

هزینه یابی جذبی در مقابل هزینه یابی نهایی*

نوشته: راس مینارد
ترجمه: مجید میراسکندری

معمای تخصیص

راستش را بخواهید برای نوشتن این مقاله اصلاً تحقیق نکرده‌ام. دوست ندارم برای نوشتن مقاله تحقیق کنم. تحقیق زمان می‌برد و زمان، پول است، و هزینه زمان مصرفی به ندرت از محل درآمد مقاله نویسی جبران می‌شود.

توضیح می‌دهم. فرض کنید خرج زندگی من، شامل قسط خانه، هزینه اتومبیل، صورتحساب‌های مصارف، غذا و غیره سالی ۱۲۰۰۰ پوند باشد. اگر ۴۸ هفته و هفته‌ای ۵ روز و روزی ۷ ساعت کار کنم، سالش می‌شود ۱،۶۸۰ ساعت و اگر بخواهم ۱۲،۰۰۰ پوند در آورم باید ساعتی ۷/۱۴ پوند درآمد داشته باشم. معنی آن اینست که باید ساعتی ۷/۱۴ پوند کار کنم تا فقط سر به سر کنم.

این همان روش هزینه یابی جذبی است. اگر تحقیق و نوشتن مقاله دو روز (۱۴ ساعت) وقت ببرد، قیمت تمام شده کامل جذبی مقاله ۱۰۰ پوند می‌شود (۷/۱۴ × ۱۴). تازه این امکان هست که ناشر فقط ۸۰ پوند برای آن بپردازد، یا اصلاً آنرا چاپ نکند، که در اینصورت اصلاً چیزی گیرم نمی‌آید. حال فرض کنید نصف همه مقاله‌های من چاپ شود، آنگاه ارزش این دو روز کار را باید فقط ۴۰ پوند در نظر

بگیرید. نتیجه: بدبختی! من آنقدر پولدار نیستم که مقاله بنویسم؛ من اصلاً هیچ کاری را که کم‌تر از ساعتی ۷/۱۴ پوند بسازد، نمی‌توانم انجام دهم.

اگر مریض بشوم چه می‌شود؟ یا اگر اوضاع و احوال طوری بود که نتوانم ۲۴۰ روز سال را کار کنم چه خواهد شد؟ و تکلیف زمان مصرفی برای مقالات هرگز منتشر نشده چه می‌شود؟ اگر نرخ بهره اقساط خانه از این ماه تا ماه بعد بالا رقت (یا پایین آمد) چه اتفاقی می‌افتد؟ تمام این عوامل محاسبه نرخ ساعتی کامل جذبی هزینه‌های مرا بنحو دهشتناکی پیچیده می‌کند. زندگی کردن چقدر سخت است!

لحظه‌ای دست نگه دارید. آیا وقت به این ذیقیمتی را باید صرف محاسبه‌ی نرخ ساعتکار جذبی کامل خود کنم؟ قسط خانه که ماهانه است؛ خرید مواد غذایی هم که هفتگی است؛ می‌توانم طوری برنامه‌ریزی کنم که بقیه مخارج را هم ماهانه بپردازم و بنابراین خرج زندگی من ماهی ۱۰۰۰ پوند است. و این یعنی باید ۱۰۰۰ پوند در ماه درآورم تا سر به سر کنم. بنابراین هر ۸۰ پوندی که از نوشتن یک مقاله عایدم شود، سهمی از هزینه‌ها را جبران می‌کند (حاشیه فروش برای هزینه‌های ثابت - م) و احتمالاً مقداری هم مازاد می‌آورد (حاشیه فروش

برای سود - م).

این همان روش هزینه یابی نهایی است، و اگر درآمد مشاوره هم به قدر کافی داشته باشم، لازم نیست نگران محاسبه‌ی نرخ‌های مختلف جذب هزینه برای فعالیت‌های مختلف خود باشم. با این روش هزینه یابی نهایی، هر چه که در می‌آورم، بعد از پوشش هزینه‌های ثابتم، تبدیل به سود یا پس‌اندازم می‌شود.

می‌توانم با اختصاص سربارهای قابل تخصیص^۱ به فعالیت‌های مخصوص، روش هزینه یابی نهایی‌ام را مفیدتر کنم. به واژه "قابل تخصیص" دقت کنید. معنی این واژه، معدل بدون هدف حاصل از تقسیم هزینه‌های ثابت بر ساعات کار (یا هر چیز دیگری) برای به دست آوردن نرخ جذب نیست. بلکه اختصاص هزینه‌های ثابتی است که به طور کاملاً روشن به یک فعالیت مخصوص می‌توان منظور کرد. تمام هزینه‌هایی که نتوان به روشنی به یک فعالیت مشخص، اختصاص داد، کماکان جزء سربارهای عمومی باقی می‌مانند.

مثلاً اگر کار اصلی من مشاوره باشد (که هست)، عمده‌ی هزینه‌هایم را باید به آن اختصاص دهم، مثل تلفن، اتومبیل، لوازم التحریر، چاپ و کپی و غیره. تنها ۲۳ هزینه‌ای که می‌شود قسمتی از آن را به

مقاله نویسی اختصاص داد، لوازم التحریر و پست و هزینه های مربوط به تحقیق مربوط است. قسط خانه، سرمایش و گرمایش، غذا و غیره، کماکان هزینه های عمومی خواهند بود.

