقیماً با بالا و پایین رفتن سطح تولیدات تغییر می‌کنند برای ایجاد ارتباط فیما بین قیمت تمام شده، حجم تولیدات و میزان سوددهی استفاده می‌گردد. در مقابل در روشهای سنتی که معمولاً برای تعیین قیمت تمام شده یک واحد محصول به کار گرفته می‌شود کلیه هزینه‌های تولیدی دوره شامل هزینه‌های سربار ثابت یا هزینه‌های غیرمستقیم

در کتب حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت که در سالهای اخیر منتشر گردیده‌اند، کمتر کتابی را می‌توان یافت که در آن به روشهای مختلف هزینه‌یابی مرسوم و متداول یعنی هزینه‌یابی مستقیم (یا متغیر) و هزینه‌یابی جذبی حداقل اشاره‌ای نشده باشد. تصمیم‌گیری مدیریت در به کارگیری یکی از روشهای هزینه‌یابی فوق‌الذکر از چندین نظر دارای اهمیت می‌باشد چرا که انتخاب هر یک از روشهای مذکور تأثیر بسزایی بر میزان سود ویژه دوره، کارایی عمومی مدیریت و تصمیمات مختلف در خصوص قیمت‌گذاری تولیدات خواهد داشت.

در این مقاله، سعی می‌گردد که روشهای مختلف هزینه‌یابی بررسی شده و تأثیرات گوناگون هر یک از این روشها بر قیمت تمام شده محصولات تولید شده و در نتیجه سود ویژه دوره مقایسه شود. بدین منظور ابتدا مشخصات دو روش هزینه‌یابی فوق‌الذکر بیان

تولید که معمولاً به حجم تولیدات طی دوره بستگی ندارند و در نتیجه ثابت می‌باشند نیز به واحدهای تولید شده سرشکن می‌گردند. در مواردی که از این روش سنتی استفاده می‌گردد، صورت سود و زیان به شکل زیر نشان داده می‌شود:

با مقایسه صورتهای فوق، مشاهده می‌گردد که صورت سود و زیان سنتی رقمی بابت حاشیه سود را نشان نمی‌دهد در نتیجه به هنگام استفاده از روش سنتی هزینه‌یابی جذبی، استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی برای تشخیص و احتساب تأثیرات مستقیم تغییرات

ریال

xx

فروش

کسر می‌شود: قیمت تمام شده کالای فروخته شده

xx

(شامل کلیه هزینه‌های ثابت و متغیر تولیدی)

xx

سود ناویژه

xx

کسر می‌شود: سایر هزینه‌ها

xx

سود ویژه دوره

در میزان تولید و فروش بر نتایج عملکرد و سود ویژه دوره دچار اشکال می‌گردند. در روش سنتی هزینه‌یابی جذبی، سهمی از

ولیکن در روش هزینه‌یابی مستقیم با بهره‌گیری از مفهوم کلی حاشیه سود که در تحلیل سرسبز از آن استفاده می‌گردد، متغیر بودن قیمت تمام شده تولیدات مبنای اصلی طبقه‌بندی اقلام صورت سود و زیان می‌باشد:

ریال

xx

فروش

کسر می‌شود: هزینه‌های "متغیر":

xx

- تولیدی

xx

- اداری تشکیلاتی

xx

- فروش و توزیع

xx

حاشیه سود

xx

کسر می‌شود: هزینه‌های "ثابت" دوره:

xx

- تولیدی

xx

- اداری تشکیلاتی

xx

- فروش و توزیع

xx

xx

سود ویژه

هزینه‌های سربار ثابت تولید جزو قیمت تمام شده هر واحد تولید شده و فروخته شده منظور گردیده است و بنابراین اقلام "قیمت تمام شده" کالای فروخته شده و "سودویزه" منعکس کننده قسمتی از هزینه‌های سربار ثابت می باشد که برای مقاصد تحلیلهای سربس (حداقل در کوتاه مدت) باید از قیمت تمام شده کالای فروخته شده استخراج گردد. ولیکن روش حاشیه سود با هزینه‌های سربار ثابت دوره عملاً به صورتی یکجا برخورد کرده و در هر دوره آنها را از محل حاشیه سود تأمین می نماید. در نتیجه با شناسایی و تفکیک هزینه‌های متغیر و ثابت، مدیریت دستگاه قادر خواهد بود که در برنامه ریزی های کوتاه مدت و بلندمدت خود ارتباط مفیدی بین قیمت تمام شده، حجم تولید و میزان سوددهی ایجاد کند. لازم به تذکر است که طرفداران استفاده از روش غیر سنتی حاشیه سود هزینه‌های سربار ثابت تولید را بی اهمیت یا بی ارتباط با قیمت تمام شده نمی دانند بلکه تشخیصین هزینه‌های ثابت و متغیر هر واحد تولید شده را برای اخذ تصمیمات مدیریت ضروری می دانند. در کتب مختلف حسابداری و نیز در ادبیات اقتصاد خرد کاربردها و مزایای داشتن اطلاعات کافی در مورد اقلام هزینه‌های متغیر تولید و حاشیه سود به کرات مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. در زیر پاره‌ای از مزایای استفاده از روش هزینه‌یابی مستقیم یا به عبارت دیگر مزایای استفاده از مفهوم کلی حاشیه سود

