

حسابداری مدیریت : پارادایم قرن بیست و یکم

ولی نادى قمى*



چهار پارادایم از منظر هزینه یابی محصول و تعیین قیمت فروش مدنظر قرار گرفته اند زیرا در جهان رقابتی امروز، رهبری بهای تمام شده یکی از

عوامل راهبردی دوام و پایداری بنگاه های اقتصادی به شمار می آید. همچنین یکی از دلایل تأکید فراوان بر استفاده از روش های مناسب هزینه یابی نظیر هزینه یابی بر مبنای فعالیت، محاسبه صحیح بهای تمام شده محصول و متعاقباً قیمت گذاری مناسب آن عنوان می گردد.

چکیده

پارادایم حسابداری مدیریت در قرن جدید چه خواهد بود؟ برای ارائه پاسخ درست به چنین پرسشی باید

چهار پارادایم حاکم بر پیشینه حسابداری مدیریت مورد توجه و مذاقه قرار گیرد. در جدول شماره یک، چهار پارادایم مورد اشاره به ترتیب بیان گردیده اند. با تعدیل این پارادایم ها و یا ترکیب آنها می توان برای پارادایم قرن بیست و یکم پیش بینی مناسبی داشت. برای استمرار و سادگی بحث، این

xxx	مواد مستقیم
xxx	دستمزد مستقیم تولید
xxx	سر بار تولید
xxx	هزینه های اداری و فروش
xxx	جمع بهای تمام شده هر واحد محصول
xxx	سود مورد نظر
xxx	قیمت فروش هدف هر واحد محصول
xxx	مواد مستقیم
xxx	دستمزد مستقیم
xxx	سر بار متغیر
xxx	هزینه های اداری و فروش متغیر
xxx	جمع بهای تمام شده متغیر هر واحد محصول
	هزینه های ثابت :
xx	سر بار ثابت
xx	هزینه های اداری و فروش ثابت
xx	جمع بهای تمام شده ثابت هر واحد محصول
xx	جمع کل بهای تمام شده
xx	سود مورد نظر
xx	قیمت فروش هدف هر واحد محصول

ادامه جدول شماره یک

هزینه های متغیر :

xxx

مواد مستقیم

xxx

دستمزد مستقیم

هزینه های متغیر سربار:

xxx

متغیر بر حسب تعداد تولید

xxx

متغیر بر حسب پیچیدگی محصول (تعداد دسته ها)

xxx

متغیر بر حسب تنوع محصول (تعداد محصولات)

xxx

هزینه های اداری و فروش متغیر

xxx

جمع بهای تمام شده متغیر هر واحد محصول

هزینه های ثابت :

xx

سربار ثابت

xx

هزینه های ثابت اداری و فروش

xx

جمع بهای تمام شده ثابت هر واحد محصول

xx

جمع کل بهای تمام شده هر واحد محصول

xx

سود مورد نظر

xx

قیمت فروش هدف هر واحد محصول

xx

قیمت فروش (با فرض شرایط رقابتی)

(xx)

کسر می شود : سود مورد نظر

xx

بهای تمام شده مجاز یا هدف

واحد محصول به دست می آید. شایان ذکر است که بسیاری از هزینه های متغیر در طول زمان گرایش به ثابت شدن دارند. قراردادهای اتحادیه های کارگری و قوانین کاری بدین شیوه بر هزینه های دستمزد تأثیر گذاشته اند.

پارادایم C: عصر هزینه یابی بر مبنای فعالیت

در این پارادایم که به عصر حاکمیت مفهوم هزینه یابی بر مبنای فعالیت معروف است، هزینه های متغیر تولید با طبقه بندی جزئی تری مورد تأکید قرار گرفتند. مد نظر قراردادن تفکیک کامل تری از هزینه های متغیر به جهت ارتقای صحت محاسبات بهای تمام شده محصول بوده تا از این طریق تصمیمات مناسب تری در زمینه تعیین قیمت فروش و ترکیب تولیدات اتخاذ گردد. همان گونه که در جدول شماره یک نشان داده شده است، سه عامل هزینه های متغیر تولید تحت این مفهوم به شرح زیر است:

- ۱- هزینه هایی که با توجه به سطح تولید تغییر می کنند.
- ۲- هزینه هایی که با توجه به پیچیدگی محصولات نظیر تعداد دسته های تولید، تغییر می کنند.
- ۳- هزینه هایی که با توجه به تنوع محصولات نظیر تعداد محصولات تغییر می کنند.

