



هزینه پایی گسسته





واحد علوم تحقیقات خوزستان



عنوان :

هزینه یابی گسسته

تهیه کننده:

عمار حسینی

محسن معصومی ابراهیم آبادی

سال تحصیلی ۹۴-۹۳

هزینه بایستی گسسته

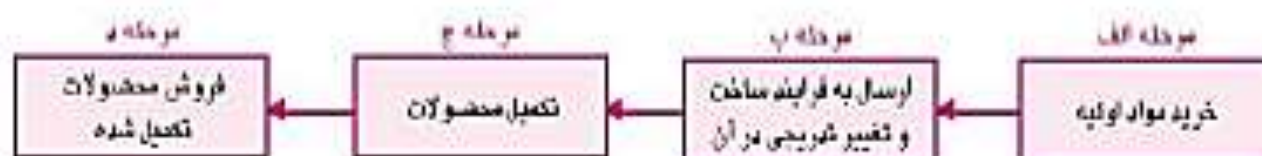
مواد اولیه در یک شرکت تولیدی به طور عینی مراحل را می گذرانند که شامل خرید مواد، ارسال آن به فرایند ساخت، ایجاد تغییر در مواد و تبدیل آن به محصول نهایی و در نهایت فروش محصولات تکمیل شده به مشتریان است (شکل ۱).

این فرایند عملیاتی ناکنون با به کارگیری سیستم هزینه بایستی ردیابی متوالی، مرحله به مرحله و به ترتیب از طریق تنظیم حسابهای کنترل موجودی مواد اولیه، کنترل موجودی کالای در جریان ساخت، موجودی کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته در سوابق و مدارک حسابداری ثبت می شده است. سیستم ردیابی متوالی، پارادایم مسلط بر تمامی سیستمها و روشهای هزینه بایستی است که در حال حاضر عملاً به کار گرفته می شود.

بنابر سیستم ردیابی متوالی، مواد اولیه به محض پیدایش عینی در شرکت (یعنی زمان تحصیل) در سیستم حسابداری منعکس و از این دیدگاه به آن هویت داده می شود. سپس، این مواد پس از ارسال به فرایند ساخت و ایجاد تغییرات تدریجی در آن، با به کارگیری نیروی انسانی و تجهیزات، گام به گام در سوابق و مدارک حسابداری ردیابی می شود، به گونه ای که اطلاعات سیستم حسابداری همواره با شکل عینی تولید منطبق و هماهنگ باشد.

به بیان دیگر، سیستم ردیابی متوالی دارای چهار رکن اثرگذاری است که بر ثبتهای حسابداری مراحل چهارگانه متدرج در شکل ۱ دلالت دارد. اصطلاح رکن اثرگذاری، انعکاسی از شکل حسابداری هر یک از مراحل عینی «الف» تا «د» است.

شکل ۱- گردش عینی مواد



هزینه یابی گسسته

سیستم ردیابی متوالی تا قبل از ابداع روش تولید بر مبنای تفکر حذف موجودیها شبهه‌ای کاملاً مناسب و جوابگوی تمامی انتظارات مهم استفاده کنندگان از اطلاعات مالی بود.

می‌دانیم که پیدایش رویکرد تولید بر مبنای حذف موجودیها، حرکتی بزرگ در جهت کاهش و صرفه‌جویی در هزینه‌های ساخت و افزایش کیفیت تولیدات است. در شرکت‌هایی که از این رویکرد استفاده می‌کنند، مواد اولیه تنها به اندازه نیاز تولید خریداری و در زمان مناسب برای ساخت محصولات مورد نظر دریافت می‌شود.

از سوی دیگر مواد اولیه دریافت شده نیز به دلیل حاکمیت نگرش ارسال علامت از مرحله بعد به مرحله قبل (کشش) به جای نگرش تحمیل از مرحله قبل به مرحله بعد (هل دادن به جلو)، در کوتاهترین زمان ممکن و تا حد ممکن، با کمترین نقص و در شرایط ایده آل بدون نقص، به محصولات ساخته شده تبدیل می‌شوند و این محصولات نیز به سرعت به فروش می‌روند.

در شرکتی که محصولات خود را با این رویکرد که دارای چنین آثاری است، تولید می‌کنند، به جای به کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای ردیابی متوالی، می‌توان از نوعی هزینه‌یابی موسوم به هزینه‌یابی گسته که نیازی به ثبت و نمایش تمامی مراحل تولید ندارد، استفاده کرد.

