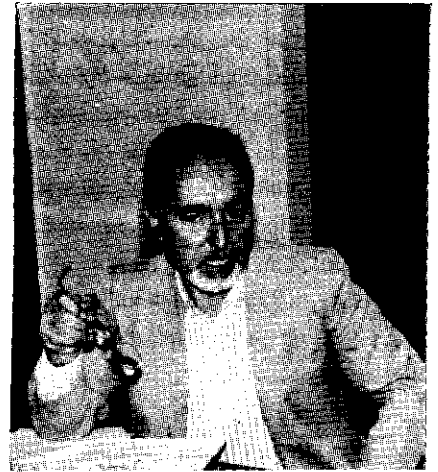


# اطلاعاتی درباره سیستم حسابداری



نوشته: نظام الدین ملک آرابی

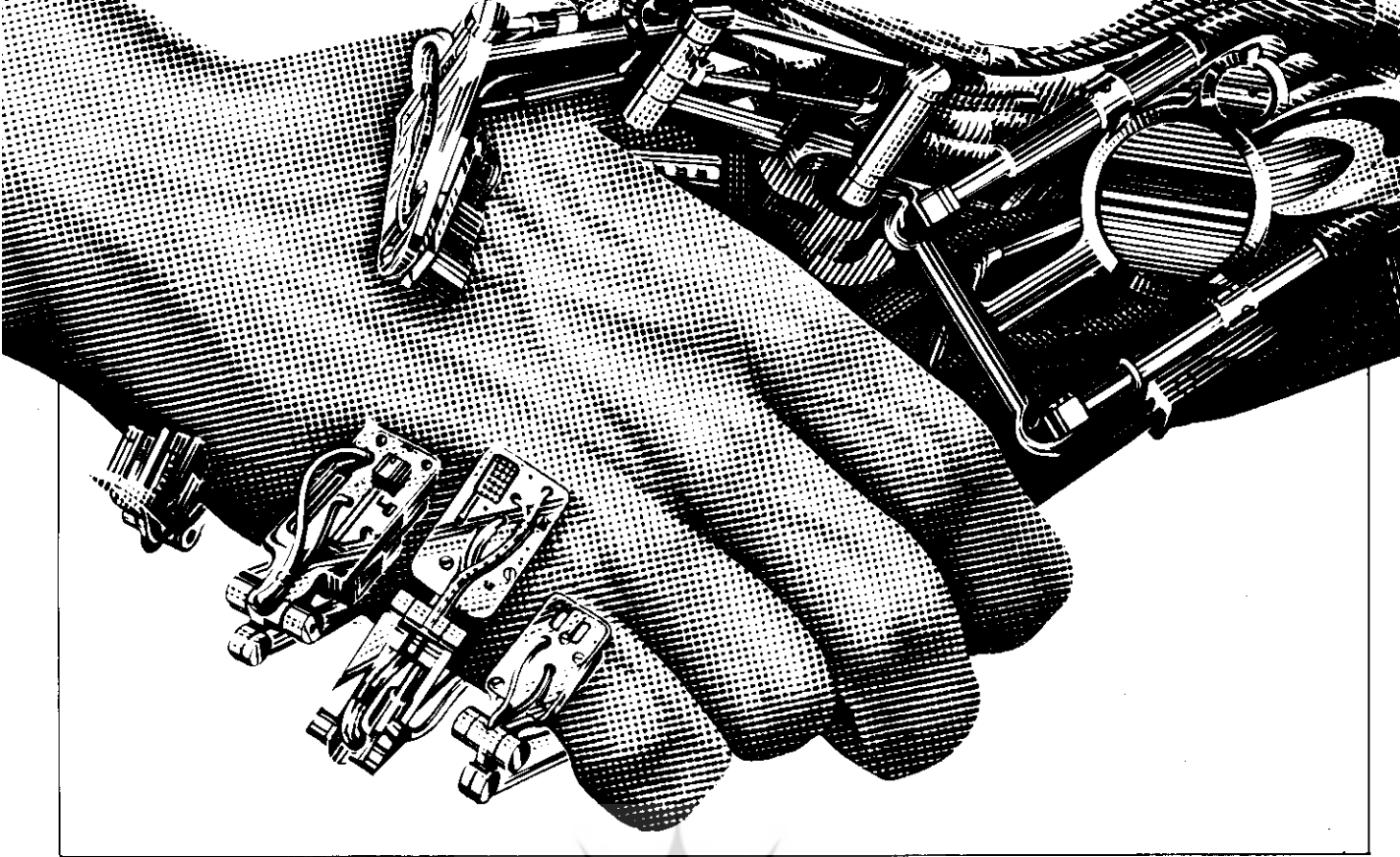
● تحولاتی که در علوم و فنون روی می دهد، گاه در محتوا و گاه در روش شناسی آنهاست. و البته هر تغییری در یکی از این دو ساحت بر آن دیگری نیز تأثیر می گذارد.

از زمانهای نزدیک به نیمه دوم قرن بیستم نیز تحول چشمگیری در زمینه روش شناسی در جهان روی داد که «روش سیستمی» نامیده شد و سرعت تمام حوزه های علم و عمل را دربرگرفت و چنانکه گفته اند: «این روش، علم یا نظریه نوی نیست، بلکه روش جدیدی است که با به کار بستن آن می توان شناختهای گوناگون را، برای بهتر دریافتن موضوع مورد بررسی و دست یافتن به امکان فعالیتهای بیشتر و مؤثرتر، با هم جمع و ترکیب کرد»\*

روش سیستمی به طور طبیعی حسابداری و دانشهای وابسته به آن را نیز دربر گرفت و در زمان حاضر به عنوان روش تبیین مبانی نظری و روش شناسی کاربرد این دانش به کار بسته می شود و بیگمان بازتاب آن همه اجزای این دانش را دستخوش تغییر و تحول ساخته است و سرانجام ایجاد هماهنگی و همزمانی میان همه کسانی که در این زمینه کار و فعالیت می کنند ضرورتی تردیدناپذیر خواهد بود. ●

مقاله حاضر نیز به توصیف سیستم حسابداری بر بنیاد روش یاد شده، به زبانی روشن و گویا پرداخته است.

\* روش تفکر سیستمی: نوشته ژول دوروسنی و جون بیشون، ترجمه دکتر امیرحسین جهانگیرلو، تهران، انتشارات پیشبرد - انتشارات مفرس، چاپ اول، ۱۳۷۰، ص ۹.



اطلاعات مالی را می توان از طریق سیستم دستی، مکانیکی، کامپیوتری یا ترکیبی از آنها پردازش کرد اما در هر حال هر سه سیستم، نتایج یکسانی را فراهم می آورد. موسسات کوچک و متوسط می توانند کار حسابداری خود را به آسانی و با کارایی، با سیستم دستی مناسب انجام دهند. اما در مؤسسات بزرگ و بسیار بزرگ معمولاً از سیستم پردازش کامپیوتری استفاده می شود و فقط معدودی از اطلاعات با سیستم دستی پردازش می گردد.

متأسفانه بعضاً این تصور نادرست با اتکا بر قوانین ناقص موجود، غلبه یافته است که سیستم دستی حسابداری منحصر به دفترهای روزنامه و کل و یعنی مندرج در قوانین تجارت است و از مزایا و امکاناتی که انواع دفترهای اختصاصی و سیستمهای فرعی دیگر دستی می تواند در کار حسابداری فراهم آورد چشمپوشی شده است. حال آنکه همین سیستم های فرعی توانسته است در طول زمان کار حسابداری ورق بزند

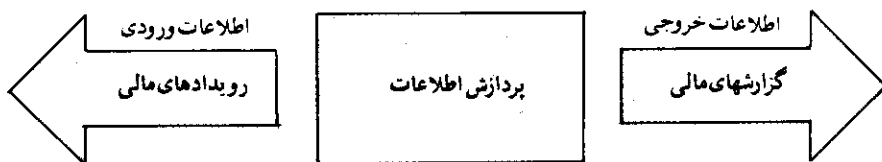
که می تواند پردازش را انجام دهد انتخاب گردد. انتخاب راهها و وسایل پردازش اطلاعات علاوه بر شرایط محیطی و اقتصادی و تکنولوژیکی جامعه ای که موسسه ای در آن فعالیت می کند به سه عامل اصلی زیربستگی دارد:

۱. حجم اطلاعاتی که باید پردازش شود.
۲. مدتی که صرف پردازش اطلاعات می شود و زمانی که گزارشهای مالی مورد نظر باید آماده شود.
۳. هزینه ای که باید صرف پردازش اطلاعات شود.

