

نویسنده: حجت الله صیدی*

مقدمه

حسابداری مدیریت را می توان نقطه ی تلاقی نظریه های مدیریت و نظریه های حسابداری دانست. اگر حسابداری مدیریت، در مقام ابزاری نیرومند برای تصمیم گیری مدیران دانسته می شود، علت اصلی اش را باید در سه کارگیری روش های حسابداری و تحلیل گری مالی در راستای نیازهای مدیران سازمان ها جستجو کرد. خلق مفاهیم دیرین و نوین حسابداری مدیریت جز برای پاسخگویی به نظریه های مدیریت نبوده است.

چنین است که تفسیر و تفهیم مفهوم نویسی مانند قیمت گذاری انتقال^۱ که اکنون یکی از ابزارهای نیرومند حسابداری مدیریت به شمار می رود، بدون سه کارگیری نظریه های مربوط به سازمان و ساختار امکان پذیر نمی نماید، همان گونه که مغفول گذاشتن نظریه های حسابداری در این زمینه، از عمق تحلیل مفهوم یاد شده خواهد کاست. نوشته ی حاضر در پی دستیابی به نقاط مشترک مربوط به آن دسته از نظریه های طرح شده در حوزه ی حسابداری از یک سو و مدیریت از سوی دیگر است که پایه های شکل گیری قیمت گذاری انتقال به شمار می روند.

مبانی نظری قیمت گذاری انتقال

عدم تمرکز و ساختار بخشی

نظریه پردازان مدیریت، ابعاد سه گانه ی سازمان را پیچیدگی^۱، رسمیت^۲، و تمرکز^۳ ذکر کرده اند. پیچیدگی به درجه تفکیک وظایف در سازمان اشاره می کند که دربرگیرنده ی تفکیک افقی واحدها و تفکیک عمودی عمق یا سلسله مراتب سازمانی است.

رسمیت نیز به میزانی که مشاغل سازمانی استاندارد شده اند می پردازد که در نتیجه ی آن می توان میزان تغییرپذیری ساختار و شغل و همچنین حد هماهنگی را تشخیص داد. اما تمرکز نسبت به دو جزء دیگر ساختار سازمانی بحث برانگیزتر است. بیش تر نظریه پردازان بر این اعتقادند که تمرکز بیان کننده ی آن میزان از

بارزترین مفهوم عدم تمرکز
در ساختار بخشی نمود
می یابد. ساختار بخشی
محصول سازماندهی
فعالیت هایی با ماهیت
و کارکرد مشابه در
واحدها و بخش های
مستقل است

نزدیک ترند. از سوی دیگر اگر تصمیم گیران با مسئله ی مورد تصمیم گیری آشنایی بیش تری پیدا کنند به واقعیت های مرتبط با آن مسئله نیز بیش تر پی خواهند برد.

سومین دلیل این است که به علت مشارکت کارکنان در فرایند تصمیم گیری، عدم تمرکز موجب انگیزش بیش تر می شود. کارکنان متخصص و حرفه ای حساسیت بیش تری را نسبت به مشارکت شان در تصمیم هایی نشان می دهند. که راجع به چگونگی کارشان است اگر در سازمانی، مدیریت به ارزش های انسانی ارج نهد، آن گاه در چنین سازمانی به احتمال زیاد عدم تمرکز ضروری می نماید.

