

## بررسی نقش سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت بر اصلاح الگوی مصرف حمید رودنشین<sup>1</sup>

### چکیده

نگاهی به آمارهای رسمی و غیر رسمی کشور نشان می دهد که چگونه بسیاری از ظرفیت های کشوری به هدر می رود. از بخش انرژی گرفته تا بخش تغذیه تا بخش آب تا بخش استعدادهای درخشان و علمی، تولیدات کشور چنان نادیده و هدر می رود که می توان با آن تمدن عظیم و جهانی را پی ریخت. ارایه الگوی صحیح و اصلاح الگوی موجود مصرف، به معنای حفظ، تقویت، سامان دهی به ظرفیت ها و امکانات بی پایان کشوری است که می خواهد در دوره معاصر، تمدن اسلامی را بازسازی و جامعه نمونه ای را برای ارایه به دیگر جوامع، معرفی کند. می توان امید داشت که دولت و ملت بتواند بر اساس برنامه مشخص و تعیین شده ای چون چشم انداز بیست ساله و یا تفکر تمدن سازی به اهداف خویش دست یابد.

از شیوه هایی که می بایست در جامعه مورد تاکید قرار گیرد، بهینه سازی مصرف منابع ملی و شخصی است. تولید و مصرف دو روی یک سکه هستند به این معنا که اگر بخواهیم به رشد اقتصادی دست یابیم، باید از همان مرحله تولید و توزیع، الگوی مصرف خود را اصلاح نماییم. این مطلب را نیز باید خاطر نشان کرد که اصلاح الگوی مصرف در مرحله تولید، توزیع و مصرف کالای نهایی نیازمند قواعد و مقرراتی است که دولت و حکومت آنها را تدوین می نماید.

لازم است سیستم های رایج حسابداری در ارائه اطلاعات دقیق مربوط به منابع، مخارج و هزینه ها گام بردارند و به منظور ارائه اطلاعات مفید جهت دستیابی به اهداف اصلاحی در داخل و خارج از سازمان تلاش نمایند. نیاز به اطلاعات عملیاتی در مورد هزینه ها، مقدمه ظهور سیستم دویعدی ABC را فراهم آورد. این سیستم دارای دو دیدگاه اساسی می باشد. دیدگاه اول بیانگر تخصیص هزینه ها از منابع به فعالیت ها و از فعالیت ها به اهداف (موضوع) هزینه (شامل مشتریان و محصولات) می باشد.

سیستم ABC فلسفه نوین مدیران (جلب رضایت مشتریان) و رقابت با سایر شرکت ها را به طور کمی در هزینه یابی محصول منظور می کند. یعنی این سیستم علاوه بر هزینه های مواد مستقیم و دستمزد مستقیم، هزینه های گوناگون مربوط به تکنولوژی، کیفیت محصول و هزینه های مربوط به

<sup>1</sup> عضو هیئت علمی آموزشکده فنی و حرفه ای سما خوراسگان

تولیدات انعطاف پذیر را نیز در برمی گیرد. استفاده از ABC برای برخی شرکت ها نامناسب بوده و برای برخی دیگر بی تأثیر می باشد. هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت هایی مناسب است که دارای ویژگی های زیر باشند.

1. شرکت هایی که دارای تولیدات گوناگون و متنوع و یا ارائه دهنده خدمات مختلفی باشند.
2. شرکت هایی که هزینه سربار آنها بالا بوده و این هزینه به محصولات مختلف با توجه به میزان تولید هر یک به نسبت یکسان قابل تخصیص نباشد.
3. شرکت هایی که از ماشین آلات پیشرفته خودکار در تولید استفاده می کنند.
4. شرکت هایی که دارای جریان تولید پیچیده و غیر معمول می باشند.

#### اهمیت اصلاح الگوی مصرف

شناخت و تحلیل الگوی مصرف ملی، از آن رو مهم است که ما را در جهت گیری و سیاست گذاری های کلان اقتصادی یاری می کند. زیرا مصرف، بخش اصلی اقتصاد هر کشوری است. باید بدانیم نیروهای اثرگذار بر الگوی مصرف ملی کشور چه هستند؟ آیا الگوی مصرف کنونی، جهت گیری توسعه ای دارد یا ضد توسعه است؟ ضعف ها و آسیب های اصلی الگوی کنونی چه هستند؟ چه راهکارهایی برای برطرف شدن این ضعف ها وجود دارد؟ برای پاسخ به این پرسش ها، نخست آسیب های الگوی مصرف ایران را بررسی و سپس راه کارهایی برای تصحیح این الگو معرفی می کنیم.

**بالا بودن سطح مصرف:** مصرف، یکی از دو رکن اصلی تشکیل دهنده تابع درآمد ملی است. رکن دیگر این تابع، پس انداز است که این دو با هم رابطه معکوس دارند. هر چه مقدار مصرف از درآمد ملی کمتر باشد، فرصت برای پس انداز و در نتیجه سرمایه گذاری بیشتر در جامعه فراهم می شود. الگوی مصرف جامعه ما در این زمینه قابل تأمل است. نکته مهم آنکه، سهم مصرف از درآمد ملی بالاست. نامعقول بودن الگوی مصرف در کشور به اندازه ای جدی است که برخی از مصارف در ایران، رشد بالاتری نسبت به مصرفی ترین کشورها دارد. رشد مصرف فرآورده های نفتی در ایران حتی از میانگین رشد مصرف در خاورمیانه و جهان نیز بیشتر بوده است.

**مدگرایی:** مد، یک هوس عمومی است که از ضعف های روحی انسان (احساس کمبود و حقارت، چشم و هم چشمی و تمایل به اثبات برتری) سرچشمه می گیرد و از آن بهره می جوید. مدگرایی، انحرافی است که بلاي

جان جوامع بشري شده است. هرچند در گسترش مد، عامل رواني مصرف کننده بسيار اثرگذار است، عوامل اجتماعي و اقتصادي مانند تبليغات، عرضه بيش از حد کالا، ايجاد نياز به مصرف و از همه مهمتر تهاجم فرهنگي اثر فراوان دارد. بايد توجه کرد که مد، کالاي نو عرضه نمي‌کند، بلکه تنها موجب تغيير شکل و مشخصات ظاهري کالا مي‌شود و هرچند به ظاهر در پي ارضاي سليقه‌هاي تنوع‌طلب است، مایه اتلاف وقت، پول و انرژی مصرف‌کننده مي‌شود. بنا بر این، افزون بر لطمه زدن به اقتصاد خانواده، اقتصاد کشور را نیز به سمت وابستگی سوق مي‌دهد و مقدار قابل توجهي از درآمد ملي صرف آن مي‌شود. غالباً محور اين مصرف‌ها زنان هستند.

**اتکاي درآمد ملي بر نفت:** درآمد ملي، عاملي اصلي در تعيين الگوي مصرف يك کشور است. اگر منابع تجهيز درآمد ملي، در عين متنوع بودن، از ثبات نسبي برخوردار باشند، مي‌توان الگوي مصرف مناسب و برنامه‌ريزي شده‌اي براي آن کشور تدارك دید. در ايران، درآمد ملي متكي بر درآمد نفت است. از طرفي، قيمت نفت تحت تأثير عوامل متعدد و غالباً سياسي است. در واقع، مي‌توان گفت در بازار جهاني، بيشتر صادرکنندگان نفت به دلایلي نمي‌توانند قيمت کالاي راهبردي خود را تعيين کنند و بيشتر قيمت‌پذير هستند. بنا بر این، مصرف و سرمايه‌گذاري و ديگر عوامل اقتصادي کشور ما که از درآمد ملي اثر مي‌پذيرند، با نوسان قيمت نفت دچار نوسان مي‌شوند.

