

هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت

فهیمة صفار* - محمد رضا رازدار

1- *کارشناسی ارشد حسابداری

2- محمد رضا رازدار، دکترا، حسابداری

Fahimeh.saffar@gmail.com

چکیده

روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت از روش های نوین هزینه یابی است. هزینه یابی بر مبنای فعالیت تکنیکی است برای تخصیص دقیق منابع مستقیم و غیرمستقیم یک سازمان بر مبنای میزان مصرف آنها در فعالیت های صورت گرفته. در این مقاله به بررسی مبانی و مزایای هزینه یابی بر مبنای فعالیت پرداخته و نمونه هایی از کاربردهای آن نیز ارائه می گردد. در واقع هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک 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 راههای ارتقای عملکرد و اجرای استراتژیهای صحیح سودآور را شناسایی نمایند. یکی از مهمترین توانایی های هزینه یابی بر مبنای فعالیت تبیین این موضوع است که هزینه های کلی مرتبط با خدمات مورد تقاضای مشتریان نقشی حیاتی در تعیین سهم هر یک از مشتریان در سود خالص دارند. بنابراین در این مقاله به و بررسی مبانی مزایای ABC¹ پرداخته و نمونه ای از کاربرد آن نیز ارائه می گردد.

واژه های کلیدی: هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه سربار، بهای تمام شده محصول، حسابداری مدیریت

مقدمه

امروزه پیشرفت تکنولوژی و تغییر نوع کالاها و خدمات در بازار و به تبع آن بالا رفتن انتظارات مشتری سبب ابداع روش ها و سیستم های نوین حسابداری شده است. یکی از این سیستم های نوین حسابداری مدیریت، هزینه یابی بر مبنای هدف می باشد. فلسفه هزینه یابی بر مبنای هدف نیازمند بکارگیری مدیریت بهای تمام شده به صورت پویا و سازنده است که در مراحل مختلف برنامه ریزی تولید محصول و فرآیند تولید انجام می گردد.

شرکتها مخصوصاً در ژاپن متوجه این نکته شده اند که با طراحی و در نظر گرفتن هزینه های کمتر برای تولید محصول، بهترین موقعیت را برای صرفه جویی در هزینه ها قبل از آنکه محصول به مرحله تولید محصول برسد در اختیار خواهند داشت. این صرفه جویی ها در زمانی که از ارزش های مرسوم مانند استاندارد یا حتی مبتنی بر فعالیت استفاده می شود قابل شناسایی نخواهد بود.

امروزه شرکتهایی که ارتباطی تنگاتنگ با مشتریان داشته و خواستار کسب سودی بیشتر می باشند به این نتیجه رسیده اند که کاهش هزینه های تولید و ارائه خدمت، رابطه ای مستقیم با افزایش سودآوری دارد. یکی از راههای کاهش هزینه های فوق، گذر از سیستم حسابداری سنتی به سوی حسابداری مدرن است. رقابت شدید در سطح بین المللی، اغلب مؤسسات تولیدی و خدماتی از جمله شرکتها، بانکها و ... را وادار می سازد که محصولات و خدمات خود را با کیفیت عالی و کمترین بهای تمام شده به بازار عرضه کنند. هزینه یابی هدف به عنوان ابزاری مهم برای افزایش قدرت رقابت، ایجاد شده است. یک محصول رقابتی می بایست عاملهایی از قبیل هزینه، کارایی، کارکرد، تحویل به موقع کالا، انعطاف پذیری و کیفیت را مخاطب قرار دهد. اهمیت این فاکتورها از محصولی به محصول دیگر و از بازاری به بازار دیگر متفاوت است. در سیستم های سنتی و رایج هزینه یابی بعد از طراحی و تولید محصول، بهای تمام شده آن را تعیین می کنند سپس سود مورد نظر را به آن اضافه می نمایند و با این قیمت آن را به بازار کالا و خدمات عرضه می کنند اما در دنیای پر رقابت آینده تولید کننده نمی تواند بدون لحاظ کردن بهایی که مشتری حاضر به پرداخت می باشد، به تولید و عرضه محصول بپردازد. بنابراین هزینه یابی بر مبنای فعالیت، کیفیت تولید و هزینه یابی را بهبود می بخشد.

