

SID



سرویس های ویژه



سرویس ترجمه تخصصی



کارگاه های آموزشی



بلاگ مرکز اطلاعات علمی



عضویت در خبرنامه



فیلم های آموزشی

کارگاه های آموزشی مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی



مباحث پیشرفته یادگیری عمیق؛ شبکه های توجه گرافی (GAN)

مباحث پیشرفته یادگیری عمیق؛
شبکه های توجه گرافی
(Graph Attention Networks)



آموزش استفاده از وب آو ساینس

کارگاه آنلاین آموزش استفاده از
وب آو ساینس



کارگاه آنلاین مکالمه روزمره انگلیسی



هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) و مقایسه آن با هزینه یابی سنتی و حسابداری مدیریت استراتژیک

علی رضا رضایی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین

a.rezaei.acc@gmail.com

رضا امینی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی

چکیده

هزینه یابی بر مبنای فعالیت تکنیکی برای تخصیص دقیق منابع مستقیم و غیرمستقیم یک سازمان بر مبنای میزان مصرف آنها در فعالیتهای صورت گرفته است. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم های نوین هزینه یابی است که می تواند به طور مجزا و یا همراه با سیستم های موجود هزینه یابی در جهت فراهم کردن اطلاعات مناسب در تصمیم گیریها استفاده شود. یکی از ویژگیهای مهم ABC که آن را از سیستم های سنتی متمایز می سازد، توجه به پدیده های نوین عملیاتی و اثرات تکنولوژی حاکم بر وضعیت موجود است و تا حد ممکن با بکارگیری روشهای مناسب، این اثرات را به طور کمی جذب خدمات ارائه شده می کند. این سیستم در مقایسه با سیستم های هزینه یابی سنتی به دلیل استفاده از مبنای تفاوت، به راحتی قادر به محاسبه و سنجش تأثیر روشهای نوین در محاسبه بهای تمام شده خدمات می باشد. این مقاله به روش توصیفی مروری انجام گرفته و داده های مورد نیاز از منابع کتب، مقالات و سایتهای معتبر داخلی و خارجی گردآوری شده است. در این مقاله ضمن تحلیل معیارهای چندگانه هزینه یابی بر مبنای فعالیت بر مبنای تکنیکهای طبقه بندی، به تجزیه و تحلیل مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک با یک نگاه ابزاری پرداخته و سپس پیشرفت های حسابداری مدیریت استراتژیک که سعی در بهبود مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت دارند، تبیین شده است. در خاتمه ضمن تشریح دلایل استفاده از روش ABC، به کمک مطالعه موردی مفروضات با واقعیت تطبیق داده شده است

واژگان کلیدی: هزینه یابی بر مبنای فعالیت، حسابداری بهای تمام شده، حسابداری مدیریت استراتژیک



مقدمه

در بین سازمان ها انگیزه روز افزونی برای شناخت هزینه ها و عوامل بوجود آورنده این هزینه ها وجود دارد . هرچند هنوز آشفتگی بین شناخت هزینه ها و روش های اندازه گیری هزینه ها (مثل هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی استاندارد، حسابداری پروژه، هزینه یابی بر مبنای هدف) وجود دارد که در نتیجه آن مدیران و کارمندان در ارتباط با شناسایی هزینه گنج و سردرگم شده اند. درنگاهی دقیق تر، روش های مختلف هزینه یابی الزاماً رقابتی نیستند. [۳] در حین افزایش رقابت در محیط تجاری سازمان ها در جستجوی جمع آوری یا بهبود نیازهای اطلاعاتی هزینه یابی خود هستند، اطلاعاتی که صحیح و مربوط باشد. در گذشته شرکتها به کمک اطلاعات حسابداری که تصور می شد به درستی هزینه های تولیدات و خدمات را منعکس می کند کنترل می شدند . در حقیقت سیستم هزینه یابی بسیاری از شرکت ها با تسهیم گسترده هزینه های غیر مستقیم به صورت میانگین که با یک دقت واهی و خیالی پوشش داده شده بود اطلاعات همراه کننده ای را برای تصمیم گیرندگان فراهم می کند . این روش نهایتاً منجر به تصمیمات اشتباه توسط مدیران این شرکتها می شد . [۳] در موقعیت های اجتماعی و اقتصادی اخیر کارایی و عملکرد به یک امر دستوری بدل شده است، در حالی که واقعیت امر باید این گونه باشد که مدیریت با کاهش استفاده از منابع در همان پروژه ها و فعالیت ها کالاها و خدماتی با همان کیفیت ایجاد کند. روش بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC) معروفترین ابداع در زمینه حسابداری مدیریت در بیست سال گذشته است. این روش در اصل در بخش تولید به منظور پاسخی برای عدم رضایت از تکنیک های حسابداری مدیریتی سنتی که متکی بر روش های مبتنی بر حجم تولید به منظور تخصیص سربار به تولیدات بود، به وجود آمد. روش های سنتی خطاهای بسیاری در شرایط تولیدی مدرن دارند. امروزه، عمده ترین هزینه های مربوط به تولید یک کالا ربطی به حجم تولیدات ندارد . (به عنوان مثال، هزینه مهندسی، فرآیند سفارش، برنامه ریزی، کنترل کیفیت با تکنولوژی های بالا، تولیدات سفارش تولید یا تحویل به موقع) هزینه هایی را که موجب افزایش سطح فعالیت می شود، به حساب گرفته و سپس به تولیداتی که طی آن فعالیت تولید شده اند تخصیص می دهد. [۲] سیستم ABC یک رویکرد منطقی برای مدیران سازمان هاست که به آن ها در توصیف و ارزیابی فرآیند عملکرد سازمان و تشخیص بهای تمام شده آن کمک می کند. ایده ای که پشت سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت است، ساده و منطقی است، بهای تمام شده و مخارج به طور اتوماتیک به وجود نمی آیند، مخارج و هزینه ها در نیمه فعالیت سازمان به وجود می آیند. هیچ بهای تمام شده ای در داخل سازمان وجود ندارد، فقط فعالیت هایی که به منظور خدمات رسانی به مشتریان هستند وجود دارند که در مقابل آن ها نیز حق الزحمه خدمات دریافت می شود. [۲] در راستای غلبه بر عمومیت سیستم هزینه یابی سنتی که با تسهیم بسیار ساده هزینه و عدم شفافیت برای هزینه های غیر مستقیم همراه است سازمان ها سیستم های هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) را پذیرفته اند . این سیستم ها بر مبنای مدلی است که هزینه های سازمان ها هر دو هزینه مستقیم و غیر مستقیم را به محصولات و خدمات، و مشتریانی که باعث ایجاد این هزینه ها شده اند ردیابی می کند . [۳]

