

هزینه یابی بر مبنای نتایج، از نظریه تا عمل

مهدی مولایی نژاد ، منصور یزدانیان

چکیده

هزینه یابی بر مبنای نتایج اولین بار توسط نیزار الشاری^۱ در سال ۲۰۱۶ مطرح گردید. قبل از مطرح کردن این سیستم هزینه یابی، سیستم های هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا و هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگرا مطرح شده بودند. در این پژوهش ابتدا شرح مختصری از سیستم های هزینه یابی مطرح شده و مزایای و معایب آنها ارائه شده و پس از آن نیز شرح کاملی از سیستم هزینه یابی بر مبنای نتایج ارائه و مزایای آن را مطرح و ارتباط آن را با حسابداری سنجش مسئولیت بیان نموده و نهایتاً نشان داده ایم که به کارگیری این سیستم هزینه یابی موجب تحقق سود با رویکرد فعالیت با رفع نقایص ساختاری آن (در غالب مثالی کاربردی) می گردد.

واژه های کلیدی: هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا، هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگرا، هزینه یابی بر مبنای نتایج، حسابداری سنجش مسئولیت، سود با رویکرد فعالیت در سطح ساختاری

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

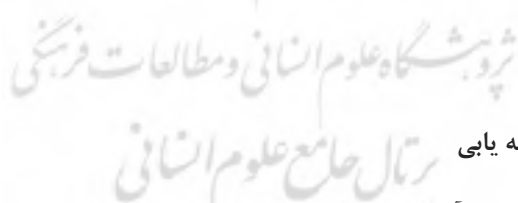
^۱-Nizar M. Alsharari

۱- مقدمه

در دنیای امروز، موضوع مدیریت هزینه ها و استفاده از شیوه های ارتقا کارایی و اثربخشی منابع مالی و بودجه ای به دلیل کمبود منابع، رقابت در قیمت، عرضه کیفی کالا و خدمات و ورود به بازارهای جهانی بویژه با توجه به تحولات و بحران های اقتصادی و مالی اخیر، از مهم ترین و چالش برانگیزترین موضوعات برای دولت ها و بنگاه های اقتصادی می باشد. از این روی، پرداختن به ابزار و رویکردهای اثر بخش و آینده نگر برای مدیریت کارآمد سازمان ها، کاهش هزینه ارائه خدمات و تولید محصولات و تخصیص منابع مالی در راستای دستیابی به اهداف و عملکرد مورد انتظار، بسیار حیاتی و ضروری به نظر می رسد.

حسابداری مدیریت همان گونه که از نام آن پیداست، ابزاری است برای استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری سیاستگذاران، برنامه ریزان و مدیران داخل سازمان، برای آنکه اطلاعات ارائه شده توسط این سیستم اطلاعاتی برای تصمیم گیری مفید و مربوط باشد می بایست منعکس کننده شرایط مختلف فرهنگی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی محیط خود باشند.

این پژوهش به معرفی هزینه یابی بر مبنای نتایج به عنوان جایگزینی برای هزینه یابی بر مبنای فعالیت می پردازد. و یک ایده جدید و نگاهی نو با تمرکز بر مدیریت هزینه ها و هزینه یابی بر مبنای نتایج دارد. روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در کشورهای متفاوت مخصوصاً کشورهای توسعه یافته، انتظارات را پوشش نمی دهد و تاثیر آن بر روی عملکرد سازمانی، وابسته به اینکه چگونه عملکرد موفق تعریف می شود، چشمگیر نخواهد بود (لانگفیلد - اسمیت^۲ ۲۰۰۸). مقاله حاضر به معرفی هزینه یابی بر مبنای نتایج به عنوان جایگزینی برای هزینه یابی بر مبنای فعالیت که همزمان با تغییرات تکنولوژی تغییر کرده است، می پردازد.



۲- ادبیات موضوعی سیستم های هزینه یابی

در رویکرد سنتی، بهای تمام شده در یک فرآیند دو مرحله ای بر اساس حجم تخصیص می یابد. در اولین مرحله مخارج سربار به مراکز بهای تمام شده یا مسئولیت تخصیص یافته و در دومین مرحله اقلام بهای تمام شده به محصولات تخصیص می یابد. اگر چه روشهای متفاوتی برای اولین مرحله تخصیص وجود دارد ولی در سیستم های بهای تمام شده مرسوم، ساعات کار مستقیم را (که به حجم واحدهای تولید شده بستگی دارد) بعنوان مبنای تخصیص اقلام بهای تمام شده به محصولات به کار می رود.

^۲ - Langfield-Smith

صاحب نظران در مطالعات متعددی سه فرض برای رویکرد سنتی برشمردند، که سیستم های بهای تمام شده را از لحاظ افزایش کارایی تصمیم گیری به چالش می کشد. این مفروضات عبارتست از:

(۱) بهای سربار در ارتباط مستقیم با حجم محصولات تولید شده تغییر می کند.

(۲) اقلام بهای تمام شده در نقطه ایجادشان کنترل می شوند.

(۳) عملکرد بهینه هر مرکز کنترل بهینه سازی جامع را به دنبال دارد.

اما در هزینه یابی بر مبنای فعالیت ABC تمام فعالیت های مربوط به پشتیبانی تولید، بازار و تنوع کالا و خدمات را شناسایی می کند. با بررسی فعالیت های سازمانی، تخصیص بهای خدمات پشتیبانی شرکت و کارخانه (بازاریابی، فروش، تبلیغات و اداری) به تک تک محصولات، کانال های فروش، دواير و مشتریان امکان پذیر می شود.

نمودار شماره (۱) سیستم تخصیص ABC را به اختصار نشان می دهد. این سیستم شامل اطلاعات مرتبط با منابع، فعالیتها و موضوعات بهای تمام شده شرکت می باشد. موضوعات بهای تمام شده محصولات، کانال های فروش، فروشنده و یا تک تک مشتریان می شود. محرک های منابع می توانند هر چیزی باشند که برای تخصیص اقلام بهای تمام شده به هر فعالیت به کار می رود. برای مثال، محرک منابع در فرایند توسعه محصول جدید می تواند زمان صرف شده مهندسی برای طراحی محصول باشد. تخصیص منابع به فعالیت های مناسب شبیه مرحله اول فرایند تخصیص دو مرحله ای مرسوم می باشد.

بعد از اینکه بهای تمام شده منابع به فعالیت های مناسب اختصاص یافت، بوسیله محرک های فعالیت به موضوعات بهای تمام شده تخصیص می یابد. سنجش مکرر فعالیتها در هر محصول، کانال فروش، و یا مشتری انجام می گیرد. این اندازه گیری ها بوسیله محرک های فعالیت باعث تخصیص بهای فعالیتها به اهداف واقعی بهای تمام شده می شود.

برخی معتقدند که بهایابی مبتنی بر فعالیت، شکل مسیوطی از تخصیص دایره است و نسبت به آن جزئیات بیشتری را در بر می گیرد. با این وجود، بسیاری از طرفداران ABC معتقدند که بهایابی مبتنی بر فعالیت، یک رویکرد تازه برای مدیریت از طریق زیردره بین قراردادن فعالیتها ست. مروجین ABC ادعا می کنند که شرکت باید فعالیتها را مدیریت کند نه بهای تمام شده را، زیرا بهای تمام شده معلول فعالیت هاست و مدیریت علل.

نمودار شماره (۱) - چرخه پیاده سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت



(رهنمای رودپشتی، پوریوسف، ۱۳۸۸)

معایب هزینه یابی بر مبنای فعالیت

۱- برای ردیابی هزینه منابع به فعالیتهای نیاز به شناسایی فعالیتهای و محرکهای منابع است، در نتیجه، محقق برای جمع آوری این اطلاعات باید از ابزارهای مصاحبه و پرسش نامه استفاده کند که بسیار وقت گیر و پرهزینه هستند.

۲- با توجه به اینکه نظر و سلیقه محقق در ارزیابی زمان صرف شده برای فعالیتهای اعمال می شود، اعتبار دهی به تخصیص هزینه در مرحله اول کار دشواری است.

۳- ذخیره اطلاعات در این سیستم بسیار هزینه بر است.

۴- بروز رسانی سیستم همگام با وقوع تغییرات کار دشواری است.

۵- سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ظرفیت بلااستفاده فعالیتهای را نادیده می انگارد.

برای رفع این مشکلات، کاپلان و اندرسون سیستم ساده شده ای از ABC به نام هزینه یابی بر مبنای فعالیت مبتنی بر زمان معرفی نمودند. TDABC مرحله اول تخصیص هزینه ها را ساده می سازد و با طراحی رویکرد ساده تر و از نظر زمانی به صرفه، هزینه منابع را به فعالیتهای ردیابی می کند. TDABC امکان بروز رسانی سیستم هزینه یابی همگام با رویداد تغییرات را فراهم می سازد. در این مدل، بروز رسانی سیستم صرفاً، به تخصیص هزینه فعالیتهای صرف شده برای موضوع هزینه نیاز دارد. TDABC رویکرد و نگرش یکپارچه ای را در تعیین بهای تمام شده دارد که منافع قابل ملاحظه ای ارائه می کند.

