

مباحثی در حسابداری صنعتی

بودجه‌های انعطاف‌پذیر و استانداردها

مترجم: فیروز کردی

بودجه های انعطاف پذیر و استانداردها

یک عامل اساسی کنترل، مقایسه عملکرد واقعی با عملکرد برنامه ریزی شده می باشد (بازخورد یا همان feedback). ما بحث خود را بر چگونگی استفاده مدیران از بودجه های انعطاف پذیر و هزینه های استاندارد بعنوان ابزاری سودمند جهت برنامه ریزی و کنترل، متمرکز میکنیم.

بخش عمده این بحث در رابطه با هزینه های استاندارد می باشد که خود مبانی از پیش تعیین شده ای جهت مشخص نمودن هزینه هائی هستند که باید تحت شرایط ویژه ای قرار گیرند. تجزیه و تحلیل انحرافات هزینه های واقعی از هزینه های استاندارد میتواند به مدیران در قضاوت و بهبود عملکرد کمک نماید. تجزیه و تحلیل مقدماتی برای انحرافات قیمت و کارایی در مورد هزینه های مواد مستقیم و دستمزد مستقیم بیان شده است.

در تمامی این بحث، بمنظور تاکید بر یکسری اصول و نظریات بنیادی فرض را بر این میگذاریم که میزان تولید و فروش برابر است. در حقیقت هیچ موجودی کار در جریان یا کالای ساخته شده ابتدای دوره یا پایان دوره وجود ندارد.

تجزیه و تحلیل سطوح صفر و یک: بودجه ثابت

وقتی که مدیران عملکرد را ارزیابی میکنند، بدنای جزئیات در سطوح مختلف میباشند. برای مثال شرکت وب را در نظر بگیرید. برای سادگی مطلب فرض میکنیم که شرکت فقط یک نوع محصول تولید میکند و آن زیر سیگارهای سنگینی است که از فلز مخصوص تهیه میشود و دارای رنگ و لعاب یکسان میباشند. شرکت وب دارای یک سیستم بودجه بندی میباشد که بودجه خود را بر مبنای عملکرد سالهای قبل، شرایط کلی اقتصادی و میزان فروش مورد انتظار تهیه میکند.

جدول ۱-۱ تجزیه و تحلیل انحراف را که در جریان این بحث مورد بررسی قرار خواهد گرفت، شروع میکند. این جدول دو سطح پی در پی از جزئیات تجزیه و تحلیل انحراف را ارائه میکند. اول تجزیه و تحلیل سطح صفر که کمترین جزئیات را دارد و دوم تجزیه و تحلیل سطح یک که جزئیات بیشتری را دربر میگیرد. قسمت فوقانی جدول، تجزیه و تحلیل سطح صفر انحرافات را نشان میدهد. بیشتر افراد به چنین گزارش ناقصی بسنده نمیکنند مگر کسانی که موضوع برایشان از اهمیت زیادی برخوردار نباشد. صرف دانستن اینکه انحراف قابل توجهی وجود دارد (۶۰۰ ۱۱۰ دلار یا ۹۸/۷٪ در آمد عملیاتی بودجه شده) کافی نمیباشد. بلکه مدیران باید حداقل بدنای تجزیه و تحلیل سطح یک جدول باشند، که در آن حداقل در مورد درآمدها، هزینه های متغیر، سود نهائی، هزینه های ثابت و سود عملیاتی،

نتایج واقعی با بودجه اولیه مقایسه میشود. در صورت تمایل میتوان یک تجزیه و تحلیل تفصیلی برای هزینه های ثابت و متغیر ارائه کرد.

جدول ۱-۱

شرکت وب

بررسی تجزیه و تحلیل انحراف

برای ماه منتهی به ۳۰ آوریل ۲۰XX

تجزیه و تحلیل سطح صفر

%

سود عملیاتی واقعی

۱/۳ ۱۴۰۰ دلار

سود عملیاتی بودجه شده

۱۰۰ ۱۱۲ ۰۰۰ دلار

انحراف سود عملیاتی

۹۸/۷ ۱۱۰ ۶۰۰ دلار

تجزیه و تحلیل سطح یک و واقعی (۱) % بودجه ثابت (جامع) (۲) % انحراف (۳) - (۱)

واحد ۱۰ ۰۰۰ - ۱۲ ۰۰۰

درآمدها (فروش) ۷۷۰ ۰۰۰ دلار ۱۰۰ ۸۴۰ ۰۰۰ ۱۲۰ ۰۰۰ نامساعر ۱۰۰

هزینه های متغیر ۵۴۶ ۶۰۰ ۷۵/۹ ۵۵۲ ۰۰۰ ۶۵/۷ ۵ ۴۰۰ مساعر ۶۵/۷

سود نویی ۱۷۳ ۴۰۰ ۲۴/۱ ۲۸۸ ۰۰۰ ۳۴/۳ ۱۱۴ ۶۰۰ نامساعر ۳۴/۳

هزینه های ثابت ۱۷۲ ۰۰۰ ۲۳/۹ ۱۷۶ ۰۰۰ ۲۱ ۴ ۰۰۰ مساعر ۲۱

سود عملیاتی ۱۴۰ ۰۰۰ دلار ۰/۲ ۱۱۲ ۰۰۰ ۱۳/۳ ۱۱۰ ۶۰۰ نامساعر ۱۳/۳

انحراف سود عملیاتی

۱۱۰ ۶۰۰ دلار نامساعر

تجزیه و تحلیل سطح یک نشانگر این موضوع است که تجزیه و تحلیل سطح صفر فیلی عملیات نشان دادن جزئیات را متوقف میکند. انحرافی بمیزان ۶۰۰ ۱۱۰ دلار در سود عملیاتی ممکن است حاصل عوامل بیشماری باشد که مداوماً در حال فتنی کردن یکدیگر میباشند. درصدها همانطور که در تجزیه و تحلیل سطح صفر و همینطور سطح یک نشان داده شده اند اغلب برای تاکید کردن بر نسبتها بکار میروند. در این مثال بجای فروش ۱۲ ۰۰۰ واحد که هدف اولیه ما بود فقط ۱۰ ۰۰۰ واحد بفروش رسید. اما این کاهش در فروش با کاهش هماهنگ هزینه های متغیر توأم نبود چون که هزینه های متغیر فقط بمیزان ۵ ۴۰۰ دلار کاهش یافت و بجای اینکه معادل ۶۵/۷ درصد مقدار بودجه شده باشد به اندازه ۷۹/۹ درصد میزان فروش شد. در نتیجه درصد سود نهائی بجای اینکه برابر ۳۴/۳ درصد مقدار بودجه شده باشد فقط معادل ۳۴/۱ درصد شد.

تجزیه و تحلیل سطح یک فرض را بر این میگذارد که مقادیر بودجه شده همان مقادیری بودند که بدواً در بودجه جامع برای ماه آوریل تنظیم شدند، یعنی بودجه جامع، ثابت است زیرا برای شرکت فقط یک سطح تولید برنامه ریزی شده واحد را قائل میباشند. به بیانی باید بگویم که یک بودجه ثابت علیرغم تغییرات در حجم یا شرایط دیگر در طی دوره مالی تغییر نمیکند و تعدیل نیز نمیشود. برای مثال مقایسه سطح یک، حجم فروش که بدواً بمیزان ۱۲ ۰۰۰ واحد بودجه شده بود را در ردیف ۱۰ ۰۰۰ واحد فروش رفته واقعی قرار میدهد.

ترکیب تجزیه و تحلیلهای درصدی سطح یک و مقادیر فالص انحراف بر حسب دلار نسبت به تجزیه و تحلیل سطح صفر نکات بیشتری را درباره عملکرد اساسی در اختیار مدیران میگذارد. با

این‌مال بیشتر مدیران معتقدند که تجزیه و تحلیل سطح یک به اندازه کافی اطلاعات در اختیار آنان قرار نمیدهد.