در پردازش اطلاعات مالی، اطلاعات مربوط به معاملات برحسب کمیتهای قابل اندازه گیری از اسناد و مدارک اولیه به گزارشهای مالی جریان می یابد. ورودی این جریان را اطلاعات ورودی (داده ها) و خروجی یا فرآورده این جریان را اطلاعات و گزارشهای خروجی (ستاندها) می نامند.

در دنیای امروز حتی واحدهای اقتصادی بسیار کوچک را هم نمی توان بدون اطلاعات صحیح و بهنگام اداره کرد. این اطلاعات در داخل یک سازمان به وسیله مدیران و مسئولان اجرایی و در خارج از سازمان به وسیله سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سایر اشخاص ذیعلاقه و ذیعلاقه به واحد اقتصادی مورد استفاده قرار می گیرد.

تأمین اطلاعات مورد نیاز برای اداره هر واحد اقتصادی مستلزم استقرار یک سیستم حسابداری متناسب است. سیستم در معنای عام به مجموعه عواملی وابسته و برخوردار از نظام ارتباطی و عملکردی مشخصی، گفته می شود. یک سیستم اطلاعاتی که اطلاعات مالی مورد نیاز را فراهم می کند سیستم حسابداری خوانده می شود. هر سیستم حسابداری باید اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی را پردازش کرده و گزارشهای مالی مورد نیاز را فراهم کند. این کار مستلزم آن است که ابتدا اطلاعات مالی مورد نیاز با در واقع اطلاعات و گزارشهای خروجی سیستم تعیین و سپس اطلاعات مالی لازم برای رسیدن به اطلاعات ورودی سیستم فراهم شود و سرانجام روشها و وسایلی



واحد‌های بزرگ را بخوبی انجام دهد و نیازی اطلاعاتی وسیع واحد‌های اقتصادی را به‌بموقع برطرف کند. از طرفی سیستم‌های مکانیکی و کامپیوتری موجود بر تجارب حاصل از سیستم‌های پیچیده دستی متکی است و بدون آگاهی کامل از روش‌های حسابداری نمی‌تواند به درستی درک شود و بجا مورد استفاده قرار گیرد.

از آنجا که انواع مختلف کامپیوتر، در نگهداری انبوهی از اطلاعات و پردازش سریع آنها توانایی زیادی دارند امروزه بیشتر مؤسسات، اموری چون تهیه لیست حقوق دستمزد، نگهداری حساب بدهکاران و بستانکاران و تهیه گزارشها و صورتهای مالی تفصیلی را با استفاده از کامپیوتر انجام می‌دهند. توسعه سریع میکروکامپیوتر، یا کامپیوترهای کوچک که از لحاظ اندازه کوچک و از نظر قیمت، ارزان و کار با آن نسبتاً آسان است و در عین حال، از لحاظ پذیرش برنامه و پردازش اطلاعات توانایی زیادی دارد، استفاده از سیستم‌های کامپیوتری را برای حسابداری مؤسسات کوچک از لحاظ فنی ممکن و از نظر اقتصادی با صرفه کرده است.

ساده‌تر شدن کار برنامه‌نویسی در سالهای اخیر و رواج برنامه‌های آماده کامپیوتری (Package) برای انجام دادن عملیات مختلف حسابداری نیز از عوامل دیگری است که میزان استفاده از سیستم‌های حسابداری کامپیوتری را در حسابداری مؤسسات مختلف افزایش داده است.

استفاده از سیستم‌های حسابداری کامپیوتری علاوه بر تهیه سریع و بموقع اطلاعات مالی مورد نیاز، این مزیت را دارد که می‌تواند کار حسابداری یک مؤسسه را با دقت و صحت زیاد و پرتسل بسیار کمتری در مقایسه با سیستم‌های دستی و مکانیکی انجام دهد. و بدین ترتیب علاوه بر صرفه جویی در وقت، مسائل و مشکلات پرسنلی و اداری هزینه‌های یک مؤسسه را نیز در مجموع کاهش دهد.

با این حال، یادآوری می‌شود که کامپیوتر چیزی جز ابزار خودکار نیست و چنانچه بدون برنامه‌ای دقیق، درست و متناسب و بدون آگاهی کامل از اصول و روش‌های حسابداری و کاربرد کامپیوتر برای انجام دادن عملیات حسابداری به کار گرفته شود، ممکن است اطلاعات نادرست، نابجا و نامربوط را

بسیار سریع در اختیار بگذارد و بدین ترتیب شتاب تصمیم‌گیری غلط را افزایش دهد.

## اجزای سیستم حسابداری:

هر سیستم حسابداری از چهار عامل سازمان (کارکنان)، فرمها، روشها و وسایل و تجهیزات تشکیل می‌شود. این عوامل در کلیه سیستم‌های حسابداری اعم از کوچک، بزرگ، ساده، پیچیده، دستی، ماشینی به کار گرفته می‌شود؛ اما شکل و اندازه آنها بر حسب مقتضیات هر سیستم و مؤسسه به کار برنده آن متفاوت است.

سازمان (Organization): مهمترین عامل در هر سیستم افرادی هستند که در یک سیستم کار می‌کنند. یک سیستم حسابداری در صورتی کار خواهد بود که مجربان آن تخصص، تجربه و مهارت لازم را برای انجام کار داشته باشند. وجود کارکنان متخصص و ماهر شرطی لازم است اما کافی نیست، بلکه سازمان دادن کارکنان و تشکیلاتی مناسب که وظایف، اختیارات و مسئولیت‌های آنها بدرستی تفکیک و تعیین شده باشد عامل اساسی دیگری است که می‌تواند زمینه بهره‌گیری درست از خدمات کارکنان را فراهم آورد. علاوه بر این در یک سازمان باید انگیزه‌های لازم برای علاقه‌مندی به کار و درستکاری وجود داشته باشد تا کارکنان وظایفشان را با دقت، سرعت و صحت انجام دهند و در نتیجه سیستم درست کار کند.

فرمها (Forms): پردازش اطلاعات مالی مستلزم وجود مدارکی است که چگونگی وقوع و انجام معاملات و رویدادهای مالی را نشان دهد. در عرف جاری، فرم به هر ورقه چاپی گفته می‌شود که در آن جا و ترتیب لازم برای درج اطلاعات بخصوصی پیشبینی شده باشد. برخی از فرمها و دفترهای حسابداری را گاه می‌توان به صورت آماده از بازار تهیه کرد. تهیه فرمهای مناسب می‌تواند کار پردازش اطلاعات را سریع و آسان کند.

روش (Procedures): روش در معنای عام راه عادی انجام دادن کارهای معین و تکراری است. هر سیستم حسابداری شامل روشهای متعدد و

متنوعی است که هر یک چگونگی، ترتیب و مراحل انجام دادن عمل یا عملیاتی را متناسب با اجزای سیستم دربر دارد. روشهایی که در هر سیستم به کار می‌رود باید دقیقاً با سایر اجزای سیستم هماهنگ باشد.

وسایل و تجهیزات Equipment: در هر سیستم حسابداری اعم از دستی یا کامپیوتری، وسایل و تجهیزاتی به کار گرفته می‌شود که کار ثبت و پردازش اطلاعات مالی را با سرعت و دقت بیشتری انجام می‌دهد. این تجهیزات به طور کلی در سه دسته ابزار و وسایل ثبت، وسایل بایگانی و وسایل محاسبه طبقه‌بندی می‌شود.

