

## مقدمه

قیمت تمام شده یکی از ابعاد مهم در رقابت است. ایجاد تعادل این مؤلفه با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و زمان مستلزم اعمال مدیریت بر آن است. برای اینکه بتواند از قیمت تمام شده در رویکردها و تکنیکهای مختلف مدیریت استفاده نمود، لازم است ابتدا قیمت تمام شده را به شکل صحیح و مناسب محاسبه نمود. محاسبه قیمت تمام شده مستلزم تخصیص هزینه های انجام شده به انواع محصولات تولیدی شرکت است که به این فرآیند اصطلاحاً هزینه های گفته می شود. در این بخش ابتدا رویکردهای مختلف برای هزینه یابی (محاسبه قیمت تمام شده) مورد بحث و بررسی و مقایسه قرار می گیرند. و در ادامه هزینه یابی بر مبنای فعالیت و مبانی آن تشریح می گردد.

اشکال جدیدی از اطلاعات بهای تمام شده تحت عنوان هزینه یابی برای تحقق اهداف مدیریت هزینه بکار برده می شوند که شناخت روشها و رویکردهای هزینه یابی در محاسبه، درک و تحلیل بهای تمام شده ضروری و سودمند است.

## انواع رویکردهای هزینه یابی

### ۱- هزینه یابی چرخه عمر

بهای تمام شده و هزینه های یک محصول را از ابتدای تولد تا مرگ آن (در چرخه عمر محصول) با استفاده از مراحل عمر یک محصول به عنوان هدف بهای تمام شده، جمع و تجزیه و تحلیل می نماید.

## ۲- هزینه یابی زنجیره ارزش

در این رویکرد، اطلاعات بهای تمام شده مربوط به مرزهای سنتی سازمانی گسترش یافته و عرضه کنندگان معامله گران و مشتریان را نیز در بر می گیرد. در این رویکرد برای محاسبه بهای تمام شده هدف و دستیابی به اهداف استراتژیک، بهای تمام شده و سهم هر یک از اعضای زنجیره ارزش مورد توجه و تأکید قرار می گیرد.

## ۳- هزینه یابی ویژگی/کارکرد

در این رویکرد، اهداف کاهش بهای تمام شده بر منبای ارتباط با نیازهای مشتری و اهمیت نسبی این نیازها، به اجزای محصول تجزیه و تخصیص می یابد. به عنوان مثال اگر کاهش ۲۰٪ بهای تمام شده در سال اول مد نظر باشد به تفکیک اجزای محصول ممکن است کاهش ۱۰٪ مواد اولیه مصرفی و ۱۰٪ در سایر هزینه ها به عنوان اهداف کمی معنی شوند.

## ۴- هزینه یابی محرک طراحی

این رویکرد تأثیر طراحی روی بهای تمام شده زنجیره ارزش و چرخه عمر و همچنین انقراض تغییر ویژگیهای محصول روی بهای تمام شده نهایی، را مورد توجه قرار می دهند.

## ۵- هزینه یابی عملیات

اطلاعات بهای تمام شده را در ارتباط با عملیات تولید و ساخت خاص مورد بررسی قرار می دهد که مستقیماً در فرآیند عملیاتی دخالت دارند.

#### ۶- هزینه یابی استاندارد

یک سیستم حسابداری مدیریتی است که براساس ساعاتی که ماشین آلات و نیروی کار در یک دوره زمانی معین در اختیار بخش تولید بوده است، هزینه ها را به محصولات اختصاص می دهد. سیستم هزینه استاندارد مدیران را به ساختن محصولات غیر ضروری یا ترکیب اشتباه محصولات ترغیب می کند چرا که در این صورت مدیران می توانند با بهره برداری کامل از ماشین ها و نیروی کار خود، هزینه تمام شده محصول را به حداقل برسانند.

#### ۷- هزینه یابی کیفیت

هزینه های صرف شده برای جلوگیری از شکست ها و فعالیتهای ارزیابی به علاوه زیان های ناشی از شکست درونی و برونی، این روش کمک می کند که از هزینه های حصول اطمینان و تضمین کیفیت یا هزینه هایی که در زمان فقدان کیفیت ایجاد می گردد و بر بهای تمام شده مؤثر است، آگاهی یافت. در نمودار زیر مدل اقتصادی هزینه های کیفیت ارائه می شود)

جوهر دشتی ، (۱۳۸۱)

هزینه یابی کیفیت مزایا و کاربردهای زیر را دارا می باشد:

-شناسایی مراکز هزینه که موجب کاهش کیفیت هستند.

- کمک به کاهش بهای تمام شده محصول.

- ایجاد توازن رقابتی بیشتر در مقابل رقبای.

- سرمایه گذاری و انجام اقدامات اصلاحی برای رسیدن به شرایط استاندارد ( شرایط

هدف).

- امکان بهبود تولید محصول.

- تسهیل سنجش اقامات اجرایی و پارامتر کاری.

- مقاصد انگیزشی، طرح ریزی و کنترل هزینه های آتی.

۸- هزینه های سفارش کار

در این روش اطلاعات عناصر بهای تمام شده یعنی مواد، دستمزد و سربار مرتبط با هر

سفارش کار و تولید محصول خاص جمع آوری و قیمت تمام شده هر سفارش از طریق

تقسیم جمع بهای تمام شده بر تعداد واحدهای تولید شده در آن سفارش به دست میآید

هدف از اجرای این سیستم، محاسبه سود سفارش است. لازم به ذکر است هزینه سربار در

این روش شامل سربار تولیدی و غیر تولیدی است.

۹- هزینه یابی مرحله ای

این سیستم نشان می دهد که بهای تمام شده تولید مربوط به یک دوره مالی چگونه بین

مراحل مختلف تولید تقسیم شده است.

۱۰- هزینه یابی کایزن

این سیستم، بهای تمام شده محصول را در فرآیند بهبود مستمر محاسبه می نماید. کایزن

یعنی بهبود مستمر که نوعی استراتژی رقابتی است و مستلزم صرف هزینه (مصرف منابع)

می باشد. بنابراین ارزیابی اقتصادی کایزن، مستلزم محاسبه هزینه های اجرای آن است.

نمودگرهای زیر ارتباط هزینه یابی کایزن با هزینه یابی استاندارد را نشان می دهد.

حسابداری مدیریت و اهداف آن

یکی از پیامدهای تکامل حسابداری، توسعه وظایف و نقش حسابداری در اداره امور

واحدهای اقتصادی است به نحوی که حسابداری را از نقش سنتی خود که ثبت و گزارش

رویدادها و فعالیت های مالی بوده به مبنای اساسی در تصمیم گیری ارتقاء داده است.

حسابداری مدیریت به این جنبه از حسابداری می پردازد. یعنی اطلاعاتی را که توش

حسابداری مالی و حسابداری بهای تمام شده تهیه می شود با کاربرد روش ها و تکنیک های

ویژه برای تصمیم گیری های مدیریت آماده و در عین حال با ارائه و توضیح مدل های

مقداری، امکان اتخاذ تصمیمات درست را بر اساس اطلاعات داده شده معرفی و تشریح

می کند. در حسابداری مدیریت برحسب نیاز از مدل های اقتصاد خرد، پژوهش عملیات،

آمار و ریاضیات استفاده می شود.

مطابق بیانیه انجمن ملی حسابداران آمریکا، حسابداری مدیریت اینگونه تعریف شده است:

«حسابداری مدیریت عبارت است از فرآیند شناسایی، اندازه گیری، جمع آوری، تجزیه و

تحلیل، تدارک، مشارکت و ارتباط با اطلاعات مالی مورد استفاده مدیریت در برنامه ریزی،

ارزیابی و کنترل عملیات داخل سازمان»



اهداف و وظایف اصلی حسابداری مدیریت

با توجه به تعریف فوق از حسابداری مدیریت، اهداف متنوعی را بنگاه های اقتصادی دنبال می کنند که حسابداران مدیریت در تحقق آن نقش مؤثری دارند. از جمله مهمترین اهداف بنگاه های اقتصادی می توان به موارد زیر اشاره نمود که بسیاری از موارد مرتبط با هم هستند:

۱- حداکثر نمودن ارزش شرکت و ثروت سهامداران

۲- افزایش سودآوری بنگاه اقتصادی

۳- افزایش رشد بنگاه اقتصادی

۴- کاهش بهای تمام شده و مدیریت هزینه ها

۵- افزایش تنوع بازار

۶- افزایش کیفیت محصول

۷- توجه به مسئولیت های اجتماعی بنگاه های اقتصادی

۸- تأمین منافع همه ذینفعان

۹- و موارد مرتبط دیگر

در راستای تحقق اهداف فوق چهار وظیفه اصلی و محوری برای حسابداری مدیریت به عنوان تصمیم ساز اصلی در سازمان می توان برشمرد.