اگرچه TDABC با استفاده از معادلات زمانی، تعداد فعالیتهای را نسبت به سیستم ABC کاهش می دهد و تخصیص هزینه منابع به فعالیتهای را حذف می کند ولی در مرحله ۲ تخصیص هزینه ها مشابه سیستم ABC عمل کرده و ساده سازی را نادیده می گیرد. در مرحله ۲ تخصیص هزینه ها، TDABC بهای فعالیت را محاسبه و آن را به موضوع هزینه ردیابی می کند. لذا، در این سیستم نیز به شناسایی نسبتهای مصرف شدها فعالیت و مدیریت هزینه نیاز است. این مسئله نشان می دهد میزان پیچیدگی TDABC نیز قابل ملاحظه است. علاوه بر این، بعید به نظر می رسد که سیستم TDABC بتواند در تمام شرایط همان سطح دقت ABC را داشته باشد (خداارهمی و همکاران، ۱۳۹۳).

نمازی (۲۰۰۹) در مقاله خود به معرفی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگرا (PFABC) به عنوان نسل سوم ABC پرداخت. او بیان می کند که ساختار TDABC، اجرای سیستم در عمل و برخی مزایای آن قابل بحث است. از جمله این که این سیستم به گونه عمده، محدود به استفاده از محرک زمان بوده و روش اجرایی آن بسیار متفاوت از مراحل اجرایی روش متداول ABC را حل کند و حتی بعضی از مشکلات جدید (مانند محدود بودن به معادله زمانی را نیز در پی خواهد داشت. او اعتقاد دارد که در برخی موارد شاید اجرای روش متداول ABC مناسب تر و فایده های مورد انتظار آن بیش از هزینه های مربوط به آن است. انتخاب هر یک از ورشهای متداول ABC و یا TDABC بستگی به سازه های زیادی، از جمله وضعیت سیستم های اطلاعاتی و مالی موجود در سازمان، ساختار سازمانی، دقت مورد نیاز در تعیین بهای تمام شده محصول و پراکندگی سازمان دارد. این نویسنده در مقاله (۲۰۰۹) خود ایرادهای اصلی و مشکلات اسای زیر را جهت TDABC نیز بیان می کند:

(۱) اطلاعات جمع آوری شده توسط سیستم TDABC ممکن است منحرف کننده یا دارای پارازیت باشد که باعث می شود اعتبار این اطلاعات نسبت به اطلاعات جمع آوری شده توسط سیستم متداول ABC کمتر باشد. علت آن هم این است که اطلاعات مورد نیاز توسط کارمندان شرکت و مدیریت جمع آوری می شود و این دو گروه ممکن است اطلاعات واقعی را در اختیار سیستم قرار نداده و توزیع نامتجانس اطلاعات را بوجود آورند.

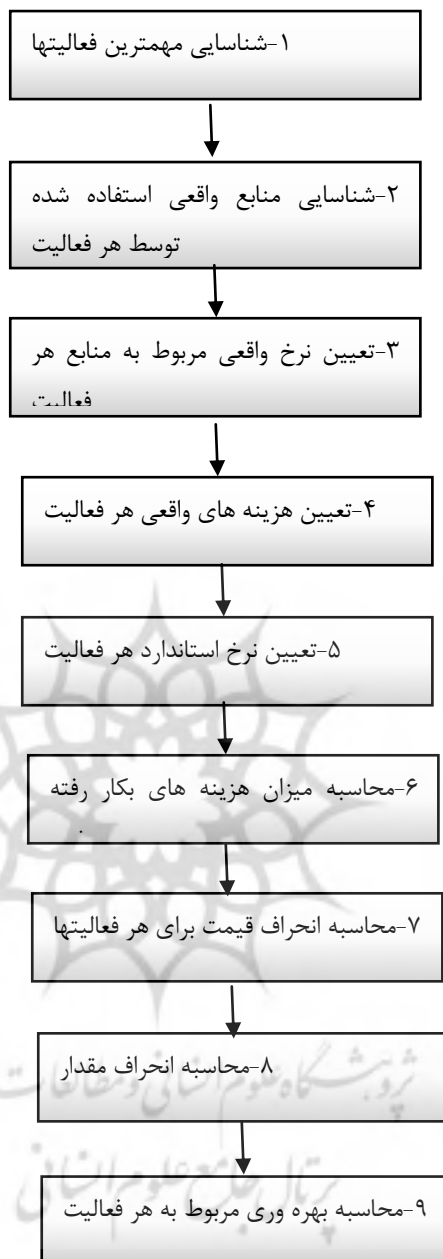
(۲) مشکل خطر اخلاقی (موجود در تئوری نمایندگی): ممکن است کارمندان و مدیران با انگیزه افزایش و حداکثر نمودن منافع شخصی خود، اطلاعات غیر معتبر در رابطه با زمان مربوط به هر فعالیت در اختیار سیستم TDABC قرار دهند.

(۳) سیستم TDABC یکپارچه نیست، به این معنی که در این حالت باید یک سیستم جهت محاسبه بهای تمام شده محصولات و سیستمی دیگر جهت بررسی عملکرد موسسه بکار گرفته شود.

با در نظر گرفتن مشکلات ذکر شده در بالا، نمازی در سال ۲۰۰۹ به معرفی نسل سوم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تحت عنوان «سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگرا» پرداخت. و جهت اجرایی نمودن این سیستم نه گام زیر را پیشنهاد نمود که در

نمودار شماره (۲) منعکس شده است (نمازی، شمس الدینی، ۱۳۹۵).

نمودار شماره دو-مراحل پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگرد



جدول شماره (۱) - مقایسه سیستم های هزینه یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت زمان گرا و فعالیت عملگرا

گام ها	PFABC	TDABC	ABC
اول	شناسایی فعالیت	وجود ندارد	وجود دارد
دوم	تعیین منابع مصرفی هر فعالیت	برای هر فعالیت وجود ندارد ولی برای کل دایره وجود دارد	وجود دارد
سوم	محاسبه نرخ هزینه منابع مصرفی هر فعالیت	برای هر فعالیت وجود ندارد ولی برای کل دایره وجود دارد	وجود دارد
چهارم	تعیین هزینه هر فعالیت	وجود ندارد	وجود دارد
پنجم	محاسبه نرخ استاندارد هر فعالیت	وجود ندارد	وجود ندارد
ششم	محاسبه انحراف قیمت منابع مصرف شده	وجود ندارد	وجود ندارد
هفتم	محاسبه هزینه های جذب شده مربوط به هر فعالیت	وجود ندارد	وجود ندارد
هشتم	محاسبه انحراف مقدار منابع مصرف شده	وجود ندارد	وجود ندارد
نهم	محاسبه بهره وری هر فعالیت	وجود ندارد	وجود ندارد

سیستم های ABC و ABM: جنبه های مثبت و منفی در واحد تجزیه و تحلیل

تصویب ABC در کشورهای در حال توسعه، به ویژه انگلستان و ایالات متحده آمریکا، انتظارات اولیه را برآورده نکرد. نرخ پذیرش بین المللی در حدود ۲۰ تا ۳۰ درصد از پاسخ دهندگان مختلف نظرسنجی بود، ۱۰ تا ۲۰ درصد از پاسخ دهندگان حتی مفهوم کلی در اعمال اولیه را در اوایل ۱۹۹۰ رد کردند. در اواسط سال ۲۰۰۰، درصد شرکت هایی که ABC را پذیرفته بودند کاهش یافته بود، درصد شرکت هایی که آن را تصویب نکردند، افزایش یافته و درصد بیشتری از شرکت ها اعلام کردند که آن را در نظر نمی گیرند (اینس و میشل ۳ ۱۹۹۰؛ اینس و همکاران ۲۰۰۰؛ کوتون و همکاران ۳ ۲۰۰۳؛ لانگ فیلد - اسمیت ۵ ۲۰۰۸). در حالی که دلایل این روند هنوز معلوم نیست، یک موضوع تکراری، هزینه و پیچیدگی درک در برنامه ریزی و اجرای چنین سیستمی است (گسلین ۶ ۲۰۰۷). در استرالیا، تحقیقات برخی از ویژگی های منحصر به فرد پذیرش را نشان می دهد،

۳ - Innes, J., F. Mitchell

۴ - Cotton, W. D. J., S. M. Jackman and R. A. Brown

۵ - Langfield-Smith, K

۶ - Gosselin

به عبارت دیگر اقدامات ABM بیشتر در خارج از کشور به کار گرفته شده است، و در حدود ۸۶٪ از واحدهای کسب و کار مورد استفاده قرار می‌گیرد (بیرد و دیگران ۲۰۰۴، ۷).

هدف و تمرکز ABC و ABM

یک مفهوم واقعی از کاربردهای بالقوه آنها شناسایی شده است: ارزیابی سهام، طراحی محصول و خدمات و قیمت گذاری، خروجی تصمیم گیری، کاهش هزینه، تجزیه و تحلیل ارزش افزوده، بودجه بندی، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری، مدل سازی هزینه و اندازه گیری عملکرد (اینس و همکاران ۲۰۰۰). با این حال، شواهد به طور کلی به شدت به دو دسته عمده اشاره می‌کنند که ABC و ABM آن را حل و فصل کرده اند: کاهش هزینه و بهبود عملکرد با تاکید بر جنبه های مالی آنها (اندرسون و جوان ۱۹۹۹؛ اینس و همکاران ۲۰۰۰؛ ایتنر و همکاران ۲۰۰۲؛ کوتون و همکاران ۲۰۰۳؛ گسلین ۲۰۰۷). در این تمرکز، هدف ABC و ABM حذف فعالیت های غیر ارزش افزوده و فرصت های بهره وری در هزینه های در حال تحمل است. ABM رابطه بسیار نزدیکی با رویکرد ABC دارد، تجزیه و تحلیل همه فعالیت ها و بازسازی و بهینه سازی آنها با افزایش هزینه می باشد (گسلین ۲۰۰۷؛ لانگ فیلد-اسمیت ۲۰۰۸). با این حال تاثیر آنها بر عملکرد سازمانی، بسته به اینکه عملکرد با موفقیت تعریف شده باشد، قابل توجه نیست (لانگ فیلد-اسمیت ۲۰۰۸). به نظر می رسد که پاسخ دهندگان به بررسی مزایای مالی متوسط می پردازند، اما لزوما قادر به اندازه گیری آنها نیستند (سینکینی و میشل ۲۰۰۵). مطالعه ایتنر و همکاران (۲۰۰۲) تأثیر معنی داری بر بازگشت مالی دارایی ها پیدا نکرد. با این وجود، پس از بیش از ۲۰ سال از برنامه ABC و ABM، شواهدی وجود دارد که نشان دهنده تأثیر قابل توجه آنها بر عملکرد سازمانی است (گسلین ۲۰۰۷).