تعریف سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت



روش ABC در ایالت متحده آمریکا در طی دهه ۱۹۸۰ به بعد توسط Cooper و Kaplan طراحی شده است. این روش، یک روش هزینه یابی بازنگری شده است که دارای ویژگی های زیر است (1: امکان طبقه بندی بیشتر هزینه ها به عنوان هزینه های مستقیم (2) افزایش تعداد مخازن هزینه های غیر مستقیم و تعیین محرک های هزینه ABC. از تخصیص بهینه منابع با استفاده از مخازن هزینه کوچکتری که فعالیت نامیده می شود حمایت می کند. با استفاده از محرک های هزینه، هزینه های این فعالیت ها مبنایی برای تخصیص هزینه ها به سایر موضوعات هزینه از قبیل محصولات و خدمات هستند. بیشتر پیشرفت های حسابداری مدیریت بر مبنای روند حسابداری مدیریت استراتژیک است. در جست و جوی روش های حسابداری مدیریتی که بتواند مراحل تصمیم گیری را مشخص کند، Kaplan و Johnson پیشنهاد کردند که موارد ذیل را مد نظر قرار دهیم 0: تجزیه و تحلیل عمیق تر فرآیندها و فعالیت های سازمان 0 ایجاد ارتباط بین مدیریت عملیاتی و استراتژیک 1 [سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ABC و هزینه یابی سنتی در موارد زیر با یکدیگر تفاوت دارد: در روش هزینه یابی سنتی هزینه های غیر مستقیم براساس یک عامل که معمولاً ارتباطی با نوع و سطح تصرف ندارد تخصیص می یابد. عوامل تخصیص شامل ساعت کار لازم برای تولید یک واحد محصول، هزینه کار مستقیم، هزینه خرید کالای برگشت از فروش و یا تعداد روزهای صرف شده برای تولید محصول می باشد. این عوامل علتی را برای هزینه های غیر مستقیم بیان نمی کند. مشکل این روش آن است که تغییراتی که در مبنای تخصیص رخ می دهد با تغییرات تخصیص هزینه مناسب نمیداند.

هدف هزینه یابی بر مبنای فعالیت :

هدف اصلی ABC این است که برای مدیران این امکان را فراهم کند که تصمیمات بهتری در رابطه با مشتریان اتخاذ کنند. Lebase این مطلب را مطرح کرد که ABC روش مناسبی برای رو به رو شدن با مسایل بازار است. وی روشی را برای سازماندهی یک ساختار ABC توصیف کرد که از ویژگی های مشتریان نشات می گیرد. برخی از محققین معتقدند که ABC روشی برای مقایسه سودآوری مشتریان مختلف است. اما در اصل ABC برای شرکت های تولیدی به جود آمده است. فعالیت ها مراحل تولید را توصیف میکنند (زنجیره تامین مواد، تولید، تعدیلات . . .) و محرک های هزینه عوامل اصلی تولید را مشخص می کنند (ساعات کار کارکنان و ماشین آلات، تعداد سفارش ها ساخت). ایجاد ارزش، چیزی فراتر از تولید محصول است، برای مثال ارتباط با مشتری از عوامل کلیدی ایجاد ارزش است. این امر می تواند منجر به توسعه مدل های متعدد تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری شود 1 [به منظور اجرای سیستم حسابداری 4، ABC مرحله وجود دارد که به شرح زیر می باشند: 2