بارزترین مفهوم عدم تمرکز در ساختار بخشی^۶ نمود می یابد. ساختار بخشی محصول سازماندهی فعالیت هایی با ماهیت و کارکرد مشابه در واحدها و بخش های مستقل است. در این ساختار، هر یک از بخش ها ساختار ویژه ی خود را دارند و انتقال وظیفه های عملیاتی به میدان عملیات، وابستگی میان بخش ها را به کم ترین حد ممکن می رساند. آن سان که هر بخش می تواند تا اندازه ای نیمه مستقل فعالیت کند و نیازی به هماهنگی با دیگر واحدها ندارد. دو جریان ارتباطات و تصمیم گیری در ساختار بخشی این واقعیت را نشان می دهند که تقسیم کار میان اداره ی مرکزی و بخش ها بسیار دقیق است. ارتباطات میان این دو محدود و بسیار رسمی است. این ارتباط به انتقال استانداردهای عملکرد به بخش ها و برگشت نتایج عملکرد از بخش ها به اداره ی مرکزی محدود می شود. بنابراین، در ساختار بخشی به هر بخش قدرت لازم برای اداره ی آموزش داده می شود و این بخش ها بر عملیات خود نظارت دارند و راهبردهایی را برای بازارهای خود تعیین می کنند.

تصمیم گیری است که در یک نقطه ی واحد در یک سازمان متمرکز شده است. تراکم قدرت در یک نقطه از سازمان دلالت بر تمرکز دارد و عدم تراکم یا تراکم کم، عدم تمرکز^۷ را نشان می دهد. به عبارت دیگر، تمرکز به مسئله ی میزان پراکندگی اختیارات تصمیم گیری بر می گردد (و نه پراکندگی و جدایی جغرافیایی سازمان).

با توجه به نسبت میزان پراکندگی اختیار تصمیم گیری، بدیهی است که تعیین مرزی مشخص برای تمییز دادن سازمان های متمرکز از سازمان های غیرمتمرکز، اگر نامیسر نباشد، آسان نیست. با وجود این، آنچه امروزه بیش از هر زمان دیگری وارد این حقیقت است که دیگر هیچ سازمان کاملاً متمرکزی وجود ندارد. به بیان بهتر، امروزه تمامی سازمان ها از ساختاری غیرمتمرکز اگر چه نسبی - برخوردارند.

برای عدم تمرکز دلایل متعددی اقامه شده است که هر یک در موقعیت خاص خود قابل ملاحظه است. آنچه قبل از هر دلیل دیگری اهمیت دارد، محدودیت دقت مدیران در خصوص داده های اطلاعاتی است. بدین معنی که هر مدیر میزان محدودی از اطلاعات را می تواند پردازش کند و اگر بیش از ظرفیت مدیر اطلاعات به وی واگذار شود، نتیجه چیزی جز انباشتگی اطلاعات نخواهد بود. برای اجتناب از وقوع چنین عارضه ای باید برخی از تصمیم گیری ها به دیگران واگذار و تمرکز تصمیم گیری از یک نقطه ی واحد در سراسر سازمان پخش شود. این پراکندگی یا انتقال همان عدم تمرکز است.

دلیل دوم با لزوم واکنش سازمان ها در مقابل تغییرات محیطی ارتباط دارد. عدم تمرکز این واکنش را تسریع می کند، زیرا لازم نیست پردازش اطلاعات سلسله مراتب سازمانی را طی کند. در این وضعیت تصمیم ها را افرادی می گیرند که به مسئله

ساختار بخشی در برابر ساختار وظیفه ای^۷ دانست.

در متون حسابداری به هنگام بحث در قلمرو مدل های تصمیم گیری، اغلب بر وظیفه ی مباشرتی مدیریت به عنوان راهی برای آسان ساختن ارزیابی کارایی و اثربخشی مدیران تأکید می شود. ساختار بخشی به لحاظ زمینه ای که برای مدیران برای استفاده از قدرت و اختیارشان فراهم می کند، مناسب ترین بستر برای ارزیابی چگونگی ایفای وظیفه ی مباشرت است.

