

## محاسبات در حسابداری مدیریتی

رضاپزشکی زاده

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد یاسوج

### چکیده

این روزها این تمایل در میان مدیران وجود دارد که از ابزارهای مختلفی برای پشتیبانی از فرآیندهای مدیریتی استفاده کنند. محاسبه‌ی هزینه‌ها نشان‌دهنده‌ی یکی از ابزارهای مدیریت ارزش (value management) است. هم‌چنین، این محاسبات، قدیمی‌ترین ابزار برای انجام این کار هستند و جزو ابزاری محسوب می‌شوند که بیش‌ترین کاربرد را دارند. با این حال، این موارد دائماً در حال تکامل هستند تا بتوانند با این تکامل، شرایط محیط کسب‌وکار را منعکس کنند. حسابداری مدیریتی، روش‌های سنتی محاسبه‌ی هزینه را با روش‌های پیش‌رفته‌تر جایگزین می‌کند. در این مقاله، به محاسبات مرتبط با هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت (ABC) می‌پردازیم.

واژه‌های کلیدی: مدیریت، حسابداری مدیریتی، محاسبات هزینه، روش محاسبه‌ی ABC، محاسبات سنتی هزینه‌ها، مقایسه.

## ۱. مقدمه

سیستم اطلاعات اقتصادی یک شرکت شامل عناصر مختلف و دارای هدف خاصی است؛ عناصری که با توجه به محتوا و میزان تخصصی بودنشان، طوری از عملکرد مدیریتی شرکت پشتیبانی می‌کنند که شرکت به موقع به اهداف خود دست یابد. یکی از مهم‌ترین عناصر، زیرسیستم هزینه‌ها، زیرسیستم اطلاعات حسابداری، زیرسیستم محاسبه‌ی هزینه، زیرسیستم کنترل و... است. تمامی عناصر سیستم حسابداری به یک‌دیگری وابسته هستند و با هم هم‌کاری دارند.

در این بافت، حسابداری مدیریتی نقش مهمی را ایفا می‌کند و حسابداری مالی موجود، اطلاعات مهم موردنیاز در زیرسیستم اطلاعات حسابداری را تکمیل می‌کند و با این کار، به فرآیند تصمیم‌گیری سهولت می‌بخشد. در نتیجه، بر اساس کرال (۲۰۰۱) مدیریت شرکت، از یک ابزار حمایتی برای تصمیم‌گیری در رابطه با جهت‌گیری آتی شرکت برخوردار است.

علاوه بر روش سنتی محاسبه‌ی هزینه، یک ابزار بسیار مهم دیگر در حسابداری مدیریتی، روش هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت (روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC) است. این روش، با استفاده از معایب و نقایص موجود در روش‌های سنتی محاسبه‌ی هزینه -که در اوایل دهه‌ی ۸۰ میلادی ظهور و بروز یافتند- ایجاد شده است. جهانی‌شدن در حال ظهور و بروز، باعث می‌شود که رقابت جهانی شدیدی ایجاد شود. در نتیجه، شرکت‌کنندگان فعال در بازار جهانی، به فکر ایجاد روش‌های دقیق‌تر و بی‌طرفانه‌تری برای محاسبه‌ی هزینه افتاده‌اند. آن‌ها هم‌چنین به به روزرسانی استانداردهای عملکردی و راهبردهای رقابتی می‌اندیشند. بر اساس ماجراکاک و سایرین (۲۰۰۱)، جهانی‌شدن تغییرات زیادی را در شرایط تولید و مدیریت شرکت ایجاد کرده است. مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده‌ی این تغییرات در موارد زیر نمود یافته‌اند:

- شدید شدن جهانی‌شدن و فشار رقابتی
- جایگزینی نیروی انسانی با ماشینی شدن در تولید و فعالیت‌ها
- عملکرد پیوسته و نوآوری‌های صورت‌گرفته در حوزه‌ی فن‌آوری
- توجه بیش‌تر به کیفیت و سفارشی ساختن (customization) محصول و چرخه‌ی عمر کوتاه‌تر محصولات
- افزایش فعالیت‌های حمایتی
- ایجاد تغییر در ساختار هزینه -افزایش هزینه‌های غیرمستقیم
- محوریت پیدا کردن به سمت مشتری