## مراحل طرح و تدوین سیستم‌های حسابداری

هر سیستم حسابداری معمولاً در چهار مرحله طرح و تدوین می‌شود.

مطالعه (study): این مرحله معمولاً با بررسی محیط کار، انواع فعالیتها و سایر مختصات یک مؤسسه آغاز می‌شود و با بررسی نوع و برآورد حجم معاملات ادامه می‌یابد و سرانجام با تعیین اطلاعات مالی مورد نیاز مدیریت و سایر اشخاص ذیحق و ذینفع، و ذی‌علاقه به امور مالی مؤسسه خاتمه می‌یابد. در این مرحله، مطالعه و ارزیابی عوامل خارجی مؤثر بر مؤسسه و فعالیت‌های آن از جمله قوانین و مقررات حاکم و سایر الزامات مربوط به مؤسسه نیز لازم است.

طراحی (Design): در این مرحله سازمان، فرمها، روشها و وسایل و تجهیزات لازم برای گردآوری، نگهداری و پردازش اطلاعات مربوط به معاملات به نحوی تعیین می‌شود که گزارشهای مالی یا به عبارت دیگر اطلاعات مالی مورد نیاز بموقع فراهم آید. اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان یکی از مبانی اصلی در طراحی هر سیستم حسابداری در نظر گرفته و رعایت می‌شود. در این مرحله معمولاً جزئیات سیستم و دستورعملهای مربوط به چگونگی اجرای آن نیز تهیه می‌شود.

استقرار و اجرا (implementation): پس از

با بان طراحی و پذیرش سیستم پیشنهادی، استقرار و اجرای سیستم آغاز می‌شود. انجام دادن این مرحله به برنامه‌ریزی دقیق و هماهنگ کلیه کارها و تدارک و تهیه کلیه فرمها و وسایل و تجهیزات لازم و نیز جلب همکاری کلیه افرادی نیازمند است که در اجرای سیستم نقش دارند. آموزش کارکنانی که مسئولیت اجرای سیستم را به عهده می‌گیرند از جمله نخستین اقدامات ضروری در این مرحله است.

بازنگری ( Revision ): پس از آنکه یک سیستم به کار گرفته شد میزان کارایی آن سنجیده می‌شود و براساس نتایج به دست آمده در آن تجدید نظر و اصلاحات لازم به عمل می‌آید.

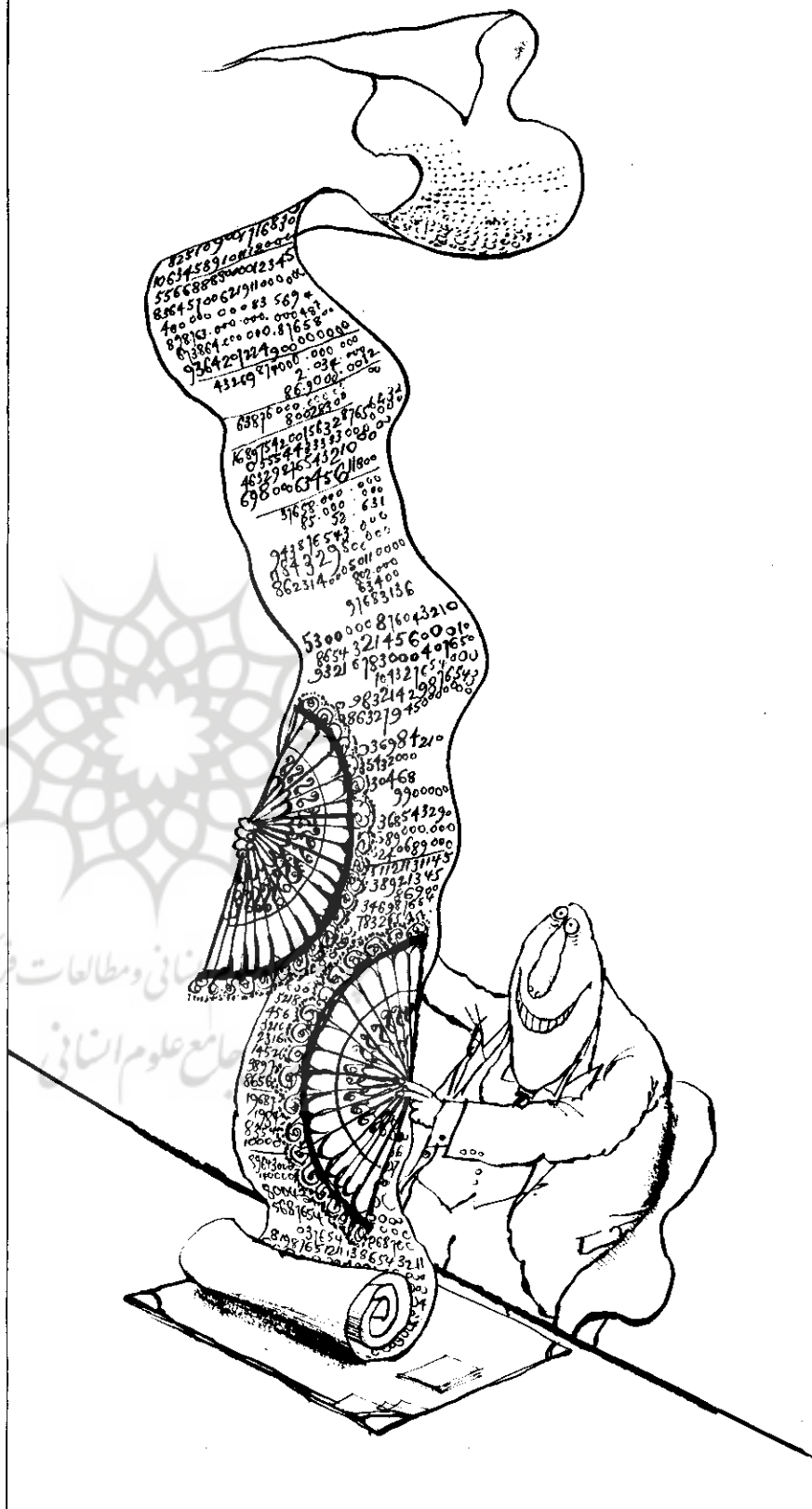
## ویژگیهای کلی یک سیستم حسابداری مطلوب

مهمترین وظیفه‌ای که غالباً به حسابداران متخصص و کارآموده محول می‌شود تدوین سیستم حسابداری واحدهای اقتصادی است که اطلاعات مالی را بررسی، گردآوری و گزارشهای مالی مورد نیاز برای اداره یک موسسه را صحیح و بموقع فراهم آورد. مدیران یک موسسه باید نسبت به استقرار یک سیستم حسابداری مناسب و کارآمد اطمینان حاصل کنند. یک سیستم حسابداری در صورتی مناسب و مطلوب است که اقتصادی و عملی بوده و در عین حال که عملیات لازم را به سادگی و صحت انجام می‌دهد از انعطاف پذیری هم برخوردار باشد و امکان اشتباه و تقلب را کم کند. برای آشنایی با یک سیستم حسابداری مطلوب، در زیر هر یک از این ویژگیها به اختصار بیان می‌شود. اقتصادی بودن ( cost effectiveness ): اقتصادی بودن سیستم به این معناست که اطلاعات مالی مورد نیاز با کمترین هزینه فراهم شود.