دومین زمینه ی مناسب برای بحث در مورد ساختار بخشی از منظر متون حسابداری، نظریه ی شخصیت حسابداری^۸ است. همان گونه که بر اساس نظریه ی شخصیت حسابداری، واحد انتفاعی و صاحبان آن از یکدیگر متمایز و منفک هستند و واحد اقتصادی، خود موجودیتی مستقل و هویتی متمایز از مالک یا مالکان دارد، در سازمان های اداری ساختار بخشی نیز، می توان هر بخش را به عنوان یک واحد حسابداری در نظر گرفت. این موضوع در بسیاری از متون حسابداری، به عنوان مبنایی برای گزارشگری قسمت ها^۹ به شمار می رود.

در حسابداری، هنگامی که سخن از مفاهیمی مانند حسابداری مسئولیت^{۱۰}، ارزیابی عملکرد^{۱۱}، و قیمت گذاری انتقال به میان می آید، به کارگیری این مفاهیم را تنها هنگامی می توان مؤثر و کارآمد دانست که بستری از ساختار بخشی فراهم باشد.

برای مثال، می توان لزوم تعیین مراکز مسئولیت را در حسابداری مسئولیت مقدمه ای برای تفکیک بخش ها دانست. هر بخش در یک سازمان مبتنی بر ساختار بخشی را می توان به مثابه یک مرکز هزینه، مرکز درآمد، مرکز سود، یا مرکز سرمایه گذاری دانست. در نهایت، عملکرد هر یک از این مراکز

که عملیاتی یکپارچه دارد- از چهار مزیت برخوردار است. نخست این که ساختار بخشی به تخصیص مؤثر سرمایه می انجامد. دوم این که ساختار بخشی با پدید آوردن فرصت هایی برای اداره ی فعالیت های جداگانه، سبب پرورش مدیران عمومی می شود. سوم این که ساختار بخشی مخاطره ی سرمایه گذاری را در بازارهای گوناگون تقسیم می کند. چهارم و شاید برجسته ترین مزیت- این است که ساختار بخشی از نظر راهبردی واکنش پذیر است.

ساختار بخشی و نظریه های حسابداری

مجموعه ی مطالبی که در خصوص عدم تمرکز و ساختار بخشی گفته شد مفهوم جدا بودن مدیران بخش ها از مدیران اداره ی مرکزی و از یکدیگر را برجسته می سازد، و این نکته، جلوه ای دیگر از نظریه ی نمایندگی^{۱۲} و هم چنین وظیفه ی مباشرت^{۱۳} در ادبیات حسابداری است.

اولین فرض نظریه ی نمایندگی این است که اشخاص بر اساس منافع شخصی خود عمل می کنند در حالی که این منافع لزوماً در همه ی دوره ها با منافع شرکت ها همسو و همسان نیست. فرض با اهمیت دیگر، قرار گرفتن سازمان در تقاطع ارتباطات قراردادی است که میان مدیریت، سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، و دولت وجود دارد. هر دو فرض پیش گفته در ساختار بخشی تجلی می یابند. در سازمانی که مبتنی بر ساختار بخشی است، هرگاه ممکن است اتفاق افتد که مدیران بخش ها منافع خود و بخش مربوطه را چنان در نظر گیرند که در تضاد با منافع کل سازمان باشد. از سوی دیگر هر بخش از چنان استقلال و کارکردی در رابطه با سایر بخش ها برخوردار است که می توان آن را محل تلاقی ارتباطات قراردادی با اداره ی مرکزی و سایر بخش ها

در حسابداری، هنگامی که سخن از مفاهیمی مانند حسابداری مسئولیت، ارزیابی عملکرد، و قیمت گذاری انتقال به میان می آید، به کارگیری این مفاهیم را تنها هنگامی می توان مؤثر و کارآمد دانست که بستری از ساختار بخشی فراهم باشد

را مسئله ای رفتاری دانست. زیرا با قیمت های انتقالی و سیاست های مربوط به آن، به احتمال زیاد مدیران به دنبال حداکثر کردن سود بخش خود خواهند بود.