پیش‌تازان حوزه‌ی هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، کوپر و کاپلان از دانشکده‌ی کسب‌وکار هاروارد بودند. آن‌ها روش جدیدی را در محاسبه‌ی هزینه اختراع نمودند که برای نخستین بار در سال ۱۹۸۸ انتشار یافت. مشارکت و کار اصلی این روش، ظرفیت آن برای حذف نقایص موجود در روش‌های محاسبه‌ی هزینه تا آن روز بود. کار روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC، انطباق هزینه‌های سربار با خروجی است. اساساً، این روش شامل انطباق منابع استفاده‌شده با فعالیت‌ها و مشغول کردن افراد در فعالیت‌ها و در نتیجه، انطباق فعالیت‌ها با موضوعات هزینه (cost objects) است.

هم‌کاری عواملی که تغییراتی را بر روش‌های محاسبه‌ی هزینه تحمیل می‌کردند باعث شد که افراد به جستجو در رابطه با ارتباط میان ایجاد هزینه و بقای شرکت بپردازند و آن را امری مهم تلقی کنند. نزدیک‌ترین ارتباط موجود، در میان خروجی‌هایی قرار دارد که تحقق آن‌ها، مستلزم انجام فعالیت‌های خاص و هم‌چنین مصرف منابع است. این رابطه، ایده‌ی اصلی روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC است. علت تحمیل هزینه‌ها، فعالیت‌ها هستند؛ علت آن، خروجی خاصی نیست. استفاده‌ی کاربردی از روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC، مستلزم داشتن دانشی مفصل در رابطه با فعالیت‌ها و هم‌چنین وجود فرآیندهای مختلفی در شرکت است.

## ۲. روش‌ها

به منظور ارزیابی روش‌های مختلف محاسبه‌ی هزینه، از منابع متنوع موجود در پیشینه‌ی پژوهش استفاده شد. از تمامی اطلاعات ثانویه‌ی مرتبط با خصوصیات اساسی روش‌های محاسبه‌ی هزینه استفاده شد تا به مقایسه و نتیجه‌گیری نهایی در

رابطه با مزایا و معایب هر دو روش دست پیدا کنیم. در رابطه با روش‌ها، از طریق به کار بستن محاسبات ریاضی خاصی، از تجزیه و تحلیل، ترکیب (synthesis)، انتزاع (abstraction) و استنتاج استفاده نمودیم.