تجزیه و تحلیل سطح دو : بودجه انعطاف پذیر

بعنوان مدیر اجرایی شرکت وب، شما احتمالاً یک بودجه انعطاف پذیر می‌خواهید که به تهیه یک ارتباط توضیحی بین بودجه ثابت و نتایج واقعی کمک کند. بودجه انعطاف پذیر (بودجه متغیر) یک بودجه جامع می‌باشد که به هنگام تغییر در حجم، اصلاح میشود. بودجه انعطاف پذیر ضرورتاً، بودجه ای است که به مقتضای تغییر در حجم، تغییر میکند. بنابراین بودجه انعطاف پذیر مبتنی بر آگاهی از چگونگی رفتار، درآمدها و هزینه‌ها در طی یک رشته از فعالیت می‌باشد.

جدول ۱-۲ نوه ارائه اطلاعات شرکت وب، ۱ بر مبنای بودجه انعطاف پذیر نشان میدهد. هزینه‌های موجود در جدول ۱-۲، ۱ میتواند بصورت نموداری که در جدول ۱-۳ ملاحظه میشود، رسم کرد. این جدول مبتنی بر مطالعه الگوهای رفتاری هزینه که منتج به یک تابع یا فرمول ریاضی میشوند، می‌باشند. یعنی ۱۷۶۰۰۰ دلار هزینه ثابت در ماه باضافه ۴۶ دلار هزینه ثابت برای هر واحد محصول. دقیقاً توجه داشته باشید نموداری که در جدول ۱-۳ آمده فقط با رسم خط فروش که در آنجا نشان داده نشده است میتواند تغییر کند و شبیه به نمودار "حجم در آمد و هزینه" شود. پس بودجه انعطاف پذیر در کاملترین شکل خود بیانی از "روابط حجم در آمد و هزینه" می‌باشد.

جدول ۱-۲

شرکت وب

اطلاعات بودجه انعطاف پذیر

حیطه مناسب (حجم) فعالیت

برای ماه منتهی به ۳۰ آوریل ۲۰XX

سطوح مختلف حجم تولید

مبلغ بودجه شده برای یک واحد

واحدها	۱۰۰۰۰	۱۲۰۰۰	۱۴۰۰۰		
درآمدها (فروش)	۷۰۰ ۰۰۰	۸۴۰ ۰۰۰	۹۸۰ ۰۰۰	۷۰ دلار	
هزینه های متغیر:					
مواد مستقیم	۲۰۰ ۰۰۰	۲۴۰ ۰۰۰	۲۸۰ ۰۰۰	۲۰	
دستمزد مستقیم	۱۶۰ ۰۰۰	۱۹۲ ۰۰۰	۲۲۴ ۰۰۰	۱۶	
سربار متغیر کارخانه	۳۰ ۰۰۰	۳۶ ۰۰۰	۴۲ ۰۰۰	۳	
هزینه های تولیدی (متغیر)	۳۹۰ ۰۰۰	۴۶۸ ۰۰۰	۵۴۶ ۰۰۰	۳۹	
هزینه های اداری و فروش (متغیر) *	۷۰ ۰۰۰	۸۴ ۰۰۰	۹۸ ۰۰۰	۷	
جمع هزینه های متغیر	۴۶۰ ۰۰۰	۵۵۲ ۰۰۰	۶۴۴ ۰۰۰	۴۶	
سود نهایی	۲۴۰ ۰۰۰	۲۸۸ ۰۰۰	۳۳۶ ۰۰۰	۲۴ دلار	
هزینه های ثابت:					
تولیدی α	۹۶ ۰۰۰	۹۶ ۰۰۰	۹۶ ۰۰۰		
اداری و فروش β	۸۰ ۰۰۰	۸۰ ۰۰۰	۸۰ ۰۰۰		
جمع هزینه های ثابت	۱۷۶ ۰۰۰	۱۷۶ ۰۰۰	۱۷۶ ۰۰۰		
جمعه کل هزینه ها	۶۳۶ ۰۰۰	۷۲۸ ۰۰۰	۸۲۰ ۰۰۰		
سود عملیاتی	۶۴ دلار	۱۱۲ دلار	۱۶۰ دلار		

 β مثلاً: آگهی، سرپرستی، حسابداری α مثلاً: سرپرستی، استوکلک

* مثلاً: حق العمل فروش، هزینه حمل

بودجه‌های انعطاف‌پذیر ممکن است که قبل از یک دوره معین و همینطور بعد از آن دوره مفید و سودمند باشند. هنگامیکه مدیران سعی در انتساب میزانی از حجم تولید برای مقاصد برنامه ریزی دارند، این بودجه‌ها می‌توانند مفید واقع شوند. این بودجه‌ها همچنین در پایان دوره، هنگامیکه مدیران سعی در تجزیه و تحلیل نتایج واقعی دارند نیز می‌توانند سودمند باشند. اگر تمامی مدیران پیش‌بینی‌کنندگان درستی از حجم فعالیت بودند، می‌توانستیم بگوییم که بودجه انعطاف‌پذیر بعنوان یک بودجه جامع قابل تنظیم است، در نتیجه هیچ تفاوتی میان حجم بودجه شده و حجم واقعی که به آن دست یافته ایم وجود نمی‌داشت.

در مثال ما، اگر مدیران توانسته بودند پیش‌بینی کنند که حجم واقعی ۱۰۰۰ واحد خواهد بود، برای آن سطح از حجم تولید یک بودجه جامع تهیه می‌شد. بودجه انعطاف‌پذیر راهی است برای درک بهتر و بیشتر تجزیه و تحلیل انحراف سطح ۲ که در جدول ۴-۱ خواهد آمد. ۱۱۰ ۶۰۰ دلار انحراف سود عملیاتی به دو بخش عمده تقسیم می‌شود: الف) انحرافات حجم فروش و ب) انحرافات بودجه انعطاف‌پذیر. تعریف مختصری از این دو انحراف زیلاً آمده است.

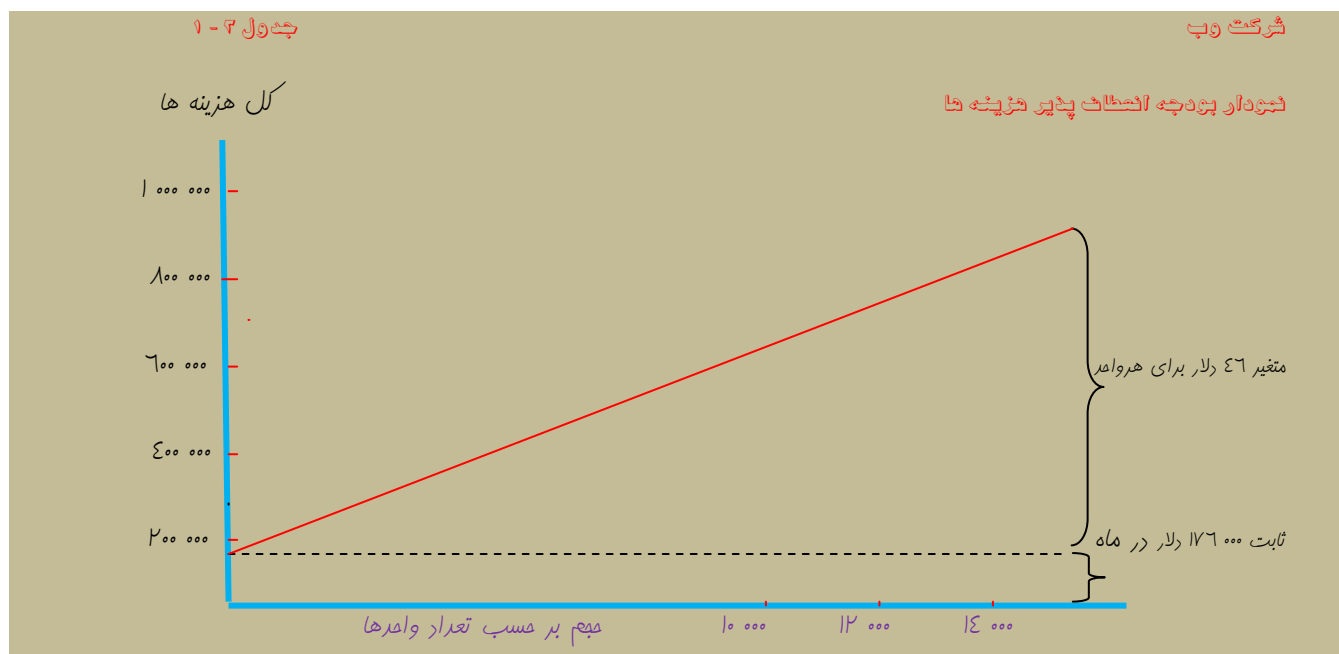
انحراف حجم فروش - تفاوت بین مبالغ بودجه انعطاف‌پذیر و مبالغ بودجه ثابت (جامع) قیمت‌های واحد کالا ثابت نگاه داشته می‌شود.