با معرفی طبقات جدیدی از هزینه های متغیر، از تعداد و مبلغ هزینه های ثابت کاسته می شود و بدین ترتیب بهتر می توان در خصوص قیمت گذاری، ترکیب تولیدات، ادامه تولید و... تصمیم گیری نمود. با تمرکز بیشتر به موضوع هزینه یابی بر مبنای فعالیت می توان دریافت که این روش در واقع نسخه به روز شده و پالوده شده هزینه یابی جذبی است. البته باید در نظر داشت که حاکمیت چنین نگرشی بر مباحثات مربوط به عدم اثربخشی هزینه یابی مستقیم (متغیر) مجدداً دامن زد، در حالی که پارادایم B شرایط تصمیم گیری مناسب تری را از طریق در نظر گرفتن هزینه های نهایی و عدم ملاحظه هزینه های ریخته^(۳)، فراهم

پارادایم A: عصر انقلاب صنعتی تا دهه ۱۹۴۰

در این پارادایم تفکر مهندسی صنایع نظیر فردریک تیلور^(۱)، با تأکید بر بهای تمام شده استاندارد حاکم بوده است. استانداردهای استنتاج شده از بخش مهندسی اغلب تابعی از مشخصات فیزیکی محصول و مطالعات زمان و حرکت^(۲) و نظایر آن بوده است. در این دوره، بهای تمام شده محصول به تفکیکی که در جدول شماره یک آمده است طبقه بندی شده و برای تعیین قیمت فروش، سود مورد انتظار به آن اضافه می گردید. در این پارادایم، موضوع اساسی در ارتباط با تعیین بهای تمام شده و بهای فروش محصول پاسخ به دو سؤال زیر بوده است:

- ۱- چه حجمی از فعالیت برای تعیین بهای تمام شده مد نظر قرار گیرد؟ براساس حجم تولید سال گذشته؟ میانگین حجم تولید پنج سال گذشته؟ ظرفیت اسمی؟
- ۲- سود مورد نظر چگونه باید تعیین شود؟ براساس بهای تمام شده کل، شامل هزینه های اداری و فروش یا فقط بهای تمام شده تولید؟ براساس بازده سرمایه گذاری و مفهوم هزینه سرمایه؟

پارادایم B: عصر تجزیه و تحلیل CVP و هزینه یابی

مستقیم

در این دوره نظریه پردازان بین هزینه های ثابت و متغیر تفاوت قائل شده و مبنای تجزیه و تحلیل CVP و هزینه یابی مستقیم را بنیان نهادند. در ظاهر تنها تفاوت بین پارادایم A و B در تفکیک هزینه های ثابت و متغیر می باشد اما نحوه استفاده از این تفکیک و تجزیه و تحلیل های انجام شده در این زمینه از اهمیت بالایی برخوردار است.

با تعیین هزینه های متغیر هر واحد محصول از طریق استانداردهای مهندسی و تکنیک های تحلیلی نظیر تجزیه و تحلیل رگرسیونی، تنها هزینه های ثابت باقی می ماند که از طریق تقسیم بر حجم فعالیت (تولید)، بهای تمام شده هر

می کند.

انجام کار تغییر کند. در نهایت، هرگونه تغییری باید منجر به توانمندی هر چه بیشتر کارکنان بنگاه اقتصادی در انجام بهتر کارها گردد.

پارادایم D: عصر استانداردهای مبتنی بر بازار در مقابل استانداردهای مهندسی

در عصر این پارادایم بنگاههای اقتصادی برای تعیین قیمت فروش اقدام به تعیین بهای تمام شده محصول نمی کنند بلکه با تأکید بر فضای رقابتی و هوشمندی بازار و فعالان آن، قیمت فروش یک محصول، بهای تمام شده مجاز آن را مشخص می کند. پیتر دراگر به چنین مفهومی عنوان هزینه یابی مبتنی بر قیمت^(۵) به جای قیمت گذاری مبتنی بر بهای تمام شده^(۶) را داده است.