### ۳. مقایسه‌ی روش سنتی محاسبه‌ی هزینه با روش ABC

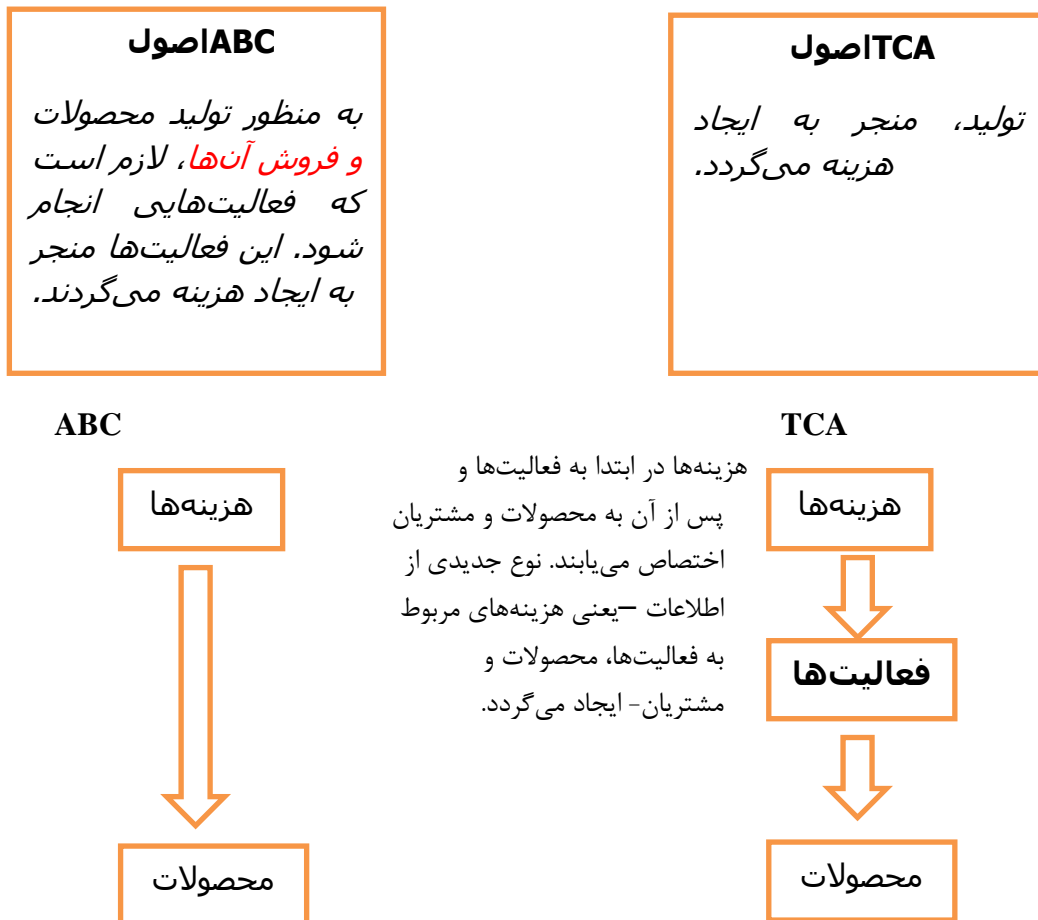
#### ۳.۱. روش سنتی حسابداری هزینه‌ها (TCA)

شرکت‌ها عموماً در هنگام استفاده از روش TCA فعالیت‌های خود را در واحدهای تعریف‌شده‌ی سازمانی انجام می‌دهند. واحدهای سازمانی می‌تواند واحد توزیع، واحدهای فروش، واحدهای تولید، واحدهای پشتیبانی و... باشد. در این مورد، لازم است که هزینه‌های شرکت را از سطح شرکتی تغییر داد؛ به زبان دیگر، لازم است آن را از حسابداری مالی به واحدهای سازمانی تبدیل نمود. واحدهای سازمانی، نشان‌دهنده‌ی واحدهای محاسبه‌ی هزینه هستند. در حسابداری مدیریتی، هزینه‌های مرتبط با محاسبه‌ی هزینه، به دو دسته‌ی مستقیم و غیرمستقیم تبدیل می‌شوند. حال، مسئله‌ی ایجادشده، انطباق بدون ابهام هزینه‌ها با خروجی‌های خاص است. برای حل آن، هزینه‌های سربار شامل بخشی از هزینه‌های مستقیم به علاوه‌ی تمامی هزینه‌های غیرمستقیم می‌گردد. در مورد هزینه‌های سربار، لازم است که علاوه بر تفکیک هزینه‌ها به کمک طبقه‌بندی‌های یادشده، دسته‌بندی‌های زیر را نیز در رابطه با هزینه‌های سربار معرفی کنیم:

- هزینه‌های سربار ایجادشده از مقدار واقعی تولیدشده و ساختار فعالیت‌های انجام‌گرفته (فعالیت‌های سربار) - که نه تنها به ظرفیت و خصوصیات فنی وابسته است، بلکه به عملکرد و نظم کارگران حاضر در واحد سازمانی نیز بستگی دارد.
- هزینه‌های سربار مربوط به حضور واحد سازمانی، مثلاً بیمه، استهلاک، اجاره - که به کمک نقش سازمانی خاصی تعیین می‌گردند و یک کارمند خاص در آن واحد سازمانی نمی‌تواند بر آن اثر بگذارد.