بسیاری از محققان عوامل متعددی را که شیوه و نتایج اجرای ABC را تحت تاثیر قرار می دهد بررسی کرده اند و اخیرا دریافته اند که پاسخ ها به طور جزئی به مرحله اجرای بررسی بستگی دارد. با این حال، تنوع تأثیرات، با این وجود قابل توجه است، از جمله مدیریت ارشد و پشتیبانی اتحادیه های کارگری، وضوح اهداف، جهت گیری کیفی، تعبیه در ساختار و عملکرد سازمان، تامین منابع و آموزش کارمندان، نگرش کارکنان غیر حسابداری، پیچیدگی بالقوه و هزینه های پیاده سازی مرتبط، ارزیابی عملکرد و سیستم پاداش، احتمال اخراج کارمندان مرتبط و رابطه درک شده با تأثیرات مالی موفق از جمله آنها می باشد (اندرسون و یانگ ۱۹۹۹؛ اینس و همکاران ۲۰۰۰؛ ایتنر و همکاران ۲۰۰۲؛ کتون و همکاران ۲۰۰۳؛ سینکینی و میشل ۲۰۰۵؛ گوسلین ۲۰۰۷). نویسندگان انواع مختلف کسب و کار را مورد بررسی قرار دادند و نتیجه گرفتند که واحدهای تجاری

۷ - Baird, K. M., G. L. Harrison and R. C. Reeve

۸ - Anderson, S. W. and S. M. Young

که از فرهنگ نتایجی از جمله انتظارات رقابتی از عملکرد بالا استفاده می کنند، تمایل به اتخاذ رویکردهای فرآیند ABC / ABM را دارند که تمرکز بر کاهش هزینه ها، بهره وری و اثربخشی و قیمت گذاری محصول و خدمات رقابتی دارد این ممکن است برخی از نشانه ها را به عنوان محرک در معرفی سیستم RBC به عنوان جایگزین برای ABC ارائه دهد.

همانطور که قبلاً ذکر شد، پیاده سازی ABC، تنوع عملی بین منطق نهادی و منطق واقعی را در شرکت های مختلف نشان می دهد. در حالیکه اجرای ABC به صورت خودکار حرکت منطق عملیاتی که در نرم افزار ثبت شده به کار گرفته شده و توسط سازمان پذیرفته شده انتقال نمی دهد (دری و همکاران ۹ ۲۰۰۶؛ گرانت و همکاران ۱۰ ۲۰۰۶). تحقیقات نشان داده است که این به این دلیل است که منطق هایی که در ABC نوشته شده است، می تواند با ساختارها، نهادها و شیوه های موجود، یعنی منطق سازمانی موجود سازمانی که می پذیرد درگیر باشد (یو و همکاران ۲۰۰۷). اختلاف های قابل توجهی در اجرای ABC مطرح شده است، به طوری که:

"در طول ۱۵ سال گذشته، هزینه های مبتنی بر فعالیت، مدیران را قادر ساخته است تا ببینند که تمام درآمد حاصل، درآمد خوب نیست و همه مشتریان، مشتریان سودآور نیستند. متأسفانه، مشکلات اجرا و حفظ سیستم های ABC سنتی مانع از پذیرش آنها در هر مقیاس قابل توجهی شده است" (کاپلن و اندرسون ۱۱ ۲۰۰۴).

دو انگیزه رایج برای پذیرش ABC در فنلاند وجود دارد؛ عدم اعتماد به اطلاعات از هزینه های سنتی در سازمان های مدرن و شکست سیستم های سنتی برای دیدار با نیازهای مدیران بوده است (گرانولند و لوکا ۱۹۹۸). با این حال، پارکر و همکاران (۲۰۰۸) تایید می کنند که ABC مشکلات زیادی را با مدیران در سطوح سازمانی بالا ایجاد می کند. همچنین، مدیران بازاریابی مقاومت قابل توجهی در برابر ABC داشتند (پارکر و همکاران، ۲۰۰۸). شارمن (۲۰۰۳) اعلام می کند طراحی سیستم ABC بسیار پیچیده است. او اعلام می کند که این ممکن است درست باشد، اگرچه مسائل دیگری نیز وجود دارد که چرا پیاده سازی ABC شکست خورده است که می تواند به شرح زیر خلاصه شود:

اولاً، نرم افزار فن آوری اطلاعات وجود ندارد، چرا که حسابداران و مدیران نیاز به حسابداری هزینه ها را جزء مهمی از فهرست اصلی یکپارچه، گزارش ماهانه، تجزیه و تحلیل، اندازه گیری عملکرد و شبکه مرتبط با سیستم های عملیاتی می دانند. ثانیاً، پیاده سازی ABC / M / B / P به طور کلی در اندازه گیری سازمان و سیستم مدیریت سازمان یکپارچه نیست. ثالثاً، پیاده

۹ - Drury, C. and M. Tayles

۱۰ - Grant, D., R. Hall, N. Wailes and C. Wright

۱۱ - Kaplan, R. S. and S. R. Anderson

سازی ها بسیار ضعیف به کار گرفته شده اند، چرا که مشکلات بر سر توافق از آنچه ABC است و چگونه باید آن را مرتب کرد است. همچنین، هنگام استفاده از فلسفه حسابداری ABC، بعضی از نقاط بحرانی وجود دارد که می توان آن را به شرح زیر خلاصه کرد (بک و هلبرگ ۲۲ ۱۹۹۱): ابتدا، آنالیز ABC هیچ جایگزین عملی آشکار یا غیرمضمون را ارائه نمی دهد. ثانیاً، خطر این وجود دارد که تجزیه و تحلیل ABC باعث ایجاد استراتژی های محافظه کارانه شود که احتمالاً از نظر محیط رقابتی آینده، ویرانگر است. ثالثاً: تاثیر بالقوه فلسفه ABC برای استراتژی های بلندمدت نامحدود است.

گری و رونن (۲۰۰۵) ادعا می کنند که ABC اساساً یک پالایش هزینه های جذب است؛ از ضعف هایی که به هزینه های جذب می پردازند رنج می برد و ممکن است به صورت زیر مورد انتقاد قرار گیرد:

اولاً ABC مبتنی بر تخصیص هزینه های ذهنی دلخواه است. بنابراین تفاوت اصلی بین هزینه های جذب سنتی و ABC تعداد پایه های تخصیص یا هزینه های محرک در اصطلاح ABC است. ثانیاً، ABC محدودیت ها را نادیده می گیرد و تنگناهای منابع با ظرفیت بیش از حد را تشخیص نمی دهد. ثالثاً، ABC ارتباط بین فعالیت ها و مصرف منابع را به عنوان خطی، مطلق و مشخص مورد بررسی قرار می دهد. ABC در شرکت های صنعتی بزرگ موفق به بهبود عملکرد عملیاتی با ارائه اطلاعات مناسب و صحیح در مورد تخصیص منابع شده است (گونزکاران و سینگ ۱۹۹۹). با این حال، در نیوزیلند شرکت ها برداشت های متفاوتی از موفقیت و اهمیت برخی از برنامه های ABC داشتند (کوتون و همکاران ۲۰۰۳). همچنین در شرکت های کوچک مورد توجه قرار نگرفته است (گونزکاران و سینگ ۱۹۹۹). پذیرش ABC در شرکت های کوچک توجه کمتر از شرکت های بزرگ را دریافت کرده است (اسکارانی و همکاران ۲۰۱۰). بسیاری از شرکت ها با اجرای ABC رنج می برند (مالمی ۱۹۹۷). در بزرگترین شرکت های بریتانیا، ABC توسط بعضی از آنها مورد استفاده قرار می گیرد (اینس و همکاران ۲۰۰۰). آنها نشان می دهند که ABC توسط تعداد زیادی از آنها رد شده است. همچنین، آنها اشاره می کنند که حدود ۱۳٪ از شرکت های انگلستان ABC را پس از ارزیابی رد کرده اند. با این حال، اسکیننس (۲۰۰۰) اشاره می کند که بسیاری از سازمان ها تغییراتی در سیستم حسابداری مدیریتی و تکنیک های مدیریت داده اند. تغییر روش در حسابداری مدیریت به جای استفاده از سیستم های حسابداری و مدیریت جدید مانند ABC تغییر کرده است (اسکیننس و بورنس ۲۰۰۰ ۳۳).

