

حسابداری سنجش مسئولیت



Needles, Anderson, Caldwell

ترجمه سیدعلی میرکاظمی مقدم

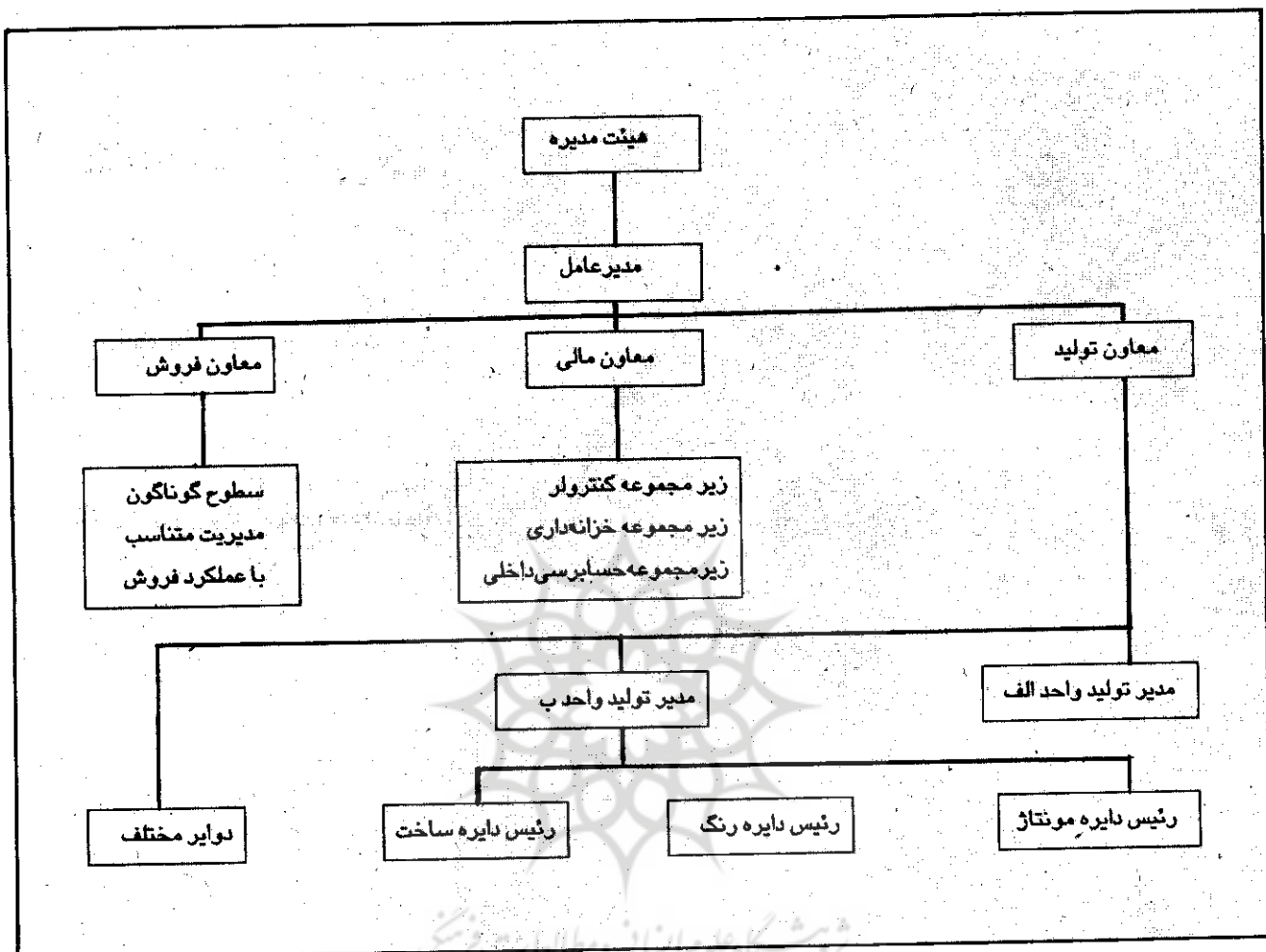
لیسانس حسابداری و فوق لیسانس مدیریت صنعتی