0 تعیین و تشخیص فعالیت های مهم و کلیدی و محرک های هزینه مربوط به آن ها

0 تخصیص زمان کار به فعالیت ها

0 تسهیم حقوق و سایر هزینه ها به مراکز هزینه فعالیت

0 تعیین بهای تمام هر واحد



مزایای ABC

سیستم ABC یک ابزار قابل کنترل می باشد. همچنان که قبلاً اشاره شد، سیستمهای سنتی بر این باورند که تولید محصول و خدمات واقعاً در بر گیرنده هزینه هستند. این دیدگاه بعد از تخصیص هزینه ها آنها را بررسی خواهد کرد. واضح است، زمانیکه هزینهها افزایش یافتند دیگر قابل کنترل نیستند. سیستم کنترل سنتی بر پایه تحلیل واریانسها میباشد که چیزی فراتر از بازنگری دادههای گذشته نیست. چنین سیستمی فقط مشخص میکند که یک طرح به چه میزان به خواسته هایش دست یافته است. مدیریت بر مبنای فعالیت به بررسی هزینهها به کمک روش نوین و قابل کنترل میپردازد. همچنان که قبلاً بیان شد، محصولات و خدمات فعالیتها را در خدمت گرفته و در عوض فعالیتها هم منابع را مصرف میکنند. بنابراین هزینه تمام محصولات و خدمات برابر با هزینه کلی تمام فعالیتهایی خواهد بود که به وسیله محصول یا خدمات به خدمت گرفته شدهاند. در اصطلاحات مهندسی، کنترل به معنی سازماندهی است. معمولاً سازماندهی کردن با مقایسه کردن آمارهای واقعی با استانداردها انجام میشود. فاصله بین آمارهای واقعی با استاندارد مورد نظر، مقدار تنظیمات مورد نیاز برای رساندن فرآیند به سطح استاندارد را تعیین میکند. ظرفیت هزینه ها معمولاً هدف اصلی کنترل است و سازماندهی هزینهها تحت سیستم سنتی به این معنی است که، هزینه ها باید از سطح استاندارد فراتر رفته قبل از اینکه سیستم کنترل قادر به تشخیص آنها جهت فعالیتهای بهبود باشد. مطابق با ماهیت سیستم سنتی باید میانگین هزینهها را قبل از انجام هر فعالیتی برآورد کرد. تا کنون مشخص شد که، سیستم ABC بر روی فعالیتها (نه هزینهها) تمرکز میکند. به وسیله تقسیم فرآیندهای کاری به فعالیتهای مشخص، مزیت این روش مشخص میشود. کنترل فعالیت به جای هزینه از اهداف ABM است. در سیستمهای ABM، کنترل با تفکیک فعالیت به دو دسته ارزشافزوده و فاقد ارزشافزوده آغاز میگردد. اگر یک فعالیت ارزشافزوده انجام شود، ممکن است هزینهها و ارزش پروژه افزایش یابد. اگر یک فعالیت فاقد ارزشافزوده انجام شود باعث افزایش هزینهها بدون هیچ ارزش افزوده ای میگردد. بنابراین یک جنبه مهم سیستم ABM گزارش هر دو دسته به گونهای است که، مدیران بتوانند چگونگی تاثیر خروجیهایشان را بر روی فعالیتهای اصلی مشاهده کنند. بهطور خلاصه می توان مزایای سیستمهای ABC را برای یک سازمان بهصورت زیر بیان نمود [۱۱]

• آشکار ساختن هزینه واقعی

• بهبود و توسعه تصمیم گیری

• مشخص نمودن آزادیهای انتخاب استراتژیک

• فراهم نمودن ابزاری جهت ارزشیابی تکنولوژی تولید

• ترغیب در جهت طراحی مجدد محصول (بهبود طراحی)

• حذف استانداردهای سنتی معایب آن نیز بصورت زیر است



- شرکتها را به طرف تغییرات بنیادی دیدگاههای خود در مورد چگونگی سازماندهی کار و خشنودسازی مشتریان به طور موثر هدایت نمیکند
- سرانجام اینکه، روش ABC نیازمند تلاش و هزینه اضافی در به دست آوردن اطلاعات مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل میباشد. یکی از نوآوریهای اساسی ABC تشخیص سطوح متفاوت فعالیت در سازمان است. برای تخصیص هزینه فعالیتها در سطوح مختلف، نیاز به عوامل فعالیتساز جداگانههای است. پنج سطح متفاوت در بیشتر شرکتهای تولیدی بصورت زیر است
- فعالیتهای تولید واحدی: فعالیتهایی هستند که هر بار با تولید یک محصول انجام میشوند
- فعالیتهای تولید دستهای: فعالیتهایی هستند که هر بار با تولید دستهای از محصولات به جای هر واحد روی میدهند. برای مثال راهاندازی ماشینآلات نمونههای از انجام فعالیتهای دستهای هستند
- فعالیتهای تولید گروهی: فعالیتهایی هستند که هر بار با تولید هر نوع محصول انجام میشوند. این فعالیتها به جای تعداد آحاد تولید شده به نوع محصولات تولید شده بستگی دارند. تهیه ساختار محصولات نمونههای از انجام فعالیتهای گروهی است
- فعالیتهای مربوط به مشتری: فعالیتهایی هستند که برای مشتری یا کانالهای توزیع و پخش، انجام میشوند. انجام سفارش یک مشتری نمونههای از انجام فعالیتهای مشتری است
- فعالیتهای مربوط به اداره کارخانه: فعالیتهایی هستند که برای کمک به فرآیندهای عمومی و مدیریت انجام میشوند.

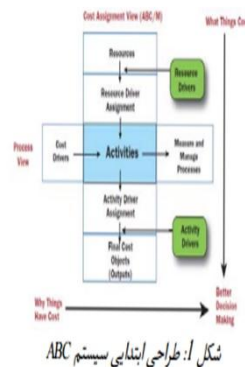
طرحی برای اجرای هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

یک راهنمای دقیق و منظم برای ایجاد ابتکار در سیستم ABC مد نظر داشتن پایان فرایند هزینه یابی است. در واقع یک دلیل اجباری برای بهبود خروجی های یک فرایند است. به مرور زمان آگاهی از نوع تصمیم گیری یا تجزیه و تحلیل سیستم ABC تفاوتی با اجرای سایر فرایندها نخواهد داشت. قبل از شروع، شما نیاز به آگاهی از انتظارات خود در ارتباط با خروجی های یک فرایند دارید. با پیروی از این قواعد یکسازمان در می یابد که سیستم ABC برای پاسخ گویی به یکسری طراحی شده است نه صرفاً برای سازمان های عمومی. [۳] بسیاری از دستاوردها بوسیله طراحی و اجرای سیستم ABC بدست می آیند. البته هیچ دستاورد عمومی که در سطح جهانی درست و بدون خطا باشد وجود ندارد. به منظور دستیابی به مفهوم سودآوری بسیاری از شرکتها بویژه شرکت های بزرگ اجرای ABC را یک دستاورد نهایی بزرگ می دانند در آنجا که بخشی از سازمان برای اجرای مفهوم اگر ABC انتخاب شده است. قابلیت اجرای این پروژه از طریق درآمدها و هزینه های واقعی وجود دارد اگر هدف اصلی دستیابی به ورودی های سیستم ABC است. درآمدها و هزینه های بودجه ای پیش بینی شده مورد استفاده قرار میگیرد اما بودجه ها و پیش بینی ها ممکن است با نتایج واقعی تفاوت زیادی داشته باشد. در ادامه ی فعالیت ها روابط داخلی بین مراکز هزینه شناسایی می شود. سپس نسبت های تسهیم و هزینه های هر فعالیت مشخص میگردد. بعد از آن هزینه های منتصب به هر کدام از محصولات و مشتریانشناسایی میشود. موفقیت این پروژه از طریق اعتبار یک شرکت برای اجرای ABC در سطح وسیع بدست می آید. [۳]