فهرست وار بیان می گردند:

الف - در برنامه ریزی تولید:

با استفاده از نتایج تجزیه و تحلیل اقلام حاشیه سود می توان مشخص نمود که چه محصولاتی به خودی خود از سوددهی بیشتری برخوردار بوده و چنه محصولاتی سوددهی نسبی کمتری دارند. در نتیجه می توان تعیین نمود که چه محصولاتی بهتر است در خط تولید باقی بمانند و چه محصولاتی از خط تولید خارج گردند. باید اشاره کرد که به هنگام استفاده از روش سنتی هزینه‌یابی جذبی الزاماً این تصمیم گیری صحیح نخواهد بود چون اطلاعات منعکس در صورت سود و زیان سنتی ناکافی و غالباً گمراه کننده می باشد، چراکه قیمت تمام شده واحد محصول سهم نامناسبی از هزینه‌های ثابت را دربردارد.

ب - در سیاستهای قیمت گذاری:

در مواردی که لازم است قیمت تولیدات با توجه به حجم تولید و حجم فروش مورد بررسی مجدد قرار گیرد یا سیاستهای خاصی با هدف افزایش فروش محصولات نظیر تبلیغات یا اعطای تخفیفات اعمال گردد استفاده از اطلاعات مربوط به حاشیه سود محصولات مختلف می تواند در اخذ تصمیم راهنمایی مناسب و مفید باشد. در شرایط عادی، هرچه حاشیه سود یک محصول بالاتر باشد، سیاستهای یاد شده فوق را می توان به صورتی گسترده تر

تفاوت اصلی دو روش هزینه‌یابی

دو روش هزینه‌یابی مورد نظر فقط یک تفاوت اصلی و اساسی با یکدیگر دارند. در روش هزینه‌یابی مستقیم (متغیر) که در آن از مفهوم کلی حاشیه سود استفاده می‌گردد، هزینه‌های ثابت هر دوره جزو قیمت تمام شده محصولات تولید شده طی آن دوره منظور نمی‌گردند و در نتیجه به عنوان قسمتی از قیمت تمام شده محصولات تولید شده طی آن دوره، جزو موجودی کالای ساخته شده در پایان سال به دوره مالی بعد منتقل نمی‌گردند. این تفاوت کلی به رغم سیستم هزینه‌یابی مورد عمل واحد تولیدی (چه استاندارد باشد و چه بر مبنای واقعی انجام گیرد)، می‌تواند وجود داشته باشد. به عبارت دیگر هزینه‌های متغیر و ثابت فوق‌الذکر می‌توانند هم مبنای واقعی و نرمال داشته باشند و هم بر اساس استانداردهای از پیش معین شده در حسابها منظور گردند. نحوه عمل با انحرافات در مواردی که سیستم استاندارد اعمال می‌گردد، در صفحات آتی این مقاله به تفصیل مورد بررسی قرار خواهد گرفت آنچه مسلم است، آن است که در حال حاضر روش هزینه‌یابی جذبی عملاً بیشتر مورد استفاده قرار گرفته و از مقبولیت بیشتری برخوردار است چرا که با وجود مزایا و محاسنی که روش هزینه‌یابی مستقیم (متغیر) و استفاده از مفهوم "حاشیه سود" برای استفاده‌های داخلی شرکتها و مؤسسات تولیدی دارد، این روش از نظر گزارش‌دهی و تهیه

اعمال کرد و در مقابل هرچه حاشیه سود یک محصول کمتر باشد، لازم است با هزینه‌های مربوطه به صورتی محافظه‌کارانه‌تر برخورد نمود.

چ - در برنامه‌ریزی سوددهی آتی:

تحلیلی ساده از میزان واحد فروش که سود مورد نظر را ایجاد خواهد نمود، می‌تواند قابلیت اعمال و پیشرفت برنامه‌های دستگاه و مشرثر بودن آنها را پیش‌بینی کند. این تحلیل ساده از حاصل تقسیم هزینه‌های ثابت به علاوه سود مورد نظر بر حاشیه سود یک واحد به دست می‌آید.