۱- تأمین اطلاعات مورد نیاز مدیران برای تصمیم گیری و برنامه ریزی

این وظیفه در واقع بر ابعاد عملیات و استراتژیک حسابداری مدیریت تأکید می نماید. در بعد عملیاتی، چهار تکنیک فرآیند تصمیم گیری، مدل های پیش بینی، برنامه ریزی و بودجه بندی کاربرد دارند. بعد استراتژیک حسابداری مدیریت نیز با مبحث کمک به فرآیند برنامه ریزی راهبردی محقق می گردد.

## ۲- کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیت های عملیاتی

مدیران برای تصمیم گیری به مجموعه متنوعی از اطلاعات مربوط به فرآیندهای تولید و فروش و ارائه خدمات نیاز دارند. حسابداری مدیریت با بهره گیری از تکنیک ها و رویکردهایی نظیر هزینه یابی بر مبنای فعالیت<sup>۱</sup>، زنجیره ارزش<sup>۲</sup>، هزینه یابی هدف<sup>۳</sup>، مدیریت کیفیت جامع<sup>۴</sup> و هزینه یابی کیفیت<sup>۱</sup> در این حوزه به مدیران کمک می نماید.

## ۳- انگیزش مدیران و کارکنان برای فعالیت در راستای هدف های سازمان

جهان کسب و کار امروز، تنوع گسترده سهامداران شرکت ها را شاهد می باشد. به طور معمول هر سهامدار فقط بخش بسیار ناچیزی از سهام یک شرکت را در اختیار دارد. ضمناً گزارش عمومی به سمت تفکیک مالکیت کار مدیریت (کنترل) شرکت ها وجود دارد. با توجه به این تفکیک سئوالی که پیش می آید این است که صاحبان شرکت ها چگونه

---

1- Activity Based Costing (ABC)

2- Value Chain (VC)

3- Target Costing (TC)

4- Total Quality Management (TQM)

می توانند در حوادث و رویدادهای درون شرکتشان اثرگذار باشند و در نحوه مدیریت شرکت نظارت نمایند. مشکلی که به وجود می آید تحت عنوان «مسأله نمایندگی یا تئوری نمایندگی»<sup>۲</sup> از آن نام برده می شود که هزینه نمایندگی را نیز در برمی گیرد. تکنیک های مدیریت بر مبنای فعالیت<sup>۳</sup> و بودجه بندی بر مبنای فعالیت<sup>۴</sup> و مقایسه عملکرد واقعی با بودجه در زمینه کاهش مسأله نمایندگی و ایجاد انگیزه برای فعالیت مدیران در راستای منابع سهامداران نقش مهمی ایفا می نمایند. همچنین از شاخص ارزش افزوده اقتصادی (EVA) به عنوان پایه در سیستم های انگیزشی و پاداش می توان استفاده نمود که در این حالت مدیران برای افزایش ارزش و ثروت سهامداران مورد تشویق قرار می گیرند.

۴- سنجش و ارزیابی عملکرد بخش های تابعه، مدیران و سایر کارکنان  
ارزش افزوده اقتصادی<sup>۵</sup> و دیگر شاخص های مبتنی بر ارزش نظیر سیستم جامع ارزیابی عملکرد<sup>۶</sup>، حسابداری سنجش مسئولیت<sup>۷</sup>، از مهمترین تکنیکها و رویکردهای حسابداری مدیریت در حوزه سنجش و ارزیابی عملکرد به شمار می رود.

---

1- Quality Costing (QC)

2- Agency Problem or Agency Theoruy

3- Acticity Based Management (ABM)

4- Activity Based Buldgement (ABB)

5- Economic Value Added (EVA)

6- Balanced Scord Card (BSC)

7- Responsibility Accounting



## تاریخچه تکامل و تحول حسابداری مدیریت

سیر تکامل دانش حسابداری مدیریت را دو مقطع زمانی میتوان دسته بندی نمود:

الف - معرفی تکنیکهای حسابداری مدیریت و بهای تمام شده قبل از دهه ۱۹۵۰

۱- قدیمی ترین (قرن ۱۹ در آمریکا): حسابداران از جمع هزینه های مواد خام، دستمزد

مستقیم و سربار بهای تمام شده محصول را تعیین می نمودند و حسابداری بهای تمام شده

همچنین به عنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد مدیران زیردست مورد استفاده قرار میگرفت.

۲- تکنیکهای اندازه گیری بهای تمام شده برای تجزیه و تحلیل بهره وری و تعیین

سودآوری محصولات در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم به وجود آمدند (تدوین

استانداردها برای نظارت بر هزینه ها و کارایی مواد و کارکنان، کاربرد تحلیل انحرافات

هزینه های واقعی و استاندارد همزمان با رواج تفکر مدیریت علمی باهدف کنترل عملیات)

۳- رویه های حسابداری مدیریت دو پونت در طی دوره ای که مدیران به بهره وری و

عملکرد سرمایه توجه نشان دادند، امکان ارزیابی عملکرد سرمایه را فراهم نمودند (بازده

سرمایه گذاری)

۴- ایده توجه بیشتر به کارکنان و مشتریان به عنوان منابع بلندمدت سودآوری نیز به قبل از

دهه ۱۹۵۰ بر می گردد.

ب - معرفی تکنیکهای حسابداری مدیریت و بهای تمام شده بعد از دهه ۱۹۵۰

از دهه ۱۹۵۰ تا کنون بیش از سی تکنیک حسابداری مدیریت و بهای تمام شده به وجود

آمده اند که بیشترین این تعداد مربوط به دو دهه گذشته می باشد. این نوآوریها را به شرح

زیر میتوان نام برد:

۱- نوآوریهای دهه ۱۹۵۰ (جریانهای نقدی تنزیل شده<sup>۱</sup>، مدیریت کیفیت جامع<sup>۲</sup>، نمودارهای

مشتری<sup>۳</sup> و قیمت گذاری انتقال بهینه<sup>۴</sup>)

۲- نوآوریهای دهه ۱۹۶۰ (تکنولوژی کامپیوتر، بودجه بندی هزینه فرصت<sup>۵</sup>، بودجه بندی بر

مبنای صفر<sup>۶</sup>، درخت تصمیم، برنامه ریزی مسیر بحرانی<sup>۷</sup>، مدیریت بر مبنای هدف (MBO)<sup>۸</sup>

۳- نوآوریهای دهه ۱۹۷۰ (اقتصاد اطلاعات<sup>۹</sup>، تئوری نمایندگی<sup>۱۰</sup>، تولید بهنگام (JIT)<sup>۱۱</sup>،

واحدهای کسب و کار استراتژیک، منحنی تجربه، مدیریت پرتقوی، برنامه ریزی منابع

مواد، تنوع بخشی، سازمان ماتریسی و جایگاه یابی مجدد محصول<sup>۱۲</sup>)

---

1- discount cash flows

2- Total quality management

3- Custom charts

4- Optimum transfer pricing

5- Opportunity cost budgeting

6- Zero-based budgeting

7- critical path scheduling

8- Management by objectives

9- Information economics

10- Agency theory

۴- نوآوریهای دهه ۱۹۸۰ [هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، هزینه یابی هدف، مدیریت

ارزش افزوده، تئوری محدودیت، یکپارچگی عمودی و الگوبرداری] (محک زدن رقبا)<sup>۳</sup>

۵- نوآوریهای دهه ۱۹۹۰ (مهندسی مجدد فرآیندهای کسب و کار، آرایش وظیفه ای

کیفیت، برون سپاری<sup>۴</sup>، شرکت منافع<sup>۵</sup>، شایستگی های محوری، رقابت مبتنی بر زمان و

سازمان یادگیرنده)

۶- بورنناک و اولسون (۱۹۹۹ P. ۳۲۷) با مرور نوآوریهای دو دهه اخیر در زمینه حسابداری

بهای تمام شده و حسابداری مدیریت، تکنیکهای زیر را به عنوان تکنیکهای نوین مطرح در

این زمینه ها بر شمردند:

- هزینه یابی بر مبنای فعالیت<sup>۶</sup>

- مدیریت فعالیت<sup>۷</sup>

- مدیریت مبتنی بر فعالیت<sup>۸</sup>

- سیستم اطلاعات مالی

---

1- Just-in-time scheduling

2- Product repositioning

3- Benchmarking

4- Outsourcing

5- Gainsharing

6- Activity Based Costing (ABC)

7- Activity Management (AM)

8- Activity Based Management (ABM)

- شاخص جامع سنجش عملکرد<sup>۱</sup>

- هزینه یابی عمر کالا<sup>۲</sup>

- هزینه یابی هدف<sup>۳</sup>

- حسابداری مدیریت استراتژیک<sup>۴</sup>

دهه های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ در واقع تحولی عمده در نوآوریهای نظری و رویه های حسابداری مدیریت به شمار می رود.