طراحی ابتدایی سیستم (ABC) :

سیستم ABC از دو دیدگاه قابل بررسی است: دیدگاه تخصیصی (تسهیم بها) و دیدگاه فرایندی. دیدگاه تخصیصی هزینه اطلاعاتی را راجع به منابع و فعالیت ها بهای محصول فراهم می کند، از طرف دیگر دیدگاه فرایندی اطلاعات عملیاتی (اغلب غیر مالی) در ارتباط با فرایند ها و عملیات مرتبط با آنها فراهم میکند. دیدگاه اول را در قسمت افقی شکل زیر و دیدگاه فرایندی را در قسمت عمودی ان میتوانیم مشاهده کنیم. عملکرد فعالیت ها بخش مشترک و ضروری هر دو دیدگاه است. [۳]



در ارتباط با اهداف بهایابی تفاوتی به شرح زیر موجود است: دیدگاه تسهیم بها "هزینه های منابع (مثلا حقوق، ملزومات) را به بهای فعالیت ها (مثلا نیروی انسانی یا دارایی) انتقال می دهد و مجموع آن ها را در بهای محصول (مثلا محصولات و مشتریان) مشخص می کند. دیدگاه فرایندی "فعالیت ها را در طی زمان به ترتیب می کند و سپس بهای فعالیت ها از ابتداتانتهای یک فرایند تجاری انباشته میشود. تاکید سیستم ABC بر دیدگاه اول می باشد. با توجه به ABC که مخفف (activity-based costing) می باشد، بیشترین فایده این سیستم ناشی از اندازه گیری بهای قسمت های مختلف (بهای محصول) و مصرف بر مبنای مرکز فعالیت می باشد. واژه مرکز (driver) ممکن است کمی گیج کننده باشد. "مراکز منابع" برای کارکنان نشان دهنده زمانی است که آنها صرف انجام فعالیت میکنند. و نیز مراکز منابع، اقلام مواد غیر مستقیم خریداری شده را منعکس می کنند. میزان مصرف مواد مستقیم همان "مراکز فعالیت" است که اندازه خروجی های یک فعالیت است. برای مثال انجام فعالیت های مرتبط با مشتری، پروسه سفارش فروش است و مرکز هزینه، تعداد سفارشات فروش می باشد. مرکز نهایی محصول جایی است که خروجی پروسه با سایر ستانده ها جمع می شود همانند وقتی که یک مشتری ترکیبی از محصولات را می خرد. قاعده بهایابی برای انتخاب از بین تمامی این منابع ان است که سطح هزینه های انجام شده به طور مستقیم با تعداد این مراکز مقایسه می شود.

جمع آوری داده های (ABC)



دو نوع از اطلاعات برای پروژه ABC فراهم آورده می شود: ادراکی و معامله ای. اطلاعات ادراکی در راستای بهبود طراحی سیستم ABC عمل می کند و اطلاعات معامله در راستای یکسان سازی جریان هزینه با مدل سیستم استفاده می شود.

تحلیل هزینه یابی بر مبنای فعالیت روشی متداول و موثر در طبقه بندی اقلام موجودی کالا به گروه های خاص می باشد که قابل مدیریت و کنترل جداگانه می باشند. در نتیجه تحلیل هزینه یابی بر مبنای فعالیت اقلام موجودی کالا را به سه طبقه A, B, C بر مبنای مصرف دلار سالیانه طبقه بندی میکند. طبقه بندی موجودی معیارهای چندگانه، هدف تعدادی از محققان برای دستیابی به معیار مهم دیگری برای بررسی بوده است. این محققان طبقه بندی تکنیک های هوش مصنوعی را با تحلیل ممیزی چندگانه سنتی مقایسه کرده اند. برای مثال کلیه تکنیک های پایه شامل: ماشین برداری پشتیبان (SVM) شبکه های BPN و الگوریتم K-NN برای آزمایش تاثیر این تکنیک ها، نتایج طبقه بندی بر مبنای چهار تکنیک الگوبرداری مورد مقایسه قرار گرفته اند. نتایج بیانگر اینست که کلیه تکنیک ها صحت بیشتری را نسبت به تحلیل ممیزی چندگانه سنتی نشان می دهند. تحلیل های آماری نشان می دهند که ماشین بردار پشتیبان (SVM) قابلیت طبقه بندی صحیح تری را نسبت به تکنیک های پایه داراست.

