

هزینه یابی بر مبنای فعالیت

کاوه آذین فر^۱

فعالیت (ABC) را از جنبه های مختلف مورد بحث قرار داده و محدودیت ها و مزایای بکارگیری آن را تشریح و شرکت های موفق غربی که این روش را پیاده کردند معرفی کنیم.

مقدمه

حسابداری مدیریت دوران تحول خود را از اواسط دهه ۱۹۸۰ میلادی آغاز کرد. پیشگامان مهم این تحول پرفسور روبرت کاپلان و دوستان هم دانشکده ای وی بوده اند. آقایان کاپلان^۲ و کوپر^۳ با طراحی روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در دهه ۸۰ میلادی در واقع سهم بزرگی در تحول حسابداری مدیریت داشته اند. اگر چه رابطه بین هزینه ها و فعالیت ها از دهه ۶۰ میلادی از طرف برخی تئورسین های حسابداری از جمله



هدف اصلی از بکارگیری روش ABC بهبود در روش هزینه یابی فعالیت های عملیاتی است

چکیده

در دنیای مدرن و صنعتی امروز علاوه بر سودآوری، رقابت در سطح جهانی، افزایش رضایت مشتریان، تاکید بر کنترل کیفیت محصولات و کاهش هزینه ها جزء اهداف اصلی و اولیه مدیران است. و برای رقابت بهتر نیازی به کاهش قیمت فروش نیست، بلکه باید به قیمت مناسب، محصولات و کالاها را به فروش رسانند. قیمت مناسب فروش هم باید با توجه به محاسبه بهای

تمام شده به صورت اصولی، تعیین شود. با پیچیدگی های تولید و تکنیک های سنتی هزینه یابی، محاسبه بهای تمام شده تولید با مشکل جدی مواجه شده که برای حل این مشکل اساتید این رشته روش ABC^۴ را پیشنهاد نموده اند. در این مقاله بر آنیم تا تکنیک هزینه یابی بر مبنای

با توجه به موارد بالا، در عمل شناسایی کلیه عوامل موفقیت روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت مشکل بوده و در ضمن شناسایی عوامل موفقیت این روش باید در کنار مسائلی چون اهداف و استراتژی های سازمان، منابع، مهارت های کارکنان و مهارت های مدیریت ارشد در نظر گرفته شود و توجه صرف به مسائل فنی نمی تواند موفقیت در پیاده سازی این سیستم را تضمین کند.

به کارگیری ABC در نقطه بهینه

بکارگیری تکنیک فوق تنها زمانی می تواند انجام شود که منافع حاصل بیشتر از هزینه های صرف شده جهت اجرا باشد؛ به عبارت دیگر، بکارگیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت باید با در نظر گرفتن ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر مخارج صورت پذیرد.

در سیستم فوق تخصیص هزینه های سربار به محصولات با استفاده از محرک های هزینه انجام می شود. جهت تعیین این محرک ها بعضی از ویژگی های مربوط به هر محصول باید اندازه گیری شود. مثلاً در استفاده از صورتحساب های مواد اولیه به عنوان محرک هزینه، تعداد صورتحساب استفاده شده برای هر محصول باید مشخص شود. از طرف دیگر، عدم به کارگیری مستقیم این تکنیک منجر به اتخاذ تصمیماتی می شود که به دلیل ضعف اطلاعاتی، احتمال تصمیم گیری های نادرست را

لازمه کارایی و اثربخشی هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در مباحث

جدید به سه فاکتور مشارکت، همبستگی و رقابت اشاره دارد

افزایش می دهد.

هزینه اندازه گیری ها، هزینه اشتباهات و تنوع محصولات به طور مستمر در حال تغییرند و لذا تصمیم گیری در خصوص تداوم استفاده از ABC منوط به تجزیه و تحلیل هایی است که طی آن منافع حاصله در مقابل هزینه های صرف شده قرار داده می شود.

نمودار تقابل دقت اطلاعات و هزینه ها در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت به این صورت است:

سولومونز و استاباس مطرح شد ولی با همه این تفاسیر، طراحان اصلی این روش کاپلان و کوپر می باشند. این دو استاد مدعی شدند که سیستم های سنتی حسابداری صنعتی نه تنها پاسخگوی نیازهای مدیریت نیست بلکه در پاره ای از موارد سبب گمراهی و تصمیم گیری نادرست مدیریت می شود. هدف اصلی از بکارگیری روش ABC بهبود در روش هزینه یابی فعالیت های عملیاتی است. بررسی آمار و ارقام و مطالعه مقالات تخصصی حسابداری نشان داده که تکنیک ABC در بسیاری از شرکت های تولیدی و خدماتی غربی با موفقیت اعمال شده است.

بعضی از شرکت ها در مسائل تکنیکی نتوانستند روش فوق را در عمل پیاده و از اثربخشی آن محروم مانندند.

مدل ABC شامل ۳ بخش است: الف- ورودی های سیستم (داده ها) ب- فرآیند پردازش سیستم ج- نتایج سیستم.

برای موفقیت باید روی هر سه مورد کار دقیق صورت گیرد و موفقیت سازمان زمانی محقق می شود که ورودی های

