

## ارزیابی هزینه‌ی فروش



نوشته‌ی: ا. ج. تايلور

ترجمه‌ی: غلامرضا بسيطي نيا

نقل از: نشریه‌ی حسابدار خبره<sup>۲</sup> ، شماره‌ی اکتبر ۱۹۸۴

در پنجاه سال گذشته یا کمی بيش از آن نظریه و کاربرد هزینه‌یابی استاندارد تکامل یافته است. آن چه برسودیا زیان، و وضعیت مالی بسیاری از شرکتها اثر می‌گذارد، به کارگیری شیوه‌ی خاصی از هزینه‌یابی نیست، که نظمی برای حسابداری است.

شالوده‌ی نظام هزینه‌یابی استاندارد این است که هزینه‌ی حقیقی تولید محصولات یا خدمات در حسابها با آن چه هزینه‌ها باید در شرایط خاص تولید و کارآیی می‌بودند، جایگزین گردد.

محاسن بسیار برای هزینه‌یابی استاندارد اعاده شده است. گفته می‌شود که با استفاده از تجزیه و تحلیل مغایرتها، کنترل هزینه بهبود می‌یابد، و پایه‌ای درست و با ثبات برای تعیین قیمت، و توزیع اقتصادی منابع فراهم می‌آید. در نشان دادن وضعیت مالی،

---

۱—A.H.Taylor.

۲—Certified Accountant.

حذف هزینه‌های ناشی از عدم کارآبی در هنگام ارزیابی موجودی، ارزیابی درست تری از ارزش کل دارایی‌های جاری به دست می‌دهد، و درنتیجه میزان نقدینگی، سرمایه‌ای را که برای کسب سود به کار گرفته شده است بهترمی نمایاند. در حسابات سودوزیان، زیان با درآمد دریافتی پایه‌پامی شود، حتی اگر تمام هزینه‌های اضافی درنتیجه‌ی تولیدکالای فروخته شده ایجا نشده باشد.

اجزای اصلی تولید (یعنی مواد اولیه، قطعات خریداری شده و نیروی کار مصرف شده) به طور مدام از لحاظ ترکیب و هزینه تغییرمی‌کنند. مواد بهترمی توانند عامل افزایش یا کاهش هزینه‌ی مواد مصرف شده در تولید باشد. نوآوری‌های فنی بر مهارت‌های لازم برای نیروی کار تاثیرمی‌گذارد. اغلب، تعداد نفرات لازم را کاهش ولی دستمزد را افزایش می‌دهد.

اثرباره‌ای از تغییرات ممکن است به دلیل تدریجی بودن آنها، در شیوه‌های تولید در طول زمان ظاهر شود، اثرباره‌ای دیگر ممکن است در قالب تجدید حیات بنيادی ترشیوه‌های موجود و هر چند وقت یکباره دیده شود. تا ثابت تغییرات بر هزینه‌ها این است که استانداردهای ارزیابی شده ارزش خود را از دست می‌دهد، و در جایی که داشتن فنی با تغییر بنيادی رو به رو گشته، ارزیابی به کلی غلط از آب در می‌آید.

تا آن جا که به هزینه‌های غیر مستقیم مربوط می‌شود، تمایلی همه جانبه وجود دارد که این هزینه به نسبت کل هزینه‌ی کار افزایش یابد. این تمایل نتیجه‌ی مستقیم مکانیزه و خودکار شدن فراینده، رشد تولید، برناهای کارآموزی، و تکمیل شیوه‌های کنترل و اداری همراه با این تحولات است. موانع بسیاری گهدها و موقتات پیش‌پایی کسب و کار می‌گذارد، مانند مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، و بیمه برای این تمایل دامن می‌زنند.

عامل مهم دیگر در افزایش هزینه‌های غیر مستقیم، هزینه‌های سرمایه‌ای است که شرکتی که بخواهد خود را از لحاظ داشتن فنی و شیوه‌های حسابداری به روزنگاری دارد، باید پیوسته متقبل شود.