پیشنهادات حاکی از اجرای تکنیک های پایه برای تحلیل ممیزی چندگانه هزینه یابی بر مبنای فعالیت در سیستم های برنامه ریزی منابع انسانی است. مدیریت موثر موجودی نقش مهمی را در موفقیت مدیریت زنجیره عرضه ایفا می کند. برای شرکتهایی که هزاران اقلام موجودی را پشتیبانی می کنند، غیرواقعی است که وجه التزام برابر را برای هر قلم موجودی فراهم کنند. مدیران نیاز به طبقه بندی این اقلام به منظور کنترل صحیح هر طبقه موجودی بر مبنای میزان اهمیت دارند. هزینه های غیر مستقیم با هزینه های مستقیم محصولات یا خدماتی که به مشتریان عرضه می شود جابجا می شود. در پاسخ به علت این جابجایی عواملی نظیر تکنولوژی، تجهیزات کنترل دستگاهها به صورت خودکار و یا کامپیوتر عنوان شد. به عبارت دیگر سازمان ها در حال اتوماتیک کردن آنچه که در گذشته وابسته به شغل ها بود هستند. لذا این موضوع به عنوان دومین دلیل تغییر سیستم هزینه یابی شرکت شناخته می شود. علت اصلی این تغییر افزایش تدریجی در محصولات و خدمات بود. در چند دهه اخیر، اکثر شرکتهای افزایش چشمگیری در تنوع محصولات و خدمات خود و هم چنین کاربرد روش های مختلف تسهیم و فروش داشتند. درحقیقت شرکتهای انواع بیشتر و تنوعتری از خدمات را ارائه می کنند. این تغییر و دگرگونی بزرگ پیچیدگی هایی را بوجود آورد که نتیجه آن افزایش هزینه های سربار بود. درحقیقت اجزای هزینه سربار که با هزینه دستمزد جابجا می شود به معنی کم بازده بودن یک شرکت نیست. درواقع این مسئله به معنای آن است که یک شرکت محصولات متنوع تری را به مشتریان بیشتری ارائه می دهد. مشکل اصلی هزینه یابی سنتی آن بود که افزایش چشمگیر هزینه های غیر مستقیم به تبع افزایش مبنای تسهیم را به دنبال داشت که این امر در مواردی منجر به تخصیص با مناسب هزینه می گردید. در واقع کاری که ABC انجام می دهد به RCA کمک روش ردیابی مصرف منابع و تخصیص هزینه ها براساس علت و روابط بین آنهاست. هزینه هایی که به وسیله واحدهای مختلف سازمانی ایجاد می شوند می توانند در مخازن هزینه ابزارهایی مانند ۲ متعددی قرار بگیرند. از این طریق تخصیص منابع به فعالیت ها آسان تر می شود RCA. امکان تخصیص بهینه منابع را فراهم می کنند به طوری که مدیران می توانند درک بهتری از نتایج تصمیمات استراتژیک خود داشته باشند. این روش در مقابل برخی از محققین معتقدند



که مسئله تخصیص منابع بیانگر یک مشکل است و باید به طور استراتژیک مورد بررسی قرار گیرد. در برخی از تفاسیر، فعالیت ها بسیار جزیی هستند (مانند روش just-in-time و صنایع بخصوصی مانند صنایع شیمیایی) و ممکن است که روش ABC زیاد مفید نباشد. به این دلیل است که طرفداران هزینه یابی فرایندها پیشنهاد می کنند که مجموعه ای از فعالیت ها را در قالب فرآیندها یکی کنیم. وقتی که پیچیدگی فرآیندها پایین باشد ۳ روش این تکنیک ها مربوط به بعد چهارم جدول هستند ABC. استاندارد بسیار جزیی است، بنابراین ما در این حالت نیازمند ABC ساده شده ای هستیم به طوری که فعالیت های متعددی را با هم یکی کند و یک فرایند ایجاد کند که فقط نیازمند یک محرک هزینه باشد. روش هزینه یابی فرآیند ها نمونه هایی از این نوع مدل ها هستند. روش Time Driven ABC - نوعی از ABC است که در آن محرک هزینه، زمان است. این روش حاصل آخرین تحولات در ABC است. این روش به درستی روش ساده شده ABC است. با استفاده از این روش تعیین فعالیت ها می تواند بسیار ساده باشد. های هزینه به معادل های زمانی از قبیل ساعات کار استاندارد کارکنان است. این استانداردها می توانند زمانی که شرایط تغییر پیدا می کنند، اصلاح شوند. این روش عملاً روشی است برای معرفی مجدد روش هزینه یابی استاندارد. با استفاده از این روش ما می توانیم هزینه فعالیت های فرعی را 20٪ پرننگ تر کنیم. این روش بر مبنای مفروضات قوی ایجاد شده است و آن این است که ایجاد هزینه ناشی از مصرف زمان است. این روش فقط در برخی از موارد به خصوص به کار می رود، از قبیل مدیریت زنجیره تأمین منابع، فرآیند های استاندارد شده محصول، مراکز مخابراتی، بیمارستانها و... ولی برای فرآیندهای تحقیق و توسعه، بازاریابی و محصولات پیچیده تر مفید نیست. علاوه بر این در زمان تدوین استانداردها برخی اشتباهات ممکن است ایجاد شود و اینکه این روش مبتنی بر معیارهای مصرف زمان داخلی است.

- شبکه چند مرحله ای ABC

در مراحل اولیه آزمایش طراحی و ساخت مدل های تحقیقاتی سعی بر این است که مدل ABC یک سیستم گزارش دهنده قابل تکرار باشد و از آن بعنوان رویه تخصیص دو مرحله ای نام می برند که دو تفاوت عمده با تخصیص هزینه سنتی دارد:

هزینه های اداری به شکل دقیق به فعالیت های کاری تخصیص داده می شود تا امکان تقسیم بندی بهتر فراهم گردد.

۱ - هزینه سازهای چندگانه فعالیتی در مقابل یک هزینه ساز حجمی مورد استفاده قرار می گیرند مانند ساعت کار کارگر یا خروجی نهایی مانند تعداد دستگاههای تکمیل شده. سیستم ABC بزرگتر و بسیار پیچیده تر شده و داده های ABC به گونهای بکار می روند که بتوانند مشکلات

برای حل این مشکل محاسبه هزینه

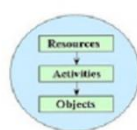
تخصیص هزینه دو مرحله ای مورد

شکل زیر گسترش شبکه تخصیص هزینه

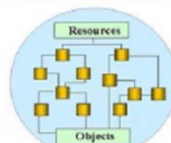
چند مرحله ای نشان می دهد.