عناصر سیستم حسابداری سنجش مسئولیت

حسابداری سنجش مسئولیت یک سیستم گزارشگری اطلاعات است که داده‌های مالی را بر مبنای حوزه‌های مسئولیت در یک سازمان طبقه‌بندی می‌کند و درآمد و هزینه هر یک از حوزه‌های عملیاتی را که جهت کنترل به مدیر واگذار می‌شود دسته‌بندی و گزارش می‌کند. همچنین آن را حسابداری سودآوری نیز

می‌گویند. سیستم حسابداری سنجش مسئولیت گزارشهای حسابداری را تخصیص می‌کند. چنین سیستمی بر مراکز مسئولیت تاکید دارد. مرکز هزینه، یک واحد سازمانی است که در سیستم حسابداری سنجش مسئولیت برای آن گزارشهایی تهیه می‌شود. مراکز هزینه، مراکز سود و مراکز سرمایه‌گذاری همگی از مراکز مسئولیت به‌شمار می‌آیند. با تمرکز بر مراکز مسئولیت یک سیستم حسابداری

سنجش مسئولیت، اطلاعات هزینه و درآمد را براساس حوزه‌های مسئولیت تعیین شده جهت مدیران یا سطوح مدیریت طبقه‌بندی و گزارش می‌کند. یک شرکت حتی اگر از سیستم حسابداری سنجش مسئولیت استفاده کند، باز هم به جمع‌آوری اطلاعات مربوط به درآمد و هزینه نیاز دارد و برای این کار یک شرکت باید از روشهای ثبت معمول برای ثبت عملیات خود در حسابها پیروی کند. حسابداری سنجش مسئولیت بر



قلم از اقلام درآمد و یا هزینه را کنترل کند، آن قلم، یا در گزارش مدیر مربوط منظور نمی شود و یا اینکه به طور جداگانه طبقه بندی می شود. این نحوه طبقه بندی از تاثیر این اقلام در ارزیابی عملکرد مدیر مربوط جلوگیری می کند.

با مطالعه نمودار سازمانی یک شرکت و سلسله گزارشهای مدیریتی مربوط می توان چگونگی کار یک سیستم حسابداری سنجش مسئولیت را دید. نمودار ۱ یک نوع سلسله مراتب مدیریت را با ۳ حوزه گزارشگری معاونت به مدیرعامل نشان می دهد. حوزه های مالی و فروش در جهت

به طور جداگانه طبقه بندی و به عنوان اطلاعات ویژه رده های مسئولیتی مدیریت گزارش شود.

گزارشگری و ساختار سازمانی

سیستم حسابداری سنجش مسئولیت متشکل از چندین مرکز مسئولیت است. برای هر رده یا سطح مسئولیت مدیریت، یک مرکز مسئولیت وجود دارد و برای هر مرکز یک گزارش تهیه می شود. گزارش یک مرکز مسئولیت شامل اقلامی از درآمد و هزینه می شود که می تواند تحت کنترل مدیر آن مرکز باشد. اگر یک مدیر نتواند یک

گزارشگری - و نه ثبت - داده های هزینه و درآمد عملیاتی تاکید دارد. هنگامی که داده های مالی مربوط به عملیات روزانه در یک سیستم حسابداری ثبت شده باشد، هزینه ها و درآمدهای خاص (ویژه) می تواند

تعیین چگونگی قابلیت کنترل، کلیدی برای یک سیستم حسابداری سنجش مسئولیت موفق محسوب می شود.