#### **مصرف نمايشي و پرستيژي:**

مصرف‌زدگي در ايران نوعي تفکر جديد و تجدد به شمار مي‌آيد و به تعبير چارلز هندي: "حتي منشور پر لاف و گزاف شهروند انگليسي [در اينجا، ايراني] در عمل، منشوري مرتبط با مصرف و مصرف‌زدايي است. در جامعه کنوني ما، بخشي از مصرف، نه به دليل نياز به کالاهاي خريداري شده، بلکه به دليل کسب جايگاه و منزلت بالاتر صورت مي‌پذيرد که آن را "مصرف پرستيژي" مي‌نامند. دوزنيري معتقد است که برخي مصارف به خاطر چشم‌وهم‌چشمي و به نمايش گذاشتن و بر اساس مقياس‌هاي ظاهري مانند اتومبيل، لباس و... براي کسب احترام و فخرفروشي است که از آن با عنوان - تأثير نمايش - نام مي‌برد. مصرف نمايشي و تقليدي در بلندمدت، مانع افزايش نرخ رشد پس‌انداز مي‌شود که بيشتر از راه القاي فرهنگي و به کمک مجلات، فيلم و سفرهاي خارجي، از کشورهاي پيشرفته به کشورهاي در حال توسعه منتقل مي‌شود. پديده تقليد از مصرف خارجي، نه تنها در ميان مصرف‌کنندگان خصوصي که ميان سازمان‌هاي دولتي نیز به چشم مي‌خورد. زيرا با خريد کالاهاي خارجي، انگيزه "مصرف پرستيژي" به وجود مي‌آيد. براي نمونه، درحالي که براي توليد صنعت نساجي کشور تقاضاي کافي وجود

ندارد، مصرف‌کنندگان از انواع و اقسام پارچه و پوشاک خارجی در بازارهای کشور استقبال می‌کنند. مصرف‌نمایشی موجب می‌شود انسان هویتی مصنوعی در جامعه بیابد و بت‌پرست مدرن شود. قشرهای محروم نیز برای پوشاندن درد ناکامی خویش بعد از دریافت اندک درآمد، به تقلید مصرفی روی می‌آورند و درآمد خود را در جهت تقویت سود تولیدکنندگان تجملی یا واردکنندگان آن، به هدر می‌دهند.

**گرایش برخی دولتمردان به رفاه‌طلبی، پس از جنگ:** اصلی‌ترین آفت الگویی مصرف در ایران در سال‌های پس از جنگ تحمیلی، ریشه در سیاست‌های آگاهانه دولت دارد. در طول این سال‌ها حرکت‌های نیازآفرین و به اصطلاح "مانور تجمل" از سوی دولت، در کنار نمایش رفاه‌زدگی و تجمل‌گرایی از طرف ثروتمندان موجب شد، مصرف افزایش یابد. جانشین شدن فرهنگ تجمل‌گرایی به جای ضروری‌گرایی، اخلاق عملی تجمل‌گرایانه مسئولان در قالب سمینارهای دولتی، واردات مدرن‌ترین اتومبیل‌ها به‌ویژه از سال 1370 به بعد، واردات انواع کالاهای لوکس خارجی، نمایشگاه‌های بین‌المللی اتومبیل و دیگر کالاهای مدرن در سال 1371 و مانند آنها، نشانه عزم دولت در تقویت رفاه‌طلبی بود. ساخت برج‌ها و رستوران‌های گران‌قیمت، هتل‌های چند ستاره، رواج مسافرت‌های خارج از کشور، آزادی ورود انواع سیگارهای خارجی، آرایش (حداقل تا اواخر 1373)، آزادی ورود انواع سیگارهای خارجی، نوشابه‌های خارجی، اشیای هنری، اشیای گران‌قیمت باستانی، ورود مروارید اصل، زیورآلات فانتزی، پرآماده و اشیای ساخته شده از پر، گل‌های مصنوعی، اشیای ساخته شده از موی انسان و مانند آنها از این حرکت حکایت می‌کند.

نکته اساسی دیگر در بحث الگویی مصرف کنونی ایران این است که الگویی توسعه و الگویی مصرف ما، الگویی وارداتی و کپی شده از نسخه‌های تجویزی بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول است. این در حالی است که در کشور ما هنوز تولید به مرحله‌ای نرسیده است که بتواند، نیاز مصرفی جامعه را تأمین کند و با این روند، هر روز بین میزان مصرف و تولید داخلی، شکاف بیشتری ایجاد می‌شود. به تعبیر دیگر، نمی‌توان تولید بنگلادشی داشت و مصرف امریکایی.

**توزیع نابرابر درآمد و شکاف طبقاتی:** توزیع ناعادلانه ثروت بین طبقات اجتماع یکی از موانع اساسی ایجاد الگویی مصرف منطقی و متناسب در کشور ماست. دیوید کلمن درباره این مضمون می‌نویسد: توزیع درآمد، عامل مهمی در تعیین الگویی مصرف یا ترکیب مصرف کل در جامعه است. زیرا اولاً گروه‌های متفاوت درآمدی، سبب کالایی متفاوتی را مصرف می‌کنند.

احتمال می‌رود که توزیع درآمدی به شدت نابرابر، تقاضا برای کالاهای مصرفی بادوام، کالاهای تجملی و غیره را افزایش دهد و تقاضا برای اقلام اساسی و ضروری با مصرف انبوه (مثل پارچه و منسوجات) را کاهش دهد. ثانیاً تغییر در ترکیب مصرف کل به تغییر ترکیب واردات می‌انجامد. زیرا گروه‌های متوسط درآمدی، به احتمال زیاد، کالاهای وارداتی و یا کالاهای تولید شده داخل را مصرف می‌کنند (هرچند ممکن است فقیران نیز از چنین کالاهایی استفاده کنند). در نتیجه، صنایع موجود اغلب به تولید کالاهای غیر ضروری مورد نظر طبقات ثروتمند می‌پردازد. ثالثاً افزایش واردات نیز موجب بدتر شدن وضع تراز پرداخت‌ها می‌شود. همچنین ممکن است دیگر بخش‌ها نتوانند در برابر افزایش تقاضا به اندازه کافی واکنش نشان دهند؛ در نتیجه فشارهای تورمی بروز می‌کند و در اینجا آنچه انسداد ساختاری (structraul lock) نامیده می‌شود، تحقق می‌یابد.

#### ارتباط بین اصلاح الگوی مصرف و هزینه یابی بر مبنای فعالیت

الگوی مصرف مفهوم ترکیبی از کمیت‌ها، کیفیت‌ها، اقدامات و گرایش‌هایی است که نشانگر استفاده یک فرد و یا جامعه از منابع و امکانات می‌باشد و متغیرهای اقتصادی نقش تعیین‌کننده‌ای در اصلاح الگوی رفتاری در این بخش دارند. کارشناسان اقتصادی عقیده دارند که عوامل متعددی در شکل‌گیری الگوی مصرف دخیل هستند که از آن جمله می‌توان به عوامل فرهنگی و اجتماعی اشاره کرد. زیرا آن دسته از عوامل که شامل آداب و سنن، ارزش‌های اجتماعی، آموزه‌های دینی، سلیقه، سطح سواد، تبلیغات و ... است، می‌توانند تاثیر قابل توجهی در شکل‌گیری الگوی مصرف در جامعه داشته باشند.

عوامل اقتصادی نیز دومین دسته از عوامل موثر در این بخش می‌باشند. متغیرهای اقتصادی در زمینه شکل‌گیری الگوی مصرف منابع و امکانات قابل اهمیت هستند و از آن جمله می‌توان به یارانه‌ها، مالیات‌ها، نرخ ارز، سطح درآمد سرانه، چگونگی توزیع درآمد بین اقشار مختلف جامعه و ... اشاره کرد. در همین حال قوانین و مقررات، محدودیت‌ها، شرایط و برخورداری از منابع طبیعی، وسعت جغرافیایی کشور و ... بر الگوی مصرف در کشور تاثیرگذار هستند. بنابراین می‌توان گفت که الگوی مصرف برآیند و نتیجه مجموعه‌ای از عوامل مختلف است که متناسب با میزان و شدت تاثیر هر یک از آنها می‌تواند متفاوت باشد. اما نقش متغیرهای اقتصادی در این میان بی‌بدیل است.

آنچه مسلم است عدم استفاده مناسب و بهینه از منابع در بخش های مختلف و رعایت نکردن ضرورت ها، اصلاح الگوی مصرف را در کشورها از جمله ایران اجتناب ناپذیر می سازد.

عامل دیگری که در زمینه اصلاح الگوی مصرف باید مورد توجه قرار گیرد، توسعه فناوری رقابتی است. زیرا در فضای انحصاری غیر رقابتی منابع به صورت نامناسب و غیر بهینه استفاده می شود. از این رو فضای رقابتی زمینه و بستر لازم را برای اصلاح الگوی مصرف در کشور بوجود می آورد. ارتقای بهره وری نیز از موضوع های کلیدی در مصرف بهینه منابع کشور است. موضوعی که بدلیل ساختارهای غلط، ناکارآمد و... هنوز جایگاه واقعی خود را در جامعه پیدا نکرده است. از این رو ارتقای بهره وری باید در تمامی بخش ها بخصوص در بهره گیری از منابع و امکانات خدادادی در کشور، نهادینه شود و این امر مستلزم عزم ملی است.