د - در برنامه‌ریزی برای استفاده بهینه از یک منبع خاص:

در مواردی که نسبت به استفاده از یک منبع خاص نظیر مواد اولیه، ظرفیت تولیدی غیره محدودیتهایی وجود دارد، با به کارگیری مفهوم حاشیه سود و با استفاده از مدل‌های مختلف ریاضی مانند برنامه‌ریزی خطی، تصمیمات صحیحی در راستای استفاده بهینه از آن منبع خاص برای تولیدات می‌توان گرفت.

ه - تعیین یا تخمین میزان هزینه‌های متغیر مجاز:

در این مورد نیز با استفاده از روش حاشیه سود می‌توان هزینه‌های مجاز متغیر تولید یک واحد محصول را در مواقعی که قیمت محصول در بازار تثبیت شده باشد، تعیین نمود.

مدنظر قرار داد، بلکه باید اساس کلی و ربرینای تهیه صورت‌های مالی را نیز تغییر داده و این منطق را که هزینه‌های سربار ثابت هر دوره، باید در همان دوره تحقق به حساب سود و زیان منظور گردند، عملاً" در صورت‌های مالی منعکس نمود. بنابراین مسئله اساسی مشخص نمودن زمان صحیح و مناسب برای منظور نمودن هزینه‌های ثابت به سود و زیان است. آیا باید هزینه‌های سربار ثابت را در دوره وقوع به حساب سود و زیان منظور نمود یا با منظور نمودن آن جزو قیمت تمام شده کالاهای ساخته شده آن را به دوره‌های مالی بعد نقل نمود و سپس هنگام فروش به آن جنبه تحقق داد؟ به عبارت دیگر، باید مشخص نمود که آیا معوق نمودن قسمتی از هزینه‌های سربار یک دوره به عنوان دارایی امری صحیح است یا خیر؟

بررسی و مقایسه نتایج حاصله از دوروش

با اندکی تعقل می‌توان نتایج کلی زیر را از مقایسه دو روش استنباط نمود:

- ۱ - در شرایطی که تعادل و تساوی بین میزان تولید و میزان فروش وجود دارد، نتیجه حاصله از هر دو روش یکی است.
- ۲ - در دوره‌های مالی که تولید بیش از فروش است (یعنی زمانی که کار در جریان ساخت و موجودی کالای ساخته شده در حال افزایش است) هزینه‌یابی جذبی رقم بالاتری از سود را نشان می‌دهد زیرا قسمتی از

صورت‌های مالی برای مقاصد خارج از شرکت غالباً مورد سؤال قرار می‌گیرد. مخالفان استفاده از روش هزینه‌یابی مستقیم معتقدند که کلیه هزینه‌های مربوط به تولید یک محصول خاص - چه ثابت و چه متغیر - به هر حال برای انجام عملیات تولید آن محصول ضروری بوده و باید طی دوره مالی به واحدهای تولید شده آن محصول طی آن دوره سرشکن گردند و بر حسب مورد جزو قیمت تمام شده موجودی کالاهای ساخته شده به دوره مالی بعد منتقل شوند. یادآوری می‌نماید که روش هزینه‌یابی مستقیم، از نظر اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری مورد سؤال بوده و مراجع حرفه‌ای بعضاً آن را به عنوان روش پذیرفته شده ارزیابی موجودی تاکنون مورد قبول قرار نداده‌اند. زمینه اصلی اختلاف نظر بین حسابداران در خصوص به کارگیری یکی از این دو روش همانا مسئله زمان می‌باشد. تقریباً کلیه حسابداران قبول دارند که تشخیص و تفکیک بین هزینه‌های ثابت و متغیر از بسیاری از جهات علی‌الخصوص تصمیم‌گیری مدیریت دارای ارزش می‌باشند. طرفداران روش سنتی این نیاز را به خوبی تشخیص داده‌اند، لیکن معتقدند جمع‌آوری این اطلاعات بدون برهم زدن روش سنتی تعیین سود نیز میسر و ممکن می‌باشد.

از طرف دیگر، طرفداران استفاده از روش هزینه‌یابی مستقیم بر این باورند که نه تنها مفهوم کلی حاشیه سود را در جمع‌آوری اطلاعات داخلی برای استفاده مدیریت باید

هزینه‌های سربار ثابت تولیدی با اعمال این روش به حساب موجودیها نقل یافته و بنابراین تحقق آنها تا دوره‌های مالی بعد به تعویق می‌افتد. بنابراین هزینه‌های سربار ثابت دوره که به درآمد آن دوره تعلق می‌یابند کمتر از هزینه‌های ثابت تحقق یافته طی دوره خواهند بود.