اگرچه متون حسابداری مدیریت و پژوهش های انجام یافته در این زمینه، غالباً حکایت از فاصله ای قابل ملاحظه بین نظریه ی قیمت گذاری انتقال و کاربرد آن در عمل دارند، اما با توجه به مطالب بالا، در بسیاری از موارد چنین به نظر می رسد که توجه به مبانی نظری قیمت گذاری انتقال، موجب بهبود در به کارگیری آن خواهد شد. آنچه در این رابطه اهمیت دارد، قبل از هر چیز، بحث در حوزه ی مبانی اقتصادی، مفاهیم، و مدل های حسابداری مدیریت است که در قیمت گذاری محصولات و خدمات مورد استفاده قرار می گیرد.

تصمیمات قیمت گذاری ممکن است تحت تأثیر عوامل داخلی، مانند اقلام بهای تمام شده و سود مورد انتظار و از همه مهم تر شاخص های تعیین شده ی شرکت برای سنجش عملکرد، و عوامل خارجی مانند قیمت بازار محصولات و خدمات، باشد. نتیجه ی تصمیم گیری برای انتخاب روش قیمت گذاری هر چه باشد، به طور کلی می توان گفت که نظریه ی اقتصاد قیمت، کلاً یا بعضاً، مبنای این تصمیم گیری ها است. حتی در قیمت گذاری انتقال از آنجا که عامل خارجی قیمت بازار محصول، به هر صورت، عاملی تعیین کننده است، روش های قیمت گذاری معمولاً به نوع بازاری که کالا در آن مبادله می شود، بستگی دارد. **نظریه اقتصاد خرد**^{۱۷}، انواع مختلفی از بازار را شناسایی و تشریح می کند که چهار نوع عمده ی آن عبارت اند از **رقابت کامل**^{۱۸}، **رقابت ناقص**^{۱۹}، **انحصار کامل**^{۲۰}، و **رقابت چندقطبی**^{۲۱}. تشریح ویژگی های این بازارها از حوصله و موضوع بحث خارج است. آنچه در این بخش مورد توجه قرار می گیرد این است که فرض اساسی در نظریه ی اقتصادی قیمت گذاری انتقال،

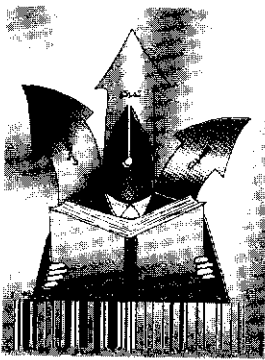
مسئولیت در پایان هر دوره تلخیص و از طریق گزارش های عملکرد که به منظور ارزیابی کارایی و اثربخشی تهیه شده اند ابلاغ می شود. همان گونه که در ادامه خواهیم خواند، برای طرح مفهوم قیمت گذاری انتقال که موضوع اصلی این نوشته است - گزیری جز ساختار بخشی وجود ندارد.

نظریه ی قیمت گذاری انتقال

قیمت گذاری انتقال یکی از ابزارهای مؤثر حسابداری مدیریت برای تعیین روابط بین واحدها در سازمان های نامتمرکز است. بنابر تعریف، "قیمت های انتقال، عبارت از قیمت هایی هستند که یک شرکت، برای محصولات یا خدمات انتقالی از یک دایره به دایره ی دیگرش، تعیین می کند"^{۲۲}.

بر این اساس، قیمت گذاری انتقال دربرگیرنده ی سیاست های قیمت گذاری است که شرکت ها برای انتقال درون سازمانی محصولات و خدمات اتخاذ می کنند. این انتقال از یک مرکز سرمایه گذاری یا سود به مرکز دیگر در یک شرکت صورت بگیرد.