Multi-Level Cost Flowing

ABC is a little more complex than what we have described up to this point. To segment resource consumption to reflect variety and diversity, ABC models expand somewhat.



Simple
ABC



Expanded
ABC



مدل ABC گسترش یافته شامل مراحل واسطه‌های فعالیت‌ها می‌گردد یعنی خر و جی‌های فعالیت که ورودی فعالیت‌های کاری پی در پی بوده بعنوان یک عامل مشخص برای تعیین ساختار تخصیص هزینه مطرح می‌شوند. این ورودی‌ها و خروجی‌های واسطه‌های را نمیتوان به سادگی به اهداف هزینه نهایی (یعنی محصولات، خطوط سرویس، نوع کانالها یا مشتریان) ارتباط داد چون هیچ رابطه علت و معلولی وجود ندارد. در نتیجه هدف هزینه نهایی کاستن دو یا چند مرحله از فعالیت‌های واسطه‌های است.

نیاز به تخصیص هزینه چند مرحله‌ای در مقایسه با ساده‌ترین روش تخصیص هزینه دو مرحله‌ای به خاطر اطمینان از تعیین هزینه دقیق است. یا میتوان چنین عنوان نمود که ABC چند مرحله‌ای برای ردیابی تمام هزینه‌ها از طریق شبکه تخصیص هزینه به اهداف هزینه نهایی است. ۲ دلیل اصلی تخصیص هزینه چند مرحله‌ای بشرح ذیل می‌باشد:

۱) تخصیص‌های هزینه فعالیت به هزینه فعالیت دیگر

۲) تخصیص هدف: هزینه نهایی به هدف هزینه نهایی (به طور مثال فرآورده‌ها به مشتریان)

CPA و ارتباط آن با هزینه یابی بر مبنای فعالیت:

CPA شامل درآمدهایی است که به وسیله مشتریان ایجاد می‌شود و نیز هزینه‌هایی که برای ایجاد این درآمدها به کار برده شده است. با استفاده از روش CPA ما می‌توانیم سودآوری مشتری را مورد بررسی قرار دهیم. اهداف مدیران این است که شرایطی را فراهم کنند که مشتریان سهم اصلی را در سازماندهی مجدد ساختار ۴ اساس CPA تعیین درآمد عملیاتی و سودآوری شرکت داشته باشند ABC. است بنابراین با جنبه‌های بازاریابی و تجاری مدیریت در ارتباط است Kuchta و Troska معتقدند که ABC روش مناسبی برای طبقه بندی سودآوری مشتریان است. آنها معتقدند که ABC مشتری محور می‌تواند به تعیین محصولات و مشتریانی که سودآوری بیشتری دارند، کدام با ۵ فعالیت‌ها مشتری محور هستند، آیا فرایندها دارای ارزش افزوده مشتری هستند یا نه، کمک کند. استفاده از سیستم‌های RCA ما سعی بر این داریم که اطلاعات جزئی تری را در باره عملیات شرکت برای تصمیم‌گیرندگان فراهم کنیم. به کمک بعد سوم مطرح شده در جدول، ما تکنیک‌هایی را مورد استفاده قرار می‌دهیم که تأکید بر تعیین سطوح ارتباط بین هزینه با شرکت دارند یعنی مشخص کنیم چه هزینه‌هایی استراتژیک و چه هزینه‌هایی سازمانی هستند. در برخی موارد پیچیدگی فرآیندها و استراتژی‌ها بسیار زیاد است. روش ABC به منظور پاسخ‌گویی به این نیازها کافی نیست از این رو ما نیازمند روش‌های دیگری برای تخصیص منابع هستیم. روش حسابداری مصرف منابع، روش ABC را به کمک تجزیه و تحلیل عمیق تر منابع کامل می‌کنند.

فهوم حسابداری مدیریت استراتژیک

در این بخش ما مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک را با تمرکز بر روی روش ABC توسعه می‌دهیم. در اولین مراحل تحقیق، ما به دنبال این هستیم که آیا روش ABC می‌تواند یک ابزار بر طبق عقیده Teller سه نوع حسابداری



مدیریت استراتژیک ۱ حسابداری مدیریت استراتژیک باشد؟ وجود دارد - رویکرد محدود: SMA در این حالت حسابداری مدیریت ابزاری است برای کاهش دادن و کنترل استراتژی. این رویکرد یک رویکرد ضعیف کنترل استراتژی است که تحلیل عمیقی از محرک های هزینه استراتژیک را ارائه نمی دهد. در این رویکرد برای مشاهده محیط رقابتی و بررسی انتظارات مشتریان شاخص های کمی لازم است. این نوع رویکرد برای بررسی 2 ساختار سازمانی مفید نیست. این نوع از SMA نیازی به افزایش دانش ندارد - رویکرد متوسط : SMA در این حالت حسابداری مدیریت ابزاری برای اعتبار بخشیدن به مفروضات استراتژیک است. این نوع رویکرد بیشتر جنبه راهنمایی جهت کنترل استراتژیک دارد که مستلزم تجزیه و تحلیل عمیق تری از مفروضات استراتژیک است. در حقیقت مفروضات استراتژیک محرک های کلیدی موفقیت هستند که حسابداری مدیریت در طول زنجیره ارزش شرکت ایجاد می کند - رویکرد پیشرفته : SMA در این حالت حسابداری ما روش ABC را به عنوان یک ابزار مرتبط با حسابداری مدیریت استراتژیک مورد توجه قرار دادیم. به نظر می رسد که روش ABC قادر به شناخت معماری سازمانی و نیز تعیین ارتباط بین مدیریت استراتژیک و مدیریت عملیاتی باشد. هدف از ایجاد ارتباط بین مدیریت استراتژیک و عملیاتی آزمون استراتژی های موجود و تلاش برای ایجاد استراتژی های جدید است. هدف ما تجزیه و تحلیل محدودیت های روش ABC نیست بلکه مطالعه سیر تکاملی عملکرد آن است.