پالایش و تمرکز بر موضوعات مورد بحث
با نگاه مجدد به پارادایم D در خواهیم یافت که موضوع مورد بحث در پارادایم اول یعنی سود مورد نظر و حجم فعالیت (تولید) همچنان لاینحل باقی مانده است. اما آن چه روشن است، در عصر پارادایم چهارم، نحوه پرداختن به این دو موضوع و حل آنها به نظر ساده تر می رسد. با توجه به دانش موجود در خصوص مفهوم هزینه سرمایه، سود مورد نظر به نحوی تعیین خواهد شد که تأمین کنندگان منابع مالی شرکت (سهامداران و اعتباردهندگان) را راضی نگاه دارد. در خصوص حجم فعالیت، همان گونه که قبلاً اشاره شد ابتدا قیمت فروش محصول تعیین می گردد و سپس می توان میزان تولید را با توجه به کشش بازار مشخص کرد و متعاقباً بهای تمام شده محصول را با توجه به این حجم از فعالیت به دست آورد. مقایسه بین بهای تمام شده هدف و بهای تمام شده محاسباتی به شرحی که گفته شد، شرکت را در خصوص تغییر در بهای تمام شده و سطح تولیدات از طریق تعدیل قیمت فروش، به سمت یک تصمیم مناسب سوق می دهد. در نهایت مقایسه بین بهای تمام شده واقعی محصول و بهای تمام شده مجاز یا هدف و مشاهده تفاوتها، شرایط را برای فهم دلایل عدم دستیابی به سطح تولید مورد انتظار و بهبود مستمر در بهای تمام شده فراهم می آورد. در جدول شماره دو، برخی از موضوعات باقی مانده برای بحث ارائه گردیده است.

بهای تمام شده هدف یا مجاز، بهای تمام شده استاندارد مبتنی بر ویژگی های بازار است که دستیابی به آن برای کسب سود مورد نظر لازم و ضروری است. این پارادایم در واقع صحت سایر پارادایم هایی که تاکنون براساس روش های مهندسی و سایر روش های تحلیلی اقدام به تعیین بهای تمام شده استاندارد می کرد را زیر سؤال برد. شاید بعد از نود سال، بهای تمام شده استاندارد مبتنی بر بازار، جایگزین بهای تمام شده استاندارد معرفی شده به وسیله فردریک تیلور و سایر هم عصران وی گردیده است.

نحوه تعیین سود مورد انتظار همچون سایر پارادایم ها، موضوع بحث برانگیز می باشد. به هر حال این پارادایم موضوعات نوینی را به شرح زیر مطرح نمود:

۱- چنانچه دستیابی به سود مورد نظر مورد تأکید باشد، بهای تمام شده واقعی محصول نباید از بهای تمام شده هدف بیشتر گردد. در واقع می توان گفت که تفاوت بین هزینه های ثابت و متغیر موضوعی نامربوط می باشد.

۲- چنانچه اراده جدی بر اندیشه بهبود مستمر وجود داشته باشد، بهای تمام شده هدف یا مجاز در طول زمان باید کاهش یابد.

۳- شاید برای کاهش بهای تمام شده باید نحوه و ترتیب

کاهش چرخه عمر محصول.

در دنیای رقابتی امروز که چرخه عمر بسیاری از محصولات کاهش یافته است، استفاده از پارادایم D توجیه

کلیدی در عصر حاضر موفقیت گروهی است.

تئوری محدودیت ها

گلدرات^(۳) با مطرح کردن تئوری محدودیت ها تأثیر فراوانی بر موضوعات اقتصادی و حسابداری مدیریت گذاشته است. تمرکز این تئوری بر هزینه های فرآوری^(۴)، هزینه های عملیاتی و موجودی ها بوده است. تئوری محدودیت ها در واقع بهبود هزینه یابی مستقیم به همراه ترکیب آن با برنامه ریزی خطی می باشد.

همان گونه که گفته شد تئوری محدودیت ها متشکل از سه عامل است: فرآوری، موجودی ها و هزینه های عملیاتی. فرآوری عبارت است از بهای واقعی فروش منهای هزینه مواد اولیه. موجودی ها براساس بهای تمام شده مدنظر قرار گرفته و هزینه های عملیاتی شامل کلیه هزینه ها به غیر از مواد اولیه است. هدف براساس تئوری محدودیت ها، افزایش حاشیه فرآوری از طریق حذف محدودیت ها و کاهش در موجودی ها و هزینه های عملیاتی است.