بدیهی است که انتقال خدمات پشتیبانی که هزینه های آن ها بر اساس روش های مختلف بین دوایر تسهیم می شود - در حوزه ی قیمت گذاری انتقال قرار ندارند. به علاوه، از آنجا که هر قسمت مستقل فرض می شود و سود هر قسمت جداگانه محاسبه می شود، قیمت محصولات انتقالی از یک دایره به دایره ای دیگر بر سود دوایر تأثیر می گذارد، هر چند از منظر کل شرکت، قیمت محصول مساوی قیمت فروش نهایی آن است. تغییر در قیمت های انتقال، شاخص ها، و معیارهایی نظیر **بازده سرمایه گذاری ها**^{۲۳} و **سود باقی مانده**^{۲۴} را تحت تأثیر قرار می دهد و لذا از این دیدگاه می توان قیمت گذاری انتقال



حسابداری محسوب می شود، لزوم توجه به ماهیت و محتوای مباحث پیش گفته، این پرسش مهم را به ذهن می آورد که حقیقتاً قیمت گذاری انتقال اندازه گیری است یا محاسبه^{۲۵} یا هیچ کدام؟ به عبارت دیگر از میزان عینیت^{۲۶} قیمت های انتقال پرسیده می شود. این که کدام روش تعادل نسبی لازم را بین عینیت و میزان سودمندی اطلاعات مربوط به این قیمت ها برقرار می کند، محل مناقشه ی فراوان در متون حسابداری است و آنچه بیش تر مورد توافق قرار می گیرد این است که قیمت گذاری بر مبنای ارزش بازار از عینیت بیش تر و قیمت گذاری بر مبنای بهای تمام شده از قابلیت اتکای بیش تر برخوردار است.

خلاصه و نتیجه گیری

لزوم تسهیم بهینه ی منابع و هم چنین افزایش انگیزش در مدیران، سازمان ها را به سوی عدم تمرکز سوق داده است. یکی از پیامدهای طبیعی عدم تمرکز، سازمان دهی بر اساس ساختار بخشی است که در آن هر بخش به عنوان یک واحد اقتصادی مستقل در نظر گرفته می شود. نظریه های مطرح شده در حسابداری از قبیل نظریه ی نمایندگی، نظریه ی واحد اقتصادی، مفاهیمی مانند گزارشگری قسمت ها، ارتباطی تنگاتنگ با ساختار بخشی دارند.

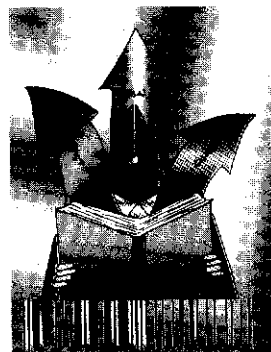
برخی از مفاهیم نوین حسابداری مدیریت نیز محل تلاقی نظریه های سازمان و مدیریت و حسابداری هستند که از آن جمله می توان به اندازه گیری و ارزیابی عملکرد، حسابداری مسئولیت و قیمت گذاری انتقال اشاره کرد که مناسب ترین بستر برای به کارگیری آنها، ساختار عدم تمرکز است. در این نوشته به طور ویژه، به قیمت گذاری انتقال از منظر نظریه های مدیریت، اقتصاد و حسابداری

مستقل بودن واحدها از یکدیگر از نظر تقاضا و فن آوری است. این بدان معنی است که قیمت تعیین شده توسط یک بخش، تأثیری بر تقاضای بخش دیگر نمی گذارد. به علاوه، مقدار محصول یک دایره، مقدار محصول دایره ی دیگر را تحت تأثیر قرار نمی دهد. مگر این که منابع محدودی برای تأمین نیازهای واحدها وجود داشته باشند. نکته ی آخر این که، تحلیل گران اقتصادی در قیمت گذاری انتقال به هزینه های نهایی و درآمدهای نهایی تعریف شده در متون اقتصادی توجه خاصی دارند.