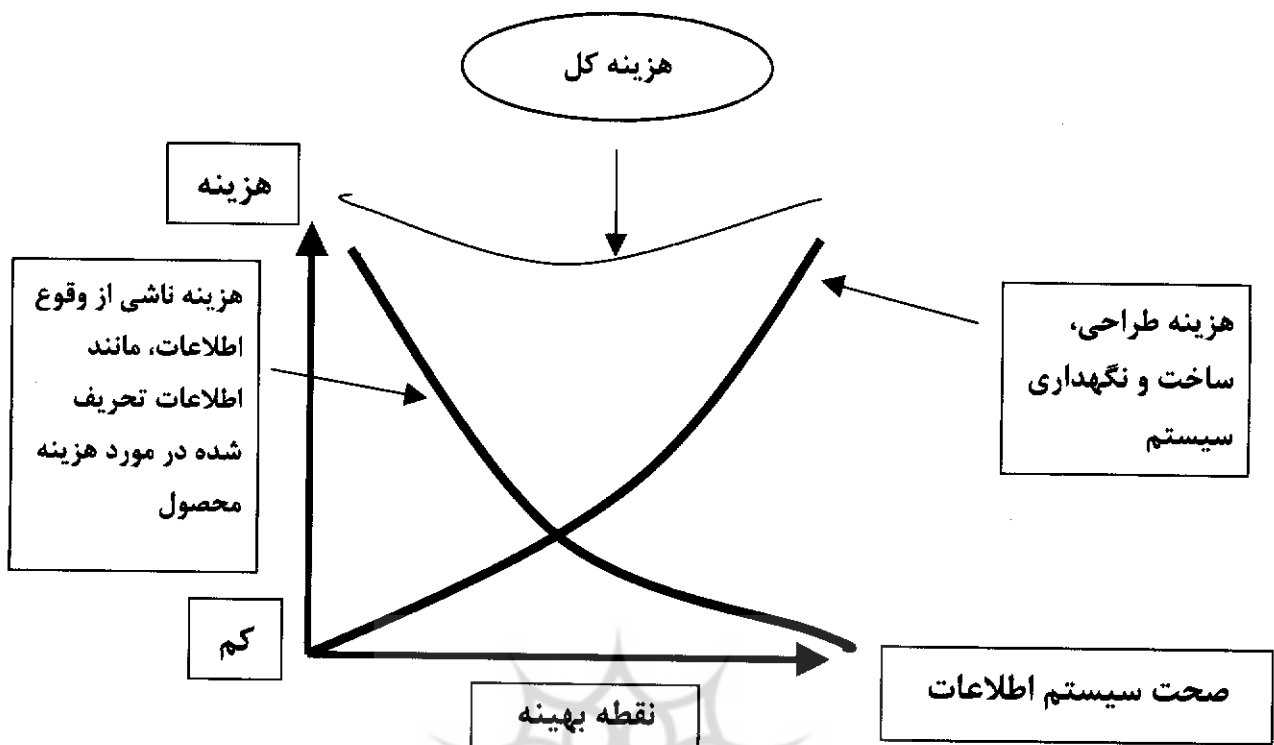
سیستم، داده های مناسب و قابل اتکاء بوده و درست پردازش شده و به درستی هم از آن ها استفاده شود. البته برای موفقیت در بکارگیری روش ABC باید موارد دیگری که کمتر به چشم می آیند را نیز مورد توجه دقیق قرار داد. از جمله می توان به نوآوری، بررسی مداوم منابع، سازماندهی مناسب، کار تیمی و مشارکت همه جانبه افراد

در سازمان، بررسی بازخورد و مشاوره برای بهبود اشاره کرد.

لازمه کارایی و اثر بخشی ABC در مباحث جدید به سه فاکتور اساسی ذیل اشاره دارد:

الف) مشارکت (مشارکت اجزای سیستم می تواند آنها را در نیل به اهداف سازمان با کمترین زمان ممکن کمک کند)
ب) همبستگی (گروه هایی که همبستگی بیشتری دارند در انجام وظایف موفق تر عمل می کنند).

ج) رقابت (رقابت در همه جنبه ها از جمله در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت باعث بهبود عملکرد می شود).



مؤسسات بهداشتی و حتی در سازمان های دولتی در آمریکا شاهد به کارگیری این سیستم هستیم.

مدل های پیاده سازی ABC:

دو مدل اصلی وجود دارد:

- ۱- مدل ادغامی
- ۲- مدل اختصاصی (تک کاره)

مدل ادغامی

در مدل های ادغامی که مدل های عمومی ABC هستند، در سطوح ویژه طراحی می شوند و برای انواع اهداف کاربردی از قبیل قیمت گذاری، برتری عملیاتی، بهبود عملیات تجاری و بودجه بندی قابل استفاده است. در این مدل ها به اهداف عمومی تر و بلند مدت تری اشاره می شود که می تواند سالانه یا بیشتر از یک سال باشد. این مدل نیازمند پشتیبانی مدیران ارشد است. و با روش هایی نظیر تفکیک وظایف، پایین آوردن ناسازگاری و تعارضات، ایجاد پیوستگی تیمی و مشارکت تیمی می توان به بهبود اجرای این مدل کمک کرد.

همان گونه که قبلاً بیان شد سیستم ABC دارای مزایای زیادی است که استفاده از آن را اجتناب ناپذیر کرده است، پاره ای از این مزایا به شرح ذیل برشمرده می شود:

- ۱- سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت اطلاعات را به صورت صحیح، طبقه بندی کرده و دستیابی به مدیریت کیفیت جامع (TQM) را تسهیل می کند.
- ۲- تعیین قیمت های انتقالی^۱ مناسب در سازمان های غیرمتمرکز
- ۳- شناسایی هزینه هایی با ساختار پیچیده (در بسیاری از سازمان ها هزینه های غیر مستقیم بخش عمده ای از هزینه های تولیدی را تشکیل می دهند). ABC نه فقط قادر به تخصیص مناسب این هزینه ها است، بلکه راهنمای مناسبی جهت مدیریت هزینه ها است.
- ۴- برخورد مناسب با هزینه های بازاریابی و توزیع و فروش
- ۵- ABC و مدیریت بر مبنای فعالیت^۲ (ABM) تنها به شرکت های صنعتی مربوط نمی شود بلکه در سازمان های خدماتی نیز کاربرد دارد. بانک ها، شرکت های مخابراتی،

بر مبنای میزان استفاده آنها از هر فعالیت، به موضوعات هزینه تخصیص داده می شود.