انحراف بودجه انعطاف‌پذیر - تفاوت بین مبالغ واقعی و مبالغ بودجه انعطاف‌پذیر

برای تولید واقعی که بدان دست یافته ایم.

انحرافات حجم فروش

جدول ۴-۱ بوضوح نشان می‌دهد که چگونه تغییرات قیمت‌های واحد، اثری بر روی انحرافات حجم فروش (۴۸ ۰۰۰ دلار نامساعد) ندارد. چرا چنین است؟ چون بودجه انعطاف‌پذیر و بودجه ثابت هر دو با استفاده از قیمت‌های بودجه شده تهیه شده اند. پس سه ستون نهایی جدول ۴-۱ بر اثرات تغییرات حجم در هنگام ثابت بودن قیمت‌های واحد تأکید دارد.



کل انحرافات حجم فروش در سطح ۲ به مدیریت می‌گوید که انتظار می‌رود سود عملیاتی ۴۸ ۰۰۰ دلار کمتر باشد (یعنی ۶۴ ۰۰۰ دلار بجای ۱۱۲ ۰۰۰ دلار). جدول ۴-۱ در

ستون چهارم خود نشان می دهد که دستیابی به میزان فروشی که ۲۰۰۰ واحد از میزان بودجه شده کمتر است یعنی ۱۴۰۰۰ دلار، سود نهایی را بمیزان ۴۸۰۰۰ دلار و بهمین ترتیب سود عملیاتی را نیز بدین میزان کاهش خواهد داد.

شرکت وب
خلاصه عملکرد
برای ماه منتهی به ۳۰ آوریل ۲۰XX

جدول ۳ - ۱

تجزیه و تحلیل سطح ۲	(۱) واقعی	(۲) انحرافات بودجه (۱) - (۳)	(۳) بودجه انعطاف پذیر	(۴) انحرافات حجم فروش (۳) - (۵)	(۵) بودجه ثابت (جامع)
وامدهای محصول	۱۰۰۰۰	-	۱۰۰۰۰	۲۰۰۰ نامساعد	۱۲۰۰
درآمدها (فروش)	۷۲۰۰۰۰ دلار	۲۰۰۰۰۰ مساعد	۷۰۰۰۰۰ دلار	۱۴۰۰۰۰ دلار نامساعد	۸۴۰۰۰۰ دلار
هزینه های متغیر	۵۴۶۰۰۰	۸۶۰۰۰ نامساعد	۴۶۰۰۰۰	۹۲۰۰۰ مساعد	۵۵۲۰۰۰
سود نهایی	۱۷۳۰۰۰	۶۶۰۰۰ نامساعد	۲۴۰۰۰۰	۴۸۰۰۰ نامساعد	۲۸۸۰۰۰
هزینه های ثابت	۱۷۲۰۰۰	۴۰۰۰ مساعد	۱۷۶۰۰۰	-	۱۷۶۰۰۰
سود عملیاتی	۱۴۰۰۰ دلار	۶۲۰۰۰ نامساعد	۶۴۰۰۰ دلار	۴۸۰۰۰ دلار نامساعد	۱۱۲۰۰۰ دلار

توضیحات زیر، بطور خلاصه بوسیله تجزیه و تحلیل سطح ۲ ارائه میشود. همانطور که در جدول ۱ - ۲ بیان شده است سود نهایی بودجه شده برای هر واحد محصول ۲۴ دلار میباشد (۲۴ دلار = ۴۶ دلار - ۷۰ دلار)

(سود نهایی بودجه شده برای هر واحد) * (وامدهای بودجه ثابت - وامدهای بودجه انعطاف پذیر) = انحراف حجم فروش

نامساعد ۴۸۰۰۰ دلار = ۲۴ دلار * (۱۰۰۰۰ - ۱۲۰۰۰) = انحراف حجم فروش

هم اکنون، انحرافات حجم فروش را در همین تجزیه و تحلیل سطح ۲ متوقف می‌کنیم و بیشتر ادامه نمی‌دهیم. چنین انحرافات را میتوان با جزئیات بیشتری تجزیه و تحلیل و بررسی نمود. نوسانات فروش را میتوان به عوامل بیشماری نسبت داد ولی مسؤل بازاریابی معمولاً برای شرح اینکه چرا حجم فروش که بدان دست یافته ایم با حجم پیش بینی شده در بودجه ثابت فرق دارد، در بهترین موقعیت قرار دارد.

انحرافات بودجه انعطاف‌پذیر

سه ستون اول جدول ۴-۱ نتایج واقعی (یعنی کل در آمد واقعی و کل هزینه های واقعی) را با مقادیر مربوطه در بودجه انعطاف‌پذیر مقایسه میکند. انحرافات بودجه انعطاف‌پذیر تفاوت‌های میان ستون‌های ۱ و ۳ میباشد. خلاصه توضیحات زیر توسط تجزیه و تحلیل سطح ۲ ارائه میشود:

(سود عملیاتی بودجه انعطاف‌پذیر) - (سود عملیاتی واقعی) = انحراف بودجه انعطاف‌پذیر در سود عملیاتی

نامساعر ۶۲ ۶۰۰ دلار = ۶۴ ۰۰۰ دلار - ۱ ۴۰۰ دلار = انحراف بودجه انعطاف‌پذیر در سود عملیاتی

بیشتر مدیران به چنین اطلاعات پراکنده ای بسنده نمیکنند. آنها حداقل فهرست جزء به جزء و دقیق درآمدها، هزینه ها و انحرافات بودجه انعطاف‌پذیر مربوط به این اقلام را میخواهند. انحرافات حاصله در درآمدهای یک موسسه تک محصولی را به دو عامل حجم و قیمت میتوان نسبت داد. انحراف حجم فروش قبلاً مورد بحث قرار

گرفته است. انحراف قیمت به صورت " تفاوت بین قیمت واقعی یک واحد و قیمت بودجه شده آن ضربدر تعداد کالا یا خدمات مورد بحث" تعریف میشود. برای مثال، انحراف در آمد بودجه انعطاف‌پذیر تماماً بوسیله تغییرات در قیمت واحد کالا بیان میشود. تجزیه و تحلیل سطح ۲ بیان میکند که بعد از تنظیم بودجه اولیه، قیمت فروش هر واحد کالا بطور متوسط بمیزان ۲ دلار افزایش یافته است.