گزارش ماهانه: اردیبهشت

در سطح معاون تولید

مبلغ بودجه شده	هزینه قابل کنترل	مبلغ واقعی	بیشتر (کمتر) از بودجه
ریال		ریال	ریال
۲۸۱,۳۰۰	مخارج راهاندازی	۲۹۸,۱۰۰	۱۶,۷۰۰
۱۷۹,۶۰۰	مخارج اداری	۱۹۲,۸۰۰	۱۳,۲۰۰
۱۹,۸۰۰	مخارج عمومی	۲۶,۲۰۰	۶,۳۰۰
۳۲۹,۵۰۰	واحد ب	۳۴۸,۹۰۰	۱۹,۴۰۰
۳۲۶,۲۰۰	واحد الف	۳۹۹,۳۰۰	۷۳,۱۰۰
۱,۲۴۶,۵۰۰	جمع	۱,۲۶۵,۳۰۰	۱۸,۸۰۰

تاکید بر حوزه تولید خلاصه شده‌اند. مدیران تولید واحدهای الف و ب به معاون تولید گزارش می‌دهند، روسای دواير مونتاز، رنگ و ساخت به مدیر تولید واحد الف گزارش می‌دهند.

در سیستم حسابداری سنجش مسئولیت، گزارشهای عملیاتی هر سطح از مدیریت، متناسب نیازهای آنها در نظر گرفته شده است. از آنجا که یک سیستم حسابداری سنجش مسئولیت برای هر مدیر، گزارشی تهیه می‌کند و چون مدیران سطوح پایینتر به مدیران سطوح بالاتر گزارش می‌دهند، ممکن است همان درآمدها و هزینه‌ها در گزارشهای مختلف ارایه شوند. داده‌های عملیاتی سطح پایینتر هنگامی در گزارشهای سطح بالاتر درج می‌شود که خلاصه شده باشند.

براساس سلسله مراتب مدیریتی ارایه شده در نمودار ۱، جدول شماره ۱ چگونگی ارتباط شبکه گزارشگری مسئولیت را با یکدیگر نشان می‌دهد. در سطح دواير، گزارش، اقلام هزینه تحت کنترل رئیس را فهرست می‌کند و هزینه‌های مورد انتظار (بودجه شده) را با هزینه‌های واقعی مقایسه می‌کند. این مقایسه معیار عملکرد عملیاتی است. رئیسی که گزارش دایره ساخت را دریافت می‌کند باید بویژه

گزارش ماهانه: اردیبهشت

در سطح مدیر تولید واحد الف

مبلغ بودجه شده	هزینه قابل کنترل	مبلغ واقعی	بیشتر (کمتر) از بودجه
ریال		ریال	ریال
۱۰۱,۸۰۰	حقوق	۹۶,۶۰۰	۵,۲۰۰
۳۹,۶۰۰	مالیات	۳۹,۹۰۰	۳۰۰
۲۵,۶۰۰	بیمه	۲۱,۶۵۰	۳,۹۵۰
۴۶,۶۰۰	دایره ساخت	۴۸,۳۵۰	۱,۷۵۰
۶۹,۹۰۰	دایره رنگ	۶۳,۷۰۰	۵,۲۰۰
۱۳۲,۷۰۰	دایره مونتاز	۱۲۸,۱۰۰	۴,۶۰۰
۳۲۶,۲۰۰	جمع	۳۹۹,۳۰۰	۷۳,۱۰۰

گزارش ماهانه: اردیبهشت

در سطح رئیس دایره ساخت

مبلغ بودجه شده	هزینه قابل کنترل	مبلغ واقعی	بیشتر (کمتر) از بودجه
ریال		ریال	ریال
۲۲,۵۰۰	مواد مستقیم	۲۲,۹۰۰	۴۰۰
۱۳,۹۰۰	دستمزد	۱۵,۲۰۰	۱,۳۰۰
۲,۶۰۰	قطعات	۱,۴۰۰	۱,۲۰۰
۵,۱۰۰	حقوق پرسنل نگهداری	۶,۰۰۰	۹۰۰
۱,۰۰۰	ملزومات	۱,۲۰۰	۲۰۰
۵۰۰	سایر هزینه‌ها	۷۵۰	۲۵۰
۴۶,۶۰۰	جمع	۴۸,۳۵۰	۱,۷۵۰

با مطالعه نمودار سازمانی یک شرکت و سلسله گزارشهای مدیریتی مربوط می‌توان چگونگی کار یک سیستم حسابداری سنجش مسئولیت را دید.

یک سیستم گزارشی حسابداری سنجش مسئولیت، یک شبکه ارتباطی را در داخل شرکت برقرار می‌سازد که برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به عملیات مطلوب است.