دو مرحله اول (مراحل مدیریتی) که شامل شناسایی فعالیت ها و تعریف عوامل محرک هزینه ها بود، مراحل بحرانی در اجرای موفقیت آمیز روش ABC/M (ABM) هستند و باید در سطوح مدیریتی ارشد تحلیل و بررسی شوند. انجام این تحلیل مستلزم داشتن بینش جامعی از فرایند تجاری سازمان است، لذا تحلیل آن توسط دایره حسابداری مالی توصیه نمی شود البته با بهره گیری از مشاوران بیرونی، سازمان ها می توانند با تشکیل گروه های تخصصی از بین مدیران ارشد اقدام به تعریف فعالیت ها و عوامل محرک هزینه ها نمایند و سپس اقدام به طراحی سیستم هزینه یابی مناسب کنند. تجربیات نشان می دهد که حتی با وجود مشاورین حرفه ای و نرم افزارهای آماده برای فروش، طراحی و استقرار چنین سیستم هایی ممکن است ماه ها به طول انجامد.

ساختار سلسله مراتبی هزینه ها:

- سیستم ABC، بر فعالیت هایی تاکید دارد که برای تولید محصول باید انجام شود. هزینه ها با توجه به میزان استفاده هر محصول از فعالیت ها، به محصولات تسهیم می شود.
- سیستم ABC ما را قادر می سازد تا با تجزیه و تحلیل فعالیت ها و شناسایی عوامل محرک هزینه، هزینه های غیر مستقیم را بطور سلسله مراتبی طبقه بندی نمائیم.
- ۱- هزینه های غیر مستقیم در سطوح واحد محصول مثل مواد کمکی تولید، سوخت و انرژی که فعالیت های مرتبط با آن برای تولید یک واحد محصول، هر بار انجام می شود.
 - ۲- هزینه های غیر مستقیم در سطح دسته محصول از قبیل هزینه آماده سازی خط تولید، تخصیص مواد و برنامه ریزی تولید و کنترل کیفیت (در صورتی که در انتهای هر دسته محصول واقع شود) که مرتبط با فعالیتهایی است که برای تولید یک گروه از محصولات هر بار انجام می شود.
 - ۳- هزینه های غیر مستقیم در سطح محصول مثل هزینه های برنامه ریزی و مهندسی تولید.
 - ۴- هزینه های غیر مستقیم در سطح فرایند تولید مثل

مدل اختصاصی

در مدل های اختصاصی ABC که برای کاربردهای خاص ABC ارائه می شود، معمولاً کمتر زمان بر است. در اجرای این مدل نیاز به کارمندان کمتری است و تصمیم گیری در سطوح مدیریت رده میانی و پایینی صورت می گیرد. در این مدل مفاهیم راهبردی کمتری به چشم می خورد. و نیاز به پشتیبانی مدیریت رده بالای سازمان جهت پاداش یا تصدیق فعالیت ها نیست. این مدل در صورتی منافع بالایی دارد که ۵ عامل زیر در طراحی آن لحاظ شود:

الف) دقت در هزینه یابی

- ب) پویایی تیمی در این مدل اهمیت زیادی ندارد. زیرا افراد کمی در این مدل درگیر هستند.
- ج) قابل درک بودن مدل توسط کارکنان بسیار مهم است.
- د) باید در زمان کوتاه قابل اجرا باشد.
- ه) باید در تصمیمات قیمت گذاری اطلاعات مربوطی را فراهم آورد.

اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت

در این روش هزینه های سربار را در چندین مخزن هزینه گردآوری می کنند که با فعالیت های لازم برای تولید محصولات مرتبط است که از چهار مرحله تشکیل می شود:

- ۱- شناسایی و طبقه بندی فعالیت ها: هر سازمان ممکن است صدها هزار فعالیت را انجام دهد. این فعالیت ها شامل فعالیت های پشتیبانی تولید کالا و خدمات، فعالیت های مدیریتی در فرایند تولید و توسعه می باشد.

- ۲- تعریف عوامل محرک هزینه، که چرایی وقوع هزینه را تشریح می کند: برای مثال تعداد سفارش ممکن است توجیه کننده هزینه های دایره خرید باشد یا تعداد مکان های در نظر گرفته شده برای فروش ممکن است عامل هزینه های توزیع و فروش باشند. به هر حال تعداد کافی از این عوامل باید شناسایی شود.

۳- گردآوری هزینه ها بر مبنای فعالیت

- ۴- تخصیص هزینه فعالیت ها به محصولات بر مبنای منابع مصرفی (فعالیت ها): پس از ایجاد مخازن هزینه و تعیین عوامل هزینه، هزینه های انباشت شده در مخازن مذکور

هزینه های مهندسی کارخانه.

۵- هزینه های غیر مستقیم در سطح کارخانه، که فرایند تولید عمومی کارخانه را پشتیبانی می کند. محرک هزینه در این طبقه هیچ ارتباطی با تولید ندارد و منطق اقتصادی خاصی برای تخصیص آن به تولیدات نیز قابل تصور نمی باشد.

در سال ۱۸۹۲ اقتصاددان بزرگ انگلیسی آقای هوپکینسون^{۱۲} خاطر نشان کرد که تخصیص هزینه های غیرمستقیم (اعم از ثابت یا متغیر) بر اساس حجم، به تحریفات جدی منجر می شود. هوپکینسون در آن سال اشاره کرد که باید از روش تعرفه بندی ۲ گانه تخصیص (ثابت و متغیر) بر اساس عوامل ایجادکننده هزینه استفاده کرد. روش ABC تعرفه بندی مجددی از هزینه هاست. در واقع ABC با تعریف هزینه ها بر مبنای عوامل محرکه و به طور سلسله مراتبی، مبنای مناسبی را جهت تخصیص هزینه های نیمه متغیر و نیمه ثابت فراهم می کند.