۷- جانسون و کاپلان<sup>۵</sup> بیان می دارند که در طی سالهای ۱۹۲۰ تا ۱۹۸۰، رویکرد جریانهای

نقدی تنزیل شده تنها نوآوری عمده در تکنیکهای حسابداری مدیریت است.

مجموعه تحولات حسابداری مدیریت به طور خلاصه در جدول زیر ارائه میشود:

---

<sup>1</sup> - Balanced Score card (BSC)

<sup>2</sup> - Life Cycle Costing (LCC)

<sup>3</sup> - Target Costing (TC)

<sup>4</sup> - Strategic Management Accounting (SMA)

<sup>5</sup> - Johnson and Kaplan (1987, p. 163)

سیر تکامل فعالیت‌های حسابداری مدیریت

مفهوم	تمرکز
حسابداری برای فرایندها	۱۸۱۲ تا ۱۹۲۰: قبل از مفاهیم تطابق <sup>۱</sup> = تمرکز بر هزینه های عملیات و کارایی فرایندها
حسابداری بهام تمام شده	۱۹۲۰ تا ۱۹۵۰: توسعه مفاهیم تطابق - تمرکز بر اجزای تعیین کننده بهای تمام شده و کنترل مالی
حسابداری مدیریت	۱۹۵۰ تا دهه ۱۹۸۰: انتقال تمرکز بر ارائه اطلاعات مورد نیاز برنامه ریزی و کنترل مدیران
مدیریت هزینه Lean enterprice CAM-I	دهه ۱۹۸۰: تمرکز بیشتر به قسمت کاهش مواد زاید تولید، تولید بهنگام، کار تیمی، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی هدف، کیفیت، مدیریت سرمایه گذاری و مدیریت منحنی عمر محصول
مدیریت مبتنی بر ارزش	دهه ۱۹۹۰: تمرکز بیشتر به سمت ایجاد ارزش مورد انتظار مشتری، استراتژی، ارزیابی متوازن، ارزش افزوده اقتصادی و دیگر مفاهیم مرتبط

در نمودگر زیر، ساختار کارکردی حسابداری مدیریت با تأکید بر ارزش آفرینی، ارائه می‌گردد که تکنیک‌ها و روشهای مربوط براساس رویکرد ارزش زایی معرفی و به کار گرفته



میشود. به طوری که نتیجه عینیت یافتن ارزش آفرینی و رویکرد مبتنی بر آن در ادبیات موضوعی حسابداری مدیریت است.

#### نقش حسابداری مدیریت

پیدایش اولیه حسابداری با تمدن بشر همزاد بوده است. آثار باستانی موجود و کشف شده گواهی بر این مدعا است که برای نگهداری حساب خزائن و خراجها، از این نظام استفاده می نمودند.

در بیانیه شماره ۲ مفاهیم حسابداری که توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (FASB) تهیه شده آمده است: حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که هد اولیه آن عبارتست از ارائه اطلاعاتی سودمند به مدیران برای تصمیم گیری صحیح و در جهت ایجاد ارزش در سازمان. بنابراین نظام حسابداری یکی از زیرساختهایی است که ارزش آفرینی توسط سایر عوامل و عناصر تشکیل دهنده زنجیر ارزش را امکانپذیر می سازد.

برای تبیین نقش حسابداری با رویکرد ارزش آفرینی، می بایست به گستردگی دامنه وظایف حسابداری مدیریت توجه نمود که شامل کمک به تصمیم گیریهای مدیریت در سطح راهبردی و عملیاتی، اعمال کنترل مدیریت، فراهم نمودن اعمال مدیریت هزینه و مدیریت ریسک، کمک به سنجش واقع بینانه و منصفانه عملکرد و قابل مقایسه به مدیریت می باشد. انجام وظایف مذکور در زنجیره ارزش آخرین فعالیتهای شرکت قابل تأمل است. رویکرد

نوین حسابداری مدیریت ارزش آفرینی است. زیرا نقش سیستم اطلاعاتی مدرن ارائه اطلاعات است که اصلی ترین منبع تصمیم گیری ارزش زا (کیفیت، قیمت تمام شده و رضایت مندی مشتریان) است.

انجمن رسمی حسابداران مدیریت، نقش حسابداری مدیریت را در مشارکت با مدیریت جهت حصول اطمینان از اثربخشی فعالیتهای زیر را تبیین نموده است.

[Whithead and Upson 1992, P.5]

- ۱- فرموله نمودن برنامه ها جهت تحقق اهداف (برنامه ریزی راهبردی)
- ۲- فرموله نمودن برنامه های عملیاتی کوتاه مدت (بودجه بندی و برنامه ریزی سود)
- ۳- تحصیل (تأمین) منابع و استفاده کارآمد و اثربخشی آن (مدیریت مالی) و ثبت رویدادهای مالی (حسابداری مالی و حسابداری صنعتی)
- ۴- ارتباط بین اطلاعات مالی و عملیاتی
- ۵- اصلاح فعالیتهای و برنامه ها با توجه به نتایج (کنترل مالی)
- ۶- بررسی نحوه گزارش گیری در سیستمها و عملیات (حسابرسی داخلی و حسابرسی

مدیریت)

حسابداران مدیریت با ایفای نقشهای مذکور، در اجرا و پیاده سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت نقش مؤثری خواهند داشت به طوری که در خصوص موارد زیر، نقش عملیاتی دارند:

اطمینان دادن به اینکه پایه ها و مقدمات هزینه یابی بر مبنای فعالیت در چارچوب برنامه های استراتژیک قرار داشته و در راستای حمایت و پشتیبانی از اهداف شرکت طراحی شده اند. فراهم نمودن گزارشهای کارشناسی و تخصصی موردنیاز برای اولویت بندی و ارزشیابی مشخصات و خصوصیات خدمات و محصولات مورد نظر

ایجاد یک سیستم اندازه گیری مالی و عملکرد که نظارت مستمر بر فعالیتهای قبل، حین و بعد از اجرا را از طریق مقایسه با اهداف تعیین شده در فرآیندهزینه یابی بر مبنای فعالیت پشتیبانی کند.

فراهم نمودن بهای تمام شده تاریخی و هزینه های سربار تخصیص یافته برای محصول یا خدمات مورد نظر

ایجاد یک سیستم اندازه گیری مالی و عملکرد که نظارت مستمر بر فعالیتهای قبل، حین و بعد از اجرا را از طریق مقایسه با اهداف تعیین شده در فرآیند هزینه یابی بر مبنای فعالیت پشتیبانی کند.

فراهم نمودن بهای تمام شده تاریخی و هزینه های سربار تخصیص یافته برای محصول یا خدمات مورد نظر

کمک به شناسایی فعالیتها به تفکیک دارای ارزش و فاقد ارزش

طراحی سیستمهای بهای تمام شده که با اهداف بهبود مداوم محصول انطباق داشته باشند.