این روش تخصیص مبالغ معینی از هزینه های ثابت به فعالیت های مخصوصی که باعث آن می شوند و در مرحله بعد با استفاده از روش هزینه یابی جذبی، محاسبه ی حاشیه فروش برای هر فعالیت، همان است که شیلنیکهام آن را هزینه یابی حاشیه فروش قابل تخصیص^۱ نامیده است. (باشد، دست آخر مجبور شدم تحقیق کنم!) مازاد حاشیه فروش، پس از کسر هزینه های ثابت قابل تخصیص، را حاشیه ی فروش قابل تخصیص می نامیم. توجه دارید که هیچ کوششی برای محاسبه ی نرخ جذب فعالیت های مختلف به عمل نیاوردیم.

روش هزینه یابی حاشیه فروش قابل تخصیص با اختصاص هزینه های ثابت قابل تخصیص به فعالیت هایی که آنها را به وجود می آورند، هزینه یابی نهایی را معنی دارتر می کند، اما هنوز به سادگی هزینه یابی نهایی خدشه ای وارد نمی سازد و در عین حال از کابوس کنترل مرتب دقت نرخ های جذب (یا توضیح کسر و اضافه جذب به همکاران) جلوگیری می نماید.

در روش هزینه یابی حاشیه فروش قابل تخصیص، هزینه های ثابت را به عوامل به وجود آورنده ی آن یا عواملی که مسوول مدیریت آن هستند، سرشکن می کنیم. در محیط های کسب و کار، بسیاری از هزینه های ثابت را می توان به محصولات، خدمات یا دواير مخصوصی نسبت داد ولی البته خیلی از آنها هم در سطح مدیرعامل (عمومی) باقی می ماند.

این هزینه سربرار عمومی، نتیجه ی سیاست های شرکت (یعنی اعضای هیئت مدیره) است و تحت مدیریت مدیرعامل یا

اعضای هیئت مدیره قرار می گیرد مدیران قسمت های مختلف مسوول ایجاد حاشیه فروش های قابل تخصیص خود می شوند که در مجموع ضمن پوشش هزینه های ثابت به سود هدفی که در مسوولیت مدیریت ارشد است، برسند.

هزینه یابی حاشیه فروش قابل تخصیص، روشی است که حسابداری مسئولیت^۲ را به ابزار سنجش عملکرد مدیر/محصول/خدمات مسلح می کند و روش کنترل قابل فهمی را بوجود می آورد که کمک موثری در تصمیم گیری است.

این روش حاشیه فروش قابل تخصیص زندگی کردن مرا هم خیلی آسان کرده است. هرماه یک هدف ۱۰۰۰ پوندی دارم که سربه سرکنم حالا از هر منبعی که می خواهد باشد، مازاد آن هم می شود سودم. نگران اینهم نیستم که تحقیق و مقاله نویسی ساعتی ۷/۱۴ پوند برایم خرج برمی دارد و اینکه اصلاً مقاله ای چاپ می شود یا نمی شود، خیلی ساده و روشن است، باید ماهی ۱۰۰۰ پوند درآورم. و وقتی (واگر) به موقعیتی دست یافتم که تقاضای بازار برای کار من از ساعات کار معمول من بیشتر شد، باید تصمیم بگیرم که کدام کار حاشیه فروش بیشتری در ساعت برای من ایجاد می کند.

این مسئله عیناً در کسب و کار هم صادق است. وقتی ظرفیت خالی وجود داشته باشد، تمرکز روی ایجاد حاشیه فروش برای پوشش هزینه های ثابت قابل تخصیص (و نهایتاً پوشش هزینه های ثابت عمومی و سود) خواهد بود. وقتی ظرفیت خالی نداریم، توجه و تمرکز روی محصولات یا خدماتی خواهد رفت که حاشیه فروش را حداکثر می کنند، در این راه از روش هایی شبیه روش های دانشجویان CIMA استفاده می شود (یعنی حاشیه فروش هر واحد از عوامل محدودکننده).

من به روش هزینه یابی حاشیه فروش قابل تخصیص گرایش زیادی دارم. این روش با حسابداری مسوولیت سازگار است و در حقیقت، مدیران را تشویق می کند که هزینه های تحت پوشش خود را مدیریت کنند چون نسبت به حاشیه فروش قابل تخصیصی که ایجاد می کنند، قضاوت می شوند.

این موضوع برای غیرحسابداران هم قابل فهم است و کمک خوبی برای تصمیم گیری است.

در طرف مقابل، هزینه یابی جذبی به شدت پیچیده است، مستعد بی دقتی است (به دلیل کسر و اضافه جذب)، برای غیرحسابداران غیرقابل درک است، برای تصمیم گیری بی فایده است و کلاً با موضوع "مسئولیت" نامربوط است چه در مورد هزینه ها و چه در مورد درآمدها. هزینه یابی جذبی، منابع را با هم قاطی می کند، همه را سردرگم می سازد و آخر کار هم چیزی دست کسی نمی دهد.

نه، درآمد ساعتی ۷/۱۴ پوندی دود شد و هوا رفت. از این به بعد هدف من ماهی ۱۰۰۰ پوند است. ساده و روشن. خدا کند مجله حسابداری مدیریت با سفارش مقالات متعدد مرا در رسیدن به هدف، بیشتر یاری کند.

پی نوشت

۱ این مقاله اول بار در مجله حسابداری مدیریت سپتامبر ۱۹۹۴ منتشر شد و به علت اهمیت آن، عیناً در کتاب شماره ۲ (CIMA) - اصول حسابداری مدیریت - به عنوان مطلبی خواندنی به چاپ رسیده است.

1- Attributable

2- Attributable Contribution Costing

3- Responsibility Accounting