۳- در مواردی که میزان فروش بیشتر از میزان تولید طی دوره است (یعنی زمانی که کار در جریان ساخت و موجودی کالای ساخته شده در حال کاهش است) هزینه‌یابی جذبی رقم پایین‌تری از سود ویژه را در مقام مقایسه با روش هزینه‌یابی مستقیم نشان می‌دهد چرا که قسمتی از هزینه‌های سربار ثابت دوره‌های مالی قبل جزو موجودی کالای ساخته شده به دوره مورد نظر نقل گردیده و در مقابل درآمد آن دوره به حساب سود و زیان منظور می‌گردند.

۴- در مواردی که میزان فروش محصولات نسبتاً ثابت بوده ولیکن میزان تولید محصولات دچار نوساناتی است هزینه‌یابی مستقیم همواره میزان نسبتاً ثابتی از سود ویژه را به دست خواهد داد چرا که سود دوره از تغییرات اقلام موجودی کالا متأثر نمی‌گردد. تحت همین شرایط هزینه‌یابی جذبی نوساناتی در میزان سود ویژه در دوره‌های متوالی نشان می‌دهد. طبیعتاً جهت نوسان و تغییرات موجودی کالا در جهت نوسانات سود ویژه این دوره‌ها به طور مستقیم تأثیر می‌گذارد.

۵- در مواردی که حجم تولید ثابت

می‌باشد، سود ویژه دوره‌های مختلف هماهنگ با میزان فروش آن دوره در هر دو روش در یک جهت حرکت می‌کند. بدیهی است که فقط جهت نوسانات مبالغ سود ویژه در هر دو روش یکی است ولی الزاماً ارقام مربوطه با توجه به توضیحاتی که قبلاً داده شد، یکی نمی‌باشد.

۶- به علت تأثیرات متقابلی که عوامل مذکور در بندهای فوق در بلندمدت دارند، معمولاً نتیجه نهایی و غایی دو روش در بلندمدت تقریباً یکی خواهد بود چرا که در درازمدت میزان فروش تقریباً با میزان تولید برابر خواهد بود مگر در شرایط استثنایی.

بنابراین، با توجه به توضیحات فوق، استفاده‌کنندگان و تحلیل‌گران صورتهای مالی باید دقیقاً روش اعمال شده در هزینه‌یابی تولیدات را مدنظر قرار دهند چرا که ممکن است مدیریت دستگاه با تغییر شیوه هزینه‌یابی تصویر نه چندان صحیحی از واقعیت عملکرد مؤسسه طی دوره یا دوره‌های مالی ایجاد نماید.

انحرافات از هزینه‌های استاندارد و صورت

سود و زیان

همان‌طور که در بالا اشاره شد، هر دو روش هزینه‌یابی جذبی و هزینه‌یابی مستقیم (متغیر) را می‌توان بر اساس اقلام واقعی و یا اقلام هزینه از پیش تعیین شده استاندارد اعمال نمود. آنهایی که از سیستم‌های استاندارد هزینه‌یابی استفاده می‌کنند، برای باورند که

نتایج حاصله از سیستمهای استاندارد از نتایج به دست آمده تحت سیستمهای هزینه‌یابی واقعی یا نرمال بهتر است. علیرغم اختلاف نظری که فیما بین پاره‌ای از حسابداران در خصوص نحوه منظور نمودن هزینه‌های ثابت دوره به شرحی که فوقاً بدان اشاره گردید وجود دارد، تقریباً کلیه مراجع حرفه‌ای معتقدند که انحرافات، ابزارها یا معیارهایی برای اندازه‌گیری عدم کارایی یا کارایی غیر عادی می‌باشند. بنابراین، این نظریه وجود دارد که این گروه از انحرافات (انحرافات مربوط به کارایی) قابل انعکاس در موجودیها نمی‌باشند و حتماً بایستی به حساب سود و زیان دوره مالی مربوطه منظور گردند و تسهیم آنها بین قیمت تمام شده محصولات فروخته شده و موجودی کالای ساخته شده در پایان دوره امری غیر منطقی و اشتباه است. بدین ترتیب مبلغ منظور شده بابت موجودیها در پایان دوره، نشان‌دهنده هزینه‌های از قبل پیش‌بینی شده‌ای که قابل دسترسی بوده‌اند، می‌باشد.