همچنین، فرای، استیل و سالادین [۱۹۹۴] نقش با اهمیت حسابداری مدیریت را در توسعه

استراتژی تولید را نیز مورد مطالعه قرار دادند. از جمله مهمترین یافته های آنها، نقش

حسابداران مدیریت، در تجزیه و تحلیل مالی فعالیتها و تصمیم گیری مدیریت است که با

فراهم نمودن اطلاعات قابل اتکاء، مربوط و قابل مقایسه به مدیران کمک می نماید تا

استراتژی مناسب تولید را انتخاب و بکار گیرند. از مهمترین نقش های حسابداری مدیریت

در این باب میتوان به موارد زیر اشاره نمود:

- انطباق بین تصمیمات مدیران در خصوص میزان تولید و نوع آن

- انطباق بین تصمیمات مدیران در خصوص ساختار قیمت و میزان آن

- انطباق بین تصمیمات مدیران در خصوص استراتژی تولید

مفهوم هزینه، اصطلاحات و طبقه بندی آن

در حسابداری مالی، اصطلاح هزینه<sup>۱</sup> به عنوان یک شاخص اندازه گیری برای مقدار منابع بکار رفته در راستای اهداف مورد نظر، تعریف میشود. در حسابداری مدیریت اصطلاح هزینه برای مقاصد متنوع و با روشهای متفاوتی به کار برده میشود. از این رو انواع مختلفی از هزینه ها وجود دارند که برای اهداف متفاوتی مورد استفاده قرار می گیرند. برخی از انواع هزینه برای ارزیابی موجودی ها و تعیین درآمد، مورد نیازند. برخی دیگر در راستای برنامه ریزی، بودجه بندی و کنترل هزینه کاربرد دارند و دسته ای دیگر برای تصمیمات کوتاه مدت<sup>۲</sup> و یا تصمیمات بلندمدت (بودجه بندی سرمایه ای)<sup>۳</sup> سودمند هستند. این امر موجب گردید، که معنای تحت اللفظی Cost از هزینه به اقلام بهای تمام شده تغییر و جامعیت یابد.

طبقه بندی هزینه ها در حسابداری مدیریت

هزینه ها را برحسب کاربرد آنها به دسته های مختلف زیر میتوان طبقه بندی نمود:

۱- طبقه بندی هزینه ها براساس کارکرد مدیریتی آنها: هزینه ها براساس وظایف مختلف

مدیریتی به دو دسته تقسیم می شوند:

– هزینه های تولیدی<sup>۴</sup>

1- cost

2- Short-term Decisions (Make of Buy)

3- Long-term Decisions (capital Budgeting)

4- Manufacturing cost



- هزینه های غیر تولیدی<sup>۱</sup>

هزینه های تولیدی در واقع آن دسته از هزینه ها به شمار می روند که با فعالیتهای تولیدی شرکت ارتباط دارند و به سه دسته کلی تقسیم می شوند: هزینه مواد مستقیم<sup>۲</sup>، و هزینه سربار ساخت یا سربار کارخانه<sup>۳</sup> که هزینه های سربار کارخانه نیز از سه بخش تشکیل می یابد: هزینه های مواد غیرمستقیم، هزینه دستمزد غیرمستقیم و سایر هزینه های سربار کارخانه به مجموع هزینه های مواد مستقیم و دستمزد مستقیم، هزینه های اولیه و یا بهای تمام شده اولیه<sup>۴</sup> اطلاق میگردد.

ترکیب هزینه های دستمزد مستقیم و سربار کارخانه نیز تحت عنوان هزینه تبدیل و یا بهای تمام شده تبدیل<sup>۵</sup> نامیده میشود. هزینه کیفیت<sup>۶</sup>، یکی از مهمترین اقلام هزینه های سربار کارخانه است. هزینه های کیفیت عبارتند از هزینه هایی که به دلیل کیفیت پائین به وقوع می پیوندند. این نوع از هزینه ها به طور معمول در حدود ۲۰ تا ۲۵ درصد درآمد فروش را تشکیل می دهد بنابراین قلم با اهمیتی تلقی می گردند.

---

1- Non-Manufacturing Costs

2- Direct Material

3- Direct Labor

4- Factory overhead

5- Prime costs

6- Conversion costs

هزینه های غیر تولیدی و یا به عبارت دیگر هزینه های عملیاتی<sup>۱</sup> نیز به دو دسته کلی هزینه های فروش و هزینه های اداری و عمومی<sup>۲</sup> تقسیم میشوند. هزینه های فروش عبارتند از همه هزینه هایی که با تحقق فروش و حمل و توزیع محصول مرتبط هستند. هزینه های تبلیغات و حق الزحمه های فروش نمونه ای از هزینه های فروش می باشند. هزینه های عمومی و اداری نیز کلیه هزینه های مرتبط با فعالیتهای عمومی و اداری مانند هزینه های حقوق و دستمزد کارکنان اداری و ستادی و کسورات قانونی را در بر می گیرد. نمودار زیر دسته بندی هزینه ها را براساس کارکرد مدیریتی و روابط مابین آنها نشان می دهد.

۲- طبقه بندی هزینه ها براساس قابلیت ردیابی آنها (دسته بندی هزینه در راستای فراهم شدن

امکان ردیابی فرآیندها)

- هزینه های مستقیم<sup>۳</sup>

- هزینه های غیرمستقیم<sup>۴</sup>

هزینه ها را براساس قابلیت ردیابی به یک محصول یا هدف هزینه ای خاص به هزینه های مستقیم و یا غیرمستقیم تقسیم می نمایند. هزینه های مستقیم را میتوان به طور مستقیم به یک هدف هزینه ای تخصیص داد اما ردیابی دقیق هزینه های غیرمستقیم امکان پذیر نیست. هزینه

---

1- Operating expenses

2- General and Administrative Expenses

3- Direct Costs

4- Indirect Costs

مواد مستقیم و دستمزد مستقیم به یک محصول تولیدی خاص قابل ردیابی هستند اما سربار

کارخانه از آنجایی که بین بخشهای مختلف تسهیم می شوند، به عنوان هزینه غیرمستقیم به شمار می آیند.

۳- طبقه بندی هزینه ها براساس زمان بندی پرداخت در راستای تحقق درآمد فروش (اصل

تطابق<sup>۱</sup> به این معنی که هزینه های یک دوره از درآمد همان دوره وضع می گردد)

- هزینه های محصول<sup>۲</sup>

- هزینه های دوره<sup>۳</sup>

به عنوان مثال هزینه های پاداش بهره وری که در یک سال مالی محاسبه می شود اما

پرداخت نمی گردد، با استفاده از حساب ذخیره پاداش بهره وری در حسابهای شرکت ثبت

و در محاسبه سود و زیان دوره مورد استفاده قرار می گیرد. هزینه های محصول، به عنوان

بخشی از موجودی در دسترس شناخته میشوند بنابراین تا قبل از فروش محصولات تحت

سرفصل داراییها قرار دارند و به محض تحقق فروش به عنوان هزینه (بهای تمام شده کالای

فروش رفته) در نظر گرفته میشوند.

---

1- Mathing

2- Product Costs

3- Period Costs

هزینه های دوره را نمیتوان به عنوان موجودی لحاظ نمود از اینرو به عنوان هزینه دوره ای که در آمد فروش محقق میگردد، ثبت می گردند. هزینه های فروش و اداری و عمومی جزو هزینه های دوره محسوب می شوند.

۴- طبقه بندی هزینه ها براساس رفتار آنها در قبال تغییر در حجم فعالیت

- هزینه های متغیر<sup>۱</sup>

- هزینه های ثابت<sup>۲</sup>

- هزینه های نیمه متغیر<sup>۳</sup>

از نقطه نظر برنامه ریزی و کنترل، مهمترین روش برای دسته بندی هزینه ها عبارتست از تعیین چگونگی رفتار آنها در مقابل تغییر در حجم و یا اندازه فعالیتها. از نظر رفتار هزینه ها به سه دسته تقسیم میشوند. هزینه های متغیر که با تغییر حجم فعالیت مقدار کل این هزینه تغییر می کند. به عنوان مثال هر چه میزان تولید افزایش یابد به همان میزان جمع کل هزینه مواد مستقیم مصرفی نیز افزایش می یابد. لازم به ذکر است هزینه متغیر در جمع کل متغیر محسوب می شود و هزینه متغیر یک واحد محصول تولیدی ثابت است. هزینه های ثابت نیز با تغییر حجم فعالیت، به صورت ثابت باقی می ماند و تغییر نمی کنند. به عنوان مثال هزینه استهلاک یک نوع هزینه ثابت است و به حجم فعالیت یا میزان تولید بستگی ندارد. هزینه

---

<sup>1</sup> - Variable Costs

<sup>2</sup> - Fixed Costs

<sup>3</sup> - Semivariable Costs

های نیمه متغیر نیز دو بخش ثابت و متغیر را شامل می شوند. به عنوان مثال هزینه اجاره یک

کامیون برای حمل محصولات شرکت ممکن است متشکل از دو بخش باشد: یک بخش

ثابت که صرفنظر از میزان حمل کالا باید پرداخت شود و یک بخش متغیر که به ازای هر

واحد کالای حمل شده به مالک کامیون تعلق می گیرد. تقسیم هزینه ها به ثابت و متغیر در

بسیاری از حوزه های حسابداری مدیریت مانند بودجه بندی قابل انعطاف، تجزیه و تحلیل

نقطه سر به سر و تصمیمات کوتاه مدت، یک جزء بسیار مهم به شمار می رود.

