

## هزینه یابی بر مبنای فعالیت

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 .

همچنین با افزایش سهم فن آوری و سایر اجزای هزینه های سربار 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 از

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) 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».

با توجه به تعاریف فوق می توان گفت که ABC، بر فعالیتهایی تأکید دارند که برای تولید محصولات (خدمات) باید انجام شوند و سپس هزینه فعالیتهای با توجه به میزان استفاده هر محصول از فعالیتهای به محصولات تسهیم می شود.

### مروری اجمالی بر تاریخچه ABC

در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰، برخی نویسندگان حسابداری به رابطه بین فعالیت و هزینه اشاره نمودند. اما در دهه ۱۹۸۰ به دنبال انعکاس ضعف ها و نارسایی های سیستم های رایج حسابداری در ارائه اطلاعات دقیق هزینه، توجه جدی در محافل دانشگاهی و حرفه ای به این رابطه بیشتر جلب گردید. این توجه عمدتاً بر اساس پیدایش ۳ سازه اصلی بود. سازه اول تغییر نوبنی بود که در دنیا جهت معرفی تکنولوژی مدرن، مکانیزم های تولیدی جدید در کشورهای مختلف بویژه در ژاپن و ... رخ داد. سازه دوم این بود که در دهه ۱۹۸۰ فلسفه فکری بسیاری از مدیران شرکت ها دستخوش تغییرات عمده گردید و علاوه بر سود آوری، رقابت در سطح جهانی، افزایش رضایت مشتریان، تأکید بر کنترل کیفیت محصولات و کاهش هزینه ها نیز جزو اهداف اصلی مدیران قرار گرفت. سازه سوم این بود که عده ای از نویسندگان

حسابداری به تشریح فضای جدید تولید، نقشهای گوناگون تکنولوژی و دیدگاههای جدید مدیران پرداختند. نویسندگان مذکور ادعا کردند که سیستم های سنتی حسابداری صنعتی و مدیران نه تنها پاسخگوی احتیاجات مدیران نیست بلکه استفاده از اطلاعات حاصل از آنها سبب گمراهی و تصمیم گیری های نادرست مدیران می شود. به دنبال آن، این نویسندگان اقدام به معرفی سیستم جدید تحت عنوان «هزینه یابی بر مبنای فعالیت» نمودند.

نیاز به اطلاعات عملیاتی در مورد هزینه ها، مقدمه ظهور سیستم دوعدی ABC را فراهم آورد. این نگرش جدید مشخصاً به منظور ارائه اطلاعات مفید جهت دستیابی به اهداف اصلاحی در داخل و خارج از سازمان پدید آمد. این سیستم دارای دو دیدگاه اساسی می باشند. دیدگاه اول بیانگر تخصیص هزینه ها از منابع به فعالیت ها و از فعالیتها به اهداف (موضوع) هزینه (شامل مشتریان و محصولات) می باشد.

اطلاعات فراهم شده در این بخش پشتیبان تصمیمات کلیدی سازمان مانند قیمت گذاری، تعیین ترکیب محصول تأمین منابع و تعیین الویت هایی برای اقدامات اصلاحی است. دیدگاه دوم پاسخگوی نیاز سازمان به اطلاعاتی درباره عوامل موثر بر فعالیتهاست. به عبارت دیگر چه عواملی باعث انجام کارها می شوند و چگونه می توان این فعالیتها را به نحو مطلوب انجام داد. چنین اطلاعاتی به سازمان کمک می کند تا علاوه بر بهبود عملکرد خود، ارزش دریافتی توسط مشتریان را نیز اصلاح نماید.

فرایند محاسبه بهای تمام شده توسط سیستم های سنتی و ایرادات وارد بر آن:

پیشرفت تکنولوژی تولید و استفاده از تفکر مدیریت موجودی، نظیر **jit**، و چند عامل دیگر ساختار هزینه های محصول را به شدت تغییر داده است و باعث افزایش هزینه های سربار و در عوض کاهش شدید هزینه های کار مستقیم و هزینه مواد اولیه شده است.