مراقب هزینه‌های مواد مستقیم و هزینه حقوق پرسنل نگهداری باشد، زیرا این هزینه‌ها عمدتاً بیش از میزان بودجه هستند. همچنین استفاده نابجا از قطعات ممکن است مشکلاتی در بهره‌وری آن دایره به وجود آورد.

مدیر تولید واحد الف علاوه بر هزینه‌های قابل کنترل واحد، مسئول سه دایره عملیاتی است. گزارش مدیر تولید شامل خلاصه‌ای از نتایج حاصل از دایره ساخت و به بیان بهتر نتایج حاصل از سایر حوزه‌های تحت مسئولیت است.

در سطح گزارش واحد جزئیات داده‌های مربوط به هر دایره ارائه نمی‌شود بلکه فقط جمع عملیات هر دایره (کلیات) ارائه می‌شود. همچنانکه در جدول شماره ۱ نشان داده شده است داده‌ها حتی در گزارش معاون تولید از این هم خلاصه‌تر است. در این گزارش فقط اطلاعات خلاصه شده و یکسان در مورد هزینه‌های کنترل‌پذیر براساس هر واحد از جانب معاون تولید درج شده است. باید توجه داشت که ۱۰۲۰۰ ریال ملزومات که در گزارش دایره ساخت نشان داده شده، بخشی از گزارش معاون

مدیر عامل است. هزینه‌های عملیاتی واقعی واحد الف، ۳۹۹،۴۰۰ ریال درج شده است. اما همانند همه، هزینه‌های گزارش شده در سطوح بالاتر به‌طور اخص قابل شناسایی نیست.

چگونگی قابلیت کنترل درآمد و هزینه مدیریت می‌خواهد در حالی که محصول با کیفیتی تولید می‌کند و یا خدمت مفیدی ارائه می‌دهد، کمترین هزینه ممکن را نیز متحمل شود. موسسه‌های بازرگانی انتفاعی در صدد کسب حداکثر سود هستند در حالی که سازمانهای غیرانتفاعی از قبیل واحدهای دولتی یا انجمنهای خیریه، در محدوده بودجه یا اعتبارات خود به انجام رساندن یک رسالت (ماموریت) را در نظر دارند. جهت تحقق این هدفها، مدیریت باید منشأ ایجاد یک درآمد و هزینه را بداند و قادر باشد شخصی که آن (درآمد و هزینه) را کنترل می‌کند شناسایی کند. درآمدها و هزینه‌های قابل کنترل یک مدیر آنهایی است که از اعمال نفوذ و تصمیمهای مدیر ناشی می‌شوند. اگر یک مدیر بتواند یک قلم درآمد یا هزینه را تنظیم کند یا تحت تاثیر قرار دهد، این قلم در آن سطح از عملیات، قابل کنترل است. یا اگر یک مدیر اختیار تحصیل یا نظارت بر استفاده از یک منبع یا خدمت را داشته باشد، هزینه‌اش را تحت کنترل دارد.

تعیین چگونگی قابلیت کنترل، کلیدی برای یک سیستم حسابداری سنجش مسئولیت موفق محسوب می‌شود. از لحاظ نظری، این بدان معناست که هر ریال از هزینه‌های واقع شده یا درآمد کسب شده در یک شرکت، حداقل توسط یک مدیر قابل ردیابی و کنترل است. به‌هر حال شناسایی