مدیران برای آنکه بتوانند عملکرد شرکتشان را بهبود بخشند نیازمند شناخت چگونگی اثر متقابل بهای تمام شده با دیگر معیارهای عملکرد هستند. این موضوع به کمک تکنیک ارزیابی متوازن حل می شود.

روش محاسبه صحیح بهای تمام شده

وقوع رویدادهایی نظیر توسعه رقابت جهانی، پیشرفت فن آوری اطلاعات و ارتباطات و دسترسی به سیستم های اطلاعاتی ارزان طی دو دهه گذشته و تلاش واحدهای اقتصادی جهت احراز رتبه جهانی و ورود به بازارهای بین المللی، لزوم داشتن نگرشهایی همچون رضایت مشتریان و مدیریت بر مبنای فعالیت را اجتناب ناپذیر کرده است.

¹ -Activity-Based Costing

اولین همایش ملی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و مسابرداری

National Conference on Advances in Management and Accounting

. . . W W W . A M A C O N F . I R . . .

همچنین با افزایش سهم فن آوری و سایر اجزای هزینه های سربرار در تولید کالاها و خدمات ، روشهای هزینه یابی سنتی، اطلاعات صحیح در مورد هزینه سر بار و تسهیم آن فراهم نمی آورد در حالیکه اطلاعات بهای تمام شده محصولات، خدمات و مشتریان از مهمترین اطلاعات مالی است که برای تصمیمات مدیریت مورد نیاز است. برآورده نشدن اطلاعات مورد نیاز مدیریت توسط سیستم های هزینه یابی سنتی، واحدهای اقتصادی را به سمت استفاده متمایل کرده است.

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم های نوین هزینه یابی محصولات و خدمات است که نیازهایی از قبیل محاسبه صحیح بهای تمام شده محصول، بهبود فرایند تولید، حذف فعالیت های زائد، شناخت محرک های هزینه، برنامه ریزی عملیات و تعیین راهبردهای تجاری را برای واحد اقتصادی برآورده می سازد. این سیستم به جای پرداختن به نشانه و معلول ، علت ایجاد هزینه و تولید را کالبدشکافی می کند و اگر فعالیتی دارای فلسفه توجیهی، متقاضی و حتی ارزش افزوده نباشد، زمینه حذف، تعدیل یا بهبود آن را فراهم می کند. در ادبیات حسابداری تعاریف مختلفی از هزینه یابی بر مبنای فعالیت ارائه شده است. می هر و دیکین معتقدند : هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک روش هزینه یابی است که بهای تمام شده محصولات را از جمع هزینه فعالیتهایی که منجر به ساخت محصول می شوند بدست می آورد. هیلتون می نویسد: ((هزینه یابی بر مبنای فعالیت روشی است که در آن هزینه ها بر مبنای نسبت سهم فعالیتهای صرف شده بوسیله هر محصول، از یک مخزن هزینه به محصولات مختلف تخصیص داده می شود.))