در این شیوه هزینه‌یابی که پیش شرط به کارگیری آن، کاربرد روش تولید بر مبنای حذف موجودیهاست، چنین استدلال می‌شود که به دلیل نبود یا ناچیز بودن حجم موجودیهای مواد اولیه، کالای در جریان ساخت و حتی کالای ساخته شده، می‌توان در جهت ساده کردن سیستم هزینه‌یابی، از ثبت حسابداری برخی از مراحل چهارگانه بالا، صرف نظر کرد.

نکته‌ای که در این جا لازم است ذکر شود این است که وضعیت مطلوب برای به کارگیری هزینه‌یابی گسته، هنگامی است که از سیستم هزینه‌یابی سفارش کار همراه با تکنیک هزینه‌یابی استاندارد، استفاده می‌شود.

هزینه‌یابی گسته با اوصاف ذکر شده، خود به سه حالت تکنیک می‌شود که استفاده از هر یک از این حالتها به وضعیت تولیدکننده بستگی دارد. تفاوت‌های سه حالت هزینه‌یابی گسته با هزینه‌یابی ردیابی متوالی در جدول انشان داده شده است. برای توضیح تفاوت بین حالت‌های سه‌گانه هزینه‌یابی گسته با هزینه‌یابی ردیابی متوالی از مثال شرکت «اهواز کامپیوتر» استفاده می‌شود. شرکت یادشده که هزینه‌یابی استاندارد را به کار می‌برد، صفحه کلید کامپیوترهای شخصی تولید می‌کند. طبق بررسیها، هزینه استاندارد مواد مستقیم هر واحد محصول شرکت ۱۹ ریال و هزینه استاندارد تبدیل هر واحد محصول نیز ۱۲ ریال تعیین شده است. قرض کنید در قروردین ماه موجودی مواد خام ابتدای دوره وجود نداشته و موجودی کالای در جریان ساخت ابتدا و پایان دوره نیز صفر بوده باشد.

در فروردین ماه شرکت پیشگفته معادل ۱٫۹۵۰٫۰۰۰ ریال مواد خام به طور نسیه خریداری و با تحمل ۱٫۲۶۰٫۰۰۰ ریال هزینه تبدیل، دست به تولید ۱۰۰٫۰۰۰ واحد محصول زد و موفق به ساخت و تکمیل کلیه محصولات خود شد. ضمناً در همین دوره از کل واحدهای ساخته شده، تعداد ۹۹٫۰۰۰ واحد به فروش رسید و تعداد ۱٫۰۰۰ واحد نیز به صورت موجودی باقی ماند.

هزینه یابی گسسته: حالت اول

در این حالت تنها ثبت مرحله دوم جرخه عملیاتی چهارگانه پیشگفته حذف و از دو حساب کنترل موجودی مواد خام و کنترل موجودی کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده استفاده می شود. به نظر می رسد این حالت از هزینه یابی گسسته برای شرکتهایی مناسبتر است که دوره انتظار تولید آنان کوتاهتر از دوره انتظار فروش محصولات ساخته شده است. به

عبارت دیگر، شرکتهایی بهتر است از این حالت استفاده کنند که دوره انتظار تولیدشان خیلی کوتاه است، ولی فروش محصولات ساخته شده به سرعت تولید محصولات انجام نمی شود. در نتیجه، در حالی که احتیاجی به ثبت حساب کنترل موجودی کالای در جریان ساخت نیست، ثبت حساب موجودی کالای ساخته شده ضرورت دارد. کلیه ثبتهای حسابداری عملیات شرکت «هواز کامپیوتر» در این حالت در جدول ۲ آورده شده است.

در واقع این گام است که نام هزینه‌یابی گسسته را برای این سیستم ایجاد می‌کند. توجه داشته باشید که هزینه‌های ساخت، به‌طور متوالی و همراه با جریان تولید در مسیر کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده ثبت نگردیدند. در نتیجه مانده پایان فروردین ماه موجودیها به شرح زیر است:

موجودی مواد خام و در جریان	(۱٫۹۰۰٫۰۰۰ ریال - ۱٫۹۵۰٫۰۰۰ ریال)	۵۰٫۰۰۰ ریال
موجودی کالای ساخته شده	(۳۱ ریال * ۱٫۰۰۰ واحد)	۳۱٫۰۰۰
جمع موجودیها		۸۱٫۰۰۰

چنان که ملاحظه می‌شود در حالی که هر نوع موجودی مواد خام یا کالای ساخته شده در همان ابتدای ظهور شناسایی و ثبت می‌شوند، حذف حساب کنترل موجودی کالای در جریان ساخت، حجم جزئیات در سیستم حسابداری را کاهش می‌دهد. واحدهای موجود در خط تولید ممکن است هنوز از لحاظ عینی نیاز به تکمیل و ردیابی داشته باشند، اما هیچ تعریفی در ارتباط با هزینه کار انجام شده در مورد آنان وجود ندارد.