زمینه های کاربرد سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت:

در آمریکا پژوهشی که در مورد کاربرد سیستم ABC صورت گرفت نشان داد که ۲۶ درصد شرکت های مورد مطالعه از سیستم مذکور استفاده می کنند که در حدود ۲۵ درصد آنها سیستم ABC را جایگزین سیستم حسابداری موجود خود کرده و ۷۵ درصد این سیستم را همراه با سیستم فعلی حسابداری صنعتی به کار گرفته اند. در انگلستان نیز تحقیق مشابهی انجام شد و مشخص گردید که در شرکت های انگلیسی استفاده از سیستم ABC در حدود ۳۲ درصد بوده است. در میان شرکت های کانادایی هم، ۱۴ درصد شرکت های مورد مطالعه در یک پژوهش، سیستم ABC را کاملاً جانشین سیستم سنتی و ۷۶ درصد باقیمانده از ABC به عنوان مکمل سیستم سنتی استفاده کرده و ۱۰ درصد دیگر فقط از سیستم هزینه یابی سنتی استفاده نموده اند. سیستم ABC علاوه بر استفاده در شرکت های تولیدی، در شرکت های خدماتی نیز مورد استفاده وسیع قرار گرفته است که پاره ای از این کاربردها به

شرح زیر است:

۱- کاربرد در واحدهای صنعتی

ارنست اندیانگ^{۱۳} اقدام به استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای شرکت های بزرگ در صنعت الکترونیک، تولیدکنندگان نوشابه و عرضه کنندگان وسایل ساختمان کرده است. نتیجه این اقدامات نشان داد که تنها راه موفقیت شرکت ها برای کاهش هزینه ها این بود که از سیستم ABC استفاده کنند و منابع مصرفی مربوط به فعالیت های گوناگون خود را با توجه به علل به وجود آمدن آنها کنترل نمایند تا از صرفه جویی های قابل توجهی برخوردار شوند. علاوه بر این، فعالیت ها جنبه اصلی توانایی شرکت ها برای رسیدن به اهداف ایده آل شان بودند و این موضوع اهمیت داشت که شرکتها با به کارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و مدیریت هزینه ها و با تاکید بر فعالیت ها، موقعیت فعلی خود را طوری ارتقا بخشند که در صحنه رقابت جهانی حرفی برای گفتن داشته باشند. یک شرکت لوله سازی با درآمد سالانه ۱۰۰ میلیون دلار، دارای هزینه های سربار بالایی بود (تقریباً ۶۰ درصد بهای کالای فروخته شده). شرکت مذکور طی چند سال عملیات مبلغ هنگفتی سرمایه خود را از دست داد و لذا تصمیم گرفت که با کمک مشاورین مالی، مطالعه ای را در این زمینه انجام دهد. اولین اقدامی که صورت گرفت، بازنگری سیستم حسابداری صنعتی و پیاده کردن سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت بود. نتیجه این مطالعه نشان داد که این سیستم، رقابت خارجی شرکت را اصلاح کرد و شرکت توانست با کاهش محصولات بعضی از خطوط تولید و تغییرات در پیچیدگی های محصولات در نهایت سود آوری خود را بهبود بخشد. مثال دیگر مربوط می شود به یک شرکت سازنده موتورهای ماشین، که تحت فشار بود تا محصولات را با کیفیت بهتر و هزینه کمتر تولید نماید. سیستم حسابداری صنعتی آنها بهای تمام شده محصولات را بر اساس مواد اولیه مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار کارخانه محاسبه می کرد و هزینه های سربار فقط بر اساس دستمزد به محصولات تسهیم می شد که به مرور این شرکت دچار مشکلات متعددی شد و مجبور شد که سیستم حسابداری سنتی را به

شرکت اتی اند تی^{۱۱} که در صنعت تلفن کار می کند، از طرف دولت ماموریت یافت نرخ تعرفه هزینه مکالمه را که دولت آمریکا بر اساس هزینه و نرخ بازده سرمایه تعیین کرده بود، بر اساس رویه های مناسب تسهیم هزینه ها تعیین نماید. لذا در سال ۱۹۹۲، سیستم ABC را پیاده نمود. استفاده از این سیستم، باعث رضایت مشتریان، اصلاح رابطه قیمت و تولید، افزایش سود آوری، تعیین منابع لازم برای عملیات، تعیین بهای تمام شده خدمات به مشتریان و بهبود جریان بودجه بندی شرکت شد.

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حال حاضر، در بسیاری از سازمان های بهداشتی مورد استفاده قرار می گیرد. به عنوان نمونه ۲۰ درصد بیمارستان های آمریکا و کانادا از این سیستم استفاده می کنند. این سیستم می تواند وسیله موثری برای کنترل هزینه ها و ارائه اطلاعات دقیق هزینه های مداوم باشد. به عنوان مثال در مرکز خدمات درمانی بروک وود مدیکال سنتز^{۱۲} به کمک حسابداران مدیریت سیستم ABC و برنامه های مدیریت هزینه پیاده شده و به نحو چشم گیری موثر واقع گردیده است.

شرکت بلوشید^{۱۳} سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را جهت تخصیص مناسب هزینه ها در قسمت های مختلف شرکت پیاده کرد. مدیران اجرایی رده بالای این شرکت، کمیته هایی را جهت تدوین اهداف شرکت تشکیل دادند و سپس اطلاعات فعالیت ها در طبقات مختلف سازمان توسط نمایندگان آنها جمع آوری شد. بدین ترتیب قدم های لازم جهت پیاده سازی سیستم ABC در این شرکت برداشته شد و نتیجه این اقدامات نشان داد که هزینه یابی بر مبنای فعالیت مورد قبول عامه کارکنان و مدیران در داخل شرکت قرار گرفته است و این اطلاعات در زمینه های عملیاتی، برنامه ریزی و تصمیم گیری های شرکت نیز به طور وسیع به کار برده می شود.

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در سیستم بانکی نیز به طور موفقیت آمیزی به کار گرفته شده و سبب افزایش سودآوری در بانک ها به طور چشم گیری شده است. هم چنین این سیستم جهت رفع مشکلات تخصیص هزینه ها و بهبود گزارش دهی به مدیران رده های مختلف، در

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تغییر دهد. در این مورد، مراحل اجرایی سیستم انجام و مشکلات عمده شرکت رفع شد. بنا به اظهارات مدیر این شرکت مزایای زیر ناشی از به کارگیری سیستم جدید می باشد:

الف) از نحوه عملکرد کارکنان شرکت شناخت بهتری حاصل شد.
ب) از هزینه های واقعی شرکت اطلاعات بیشتری کسب شد.
ج) از موقعیت های موجود جهت کاهش هزینه ها شناخت بیشتری به دست آمد.