هزینه‌های قابل کنترل در سطوح پایینتر مدیریت اغلب مشکل است زیرا مسئولان آنها بسندرت دارای اختیار کامل جهت تحصیل یا نظارت بر استفاده از منابع و خدمات هستند. برای مثال اگر منابع بین دواير دیگری هم تسهیم شده باشد، یک مدیر تنها نفوذ و کنترل جزئی بر چنین هزینه‌هایی دارد. به‌همین دلیل مدیران باید در شناسایی هزینه‌ها کمک کنند چون در ارزیابی عملکردشان باید پاسخگو باشند. اگر اقلام درآمد و هزینه توسط شخص مسئول حوزه‌ای که درآمد و هزینه در آنجا واقع شده است کنترل شود، این امکان وجود دارد که یک سیستم گزارشگری معیندار و کارا که مسائل مهم عملکرد عملیاتی را نشان می‌دهد، طراحی شود. فعالیت یک مرکز مسئولیت، حدود مسئولیت مدیر را تعیین می‌کند. اگر یک مرکز مسئولیت تنها شامل هزینه‌ها یا مخارج باشد، مرکز مخارج یا مرکز هزینه نامیده می‌شود. از طرف دیگر، اگر یک مدیر مسئول درآمدها و هزینه‌ها باشد، آن دایره یک مرکز سود نامیده می‌شود و سرانجام اگر یک مدیر در تصمیمهای مربوط به سرمایه‌گذاری در طرح، تجهیزات و دیگر منابع سرمایه‌ای درگیر شود و همچنین مسئول درآمدها و هزینه‌ها باشد، آن واحدها را یک مرکز سرمایه‌گذاری می‌نامند. یک سیستم گزارشی حسابداری سنجش مسئولیت، یک شبکه ارتباطی را در داخل شرکت برقرار می‌سازد که برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به عملیات مطلوب است.

منبع:

Financial and Managerial Accounting, 4th Ed. 1996

حسابداری سنجش مسئولیت و کنترل اقلام بهای تمام شده

• کنترل اقلام بهای تمام شده

یکی از وظایف اصلی حسابداری مدیریت، کمک به تصمیم گیریهای کنترل است. تصمیم گیریهای کنترل هنگامی آغاز می شوند که حسابداری مدیریت، انحراف اقلام بهای تمام شده واقعی را از اقلام بودجه شده (طرح ریزی شده)، گزارش کند. در اینجا اشاره به دو نکته ضروری است :

۱. وظیفه حسابداری مدیریت، تهیه گزارشهایی است که بر نتایج مالی تأکید دارد.

۲. دامنه وظایف مدیریت، گسترده تر از کنترل نتایج مالی است.

اقلام بهای تمام شده به شکلهای مختلفی طبقه بندی می شوند که یکی از انواع آن به شرح زیر است :

۱. مخارج قابل کنترل (Controllable Cost) در مقایسه با مخارج غیر قابل کنترل (Non Controllable Cost) .

۲. مخارج مهندسی در مقایسه با مخارج برنامه ریزی شده و مخارج ظرفیت (Engineered vs. Managed vs. Capacity Cost).

• مخارج قابل کنترل

چنانچه مدیر بتواند تصمیماتی بگیرد که منجر به تغییر مصرف یا بهای پرداختی اینگونه مخارج گردد، این اقلام قابل کنترل نامیده می شوند .

درغیراین صورت، غیر قابل کنترل نامیده خواهند شد.

• مخارج مهندسی. برنامه ریزی شده و ظرفیت

طبقه بندی این مخارج بر مبنای ضوابط زیر صورت می گیرد :

۱. میزان دقتی که در تعیین ارتباط بین ستانده یا محصول (Output) یک فرآیند و نهاده های آن یا عوامل تولید (Input)، می توان به کار برد.

۲. مدت زمانی که از لحظه ورود نهاده به فرآیند تولید سپری می شود تا ستانده، کامل شود.

• مخارج مهندسی

به مخارجی گفته می شود که ارتباطی مشخص و فیزیکی بین نهاده های مربوط به آنها و ستانده (محصول) وجود داشته باشد.

در مورد مخارج مهندسی، دو روش برای تعیین ارتباط بین اقلام و ستانده وجود دارد:

۱. تجزیه و تحلیل مهندسی
۲. تجزیه و تحلیل اقلام بهای تمام شده تاریخی

• مخارج برنامه ریزی شده

مخارجی هستند که از روشهای فوق قابل اندازه گیری نیستند و تعیین ضوابط مذکور در صفحه پیش برای آنها مشکل است. هزینه های تحقیق و توسعه و تبلیغات از این دسته مخارج هستند.

• مخارج مربوط به ظرفیت

مخارجی هستند که واحدهای تجاری-تولیدی برای فراهم کردن ظرفیتهای تولید، توزیع و امور اداری متحمل می شوند. مانند استهلاک ساختمان و تجهیزات، عوارض و مالیات بر اموال، بیمه و حقوق پرسنل.