کارشناسان اقتصادی عقیده دارند که واقعی شدن قیمت ها نیز موضوعی مهم در اصلاح الگوی مصرف در کشور است. زیرا غیر واقعی بودن قیمت ها و غیر رقابتی بودن بهای کالاها و خدمات در کشور یکی از عوامل مهم اتلاف منابع است و تا زمانی که این امر اصلاح نشود، مصرف کنندگان به اصلاح رفتار در این بخش توجه نخواهند کرد. در اواخر دهه 80 تعدادی از صاحب نظران حسابداری و مدیریت به مدیران سازمان ها به خاطر استفاده و بکارگیری از سیستم های حسابداری سنتی ایرادات زیادی گرفتند. مشکل و انتقاد اصلی صاحب نظران این بود که هزینه هایی که توسط سیستم هزینه یابی سنتی ارائه می شود، اطلاعات دقیقی را در مورد بهای تمام شده خدمات و محصولات در اختیار تصمیم گیرندگان قرار نمی دهد و حتی با ارائه اطلاعات غلط باعث گمراهی مدیران در تصمیم گیری ها می گردد. از دیدگاه کلی مهمترین دلایل نارسایی، سیستم های سنتی به شرح زیر است:

1. عدم توانایی در ارائه اطلاعات بهای تمام شده خصوصاً در سازمان هایی که خدمات متنوع و گوناگونی را به مشتریان خود ارائه می کنند. از آنجا که سیستم های سنتی خصوصیات خاص هر خدمت را در تسهیم هزینه ها در نظر نمی گیرند، باعث تخصیص غلط هزینه ها و عدم محاسبه دقیق قیمت تمام شده محصولات می گردد.
2. عدم تفکیک حوزه هزینه های غیر مشابه - در سیستم های سنتی برای جمع آوری هزینه های دستمزد و سربار از مراکز هزینه مشترک، استفاده می شود. این مسئله باعث تخصیص غیر واقعی هزینه ها به خدمات ارائه شده می گردد.

3. استفاده از مبنای مشترک و واحد برای تخصیص هزینه ها - این سیستم ها معمولاً از یک مبنای تسهیم، برای تخصیص هزینه های گوناگون استفاده می کنند. از جمله این مبناها استفاده از ساعات کار مستقیم نیروی انسانی است. با توجه به اینکه در حال حاضر با پیچیدگی و تغییرات سریع تکنولوژی، میزان دخالت نیروی انسانی در فرآیند کاری بسیار کم شده است، بنابراین با استفاده از این مبنا تسهیم هزینه ها به طور واقعی انجام نمی شود.
  4. عدم تهیه اطلاعات دقیق در مورد بهای تمام شده و سایر اطلاعات مورد نیاز تصمیم گیری - سیستم های سنتی هزینه های موجود در سازمان را عمدتاً به دو گروه هزینه های «مستقیم» و هزینه های «دوره ای» تقسیم می کند و فقط هزینه های مستقیم را در محاسبه بهای تمام شده منظور می کند. اما در تصمیم گیری ها نیاز به استفاده از هزینه های مستقیم و هزینه های دوره ای است. بنابراین با اتکاء به روش های سنتی امکان تجزیه و تحلیل بیشتر در مورد بهبود فعالیت ها، روش های کاهش هزینه ها و ... را فراهم نمی کند.
  5. سیستم های سنتی، مزایای به دست آمده از دگرگونی فرآیندها و بهبود در روش ها را به عنوان صرفه جویی در نیروی کار به حساب می آورند. بنابراین بهبود عملکردها را در فرآیند های عملیاتی نشان نمی دهند
  6. سیستم های هزینه یابی سنتی، اطلاعات واقعی را از فرآیند عملیات و هزینه ها نشان نمی دهند. این سیستم ها فقط هزینه هایی که به راحتی قابل شناسایی هستند را در محاسبه بهای تمام شده در نظر می گیرند و هزینه های غیر مستقیم نقشی در محاسبه بهای تمام شده ندارند. علاوه بر نارسایی سیستم های سنتی، رشد رقابت و پیچیده شدن تکنولوژی نیاز به بکارگیری و استفاده از روش های جدید هزینه یابی را تشدید نموده است. چون سازمان ها برای قیمت گذاری محصولات و خدمات، اتخاذ تصمیمات استراتژیک و ... نیاز به دسترسی به اطلاعات صحیح در مورد هزینه ها دارند. بدیهی است که سیستم های سنتی به دلیل ماهیت خود در این زمینه کارا نمی باشند.
- در اواخر دهه هفتاد، کشورهای صنعتی دنیای غرب دریافته اند که ژاپن به تولید کننده محصولات دارای کیفیت بالا تر و هزینه های پائین تبدیل شده است. این عامل باعث گردید که شیوه های تولید خود را بهبود بخشند. در نتیجه در روش های کنترل هزینه ها به خاطر بقای خویش در بازار تجدید نظر کنند. این نیاز مبرم از یک طرف و رشد و توسعه دیدگاه های جدید در

زمینه حسابداری مدیریت، از طرف دیگر باعث ایجاد تحول در ارائه روش های نوین محاسبه بهای تمام شده گردید. اما توجه جدی محافل دانشگاهی و حرفه ای به این موضوع در دهه 1980 بیشتر جلب گردید. در این میان کوپر و کاپلان (Cooper & Kaplan) نسبت به دیگران تاثیر بسزایی در انعکاس نارسایی های سیستم حسابداری مدیریت در ارائه اطلاعات دقیق هزینه ها، داشتند. این نویسندگان معتقد بودند که استفاده از سیستم های سنتی حسابداری صنعتی و مدیریت نه تنها پاسخگوی احتیاجات مدیران نیست، بلکه استفاده از اطلاعات آنها سبب گمراهی و عدم تصمیم گیری صحیح می شود. این نارسائی ها و افزایش رقابت جهانی، که به امر دسترسی اطلاعات سریع و بموقع هزینه ها اهمیت زیادی بخشیده است، منجر به پیدایش شیوه جدیدی برای هزینه یابی موسوم به هزینه یابی بر مبنای فعالیت گردید.

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم های نوین هزینه یابی است که می تواند همراه با سیستم های هزینه یابی مرحله ای و یا سفارش کار استفاده شود. یکی از ویژگی های مهم ABC که آن را از سیستم های سنتی متمایز می سازد، توجه به پدیده های نوین تولید و اثرات تکنولوژی حاکم بر صنایع امروزی است و تا حد ممکن با بکارگیری روش های مناسب، این اثرات را به طور کمی جذب محصولات و یا خدمات می کند. سیستم ABC در مقایسه با سیستم های هزینه یابی سنتی بدلیل استفاده از مبنای متفاوت، براحتی قادر به محاسبه و سنجش تاثیر روش های نوین در محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات می باشد. علاوه بر این بر خلاف روش های سنتی هزینه یابی، ABC در سیستم های تولیدی پیچیده و غیر معمول نیز کاربرد دارد. در این گونه موارد این سیستم دو نوع هزینه متغیر جدید شامل هزینه های مربوط به پیچیدگی و تنوع محصولات را در ساختار هزینه های محصول در نظر می گیرد. این ویژگی های برتر باعث شده است روز به روز بر استفاده کنندگان این سیستم و کاربردهای گوناگون آن افزوده شود، بطوری که سازمان های امروزی خصوصاً سازمان های در سطح جهانی دستیابی به این سیستم و استفاده از توانایی های آن را به عنوان يك مزیت برتر برای سازمان خود تلقی می کنند.

تمامی سازمان ها، دو ویژگی مشترک دارند: الف) هر سازمانی هدف ها و مقاصدی دارد که بمنظور دستیابی به آنها تلاش می کند. ب) مدیران تمامی سازمان ها، جهت دستیابی به اهداف سازمان نیاز به اطلاعات دارند. حسابداری بطور اعم و حسابداری مدیریت یا حسابداری بهای تمام شده بطور اخص، عموماً بخشی از سیستم اطلاعات مدیریت هر سازمان را تشکیل داده و قسمت قابل ملاحظه ای از نیازهای اطلاعاتی مدیریت را فراهم می آورد.