ثبت سه رکن اثرگذاری (سه مرحله از مراحل چهارگانه) در شرکت اهواز کامپیوتر، گزارشگری هزینه‌ها را به روشی مانند ردیابی متوالی منتج می‌کند (البته اگر شرکت مذکور دارای حداقل موجودی کالای در جریان ساخت باشد). باید گفت که نحوه محاسبه و ثبت انحرافات حاصل در هزینه‌یابی گسسته مشابه نحوه محاسبه و ثبت انحرافات در هزینه‌یابی متوالی است.

جدول ۱- تفاوت‌های سه حالت هزینه‌یابی کسسته با هزینه‌یابی ردیابی متوالی

نوع هزینه‌یابی	ثبت حسابداری مراحل چهارگانه	مراحل حذف‌شده ثبت‌های حسابداری	نوع حساب موجودی	مزایای مستقیم تولید	مزایای غیرمستقیم تولید
هزینه‌یابی ردیابی متوالی	الف، پ، ج، د	-	کنترل موجودی مواد خام کنترل موجودی کالای در جریان ساخت کنترل موجودی کالای ساخته شده	مواد مستقیم مستمره ساخت	سرور ساخت
حالات اول هزینه‌یابی کسسته	الف، ج، د	پ	کنترل موجودی مواد خام و موجودی کالای در جریان ساخت کنترل موجودی کالای ساخته شده	مواد مستقیم	مستمره مستقیم و سرور ساخت
حالات دوم هزینه‌یابی کسسته	الف، د	پ، ج	- کنترل موجودی	مواد مستقیم	مستمره مستقیم و سرور ساخت
حالات سوم هزینه‌یابی کسسته	ج، د	الف، پ	- کنترل موجودی کالای ساخته شده	مواد مستقیم	مستمره مستقیم و سرور ساخت

جدول ۲- ثبت‌های حسابداری عملیات شرکت امواز کامپیوتر

شرح محاسبات	فنام حساب	بیشکار	بیشکار
خرید مواد مستقیم	کنترل موجودی مواد خام و در جریان کنترل حساب‌های پرداختی	۱۹۵۰۰۰	۱۹۵۰۰۰
تغییل هزینه‌های تولید	کنترل هزینه‌های تولید حساب‌های مختلف	۱۶۰۰۰	۱۶۰۰۰
تکمیل کالاهای ساخته شده	کنترل کالای ساخته شده کنترل موجودی مواد خام و در جریان هزینه‌های تولید تخصیص یافته (جذب شده)	۳۰۰۰۰	۱۹۰۰۰ ۱۱۰۰۰
فروش کالاهای ساخته شده	بهای تمام شده کالای فروش رفته کنترل کالای ساخته شده	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
افزافه (ایکسو) جذب هزینه‌های تولید	هزینه‌های تولید تخصیص یافته (جذب شده) بهای تمام شده کالای فروش رفته کنترل هزینه‌های تولید	۱۰۰۰۰ ۸۰۰۰	۱۰۰۰۰

هزینه‌یابی گسسته: حالت دوم

در این حالت که دارای دو رکن اثرگذاری است، تنها خرید مواد مستقیم (مرحله الف) و فروش کالاهای ساخته شده (مرحله د) ثبت می‌شود. در واقع این حالت نسبت به حالت اول انحراف بیشتری از هزینه‌یابی ردیابی متوالی دارد. دو مورد توجیه به شرح زیر برای این سیستم وجود دارد:

۱- از بین بردن انگیزه مدیران در ارتباط با تولید کردن برای ایجاد موجودی چون موجودی کالای ساخته شده دربرگیرنده هزینه‌های تبدیل هم هست، مدیران می‌توانند از طریق تولید مازاد بر فروش، سود عملیاتی را تقویت کنند. داشتن دو رکن اثرگذاری (فروش به جای تکمیل کالای ساخته شده)، جذابیت تولید برای موجودی را از طریق ثبت هزینه‌های تبدیل به عنوان هزینه‌های دوره به جای هزینه محصول، کاهش می‌دهد.