• خلاصه ویژگیهای مخارج مهندسی، برنامه ریزی شده و ظرفیت

طبقه بندی اقلام بهای تمام شده	دوره زمانی تصمیم گیری	ارتباط نهاده و ستانده
مخارج مهندسی	کوتاه مدت (روزانه)	قوی
مخارج برنامه ریزی شده	میان مدت (ماهانه یا ۳ ماهه)	ضعیف
مخارج ظرفیت	بلند مدت (۱ تا ۲۰ سال)	قوی

• کارآیی در مقابل اثربخشی

کارآیی تولید:

ساخت تعداد معینی محصول با حداقل بهای تمام شده ممکن.

اثربخشی:

دستیابی به سطح تولید بودجه شده.

• گزارشهای کنترل در ارتباط با مخارج مهندسی

این گزارشها شامل گزارش انحراف نرخ مواد، گزارش انحراف مصرف مواد و نرخ و کارآیی دستمزد مستقیم می باشد.

• حسابداری سنجش مسئولیت

بسیاری از واحدهای تجاری-تولیدی به بخشهای کوچکتری تقسیم می شوند و به هر یک از بخشها مسئولیتهای خاصی واگذار می گردد. هر یک از بخشها متشکل از افرادی هستند که درباره وظایف معین و امور مدیریت مسئولیت دارند. حسابداری سنجش مسئولیت (Responsibility Accounting) به مفاهیم و ابزارهای مختلفی اشاره دارد که حسابداران مدیریت را قادر می سازد تا عملکرد بخشها و افراد مربوط را ارزیابی و از هماهنگی اهداف اطمینان حاصل کنند. مدیر ارشد واحدهای تجاری-تولیدی باید از هماهنگی اهداف مدیران این بخشها با هدفهای کلی واحد انتفاعی اطمینان حاصلکنند. هماهنگی اهداف (Goal Congruence) نیز هنگامی حاصل می شود که مدیران هر یک از بخشهای تابعه درصدد دستیابی به اهدافی باشند که توسط مدیریت ارشد تعیین شده است.

• مراکز مسئولیت

مرکز مسئولیت معمولاً به بخشی از واحد انتفاعی اطلاق می شود که مدیر آن مسئول حسابداری در قبال نتایج مالی فعالیتهای آن بخش می باشد. مراکز مسئولیت را معمولاً می توان به چهار نوع به شرح زیر طبقه بندی کرد:

مرکز درآمد

مدیر یک مرکز درآمد (Revenue Center)، مسئولیت حسابداری درآمدهایی را به عهده دارد که به آن مرکز نسبت داده می شود.

مرکز هزینه

مرکز هزینه (Cost Center)، بخشی از سازمان است که مدیر آن مسئولیت حسابداری در قبال هزینه های انجام شده در آن بخش را به عهده دارد.

مرکز سرمایه گذاری

مدیر یک مرکز سرمایه گذاری (Investment Center)، مسئولیت حسابداری سود تحصیل شده در بخش مربوط و سرمایه تخصیص یافته به آن را به عهده دارد.

مرکز سود

مرکز سود (Profit Center)، بخشی از سازمان است که مدیر آن مسئولیت حسابداری در قبال سودهای تحصیل شده آن مرکز را به عهده دارد.

• گزارشهای عملکرد

عملکرد هر یک از مراکز مسئولیت به طور ادواری تلخیص و از طریق گزارشهای عملکرد (Performance Reports)، گزارش می شود. گزارشهای عملکرد معمولاً نتایج مالی بودجه شده و نتایج واقعی هریک از مراکز مسئولیت را منعکس می کند. از طریق این گزارشات مدیریت واحد تجاری می تواند عملکرد بخشهای تابعه و همچنین عملکرد کل واحد را ارزیابی کند. این ارزیابیها موجب بهبود عملکرد واحد تجاری، انگیزش کارکنان و برنامه ریزی عملیات آتی می گردد.

دکتر محمود همت فر



AGCFfile.com