۵- طبقه بندی هزینه ها براساس مربوط بودن آنها در فرایند کنترل و تصمیم گیری:

- هزینه های قابل کنترل و غیر قابل کنترل<sup>۱</sup>

- هزینه های استاندارد<sup>۲</sup>

- هزینه های تفاضلی<sup>۳</sup>

- هزینه های ریخته (اقلام از دست رفته)<sup>۴</sup>

- هزینه های فرصت<sup>۵</sup>

- هزینه های مربوط<sup>۶</sup>

---

<sup>1</sup> - Controlable and Non-controlable Costs

<sup>2</sup> - Standard Costs

<sup>3</sup> - Incremental costs

<sup>4</sup> - Sunk Costs

<sup>5</sup> - Opportunity Costs

<sup>6</sup> - Relevant Costs



هزینه های قابل کنترل محسوب می شود که مقدار آن در اختیار مدیر و یا سرپرست یک بخش باشد و یا مجوز وی تخصیص یابد. همه هزینه های متغیر مانند هزینه مواد مستقیم به عنوان هزینه قابل کنترل محسوب میگردد. در صورتی که هزینه تولید یک محصول با دقت برآورد و تعیین گردد، به آن هزینه استاندارد گفته میشود و به عنوان یک هزینه هدف در نظر گرفته میشود که باید محقق گردد. با مقایسه هزینه های استاندارد با هزینه های واقعی، امکان ارزیابی عملکرد یک بخش هزینه یابی فراهم میگردد.

هزینه های تفاضلی نیز عبارتند از تفاوت هزینه ای میان دو یا چند آلترناتیو

شرح	آلترناتیو الف	آلترناتیو ب	هزینه تفاضلی (الف - ب)
مواد مستقیم	\$ ۱۰/۰۰۰	\$ ۱۰/۰۰۰	\$ ۰
دستمزد مستقیم	۱۰/۰۰۰	۱۵/۰۰۰	۵/۰۰۰

هزینه اقلام از دست رفته به آن دسته از هزینه ها اطلاق میگردد که وجود دارند اما در فرآیند تصمیم گیری مدیریت تأثیری ندارند. به عنوان مثال در یک سرمایه گذاری، هزینه استهلاک به عنوان یک هزینه ثابت تعهد شده وجود دارد (چه تولید انجام شود و یا تولید متوقف گردد). بنابراین در فرآیند تصمیم گیری به عنوان یک قلم نامربوط (Irrelevant) تلقی میگردد. فرض کنید یک دارایی به ارزش ۵۰/۰۰۰ ریال سه سال قبل خریداری شده است

که ارزش دفتری آن در حال حاضر ۲۰/۰۰۰ ریال است. این ۲۰/۰۰۰ ریال از آنجایی که

تصمیمات آینده را تحت تأثیر قرار نمی دهد یک هزینه ریخته محسوب میگردد.

هزینه فرصت عبارت است از خالص درآمدی که به دلیل عدم اتخاذ یک آلترناتیو از دست

می رود. فرض کنید یک شرکت میتواند مازاد ظرفیت خط تولید خود را به میزان ۱۰/۰۰۰

واحد به افزایش تولید اختصاص دهد و اینکه آن را به مبلغ ۲۰/۰۰۰ ریال اجاره دهد. در

اینصورت هزینه فرصت استفاده از ظرفیت تولیدی در راستای تولید ۲۰/۰۰۰ ریال خواهد

بود. هزینه های مربوط نیز به آن دسته از هزینه های آتی مورد انتظار اطلاق می گردد که

برای آلترناتیوهای تصمیم گیری، متفاوت باشند. به عنوان مثال هزینه های تفاضلی در ارتباط

با تصمیمات آتی، یک نوع هزینه مربوط تلقی می گردند و هزینه های ریخته، غیر مرتبط و

یا نامربوط به شمار می روند.

مدیریت هزینه

قیمت تمام شده یک از ابعاد مهم در رقابت است. ایجاد تعادل این مؤلفه با سایر ابعاد رقابت

یعنی کیفیت و زمان مستلزم اعمال مدیریت بر آن است. مدیریت هزینه (قیمت تمام شده) از

جمله مهمترین آنها است.

هدف نظام مدیریت هزینه، کمک به حداکثر رساندن سود و ارزش شرکت در حال و آینده

است. تحقق هدف مذکور، به ایجاد نظام مدیریت هزینه ای مرتبط است که به بقاء در رقابت

جهانی و توسعه مستمر منجر گردد. نظام مدیریت هزینه نیاز به تعهد و اعتقاد مدیریت عالی به

بهبود مستمر، رضایت مشتری و برنامه ریزی راهبردی در بکارگیری کارکنان در همه سطوح

و سازماندهی تغییر ناپذیر دارد که به بهبود و توسعه فعالیتهای ارزش زا، و حذف فعالیتهای

فاقد ارزش منتهی می شود. برینکه [۱۹۹۸]، مدیریت هزینه را «مجموعه ای از تکنیک ها و

شیوه ها برای کنترل و توسعه فعالیتهای و فرآیندها، تولیدات و خدمات آن» می داند.

به طور کلی هدف نظام مدیریت هزینه<sup>۱</sup> شناسایی تأثیر بهای تمام شده بر تصمیمات

مدیریت اولاً از طریق ارزیابی منابع مصرف شده در انجام فعالیتهای سازمان و ثانیاً ارزیابی

تأثیر تغییر فعالیتهای بر بهای تمام شده است که با بهره گیری از ابزارها و تکنیکها میتوان تأثیر

بهای تمام شده بر تصمیمات مدیریت را شناسایی نمود.

به عبارتی دیگر، مدیریت هزینه عبارت است از مجموعه اقداماتی که مدیریت برای تأمین

رضایتمندی مشتریان، همراه با کنترل و کاهش مستمر هزینه ها (بهای تمام شده) است از

جمله مهمترین ابزارهای مدیریت هزینه عبارتند از:

۱- مدیریت بر مبنای فعالیت

۲- هزینه یابی بر مبنای فعالیت

۳- بودجه بندی بر مبنای فعالیت

۴- هزینه یابی هدف

۵- هزینه یابی کایزن

## ۶- هزینه یابی کیفیت

گسترش تجارت و فشرده شدن رقابت، نویدبخش آغاز دوره ای جدید در حیات تجارت داخلی و جهانی است که درچنین محیطی برنده شرکتی است که پیش از رقا، محصولاتی با کیفیت برتر و قیمت پایین تر عرضه نماید. در این محیط مدیریت هزینه نقش حیاتی ایفا می کند. امروزه حیات بسیاری از شرکتهای به توانایی آنان در افزایش دقت سیستم مدیریت هزینه وابسته است که بر کاهش هزینه ها در تمام طول فرایند تولید و زنجیره ارزش متمرکز است. حسابداری مدیریت به خوبی میتواند این نقش حیاتی را با بهره گیری از استراتژیهای مدیریت هزینه ایفا نماید.

ماورا و نایابوکا [۲۰۰۵] در پژوهشی، استراتژی مدیریت هزینه را برای ایجاد مزیت رقابتی مورد مطالعه قرار دادند. آنها معتقدند «مدیریت هزینه به صورت دقیق مجموعه ای از راهکارها و روشها برای مدیریت کارآمد و اتخاذ تصمیمات اثربخش، در معنای گسترده به صورت یک حلقه و نگرش و مجموعه ای از سازوکارها جهت ایجاد ارزش بیشتر و هزینه کمتر» و استراتژی مدیریت هزینه عبارت از استفاده از اطلاعات بهای تمام شده برای توسعه و کسب رضایت مشتری و ایجاد مزیت رقابتی با قیمت کمتر یا برابر رقیبان و یا خلق ارزش یکسان با قیمت کمتر در مقایسه با رقا می باشد.