۲- افزایش تمرکز مدیران در مورد فروش محصولات این حالت از هزینه‌یابی گسسته در مورد تمام هزینه‌های تبدیل، همچون هزینه‌های دوره رفتار می‌کند و تنها یک حساب موجودی برای مواد مستقیم (اعم از اینکه در انبار، در جریان ساخت و یا جزء محصولات ساخته شده باشد) وجود دارد. به نظر می‌رسد این روش برای شرکت‌هایی مناسب باشد که هماهنگی بسیار بالایی در چرخه عملیاتی آنها وجود دارد و به همین دلیل حجم تمام موجودیهای شرکت بسیار ناچیز است، لذا می‌توان گفت که این حالت مطلوبترین حالت ممکن در حالت‌های سه‌گانه باشد.

کلید تبت‌های حسابداری عملیات فروردینماه شرکت «اهواز کامپیوتر» در این حالت در جدول ۳ آورده شده است.

هزینه‌یابی گسسته: حالت سوم

در این حالت نیز که دارای دو رکن اثرگذاری است، تنها تکمیل محصولات ساخته شده (مرحله ج) و فروش کالای ساخته شده (مرحله د) ثبت می‌شوند و به همین دلیل تنها حساب موجودی نیز در این حالت، حساب کنترل موجودی کالای ساخته شده است. بسط حالت سوم ممکن است ما را به این نتیجه برساند که در هزینه‌یابی گسسته می‌توان از مراحل چهارگانه تنها به ثبت مرحله «د» (فروش کالای ساخته شده) دست زد. زیرا در مطلوبترین وضعیت تولید به روش حذف موجودیها (تولید بهنگام)، هیچگونه موجودی وجود ندارد. کلیه ثبتهای حسابداری عملیات شرکت «اهواز کامپیوتر» در این حالت در جدول ۴ آورده شده است.

ملاحظات خاص هزینه‌یابی گسسته

روشهای حسابداری شرح داده شده دقیقاً با اصول پذیرفته شده حسابداری مالی مطابقت ندارند. برای مثال کالای در جریان ساخت که یک دارایی است، در حالی که وجود دارد، در صورتهای مالی شناسایی و منعکس نمی‌شود. البته در پاسخ طرفداران هزینه‌یابی گسسته به مفهوم اهمیت استاد می‌شود. همان گونه که قبلاً نیز توصیف شد، هزینه‌یابی گسسته نگاه ممکن است در مورد هزینه‌هایی که تحت روشهای ردیابی متوالی گزارش می‌شود با هزینه‌های گزارش شده خود از طریق تنوع در تعداد ارکان اثرگذار و محیطشان مشابهت ایجاد کند.

هزینه‌یابی گسسته به شرکتی که از رویکرد حذف موجودیها استفاده می‌کند، محدود نمی‌شود. شرکتی که دوره انتظار تولید آنها کوتاه است (مواد خام در زمانی کوتاه و به سرعت به محصول ساخته شده تبدیل می‌شود)، یا

شرکتیایی که مطرح موجودیهای آنان در دوره‌های مختلف ثابت است، ممکن است به تسهیری از هزینه‌یابی گسته که طبق آن ارقام هزینه مشابه با چیزی که در هزینه‌یابی ردیابی متوالی گزارش خواهد شد، دست یابند.

انتقادهای در ارتباط با هزینه‌یابی گسته عمدتاً بر نبود زنجیره عطف حسابرسی، یعنی توانایی سیستم حسابداری در تعیین موارد استفاده منابع در هرگام از فرایند تولید، تمرکز دارد. نبود مقادیر صدهای از موجودی مواد و کالای در جریان ساخت، یعنی اینکه مدیران می‌توانند ردپای تولید را به مشاهدات شخصی، نظارت کامپیوتری و اندازه‌گیریهای غیرمالی حفظ و دنبال کنند.