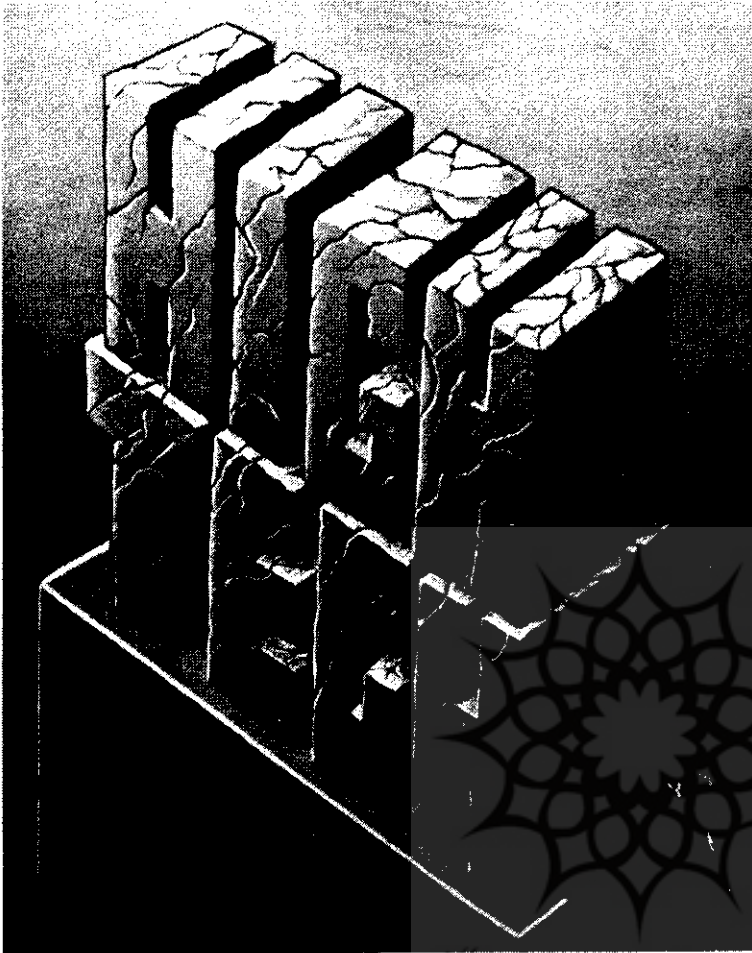
عملی بودن ( practicability ): عملی بودن سیستم به این معنا است که عملیات پیشینی شده در یک سیستم با نیروی انسانی، منابع و وسایل و تجهیزاتی دستیافتنی انجام گیرد.

سادگی ( simplicitcy ): سادگی سیستم یعنی

بقیه در صفحه ۸۴



از سیستم ابزار بهتری بسازیم  
که درخور فعالیت های  
صنعتی جدید باشد



# سیستمهای جدید هزینه یابی استاندارد

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رساله جامع علوم انسانی

مقدمه:  
در سالهای اخیر سیستم هزینه یابی استاندارد مورد انتقاد بسیاری از صاحب نظران واقع شده چون بسیاری از این سیستمها هزینه های متغیری را محاسبه می کنند که دیگر دارای اهمیتی نیستند؛ این سیستمها باید به گونه ای بازنگری شوند که بتوان با آنها، هزینه های متغیری را که در وضعیت فعلی صنایع اهمیت دارند، محاسبه کرد.

سیستمهای سنتی هزینه یابی استاندارد بر پایه طبیعت تولید در زمان گذشته، ساخته شده بود، زمانی که مغایرتهای مطلوب قیمت و کارایی، در به کارگیری انبوه مواد اولیه و نیروی کار متمرکز، متبلور بود. اکنون با به کارگیری سیستم تصمیمگیری در لحظه مطلوب، تولید کنندگان به خطرات تولید اضافی و کیفیت پایین محصول آگاهی یافته اند. تمرکز مجرد روی داده (مواد اولیه- نیروی کار) می تواند به تصمیمگیری نامناسب در مورد ستانده (میزان تولید- کیفیت محصول) بینجامد و سبب افزایش بهای تمام شده گردد. سیستمهای جدید علاوه بر قیمت مواد اولیه و کارایی نیروی کار، باید به کیفیت محصول و میزان تولید نیز توجه کنند.

نقل از:

**JOURNAL OF  
ACCOUNTANCY,  
DECEMBER 1990**

نویسنده: کاروله جیتهام

ترجمه: محمد محبی نژاد



## سیستم هزینه یابی استاندارد و تجزیه و تحلیل داده-ستانده

نمونه ای از تجزیه و تحلیل هزینه یابی استاندارد به روش سنتی در زیر نشان داده شده است:

در این مثال دو مغایرت (قیمت و کارآیی) محاسبه شده است (مغایرت هزینه های ثابت در این موضوع مورد بحث نیست).

الف- محاسبه مغایرت قیمت براساس میزان مواد خریداری؛ در این حالت  $2/700$  پوند مواد به قیمت  $0/10$  دلار بالاتر از قیمت استاندارد خریداری شده، که باعث  $270$  دلار مغایرت نامساعد است.

ب- محاسبه مغایرت کارآیی بیانگر آن است که باید برای تولید  $1200$  واحد کالا  $2/400$  پوند مواد مصرف شده باشد در حالی که به طور واقعی  $2/600$  پوند مواد مصرف شده است.  $200$  پوند اضافی با بهای هر پوند  $1$  دلار باعث  $200$  دلار مغایرت نامساعد کارآیی می باشد.

مسئله ای که در این تجزیه و تحلیل پیش می آید این است که اطلاعات، تنها راجع به داده هاست، توجه کردن انحصاری به داده ها با هدف نهایی شرکت که فروش محصول است سازگار نیست. در شرکتی که فروش هدف باشد مدیران تنها به قصد انباشتن انبوه در انبار، تولید نمی کنند بلکه محصولات را براساس انطباق با مشخصات سفارشات، تولید می نمایند. اطلاعات ناکافی و گمراه کننده در مورد داده ها، ممکن است منجر به تصمیم گیریهای نادرست گردد. به عنوان مثال، مدیرانی که می خواهند از مغایرت های نامساعد قیمت و کارآیی پرهیز کنند ممکن است به تولید مقدار زیادی کالای ناخواسته با کیفیت نامطلوب دست بزنند که برای شرکت به منزله هدر دادن پول است.

در محیطی که هدف تنها تولید باشد، مدیران با خرید مواد به مقدار زیاد و مشغول نگاه داشتن کارگران می کوشند از مغایرت های نامساعد قیمت و کارآیی بپرهیزند. در این محیط، از نظر بسیاری از مدیران تولید، اندیشه تعطیل کردن خط مونتاژ، به هر دلیل، کار نادرستی بود هر چند سبب انبار شدن کالاها ناخواسته می شد که از نظر بهره سرمایه به کار رفته، نگهداری، بیمه، کهنگی هزینه هایی برای شرکت به بار می آورد.

برعکس، مطابق فکر تولید بر اساس تصمیم گیری در لحظه مطلوب، هزینه های مربوط به تولید کالای ورق بزنید

### جدول شماره ۱

#### هزینه یابی استاندارد به روش سنتی

وزن به پوند	داده ها
2/700	میزان واقعی خرید مواد
2/600	میزان واقعی مواد مصرفی
2	مواد مصرفی استاندارد برای ساخت هر محصول
1	قیمت استاندارد مواد هر پوند - دلار
1/10	قیمت واقعی مواد هر پوند - دلار

#### ستانده ها (واحدهای ساخته شده)

1/200 واحدهای ساخته شده مرغوب

#### بهای تمام شده استاندارد هر واحد

2 پوند مواد هر پوند 1 دلار = 2 دلار

#### مغایرت های هزینه یابی استاندارد

#### مغایرت قیمت

میزان واقعی خرید مواد به بهای واقعی	2,700 پوند هر پوند	1,10 دلار	2,970 دلار
میزان واقعی خرید مواد به بهای استاندارد	2,700 پوند هر پوند	1 دلار	2,700 دلار
مغایرت قیمت (نامساعد)	2,700 پوند هر پوند	0,10 دلار	270 دلار

#### مغایرت کارآیی

میزان واقعی مواد مصرف شده به بهای استاندارد	2,600 پوند هر پوند	1 دلار	2,600 دلار
مواد استاندارد برای تولید واحدهای ساخته شده مرغوب به قیمت استاندارد	(1,200 x 2) پوندهر پوند	1 دلار	2,400 دلار
مغایرت کارآیی (نامساعد)	200 پوندهر پوند	1 دلار	200 دلار