کاربردهای هزینه یابی بر مبنای فعالیت و پتانسیل استراتژیک آنها جدول ۱ ترکیبی از ابعاد استفاده از ABC را بیان می کند. این نوع شناسی نتیجه مروری بر فعالیتهای حرفه ای و دانشگاهی است.

| نمونه ای از ابزارهای مورد استفاده | بعد استفاده از ABC |
|---|---|
| ABC مشتری مدار | بعد اول: دینفعان |
| ABC ایجاد شده از طریق تحلیل رقبا هزینه یابی بر مبنای هدف برنامه ریزی و بودجه بندی بر مبنای فعالیت حسابداری مدیریت پروژه هزینه یابی بر مبنای هدف | گسترش دامنه هزینه به مشتریان، تأمین کنندگان منابع و سایر دینفعان بعد دوم: گسترش دامنه زمانی هزینه تجزیه و تحلیل هزینه های آتی در طول چرخه عمر، در جریان پروژه |
| حسابداری مصرف منابع روش های آماری برای ایجاد ارتباط بین هزینه ها | بعد سوم: پیچیده سازی مدل تجزیه و تحلیل مرحله تخصیص منابع بازنگری شده محرک های هزینه متنوع |
| هزینه یابی مستقیم ABC مبتنی بر محرک زمان هزینه یابی فرآیندها | بعد چهارم: ساده سازی مدل تجزیه و تحلیل مرحله تخصیص منابع ساده شده کاهش تعداد محرک های هزینه و فعالیت |

جدول ۱: ترکیبی از ابعاد استفاده از ABC

ما در این جدول ۴ بعد را مد نظر قرار دادیم. یک ابزار می تواند یک یا تعدادی از این ابعاد را دربرداشته باشد .

بعد اول به یک رویکرد از حسابداری مدیریت اشاره میکند که ذی نفع را مورد توجه قرار می دهد. بدین معنا که اگر ذی نفعان را در یک شرکت مد نظر قرار دهیم تأثیر مثبتی بر روی عملکرد شرکت 1 خواهد داشت .

بعد دوم به یک رویکرد آینده نگر از حسابداری مدیریت مربوط است .



بعد سوم سیستم های حسابداری مدیریت پیچیده تری را از نو سازماندهی میکنند. برخی از محققین به منظور برطرف نمودن نواقص ABC، سیستم های حسابداری مدیریت را از طرق ذیل بهبود بخشیدند

- بازنگری هرچه بیشتر فعالیت ها و ساختار وظایف

- فرایند های تخصیص منطقی منابع به فعالیت ها

- روش های آماری برای برقراری ارتباط بین مصرف منابع و فعالیت ها با محرک های هزینه در مقابل، بعد چهارم تکنیک های حسابداری مدیریت ساده شده را دوباره سازماندهی می کند. اما باید بدانیم یک زنجیره و ارتباط بین بعد سوم و چهارم وجود دارد. سیستم حسابداری مدیریت میتواند قسمت های ساده و پیچیده تر را با هم ترکیب کند .

در حقیقت بسیاری از محققین و شاغلین معتقدند که ABC دارای نواقص متعددی است. مانند (Anderson) و (Young) بیشتر انتقاداتی که به روش ABC وارد است عبارت است از:

بسیاری از شاغلین در این زمینه معتقدند که اجرای ABC هزینه زیادی دارد، زمان بر است و تعدیل آن دشوار است. نقاط ضعف زیادی به ویژه در بخش خدمات در استفاده از روش ABC و در نهایت اینکه بسیاری از مردم معتقدند که روش ABC بسیار پیچیده است. در نتیجه در برخی موارد در تعیین فرایند های تصمیم گیری و استراتژیک شرکت ناموفق است. ملاحظات ما نشان می دهد که ایجاد توازن بین دو ویژگی یک ابزار به نحوی که آن ابزار هم بازنگری شده باشد و مشکلات پیشین را نداشته باشد و هم اینکه به آسانی مورد استفاده قرار گیرد، کار دشواری است. در مورد دوم، اعضای گروه برخی آزمون های آماری را به منظور بررسی وارزایی میزان هماهنگی و تجانس هزینه های فعالیت ها و نیز تعیین محرک های هزینه انجام دادند، به همین دلیل علاوه بر این، در مورد دوم به این دلیل که است که مدل به کار برده شده بسیار دقیق است. مدیر سطح عالی پروژه، بیشتر درگیر پروژه است و به دنبال دستیابی به نتایج سریع است، میزان به طور کلی هر دو شرکت در ایجاد ABC استراتژیک در رابطه با خدمات مشارکت کمتر است. کامپیوتری موفق بود. این شرکت ها رویکرد متوسط حسابداری مدیریت استراتژیک را مورد توجه قرار دادند. همچنین این شرکت ها رویکرد پیشرفته حسابداری مدیریت استراتژیک را نیز مد نظر قرار دادند، زیرا برای مثال محاسبه برخی از هزینه ها ممکن بود منجر به انتخاب های نادرست و تغییر استراتژی گردد.