---

<sup>1</sup> - Cost Management system

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandoo.cn.com](http://www.kandoo.cn.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

پایه و اساس مدیریت هزینه، ارائه کالا و خدمات به صورت عالی به مشتریان است. هدف

اصلی مدیریت هزینه، شناخت، جمع آوری، اندازه گیری، طبقه بندی و گزارش اطلاعاتی

است که ممکن است در تصمیم گیری مدیران تأثیرگذار باشد. مدیریت هزینه در مقایسه با

سیستمهای مقایسه قدیمی و سنتی که بر پروسه داخلی تولید و هزینه آنها بدون توجه به

خواسته مشتری تأکید می کنند، دارای افق گسترده تری است. مفهوم مدیریت هزینه شامل

یک طیف گسترده میشود که از تکنیکهای ساده سنجش هزینه شروع شده و به استراتژیهای

همه جانبه مدیریت ختم میشود.



شرکت هایی که در تخصیص، نرخ واحد پهنه کارخانه را به کار می گیرند، عموماً از یک مبنای تخصیص مبتنی بر حجم مثل ساعت کار مستقیم، ساعات کار ماشین آلات حجم فعالیت، با بهای مواد مستقیم استفاده می کنند. در ادامه این فصل، ما درباره انواع مختلف مبنای تخصیص که توسط شرکت ها مورد استفاده قرار می گیرند، بحث می کنیم. استفاده از یک نرخ واحد پهنه کارخانه تنها برای شرکت هایی می تواند توجیه پذیر باشد. که دارای یک ساختار ساده با تنها چند دایره و تنوع محدود محصولات باشند. برای مثال در پیتزاسرای باران، اسفاده از نرخ های چند گانه جذب سربار یا فقط استفاده از یک نرخ واحد سربار برای تمامی محصولات، احتمالاً تفاوت چندانی را در بهای تمام شده برآوردی پیتزای متوسط و بزرگ ایجاد نخواهد کرد. اینکه تصور کنید که عملیات پیتزاسرای باران گسترش بیشتری یافته و تنوع سرو غذا در رستوران، ارسال غذا به درب منازل، و پخت و تأمین غذای مدارس و بیمارستان ها را نیز در بر گرفته است. در این حالت، استفاده از نرخ های متفاوت جذب سربار برای دواير مختلف مناسب تر بنظر می رسد، چرا که بهای تمام شده سربار احتمالاً از فعالیت های مختلف در دواير مختلف ناشی می گردد.

استفاده از نرخ های تخصیص متفاوت برای هر یک از دواير کارخانه

با استفاده از روش تخصیص دایره، یک شرکت برای هر یک از دواير خود یک مخزن بهای تمام شده جداگانه خواهد داشت و هر یک از آنها یک نرخ تخصیص سربار جداگانه ایجاد می کند. (اگر شرکت از عوامل دو گانه یا چند گانه تخصیص بهای تمام شده استفاده کند،

همانگونه که در فصل ۷ نیز آمد، نرخ های چندگانه می تواند برای هر یک از دواير تعیین شود) از فصل ۷ باید به خاطر داشته باشید که دواير خدماتی به عرضه خدمات به دواير تولیدی که تولید کننده محصول و خدمات می باشند، می پردازند. هر دایره تولیدی یک مخزن بهای تمام شده جداگانه است در حالیکه وقتی از روش تخصیص پنه کارخانه استفاده شود، کل کارخانه یک مخزن بهای تمام شده می باشد.

هر دایره یک مخزن بهای تمام شده می باشد و دارای یک نرخ تخصیص است. در این شکل، چهار مخزن بهای تمام شده وجود دارد، کی برای هر یک از دواير خدماتی ۱ و ۲، و یکی برای هر یک از دواير تولیدی «ل» و «م» با توجه به اینکه هر یک از دواير تولیدی روی محصولی کار می کنند، آنها برای جذب سربار از نرخ تخصیص خود استفاده می کنند. هر قدر که تعداد دواير یک شرکت بیشتر باشد، تعداد مخازن بهای تمام شده بیشتری هم وجود دارد که برای آنها نرخ های تخصیص بیشتری باید محاسبه شود.

انتخاب روش تخصیص بهای تما شده:

یک تصمیم مبتنی بر تحلیل فزونی منافع بر بهای تمام شده آن انتخاب یک نرخ واحد پهنه کارخانه، یا پیچیده تر از آن یعنی نرخ دایره، و یا حتی پیچیده تر از همه یعنی بهایابی فعالیت که مبحث بعدی ما خواهد بود، مستلزم ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر بهای تمام شده آن روش می باشد. انتخاب یک روش پیچیده تر و کاملتر مستلزم صرف زمان و مهارت بیشتر برای جمع آوری و پردازش اطلاعات حسابداری است. اینگونه بهای تمام شده های

اضافی برای اطلاعات اضافی باید با توجه به منافع اضافی ناشی از تصمیمات بهبود یافته  
توجیه گردد.

توجه کنید، شرکت هایی که از تخصیص پهنه کارخانه، بهره می گیرند، الزامی به تخصیص  
بهای تمام شده دواير خدماتی به دواير تولیدی نخواهند داشت. این امر کار حسابداران را  
ساده تر می کند. ولی می تواند بازتاب رفتاری منفی در شرکت داشته باشد. تخصیص بهای  
تمام شده دواير خدماتی به دواير تولیدی، مدیران را قادر می سازد مسئولیت های بهای (تمام  
شده) خدمات را به افراد دایره تولیدی متقاضی این خدمات تفویض کنند.

نرخ دایره، معیارهای تفصیلی تر بهای تمام شده و ارقام صحیح تر بهای تمام شده محصول را  
نسبت به نرخ پهنه کارخانه، خصوصاً اگر دواير فعالیت های کاملاً متفاوتی انجام دهند،  
در اختیار می گذارد. برای مثال، اگر یک دایره کارگری و دایره دیگر ماشینی باشد، دیگر  
منطقی نخواهد بود که تنها از یک نرخ مبتنی بر ساعات کار مستقیم یا ساعات کار ماشینی  
برای هر دو دایره استفاده کنیم. اگر از ساعات کار مستقیم برای دایره کارگر (کارگری) و  
از ساعات کار ماشین برای دایره ماشین بر (ماشینی) استفاده شود، بهای تمام شده  
محصولات صحیح تر محاسبه می شوند.

تمرین خودآموز بعدی، تفاوت بین نرخ های پهنه کارخانه و دایره را هنگام محاسبه بهای  
تمام شده محصول نشان می دهد.

بهایابی مبتنی بر فعالیت.

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandoo.cn.com](http://www.kandoo.cn.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

بهایابی مبتنی بر فعالیت یک روش بهایابی است که نخست اقلام بهای تمام شده را به فعالیت های مختلف اختصاص داده و سپس آنها را متناسب با استفاده هر محصول از این فعالیت ها به محصول مورد نظر تخصیص می دهد. یک فعالیت می تواند وظیفه مجزایی باشد که در یک سازمان برای ساخت یا ارائه یک محصول یا خدمت انجام شود. بهایابی مبتنی بر فعالیت براین فرض استوار است که محصولات، فعالیت ها را به مصرف می رسانند و فعالیت ها، منابع را مصرف می کنند.