اين هزينه هارا معمولا با درنظر گرفتن استهلاک در طول دوره هی بهره وری سرشکن می کنند. اين هزينه قسمتی از کل هزينه های غير مستقيم یا سربار را به وجود می آورد که با استفاده از انواع نرخ های سربار ربه هر چهار تولیداً ضافه می گردد. اين هزينه های "تحليل بده شده" <sup>۳</sup> نشان دهنده ی پولی هستند که خرج شده است، و بنا بر این دیگر زیرهیج نوع کنترلی قرار ندارند.

به دلایل مختلف، دوام بسیاری از محصولات - دست کم دوا م محصول به شکل موجود آن - روبه کاهش نهاده است. مثال های واضح تر عبارتند از محصولات شیشه ای و فلزی که جای خود را به محصولات پلاستیکی و سرامیک داده اند، یا ابزارهای مکانیکی که بـا ابزارهای الکترونیکی جایگزین شده اند. و پارچه های طبیعی که جای خود را به الیاف مصنوعی داده اند.

زمانی که منابع انرژی و سوخت تغییر داده می شود، بـی مصرف شدن تجهیزاتی که مواد انرژی زارا تبدیل یا قابل استفاده می کنند، سرعت می گیرد. دریارهای از کاربردهای زغال سنگ با نفت، نفت با گاز و گاز با برق جایگزین شده است.

تقاضا برای محصولات شرکت نوساناتی بـی کنترل - و اغلب ناگهانی - تحت تاثیر عوامل گوناگون درجهان درحال تحول مـا، خواهد داشت. عوامل اصلی که در پارهای از موارد منجر به از دست رفتن کامل بازار مـی شوند عبارتند از شدت رقابت، تغییرات نرخ ارز، دخالت های دولت، و تغییر در عادات مصرف کنندگان.

بسیاری از تغییرات تقاضا را نمی توان پیش بینی کرد، و حتی اگر این تغییرات قابل پیش بینی باشد، شواهد حکایت از آن دارد که افرادی که زندگانی یا سرمایه گذاری آنان به مخاطره مـی افتد، در برابر آن از خود مقاومت نشان مـی دهند. نتیجه هی کاهش عمر محصول و افت تقاضا، افزایش پیش از حد موجودی در دوره های کوتاه تر تولید است. افزایش پیش از حد موجودی منجر به کاهش قاطع قیمت

۳- Sunk Costs.

فروش می شود. به این ترتیب ، هزینه های استاندارد که براساس آن موجودیها ارزشیابی می شوند. تصویری نادرست از ارزش واقعی به دست داده است .

کوتاه تر شدن دوره های تولید به این معنی است که زمان تولید و حجم تولید که براساس آن استاندارد اولیه تعیین شده بود ، در جریان کار بیش از حد خوش بینانه می شود و هزینه های استاندارد اعتبار خود را از دست می دهد. اثر منفی استفاده از هزینه های پیش بینی شده به جای هزینه های واقعی ، مدیران را گمراه می کند و محااسبه مفاخرتها به عنوان یک تعریف ریاضی پس از وقوع حادثه ، سود از دست رفته را به حسا بھا بازنمی گرداند.

حتی در مواد ناردنی که زمان کار و حجم تولید ثابت می ماند ، افزایش های ناشی از تورم در هزینه های مواد اولیه و نیروی کار اجتناب ناپذیر است . امکان دارد که به دلیل تولید بیش از حد و نبود تقاضا قیمت مواد کا هش یا بد ، و یا افزایشی در قیمت مواد به وجود آید که کلا با نرخ تورم تفاوت داشته باشد . به دلیل وجود پا داش سالانه کارگران - که حال پرداخت آن سنتی شده است - هزینه های نیروی کار به طور عادی در زمانهای نامعین افزایش می یابد ، و این افزایش معمولاً از نرخ عمومی تورم بیشتر است . برای مقابله با تغییرات مختلف ، استاندارد مورداً استفاده می تواند هر زمان که تغییری بروز می کند ، یا در فواصل زمانی معین - مثلاً در پایان هرسال - مورد تجدیدنظر قرار گیرد .