(تعداد واقعی کالاهائی که قیمتشان تغییر کرده) * (تفاوت قیمت) = انحراف قیمت

(تعداد واقعی کالاهائی که قیمتشان تغییر کرده) * (قیمت بودجه شده - قیمت واقعی) = انحراف قیمت

مساعداً (اثر مطلوبی بر سود عملیاتی دارد) ۲۰۰ ۰۰۰ دلار = واحد ۱۰ ۰۰۰ * (۷۰ دلار - ۷۲ دلار) = انحراف قیمت

تجزیه و تحلیل سطح ۲، ۱ در مورد هزینه‌ها با تفصیل بیشتری نیز میتوان انجام داد. برای نمونه، جدول ۵-۱ تجزیه و تحلیلی از هزینه‌های ثابت و متغیر را بر مبنای دقتی نشان میدهد. در صورت تمایل حتی جزئیات بیشتر از این را نیز میتوان تهیه کرد. مثلاً، هزینه‌های واقعی مواد و دستمزد مستقیم و مبالغ پیش‌بینی شده برای آنها در بودجه انعطاف‌پذیر را میتوان بطور عادی گزارش کرد. تجزیه و تحلیل سطح ۱ و سطح ۲، با یکدیگر مقایسه کنید. توجه داشته باشید وقتیکه یک بودجه ثابت بعنوان مبنای

جدول ۱-۵		شرکت وب	
گزارش عملکرد کنترل هزینه			
برای ماه منتهی به ۳۰ آوریل ۲۰xx			
توضیحات	انحرافات بودجه انعطاف‌پذیر	بودجه انعطاف‌پذیر*	واقعی
	-	۱۰ ۰۰۰	۱۰ ۰۰۰
			واحدها
			هزینه‌های متغیر:
افزایش قیمت و مصرف	نامساع ۷۰ ۰۰۰ دلار	۲۰۰ ۰۰۰ دلار	۲۷۰ ۰۰۰ دلار
کاهش قیمت ولی افزایش مصرف β	نامساع ۱۱ ۶۰۰	۱۶۰ ۰۰۰	۱۷۱ ۶۰۰
دلایل مختلف	نامساع ۲ ۰۰۰	۳۰ ۰۰۰	۳۲ ۰۰۰
	نامساع ۸۳ ۶۰۰	۳۹۰ ۰۰۰	۴۷۳ ۶۰۰
استفاده از عمل هوایی	نامساع ۳ ۰۰۰	۷۰ ۰۰۰	۷۳ ۰۰۰
	نامساع ۸۶ ۶۰۰	۴۶۰ ۰۰۰	۵۴۶ ۶۰۰
			هزینه‌های ثابت:
افزایش پرداخت کمتر	مساع ۴ ۰۰۰	۹۶ ۰۰۰	۹۲ ۰۰۰
	-	۱۰ ۰۰۰	۱۰ ۰۰۰
	مساع ۴ ۰۰۰	۱۷۶ ۰۰۰	۱۷۲ ۰۰۰
	نامساع ۱۲ ۶۰۰ دلار	۶۳۶ ۰۰۰ دلار	۷۱۸ ۶۰۰ دلار
*برگرفته از جدول ۱-۲، ستون ۱۰ ۰۰۰ واحدی			
α این قسمت تفکیک جزء به جزء انحرافات ستون دوم جدول ۱-۴، ۱، ارائه میکند.			
β این نوع تجزیه و تحلیل، بعداً در همین بحث تشریح میشود.			

مقایسه مورد استفاده قرار گرفت هزینه‌های متغیر چگونه انحرافات مساعری را بومراه داشتند. جدول ۱-۱ که تجزیه و تحلیل سطح یک، ارائه میکند، انحراف مساعری بمیزان ۵۴۰۰ دلار، را نشان میدهد. اما بودجه انعطاف‌پذیر تصویر روشنتری را ارائه میدهد. جداول ۱-۴ و ۱-۵ انحرافات هزینه متغیر (بمیزان ۱۶۶۰۰ دلار)، را که قسمتی

از آن توسط انحرافات هزینه ثابت (به میزان ۴۰۰۰ دلار) فکشی میشود بدقت مورد بررسی قرار میدهد.

تجزیه و تحلیل سطح ۳: انحرافات به تفصیل

در بیشتر سازمانها، مدیر عالیتر به یک تجزیه و تحلیل از انحرافات در سطح ۲ بسنده میکند ولی مدیران سطوح پایین تر مایلند که در جستجوی جزئیات بیشتری باشند. مثلاً ممکن است که مسئولین (مدیران) بازاریابی انحرافات قیمت فروش را بر حسب مملوای فروش ندانند. در مثال ما یعنی همان شرکت وب، تجزیه و تحلیل سطح سه بیان میکند که نصف انحرافات قیمت فروش را میتوان به هر یک از مملوای فروش نسبت داد. در عین حال این امکان نیز وجود دارد که قیمت فقط در یکی از این مملوای افزایش یافته باشد و نه در دیگری. برای مثال اگر نصف واحدهای فروش رفته در هر یک از این مملوای فروش بودند، قیمت فروشی معادل ۷۴ دلار در ممل الف و ۷۰ دلار در ممل ب میتواند انحرافی به همان میزان را بوجود آورد. انحرافات قیمت فروش در تجزیه و تحلیل سطح ۲ می بایستی که ثابت بماند ولی انحرافات قیمت فروش در تحلیل سطح ۳ باید تغییر کند.

تجزیه و تحلیل سطح سه

انحرافات قیمت فروش به تفصیل

در حالتی که قیمت‌ها بطور یکسان تغییر میکند در حالتی که قیمت‌ها فقط در قسمت الف تغییر میکند

مساعیر ۲۰۰۰۰ دلار

مساعیر ۱۰۰۰۰ دلار

قسمت الف

-

مساعیر ۱۰۰۰۰ دلار

قسمت ب

مساعیر ۲۰۰۰۰ دلار

مساعیر ۲۰۰۰۰ دلار

جمع انحرافات قیمت فروش

برای درک بهتر مطلب، گاهی به جدول ۶-۱ مراجعه کنید. این جدول یک راهنمای کلی است که شما کجا بوده‌اید و به کجا می‌روید. در واقع تحلیل سطح صفر و یک همان بیان مجدد جدول ۱-۱ و همین‌طور تحلیل سطح دو بیان مجدد جدول ۴-۱ می‌باشند. تحلیل سطح سه نیز در پایان در باب درآمدها تشریح گردید. لازم به تذکر است که خوانندگان خود را به سطح صفر و سطح یک و غیره مقید نسازند چونکه این عناوین بنفودی خود در زمینه حسابداری صنعتی هیچ مفهوم و معنی جهانی ندارند، بلکه صرفاً بیانگر این مطلب می‌باشند که با بالا رفتن سطح تحلیل میزان جزئیات و تفصیل آن افزایش می‌یابد. ما دیگر از تحلیل سطح سه فراتر نمی‌رویم، با اینکه سطوح بالاتری از جزئیات و تفصیلات را می‌توان ارائه نمود. مثلاً انحرافات قیمت فروش را می‌توان در قسمت‌ها بر حسب مشتری، کارکنان فروش، رنگ محصول، هفته یا فصل سال به طبقات فرعی تقسیم بندی کرد.

انحرافات بودجه انعطاف‌پذیر در مورد هزینه‌ها مطالبی برای تجزیه و تحلیل بیشتر در آینده می‌باشند. در ادامه این بحث بیان خواهیم کرد که تحلیل سطح سه چگونه با

بکارگیری استانداردها این انحرافات را به عواملی چون انحراف قیمت و انحراف کارایی تفسیر می‌کند. همچنین در ادامه دو گروه عمده هزینه‌ها یعنی مواد و دستمزد مستقیم تشریح خواهند شد.

استانداردهایی برای مواد و دستمزد

بسیاری از سازمانها سیستم‌های بودجه‌بندی ای دارند که به یک بودجه ثابت محدود می‌باشد، یعنی یک بودجه جامع تنظیم می‌شود و ارزیابی عملکرد از تفسیر و تحلیل سطح یک، جدول ۱-۶ تجاوز نمی‌کند. بهر حال، وقتی که یک سازمان در یک سیستم بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر سرمایه‌گذاری می‌کند، قاعدتاً این سیستم استانداردهایی برای هزینه‌های عمده بوجود می‌آورد.

تفاوت میان بودجه‌ها و استانداردها: هزینه‌های استاندارد، هزینه‌های دقیقاً

از پیش تعیین شده می‌باشند، اینها هزینه‌های معیار هستند، هزینه‌هایی که باید بدانها دست یافت. هزینه‌های استاندارد به تهیه بودجه‌ها، ارزیابی عملکرد، بدست آوردن قیمت تمام شده محصول و صرفه‌جویی در هزینه‌های دقت‌داری کمک می‌کند. هزینه‌های استاندارد اجزاء و عوامل یک سیستم بازخورد و بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر می‌باشند. استانداردها بیان می‌کنند که یک مسئولیت چگونه باید انجام شود و چه مقدار هزینه باید در بر داشته باشد. وقتی که کاری انجام می‌شود، هزینه‌های واقعی آن جهت نشان دادن

انحرافات، با هزینه های استاندارد مقایسه میشود. این مقایسه به کشف راههای بهتر هماهنگی با استانداردها، تغییر استانداردها و دستیابی به اهداف کمک میکند.