تاریخچه سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت

سیستمهای هزینه یابی ابتدا در دهه ۱۹۲۰ توسط گروهی از حسابداران و مهندسان طراحی گردید. هدف تولیدکنندگان در سالهای پس از جنگ جهانی اول، تولید انبوه بود و آنان برای نیل به این منظور نیاز به کنترلهای مؤثر داشتند. ایجاد سیستم های هزینه یابی نیز جهت رفع این نیاز بود. سیستم های ابتدایی هزینه یابی محصول در ابتدای قرن ۱۹ ایجاد شد و در عین سادگی نیازصاحبان و مدیران شرکتها را تأمین مینمود. هدف این سیستم هاتعیین هزینه های مختلف کالای تولیدی و ارائه یک قاعده کلی برای اندازه گیری کارایی فرایند تولید بوده است. در اواخر قرن ۱۹ با اختراع راه آهن و تلگراف و به وجود آمدن فرصتهای جدید، سیستمهای هزینه یابی متحول گردید و محاسبات جدیدی نظیر بهای تمام شده هر تن در مایل و نسبت های نظیر درآمد به هزینه های عملیاتی را ایجاد کردند. در ربع آخر قرن ۱۹ مهندس فردریک تیلور^۱ مقدراری مواد و کار را پیشنهاد کرد که بعدها توسط پرسسی لانگ مویر^۲ و جی به عنوان معیار مقایسه هزینه های واقعی با استانداردها گرفتند. هرینگتون امرسون^۳ نخستین کسانی بودند که تجزیه و تحلیل انحراف ها را مکتوب کردند و چارتر هریسون مجموعه فرمولهایی را برای محاسبه انحرافها پیشنهاد دادند.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت ABC

هزینه یابی بر مبنای فعالیت یا ABC روشی نوین در تجزیه و تحلیل بهای تمام شده است که برای نخستین بار به صورت ساختار یافته توسط کپلن، کوپر و جانسون در سال ۱۹۸۷ مطرح شد. هزینه یابی بر مبنای فعالیت تکنیکی است برای تخصیص دقیق منابع مستقیم و غیر مستقیم یک سازمان بر مبنای میزان مصرف آنها در فعالیتهای صورت گرفته ، یکی از ویژگیهای این سیستم که آنها را از سایر روشهای هزینه یابی متمایز می کند توانایی شناسایی دقیق هزینه ها و ارائه اطلاعات غیر مالی جهت بهبود عملکرد و افزایش کارایی فعالیتها می باشد، در اکثر سیستمهای فعلی هزینه یابی هیچگونه ارتباط مستقیمی بین فعالیتهای لازم جهت ارائه خدمات و میزان استفاده از منابع سازمانی وجود ندارد و در نتیجه بهای تمام شده و هزینه های ارائه خدمات منعکس کننده هزینه فعالیتها و منابع بکار گرفته شده نمی باشد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت با ایجاد رابطه علی بین هزینه ها و فعالیتهای لازم برای ارائه خدمات، این هزینه ها را برحسب میزان منابع مصرف شده محاسبه کرده و به فعالیتهای مربوط به آن هزینه ها تخصیص می دهد.

در هزینه یابی بر مبنای فعالیت تلاش می شود ضعف های روش سنتی به ویژه در تسهیم هزینه های غیر مستقیم برطرف شود و با شناسایی کلیه منابعی که صرف فعالیتهای پشتیبانی کننده از تولید و تحویل به مشتریان می شود بهای تمام شده دقیق تری نسبت به روش سنتی محاسبه شود (نمازی، ۱۳۷۷) تعیین بهای تمام شده دارای کاربرد های متعددی است، قیمت گذاری، تعیین سود و زیان، کاهش هزینه ها و افزودن یا حذف یک محصول یا خدمت نمونه هایی از این کاربردها هستند که در نتیجه استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت حاصل می شود به طور کلی ABC تکنیکی است که هزینه ها را به فعالیتهای و خدمات انجام شده اختصاص می دهد که براساس میزان مبلغ مصرف شده صورت می گیرد - در مدیریت هزینه ها به مدیران کمک می کند

¹ -Frederick Taylor

² - Long press Muir

³ - Harrington Emerson

اولین همایش ملی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و مسابرداری

National Conference on Advances in Management and Accounting

. . . W W W . A M A C O N F . I R . . .