شرکت کامپیوت موتور^{۱۴} که وسایل الکترونیکی پیچیده ای را تولید می کند، نیاز زیادی به اطلاعات لازم جهت کنترل عملیات خرید داشت. این شرکت از طریق پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و همکاری حسابداران مدیریت خود توانست به اهداف عملیاتی خویش دست یابد. نمونه دیگر شرکت سوپر باکری^{۱۵} که انواع و اقسام نان و پیراشکی و کیک را تولید می کرد، که برای بهبود گزارش گیری عملیاتی و هزینه یابی شرکت از سیستم ABC استفاده نمود. شرکت اورجینال بردفورد سوپ ورکز^{۱۶} که از نظر حجم عملیاتی مالی شرکت متوسطی است و به تولید انواع صابون اشتغال دارد، با مشکل رشد فروش و کاهش سودآوری مواجه بود که با استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت وضعیت مالی آن بهبود یافت و بار دیگر سریعاً سود آور شد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های دارای فناوری بالا و پیچیده هم به طور موفقیت آمیزی به کار گرفته شده است. هم چنین، سخت افزارها و نرم افزارهای رایانه ای متعددی ایجاد شده است که به آسان سازی و تحویل سفارشات در سیستم ABC کمک شایان توجهی می کند.

۲- کاربرد در واحدهای خدماتی

موسسه حسابرسی لیندسی و شرکاء^{۱۷} به لحاظ مشکلات مالی، سیستم حسابداری شرکت حمل و نقل ترسی ترانسپورت^{۱۸} (از شرکت های متوسط کامیون داری) را مورد بررسی قرار داد و با استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تمرکز بر روی فعالیت های شرکت، سیستم حسابداری اصلاح و مشکلات مالی آن را برطرف نمود.

از هزینه یابی بر مبنای فعالیت تامدیریت بر مبنای فعالیت :

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت از منظر باز خورد بین دیدگاه مدیریت سازمان و دیدگاه های حسابداری مفهوم خود را باز می یابد. مراحل مدیریتی شامل ترسیم فعالیت های موسسه و تجزیه و تحلیل فرآیند تجاری است. در مراحل حسابداری، گردآوری اقلام هزینه ها بر مبنای فعالیت و تخصیص آن به محصولات صورت می گیرد. به هر حال مرحله تخصیص هدف نهایی نیست بلکه مرحله نهایی تحلیل اطلاعات مربوط به بهای تمام شده حاصل از به کارگیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت و نتیجه گیری های مربوط به آن می باشد. در ضمن در مرحله نهایی، تجزیه و تحلیل نتایج حاصله، شناسایی نقاط ضعف با هدف بهبود در فرآیند تولید و کاهش هزینه ها امری اجتناب ناپذیر است. سیستم ABM در راستای افزایش سود از طریق کاهش در حجم فعالیت (و نه از طریق افزایش در فعالیت ها) تلاش می کند. تغییر در ترکیب نوع محصول تولیدی و یا تغییر در انتخاب مشتریان یک نمونه از کاربرد چنین سیستمی است. دست کشیدن از مشتریان و محصولات با فعالیت های اندک، احتمالاً کاهش در هزینه های غیر مستقیم را موجب می شود و بدین ترتیب صرفه جویی هایی حاصل می شود که احتمالاً بسیار بیشتر از درآمد از دست رفته در این فرآیند خواهد بود. ABC شیوه هزینه یابی سنتی را در تخصیص دو مرحله ای به طریق زیر اصلاح می کند :

- ۱- در ABC هزینه های غیر مستقیم بر مبنای هر فعالیت که معرف ساختار تجاری است گردآوری می شود. (به جای گردآوری هزینه ها برای دواير خدماتی که نمودی از ساختار کارکردی موسسه است)
- ۲- در حوزه هر فعالیت مبنای گردآوری هزینه های آن حوزه، اصول پذیرفته شده حسابداری است که شامل هزینه های اداری و فروش نیز می باشد.
- ۳- در روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت ساختار هزینه های متغیر به صورت سلسله مراتبی بیان می شود. از این رو می توان انتظار داشت که هزینه یابی بر مبنای فعالیت روش بهتری برای به کارگیری منابع سازمان و

سوپر مارکت ها نیز به کار می رود.

بنابراین در مجموع کاربرد عملی مثبت سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای موارد خدماتی از جمله بیمارستان ها، سازمان های بهداشتی، مراکز خدمات تلفنی، صنعت بانکداری و تهیه و توزیع مواد غذایی گزارش شده است.

محدودیت های روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت :

اولین محدودیت در به کارگیری روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت این فرض است که رابطه یک طرفه بین حجم فعالیت ها و هزینه ها وجود دارد در حالی که در عمل ممکن است این ارتباط یک طرفه بین میزان هزینه و عوامل محرکه آن وجود نداشته باشد. شرکت هایی که از این روش استفاده نموده اند، اغلب از نبود این رابطه یک طرفه شکایت داشته اند. محدودیت دوم، چشم پوشی از امکان وجود هزینه ها و تولیدات مشترک است. این چشم پوشی ما را قادر می کند تا بتوانیم صورت سود و زیان را در سطح واحد محصول تهیه نماییم. به هر حال در صورت وجود هزینه های مشترک امکان تهیه صورت سود و زیان در سطح واحد محصول وجود ندارد. محدودیت سوم، نادیده گرفتن ظرفیت و میزان سودمندی منابع است. باید بین محصولی که با استفاده از منابع کمیاب تولید می شود و محصولی که با استفاده از ظرفیت اضافی سازمان تولید می شود، تفکیک قائل شد. تجربه نشان داده که به کارگیری ABC به نتایج کاملاً متفاوت از به کارگیری سیستم هزینه یابی سنتی منجر می شود. معمولاً در سیستم هزینه یابی سنتی، هزینه تولید را در صورت پائین بودن هزینه مستقیم، کمتر از واقع برآورد شده و به گونه ای مشابه در صورت بالا بودن هزینه مستقیم، بیش از واقع برآورد می شود. به طور کلی هر چه فرآیند ساخت محصول پیچیده تر باشد هزینه یابی سنتی، بهای محصول را کمتر از واقع نشان می دهد. منظور از پیچیدگی، متنوع بودن مواد مصرفی، نوع تکنولوژی مورد استفاده و دفعات مورد استفاده خط تولید است. لازم به ذکر است که بر اساس تحقیقات انجام شده در ۷۷ درصد از موارد بین هزینه یابی سنتی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت بیش از ۲۰ درصد اختلاف وجود دارد.