به این ترتیب، پیاده سازی ABC به عنوان اختلافات عملی در واحد تجزیه و تحلیل، و به عنوان یک درگیری بین منطق سازمانی نوشته شده با ABC و منطق واقع شده است که در شیوه های موجود در یک سازمان، اثبات شده است. در نتیجه

۱۲ - Bakke, N. A. and R. Hellberg

۱۳ - . Scapens, R. W. and J. Burns

بسیاری از محققان ادعا می کنند که نیاز به اطلاعات دقیق تر در مورد فعالیت های سازمانی وجود دارد، زیرا سیستم های مدیریت حسابداری قدیمی به ویژه ABC قادر به ارائه اطلاعات تحلیلی برای تصمیم گیرندگان نیستند (جانسون و کاپلان ۱۹۸۷؛ کوپر ۱۹۸۸، کوپر و کاپلان ۱۹۹۲؛ دوری و همکاران، ۱۹۹۳؛ دوری و تایلر ۲۰۰۶). روش مورد نیاز مدیران به منظور تصمیم گیری درست در مورد هزینه محصول، طراحی، قیمت گذاری، بازاریابی و ترکیب، ارزیابی عملکرد، و تشویق به بهبود مستمر عملکرد و رشد می باشد. چنین مشاهداتی، مسئله دستور کار اصلی و جهت گیری طراحی و مدیریت RBC را مطرح می کند، که تجزیه و تحلیل زیر سیستم و روش های RBC در حال حاضر به عنوان یکی از اجزای اصلی RBA دنبال می شود.

پکیج نتایج مبتنی بر حسابداری ۱۴ (RBA)

سیستم حسابداری مدیریت باید اطلاعات مربوطه را برای تصمیم گیرنده تولید کند و یک سیستم تولید اطلاعاتی که منجر به تصمیم گیری یا اقداماتی شود که به این ترتیب ابزار مورد انتظار تصمیم گیرندگان را به حداکثر برساند. اگر یک سیستم پیشنهاد شده منجر به تصمیم گیری بهتر از سیستم موجود شود، و مزایای مورد انتظار از سیستم پیشنهادی بیش از هزینه اجرای آن باشد، سیستم جدید پذیرفته می شود (فلثم ۵۵، ۱۹۷۲، دمسکی ۶۶، ۱۹۸۰). تغییر حسابداری مدیریت نیز به عنوان یک اصلاحی که در آن نوآوری ایجاد شده و پذیرفته شده است تا عمل را با پیشرفت فن آوری اطلاعات به کار گیرد (کاپلان ۱۹۸۶؛ جانسون و کاپلان ۱۹۸۷؛ اندرسون ۱۹۹۵). به استثنای مطالعاتی که مبدأ حسابداری در درگیری های اجتماعی و مبارزات قدرت در داخل سازمان ها (یعنی استفاده از منطق به عنوان یک مرجع) را پیدا می کنند؛ (کوپر ۱۹۸۰؛ تینکر و همکاران، ۱۹۸۲؛ هاپر و همکاران، ۱۹۸۶؛ کولالسکی و دیرسمیث ۱۹۸۰؛ هپر و آرمسترانگ، ۱۹۹۱)، ادبیات توضیح می دهد که توسعه و تغییر از طریق تکنولوژی؛ اهداف اصلی سازمان جهت اقدام می باشد (مالمی ۷۷، ۱۹۹۹). به این ترتیب، بر مبنای نتیجه گیری، حسابداری می تواند به عنوان بخشی جدایی ناپذیر از مدیریت مبتنی بر نتایج (RBM) در نظر گرفته شود.

RBA به عنوان یک ابزار مدیریت و حسابداری برای رویکرد RBM تعریف شده است که می تواند همکاری بین سازمان ها را به عنوان یک سیستم غیرمتمرکز خدمات و به عنوان یک فرآیند نظارتی نوآورانه تسهیل کند. حداقل این عبارت نشان می دهد

۱۴ - RESULTS BASED ACCOUNTING (RBA)

۱۵ - Feltham

۱۶ - Demski

۱۷ - Malmi

که نتایج مورد انتظار (همچنین به عنوان اهداف شناخته می شوند) به روشنی بیان می شوند و داده ها به طور مرتب جمع آوری شده و گزارش می شوند تا مسائل مربوط به نتایج حاصل شود. RBA می تواند در سطوح مختلف توسعه یافته و مورد استفاده قرار گیرد: دولت، سازمان، جامعه، پروژه، یا برنامه. سیستم یکپارچه RBA شامل اجزای زیر است:

یک فرایند برنامه ریزی استراتژیک، اهداف و شاخص ها، معیارها یا اهداف و مکانیسم هایی برای گزارش عمومی منظم. فرایند برنامه ریزی استراتژیک اولین گام ضروری در توسعه یک سیستم RBA است. سیستم های موفق با باز شدن و بررسی ارزش های هسته ای شروع می شود و سپس بر اساس این ارزش ها یک برنامه برای آینده می نویسند. یک برنامه استراتژیک شامل دیدگاه یا تصویر مفهومی ارزش های اصلی دولت، سازمان، جامعه، پروژه یا برنامه است؛ اهداف؛ و نشانه ها برای اندازه گیری پیشرفت است. سازمان هایی که موفق به طراحی تلاش های RBA شده اند، فرایندهایی را برای همه ذینفعان در تفسیر برنامه های استراتژیک توسعه داده اند. تفسیر اهداف و موضوعات و همچنین مشخص نمودن شاخص های قابل اندازه گیری، گام های بعدی در تلاش های RBA است. اهداف مشخص شده - یا نتایج مورد انتظار - منعکس کننده ارزش های تعیین شده در برنامه استراتژیک و بیان شرایط مطلوب رفاه می باشند. موضوعات مشتق شده از اهداف عبارتند از شرایط کوتاه مدت مورد نیاز برای دستیابی به شرایط مطلوب برای جوامع در بلند مدت. شاخص ها اندازه گیری های قابل سنجش هستند که تصمیم گیرندگان را قادر می سازد تا پیشرفت در جهت دستیابی به خروجی ها، نتایج، اهداف یا موضوعات مورد نظر را ارزیابی کنند. آنها همیشه چارچوب ها را مشخص می کنند و در شرایط قابل اندازه گیری بیان می شوند. یک جزء مهم از رویکرد RBA عبارت است از تفسیر سطوح عملکرد هدف، در شرایط قابل اندازه گیری بیان شده و چارچوب های مشخص شده، که بر اساس آن مقایسات واقعی قرار می گیرند. گزارش منظم نتایج به عموم، جنبه ضروری تلاش RBA است. در حالی که گزارش عمومی داده ها یکی از آخرین مراحل رویکرد در حال توسعه RBA است، در نظر گرفتن مخاطبان، معیارهای گزارش و مکانیسم در ابتدا در طراحی و اجرای تلاش مهم است. عدم توجه به این اجزای حیاتی می تواند مفید بودن داده های RBA را تحت تاثیر قرار دهد. گزارش های عمومی داده های RBA باید شامل چارچوب برنامه ریزی استراتژی (از جمله دیدگاه)، اهداف و موضوعات، معیارها یا نشانه ها و شاخص ها (اقدامات پیشرفت) باشد. اغلب، اولین گزارش های عمومی شامل اهداف و موضوعاتی است که هنوز شاخص های قابل اندازه گیری ندارند. با این وجود، اهداف چنین اهمیتی دارند؛ زیرا آنها اطلاعات را در مورد ارزش های سازمان و اولویت های ارائه می دهند (الشاری، ۸۸، ۲۰۱۳).

همزمان RBM با رویکردهای RBA با وظایفی که هر کسب و کار باید برای نتایج، عملکرد و مدیریت هزینه انجام دهد، مقابله می کند. آنها تلاش می کنند تا این وظایف را سازماندهی کنند تا تصمیم گیرندگان بتوانند آنها را به طور سیستماتیک، هدفمند، با درک و با احتمالات منطقی انجام دهند. آنها همچنین تلاش می کنند تا دیدگاه ها، مفاهیم و رویکردهای خود را برای پیدا کردن آنچه که باید انجام شود و چگونگی انجام این کارها را توسعه دهند. این تصمیم گیرندگان نه به اندازه کافی و نه استدلال کافی برای شکایت عمومی آینده ارائه نمی دهند. هر تصمیم گیرنده آن را هنگامی که او در مورد روز کاری خود و در زمانی که او صحبت می کند و یا به همکاران خود می نویسد ادا می کند. این موضوع در مقالات و کتاب های مدیریت و حسابداری موضوع تکراری است. این یک شکایت معتبر است تصمیم گیرندگان باید زمان بیشتری را صرف کرده و به آینده کسب و کار خود فکر کنند. آنها همچنین باید زمان بیشتری را صرف کنند و برای بسیاری از چیزهای دیگر، به ویژه برای مسئولیت های اجتماعی و عمومی خود، فکر کنند. هم آنها و هم کسب و کار آنها مجازات سفت و سخت برای این غفلت در نظر می گیرند. و با این حال، شکایت از تصمیم گیرندگان برای صرف زمان کم در کار فردا بیهوده است. غفلت از آینده تنها یک علامت دارد؛ فرد تصمیم گیرنده تصمیم می گیرد که فردا نمی تواند پیش برود. این هم یک نشانه است. علت واقعی عدم وجود هیچ پایه ای از دانش و سیستم برای رسیدگی به وظایف در کسب و کار و مدیریت برای رویکرد نتایج است (دروکر ۱۹۹۹). همانند RBM، RBA فرض می کند که