صرف نظر از وجود دیدگاه‌های گوناگون نسبت به جایگاه حسابداری بهای تمام‌شده، واقعیت این است که حسابداری بهای تمام‌شده، در واقع بخشی از سیستم کلی اطلاعات حسابداری است که اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها را برای استفاده در هر دو زمینه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت، گردآوری و ارائه می‌کند. مثلاً "اطلاعات مرتبط با هزینه‌های ساخت می‌تواند مدیران را در تصمیم‌گیری راجع به قیمت‌گذاری محصولات (که به زمینه حسابداری مدیریت مربوطه می‌شود) کمک کند. از سوی دیگر اطلاعات مرتبط با هزینه‌های ساخت بمنظور ارزش‌یابی موجودی‌های پایان دوره و تعیین بهای تمام‌شده‌ی کالای فروش‌رفته برای تهیه‌ی صورت‌های مالی و نهایتاً" اندازه‌گیری سود نیز بکار برده می‌شود که این کوشش‌ها به زمینه‌ی حسابداری مالی مربوط می‌شود. به بیان دیگر حسابداری بهای تمام شده حوزه‌ای از حسابداری است که با اندازه‌گیری، ثبت و گزارش اطلاعات مربوط به بهای تمام شده اقلام سروکار دارد.

حسابداری بهای تمام شده یک حلقه‌ی ارتباطی بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریت است. به بیان دیگر حسابداری بهای تمام شده، دارای شبکه‌ای منسجم از مفاهیم و تکنیک‌هایی است که هم در حسابداری مالی کاربرد دارد و هم می‌تواند در حسابداری مدیریت بکار گرفته شود. حسابداری بهای تمام شده، مدیریت را با ابزار حسابداری مورد نیاز جهت برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملیات، مجهز می‌نماید. کلید حسابداری بهای تمام شده، همانا لزوم آگاهی عمیق حسابداران آن از عملیات سازمان است.

تغییر و تحولات ایجادشده در شرایط درونی و بیرونی بنگاه‌های اقتصادی و سازمان‌ها و تاثیر عواملی نظیر تشدید روند رقابت، موجب عدم کفایت سیستم‌های سنتی حسابداری (روش هزینه‌یابی سفارش کار و روش مرحله‌ای) در ارائه‌ی اطلاعات لازم برای برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل‌های مدیریتی گردیده است. نقصان سیستم‌های سنتی بهایابی از جهت اعتبار، صحت، کفایت، انجام و مربوط بودن، در واقع نیاز به سیستم‌های جدید بهایابی همچون بهایابی بر مبنای فعالیت را افزایش داده است.

سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، نتیجه‌ی تلاش حسابداران مدیریت برای فراهم نمودن نیازهای جدید اطلاعاتی در عصر اطلاعات است. این سیستم علاوه بر اندازه‌گیری صحیح بهای تمام شده محصولات، قادر به ارائه‌ی اطلاعات مفیدی در مورد عملکرد فرآیندهای کسب و کار سازمان است. بر همین اساس بهایابی بر مبنای فعالیت، می‌تواند مدیران را در تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی در زمینه‌ی ارائه خدمات جدید، بهبود خدمات موجود و

ارزیابی عملکرد به منظور دستیابی به یکسری مزایای رقابتی استراتژیک برای سازمان، یاری رساند.

هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت از این باور سرچشمه می‌گیرد که محصولات، فعالیت‌ها را و فعالیت‌ها منابع را مصرف می‌کنند. در واقع هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، شیوه‌ای است که بر اساس آن، هزینه‌ی محصول به عنوان جمع هزینه‌ی فعالیت‌هایی که به خاطر ساخت آن محصول انجام می‌شود به دست می‌آید.

روش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، یک نوع سیستم طرح‌ریزی هزینه‌ها با تاکید بر فرایند مستمر به‌سازی است. در این روش، شناسایی فعالیت‌های ارزشمند از یک سو و شناسایی فعالیت‌های بی‌ارزش از سوی دیگر، تشویق می‌شود و برای حذف فعالیت‌های بی‌ارزش و عبث کوشش بعمل می‌آید. به بیان دیگر، روش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت را می‌توان برای شناسایی و حذف فعالیت‌هایی بکار برد که هزینه‌ی محصول را بالا می‌برند بدون آنکه ارزش افزوده‌ای برای محصول ایجاد کنند.

هزینه‌ی اضافه‌شده و بدون ارزش، هزینه‌ی آن گروه از فعالیت‌هایی است که می‌توان آن را حذف کرد بدون اینکه کاهش در کیفیت محصول و عملکرد یا ارزش آن رخ دهد. بدین ترتیب بکارگیری روش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت می‌تواند به کاهش هزینه‌ها از طریق حذف فعالیت‌های اضافی و غیرسودمند و یافتن راه‌های جدید و اقتصادی برای انجام فعالیت‌های با ارزش و اثربخش بیانجامد. کاهش در هزینه‌ها نیازمند تشریک مساعی مدیران، کارکنان، حسابداران، مهندسان و سایر دست‌اندرکاران مربوط با هدف بررسی کامل و شناخت فعالیت‌هایی است که یک محصول مصرف می‌کند.

#### مزایای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

- ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری مدیران
- ارائه اطلاعات واقعی
- بهره‌وری خدمات مورد نظر را اندازه‌گیری و افزایش می‌نماید.
- وضعیت اقتصادی شما را مشخص می‌کند.
- حمایتی حق‌الزحمه کاربر، اقدامات اجرایی، خدمات متمرکز در برابر برون سپاری طراحی مجدد برنامه، و بودجه بندی اجرایی فراهم می‌کند.
- تسهیل بهبود مستمر در ارائه خدمات

#### مبانی نظری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت از روش های نوین هزینه یابی است که با ارائه اطلاعات بهای تمام شده دقیق از یک طرف و شناسایی فعالیت دارای ارزش از فعالیت فاقد ارزش در فرآیند مدیریت هزینه، کارآمدی دارد. در این بخش مبانی نظری ABC به طور جمع تبیین می شود که شامل خصوصیات، فرآیند، مدل ها و دیگر مبانی مرتبط با آن است. تغییرات فناوری، از ویژگی های منحصر بفرد محیط تجاری پویا است. علاوه بر آن تغییرات شگرف در رقابت، نیازهای مشتریان، جهانی شدن تولید و فروش، اهمیت یافتن کیفیت و تولید با ویژگی خاص و معرفی نگرش کنترل کیفیت جامع (TQM)، تولید به موقع (JIT)، تولید منعطف (FMS)، و ... از دیگر ویژگی های این عرصه است. پیامد تغییرات مذکور، شکل گیری بازارهای بسیار رقابتی، رشد پیچیدگی در فعالیت ها، افزایش قابل توجه در هزینه های سرمایه (هزینه غیر مستقیم یا هزینه های سربار)، فشار جهت کاهش هزینه ها و قیمت تمام شده، تغییر در برداشت ناشی از حسابداری هزینه و تسلط و برتری حسابداری مدیریت بر حسابداری مالی بوده است و به تبع آن پارادیم جدیدی بنام ارزش آفرینی شکل گرفته است. بنگاه های اقتصادی، ضرورت خلق ارزش را در الویت فعالیت خود قرار داده اند.

با رشد و تغییرات سریع تکنولوژی، خصوصاً از آغاز دهه هشتاد به بعد سازمان ها با چالش ها و تحولات زیادی مواجه شدند، به طوری که این تغییرات روز به روز شدیدتر خواهد شد. در این میان درک صحیح این تحولات و فراهم ساختن زمینه برای استفاده از این موقعیت ها اهمیت زیادی دارد. در چنین شرایطی مدیران باید با داشتن یک بینش وسیع و اتخاذ استراتژی های مناسب، تدابیر و مقدمات مورد نیاز را جهت استفاده از این موقعیت ها فراهم کنند. یکی از زمینه های لازم برای استفاده از این موقعیت ها، شناخت تحولات آینده سازمان ها و چگونگی عملکرد آنها و در اختیار داشتن اطلاعات مربوط، به موقع و قابل اعتماد است. برای دسترسی به این هدف نه تنها باید سازه های مؤثر بر تحولات آینده سازمان ها شناسایی و استراتژی لازم برای تطبیق با آنها فراهم گردد، بلکه رویکرد نوین مبتنی بر خلق ارزش و کار بست تکنیک های مرتبط با تولید، تدارک و ارائه اطلاعات مورد نظر مدیران برای تصمیم گیری در شرایط مذکور است. از جمله مهم ترین این اطلاعات، بهای تمام شده به عنوان یکی از مؤلفه های مهم مثلث بقاء است تا بتوان هزینه ها را مدیریت نمود. هزینه یابی مبتنی بر فعالیت که از ابزارهای کارآمد مدیریت هزینه است، می تواند جهت محاسبه و ارائه بهای تمام شده دقیق از یک طرف و کمک به شناسایی فعالیت های فاقد ارزش از طرف دیگر سودمند باشد.