جدول ۳- ثبتهای حسابداری عملیات شرکت اهواز کامپیوتر

شرح میادلات	نام حساب	بدهکار	بستانکار
خرید مواد خام	کنترل موجودی کنترل حسابهای پرداختی	۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰
تحمل هزینه‌های تبدیل	کنترل هزینه‌های تبدیل حسابهای مختلف	۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰
تکمیل کالاهای ساخته شده	ثبت ندارد		
فروش کالاهای ساخته شده	بهای تمام شده کالای فروش رفته کنترل موجودی فروشهای تبدیل تخصیص یافته	۴۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰ ۱۰۰۰۰۰۰
کمبری با اضافی تخصیص هزینه‌های تبدیل	هزینه‌های تبدیل تخصیص یافته اجزای شده بهای تمام شده کالای فروش رفته کنترل هزینه‌های تبدیل	۱۰۰۰۰۰۰ ۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰

جدول ۴- ثبتهای حسابداری عملیات شرکت اهواز کامپیوتر

شرح میادلات	نام حساب	بدهکار	بستانکار
خرید مواد خام	ثبت ندارد		
تحمل هزینه‌های تبدیل	کنترل هزینه‌های تبدیل حسابهای مختلف	۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰
تکمیل کالاهای ساخته شده	کنترل کالای ساخته شده کنترل حسابهای پرداختی هزینه‌های تبدیل تخصیص یافته اجزای شده	۳۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰ ۱۰۰۰۰۰۰
فروش کالاهای ساخته شده	بهای تمام شده کالای فروش رفته کنترل کالای ساخته شده	۴۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰
کمبری با اضافی تخصیص هزینه‌های تبدیل	هزینه‌های تبدیل تخصیص یافته اجزای شده بهای تمام شده کالای فروش رفته کنترل هزینه‌های تبدیل	۱۰۰۰۰۰۰ ۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰

می‌دانیم مواد خام در یک شرکت تولیدی از شکل اولیه به شکل مورد نظر تولیدکننده تغییر شکل داده می‌شود و در نهایت نیز به فروش می‌رود. این فرایند عملیاتی را می‌توان به چهار مرحله اصلی خرید مواد خام، ارسال به فرایند ساخت و تغییر تدریجی در آن، تکمیل محصولات و فروش محصولات تکمیل شده، تفکیک کرد. این مراحل چهارگانه تاکنون طبق نظام هزینه‌یابی ردیابی متوالی ثبت می‌شده است. نظام هزینه‌یابی ردیابی متوالی را می‌توان به سه عظیمی توصیف کرد که تمام روشها و سیستمهای هزینه‌یابی رایج را (تا قبل از ابداع رویکرد تولید بر مبنای حذف موجودیهای انبار) پشت دیواره خود جا داده است.

به دنبال ابداع سیستم تولید منحصر به فردی نظیر تولید بر مبنای رویکرد حذف موجودیها (تولید بهنگام)، اذهان نیز به سمت سیستم هزینه‌یابی منحصر به فرد سوق داده می‌شود. تولید سلولی، کاهش دادن نقایص و دوره انتظار تولید، و تضمین تحویل به موقع مواد، این امکان را فراهم می‌سازد که خرید، تولید و فروش، پشت سرهم و با فاصله زمانی کوتاه و با حداقل موجودیها واقع شوند. نبود موجودیها مباحث مربوط به مقروضات گردش هزینه‌ها (مانند میانگین موزون یا اولین صادره از آخرین وارده) یا رویکردهای هزینه‌یابی (مانند هزینه‌یابی جذبی یا هزینه‌یابی متغیر) را کم اهمیت می‌کند، چون تمام هزینه‌های تولید در یک دوره حسابداری مستقیماً به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته منتقل می‌گردد. تبدیل سریع مواد مستقیم به کالاهای ساخته شده‌ای که به سرعت به فروش می‌رسد، اجرای هزینه‌یابی سقارش کار را نیز تسهیل می‌کند.

نظام هزینه‌یابی جدید (هزینه‌یابی گسسته) که نقطه مقابل هزینه‌یابی ردیابی متوالی است به سه حالت متفاوت (از جهاتی) و یک وجه مشترک (ساده‌تر کردن سیستم حسابداری صنعتی از طرق حذف بعضی از ثبتهای روزنامه) تفکیک می‌شود که موسسات بسته به شرایط خود، می‌توانند از آن استفاده کنند. تفاوت حالت‌های سه‌گانه هزینه‌یابی گسسته در جدول ۵ نشان داده شده است.

در پایان می‌توان به این نکته اشاره کرد که هزینه‌یابی گسسته تنها به موسساتی که از روش تولید بر مبنای رویکرد حذف موجودیها (تولید بهنگام) استفاده می‌کنند، محدود نمی‌شود و کلیه موسسات تولیدی که موجودیهای ناچیزی دارند یا سطوح موجودیهای آنان در دوره‌های متوالی تغییر نمی‌یابد، بسته به مورد می‌توانند از تفسیر خاصی از هزینه‌یابی گسسته استفاده کنند.

باتشکر از توجه شما دوستان