در عمل مشاهده شده است که در پاره‌ای از موارد، انحرافات مستقیماً به قیمت تمام شده کالای فروخته شده منظور گردیده‌اند. این امر، چنانچه هزینه‌های استاندارد از قبل تعیین شده، مبنایی منطقی و قابل دسترسی داشته باشند، قابل قبول است. بسیاری از حسابداران از این الگو پیروی می‌کنند و انحرافات را به عنوان یک قلم کاملاً جدا از

سود ناویژه کسر می‌نمایند. این عمل باعث تفکیک قیمت تمام شده کالای فروخته شده (بر مبنای استاندارد) و زیان حاصله از انحراف نامطلوب ناشی از عدم کارایی خواهد بود و اطلاعات مربوطه را نیز به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به نحوی روشن و واضح القا می‌نماید.

در مواردی که هزینه‌های استاندارد به صورتی غیر منطقی و غیر قابل دسترسی از پیش تعیین و برآورد شده باشند لازم است بر حسب مورد انحرافات را به حسابهای مربوطه یعنی موجودیهای ابزارها، کار در جریان ساخت، موجودی ابزار کالای ساخته شده و قیمت تمام شده کالای فروخته شده بر اساس سیستم حسابداری استاندارد دستگاه تسهیم و سرشکن نمود. این سهم برای انحرافات قیمت خرید مواد و یا انحرافات هزینه استاندارد هر ساعت کار بخصوص مورد دارد چرا که منطقی‌تر است که قیمت واقعی خرید مواد مصرفی و یا میزان واقعی دستمزد هر ساعت کار جزو قیمت تمام شده منظور گردد. به عبارت دیگر فقط آن دسته از انحرافات را که نشان‌دهنده ضعف یا عدم کارایی می‌باشند، می‌توان بدون قید و شرط مستقیماً به حساب سود و زیان دوره منظور نمود.

نتیجه‌گیری

روشهای مختلفی برای هزینه‌یابی محصولات وجود دارد. سالهاست که به صورتی

سنتی از روش هزینه‌یابی جذبی برای محاسبهٔ قیمت تمام شدهٔ کالا استفاده می‌گردد که در این روش هزینه‌های ثابت سربار کارگاه نیز به عنوان جزئی از قیمت تمام شدهٔ کالاهای تولید شده منظور گردیده و احتمالاً به دوره‌های بعد نیز نقل می‌گردند. در مقابل روش دیگری تحت عنوان روش هزینه‌یابی مستقیم یا متغیر وجود دارد که طی آن هزینه‌های سربار ثابت تولید هر دوره مستقیماً به حساب سود و زیان همان دوره عملکرد منظور می‌گردند و بنابراین این گونه هزینه‌های ثابت هیچ‌گونه انعکاسی در ارقام موجودی کالای ساخته شده نخواهند داشت با وجود مزایا و محسناتی که روش هزینه‌یابی مستقیم از نظر تأمین اطلاعات مورد نیاز مدیریت دارد، روش هزینه‌یابی جذبی

به صورت گسترده‌تری اعمال می‌گردد. به‌رغم اختلاف نظر در مورد هزینه‌های سربار ثابت دوره تقریباً کلیهٔ مراجع حرفه‌ای بین‌المللی با احتساب انحرافات ناشی از عدم کارایی در مواردی که از سیستمهای استاندارد استفاده می‌شود جزو هزینه‌های دورهٔ مالی موافق هستند به شرط آنکه استانداردها از پیش بر مبنایی منطقی و قابل دسترسی تعیین گردیده باشد. باید توجه داشت که در مورد آن دسته از انحرافات که مربوط به بهای خرید مواد اولیه و میزان دستمزد ساعتی کار می‌باشند، فقط آنهایی که دارای شرایط فوق می‌باشند، قابل منظور نمودن به سود و زیان دوره خواهند بود والا بهتر است این گونه هزینه‌ها را به حسابهای دارایی مربوطه سرشکن نمود.



بقیه از صفحه ۲۶

به آزمایش نگذارند و در مقابل کمپانیهای جهانی نفت مقاومت و ایستادگی نکند و معادلات نابرابر بالا را بزخم نزنند. تحریریه با اهمیت عامل زمان و تحولات در عرصه کشمکشهای قدرتهای جهانی زمینه جیس تعمیراتی را فراهم می‌آورد.

آنها به‌ویژه، این سازمان با احتمال دگرگونیها در تناسب قوای جهانی بالقوه می‌تواند در معادلات قدرت تعمیراتی بوجود آورد. فقدان یکپارچگی کمونی در اوپک که از نظامهای گوناگون کشورهای عضو (نظام "عشیرتی کرفه" سرمایه داری صنعتی) حکایت دارد، باعث می‌شود که آنها زمانی در یک امر مشترک قوای خود را