جدول شماره ۲

سیستم جدید هزینه یابی استاندارد

وزن-پوند	داده ها
۲/۷۰۰	میزان واقعی خرید مواد
۲/۶۰۰	میزان واقعی مواد مصرفی
۲	مواد مصرفی استاندارد برای ساخت هر محصول
۱	قیمت استاندارد مواد هر پوند - دلار
۱/۱۰	قیمت واقعی مواد هر پوند - دلار
<b>ستانده ها (واحدهای ساخته شده)</b>	
۱/۰۰۰	تولید برنامه ریزی شده
۱/۲۵۰	جمع واحدهای ساخته شده
۱/۲۰۰	واحدهای ساخته شده مرغوب
۵۰	واحدهای ساخته شده نامرغوب
<b>بهای تمام شده استاندارد هر واحد</b>	
۲ پوند مواد هر پوند ۱ دلار = ۲ دلار	
<b>مغایرت های هزینه یابی استاندارد</b>	
<b>تجزیه و تحلیل داده ها</b>	
مغایرت قیمت	دلار
میزان واقعی مواد مصرف شده به قیمت واقعی	۲,۶۰۰ پوند هر پوند ۱ دلار ۲,۸۶۰
میزان واقعی مواد مصرف شده به قیمت استاندارد	۲,۶۰۰ پوند هر پوند ۱ دلار ۲,۶۰۰
مغایرت قیمت (نامساعد)	۲,۶۰۰ پوند هر پوند ۱ دلار ۲۶۰
مغایرت کارایی	دلار
میزان واقعی مواد مصرفی به قیمت استاندارد	۲,۶۰۰ پوند هر پوند ۱ دلار ۲,۶۰۰
مواد استاندارد برای کل تولید به قیمت استاندارد	(۱۲۵۰×۲) پوند هر پوند ۱ دلار ۲,۵۰۰
مغایرت کارایی (نامساعد)	۱۰۰ پوند هر پوند ۱ دلار ۱۰۰
<b>تجزیه و تحلیل ستانده ها</b>	
<b>مغایرت کیفیت</b>	
جمع تولید به قیمت استاندارد	۱۲۵۰ واحد هر واحد ۲ دلار ۲,۵۰۰
واحدهای ساخته شده مرغوب به قیمت استاندارد	۱۲۰۰ واحد هر واحد ۲ دلار ۲,۴۰۰
مغایرت کیفیت (نامساعد)	۵۰ واحد هر واحد ۲ دلار ۱۰۰
<b>مغایرت تولید</b>	
واحدهای ساخته شده مرغوب به قیمت استاندارد	۱۲۰۰ واحد هر واحد ۲ دلار ۲,۴۰۰
تولید برنامه ریزی شده به قیمت استاندارد	۱۰۰۰ واحد هر واحد ۲ دلار ۲,۰۰۰
مغایرت تولید (نامساعد)	۲۰۰ واحد هر واحد ۲ دلار ۴۰۰

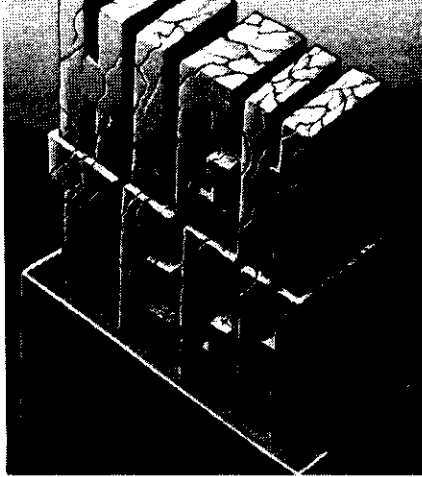
اضافی باید به حداقل برسد و یا تولید کالا در دسته های کوچک، بهتر می توان به کارایی بهتر و انعطاف در تولید دست یافت. در گذشته، فلسفه مدیران این بود که هزینه یا باید به کمترین میزان کاهش یابد و کیفیت کالا در حد قابل قبول باشد. این کمبود توجه نسبت به کیفیت کالا به شهرت بسیاری شرکتها لطمه زد و نیاز به بازسازی واحدهای ناقص و یا فروش آنها به عنوان کالای دست دوم، هزینه های آنها را بالا می برد.

کشف و اندازه گیری نواقص کیفی کالا به اندازه تعیین مغایرت های قیمت و کارایی اهمیت دارد، متأسفانه، اکثر سیستمهای هزینه یابی که در صنعت به کار گرفته می شوند، امور مربوط به میزان تولید و کیفیت محصول را نادیده می گیرند. تجزیه و تحلیل بهتری در جدول شماره ۲ ارائه شده است، در این جدول مغایرت های قیمت و کارایی به مغایرت های کیفیت و میزان تولید تجزیه می شوند.

در این حالت، تولید ۵۰ واحد نامرغوب به ارزش هر واحد ۲ دلار سبب ۱۰۰ دلار مغایرت نامساعد کیفیت می گردد. همچنین تعداد ۲۰۰ واحد اضافه بر نیاز جاری، تولید شده بود، که با احتساب سرمایه گذاری برای هر واحد به میزان ۲ دلار موجب ۴۰۰ دلار اضافه تولید در موجودی کالا می شود که مغایرت نامساعد تولید است. دلایل برتری سیستم ارائه شده در جدول شماره ۲ نسبت به سیستم سنتی ارائه شده در جدول شماره ۱ چیست؟ فایده اولیه آن در توجهی است که به هر دو وجه داده ها و ستانده ها می شود. مغایرت های قیمت و کارایی در سیستم سنتی، به منظور جایگزینی در سیستم تصمیم گیری در لحظه مطلوب، مورد تجدیدنظر واقع می شود.

**مغایرت های کیفیت**

مغایرت های کیفیت بر روی منابعی که جهت بازسازی واحدهای نامرغوب و یا قراضه به حساب آوردن و یا فروش آنها به عنوان کالای دست دوم سرمایه گذاری می شود، بدقت توجه می کند. در جدول شماره ۲ تعداد ۵۰ واحد ساخته شده از نظر مرغوبیت مناسب نبود که سبب ۱۰۰ دلار مغایرت نامساعد کیفیت گردید.



مطابق سیستم سنتی هزینه‌یابی استاندارد که در جدول شماره ۱ نشان داده شده، بهای واحدهای نامرغوب در قسمت مغایرت کارآیی پنهان می‌شود. راهی بدون تجزیه و تحلیل اضافی، وجود ندارد. که بتوان گفت چه مقدار داده‌ها (مواد- نیروی کار) صرف ساخت واحدهای نامرغوب گردیده و یا به عبارت دیگر چه مقدار مواد و نیروی کار، بد، مورد استفاده قرار گرفته است. اگر کالاهای نامرغوب قبل از فروش شناسایی نشود، هزینه‌های مربوط به دوره تضمین مرغوبیت و هزینه‌هایی که به مشتری خسارت دیده پرداخت می‌شود ممکن است افزایش یابد. کیفیت، محثی است کاملاً متفاوت با کارآیی و باید جداگانه شناسایی شود و مورد ارزیابی قرار گیرد.

در جدول شماره ۲ فرض بر این است که کلیه واحدها ۱۰۰٪ تکمیل شده‌اند. اگر واحدهای تکمیل نشده‌ای وجود داشته باشد باید محاسبات مشابهی برای آنها انجام داد. به عنوان مثال، اگر ۵۰ واحد نامرغوب تا ۱/۴ تکمیل شده‌اند، پس جمعاً معادل ۱۲/۵ واحد تکمیل شده و مغایرت نامساعد کیفیت به جای ۱۰۰ دلار فقط ۲۵ دلار خواهد بود. (۱۲/۵ واحد هر واحد ۲ دلار). لذا مغایرت نامساعد کیفیت را می‌توان با شناسایی زودتر واحدهای نامرغوب در مرحله تولید، کاهش داد، محاسبه مغایرت کیفیت با این روش، مدیران را مجبور به اقدام اصلاحی بموقع می‌نماید و از اینکه واحدهای نامرغوب در مرحله بررسی نهایی و پس از انباشته شدن هزینه‌ها مشخص گردند، جلوگیری می‌کند.