در حال حاضر سه عامل مهم که بیش از عوامل دیگر بر وضعیت آینده سازمان ها مؤثر است و با هم پیوند متقابل دارند ، عبارتند از:

1 - ماهیت رقابت و تغییرات پویا در آن

2 - تغییرات فناوری اطلاعات ( تکنولوژیکی)

3 - تغییرات در نیازهای مشتریان و ذینفعان

**ماهیت رقابت:** طی دهه های گذشته ماهیت رقابت در تمامی بخش های خدماتی و تولیدی تغییرات زیادی کرده است. این مسئله سازمان ها را ناگزیر می سازد که خدمات و محصولات خود را با کیفیتی بالا توأم با هزینه پایین در زمان حداقل با کارایی و صرفه اقتصادی قابل قبول عرضه نمایند. دستیابی به این موضوع به نحوی که رضایت گیرندگان خدمت را تأمین کند، یکی از دشواری ها و مسائل پیش روی سازمان های موجود است .

**تغییرات فناوری اطلاعات:** تغییرات فناوری اطلاعات، اساسی ترین و سریع ترین عرصه تغییر طی دو دهه گذشته بوده است. گسترش و رواج روز افزون شبکه های اطلاع رسانی باعث دگرگونی های عظیمی در فناوری اطلاعات گردیده است که بی تردید یکی از علل شدید رقابت و ترغیب سازمان ها به طرف سازمان های در سطح جهانی خواهد شد. این مسئله باعث تسهیل در اطلاع رسانی به ارتباط هر چه بیشتر سازمان ها با یکدیگر خواهد شد. که بر روابط تجاری تأثیر داشته و به شکل تغییر شیوه های تجارت و مبادله نظیر تجارت الکترونیک منتهی گردید است. با این وضعیت، اگر به ماهیت رقابت در آینده توجه شود، ملاحظه می گردد که رقابت عمدتاً مبتنی بر فرآیند خواهد بود نه محصول، در آن صورت فن آوری اطلاعات برای بسیاری از مؤسسه ها نقش کلیدی خواهد داشت. علاوه بر این پیشرفت ها، فن آوری اطلاعات دارای این ظرفیت است که برخی از جنبه های مدیریت را در سازمان ها به تدریج متحول سازد. این پیشرفت ها به گونه های متعدد، می تواند دیدگاه ها را نسبت به اداره کردن سازمان ها ، به ویژه وظایف و تخصص های ضروری برای یک ساختار سازمانی اثر بخش، دگرگون سازد.

**تغییرات در نیازهای مشتریان و ذینفعان:** تغییرات در نیاز مشتریان بر ساختار سازمانی شرکت ها و نحوه فعالیت و کارکرد مدیریت آن تأثیر قابل ملاحظه ای داشته است که خود برآیند طبیعی تحولاتی است که بر اثر ماهیت رقابت و فن آوری اطلاعات پدید آمده است. به طوری که وظایف از تولید گرا به مشتری گرا تغییر یافته و سازمان ها به سازمان های تخت با سلسله مراتب سازمانی کمتر تغییر خواهند یافت. در این ساختار جدید مدیران میانی و کارکنان در مؤسسه های تخصصی که تأمین کننده خدمات پشتیبانی برای

سازمان های دیگر هستند، مشغول به کار می شوند، به مدیران سطح پایین و کارکنان صفي اختیارات بیشتری تفویض می شود، ابعاد مسئولیت و اختیارات کارکنان برای تصمیم گیری هر روز دامنه بیشتری پیدا می کنند، به طوری که انجام بسیاری از کارهای تخصصی را کارگران و کارکنان سطوح پایین سازمانی بر عهده خواهند گرفت تا بتوانند نیازهای مشتریان را پاسخگو باشند ضمن آن که نیازهای درون سازمان و همچنین مالکان نیز تأمین گردد. امروزه سازمان ها برای اینکه بتوانند به فعالیت خود ادامه دهند، حداقل باید دارای دو خصوصیت عمده باشند که عبارتند از:

1. طراحی و بکارگیری ساختار سازمانی مناسب به طوری که دارای بیشترین انعطاف و تغییر پذیری باشند
2. ایجاد بهبود مستمر و دائم در فعالیت هایی که برای ارائه خدمات به مشتریان انجام می شود.

بدیهی است که تطبیق با ویژگی های فوق و توجه به خصوصیات آینده گیرندگان خدمت در ابعاد مختلف، یکی از اساسی ترین نیازهای سازمان ها است به طوری که درک آن و اتخاذ استراتژی مناسب در این زمینه می تواند عامل موفقیت و برتری باشد. برای رسیدن به این هدف باید سازه های مؤثر در این زمینه را شناسایی و طبقه بندی نمود. اسنیل و دین<sup>1</sup> (1992) با شناسایی خصوصیات سازمان هایی که در سطح جهان به موفقیت های چشمگیر دست یافته بودند به این نتیجه رسیدند که برای بقا در سطح جهان، علاوه بر اتکا به سیستم های نوین برنامه ریزی و کنترل کیفیت جامع باید به (روشهای فناوری اطلاعات پیشرفته) نیز دسترسی داشت. روش مزبور مناسب ترین فناوری اطلاعات است که به سازمان ها در جهت ارائه خدماتی که بالاترین مشخصه آنها کیفیت بالا و قابلیت انعطاف است، کمک می کند. فناوری اطلاعات پیشرفته در بر گیرنده یک سیستم (یکپارچه کامپیوتری) است. اسنیل و دین (1992) معتقد بودند که استفاده از ترکیب این سیستم های نوین باعث ایجاد یک فرآیند مداوم بهبود روش و اتوماسیون در سازمان ها می گردد که نتیجه آن ارزش افزوده بیشتر فعالیت ها، ایجاد یکپارچگی در فرآیندهای عملیاتی، کاهش ضایعات و ... است.

علاوه بر لزوم بکارگیری سیستم های فوق در سازمانهای پیشرفته، توجه به سیستم اطلاعاتی و فراهم کردن اطلاعات مناسب در تصمیم گیری ها نیز از ضروریات امروزی سازمان ها است. این سیستم به سیستم (حسابداری ارزش افزوده) معروف است. این سیستم مسئول تهیه اطلاعات عملیاتی و استراتژیک با توجه به سطوح تصمیم گیری در سازمان می باشد. این سیستم

<sup>1</sup> snell & Dean

در مفهوم سنتی در بر گیرنده نقش سیستم حسابداری مدیریت (سیستم حمایت از تصمیم گیری) است و در نقش جدید آن مکمل سیستم های پیشرفته کامپیوتری و سیستم کنترل کیفیت جامع است.

از آنجا که تمامی اطلاعات سازمانی دارای ارزش افزوده نیستند، از روش ها و تکنیک های مختلفی برای جمع آوری، بهینه سازی و بکارگیری اطلاعات از جمله اطلاعات مرتبط با بهای تمام شده در فرآیند مدیریت هزینه، استفاده می شود. این شرایط درک و لزوم بکارگیری روش های محاسبه ارزش افزوده را بالا می برد. در واقع این روش ها با تهیه اطلاعات مناسب و به موقع باعث ایجاد یک فرآیند بهبود دائمی و رشد سازمانی می گردد. روش های هزینه یابی پیشرفته شامل روش های هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی کیفیت، هزینه یابی هدف، هزینه یابی استراتژیک و هزینه یابی کایزن می شود.

اجزاء تشکیل دهنده این سیستم (کنترل جامع، روش های نوین برنامه ریزی و روش های پیشرفته محاسبه ارزش افزوده) مجزا از یکدیگر نیستند، بلکه باید به یک تعهد و ارتباط متقابل بین آنها برای بهبود بخشیدن و افزایش اثر بخشی سازمانی توجه کرد. با ترکیب این سه عامل می توان به یک سیستم برتر در جهت ایجاد یک فرآیند بهبود واقعی در سازمان دست یافت. برای رسیدن به مزایای حاصل از بکارگیری این سیستم ها به عوامل تشکیل دهنده آنها باید توجه کرد.