ارزیابی سود دهی محصولات ارائه می کند.

ABM هنوز با تردید های اساسی مواجه است. تحقیقات انجام شده در کشورهای امریکا، انگلستان و استرالیا نشان می دهد که کمتر از ۱۵ درصد از شرکت ها از این روش استفاده می کنند. و بیشتر شرکت ها از اجرای روش ABM رضایت چندانی نداشته اند. و حدود ۱۰ درصد از این شرکت ها پس از اجرای این روش از تداوم در استفاده آن منصرف شده اند. به راستی علت این امر چیست؟ بر اساس تحقیقات انجام شده و تجربیات شخصی بسیاری از مدیران که درگیر اجرای این روش بوده اند، تصور در به کار گیری روش ABM را می توان به ناهماهنگی های موجود بین بخش های مختلف یک سازمان نسبت داد. البته مقاومت کارکنان در مقابل تغییرات و همراهی نکردن مدیریت ارشد سازمان در پیاده سازی این سیستم مشکلات دیگری است که رفع آن به عزم راسخ کل سازمان مربوط شده و تکیه صرف روی مباحث تئوریک به هیچ وجه کافی نیست.

خلاصه و نتیجه گیری :

درس اصلی که سیستم ABC و ABM به ما می دهد، معطوف ساختن یک سازمان به اجزای داخلی اش است. همانطور که بیان شد، نیاز به کاهش هزینه های پیچیده تولید به خوبی توسط اغلب مدیران درک شده است و به همین خاطر است که سازمان ها با فرهنگ بوروکراتیک تمایل بیشتری به بکار گیری سیستم ABC دارند. اما همیشه نمی توانند ABC را در عمل اجراء کنند. این سیستم می تواند در موارد زیر کاربردهای زیادی داشته باشد:

- الف) بهبود سیستم هزینه یابی و تخصیص هزینه های شرکت به طور مطلوب تر
- ب) تعیین بهای تمام شده و قیمت گذاری محصولات به طور منطقی تر و دقیق تر
- ج) کنترل عملیات شرکت و برنامه ریزی کارادر آینده.
- د) کمک به تصمیم گیری های کارآتر، صحیح تر و دقیق تر مدیریت.

و) ارزیابی صحیح تر از عملیات مالی مدیران.

اما دسترسی به این مزایا بدون توجه به عوامل رفتاری

هزینه یابی استراتژیک به جای هزینه یابی تصمیم:

اطلاعات تهیه شده در سیستم ABC نمی تواند مبنای مناسبی جهت تصمیم گیری های روزانه مدیران باشد. هدف اصلی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تاکید بر توجه مدیریت به یافتن راه هایی برای استفاده بهینه از منابع در دسترس است. به هر حال هنگامی که تصمیمی در سطح استراتژیک گرفته می شود، اطلاعات تفصیلی تهیه شده به وسیله روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت قابلیت استفاده ندارد. البته اطلاعات این سیستم برای مدیران سطوح میانی که به اطلاعات تفصیلی زیادی نیاز دارند بسیار مفید است. در ضمن سیستم ABC هرگز نسخه ای برای حسابداری مدیریت نمی باشد. سیستم ABM هم به طور طبیعی نمی تواند فرایند تصمیم گیری را پشتیبانی نماید، تصمیماتی نظیر ترکیب تولید، تعیین نرخ تولید، سودآوری و تداوم محصولات تولیدی از روش ABC یا سیستم ABM قابل پشتیبانی نیستند. چنین تصمیماتی نیاز به بررسی همه جانبه از تمام بخش ها، دواپر و منابع سازمانی دارد. پس چه توجیهی در استفاده از یک سیستم پیچیده ای مثل ABM وجود دارد؟ آیا چنین سیستمی توانایی پشتیبانی از تصمیمات استراتژیک را دارد؟ تجربیات عملی که در سالیان متمادی در شرکت های بزرگ امریکا و کانادا به دست آمد نشان می دهد که در بیشتر موارد برای اخذ تصمیمات استراتژیک، مدیران اعتقاد چندانی به اطلاعات ایجاد شده در سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ندارند و اغلب خواهان گردآوری اطلاعات اضافی از بررسی های کلی در تمام بخش های سازمان هستند. به عبارت بهتر، این سیستم در تصمیمات استراتژیک نقش کم رنگی را ایفاء می کند.

امروزه در موسسات حسابرسی بزرگ بخش های مشاوره نرم افزاری، ایجاد شده که اجرا و به کار گیری ABM را تا حدود زیادی تسهیل می نماید.

به هر حال علی رغم طرح مزایای به کار گیری ABM در مباحث نظری و مقالات تخصصی و پشتیبانی عملی آن از سوی موسسات مشاوره ای، کسب موفقیت در به کار گیری

- 11-Ad Hoc Models
- 12-Hopkinson
- 13-Ernest & Young
- 14-CompuMotor
- 15-Super Bakery
- 16-Original Brad Ford Soup Works
- 17-Lindsay & Association
- 18-Tracy Transport
- 19-AT & T
- 20-Brookwood Medical Center
- 21-Blue Shield