در روش TCA، هزینه‌ها با محصولات خاص و هم‌چنین با واحدهای مستقل انطباق می‌یابد. هزینه‌هایی که نمی‌توان آن‌ها را به محصول و یا خدمت خاصی مرتبط دانست را نیز باید انطباق داد. باید هزینه‌هایی که امکان گنجاندن یکسان و همگن آن‌ها وجود ندارد را در میان تمامی واحدهای محاسبه توزیع نمود. به عنوان یک مثال رایج، می‌توان از تعداد ساعات کار ماشین لازم برای تولید یک محصول و یا از تعداد روزهای کاری استفاده نمود. مزایای روش TCA به قرار زیر است:

- سهولت
  - دسترسی ارزان‌تر به اطلاعات و داده‌های لازم
  - هزینه‌های پایین‌تر معرفی یک محصول به بازار (rollout costs)
- از سوی دیگر، روش TCA معایب و نقایصی نیز دارد. یکی از این نقایص این است که فعالیت‌های شرکت در آن در نظر گرفته نمی‌شود. دقت محاسبه‌ی هزینه‌ها نیز محدود است.



شکل ۱. مقایسه‌ی روش‌های ABC و TCA

### ۳.۲. مزایا و معایب روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC

در روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC - که بر اساس رابطه‌ی میان هزینه‌ها و فعالیت‌ها بنا گشته است - نکات جالبی ارائه شده‌اند که می‌توان از آن‌ها در تصمیم‌گیری تاکتیکی و راهبردی نیز استفاده نمود. این روش، ارائه‌کننده‌ی اطلاعات جدیدی است - که از سوی لیزار جی. (۲۰۱۲) ارائه شده است؛ این اطلاعات، عمدتاً در رابطه با موارد زیر هستند:

- مدیریت فعالیت و فرآیند
- مدیریت خط تولید
- مدیریت واحد سازمانی

دیدگاه سنتی در رابطه با مدیریت، بر مدیریت عملکرد و بر اساس ترتیب سلسله‌مراتبی تأکید دارد. در این دیدگاه، توجه زیادی به مدیریت فعالیت‌های مرتبط با پشتیبانی - از قبیل حفظ، حمل‌ونقل، تأمین منابع و... - نمی‌گردد. فعالیت‌های مرتبط با پشتیبانی - که اغلب ناهماهنگ و تکراری هستند - فعالیت‌هایی هستند که واحدهای سازمانی مستقر در سطوح مختلف نظام سلسله‌مراتبی شرکت آن‌ها را انجام می‌دهند. در دیدگاه‌های جدید مربوط به هزینه‌های فعالیت‌ها، امکان آشکار ساختن این ناهماهنگی‌ها و تکرارها از طریق قراردادهای واحدهای سازمانی مختلف وجود دارد. به علاوه، در دیدگاه یادشده امکان ارزیابی هزینه‌های ناشی از این فعالیت‌ها و مقایسه‌ی آن با سود حاصل از آن‌ها نیز وجود دارد. بر اساس این منطق، فشاری طبیعی در راستای کاهش فعالیت‌هایی که هیچ اثر مثبتی ندارند ایجاد می‌گردد؛ فعالیت‌هایی مانند ذخیره‌ی مواد، ذخیره‌ی محصولات ناتمام و تمام از این دسته هستند. حتی ممکن است حالتی پیش بیاید که در آن ارزش افزوده‌ی این فعالیت‌ها منفی نیز باشد؛

مثلاً مدیریت شکایت مشتری یکی از این موارد است. روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC، در درازمدت نتایج مثبت زیر را به همراه خواهد داشت:

- توانایی ارزیابی مصرف هزینه و تأثیرات حاصل از فعالیت‌های ایجادشده از طریق ایجاد یک ارتباط نظام‌مند میان فعالیت‌های بخش‌به‌بخش و
- توانایی تجزیه‌وتحلیل این فعالیت‌ها از منظر هماهنگی موجود در میان آن‌ها.

هدف روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC ارائه‌ی دیدگاهی در رابطه با مهندسی مجدد فعالیت‌های لازم است و هدف از این کار، انجام این فعالیت‌ها به مؤثرترین شکل است.