با توجه به تغییرات شگرفی که در زمینه تکنولوژی و ارائه روش ها و دیدگاه های جدید از اوایل دهه هشتاد ایجاد گردید، سازمان ها به این نتیجه رسیدند که برای ادامه حیات خویش و ارائه خدمات برتر به مشتریان باید شیوه ها و فرآیندهای خود را بهبود بخشند و برای بقا در بازار ضمن افزایش مستمر کیفیت، هزینه ها را به نحو قابل قبولی پایین آورند. البته رشد سریع تکنولوژی در ابعاد مختلف این امکان را تا حدی برای آنها فراهم می آورد، اما علاوه بر این، این سازمان ها می بایست در روش های حسابداری و مدیریتی خویش تجدید نظر کنند. چون اتکاء به روش ها و تکنیک های سنتی دیگر نمی توانست نیازهای امروزی آنان را بر آورده کند و این سازمان ها ناگزیر شدند تا در سیستم های حسابداری و بهای تمام شده خویش بازنگری کنند. این نیاز مبرم از یک طرف و رشد و توسعه دیدگاه های جدید در زمینه حسابداری مدیریت از طرف دیگر، باعث ایجاد تحول در ارائه روش های نوین محاسبه بهای تمام شده گردید.

**مفاهیم مربوط به ABC**

هزینه یابی محصول بر مبنای فعالیت ممکن است به عنوان یک بدیل برای روش های سنتی ارزیابی موجودی کالا یا به عنوان موقعیت جداگانه ای استفاده شود که بر اساس سیستم میکرو کامپیوتر فقط برای به دست آوردن اطلاعات بیشتر و دقیق تر برای تصمیمات مدیریت طراحی شده است. اگر ABC جایگزین هزینه یابی سنتی یا هزینه یابی متغیر شود، می تواند به یک روش ارزیابی موجودی کالای شرکت تبدیل شود. سپس هزینه ها بر مبنای فعالیت در حساب های موجودی دائمی جریان می یابند. اما اگر ABC به عنوان یک مدل حمایتی برای تصمیم گیری مدیریتی استفاده شود، یعنی جایی که هزینه یابی محصول بر مبنای فعالیت فقط یکبار در سال مشخص می شود، ABC دیگر نمی تواند به عنوان یک روش ارزیابی موجودی کالای شرکت مورد استفاده قرار گیرد.

از آن مهمتر، ABC چه به عنوان یک جایگزین برای ارزیابی سنتی موجودی کالا و چه به عنوان یک روش نوین دیگر، اطلاعاتی را در مورد چگونگی و چرایی مصرف منابع ارائه می دهد. بنابراین طبق نظر حامیان ABC، این فقط یک روش ارزیابی موجودی کالا یا یک روش هزینه یابی محصول جداگانه نیست، بلکه هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک مدل مصرف منابع است که می تواند اطلاعات مفیدی را برای کمک به تصمیم گیری در مورد بهبود فرایند و محصول فراهم آورد.

سؤال این است که ABC چگونه یا سیستم حسابداری هزینه کل تطبیق می یابد و به تجمیع هزینه مربوط می شود. خاطر نشان می گردد که دو روش تجمیع هزینه اصلی وجود دارد: یکی هزینه یابی سفارش کار و دیگری هزینه یابی فرایند. هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک روش تجمیع هزینه نیست بنابراین جایگزین این روش ها نمی شود اما ABC برای افزایش دقت هزینه های محصول که هم در هزینه یابی سفارش کار و هم در هزینه یابی فرایند مشخص شده اند، مورد استفاده قرار می گیرد. مدل دو بعدی ABC در اغلب کتب و مقالات ابعاد هزینه یابی و فرایند را تأیید می نماید. اما از آنجایی که به نظر می رسد تغییرات در تولید محصول بیشتر وجود دارند یا تفاوت های محیط هزینه یابی سفارش کار بیشتر از هزینه یابی فرایند است، منطقی است که تصور شود که ABC در شرکت هایی که تعداد محصولات آنها بیشتر است در مقایسه یا شرکت هایی که دارای فرایندهای متمرکزتر و مختص به تعداد کمی محصولات عمومی است، فواید بالقوه بیشتری دارد.

زمانی که روش های ارزیابی موجودی کالای سنتی برای تهیه اطلاعات به منظور تصمیم گیری مدیریت مورد استفاده قرار می گیرند، دو مشکل اصلی به وجود می آید. یکی مربوط به انحرافات هزینه محصول یا سوبسیدهای

جانبی است و دیگری به محدودیت انحصار هزینه یابی سنتی محصول مربوط می شود. در هزینه یابی سنتی، حجم محصول فقط با اندازه های استفاده شده برای اختصاص دادن یا تسهیم هزینه های سربار به محصولات ارتباط دارد، علیرغم اینکه بسیاری از محصولات نباید منابع غیر مستقیم (سربار) را در مقایسه با حجم محصولات تولید شده مصرف کنند. از آنجایی که بسیاری از نمونه های هزینه منابع غیر مستقیم به وسیله حجم غیر تولیدی مربوط به خصوصیات محصول نظیر اندازه و پیچیدگی ایجاد می گردد، هزینه یابی سنتی، هزینه های محصول را منحرف می کند. این بدان معناست که هزینه سربار بسیار زیادی به بعضی از محصولات اختصاص می یابد که از خدمات آن بهره نبرده اند. در حالیکه هزینه بسیار کمتری به سایر محصولات اختصاص می یابد. این انحرافات غالباً مربوط به سوبسیدهای جانبی هستند. عموماً ABC این مشکل را از طریق طبقه بندی کردن هزینه های سربار در دسته های هزینه ای مختلف که به آنها مخزن هزینه می گویند، حل می کند. هزینه های ایجاد شده به وسیله یا ناشی از همان فعالیتی هستند که با هم در یک مخزن قرار داده شده اند و سپس به محصولاتی که به میزان معینی از حجم فعالیت استفاده می کنند، تسهیم یا ردیابی می شوند.

مشکل دوم سیستم های هزینه یابی سنتی این است که ردیابی هزینه های اداری، بازاریابی و توزیع محصول به موجودیهای کالا معمولاً یک روش قابل قبول مجاز برای گزارش های خارجی نیست، اما هزینه های طراحی، مهندسی، بازاریابی، توزیع و خدمات مشتری کاملاً بخشی از هزینه های یک محصول در دستان مشتری است. از آنجایی که این هزینه های غیرتولیدی ممکن است از یک محصول به محصول دیگر و از یک مشتری به مشتری دیگر کاملاً متفاوت باشد، ABC این هزینه ها را به محصولات و مشتریانی مربوط می سازد که از مخازن هزینه اضافی و فعالیت استفاده می کنند. بنابراین روش ABC دارای پتانسیل برای هزینه های دقیق تر محصول در تصمیمات مدیریتی مربوط به برنامه ریزی محصول، طراحی و معرفی محصول، تغییرات طراحی محصول، قیمت گذاری محصول، توزیع محصول، خدمات محصول و وقفه در محصول می باشد. ABC همچنین فواید بالقوه ای برای بسیاری از صنایع خدماتی نظیر بانک ها، بیمه، مراقبت های بهداشتی و حمل و نقل دارد.

### طبقه بندی هزینه ها در روش ABC

طرفداران ABC ادعا می کنند که کلیه فعالیت هایی که در یک سازمان صورت می گیرد نهایتاً در راستای حمایت از تولید و توزیع محصولات یا



خدمات می باشد. بنابراین هزینه کلیه فعالیت ها باید به عنوان هزینه های محصول در نظر گرفته شوند.

در سیستم ABC، چهار طبقه فعالیت وجود دارد که هزینه این فعالیت ها نیز با توجه به میزان استفاده هر محصول (خدمت) از فعالیت ها، به محصولات (خدمات) تخصیص می یابد. چهار طبقه فعالیت عبارتند از:

1. فعالیت های سطح واحد محصول که با هر بار تولید یک واحد محصول انجام می شود (سوراخ کردن، ماشین کاری هر قطعه) هزینه این نوع فعالیت ها بین واحدهایی که فعالیت برای تولید آنها انجام شده است، تسهیم می شود.
2. فعالیت های سطح دسته محصول که با هر بار تولید یک دسته از محصول انجام می شود (آماده سازی ماشین آلات یا سفارش مجموعه ای از قطعات) هزینه های سطح دسته محصول صرف نظر از تعداد واحدهای موجود در هر دسته اغلب ثابت است.
3. فعالیت های سطح محصول که براساس نیاز پشتیبانی انواع محصولات مختلف اجرا می شود و هزینه های آن ثابت بوده و می توان آنها را به محصولات تخصیص داد. (حفظ مشخصات محصول و انجام تغییرات مهندسی).
4. فعالیت های سطح کارخانه که فرایند عمومی تولید کارخانه را پشتیبانی می کند. سه طبقه اول با هزینه هایی سر و کار دارد که می توان آنها را مستقیماً به محصولات تخصیص داد. اما طبقه اخیر شامل هزینه هایی است که برای انواع محصولات مشترک است و تنها بر مبنای اختیاری می توان آنها را بین محصولات تسهیم کرد (روشنایی و نظافت کارخانه).

