

هزینه یابی بر مبنای فعالیت « ABC »

تحولات سریع در صنایع تولیدی جهان ، شامل رقابت سنگین در بازارهای جهانی ، نوآوری های تکنولوژی و پیشرفت سیستمهای رایانه ای بوده است . این تحولات موجب شده که شرکتهایی که توان هم آهنگ کردن عملیات خود را با شرایط جدید داشته اند بصورت شرکتهای موفق جهانی درآیند و شرکتهایی که چنین توانی را نداشته اند از بازار رقابت خارج شوند .

همچنین با افزایش سهم فن آوری و سایر اجزای هزینه های سریار در تولید کالاها و خدمات ، روشها هزینه یابی سنتی ، اطلاعات صحیح در مورد هزینه سربار 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 ، حسابداران مدیریت را ناچار از ابداع و بکارگیری روشها و سیستمهایی نموده که جوابگوی نیازهای روز شرکتهای باشد و واحد های اقتصادی را به سمت استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) متمایل کرده است که مزایای قابل ملاحظه ای نسبت به روش هزینه یابی سنتی بر مبنای حجم دارد .

در ادبیات حسابداری تعاریف مختلفی از هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) ارائه گردیده 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 فعالیت هایی که منجر به ساخت محصول می شوند بدست می آورد)) .

- هیلتون می گوید : ((هزینه یابی بر مبنای فعالیت روشی است که در آن هزینه ها بر مبنای نسبت سهم فعالیت های صرف شده بوسیله هر محصول ، از یک مخزن هزینه به محصولات مختلف تخصیص داده می شود)) .

با نگاهی به مفاهیم و تعاریف فوق ABC بر فعالیت هایی تاکید دارد که برای تولید محصولات و یا ارائه خدمات باید انجام شود و سپس هزینه فعالیتها با توجه به میزان انتفاع هر محصول از فعالیت ها به محصولات تسهیم می شود .

مروری بر تاریخچه هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ ، برخی نویسندگان حسابداری از جمله

Solomons و Staubus به رابطه بین فعالیت ها و هزینه ها اشاره نمودند . اما در

دهه ۱۹۸۰ به دنبال انعکاس ضعف ها و نارسایی های رایج در ارائه اطلاعات دقیق هزینه ،

توجه جدی در محافل دانشگاهی و حرفه ای به این موضوع بیشتر جلب گردید . این جلب

توجه بیشتر حول محور پیدایش سه سازه (عامل) اصلی بود :

- سازه اول تغییرهای نوینی بود که در دنیا جهت معرفی تکنولوژی های مدرن ،

سیستمهای اطلاعاتی هوشمند ، خبره و قابل انعطاف و نیز مکانیزم های تولیدی جدید

در کشور های مختلف به ویژه در ژاپن رخ داده بود .

- سازه دوم این بود که در دهه ۱۹۸۰ فلسفه فکری بسیاری از مدیران شرکتهای ، به ویژه

مدیران شرکتهای بزرگ ، دستخوش تغییرات عمده ای گردید و علاوه بر سودآوری ،

رقابت در سطح جهانی ، افزایش رضایت مشتریان در سطح بین المللی ، تاکید بر کنترل

کیفیت محصولات و کاهش هزینه ها نیز جزء اهداف اولیه و اصلی مدیران قرار گرفت .

• سازه سوم این بود که عده ای از نویسندگان حسابداری به طور جدی و مبسوط به تشریح فضای جدید تولید، نقشهای گوناگون تکنولوژی و دیدگاههای جدید مدیران پرداختند. Cooper & Kaplan در میان دیگران تاثیر بسزایی در انعکاس نارسایی های سیستم حسابداری مدیریت در ارائه دقیق هزینه ها در این شرایط داشته اند. این نویسندگان ادعا کرده اند که سیستم های سنتی حسابداری صنعتی و مدیریت نه تنها پاسخگوی احتیاجات مدیران نیستند بلکه استفاده از اطلاعات آنها سبب گمراهی و عدم تصمیم گیری صحیح مدیران می شود و نهایتاً میتواند منجر به پیدایش زیانهای هنگفت در شرکتها گردد. به دنبال آن این نویسندگان اقدام به معرفی سیستم جدیدی تحت عنوان سیستم ((هزینه یابی بر مبنای فعالیت)) نمودند.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت « ABC » چیست ؟

روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت، سیستم طرح ریزی هزینه ها با تاکید بر فرایند مستمر بهسازی است. در این روش، شناسایی فعالیت های ارزشمند از یک سو و شناسایی فعالیت های بی ارزش از سوی دیگر، تشویق می شود. و برای حذف فعالیت های بی ارزش کوشش بعمل می آید. به بیان دیگر روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت را میتوان برای شناسایی و حذف فعالیت هایی به کار برد که هزینه محصول را بالا می برند بدون آنکه ارزش افزوده ای برای محصول ایجاد کنند. هزینه اضافه شده و بدون ارزش، هزینه آن گروه از فعالیت هایی است که می توان آنها را حذف کرد بدون اینکه کاهشی در کیفیت محصول و عملکرد یا ارزش آن رخ دهد. بدین ترتیب، بکار گیری روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت میتواند به کاهش هزینه ها از طریق حذف فعالیت های اضافی و غیر سودمند و یافتن راههای

جدید و اقتصادی برای انجام فعالیت های با ارزش و اثر بخش بیانجامد . کاهش در هزینه ها نیازمند تشریک مساعی مدیران ، کارکنان تولید و فروش ، حسابداران ، مهندسان و سایر دست اندر کاران مربوط ، به منظور بررسی کامل و شناخت فعالیت هایی است که یک محصول مصرف می کند .

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ، از لحاظ مفهومی ردیابی هزینه های مستقیم ، نظیر مواد مستقیم و دستمزد مستقیم را بهبود نمی بخشد ، بلکه دقت در تخصیص هزینه های غیر مستقیم ، یعنی هزینه های سربار را که مستقیماً قابل ردیابی با محصول نیست اما قابل ردیابی با فعالیت ها است ، را افزایش می دهد . بدین ترتیب ، روش هزینه یابی مبتنی بر فعالیت باعث شده است که حسابداران صنعتی بسیاری از هزینه ها را که تاکنون غیر قابل ردیابی می دانستند ، اکنون قابل ردیابی با فعالیتها بدانند .

برخلاف هزینه مواد مستقیم و دستمزد مستقیم ، که می توان آنها را مستقیماً با یک محصول ردیابی کرد ، هزینه های سربار یا هزینه های غیر مستقیم ، قابل ردیابی با یک محصول نیستند و باید به محصولها تخصیص داده شوند . از طرفی ، تخصیص هزینه به هر شکل و ترتیب که انجام گیرد ، تا حدودی اختیاری است . اما واقعیت اینست که در پاره ای اوقات ، درجه اختیاری بودن تخصیص هزینه ها چنان زیاد است که اتکا به نتایج به دست آمده ممکن است باعث گمراهی و تصمیمگیری نابجا شود . بکارگیری روش هزینه یابی مبتنی بر فعالیت ، دقت در تخصیص هزینه ها و قابلیت اتکای نتایج به دست آمده را به منظور قضاوت و تصمیمگیری ، افزایش می دهد .

نحوه عمل سیستم سنتی هزینه یابی بر مبنای حجم

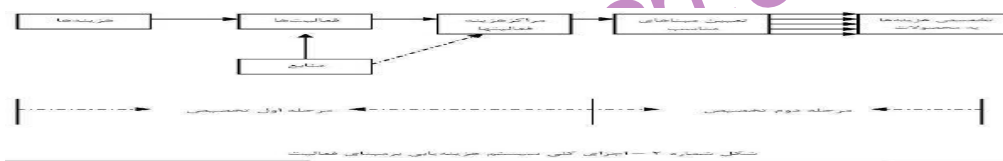
در سیستم سنتی هزینه یابی بر مبنای حجم ، بهای تمام شده هر محصول عبارت است از مجموع هزینه های مواد مستقیم ، کار مستقیم و سربار ساخت تخصیص یافته . هزینه سربار ساخت نیز با استفاده از نرخ سربار از پیش تعیین شده و مبنایی نظیر ساعت های کار مستقیم محاسبه و تخصیص می یابد . برای محاسبه نرخ سربار ، جمع سربار ساخت بودجه شده بر جمع ساعت های کار مستقیم بودجه شده (یا هر مبنای دیگر نظیر ساعت های کار ماشین) تقسیم می شود .