"اولا، نه نتایج و نه منابع در داخل کسب و کار وجود ندارد. هر دو در خارج وجود دارد. هیچ مرکز سود در کسب و کار وجود ندارد؛ تنها مراکز هزینه وجود دارد. تنها چیزی که می توان با اطمینان در مورد هر فعالیت تجاری، چه مهندسی یا فروش، ساخت و یا حسابداری، می توان گفت، این است که تلاش می کند و به این ترتیب هزینه ها را می گیرد. این که چطور به نتایج منجر می شود هنوز باقی است. نتایج به هیچ کس در تجارت و نه بر روی هیچ چیزی در کنترل کسب و کار بستگی ندارد. آنها به افراد برون سازمانی بستگی دارند - مشتری در یک اقتصاد بازار، مقامات سیاسی در یک اقتصاد کنترل شده. همیشه کسی بیرون است که تصمیم می گیرد که آیا آنها زباله و ضایعات زیادی هستند. در حقیقت، کسب و کار را می توان به عنوان فرآیندی تعریف کرد که منابع بیرونی، یعنی دانش، را به نتایج بیرونی، یعنی ارزش های اقتصادی تبدیل می کند. ثانيا، با بهره گیری از فرصت ها، نه با حل مسائل، نتایج به دست می آید. همه می توانند امیدوار باشند که با حل مشکل، بازگرداندن عادی باشد. همه می توانند در بهترین حالت امیدوار باشند که محدودیت ظرفیت کسب و کار برای به دست آوردن نتایج را از بین ببرند. نتایج خود باید از بهره برداری از فرصت ها بیرون بیایند. ثالثا، منابع، برای تولید نتایج باید به فرصت ها و نه به مشکلات اختصاص داده شود. نیازی به گفتن نیست که نمیتوان همه مشکلات را از سر گذراند، اما می توانند و باید آن را به حداقل برسانند. سؤال مربوطه این نیست که چطور کارها درست انجام شود، بلکه چگونگی پیدا کردن کارهای درست و تمرکز

منابع و تلاش بر روی آنها است. در نهایت، نتایج اقتصادی تنها توسط رهبری به دست می آید، نه صرفاً با صلاحیت بیشتر. منابع پاداش برای ایجاد یک ترکیب منحصر به فرد یا حداقل یک نقش مشخص در یک منطقه معنی دار هستند؛ و آنچه معنی دار است، توسط بازار و مشتری تعیین می شود" (دراکر ۱۹۹۹: ۴-۵).

حسابداری و حسابرسی، سلاح های مهم در ردیابی و کنترل اهداف کارآیی و نتایج هزینه / سود (پارکر ۱۹۸۶)، از طریق سیستم های هزینه گذاری، هزینه های استاندارد و کنترل بودجه هستند (پارکر و لوئیس ۱۹۹۵). دستورالعمل اساسی یکی بهبود بهره وری بود، به طوری که افزایش بهره وری و کاهش هزینه های مرتبط با آن موجب افزایش سود می شد. کار به صورت تشویقی صورت می گرفت، در حالی که در عین حال راحت طلبی و هرز دادن به عنوان یک عمل ناشایست مشاهده شد (پارکر و ریستون ۲۰۱۱؛ دنت و بوزمن ۲۰۱۴). مهندسين، مدیران، حسابداران و مشاوران با استفاده از استانداردهای بهره وری عملیاتی، به هزینه های استاندارد، کنترل بودجه را آزمایش کردند. کارایی نام بازی بود (پارکر ۱۹۸۶) که متکی بر اصول منطقی نهادی، مبتنی بر کنترل، مبتنی بر اقتدار، جهت گیری نتایج، مدیریت هزینه، کنترل انضباطی، کنترل هماهنگی، ابزار کنترل و کنترل استثنایی بود (پارکر ۱۹۸۶، پارکر و لوئیس ۱۹۸۵).

بسیاری از تغییرات حسابداری در سازمان ها عواقب مستقیم انتشار ناهنجاری ها هستند. اگر چه تاریخ حسابداری مدیریت در چنین نوآوری غنی نیست (جانسون و کاپلان ۱۹۸۷)، معرفی سیستم RBC به عنوان بخش عمده ای از RBA، فرصتی جالب برای مطالعه مکانیزم های چنین نوآوری را فراهم می کند. مطالعات در مورد پیاده سازی سیستم RBC بین سازمان ها همچنین ممکن است درک ما از انگیزه تغییر در سطح یک سازمان را غنی سازد (مالمی ۱۹۹۹). سبک RBA به طوری که مجموعه ای از اهداف مورد استفاده قرار گیرد برای تعیین اینکه آیا نتایج به یک مأموریت و اهداف سازمان کمک می کند است. RBC عمدتاً بر پایه مفاهیم "RBA" و "قابلیت متقابل" است: قبل از اینکه یک سیستم هزینه گذاری شود، RBC در درجه اول یک مدل از مدل سازی عملکرد سازمان ها است. چنین رویکردی بسیار گسترده تر از یک محاسبه هزینه ساده است. به جای نشان دادن یک سازمان به عنوان یکپارچگی مراکز مسئولیت، سازمان به یک شبکه از فرآیند یا فعالیت تبدیل می شود (الکافه و همکاران ۲۰۰۸).

هزینه یابی بر مبنای نتایج^{۱۹}

با وجود اینکه کاهش هزینه ها به عنوان مبنا در مدیریت بر مبنای فعالیت همیشه برای نتایج مالی مهم هستند، در نیمه های دهه ۱۹۸۰ و اوایل ۱۹۹۰ کاهش هزینه ها یک اولویت برتر در بسیاری از سازمان ها شد. یک سازمان تلاش در جهت کاهش هزینه ها در سه بخش مواد، دستمزد و سربار انجام می دهد ولی اخیراً "سازمان های پیشرو تشخیص داده اند که مدیریت بر مبنای نتایج رویکردی جهت کاهش هزینه ها به عنوان یک راه جهت تامین اهداف سازمان می باشد. نتایج مدیریت بر مبنای نتایج یک رویکرد برای حفظ (بقا) تمرکز مدیریت سازمانی روی مأموریت ها و اهداف، و تکمیل اطلاعات عملکرد به تصمیم گیری، مدیریت و گزارشگری است، که می تواند به عنوان مرکزی برای برنامه ریزی، اجرای بودجه، گزارش دهی، ارزیابی و آگاهی دهنده با تمرکز بر روی "نتایج" به جای "فعالیت ها" در نظر گرفته شود.

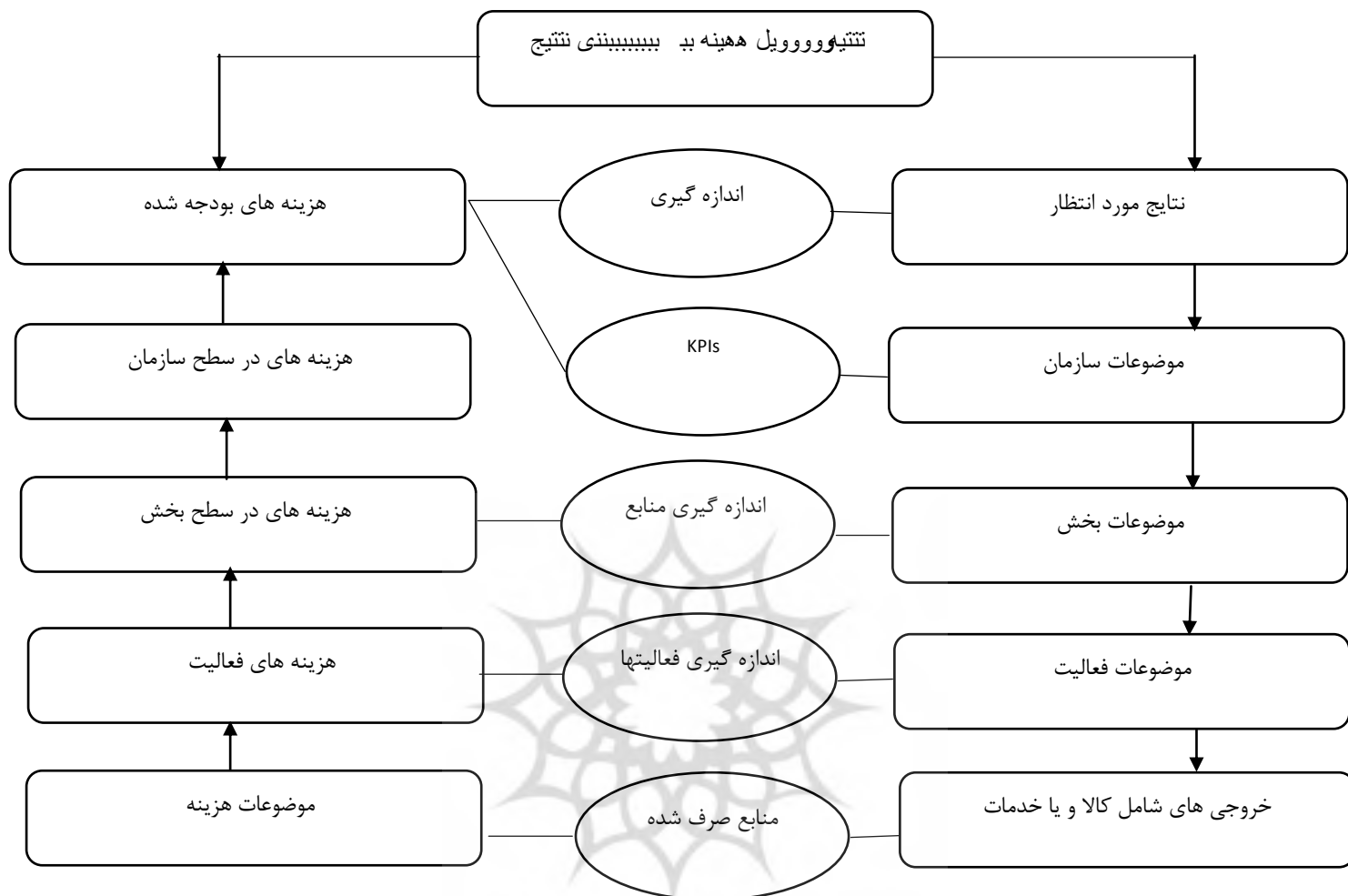
گذر (انتقال) به رویکرد مدیریت بر مبنای نتایج یک تغییر بزرگ برای بسیاری از سازمان ها می باشد. رهبران سازمان ها بایستی در خصوص فرهنگ سازمانی آگاهی داشته و بدانند که آنها یک تغییر سازمانی را هدایت می کنند. تمرکز بر روی نتایج، بعنوان رویای مدیریت مالی نوین، می باشد.