### برخی از مبانی ABC

الف) محرک های هزینه: محرکهای هزینه مشخصه یک رویداد یا فعالیت است که منجر به وقوع هزینه می شود در انتخاب محرک های هزینه مناسب سه عامل حائز اهمیت شامل (1) میزان همبستگی، (2) هزینه اندازه گیری و (3) آثار رفتاری وجود دارد.

ب) همگن بودن فعالیت ها: یعنی اینکه اقلامی از هزینه سربار در یک گروه گردآوری شوند، که تقریباً به نسبتی یکسان توسط هر یک از محصولات به مصرف برسند.

ج) تعیین زمان طراحی و اجرای سیستم ABC : سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت پدیده نوینی است که تفکر هزینه یابی سنتی حسابداری مدیریت را به شدت دگرگون ساخته است و توجه واحدهای اقتصادی بسیاری را به خود جلب نموده است. برخی از مزایای این سیستم عبارتند از :

1. بهبود سیستم هزینه یابی و تخصیص هزینه های شرکت به طور مطلوب تر
  2. تعیین بهای تمام شده و قیمت گذاری به صورت منطقی و دقیق تر
  3. کنترل عملیات شرکت و برنامه ریزی و تصمیم گیری کار
  4. ارزیابی صحیح تری از عملیات مالی مدیران
  5. حذف فعالیت‌های بدون ارزش افزوده
- علی رغم این مزیت ها، امروزه فقط در جوامع علمی برای توسعه تئوری و نظری ABC کار شده است و در صنایع و کارخانجات تولیدی کمتر به آن پرداخته شده است. دلیل عمده آن عدم آشنایی مدیران، صاحبان صنایع مختلف و پرسنل مربوط و ترس و واهمه از هزینه بری اجرای سیستم است.

#### مبانی اجرایی هزینه یابی بر مبنای فعالیت

در سیستم های هزینه یابی سنتی، عموماً از طریق ایجاد مراکز هزینه، کلیه هزینه های دواير مختلف توليدی و غيرتوليدی به تعداد محصولات توليد شده تقسيم می شود تا بهای تمام شده محصول تعیین شود. در این سیستم هیچ گونه ارتباط مستقیمی بین فعالیت های لازم جهت تولید محصولات (خدمات) با هزینه ها و همچنین میزان استفاده این فعالیت ها از منابع مالی شرکت وجود ندارد. در نتیجه بهای تمام شده محصول منعکس کننده مستقیم فعالیت ها و ارزش منابع به کار گرفته شده شرکت نیست. سیستم ABC این نقیصه را بوسیله مرتبط نمودن مستقیم هزینه های سازمانی با هزینه های فعالیت عملیاتی مرتفع می سازد.

سیستم ABC تخصیص هزینه های عمومی و مشترک را در دو مرحله انجام می دهد. در مرحله اول هزینه فعالیت هایی که منجر به پیدایش محصولات یا خدمات گشته اند تعیین می شود. این مرحله شامل موارد زیر است:

1. بررسی هزینه های تولیدی و غیر تولیدی.
  2. تعیین فعالیت های مربوط به تولید یا توزیع محصولات یا خدمات.
  3. تعیین تعداد مراکز فعالیت جهت جمع آوری هزینه ها و
  4. تعیین هزینه های مربوط هر فعالیت
- مرحله دوم مربوط به جذب هزینه مراکز فعالیت به محصولات یا خدمات جداگانه است. این مرحله شامل موارد زیر است :

1. تعیین مبناهای متعدد تولید و غیر تولیدی جهت تخصیص هزینه ها
  2. تقسیم هزینه مراکز فعالیت به مبناهای مختلف و تعیین نرخ سربار
  3. جذب نرخ سربار محصولات یا خدمات گوناگون
- مراحل اجرایی روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های تولیدی به شرح زیر است.
- مرحله اول: تشکیل کمیته طراحی سیستم : این سیستم هزینه یابی نیازمند به اطلاعات از بخشهای مختلف شرکت اعم از مالی ، فرایند مهندسی بوده بنا براین باید از تخصص های مختلف در این کمیته استفاده کرد .
- مرحله دوم: مشخص کردن فعالیت های شرکت: فعالیت ها در شرکت تولیدی به سه گروه زیر طبقه بندی میشوند:
- 1- فعالیت هایی که در ارتباط مستقیم با تولید محصول و انجام خدمات می باشند.
  - 2- فعالیت هایی که به طور مستقیم قابل ردیابی به محصولات و خدمات نمی باشند. مثل سربار کارخانه
  - 3- فعالیت هایی چون انبارداری، تدارکات، سرپرستی، یوتیلیتی
- مرحله سوم: تخصیص هزینه فعالیت ها به محصولات بر اساس محرک هزینه مناسب: پس از مشخص شدن فعالیت ها، هزینه هر فعالیت را بر اساس مبنای تخصیص یا محرک هزینه به محصولات تخصیص می دهیم .
- در نهایت می توان نتیجه گرفت کاربرد روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های تولیدی و خدماتی که دارای هزینه سربار بالا و فعالیت های پیچیده می باشند منجر به بدست آوردن مزایای زیر می شود:
- 1- بهبود سیستم هزینه یابی شرکت
  - 2- تعیین قیمت تمام شده محصولات به صورت منطقی و دقیق
  - 3- ارزیابی عملکرد مدیران
  - 4- کاهش هزینه فعالیت هایی که هزینه بالایی دارند
  - 5- حذف محصولات فاقد ارزش افزوده
- البته در اجرای این روش محدودیت هایی به شرح زیر وجود دارد:
- 1- فرهنگ جامعه نسبت به روش ABC
  - 2- فرهنگ مدیران شرکت نسبت به ABC
  - 3- نحوه اعمال کنترل در شرکت
  - 4- هزینه اجرایی بالا
- هزینه یابی بر مبنای فعالیت، یک نحوه ( روش ) جذب سربار در روش هزینه یابی جذبی مرحله ای یا سفارش کار است که می تواند به نرخ های واقعی یا

استاندارد عمل نماید. جهت استقرار هزینه یابی بر اساس فعالیت باید دوگام اصلی برداشته شود:

گام اول: شناسایی مراحل و فعالیت های کلیدی اعم از تولیدی و غیرتولیدی و تعیین مخزن هزینه مربوط به هر فعالیت .

گام دوم: شناسایی مبادی هزینه برای مراحل فعالیت های شناخته شده (در مرحله اول)

در گام اول فعالیت های تولیدی و غیرتولیدی (خدماتی) شناسایی می شوند در این مرحله می توان فعالیت ها را بر حسب رابطه آنها با تولید محصول به چهار دسته عمده تقسیم کرد:

1. فعالیت های هر واحد محصول: این فعالیت ها باید برای هر واحد محصول انجام شود مانند ماشینکاری

2. فعالیت های هر دسته (سری) از محصولات: این فعالیت ها باید برای هر سری از محصولات انجام شود مانند نصب خط، دریافت و بازرسی مواد، حمل مواد، بسته بندی و ارسال محصول و کنترل کیفیت .

3. فعالیت نگهداری تولید: فعالیت هایی که برای پشتیبانی از کلیت خط تولی (و نه هر يك از محصولات) مورد نیاز است مانند هزینه های مهندسی

4. فعالیت های عمومی: فعالیت هایی که برای ادامه کار کلیت کارخانه لازم است. مانند هزینه مدیریت، استهلاك و . . .