در سیستم های سنتی هزینه یابی، برای تخصیص هزینه سربار در غالب موارد از هزینه (ساعت) کار مستقیم به عنوان مبنای تخصیص استفاده می شود. در حالیکه امروزه هزینه کار مستقیم غالباً کمتر از ۱۵٪ و در مقابل هزینه های سربار بیش از ۵۰٪ از هزینه محصول را دربر می گیرد. بنابراین تخصیص هزینه های سربار بر اساس مبناهایی همچون ساعت (هزینه) کار مستقیم منجر به محاسبه نادرست بهای تمام شده محصولات می شود.

در نظام سنتی، بهای تمام شده محصول طی فرایند زیر محاسبه می شود:

- (۱) ردیابی (اختصاص) مواد مستقیم و دستمزد مستقیم به محصولات یا خدمات
- (۲) تخصیص هزینه های سربار به محصولات یا خدمات بر مبنای یک نرخ جذب معین.
- (۳) محاسبه بهای تمام شده محصولات

به این شیوه محاسبه بهای تمام شده ایراداتی وارد شده است که می توان موارد زیر را بیان کرد:

- (۱) هزینه کار مستقیم اهمیت خود را از دست داده است.
- (۲) استفاده از یک مبنای تخصیص نمی تواند به طرز مناسبی تمام روابط بین هزینه ها را نشان دهد.

(۳) علی رغم بالا بودن سهم هزینه سربار در هزینه محصول، نحوه تخصیص هزینه سربار به هر اندازه که باشد فاقد اهمیت است.

(۴) این سیستم در جریان تولید پیچیده و غیرمعمول جوابگو نمی باشد.

(۵) اطلاعاتی صحیح و واقعی در مورد بهای تمام شده و سودآوری شرکت ارائه نمی کند.

بسیاری از شرکتها به منظور برطرف نمودن انتقادات مطرح شده در بخش قبل به سمت استفاده از سیستم ABC گرایش یافته اند. این سیستم جانشین هزینه یابی سفارش کار یا روش مرحله ای نیست، بلکه می تواند همراه با آنها به کار گرفته شود. سیستم ABC فلسفه نوین مدیران (جلب رضایت مشتریان) و رقابت با سایر شرکت ها را به طور کمی در هزینه یابی محصول منظور می کند. یعنی این سیستم علاوه بر هزینه های مواد مستقیم و دستمزد مستقیم، هزینه های گوناگون مربوط به تکنولوژی، کیفیت محصول و هزینه های مربوط به تولیدات انعطاف پذیر را نیز در برمی گیرد.

چه شرکت هایی بهتر است از سیستم ABC استفاده کنند؟

استفاده از ABC برای برخی شرکت ها نامناسب بوده و برای برخی دیگر بی تأثیر می باشد.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهایی مناسب است که دارای ویژگی های زیر باشند:

(۱) شرکتهایی که دارای تولیدات گوناگون و متنوع و یا ارائه دهنده خدمات مختلفی باشند.

(۲) شرکتهایی که هزینه سربارشان بالا بوده و این هزینه به محصولات مختلف با توجه به میزان تولید هر یک به نسبت یکسان قابل تخصیص نباشد.

(۳) شرکتهایی که از ماشین آلات پیشرفته خودکار در تولید استفاده می کنند.

(۴) شرکتهایی که دارای جریان تولید پیچیده و غیرمعمول می باشند.

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 فعالیتهای باید به عنوان هزینه های محصول در نظر گرفته شوند.

در سیستم ABC، ۴ طبقه فعالیت وجود دارد که هزینه این فعالیتهای نیز با توجه به میزان استفاده هر محصول (خدمت) از فعالیتهای، 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 فعالیتهای 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)

#### 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 فعالیتهای از منابع مالی شرکت وجود ندارد. در نتیجه بهای تمام شده محصول منعکس کننده مستقیم فعالیتهای 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 و

(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 مبناهای مختلف و تعیین نرخ سربار

۳- جذب نرخ سربار محصولات یا خدمات گوناگون

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 همبستگی

(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 فعالیت‌های بدون ارزش افزوده

علی رغم این مزیت ها، امروزه فقط در جوامع علمی برای توسعه تئوری و نظری ABC کار شده است و در صنایع و کارخانجات تولیدی کمتر به آن پرداخته شده است. دلیل عمده آن عدم آشنایی مدیران، صاحبان صنایع مختلف و پرسنل مربوط و ترس و واهمه از هزینه بری اجرای سیستم است