## کارکردهای ABC

به طور کلی کارکردهای ABC عبارتند از :

- ۱- فراهم نمودن اطلاعات لازم جهت اتخاذ تصمیمات « ایجاد ارزش » برای مدیران.
  - ۲- فراهم نمودن اطلاعات لازم برای هزینه یابی و قیمت گذاری.
  - ۳- هزینه یابی بر مبنای فعالیت به بیان ناکارآمدیهای سیستم های حسابداری هزینه سنتی می پردازد. این سیستم های موروثی بر مبنای تعدادی عوامل هزینه زا از جمله نیروی کار مستقیم با ساعات کار ماشین آلات قرار دارند و تغییرات اخیر در محیط تجارت را لحاظ نمی کنند علی الخصوص در مواردی که هر چه آمیخته محصولی و مشتری یک سازمان متنوع تر باشد، تعیین هزینه های سر بار گمراه کننده شده و هزینه های محصولات یا خدمات را منحرف می کند.
  - ۴- تخصیص بهینه منابع را فراهم می کند.
  - ۵- ABC هزینه ( یا قیمت تمام شده) یک محصول ( یا خدمت یا مشتری) را از طریق تحلیل هر فعالیتی که جهت تولید آن نیاز است، فراهم می کند.
  - ۶- اعمال مدیریت هزینه مبتنی بر اطلاعات مربوط، دقیق و قابل اعتماد را فراهم می نماید.
  - ۷- ABC جهت تمامی فعالیتها ( مستقیم یا غیر مستقیم) و تخصیص دقیق تر هزینه های مرتبط با آن فعالیتها به کار برده می شود. ( در هر نوع سازمانی کاربرد دارد
- تحقیقات متعددی، کاربرد سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را تأیید نمودند از جمله:



در آمریکا پژوهشی که در مورد کاربرد سیستم ABC صورت گرفت نشان داد که ۲۶ درصد شرکتهای 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 شده و مشخص گردید که در شرکت های انگلیسی استفاده از سیستم ABC در حدود ۳۲ درصد بوده است. در میان شرکتهای کانادایی هم، ۱۴ درصد شرکتهای 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 شرکتهای 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 اقدام به استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای شرکتهای بزرگ در صنعت الکترونیک، تولید کنندگان نوشابه و عرضه کنندگان وسایل ساختمان کرده است. نتیجه این اقدامات نشان داد که تنها راه موفقیت شرکتهای برای کاهش هزینه ها این بود که از سیستم ABC استفاده کنند و منابع مصرفی مربوط به فعالیتهای 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، فعالیتها جنبه اصلی توانایی شرکتها برای ریدن به اهداف ایده آیشان بودند و این موضوع اهمیت داشت که شرکتها با بکارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و مدیریت هزینه ها و با تأکید بر فعالیتها، موقعیت فعلی خود را طوری ارتقاء 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 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 سودآوری خود را بهبود بخشد. مثال دیگر مربوط میشود به یک شرکت سازنده موتورهای ماشین، که تحت فشار بود تا محصولات را کیفیت بهتر و هزینه کمتر تولید نماید. سیستم حسابداری صنعتی آنها بهای تمام شده محصولات را براساس مواد اولیه مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار کارخانه محاسبه می کرد و هزینه های سربار فقط براساس دستمزد به محصولات تسهیم می شد که به مرور این شرکت دچار مشکلات متعددی شد و مجبور شد که سیستم حسابداری سنتی را به 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 بکارگیری سیستم جدید می

باشد:

الف - از نحوه عملکرد شرکت شناخت بهتری حاصل شد.

ب - از هزینه های واقعی شرکت اطلاعات بیشتری کسب شد.

ج - از موقعیتهای موجود جهت کاهش هزینه ها شناخت بیشتری به دست آمد.

شرکت کامپوزیت موتور 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 که انواع و اقسام نان و پیراشکی و کیک را تولید می کرد،

که برای بهبود گزارشگری عملیاتی و هزینه یابی شرکت از سیستم ABC استفاده نمود.

شرکت اورجینال برد فورد سوپ ورکز 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 سودآور شد. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهای دارای فناوری بالا و

پیچیده هم به طور موفقیت آمیزی به کار گرفته شده است. همچنین، 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 مخابراتی

مؤسسه حسابرسی لیندسی و شرکاء به لحاظ مشکلات مالی، سیستم حسابداری شرکت حمل و نقل ترسی ترانسپورت (از شرکتهای متوسط کامیون داری) را مورد بررسی قرار داد و با استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تمرکز بر روی فعالیتهای شرکت، سیستم حسابداری اصلاح و مشکلات مالی آن را بر طرف نمود.

شرکت اتی اند تی (AT & T) که در صنعت تلفن کار می کند، از طرف دولت مأموریت یافت نرخ تعرفه هزینه مکالمه را که دولت آمریکا براساس هزینه و نرخ بازده سرمایه تعیین کرده بود، براساس 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 سودآوری، 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 سازمانهای بهداشتی مورد استفاده قرار می گیرد. به عنوان نمونه ۲۰ درصد بیمارستانهای آمریکا و کانادا از این سیستم استفاده می کنند این سیستم می تواند وسیله مؤثری برای کنترل هزینه ها و ارائه اطلاعات دقیق هزینه های مداوا باشد. به عنوان مثال در مرکز خدمات درمانی بروک وود مدیکال



سنتز به کمک حسابداران مدیریت سیستم ABC و برنامه های مدیریت هزینه پیاده شده و به نحو چشمگیری مؤثر واقع گردیده است.

شرکت بلوشید سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را جهت تخصیص مناسب هزینه ها در قسمتهای مختلف شرکت پیاده کرد. مدیران اجرایی رده بالای این شرکت کمیته هایی را جهت تدوین اهداف شرکت تشکیل دادند و سپس اطلاعات فعالیتها در طبقات مختلف ساطمان 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 کارکن 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 بانکها به طور چشمگیری شده است.

همچنین این سیستم جهت رفع مشکلات تخصیص هزینه ها و بهبود گزارش دهی به مدیران رده های مختلف، در سوپرمارکت ها نیز به کار می رود.

بنابراین در مجموع کاربرد عملی مثبت سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای موارد خدماتی از جمله بیمارستانها، سازمانهای بهداشتی، مرکز خدماتی تلفنی، صنعت بانکداری و تهیه و توزیع مواد غذایی گزارش شده است.



محدودیت‌های روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت

اولین محدودیت در بکارگیری روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت این فرض است که رابطه یک طرفه بین حجم فعالیت و هزینه ها وجود دارد در حالیکه در عمل ممکن است این ارتباط یک طرفه بین میزان هزینه و عوامل محرکه آن وجود نداشته باشد. شرکتهایی 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 سطوح 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 میشود، تفکیک قائل شد.

تجربه نشان داده که با بکارگیری ABC به نتایج کاملاً متفاوت از بکارگیری سیستم هزینه یابی سنتی منجر میشود. معمولاً در سیستم هزینه یابی سنتی، هزینه تولید را در صورت پایین بودن هزینه مستقیم، کمتر از واقع برآورده شده و به گونه ای مشابه در صورت بالا بودن هزینه مستقیم، بیش از واقع برآورده میشود. به طور کلی هر چه فرآیند ساخت محصول پیچیده تر باشد هزینه یابی سنتی، بهای محصول را کمتر از واقع نشان میدهد. منظور از پیچیدگی، متنوع بودن مواد مصرفی، نوع تکنولوژی مورد استفاده و دفعات مورد استفاده

خط تولید است. لازم به ذکر است که براساس 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.

مزایای سیستم ABC

- ۱- بهبود سیستم هزینه یابی و تخصیص هزینه های شرکت به طور مطلوب تر
- ۲- تعیین بهای تمام شده و قیمت گذاری محصولات به صورت منطقی تر و دقیق تر
- ۳- کنترل عملیات شرکت و برنامه ریزی کارا در آینده
- ۴- کمک به تصمیم گیریهای کارآتر، صحیح تر و دقیق تر مدیریتی
- ۵- ارزیابی صحیح تری از عملیات مالی مدیران و بهبود عملکرد را به همراه دارد.
- ۶- فعالیتهای هزینه زا و فاقد ارزش را شناسایی می کند.
- ۷- امکان کنترل هزینه ها را بگونه ای مطلوب فراهم می آورد.
- ۸- موجب تغییر نگرش مدیران نسبت به بسیاری از هزینه های سربار میشود.
- ۹- شرایط لازم جهت مدیران فروش و بازاریابی جهت افزایش سهم بازار را فراهم می کند.
- ۱۰- حاشیه فروش را توجیه می کند و رقابت را تسهیل می کند.
- ۱۱- تصمیم گیری در خصوص تولید یا توقف محصول را فراهم می سازد.
- ۱۲- مفهوم بازاریابی مبتنی بر مشتری را عملی می سازد.
- ۱۳- تعیین هزینه خدمات مشتریان را عملی می نماید.
- ۱۴- کارکرد اصول و فروض حسابداری (GAAP) را منطقی تری می نماید.

۱۵- فرایند کسب سود بیشتر را تسهیل می بخشد.