- ابزاری

برای ارتباط دادن هزینه و نتایج

- فعالیتهای مورد نیاز برای تولید محصول و ارائه خدمت را مشخص می کند

- هزینه های هر کدام از فعالیتها را تعیین می نماید

- هزینه ها را به موضوعات هزینه براساس میزان مصرف هر کدام از موضوعات جهت انجام فعالیتها تخصیص می دهد. (پرتال آکا ایران)

اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت

در سیستم های هزینه یابی سنتی، عموماً از طریق ایجاد مراکز هزینه، کلیه هزینه های دواير مختلف تولیدی و غیرتولیدی به تعداد محصولات تولید شده تقسیم می شود تا بهای تمام شده محصول تعیین شود. در این سیستم هیچ گونه ارتباط مستقیمی بین فعالیتهای لازم جهت تولید محصولات (خدمات) با هزینه ها و همچنین میزان استفاده این فعالیتها از منابع مالی شرکت وجود ندارد. در نتیجه بهای تمام شده محصول منعکس کننده مستقیم فعالیتها 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 فعالیتهایی که منجر به پیدایش محصولات یا خدمات گشته اند تعیین می شود. این مرحله شامل موارد زیر است:

۱- بررسی هزینه های تولیدی و غیر تولیدی.

۲- تعیین فعالیتهای مربوط به تولید یا توزیع محصولات یا خدمات.

۳- تعیین تعداد مراکز فعالیت جهت جمع آوری هزینه ها

۴- 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:

۱- تعیین مبناهای متعدد تولید و غیر تولیدی جهت تخصیص هزینه ها

۲- تقسیم هزینه مراکز فعالیت به منباهای مختلف و تعیین نرخ سربار

۳- جذب نرخ سربار محصولات یا خدمات گوناگون

طبقه بندی هزینه ها در روش ABC

طرفداران ABC ادعا می کنند که کلیه فعالیتهایی که در یک سازمان صورت می گیرد نهایتاً در راستای حمایت از تولید و توزیع محصولات یا خدمات می باشد. بنابراین هزینه کلیه فعالیتها باید به عنوان هزینه های محصول در نظر گرفته شوند.

در سیستم ABC، ۴ طبقه فعالیت وجود دارد که هزینه این فعالیتها نیز با توجه به میزان استفاده هر محصول (خدمت) از فعالیتها، به محصولات (خدمات) تخصیص می یابد. ۴ طبقه فعالیت عبارتند از:

۱) فعالیتهای سطح واحد محصول که با هر بار تولید یک واحد محصول انجام می شود (سوراخ کردن، ماشین کاری هر قطعه) هزینه این نوع فعالیتها بین واحدهایی که فعالیت برای تولید آنها انجام شده است تسهیم می شود.

۲) فعالیتهای 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.

۳) فعالیتهای 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).

۴) فعالیتهای سطح کارخانه که فرایند عمومی تولید کارخانه را پشتیبانی می کند. ۳ 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)

تفاوت های عمده سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و روش هزینه یابی سنتی

روش های سنتی مانند هزینه یابی سفارش کار یا مرحله ای با استفاده از نرخ سربار یکپارچه، یا نرخ سربار از پیش تعیین شده براساس هزینه کار مستقیم یا ساعات کار ماشین آلات با سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت تفاوت های عمده ای دارد که می توان به موارد زیر اشاره نمود (نمازی - ۷۸)

اولین همایش ملی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری
National Conference on Advances in Management and Accounting
. . . W W W . A M A C O N F . I R . . .