انتساب هزینه ها به خطوط تولید و محصولات مختلف یک خط تولید

در نهایت، هر سیستم حسابداری صنعتی، با موضوع انتساب هزینه به خطوط مختلف تولید و محصولات متنوع یک خط تولید روبرو می باشد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت می تواند به نحو مناسبی به چنین نیازی پاسخ گوید. تمرکز هزینه یابی بر مبنای فعالیت بر روی سه گروه از هزینه های متغیر می تواند بسیار مفید واقع شود.

این سه گروه شامل تصور سنتی از هزینه های متغیر در ارتباط با تغییر براساس میزان تولید و دو ایده نوین در خصوص تغییرات یعنی تغییر براساس پیچیدگی محصولات و تنوع آنان می باشد.

بیشتری دارد. برخی از محصولات به اندازه کافی عمر طولانی برای برآورده ساختن استانداردهای مبتنی بر تحقیقات مهندسی را ندارند، لذا این گونه محصولات باید به بهای تمام شده هدف تدوین شده در مرحله طراحی محصول دست یابند تا سود مورد نظر محقق شود. هم چنین موضوع ظرفیت بلااستفاده با کاهش چرخه عمر محصول از اهمیت کمتری برخوردار می گردد.

برنامه بلندمدت در خصوص خطوط تولید مختلف

چنانچه یک شرکت کالای ویژه و یا کالای عمومی تولید کند، آن گاه می تواند از بهای تمام شده استاندارد مبتنی بر تحقیقات مهندسی و نیز مبتنی بر بازار استفاده نماید. بهای تمام شده مبتنی بر تحقیقات بازار برای محصولات خاص تر یا چرخه عمر کوتاه مناسب می باشد.

بهای تمام شده مبتنی بر تحقیقات مهندسی برای محصولات عام با چرخه عمر بلندمدت مطلوب خواهد بود. همچنین بهای تمام شده مبتنی بر بازار باید برای محصولاتی که در بازار بسیار رقابتی فعالیت دارند، به کار رود.

مغایرتهای مربوط به بهای تمام شده استاندارد و حسابداری سنجش مسئولیت

وقتی که یک بنگاه اقتصادی بر جمع بهای تمام شده یک محصول تأکید دارد به نحوی که برابر با بهای تمام شده هدف و یا حتی کمتر از آن گردد، انحرافات هر یک از عوامل تشکیل دهنده بهای تمام شده بر حسب فعالیتها، دوایر تولیدی و خدماتی از اهمیت کمتری برخوردار خواهد شد. توانمندسازی کارگران تولیدی و سایر کارکنان مستلزم افزایش روح همکاری بین آنان می باشد به جای آن که بر یک مرکز هزینه و یا دایره تولیدی خاص تمرکز شود. عامل

- در پارادایم D، چه حجمی از فعالیت برای تعیین بهای تمام شده واقعی و مقایسه آن با بهای تمام شده هدف، باید مورد استفاده قرار گیرد؟
- آیا کاهش چرخه عمر محصول، حرکت به سوی پارادایم D را سرعت بخشیده است؟
- آیا جایگاه استراتژیک شرکت از منظر محصولات، امکان استفاده از پارادایم های متفاوت را توجیه پذیر می کند؟
- در عصری که جمع کل بهای تمام شده از تأمین مواد اولیه تا تحویل کالا به مشتری اهمیت دارد، آیا استفاد از حسابداری سنجش مسئولیت، بهای تمام شده استاندارد و انحرافات می تواند مفید و به اندازه کافی اثربخش باشد؟
- جایگاه تئوری محدودیت ها در طراحی مکانیزم های کنترلی و نحوه دستیابی به اهداف کجاست؟
- چه روشی برای انتساب هزینه ها بر خطوط مختلف تولید و محصولات متنوع یک خط تولید باید انتخاب شود؟

محاسبه می باشد. چنین مقایسه ای می تواند پاسخی برای سوالات زیر فراهم نماید:

نگاه به آینده - پارادایم قرن بیست و یکم

- ۱- چه اطلاعاتی در زمینه ویژگیهای محصول باید تهیه گردد تا یک بنگاه اقتصادی به حجم فعالیت مورد نظر برای رسیدن به بهای تمام شده هدف، دست یابد؟
- ۲- چه اصلاحاتی در زمینه ساختار بهای تمام شده و روش های انجام کار باید صورت گیرد تا توانمندی بنگاه اقتصادی برای دستیابی به بهای تمام شده مجاز یا هدف افزایش یابد؟
- ۳- چه اصلاحاتی در زمینه ساختار بهای تمام شده و هماهنگی بین تأمین کنندگان مواد اولیه و مشتریان شرکت باید صورت گیرد تا توانمندی بنگاه اقتصادی برای دستیابی به بهای تمام شده مجاز یا هدف، افزایش پیدا کند؟