منابع

- 1-Marc wouters; James Anderson; Finn Wynstra (2004) "The Adoption of Total Cost of ownership For Sourcing Decisions" A Structural equations analysis .ISBM Report 4 North western.
- 2-Nur Naha Abu Mansor; tayles; M and Pike; R.(2004)" *The Role of Team Realated Factors in Implementation Success of Activity- based costing systems . Working Paper No 04/23 .*
- 3-Jose D. Porter Robin M .MONK (2004)" *A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing In Small Companies*" State university of New York at New Paltz.
- 4-Georgia 'M (2000) *Activity based Costing and Real Time Cost Monitoring. Journal of Cost Management.*
- 5-Atkinson; A ;R.D .Baker ;c.s Kaplan and S.M Young (1997) *Management accounting ; 2nd prentice hall ;inc ; New jersey*
- 6-Cooper ; R. (1990) *Cost Classification in unit based and Activity based manufacturing cost systems ; Journal of cost management ;autumn ;pp.1-40*
- 7-Merz C.M and A Harry ;(1993)" *ABC Accountants on design team at HP*" ; *Management Accounting ; Autumn pp .22-27.*

ممکن نیست که مهمترین عوامل رفتاری را می توان به شرح ذیل طبقه بندی کرد:

۱- فرهنگ بین المللی ، جامعه و سازمان نسبت به این سیستم

۲- فرهنگ مدیران (نگرش مدیریت نسبت به این سیستم)

۳- شیوه های ارزیابی مدیران

۴- فعالیت های نظارتی و اعمال کنترل در سازمان

۵- نحوه تسهیم هزینه های شرکت

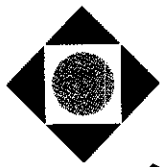
۶- ایجاد هماهنگی بین بخش های مختلف سازمان

در این موارد لازم است که تاثیر دقیق هر یک از موارد رفتاری در تهیه ، تدوین و اجرای سیستم ABC از دیدگاه نظری و تجربی مورد بررسی قرار گیرد و اهمیت آن روشن تر شود . قبل از توجه به مسائل رفتاری و پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ابتدا باید مشخص شود که هدف ، اعمال کدام مدل است (مدل ادغامی یا تک کاره) و سپس به موارد مزایا و محدودیت های ABC و مسائل رفتاری و سایر جنبه ها از دید کلی نگریسته شود ، و با توجه به مسائل مدیریتی و یک دید کاملاً استراتژیک به پیاده سازی آن اقدام کنیم . در غیر این صورت با نادیده گرفتن هر یک از نکات بالا سیستم مذکور شکست خواهد خورد (همانطور که در بعضی از شرکت های شرق آسیا شاهد آن هستیم) و نکته آخر این که باید سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را به تدریج و گام به گام به کار گرفت و در کاربرد و حصول نتایج آن عجله نکرد.

بی نوشت

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

- 2-Activity Based Costing
- 3-Kaplan
- 4-Cooper
- 5-Solomons
- 6-Staubus
- 7-Total Quality Management
- 8-Transfer Prices
- 9-Activity Based Management
- 10-Embedded models