چه تفاوتی میان یک رقم استاندارد و یک رقم بودجه شده میباشد؟ همانطور که این اصطلاحات بطور گسترده ای مورد استفاده قرار میگیرند، عبارت هزینه استاندارد یک مفهوم واحد و عبارت هزینه بودجه شده یک مفهوم کلی میباشد. تصور یک استاندارد بعنوان یک بودجه برای تولید تنها یک واحد محصول میتواند برای درک بهتر موضوع باشد. ولی این مطلب را در خاطر داشته باشید که اصطلاحات بودجه و استاندارد در عمل آزادانه و اغلب بجای یکدیگر بکار میروند.

عوامل تولید، محصولات و کارائی

استانداردهای زیر را برای تولید واحدهای محصول در مثالمان، شرکت وب، در نظر بگیرید:

شرکت وب					
بررسی تجزیه و تحلیل انحراف					
برای ماه منتهی به ۲۰ آوریل ۲۰XX					
		تجزیه و تحلیل سطح صفر		%	
سود عملیاتی واقعی		۱۴۰۰ دلار	۱/۳		
سود عملیاتی بودجه شده		۱۱۲ ۰۰۰	۱۰۰		
انحراف سود عملیاتی		۱۱۰ ۶۰۰ دلار نامساعد	۹۸/۷		
تجزیه و تحلیل سطح یک					
واقعی (۱)	%	بودجه ثابت (جامع) (۲)	%	انحراف (۳) = (۲) - (۱)	
۱۰ ۰۰۰	-	۱۲ ۰۰۰	-	نامساعد ۲ ۰۰۰	وامدها
۷۲۰ ۰۰۰	۱۰۰	۱۴۰ ۰۰۰ دلار	۱۰۰	نامساعد ۱۲۰ ۰۰۰ دلار	درآمدها (فروش)
۵۴۶ ۶۰۰	۷۵/۹	۵۵۲ ۰۰۰	۶۵/۷	مساعر ۵ ۴۰۰	هزینه های متغیر
۱۷۳ ۴۰۰	۲۴/۱	۲۸۸ ۰۰۰	۳۴/۲	نامساعد ۱۱۴ ۶۰۰	سود نهایی
۱۷۲ ۰۰۰	۲۳/۹	۱۷۶ ۰۰۰	۲۱	مساعر ۴ ۰۰۰	هزینه های ثابت
۱۴۰۰ دلار	۰/۲	۱۱۲ ۰۰۰ دلار	۱۳/۳	نامساعد ۱۱۰ ۶۰۰ دلار	سود عملیاتی
					

تجزیه و تحلیل سطح دو	واقعی (۱)	انحرافات بوجه انعطاف پذیر (۲)	بودجه انعطاف پذیر (۳)	انحرافات جمع فروش (۴)	بودجه ثابت (جامع) (۵)
واحد های محصول	۱۰ ۰۰۰	-	۱۰ ۰۰۰	نامساعر ۲ ۰۰۰	۱۲ ۰۰۰
درآمدها (فروش)	۷۲۰ ۰۰۰ دلار	مساعر ۲۰ ۰۰۰ دلار	۷۰۰ ۰۰۰ دلار	نامساعر ۱۴۰ ۰۰۰ دلار	۸۴۰ ۰۰۰ دلار
هزینه های متغیر	۵۴۶ ۶۰۰	نامساعر ۱۶ ۶۰۰	۴۶۰ ۰۰۰	مساعر ۹۲ ۰۰۰	۵۵۲ ۰۰۰
سود نهایی	۱۷۳ ۴۰۰	نامساعر ۶۶ ۶۰۰	۲۴۰ ۰۰۰	نامساعر ۴۸ ۰۰۰	۲۸۸ ۰۰۰
هزینه های ثابت	۱۷۲ ۰۰۰	مساعر ۴ ۰۰۰	۱۷۶ ۰۰۰	-	۱۷۶ ۰۰۰
سود عملیاتی	۱ ۴۰۰ دلار	نامساعر ۶۲ ۶۰۰ دلار	۶۴ ۰۰۰ دلار	نامساعر ۴۸ ۰۰۰ دلار	۱۱۲ ۰۰۰ دلار

تجزیه و تحلیل سطح سه

انحرافات قیمت فروش به تفصیل	انحرافات هزینه به تفصیل	انحرافات جمع فروش به تفصیل
قسمت الف مساعر ۱۰ ۰۰۰ دلار	انحرافات قیمت و کارایی	انحرافات تعداد فروش
قسمت ب مساعر ۱۰ ۰۰۰ دلار	برای مواد، دستمزد و سایر هزینه ها (به متن مراجعه کنید)	انحرافات ترکیب فروش (این موارد بعداً بحث میشود)
مواد مستقیم	میزان مواد مجاز ۴ پوند، از قرار هر پوند ۵ دلار = ۲۰ دلار مواد برای هر واحد محصول	
دستمزد مستقیم	میزان دستمزد مجاز ۲ ساعت، از قرار ساعتی ۸ دلار = ۱۶ دلار دستمزد برای هر واحد محصول	

علاوه بر اطلاعات داده شده تا اینجا، اطلاعات زیر نیز درباره عملکرد واقعی، جمع

آوری شده است:

واحد های کلای تولید شده	۱۰ ۰۰۰	هزینه های دستمزد مستقیم	۱۷۱ ۶۰۰ دلار
هزینه های مواد مستقیم	۲۷۰ ۰۰۰	ساعات کار مستقیم	۲۲ ۰۰۰

وزن مواد بر حسب پوند	۵۰ ۰۰۰	قیمت یک ساعت کار	۷/۸ دلار
قیمت یک پوند مواد	۵/۴ دلار		

این اطلاعات اضافی، تقسیم بندی انحرافات بودجه انعطاف پذیر جدول ۵-۱ را بر حسب انحرافات قیمت و کارائی امکان پذیر میسازد:

هزینه های واقعی	بودجه انعطاف پذیر	انحراف بودجه انعطاف پذیر	انحراف قیمت	انحراف کارائی
مواد مستقیم ۲۷۰ ۰۰۰ دلار	۲۰۰ ۰۰۰	نامساعر ۷۰ ۰۰۰ دلار	نامساعر ۲۰ ۰۰۰ دلار	نامساعر ۵۰ ۰۰۰ دلار
دستمزد مستقیم ۱۷۱ ۶۰۰	۶۰۰ ۰۰۰	نامساعر ۱۱ ۶۰۰	مساعر ۴ ۴۰۰ دلار	نامساعر ۱۶ ۰۰۰ دلار

جمع های بودجه انعطاف پذیر برای هزینه های متغیر از قبیل مواد و دستمزد گاهی اوقات بصورت "کل هزینه های استاندارد مجاز" نیز بیان میگردند که بصورت زیر مناسبه میشوند:

(کل هزینه استاندارد مجاز) = (قیمت استاندارد واحد مواد یا دستمزد) * (مواد یا دستمزد برای هر واحد محصول) * (تعداد واقعی محصولات)

۲۰۰ ۰۰۰ دلار = برای هر پوند ۵ دلار * پوند ۴ * ۱۰ ۰۰۰ : مواد مستقیم

۱۶۰ ۰۰۰ دلار = برای هر ساعت ۱ دلار * ساعت ۲ * ۱۰ ۰۰۰ : دستمزد مستقیم

قبل از ادامه مطلب توجه داشته باشید که مقادیر بودجه انعطاف پذیر (یعنی هزینه های استاندارد مجاز) تحت الشعاع این سؤال مقدماتی که "مصولی که بدان دست یافتیم چه بود؟" قرار میگیرد. تفکیک انحرافات کارائی در یک سیستم هزینه استاندارد بدون اندازه گیری محصولات و همینطور عوامل تولید (مواد و کار مصرفی) عملی نیست.

تعاریف انحرافات قیمت و کارائی

انحراف قیمت پیشتر در رابطه با انحراف در آمد تعریف شد و مورد بحث قرار گرفت. این تعریف با در نظر گرفتن انحرافات هزینه نیز برقرار است. تعاریف بشرح زیر میباشند:

انحراف قیمت: تفاوت بین قیمت واقعی یک واحد و قیمت بودجه شده آن ضربدر تعداد کالاها یا خدمات مورد بحث.