حسابداری بر مبنای نتایج می تواند بعنوان بخش کاملی از مدیریت بر مبنای نتایج مورد توجه قرار گیرد. بنابراین تمرکز حسابداری مدیریت بر ورودیهای سیستم و کنترل مخارج جهت پاسخگویی برای نتایج و تخصیص های کارا منابع با تاکید بر تصمیم گیری مدیریت بیش از پاسخگویی مالی می باشد. (هامفری ۱۹۹۳. گری و جنکینس ۱۹۹۵)

بعد از آنکه هزینه یابی بر مبنای نتایج پایه ای برای ارتباط میان بودجه بندی هزینه ها و عملکرد و همچنین مقایسه ای میان هزینه ها و خدمات و منافع دریافتی را نشان داد و یکی از اصلی ترین چالش های گزارشگری بر روی دستیابی به نتایج است که می تواند توجهات را از فعالیتها به سمت نتایج مرتبط مشخص سوق دهد که خروجیهای سازمانی یا پروژه ها و سطوح می باشند. (یوندیگ ۲۰۱۰) فرایند تصمیم گیری و گزارشگری در امتداد هزینه یابی بر مبنای نتایج معمولاً بعد از گروهی از فعالیتها سازمانی، از قبیل چیدن اهداف استراتژیک، مشخص نمودن اهداف در ذهن در امتداد تخصیص منابع، مدیریت برنامه ها برای دستیابی به اهداف، اندازه گیری عملکرد، و گزارشگری نتایج صورت می گیرد. این اقدامات به سازمان در تعیین اینکه به اهداف تعیین شده چقدر نایل شده است کمک می کند. نمودار شماره (۳) چرخه پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای نتایج را نشان می دهد.

^{۱۹} RESULTS BASED COSTING(RBC)

نمودار شماره (۳) - چرخه پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای نتایج



نخستین فرآیند مشخص کردن موضوعات و استانداردها می باشد. این استانداردها می توانند به دوبرخ استانداردهای ورودی و خروجی تقسیم شوند. از یک طرف، استانداردهای خروجی به اندازه‌گیری نتایج عملکرد در دوره‌های زمانی از نظر کمیت، کیفیت و هزینه می پردازد و از طرفی دیگر استانداردهای ورودی تلاش می کنند که منابع صرف شده را در ارتباط با عملکردها اندازه‌گیری کنند. در فرآیند دوم به مقایسه عملکرد واقعی با عملکردهای استاندارد در نظر گرفته شده، پرداخته می شود و در مرحله سوم به برنامه ریزی در خصوص ظرفیت بلااستفاده و انحرافات مشخص شده در فرآیند دوم، توجه می شود. آنچه که در این سیستم هزینه یابی باید مورد توجه قرار گیرد این مسئله است که ابتدا مراکز درآمد شناسایی می گردد و سپس بر اساس مراکز درآمد که همان خدمات و محصولات می باشند مراکز هزینه و فعالیت شناسایی شده و بعد از آن با اتکا به سیستم هزینه یابی بر مبنای عملگرا و مد نظر قرار دادن عنصر زمان، ظرفیت بلا استفاده کارکنان، مشخص شده و با مقایسه هزینه واقعی با

هزینه های بودجه شده، به شناسایی و تحلیل انحرافات پرداخته می شود و همین روند در خصوص درآمدها طی شده و بعد از مشخص شدن دلایل عدم تحقق درآمد، به هزینه های مربوطه سوق داده می شود.

حسابداری سنجش مسئولیت:

حسابداری سنجش مسئولیت یک سیستم گزارشگری اطلاعات است که داده های مالی را بر مبنای حوزه های مسئولیت در یک سازمان طبقه بندی می کند و درآمد و هزینه هر یک از حوزه های عملیاتی را که جهت کنترل به مدیریت واگذار می شود دسته بندی و گزارش می کند. همچنین آن را حسابداری سود آوری نیز می گویند. سیستم حسابداری سنجش مسئولیت گزارشهای حسابداری را تخصصی می کند. چنین سیستمی بر مراکز مسئولیت تاکید دارد. مرکز هزینه، یک واحد سازمانی است که در سیستم حسابداری سنجش مسئولیت برای آن گزارشهایی تهیه می شود. مراکز هزینه، مراکز سود و مراکز سرمایه گذاری همگی از مراکز مسئولیت به شمار می آیند. با تمرکز بر مراکز مسئولیت یک سیستم حسابداری سنجش مسئولیت، اطلاعات هزینه و درآمد بر اساس حوزه های مسئولیت تعیین شده جهت مدیران یا سطوح مدیریت طبقه بندی و گزارش می کند. یک شرکت حتی اگر از سیستم حسابداری سنجش مسئولیت استفاده کند، باز هم جمع آوری اطلاعات مربوط به درآمد و هزینه نیاز دارد و برای این کار شرکت باید از روشهای ثبت معمول برای ثبت عملیات خود در حسابها پیروی کند. حسابداری سنجش مسئولیت بر 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 می تواند به طور جداگانه طبقه بندی و به عنوان اطلاعات ویژه رده های مسئولیتی مدیریت گزارش می شود (میر کاظمی مقدم).

در سیستم هزینه یابی بر مبنای نتایج با توجه به اینکه درآمد و هزینه هر فعالیت مشخص می گردد و هر چند فعالیت یک مرکز مسئولیت را تشکیل می دهند لذا با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای نتایج، حسابداری سنجش مسئولیت نیز امکان پذیر می شود.

مفهوم سود از دیدگاه ساختاری (قواعد و تعاریف)

حسابداران سود حسابداری را معیاری برای تفسیر رویدادهای دنیای واقعی می دانند و بر تاثیر آن بر رفتار استفاده کنندگان تاکید می کنند اما: معمولاً اصول و قواعد حسابداری را بر مفروضات و مفاهیمی بنا می کنند که ممکن است با پدیده های دنیای واقعی یا با آثار رفتاری مرتبط نباشند. مانند مفاهیمی نظیر تحقق درآمد، تطابق هزینه ها با درآمد،

حسابداری تعهدی و تخصیص بهای تمام شده که آنها را تنهای می توان بر اساس قواعد دقیق تعریف کرد. دلیل اینکه حسابداران مفروضات را تفسیری از دنیای واقعی می دانند چیست؟

رویکرد معاملاتی در اندازه گیری سود

این رویکرد کم و بیش رویکرد سنتی در حسابداری محسوب می شود. در این رویکرد، تغییرات ارزشیابی دارایی ها و بدهی ها تنها در صورتی که منتج از معاملات، عملیات و سایر رویدادهای مالی باشد ثبت می گردد. اصطلاح معاملات، عملیات و رویدادهای مالی نیز به معانی گسترده تعریف می شود تا معاملات و عملیات خارجی و همچنین رویدادهای داخلی را در بر گیرد. معاملات و عملیات خارجی ناشی از داد و ستد با اشخاص خارج از واحد انتفاعی و نقل و انتقال دارایی ها و بدهی ها میان آنان است. اما رویدادهای داخلی ناشی از استفاده یا تبدیل دارایی ها در داخل واحد انتفاعی می باشد. چنانچه تغییر ارزش دارایی ها و بدهی ها به دلیل تغییرات ارزشیابی بازار یا تنها تغییر انتظارات واقع شده باشد، در فرآیند اندازه گیری حسابداری لحاظ نمی گردد.

مزایای عمده رویکرد معاملاتی

- ۱- قابلیت تفکیک سود به انحای مختلف مانند تفکیک بر حسب محصولات یا مشتریان
- ۲- گزارش جداگانه سود حاصل از منابع مختلف مانند سود عملیاتی یا سودی که از عملیات و سببهای خارجی به دست می آید
- ۳- به دست آمدن مبنایی برای تعیین نوع و مقدار داراییها و بدهیهای موجود در آخر دوره
- ۴- امکان تهیه صورتهای مالی مختلف، که ضمن همبستگی و پیوستگی با یکدیگر، موجب درک بهتر اطلاعات نیز می شود.