نتیجه گیری

در این مقاله ما مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک را با تأکید بر مدل ABC مورد بررسی قرار دادیم و ابعاد مختلف استفاده از حسابداری مدیریت را بیان کردیم و نشان دادیم که انواع مختلفی از ABC میتواند استفاده شود که جنبه استراتژیک داشته باشند. ما در این بررسی به این نتیجه رسیدیم که ABC روش مناسبی برای توسعه و بهبود سیستم های حسابداری مدیریت به منظور پیشبرد تصمیمات استراتژیک است



ABC. یک ابزار مدیریتی قوی است که در پاسخ به تاثیر ناچیز حسابداری بهای تمام شده مدیریت صنعتی سنتی به وجود آمده است. ارجحیت سیستم ABC از آن جهت مشخص شد که مراکز هزینههای عمومی و حساب های هزینه در محاسبه هزینه ها و فراهم آوردن شفافیت درک این مراکز در مقایسه با سیستم های گذشته کارا تر است و مشخص شد که تسهیم بر مبنای محصولات هزینه ی مالی تحریف شدهای را در مقایسه با رد پای هزینه ها به وسیله سیستم ABC ایجاد میکند. عمومیت سیستم ABC در نتیجه ی افزایش سریع خروجی های همه شرکتها (ملزومات، محصولات، خدمات و مشتریان) بود. این امر به نوبه خود منجر به افزایش پیچیدگی در سیستم هزینه یابی گردید که رشد هزینه های غیر مستقیم را در برداشت ایجاد جاذبه از طریق کیفیت و تکیه مدیران بر میزان فروش رقبا برای استاندارد سازی نمی تواند بر راه کار تقاضای مصرف بسیاری از شرکت ها در راستای پاسخ گویی به نیازهای متفاوت کنندگان برای مصرف غلبه کنند. مشتریان و حداکثر کردن ثروت سهام داران به سمت چند محصولی بودن روی آوردن در اینجا تنها افزایش فروش مورد بحث نیست بلکه مشکل رشد سودآوری واحد تجاری در نتیجه این فروش با وجود تمامی مباحث سیستم ABC تنها اکسیر شفا بخش سازمان نمی باشد تا همین اواخر است. هزینه های مدیریت بایستی نشان دهنده عملکرد مدیریت در زمینه کیفیت میزان ارائه خدمات ریسک ظرفیت قابل دسترس را می بود لذا هر سازمانی از قاعده ی هزینه های خوداگاه بودداشتن یک سیستم حسابداری مدیریت کارآمد همچون سیستم ABC برای همه ذینفعان از کارکنان و مشتریان گرفته تا سهام داران مفید فایده است. به کمک این بررسی که در فرانسه انجام گرفت، معین گردید که دو روش ABC مورد استفاده، ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک هستند و ABC اعمال شده در مورد دوم نسبت به مورد اول، پیچیدگی بیشتری دارد.

برای تحقیقات بعدی، ما تمایل داریم که در زمینه های دیگری بررسی هایی را انجام دهیم و حتی میتوانیم تمرکز خود را بر روی ارتباط بین اعضای شاغل در یک بخش به منظور توصیف فرایندهای این مقاله مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک را با یک نگاه یادگیری سازمانی، معطوف کنیم. ابزاری مورد تجزیه و تحلیل قرار می دهد. ما سعی می کنیم نشان دهیم، در رویکرد حسابداری مدیریت استراتژیک چه سطحی از ABC می تواند اعمال شود و نیز به دنبال بررسی این موضوع هستیم که آیا ABC ابزار مربوطی جهت پیشبرد استراتژی می باشد؟ همچنین ارائه یک نمای کلی از چگونگی تحقیقات دانشگاه و پذیرش مدل های جدید از حسابداری بهای تمام شده همانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت و هزینه های زمان محور با تمرکز بر نقاط قوت و ضعف هر دو روش برای تعیین این که کدام یک از دو روش مناسب تر است.

منابع:

۱. حسن آبادی، محمد، نجارصراف، علیرضا، مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی چاپ اول، تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، ۱۳۸۶
- 2- Peter C. Brewer. Paul E Juras. and Richard E. February 2003. Global Electronics, Inc: ABC Implementation and the Change Management Process (Issues in Accounting Education):49-69
- 3- Bruesewitz S and Talbott. J. July/August 1997. Implementing ABC in a Complex (Organization CMA):16-19
- 4- Cokins. G. March/April 2003. Identifying and Measuring the Cost of Error and Waste (Journal of Cost Management):6-13



- 5- Cokins. G. September/October 2003. Measuring Profits and Costs across the Supply Chain for Collaboration (Journal of Cost Management):22- 29
- 6- Cokins. G. February 2006. Measuring Customer Value: How BPM Supports Better Marketing Decisions (Business Performance Management):13-18
- 7- Cooper. R. and Slagmulder. R. August 1999. Designing ABC Systems for Strategic Costing and Operational Improvement (Strategic Finance):18-20
- 8- David Ben-Arieh, Li Qian, (2003). Activity-based cost management for design and development stage. International Journal of Production Economics 83, 169-183.
- 9- Haedicke, J., Feil, D., (1991). In a DOD environment: Hughes aircraft sets the standard for ABC. Management Accounting 72 (8), 29-33.
- 10- Hodby, T., Thomson, J., Sharman, P., (1994). Activity-based management at AT&T. Management Accounting 75 (10), 35-39.
- 11- Kjell B.Zandin, 2001. Maynard's Industrial Engineering Handbook, Fifth Edition, Volume 1, Chapter 3.3 & 3.6.
- 12- Raz, T. and Elnathan, D., 1996. Activity-based costing for Information Systems Projects. Proceedings of the Annual Seminar of the Project Management Institute, Boston.

SID



سرویس های
ویژه



سرویس ترجمه
تخصصی



کارگاه های
آموزشی



بلاگ
مرکز اطلاعات علمی

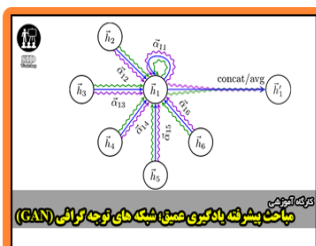


عضویت در
خبرنامه



فیلم های
آموزشی

کارگاه های آموزشی مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی



مباحث پیشرفته یادگیری عمیق؛
شبکه های توجه گرافی
(Graph Attention Networks)



کارگاه آنلاین آموزش استفاده از
وب آوساینس



کارگاه آنلاین مقاله روزمره انگلیسی