## مغایرت‌های تولید

مغایرت‌های تولید انحراف از تعداد برنامه‌ریزی شده تولید را نشان می‌دهد. در جدول شماره ۲ مغایرت نامساعد تولید ۴۰۰ دلار است زیرا ۲۰۰ واحد اضافی تولید شده است. در نظر گرفتن تولید اضافی به عنوان مغایرت نامساعد، در تعقیب فلسفه تصمیم‌گیری در لحظه مطلوب است که این فلسفه مبتنی است بر به حداقل رسانیدن موجودیها در کلیه مراحل تولید. بعضی از آگاهان تا آنجا پیش رفته‌اند که معتقدند در حسابهایی که برای استفاده داخلی شرکت تهیه می‌شود باید واحدهای اضافه تولید شده

است سبب مغایرت نامساعد قیمت برای نیروی کار شود لیکن مغایرت مساعد کیفیت و کارآیی خواهد بود.

در جدول شماره ۲ مغایرت قیمت برای مواد اولیه براساس مواد مصرفی در تولید محصول محاسبه شده درحالی که طبق روش سنتی هزینه‌یابی استاندارد (جدول شماره ۱)، مغایرت قیمت براساس مواد خریداری شده محاسبه شده بود زیرا مغایرت قیمت زودتر تجزیه می‌شد تا بتوان اقدام اصلاحی بموقع انجام داد.

البته محاسبه مغایرت قیمت براساس مواد مصرفی در تولید توصیه می‌شود، زیرا اگر همین دسته از مواد برای کلیه مغایرت‌ها به کار رود مبادله بین قیمت و کارآیی و کیفیت بیشتر آشکار خواهد شد. به عنوان مثال، اگر شرکتی مقادیر زیادی مواد با کیفیت پایین در این هفته خریداری کند صرفاً به این دلیل که بهای نازلی داشته، با استفاده از روش سنتی باعث مغایرت مساعد قیمت در هفته مذکور گردیده، لیکن مغایرت نامساعد بالقوه کارآیی و کیفیت تجزیه نخواهد شد تا زمانی که مواد اولیه در تولید مصرف شود و شاید هفته‌های بعد وقتی که مواد مصرفی برای کلیه مقایسه‌ها به کار رود. تصویر بهتری از مبادله مشخص شود.

## مغایرت‌های کارآیی

مغایرت‌های کارآیی حاصل جذب داده‌های اضافی با قیمت استاندارد است (جدول شماره ۱) در سالهای اخیر این روش مورد انتقاد بود زیرا مدیران برای اجتناب از مغایرت نامساعد کارآیی به سوی نادیده گرفتن کیفیت محصول سوق داده می‌شوند. به عبارت دیگر، همواره محرکی برای به حداقل رسانیدن مصرف مواد و یا زیان صرف شده برای تولید، وجود دارد که در نهایت منجر به تولید محصول با کیفیت پایین می‌شود.

روش به کار گرفته شده در جدول شماره ۲ مغایرت کارآیی را از مغایرت کیفیت مجزا می‌کند. تغییرات زمان و مواد مصرفی (داده‌ها) در واحدهای نامرغوب، در محاسبه مغایرت کیفیت قابل دستیابی است. جداسازی دو مغایرت به تصمیمگیرندگان این امکان را می‌دهد که مبادلات بین کیفیت و کارآیی

بقیه در صفحه ۸۲

را به عنوان بدهی در نظر بگیریم نه دارایی (البته در حسابهای مورد استفاده خارج از شرکت روش سنتی ثبت دارایی‌ها تحت اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری لازم است).

مغایرت تولید می‌تواند برای محاسبه هزینه سرمایه به کار گرفته شده در تولیدات انباشته شده اضافی، به منظور تعیین بهای تمام شده واقعی تولید اضافی، مورد استفاده قرار گیرد. برخی شرکتها که از سیستم مغایرت تولید استفاده می‌کنند به هرگونه انحرافی که از مقدار برنامه‌ریزی شده وجود دارد اعم از اضافه تولید یا کسری تولید، به عنوان مغایرت نامساعد توجه می‌کنند. کسری تولید نیز مغایرت نامساعد است زیرا گویای آن است که شرکت نتوانسته نیاز قسمت فروش را تأمین کند. احتمال زیاد می‌رود که مدیران هزینه‌های مربوط به تولیدات اضافی را نادیده بگیرند، گرچه این مغایرت نیز مغایرتی نامساعد است. اگر مدیران هر دو نوع مغایرت را، اعم از اضافه تولید یا کسری تولید، نامساعد بدانند رعایت آن در عمل، رضایتبخش خواهد بود.

## مغایرت‌های قیمت

درفرهنگ جدید صنعتی، مغایرت قیمت از این نظر که محرک مدیران برای نادیده گرفتن کیفیت محصول از طریق خرید مواد اولیه و قطعات ارزان است مورد انتقاد قرار گرفته است. به هر حال، مسئله واقعی آن است که مغایرت‌های قیمت از مغایرت‌های تولید مربوط جدا شده است. قیمت یقیناً مقوله‌ای اساسی است و نمی‌توان آن را به صورت مجزا در نظر گرفت یا آن را نادیده گرفت. در صورتی که دادوستدهای بازرگانی را در نظر داشته باشیم ارزیابی مغایرت‌های قیمت بیشتر مفهوم خواهد بود. تصمیمی مبنی بر خرید مواد اولیه با کیفیت عالی برای تولید محصول خاص ممکن است سبب مغایرت نامساعد قیمت شود لیکن باعث مغایرت مساعد کیفیت و مغایرت مساعد کارآیی خواهد شد. یا تصمیمی دایر بر استخدام کارکنان ماهر ممکن



مربوط باشد، واکنش مناسب داشته باشند. عامل تعیین کننده در تحقق این وضعیت ارتباطات سازمانی است که محمل مبادله اطلاعات یا اطلاع رسانی به قسمتهای مختلف سازمان است. یکی از انواع ارتباطات سازمانی، ارتباط اطلاعاتی بین رده‌های مختلف سازمان و از پایین به بالا است، که اطلاعات مربوط به اجرای فعالیتها را به بالا ترین سطوح مدیریت می‌رساند. همچنین است ارتباطاتی که بین هر سازمان با خارج از آن برقرار می‌شود، مانند ارتباط سازمان به عنوان مشتری با تامین کنندگان مواد اولیه.

از جمله دیگر اجزای نظام کنترل‌های داخلی «مدیریت تغییرات» است. هر مؤسسه اقتصادی به طور معمول از پدید آمدن یک رشته تغییرات مانند تغییرات تکنولوژیکی، تغییر شرایط و مقررات اقتصادی و مانند اینها تأثیر می‌پذیرد و ناگزیر است در برابر هر یک واکنشهایی مناسب داشته باشد. شواهد بسیاری نشان می‌دهد که مؤسسات اقتصادی مختلف به علت نداشتن توانایی کافی برای واکنش مناسب به تغییرات محیط پیرامون سازمان، قادر به کنترل و اداره آن در برابر تغییرات نشده‌اند. راه موفقیت در این زمینه داشتن مکانیسمی برای شناسایی تغییرات محیطی و توانایی پاسخ به این تغییرات و اطمینان از مؤثر بودن کنترل‌های داخلی در این زمینه است.

آخرین عامل مؤثر در تکوین نظام کنترل‌های داخلی مناسب ایجاد مکانیسمهای هشدار دهنده است که خود محصول نظارت مستمر بر فعالیتها و ارزیابی هر یک از فعالیتهای مستقل است.

گرچه یافته‌های تحقیق پیشگفته به عوامل بیشتری در زمینه ایجاد نظام کنترل‌های داخلی دست یافته است، اما عوامل نه گانه بالا از تعیین کنندگی بیشتری برخوردارند.

همچنین نتایج تحقیق یاد شده به روش سنجش و ارزیابی عملکرد هر یک از عوامل نه گانه اشاره دارد و تدوین پرسشنامه‌هایی را که حاوی یک رشته سؤال در مورد کارکرد هر یک از عوامل یاد شده است به این منظور توصیه می‌کند.