بانک کارآفرین

دانش جهانی، راه حل ایرانی

هماهنگ با شما

در کنار شما

Global Knowledge
Local Solutions

پیمان جان علوم انسانی

همسو با آخرین تکنولوژی روز جهان

طیف کامل خدمات بانکی

مناسب با نیازهای شما

www.karafarinbank.com



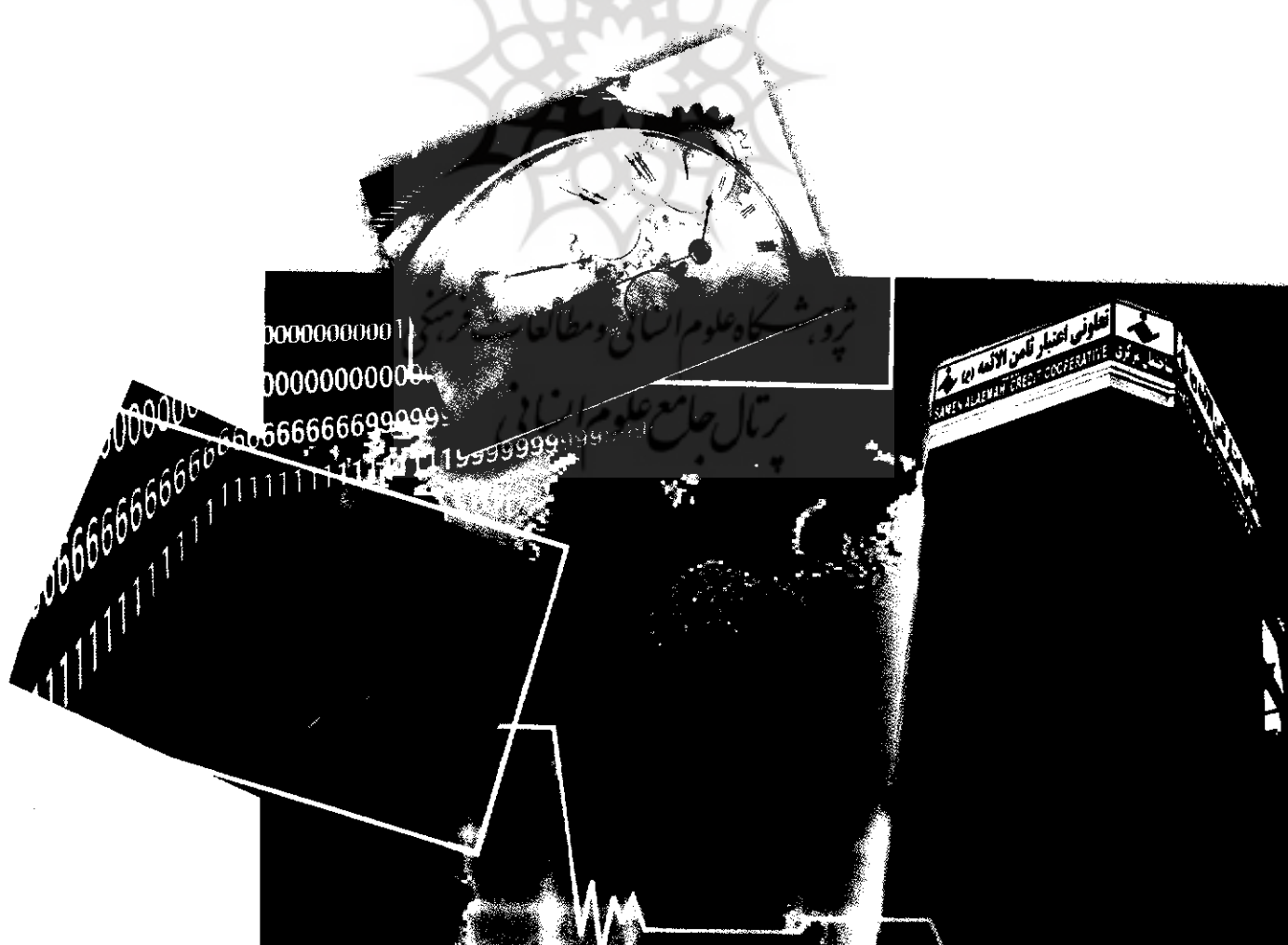
خانه تعاون

تعاونی اعتبار ثامن الائمه

ثمره اعتماد شما

با بیش از ۴۰۰ شعبه در سراسر کشور

ارائه دهنده خدمات مالی و اعتباری



دفتر مرکزی: تهران - خیابان گاندی - خیابان ۱۵ برج ثامر

تلفن: (۱۰ خط) ۸۲۰۷۲۲۲۰ فاکس: ۸۸۷۹۳۴۹۳

روابط عمومی تعاونی اعتبار ثامن الائمه (ع)



نرخ سود علی الحساب سپرده‌ها

نوع سپرده	نرخ سود علی الحساب
سپرده سرمایه گذاری بلند مدت (پنج ساله)	۲۰/۵٪
سپرده سرمایه گذاری بلند مدت (چهار ساله)	۱۹/۵٪
سپرده سرمایه گذاری بلند مدت (سه ساله)	۱۹٪
سپرده سرمایه گذاری بلند مدت (دو ساله)	۱۸/۵٪
سپرده سرمایه گذاری بلند مدت (یک ساله)	۱۸٪
سپرده سرمایه گذاری کوتاه مدت ویژه (شش ماهه)	۱۵٪
سپرده سرمایه گذاری کوتاه مدت	۱۳٪

سود علی الحساب سپرده های فوق بطور روز شمار پرداخت میگردد.

0000
0000
6666
1111

طرح یک هیبستگی
شماره هیبستگی: %۷۶
اعطای تسهیلات در قالب عقود اسلامی
به بانندگان مساهمین پس از اتمام فرآیند احصای

نوع هیبستگی	مدت اعتبار	مبلغ تسهیلات	نرخ سود
۵	۱۲	۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۲٪
۶	۱۵	۲۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۵٪
۸	۲۲	۳۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۵٪

توجه: اعتبار تا سقف سقف اعتبار است.

000000111111111111111111
100000000000000000000011
366699999999999999999999
111111111199999999999999

مستریان گرامی
برای یک حساب
پسندیدگی
تالک بانک سامان

تعاونی اعتبار سامان الزمه بهره اعتماد شما

طرح هیبستگی
نرخ هیبستگی: %۷۶
مهرورزان

رفع حواجز نیازمندان در قالب
اعطای تسهیلات
به زوج های جوان و یسهماران

باقیات وصاحات
سپرده گذاری افراد خیر
به معرفی افراد نیازمند
در قالب هیبستگی



- حسابداری و دفتر داری ده سطحی
- کنترل صندوق و بانک و خزانه داری
- حقوق و دستمزد و پرسنلی
- اموال و دارائیهای ثابت
- برنامه ریزی و کنترل تولید و موجودی
- انبار و حسابداری انبار
- فروش و پخش و حسابداری فروش
- قیمت تمام شده

نرم افزار جامع مالی و اداری

تمامی نیازها

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

بانک‌های اطلاعاتی نامحدود (شرکتهای مختلف) با تعاریف و اسناد مستقل، سال‌های مالی متعدد برای هر بانک اطلاعاتی، کاربران متعدد با رمز عبور و حدود دسترسی قابل تعریف، امکان استفاده بصورت تک کاربره و شبکه، امکان بکارگیری در چند محل جغرافیایی مختلف و تبادل و یکسان سازی اطلاعات توسط Outlook، ارسال اطلاعات و گزارش‌ها و فهرست‌ها به Excel، پشتیبانی کلیه چاپگرها، حفاظت و مقاومت بسیار بالا در مقابل خرابی اطلاعات و قطع برق، امکانات بسیار پیشرفته جهت جستجوی اطلاعات و اسناد و گزارش‌ها، قابلیت طراحی گزارشهای جدید با امکان تعریف ستون‌ها و جداول و شرایط بصورت پارامتریک. مدیریت چاپ بسیار قوی با امکانات تعریف نوع کاغذ، فونت، رنگ، چاپگر، سربرگ، آرم، سطر بندی، حواشی و تعیین ستون‌های مورد نیاز در کلیه گزارشها و دفاتر و فهرستهای برنامه، راهنمای Online به اضافه کتاب راهنمای جامع، برنامه نویسی تحت محیط Windows با استفاده از Delphi و SQL Server امکانات درج، ادغام، جایجائی، حذف، تغییر تاریخ، درج ردیف،... برای اسناد حسابداری در مرحله تنظیم، حسابداری ارزی کامل با امکان تهیه دفاتر و ترازهای ریالی- ارزی، تهیه دفاتر روزنامه، کل، معین، تفصیلی و انواع تراز دوره‌ای با امکان تعیین محدوده برای بیش از یک دوره مالی، گزارش‌های متعدد ترازنامه، سود و زیان و صورتهای مالی، صدور خودکار اسناد افتتاحیه و اختتامیه، ارسال و دریافت حساب‌ها و اسناد حسابداری توسط فایل، دیسکت و مودم، ... به اضافه صدها قابلیت و مزیت منحصر بفرد دیگر.

www.farvardinsoft.com

تهران، خیابان آفریقای شمالی، خیابان گلغام، شماره ۲۱/۱، واحد ۴
تلفن واحد فروش: ۲۲۰۲۷۵۴۱ پست الکترونیک: info@farvardinsoft.com