معایب سیستم ABC

۱- هزینه های گزاف ناشی از تعداد مراکز فعالیت و عوامل هزینه زا

۲- استمرار ضرورت تخصیص برخی هزینه ها براساس معیارهای قراردادی مبتنی بر حجم

پیش فرضهای اجرای سیستم ABC

به طور کلی اجرای سیستم ABC برای واحد تجاری مفید خواهد بود که :

الف - محصولات از لحاظ فضای مورد نیاز، پیچیدگی فرآیند و میزان تولید تفاوت زیادی با

هم داشته باشد.

ب - محصولات از نظر فعالیتهایی از قبیل تنظیم ماشین آلات، بازرسی و غیره با یکدیگر

تفاوت داشته باشد.

ج - از زمان برقراری سیستم ABC، تنوع محصولات تولید شده به میزان قابل توجهی

افزایش یابد.

د- هزینه های سربار، مبالغ قابل توجهی را تشکیل دهد و این مبالغ سیر صعودی داشته باشد.

ه- قیمت فروش براساس بازار تعیین میشود.

و - از زمان برقراری سیستم ABC، دانش فنی تولید به میزان چشمگیری متحول شده باشد.

### ۳-۳- سیستم های هزینه یابی سنتی و نارسائیهای آن

در اواخر دهه ۸۰ تعدادی از صاحبان حسابداری و مدیریت به سازمانها به خاطر استفاده و بکارگیری از سیستم های حسابداری سنتی ایرادات زیادی گرفتند. مشکل و انتقاد اصلی صاحبان این بود که هزینه هایی که توسط سیستم هزینه یابی سنتی ارائه می شود، اطلاعات دقیقی را در مورد محصول و قیمت تمام شده آن در اختیار تصمیم گیرندگان قرار نمی دهد و حتی با ارائه اطلاعات غلط باعث گمراهی مدیران در تصمیم گیریها می گردد. برای بررسی و چگونگی عملکرد سیستم های هزینه یابی سنتی، فاستر (Foster, 1991) تحقیقی در بین مدیران مالی چندین شرکت بزرگ در آمریکا انجام داد. نتیجه این مطالعه نشان دهنده عدم توانایی سیستم های سنتی در فراهم کردن اطلاعات مناسب برای تصمیم گیری مدیران بود. طبق نتایج حاصل از این تحقیق، ۵۱٪ از مدیران شرکتهای تحت بررسی، معتقد بودند، سیستم های سنتی اطلاعات کافی را برای هزینه یابی و قیمت گذاری محصولات فراهم نمی کند، ۴۵٪ آنها عنوان کردند، اطلاعات فراهم شده توسط این سیستم ها اطلاعات دقیق و واقعی نیست و در تصمیم گیریها نمی تواند به آنها اعتماد کرد، ۳۵٪ سیستم های سنتی را برای سنجش عملکرد کارکنان مناسب نمی دانستند، ۳۴٪ درصد ذکر کرده بودند که سیستم های سنتی بدلیل عدم سنجش عملکرد کارکنان، باعث ایجاد نارضایتی در بین آنها شده است. ۲۷٪ از مدیران معتقد بودند که اطلاعات تهیه شده برای



تجزیه و تحلیل رقابت کافی و مناسب نمی باشد. و ۱۱٪ نیز معتقد بودند که این سیستم ها با

استراتژی سازمانها تطابق ندارد. (Adler, 1998)

از دیدگاه کلی مهمترین دلایل نارسایی، سیستم های سنتی بشرح زیر است:

۱- عدم توانایی در نشان دادن محصولاتی که دارای سود بالایی هستند، خصوصاً سازمانهای که دارای چندین محصول تولیدی می باشند. بدلیل اینکه این سیستم خصوصیات خاص هر محصول را در تسهیم هزینه ها در نظر نمی گیرد. باعث تخصیص غلط هزینه ها و عدم محاسبه دقیق قیمت تمام شده محصولات می گردد.

۲- عدم تفکیک حوزه هزینه های غیر مشابه - در سیستم های سنتی برای جمع آوری هزینه های دستمزد و سربار از مراکز هزینه مشترک، استفاده می شود. این مسئله باعث تخصیص غیر واقعی هزینه ها به محصولات می گردد.

۳- استفاده از مبنای مشترک و واحد برای تخصیص هزینه ها - این سیستم ها معمولاً از یک مبنای تسهیم، برای تخصیص هزینه های گوناگون استفاده می کنند. از جمله این مبناها استفاده از ساعات کار مستقیم نیروی انسانی است. با توجه به اینکه در حال حاضر با پیچیدگی و تغییرات سریع تکنولوژی در صنعت، میزان دخالت نیروی انسانی در فرآیند تولید بسیار کم شده است، بنابراین با استفاده از این مبنا تسهیم هزینه ها بطور واقعی انجام نمی شود.

۴- عدم تهیه اطلاعات دقیق در مورد بهای تمام شده و سایر اطلاعات مورد نیاز تصمیم گیری - سیستم های سنتی هزینه های موجود در سازمان را عمدتاً به دو گروه هزینه های



محصول و هزینه های "دوره ای" تقسیم می کند. اما در تصمیم گیریها نیاز به استفاده از هزینه های "محصول" و هزینه های "دوره ای" است. بنابراین با اتکاء به روشهای سنتی امکان تجزیه و تحلیل بیشتر در مورد سود دهی محصولات، شناسای کانالهای توزیع، هزینه های بازاریابی و خدمات بعد از فروش فراهم نمی باشد.

۵- سیستم های سنتی، مزایای بدست آمده از دگرگونی فرآیندها و بهبود در روشهای تولید را به عنوان صرفه جوی در نیروی کار به حساب می آورند. بنابراین بهبود عملکرد را در فرآیند عملیات نشان نمی دهند.

۶- سیستم های هزینه یابی سنتی، اطلاعات واقعی را از فرآیند تولید و هزینه ها نشان نمی دهد. این سیستم فقط هزینه هایی که به راحتی قابل شناسایی هستند را در محاسبه هزینه های محصول در نظر می گیرد و سایر هزینه های غیر تولیدی مانند هزینه از کار افتادن دستگاهها، هزینه های دوباره کاری محصولات و غیره را در نظر نمی گیرد.

۷- سیستم های سنتی، هزینه های سازمانی را منحصراً در چارچوب فیزیکی سازمان و مستقل از پیرامون خود در نظر می گیرد. و فقط هزینه های داخلی سازمان را به عنوان هزینه های محصول محاسبه می کند. در این سیستم ها هزینه های خارج از چارچوب فیزیکی سازمان از جمله هزینه های مربوط به مشتریان، تامین کنندگان مواد اولیه، نمایندگان و غیره را به عنوان هزینه های نامربوط تلقی و در محاسبه بهای تمام شده محصولات منظور نمی گردد

(Hilton, Maher & Selt, 2000)

**جهت خرید فایل word به سایت [www.kandooon.com](http://www.kandooon.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید**

علاوه بر نارسایی سیستم های سنتی، رشد رقابت و پیچیده شدن تکنولوژی نیاز بکارگیری و

استفاده از روشهای جدید هزینه یابی را تشدید نموده است، چون سازمانها برای قیمت

گذاری محصولات و خدمات، تعیین ترکیب بهینه تولید، تعیین کانالهای توزیع و اتخاذ

تصمیمات استراتژیک، نیاز به دسترسی به اطلاعات صحیح در مورد هزینه ها دارند. بدیهی

است که سیستم های سنتی بدلیل ماهیت خود در این زمینه کارا نمی باشند.

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandoocn.com](http://www.kandoocn.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۵۱۱ تماس حاصل نمایید

Filename: Document1  
Directory:  
Template: C:\Documents and Settings\hadi tahaghoghi\Application  
Data\Microsoft\Templates\Normal.dotm  
Title:  
Subject:  
Author: sadegh  
Keywords:  
Comments:  
Creation Date: 4/7/2012 12:17:00 PM  
Change Number: 1  
Last Saved On:  
Last Saved By: hadi tahaghoghi  
Total Editing Time: 0 Minutes  
Last Printed On: 4/7/2012 12:17:00 PM  
As of Last Complete Printing  
Number of Pages: 45  
Number of Words: 6,391 (approx.)  
Number of Characters: 36,434 (approx.)