در مقایسه با روش TCA که در آن هزینه‌های غیرمستقیم به خروجی نهایی مربوط هستند (این رویکرد بر این اصل مبتنی است هرچه میزان خروجی بیشتر باشد هزینه‌های سربار بیشتری ایجاد می‌شود)، روش محاسبه‌ی هزینه‌های ABC توجه افراد را به فعالیت‌های غیراستانداردی جلب می‌کند که به میزان کمی انجام می‌شوند. هم‌چنین، در آن به هزینه‌هایی توجه می‌شود که این فعالیت‌ها آن‌ها را ایجاد می‌کنند. چنین اطلاعاتی برای مذاکرات انجام‌شده در رابطه با قیمت، سودمند است و در درازمدت می‌تواند مدیران را مجاب کند که خروجی‌ها و فعالیت‌های غیراستاندارد را به حداقل برساند. از این بُعد منطقی، روش محاسبه‌ی ABC تأثیر مثبتی بر فعالیت‌های مرتبط با مهندسی و طراحی، مدیریت تأمین منابع، تولید و فرآیند فروش و بر هماهنگی میان فعالیت‌های مرتبط با پشتیبانی دارد.

مزیت دوم روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC، بر این دید انتقادی در رابطه با نتایجی که عمدتاً بر اساس مدیریت کوتاه‌مدت و بلندمدت حاصل می‌شوند، بنا شده است: یعنی روش مدیریت مجزای هزینه‌های ثابت و متغیر. در این رویکرد، بیان می‌شود که می‌توان در بیش‌تر موارد سهم بازار و تأثیرات کسب‌وکار را به کمک استفاده‌ی حداکثری از ظرفیت افزایش داد؛ خود ظرفیت یادشده را نیز می‌توان از طریق کاهش بهای میزان اضافی فروش محصولات تا سر حد هزینه‌های متغیر به دست آورد.

یک عامل اساسی در دیدگاه جایگزینی که در رابطه با هزینه‌های محصول در روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC وجود دارد، به هزینه‌های محصولات اضافی تولیدشده مربوط است. علت تلاش برای استفاده از حداکثر ظرفیت، نهایتاً به ایجاد سهم بیش‌تری از فعالیت‌های غیراستاندارد می‌انجامد و علت آن، معرفی محصولات در حجم کم‌تری است. کاهش قیمت این محصولات، هم‌چنین می‌تواند به کاهش سود و سودآوری سرمایه می‌گردد.

دانش موجود در رابطه با فعالیت‌های بخش‌به‌بخشی که منجر به وارد کردن هزینه‌ها می‌شود، اهمیت فزاینده‌ای در کیفیت بودجه‌های مرتبط با هزینه‌های سرباری دارد که به اصلاح میزان خروجی تولیدشده مرتبط نیست. روش ABC این امکان را به ما می‌دهد که چندین بودجه را به دامنه‌های مختلفی از فعالیت‌های بخش‌به‌بخش اختصاص بدهیم، عملکرد واحدهای سازمانی را تضمین‌کننده‌ی این فعالیت‌ها هستند تضمین نماییم و بر بازدهی آن‌ها اثر بگذاریم.

دیدگاه جدید مربوط به علل این هزینه‌ها، باعث رشد و توسعه‌ی روش‌های تخصیص بودجه شد؛ این روش‌ها را بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت و بودجه‌بندی بر مبنای صفر (zero-based budgeting) می‌نامیم.

این مطلب که میزان بالای فعالیت‌های مرتبط با پشتیبانی و ارائه‌ی خروجی زیاد برای انواع مختلف مشتریان و هم‌چنین پیش‌شرط‌هایی برای استفاده‌ی مؤثر از روش ABC همه و همه به طور هم‌زمانی باعث ایجاد مشکلاتی در به کارگیری عملی آن می‌شود، مطلبی متناقض است: روش ABC از منظر داده‌های مرتبط با تعداد فعالیت‌های ارزیابی‌شده و هم‌چنین از منظر اطلاعات مرتبط با این که چه تعداد از واحدهای فعالیت بخش‌به‌بخش به یک بخش خاص از محصولات تمام‌شده مرتبط هستند، روشی است که مستلزم کار و بررسی زیادی است.