انحراف کارائی: تفاوت بین تعداد واقعی مواد یا کار مصرفی (مثلاً مواد بر حسب پوند) و تعدادی از مواد یا کار که میبایستی مصرف میشد (بودجه انعطاف‌پذیر) برای هر محصول واقعی بدست آمده (مانند کالاهای ساخته شده) ضربدر قیمت بودجه شده.

یک هدف عمده از مناسبه انحرافات قیمت، حذف اثرات گمراه کننده نوسانات قیمت از سایر انحرافات می باشد. تعریف انحراف کارائی یک فرض بنیادی مهم را در بر دارد. تمامی قیمت‌های واحد کالا، قیمت‌های بودجه شده میباشند که در بعضی موارد قیمت‌های استاندارد، برآوردی یا از پیش تعیین شده نیز نامیده میشوند.

ارزیابی عملکرد با تفکیک اقلامی که به احتمال زیاد تحت تاثیر مدیریت قرار میگیرند، تسهیل میشود. روش معمول، تفکیک عوامل قیمت از عوامل کارائی می باشد. عوامل قیمت را کمتر میتوان تحت کنترل سریع در آورد چون که اصولاً قیمت بیشتر

توسط عوامل و نیروهای خارجی تاثیر می‌پذیرد. انحرافات قیمت نه صرفاً بفاطر وقوف بدانها بلکه جهت حصول تمرکز دقیقتر بر روی کارائی مناسبه میشود. بدین طریق با ثابت نگه داشتن قیمت واحد کالا، میتوان میزان کارائی را مناسبه کرد. روی هم رفته، مدیران مایل نیستند که نوسانات غیر قابل کنترل قیمت، بر قضاوت در اینکه عملکردشان موثر و مفید بوده است یا نه، تاثیر بگذارند.

مناسبه انحراف قیمت و کارائی: مناسبه انحرافات کارائی و قیمت به تفصیل

در پایین تشریح شده است:

انحراف قیمت: تفاوت بین قیمت واقعی واحد مواد یا کار مصرف شده و قیمت استاندارد واحد ضربدر میزان واقعی مواد و کار مصرفی.

(انحراف قیمت) = (مقدار واقعی مواد یا کار مصرفی) * (تفاوت قیمت واحد مواد یا کار مصرف شده)

نامساعد ۲۰ ۰۰۰ دلار = ۵۰ ۰۰۰ * (۵ دلار - ۵/۴ دلار) : مواد مستقیم

مساعد ۴ ۴۰۰ دلار = ۲۲ ۰۰۰ * (۸ دلار - ۷/۸ دلار) : کار مستقیم

انحراف کارائی: در هر سطحی از تولید، انحراف کارائی عبارت از تفاوت بین مواد و

کاری که می‌بایستی مصرف شود و مقداری که عملاً مصرف شده میباشد در صورتیکه قیمت واحد مواد یا کار مصرفی در حد قیمت استاندارد واحد مواد یا کار ثابت نگه داشته

شود:

(انحراف کارائی) = (قیمت استاندارد واحد مواد یا کار مصرفی) * (مواد یا کاری که میبایست مصرف شده باشد - مواد یا کاری که عملاً مصرف شده)

(انصراف کرائی) = (قیمت استاندارد واحد مواد یا کار مصرفی) * (میزان استاندارد میزان استاندارد میز کار بر حسب ساعت - میزان مواد مصرفی)

واقعی بر حسب پوند یا میزان کار مصرفی بر حسب ساعت)

نامساعده ۵۰ ۰۰۰ دلار = ۵ دلار * (۶۰ ۰۰۰ - ۵۰ ۰۰۰) : مواد مستقیم

نامساعده ۱۶ ۰۰۰ دلار = ۸ دلار * (۲۰ ۰۰۰ - ۲۲ ۰۰۰) : دستمزد (کار) مستقیم

کرائی و موثر بودن: کرائی و موثر بودن اغلب بعنوان مفاهیمی جداگانه از یکدیگر

مشفص میشوند. کرائی بعنوان رابطه بین داده ها و ستاده ها و موثر بودن بعنوان نیل

به هدفی از پیش تعیین شده تعریف میشوند. عملکرد ممکن است که هم کارآ باشد و

هم موثر، ولی هر یک از این دو حالت بدون دیگری ممکن است رخ دهد. برای

مثال، شرکت وب با هدف تولید و فروش ۱۲ ۰۰۰ واحد کالا، یک بودجه ثابت تنظیم

کرد. متعاقباً فقط ۱۰ ۰۰۰ واحد تولید شد و بفروش رسید. این عملکرد می بایستی که غیر

موثر تشفیص داده شود. این مسئله که آیا عملکرد کارآ بوده یا نه، یک سؤال دیگر

است. میزان کرائی از طریق مقایسه تولیدات واقعی (۱۰ ۰۰۰ واحد) با داده های واقعی

(مواد و کار مصرفی) مناسبه میشود. در مورد شرکت وب، عملکرد هم غیر موثر و هم

ناکارآ بوده است.

محاسبه و بیان تولید:

جدول ۷-۱ نمودار تجزیه و تحلیل دستمزد مستقیم میباشد. تابع هزینه یک تابع خطی

است که با قیمت استاندارد برابر ۸ دلار در ساعت به سمت بالا شیب دارد. در هر

مقدار از تولید شما می‌توانید برای هر محصولی هزینه‌های استاندارد را که مجاز می‌باشد، درس بزنید. توجه داشته باشید که مقدار تولید، بیشتر بر حسب ساعت بیان می‌شود تا بر حسب تعداد فیزیکی محصولات. این کار عموماً بدین دلیل صورت می‌گیرد که بیشتر دوایر از لحاظ محصولات دارای مشابهتی می‌باشند. ساعات کار مبنای رایج و مفیدی جهت اندازه‌گیری سطح کل تمامی تولید محسوب می‌شود.

سیستم‌های هزینه استاندارد غالباً تولیدات را بر حسب تعداد مثلاً (۱۰۰۰۰ عدد زیرسیگاری) بیان نمی‌کنند. در عوض تولیدات بر حسب ساعت کار بیان می‌شود مثلاً ۲۰۰۰۰ ساعت استاندارد مجاز (که همپنین ساعات استاندارد بدست آمده، ساعات استاندارد کارکرد یا به دقیقترین صورت، ساعات استاندارد مواد و کار مجاز برای محصولات سالم تولید شده نیز نامیده می‌شود). این یک مفهوم کلیدی دیگر در باب هزینه‌های استاندارد می‌باشد. پس قبل از اینکه به مطالعه مطلب ادامه دهید از درک این مفهوم اطمینان حاصل کنید.

اصطلاحات جایگزین: جهت تاکید بر شباهت اصلی این اصطلاحات، انحرافات قیمت و کارائی برای مواد و دستمزد مستقیم بعنوان دو انحراف نخستین در اینجا انتخاب می‌گردد. در عمل به چندگونگی اصطلاحاتی که گاهی اوقات برای این انحرافات بکار می‌رود دقت کنید. برای مثال، انحراف قیمت و قتیکه در رابطه با دستمزد مستقیم بکار می‌رود اغلب **انحراف نرخ** نامیده می‌شود. انحراف کارائی زمانیکه در رابطه با مواد