سرانجام تحقیق بر جنبه گزارشگری چگونگی عملکرد نظام کنترل داخلی به استفاده کنندگان از گزارشهای مالی یا به اشخاص ذیعلاقه تأکید می‌کند. مدیران بویژه علاقه مندند بدانند آیا نظام کنترل‌های داخلی به نحوی مؤثر از امکان بروز هرگونه سوء استفاده، قلب و اختلاس جلوگیری می‌کند یا نه و به بیان دیگر آیا نیل به هدفهای سازمان را تضمین می‌کند یا نه.

نتایج تحقیق تأکید می‌کند که نظامهای کنترل داخلی هر اندازه هم مناسب و منطقی باشند، عملکرد و تأثیرشان بر حسن جریان اداره امور سازمانها نسبی است. تحقیق همچنین هدفهای کنترلی مورد نظر مدیران سازمانها را از هدفهای اجتماعی کنترل سازمانها که از طریق قوانین و مقررات بر مؤسسات اقتصادی تحمیل می‌شود، بازمی‌شناسد. به علاوه علت نسبی بودن تأثیر سیستمهای کنترل داخلی این است که به هر حال در هر سیستمی ممکن است برخی نارساییها و اختلالات و مشکلات ایجاد شود که در اثر اشتباه، برآوردهای

نادرست و کوتاهی دست اندرکاران اداره سازمانها به وقوع می‌پیوندد. همچنین ممکن است هدفهای عملیاتی سازمان تحت تأثیر عوامل خارج از سازمان قرار گیرد. یافته‌های تحقیق گروه امریکایی کلیف پراتن، وابسته به دانشگاه کمبریج منتشر شده در ماه مه ۱۹۹۱ در مورد علل ناکامی شرکتهای تجاری و ورشکستگی آنها از وجود عوامل داخلی مانند ناتوانی مدیرینها، تحرک نداشتن نظامهای کنترل داخلی بویژه در زمینه تغییرات و سرانجام از عوامل خارجی (پیرا-سازمانی) به عنوان دلایل اصلی یاد می‌کند. همچنین تحقیق انجام شده توسط مؤسسه حسابرسی کوپرزاندلایراند و کمیته COSO خاطر نشان می‌سازد که به دلیل تغییر در شرایط پیرامونی و درونی سازمانها در طول زمان کارایی سیستمهای کنترل داخلی نیز ممکن است تغییر کند. به علاوه کمیته یاد شده نمونه‌ای از نحوه اظهار نظر مدیران در مورد اطمینان از سیستم کنترل‌های داخلی سازمان تحت سرپرستی خود را در متن پیشنهادهای مربوط ارائه می‌کند:

«بر اساس بررسیهای انجام شده مدیریت اذعان دارد شرکت در دوره منتهی به تاریخ  
نظام کنترل‌های داخلی مؤثری را در جریان فعالیت‌های دوره مذکور و تهیه صورت‌های مالی منتشر شده به کار گرفته است...»

در کشور انگلستان گزارش در مورد کفایت کنترل‌های داخلی به استفاده کنندگان خارجی از صورتهای مالی، در برخی موارد به عنوان جزئی از گزارشهای دوره‌ای شناخته شده است که ممکن است تهیه و ارائه آن به سایر بخشها نیز تعمیم و تسری پیدا کند و چنانچه این کار به صورتی فراگیر الزامی شود، ناگزیر باید چارچوبی کلی برای نحوه گزارشگری آن به دست داد تا بر اساس آن حساب‌رسان نیز بتوانند در مورد صحت گزارش یاد شده و کفایت نظام کنترل‌های داخلی سازمانها اظهار نظر و قضاوت کنند. نتایج تحقیق انجام شده توسط مؤسسه حسابرسی کوپرزاندلایراند و کمیته COSO به پیشرفتهای چشمگیری در زمینه گزارشگری کفایت نظام کنترل‌های داخلی انجامیده است. و چنانچه گزارشگری خارجی کفایت نظامهای کنترل داخلی الزامی نشود، چارچوبهای پیشینی شده در پیشنهاد Coso، انگاره‌ای برای اعضای هیئت مدیره و مدیران ارشد سازمانها در مورد ارزیابی نظامهای کنترل داخلی سازمانها به دست می‌دهد و می‌تواند در جهت نیل به هدفهای سازمانها مفید باشد. ●



## سمینارهای آموزشی کامپیوتر انجمن حسابداران خبره ایران

شده خود را، که با همکاری گروه کارشناسان حسابداری و کامپیوتر نوشته شده بود، معرفی نمودند و در هر مورد ضمن نمایش عملی سیستم روی کامپیوتر انجمن، مدارک کتبی کافی برای مطالعه بعدی شرکت کنندگان در اختیار آنان قرار دادند. در پایان هر جلسه نیز پرسش و پاسخ و نقد سیستمهای ارائه شده به عمل آمد.

در مجموع، و براساس نظرهای ابراز شده از طرف شرکت کنندگان، سمینارهای آموزشی کامپیوتر، آموزنده و مناسب ارزیابی شد.

دبیرخانه انجمن حسابداران خبره ایران مراتب تشکر و امتنان خود را از زحمات مدیران صمیمی شرکت افکار انفورماتیک در برنامه ریزی و اجرای این سمینارها تقدیم می دارد.

ضمناً شرکت افکار انفورماتیک آمادگی خود را جهت معرفی بیشتر سیستمهای پیشگفته به علاقه مندان، از طریق دبیرخانه انجمن حسابداران خبره ایران با تماس مستقیم با دفتر شرکت (تلفن های ۶۵۹۰۱۷ و ۶۵۴۴۹۰) اعلام کرده اند. ●

در بهمن و اسفندماه سال ۱۳۷۰، قسمت دوم سمینارهای آموزش کامپیوتر انجمن برگزار شد، این دوره از ۹ جلسه سه ساعته تشکیل می شد که سه جلسه اول آن به صورت تئوری، به کنترلهای عمومی، کنترلهای کاربردی و مستندات سیستمهای کاربردی کامپیوتری و شش جلسه بعدی آن به بررسی سیستمهای مالی کامپیوتری اختصاص داشت. جلسه های تئوری به وسیله آقای ناصر آریا و جلسه های عملی توسط شرکت افکار انفورماتیک برگزار شد.

سیستمهای ارائه شده به ترتیب عبارت بود از:

- ۱ - سیستم پیگیری مکاتبات دبیرخانه.
  - ۲ - سیستم پیگیری سفارشات خارجی.
  - ۳ - سیستم انبار و حسابداری انبار.
  - ۴ - سیستم فروش و حسابداری فروش.
  - ۵ - سیستم حسابداری و بودجه.
  - ۶ - سیستم حقوق و دستمزد.
- مسئولان شرکت افکار انفورماتیک برنامه کار را به نحو بسیار مناسبی تنظیم کرده و سیستمهای آماده

## دنباله: فرآیند تصمیمگیری افراد

بازار سرمایه باید گفت که بازار در وضعیت کارا قرار دارد و قیمتتهای تعادل اوراق بهادار در چهارچوب محدودیتهای اطلاعات فعلی رابطه ای بهینه با یکدیگر دارند. حال آنکه تحقیق در رفتار افراد نشان می دهد که همه تصمیمهای افراد نیمه بهینه اند.

چگونه جمع تصمیمها می تواند بهینه باشد، در حالی که همه تصمیمهای افراد نیمه بهینه اند؟ پاسخ این سؤال در تحقیقات آینده نهفته است. ما فقط حدس می زنیم که یا بازار آنطور که تصور می رود مؤثر و کارا نیست و یا تصمیمهای افراد بهینه اند و یا به کمک مدلها پیشرفته یا درک مستقیم، بهینه شده اند. ●

## دنباله: کودکان...

در تألیف مقاله ها بیش از ۲۵۰ نفر از متخصصان و استادان دانشگاهها همکاری داشته اند و ۵۷۷ مقاله مربوط به جلدهای اول و دوم (آل و الف - الف س) آماده شده و توسط شرکت تهیه و نشر فرهنگنامه کودکان و نوجوانان در دست انتشار است و بیش از ۱۳۰۰ مقاله دیگر تهیه شده و مراحل مختلف ویرایش و آماده سازی را می گذرانند.