در حالت عادی ، تجدیدنظر در استاندارد ، هر زمان که تغییری در ترکیب محصول ، زمان لازم برای تولید ، قیمت و حجم تولید ، ظاہر می شود ، روشی غیر عملی است . حتی اگر عملی باشد ، تغییرات مکرر در استانداردها آن هماهنگی را کم لازمه نیظام است زایل می سازد ، و برای کنترل هزینه و تعیین قیمت گمراه کننده می گردد . تجدیدنظرها بی که پس از گذشت زمانی طولانی صورت می گیرد شا مل مقایسه هزینه های حقیقی با معیارها بی غیر واقعی است ، و می تواند مشکلاتی در راه کنترل هزینه و قیمت محصول به وجود آورد ،

محاسبه‌ی مغایرتهای حاصل از تجدیدنظر وقت گیراست و تفسیر هزینه‌ها را عملی بسیار دشوار برای مدیران می‌سازد. آن چهاروش هزینه‌های استاندار در تحت الشاع قرار می‌دهد، روش هزینه‌ی جایگزینی است که برای ارزیابی موجودی و هزینه‌ی فروش توصیه شده است. بدون در نظر گرفتن اصلاحاتی که در نهاد استفاده از هزینه‌ی جایگزینی - که در حقیقت تاریخی طولانی دارد - برای نمایش در مردم صورت وضعیت انجام داده می‌شود، استفاده از هزینه‌ی جایگزینی - که در تجارت با اهمیت باقی می‌ماند. در صورتی که اعتبار روش هزینه‌ی جایگزینی با قاطعیت پذیرفته شود، در برداشت سنتی در مورد هزینه‌و سود تغییری بنیادی بروز خواهد کرد. هزینه‌ی جایگزینی کاملاً با هزینه‌ی استاندار ناسازگار است.

راه حل این مشکلات چیست؟ تازمانی که یک نظریه‌ی جدید حسابداری تکامل نیافتد، هر تلاشی برای دادن جوابی قطعی آزمایشی باید باشد، و پیشنهاد زیر را نیز با یددره مین چار چوب در نظر گرفت.

مشکل کلی می‌تواند با جدا کردن مواد نیازمندی‌با از مواد نیاز برای آماده سازی حسابتی نهایی، رفع شود. هدفهای هزینه‌یابی می‌تواند صرفاً کنترل هزینه، کمک در تعیین قیمت، و برناه مریزی از پیش باشد.

تا آن جا که به کنترل هزینه در سطح کارگاه مربوط می‌شود، عوامل ضرور عبارتند از ساعت کارافراد و ماشین‌آلات، حجم و کیفیت تولید. در این سطح مدیران و سرپرستان هیچ تاثیری بر ارقام پولی - مانند قیمت مواد، نرخهای دستمزد، یا هزینه‌های ماشین‌آلات - ندارند. مسلم است که با یاد استانداردهای کیفی بر حسب زمان، حجم، و تعداد محصولات با استفاده از هزینه‌یابی استاندارده بوده آید، و معمول اهمیتین می‌شود، و نظام هزینه‌یابی عملکرد حقیقی را در مقایسه با این استانداردها اندازه گیری می‌کند و ارقام پولی را تبدیله می‌کند. در صورتی که در این استانداردهای کیفی تجدیدنظر شود، و هنگامی که روال کاریا محصولات تغییر یابد،

هیچ سردرگمی بروز نخواهد کرد.

وظیفه‌ی اصلی مدیران خرید و مسؤولان کنترل مواد این است که از فراهم بودن مواد موردنیاز قسمت‌ها برآسان نیازهای عملیاتی و این که موجودی در سطح اقتصادی قرار دارد، اطمینان حاصل کنند. موقفيت آنها در برآوردن نیازهای تولید را مدیران تولیدرها بری خواهند کرد، ولی اداره‌ی هزینه معمولاً اطلاعات آماری را در مورد نگاهداری موجودی در سطح اقتصادی فراهم می‌آورد. مسؤولیت اصلی دیگر آنها حصول اطمینان از این نکته‌است که مواد موردنیاز در پایین ترین سطح قیمت خریداری می‌شود، ولی عملکرد آنها را در این موردنیمی توان در ارتباط با استانداردهای اختیاری در شرایطی سنجید که قیمت‌ها در بازار رپبیوسته در حال تغییر است. کارآیی آنها فقط می‌تواند موردنیستایش مدیراً رشد قرار گیرد. بهترین خدمتی که اداره‌ی هزینه می‌تواند اداره‌دهداین است که هر چند وقت یک بارگزا رشی در موردنیستایش تغییرات قیمت مواد اولیه در آینده تهیه کند.