روش سنتی	روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت
۱. برای تصمیمات مدیر گمراه کننده است.	اتخاذ تصمیمات صحیح و مناسب را با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت ممکن می سازد.
۲. هدف: ارائه اطلاعات در زمینه سودآوری	هدف: ارائه اطلاعات در زمینه های سودآوری، رضایت مشتریان و رقابت در سطح بین الملل
۳. بهای تمام شده محصولات براساس مواد اولیه مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار کارخانه محاسبه می کنند در اثرات تکنولوژی پیشرفته را منظور نمی کنند.	بهای تمام شده محصولات براساس مواد اولیه مستقیم و سربار کارخانه محاسبه می کنند و هزینه های مربوط به تکنولوژی، کنترل کیفیت و رقابت در سطح جهانی را در نظر می گیرند.
۴. برای جریان های تولیدی ساده، استاندارد و معمولی به کار گرفته می شوند.	برای جریان های تولیدی ساده، غیراستاندارد و پیچیده به کار گرفته می شود.
۵. هزینه ها را به دو گروه، هزینه های محصول و هزینه های دوره تصمیم می کند.	کلیه هزینه ها «هزینه محصول» تلقی می کند.
۶. برای برنامه ریزی و کنترل مدیران چندان مناسب و دقیق نیست.	برای برنامه ریزی و کنترل مدیران بسیار مناسب و دقیق می باشد.

اصول و مبانی ABC

هزینه های سربار اختصاص یافته به محصولات یا خدمات بایستی هزینه سرباری که واقعا برای آن محصولات صرف شده را منعکس نماید.

- ۱- این هدف از طریق یک تجزیه و تحلیل از فعالیتها و علل به وجود آمدن فعالیتها محقق می شود
 - ۲- فعالیت ها آنچه که شرکت انجام می دهد می باشند.
 - ۳- فعالیت ها را می توان در سطوح مختلفی از جزئیات تعریف نمود.
 - ۴- فعالیت ها منابع را مصرف می نمایند و باید برای کسب و کار ارزش ایجاد نمایند
 - ۵- مصرف منابع موجب می شود که هزینه ها اتفاق بیافتد.
 - ۶- بنابراین فعالیت ها هزینه ها را به وجود می آورند.
 - ۷- مدیران در گذشته می کوشیدند تا هزینه ها را به طور مستقیم مدیریت نمایند.
- ABC بیان می کند که بهتر است فعالیتهایی که موجب به وجود آمدن هزینه ها می شوند مدیریت شوند

تعریف فعالیت ها و هزینه های آن

در تولید و تجارت هر عملی که به منظور تولید، توزیع و ارائه خدمات انجام شود و ماهیت تکراری در انجام وظایف فوق داشته باشد، فعالیت یا کار نامیده می شود. در طبقه بندی فعالیت ها توجه به موارد زیر سودمند خواهد بود:

- ۱- توجه به نمودار سازمانی و نمودار فرآیند ها در شناسایی فعالیتها سودمند است.
- ۲- 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.

در سیستم ABC، چهار طبقه فعالیت وجود دارد که هزینه این فعالیتها نیز با توجه به میزان استفاده هر محصول (خدمت) از فعالیتها، به محصولات (خدمات) تخصیص می یابد. ۴ طبقه فعالیت عبارتند از:

- ۱- فعالیتهای سطح واحد محصول که با هر بار تولید یک واحد محصول انجام می شود (سوراخ کردن، ماشین کاری هر قطعه) هزینه این نوع فعالیتها بین واحدهایی که فعالیت برای تولید آنها انجام شده است تسهیم می شود.
- ۲- فعالیتهای 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.

اولین همایش ملی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و مسابرداری

National Conference on Advances in Management and Accounting

. . . W W W . A M A C O N F . I R . . .

- ۳- فعالیتهای 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).
- ۴- فعالیتهای سطح کارخانه که فرایند عمومی تولید کارخانه را پشتیبانی می کند. ۳ 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)