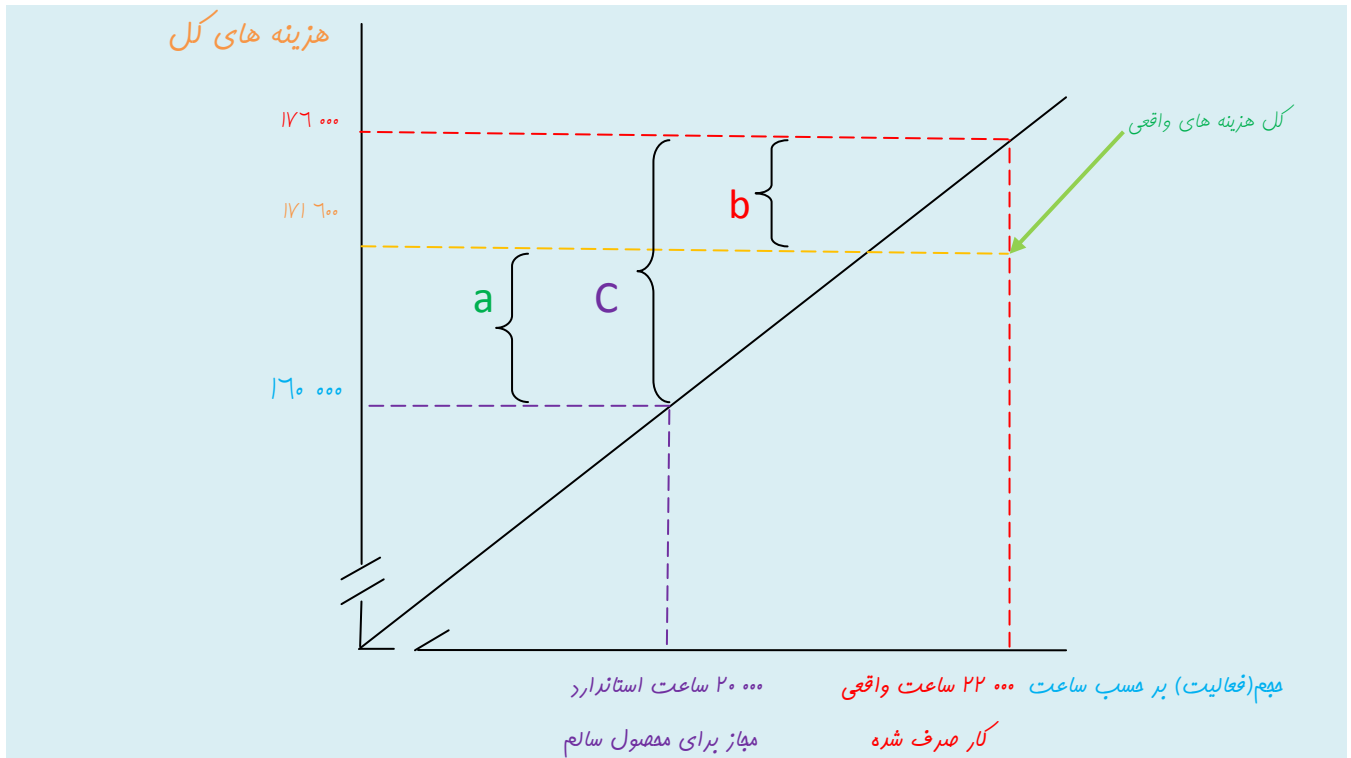
مستقیم یا دستمزد مستقیم بکار می‌رود اغلب "انصراف مصرف" یا "انصراف مقدار" نامیده می‌شود.

در سیستم‌های هزینه استاندارد مفهوم بودجه انعطاف‌پذیر در برابر بودجه ثابت برای تجزیه و تحلیل انحرافات، حالتی محوری و اساسی دارد. از این به بعد، جهت اختصار عبارات بودجه و انصراف بودجه‌ای به ترتیب بجای بودجه انعطاف‌پذیر و انصراف بودجه انعطاف‌پذیر بکار می‌روند. مثلاً در جدول ۱-۷ عبارات بودجه و بودجه شده بدن صفت انعطاف‌پذیر بکار رفته است.

روش منافع قیمت تمام شده در تحلیل انحرافات

در عمل اغلب گفته می‌شود که مواد و دستمزد مستقیم به کمک هزینه‌های استاندارد کنترل می‌شوند، در حالیکه تمامی هزینه‌های دیگر به کمک سربار دوایر کنترل می‌شود. این تفاوت همانطور که جدول ۱-۶ بیان می‌کند احتمالاً بدین دلیل است که برای هزینه‌های مفتلف، سطوح مختلفی از تجزیه و تحلیل لازم است. در واقع مواد و دستمزد مستقیم نسبتاً هزینه‌های زیادی را به خود اختصاص می‌دهند و جهت مقاصد کنترلی بر راحتی قابل شناسایی هستند. بنابراین مدیران ممکن است در جستجوی روش‌های بسیار دقیق جهت نشان دادن این قبیل هزینه‌ها باشند. در مقابل هزینه‌های سربار معمولاً مجموعه‌ای از هزینه‌های جداگانه‌ای هستند که هیچ کدام از آنها یک سیستم کنترلی دقیق را توجیه نمی‌کنند.

در نتیجه بعضی از شرکتها مواد را بر یک مبنای روزانه، دستمزد را بر یک مبنای هفتگی و سربار را بر یک مبنای ماهانه تجزیه و تحلیل میکنند.

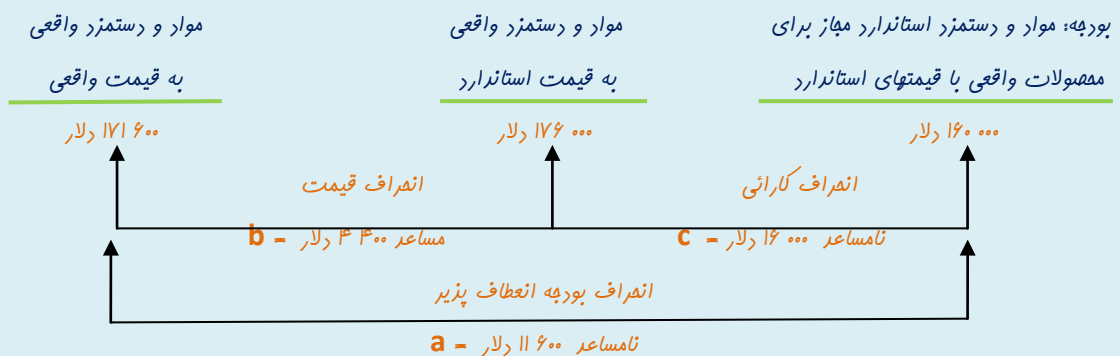


a - هزینه های بودجه شده - هزینه های واقعی = انحراف بودجه
 (که فور به دو بخش **b** و **c** تقسیم میشود) نامساعر ۱۱۶۰۰ =

b - ساعات واقعی کارکرد * تفاوت در قیمت = انحراف قیمت
 = مساعر ۴۴۰۰ =

c - قیمت استاندارد * تفاوت در ساعات کارکرد = انحراف کارائی
 = نامساعر ۱۶۰۰۰ =

روابط نموداری همپنین به روش زیر نیز قابل تجزیه و تحلیل میباشد:



جدول ۷-۱

تجزیه و تحلیل نموداری دستمزد مستقیم

جدول ۵-۱ و ۶-۱ بر روش منافع قیمت تمام شده برای سیستم حسابداری مدیریت تاکید میکنند. بعضی از هزینه‌ها ممکن است که دقیقاً مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند و برای بعضی هزینه‌های دیگر تقریباً هیچ تجزیه و تحلیلی صورت نگیرد. برای مثال، همانطور که نشان داده شد، انحرافات مواد مستقیم و دستمزد مستقیم که در جدول ۵-۱ آمده است ممکن است که به انحرافات قیمت و کارائی تفکیک شود ولی مدیران شرکت وب ممکن است که تصمیم بگیرند در مورد سایر هزینه‌ها تقسیماتی بیشتر از انحرافات بودجه انعطاف‌پذیر که در جدول ۵-۱ آمده است نداشته باشند.

ثبت‌های دفتر کل

حسابهای دفتر کل برای مواد مستقیم و دستمزد مستقیم بقرار زیر میباشند:

موهومی انبار

هزینه‌های واقعی مواد

مستقیم خریداری شده

کار در جریان

هزینه‌های واقعی مواد

و دستمزد مستقیم بکار رفته

در سیستم‌های هزینه‌یابی استاندارد در حسابهای دفتر کل تعدادی حساب برای انحرافات وجود دارد. ثبتهای دفتر کل در سیستم‌های هزینه‌یابی استاندارد معمولاً خلاصه تجزیه و تحلیل‌های مفصل ماهیانه انحرافات میباشند که بطور روزانه مناسبه شده اند. با استفاده از اطلاعات مثال قبلی مان فرض کنید که مواد علی‌رغم قیمت‌های استاندارد با قیمت‌های واقعی به انبار فرستاده میشود. تمامی انحرافات مواد مستقیم، هنگامیکه کار در جریان اندازه مقادیر استاندارد مجاز مواد ضربدر قیمت استاندارد یک واحد آن برهکار میشود، تفکیک میگردند، (یعنی جداگانه شناسایی میشوند).