در آن دسته از واحد های انتفاعی که قیمت محصولات خود را بر اساس افزودن درصدی به جمع بهای تمام شده تعیین می کنند ، پیروی از سیستم سنتی هزینه یابی می تواند موجب بروز مشکلاتی از لحاظ توان جلب مشتریان و رقابت در بازارهای عمده بشود . زیرا بهای تمام شده ای که در این سیستم محاسبه می شود لزوماً معرف هزینه منابعی که در فعالیت های مربوط به تولید محصول مورد نظر مصرف شده نمی باشد .

نحوه عمل سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت

روشهای بکار گرفته شده در این سیستم ، دو مرحله ای است که منتج به تخصیص هزینه سربار به محصولات یا خدمات تولیدی می شود . در مرحله اول ، فعالیت های عمده شناسایی و به تناسب منابعی که در هر فعالیت مصرف می شود ، هزینه سربار ساخت به آن فعالیت ها تخصیص می یابد . سربار ساخت تخصیص یافته به هر فعالیت با عنوان (هزینه انباشته فعالیت) شناسایی می شود .

پس از تخصیص سربار ساخت به هزینه انباشته فعالیت ها در مرحله اول ، (محرک های هزینه) مناسب و مربوط به هر یک از فعالیت ها تشخیص داده می شوند . سپس ، در مرحله دوم ، هزینه سربار ساخت مربوط به هر یک از فعالیت ها به نسبت مقدار مصرف محرک های هزینه در هر یک از خطوط تولید به این خطوط تخصیص داده می شود .



لازم به یادآوری است که در سیستم ABC ، هزینه مواد مستقیم و کار مستقیم تخصیص یافته به هر یک از محصولات عیناً مشابه سیستم سنتی تخصیص بر مبنای حجم است اما تفاوت کلی در تخصیص سربار ساخت به هر یک از محصولات است که سیستم ABC را از سیستم سنتی متمایز می سازد .

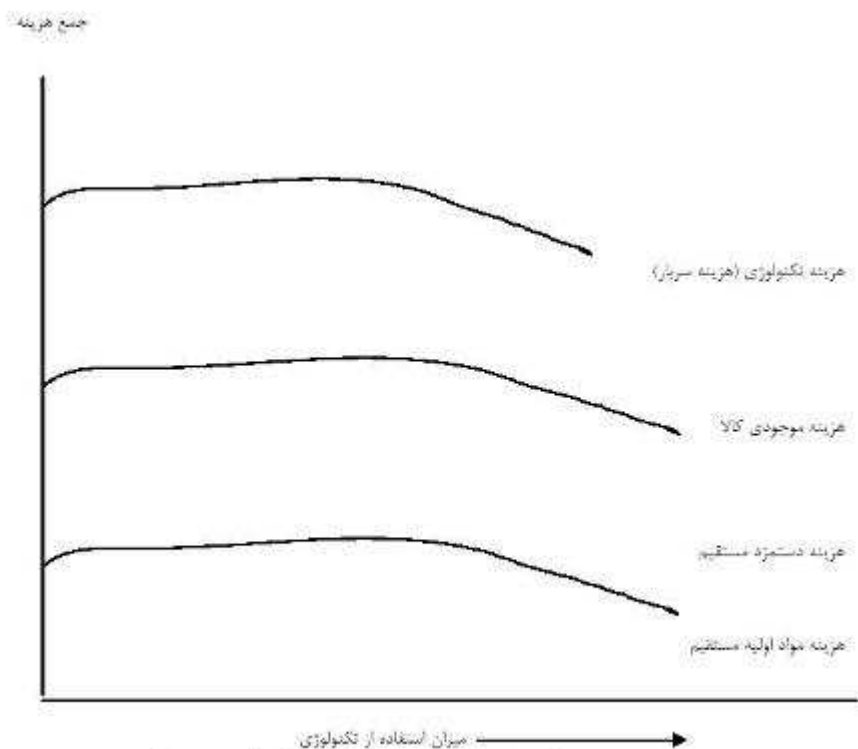
سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم های نوین هزینه یابی محصول است و این سیستم جانشین هزینه یابی سفارش کار یا روش مرحله ای نیست ، بلکه می تواند همراه با آنها به کار گرفته شود تا اطلاعات دقیقتری را در خصوص هزینه ها و در نهایت تصمیمگیری های اقتصادی مدیریت فراهم سازد .