با عنایت به آن چه که در صفحات قبل بدانها اشاره شد به نظر، پارادایم مناسب برای قرن بیست و یکم ترکیبی از پارادایم C و D است. البته ترکیب پارادایم های B، C و D نیز می تواند مد نظر قرار گیرد. در خصوص پیشنهاد اول، در یک فضای به شدت رقابتی، اثربخشی پارادایم D قابل انکار نبوده و شرکت را به سمت بهای تمام شده هدف یا مجاز که به وسیله رقبای بازار دیکته می شود، رهنمون می سازد. همچنین الزام به بهبود مستمر از سوی بازار وجود دارد. البته اتخاذ پارادایم D کافی نیست چرا که بهای تمام شده هدف باید با بهای تمام شده واقعی مقایسه گردد و بهای تمام شده واقعی به بهترین وجه از طریق روش هزینه یابی فعالیت قابل

روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت.

تجزیه و تحلیل تاریخی موفقیت استفاده کنندگان پارادایم D
تجزیه و تحلیل شرکت های موفق، شرایط فعلی آنها در
ارتباط با حرکت به سوی پارادایم C و D و یا ترکیبی از آنها به
همراه عواملی از پارادایم B یا بدون این عوامل.

پی نوشت

*دانشجوی دوره ی دکتری حسابداری

- 1-Freddrik Taylor
- 2-Time and motion
- 3-Sunk Cost
- 4-Peter Drucker
- 5-Price-led Costing
- 6-Cost-led Pricing
- 7-Goldratt
- 8-Throughput
- 9-Horngren

منابع

1-Ferrara, L. William (December 1995) ;
"Cost / Management Accounting : The
21st Century Paradigm", Management
Accounting , PP. 30-36 .

2-J.S. Earley (June 1995) ; " Recent
Developments in Cost Accounting and the
Managerial Analysis " ; Journal of
Political Economy ; P.237 .

ترکیب پارادایم C و D بستر مساعدی را به وجود می آورد که
در آن از روش های ABC برای تعیین چگونگی ارتقاء
محصول، استراتژی قیمت گذاری و ساختارهای مختلف
بهای تمام شده استفاده می شود.

حال اگر پارادایم B با این دو پارادایم ترکیب گردد، چه به
وجود خواهد آمد؟ هورنگرن^(۹) در زمینه ترکیب این سه
نگرش ایده ای را مطرح می نماید. ایشان در استفاده از بهای
تمام شده هر واحد به جای استفاده از بهای تمام شده کل علی
الخصوص در مورد هزینه های ثابت هشدار می دهد و بیان
می دارد که چنین عملی شاید بنگاه های اقتصادی را از نگاه
به کلیت تصویر باز دارد و به اجزاء مشغول نماید.

ایشان اظهار می دارد که در هنگام بررسی صورت سود و زیان
یک خط تولید که مشتمل بر صورت سود و زیان محصولات
مختلف آن است باید به طور هم زمان ضمن نگاه و تأکید بر
عملکرد کل سیستم، به هر یک از اجزاء نیز توجه نمود.

گام برداشتن فراتر از آن چه که در پارادایم C و D در خصوص
بهای تمام شده هر واحد محصول به دست می دهد با مد نظر
قرار دادن پارادایم B فراهم می گردد. با تفکیک هزینه ها به
ثابت و متغیر، صورت سود و زیان خطوط تولید شامل هر سه
پارادایم مذکور خواهد شد.

در پایان، لحاظ مراحل تکامل پارادایم های موجود و
گذشته می تواند راهنمای مناسبی برای تعیین پارادایم قرن
بیست و یکم باشد. به طور حتم، با انجام تحقیقات تجربی
در خصوص مطالبی نظیر آنچه که ذیلاً بدان اشاره می شود،
می توان مسیر آینده را به نحو مناسب مشخص نمود.

مقایسه دقیق بین استفاده کنندگان تئوری محدودیت ها و