در شرایطی که بخواهیم از این روش به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری در مورد مثلاً میزان و ساختار خروجی استفاده کنیم، لازم است که فرآیندهایی که در کیفیت خروجی رخ می‌دهد را از فرآیندهایی که کیفیت آن‌ها از مقدار خروجیشان اثر نمی‌گیرد، تفکیک کنیم. کارآمدی استفاده از این داده‌ها به شدت تحت تأثیر میزان توانایی ما برای کمی کردن نسبت هزینه‌هایی که به حجم کار ارزیابی شده وابسته هستند و یا هیچ وابستگی بدان ندارند، قرار دارد.

در تحلیلی مفصل تر از فعالیت‌های بخش به بخش، این امکان وجود دارد که مشکلات خاصی در ارتباط با تخصیص هزینه‌هایی به وجود بیاید که در چندین فعالیت مرتبط هستند.

رویکرد مفهومی موجود در روش محاسبه‌ی هزینه‌های ABC، نه تنها دیدگاه سنتی مرتبط با فرآیند کسب‌وکار را گسترش می‌دهد، بلکه در رأس جهت‌گیری کنونی مرتبط با خصوصیات فعلی قرار می‌گیرد. مشکلات مرتبط با معرفی عملی روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC که از سوی سوکالوا، وی. و سنیگا، پی. (۲۰۱۳) ارائه شده‌اند، کم‌وبیش به مشکلات عملی مربوط به کمی‌سازی اطلاعات موردنیاز مربوط هستند.

### ۳.۳. استفاده‌ی عملی از روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC در رابطه با فعالیت‌های بخش به بخش

مزایای روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC - که در بالا بدان اشاره شد - نتایج بهتری را در حوزه‌هایی ایجاد می‌کنند که در آن‌ها ارائه‌ی گسترده‌ی وسیعی از خروجی‌هایی که مستلزم میزان زیادی از خدمات حمایتی پیچیده است، امری معمول است. بهترین کاربرد عملی روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC را می‌توان در صنعت پردازش با تولید ناهمگن و فن‌آوری مونتاژ مشاهده نمود. با این حال، امکان به کار بستن این روش در حوزه‌های غیرتولیدی از جمله فروش، بانک‌داری، بیمه و حمل‌ونقل نیز وجود دارد. تفاوت‌های اساسی میان روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC و سایر روش‌ها در عملیات‌هایی قرار دارد که در آن‌ها توسعه‌ی فعالیت‌های تحمیل‌کننده‌ی هزینه با حجم تولیدات تمام‌شده ارتباط مستقیمی دارد. این رابطه‌ی موجود در میان هزینه‌های فعالیت و حجم محصولات تولیدی، در فعالیت‌های زیر، امری طبیعی است:

- عملیات‌های لجستیکی که عمدتاً تضمین‌کننده‌ی فاز تأمین منابع و فروش در یک کسب‌وکار هستند (خرید مواد و مصالح، بازرسی ورود، انتقال به تولید، حمل‌ونقل درون‌شرکتی، بسته‌بندی، توزیع که شامل پشتیبانی اطلاعاتی این خدمات است).
- عملیات‌هایی که تضمین‌کننده‌ی تعادل میان منابع و کاربرد آن‌ها هستند (برنامه‌ریزی عملیاتی و کنترل منابع، تولید و فروش).
- عملیات‌هایی که تضمین‌کننده‌ی پیاده‌سازی تغییرات هستند (نصب تجهیزات، آماده‌سازی مهندسی طراحی و فرآیند).
- عملیات‌هایی که تضمین‌کننده‌ی کنترل کیفیت خروجی تولیدشده هستند (کنترل کیفیت، بررسی شکایات مشتریان و هزینه‌های تعمیر اقلام دارای نقص).

از دیدگاه فرآیندهای تصمیم‌گیری که روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC برای آن اطلاعات فراهم می‌کند، این مطلب عموماً پذیرفته شده است که این روش داده‌های بهتری را در حوزه‌ی محاسبه‌ی هزینه ارائه می‌کند؛ داده‌هایی که می‌توانند به برطرف کردن مسائل مرتبط با محاسبه‌ی قیمت کمک کنند. علاوه بر این، روش یادشده، داده‌های بهتری را برای دست‌وپنجه نرم کردن با کارهایی ارائه می‌کند که با داشتن اطلاع از کل هزینه‌های محصول در ارتباط هستند. در نتیجه، روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC در کارهایی که به ظرفیت‌های آینده و روش‌هایی برای تحقق این ظرفیت‌ها مربوط هستند (کارهایی که در آن با سؤالاتی در رابطه با «تولید خرید» سروکار داریم)، بهترین روش است. مانند کارهای مرتبط با سؤال «خرید یا تولید کالاها درون‌شرکتی»، می‌توانیم از اطلاعات مرتبط با هزینه‌های کل و متغیر فعالیت‌ها و فرآیندها استفاده نماییم.