یکی از ویژگی های ABC که آنرا از سیستم های سنتی متمایز می سازد ، اینست که به پدیده های نوین تولید و اثرات تکنولوژی حاکم بر صنایع امروز توجه می کند و در حد امکان این اثرات را به طور کمی جذب محصولات یا خدمات می کند . پیدایش فرایند خودکار ،

ماشینهای الکترونیکی، آرمواره ها و بطور کلی تکنولوژی پیشرفته تولید، ساختار هزینه های محصول را به شدت تغییر داده است.

هنگامی که سازمانی از تکنولوژی پیشرفته بیشتر استفاده می کند، هزینه های تکنولوژی آن افزایش قابل ملاحظه ای می یابد، اما در عوض هزینه های کار مستقیم به شدت کاهش پیدا می کند، و چنانچه از تفکر جدید مدیریت موجودی کالا نظیر سیستم «به موقع» هم استفاده بعمل آید، هزینه های نگهداری موجودی کالا هم به شدت کم می شود و حتی هزینه های مصرف مواد اولیه مستقیم هم پایین می رود. نتیجه این وضعیت آن شده است که در حال حاضر اهمیت سربار در واحد های صنعتی فزونی یافته است و درصد سهم سربار از کل هزینه های تولید نیز افزایش چشمگیری را در مقابل سهم کارگر مستقیم نشان میدهد.

شکل شماره ۲)



شکل شماره ۲ - رابطه بین میزان استفاده از تکنولوژی و هزینه ها

سیستم ABC فلسفه نوین مدیران را نیز بطور کمی در هزینه یابی محصول منظور می کند . فلسفه نوین مدیران ، جلب رضایت مشتریان و رقابت با سایر شرکتهای در سطح بین المللی است . به منظور دسترسی به این موارد حداقل به دو عامل بایستی توجه داشت : (۱) افزایش کیفیت محصول (۲) تولیدات انعطاف پذیر به نحوی که منطبق با سلیقه های گوناگون و متنوع مشتریان باشد . بنابراین سیستم ABC ، علاوه بر هزینه های مواد اولیه مستقیم ، کار مستقیم و سربار کارخانه ، هزینه های گوناگون مربوط به تکنولوژی ، کنترل کیفیت محصول و هزینه های مربوط به تولیدات انعطاف پذیر را نیز در بر می گیرد . و در جریانهای تولیدی پیچیده و غیر معمول هم کاربرد دارد .

جدول شماره ۱ تفاوت های عمده روش ABC را با سایر روشهای هزینه یابی سنتی (بعنوان مثال هزینه یابی سفارش کار یا مرحله ای با استفاده از نرخ سربار یکپارچه ، یا نرخ سربار از قبل تعیین شده بر اساس هزینه کار مستقیم یا ساعات کار ماشین) نشان میدهد .

کوتاه سخن اینکه ، سیستم های سنتی هزینه یابی به این دلیل که نمی توانند هزینه های سربار فعالیت های نامرتبط با حجم را ردیابی کنند و این موضوع مانع از کوششهای لازم برای کاهش هزینه ها شده است ، مورد تردید واقع شده است . از طرف دیگر حذف تخصیصهای تحریف شده هزینه ها با استفاده از سیستم هزینه یابی مبتنی بر فعالیت ، کیفیت اطلاعات را بهبود می بخشد و مدیریت را در انجام ارزیابی های بهتر از سودآوری کمک میکند . بنابر این شرکتهایی که هزینه سربار بالا دارند ، محصولات متنوع با ویژگی های گوناگون تولید

می کنند و تولید محصولات آنها پیچیدگی های خاص دارد ، به احتمال زیاد از بکارگیری سیستم هزینه یابی مبتنی بر فعالیت بیش از سایرین بهره مند می شوند .

منابع و ماخذ :

۱) شباهنگ، رضا، «هزینه یابی بر مبنای فعالیت و سیستم مدیریت هزینه»، حسابداری

مدیریت، تیر ماه ۱۳۸۵.

۲) نمازی، محمد، «بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و

ملاحظات رفتاری آن»، زمستان ۱۳۸۵.

۳) عالیور، عزیز، «هزینه یابی مبتنی بر فعالیت»، مهرماه ۱۳۸۵