۲۰۰ ۰۰۰	۱- کار در جریان
۲۰ ۰۰۰	انصراف مواد مستقیم
۵۰ ۰۰۰	انصراف کارائی مواد مستقیم
۲۷۰ ۰۰۰	موجودی انبار

بابت مواد مستقیم مصرفی (توجه داشته باشید که انصرافات نامساعد همیشه برهکار و انصرافات مساعد بستانکار میباشند).

دستمزد معوق با نرخ دستمزد واقعی در نظر گرفته میشود. حساب کار در جریان به اندازه مقادیر استاندارد مجاز ضربدر نرخهای استاندارد برهکار میگردد و انصرافات دستمزد شناسایی میشوند.

۱۶۰ ۰۰۰	۲- کار در جریان
۱۶ ۰۰۰	انصراف کارائی دستمزد مستقیم
۴ ۴۰۰	انصراف قیمت دستمزد مستقیم
۱۷۱ ۶۰۰	معوق و دستمزد معوق

بابت ثبت برهی هزینه های دستمزد مستقیم و تفصیص آن

سیستم های هشدار دهنده اولیه

مثال ما در این مبث نشان داده است که چگونه انصرافات قیمت و کارائی مواد، زمانی که تولید صورت میگرفت، بطور همزمان مناسبه شدند. زمانیکه قیمت‌های مواد بیش از حد متغیر نمیباشند یا حجم زیادی از مواد فام نگهداری نمیشود یا هدف فقط حذف تاثیرات قیمت از گزارشات کارائی میباشد، این روش کفایت میکند. اما زمانیکه

کنترل جاری فعالیت‌های خرید نیز یکی از اهداف عمده تفکیک انحرافات قیمت باشد، این روش باید بدین طریق اصلاح شود که انحرافات قیمت در زمان خرید با بدست آوردن تفاوت بین قیمت واقعی یک واحد و قیمت استاندارد آن ضربدر مقدار واقعی تمهیل شده (خریداری شده) گزارش شود. به تأخیر انداختن مناسبه انحراف قیمت تا زمانی که مواد خریداری شده برای تولید ارسال میشود (همانطور که در مثالمان عمل کردیم) معمولاً سودمندی اطلاعات را برای کنترل از بین میبرد زیرا که اقدام اصلاحی (پیشگیرانه) بندرت امکان پذیر میباشد.

مثال قبلیمان را با فرض اینکه طی ماه ۹۰ ۰۰۰ پوند مواد خریداری شده، ولی فقط ۵۰ ۰۰۰ پوند آن توسط دایره تولید درخواست شده مجدداً در نظر بگیرید:

۱-الف- موجودی انبار (۱۰ ۰۰۰ پوند از قرار پوندی ۵ دلار) ۴۵۰ ۰۰۰

انحراف قیمت مواد مستقیم (۹۰ ۰۰۰ پوند، پوندی ۰/۴ دلار) ۳۶ ۰۰۰

مسابهای پرداختنی (۹۰ ۰۰۰ پوند، پوندی ۵/۴ دلار) ۴۱۶ ۰۰۰

بابت ثبت خریدهای مواد مستقیم

۱-ب- کار در جریان (۶۰ ۰۰۰ پوند، پوندی ۵ دلار) ۲۰۰ ۰۰۰

انحراف کارائی مواد مستقیم (۱۰ ۰۰۰ پوند، پوندی ۵ دلار) ۵۰ ۰۰۰

موجودی انبار (۵۰ ۰۰۰ پوند، پوندی ۵ دلار) ۲۵۰ ۰۰۰

بابت ثبت مواد مستقیم مصرفی

موجودی انبار		انصراف قیمت مواد مستقیم	
الف- مقایسه واقعی خریداری شده	ب- مقایسه واقعی درخواست شده	الف- مقایسه واقعی خریداری شده	ب- مقایسه واقعی درخواست شده
۴۵۰ ۰۰۰	۲۵۰ ۰۰۰	۳۶ ۰۰۰	۲۰۰ ۰۰۰
ضریب قیمت استاندارد واحد	ضریب قیمت استاندارد	ضریب تفاوت در قیمت خرید	ضریب قیمت استاندارد واحد
انصراف کارائی مواد مستقیم		کار در جریان	
الف- تفاوت در مقایسه مصرفی	ب- تفاوت در مقایسه مصرفی	الف- مقایسه استاندارد درخواست	ب- مقایسه استاندارد درخواست
۵۰ ۰۰۰	۲۰۰ ۰۰۰	۲۰۰ ۰۰۰	۲۰۰ ۰۰۰
ضریب قیمت استاندارد واحد	ضریب قیمت استاندارد واحد	ضریب قیمت	ضریب قیمت

امتیاز عمده این روش تاکید آن بر جنبه کنترلی هزینه های استاندارد میباشد که بوسیله آن تمامی انحرافات در اولین فرصت که از لحاظ اقتصادی امکان پذیر باشد تفکیک میشوند. امتیاز دیگر آن سادگی در ثبت تمامی موجودیها به قیمت استاندارد میباشد. بنابراین با استفاده از این روش از مشکلات و هزینه های دفتری اضافی مربوط به سیستم های متلف گردش هزینه از قبیل اولین صادره از اولین وارده یا اولین صادره از آخرین وارده اجتناب میشود.

وضعیت انحرافات

انحرافات قیمت و کارائی یا سریعاً حذف میشود و یا بین موجودیها و قیمت تمام شده کالاهای فروش رفته سر شکن میشود.

هزینه‌های گردآوری اطلاعات

در نگاه اول ممکن است اینطور بنظر برسد که سیستم‌های هزینه استاندارد همیشه پرفرمت‌تر از سیستم‌های دیگر خواهند بود. مسلماً یک سرمایه‌گذاری اولیه می‌بایستی صورت گیرد تا استانداردها ایجاد شوند اما هزینه‌های بعدی می‌توانند حتی از سیستم‌های به اصطلاح قیمت واقعی کمتر باشند. البته اگر سیستم‌های هزینه استاندارد کاملاً به موازات یک سیستم قیمت واقعی یا یک سیستم قیمت نرمال به گردش دربیایند پرفرمت‌تر خواهند بود. بطور مثال، اگر بخواهیم هزینه‌های واقعی مواد مستقیم و دستمزد مستقیم برای یک واحد کالا مناسبه شود، حتی اگر یک سیستم هزینه استاندارد مورد استفاده باشد، هزینه‌های دقت‌داری افزایش خواهد یافت. بعبارت دیگر، بیشتر سیستم‌های هزینه استاندارد با این هدف عمده که همان صرفه‌جویی در هزینه‌های دقت‌داری می‌باشد انتخاب و مورد استفاده قرار گرفته‌اند. یک سیستم هزینه استاندارد را می‌توان طوری طرح ریزی نمود که:

۱- هیچ هزینه واقعی برای مواد، کار در جریان و کالاهای ساخته شده، برای دسته‌های کالا بر یک مبنای روزانه مناسبه نشود بلکه فقط مدارکی مبنی بر تعداد فیزیکی این کالاها نگهداری گردد.

۲- جمع مواد و دستمزد واقعی مصرفی، مثلاً در یک ماه، بر حسب عملیات یا دوایر مناسبه شود بدون مناسبه آن برای سفارشات مختلف. ارزیابی عملکرد میتواند مبتنی بر این مبالغ واقعی (مواد و دستمزد مصرفی) باشد که با مبالغ استاندارد مجاز (مواد و دستمزد) برای محصولات تولید شده در طی ماه مقایسه میشود. با اینحال مزیت اصلی این روش سادگی امور دفتری آن میباشد.