مزایا و معایب ABC

- از جمله مهمترین آثار مثبت به کارگیری روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت عبارتند از:
۱. شناسایی و محاسبه دقیق تر بهای تمام شده و در نتیجه سود ناخالصی هر محصول
 ۲. تفکیک فعالیت های دارای ارزش افزوده از فعالیت های فاقد ارزش افزوده در نتیجه امکان حذف فعالیت های بی فایده که با این کار می توان برنامه های ازاریابی را به منظور انتقال تقاضای مشتری به سمت محصولات سودآور گسترش داد و همچنین تصمیمات آگاهانه تری در زمینه موضوعاتی مانند قیمت گذاری، ترکیب تولید، سرمایه گذاری ها و تغییر سازمانی اتخاذ نماید.
 ۳. امکان تهیه و ارائه بودجه های صحیح برای یک واحد اقتصادی
 ۴. این سیستم، با استفاده از ردیابی هزینه های عملیاتی به فعالیت های حمایتی و پشتیبانی، اطلاعات اقتصادی مهم و حیاتی را جهت تصمیم گیری مدیران فراهم می کند.
 ۵. سیستم ABC بر اندازه گیری هزینه های ناشی از ظرفیت تاکید دارد، سیستم های سنتی نه تنها در اندازه گیری هزینه های ظرفیت بلا استفاده ناتوان است بلکه در واقع این هزینه ها را از مدیران پنهان می کنند.
 ۶. با استفاده از مدل ABC، کارایی و اثربخشی بیشتری ناشی از ترکیب بهتر محصولات و تاکید بر پیشرفت و ترقی محصول به دست می آید.
 ۷. امکان کنترل دقیق عملیات کنونی شرکت و برنامه ریزی موثر برای آینده میسر می شود.
 ۸. امکان ارزیابی صحیح تری از عملکرد مالی و عملیاتی مدیران فراهم می شود.
 ۹. بهبود مستمر شرکت، سازمان را پرورش می دهد.
 ۱۰. این سیستم می توان هزینه های واقعی تحمیل شده برای خدمت به هر یک از مشتریان را ردیابی کند و این اطلاعات می تواند در برآورد میزان سودآوری مشتری مورد استفاده قرار گیرد.
- از جمله مهمترین معایب سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ABC عبارتند از:
۱. هزینه یابی بر مبنای فعالیت ممکن است به آسانی برای کل تولیدات قابل اجرا نباشد.
 ۲. رابطه علت و معلولی بین فعالیت ها و تولیدات همیشه به طور واضح قابل تعیین نیست.
 ۳. تجزیه و تحلیل جزئیات حساب ها و فرآیند جمع آوری داده ها، فرایند زمان بری است.
 ۴. هزینه یابی بر مبنای فعالیت ایستا (ساکن) است، به این معنی که هر تغییری در فرایند کاری مستلزم بازسازی مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت است.
 ۵. هزینه گزارف ناشی از تعداد مراکز فعالین و عوامل هزینه زا.

محدودیت های ذاتی

- محدودیت های ذاتی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، به شرح زیر می باشد:
- ۱- فقدان تعهد مدیریت اغلب اولین دلیل برای شکست هر برنامه ریزی و پیش بینی است و سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت نیز از این قاعده مستثنی نیست. هزینه یابی بر مبنای فعالیت، نیاز به دفاع، کمیته هدایت و نظارت، منابع کافی و مناسب، نیروی انسانی، دانش و اطلاعات کافی، تغییرات در فرهنگ سازمانی و تمایل به یادگیری نزد افراد دارد.
 - ۲- اطلاعات حسابداری تهیه شده چه به وسیله روشهای سنتی و چه بر مبنای هزینه یابی بر مبنای فعالیت، اطلاعات کاملی در مورد رضایت مشتری و پردازش همراه با کنترل دقیق، ارائه نمی کند. لذا بدون توجه به سایر جنبه ها و اطلاعات و معیارهای غیرمالی، بکارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت به تنهایی نمی تواند تمایزی بین مشتریان ایجاد کند و بازخوردی به هنگام در باره مواردی نظیر کارایی و اثربخشی فعالیتها فراهم آورد. تلاش در جهت بهبود عملکرد یک فعالیت بدون در نظر گرفتن دیگر جنبه ها، کاری بیهوده است. برای مثال، سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت نشان می دهد که هزینه های حمایت از یک

اولین همایش ملی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و مسابرداری

National Conference on Advances in Management and Accounting

. . . W W W . A M A C O N F . I R . . .