هم‌چنین می‌توان از نظارت نظام‌مند هزینه‌های ناشی از فعالیت‌های مختلف و فعالیت‌های کلی - در شرایطی که امکان جدا ساختن هزینه‌های متأثر از حجم فعالیت از هزینه‌های غیرمتأثر از حجم فعالیت وجود دارد - در تحلیل کدایی ایجاد ارزش - مثلاً تحلیل زنجیره‌ی ارزش (Value chain analysis) و مدیریت مبتنی بر ارزش (Value Based Management) استفاده نمود.

### ۴. نتایج و بحث

مثال‌هایی از محاسبه‌ی هزینه

بر اساس مقایسه‌ی میان روش‌های ABC و TCA در یک شرکت خاص، امکان تعیین فعالیت‌هایی که نیاز به مصرف مقادیر اضافی هزینه دارند و در مقابل ارزش کمی می‌آفرینند، وجود دارد. لازم است که این فعالیت‌ها را به حداقل برسانیم و یا دست کم آن‌ها را محدود نماییم. آیا چنین اقدامی برای شرکت‌هایی که خصوصیات زیر را دارند نیز ضروری است؟

شرکت دو محصول را تولید می‌کند: محصول الف و محصول ب. تولید یک قطعه از محصول A یک ساعت زمان می‌برد. تولید محصول B، دو ساعت زمان می‌برد.

### روش TCA

محصول A:

هزینه‌های مستقیم کار: یک ساعت  $\times$  ۳ واحد پول / ساعت = ۳ واحد پول  
حجم تولید: ۱۰۰ قطعه

محصول B:

هزینه‌های مستقیم کار: ۲ ساعت  $\times$  ۳ واحد پول / ساعت = ۶ واحد پول  
حجم تولید: ۹۵۰ قطعه

کل هزینه‌های سربرار شرکت: ۳۰۰۰ واحد پول

تعداد ساعات کارشده: ۲۰۰۰

$$۳۰۰۰ / ۲۰۰۰ = ۱,۵ \text{ واحد پول / ساعت}$$

اگر محصول A نیازمند یک ساعت کار باشد، در این صورت هزینه‌های سربرار برابر با ۱,۵ واحد پول خواهد بود.

در صورتی که محصول B دو ساعت کار نیاز داشته باشد، در این حالت، هزینه‌های سربرار برابر با ۳,۰ واحد پول خواهد بود.

جدول ۱ روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC

فعالیت	هزینه	A	B
تنظیم	300.00 €	75.00 €	225.00 €
ابزارهای ماشینی	1 200.00 €	60.00 €	1 140.00 €
دریافت مواد	300.00 €	75.00 €	225.00 €
بسته‌بندی	300.00 €	75.00 €	225.00 €
مدیریت	900.00 €	450.00 €	450.00 €
کل	3 000.00 €	735.00 €	2 265.00 €
		کل	تعداد قطعات
هزینه‌های سربرار برای A		735.00 €	100
هزینه‌های سربرار برای B		2 265.00 €	950
			هزینه‌های سربرار به ازای واحد
			7.35 €
			2.38 €

### هزینه‌های محصول محاسبه‌شده بر اساس روش‌های ABC و TCA

#### محصول A

	TCA	ABC
هزینه‌های سربرار	1.5	7.35
هزینه‌های مستقیم	3	3
هزینه‌های کل	4.5	10.35

#### محصول B

	TCA	ABC
هزینه‌های سربرار	3	2.38
هزینه‌های مستقیم	6	6
هزینه‌های کل	9	8.38

(هزینه‌های کل = هزینه‌های مستقیم + هزینه‌های سربرار)