عملیات کنترل هزینه توسط مدیران ارشاد از نبودن سود سرچشم می‌گیرد و معمولاً درجهت کاوش هزینه‌های آتی و نیازافزایش در آمددهای آینده است. مقایسه‌ی بین آن چه می‌تواند استانداردهای قدیمی با شدوپول پرداخت شده‌ای که غیرقا بل برگشت است. سودی ندارد. در این سطح، کنترل به پیش‌بینی هزینه‌ها بی محدودی شود که واحد متعهد به پرداخت آنها است و یا تقریباً به یقین صورت خواهد گرفت.

تعیین قیمت در یک دوره‌ی تغییر در صورتی که متکی به استانداردها یی باشد که حوادث آنها را تحت الشاعع قرارداده است، می‌تواند فاجعه‌ای به حساب آید. تا آن جا که هزینه‌ها بر قیمت تاثیرمی‌گذارند و در بسیاری از موارد به غلط یا به درست این تاثیر وجوددارد — پیش‌بینی هزینه‌های آینده عملي است که با ید در برآوردها منظور شود.

برنا مهربانی برای آینده، شامل سود آورترین توزیع منابع،

تمرینی است که با پیش بینی هزینه و در آمد آینده در حالت مختلف فعالیت ارتباط دارد. هزینه های استاندارد ب طور عادی می تواند به نتایج نادرست بینجامد.

مطلوب با قیمانده، نیاز حرفه ای حسابداری به تضمیم گیری در مورد ارزیابی موجودی و ارزیابی هزینه فروش برای یهای است که پذیرش همگانی یا شته باشد. پاسخ نهایی به این مشکل تا حل محادله ای مربوط به ماهیت واقعی هزینه، سود، و سرما یهای که به کار گرفته می شود، قابل دستیابی نیست. اگر مبحث هزینه جایگزینی مورد استفاده قرار گیرد، کلیه ای اقلام موجودی مواد اولیه، نیم ساخته، و کالای ساخته شده نیاز به تجدید رازشیابی دارد، و ثبت هزینه ها بر اساس قیمت های اولیه - یا هزینه های انجام شده - ساده تراست تا بیان آنها بر حسب استانداردهایی که از روز خارج شده اند. در عملیات به نسبت پیچیده، تجدید نظر در اجزای سازنده ای هزینه در هر مورد - دروازه های فرعی، و در واحد های اصلی و تکمیل کالا - روشی غیر عملی است، بنا بر این حسابدار مجبور است از روش تقریبی بالا بردن هزینه ها با استفاده از یک یا چند شاخص تورم استفاده کند.

شاید در مراحل تکامل حرفه ای حسابداری، مرحله ای فرا رسیده است که در آن نشان دادن مبلغی به عنوان "هزینه فروش" نیاز به بررسی داشته باشد. ممکن است نمایشی به مراتب پراطلاعات تراز عملکرد واحد تجاری، این باشد که کلیه ای پرداخته اار برآ ساس روش نقدی از در آمد کسر کنیم. نظریه ای قدیمی موجودی جدید می تواند دوباره برای ارزیابی رقمی ایستاده شود که سرما یه گذاری بر موجودی را نشان می دهد. احتمالاً ارزیابی می تواند بر اساس اصل هزینه جایگزینی باشد.

علم و هنر هزینه یابی با خطر راهنم کردن مواجه شده است. آن چه با یدد راحل حاضر مدنظر باشد و هر مدیر حسابدار را زخود می پرسد، این است: واحد تجاری چه در آمدی کسب کرده است و چه هزینه ها یی را متقبل شده است؟