رویکرد فعالیت در اندازه گیری سود

تفاوت رویکرد فعالیت در اندازه گیری سود با رویکرد معاملاتی این است که در این رویکرد، کانون توجه شرح فعالیت های واحد انتفاعی است در حالیکه در رویکرد معاملاتی، گزارش معاملات و رویدادها مد نظر است. به بیان دیگر، بر اساس رویکرد فعالیت، در خلال برنامه ریزی، خرید، فرآیند فروش و فرآیند وصول مطالبات ثبت می گردد. به کارگیری این رویکرد در واقع بسط و توسعه رویکرد معاملاتی است زیرا معاملات و رویدادها، به عنوان مبنایی برای اندازه گیری، نقطه شروع محسوب می شود. هر

دو رویکرد از لحاظ ناتوانی در انعکاس واقعیت ها، در اندازه گیری سود، مشابه یکدیگرند زیرا، بر ارتباطات ساختاری و مفاهیمی اتکا دارند، که همتایی در دنیای واقعی ندارند

سود با وقوع فعالیت‌ها یا رویدادهای مشخصی ایجاد می‌گردد، نه صرفاً بعنوان نتیجه‌ای از یک معامله معین

مثلاً: سود فعالیت، در خلال برنامه‌ریزی، خرید، تولید، فرایندهای فروش و فرایند وصول مطالبات ثبت می‌گردد.

بعبارتی: کانون توجه این رویکرد، فعالیت‌های واحد انتفاعی است

بکارگیری این رویکرد در واقع بسط و توسعه رویکرد معاملاتی است

مزایای رویکرد فعالیت

۱- اندازه‌گیری مفاهیم مختلف سود را برای مقاصد متنوع امکان‌پذیر می‌سازد. مثلاً، سود ناشی از تولید و فروش کالا در مقایسه با سود حاصل از خرید و فروش اوراق بهادار

۲- کارایی مدیریت را بهتر می‌توان ارزیابی کرد. زیرا، برخی از عملیات یا فعالیت‌ها، کنترل کمتر یا بیشتری را طلب می‌کند.

۳- پیش‌بینی‌های بهتر: زیرا، الگوی رفتاری فعالیت‌های مختلف با یکدیگر تفاوت دارند.

با توجه به توضیحات ارائه شده می‌توان نتیجه‌گیری نمود که با توجه به مشخص کردن مراکز درآمد و هزینه در هر فعالیت و به تبع آن محاسبه سود در هر فعالیت، محاسبه سود در رویکرد فعالیت امکان‌پذیر شده و با توجه به اینکه بر اساس اطلاعات واقعی تهیه می‌گردد مشکل سود در سطح ساختاری که با دنیای واقعی مطابقت ندارد را برطرف می‌نماید.

نتیجه‌گیری

هزینه یابی بر مبنای نتایج اولین بار توسط نیزار الشاری^{۲۰} در سال ۲۰۱۶ مطرح گردید. قبل از مطرح کردن این سیستم هزینه یابی، سیستم‌های هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمانگرا و هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگرا مطرح شده بودند که صرفاً کنترل هزینه را مورد توجه قرار می‌دادند و خروجی‌ها و درآمد کسب شده از محل این هزینه‌ها را

^{۲۰} -Nizar M. Alsharari

نادیده می گرفتند. مدل پیشنهادی این پژوهش جهت کنترل درآمدها و هزینه ها استفاده از ترکیبی از سیستم های هزینه یابی و درآمد می باشد این مقاله پیشنهاد می کند که جهت کنترل هزینه ها از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگرا با تکیه بر عنصر زمان که مشترک بین تمامی فعالیتها است استفاده شود و سپس بر اساس یک تقسیم بندی به فعالیتها تخصیص داده شود و سپس هزینه های تخصیص داده شده به درآمدهای تحقق یافته ردیابی شوند تا بتوان نتایج واقعی هزینه ها و درآمدها را مشخص نمود و سپس با مقایسه مبالغ بودجه شده به تحلیل انحرافات و ظرفیت بلااستفاده اقدام نمود. این روش شناسایی درآمد و هزینه سبب می گردد که رویکرد سود بر مبنای فعالیت در سطح ساختاری محاسبه گردد و از آنجا که بر مبنای اطلاعات واقعی در دنیای واقعی تهیه می شوند، نقص اساسی سود در رویکرد ساختاری را بر طرف می نماید. همچنین با به کارگیری این روش جهت شناسایی عملکرد، حسابداری بر مبنای سنجش مسئولیت با توجه به مشخص کردن درآمد و هزینه هر مرکز فعالیت تحقیق می یابد و هدف نهایی حسابداری که همان گزارشگری و پاسخگویی می باشد به واقعی ترین شکل ممکن اتفاق می افتد.

مثال عملی جهت پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای نتایج

شرکت الف در زمینه ارائه خدمات به مشتریان فعالیت می کند این شرکت دارای ساختار فعالیتی به شرح ذیل می باشد:



همانطور که مشخص است این مجموعه چهار بخش اصلی دارد که بخش معاونت مالی و اداری آن به عنوان ارائه دهنده خدمات به سایر بخشها صرفاً، هزینه ایجاد می کند و درآمد برای مجموعه نخواهد داشت، سایر اطلاعات به شرح ذیل می باشد:

اطلاعات درآمد و هزینه به شرح ذیل می باشد:

مجموع درآمدهای کسب شده: ۷۰ میلیارد ریال

درآمد بخش گروه های تخصصی مشاوره سرمایه گذاری: ۷ میلیارد ریال

درآمد بخش اعتبارات و نظارت: ۱۸ میلیارد ریال

درآمد بخش حقوقی: ۴۵ میلیارد ریال

مجموع هزینه های تحقق یافته: ۶۶ میلیارد ریال

هزینه بخش گروه های تخصصی مشاوره سرمایه گذاری: ۴ میلیارد ریال

هزینه بخش اعتبارات و نظارت: ۱۴ میلیارد ریال

هزینه بخش حقوقی: ۴۱ میلیارد ریال

هزینه بخش مالی و اداری: ۷ میلیارد ریال

مجموع امور ارجاع شده به سه بخش اصلی شرکت به شرح ذیل می باشد:

بخش گروه های تخصصی مشاوره سرمایه گذاری: ۷۰ مورد

بخش اعتباری و نظارت: ۳۰۰ مورد

بخش حقوقی: ۱۳۰۰۰ مورد

تعداد موارد به نتیجه رسیده در بخش های مختلف:

بخش گروه های تخصصی مشاوره سرمایه گذاری: ۵۰ مورد- ۵۰ مرکز هزینه و درآمد

بخش اعتباری و نظارت: ۲۵۰ مورد- ۲۵۰ مرکز هزینه و درآمد

بخش حقوقی: ۶۰۰ مورد- ۶۰۰ مرکز هزینه و درآمد

بخش معاونت مالی و اداری: ۳ مرکز هزینه (در این خصوص لازم به توضیح است که هزینه این مرکز با توجه به ارائه خدمات به

سه بخش دیگر بر اساس مستندات تهیه شده، شامل مصاحبه و پرسش نامه از مدیران و کارشناسان بخش ها مربوطه بر اساس

درصدهای استخراج شده تخصیص می یابد.)

سهم بخش های مختلف از هزینه های بخش مالی و اداری

بخش گروه های تخصصی مشاوره سرمایه گذاری: ۱۰ درصد

بخش اعتباری و نظارت: ۳۰ درصد

بخش حقوقی: ۶۰ درصد

میزان ساعات صرف شده در بخش های مختلف:

بخش گروه های تخصصی مشاوره سرمایه گذاری: ۲۰۰۰ ساعت

بخش اعتباری و نظارت: ۹۰۰۰ ساعت

بخش حقوقی: ۲۵۰۰۰ ساعت

بخش مالی و اداری: ۵۰۰۰ ساعت

متوسط زمان انجام هر مورد در بخش ها مختلف بر اساس بودجه:

بخش گروه های تخصصی مشاوره سرمایه گذاری: ۱۸ ساعت

بخش اعتباری و نظارت: ۱۹ ساعت

بخش حقوقی: ۲۰ ساعت

بر اساس اطلاعات فوق می توان نتیجه گیری به شرح ذیل نمود:

سود هر بخش	مجموع هزینه های هر بخش	مبلغ سهم بخش های مختلف از هزینه های مالی و اداری	درصد سهم بخش های مختلف از هزینه های مالی و اداری	هزینه	درآمد	شرح
۲,۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴,۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰	۴,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۷,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بخش گروه های تخصصی مشاوره سرمایه گذاری
۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۶,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰	۱۴,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بخش اعتبارات و نظارت
۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۴,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰	۴۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بخش حقوقی
.	.	.	.	۷,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	.	بخش مالی و اداری
۴,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۶,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۷,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰	۶۶,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع

در خصوص جدول فوق لازم به توضیح است که از ارائه اطلاعات تفصیلی خودداری شده است. در صورت ارائه اطلاعات تفصیلی، به عنوان مثال بخش گروه های تخصصی و مشاوره سرمایه گذاری شامل ۵۰ مرکز هزینه و درآمد می باشد که بر اساس سیستم نرم افزاری پیاده شده در سازمان سود و زیان هر ۵۰ مرکز مشخص و مبلغ دریافت شده و پرداخت شده نیز تعیین گردیده است و بر همین اساس میزان طلبها و بدهی ها شرکت نیز به واقعی ترین شکل ممکن و بر اساس هر مورد قابل ردیابی است. در این خصوص ذکر این نکته ضروری است که تمامی سیستم های نرم افزاری توانایی ارائه گزارش به این شکل ندارند و نیاز به ساختاری تعریف شده و منسجم می باشد.