بخش جدید ۱۰ واحد بیشتر از هزینه های حمایت از یک بخش استاندارد موجود در شرکت است. اما اگر طراحان برای طراحی بخش های جدید پاداش بگیرند، در این صورت، اطلاعات هزینه یابی بر مبنای فعالیت نمی تواند آنها را به استفاده از بخش های استاندارد موجود ترغیب کند. برای موفقیت مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت، این سیستم باید همراه با سیستم ها و اطلاعات عملیاتی در نظر گرفته شود.

فواید ضمنی ABC در مدیریت

- ۱- تمرکز مدیریتی را از مدیریت هزینه ها به مدیریت فعالیت ها جابجا می کند .
- ۲- در تشخیص، اندازه گیری و کنترل پیچیدگی کمک می نماید .
- ۳- درک علل بوجود آورنده هزینه را بهبود می نماید .
- ۴- جهت برنامه ریزی برای عملکردهای آینده مفید می باشد .
- ۵- بهبود مستمر را پرورش می دهد .

برخی از مباحث کلیدی ABC

الف) محرکهای هزینه : محرکهای هزینه مشخصه یک رویداد یا فعالیت است که منجر به وقوع هزینه می شود در انتخاب محرک های هزینه مناسب ۳ عامل حائز اهمیت وجود دارد:

- ۱- میزان همستگی
- ۲- هزینه اندازه گیری
- ۳- آثار رفتاری

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

نتیجه گیری

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:

۱- بهبود سیستم هزینه یابی و تخصیص هزینه های شرکت به طور مطلوب تر

۲- تعیین بهای تمام شده و قیمت گذاری به صورت منطقی و دقیق تر

۳- کنترل عملیات شرکت و برنامه ریزی و تصمیم گیری کار

۴- ارزیابی صحیح تری از عملیات مالی مدیران

۵- حذف فعالیت های 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. چنین نتیجه می شود که سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت انقلابیست در سیستم هزینه یابی، و میتواند به عنوان ابزاری قوی جهت حل مشکلات گوناگون مدیریت بکار برده

اولین همایش ملی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری

National Conference on Advances in Management and Accounting

. . . W W W . A M A C O N F . I R . . .

شود . اما دسترسی کامل به این مزایا، بدون توجه به عوامل رفتاری امکان پذیر نمی باشد مهمترین سازه های رفتاری موثر در تدوین و اجرای موفق آمیز سیستم

هزینه یابی بر مبنای فعالیت عبارتند از:

۱- فرهنگ بین المللی ، جامعه و سازمان نسبت به هزینه یابی بر مبنای فعالیت

۲- فرهنگ مدیران

۳- شیوه های ارزیابی مدیران

۴- نحوه ایجاد کنترل در سازمان

۵- سازه های رفتاری موثر در تسهیم هزینه های شرکت

منابع و ماخذ

۱. پرتال آکا ایران، سایت اطلاعات عمومی، بخش مقالات مفید، قسمت مقالات مدیریت و بازاریابی، اصول هزینه یابی بر مبنای فعالیت.

۲. شباهنگ، رضا، حسابداری مدیریت، تیرماه ۱۳۸۵ .

۳. نمازی، محمد، «بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظاتی رفتاری آن»، زمستان ۱۳۸۵

۴. عالیپور، عزیز، ((هزینه یابی مبتنی بر فعالیت)) ، مهرماه ۱۳۸۵

۵. نیکبخت ، محمد رضا، زهرا دیانتهی دیلمی ، حسابداری مدیریت ، ۱۳۹۰

منابع لاتین

Banking Industry, journal of performance

Activity-Based Costing in Management Accounting