در حوزه ی بحث قیمت گذاری انتقال، نظریه ی حسابداری بر ایده ی هزینه ی فرصت از دست رفته^{۲۷} در رابطه با شرکت و هم چنین روابط متقابل قیمت گذاری انتقال و ارزیابی عملکرد واحدها مبتنی است. از منظر هزینه ی فرصت از دست رفته، نکته ی اساسی این است که هزینه های متغیر استاندارد، حداقل رقمی است که می توان به عنوان قیمت محصول یا خدمت انتقالی در نظر گرفت و قیمت بازار نیز هنگامی که از تمام ظرفیت استفاده می شود- حداکثر قیمت خواهد بود.

در این حوزه، سعی بر آن است که از برنامه ریزی خطی برای تعیین قیمت های فرضی انتقال استفاده شود، اگرچه قیمت های دوگانه و قیمت های توافق شده بر اساس مذاکره نیز در نظر گرفته می شوند. روش های بهای تمام شده به اضافه ی درصد معینی از سود^{۲۸}، قیمت بازار، و روش هایی از این قبیل، نتیجه ی چنین تفکری در حسابداری هستند.

نگرش انتقادی اساسی در حوزه ی نظریه ی حسابداری در خصوص روش ها و مبانی قیمت گذاری انتقال، از منظر اندازه گیری^{۲۹} مطرح می شود. با توجه به این که اندازه گیری، جزئی اساسی از نظریه ی



نگرش انتقادی اساسی

در حوزه‌ی نظریه‌ی

حسابداری در خصوص

روش‌ها و مبانی

قیمت گذاری انتقال،

از منظر اندازه‌گیری

مطرح می‌شود

الف: منابع فارسی

استیفن رابینز، تئوری سازمان (ساختار، طراحی، کاربردها). ترجمه‌ی الوانی، سید مهدی و دانایی فرد، حسن. تهران. انتشارات صفار. چاپ اول. ۱۳۷۶.

شباهنگ، رضا. تئوری حسابداری. تهران. مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی. چاپ اول. ۱۳۸۱.

هنری میتزبرگ. سازماندهی، پنج الگوی کارساز. ترجمه‌ی فقیهی، ابوالحسن و وزیری سابقی، حسین. تهران. مرکز آموزش مدیریت دولتی. چاپ اول. ۱۳۷۱.

ب: منابع انگلیسی

Abdel-Khalik, A. Rashid and Lusk, Edward J. "Transfer Pricing A Synthesis". The Accounting Review. January 1974. pp.8-23.

Hirsch, Jr. Maurice L. "Advanced Management Accounting" PWS Kent Publishing co. 1988.

Horngren, Charles T., Foster George & Datar, Serikant M. "Cost Accounting, A Managerial Emphasis." Prentice Hall International, INC. Tenth Edition. 2000.

Kaplan, Robert S and Atkinson Anthony A. "Advanced Management Accounting". Prentice Hall of India. Second Edition. 2003.

پرداخته شد. آنچه از دیدگاه نظری حسابداری در خصوص روش‌های مورد استفاده در قیمت گذاری نقل و انتقال می‌توان گفت این است که این روش‌ها باید توازن لازم را بین اتکاء پذیری اطلاعات و مفهوم عینیت برقرار کنند.

* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

- 1- Transfer Pricing
- 2- Complexity
- 3- Formalization
- 4- Centralization
- 5- Decentralization
- 6- Divisionalized Form
- 7- Functional Form
- 8- Agency Theory
- 9- Stewardship
- 10- Entity Theory
- 11- Segment Reporting
- 12- Responsibility accounting
- 13- Performance Measurement
- 14- Hirsch, Jr. Maurice L. "Transfer Pricing" *Advanced Management Accounting* PWS- Kent Publishing co. 1988. P.557
- 15- Return On Investment
- 16- Residual Income
- 17- Microeconomic Theory
- 18- Perfect Competition
- 19- Imperfect Competition
- 20- Monopoly
- 21- Oligopoly
- 22- Opportunity Cost
- 23- Mark-Up
- 24- Measurement
- 25- Calculation
- 26- Objectivity