این مثال ساده، نشان می‌دهد که تفاوت معناداری در هزینه‌های دو محصول هنگامی که بر اساس هر یک از روش‌های TCA و ABC محاسبه شود، به وجود می‌آید. هنگام استفاده از روش TCA، هزینه‌های کل محصول A، برابر با ۴,۵ p.j. و برای محصول B، برابر با ۹ p.j. بود و هزینه‌های سربرار نیز بر اساس تعداد ساعات مورد نیاز برای تولیدشان انطباق داده شدند. برای روش ABC، هزینه‌ی کل برای محصول A، برابر با ۱۰,۳۵ p.j. و برای محصول B، برابر با ۸,۳۸ p.j. بود.

## ۵. نتیجه گیری

محاسبه‌ی هزینه‌ای که بر مبنای انطباق هزینه‌ها با فعالیت‌های بخش به‌بخش انجام می‌گیرد، اطلاعات جدیدی را نه تنها برای فعالیت‌ها و فرآیندهای مدیریتی، بلکه برای مدیریت سنتی به همراه می‌آورد. این مهم، بر اساس واحدهای خروجی و سازمانی انجام می‌گیرد.

روش جدیدی در بررسی هزینه‌های مرتبط با فعالیت‌ها این امکان را به ما می‌دهد که به ارزیابی آن‌ها بپردازیم و آن‌ها را با منافعی که به همراه دارند مقایسه کنیم. بر اساس این منطق، فشاری طبیعی در راستای کاهش فعالیت‌هایی که هیچ اثری ندارند و یا ارزش افزوده‌ی آن‌ها منفی است، ایجاد می‌گردد. از این دیدگاه و از سطح بالا، روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC به ما امکان ارزیابی موارد زیر را به ما می‌دهد:

- هزینه‌ها و سودهای مربوط به فعالیت‌هایی که نسبت به آن‌ها دید وسیع‌تری وجود دارد و از طریق وصل کردن فعالیت‌های بخش به‌بخش ایجاد می‌گردد.
  - تجزیه و تحلیل این فعالیت‌ها عمدتاً بر اساس دیدگاه هماهنگی.
- مزیت اصلی روش محاسبه‌ی هزینه‌ی ABC، توانایی آن در محاسبه‌ی هزینه‌های خروجی غیراستانداردی است در حجم کم ایجاد می‌شوند. علاوه بر آن، در این روش، امکان رسیدن به هزینه‌های ناشی از چنین فعالیت‌هایی وجود دارد. چنین اطلاعاتی می‌تواند به مدیران کمک کند تا خروجی غیراستاندارد خود را به صفر برسانند.

## منابع و مواخذ

- ۱\_ رضا شباهنگ، حسابداری مدیریت، تیرماه ۱۳۸۵
  - ۲\_ نمازی، محمد، «بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن»، زمستان ۱۳۸۵
  - ۳\_ رهنمای رودپشتی، فریدون. هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، نشر ترمه، ۱۳۸۸
  - ۴\_ عالی ور، عزیز، «حسابداری صنعتی، مفاهیم و کاربردها در هزینه یابی - جلد اول»، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۵۸، چاپ دوم، دی ماه ۱۳۸۱.
  - ۵- شباهنگ، رضا، «حسابداری مدیریت»، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۳۱، چاپ ششم ۱۳۷۸.
  - ۶- رحیمیان، نظام الدین، «مقایسه قیمت‌گذاری بر مبنای هزینه به اضافه چند درصد و قیمت‌گذاری بر مبنای هدف»، نشریه حسابرس شماره ۶ سال دوم، بهار ۱۳۷۹.
  - ۷\_ محمد نمازی، بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن، زمستان ۱۳۸۵
  - ۸\_ رهنمای رودپشتی، فریدون، هزینه یابی بر مبنای فعالیت مدیریت بر مبنای فعالیت
  - ۹\_ هیرش، موریس، حسابداری مدیریت پیشرفته، ترجمه توسط محمد سیرانی و سوسن نیکرو
- 10\_manuel schulze,stefanseuring Christian, evening applying ,activity \_based costing in a supply chain enuironment,Elsevier,int,135(2012)716\_7205