شرح	تعداد موارد ارجاع شده	تعداد موارد به نتیجه رسید	تعداد موارد به نتیجه نرسیده	متوسط ساعت زمان انجام هر مورد در بخش ها مختلف بر اساس بودجه	مجموع زمان طبق بودجه	میزان ساعات صرف شده در بخش های مختلف	ظرفیت بلااستفاده بر اساس ساعات
بخش گروه های تخصصی مشاوره سرمایه گذاری	۷۰	۵۰	۲۰	۱۸	۹۰۰	۲,۰۰۰	۱,۱۰۰
بخش اعتبارات و نظارت	۳۰۰	۲۵۰	۵۰	۱۹	۴,۷۵۰	۹,۰۰۰	۴,۲۵۰
بخش حقوقی	۱۳,۰۰۰	۶۰۰	۱۲,۴۰۰	۲۰	۱۲,۰۰۰	۱۳,۰۰۰	۱,۰۰۰

بر اساس این جدول می توان اطلاعات بسیار ارزشمندی گردآوری و تصمیم گیری های سودمندی را اتخاذ نمود. به عنوان مثال در بخش گروه های تخصصی مشاوره سرمایه گذاری از مجموع ۷۰ مورد ارجاع داده شده ۵۰ مورد به نتیجه که حدود ۷۰ درصد را تشکیل می دهد و دلیل اینکه چرا ۲۰ مورد به نتیجه نرسیده اند و درآمدی هم برای مجموعه ایجاد نکرده اند نیاز به بررسی دارند که شامل دلایل درون سازمانی و برون سازمانی می باشد. همچنین در بخش هزینه ها نیز با اتکا به هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگر طرفیت بلااستفاده شناسایی شده است که نیاز به برنامه ریزی و استفاده مناسب و افزایش بهره وری در جهت رفع موانع درون سازمانی تحقق درآمد دارد.

منابع و ماخذ

- هزینه یابی نوین در کسب و کار، دکتر فریدون رهنمای رودپشتی، اعظم پور یوسف، مجله حسابداری مدیریت، سال دوم / شماره دوم / پائیز ۱۳۸۸

- بررسی تأثیر منحنی یادگیری بر سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگر (PFABC)، محمد نمازی، کاظم شمس الدینی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال نهم / شماره بیست و نهم / تابستان ۱۳۹۵

- بررسی ساده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت مبتنی بر محرک زمان گرا، بهروز خدارحمی، نازنین بشیری منش، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت سال سوم / شماره دهم / تابستان ۱۳۹۳

- میرکاظمی مقدم، سید علی، «حسابداری سنجش مسئولیت»، مجله حسابداری، شماره صدویست و یک، صفحه ۲۹ تا ۳۲

- هزینه یابی نوین در کسب و کار، دکتر فریدون رهنمای رودپشتی، اعظم پور یوسف، مجله حسابداری مدیریت، سال دوم / شماره دوم / پائیز ۱۳۸۸

Nizar M. Alsharari, RESULTS BASED COSTING (RBC) SYSTEM: QUESTIONING THE UNIT OF ANALYSIS IN ABC, Corporate Ownership & Control / Volume ۱۳, Issue ۲, Winter ۲۰۱۶, Continued - ۳

Alcouffe, S., N. Berland and Y. Levant (۲۰۰۸). "Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study." Management Accounting Research ۱۹(۱): ۱-۱۷.

Alsharari, N. M. (۲۰۱۳). The Dynamics of Management Accounting Change in the Jordanian Customs Organization as Influenced by NPM Reforms: Institutional Pressures, PhD Thesis, Durham University.

Anderson, S. W. and S. M. Young (۱۹۹۹). "The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems." *Accounting, Organizations and Society* ۲۴(۷): ۵۵۵-۵۵۹.

Armstrong, P. (۲۰۰۲). "The costs of activity-based management." *Accounting, Organizations and Society* ۲۷(۱): ۹۹-۱۲۰.

Baird, K. M., G. L. Harrison and R. C. Reeve (۲۰۰۴). "Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors." *Management Accounting Research* ۱۵(۴): ۳۸۳-۳۹۹.

Bakke, N. A. and R. Hellberg (۱۹۹۱). "Relevance lost? A critical discussion of different cost accounting principles in connection with decision making for both short and long term production scheduling." *International Journal of Production Economics* ۲۴(۱): ۱-۱۸.

Cinquini, L. and F. Mitchell (۲۰۰۵). "Success in management accounting: lessons from the activity-based costing/management experience." *Journal of Accounting & Organizational Change* ۱(۱): ۶۳-۷۷.

Cotton, W. D. J., S. M. Jackman and R. A. Brown (۲۰۰۳). "Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey." *Management Accounting Research* ۱۴(۱): ۶۷-۷۲.

Demski, J. S. (۱۹۸۰). *Information analysis*, (۲nd ed.). Reading, MA: Addison-Wesley.

Dent, E. and P. Bozeman (۲۰۱۴). "Discovering the foundational philosophies, practices, and influences of modern management theory." *Journal of Management History* ۲۰(۲): ۱۴۵-۱۶۳.

Drucker, P. F. (۱۹۹۹). *Managing for results*, Routledge.

Drury, C., S. Braund, P. Osborne and M. Tayles (۱۹۹۳). *A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies*, London: The Association of Chartered Certified Accountants

Drury, C. and M. Tayles (۲۰۰۶). "Profitability analysis in UK organizations: An exploratory study." *The British Accounting Review* ۳۸(۴): ۴۰۵-۴۵۵.

Feltham, G. A. (۱۷۷۲). Information evaluation, Studies in Accounting Research No. ۵. Evanston, IL: American Accounting Association.

Geri, N. and B. Ronen (۵۰۰۵). "Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing." Human Systems Management ۲۴(۲): ۱۳۳-۱۴۴.

Gosselin, M. (۲۰۰۷). "A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences." in C.S.Chapman, A.G.Hopwood and M.D.Shields (eds.) Handbooks of management accounting research ۲: ۶۴۱-۶۷۱.

Grant, D., R. Hall, N. Wailes and C. Wright (۲۰۰۶). "The false promise of technological determinism: the case of enterprise resource planning systems." New Technology, Work and Employment ۲۱(۱): ۲-۱۵.

Gunasekaran, A. and D. Singh (۱۹۹۹). "Design of activity-based costing in a small company: A case study." Computers & Industrial Engineering ۳۷(۱): ۴۱۳-۴۱۶.

Innes, J. and F. Mitchell (۱۹۹۰). "The process of change in management accounting: some field study evidence." Management Accounting Research ۱(۱): ۳-۱۹.

Innes, J., F. Mitchell and D. Sinclair (۲۰۰۰). "Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of ۱۹۹۴ and ۱۹۹۹ survey results." Management Accounting Research ۱۱(۳): ۳۴۹-۳۶۲.

Ittner, C. D., W. N. Lanen and D. F. Larcker (۲۰۰۲). "The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance." Journal of Accounting Research ۴۰(۳): ۷۱۱-۷۲۶.

Johnson, H. T. and R. S. Kaplan (۱۷۸۷). Relevance lost: The rise and fall of management accounting, Harvard Business School Pr.

Kaplan, R. S. (۱۹۸۶). "Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems. In K. Clark, R. Hayes, & C. Lorenz (Eds.), The uneasy alliance: managing the productivity technology dilemma (pp. ۱۹۵-۲۲۶). Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. and S. R. Anderson (۲۰۰۴). "Time-driven activity-based costing." Harvard business review ۸۲(۱۱): ۱۳۱-۱۴۰.

Langfield-Smith, K. (۲۰۰۸). "Strategic management accounting: how far have we come in ۵۰ years?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal* ۲۱(۲): ۲۰۴-۲۲۸.

Malmi, T. (۱۹۹۹). "Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms." *Accounting, Organizations and Society* ۲۴(۸): ۶۴۹-۶۷۲.

Parker, L., J. Guthrie, M. Milne and D. Otley (۲۰۰۸). "Did Kaplan and Johnson get it right?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal* ۲۱(۲): ۲۲۹-۲۳۹.

Parker, L. D. and N. R. Lewis (۱۹۹۵). "Classical management control in contemporary management and accounting: the persistence of Taylor and Fayol's world." *Accounting, Business & Financial History* ۵(۲): ۲۱۱-۲۳۶.

Parker, L. D. and P. Ritson (۲۰۱۱). "Fads, stereotypes and management gurus: Fayol and Follett today." *Management Decision* ۴۳(۱۰): ۱۳۳۵-۱۳۵۷.

Scapens, R. W. and J. Burns (۲۰۰۰). *Towards an understanding of the nature and processes of management accounting change*, Stockholm, Uppsala.

Sharman, P. A. (۲۰۰۳). "The case for management accounting." *Strategic Finance* ۸۵(۴): ۴۳-۴۷.

Yoo, Y., K. Lyytinen and N. Berente (۲۰۰۷). "An institutional analysis of pluralistic responses to enterprise system implementations." *ICIS ۲۰۰۷ Proceedings*: ۹۶.

Cost-based results From theory to practice

Abstract

The first-rate costing was initiated by al-Shari in ۲۰۱۶. Before introducing this system of costing, activity-based costing systems, time-based costing and cost-based costing were based on pragmatic activity. In this research, a brief description of costing systems has been presented and their advantages and disadvantages are presented. And then there is a complete description of the costing system based on the results and its benefits and its relationship with accountability accounting. Finally, we have shown that using this system of costing leads to realization of profit with the approach of activity with the elimination of its structural defects (in the most practical example). It turns out.

Key words: Activity-based costing, Time-based costing, Cost-based based on pragmatic activity, Results-based costing, Liability accounting, Profit-based approach to activity at the structural level.