کوشش مستمر سیزده سال گذشته به شورا و مسئولان اجرایی فرهنگنامه نشان داد که راه طولانی و دشواری در پیش است و بیشتر دشواری در عدم آشنایی با متخصصانی است که بتوانند و بخواهند با شورا و فرهنگنامه در تألیف مقاله های حوزه های تخصصی کار خود همکاری کنند.

\* هیأت مدیره شورای کتاب کودک امیدوار است با مطالعه این معرفی کوتاه علاقه مندان به همکاری قدم پیش بگذارند، تا با کوشش همه ما فرهنگنامه ای درخور و شایسته فرزندان این مرز و بوم تدوین گردد. ●

نوش آفرین انصاری

رئیس هیأت مدیره شورای کتاب کودک

توران میرهادی

دبیر اجرایی فرهنگنامه کودکان و نوجوانان

## سمینار

نقش، وظیفه و جایگاه حسابرس و بازرس قانونی، نقش سیستمهای اطلاعاتی مالی در حسابرسی، گزارشگری مالی و مفاهیم حاکم بر آن، استانداردهای حسابرسی، انواع اظهارنظرهای حسابرسی و مفاهیم و آثار انواع اظهارنظرهای حسابرسی.

دومین روز این سمینار به بحث و تبادل نظر و پرسش و پاسخ در مورد سخنرانیهای روز اول و سرانجام جمع بندی مطالب مطرح شده در سمینار اختصاص داشت و در پایان شرکت کنندگان از کارخانه های شرکت تولیدی قطعات اتومبیل ایران بازدید کردند. ●

شرکت ایران خودرو در دی ماه سال جاری به منظور آشنایی مدیران با مسایل حسابرسی و بازرسی قانونی، سمیناری به مدت دو روز با همین عنوان در مشهد برگزار کرد. در این سمینار که با شرکت مدیران شرکتهای تابعه و وابسته به ایران خودرو برگزار شد، تعدادی از مدیران سازمان حسابرسی و مدیران مؤسسات خدمات و مشاوره مدیریت و حسابرسی حضور داشتند و مقاله هایی توسط برخی از آنها به سمینار ارائه شد.

موضوع سخنرانیهای این سمینار که در نخستین روز سمینار و در چارچوب هدفهای برگزاری آن انتخاب شده بود، عبارت بودند از:



## دنباله: اطلاعاتی درباره سیستم حسابداری

Decisions. 7th ed., chapter 6. Mc Graw-Hill N.Y. 1988.

Nash John F. Accounting Information Systems. 2nd ed., chapters 2 and 3. Pws-Kent Publishing Company, Boston 1989.

Weaver, David H. et al., Accounting Systems and Procedures. 4th ed., chapter 10. McGraw-Hill, N.Y. 1982.

Welsch, Glenn A. Robert N. Anthony and Daniel G. Short. Fundamental of Financial Accounting. chapter 5. Richard D. Irwin, Homewood, 1984.

اجرای آن مدیریت بتواند عملیات را بهسوی هدایت و نظارت کند و احتمال وقوع اشتباه، تقلب، سوء استفاده و استفاده نادرست از داراییهای واحد اقتصادی را به حداقل برساند. ●  
منابع:

Cerepak, John R. and Donald H. Taylor. Principles of Accounting. Chapter 6. Prentice-Hall, N.J. 1986.

Fess, Philip E. and Charles S. Warren. Accounting Principles. 14th ed., chapter 6. South Western Publishing Co. Cincinnati, 1984.

Meig Walter B. and Robert F. Meigs. Accounting the Basis for Business

این که پردازش اطلاعات با کمترین اقدام و با استفاده از ساده ترین وسایل ممکن انجام پذیرد.

صحت (accuracy): صحت سیستم به این معنا است که اطلاعاتی که از طریق سیستم فراهم می آید بدون اشتباه و هر چه بیشتر به واقعیات عینی متکی و نزدیک باشد.

انعطاف پذیری (Flexibility): انعطاف پذیری به این معناست که سیستم توانایی فراهم آوردن اطلاعات مورد نیاز را در شرایط متغیر کار و فعالیت اقتصادی داشته باشد و بتواند با تغییر قوانین، مقررات، اصول و روشهای حسابداری و تغییر سازمان واحد اقتصادی، بسادگی تبدیل شود.

کفایت کنترلهای داخلی (internal controls Adequate): کفایت کنترلهای داخلی به این معناست که سیستم باید شامل روشهایی باشد که با

## دنباله: اخبار مالیاتی

### کسر مال الاجاره پرداختی از کل مال الاجاره دریافتی

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی طبق رأی شماره ۳۰/۴/۱۴۲۴۷ مورخ ۳۰/۸/۱۳۷۰ اعلام کرد حکم موضوع ماده ۵۵ ق.م.م.د بر این مطلب است که مال الاجاره پرداختی مالکی که املاک مسکونی خود را به اجاره واگذار کرده است (کلیه خانه ها، آپارتمانها و مستغلات) در موقع محاسبه درآمد مشمول مالیات او، از کل مال الاجاره های دریافتی او کسر خواهد شد. (نمی توان مال الاجاره پرداختی را از یکی از مال الاجاره های دریافتی کسر کرد). ●



وسيله ای برای کشف ضایعات پنهانی در طول مراحل تولید خواهد شد در حالی که مغایرت کیفیت سبب کشف ضایعاتی می شود که در واحدهای ساخته شده یا نیمه ساخته وجود دارد.

### در پی ابزاری بهتر

محیط جدید تولید در نظر ندارد سیستم هزینه هایی استاندارد را که سالهای زیادی شرکتها را یاری داده تا به اهداف تولید خود برسند، از هم بپاشند. به هر حال زمانی که هدفهای تولید تغییر می کند سیستم قدیمی هزینه یابی نیز نیاز به بازنگری دارد. در این حالت بازنگری شامل آمیختن مغایرتهای جدید و تکیه روی مهمترین قسمت های آن - موجودیهای انبار و کنترل کیفیت - است که در مراحل تولید از اهمیت برخوردارند. همچنین این تجدید نظر میدان سنتی مغایرتهای قیمت و کارایی را محدود می سازد و آنها را تبدیل به ابزاری مفید می کند تا علت پدید آمدن مغایرتها آسانتر شناخته شود. ●

## دنباله: سیستمهای جدید هزینه یابی استاندارد

را ارزیابی کنند. آنها می توانند برای کسب مغایرت مساعد، کارایی زمان تولید را به حداقل برسانند لیکن احتمالاً این موضوع سبب افزایش تولید واحدهای نامرغوب و در نتیجه سبب مغایرت نامساعد کیفیت خواهد شد. برعکس، کوشش برای به حداقل رسانیدن تولید واحدهای نامرغوب ممکن است سبب مصرف زمان بیشتر تولید و یا مواد بیشتر گردد و بنابراین مغایرت نامساعد کارایی پدید آید.

در صورت وجود نامرغوبی پنهان در مواد، شمار نامنظری از واحدها ممکن است در مرحله کنترل نهایی برگشت داده شود. معمولاً این موضوع روی مغایرت کارایی اثر خواهد گذاشت. به هر حال چنانچه مغایرت کیفیت از مغایرت کارایی مجزا شود، مغایرت کیفیت معرف برگشتها خواهد بود لیکن مغایرت کارایی بدون تغییر باقی می ماند. به عبارت دیگر، محاسبه مغایرت کارایی در این روش نشانگر کارایی حقیقی است. چنانچه قسمت تولید روی واحدهایی کار کرده که به نظر خوب می رسند با یک مغایرت نامساعد کارایی جریمه نخواهد شد، در نتیجه مغایرت کارایی تبدیل به