در گام دوم: مبادی هزینه برای هر مخزن هزینه فعالیت شناسایی می شود که نهایتاً منجر به تخصیص هزینه ها از هر مخزن هزینه به خطوط تولید، متناسب با میزان استفاده هر واحد محصول از هر مخزن هزینه می شود.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) تکنیکی است برای تخصیص دقیق منابع مستقیم و غیرمستقیم يك سازمان بر مبنای میزان مصرف آنها در فعالیت های صورت گرفته. در واقع ABC روش هزینه یابی است که اطلاعات مفیدی درباره سهم هر کدام از مشتریان در مجموع سودآوری شرکت به مدیران ارائه می دهد. همچنین این روش به مدیران کمک می نماید تا راه های ارتقای عملکرد و اجرای استراتژی های صحیح سودآور را شناسایی نمایند. یکی از مهمترین توانایی های ABC تبیین این موضوع است که هزینه های کلی مرتبط با خدمات مورد تقاضای مشتریان نقشی حیاتی در تعیین سهم هر يك از مشتریان در سود خالص دارند. مطالعات نشان می دهد که تنها حدود 20% مشتریان برای شرکت سودآور هستند، 60% آنها در نقطه سر به سر و 20%

باقیمانده باعث کاهش سودآوری می‌شوند. آیا شناسایی مشتریانی که بجای سودآوری می‌توانند برای شرکت زیان‌ده و دردسرساز باشند جالب نیست؟ ABC در چند سال اخیر تاثیر بسیاری در هزینه‌یابی تولیدات داشته است. ایده ABC، جدید نمی‌باشد و همگام با مدیریت هزینه‌یابی سنتی پیشرفت نموده است. هکرت<sup>1</sup> (1940) لغات منابع، فعالیت‌ها، محرك فعالیت‌ها را برای بحث در مورد چگونگی تخصیص هزینه‌های لجستیک در نوشته‌های مربوط به هزینه‌یابی به کار برده بود. اکثر کاربردهای ABC در ابتدا بر روی محیط تولیدی (بخاطر تعیین دقیق هزینه محصولات) تمرکز دارند. اگرچه بسیاری از صنایع خدماتی از جمله لجستیک، در چند سال اخیر در اکثر موارد ذکر شده شروع به اجرای ABC نموده‌اند. دراکر (Drucker) عنوان می‌دارد که ABC ممکن است بیشترین تاثیر را در صنایع خدماتی داشته باشد. او بیان می‌دارد که ABC در آینده ابزاری خواهد بود که نیاز به مدیریت صحیح خواهد داشت.

### نتیجه گیری و پیشنهادات

حسابداری، از لحاظ عملکرد و کارکردی که دارد، از زوایای گوناگون مورد بررسی قرار گرفته است:

1. برخی معتقدند حسابداری یک فعالیت خدماتی است
2. برخی اعتقاد دارند حسابداری هنر تفسیر، اندازه‌گیری و انتقال نتایج فعالیت‌ها، عملیات و دیگر رویدادهای اقتصادی است.
3. برخی حسابداری را بدلیل وجود واژگانی نظیر دارایی، بدهی، سود خالص و سود هر سهم و ... به عنوان زبان تجارت معرفی می‌کنند.
4. برخی حسابداری را ابزار پاسخگویی می‌دانند و معتقدند حسابداری بهترین مکانیزم شناخته‌شده‌ای است که امکان حساب‌دهی و پاسخگویی را توسط مدیریت واحدهای اقتصادی فراهم می‌آورد
5. عده ای نیز حسابداری را یک دانش توصیفی و تحلیلی می‌دانند زیرا آثار مالی انبوه معاملات، فعالیت‌ها و عملیاتی را که توصیف‌کننده‌ی رخدادهای اقتصادی است، شناسایی می‌کند و سپس این آثار را از طریق اندازه‌گیری، طبقه‌بندی و تلخیص، در قالب اطلاعات نسبتاً معدود و محدود (اما با اهمیت و مرتبط با یکدیگر) تقلیل می‌دهد به گونه‌ای که اگر این اطلاعات به نحوی صحیح در هم آمیخته و گزارش شوند، گویای اوضاع مالی و نتایج عملکرد واحدهای اقتصادی خواهد بود

<sup>1</sup> Heckret

6. عده‌ی زیادی نیز بر این جنبه‌ی حسابداری که یک سیستم اطلاعاتی است، تاکید دارند و به حسابداری بعنوان سیستمی نگاه می‌کنند که اطلاعات اقتصادی راجع به رخدادهای مالی موثر بر یک واحد اقتصادی مشخص را به عنوان داده یا ورودی می‌پذیرد و پردازش می‌کند و نهایتاً به شکل گزارش‌های مختلف (که خروجی یا ستانده‌ی این سیستم محسوب می‌شوند)، ارائه می‌نماید. زیرا از طریق فراهم‌کردن اطلاعات مالی است که تصمیم‌گیری و قضاوت درباره‌ی چگونگی ایجاد، توسعه و مصرف منابع در واحدهای اقتصادی ذیحق به اشخاص دینفع و ذی‌علاقه میسر خواهد بود.

با توجه به کارکرد اخیر حسابداری و اهمیت اصلاح الگوی مصرف، لازم است اطلاعات واقعی و مفید بهای تمام شده کالای تولیدی و خدمات طی یک سیستم نوین ارائه شود تا منجر به تخصیص بهینه منابع شود. این سیستم نوین که با شرایط امروز اقتصاد نظیر افزایش رقابت، پیشرفت‌های تکنولوژی، کاهش منابع و افزایش کیفی و کمی تولیدات منطبق است، روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نام دارد.

بنابراین یکی از راه‌های دستیابی به تولید بهینه به عنوان مقدمه و پیش‌فرض مصرف بهینه، استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های تولیدی و خدماتی است. در این رابطه پیشنهادات زیر ارائه می‌شود:

1. اطلاع‌رسانی و آگاهی مدیران در خصوص سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
2. ایجاد فضای رقابتی در رابطه با کالاها و خدمات، جهت ایجاد انگیزه استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
3. ایجاد الزامات قانونی و تمهیدات مناسب تشویقی جهت استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
4. توسعه و گسترش فرهنگ اصلاح الگوی مصرف مبتنی بر اصلاح الگوی تولید
5. ارتقای علمی و عملی متخصصین جهت استقرار سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
6. انجام نمونه‌های عملی منطبق با پژوهش و تحقیق جهت ارائه مزایا و فواید سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
7. ارائه نتایج عملی ناشی از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بر اصلاح الگوی مصرف و بهینه‌سازی منابع

- چارلز هندي، عصر تضاد و تناقض، ترجمه: محمود طلوع، ص 34.  
یدالله دادگر، نامه مفید، ش 15.  
دیوید گلمن، اقتصادشناسی توسعه نیافتگی، ترجمه: غلامرضا آزاد، ص  
109.  
عزیزی، احمد. مدرس، احمد «هزینه یابی بر مبنای فعالیت» نشریه شماره  
140 سازمان حسابداری، دی ماه 1379.  
Cokins, Gary.( 1996) "Activity Based Cost Management  
".Mc Graw-Hill Companies,Inc.,.  
Johnson, H.Thomas and S.Kaplan, Robert.( 1987) "   
Relevance Cost ; the Rise and Fall of Management  
Activity " (Boston) MA: Harvard Business School  
Press.,.  
T.Horngren, Charles.( 1997)" Cost Accounting: A  
Managerial Emphasis" Englewood Cliffs, NJ;  
Prentice Hall.,.  
Amin, M., Fergusson, D ,Aziz, A., Wilson, K., Coyle, D ,.  
&Hebert P. (2003). The cost of allergenic red blood  
cells--a systematic review. Transfusion Medicine,  
13(5): 1479-1486 .  
Anderson S.W & ,Young, S.M. (1999). The impact of  
contextual and process factors on the evaluation of  
activity based costing systems. Accounting  
Organizations and Society, 27:195-211 .  
Anderson, S.W. (1995). A framework for assessing cost  
management system changes: the case of activity  
based costing implementation at General Motors,  
1985--93. Journal of Management Accounting  
Research, 7:1-51 .  
Anderson, S.W., Hesford, J.W & ,Young, S.M. (2002) .  
Factors influencing the performance of activity based  
costing teams: a field study of ABC model  
development time in the automobile industry.  
Accounting ,Organizations and Society, 27(3): 195-  
211 .

- Arnaboldi, M & Lapsley, I. (2003). Activity based costing, modernity and the transformation of local government. *Public Management Review*, 5(3): 345-375 .
- Arnaboldi, M & Lapsley, I. (2004). Modern costing innovations and legitimating: a health care study. *Abacus*, 40(1): 1-20



